

Vererben und Verschenken von US-amerikanischem,
französischem und österreichischem
unternehmerischen Vermögen

—

eine steuersystematische Analyse sowie daraus
abgeleitete Gestaltungsansätze

Der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der
Universität Paderborn
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaften
(Dr. rer. pol.)
vorgelegte Dissertation

von
Diplom-Kaufmann
Olaf Tanto
aus Gütersloh

im Januar 2005

Inhaltsübersicht

	<u>Seite</u>
Inhaltsübersicht	II
Inhaltsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	XII
A Einleitung	1
I Die Bedeutung des grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls	2
II Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer und Vorgabenormen für die Belastungshöhe	5
III Ziel der Untersuchung	7
IV Gegenstand der Untersuchung	8
V Aufbau der Untersuchung	18
B Steuersystematische Darstellung und Analyse des Vererbens und Verschenkens von US-amerikanischem, französischem und österreichischem unternehmerischen Vermögen	20
I Steuerpflicht und Doppelbesteuerungsproblematik im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall	21
II Wertermittlung des ausländischen Vermögens	48
III Berechnung der Gesamtsteuerbelastung im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall	85
C Ausgewählte Gestaltungsansätze zur Senkung der Gesamtsteuerbelastung	197
I Darstellung und Untersuchung ausgewählter Einzelgestaltungsansätze	197
II Länderspezifische Zusammenfassung und Auswertung der Einzelgestaltungsansätze	323
III Ländervergleich der Steuerbelastungen	345
D Fazit	358
Abbildungsverzeichnis	367
Tabellenverzeichnis	372
Literaturverzeichnis	378

Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
Inhaltsübersicht	II
Inhaltsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	XII
A Einleitung	1
I Die Bedeutung des grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls	2
II Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer und Vorgabenormen für die Belastungshöhe	5
III Ziel der Untersuchung	7
IV Gegenstand der Untersuchung	8
1 Das zu übertragende Vermögen	8
2 Die beteiligten Personen	10
3 Die beteiligten Staaten	11
4 Die untersuchten Steuergestaltungsansätze	15
5 Die untersuchten Steuerarten	16
6 Quantitative Restriktionen für die Steuerberechnungen	16
7 Der Rechtsstand der Untersuchung	17
V Aufbau der Untersuchung	18

B	Steuersystematische Darstellung und Analyse des Vererbens und Verschenkens von US-amerikanischem, französischem und österreichischem unternehmerischen Vermögen	20
I	Steuerpflicht und Doppelbesteuerungsproblematik im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall	21
1	Steuerpflicht im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall	21
1.1	Systematischer Überblick über globale Erhebungsformen der Erbschaft- und Schenkungsteuer	21
1.1.1	Steuersystem	22
1.1.2	Persönliche Steuerpflicht	24
1.2	Länderspezifische Betrachtung der Steuerpflicht	26
1.2.1	Deutsche unbeschränkte Steuerpflicht	26
1.2.2	Ausländische Steuerpflicht	28
1.2.2.1	US-amerikanische Steuerpflicht	28
1.2.2.1.1	Kurzcharakterisierung der US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuer	28
1.2.2.1.2	Beschränkte Steuerpflicht	30
1.2.2.2	Französische Steuerpflicht	33
1.2.2.2.1	Kurzcharakterisierung der französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer	33
1.2.2.2.2	Beschränkte Steuerpflicht	34
1.2.2.3	Österreichische Steuerpflicht	35
1.2.2.3.1	Kurzcharakterisierung der österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer	35
1.2.2.3.2	Beschränkte Steuerpflicht	36
2	Doppelbesteuerungsproblematik im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall	38
2.1	Systematischer Überblick der Doppelbesteuerungsproblematik im internationalen Erbschaftsteuerrecht	38
2.1.1	Der Begriff der Doppelbesteuerung	38
2.1.2	Doppelbesteuerungskonstellationen im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	41

2.2	Länderspezifische Betrachtung der Doppelbesteuerungsproblematik	43
2.2.1	Deutschland - USA	44
2.2.2	Deutschland - Frankreich	46
2.2.3	Deutschland - Österreich	47
II	Wertermittlung des ausländischen Vermögens	48
1	Deutsche Wertermittlung des ausländischen unternehmerischen Vermögens	49
1.1	Deutsche Bewertung von ausländischem unternehmerischen Vermögen	49
1.1.1	Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften	49
1.1.1.1	Bewertung gemäß Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz und Bewertungsgesetz	50
1.1.1.2	Probleme bei der praktischen Umsetzung der Bewertung nach Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz und Bewertungsgesetz	51
1.1.1.3	Bewertung gemäß R 39 Abs. 1 Satz 2 ErbStR	52
1.1.1.4	Zusammenfassender Überblick über die Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften	54
1.1.2	Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften	55
1.1.2.1	Rechtsgrundlagen für die deutsche Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften	55
1.1.2.2	Ermittlung des gemeinen Wertes anhand von Börsenkursen oder Verkäufen	57
1.1.2.3	Ermittlung des gemeinen Wertes mit Hilfe des Stuttgarter Verfahrens	59
1.1.2.3.1	Ermittlung des Vermögenswertes	60
1.1.2.3.2	Ermittlung des Ertragshundertsatzes	62
1.1.2.3.3	Berechnung des gemeinen Wertes	65
1.1.2.4	Zusammenfassender Überblick über die Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften	68

1.2	Fehlende Vergünstigungen für ausländisches unternehmerisches Vermögen nach § 13a ErbStG	70
2	Ausländische Wertermittlung des ausländischen unternehmerischen Vermögens	72
2.1	US-amerikanische Wertermittlung von Anteilen an US-amerikanischen Gesellschaften	72
2.2	Französische Wertermittlung von Anteilen an französischen Gesellschaften	74
2.3	Österreichische Wertermittlung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften	80
2.3.1	Österreichische Bewertung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften	80
2.3.2	Vergünstigungen für Unternehmensübertragungen nach § 15a öErbStG	83
III Berechnung der Gesamtsteuerbelastung im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall		85
1	Berechnung der ausländischen Steuer	85
1.1	Berechnung der US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuer	86
1.1.1	Steuertarif für die Nachlass- und Schenkungsteuer	86
1.1.2	Berechnung der US-amerikanischen Steuer unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen	88
1.1.2.1	Berechnung der Schenkungsteuer unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen	88
1.1.2.2	Berechnung der Nachlasssteuer unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen	89
1.2	Berechnung der französischen Steuer	91
1.3	Berechnung der österreichischen Steuer	93
2	Berechnung der deutschen Steuer unter Berücksichtigung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	98
2.1	Berechnung der deutschen Steuer	98
2.2	Festsetzung und Erhebung der deutschen Steuer unter Berücksichtigung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	105
2.2.1	Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	105
2.2.1.1	Grundsätzliches zu den Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	105

2.2.1.1.1	Notwendigkeit der Vermeidung der Doppelbesteuerung	105
2.2.1.1.2	Potenzielle Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	107
2.2.1.2	Wege und Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland	112
2.2.1.2.1	Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen	113
2.2.1.2.2	Das Anrechnungsverfahren nach § 21 ErbStG	115
2.2.2	Erhebung der deutschen Steuer im Erbschafts- bzw. Schenkungsfall USA – Deutschland unter Berücksichtigung des DBA	119
2.2.3	Erhebung der deutschen Steuer im Erbschafts- bzw. Schenkungsfall Frankreich – Deutschland unter Berücksichtigung des deutschen Anrechnungsverfahrens	125
2.2.4	Erhebung der deutschen Steuer im Erbschafts- bzw. Schenkungsfall Österreich – Deutschland unter Berücksichtigung des DBA und des deutschen Anrechnungsverfahrens	126
3	Quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung	130
3.1	Vorgehensweise für die quantitativen Untersuchungen	130
3.2	Quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung USA – Deutschland	132
3.2.1	Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft	133
3.2.2	Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft	144
3.2.3	Vererben und Verschenken von Anteilen an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft	149
3.2.4	Sensitivitätsanalyse für die quantitativen Restriktionen im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung – USA	150
3.3	Quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung Frankreich – Deutschland	156
3.3.1	Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften	157
3.3.2	Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften	164

3.3.3	Sensitivitätsanalyse für die quantitativen Restriktionen im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung – Frankreich	170
3.4	Quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung Österreich – Deutschland	173
3.4.1	Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft	175
3.4.2	Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft	181
3.4.3	Vererben und Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften	187
3.4.4	Sensitivitätsanalyse für die quantitativen Restriktionen im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung – Österreich	189
C	Ausgewählte Gestaltungsansätze zur Senkung der Gesamtsteuerbelastung	197
I	Darstellung und Untersuchung ausgewählter Einzelgestaltungsansätze	197
1	Auswirkungen der Art der Vermögensübertragung auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer	201
1.1	Allgemeine Darstellung des Gestaltungsansatzes	201
1.2	Länderspezifische Untersuchung der Auswirkungen der Art der Vermögensübertragung auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer	205
1.2.1	USA	205
1.2.2	Frankreich	211
1.2.3	Österreich	219
1.3	Kritische Würdigung des Gestaltungsansatzes	226
2	Auswirkungen der Rechtsformwahl auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer	229
2.1	Allgemeine Darstellung des Gestaltungsansatzes	230
2.2	Länderspezifische Untersuchung der Auswirkungen des Rechtsformwechsels auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer	231
2.2.1	USA	232

2.2.1.1	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel: Verschenken von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften anstatt Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften	234
2.2.1.2	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel: Vererben von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften anstatt Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften	238
2.2.2	Frankreich	241
2.2.3	Österreich	242
2.2.3.1	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel: Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften anstatt Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften	245
2.2.3.2	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel: Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften anstatt Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften	249
2.2.3.3	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel: Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften anstatt Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften	252
2.3	Kritische Würdigung des Gestaltungsansatzes	256
2.3.1	Potenzielle Ertragsteuerbelastungen aufgrund des Rechtsformwechsels	257
2.3.2	Auswirkungen rechtsformspezifischer Bewertungsmethoden auf die berechneten Steuervorteile	262
3	Auswirkungen des Einsatzes einer deutschen Zwischenholding auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer	274
3.1	Allgemeine Darstellung des Gestaltungsansatzes	274
3.1.1	Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 13a ErbStG	276
3.1.2	Vermeidung der ausländischen beschränkten Steuerpflicht	277
3.2	Länderspezifische Untersuchung der Auswirkungen des Einsatzes einer deutschen Zwischenholding	282
3.2.1	USA	284

3.2.1.1	Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Schenkungsfall von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften	285
3.2.1.2	Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Erbschaftsfall von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften	290
3.2.1.3	Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Erbschafts- und Schenkungsfall von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften	295
3.2.2	Frankreich	300
3.2.2.1	Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften	302
3.2.2.2	Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Erbschaftsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften	307
3.2.3	Österreich	310
3.3	Kritische Würdigung des Gestaltungsansatzes	318
II	Länderspezifische Zusammenfassung und Auswertung der Einzelgestaltungsansätze	323
1	USA	325
2	Frankreich	330
3	Österreich	335
4	Quantifizierung von Bewertungsunterschieden und deren Auswirkungen auf die ermittelten Steuervorteile	342
III	Ländervergleich der Steuerbelastungen	345
1	Ländervergleich der Steuerbelastungen für das Vererben und Verschenken von Anteilen an Kapitalgesellschaften	346
1.1	Besteuerungsunterschiede zwischen den Staaten dem Grunde nach	346
1.2	Länderrangfolge unter Berücksichtigung der Restriktionen	347
1.3	Auswirkungen von Bewertungsunterschieden auf die Länderrangfolge	347
2	Ländervergleich der Steuerbelastungen für das Vererben von Anteilen an Personengesellschaften	350

2.1	Besteuerungsunterschiede zwischen den Staaten dem Grunde nach	350
2.2	Länderrangfolge unter Berücksichtigung der Restriktionen	350
2.3	Auswirkungen von Bewertungsunterschieden auf die Länder-rangfolge	352
3	Ländervergleich der Steuerbelastungen für das Verschenken von An-teilen an Personengesellschaften	354
3.1	Besteuerungsunterschiede zwischen den Staaten dem Grunde nach	354
3.2	Länderrangfolge unter Berücksichtigung der Restriktionen	354
3.3	Auswirkungen von Bewertungsunterschieden auf die Länder-rangfolge	355
D	Fazit	358
	Abbildungsverzeichnis	367
	Tabellenverzeichnis	372
	Literaturverzeichnis	378

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BAO	Bundesabgabenordnung (Gesetz in Österreich)
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bspw.	Beispielsweise
Buchst.	Buchstabe
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
c.p.	ceteris paribus
ca.	zirka
CGI	Code général des impôts (Steuergesetz in Frankreich)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
\$	US-Dollar
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DSWR	Datenverarbeitung Steuer Wirtschaft Recht (Zeitschrift)

dt.	deutsch
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStH	Erbschaftsteuerhinweise
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinien
erw.	erweiterte
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
€	Euro
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f.	Folgende
ff.	Fortfolgende
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
H	Hinweis
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
INF	Die Information (Zeitschrift)
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	In Verbindung mit
IRC	Internal Revenue Code (Steuergesetz der USA)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)

Kap.	Kapitel
KapG / Kap.Ges	Kapitalgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
max.	Maximal
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
neubearb.	neubearbeitete
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
o.a.	oben angegeben
o.g.	oben genannt
o.V.	ohne Verfasser
öBewG	Österreichisches Bewertungsgesetz
öBMF	Österreichisches Bundesministerium für Finanzen
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
öErbStG	Österreichisches Erbschaftsteuergesetz
öUmwStG	Österreichisches Umwandlungssteuergesetz
OHG	Offene Handelsgesellschaft
§	Paragraph
§§	Paragraphen
PG	Personengesellschaft
%	Prozent
R	Richtlinie
RbewG	Reichsbewertungsgesetz
Rn. / RdNr.	Randnummer
RdW	Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
Reg.	Regulations
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rz. / RZ	Randziffer
S.	Seite
S.A.R.L.	Société à responsabilité limitée
S.N.C.	Société en nom collectif

SchenkSt	Schenkungsteuer
Sec.	Section
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater Jahrbuch
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
stpfl.	steuerpflichtig
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)
Tab.	Tabelle
Tz. / TZ	Textziffer
∞	unendlich
u.a.	unter anderem
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz (Steuergesetz Österreichs)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Univ.	Universität
US	United States
USA	United States of America
usw.	und so weiter
UVR	Umsatzsteuer und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
v.	Vom
vgl.	vergleiche
VStR	Vermögensteuerrichtlinien
WUV	Wiener Universitätsverlag
z.B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge

A Einleitung

Im Rahmen der Bearbeitung des Themas „Vererben und Verschenken von US-amerikanischem, französischem und österreichischem unternehmerischen Vermögen – eine steuersystematische Analyse sowie daraus abgeleitete Gestaltungsansätze“ werden die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gesamtsteuerbelastungen der unentgeltlichen Übertragung der aufgeführten Wirtschaftsgüter dargestellt und analysiert. Aus den Ergebnissen der Gesamtsteuerbelastungen werden Gestaltungsansätze zur Minderung der Steuerbelastung abgeleitet und die Wirkungsweisen dieser Gestaltungsansätze auf die Gesamtsteuerbelastungen untersucht.

Eine **Erbschaft** liegt zivilrechtlich gemäß § 1922 Abs. 1 BGB vor, wenn mit dem Tode einer Person deren Vermögen als Ganzes auf eine oder mehrere andere Personen übergeht. Steuerrechtlich zählt dieser Erwerb durch Erbanfall zu den Erwerben von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Der Erwerb von Todes wegen gehört gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu den **erbschaftsteuerpflichtigen Vorgängen**.

Unter einer **Schenkung** wird zivilrechtlich gem. § 516 Abs. 1 BGB eine Zuwendung verstanden, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, wenn beide Teile darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt. Der steuerrechtliche Begriff des Grundtatbestandes¹ der Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterscheidet sich vom zivilrechtlichen Begriff lediglich dadurch, dass eine Einigung zwischen Schenker und Beschenktem über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung nicht erforderlich ist.² Die Schenkungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zählt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zu den **schenkungssteuerpflichtigen Vorgängen**.

Bei den in dieser Untersuchung analysierten erbschaft- und schenkungssteuerpflichtigen Vorgängen handelt es sich um **grenzüberschreitende Erbschaft- und Schenkungssteuerfälle**. Ein grenzüberschreitender Erbschaft- und Schenkungssteuerfall liegt vor, wenn der Ansässigkeitsstaat des Erblassers bzw. Schenkers vom Ansässigkeitsstaat des Begünstigten abweicht oder der Belegenheitsstaat des vererbten bzw. verschenkten Vermögens mit dem Ansässigkeitsstaat eines Beteiligten nicht

¹ vgl. Brüggemann/Claßen, 2000, Seite 64

² vgl. R 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStR

identisch ist. Darüber hinaus liegt ein grenzüberschreitender Erbschaft- und Schenkungsteuerfall vor, wenn einer der Beteiligten in mehreren Staaten ansässig ist.

Im Rahmen des **Kapitels A** „Einleitung“ wird zunächst im **Kapitel I** die Bedeutung des grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls aufgezeigt. **Kapitel II** nennt Rechtfertigungsgründe für die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer und erläutert bestehende Vorgabennormen für die Belastungshöhe. Das **Kapitel III** umschreibt die wesentlichen Zielsetzungen dieser Untersuchung. Im **Kapitel IV** werden anhand von Prämissen der Gegenstand der Untersuchung des grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls konkretisiert und eingeschränkt. **Kapitel V** zeigt kurz den Aufbau der Untersuchung auf.

Die steuersystematische Analyse des Vererbens und Verschenkens erfolgt im Anschluss an die Einleitung im **Kapitel B**. **Kapitel C** zeigt die aus den Ergebnissen des Kapitel B abgeleiteten Gestaltungsansätze auf. Im **Kapitel D** erfolgt eine Überprüfung der tatsächlichen Steuerbelastungen im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall anhand der im Kapitel A II erläuterten Vorgabennormen.

I Die Bedeutung des grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer gewinnt im Rahmen der Steuerplanung immer mehr an Bedeutung.¹ Aufgrund der Altersstruktur der Deutschen² kann man davon ausgehen, dass ein Großteil des Vermögens der Wirtschaftswunderjahre innerhalb der nächsten Jahrzehnte von der Nachkriegsgeneration auf die „Generation der Erben“³ übergeht. Dieses Vermögen wurde erstmals nicht vom Krieg vernichtet.⁴ In den Jahren von 1991 bis 2001 ist das gesamte Bruttovermögen der Deutschen von 5.992 Mrd. € um 54 % auf 9.226 Mrd. € gestiegen.⁵ Dieser Generationswechsel führt zu

¹ vgl. Trompeter, 2000, Seite 1384

² Im Jahr 1950 betrug der Anteil der über sechzig Jahre alten Personen an der Gesamtbevölkerung Deutschlands 14,6%; im Jahr 2002 betrug der Anteil 24,4 % (vgl. Statistisches Bundesamt, 2004, Seite 40).

³ Bader, INF, Heft 3/1995, Seite 71

⁴ vgl. Hey, 2000, Seite 1465

⁵ vgl. Institut der deutschen Wirtschaft, 2003, Seite 64

einem erheblichen Anstieg des Erbschaftsteueraufkommens¹ und somit zu einer wachsenden Bedeutung sowohl für den Staat als Einnahmequelle² als auch für den Steuerpflichtigen als Schuldner der Steuer. So hat sich bereits in dem Zeitraum von 1990 bis 2003 das jährliche Erbschaftsteueraufkommen von 1.546,3 Mio. € auf 3.372,8 Mio. € mehr als verdoppelt.³

Einhergehend mit dem gestiegenen Vermögen haben sich auch die wirtschaftlichen Aktivitäten der Deutschen im Ausland erhöht. Ursachen dafür sind insbesondere die Globalisierung und Internationalisierung der Wirtschaft.⁴ Verbunden mit den erhöhten wirtschaftlichen Aktivitäten im Ausland ist die Schaffung von im Ausland belegenen Vermögen.⁵ So ist allein in den Jahren 1990 bis 2002 das Auslandsvermögen von Unternehmen und Privatpersonen von 441,7 Mrd. € auf 1.582,4 Mrd. € gestiegen.⁶ Es ist daher davon auszugehen, dass ein nicht unerheblicher Teil des Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommens auf grenzüberschreitende Erbschaft- und Schenkungsteuersachverhalte zurückzuführen ist.⁷ Bei der Übertragung von ausländischen Vermögensteilen kann es im Vergleich zur Übertragung von deutschen Vermögensteilen zu einer über das deutsche Steuerniveau hinausgehenden Steuerbelastung kommen. Jeder Staat hat das Recht, sein Besteuerungssystem innerhalb der völkerrechtlichen Grenzen frei zu gestalten.⁸ Da die existierenden Erbschaftsteuersysteme nicht aufeinander abgestimmt sind, kommt es häufig im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall zu Doppelbesteuerungen.⁹

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer kann insbesondere bei der Übertragung von unternehmerischem Vermögen zu Problemen führen. Kann der Liquiditätsabfluss für die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht aus privaten Mitteln erbracht werden, muss dieser aus dem Unternehmensertrag oder aus der Unternehmenssubstanz finanziert werden.¹⁰ Zur Erhaltung des im Ausland belegenen Unternehmensvermögens ist daher beim Generationswechsel eine internationale Erbschaft- und Schen-

¹ vgl. Hechler, 1998, Seite XI

² vgl. Dissars/Dissars, RIW, Heft 2/1996, Seite 144

³ vgl. Bundesministerium der Finanzen, I A 6, 2003

⁴ vgl. Arlt, 2001, Seite 1; Zehetmair, DSWR, Heft 5/1999, Seite 127; Zipfel, 2001, Seite V

⁵ vgl. Wassermeyer, 1996, Seite 1; Schindhelm, ZEV, Heft 1/1997, Seite 8/9

⁶ vgl. Institut der deutschen Wirtschaft, 2003, Seite 44

⁷ vgl. Schindhelm, ZEV, Heft 1/1997, Seite 8/9

⁸ vgl. Jacobs, 2002, Seite 708

⁹ vgl. Flick/Piltz, 1999, Rz. 38

¹⁰ vgl. Watrin, 1997, Seite 9; Arlt, 2001, Seite 3

kungsteuerplanung erforderlich. Primäres Ziel dieser Planung ist es, die Vermögensübertragung frühzeitig so zu gestalten, dass das Vermögen möglichst gering durch Steuerzahlungen belastet wird.¹

Die bisher im Bereich des Internationalen Steuerrechtes entstandenen Veröffentlichungen beziehen sich zum größten Teil auf die Steuerbelastungen und Steuergestaltungen auf dem Gebiet der Ertragsteuern.² Der Großteil der Veröffentlichungen auf dem Gebiet der Steuerplanung von Erbschaft- und Schenkungsteuern beschäftigt sich mit der nationalen Steuerplanung und Gestaltungen.³ Dem Gebiet der internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung und –planung wurde entgegen der Bedeutung des grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls in der Praxis bisher wenig Beachtung geschenkt.⁴ Insbesondere quantitative Untersuchungen von Gesamtsteuerbelastungen und Gestaltungsansätzen in Abhängigkeit von der Höhe des übertragenden Vermögens wurden bisher im Rahmen des internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechtes nicht behandelt.⁵

¹ vgl. Artl, 2001, Seite 6/7

² Zur internationalen Ertragsteuerplanung vgl. u.a. Bader: Steuergestaltung mit Holdinggesellschaften, 1998; Bodenmüller: Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, 2004; Haberstock: Die Steuerplanung der internationalen Unternehmung, 1976; Kessler: Die Euro-Holding: Steuerplanung, Standortwahl, Länderprofile, 1996; Kratz: Steuerplanung internationaler Unternehmungen, 1986; Selg: Steuerplanung bei internationaler Unternehmenstätigkeit, 1998; Wacker: Steuerplanung im nationalen und transnationalen Unternehmen, 1979.

³ Zur nationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung vgl. u.a. Bader: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Optimierung privater Vermögensübertragungen, Teil I: INF, Heft 1/1998, Seite 11 – 15; Teil II: INF, Heft 2/1998, Seite 44 – 48; Götzberger: Optimale Vermögensübertragung, Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2001; Hübner, Wahl und Ausgestaltung des Güterstandes unter besonderer Berücksichtigung der Zugewinnngemeinschaft – Folgen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, StbJb 1999/2000, Seite 369 – 386; Liessem: Anwendungsmöglichkeiten und Vorteile der Schenkung von Todes wegen gegenüber erbrechtlichen Lösungen, BB, Heft 13/1989, Seite 862 – 866; Moench: Kapital- oder Personengesellschaft als Gestaltungsinstrument der Erbschaftsteuer, 1998, Seite 363 – 383; Petzold: Erbschaftsteuerplanung bei Zugewinnngemeinschaft: Vorkehrungen im Rahmen einer langfristigen Steuerplanung, 1984.

⁴ vgl. Artl, 2001, Seite V; Bärtels, 1998, Seite VII; Watrin, 1997, Seite 6

⁵ Zur internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung, jedoch ohne quantitative Untersuchungen von Gesamtsteuerbelastungen und Gestaltungsansätzen in Abhängigkeit von der Höhe des übertragenden Vermögen, vgl. u.a. Artl: Internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung, 2001; Bremer: Die Erhaltung von Familienvermögen über Anstalten, Stiftungen und Trusts im Fürstentum Liechtenstein, 2000, Seite 1439 – 1465; Fischer: Erbschaftsteuerplanung bei Auslandsanlagen, BB, Heft 16/1984, Seite 1033 – 1041; Fraberger: Nationale und internationale Unternehmensnachfolge: Steuergestaltung beim Schenken und Vererben, 2001; Trompeter: Die Wahl unterschiedlicher Kapitalanlageformen als Instrument der internationalen Erbschaftsteuerplanung, 2000, Seite 1383 – 1412; von Oertzen: Erbschaftsteuerplanung bei beschränkt Steuerpflichtigen, 2000, Seite 1497 – 1508; von Oertzen: Zivilrechtliche Gestaltungsgrenzen und Möglichkeiten internationaler Nachfolgeplanung, 2000, Seite 1367 – 1381; Watrin: Rechtsformwahl als Instrument der Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen, 1997.

II Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer und Vorgabennormen für die Belastungshöhe

Die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer ist als eine Erbanfallsteuer konzipiert.¹ Ein wesentliches Merkmal einer Erbanfallsteuer liegt darin, dass die Besteuerung unabhängig von bereits vorhandenem Vermögen ausschließlich die eintretende Vermögensmehrung erfasst.² Eine Besteuerung des Vermögenszuwachses wird mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip³ gerechtfertigt.⁴ Durch eine Erbschaft erhöht sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erben, welche nicht einer Ertragsbesteuerung unterliegt.⁵ Auf den Vermögenszuwachs als Einkommen im weiteren Sinne soll somit eine erhöhte Besteuerung des Begünstigten gerechtfertigt sein.⁶ Der Erbschaftsteuer wird weiterhin eine Umverteilungsfunktion beigemessen.⁷ Durch die Erbschaftsteuer soll erreicht werden, dass eine übermäßige Vermögensvermehrung über mehrere Generationen unterbunden wird.⁸ Ein weiterer Rechtfertigungsgrund für die Erbschaftsteuer wird darin gesehen, die Steuerausfälle, die sich durch die Nichterhebung der Vermögensteuer ergeben, zu kompensieren.⁹

Die Erbschaftsteuer ist um eine Schenkungsteuer ergänzt worden, um zu vermeiden, dass eine Erbschaftsteuererhebung aufgrund lebzeitiger Vermögensübertragungen umgangen wird.¹⁰ So gelten die Vorschriften für Erbschaften auch sinngemäß für Schenkungen, sofern nicht Sachverhalte betroffen sind, die ausschließlich für Erbfälle zur Anwendung gelangen.¹¹

¹ vgl. Schulz, 1999, Seite 15

² vgl. Moench/Hümbert/Weinmann, 2002, Einführung Rz. 2

³ Eine Definition des Leistungsfähigkeitsprinzips gibt beispielsweise Woll wie folgt: „Jeder soll nach seiner Leistungsfähigkeit an der Aufbringung des Steueraufkommens beteiligt werden. Dabei müssen Steuerpflichtige in gleichen Positionen gleich besteuert werden (horizontale Gleichbehandlung), und Steuerpflichtige in unterschiedlichen Positionen müssen unterschiedlich besteuert werden (vertikale Gleichbehandlung). Als Indikatoren der Leistungsfähigkeit (der wirtschaftlichen Lage) werden insbesondere Einkommen, Vermögen und/oder Konsum herangezogen.“ (Woll, 2000, Seite 603).

⁴ vgl. Kirchhof, StuW, Heft 1/1996, Seite 8.

⁵ vgl. Beschluss des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995 - 2 BvR 552/91, BStBl 1995 II, S. 671

⁶ vgl. Moench/Hümbert/Weinmann, 2002, Einführung Rz. 3. Kritisch hierzu: Arndt, BB, Beilage 7 zu Heft 14/1996, Seite 1 – 30. Arndt stellt unter anderem heraus, dass das vererbte Vermögen schon zu Lebzeiten des Erblassers von diesem bereits der Besteuerung unterlag. Durch die Erbschaftsteuer wird somit bereits versteuertes Vermögen nochmals einer Besteuerung unterworfen.

⁷ vgl. Seer, StuW, Heft 4/1997, Seite 285

⁸ vgl. Schulz, 1999, Seite 22. Zur kritischen Stellungnahme zur Umverteilungsfunktion vgl. Seer, StuW, Heft 4/1997, Seite 285 und Gale/Slemrod, The Milken Institute Review, Heft 3/2000, Seite 36 - 49

⁹ vgl. Seer, StuW, Heft 4/1997, Seite 283

¹⁰ vgl. Kapp/Ebeling, 2004, Einleitung Rz. 6

¹¹ vgl. R 1 Satz 1 und 2 ErbStR. R 1 Satz 3 ErbStR enthält eine Aufzählung von Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes, die nicht für Schenkungen gelten. In dieser Aufzählung sind beispielsweise der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten und ein Pauschbetrag für Erbfallkosten enthalten.

Grundsätzliche Vorgabennormen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ergeben sich insbesondere durch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes vom 22. Juni 1995¹ und den EG-Vertrag.

Die Höhe der Erbschaftsteuer hat gem. des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichtes das Familienprinzip nach Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes zu beachten, so dass Erwerbe, die unter die Steuerklasse I fallen, „[...] zumindest zum deutlich überwiegenden Teil, oder bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei [...]“² dem Begünstigten zur Verfügung stehen. Für die Übertragung von mittelständischen Unternehmen fordert das Bundesverfassungsgericht eine niedrigere Besteuerung als für nicht betrieblich gebundenes Vermögen. Diese Forderung begründet das Verfassungsgericht damit, dass die Verfügbarkeit über betrieblich gebundenes Vermögen aufgrund der Gemeinwohlverbundenheit und Gemeinwohlverpflichtetheit geringer sei als für übriges Vermögen. Diese geringere Verfügbarkeit führt im Vergleich zu anderem Vermögen zu einer verminderten Leistungsfähigkeit, die bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer zu berücksichtigen sei.³ Die Höhe der Erbschaftsteuer muss auf eine Höhe begrenzt sein, die eine Fortführung des Unternehmens nicht gefährdet, die Erbschaftsteuerbelastung „[...] darf das Vererben vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos erscheinen lassen.“⁴

Die Höhe der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird grundsätzlich auch durch das geltende EU-Recht determiniert. Die Erhebung hat unter Beachtung der im Artikel 3 des EG-Vertrages kodifizierten Wettbewerbsneutralität zu erfolgen, welche insbesondere einseitige Steuerausnahmen und Steuervergünstigungen versagt.⁵ Eine ungerechtfertigte Beschränkung des grenzüberschreitenden Kapitalverkehrs ist aufgrund der in Artikel 56 vereinbarten Kapitalverkehrsfreiheit zu vermeiden.⁶ Aufgrund der Niederlassungsfreiheit des Artikels 43 ist eine unterschiedliche Steuerbelastung von Unionsbürgern, die sich für identische Sachverhaltsgestaltungen nur aufgrund unterschiedlicher Staatsangehörigkeit oder eines unterschiedlichen Wohnsitzes ergibt, unzulässig.⁷

¹ vgl. Beschluss des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995 - 2 BvR 552/91, BStBl 1995 II, Seite 671 - 675

² Beschluss des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995 - 2 BvR 552/91, BStBl 1995 II, Seite 674

³ vgl. Beschluss des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995 - 2 BvR 552/91, BStBl 1995 II, Seite 674

⁴ Beschluss des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995 - 2 BvR 552/91, BStBl 1995 II, Seite 673

⁵ vgl. kritisch hierzu: Färber, StuW, Heft 4/1996, Seite 388

⁶ vgl. kritisch hierzu: Dautzenberg/Brüggemann, BB, Heft 3/1997, Seite 126

⁷ Zur Umsetzung der Niederlassungsfreiheit im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer vgl. Busch, IStR, Heft 13/2002, Seite 448 - 453

III Ziel der Untersuchung

Das charakteristische Problem für grenzüberschreitende Erbschaft- und Schenkungsteuerfälle besteht in einer potenziellen Doppelbesteuerung. Aus der potenziellen Doppelbesteuerung lassen sich drei Kernbereiche des internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts ableiten:¹

- a) Entstehung einer Doppelbesteuerung
- b) Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung
- c) Zivilrechtliche Gestaltungsansätze zur Senkung der Gesamtsteuerbelastung

Im Rahmen dieser Untersuchung werden die oben angeführten Kernbereiche für das Vererben und Verschenken von ausländischem unternehmerischen Vermögen dargestellt und analysiert.

Ziel der Untersuchung ist die steuersystematische Analyse für das Vererben und Verschenken von unternehmerischem Vermögen für ausgewählte Staaten sowie daraus abgeleitete Gestaltungsansätze. Im Rahmen der steuersystematischen Analyse im Teil B der Arbeit erfolgt insbesondere eine Darstellung der Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung des ausländischen unternehmerischen Vermögens. Dabei wird als zentraler Aspekt die Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung aus deutscher und ausländischer Steuer aufgezeigt. Aus der steuersystematischen Analyse werden im Teil C der Arbeit Steuergestaltungsansätze abgeleitet. Die ausgewählten Steuergestaltungsansätze werden insbesondere hinsichtlich ihrer quantitativen Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung analysiert.

Die quantitativen Untersuchungen der Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen und die quantitativen Analysen der Auswirkungen von Steuergestaltungsansätzen erfolgt in Abhängigkeit der Höhe des ausländischen unternehmerischen Vermögens. Diese quantitativen Untersuchungen wurden in der hier gewählten Form bisher in der Literatur nicht durchgeführt.

¹ vgl. auch Flick/Piltz, 1999, Seite 9; Wassermeyer, 1996, Seite 1, Watrin, 1997, Seite 10; Arlt, 2001, Seite 6/7

IV Gegenstand der Untersuchung

Im Rahmen dieser Untersuchung wird zum einen die im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall entstehende Doppelbesteuerungsproblematik mit den daraus resultierenden Gesamtsteuerbelastungen für die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen für den Steuerpflichtigen analysiert. Zum anderen wird aufgezeigt, in welcher Weise ausgewählte Gestaltungsansätze insbesondere die steuerliche Mehrbelastung aufgrund des grenzüberschreitenden Sachverhaltes die Erbschaft- und Schenkungsteuer reduzieren können.

Der Fokus dieser Arbeit liegt somit auf dem **grenzüberschreitenden Aspekt** der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Um insbesondere die grenzüberschreitenden Besteuerungsaspekte herauszustellen und zu analysieren, werden anhand von Prämissen Einflussfaktoren auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Aspekten stehen, weitgehend ausgeschlossen. Aus diesem Grund werden Annahmen bezüglich des zu übertragenden Vermögens (**Kapitel 1**) sowie der beteiligten Personen (**Kapitel 2**) getroffen.

Weiterhin wird der Umfang des grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls von ausländischem unternehmerischen Vermögen eingeschränkt in Bezug auf die Anzahl der beteiligten Staaten (**Kapitel 3**), der dargestellten Steuergestaltungsansätze (**Kapitel 4**) sowie der untersuchten Steuerarten (**Kapitel 5**). Für die Steuerberechnungen werden quantitative Restriktionen aufgestellt (**Kapitel 6**).

Auf den in dieser Arbeit maßgeblichen Rechtsstand wird in **Kapitel 7** eingegangen.

1 Das zu übertragende Vermögen

Im Rahmen dieser Arbeit soll ausschließlich der internationale Aspekt von grenzüberschreitenden Erbschaften und Schenkungen von ausländischem unternehmerischen Vermögen herausgestellt werden. Aus diesem Grund wird auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Einbeziehung von inländischen Vermögensgegenständen

verzichtet, so dass sich die untersuchten Erbschaft- und Schenkungsteuerfälle **ausschließlich** auf **ausländisches** unternehmerisches Vermögen beschränken.

Die Steuerbelastung aus der unentgeltlichen Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen wird maßgeblich von der Rechtsform des vorhandenen unternehmerischen Vermögens geprägt. So ergeben sich insbesondere zwischen der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Anteilen an Personengesellschaften erbschaft- und schenkungsteuerliche Belastungsdifferenzen. Diese Belastungsdifferenzen resultieren zum einen aus einer unterschiedlichen Behandlung der Gesellschaftsanteile im Rahmen der ausländischen beschränkten Steuerpflicht¹ sowie aus rechtsformspezifischen Bewertungsmethoden². Im Rahmen dieser Untersuchung liegt deshalb das ausländische unternehmerische Vermögen in Form von Anteilen an einer ausländischen **Kapitalgesellschaft** oder alternativ in Form von Anteilen an einer ausländischen **Personengesellschaft** vor, welche sowohl ihren Sitz³ als auch ihre Geschäftsleitung⁴ im Ausland haben. Weiterhin wird unterstellt, dass die ausländischen Personengesellschaften gewerblich tätig sind.⁵

Im Rahmen der Steuerplanung von Großunternehmen, deren Anteile sich in Streubesitz befinden, ist aufgrund der großen Anzahl der Gesellschafter sowie deren grundsätzlich geringer individueller Einflussmöglichkeit auf die unternehmerischen Entscheidungen eine Berücksichtigung von erbschaft- und schenkungsteuerlichen Aspekten einzelner Gesellschafter nicht möglich.⁶ In dieser Untersuchung wird aus diesem Grund eine Kapitalbeteiligung an der ausländischen Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft in einer Höhe unterstellt, die es dem Anteilseigner gewährleistet, maßgeblichen Einfluss auf betriebliche Entscheidungen nehmen zu können, die auch die anteilseignerindividuelle Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung umfassen. Diese unterstellte Beteiligungsstruktur entspricht der Beteiligungsstruktur von Familienunternehmen.⁷

¹ vgl. Herzig, 1997, Seite 286 – 287; Zipfel, 2001, Seite 128 – 130; Kapitel B I 1.2.2, Seite 28 - 37

² vgl. Endres, DStR Heft 8/1994, Seite 224; Herzig, 1997, Seite 281; Herzig/Schiffers, StuW Heft 2/1994, Seite 117; Rödder, DB Heft 43/1993, Seite 2137;

³ analog zu § 11 AO

⁴ analog zu § 10 AO

⁵ Ausländische gewerbliche Tätigkeit soll analog zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG vorliegen.

⁶ vgl. Watrin, 1997, Seite 12

⁷ vgl. Watrin, 1997, Seite 12

2 Die beteiligten Personen

Die unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht knüpft generell an eine oder mehrere der folgenden Merkmale des Erblassers bzw. Schenkers und / oder des Begünstigten an:¹

- a) Wohnsitz;
- b) Gewöhnlicher Aufenthalt;
- c) Staatsangehörigkeit.

Im Rahmen dieser Untersuchung wird unterstellt, dass der Erblasser bzw. Schenker und der Begünstigte sowohl ihren einzigen **Wohnsitz** im Sinne des § 8 AO als auch ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** im Sinne des § 9 AO in der **Bundesrepublik Deutschland** haben. Weiterhin wird unterstellt, dass der Erblasser bzw. Schenker und der Begünstigte ausschließlich die **deutsche Staatsbürgerschaft** besitzen.

Die Untersuchung beschränkt sich somit auf Steuerpflichtige, die nur in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind.² Eine ausländische Steuerpflicht kann sich deshalb nur aus der Belegenheit des ausländischen unternehmerischen Vermögens ergeben, welche zur beschränkten ausländischen Steuerpflicht führen kann.³ Aufgrund dieser Restriktionen wird von grundsätzlich vier möglichen Doppelbesteuerungskonstellationen⁴ im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht eine Doppelbesteuerungskonstellation betrachtet. Es wird ausschließlich die Doppelbesteuerungskonstellation analysiert, die durch Aufeinandertreffen der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht auf eine beschränkte ausländische Steuerpflicht entsteht. Die in dieser Arbeit untersuchte Doppelbesteuerungskonstellation ist die im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht **am häufigsten vorkommende Doppelbesteuerungskonstellation**.⁵

¹ vgl. Kapitel B I 1.1.2, Seite 24 – 25.

² Zur deutschen Steuerpflicht vergleiche Kapitel B I 1.2.1, Seite 26 – 27.

³ Zur ausländischen Steuerpflicht vergleiche Kapitel B I 1.2.2, Seite 28 – 37.

⁴ Grundsätzlich bestehen vier unterschiedliche Doppelbesteuerungskonstellationen: (1) Aufeinandertreffen von deutscher unbeschränkter Steuerpflicht auf ausländische unbeschränkte Steuerpflicht; (2) Aufeinandertreffen von deutscher unbeschränkter Steuerpflicht auf ausländische beschränkte Steuerpflicht; (3) Aufeinandertreffen von beschränkter deutscher Steuerpflicht auf unbeschränkte ausländische Steuerpflicht; (4) Aufeinandertreffen von deutscher beschränkter Steuerpflicht auf beschränkte ausländische Steuerpflicht. Vergleiche hierzu Kapitel B I 2.1.2, Seite 41 – 43.

⁵ vgl. Boochs, UVR, Heft 9/1994; Flick/Piltz, 1999, Seite 317; Karrenbrock/Hirsch, SteuerStud, Heft 11/2001, Seite 585; Schindhelm, ZEV, Heft 1/1997, Seite 8

Der Focus dieser Arbeit liegt auf dem grenzüberschreitenden Aspekt des Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls. Einflussfaktoren, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Problematik stehen, werden deshalb weitgehend ausgeschlossen. Neben der Ansässigkeit und der Staatsangehörigkeit wird deshalb eine weitere Prämisse zur Einschränkung des Untersuchungsumfanges bezüglich des Begünstigten getroffen. Es wird unterstellt, dass das gesamte Vermögen auf **einen** Begünstigten übergeht; der Begünstigte ist ein **Kind des Erblassers bzw. Schenkers**.

Diese Prämisse entspricht weitgehend der Empfehlung zur Erb- und Nachfolgeregelung von Unternehmen im Familienvermögen. Die Nachfolgeregelungen sollten einer Zersplitterung der Kapitalanteile vorbeugen, um so den Einfluss untätiger Gesellschafter zu begrenzen. Ansonsten besteht die Gefahr, dass nur die Ausschüttungserwartung im Vordergrund steht und somit die Selbstfinanzierungskraft gefährdet ist.¹ Wird die Anzahl der Begünstigten sowie deren Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser bzw. Schenker variiert, so können sich insbesondere abweichende anzuwendende Freibeträge und Steuersätze ergeben. Die quantitativen Darstellungen der Gesamtsteuerbelastungen und Steuervorteile lassen sich jedoch aufgrund der detailliert aufgezeigten Vorgehensweise durch Einsetzen anderer Parameter bezüglich des betrachteten Personenkreises modifizieren.

3 Die beteiligten Staaten

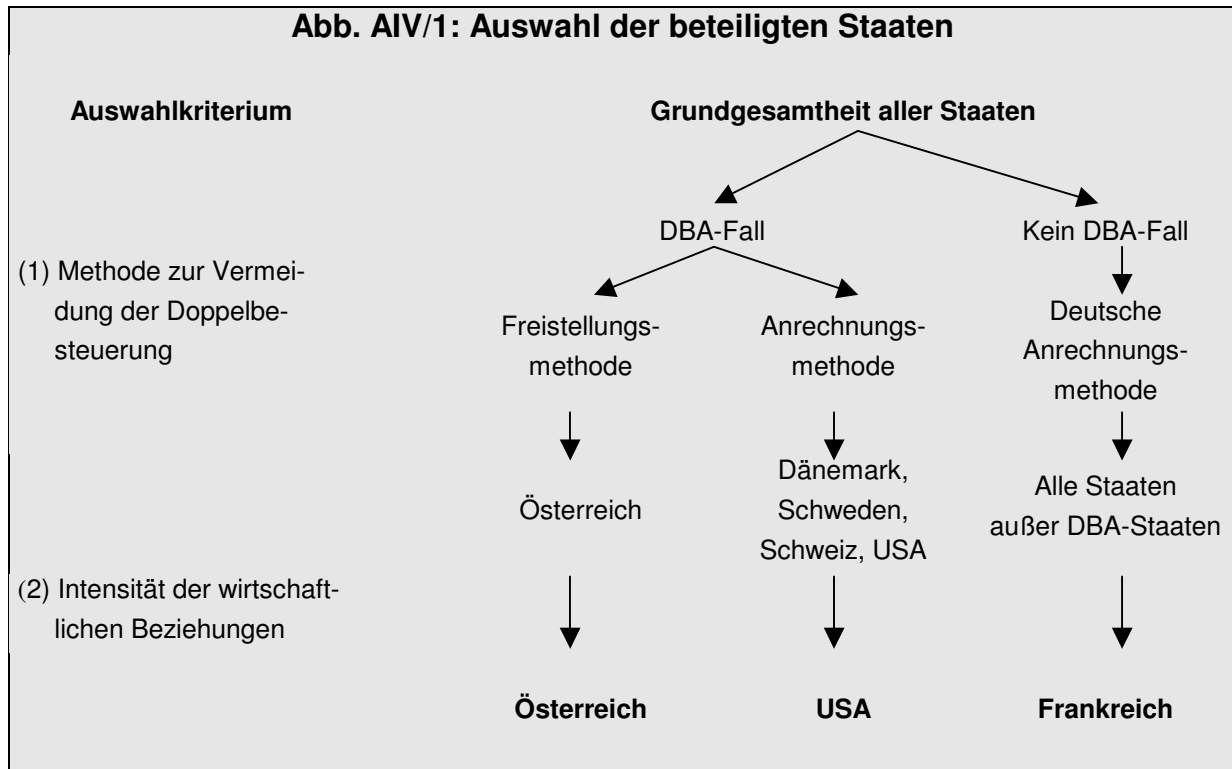
Im Rahmen dieser Untersuchung wird die Anzahl der ausländischen beteiligten Staaten am grenzüberschreitenden Erbschafts- und Schenkungsfall auf drei Staaten eingeschränkt.

Die **Auswahl** der ausländischen Staaten erfolgt anhand von zwei Kriterien:²

1. Die anzuwendende Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung;
2. Die Intensität der wirtschaftlichen Beziehungen.

¹ vgl. Feddersen, Bank Information der Volks- und Raiffeisenbanken, Heft 3/1996, Seite 44; Michalski, 1980, Seite 11; Sudhoff, 1984, Seite 17 ff.

² Zu den Auswahlkriterien vgl. auch Abb. AIV/1, Seite 12.



Zu 1.: Die anzuwendende Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:

Wird ausländisches Vermögen vererbt oder verschenkt, so stellt eine mögliche Doppelbesteuerung durch Wohnsitzstaat des Erblassers bzw. Schenkers und Belegenheitsstaat des Vermögens das dominierende Problem des grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls dar.¹ Im direkten Zusammenhang mit der Doppelbesteuerungsproblematik stehen die Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die maßgeblich die Gesamtsteuerbelastung des Steuerpflichtigen beeinflussen. Die unterschiedlichen potenziellen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden deshalb als erstes Kriterium zur Auswahl der beteiligten Staaten herangezogen. Eine zentrale Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung stellen die Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern dar.² Die Staaten, in denen sich Sitz und Geschäftsleitung der ausländischen Gesellschaften befinden, lassen sich danach unterscheiden, ob sie mit Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern abgeschlossen haben oder nicht. Derzeit bestehen mit Dänemark, Österreich, Schweden, Schweiz und der USA Doppelbesteuerungsabkommen, welche einen tatsächlichen Anwendungsbezug aufweisen.³ Die beste-

¹ Zur Doppelbesteuerungsproblematik vgl. Kapitel B I 2.1, Seite 38 – 43.

² vgl. Kapitel B III 2.2.1.1.2, Seite 107 – 112

³ vgl. Kapitel B III 2.2.1.2.1, Seite 113 – 115

henden Doppelbesteuerungsabkommen lassen sich nach der vereinbarten Vermeidungsmethode unterteilen in Doppelbesteuerungsabkommen, in denen die Freistellungsmethode vereinbart worden ist und Doppelbesteuerungsabkommen, in denen die Anrechnungsmethode vereinbart worden ist.¹ In den Abkommen Dänemark, Schweden und USA ist die Anrechnungsmethode vereinbart worden; im Abkommen Österreich ist die Freistellungsmethode kodifiziert und im Abkommen Schweiz ist sowohl die Anrechnungsmethode als auch die Freistellungsmethode vereinbart worden. Die Freistellungsmethode im DBA Deutschland – Schweiz findet jedoch nur in den Fällen Anwendung, in denen der Erblasser zum Todeszeitpunkt seinen Wohnsitz in der Schweiz hatte.² Da jedoch gem. Kapitel A IV 2 alle Beteiligten Personen ihren Wohnsitz in Deutschland haben, würde im Rahmen dieser Untersuchung bei der Anwendung des DBA Deutschland – Schweiz ausschließlich die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangen. Besteht zwischen dem ausländischen Staat und Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen, so wird eine mögliche Doppelbesteuerung lediglich nach der im deutschen Erbschaftsteuergesetz kodifizierten Anrechnungsmethode vermieden oder verringert.³

Anhand der aufgezeigten grundsätzlichen Verminderungs- und Vermeidungsmethoden von Doppelbesteuerungsabkommen wird in dieser Untersuchung stellvertretend für die übrigen Staaten jeweils ein Staat aus folgenden Gruppen ausgewählt:

- a) Mit Deutschland besteht kein DBA:
 - Alle Staaten, außer DBA-Staaten

- b) Mit Deutschland besteht ein DBA mit Anrechnungsmethode:
 - Dänemark
 - Schweden
 - Schweiz
 - USA

- c) Mit Deutschland besteht ein DBA mit Freistellungsmethode.
 - Österreich

¹ Zur Freistellungsmethode und zur Anrechnungsmethode vgl. Kapitel B III 2.2.1.1.2, Seite 110 – 112.

² vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 355

³ Zur deutschen Anrechnungsmethode nach § 21 ErbStG vgl. Kapitel B III 2.2.1.2.2, Seite 115 – 119.

Da lediglich im DBA Deutschland-Österreich die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt, stellt **Österreich** einen der in dieser Untersuchung einbezogenen Staaten dar.

Zu 2.: Die Intensität der wirtschaftlichen Beziehungen

Die Intensität der wirtschaftlichen Beziehungen zu einem ausländischen Staat kann als Indiz für die Häufigkeit und das Ausmaß von grenzüberschreitenden Erbschaften und Schenkungen mit dem jeweils beteiligten Staat angesehen werden. Die Auswahl eines Staates aus der Gruppe der Staaten, mit denen kein DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern besteht, sowie die Auswahl eines Staates aus der Gruppe der Staaten, mit denen ein DBA abgeschlossen wurde, in dem die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt, erfolgt deshalb anhand des Merkmals der Intensität der wirtschaftlichen Beziehungen.

Zu der Gruppe der Staaten, mit denen kein DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern besteht, zählen alle Staaten mit Ausnahme von Dänemark, Österreich, Schweden, Schweiz und USA. Von den Staaten, mit denen kein DBA besteht, stellt **Frankreich** den wichtigsten Handelspartner¹ und eines der Hauptinvestitionsländer² der Deutschen dar.³

Von den Staaten Dänemark, Österreich, Schweden, Schweiz und USA, mit denen ein DBA besteht, in dem die Anrechnungsmethode vereinbart ist, stellt die **USA** das Hauptinvestitionsland⁴ und einen der wichtigsten Handelspartner⁵ von Deutschland dar.⁶

Im **Ergebnis** gehören zu den ausgewählten beteiligten Staaten im Rahmen dieser Untersuchung neben Deutschland die Staaten **Frankreich, Österreich** und **USA**.

¹ vgl. Statistisches Bundesamt, 2004, Seite 533

² vgl. Statistisches Bundesamt, 2004, Seite 764

³ vgl. Hechler, 1998, Seite 1; Pöllath/Rädler, 1976, Seite V

⁴ vgl. Statistisches Bundesamt, 2004, Seite 764

⁵ vgl. Statistisches Bundesamt, 2004, Seite 533

⁶ vgl. Sonnemann, 1989, Seite V

4 Die untersuchten Steuergestaltungsansätze

Die im Rahmen dieser Untersuchung behandelten Gestaltungsansätze zur Senkung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gesamtsteuerbelastung basieren **ausschließlich auf grenzüberschreitende Besteuerungsaspekte** der untersuchten Erbschafts- und Schenkungsfälle.

Die Gestaltungsansätze lassen sich **aus der steuersystematischen Analyse** der Gesamtsteuerbelastungen für die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen **ableiten**. Die steuersystematische Analyse zeigt insbesondere die unterschiedliche Behandlung von Erbschaften und Schenkungen sowie von Anteilen an Personengesellschaften und Anteilen an Kapitalgesellschaften auf. Weiterhin wird die Benachteiligung von ausländischem unternehmerischen Vermögen im Vergleich zu inländischem unternehmerischen Vermögen dargestellt.

Von möglichen Steuergestaltungsansätzen zur Minderung der Gesamtsteuerbelastung werden im Rahmen dieser Untersuchung folgende Gestaltungsansätze erläutert und ihre quantitativen Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung analysiert:¹

- 1) Ausnutzung der unterschiedlichen ausländischen steuerlichen Behandlung von Erbschaften und Schenkungen durch einen **Wechsel der Übertragungsart** von der Erbschaft zur Schenkung und umgekehrt;
- 2) Ausnutzung der unterschiedlichen Behandlung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Rahmen der beschränkten ausländischen Steuerpflicht durch **Rechtsformwechsel** der ausländischen Gesellschaft;
- 3) **Einbringung** der Anteile an der ausländischen Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft **in eine deutschen Zwischenholding** zur Vermeidung der ausländischen beschränkten Steuerpflicht und zur Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 13a ErbStG für inländisches unternehmerisches Vermögen.

¹ Eine ausführliche Begründung der Auswahl der Steuergestaltungsansätze sowie eine systematische Einordnung der gewählten Gestaltungsansätze erfolgt im Kapitel C I auf den Seiten 197 – 199.

5 Die untersuchten Steuerarten

Im Rahmen dieser Untersuchung wird die **erbschaft- und schenkungsteuerliche** Behandlung des Vererbens- bzw. Verschenkens von ausländischem unternehmerischen Vermögen analysiert.

Verkehrssteuern in Form der Umsatzsteuer oder Grunderwerbsteuer und vergleichbare ausländische Steuern werden nicht betrachtet.

Ertragsteuerliche Folgen der unentgeltlichen Übertragung sind grundsätzlich nicht Gegenstand dieser Arbeit. Lediglich im Rahmen der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gestaltungsansätze im Kapitel C I werden Ertragsteuerbelastungen aufgezeigt. Die Darstellung von ertragsteuerlichen Aspekten erfolgt in den Fällen, in denen ein zivilrechtlicher Gestaltungsansatz zur Minderung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gesamtsteuerbelastung unmittelbar eine aperiodische Ertragsteuerbelastung auslösen kann und somit einem möglichen Erbschaftsteuervorteil gegenüber steht. So werden mögliche in- und ausländische Ertragsteuerbelastungen aufgrund eines Rechtsformwechsels des ausländischen Unternehmens¹ und durch Einbringung der ausländischen Beteiligung in eine inländische Zwischenholding² aufgezeigt.

6 Quantitative Restriktionen für die Steuerberechnungen

Die Berechnung der Gesamtsteuerbelastungen für das Vererben und Verschenken von ausländischem unternehmerischen Vermögen³ sowie die quantitativen Auswirkungen der Steuergestaltungsansätze⁴ erfolgen unter der Berücksichtigung folgender Restriktionen:

- a) Die ausländische Bewertung des ausländischen unternehmerischen Vermögens sowie die deutsche Bewertung des ausländischen unternehmerischen Vermögens führen zum gleichen betragsmäßigen Ergebnis.

¹ vgl. Kapitel C I 2, Seite 229 - 273

² vgl. Kapitel C I 3, Seite 274 - 322

³ vgl. Kapitel B III 3, Seite 130 - 196

⁴ vgl. Kapitel C, Seite 197 - 357

- b) Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften führen zum gleichen betragsmäßigen Ergebnis.
- c) Ein Euro entspricht dem Wert eines Dollars.
- d) Das gesamte Vermögen des Erblassers bzw. Schenkers geht auf den Begünstigten im Rahmen einer Schenkung oder Erbschaft über.

Diese quantitativen Restriktionen werden aufgestellt, um eine Darstellung der Gesamtsteuerbelastungen und der berechneten Steuervorteile ausschließlich in Abhängigkeit von der wertmäßigen Höhe des ausländischen unternehmerischen Vermögens zu ermöglichen. Die aufgeführten Restriktionen tragen dazu bei, für die quantitativen Darstellungen einheitliche Ausgangsgrößen zu schaffen.

Die quantitativen Restriktionen können sich auf die im Kapitel B III 3 „Quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung“ und Kapitel C „Ausgewählte Gestaltungsansätze zur Senkung der Gesamtsteuerbelastung“ durchgeführten Steuerberechnungen auswirken. Aus diesem Grund werden die tendenziellen Auswirkungen der Aufhebung der quantitativen Restriktionen in Form von **Sensitivitätsanalysen** aufgezeigt.¹

7 Der Rechtsstand der Untersuchung

Die Untersuchung basiert bezüglich der deutschen und ausländischen Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der angesprochenen Teilbereiche der inländischen und ausländischen Ertragsteuern auf dem Rechtsstand des **1.1.2004**. Innerhalb des Zeitraums der Entstehung dieser Arbeit haben sich nach dem 1.1.2004 keine Rechtsänderungen ergeben, welche die Rechtsgrundlagen dieser Untersuchung betreffen.

¹ Die Sensitivitätsanalysen für die Restriktion a) erfolgen jeweils im Anschluss an die Berechnungen der Gesamtsteuerbelastungen für die vier Übertragungskonstellationen (USA: Kapitel B III 3.2.4, Seite 150 - 155; Frankreich: Kapitel B III 3.3.3, Seite 170 - 173; Österreich: Kapitel B III 3.4.4, Seite 189 - 196). Die Sensitivitätsanalyse für die Restriktion b) befindet sich im Anschluss der länderspezifischen Berechnungen des Gestaltungsansatzes im Kapitel C I 2.3.2, Seite 262 - 273. Für die Restriktion c) erfolgt eine Sensitivitätsanalyse im Kapitel B III 3.2.4, Seite 150 - 155 für die Restriktion d) im Kapitel C I 1.3, Seite 226 - 229.

V Aufbau der Untersuchung

Im Rahmen der steuersystematischen Darstellung und Analyse des Vererbens und Verschenkens von US-amerikanischem, französischem und österreichischem unternehmerischen Vermögen (**Kapitel B**) wird zunächst die persönliche und sachliche Steuerpflicht der beteiligten Personen in den in dieser Untersuchung beteiligten Staaten Deutschland, USA, Frankreich und Österreich sowie die daraus abzuleitenden Doppelbesteuerungsproblematiken dargestellt (**Kapitel B I**).

Aufbauend auf die Steuerpflicht erfolgt im **Kapitel B II** die Wertermittlung der beteiligten Staaten für das übergehende Vermögen. Kernbereich der deutschen und ausländischen Wertermittlung ist die Bewertung der Anteile an den ausländischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften.

Die sich daran anschließenden Berechnungen der Gesamtsteuerbelastungen für den Erbschaft- und Schenkungsfall USA-Deutschland, Frankreich-Deutschland und Österreich-Deutschland (**Kapitel B III**) erfolgen in jeweils drei Schritten. In einem ersten Schritt wird die Berechnung der Steuer für die beteiligten ausländischen Staaten aufgezeigt (**Kapitel B III 1**). Daran anschließend erfolgt im zweiten Schritt die Berechnung der deutschen Steuer unter Berücksichtigung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (**Kapitel B III 2**). Im dritten Schritt (**Kapitel B III 3**) werden die zuvor qualitativ aufgezeigten Steuerbelastungen für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen, französischen und österreichischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften quantitativ dargestellt und analysiert. Die Ermittlung der quantitativen Gesamtsteuerbelastungen erfolgt unter Berücksichtigung der im Kapitel A IV aufgestellten Prämissen. Die quantitativen Darstellungen zu den Gesamtsteuerbelastungen werden in Abhängigkeit von der Höhe des ausländischen unternehmerischen Vermögens vorgenommen. Die Auswirkungen der Aufhebung wesentlicher quantitativer Prämissen werden jeweils im Anschluss an die länderspezifischen Betrachtungen mittels Sensitivitätsanalysen tendenziell dargestellt.

Im Rahmen der Darstellung ausgewählter Gestaltungsansätze zur Senkung der Gesamtsteuerbelastung (**Kapitel C**) werden in einem ersten Teil (**Kapitel C I**) die unter Kapitel A IV 4 genannten Steuergestaltungsansätze dargestellt sowie ihre Wirkungs-

weise auf die im Kapitel B III 3 berechneten Gesamtsteuerbelastungen analysiert. Für jeden Gestaltungsansatz werden die Auswirkungen der Aufhebung wesentlicher Prämissen des Kapitels B III 3.1 durch Sensitivitätsanalysen tendenziell erläutert. Entstehen durch einen Gestaltungsansatz aperiodische in- oder ausländische Ertragsteuerbelastungen, so werden diese aufgezeigt.

Im Anschluss an die jeweils isolierte Betrachtung eines jeden Gestaltungsansatzes werden im zweiten Teil (**Kapitel C II**) die einzelnen Gestaltungsansätze länderspezifisch in ihrer Wirkungsweise zusammenfassend dargestellt und miteinander verglichen. Es wird insbesondere herausgestellt, welcher Gestaltungsansatz für welche Übertragungskonstellation zu einer Steuerersparnis führt. Kann die Gesamtsteuerbelastung alternativ durch unterschiedliche Gestaltungsansätze gesenkt werden, so wird aufgezeigt, welcher Gestaltungsansatz zur größten Steuerersparnis führt. Weiterhin wird die Wirkungsweise von Kombinationen der Einzelgestaltungsansätze untersucht.

Sowohl die Darstellung und Analyse der Gesamtsteuerbelastungen im Kapitel B als auch die Gestaltungsansätze im Kapitel C I und C II erfolgen länderspezifisch für US-amerikanisches, französisches bzw. österreichisches unternehmerisches Vermögen.

Im **Kapitel C III** wird ein Ländervergleich zwischen den drei Staaten bezüglich der berechneten Gesamtsteuerbelastungen vorgenommen.

Im **Kapitel D** erfolgt abschließend eine Überprüfung der ermittelten Gesamtsteuerbelastungen für den grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall anhand der im Kapitel A II aufgeführten Vorgabenormen für die Belastungshöhe.

B Steuersystematische Darstellung und Analyse des Vererbens und Verschenkens von US-amerikanischem, französischem und österreichischem unternehmerischen Vermögen

Im Rahmen der steuersystematischen Darstellung und der Analyse des Vererbens und Verschenkens von US-amerikanischem, französischem und österreichischem unternehmerischen Vermögen wird im **Kapitel I** zunächst auf die Frage der Steuerpflicht der beteiligten Personen des grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls innerhalb der beteiligten Staaten eingegangen. Die sich aus den unterschiedlichen Steuerpflichten ergebenden Doppelbesteuerungsproblematiken werden herausgestellt. Aufbauend auf die Steuerpflichten der beteiligten Personen erfolgt im **Kapitel II** sowohl die deutsche Wertermittlung des ausländischen übergehenden Vermögens als auch die US-amerikanische, französische und österreichische Wertermittlung. Kernbereich der jeweiligen Wertermittlung ist die Bewertung des Vermögens. Die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung wird im **Kapitel III** aufgezeigt. Es wird zunächst die Berechnung der ausländischen Steuer und der deutschen Steuer unter Berücksichtigung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dargestellt. Im Anschluss wird die quantitative Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen berechnet und analysiert.

I Steuerpflicht und Doppelbesteuerungsproblematik im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall

Im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall erheben im Regelfall mindestens zwei Staaten einen Steueranspruch auf das übergehende Vermögen. Die sich daraus ergebende Doppelbesteuerung stellt eines der bedeutendsten Problemfelder im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerfall dar. Im **Kapitel 1** werden zunächst die aus den Steueransprüchen abgeleiteten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflichten, die in den zu untersuchenden grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen von Relevanz sind, erläutert. Darauf aufbauend erfolgt in **Kapitel 2** eine Darstellung und Analyse möglicher Doppelbesteuerungskonstellationen, die sich aus dem Aufeinandertreffen von Steueransprüchen der im Rahmen dieser Untersuchung beteiligten Staaten ergeben.

1 Steuerpflicht im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall

Die Anknüpfungspunkte und die sich daraus ergebenden Steuerpflichten im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sind weltweit nicht einheitlich geregelt. **Kapitel 1.1** gibt zur Orientierung einen systematischen Überblick über globale Erhebungsformen der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Im **Kapitel 1.2** wird eine länderspezifische Betrachtung der zu untersuchenden Länder¹ bezüglich der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflichten vorgenommen.

1.1 Systematischer Überblick über globale Erhebungsformen der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall kann es neben einer deutschen Besteuerung auch zu einer ausländischen Besteuerung mit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuern kommen. Der Umfang der Wirtschaftsgüter, die in die Bemessungsgrundlage der ausländischen Steuer einfließen, wird im Wesentlichen

¹ Zur Auswahl der untersuchten ausländischen Staaten vgl. Kapitel A IV 3, Seite 11-14.

von der ausländischen Steuerstruktur sowie von den subjektiven und objektiven Anknüpfungspunkten der ausländischen Steuer bestimmt. Im **Kapitel 1.1.1** erfolgt zunächst eine allgemeine Systematisierung möglicher Erbschaftsteuersysteme bezüglich ihrer Steuerstruktur. Im **Kapitel 1.1.2** werden nachfolgend Ausprägungen von Erbschaft- und Schenkungsteuerpflichten erläutert, die sich aus den subjektiven bzw. objektiven Anknüpfungspunkten ergeben.

1.1.1 Steuersystem

Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen erfolgt weltweit nicht nach einem einheitlichen Besteuerungssystem. Eine mögliche Kategorisierung der verschiedenen Steuersysteme lässt sich nach den unterschiedlichen Definitionen der steuerpflichtigen Vorgänge, an die eine Erbschafts- bzw. Schenkungsbesteuerung anknüpft (objektive Steuerpflicht), vornehmen.

Die nachfolgende Übersicht gibt einen Überblick über mögliche Ausprägungen von Steuersystemen:¹

Kategorie	Steuersystem	Beispielländer
A	keine Erhebung von Erbschaft- und Schenkungsteuer	Argentinien, Australien, Island, Israel,
B	Erbanfallsteuer	Deutschland , Finnland, Frankreich , Griechenland, Japan, Niederlande, Österreich , Schweden, Spanien
C	Nachlasssteuer	Dänemark, Großbritannien, Neuseeland, USA
D	Mischsystem aus Erbanfall- und Nachlasssteuer	Belgien, Italien, Luxemburg,
E	Einkommensteuer auf den Übergang von Vermögen aus Anlass eines Todesfalles	Kanada, Kolumbien

(Tab. BI/1: Ausprägungen von Erbschaft- und Schenkungsteuersystemen)

Einige Staaten **verzichten** vollständig auf die Erhebung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer.² Sollte es zu grenzüberschreitenden Erb- bzw. Schenkungsfällen mit solch einem Staat kommen, muss jedoch geprüft werden, ob der Vorgang eventuell der ausländischen Ertragsbesteuerung unterliegt.³

¹ Kategorisierung in Anlehnung an Schindhelm, ZEV, Heft 1/1997, Seite 9-10

² vgl. Kategorie A in Tab. BI/1

³ So erhebt beispielsweise Australien eine Kapitalgewinnsteuer auf Schenkungen unter Lebenden (vgl. Flick/Piltz 1999, Rz. 1644).

Die meisten kontinental-europäischen Staaten besteuern Erbschaften und Schenkungen durch eine **Erbanfallsteuer**.¹ Sie erfasst und besteuert die jeweilige Bereicherung des einzelnen Bereicherten², der Umfang des Gesamtnachlasses ist somit für die Besteuerung irrelevant.³ Meistens wird die Höhe der zu zahlenden Erbschaft-/Schenkungssteuer des Bereicherten sowohl von dessen Verwandtschaftsbeziehung zum Erblasser/Schenker als auch von der Höhe der Bereicherung mitbestimmt.⁴

Anknüpfungspunkt einer **Nachlasssteuer**⁵ ist die „ungeteilte Erbmasse“.⁶ Die Erbschaftsteuer wird von dem ungeteilten Nachlass des Erblassers erhoben.⁷ Die Besteuerung richtet sich lediglich nach der Gesamthöhe des Nachlasses, Verwandtschaftsverhältnisse zwischen Erben und Erblasser bleiben grundsätzlich außer Betracht.⁸ Nach erfolgter Nachlassbesteuerung erhält jeder Erbe ohne weitere steuerliche Konsequenzen seinen entsprechenden Erbteil.⁹ Eine Nachlasssteuer findet man überwiegend in anglo-amerikanischen Staaten.¹⁰

Eine **Kombination von Erbanfall und Nachlasssteuer** wenden zum Beispiel Italien, Belgien und Luxemburg an. Die Aufteilung, welche Sachverhalte der Nachlasssteuer und welche der Erbanfallsteuer unterliegen, ist von Staat zu Staat unterschiedlich. In Belgien greift zum Beispiel die Erbanfallsteuer lediglich in den Fällen, in denen der Erblasser seinen Wohnsitz im Inland hatte. In allen anderen Fällen greift die Nachlasssteuer.¹¹

Einige Staaten erheben anstatt einer Erbschaftsteuer eine **Einkommensteuer auf den Übergang von Vermögen aus Anlass eines Todesfalles**¹². So hat z.B. Kanada seit dem 1.1.1972 die Erbschaftsbesteuerung abgeschafft, dafür aber eine sogenannte „capital gains tax“ eingeführt. Es wird ein fiktiver entgeltlicher Verkauf zum

¹ vgl. Boochs, DVR, Heft 12/1987, Seite 181; vgl. Kategorie B in Tab. BI/1, Seite 22

² vgl. Doralt/Ruppe, 1981, Band II, Seite 56

³ vgl. Kluge, 2000, Seite 969

⁴ vgl. Artl, 2001, Seite 85

⁵ vgl. Kategorie C in Tab. BI/1, Seite 22

⁶ vgl. Kluge, 2000, Seite 969

⁷ vgl. Briner, 1978, Rz. 490

⁸ vgl. Staller/Fassbender, Praxis Internationale Steuerberatung, 8/2000, Seite 192

⁹ vgl. Flick, DStR, Heft 15/1986, Seite 488

¹⁰ vgl. Boochs, DVR, Heft 12/1987, Seite 181

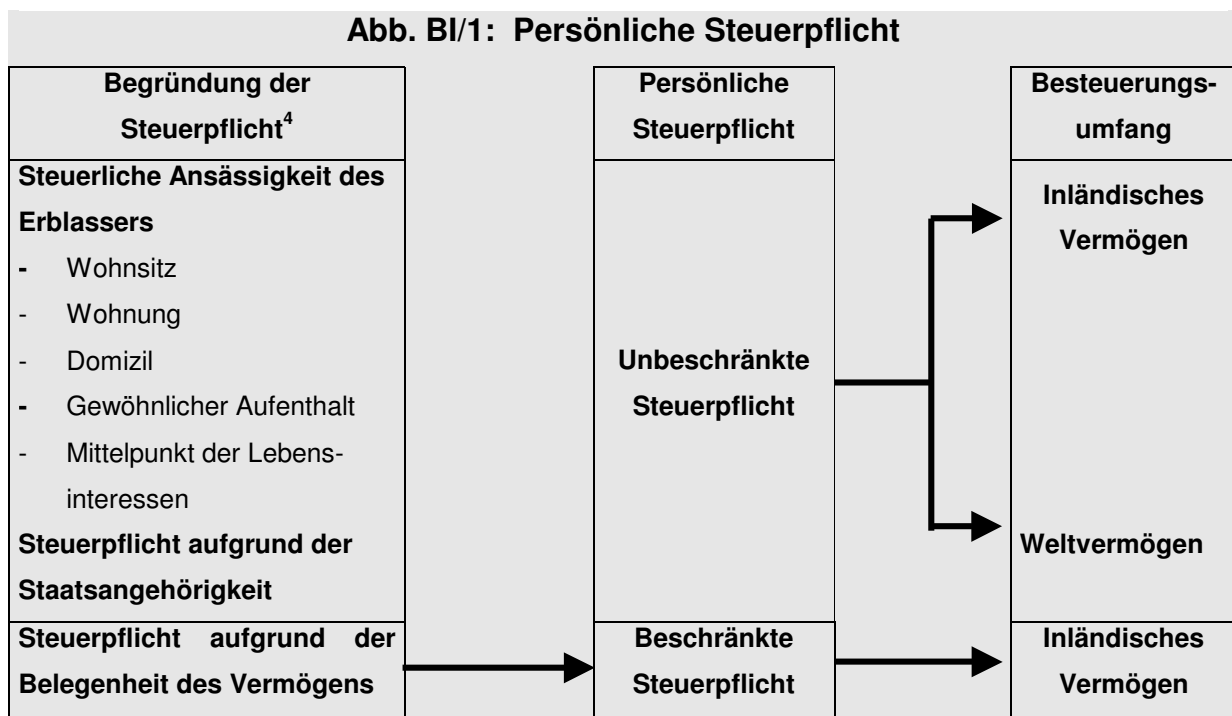
¹¹ vgl. Nagel, ZEV, Heft 12/1998, Seite 463

¹² vgl. Kategorie E in Tab. BI/1, Seite 22

Todeszeitpunkt unterstellt.¹ Als Besteuerungsgrundlage dient der Wertzuwachs, der sich zu Lebzeiten des Verstorbenen bei dem jeweiligen Vermögensgegenstand ergeben hat.² Diese fiktiven Veräußerungsgewinne fließen in das Einkommen des Erblassers im Todesjahr ein und unterliegen somit seiner Einkommensteuer.³

1.1.2 Persönliche Steuerpflicht

Jedes der in Kapitel 1.1.1 aufgeführten Erbschaft- und Schenkungsteuersysteme definiert eine unbeschränkte Steuerpflicht sowie eine beschränkte Steuerpflicht. Diese Unterscheidung ist insbesondere für die Ermittlung des Besteuerungsumfanges der Erwerber von Entscheidung. Die nachfolgende Abbildung gibt eine Übersicht über die persönliche Steuerpflicht.



Die **unbeschränkte Erbschaft- / Schenkungsteuerpflicht** der verschiedenen Steuersysteme knüpft an die Staatsangehörigkeit des Erblassers/Schenkens oder/und⁵ an seine steuerliche Ansässigkeit an.

¹ vgl. Korte, IStR, Heft 11/1994, Seite 543

² vgl. Helmer, DStR, Heft 15/16/1989, Seite 488

³ vgl. Wilde, ZEV, Heft 12/1997, Seite 488

⁴ vgl. Aufstellung von Boochs, UVR, Heft 9/1994, Seite 265

⁵ In den USA wird die unbeschränkte Steuerpflicht entweder durch die Staatsangehörigkeit **oder** die Ansässigkeit des Erblassers/Schenkens begründet.

Eine steuerliche Ansässigkeit kann je nach Staat über den Wohnsitz, die Wohnung, das Domizil¹, den gewöhnlichen Aufenthalt oder den Mittelpunkt der Lebensinteressen² begründet werden. Im Rahmen der Entstehung der Steuerpflicht durch die aufgezeigte persönliche Bindung zum jeweiligen Staat spricht man vom **Nationalitätsprinzip** bzw. **Wohnsitzprinzip** bzw. **Ansässigkeitsprinzip**; die hierdurch erfassten Steuerpflichtige werden als **Steuerinländer** bezeichnet.³ Liegt unbeschränkte Erbschaft-/Schenkungssteuerpflicht vor, so unterwerfen, bis auf wenige Ausnahmen⁴, alle Staaten das Weltvermögen der Besteuerung. Wird als Besteuerungsumfang das Weltvermögen als Steuerobjekt der Besteuerung unterworfen, so spricht man vom **Universalprinzip**.⁵

Bei der **beschränkten Steuerpflicht** besteht im Vergleich zur unbeschränkten Steuerpflicht kein persönlicher Bezug zum Inland, sondern lediglich ein sachlicher.⁶ Dieser sachliche Bezug wird im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungssteuer durch das Eigentum von im Inland belegtem Vermögen des Erblassers/Schenkers begründet. Im Rahmen der Anknüpfung der Besteuerung an das im Inland belegene Vermögen spricht man von einer Besteuerung nach dem **Ursprungsprinzip** in seiner Ausgestaltung als **Belegenheitsprinzip**.⁷ Der beschränkt Steuerpflichtige wird als **Steuerausländer** bezeichnet.⁸ Der Umfang der Steuerpflicht des beschränkt Steuerpflichtigen bezieht sich dabei lediglich auf das im Staatsgebiet belegene Vermögen (**Territorialitätsprinzip**).⁹

¹ Der Begriff „Domizil“ ist enger definiert als der „Wohnsitz“. Für das Vorliegen eines Domizils muss zusätzlich zum Wohnsitz noch die Absicht vorliegen, sich nicht nur vorübergehend in dem jeweiligen Staat aufzuhalten, sondern für eine unbestimmte Zeit (vgl. Müssener, 2000, Rz. 263 zu USA). Eine Person kann also mehrere Wohnsitze, aber nur ein Domizil haben (vgl. Hey, 2000, Seite 1470).

² Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist an sich kein selbständiger Anknüpfungspunkt neben z.B. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt. Er dient in einigen Fällen als Entscheidungsnorm, wenn in mehreren Staaten eine Ansässigkeit vorliegt. Als Mittelpunkt des Lebensinteresses gilt der Staat, zu dem der Steuerpflichtige „...die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.“ (OECD-Musterabkommen Art 4 Nr. 2 Buchstabe a, in: Debatin/Wassermeyer, 2004, MA-ErbSt).

³ vgl. Jacobs, 2002, Seite 6

⁴ So besteuern beispielsweise Hongkong und Portugal bei Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht nur das im Inland belegene Vermögen (vgl. Boochs, UVR, Heft 9/1994, Seite 266).

⁵ vgl. Fischer/Warneke, 1998, Seite 46/49

⁶ vgl. Scheffler, 2002, Seite 11

⁷ vgl. Fischer/Warneke, 1998, Seite 47

⁸ vgl. Jacobs, 2002, Seite 6

⁹ vgl. Scheffler, 2002, Seite 11

1.2 Länderspezifische Betrachtung der Steuerpflicht

Im Rahmen dieser Untersuchung werden grenzüberschreitende Erbschaft- und Schenkungsteuerfälle betrachtet, die neben einer deutschen Beteiligung auch eine US-amerikanische oder französische oder österreichische Beteiligung aufweisen. Es werden deshalb nachfolgend in **Kapitel 1.2.1** die deutsche Steuerpflicht und in **Kapitel 1.2.2** die aufgeführten ausländischen Steuerpflichten dargestellt.

1.2.1 Deutsche unbeschränkte Steuerpflicht

Die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer ist als **Erbanfallsteuer** konzipiert. Bei der Erbanfallsteuer wird jeder Begünstigte eines Erblassers/Schenkers selbständig besteuert.¹ Es soll eine Besteuerung des Leistungsfähigkeitszuwachses beim Erwerber erfolgen.² Persönlicher Anknüpfungspunkt der deutschen Erbschaftsteuer ist der Erwerber. Die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes **oder** der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung **oder** der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer ein **Inländer** ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchstaben a) bis d) ErbStG enthält eine Aufzählung, welche Personen im erbschaftsteuerrechtlichen Sinne als **Inländer** gelten:

- a) natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben;
- b) deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben (sogenannte **erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht**)³;
- c) deutsche Staatsangehörige, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen;

¹ vgl. Schaumburg, 1998, Rz. 7.2

² vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 2 zu § 2 ErbStG

³ Durch die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht soll eine mögliche „Steuerumgehung“ vermieden werden (vgl. Kapp/Ebeling, 2004, Rz. 10 zu § 2 ErbStG). Es soll unterbunden werden, dass lediglich durch vorübergehendes Aufgeben des deutschen Wohnsitzes die deutsche Erbschaftsteuer unterlaufen werden kann (vgl. Schulz, 1999, Seite 111).

- d) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht entsteht bereits, wenn **eine** der in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG genannten Personen (Schenker/Erblasser, Erwerber) die Inländereigenschaft erfüllt.¹

Kann die Inländereigenschaft bejaht werden, so unterliegt gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG der **gesamte Vermögensanfall** der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht. Die Besteuerung erstreckt sich dabei grundsätzlich sowohl auf inländisches als auch auf ausländisches Vermögen (**Weltvermögensprinzip**).² Für die Bestimmung des konkreten Umfangs des einzubeziehenden Vermögens ist jedoch zu differenzieren, ob die unbeschränkte Steuerpflicht an die Inländereigenschaft des Erblasser/Schenkers oder an die Inländereigenschaft des Erwerbes anknüpft:

a) Anknüpfung an den Erblasser/Schenker

Das vollständige (inländische und ausländische) übergehende Vermögen des Erblassers/Schenkers wird der deutschen Erbschaftsteuer unterworfen. Die Ansässigkeit des Erwerbers, bzw. seine Inländereigenschaft ist dabei ohne Bedeutung.³

b) Anknüpfung an den Erwerber⁴

Die deutsche Erbschaftsteuer wird lediglich auf das anfallende (inländische und ausländische) Vermögen des inländischen Erwerbes erhoben.⁵ Sollte zeitgleich Vermögen auf ausländische Erwerber übergehen, so würde dieser Vermögensanfall bei fehlender Inländereigenschaft des Erblassers/Schenkers nicht der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.⁶

¹ vgl. Noll, DStZ, Heft 23/1995, Seite 713

² vgl. z.B. Schaumburg, 1998, Rz. 7.10

³ vgl. Flick/Piltz, 1999, Rz. 1273

⁴ Die Inländereigenschaft des Erwerbers ist nur dann ausschlaggebend, wenn nicht bereits die unbeschränkte deutsche Erbschaftsteuerpflicht durch die Inländereigenschaft des Erblassers/Schenkers begründet wurde.

⁵ vgl. z.B. Geck, ZEV, Heft 7/1995, Seite 250

⁶ vgl. Kapp/Ebeling, 2004, Rz. 4 zu § 2 ErbStG

1.2.2 Ausländische Steuerpflicht

In den grenzüberschreitenden Erbschafts- und Schenkungsfällen mit deutscher Beteiligung erhebt neben Deutschland grundsätzlich auch der beteiligte ausländische Staat eine Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. Anknüpfungspunkt bildet jeweils die Begründung einer Steuerpflicht. Diese wird für die Länder USA (**Kapitel 1.2.2.1**), Frankreich (**Kapitel 1.2.2.2**) und Österreich (**Kapitel 1.2.2.3**) nachfolgend erläutert.

1.2.2.1 US-amerikanische Steuerpflicht

Das US-amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuersystem weicht erheblich von dem deutschen Steuersystem ab. Den Ausführungen der beschränkten Steuerpflicht (**Kapitel 1.2.2.1.2**) wird im **Kapitel 1.2.2.1.1** eine Kurzcharakterisierung des US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuersystems vorangestellt.

1.2.2.1.1 Kurzcharakterisierung der US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuer

Grundsätzlich besitzen in den USA der Bundesstaat sowie alle Einzelstaaten eine eigenständige Besteuerungskompetenz, so dass für einen Sachverhalt zweifach eine Steuer erhoben werden kann.¹

Auf **Einzelstaatenebene** erheben die meisten Staaten eine Nachlasssteuer; eine Schenkungsteuer parallel zur Nachlassbesteuerung wird nur von einigen Staaten erhoben.² Eine Einzelstaaten-Steuer wird lediglich bei unbeschränkt US-Erbschaftsteuerpflichtigen erhoben, beschränkt Steuerpflichtige werden nicht besteuert.³ Die Einzelstaaten-Nachlasssteuer kann gem. Sec. 2011 (a) IRC auf die Bundes-Nachlasssteuer bis zu einem bestimmten Höchstbetrag (Sec. 2011 (b) IRC) angerechnet werden. Eine doppelte Belastung durch Nachlasssteuer der Einzelstaa-

¹ Vgl. Debatin/Wassermeyer, 2004, ErbSt-DBA, Art. 3, Rz. 4. Eine kurze zusammenfassende Darstellung der US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuer geben Gale/Slemrod in: National Tax Journal, Vol. LIII, No. 4, Part 1, Seite 889 – 912.

² vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 438

³ vgl. Weinschenk, ZEV, Heft 12/2001, Seite 477

ten und des Bundes, die sich bei einer Überschreitung des Anrechnungshöchstbetrages ergeben würde, ist eher selten der Fall.¹ Die meisten Einzelstaaten erheben lediglich eine „pick-up-Steuer“, d.h. die Einzelstaaten-Steuer wird nur maximal in der Höhe erhoben, wie sie auf die Bundessteuer angerechnet werden kann.²

Auf **Bundesebene** wird die Nachlasssteuer (federal estate tax), die Schenkungsteuer (federal gift tax) und die Generationen-Übersprungsteuer (generation skipping tax) erhoben.³ Die Nachlasssteuer besteuert nicht die Vermögensmehrung beim Berechtigten, sondern besteuert den Nachlass (Estate) insgesamt.⁴ Bei der Schenkungsteuer ist der Schenker der persönlich Steuerpflichtige.⁵ Als Bemessungsgrundlage werden alle Schenkungen des Schenkers zusammengerechnet und der Besteuerung unterworfen (tentative tax); von diesem Steuerbetrag wird die bisher gezahlte Schenkungsteuer abgezogen.⁶ Werden bei einer Erbschaft oder Schenkung eine oder mehrere Generationen übersprungen, beispielsweise durch direktes Vererben auf die Enkel oder Urenkel, so greift die „Generationen-Übersprungsteuer“ (generation skipping transfer tax).⁷ Dadurch sollen Nachlasssteuergestaltungen, die auf eine Verringerung der Vermögensübergänge abzielen, insbesondere Trustgestaltungen, einer zusätzlichen Besteuerung unterworfen und somit unattraktiver werden.⁸

Wird in den weiteren Ausführungen von US-amerikanischen Nachlass- oder Schenkungsteuern gesprochen, so sind damit die **Bundessteuern** gemeint. Die Einzelstaaten-Steuern werden aufgrund der Möglichkeit der Anrechnung nicht weiter mit einbezogen.⁹

¹ vgl. Flick, DStR, Heft 15/1986, Seite 488

² vgl. Hundt, IStR 3/2002, Seite 82

³ vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 438

⁴ vgl. Briner, 1978, Rz. 490; vgl. auch Kapitel B I 1.1.1, Seite 21-23

⁵ vgl. Debatin/Wassermeyer, 2004, Anhang E USA, Rz. 5

⁶ vgl. Müssener, 2000, Rz. 275/276 zu USA

⁷ vgl. Sieker, IWB, Fach 8 Gruppe 2, 1991, Seite 669

⁸ vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 438

⁹ Durch die meist vollständige Anrechnung der Einzelstaatensteuer auf die Bundessteuer spielen die Einzelstaatensteuern für die Gesamtbelastung eine eher untergeordnete Rolle. Die Untersuchung beschränkt sich gemäß Annahme (vgl. Kapitel A IV 2, Seite 10 - 11) nur auf Steuerpflichtige, die ausschließlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind. Damit ist im weiteren Verlauf nur die beschränkte US-amerikanische Nachlass- und Schenkungsteuerpflicht relevant. Da diese niemals eine Einzelstaatenbesteuerung auslöst, ist die Einzelstaatenbesteuerung ebenfalls nicht von weiterer Relevanz.

1.2.2.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

Besitzt der Erblasser bzw. Schenker nicht die US-Staatsbürgerschaft und hat er kein Domizil in den USA, so wird er als **nichtansässiger Ausländer** (non-resident-alien) bezeichnet.¹ Im Nachlass- bzw. Schenkungsfall eines nichtansässigen Ausländers beschränkt sich die amerikanische Besteuerung auf das **US-amerikanische Inlandsvermögen**.² Je nachdem, ob es sich um einen Nachlass oder um eine Schenkung handelt, wird der Begriff des Inlandsvermögens unterschiedlich definiert.

a) Nachlassfall

Sec. 2104 IRC enthält eine Aufzählung des US-amerikanischen **Inlandsvermögens** im **Nachlassfall**. Demnach zählt zum Inlandsvermögen:

- in den USA belegenes Grundvermögen (real property);³
- Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften, Sec. 2104 (a) IRC;⁴
- Forderungen gegenüber US-amerikanischen Schuldner;⁵
- bewegliches Privatvermögen (tangible personal property), welches sich in den USA befindet;
- immaterielle Wirtschaftsgüter, die in den USA belegen sind.⁶

Sec. 2105 IRC enthält folgende Aufzählung von Vermögensgegenständen, die ausdrücklich **nicht zum Inlandsvermögen** im Rahmen der Nachlasssteuer gehören und somit nicht der beschränkten Nachlassbesteuerung unterliegen:

- Leistungen aus Lebensversicherungen, Sec. 2105 (a);

¹ vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 440

² vgl. Silsby, intertax, Heft 1/1983, Seite 22 - 29

³ Dazu zählt unter anderem auch alle mit dem Grundstück/Gebäude untrennbar verbundenen Rechte wie z.B. Nutzungsrechte (easements) und Vorkaufsrechte (options) (vgl. Weinschenk, ZEV, Heft 12/2001, Seite 475).

⁴ Dabei ist es gleichgültig, in welchem Staat die Wertpapiere gehalten werden. Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften, die sich beispielsweise in einem deutschen Depot befinden, unterliegen somit der beschränkten US-amerikanischen Nachlasssteuerpflicht. Auf der anderen Seite fallen Anteile an nicht-amerikanischen Kapitalgesellschaften, die in einem US-Depot gehalten werden, nicht unter die beschränkte Steuerpflicht (vgl. z.B. Korn/Debatin, 1996, Steuerübersicht zu Art. 2 USA, Seite 1719).

⁵ Hierunter fallen sowohl natürliche als auch juristische Personen (beispielsweise Banken), die in den USA ansässig sind (vgl. Laubrock, 1986, Seite 28).

⁶ Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist insbesondere dann in den USA belegen, wenn es dort durch eine Registrierung bei einer Behörde gesichert wurde (vgl. Laubrock, 1986, Seite 29).

- Forderungen gegenüber amerikanischen Banken und Schuldern, wenn die Erträge daraus gem. Sec. 871 (i) (3) IRC nicht der amerikanischen Einkommensbesteuerung unterliegen, Sec. 2105 (b) IRC;
- Kunstwerke, die sich lediglich für eine Ausstellung in den USA befinden, Sec. 2105 (c) IRC.

Die Zurechnung von **Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften** zum US-Inlandsvermögen im Rahmen der Nachlasssteuer und einer damit verbundenen beschränkten Nachlasssteuerpflicht ist nicht eindeutig geklärt. Grundsätzlich bestehen zwei potenzielle Zuordnungsmöglichkeiten für die Belegenheit von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften.¹ Zum einen kann die Belegenheit der Anteile dem Ansässigkeitsstaat des Erblassers zugeordnet werden. Eine andere Möglichkeit besteht in der Zuordnung des Ansässigkeitsstaates der Personengesellschaft als Belegenheitsort der Anteile.

Ist die Personengesellschaft nicht ausschließlich vermögensverwaltend sondern gewerblich in den USA tätig, so erklärt die US-Finanzverwaltung die Personengesellschaftsanteile als in den USA belegenes Inlandsvermögen für den Nachlassfall.² Zu einer anderen Zuordnung gelangte jedoch der US Supreme Court in einem Urteil im Jahr 1928, indem er Personengesellschaftsanteile dem Ansässigkeitsstaat des Erblassers zuordnete.³

b) Schenkungsfall

Die **Schenkungssteuer** von nichtansässigen Ausländern beschränkt Sec. 2511 (a) (2) IRC auf das in den USA belegene **Inlandsvermögen**. Eine weitere Einschränkung der Besteuerungsgrundlage erfolgt durch Sec. 2501 (a) (2) IRC: Hiernach unterliegen nur **materielle** Wirtschaftsgüter der beschränkten Schenkungsteuerpflicht, **immaterielle** Wirtschaftsgüter hingegen bleiben steuerfrei.⁴

Das US-amerikanische

¹ vgl. Hey, 2000, Seite 1490

² vgl. Laubrock, 1986, Seite 30/31

³ vgl. Hey, 2000, Seite 1491

⁴ Es existiert noch eine weitere Einschränkung des Besteuerungsumfanges im Rahmen der beschränkten Schenkungsteuerpflicht: Die Regelungen des sog. „Gift-Splitting“ bei Verfügungen von einem Ehegatten finden gem. Sec. 2513 keine Anwendung (vgl. Wassermeyer, 1996, Seite 338). Da gem. Kapitel A VI 2 eine Einbeziehung von Ehegatten in die Untersuchung jedoch ausgeschlossen wird, hat diese Einschränkung für die weiteren Ausführungen keine Bedeutung und wird deshalb auch nicht näher erläutert.

Inlandsvermögen im Schenkungsfall ist somit grundsätzlich enger gefasst, als im Nachlassfall.¹ Zu den **materiellen** Wirtschaftsgütern zählt insbesondere das US-amerikanische Grundvermögen und das in den USA belegene Sachvermögen.²

Ausdrücklich als **immateriell** charakterisiert gelten gem. Sec. 2511 (b) IRC Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften sowie Forderungen gegenüber US-amerikanischen Personen und den Vereinigten Staaten bzw. gegenüber den Bundesstaaten. Diese Vermögensgegenstände unterliegen aufgrund ihrer immateriellen Charakterisierung im Gegensatz zur beschränkten Nachlasssteuerpflicht nicht der beschränkten Schenkungsteuerpflicht.³

Nicht eindeutig geklärt ist die Qualifikation von **Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften** als materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter. Entscheidend für eine Zuordnung zu den immateriellen oder materiellen Wirtschaftsgütern ist die Beantwortung der Frage, ob die Anteile als solche ein (immaterielles) Wirtschaftsgut, ähnlich den Anteilen an Kapitalgesellschaften, darstellen oder kein selbständiges Wirtschaftsgut darstellen. Im zweiten Fall würde eine anteilige Zurechnung des Betriebsvermögens der Personengesellschaft auf den Gesellschafter erfolgen. Das anteilige Betriebsvermögen würde somit zu den materiellen Wirtschaftsgütern zählen und der beschränkten US-Schenkungssteuerpflicht unterliegen.⁴

Piltz⁵ und **Wassermeyer**⁶ zählen Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften zu den immateriellen Wirtschaftsgütern, ohne jedoch eine Begründung anzugeben. **Bremer**⁷ nennt sowohl für die Behandlung als immaterielles Wirtschaftsgut als auch für die Behandlung als materielles Wirtschaftsgut Argumente, trifft jedoch zutreffend aufgrund einer Aussage der US-Finanzbehörde keine eindeutige Zuord-

¹ vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 440

² vgl. Bremer, IWB, Fach 8, Gruppe 2, 2001, Seite 1126

³ vgl. Seite 35; vgl. auch Debatin/Wassermeyer, 2004, Anhang E USA, Rz. 82

⁴ In diesem Zusammenhang spricht man auch von intransparenter (erster Fall) bzw. transparenter Sichtweise (zweiter Fall). Hat die ausländische Personengesellschaft eine eigene Rechtspersönlichkeit vergleichbar einer Kapitalgesellschaft, so ist dies ein Indiz für die intransparente Sichtweise, somit würden die Anteile an der Personengesellschaft ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellen. Hat die ausländische Personengesellschaft in Bezug auf die Besteuerung keine eigene Rechtspersönlichkeit (transparente Sichtweise), so wird das Gesellschaftsvermögen unmittelbar den Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Das anteilige Gesellschaftsvermögen stellt ein materielles Wirtschaftsgut dar; (Vgl. Watrin, 1997, Seite 116/117).

⁵ vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 440

⁶ vgl. Wassermeyer, 1996, Seite 338

⁷ vgl. Bremer, IWB, Fach 8, Gruppe 2, 2001, Seite 1126/1127

nung. Im Jahr 2000 hat diese ausdrücklich erklärt, dass sie die Frage, ob Anteile an US-Personengesellschaften als materiell oder immateriell zu behandeln seien, offen lässt.¹

Sowohl die Rechtsunsicherheit bezüglich des Belegenheitsortes von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften als auch die Qualifikation als immaterielles bzw. materielles Wirtschaftsgut führt zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung. In diesen Fällen besteht die Möglichkeit, eine Vorabauskunft des Internal Revenue Services (US-amerikanische Finanzverwaltung) für die Einordnung einer konkreten Personengesellschaft in Form einer schriftlichen Stellungnahme anzufordern.²

1.2.2.2 Französische Steuerpflicht

Die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer ist wie die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer als Erbanfallsteuer konzipiert. Im **Kapitel 1.2.2.2.1** erfolgt eine kurze Charakterisierung der französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer. Daran anschließend wird die beschränkte Steuerpflicht erläutert (**Kapitel 1.2.2.2.2**).

1.2.2.2.1 Kurzcharakterisierung der französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer ist analog der deutschen Steuerpflicht als Erbanfallsteuer konzipiert.³ Es wird somit die Bereicherung des Begünstigten von der Besteuerung erfasst. Für die Besteuerung werden grundsätzlich die persönlichen Verhältnisse des Begünstigten berücksichtigt. So wird beispielsweise der Steuersatz zum einen durch das Verwandtschaftsverhältnis des Begünstigten zum Erblasser bzw. Schenker und zum anderen durch die Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs bestimmt.⁴

¹ vgl. Bremer, IWB, Fach 8, Gruppe 2, 2001, Seite 1127

² zur Vorabauskunft vergleiche z.B. Becker/Fink, 1988, Rz. 476

³ Vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 396. Einen zusammenfassenden kurzen Überblick über die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer gibt auch Dierckx in: *European Taxation*, 1984, Seite 224 - 226

⁴ vgl. Hechler, 1998, Seite 100

Erbschaften und Schenkungen werden in Frankreich grundsätzlich gleich besteuert. Auf eine terminologische Trennung der Begriffe wird größtenteils verzichtet, so auch beim (übersetzten) Titel des Gesetzes: „Steuer auf unentgeltliche Vermögensübertragungen“.¹ Dieser Grundsatz wird jedoch insbesondere seit dem Jahressteuergesetz 1999 durchbrochen: **Schenkungen** unter Lebenden werden mit **Steuerabschlägen** von bis zu fünfzig Prozent begünstigt.² Demgegenüber steht eine Vergünstigungsregelung für die Übertragung von Gesellschaftsanteilen in Form eines fünfzigprozentigen **Bewertungsabschlages**, der jedoch ausschließlich im **Erbschaftsfall** angewendet werden kann.³ Weiterhin enthält das Jahressteuergesetz 1999 wesentliche Neuerungen im Bereich der persönlichen Steuerpflicht: Die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht wurde ausgeweitet, um insbesondere vorhandene Steuerschlupflöcher zu stopfen und die Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr als zuvor als verteilungspolitisches Instrument zu nutzen.⁴

1.2.2.2 Beschränkte Steuerpflicht

Hat weder der Erblasser bzw. Schenker noch der Begünstigte seinen steuerlichen Wohnsitz in Frankreich, so wird von der französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer lediglich das in Frankreich belegene Vermögen besteuert.⁵ Das der Besteuerung zu unterwerfende Inlandsvermögen wird gesetzlich nur unzureichend definiert oder abgegrenzt; es kann daher lediglich aus der Rechtsprechung hergeleitet werden.⁶ Unproblematisch ist die Behandlung von materiellen Vermögensgegenständen. Diese gelten grundsätzlich in jenem Staat als belegen, in welchem sie sich zum Besteuerungszeitpunkt befinden.⁷ Die Belegenheit von immateriellen Vermögensgegenständen unterliegt keiner einheitlichen Regelung, so dass auf den Einzelfall abgestellt werden muss.⁸

¹ vgl. Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1158

² vgl. Bärtels, ZEV, Heft 12/1999, Seite 477

³ vgl. Hellio/Thill, 2002, Seite 272/273

⁴ vgl. Bärtels, IStR, Heft 23/1999, Seite 713

⁵ vgl. Briner, 1978, Rz. F2 - 304

⁶ vgl. Bärtels, RIW, Heft 1/1999, Seite 23

⁷ vgl. Hechler, 1998, Seite 52

⁸ vgl. Hechler, 1998, Seite 54

Durch französische Rechtsprechung gelten unter anderem folgende immaterielle Vermögensgegenstände als in Frankreich belegen und unterliegen somit der französischen beschränkten Steuerpflicht:¹

- Forderungen, bei denen der Schuldner in Frankreich seinen steuerlichen Wohnsitz hat;
- positive Kontokorrentsalden bei französischen Kreditinstituten;
- Wertpapiere von Emittenten, deren satzungsmäßiger Sitz oder tatsächliche Geschäftsleitung sich in Frankreich befindet;
- Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder Geschäftsleitung in Frankreich haben;
- Anteile an Personengesellschaften, die ihren Sitz oder Geschäftsleitung in Frankreich haben.

1.2.2.3 Österreichische Steuerpflicht

Nach einer Kurzcharakterisierung der österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer (**Kapitel 1.2.2.3.1**) wird die beschränkte Steuerpflicht (**Kapitel 1.2.2.3.2**) dargestellt.

1.2.2.3.1 Kurzcharakterisierung der österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer

Das System der österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer ist ebenfalls als **Erbanfallsteuer** konzipiert.² Der Erbanfall wird somit nach dem Bereicherungsprinzip besteuert, d.h. die unentgeltliche Bereicherung des Erwerbers, die sich in einer „[...] Stärkung der persönlichen Leistungsfähigkeit niederschlägt [...]“³, ist Gegenstand der Steuerberechnung.⁴ Diese Bereicherung erfolgt gem. § 1 Abs. 1 öErbStG aufgrund eines Erwerbes von Todes wegen, aufgrund von Schenkungen unter Lebenden oder

¹ vgl. Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1133/1134; Bärtels, RIW, Heft 1/1999, Seite 23-25; Hechler, 1998, Seite 54-62; Bärtels, 1998, Seite 44-52; Flick/Piltz, 1999, Seite 397

² Vgl. Nagel, ZEV, Heft 12/1998, Seite 468. Einen zusammenfassenden kurzen Überblick über die österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuer gibt auch Kuiper in: European Taxation, 1984, Seite 213 – 215.

³ Taucher, 1987, Seite 38

⁴ vgl. Dorazil, 1990, Seite 12

aufgrund von Zweckzuwendungen. Charakteristisch für eine Erbanfallsteuer ist die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Bereicherten.¹ Im österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erfolgt dies zum einen durch die Berücksichtigung des Verwandtschaftsverhältnisses zwischen Erblasser/Schenker und Bereicherten durch die Einstufung in unterschiedliche Steuerklassen und zum anderen durch die Berücksichtigung der Höhe des persönlichen Erwerbs durch unterschiedlich hohe Steuersätze innerhalb einer Steuerklasse.² Dabei werden Schenkungen grundsätzlich genauso behandelt wie Erbschaften,³ unter anderem zur Vermeidung von Steuerumgehungen durch lebzeitige Vermögensübertragungen.⁴ Die österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuer stellt eine „gemeinschaftliche Bundesabgabe“⁵ dar, da das Steueraufkommen zwischen Bund und Länder im Verhältnis 70:30 aufgeteilt wird.⁶

Charakteristisch für die österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuer ist ihre Nähe zur deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer. Das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vom 22.08.1925 wurde im Zuge der Okkupation Österreichs durch das Deutsche Reich mit Wirkung zum 08.12.1940 in Österreich eingesetzt.⁷ Ab 1940 gab es zwar sowohl in Deutschland als auch in Österreich autonome Gesetzesänderungen, trotzdem sind immer noch weite Teile der Gesetze nahezu identisch.⁸

1.2.2.3.2 Beschränkte Steuerpflicht

Sind weder Erblasser/Schenker noch Erbe/Beschenkter Inländer im Sinne des § 6 Abs. 2 öErbStG, so erstreckt sich die österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht lediglich auf bestimmtes Inlandsvermögen, welches seiner Art nach eine sehr enge Verbindung zu Österreich besitzt⁹.

¹ Sie wird unter anderem auch deshalb als Personensteuer bezeichnet (vgl. Ost, 1992, Seite 23).

² vgl. Doralt / Ruppe, 1981, Seite 56

³ vgl. Hilber, 2001, Seite 251

⁴ vgl. Dorazil, 1990, Seite 5

⁵ Strunz, DVR, Heft 4/1986, Seite 50

⁶ vgl. Dorazil, 1990, Seite 4

⁷ vgl. Dorazil, 1990, Seite 8

⁸ vgl. Ost, 1992, S. 25. Dorazil bezeichnet die österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuer als „Abklatsch“ der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer (Dorazil, 1990, Seite 8)

⁹ vgl. Rofls, 1998, IWB, Fach 5, Gruppe 2, Seite 413

Die der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögensarten an inländischem Vermögen sind in § 6 Abs. 1 Nr. 2 öErbStG abschließend¹ aufgezählt:

1. inländisches landwirtschaftliches und forstwirtschaftliches Vermögen;
2. inländisches Betriebsvermögen;
3. inländisches Grundvermögen;
4. Nutzungsrechte an inländischem Betriebsvermögen;
5. Nutzungsrechte an inländischem Grundvermögen;
6. Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische Bücher geknüpft ist.

Die Aufnahme der **Nutzungsrechte** (Nr. 4 und 5) in den Katalog der relevanten Vermögensarten soll insbesondere eine Umgehung der beschränkten Steuerpflicht bezüglich Betriebsvermögen und Grundvermögen verhindern.²

Die unter Nr. 6 aufgeführten Rechte unterliegen nur dann der Besteuerung, wenn die für die Übertragung notwendige Eintragung in inländische Bücher **konstitutiven** Charakter hat.³ Weist hingegen die Eintragung in ein inländisches Buch einen nur **deklaratorischen** Charakter auf, so unterliegt das betreffende Recht nicht der beschränkten Steuerpflicht.⁴ GmbH-Anteile, Namensaktien oder Genossenschaftsanteile unterliegen somit nicht der Besteuerung⁵, da ihre rechtsgültige Übertragung nicht von einer Eintragung in ein inländisches Buch abhängig ist.⁶

Zum inländischen Betriebsvermögen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 öErbStG zählen auch Anteile an einer in Österreich ansässigen Personengesellschaft.⁷

¹ vgl. Ost, 1992, Seite 45

² vgl. Taucher, 1987, Seite 48

³ vgl. Dorazil, 1990, Seite 215

⁴ vgl. Dorazil, 1990, Seite 216

⁵ vgl. Taucher, 1987, Seite 48

⁶ So hat beispielsweise eine Änderung im Aktienbuch bei der Übertragung von Namensaktien lediglich deklaratorische Bedeutung.

⁷ vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 422

2 Doppelbesteuerungsproblematik im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall

Durch das Aufeinandertreffen von unbeschränkter bzw. beschränkter deutscher Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht und unbeschränkter bzw. beschränkter ausländischer Steuerpflicht kann es im grenzüberschreitenden Erbschafts- bzw. Schenkungsfall zu Doppelbesteuerungen kommen. Im **Kapitel 2.1** wird zunächst ein allgemeiner systematischer Überblick der Doppelbesteuerungsproblematik im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gegeben. Daran anschließend erfolgt eine länderspezifische Betrachtung der Doppelbesteuerungsproblematik im **Kapitel 2.2** für die in dieser Untersuchung relevanten grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfälle USA – Deutschland, Frankreich – Deutschland und Österreich – Deutschland.

2.1 Systematischer Überblick der Doppelbesteuerungsproblematik im internationalen Erbschaftsteuerrecht

Im **Kapitel 2.1.1** wird zunächst auf den Begriff der Doppelbesteuerung eingegangen. Daran anschließend werden im **Kapitel 2.1.2** die grundsätzlich auftretenden Doppelbesteuerungskonstellationen, die sich durch die unterschiedlichen in- und ausländischen Steuerpflichten ergeben können, erläutert.

2.1.1 Der Begriff der Doppelbesteuerung

Der Begriff „Doppelbesteuerung“ wird weder vom Gesetzgeber noch von der Finanzverwaltung oder Rechtsprechung definiert. **Korn/Debatin** sprechen allgemein von „Doppelbesteuerung“, „[...] wenn derselbe Tatbestand mehr als einmal mit Steuer belegt wird.“¹

Der Doppelbesteuerungs begriff lässt sich in folgende Unterfälle aufteilen:²

¹ Korn/Debatin, 1996, Rz. 9 zu Kapitel I Systematik

² Eine weitere Unterteilung des Begriffes „Doppelbesteuerung“ nimmt z.B. Rose vor: Er differenziert weiterhin in formelle und materielle Doppelbesteuerung (vgl. Rose, 2004, Seite 55)



Die Steuererhebung durch unterschiedliche Staaten grenzt die internationale **Doppelbesteuerung** von der **Doppelbelastung** ab.¹ Bei der Doppelbelastung entsteht die steuerliche Mehrfachbelastung durch ein und denselben Staat.² Dagegen kollidieren im Bereich der internationalen Doppelbesteuerung mindestens³ die Besteuerungsrechte zweier Staaten.⁴ In der Literatur hat sich eine relativ homogene Definition der internationalen Doppelbesteuerung gebildet. So definiert beispielsweise **Baranowski** die internationale Doppelbesteuerung „[...] als Erhebung gleichartiger Steuern durch mehrere selbständige Abgabengewalten bei demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand.“⁵ Wird im weiteren Verlauf dieser Arbeit von „Doppelbesteuerung“ gesprochen, so ist stets die „internationale Doppelbesteuerung“ gemeint.

Doppelbesteuerungen lassen sich in **reale** und **virtuelle** Doppelbesteuerungen einteilen. Von einer realen Doppelbesteuerung spricht man, wenn tatsächlich von zwei

¹ vgl. Debatin/Wassermeyer, 2004, MA-ErbSt Vor, Art. 1, Rz. 2

² vgl. Schaumburg, 1998, Rz. 12.4. Eine (nationale) Doppelbelastung bestand beispielsweise in Deutschland im Bereich der Körperschaftsteuer/Einkommensteuer bis zum 31.12.1976: Gewinne von Kapitalgesellschaften wurden zunächst mit Körperschaftsteuer und bei Ausschüttung an natürliche Personen zusätzlich der Einkommensteuer unterworfen (vgl. z.B. Lange, NWB, 1992, Fach 4, Seite 3774). Der Begriff der „Doppelbelastung“ wird jedoch nicht einheitlich gebraucht und findet teilweise auch auf grenzüberschreitende Vorgänge Anwendung. So verwendet z.B. Jacobs die Begriffe „Doppelbelastung“ und „wirtschaftliche Doppelbesteuerung“ synonym (vgl. Jacobs, 2002, Seite 3/4).

³ Auch in Fällen von möglichen Dreifach-, Vierfach-, usw. –besteuerungen wird allgemein von Doppelbesteuerungen gesprochen (vgl. z.B. Baranowski, 1996, Rz. 104).

⁴ vgl. Schaumburg, 1998, Rz. 12.4; Scheffler, 2002, Seite 9; Grotherr/Herfort/Strunk, 2003, Seite 426; Fischer/Warneke 1998, Seite 27

⁵ Baranowski, 1996, Rz. 105

Staaten die Zahlung von Steuern gefordert wird.¹ Bei einer virtuellen Doppelbesteuerung kommt es tatsächlich nicht zu zwei Steuerzahlungen, zwei Staaten hätten jedoch die Berechtigung einer Steuererhebung.² Dies ist beispielsweise der Fall, wenn für ein Wirtschaftsgut sowohl der Belegenheitsstaat aufgrund einer beschränkten Steuerpflicht als auch der Wohnsitzstaat aufgrund einer unbeschränkten Steuerpflicht ein Besteuerungsrecht besitzt, einer der beiden Staaten jedoch auf sein Besteuerungsrecht verzichtet. Ein einseitiger Steuerverzicht kann im Rahmen von unilateralen oder bilateralen Maßnahmen zur Verminderung bzw. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die Freistellungsmethode erfolgen.³ Für die weiteren Ausführungen wird unter dem Begriff „Doppelbesteuerung“ sowohl die reale als auch die virtuelle Doppelbesteuerung verstanden.

Doppelbesteuerungen lassen sich weiterhin in juristische Doppelbesteuerungen und in wirtschaftliche Doppelbesteuerungen unterteilen.⁴

Für die **juristische** Doppelbesteuerung müssen folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sein:⁵

1. Identität des Steuerobjektes;
2. Identität des Steuersubjektes;
3. Identität des Besteuerungszeitraumes;
4. Gleichartigkeit der Steuern.

Bei einer **wirtschaftlichen** Doppelbesteuerung fehlt das Tatbestandsmerkmal der Identität des Steuersubjektes⁶. Für die weiteren Ausführungen wird der Begriff „Doppelbesteuerung“ sowohl für die juristische als auch für die wirtschaftliche Doppelbesteuerung verwendet.

¹ vgl. Rose, 2004, Seite 55

² vgl. Grotherr/Herfort/Strunk, 2003, Seite 427

³ Zur Freistellungsmethode vgl. Kapitel B III 2.2.1.1.2., Seite 111 – 112

⁴ Weitere Unterteilungen des Begriffes „Doppelbesteuerung“ nimmt z.B. Rose vor: Er differenziert weiterhin in reale / virtuelle Doppelbesteuerung sowie in formelle und materielle Doppelbesteuerung. (vgl. Rose, 2004, Seite 55)

⁵ vgl. z.B. Jacobs, 2002, Seite 3; Grotherr/Herfort/Strunk, 2003, Seite 426; Scheffler, 2002, Seite 9; Fischer/Warneke, 1998, Seite 27

⁶ vgl. z.B. Grotherr/Herfort/Strunk, 2003, Seite 426; Scheffler, 2002, Seite 9

2.1.2 Doppelbesteuerungskonstellationen im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Jeder Staat hat das Recht, sein Besteuerungssystem innerhalb der völkerrechtlichen Grenzen frei zu gestalten.¹ Da die existierenden Erbschaftsteuersysteme nicht aufeinander abgestimmt sind, kommt es häufig im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall zu Doppelbesteuerungen.² Auf der Grundlage der persönlichen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht Deutschlands und des Auslandes lassen sich vier Doppelbesteuerungskombinationen aufzeigen:³

		Deutschland	
		unbeschränkte Steuerpflicht	beschränkte Steuerpflicht
Ausland	unbeschränkte Steuerpflicht	Feld I	Feld II
	beschränkte Steuerpflicht	Feld III	Feld IV

(Tab. BI/2: Doppelbesteuerungskombinationen Ausland – Deutschland)

a) Kollision von deutscher unbeschränkter Steuerpflicht und ausländischer unbeschränkter Steuerpflicht (Feld I)

Aufgrund der Ansässigkeit in zwei verschiedenen Staaten und der damit vorliegenden zweifachen unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt grundsätzlich das gesamte Weltvermögen einer doppelten Besteuerung. Durch die Anknüpfung der deutschen unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht **sowohl** an den Erblasser/Schenker **als auch** an den Bereicherten⁴ kommt dieser Doppelbesteuerungskonstellation im deutsch-internationalen Erbschaft- und Schenkungsfall größere Bedeutung zu, als in anderen grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen.⁵

¹ vgl. Jacobs, 2002, Seite 707

² vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 9. Zu den verschiedenen Ausprägungen der Erbschaft- und Schenkungsteuersysteme vgl. auch Kapitel B I 1.1.1, Seite 22 – 24. Zur Doppelbesteuerungsproblematik innerhalb der EU vergleiche auch Lyons, European Taxation, Heft März 1997, Seite 74 - 94

³ Sowohl in dieser Darstellung als auch in den folgenden Ausführungen wird der Übersicht halber auf die Einbeziehung von erweiterten unbeschränkten Steuerpflichten und erweiterten beschränkten Steuerpflichten Deutschlands und des Auslandes verzichtet.

⁴ Kritisch zur doppelten Anknüpfung: Schaumburg, 1998, Rz. 7.4.

⁵ vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 285

Wesentliche Doppelbesteuerungskonstellationen seien hier aufgezeigt:¹

- aa) Der Begünstigte ist in Deutschland ansässig und der Erblasser bzw. Schenker ist im Ausland ansässig.²
- ab) Der Begünstigte oder der Erblasser bzw. Schenker haben neben ihrem Wohnsitz in Deutschland einen Zweitwohnsitz im Ausland.
- ac) Der Begünstigte oder der Erblasser bzw. Schenker haben ihren Wohnsitz in Deutschland und ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland oder umgekehrt.
- ad) Der Begünstigte oder der Erblasser bzw. Schenker gelten als in Deutschland ansässig und der Erblasser bzw. Schenker hat eine ausländische Staatsbürgerschaft, an der die ausländische Steuerpflicht anknüpft.³

b) Kollision von deutscher unbeschränkter Steuerpflicht und ausländischer beschränkter Steuerpflicht (Feld III)

Bei deutscher unbeschränkter Steuerpflicht unterliegt das Weltvermögen der deutschen Besteuerung. Ausländische Vermögensteile dieses Weltvermögens können dabei aufgrund des Belegenheitsprinzips der beschränkten ausländischen Steuerpflicht unterliegen, so dass Doppelbesteuerungen entstehen. Diese Doppelbesteuerungskonstellation kommt bei grenzüberschreitenden Erbschafts- und Schenkungsfällen am häufigsten vor.⁴

c) Kollision von deutscher beschränkter Steuerpflicht und ausländischer unbeschränkter Steuerpflicht (Feld II)

Die Kollision von deutscher beschränkter Steuerpflicht und ausländischer unbeschränkter Steuerpflicht stellt die spiegelbildliche Konstellation von Unterpunkt b) dar, auf dessen Ausführungen verwiesen wird.

¹ vgl. z.B. auch die Aufstellung von Boochs, UVR, Heft 9/1994, Seite 268

² vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 9

³ vgl. z.B. zur erbschaftsteuerlichen Problematik von in Deutschland lebenden Türken mit doppelter Staatsangehörigkeit: Jochum, UVR, Heft 11/2000, Seite 415

⁴ vgl. Karrenbrock/Hirsch, SteuerStud, Heft 11/2001, Seite 585; Boochs, UVR, Heft 9/1994, Seite 267; Schindhelm, ZEV, Heft 1/1997, Seite 8; Flick/Piltz, 1999, Seite 317

d) **Kollision von deutscher beschränkter Steuerpflicht und ausländischer beschränkter Steuerpflicht (Feld IV)¹**

Bei dieser eher selten anzutreffenden Doppelbesteuerungskombination² erhebt sowohl Deutschland als auch das Ausland aufgrund des Belegenheitsprinzips eine Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Besteuerungsumfang bezieht sich dabei jeweils auf das im Staatsgebiet belegene Vermögen. Eine Doppelbesteuerung eines bestimmten Vermögensgegenstandes kann dadurch entstehen, dass aufgrund differierender nationaler Zuordnungskriterien dieser Gegenstand sowohl in Deutschland als auch im Ausland als belegen gilt.³ Besonders betroffen von dieser Doppelerfassung sind oftmals immaterielle Vermögensgegenstände sowie Anteile an Personengesellschaften.⁴

2.2 Länderspezifische Betrachtung der Doppelbesteuerungsproblematik

Durch das Aufeinandertreffen der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht auf die US-amerikanische bzw. französische bzw. österreichische Steuerpflicht ergeben sich im grenzüberschreitenden Erb- bzw. Schenkungsfall für die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen verschiedene Doppelbesteuerungskonstellationen, die in den **Kapiteln 2.2.1 (Deutschland - USA), 2.2.2 (Deutschland – Frankreich) und 2.2.3 (Deutschland – Österreich)** erläutert werden.

Sämtliche Ausführungen dieses Kapitels erfolgen ohne Berücksichtigung von Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Verminderung der Doppelbesteuerung. Ob eine in diesem Kapitel festgestellte Doppelbesteuerung auch zu einer endgültigen Doppelbesteuerung für den Steuerpflichtigen führt, hängt wesentlich davon ab, inwieweit

¹ Zu einer zweifachen Erhebung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer kommt es lediglich in dem Fall, wenn der Ansässigkeitsstaat des Erblassers keine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhebt (beispielsweise Island). Sollte jedoch auch der Ansässigkeitsstaat des Erblassers eine Erbschaft- und Schenkungsteuer erheben, was der Regelfall sein dürfte, so würde der betrachtete Vermögensgegenstand dreifach der Besteuerung unterworfen (einmal der unbeschränkten Steuerpflicht und zweimal der beschränkten Steuerpflicht).

² vgl. Korn/Debatin, 1996, Rz. 28 zu Kapitel I Systematik

³ vgl. Arlt, 2001, Seite 98

⁴ vgl. Schindhelm, ZEV, Heft 1/1997, Seite 13

unilaterale bzw. bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Verminderung der Doppelbesteuerung angewendet werden können.¹

2.2.1 Deutschland - USA

Für die steuerliche Beurteilung eines grenzüberschreitenden Erbschaft- bzw. Schenkungsfalls bei unbeschränkter deutscher Steuerpflicht und beschränkter US-amerikanischer Steuerpflicht ist zu differenzieren, ob es sich um einen Nachlassfall oder um einen Schenkungsfall handelt. Diese Unterscheidung ist notwendig, da das der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Inlandsvermögen für Nachlässe anders definiert ist, als für Schenkungen.²

			DEUTSCHLAND	
			unbeschränkte Steuerpflicht auf Anteile an US- Personen- gesellschaften	Anteile an US- Kapital- gesellschaften
U S S	N A C H L A S S	be- schränkte Steuer- pflicht auf	Anteile an US- Personen- gesellschaften	Feld IIIa Besteuerung ?
			Anteile an US- Kapital- gesellschaften	Feld IIIb Besteuerung
A	S C H E N K U N G	be- schränkte Steuer- pflicht auf	Anteile an US- Personen- gesellschaften	Feld IIIc Besteuerung ?
			Anteile an US- Kapital- gesellschaften	Feld IIId Besteuerung keine Besteuerung

(Tab. BI/3: Potenzielle Doppelbesteuerungskonstellationen Deutschland – USA)

¹ Die Berücksichtigung von unilateralen und bilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie deren Auswirkungen auf die Steuergestaltung erfolgt in Kapitel B III 2.2.

² vgl. Kapitel B I 1.2.2.1.2, Seite 30 - 33

Betrachtet man den **Nachlassfall**, so besteuert Deutschland im Rahmen der unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht sowohl einen US-Personengesellschaftsanteil als auch Anteile an US-Kapitalgesellschaften. Der beschränkten US-Nachlasssteuerpflicht unterliegen die Anteile an US-Kapitalgesellschaften, so dass für diese Anteile eine potenzielle Doppelbesteuerung besteht (**Feld IIIb**). Ob die beschränkte Steuerpflicht auch für einen US-Personengesellschaftsanteil gilt und somit ebenfalls ein potenzieller Doppelbesteuerungsfall vorliegt, kann nicht abschließend geklärt werden (**Feld IIIa**). Für eine Steuerplanung ist im Einzelfall eine Vorabauskunft des Internal Revenue Service einzuholen.¹

Im **Schenkungsfall** greift analog zum Nachlassfall die deutsche Besteuerung im Rahmen der unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht sowohl auf die Personengesellschafts- als auch auf die Kapitalgesellschaftsanteile. Der beschränkten amerikanischen Steuerpflicht unterliegen keine Anteile an US-Kapitalgesellschaften, so dass es in diesem Fall zu keiner Doppelbesteuerung kommt (**Feld IIIc**). Ob im Schenkungsfall ein US-Personengesellschaftsanteil der beschränkten Steuerpflicht unterliegt und somit eine potenzielle Doppelbesteuerung entsteht, kann nicht eindeutig bestimmt werden (**Feld IIIc**).^{2 3}

¹ Zur Problematik der beschränkten US-amerikanischen Nachlasssteuerpflicht auf Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B I 1.2.2.1.2, Seite 30 - 31.

² Zur Problematik der beschränkten US-amerikanischen Schenkungsteuerpflicht auf Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B I 1.2.2.1.2, Seite 31 – 33.

³ Die Problematik der beschränkten US-amerikanischen Steuerpflicht für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften wird im Rahmen des Kapitels B III 2.2.2, Seite 119 - 124 erneut aufgegriffen. Durch Interpretation des DBA USA-Deutschland sowie aufgrund US-amerikanischer Rechtsprechung wird im Rahmen dieser Untersuchung eine beschränkte US-amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht bejaht.

2.2.2 Deutschland - Frankreich

Im Erb- bzw. Schenkungsfall von französischem unternehmerischen Vermögen greift unter Berücksichtigung der aufgestellten Prämissen sowohl die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht als auch die französische beschränkte Steuerpflicht.

Da Anteile an französischen Personengesellschaften (**Feld IIIa**) als auch Anteile an französischen Kapitalgesellschaften (**Feld IIIb**) sowohl der beschränkten französischen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht als auch der deutschen unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht unterworfen werden, kommt es in beiden Fällen zu einer Doppelbesteuerung des Vermögens.

		DEUTSCHLAND unbeschränkte Steuerpflicht auf Anteile an französi- Anteile an französi- schen Personen- schen Kapitalgesell- gesellschaften schaften	
F R A N K R E I C H	be- schränkte Steuer- pflicht auf	Anteile an französi- schen Personen- gesellschaften	Feld IIIa Besteuerung Besteuerung
		Anteile an französi- schen Kapital- gesellschaften	Feld IIIb Besteuerung Besteuerung

(Tab. BI/4: Potenzielle Doppelbesteuerungskonstellationen Deutschland – Frankreich)

2.2.3 Deutschland - Österreich

Die Kollision der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht mit der österreichischen beschränkten Steuerpflicht stellt sich wie folgt dar:

		DEUTSCHLAND	
		unbeschränkte Steuerpflicht auf Anteile an österreichischen Personengesellschaften	Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften
Ö S T E R R E I C H	be- schränkte Steuer- pflicht	Anteile an österreichischen Personengesellschaften	Feld IIIa Besteuerung
	auf	Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften	Feld IIIb Besteuerung keine Besteuerung

(Tab. BI/5: Potenzielle Doppelbesteuerungskonstellationen Deutschland – Österreich)

Wird ein Anteil an einer österreichischen Personengesellschaft verschenkt oder vererbt, so greift neben der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht auch die österreichische beschränkte Steuerpflicht (**Feld IIIa**). Dagegen ergibt sich bei der Vererbung bzw. Versenkung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften keine potenzielle Doppelbesteuerung. Die Anteile unterliegen lediglich der unbeschränkten deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, nicht jedoch der beschränkten österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht (**Feld IIIb**).

II Wertermittlung des ausländischen Vermögens

Im **Kapitel I** „Steuerpflicht und Doppelbesteuerungsproblematik im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsfall“ wird als Ergebnis herausgestellt, inwieweit das Vererben bzw. Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen, französischen und österreichischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften dem Grunde nach von der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht und von der ausländischen beschränkten Steuerpflicht erfasst wird. Im Rahmen dieses **Kapitels II** „Wertermittlung des ausländischen Vermögens“ wird aufbauend auf der im Kapitel I herausgestellten Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung dem Grunde nach der erste Abschnitt der Besteuerung der Höhe nach durchgeführt. Die Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung des Übergangs des ausländischen unternehmerischen Vermögens setzt sich aus der Ermittlung der ausländischen Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Ermittlung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer unter Berücksichtigung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zusammen. Erhebt neben Deutschland aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht ebenfalls der ausländische Belegenheitsstaat im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht eine Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer, so ist sowohl bei der deutschen Steuerberechnung als auch bei der ausländischen Steuerberechnung jeweils eine Wertermittlung für die übertragenden Anteile an der ausländischen Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft vorzunehmen. Sowohl die deutsche als auch die ausländische Wertermittlung besteht aus der Bewertung des übertragenden Vermögens sowie der Berücksichtigung möglicher sachlicher Freibeträge und Bewertungsabschlüsse, die die Bemessungsgrundlage der im **Kapitel III** anschließenden Steuerberechnung mindern können.

Im **Kapitel 1** „Deutsche Wertermittlung des ausländischen unternehmerischen Vermögens“ erfolgt zunächst die Darstellung der deutschen Wertermittlung für die Anteile an ausländischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Sie ist in jedem der in dieser Untersuchung betrachteten grenzüberschreitenden Erbschafts- und Schenkungsfälle im Rahmen der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht durchzuführen.

Das **Kapitel 2** „Ausländische Wertermittlung des ausländischen unternehmerischen Vermögens“ zeigt die Wertermittlung der Anteile an ausländischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften alternativ für die Steuerermittlung im Rahmen der beschränkten US-amerikanischen, französischen und österreichischen Steuerpflicht auf.

1 Deutsche Wertermittlung des ausländischen unternehmerischen Vermögens

Die deutsche Wertermittlung des US-amerikanischen, französischen bzw. österreichischen unternehmerischen Vermögens besteht aus einer Bewertung dieses Vermögens, welche in **Kapitel 1.1** dargestellt wird, sowie aus einer möglichen Berücksichtigung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form eines sachlichen Freibetrages und eines Bewertungsabschlages, die in **Kapitel 1.2** aufgezeigt werden.

1.1 Deutsche Bewertung von ausländischem unternehmerischen Vermögen

Die deutsche Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften erfolgt rechtsformabhängig durch unterschiedliche Methoden. Im **Kapitel 1.1.1** wird die Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften beschrieben; im **Kapitel 1.1.2** erfolgt die Erläuterung der Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften.

1.1.1 Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften

Die deutsche Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften ist grundsätzlich nach den Vorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes sowie des Bewertungsgesetzes durchzuführen (**Kapitel 1.1.1.1**). Fehlende gesetzliche Regelungen zur konkreten Ermittlung des anzusetzenden Wertes lassen die praktische Umsetzung der gesetzlichen Regelungen als sehr problematisch erscheinen (**Kapitel 1.1.1.2**). Die Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften kann deshalb grundsätzlich nach R 39 Abs. 1 Satz 2 ErbStR vorgenommen werden, die eine

Übernahme von ausländischen Steuerbilanzwerten für die deutsche Bewertung ermöglicht (**Kapitel 1.1.1.3**). **Kapitel 1.1.1.4** beinhaltet eine zusammenfassende Übersicht zur Vorgehensweise der deutschen Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften.

1.1.1.1 Bewertung gemäß Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz und Bewertungsgesetz

Anteile an ausländischen gewerblichen Personengesellschaften stellen im Sinne des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes sowie des Bewertungsgesetzes **ausländisches Betriebsvermögen** dar.¹ Ausländisches Betriebsvermögen wird gemäß § 12 Abs. 6 ErbStG nach § 31 BewG bewertet.

Gemäß § 31 Abs. 1 Nr. 1 BewG ist das ausländische Betriebsvermögen nach dem ersten Teil des BewG², insbesondere nach § 9 BewG (**gemeiner Wert**) anzusetzen.

Der gemeine Wert (§ 9 Abs. 1 Satz 1 BewG) wird allgemein durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der Begriff des gemeinen Wertes ist gleichbedeutend mit dem Begriff des Verkehrswertes.³

Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes von ausländischem Betriebsvermögen ist der Grundsatz der Gesamtbewertung zu beachten, welcher besagt, dass jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten ist und dass der Wert einer wirtschaftlichen Einheit im Ganzen festzustellen ist. Es erfolgt also nicht eine Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter, sondern die Bewertung der gesamten wirtschaftlichen Einheit „ausländischer Gewerbebetrieb“.⁴ Somit bestimmt sich der gemeine Wert von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften nach dem anteiligen Preis, der bei einer Veräußerung des gesamten Betriebes zu erzielen wäre.⁵

¹ Die Finanzverwaltung definiert als ausländisches Betriebsvermögen das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, „deren wirtschaftliche Einheit sich ausschließlich auf das Ausland erstreckt, und das Vermögen, das einer ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebs dient“ (Erlass zu § 13a ErbStG, BStBl I 1997, Seite 673, Tz. 5).

² Der erste Teil des BewG enthält in §§ 1-16 BewG die allgemeinen Bewertungsvorschriften.

³ vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 2 zu § 9 BewG

⁴ vgl. Gürschinger/Stenger, 2002, Rz. 5 zu § 31 BewG

⁵ vgl. Rössler/Troll, 2004, Rz. 8 zu § 31 BewG

Bei der Ermittlung des Veräußerungspreises sind neben der **Substanz** des Betriebes auch die **Ertragsaussichten** mit zu berücksichtigen.²

1.1.1.2 Probleme bei der praktischen Umsetzung der Bewertung nach Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz und Bewertungsgesetz

Für Anteile an ausländischen Personengesellschaften muss für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer der gemeine Wert (§ 9 Abs. 1 Satz 1 BewG) ermittelt werden. Wie dieser konkret zu ermitteln ist, lässt sowohl das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz als auch das Bewertungsgesetz offen.

Vor 1995 mussten sich Steuerpflichtiger und Finanzamt auf einen von beiden Seiten vertretbaren Wert „einigen“.³ **Viskorf** sah aufgrund der fehlenden gesetzlichen Regelungen nur den Ausweg, dass sich Steuerpflichtiger und Finanzamt „zusammenraufen“ und gemeinsam einen sinnvollen Ansatz fanden.⁴ **Stöckel/Wadepuhl** schlugen vor, dass das Finanzamt bei einer Schätzung des gemeinen Wertes eventuell vorhandene Bewertungsunterlagen des Steuerpflichtigen, die dieser zur Erlangung eines Kredites zur Finanzierung des ausländischen Betriebsvermögens einem Kreditinstitut vorlegen musste, als Bewertungsbasis verwenden könnte.⁵ **Kapp/Ebeling** gingen davon aus, dass der Steuerpflichtige dem Finanzamt keine zu niedrige Bemessungsgrundlage angibt, da eine höhere Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auch den Anrechnungshöchstbetrag für ausländische Steuern im Rahmen des erbschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens gem. § 21 ErbStG erhöht.⁶

Die fehlenden gesetzlichen Regelungen zur Ermittlung des gemeinen Wertes von ausländischem Betriebsvermögen führten somit zu erheblicher Rechtsunsicherheit und ließen gerade Steuerplanungsüberlegungen unmöglich erscheinen.

¹ Bei dieser Vorgehensweise gehen also nicht die Buchwerte der einzelnen Vermögensgegenstände in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage ein, sondern die Teilwerte. Dadurch kommt es für die Berechnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu einer Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven.

² vgl. Kapp/Ebeling, 2004, Rz. 324 zu § 12 ErbStG

³ vgl. Artl, 2001, Seite 64

⁴ vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 5 zu § 31 BewG

⁵ vgl. Stöckel/Wadepuhl, 1993, Anm. 4 zu § 31 BewG

⁶ vgl. Kapp/Ebeling, 2004, Rz. 323 zu § 12 Abs. 6 ErbStG

Ab 1995 ist eine Übernahme der ausländischen Steuerbilanzwerte für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer in die Vermögensaufstellung auf der Grundlage der Vermögensteuer- bzw. Erbschaftsteuerrichtlinien möglich.¹

1.1.1.3 Bewertung gemäß R 39 Abs. 1 Satz 2 ErbStR

Ab 1995 können für die Bewertung von ausländischem Betriebsvermögen die Steuerbilanzwerte übernommen werden, sofern dies im Einzelfall nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt. Im Zeitraum von 1995 bis Ende 1998 befand sich diese Bewertungsmöglichkeit im Abschnitt 24 Abs. 3 Satz 2 VStR², bevor sie ab 1999 in die Erbschaftsteuerrichtlinie R 39 Abs. 1 Satz 2 ErbStR aufgenommen wurde.

Die Übernahme von Steuerbilanzwerten für die Bewertung von ausländischem Betriebsvermögen ist ausschließlich in den Richtlinien zu finden. Richtlinien stellen Verwaltungsanordnungen dar, an die lediglich Finanzbehörden gebunden sind.³ Der Steuerpflichtige kann sich jedoch auf die Selbstbindung der Verwaltung berufen und so die Anwendung einer für ihn günstigen Verwaltungsanweisung durchsetzen.⁴ Die in R 39 Abs. 1 Satz 2 ErbStR enthaltene mögliche Übernahme von Steuerbilanzwerten gibt dem Steuerpflichtigen eine **verbindliche Grundlage** für die Bewertung von ausländischem Betriebsvermögen und ermöglicht damit im Gegensatz zu den gesetzlichen Regelungen⁵ eine Steuerplanung.

¹ vgl. nachfolgendes Kapitel 1.1.1.3

² Die in den Vermögensteuerrichtlinien ermöglichte Vereinfachung der Bewertung durch Übernahme von Steuerbilanzwerten konnte sowohl für Bewertungen für Zwecke der Vermögensteuer als auch für Bewertungen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorgenommen werden (vgl.

Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 5 zu § 31 BewG)

³ vgl. BFH BStBl 1987 II, Seite 78

⁴ vgl. BFH BStBl 1982 II, Seite 397

⁵ vgl. Kapitel 1.1.1.1 und 1.1.1.2, Seite 50 - 52

Die **Übernahme von Steuerbilanzwerten** für die Bewertung von ausländischem Betriebsvermögen nach R 39 Abs. 1 Satz 2 ErbStR ist im Gegensatz zur Ermittlung des gemeinen Wertes (§ 31 Abs. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 1 BewG) durch folgende Charakteristika gekennzeichnet:

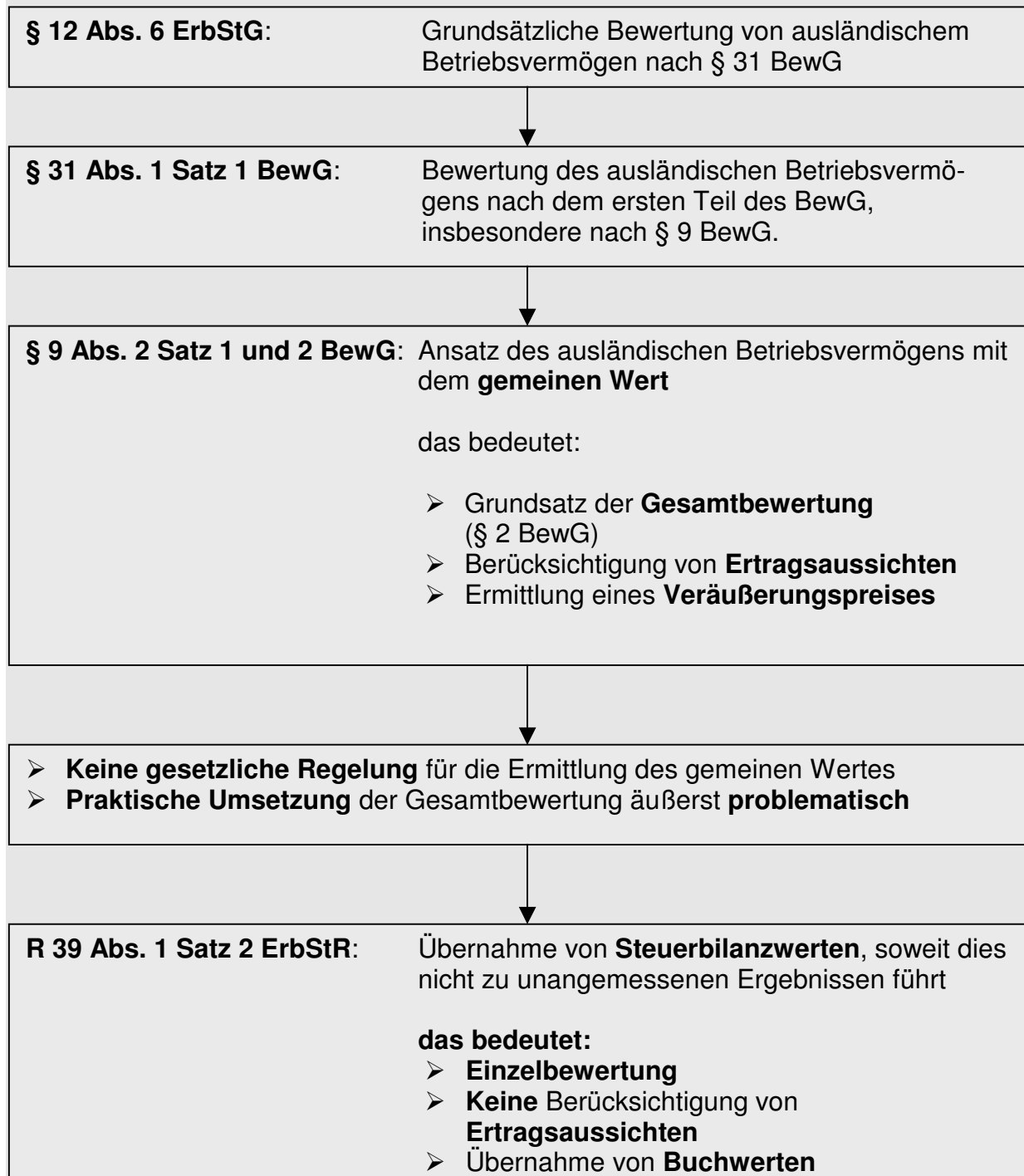
- Durch die Übernahme der Steuerbilanzwerte erfolgt eine **Einzelbewertung** der Wirtschaftsgüter des ausländischen Betriebsvermögens anstatt einer Gesamtbewertung.
- Die einzelnen Wirtschaftsgüter werden zu ihren **Buchwerten** anstatt zu ihren Teilwerten angesetzt.
- Es kommt lediglich zu einer Berücksichtigung der **Substanz** des ausländischen Betriebsvermögens anstatt zur Berücksichtigung von Substanz und Ertragswerten.

Durch die Übernahme von Buchwerten in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage anstatt von Teilwerten kommt es im Rahmen der deutschen Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften zu **keiner Aufdeckung** und somit zu keiner Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbelastung **stiller Reserven**, die sich im Betriebsvermögen der ausländischen Personengesellschaft befinden.

1.1.1.4 Zusammenfassender Überblick über die Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften

Zusammenfassend wird abschließend ein Überblick über die deutsche Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften anhand eines Schaubildes gegeben:

Abb. BII/1: Deutsche Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften im Überblick



1.1.2 Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften

Der zweite Teil des Kapitels „Deutsche Bewertung von ausländischem unternehmerischen Vermögen“ erläutert die deutsche Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Es werden zunächst grundsätzliche Bewertungsmethoden sowie deren Rechtsgrundlagen für die Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften angegeben (**Kapitel 1.1.2.1**). Im **Kapitel 1.1.2.2** erfolgt die Ermittlung des gemeinen Wertes von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften anhand von Börsenkursen oder Verkäufen; im **Kapitel 1.1.2.3** wird die Ermittlung des gemeinen Wertes mit Hilfe des Stuttgarter Verfahrens erläutert. **Kapitel 1.1.2.4** beinhaltet eine zusammenfassende Übersicht zur Vorgehensweise der deutschen Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften.

1.1.2.1 Rechtsgrundlagen für die deutsche Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften

Der Gesetzgeber hat für die deutsche Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften keine speziellen Bewertungsregeln geschaffen.¹ So erfolgt die Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften grundsätzlich gem. § 12 Abs. 1 ErbStG nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes. Der § 12 Abs. 6 ErbStG, welcher für ausländisches Betriebsvermögen eine Bewertung nach § 31 BewG vorsieht, gelangt hier nicht zur Anwendung, da Anteile an Kapitalgesellschaften im erbschaftsteuerrechtlichen und bewertungsrechtlichen Sinne kein Betriebsvermögen darstellen.² Die Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften erfolgt somit nach § 11 BewG, der als Spezialvorschrift für die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften die allgemeine Bewertungsnorm des § 9 Abs. 2 BewG (gemeiner Wert) ergänzt.³

¹ vgl. Artl, 2001, Seite 67

² Anteile an Kapitalgesellschaften stellen erbschaftsteuerrechtlich „sonstiges Vermögen“ dar. Betriebsvermögen hat nur die Einzelunternehmung, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft selbst (vgl. Moench, ZEV, Heft 1/1994, Seite 24) Anteile an Personengesellschaften stellen dagegen Betriebsvermögen im erbschaftsteuerrechtlichen Sinne dar.

³ vgl. Uelner, 1997, Seite 601

§ 11 BewG sieht folgende Rangfolge für die Ermittlung des gemeinen Wertes von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften vor:¹

1. Liegt ein Börsenkurs vor, so ist dieser anzusetzen, § 11 Abs. 1 BewG;
2. bei nichtnotierten Anteilen ist der gemeine Wert aus Verkäufen abzuleiten, § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG;
3. liegen keine Verkäufe vor, so ist der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter Einbeziehung des Vermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen, § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG.

Ein Schätzverfahren ist im Bewertungsgesetz nicht enthalten. Die Finanzverwaltung hat dafür ein Schätzverfahren entwickelt, welches als **Stuttgarter Verfahren** bekannt geworden ist und ursprünglich sowohl für erbschaftsteuerliche als auch für vermögensteuerliche Zwecke erstmals in die Anteilsbewertungsrichtlinien von 1953 als Nachfolgeverfahren für das sogenannte Berliner Verfahren eingeflossen ist.² 1960 wurde das Stuttgarter Verfahren in die VStR sinngemäß übernommen bevor es 1998 in die ErbStR aufgenommen wurde.³ Von 1960 bis heute wurde das Stuttgarter Verfahren mehrfach modifiziert und angepasst; die letzte Änderung erfolgte durch den Erlass vom 13. Februar 2001, mit dem die Auswirkungen des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 in das Stuttgarter Verfahren integriert wurden.⁴ Das Stuttgarter Verfahren wird als sogenannte „**Übergewinnmethode**“ charakterisiert⁵: Der Unternehmenswert setzt sich aus einem Vermögenswert⁶ und einem Mehrwert zusammen. Der Mehrwert entsteht dadurch, dass das betrachtete Unternehmen Gewinne über einen von der Finanzverwaltung unterstellten Normalgewinn⁷ hinaus erzielt, zusammen.⁸

¹ vgl. Piltz, 1997, Seite 59

² vgl. Rid, 1997, Seite 536

³ Wesentlich hierfür war der Wegfall der Vermögensteuer für Veranlagungszeitpunkte nach dem 31.12. 1996.

⁴ vgl. gleich lautende Ländererlasse vom 13.02.2001; BStBl. I, Seite 162

⁵ vgl. Weinmann, ZEV, Heft 5/2001, Seite 184; Moench, ZEV, Heft 1/1994, Seite 24; R 97 Abs. 1 ErbStR

⁶ Vermögenswert im Rahmen des Stuttgarter Verfahrens = Substanz der Unternehmung auf Basis von Steuerbilanzwerten.

⁷ Dieser liegt in den zur Zeit geltenden Erbschaftsteuerrichtlinien bei 9% p.a. (vgl. R 100 Abs. 1 Satz 8 ErbStR).

⁸ vgl. Gürsching/Stenger, 2002, Anm. 165 zu § 11 BewG

Es war über Jahrzehnte unklar, ob das Stuttgarter Verfahren auch für Auslandsbeteiligungen zur Anwendung kommt.¹ Diese Unsicherheit wurde durch Erlass vom 09.03.1990 beseitigt: Er stellt klar, dass grundsätzlich das Stuttgarter Verfahren mit einigen auslandsspezifischen Modifikationen auch auf die Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften anzuwenden sei.² Dieser Erlass bezieht sich noch auf die VStR von 1989, die zu diesem Zeitpunkt das Stuttgarter Verfahren beinhalteten. Da in der Zwischenzeit das Stuttgarter Verfahren mehrmals geändert wurde, müssen diese Änderungen auch analog auf die Ausführungen des Erlasses übertragen werden, da dieser bis zum heutigen Zeitpunkt noch nicht aktualisiert wurde.³

1.1.2.2 Ermittlung des gemeinen Wertes anhand von Börsenkursen oder Verkäufen

Für die Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften ist zunächst gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 BewG zu prüfen, ob am Bewertungsstichtag⁴ eine Notierung der zu bewertenden Gesellschaft im **deutschen Wertpapierhandel** auf einer der folgenden Ebenen vorliegt:

1. amtlicher Handel;⁵
2. geregelter Markt;⁶
3. geregelter Freiverkehr;⁷
4. Telefonverkehr.⁸

¹ vgl. Piltz, 1997, Seite 60

² vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9.3.1990, in: DB, Heft 17/1990, Seite 864-865

³ vgl. Arit, 2001, Seite 70

⁴ Der Bewertungsstichtag ist im Falle der Erbschaft der Todestag des Erblassers (§ 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) und im Falle Schenkung der Tag der Ausführung der Zuwendung (§ 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

⁵ Hier werden von der Börsenzulassungsstelle zugelassene Effekten von amtlichen Maklern gehandelt, die bestimmten Gewinn- und Risikokriterien genügen (vgl. Süchting, 1995, Seite 62).

⁶ Seit 1987 neugeschaffener Teilmarkt für den Wertpapierhandel, der weniger strenge Auflagen für den Emittenten als im amtlichen Handel fordert und somit vor allem kleineren und mittelständischen Unternehmen kostengünstigen Zugang zur Beschaffung von Eigenkapital ermöglicht (Woll, 2000, Seite 279).

⁷ Hier werden vor allem Papiere mit geringem Umsatz gehandelt. Die Zulassungsvoraussetzungen sind noch geringer als im geregelten Markt; eine Prospekthaftung wird nicht erhoben (vgl. Gräfer/Beike/Scheld, 2001, Seite 44).

⁸ vgl. Woll, 2000, Seite 747: „nichtorganisierter außerbörslicher Teilmarkt des Handels mit Aktien, für den keine besonderen Zulassungsvoraussetzungen oder Publizitätsvorschriften gelten“; geregelter Freiverkehr und Telefonverkehr bilden zusammen den Freiverkehr.

Liegt eine Kursnotierung im amtlichen Handel am Bewertungsstichtag vor, so ist diese als gemeiner Wert anzusetzen. Bei Vorliegen mehrerer Notierungen wird der niedrigste notierte Kurs angesetzt (§ 11 Abs. 1 Satz 1 BewG). Liegt am Bewertungsstichtag keine Kursnotierung vor, so ist der letzte innerhalb von dreißig Tagen vor dem Bewertungsstichtag im amtlichen Handel notierte Kurs anzusetzen (§ 11 Abs. 1 Satz 2 BewG). Liegt keine Notierung im amtlichen Handel in dem angegebenen Zeitraum vor, so ist zu prüfen, ob im geregelten Markt eine Notierung vorliegt. Bei Vorliegen mehrerer Kurse bzw. keines Kurses am Bilanzstichtag ist analog der Vorgehensweise im amtlichen Handel zu verfahren. Notierungen eines höherrangigen Wertpapierhandelssegmentes verdrängen somit Notierungen eines geringerrangigen Wertpapierhandelssegmentes.¹ Liegt zum Beispiel am Stichtag keine Kursnotierung vor, wohl aber eine zwei Wochen alte Notierung, so ist diese Kursnotierung anzusetzen, auch wenn zum Stichtag eine Kursnotierung im geregelten Markt existiert.²

Wird das ausländische Wertpapier im deutschen Telefonverkehr gehandelt und die Kursnotierung nicht als repräsentativ³ angesehen, so ist gem. Erlass vom 9.3.1990⁴ der letzte Kurs innerhalb eines Jahres vor dem Stichtag maßgeblich. Liegt keine Kursnotierung innerhalb dieser Frist vor, so werden diese Wertpapiere wie nichtnotierte Wertpapiere behandelt.⁵

Ist in Deutschland für die ausländischen Wertpapiere weder aus dem amtlichen Handel noch aus dem geregelten Markt, dem geregelten Freiverkehr und dem Telefonverkehr ein Kurs als gemeiner Wert ableitbar, so ist zu prüfen, ob eine **Kursnotierung im Emissionsland** vorliegt.⁶ Ist dies der Fall, so wird dieser Kurs als gemeiner Wert angesetzt.

Ist auch im Emissionsland keine Notierung vorhanden, wird versucht, den gemeinen Wert aus **anderweitigen Verkäufen** abzuleiten, die sich im letzten Jahr vor dem Stich-

¹ vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 9 zu § 11 BewG

² vgl. Rössler/Troll, 2004, Rz. 1 zu § 11 BewG

³ Eine Kursnotierung wird als nicht repräsentativ angesehen, wenn beispielsweise am Bewertungsstichtag nur im Vergleich zu anderen Tagen sehr geringe Umsätze vorliegen (vgl. Erlass vom 9.3.1990, DB, Heft 17/1990, Seite 864 - 865).

⁴ vgl. Erlass vom 9.3.1990, DB, Heft 17/1990, Seite 864 - 865

⁵ vgl. Kapp/Ebeling, 2004, Rz. 109 zu § 12 ErbStG

⁶ vgl. R 95 Abs. 4 Satz 2 ErbStR

tag ereignet haben.¹ Gemäß R 95 Abs. 3 Satz 3 ErbStR kann der gemeine Wert auch aus einem einzigen Verkauf abgeleitet werden, wenn der Gegenstand des Verkaufs nicht nur ein „Zwerganteil“ war. Welche Anteilshöhe unter einem „Zwerganteil“ zu verstehen ist, wird vom Gesetzgeber und der Finanzverwaltung bewusst nicht definiert. Bei einer hohen Prozentgrenze würden eventuelle aussagekräftige Verkäufe, welche einen hohen absoluten Wert repräsentieren, jedoch nur eine geringe prozentuale Beteiligung des zu bewertenden Unternehmens darstellen, unbeachtlich bleiben und bei einer niedrigen Prozentgrenze könnte das Stuttgarter Verfahren durch Scheinverkäufe mit niedrig angesetzten Anteilspreisen umgangen werden.² Entscheidend für die Ableitung des gemeinen Wertes ist somit nicht die Zahl der Verkaufsfälle, sondern der Umfang des Verkaufs.³

Es ist zu beachten, dass nur solche Verkaufspreise zur Findung des gemeinen Wertes herangezogen werden können, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt werden. Berücksichtigt die Verkaufspreisbildung persönliche Verhältnisse, insbesondere Verwandtschaftsbeziehungen zwischen Käufer und Verkäufer, so scheidet dieser Verkaufspreis als gemeiner Wert aus.⁴

Kann der gemeine Wert nicht aus Verkäufen abgeleitet werden, so ist er gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung des Vermögens- und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen.

1.1.2.3 Ermittlung des gemeinen Wertes mit Hilfe des Stuttgarter Verfahrens

Lässt sich der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften weder durch Kurswerte noch durch Anteilsverkäufe ableiten, so ist er gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen. Die maßgebliche Schätzmethode ist das Stuttgarter Verfahren. Dieses wird in den R 97 - 100 ErbStR erläutert und ist gemäß Erlass vom 09.03.1990⁵ auch für die Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften anzuwenden. In R 97 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStR wird die theoretische Konzeption des Stuttgarter Ver-

¹ vgl. Erlass vom 9.3.1990, DB, Heft 17/1990, Seite 864

² vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 29 zu § 11 BewG

³ vgl. Gürsching/Stenger, 2002, Rz. 139 zu § 11 BewG

⁴ vgl. Rössler/Troll, 2004, Rz. 13 zu § 11 BewG

⁵ vgl. Erlass vom 9.3.1990, DB, Heft 17/1990, Seite 864 - 865

fahrens als Übergewinnmethode erläutert: „Bei der Regelbewertung wird der Vermögenswert¹ der Kapitalgesellschaft um den Unterschiedsbetrag korrigiert, der sich durch Gegenüberstellung der Normalverzinsung² und des Ertragshundertsatzes³ berechnet auf einen Zeitraum von fünf Jahren ergibt. Liegen die Erträge der Kapitalgesellschaft unter der Normalverzinsung, wird der Vermögenswert hierdurch ermäßigt.“ Der Anteilswert der Kapitalgesellschaft setzt sich aus dem Substanzwert und dem Ertragswert zusammen, wobei die Finanzverwaltung den Substanzwert mit ca. 70 % und den Ertragswert zu ca. 30 % gewichtet.⁴

Die Ermittlung des gemeinen Wertes mit Hilfe des Stuttgarter Verfahrens erfolgt in den folgenden Kapiteln in **drei Schritten**:

1. Ermittlung des Vermögenswertes der Kapitalgesellschaft (**Kapitel 1.1.2.3.1**);
2. Die Ermittlung des Ertragshundertsatzes (**Kapitel 1.1.2.3.2**);
3. Errechnung des gemeinen Wertes unter Einbeziehung des ermittelten Vermögenswertes und Ertragshundertsatzes (**Kapitel 1.1.2.3.3**).

1.1.2.3.1 Ermittlung des Vermögenswertes

Ausgangspunkt der Ermittlung des Vermögenswertes von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften sind die ausländischen Steuerbilanzwerte⁵ (R 98 Abs. 1 Satz 2 ErbStR). Die Wertansätze der ausländischen Steuerbilanz werden teilweise durch Korrekturen dem Grunde und der Höhe nach angepasst. Diese Korrekturen ergeben sich zum einen aus § 12 Abs. 5 und 6 ErbStG und den Erbschaftsteuerrichtlinien und zum anderen aus dem Erlass vom 09.03.1990⁶. Zur systematischen Erfassung aller Korrek-

¹ Der Vermögenswert stellt den Substanzwert der Kapitalgesellschaft dar, der auf der Grundlage der Steuerbilanz errechnet wird.

² Unter „Normalverzinsung“ wird allgemein der üblicherweise erzielbare Kapitalmarktzins für vergleichbare Vermögensanlagen verstanden (vgl. z.B. Söffing/Völkner/Weinmann, NJW-Schriften 62, Seite 61). Die Finanzverwaltung unterstellt im Rahmen des Stuttgarter Verfahrens eine Normalverzinsung von 9% (R 100 Abs. 1 Satz 8 ErbStR), unabhängig davon, welche Höhe der relevante Kapitalmarktzins zum Bewertungsstichtag eingenommen hat.

³ Im Ertragshundertsatz sollen die voraussichtlich künftigen Jahreserträge abgebildet werden (R 99 Abs. 1 Satz 1 ErbStR).

⁴ vgl. Breidenbach, StbJb 1998/1999, Seite 247

⁵ Durch den grundsätzlichen Ansatz von Steuerbilanzwerten anstatt von Teilwerten bzw. gemeiner Wert (wie es z.B. vor dem Steueränderungsgesetz 1992 der Fall war) werden stille Reserven der ausländischen Kapitalgesellschaft nicht erfasst und somit von der Erbschaft- und Schenkungsteuer freigestellt (vgl. Märkle, StbJb 1993/1994, Seite 209)

⁶ vgl. Erlass vom 9.3.1990, DB, Heft 17/1990, Seite 864-865

turen bietet es sich an, eine „Schatten-Vermögensaufstellung“¹ zu erstellen, und hieraus den Vermögenswert der ausländischen Kapitalgesellschaft abzuleiten.

Gemäß o.a. **Erläss** sind bei der Wertableitung aus den ausländischen Bilanzansätzen die besonderen Bilanzierungsvorschriften nach ausländischem Recht, insbesondere beim Vorratsvermögen und beim beweglichen Anlagevermögen, durch Zu- oder Abschläge in angemessener Höhe zu bereinigen. Weicht also das ausländische Bilanzsteuerrecht vom deutschen Bilanzsteuerrecht ab, so sind die ausländischen Wertansätze nach deutschem Bilanzsteuerrecht zu korrigieren.

Häufigen Korrekturanlass bieten die beiden folgenden Positionen:²

- **Rückstellungen:** Häufig lassen sich nach deutschem Bilanzsteuerrecht für zahlreichere Sachverhalte Rückstellungen bilden als nach ausländischem Recht. Um solche Rückstellungen muss der Vermögenswert vermindert werden.
- **Selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter:** Ausländisches Bilanzsteuerrecht sieht häufiger als das deutsche Bilanzsteuerrecht eine Aktivierung von selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern vor. Diese müssen ebenfalls den Vermögenswert mindern.

Weiterhin schreibt der Erlass vor, dem Währungsverfall bei Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften in sogenannten Weichwährungsländern durch Zu- bzw. Abschläge in angemessener Höhe entgegenzuwirken.³ Dadurch soll eine starke Unterbewertung der Vermögenssubstanz nach der Umrechnung in Euro vermieden werden.⁴

Des weiteren müssen gem. § 12 Abs. 5 und 6 ErbStG und R 98 ErbStR folgende Korrekturen vorgenommen werden:

Der **Geschäfts- oder Firmenwert** sowie die Werte von firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern sind nicht in die Ermittlung des Vermögens einzubeziehen (vgl. § 12 Abs. 2 Satz 3 BewG und R 98 Abs. 1 Satz 3 ErbStR). Ist also ein Firmenwert in der Steuerbilanz enthalten, so wird dieser gestrichen, ist kein Firmenwert bilanziert, bleibt es dabei.⁵

¹ Es besteht kein Zwang nach Gesetz oder Richtlinien, für die ausländische Kapitalgesellschaft eine Vermögensaufstellung zu erstellen. Um jedoch ein übersichtliches Vorgehen zu ermöglichen und somit ein einheitliches Vorgehen für in- und ausländische Kapitalgesellschaften zu gewährleisten, bietet es sich an eine Schatten-Vermögensaufstellung zu erstellen. (vgl. Hake/Aas, RIW, Heft 8/1992, Seite 648)

² vgl. Piltz, 1997, Seite 61

³ Eine konkrete Vorgehensweise gibt weder Gesetzgeber noch Finanzverwaltung vor.

⁴ vgl. Hake/Aas, RIW, Heft 8/1992, Seite 650

⁵ vgl. Schulz, 1999, Seite 328

Betriebsgrundstücke sind gem. R 98 Abs. 2 Satz 3 ErbStR mit dem Grundbesitzwert im Besteuerungszeitpunkt anzusetzen. Da für ausländische Grundstücke kein Grundbesitzwert ermittelt werden kann, kommt diese Korrektur nicht für ausländisches Grundvermögen, das in der Bilanz der ausländischen Kapitalgesellschaft bilanziert ist, in Frage. Gem. R 98 Abs. 1 Satz 2 ErbStR kann für diese Grundstücke der Steuerbilanzwert angesetzt werden. Eine Korrektur ist somit letztendlich nicht erforderlich.

Zum Betriebsvermögen gehörende **Wertpapiere, Anteile und Genussscheine** sind nach den allgemeinen Regeln des Bewertungsgesetzes anzusetzen.

Die Ermittlung des Vermögenswertes hat auf den Stichtag der Entstehung der Steuer (§ 12 Abs. 2 Satz 1 BewG) zu erfolgen. Da der Bewertungsstichtag meistens vom Bilanzstichtag abweicht, müsste die Kapitalgesellschaft eine Zwischenbilanz auf den Bewertungsstichtag erstellen.¹ Darauf kann jedoch gem. R 98 Abs. 2 Satz 1 ErbStR verzichtet werden, wenn der Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft zum Besteuerungszeitpunkt aus der auf den Schluss des letzten vor dem Besteuerungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahr erstellten Steuerbilanz unter Beachtung der Korrekturen nach R 98 Abs. 3 ErbStR ermittelt werden kann.

Das ermittelte Vermögen der Gesellschaft wird ins Verhältnis zum Nennkapital gesetzt. Der sich ergebende Prozentsatz stellt den Vermögenswert der Gesellschaft dar (R 98 Abs. 4 ErbStR).

1.1.2.3.2 Ermittlung des Ertragshundertsatzes

Neben der Berücksichtigung des Vermögens gehen auch die Ertragsaussichten gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG in die Ermittlung des gemeinen Wertes ein. Im Rahmen des Stuttgarter Verfahrens fließen diese Ertragsaussichten als Ertragshundertsatz in die Ermittlung ein.

Insbesondere die Ermittlung des Ertragshundertsatzes von ausländischen Kapitalgesellschaften kann sich problematisch gestalten, da die anzuwendenden Verwaltungs-

¹ vgl. Eisele, SteuerStud, Heft 8/2001, Seite 418

anweisungen in unterschiedlichen Jahren erstellt wurden und teilweise nicht aktualisiert worden sind:

- Ausgangsbasis zur Errechnung des Ertragshundertsatzes ist R 99 ErbStR vom 21. Dezember 1998.
- Durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000¹ wurde im Bereich der Körperschaftsteuer das bisherige Vollarrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt. Dieser Systemwechsel hat unter anderem Auswirkungen auf die Bewertung nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften. Im Vorgriff auf die neuen ErbStR verfassten die obersten Finanzbehörden der Länder einen Erlass², in dem unter anderem zu den Korrekturvorschriften des Einkommens gem. R 99 Abs. 1 Satz 5 ErbStR Anpassungen durch das Halbeinkünfteverfahren³ erfolgen.
- Die speziellen Korrekturvorschriften des Ertragshundertsatzes für ausländische Kapitalgesellschaften gem. Erlass vom 09. März 1990⁴ beziehen sich noch auf die VStR.

Da sich eine Ermittlung der Ertragsaussichten anhand von Schätzungen der **zukünftigen** Betriebsergebnisse als sehr schwierig und unsicher erweist⁵, schreibt die Finanzverwaltung eine Ermittlung der Ertragsaussichten **anhand der letzten drei Jahresabschlüsse** vor.

Ausgangspunkt für die Berechnung ist das zu versteuernde Einkommen der ausländischen Kapitalgesellschaft (analog zu R 99 Abs. 1 Satz 4 ErbStR). Dieses ist zum einen um die Korrekturen nach R 99 Abs. 1 Satz 4 ErbStR⁶ und zum anderen um die Korrekturen gem. Erlass vom 09.03.1990 zu bereinigen⁷:

¹ vgl. BGBl. 2000 I, Seite 1433

² vgl. Erlass vom 13.02.2001, BGBl. I, Seite 1433

³ vgl. zu den Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahren auf die Anteilsbewertung im Stuttgarter Verfahren z.B. Weinmann, ZEV, Heft 5/2001, Seite 184-185

⁴ vgl. Erlass vom 9.3.1990, DB, Heft 17/1990, Seite 864-865

⁵ vgl. Christoffel, NWB, 1994, Fach 9, Seite 2639

⁶ unter Einbeziehung des Erlasses vom 13.02.2001, der die Anpassungen der Ergebniskorrekturen durch das Halbeinkünfteverfahren beinhaltet

⁷ vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 70 zu § 11 BewG

Körperschaftsteuerliches Einkommen

+ Hinzurechnungen (R 99 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und R 103 Abs. 4 Nr. 2 ErbStR):

- Einkommensminderungen aus Beteiligungen von jeweils mehr als 50% des Nennkapitals an anderen Kapitalgesellschaften
- Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, soweit sie über die normalen Absetzungen für Abnutzung hinausgehen
- Bewertungsabschläge und Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen
- Absetzungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert oder auf firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter¹
- Verlustabzug vergleichbar mit § 10d EStG
- Einmalige Veräußerungsverluste
- Steuerfreie Vermögensmehrungen
- Investitionszulagen

- Kürzungen (R 99 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 und 11 Abs. 4 Nr. 2 ErbStR)

- Einkommenserhöhungen aus Beteiligungen von jeweils mehr als 50% des Nennkapitals an anderen Kapitalgesellschaften
- Einmalige Veräußerungsgewinne sowie Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen
- Nichtabziehbare Aufwendungen mit Ausnahme der Körperschaftsteuer²
- Ausländische Körperschaftsteuer bei Kostencharakter³
- Alle weiteren ausländischen Steuern, die nicht von der inländischen natürlichen Person angerechnet werden können⁴
- Evtl. Abschläge nach R 99 Abs. 2 ErbStR (bis 30%)⁵

= Betriebsergebnis

(Tab. BII/1: Ermittlung des Betriebsergebnisses im Rahmen des Stuttgarter Verfahrens)

¹ Da bereits bei der Errechnung des Vermögenswertes der Firmenwert bzw. firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter vom Betriebsvermögen abgezogen wurden, müssen im Gegenzug auch die damit zusammenhängenden Abschreibungen neutralisiert werden, da sonst Abschreibungen auf nicht mehr in der Vermögensaufstellung existente Positionen in die Berechnung des gemeinen Wertes einfließen würden.

² Hier ist diejenige ausländische Körperschaftsteuer gemeint, die keinen Kostencharakter hat; vergleichbar mit der deutschen Körperschaftsteuer im früheren Vollarrechnungssystem.

³ vgl. Erlass vom 09.03.1990, DB, Heft 17/1990, Seite 865

⁴ vgl. Piltz, 1997, Seite 64

⁵ Dieser Abschlag ist insbesondere dann zu gewähren, wenn der Ertrag der Gesellschaft ausschließlich und unmittelbar von der persönlichen Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers abhängig ist (R 99 Abs. 2 Satz 1 ErbStR). Besonderheit bei Anteilen an ausländischen Gesellschaften: Bestehen bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes Unsicherheiten oder kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 AO nicht nach, so entfällt der mögliche Abschlag vollständig oder fällt geringer aus (Erlass vom 09.03.1990).

Der **Ertragshundertsatz** ermittelt sich aus den ermittelten Betriebsergebnissen gem. R 99 Abs. 3 ErbStR wie folgt:

	Betriebsergebnis des vorvorletzten Wirtschaftsjahres	x	1
+	Betriebsergebnis des vorletzten Wirtschaftsjahres	x	2
+	Betriebsergebnis des letzten Wirtschaftsjahres	x	3
=	Summe der vervielfachten Betriebsergebnisse		

Diese Summe ist durch sechs zu dividieren und ergibt den Durchschnittsertrag bzw. Jahresertrag.^{1 2}

Setzt man den Jahresertrag ins Verhältnis zum Nennkapital, erhält man den Ertragshundertsatz. Ergibt sich ein negativer Durchschnittsertrag, ist gem. R 99 Abs. 3 Satz 3 ErbStR grundsätzlich ein Ertragshundertsatz von 0 % anzusetzen.

1.1.2.3.3 Berechnung des gemeinen Wertes

Die Finanzverwaltung hat zur Berechnung des gemeinen Wertes eine Formel aufgestellt, in der sie eine gewichtete Verknüpfung von Vermögenswert und Ertragshundertsatz vornimmt. Ausgangspunkt dieser Formel ist die Frage, welchen Preis ein Käufer für den Erwerb eines Anteils bezahlen würde (R 100 Abs.1 Satz 1 ErbStR).

Für diese **fiktive Kaufpreisermittlung** stellt die Finanzverwaltung folgende Prämissen auf (R 100 Abs. 1 Satz 3-9 ErbStR):³

1. Der Käufer wird neben dem Vermögenswert auch die Ertragsaussichten in seinen Kaufpreis einbeziehen.

¹ Kritisch zur Gewichtung der drei in die Berechnung fließenden Betriebsergebnisse: Bauer, StbJb 1999/2000, Seite 396-398.

² Durch diese Berechnungsweise können sich Gestaltungsüberlegungen bezüglich des Übertragungszeitpunktes ergeben (vgl. z.B. Pach-Hanssenheimb, GmbHR, Heft 19/1999, Seite 1022).

³ Der aufgrund dieser Prämissen ermittelte gemeine Wert weicht in den meisten Fällen vom tatsächlichen Verkehrswert, der sich bei einem realen Veräußerungsvorgang ergeben würde, deutlich ab. (vgl. z.B. Götzenberger, 2001, Seite 79; Gebel, 1997, Rz. 307). In vielen Fällen liegt der gemeine Wert nach dem Stuttgarter Verfahren unter den Verkehrswerten (vgl. Seer, GmbHR 2/1999, Seite 68).

2. Die Ertragsaussichten wird der Käufer nach der Rendite des Kapitals, das er zum Erwerb des Anteils aufwenden muss, beurteilen.
3. Der fiktive Käufer wird diese Rendite mit den Zinsen vergleichen, die das von ihm aufzuwendende Kapital, falls er es in anderer Weise anlegt, erwirtschaften würde.
4. Der Käufer wird nur bereit sein, einen Kaufpreis über dem Vermögenswert zu bezahlen, wenn in einem übersehbaren Zeitraum, der ca. fünf Jahre beträgt, die Rendite höher ist als der Vergleichszins.
5. Liegt die Rendite unter dem Vergleichszins, wird der Käufer nur bereit sein, einen Kaufpreis zu zahlen, der unter dem Substanzwert liegt.
6. Als Vergleichszins wird ein langfristiger Zins von 9% angenommen.¹

Aus diesen Prämissen leitet die Finanzverwaltung folgende Gliederung ab:²

$$X = V + 5 \left(E - \frac{9 X}{100} \right) \quad ^3$$

mit:

X: der in einem Hundertsatz ausgedrückte gemeine Wert eines Anteils

E: Ertragshundertsatz

V: Vermögenswert

Durch Auflösen der Gleichung nach **X** ergibt sich:⁴

$$X = \frac{68,97}{100} (V + 5 E)$$

¹ Der Zinssatz von 9% wurde erstmals in die VStR 1995 aufgenommen. Zuvor betrug er 10%. Jede Absenkung des Vergleichszinses führt c.p. zu einem höheren gemeinen Wert.

² vgl. R 100 Abs. 2 Satz 2 ErbStR

³ Aus der Gleichung wird ersichtlich, dass der Ertragswert ein Korrektiv zum Vermögenswert darstellt. Bei Renditen über dem Vergleichszins erhöht sich der gemeine Wert, bei Renditen unter dem Vergleichszins wird der gemeine Wert entsprechend gemindert (vgl. o.V.: Memento Steuern 2000, Rn. 7371).

⁴ vgl. R 100 Abs. 2 Satz 4 ErbStR

Der Hundertsatz von 68,97 wird gem. R 100 Abs. 2 Satz 5 ErbStR auf 68 abgerundet. Der nach der korrigierten Formel berechnete gemeine Wert als Prozentsatz ist gem. R 100 Abs. 2 Satz 6 ErbStR auf einen vollen Punkt nach unten abzurunden.

Durch besondere Umstände, insbesondere bei nachhaltig unverhältnismäßig geringen Erträgen kann ein Abschlag (R 100 Abs. 3 ErbStR) vom ermittelten gemeinen Wert bis zu einer Höhe von 30% vorgenommen werden.¹ Unverhältnismäßig niedrige Erträge werden unterstellt, wenn das Verhältnis von Ertragshundertsatz zum Vermögenswert geringer als 4,5 % beträgt.² Es erfolgt jeweils ein Abschlag von 3% vom gemeinen Wert für eine Renditeminderung von 0,45%. Bei einem Ertragshundertsatz von 0% ergibt sich somit ein gemeiner Wert von 47,6 % des Vermögenswertes.³

Auch bei einem Ertragshundertsatz von Null und einem negativen Vermögenswert darf **minimal** ein gemeiner Wert von **null** angesetzt werden.^{4 5}

¹ vgl. R 100 Abs. 3 ErbStR

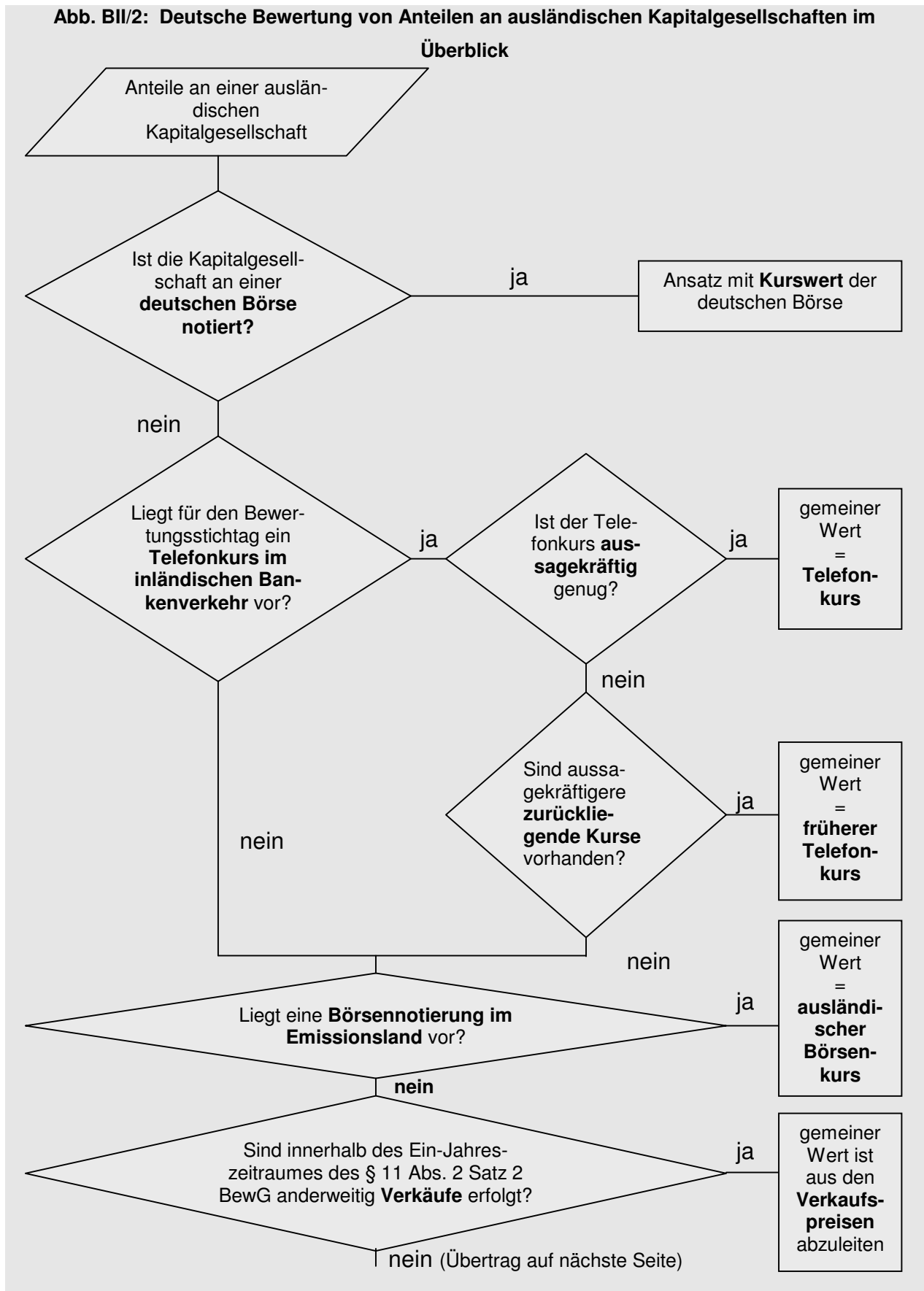
² vgl. R 100 Abs. 3 Satz 4 ErbStR

³ R 100 Abs. 4 ErbStR gewährt weitere Abschläge für Spezialtatbestände, die Einfluss auf den gemeinen Wert haben. Auf diese Abschläge wird hier nicht weiter eingegangen.

⁴ Ein negativer gemeiner Wert würde für den Gesellschafter ein Schuldposten implizieren; dies würde den Grundsatz, dass ein GmbH-Gesellschafter nicht für die Schulden der GmbH haftet, entgegen stehen (vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 56 zu § 11 BewG, 2001).

⁵ Ein negativer Einheitswert wirkt sich bei einem Ertragshundertsatz von Null also nicht bemessungsgrundlagenmindernd aus. Es wird somit Steuerersparnispotential vernichtet, wenn neben den Anteilen an der ausländischen Kapitalgesellschaft noch weiteres Vermögen vererbt bzw. verschenkt wird. (vgl. Piltz, StbJb 1994/1995, Seite 46).

1.1.2.4 Zusammenfassender Überblick über die Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften



nein (Übertrag von Seite 68)

Schätzung der Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften nach den Grundsätzen des **Stuttgarter Verfahrens** auf der Grundlage des **Vermögenswertes** und des **Ertragswertes**

Ermittlung des Vermögenswertes (R 98 ErbStR)

- a) **Ausgangsbasis Steuerbilanz** (R 98 Abs. 1 Satz 2 ErbStR)
- b) **Korrekturen** der Steuerbilanz **dem Grunde nach** => Durchbrechungen der Bestandsidentität (R 98 Abs. 1 Satz 3 ErbStR)
- c) **Korrekturen** der Steuerbilanz **der Höhe nach gem. R 98 Abs. 2 Satz 3 ErbStR** => Durchbrechungen der Bewertungsidentität
- d) **Korrekturen** der Steuerbilanz **der Höhe nach gem. Erlass vom 9.3.1990**
 - ⇒ aufgrund besonderer ausländischer Bilanzierungsvorschriften
 - ⇒ aufgrund Währungsverfall in Weichwährungsländer
- e) **Errechnung des Vermögenswertes** nach R 98 Abs.4 ErbStR

Ermittlung des Ertragshundertsatzes (R 99 ErbStR)

- a) **Ausgangsbasis: Ergebnisse der letzten drei Jahre** (R 99 Abs. 1 Satz 3 ErbStR)
- b) **Korrekturen** der einzelnen Jahresergebnisse **nach R 99 Abs. 1 Satz 5 ErbStR**
- c) **Korrekturen** der einzelnen Jahresergebnisse **gem. Erlass vom 9.3.1990**
- d) Gegebenenfalls **Abschlag** nach R 99 Abs. 2 ErbStR
- e) **Gewichtung** der korrigierten Jahresergebnisse gem. R 99 Abs. 4 ErbStR
- f) **Errechnung des Ertragshundertsatzes** gem. R 99 Abs. 4 ErbStR

Ermittlung des gemeinen Wertes als Hundertsatz (R 100 Abs. 1 und 2 ErbStR)

- a) **Ausgangsbasis: Ertragshundertsatz und Vermögenswert**
- b) Errechnung des gemeinen Wertes als **Hundertsatz** gem. R 100 Abs. 2 ErbStR
- c) Ggf. **Abschlag** bis zu 30% **wegen geringer Rendite** gem. R 100 Abs. 3 ErbStR

Errechnung des gemeinen Wertes

$$\begin{aligned}
 & \text{gemeiner Wert als Hundertsatz} \\
 * & \frac{\text{Wert des Nennkapitals des Steuerpflichtigen}}{\text{gemeiner Wert als Hundertsatz}} \\
 = & \text{gemeiner Wert des Anteils an der ausländischen Kapitalgesellschaft}
 \end{aligned}$$

1.2 Fehlende Vergünstigungen für ausländisches unternehmerisches Vermögen nach § 13a ErbStG

§ 13a ErbStG enthält im Rahmen der deutschen Wertermittlung grundsätzlich zwei Vergünstigungen¹ für den Ansatz von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sowie für Anteile an Kapitalgesellschaften:

- einen **Freibetrag** in Höhe von 225.000 € (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG);²
- einen **Bewertungsabschlag** in Höhe von 35 % des verbleibenden begünstigten Vermögens (§ 13a Abs. 2 ErbStG).

Diese Vergünstigungen gelten sowohl für den Erwerb von Todes wegen (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) als auch im Rahmen von Schenkungen (§ 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).³

Der Freibetrag und der Bewertungsabschlag sollen insbesondere dafür sorgen, dass die anfallende Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer beim Übergang von mittelständischen Unternehmen die Fortführung des Betriebes nicht gefährdet.⁴

Zum **begünstigten Vermögen** des § 13 a Abs. 1 und 2 ErbStG zählen unter anderem:⁵

- **Inländisches Betriebsvermögen** (§ 12 Abs. 5 ErbStG) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils daran, § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG.⁶

¹ Die Vergünstigungen des § 13a ErbStG stellen sachliche Steuerbefreiungen dar. Sachliche Steuerbefreiungen stellen genau definierte Erwerbe in festgelegtem Umfang von der Besteuerung frei. Im Gegensatz zu den sachlichen Steuerbefreiungen werden die persönlichen Steuerbefreiungen des Erbschaftsteuerrechtes (§ 16 ErbStG) jedem Erwerber gestaffelt nach seinem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser/Schenker gewährt (vgl. Meincke, ZEV, Heft 2/1997, Seite 54). Während die sachlichen Steuerbefreiungen im Rahmen der Wertermittlung berücksichtigt werden, fließen die persönlichen Steuerbefreiungen in die Steuerberechnung ein.

² Zu entstehenden Problemen bei der Anwendung des § 13a Abs. 1 ErbStG, insbesondere zur Verteilung des Freibetrages, zu Sperrfristen und Teilinanspruchnahmen vgl. Jülicher, ZEV, Heft 2/2001, Seite 60 - 64.

³ Zur grundsätzlichen Problematik sowie zu rechtsformspezifischen Unterschieden der Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 13a ErbStG im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge siehe beispielhaft Geck, ZEV, Heft 5/2001, Seite 180-184 und Crezelius, ZEV, Heft 6/2001, Seite 209-213.

⁴ vgl. Erbschaftsteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichtes vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, Seite 671

⁵ Zu Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 13a ErbStG siehe insbesondere gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden und Länder vom 17.06.1997, BStBl. I 1997, Seite 673-688.

⁶ Das Vererben bzw. Verschenken von einzelnen Wirtschaftsgütern eines Betriebsvermögens fällt nicht unter die Begünstigungen den § 13a ErbStG (vgl. Kapp/Ebeling, 2004, Rz. 79 zu § 13a ErbStG).

- **Anteile an einer Kapitalgesellschaft**, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer **Sitz oder Geschäftsleitung im Inland** hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war, § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG.

Im Umkehrschluss des § 13a Abs. 4 Nr. 1 und 3 ErbStG zählen somit ausländisches Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht im Inland haben, nicht zum begünstigten Vermögen.¹

Für sie kann also grundsätzlich **kein Freibetrag** in Höhe von 225.000 Euro sowie **kein Bewertungsabschlag** in Höhe von 35 % nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG vorgenommen werden.²

Anteile an ausländischen Personengesellschaften werden im Ergebnis für die Berechnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit den in **Kapitel 1.1.1** ermittelten Werten und Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften mit den in **Kapitel 1.1.2** ermittelten Werten angesetzt.³

¹ Auf die Nichtbegünstigung von ausländischem Betriebsvermögen wird auch in R 51 Abs. 4 Satz 1 ErbStR hingewiesen.

² vgl. hierzu kritische Auseinandersetzung der Begünstigungsvorschrift aus europarechtlicher Sicht: Dautzenberg/Brüggemann, BB, Heft 1/1997, Seite 123

³ Die Vergünstigungen des § 13a ErbStG für inländisches unternehmerisches Vermögen werden im Rahmen der Gestaltungsmöglichkeiten im Kapitel C I 3 „Auswirkungen des Einsatzes einer deutschen Zwischenholding auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer“, Seite 274 – 322, erneut aufgegriffen. Durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding soll erreicht werden, dass die Vergünstigungen des § 13a ErbStG mittelbar auch für die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen wirken.

2 Ausländische Wertermittlung des ausländischen unternehmerischen Vermögens

Erhebt der ausländische Staat im Rahmen der beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht Steuern, so ist, aufbauend auf den Ausführungen der ausländischen Steuerpflichten dem Grunde nach,¹ eine ausländische Wertermittlung des übertragenden ausländischen Vermögens vorzunehmen. Nachfolgend wird erläutert, wie die US-amerikanische Wertermittlung von Anteilen an US-amerikanischen Gesellschaften (**Kapitel 2.1**), die französische Wertermittlung von Anteilen an französischen Gesellschaften (**Kapitel 2.2**) sowie die österreichische Wertermittlung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften (**Kapitel 2.3**) durchgeführt wird.²

2.1 US-amerikanische Wertermittlung von Anteilen an US-amerikanischen Gesellschaften

Im US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuerrecht erfolgt die Bewertung von Vermögensgegenständen gem. Sec. 2512 IRC grundsätzlich zum „Fair Market Value“. Der Wertmaßstab des „Fair Market Value“ wird interpretiert als Marktwert³ bzw. Verkehrswert⁴. *Wassermeyer* gelangt durch Auswertung der US-amerikanischen Finanzverwaltungsauffassung⁵ zu folgender Definition „Der Fair Market Value ist der Wert, unter dem das Vermögen im Rahmen eines Kaufvertrages zwischen einem Käufer und einem Verkäufer, die beide zum Vertragsabschluss bereit sind sowie ohne äußeren Zwang und in Kenntnis aller wesentlichen Umstände handeln, einverständlich übertragen werden würde.“⁶ Grundsätzlich orientiert sich die Ermittlung des „Fair Market Value“ an fünf möglichen Bewertungsmaßstäben: a) dem Veräußerungswert des Vermögens; b) dem Veräußerungswert für vergleichbare

¹ vgl. Kapitel B I 1.2.2, Seite 28 - 37

² Im Rahmen der österreichischen Wertermittlung ist lediglich eine Bewertung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften notwendig, da für Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften keine beschränkte österreichische Steuerpflicht besteht (vgl. Kap. B I 1.2.2.3.2, Seite 36 – 37) und somit für diese Anteile auch keine österreichische Bewertung durchzuführen ist.

³ vgl. *Wassermeyer*, 1996, Seite 174; *Laubrock*, 1986, Seite 41; *Arthur Andersen (Hrsg.)* 1988, Seite 67; *Fischer/Töben*, DStR, Heft 1/2 /1982, Seite 15

⁴ vgl. *Hey*, 2000, Seite 1474; *Flick/Piltz*, 1999, Seite 441

⁵ vgl. Reg. § 20.2031-1(b)

⁶ *Wassermeyer*, 1996, Seite 174

Vermögensgegenstände, c) dem Barwert von künftigen Vermögenserträgen, d) den Wiederherstellungs- bzw. Wiederbeschaffungskosten, e) dem Tauschwert.¹

Aufbauend auf die fünf Bewertungsmaßstäbe für Vermögensgegenstände erfolgt die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften und nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften nach einer speziellen Bewertungsmethode. Der „Fair Market Value“ für Gesellschaftsanteile basiert auf einer Kombination von **Substanzwerten** des Unternehmens und den **Ertragsaussichten** des Unternehmens.² Weiterhin fließen zusätzlich alle weiteren wertbildenden Faktoren in die Bewertung ein, wie beispielsweise die Positionierung am Markt, die Qualität des Managements oder ein selbstgeschaffener Firmenwert.³ In welcher Weise die unterschiedlichen Faktoren zu gewichtet sind, wird weder vom Gesetzgeber, der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung angegeben.⁴ Die Bewertung von Gesellschaftsanteilen ist somit nicht schematisch zu erfassen, sondern erfordert immer eine Analyse des Einzelfalls.⁵ Der „Fair Market Value“ wird anhand der oben aufgeführten Faktoren von einem unabhängigen Sachverständigen durch Schätzung ermittelt.⁶

Der berechnete „Fair Market Value“ stellt den Bruttonachlasswert bzw. Bruttoschenkungswert dar, von dem sämtliche Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit den übertragenen Anteilen stehen, abgezogen werden, so dass man zum Nettonachlasswert bzw. Nettoschenkungswert gelangt.⁷ Von diesem Wert sind gegebenenfalls weitere Abschläge aufgrund eingeschränkter Handelbarkeit und Liquidierbarkeit der Gesellschaftsanteile vorzunehmen.⁸

Als Bewertungsstichtag gilt grundsätzlich der Tag der Ausführung der Schenkung bzw. der Todestag. Abweichend vom grundsätzlichen Bewertungsstichtag kann im Nachlassfall gem. Sec. 2032 (a) IRC wahlweise auch ein Bewertungsstichtag gewählt werden, der sechs Monate nach dem Todestag liegt.⁹ Das Wahlrecht kann vom Nachlassverwalter oder Testamentsvollstrecker ausgeübt werden.¹⁰

¹ vgl. ausführlich zu den fünf Bewertungsmaßstäben Wassermeyer, 1996, Seite 175 - 180

² vgl. Laubrock, 1986, Seite 41 - 42

³ vgl. Wassermeyer, 1996, Seite 186

⁴ vgl. Laubrock, 1986, Seite 41 - 42

⁵ vgl. Wassermeyer, 1996, Seite 186

⁶ vgl. Weinschenk, ZEV, Heft 12/2001, Seite 477

⁷ vgl. Hebing, RIW, Heft 4/1981, Seite 238

⁸ vgl. Staller/Fassbender, Praxis Internationale Steuerberatung, Heft 8/2000, Seite 193

⁹ vgl. Flick, DStR, Heft 15/1986, Seite 488

¹⁰ vgl. Hebing, RIW, Heft 4/1981, Seite 238

2.2 Französische Wertermittlung von Anteilen an französischen Gesellschaften

Im französischen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gilt als zentraler Bewertungsmaßstab der **Verkehrswert** (valeur vénale réelle) zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer.¹ Eine französische gesetzliche Definition des Verkehrswertes existiert nicht.² Aus französischer Rechtsprechung sowie nach Finanzverwaltungsauffassung³ lässt sich jedoch der Begriff des Verkehrswertes als „... Preis, den ein Vermögensgegenstand am Absatzmarkt zu den üblicherweise gegebenen (objektiven) Bedingungen, d.h. ohne Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse, erzielen würde.“⁴, ableiten. Die Bewertung mit dem Verkehrswert erfolgt im Rahmen des **Grundsatzes der Gesamtbewertung**.⁵ Stellen mehrere Vermögensgegenstände als Gesamtheit ein einheitliches Wirtschaftsgut dar, so ergibt sich der Verkehrswert aus der Bewertung als einheitliches Wirtschaftsgut und nicht aus einer Addition der einzelnen Vermögensgegenstände.⁶

Die Bewertung von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften erfolgt nach keinem allgemeingültigen Bewertungsverfahren.⁷ Für die Ermittlung des Verkehrswertes von Anteilen an französischen Gesellschaften ist zunächst zu prüfen, ob sich der Anteilswert anhand von **Vergleichswerten** ermitteln lässt. Als Vergleichswerte kommen zum einen die Preise von Anteilsverkäufen des selben Unternehmens aus der Vergangenheit und zum anderen Kursnotierungen vergleichbarer Unternehmen in Betracht.⁸ Sollen Preise von Anteilsverkäufen desselben Unternehmens aus der Vergangenheit für die Bewertung genutzt werden, so müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:⁹

- Das Unternehmen hat zum Zeitpunkt des früheren Transfers und zum Zeitpunkt des aktuellen Transfers die gleiche Geschäftstätigkeit.

¹ Vgl. Zschau, 2001, Seite 225; Hechler, 1998, Seite 75. Analog zu dem Begriff „Verkehrswert“ werden synonym auch folgende Begriffe benutzt: „Veräußerungswert“ (vgl. Bärtels, 1998, Seite 68), „Gemeiner Wert“ (vgl. Tillmanns, 2001, Seite 72; Briner, 1978, Rz. 305 zu Frankreich) oder „Marktwert“ (vgl. Hellio/Thill, 2002, Seite 269)

² vgl. Zschau, 2001, Seite 226

³ vgl. Bärtels, 1998, Seite 68

⁴ Zschau, 2001, Seite 226

⁵ vgl. Wietek, 1990, Seite 80

⁶ vgl. Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1138

⁷ vgl. Zschau, 2001, Seite 234

⁸ vgl. Bärtels, 1998, Seite 78

⁹ vgl. Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1140 - 1141; Wietek, 1990, Seite 205-206

- Die Kapitalausstattung zum Zeitpunkt des früheren Transfers und zum Zeitpunkt des aktuellen Transfers ist gleich geblieben.
- Das Volumen der früheren Anteilsübertragung und das Volumen der aktuellen Anteilsübertragung müssen annähernd gleich sein.

Für die meisten Bewertungen von Anteilen an französischen Gesellschaften kommt aufgrund der engen Voraussetzungen der Vergleichswert auf Basis von Anteilsverkäufen desselben Unternehmens nicht in Betracht.¹

Die Ableitung der Bewertung von Anteilen an französischen Gesellschaften anhand von Kursnotierungen vergleichbarer Unternehmen ist ebenfalls an restriktive Bedingungen geknüpft:²

- Die Vergleichsanteile müssen an der Börse gehandelt werden.
- Die Machtverhältnisse in der Gesellschaft werden durch die Anteilsübertragung nicht geändert.
- Das zu bewertende Unternehmen und das Vergleichsunternehmen haben eine annähernd gleiche Finanzstruktur sowie ähnliche wirtschaftliche Aktivitäten.

Aufgrund der genannten Voraussetzungen kommt eine Bewertung anhand von Kursnotierungen vergleichbarer Unternehmen ebenfalls nur in seltenen Fällen zur Anwendung.³

Da in den meisten Fällen keine geeigneten Vergleichswerte existieren, erfolgt die Bewertung von Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften zumeist nach der von der französischen Finanzverwaltung präferierten **Methode des gewichteten Mittelwertes**.⁴ Grundsätzlich wird bei dieser Methode sowohl die Unternehmenssubstanz in Form eines **Substanzwertes** als auch die Erfolgslage in Form eines **Ertragswertes** berücksichtigt.⁵ Die Gewichtung von Substanzwert und Ertragswert im Rahmen der Ermittlung des gewichteten Mittelwertes erfolgt dabei in Abhängigkeit der Unternehmensgröße und Unternehmenstätigkeit sowie in Abhängigkeit des Einflusses des Begünstigten auf die Geschäftsführung.⁶

¹ vgl. Spengel, 1995, Seite 150/151

² vgl. Bärtels, 1998, Seite 78; Wietek, 1990, Seite 206

³ vgl. Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1141

⁴ vgl. Zschau, 2001, Seite 242

⁵ vgl. Bärtels, 1998, Seite 79

⁶ vgl. Bärtels, 1998, Seite 82; vgl. Tab. B II/2, Seite 76

Einfluss auf die Geschäftsführung	kleine und mittelgroße Handelsunternehmen		kleine und mittelgroße Industrieunternehmen	große Unternehmen	
	klein	mittelgroß		Handelsunternehmen	Industrieunternehmen
	Anteilsquote multipliziert mit				
Ja	$\frac{4 \text{ SW} + \text{EW}}{5}$	$\frac{3 \text{ SW} + \text{EW}}{4}$	$\frac{2 \text{ SW} + \text{EW}}{3}$	$\frac{\text{SW} + \text{EW}}{2}$	$\frac{\text{SW} + 2 \text{ EW}}{3}$
Nein	$\frac{\text{SW} + \text{EW}}{2}$	$\frac{\text{SW} + \text{EW}}{2}$	$\frac{\text{SW} + 2 \text{ EW}}{3}$	$\frac{\text{SW} + 3 \text{ EW}}{4}$	$\frac{\text{SW} + 3 \text{ EW}}{4}$

SW	Substanzwert				
EW	Ertragswert	=	Kombination aus Dividendenrenditewert und Produktivitätswert (Handelsunternehmen und kleine Industrieunternehmen)		
		=	Kombination aus Produktivitätswert und Cash-Flow-Wert (mittelgroße Industrieunternehmen)		
		=	Kombination aus Dividendenrenditewert, Produktivitätswert und Cash-Flow-Wert (große Industrieunternehmen)		

(Tab. BII/2: Zusammensetzung des gewichteten Mittelwertes aus Substanzwert und Ertragswert bei der französischen Bewertung von Anteilen an Gesellschaften)¹

Die **Berechnung des gewichteten Mittelwertes** erfolgt in **drei Schritten**.²

- In einem **ersten Schritt** wird der **Substanzwert** berechnet.
- In einem **zweiten Schritt** wird der **Ertragswert** berechnet. Der Ertragswert ermittelt sich als Kombination in Abhängigkeit der Unternehmensgröße und Unternehmenstätigkeit aus einem Produktivitätswert, einem Dividendenrenditewert und einem Cash-Flow-Wert.
- Im **dritten Schritt** wird der **gewichtete Mittelwert** in Abhängigkeit der Unternehmensgröße und Unternehmenstätigkeit sowie der Einflussnahme des Begünstigten auf die Geschäftsführung aus dem Substanzwert und dem Ertragswert **zusammengesetzt**.

Der im Rahmen des **Schrittes eins** zu ermittelnde **Substanzwert** des zu bewertenden Unternehmens stellt das zu Zeitwerten ermittelte Eigenkapital dar.³ Dabei wird der Zeitwert des Eigenkapitals ermittelt, in dem zu den bilanzierten Aktiva darin ent-

¹ vgl. Zschau, 2001, Seite 244; Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1138; Spengel, 1995, Seite 151

² vgl. Zschau, 2001, Seite 242

³ vgl. Bärtels, 1998, Seite 79

haltene stille Reserven hinzuaddiert sowie die zu Zeitwerten bewerteten Schulden subtrahiert werden.¹ Ebenfalls werden nicht bilanzierungsfähige immaterielle Vermögensgegenstände sowie ein originärer Firmenwert pauschal mit dem 1,5-fachen Gewinn nach Körperschaftsteuer des letzten Geschäftsjahres hinzuaddiert.²

Der **Ertragswert** des **Schrittes zwei** ist eine Kombination aus Produktivitätswert, Dividendenrenditewert und Cash-Flow-Wert. In Abhängigkeit von der Unternehmensgröße und der Unternehmenstätigkeit wird der Ertragswert aus den aufgeführten Bewertungsmaßstäben berechnet.³

Der **Produktivitätswert** ermittelt sich, indem der nachhaltig erzielbare Gewinn des Unternehmens kapitalisiert wird.⁴ Ausgangsgröße des nachhaltig erzielbaren Gewinns bilden jeweils die Gewinne der letzten drei Geschäftsjahre nach Steuern. Diese Ergebnisse werden um einmalige und außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen bereinigt.⁵ Aus den bereinigten Ergebnissen wird ein gewichteter Durchschnittswert gebildet, indem das letzte Geschäftsjahr mit dem Faktor drei, das vorletzte Geschäftsjahr mit dem Faktor zwei und das älteste Geschäftsjahr mit dem Faktor eins berücksichtigt wird.⁶ Der Kapitalisierungszins beträgt in Abhängigkeit des wirtschaftlichen Risikos des zu bewertenden Unternehmens zwischen zwölf und fünfzehn Prozent.⁷

Den Ausgangspunkt für die Berechnung des **Dividendenrenditewertes** bilden die ausgeschütteten Gewinne der letzten drei Jahre.⁸ Diese werden unter Hinzurechnung der Körperschaftsteuergutschrift kapitalisiert.⁹

Als Kapitalisierungszins wird der Kapitalmarktzins für langfristige Kapitalanlagen eingesetzt.¹⁰

¹ vgl. Wietek, 1990, Seite 80

² vgl. Spengel, 1995, Seite 151

³ vgl. Tab. BII/2, Seite 76

⁴ vgl. Bärtels, 1998, Seite 80

⁵ vgl. Spengel, 1995, Seite 152

⁶ vgl. Wietek, 1990, Seite 199

⁷ vgl. Wietek, 1990, Seite 199

⁸ vgl. Bärtels, 1998, Seite 81

⁹ vgl. Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1142

¹⁰ vgl. Zschau, 2001, Seite 243

Der **Cash-Flow-Wert** basiert auf den zukünftig erwarteten Brutto-Cash-Flows der nächsten fünf bis sieben Geschäftsjahre.¹ Diese Brutto-Cash-Flows werden durch Subtraktion der voraussichtlichen Investitionsausgaben auf den Netto-Cash-Flow reduziert.² Die berechneten Netto-Cash-Flows werden mit dem Zinssatz für langfristige Kapitalanlagen sowie einem Zuschlag für das unternehmensspezifische Unternehmerrisiko abdiskontiert.³ Durch Addition der abdiskontierten Cash-Flows erhält man den Cash-Flow-Wert.

Für **Handelsunternehmen** und **kleine**⁴ **Industrieunternehmen** setzt sich der Ertragswert aus dem Dividendenrenditewert und dem Produktivitätswert zusammen.⁵ Im Rahmen der Ermittlung des Ertragswertes für **mittelgroße Industrieunternehmen** wird der Produktivitätswert und der Cash-Flow-Wert kombiniert.⁶ Bei **großen Industrieunternehmen** ermittelt sich der Ertragswert aus einer Kombination aus Dividendenrenditewert, Produktivitätswert und Cash-Flow-Wert.⁷

Die Zusammensetzung des gewichteten Mittelwertes aus dem berechneten Substanzwert und Ertragswert erfolgt im **dritten Schritt**.

Die Gewichtung von Substanzwert und Ertragswert bei der Berechnung des gewichteten Mittelwertes ist dabei zum einen abhängig von der Unternehmensgröße⁸ und Unternehmenstätigkeit. Grundsätzlich lassen sich folgende Aussagen treffen:⁹

- Bei kleinen Unternehmen wird im Gegensatz zu großen Unternehmen der Substanzwert stärker gewichtet als der Ertragswert.
- Bei Handelunternehmen wird im Gegensatz zu Industrieunternehmen der Substanzwert stärker gewichtet als der Ertragswert.

¹ vgl. Bärtels, 1998, Seite 82

² vgl. Zschau, 2001, Seite 243

³ vgl. Zschau, 2001, Seite 243

⁴ Maßgebliches Kriterium für die Einteilung in kleine, mittelgroße und große Unternehmen ist bei der Finanzverwaltung die Höhe des Umsatzes (vgl. Bärtels, 1998, Seite 82).

⁵ vgl. Zschau, 2001, Seite 244; Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1138; Spengel, 1995, Seite 151

⁶ vgl. Zschau, 2001, Seite 244; Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1138; Spengel, 1995, Seite 151

⁷ vgl. Zschau, 2001, Seite 244; Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1138; Spengel, 1995, Seite 151

⁸ Die Einteilung in kleine, mittelgroße und große Unternehmen erfolgt analog der Größeneinteilung im Rahmen der Ermittlung des Substanzwertes des Schrittes zwei anhand des Umsatzes (vgl. Bärtels, 1998, Seite 82).

⁹ vgl. Zschau, 2001, Seite 244; Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1138; Spengel, 1995, Seite 151; vgl. Tab. BII/2, Seite 76

Die Gewichtung von Substanzwert und Ertragswert bei der Berechnung des gewichteten Mittelwertes ist dabei weiterhin abhängig von dem Einfluss des Erblassers / Schenkers bzw. des Bereicherten auf die Geschäftsführung des zu bewertenden Unternehmens. Die französische Finanzverwaltung unterstellt einen Einfluss auf die Geschäftsführung, wenn der Erblasser/Schenker bzw. der Begünstigte entweder in einem Kontrollorgan des Unternehmens tätig ist oder über die Anteilsmehrheit verfügt.¹ Grundsätzlich lässt sich zur Gewichtung in Abhängigkeit der Einflussnahme folgende Aussage treffen:²

- Bei Einflussnahme auf die Geschäftsführung wird im Gegensatz zur fehlenden Einflussnahme der Substanzwert stärker gewichtet als der Ertragswert.

Der im Rahmen des Schrittes drei ermittelte gewichtete Mittelwert wird mit der entsprechenden Anteilsquote des übertragenden Anteils multipliziert. Das **Ergebnis** stellt den **Verkehrswert** des zu bewertenden **Anteils an der französischen Kapitalgesellschaft bzw. Personengesellschaft** dar.

Im Rahmen der französischen Wertermittlung der Anteile an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften besteht eine **Vergünstigungsregelung**, die **ausschließlich für den Erbschaftsfall** angewendet werden kann.³ Werden Anteile an französischen Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften vererbt, so wird nur die **Hälfte** des berechneten Verkehrswertes als **Bemessungsgrundlage** zugrunde gelegt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:⁴

- Jeder Erbe ist verpflichtet, die erhaltenen Anteile in einem Zeitraum von 6 Jahren nach dem Erbfall nicht zu verkaufen.
- Jeder Erbe muss mindestens fünf Jahre lang nach dem Erbfall aktiv in der Geschäftsleitung des betreffenden Unternehmens tätig sein.

¹ vgl. Bärtels, 1998, Seite 82

² vgl. Zschau, 2001, Seite 244; Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1138; Spengel, 1995, Seite 151; vgl. Tab. BII/2, Seite 76

³ vgl. Hellio/Thill, 2002, Seite 272 - 273

⁴ vgl. Hellio/Thill, 2002, Seite 272 - 273

2.3 Österreichische Wertermittlung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften

Im Gegensatz zur Wertermittlung des US-amerikanischen und französischen unternehmerischen Vermögens ist im Rahmen der Wertermittlung des österreichischen unternehmerischen Vermögens lediglich eine Bewertung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften notwendig. Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften gehören sowohl im Erbschafts- als auch im Schenkungsfall nicht zum österreichischen inländischen Vermögen und unterliegen somit auch nicht einer beschränkten österreichischen Steuerpflicht.¹ Da für sie eine österreichische Steuererhebung nicht in Frage kommt, entfällt entsprechend auch eine Wertermittlung für diese Anteile.

Die notwendige österreichische Wertermittlung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften setzt sich aus der Bewertung dieser Anteile sowie die Berücksichtigung eines sachlichen Freibetrages für den Übergang von betrieblichem Vermögen zusammen. Im **Kapitel 2.3.1** erfolgt eine Darstellung der österreichischen Bewertung. Analog dem deutschen sachlichen Freibetrag für den Übergang von unternehmerischem Vermögen nach § 13a Abs. 1 ErbStG² enthält auch das österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz einen Freibetrag für Unternehmensübertragungen, welcher im **Kapitel 2.3.2** erläutert wird.

2.3.1 Österreichische Bewertung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften

Für die Bewertung von übergehendem Vermögen im Rahmen der Wertermittlung verweist § 19 öErbStG auf das österreichische Bewertungsgesetz³. Grundsätzlich richtet sich die Bewertung nach dem ersten Teil des Bewertungsgesetzes, in dem sich die allgemeinen Bewertungsvorschriften befinden (§ 19 Abs. 1 öErbStG).

¹ vgl. Kapitel B I 1.2.2.3.2, Seite 36 - 37

² vgl. Kapitel B II 1.2, Seite 70 - 71

³ Das österreichische Bewertungsgesetz ähnelt in vielen Bereichen dem deutschen Bewertungsgesetz. Ursprung des deutschen Bewertungsgesetzes ist das RbewG von 1934. Dieses wurde 1938 auch in Österreich eingeführt und blieb dort auch nach Beendigung des zweiten Weltkrieges gültig (vgl. Doralt/Ruppe, 1981, Seite 1).

Für österreichisches Grundvermögen sind die besonderen Bewertungsvorschriften des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes anzuwenden (§ 19 Abs. 2 öErbStG).¹

Gegenstand der Bewertung ist grundsätzlich jede wirtschaftliche Einheit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 öBewG). Je nach Verkehrsanschauung kann eine wirtschaftliche Einheit aus einem Vermögensgegenstand (beispielsweise einem Grundstück) oder aber auch aus einer Gruppe von wirtschaftlich zusammengehörenden Gegenständen (beispielsweise einem landwirtschaftlichen Betrieb) bestehen.² Der Grundsatz der Gesamtbewertung³ ist jedoch zu durchbrechen, soweit eine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorgesehen ist (§ 2 Abs. 3 öBewG). Bei der Bewertung einer Personengesellschaft kommt es zur Durchbrechung des Grundsatzes der Gesamtbewertung. § 68 Abs. 5 öBewG bestimmt, dass sich der Gesamtwert einer Personengesellschaft aus der Summe der einzelnen, zu ihr gehörenden, bewerteten Wirtschaftsgütern zusammensetzt.⁴

Die Ermittlung des Wertes eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft erfolgt in zwei Schritten. Im ersten Schritt wird das Gesamtvermögen der Personengesellschaft ermittelt und bewertet, im zweiten Schritt erfolgt die Aufteilung des Gesamtvermögens auf die Gesellschafter.

Bevor die Bewertung des Gesamtvermögens der Personengesellschaft möglich ist, muss zunächst der **Umfang des Gesamtvermögens** bestimmt werden. Zum Umfang des Gesamtvermögens einer Personengesellschaft zählen neben den Wirtschaftsgütern, die sich im zivilrechtlichen Eigentum der Gesellschaft befinden, alle Wirtschaftsgüter, die sich im persönlichen Eigentum der Mitunternehmer befinden, aber der Gesellschaft dienen; Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden jedoch nicht angesetzt.⁵

¹ Das im Erbfall zur Anwendung gelangende DBA Deutschland – Österreich enthält keinerlei Bewertungsvorschriften, so dass sich die Bewertung ausschließlich nach österreichischem Bewertungsrecht richtet (vgl. Schuhmann, DVR, Heft 2/1987, Seite 20).

² vgl. Doralt/Ruppe, 1981, Seite 4

³ vgl. Doralt/Ruppe, 1981, Seite 5

⁴ § 68 Abs. 5 öBewG erwähnt nicht ausdrücklich Personengesellschaften, sondern spricht von „gewerblichen Betrieben“. § 59 Abs. 1 Nr. 6 öBewG stellt jedoch klar, dass Personengesellschaften als gewerbliche Betriebe im Sinne des Bewertungsgesetzes gelten.

⁵ Die Ermittlung des Umfangs des Gesamtvermögens erfolgt nach der sogenannten Bilanzbündeltheorie, die eine Zusammenfassung von Gesamthandsbilanz und Sonderbilanzen für die Bewertung von Personengesellschaften vorsieht (vgl. Doralt/Ruppe, 1981, Seite 33 - 34).

Grundsätzlich gilt der **gemeine Wert** nach § 10 Abs. 2 öBewG¹ als allgemeine Bewertungsregel. Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die zum Gesamtvermögen einer Personengesellschaft zählen, wird jedoch diese allgemeine Bewertungsregel durchbrochen. Für diese Wirtschaftsgüter erfolgt gemäß § 68 Abs. 1 öBewG die Bewertung grundsätzlich zum **Teilwert** nach § 12 öBewG.² Da die Ermittlung der exakten Teilwerte nach den Teilwertfiktionen für sämtliche Wirtschaftsgüter zum Bewertungsstichtag jedoch kaum möglich ist, werden **Hilfswerte** als Teilwerte angesetzt.³ So können Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens mit den steuerlichen Buchwerten angesetzt werden, soweit sie nicht 20% unter den Wiederbeschaffungskosten liegen; Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens können grundsätzlich mit den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten in die Vermögensaufstellung übernommen werden.⁴ Im Ergebnis bedeutet der Ansatz der genannten Hilfswerte für die Bewertung von abnutzbarem Anlagevermögen sowie für Umlaufvermögen ein Ansatz zu eher niedrigen Buchwerten anstatt zu tendenziell höheren Teilwerten.

Eine Ausnahme von der Bewertung von betrieblichem Vermögen zum Teilwert bilden die Betriebsgrundstücke, welche gemäß § 19 Abs. 2 öErbStG mit Hilfe von **Einheitswerten** bewertet werden. Die Festsetzung von Einheitswerten erfolgt normalerweise im Rahmen von Hauptfeststellungen alle neun Jahre.⁵ Die letzte Hauptfeststellung erfolgte jedoch auf den 01.01.1973, so dass die Einheitswerte in der Regel nur lediglich 1/20 bis 1/10 des derzeitigen Verkehrswertes darstellen.⁶ Aufgrund des Auseinanderklaffens von Einheitswert und Verkehrswert wurde durch das Budgetbegleitungsgesetz 2001 der Ansatz des dreifachen Einheitswertes für die Bewertung von Grundstücken beschlossen.⁷

Die Bewertung des Gesamtvermögens der Personengesellschaft setzt sich somit im Ergebnis zusammen aus der Addition der zum Teilwert bzw. Hilfswert, im Falle von Grundstücken zum dreifachen Einheitswert, bewerteten Einzelwirtschaftsgütern der Aktivseite abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten.⁸

¹ Die Definition des gemeinen Wertes in § 10 Abs. 2 öBewG entspricht exakt der deutschen Definition des gemeinen Wertes nach § 9 Abs. 2 BewG.

² Die Definition des Teilwertes in § 12 öBewG entspricht der deutschen Definition nach § 10 BewG.

³ vgl. Ost, 1992, Seite 59

⁴ vgl. Doralt/Ruppe, 1981, Seite 32

⁵ vgl. Domann, 2001, Seite 45 zu Österreich

⁶ vgl. Bruckner, SWK, Heft 35/36 /2000, Seite 813

⁷ vgl. Bruckner, SWK, Heft 35/36 /2000, Seite 813

⁸ vgl. Dorazil, 1990, Rz. 3.4 zu § 19 öErbStG

In einem weiteren Schritt ist die **Aufteilung des Gesamtvermögens** auf die einzelnen Anteilseigner vorzunehmen. Eine konkrete Vorgehensweise zur Aufteilung des Gesamtvermögens auf die Mitunternehmer enthält weder das österreichische Bewertungsgesetz noch das österreichische Erbschaftsteuergesetz, so dass die allgemeinen Verteilungsnormen des § 3 öBewG und des § 24 Abs. 1 Buchst. e BAO zur Anwendung gelangen.¹ Demnach sind die einzelnen Gesellschafter nach Bruchteilen an den einzelnen Wirtschaftsgütern beteiligt. Die Höhe der Bruchteile ist gem. § 24 Abs. 1 Buchst. e BAO „...nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligte Person an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gesellschaft zufallen würde.“ Für die Aufteilung des Gesamtvermögens der Personengesellschaft auf die Mitunternehmer bedeutet das, dass primär die im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Quoten für die Berechtigung der einzelnen Mitunternehmer am Vermögen befolgt werden müssen.² Eine Verteilung des Vermögens auf die Gesellschafter nach Maßgabe der Kapitalkonten erfolgt nur in den Fällen, in denen der Gesellschaftsvertrag eine Aufteilung nach der Höhe der Kapitalkonten vorsieht oder der Gesellschaftsvertrag überhaupt keine Regelungen für die Aufteilung des Vermögens enthält.³

2.3.2 Vergünstigungen für Unternehmensübertragungen nach § 15a öErbStG

Die erbschaft- und schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage für die Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft kann durch einen persönlichen Freibetrag nach § 14 öErbStG⁴ und bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen zusätzlich durch einen sachlichen⁵ Freibetrag gemindert werden. Für Unternehmensübertragungen räumt § 15a öErbStG⁶ einen Freibetrag in Höhe von bis zu 365.000 € ein. Aufgrund dieses Freibetrages sollen schätzungsweise 90% der Unternehmensübertragungen ohne Zahlung von Erbschaft- bzw. Schen-

¹ vgl. Farmer, RdW, Heft 7/1996, Seite 339

² vgl. Farmer, RdW, Heft 7/1996, Seite 341

³ vgl. Farmer, RdW, Heft 7/1996, Seite 341

⁴ vgl. Kapitel B III 1.3, Seite 93

⁵ vgl. klarstellend: öBMF-Erlass vom 14.12.1999, SWK Heft 3/2000, Seite 126

⁶ Mit dem zum 01.01.2000 durch das Steuerreformgesetz 2000 eingeführten § 15a öErbStG folgte die österreichische Regierung den langjährigen Forderungen der Wirtschaft nach einer steuerlichen Abmilderung von Unternehmensübertragungen (vgl. Aigelsperger, RdW, Heft 10/1999, S. 683).

kungsteuern durchgeführt werden können, so dass es insbesondere zu keiner Minderung von betrieblicher Substanz kommt.¹

Für die Gewährung des sachlichen Freibetrages müssen gemäß § 15a Abs. 1 und 2 öErbStG folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Der Übertragende muss eine natürliche Person sein.
- Erfolgt die Übertragung nicht durch Erbschaft, sondern durch Schenkung, so muss der Schenker entweder das 55. Lebensjahr vollendet haben oder geistig oder körperlich nicht mehr in der Lage sein, das Unternehmen zu führen.
- Der Erwerber muss eine natürliche Person sein.²
- Das übergehende Vermögen muss begünstigtes Vermögen im Sinne des § 15a Abs. 2 öErbStG sein. Darunter fällt auch ein Mitunternehmeranteil, wenn der Mitunternehmer im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel³ am Vermögen der Gesellschaft beteiligt war.⁴

Sind die o.g. Voraussetzungen erfüllt, so kommt der Freibetrag von max. 365.000 € zur Anwendung. Die konkrete Höhe des anzusetzenden Freibetrages richtet sich nach der Höhe des Anteils des Begünstigten am übertragenden Betrieb. Für jeden zu übertragenden Betrieb wird jeweils nur insgesamt einmal ein Freibetrag von 365.000 € eingeräumt.⁵ Ist ein Mitunternehmer beispielsweise zu 50% an einer österreichischen Personengesellschaft beteiligt, so kann ein von ihm beerbter oder beschenkter Begünstigter maximal einen Freibetrag in Höhe von 50% von 365.000 €, also 182.500 € in Anspruch nehmen. Wird ein Mitunternehmeranteil auf mehrere Begünstigte verteilt, so kommt es wiederum zu einer quotalen Zuteilung des anteiligen Freibetrages.⁶

¹ vgl. Gahleitner/Moritz, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 484

² Nicht begünstigt sind somit unter anderem Übertragungen an Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und auch Zweckvermögen in Form von Stiftungen oder Fonds (vgl. Wolf, SWK, Heft 29/1999, Seite 673).

³ Die Beteiligungshöhe von 25% ist ausschließlich aus der Sicht des Übertragenden erforderlich. War der Übertragende zu mindestens 25% an der Personengesellschaft beteiligt, überträgt jedoch nur einen Teil des Mitunternehmeranteils, der unter 25% liegt, so ist auch dieser Teil begünstigt (vgl. Wolf, SWK, Heft 29/1999, Seite 676).

⁴ Wird mit dem Mitunternehmeranteil auch Sonderbetriebsvermögen übertragen, so stellt das Sonderbetriebsvermögen ebenfalls begünstigtes Vermögen dar (vgl. öBMF-Erlass vom 14.12.1999, SWK Heft 3/2000, Seite 129). Das Sonderbetriebsvermögen geht jedoch nicht ein in die Berechnung der erforderlichen Beteiligungsquote von 25% (vgl. Wolf, SWK, Heft 29/1999, Seite 676).

⁵ Werden einem Begünstigten mehrere Betriebe übertragen, so steht ihm für jeden Betrieb jeweils ein Freibetrag in Höhe von 365.000 Euro zu (vgl. Hilber, 2001, Seite 254).

⁶ vgl. öBMF-Erlass vom 14.12.1999, SWK Heft 3/2000, Seite 129

III Berechnung der Gesamtsteuerbelastung im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall

Als Ergebnis des **Kapitels I** wird herausgestellt, in welchen Fällen einer grenzüberschreitenden Erbschaft und Schenkung aufgrund der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht und der US-amerikanischen, französischen und österreichischen beschränkten Steuerpflicht eine Doppelbesteuerung für die Übertragung von US-amerikanischen, französischen bzw. österreichischen Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften grundsätzlich möglich ist. Aufbauend auf die dargestellten Steuerpflichten des Kapitels I erfolgt im **Kapitel II** die deutsche und ausländische Wertermittlung der übertragenen Anteile im Rahmen der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht und der ausländischen beschränkten Steuerpflicht. Daran anschließend wird im **Kapitel III**, aufbauend auf die im Kapitel II ermittelten Bemessungsgrundlagen, die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen bzw. französischen bzw. österreichischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften berechnet. Im **Kapitel 1** des Kapitels III wird zunächst die ausländische Steuerberechnung im Rahmen der beschränkten ausländischen Steuerpflicht auf die Übertragung der Gesellschaftsanteile aufgezeigt. Im **Kapitel 2** erfolgt die deutsche Steuerberechnung im Rahmen der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht unter Berücksichtigung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Für die Berücksichtigung der Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der deutschen Steuerberechnung ist es notwendig, einzelne Teilbereiche der deutschen Steuerfestsetzung und Erhebung mit einzubeziehen, da sie sich unmittelbar auf die Steuerberechnung auswirken. Im Rahmen des **Kapitels 3** werden länderspezifisch die quantitativen Gesamtsteuerbelastungen für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen, französischen und österreichischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften aufgezeigt.

1 Berechnung der ausländischen Steuer

Im Rahmen der beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht wird die länderspezifische Berechnung der ausländischen Steuer dargestellt. Im **Kapitel 1.1** wird die US-amerikanische Steuerberechnung für die übertragenen Gesellschaftsanteile aufgezeigt. Analog dazu erfolgt im **Kapitel 1.2** die französische Steuerberechnung und im **Kapitel 1.3** die österreichische Steuerberechnung.

1.1 Berechnung der US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuer

Für die Berechnung der festzusetzenden US-amerikanischen Steuer auf die bewerteten Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften wird zunächst anhand des Nachlass- und Schenkungsteuertarifs die vorläufige Erbschaft- und Schenkungsteuer ermittelt (**Kapitel 1.1.1**). Im Anschluss daran erfolgt die Berechnung der Steuer unter Berücksichtigung unterschiedlicher Steuerermäßigungen in Form von Anrechnungsbeträgen, welche die Steuerlast mindern (**Kapitel 1.1.2**).

1.1.1 Steuertarif für die Nachlass- und Schenkungsteuer

Der für Nachlässe und Schenkungen maßgebliche Steuertarif wird in Sec. 2001 (c) IRC definiert. Dieser Steuertarif gilt sowohl im Rahmen der unbeschränkten als auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht.¹

Steuerpflichtiges Vermögen X in \$			vorläufige Nachlass- und Schenkungsteuer in \$	
	$X \leq$	10.000	X	* 18%
10.000	$< X \leq$	20.000	1.800 + (X - 10.000)	* 20%
20.000	$< X \leq$	40.000	3.800 + (X - 20.000)	* 22%
40.000	$< X \leq$	60.000	8.200 + (X - 40.000)	* 24%
60.000	$< X \leq$	80.000	13.000 + (X - 60.000)	* 26%
80.000	$< X \leq$	100.000	18.200 + (X - 80.000)	* 28%
100.000	$< X \leq$	150.000	23.800 + (X - 100.000)	* 30%
150.000	$< X \leq$	250.000	38.800 + (X - 150.000)	* 32%
250.000	$< X \leq$	500.000	70.800 + (X - 250.000)	* 34%
500.000	$< X \leq$	750.000	155.800 + (X - 500.000)	* 37%
750.000	$< X \leq$	1.000.000	248.300 + (X - 750.000)	* 39%
1.000.000	$< X \leq$	1.250.000	345.800 + (X - 1.000.000)	* 41%
1.250.000	$< X \leq$	1.500.000	448.000 + (X - 1.250.000)	* 43%
1.500.000	$< X \leq$	2.000.000	555.800 + (X - 1.500.000)	* 45%
2.000.000	$< X \leq$	∞	780.800 + (X - 2.000.000)	* 48%

(Tab. BIII/1: US-amerikanischer Nachlass- und Schenkungsteuertarif)

¹ Der in Tab. BIII/1 aufgezeigte Tarif ist bereits um die Steuersatzänderungen aufgrund des Economic Growth and Tax Reconciliation Act vom 26.5.2001 abgeändert.

Er ist als **progressiver** Tarif aufgebaut.¹ Überschreitet das steuerpflichtige Vermögen eine der in Sec. 2001 (c) IRC definierten Wertgrenzen, so kommt für den übersteigenden Betrag ein höherer Steuersatz zur Anwendung. Innerhalb zweier Wertgrenzen verläuft der Tarif linear. Abweichend zum deutschen Stufentarif² handelt es sich beim US-amerikanischen Tarif um einen **Teilmengenstaffeltarif**³. Für das steuerpflichtige Vermögen kommt nicht ein pauschaler Steuersatz zur Anwendung, sondern das steuerpflichtige Vermögen wird in Teilerwerbe zerlegt, die jeweils mit unterschiedlich hohen Steuersätzen der verschiedenen Wertstufen belastet werden. Auf diese Weise unterliegt ein großes steuerpflichtiges Vermögen nicht vollständig einem relativ hohen Steuersatz, sondern wird anteilig, gemäß den definierten Wertstufen, auch mit niedrigeren Steuersätzen belastet.

Im Rahmen der US-amerikanischen Steuerreform wurden durch den *Economic Growth and Tax Reconciliation Act* vom 26.5.2001 gravierende Änderungen für die zukünftige Nachlass- und Schenkungsteuer beschlossen.

In einem ersten Schritt wird der Erbschaft- und Schenkungsteuertarif stufenweise abgesenkt:⁴

Steuerpflichtiges Vermögen X in \$	2002	2003	2004	2005	2006	2007
0 $\leq X \leq$ 2.000.000 (in 14 Stufen)	18-45%	18-45%	18-45%	18-45%	18-45%	18-45%
2.000.000 $< X \leq$ 2.500.000	49%	49%	48%	47%	46%	45%
2.500.000 $< X \leq$ 3.000.000	50%	49%	48%	47%	46%	45%
3.000.000 $< X \leq$ ∞	50%	49%	48%	47%	46%	45%

(Tab. BIII/2: Absenkung der US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuersätze)

Für Todesfälle, die nach dem 31.12.2009 eintreten, wird die Nachlasssteuer nicht mehr erhoben.⁵ Die Schenkungsteuer bleibt jedoch bestehen. Für sie werden die Tarife für Schenkungen, die nach dem 31.12.2009 durchgeführt werden, nochmals gesenkt.⁶

¹ vgl. auch Hebing, RIW Heft 4/1981, Seite 237

² vgl. Kapitel B III 2.1 Seite 99 - 100

³ vgl. Seer, RIW Heft 9/2001, Seite 665/673

⁴ vgl. Aufstellung bei Seer, RIW Heft 9/2001, Seite 673

⁵ vgl. Seer, RIW Heft 9/2001, Seite 673

⁶ vgl. Aufstellung bei Seer, RIW Heft 9/2001, Seite 674

Steuerpflichtiges Vermögen X in \$			Steuersatz
0	$\leq X \leq$ (in 6 Stufen)	100.000	18-28%
100.000	$< X \leq$	150.000	30%
150.000	$< X \leq$	250.000	32%
250.000	$< X \leq$	500.000	34%
500.000	$< X \leq$	∞	35%

(Tab. BIII/3: US-amerikanische Schenkungsteuersätze ab 2010)

1.1.2 Berechnung der US-amerikanischen Steuer unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen

Für die Berechnung der US-amerikanischen Steuer unter Beachtung der gegebenen Restriktionen kommen für beschränkt Steuerpflichtige im Nachlassfall andere Steueranrechnungsbeträge, die die endgültige Steuerbelastung reduzieren, zur Anwendung als im Schenkungsfall. Die Berechnung der US-amerikanischen Schenkungsteuer wird in **Kapitel 1.1.2.1** dargestellt, die Berechnung der US-amerikanischen Nachlasssteuer erfolgt in **Kapitel 1.1.2.2**.

1.1.2.1 Berechnung der Schenkungsteuer unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen

Die Berechnung der US-amerikanischen Schenkungsteuer für beschränkt Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der gegebenen Restriktionen lässt sich in **zwei Schritten** aufteilen:

Berechnungsschema für die US-amerikanische Schenkungsteuer	
1	Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens
1.1	verschenktes bewertetes steuerbares Vermögen
1.2	- Schenkungsteuerfreibetrag in Höhe von 10.000 \$ gem. § 2503 (b) IRC
1.3	= steuerpflichtiges Vermögen der Schenkung
2	Berechnung der Steuer der aktuellen Schenkung
2.1	Anwendung des Tarifs gem. Sec. 2001 (c) IRC auf das steuerpflichtige Vermögen der Schenkung
2.2	= Steuer auf die Schenkung

(Tab. BIII/4: Berechnungsschema für die US-amerikanische Schenkungsteuer)

Ausgangspunkt des **Schrittes eins** ist das verschenkte bewertete steuerbare Vermögen (1.1). Das steuerbare Vermögen wird gegebenenfalls gekürzt um einen Schenkungsteuerfreibetrag (1.2) in Höhe von 10.000 \$ gem. Sec. 2503 (b) IRC. Der Schenkungsteuerfreibetrag kann vom Schenker pro Jahr pro Beschenkten einmal gem. § 2503 (b) IRC in Anspruch genommen werden. Nach Abzug des Freibetrages erhält man das steuerpflichtige Vermögen der Schenkung (1.3).

Auf den im Schritt eins ermittelten Betrag des steuerpflichtigen Vermögens der Schenkung (1.3) wird im **Schritt zwei** der Tarif gem. Sec. 2001 (c) IRC angewendet (2.1). Als Ergebnis erhält man die Steuer auf die Schenkung (2.2).

1.1.2.2 Berechnung der Nachlasssteuer unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen

Für die Ermittlung der zu zahlenden Nachlasssteuer werden von einer vorläufig errechneten Nachlasssteuer abzugsfähige Steuergutschriften subtrahiert. Analog zur Vorgehensweise zur Ermittlung der Schenkungsteuer wird die Ermittlung der Nachlasssteuer in zwei Schritte zerlegt:

<u>Berechnungsschema für die Nachlasssteuer</u>	
1	Berechnung der vorläufigen Nachlasssteuer
1.1	Steuerpflichtiges Vermögen des Nachlasses
1.2	Anwendung des Tarifs gem. Sec. 2001 (c) IRC auf das steuerpflichtige Vermögen des Nachlasses
1.3	= Vorläufige Nachlasssteuer
2	Tatsächlich zu zahlende Nachlasssteuer
2.1	Vorläufige Nachlasssteuer
2.2	- Abzug des Unified Tax Credits, Sec. 2010 IRC
2.3	= Tatsächlich zu zahlende Nachlasssteuer

(Tab. BIII/5: Berechnungsschema für die US-amerikanische Nachlasssteuer)

Ausgangspunkt des **Schrittes eins** ist das vererbte bewertete steuerpflichtige Nachlassvermögen des Erblassers (1.1). Auf dieses Nachlassvermögen ist der Steuertarif

gem. Sec 2001 (c) IRC anzuwenden (1.2). Das Ergebnis ist die vorläufige Nachlasssteuer (1.3).

Im **zweiten Schritt** wird von der vorläufigen Nachlasssteuer (2.1) ein allgemeiner Steueranrechnungsbetrag, der Unified Tax Credit nach Sec. 2010 IRC, abgezogen (2.2). Für die Bestimmung der Höhe des anzuwendenden Unified Tax Credits muss zunächst unterschieden werden, ob der Nachlassfall der unbeschränkten oder der beschränkten Nachlasssteuerpflicht unterliegt. Im Falle der **beschränkten Nachlasssteuerpflicht** wird die vorläufige Nachlasssteuer gem. Sec. 2102 (c) (1) IRC lediglich um einen Unified Tax Credit von 13.000 \$ gekürzt. Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht muss zusätzlich unterschieden werden, in welchem Jahr die Nachlasssteuer entsteht, da in den nächsten Jahren steigende Unified Tax Credits zur Anwendung gelangen.¹

Im einzelnen kommen folgende Beträge zur Anwendung:²

Jahr	Steueranrechnungsbetrag	
	unbeschränkte US-amerikanische Nachlass- und Schenkungsteuerpflicht	beschränkte US-amerikanische Nachlasssteuerpflicht
2001	220.550 \$	13.000 \$
2002, 2003	345.800 \$	13.000 \$
2004, 2005	555.800 \$	13.000 \$
2006, 2007, 2008	780.000 \$	13.000 \$
2009	1.455.800 \$	13.000 \$

(Tab. BIII/6: Unified Tax Credits 2001-2009)

Zieht man von der vorläufigen Nachlasssteuer (2.1) die zutreffende Steuergutschrift ab (2.2), so erhält man die tatsächlich zu zahlende Nachlasssteuer (2.3).

¹ Im Rahmen des Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001 vom 26.05.2001 wurde der Unified Tax Credit gem. Sec. 2010 (c) IRC sukzessive von 220.550 \$ in 2001 auf 1.455.800 \$ in 2009 angehoben.

² vgl. Seer, RIW, Heft 9/2001, Seite 674

1.2 Berechnung der französischen Steuer

Die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer ist als Erbanfallsteuer konzipiert.¹ Ein wesentliches Merkmal einer Erbanfallsteuer ist die Besteuerung der individuellen Bereicherung des Erwerbers in Abhängigkeit seiner verwandtschaftlichen Nähe zum Erblasser bzw. Schenker.² Das französische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unterteilt die möglichen Erwerber in fünf **Steuerklassen**: von der Steuerklasse I für den Ehegatten bis zur Steuerklasse V für Seitenverwandte ab dem 4. Grad und Fremde.³ Die Einteilung in die verschiedenen Steuerklassen ist insbesondere ausschlaggebend für die Höhe des persönlichen Freibetrages sowie des anzuwendenden Steuertarifs. Je entfernter der französische Gesetzgeber die verwandtschaftliche Nähe zwischen Erblasser bzw. Schenker und Erwerber einordnet, desto höher ist die Steuerklasse. Je höher die Steuerklasse ist, desto niedriger sind die Freibeträge und desto höher sind die anzuwendenden Steuersätze für den Erwerber.

Gemäß Prämisse⁴ geht im Rahmen dieser Untersuchung sämtliches Vermögen auf ein Kind des Erblassers bzw. Schenkers über, so dass die **Steuerklasse II** zur Anwendung kommt.

Der **persönliche Freibetrag** mindert den steuerpflichtigen Erwerb. Durch diese Herabsetzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage kommt es zu einer geringeren Steuerbelastung des Erwerbers. Die Höhe des für den Erwerber maßgeblichen persönlichen Freibetrages ist dabei zum einen von der Steuerklasse abhängig. Da gemäß Prämisse⁵ das Vermögen des Erblassers bzw. Schenkers auf sein Kind übergeht, kommt im Rahmen der weiteren Untersuchungen ein **Freibetrag von 46.000 €** zur Anwendung.

Der nach Abzug des Freibetrages verbleibende steuerpflichtige Erwerb unterliegt dem **Steuertarif** des Art. 777 CGI. Dieser französische Erbschaft- und Schenkungs-

¹ vgl. Kapitel B I 1.1.1, Seite 22 - 23

² vgl. Schindhelm, ZEV, Heft 1/1997, Seite 9

³ vgl. Art. 777 CGI teilt die Erwerber formal in nur drei Steuerklassen ein. Unter die in Art.

777 CGI definierte Steuerklasse III fallen die in der Tabelle aufgeführten Steuerklassen III – V. Innerhalb der Steuerklasse III differenziert Art. 777 CGI jedoch drei unterschiedliche Personengruppen, für die jeweils gesonderte Steuertarife anzuwenden sind (vgl. Zschau, 2001, Seite 286). Faktisch liegen somit fünf Steuerklassen vor (vgl. auch Flick/Piltz, 1999, Seite 398; Bärtels, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1152).

⁴ Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 2, Seite 11

⁵ Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 2, Seite 11.

teuertarif ist als progressiver Teilmengenstaffeltarif¹ ausgestaltet. Die Progression tritt in doppelter Form auf²: zum einen ist die Belastung von der Steuerklasse abhängig. Je höher die Steuerklasse ist, desto höher ist der anzuwendende Steuersatz. Zum anderen richtet sich der anzuwendende Steuersatz nach der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs. Je höher der steuerpflichtige Erwerb, desto höher ist der anzuwendende Steuersatz. Für ein Kind des Erblassers bzw. Schenkers werden die Steuersätze der Steuerklasse II angewendet:

Bruchteil X des steuerpflichtigen Nettoerwerbs in €			Steuersatz in % für die Steuerklasse II
0	$\leq X \leq$	7.600	5
7.600	$< X \leq$	11.400	10
11.400	$< X \leq$	15.000	15
15.000	$< X \leq$	520.000	20
520.000	$< X \leq$	850.000	30
850.000	$< X \leq$	1.700.000	35
1.700.000	$< X \leq$	∞	40

(Tab. BIII/7: Französische Steuersätze)

Die Ausgestaltung des Tarifs als Teilmengenstaffeltarif bedeutet, dass nicht der gesamte steuerpflichtige Erwerb einem einheitlichen Steuersatz unterworfen wird. Der gesamte steuerpflichtige Erwerb wird in Teilerwerbe zerlegt; jeder dieser Teilerwerbe unterliegt in aufsteigender Reihenfolge dem entsprechenden Steuersatz.³

Durch das französische Jahressteuergesetz 1999 wurde eine erhebliche Steuersenkung für Schenkungen beschlossen.⁴ Gemäß Art. 790 CGI wird von der Schenkungsteuer ein **Abschlag** von **30 %** vorgenommen, wenn der Schenker jünger als 75 Jahre zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung war; ein **Abschlag** von **50 %** ist vorzunehmen, wenn der Schenker jünger als 65 Jahre war. Diese Vergünstigung ist unabhängig von der Art des übergehenden Vermögens, von der anzuwendenden

¹ Vgl. auch Ausführungen zum Teilmengenstaffeltarif in den USA, Kapitel B III 1.1.1, Seite 86 – 88.

² vgl. Bärtels, 1998, Seite 126

³ vgl. Hechler, 1998, Seite 105 - 106. Innerhalb einer Stufe verhält sich der Tarif nicht progressiv sondern linear.

⁴ vgl. Bärtels, ZEV, Heft 12/1999, Seite 476

Steuerklasse und von der Art der vorliegenden Steuerpflicht.¹ Die Steuervergünstigung für Schenkungen ist somit auch im Rahmen dieser Untersuchung anwendbar.

1.3 Berechnung der österreichischen Steuer

Das österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz teilt in § 7 öErbStG die Erwerber von Erbschaften und Schenkungen in Abhängigkeit ihrer verwandtschaftlichen Nähe zum Erblasser bzw. Schenker in fünf **Steuerklassen** ein.² Durch die Steuerklasseneinteilung möchte der Gesetzgeber grundsätzlich erreichen, dass der Erwerb um so niedriger besteuert wird, je näher Erwerber und Erblasser bzw. Schenker miteinander verwandt sind.³ Kinder des Erblassers bzw. Schenkers werden der **Steuerklasse I** zugeordnet. Die Einteilung in Steuerklassen wirkt sich unter anderem auf die Höhe des Steuersatzes nach § 8 öErbStG und die Höhe des persönlichen Freibetrages nach § 14 öErbStG aus.

Die Höhe des allgemeinen **persönlichen Freibetrages**⁴ gemäß § 14 Abs. 1 und 2 öErbStG richtet sich zum einen danach, ob der Erwerb der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt, und zum anderen nach der Steuerklasse des Erwerbers. Beschränkt Steuerpflichtigen steht, unabhängig von Ihrer Steuerklasse, gem. § 14 Abs. 2 öErbStG lediglich ein Freibetrag von **110 €** zu.

¹ vgl. Bärtels, IWB Fach 5, Gruppe 2, 1999, Seite 1162

² Für die Einordnung in eine Steuerklasse ist auf das Verwandtschaftsverhältnis zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abzustellen (vgl. Ost, 1992, Seite 68). Gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 1 öErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers und bei Schenkungen unter Lebenden gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 2 öErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

³ vgl. Dorazil, 1990, Seite 241

⁴ Das österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht definiert sämtliche Befreiungen und Ermäßigungen in den §§ 14-17 öErbStG. Neben dem allgemeinen persönlichen Freibetrag nach § 14 öErbStG, der unabhängig von der Art des Vermögensüberganges und unabhängig von der Art des übergehenden Vermögens gewährt wird, besteht eine Vielzahl von Steuerbefreiungen, die zum einen von der Art des Vermögensüberganges oder von der Art des übergehenden Vermögens abhängen (vgl. Aufstellungen bei Taucher, 1987, Seite 62-67; Doralt/Ruppe, 1982, Seite 63 - 65). Da gemäß Prämisse ausschließlich Unternehmensvermögen (vgl. Kapitel A IV 1, Seite 8 – 9) von einem Elternteil auf ein Kind (vgl. Kapitel A IV 2, Seite 11) übertragen wird, ist jedoch von diesen Steuerermäßigungen, die neben dem allgemeinen persönlichen Freibetrag bestehen, lediglich der Freibetrag für Unternehmensübertragungen gemäß § 15a öErbStG von Relevanz. Da es sich bei dem Freibetrag gem. § 15a öErbStG jedoch um eine sachliche Steuerermäßigung handelt, wird dieser bereits im Zuge der Wertermittlung des österreichischen unternehmerischen Vermögens berücksichtigt (vgl. Kapitel B II 2.3.2, Seite 83 - 84).

Der österreichische **Erbschaft- und Schenkungsteuertarif** ist als progressiver Stufentarif mit Härteausgleich¹ ausgestaltet. Die Progressionswirkung entfaltet sich dabei auf zwei Ebenen: zum einen steigt der Steuersatz bei aufsteigender Steuerklasse², zum anderen kommen für höhere steuerpflichtige Erwerbe auch höhere Steuersätze zur Anwendung.³ Durch den Stufentarif erfolgt die Berechnung der Steuer in der Weise, dass für den gesamten steuerpflichtigen Erwerb lediglich ein Steuersatz, der durch Steuerklasse und Höhe des Erwerbs bestimmt wird, zum Zuge kommt.⁴

Für den Erwerber als Kind des Erblassers bzw. Schenkers kommen die Steuersätze der Steuerklasse I zur Anwendung:

Steuerpflichtiger Erwerb X in €			Steuersatz in % in der Steuerklasse I
0	$\leq X \leq$	7.300	2
7.300	$< X \leq$	14.600	2,5
14.600	$< X \leq$	29.200	3
29.200	$< X \leq$	43.800	3,5
43.800	$< X \leq$	58.400	4
58.400	$< X \leq$	73.000	5
73.000	$< X \leq$	109.500	6
109.500	$< X \leq$	146.000	7
146.000	$< X \leq$	219.000	8
219.000	$< X \leq$	365.000	9
365.000	$< X \leq$	730.000	10
730.000	$< X \leq$	1.095.000	11
1.095.000	$< X \leq$	1.460.000	12
1.460.000	$< X \leq$	2.920.000	13
2.920.000	$< X \leq$	4.380.000	14
4.380.000	$< X \leq$	∞	15

(Tab. BIII/8: Österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuersätze)

¹ Vergleiche auch ähnlichen Tarifaufbau des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuertarifs (Kapitel B III 2.1, Seite 99 - 103).

² Bei der Ausgestaltung des Tarifes ist auffällig, dass für die Steuerklasse II - bis auf steuerpflichtige Erwerbe über 2.920.000 € - doppelt so hohe Steuersätze zur Anwendung kommen als für die Steuerklasse I. Durch diese Tarifgestaltung sollen Steuergestaltungen vermieden werden, bei denen Vermögensteile anstatt an die Kinder direkt an die Enkelkinder vererbt oder verschenkt werden, um so eine Vermögensübertragung zu „sparen“. Durch doppelt so hohe Steuersätze für die Enkelkinder im Vergleich zu den Kindern wird das gleiche Besteuerungsergebnis erreicht (vgl. auch Doralt, 2000, Seite 111).

³ Zur doppelten Progressionswirkung vergleiche auch Hilber, 2001, Seite 254. Der grundsätzlich progressive Verlauf hat jedoch auch lineare Elemente: innerhalb einer Wertstufe verhält sich der Tarif linear.

⁴ Der Erwerber partizipiert somit nicht schrittweise an den geringeren Steuersätzen für niedrigere Erwerbe. Der österreichische Tarif stellt somit keinen Teilmengenstaffeltarif dar (vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 423).

Aufgrund des Stufentarifes kann es insbesondere bei steuerpflichtigen Erwerben, die nur geringfügig eine Wertgrenze übersteigen, zu unbilligen Ergebnissen kommen. So ist es möglich, dass von einem steuerpflichtigen Erwerb, welcher geringfügig oberhalb einer Wertgrenze liegt, ein geringerer Betrag nach Steuern verbleibt, als von einem geringeren steuerpflichtigen Vermögen, welches unter der entsprechenden Grenze liegt.¹ § 8 Abs. 2 öErbStG enthält einen **Härteausgleich**, um solche Fälle zu vermeiden.

Die Berechnung der zu zahlenden Steuer unter Berücksichtigung des Härteausgleichs wird in **drei Schritte** untergliedert.²

Im **Schritt eins** wird zunächst der verbleibende Erwerb nach Steuern ohne Härteausgleich (1.6) ermittelt. Durch Multiplikation des steuerpflichtigen Erwerbs (1.1) mit dem dafür maßgeblichen Steuersatz (1.2) erhält man die Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb (1.3). Wird diese berechnete Steuer (1.3) vom steuerpflichtigen Erwerb (1.4) abgezogen, so erhält man als Ergebnis den verbleibenden Erwerb nach Steuern ohne Härteausgleich (1.6).

Im **zweiten Schritt** wird der verbleibende Erwerb nach Steuer auf Basis der nächstniedrigeren Stufe (2.6) errechnet. Ausgangspunkt ist der Erwerb der nächstniedrigeren Stufe des österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuertarifs in Bezug auf den steuerpflichtigen Erwerb (2.1). Der Erwerb der nächstniedrigeren Stufe (2.1) wird mit dem maßgeblichen Steuersatz der nächstniedrigeren Stufe (2.2) multipliziert. Das Ergebnis stellt die Steuer auf den Erwerb der nächstniedrigeren Stufe (2.3) dar. Wird diese Steuer von dem Erwerb der nächstniedrigeren Stufe (2.1) abgezogen, so erhält man den verbleibenden Erwerb nach Steuer auf Basis der nächstniedrigeren Stufe (2.6).

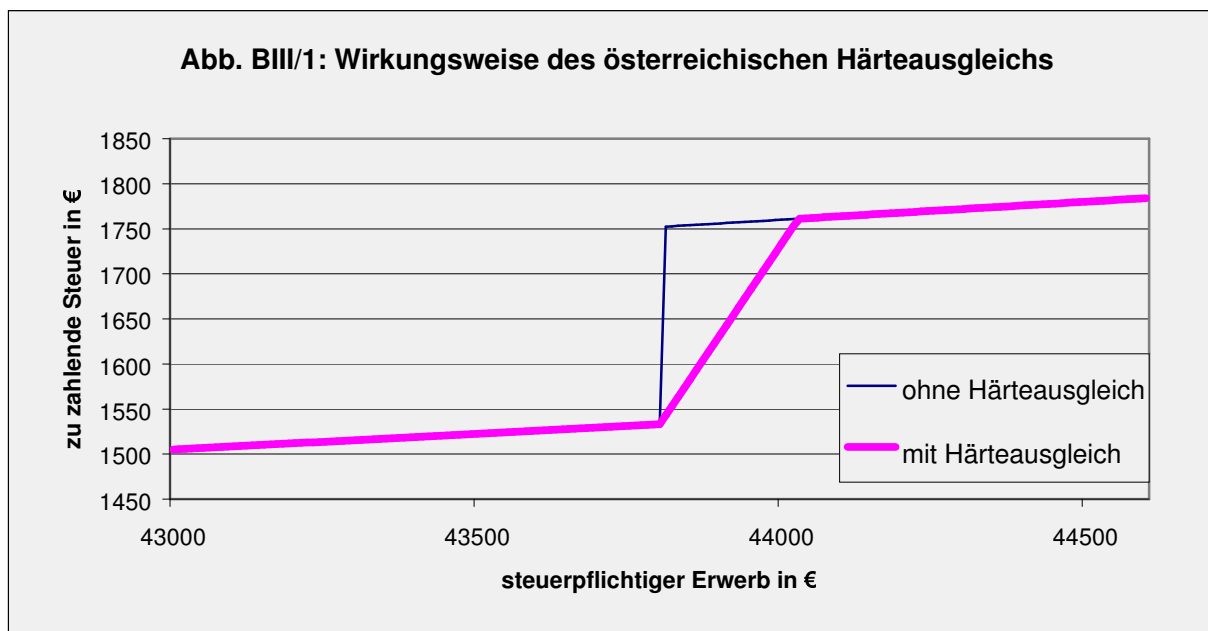
¹ vgl. auch Dorazil, 1990, Seite 259 - 260. Es seien beispielsweise zwei Erwerbe gegeben (jeweils Steuerklasse I): Erwerb A in Höhe von 58.300 € (knapp unter der Grenze von 58.400 €) und Erwerb B in Höhe von 58.500 € (knapp über der Grenze von 58.400 €). Vom Erwerb A bleibt ein Nettobetrag nach Abzug der Steuer in Höhe von 55.968 € übrig, vom Erwerb B ein Nettobetrag von 55.580 €.

² vgl. Tab. BIII/9, Seite 96

<u>Ermittlung der zu zahlenden Steuer unter Berücksichtigung des Härteausgleichs</u>	
1 Ermittlung des verbleibenden Erwerbs nach Steuern ohne Härteausgleich	
1.1	steuerpflichtiger Erwerb
1.2	* <u>maßgeblicher Steuersatz für den steuerpflichtigen Erwerb</u>
1.3	= Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb
1.4	steuerpflichtiger Erwerb
1.5	- Steuer auf steuerpflichtigen Erwerb
1.6	= verbleibender Erwerb nach Steuern ohne Härteausgleich
2 Ermittlung des verbleibenden Erwerbs nach Steuer auf Basis der nächstniedrigeren Stufe	
2.1	Erwerb der nächstniedrigeren Stufe
2.2	* <u>maßgeblicher Steuersatz der nächstniedrigeren Stufe</u>
2.3	= Steuer auf den Erwerb der nächstniedrigeren Stufe
2.4	Erwerb der nächstniedrigeren Stufe
2.5	- Steuer auf den Erwerb der nächstniedrigeren Stufe
2.6	= verbleibender Erwerb nach Steuer auf Basis der nächstniedrigeren Stufe
3 Ermittlung der zu zahlenden Steuer	
<u>Fall 3.1</u>	
wenn	verbleibender Erwerb nach Steuern ohne Härteausgleich \geq verbleibender Erwerb nach Steuer auf Basis der nächstniedrigeren Stufe
dann	kein Härteausgleich zu zahlende Steuer = Steuer auf steuerpflichtigen Erwerb (1.3)
<u>Fall 3.2</u>	
wenn	verbleibender Erwerb nach Steuern ohne Härteausgleich $<$ verbleibender Erwerb nach Steuer auf Basis der nächstniedrigeren Stufe
dann	Härteausgleich: <div style="margin-left: 20px;"> verbleibender Erwerb nach Steuer auf Basis der nächstniedrigeren Stufe (2.6) - verbleibender Erwerb nach Steuern ohne Härteausgleich (1.6) = <u>Steuerermäßigungsbetrag</u> Steuer auf steuerpflichtigen Erwerb (1.3) - <u>Steuerermäßigungsbetrag</u> = zu zahlende Steuer </div>

(Tab. BIII/9: Ermittlung der zu zahlenden österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer unter Berücksichtigung des Härteausgleichs)

Im **Schritt drei** stellt man die Ergebnisse aus Schritt eins und zwei gegenüber. Ist der verbleibende Erwerb nach Steuern ohne Härteausgleich (1.6; Ergebnis aus Schritt eins) größer oder gleich als der verbleibende Erwerb nach Steuer auf Basis der nächstniedrigeren Stufe (2.6; Ergebnis aus Schritt zwei), so **greift der Härteausgleich nicht**. Die zu zahlende Steuer entspricht in diesem Fall der Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb (1.3). Ist jedoch der verbleibende Erwerb nach Steuern ohne Härteausgleich (1.6) kleiner als der verbleibende Erwerb nach Steuer auf Basis der nächstniedrigeren Stufe (2.6), so kommt der **Härteausgleich zur Anwendung**. Es wird ein Steuerermäßigungsbetrag errechnet, indem vom verbleibenden Erwerb nach Steuern auf Basis der nächstniedrigeren Stufe (2.6) der verbleibende Erwerb nach Steuern ohne Härteausgleich (1.6) abgezogen wird. Dieser Steuerermäßigungsbetrag wird von der Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb (1.3) abgezogen; das Ergebnis ist die zu zahlende Steuer.¹



¹ Zur Wirkungsweise des österreichischen Härteausgleichs vergleiche auch graphische Darstellung in Abb. BIII/1, Seite 97

2 Berechnung der deutschen Steuer unter Berücksichtigung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Im Kapitel 2 erfolgt die deutsche Steuerberechnung im Rahmen der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht für die Anteile an US-amerikanischen, französischen und österreichischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für die im Rahmen dieser Untersuchung bestehenden Doppelbesteuerungskonstellationen. Im **Kapitel 2.1** erfolgt analog dem Kapitel 1 „Berechnung der ausländischen Steuer“ die Darstellung der Berechnung der deutschen Steuer. Im Rahmen der Festsetzung und Erhebung der deutschen Steuer (**Kapitel 2.2**) werden zunächst potenzielle Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerfall allgemein erläutert. Im Anschluss wird dargestellt, in welcher Weise die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen dieser Untersuchung Einfluss auf die Besteuerung nehmen. Neben den Auswirkungen auf die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht werden auch sich ergebende steuerliche Auswirkungen im Rahmen der US-amerikanischen, französischen und österreichischen Besteuerung aufgezeigt.

2.1 Berechnung der deutschen Steuer

§ 15 Abs. 1 ErbStG teilt die Erwerber nach ihrem persönlichen Verhältnis zum Erblasser bzw. Schenker in drei verschiedene **Steuerklassen** ein. Die Einteilung in eine der drei Steuerklassen bestimmt wesentliche Besteuerungsparameter des Bereicherten. So wirkt sich die Steuerklasse unter anderem auf die persönlichen Freibeträge nach § 16 ErbStG und auf die Steuersätze nach § 19 Abs. 1 ErbStG aus. Je enger der Gesetzgeber das Verhältnis zwischen Erblasser bzw. Schenker und Bereichertem einordnet, desto niedriger fällt die Steuerklasse aus, desto höher sind die Vergünstigungen und Freibeträge und desto niedriger sind die anzuwendenden Steuersätze.¹ Die Steuerklasseneinteilung wird als Ausprägung der Besteuerung nach dem „Familienprinzip“ bzw. „Verwandtschaftsprinzip“ angesehen². Diese Prinzipien werden aus Artikel 6 Abs. 1 GG abgeleitet, welcher Ehe und Familie unter den besonde-

¹ vgl. Handzik, 2002, Seite 141

² vgl. ErbSt-Beschluss des BVerfG vom 22.6.1996, BStBl 1995 II., Seite 671 - 675

ren Schutz der staatlichen Ordnung stellt.¹ Gemäß Prämisse² ist Alleinbegünstigter ein Kind des Erblassers bzw. Schenkers. Für die weiteren Untersuchungen ist somit bezüglich des Begünstigten von einem Kind im Sinne des § 15 Abs. 1 **Steuerklasse I** Nr. 2 ErbStG auszugehen.

Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. Es ist somit von der Bereicherung der **persönliche Freibetrag**³ gem. § 16 ErbStG abzuziehen, um zum steuerpflichtigen Erwerb zu gelangen. Der Sinn und Zweck des Freibetrages nach § 16 ErbStG liegt zum einen in einer Verwaltungsvereinfachung, indem die Finanzverwaltung von einer Vielzahl von Bagatellfällen entlastet wird.⁴ Zum anderen trägt die Freibetragsregelung dazu bei, die im Erbschaftsteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichtes⁵ formulierten Vorgaben an die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu erfüllen. Diese bestehen unter anderem in einer völligen Freistellung kleinerer Vermögen von Angehörigen der Steuerklasse I sowie der Forderung, dass die Erbschaftsteuerpflicht den Begünstigten nicht übermäßig belasten bzw. grundlegend beeinträchtigen darf.⁶ Im Rahmen dieser Untersuchung kommt für den Erwerber als Kind des Erblassers bzw. Schenkers ein deutscher **persönlicher Freibetrag** in Höhe von **205.000,00 €** gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zur Anwendung.

§ 19 Abs. 1 ErbStG definiert die Steuersätze, die auf den Wert des steuerpflichtigen Erwerbs gemäß § 10 ErbStG anzuwenden sind. Dieser im Abs. 1 definierte **Erbschaftsteuertarif** ist als progressiver Stufentarif mit Härteausgleich ausgestaltet.⁷ Abs. 1 unterteilt die Steuersätze nach den drei Steuerklassen in drei unterschiedliche Tarife, wobei für eine höhere Steuerklasse jeweils höhere Steuersätze zur Anwendung gelangen. Innerhalb der einzelnen Steuerklassentarife kommen bei steigender Höhe der steuerpflichtigen Erwerbe steigende Steuersätze zur Anwendung (progressiver Tarif).⁸ Die nach den Wertstufen gestaffelten Steuersätze sind jeweils anzu-

¹ vgl. Seer, StuW, Heft 4/1997, Seite 297

² Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 2, Seite 11.

³ Im Bereich der Erbschaftsteuer stellen die Freibeträge eine Untergruppe der Steuerbefreiungen dar. Vgl. zu den begrifflichen Abgrenzungen und Definitionen: Meincke, ZEV, Heft 2/1997, Seite 52 - 54.

⁴ vgl. Moench/Höll, 1997, § 16 Rz. 1

⁵ vgl. 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, Seite 671

⁶ vgl. 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, Seite 671

⁷ vgl. Schulz, 1999, Seite 455

⁸ vgl. Weinmann in Christoffel/Geckle/u.a., 1998 § 19 Rz. 1

wenden auf den vollständigen steuerpflichtigen Erwerb (Stufentarif).¹ Überschreitet ein steuerpflichtiger Erwerb in seiner Höhe auch nur geringfügig eine Wertgrenze, so unterliegt der gesamte Erwerb dem höheren Steuersatz.² Die Funktion des Stufentarifs hat somit zu jeder Wertgrenze eine Sprungstelle.³ Durch diese Sprungstellen sind Konstellationen möglich, in denen der Mehrbetrag an Steuern, der durch das Überschreiten der Wertstufe anfällt, größer ist als der die Wertstufe überschreitende steuerpflichtige Erwerb.⁴ Die an den Wertgrenzen sprunghaft steigenden Steuerbelastungen stellen unververtretbare Ergebnisse⁵ dar und werden durch den **Härteausgleich** nach § 19 Abs. 3 ErbStG gemildert. Der Grundgedanke des Härteausgleichs ist, „[...]“, dass die Mehrsteuer, die sich durch Anwendung eines höheren Steuersatzes bei Überschreitung einer Wertstufe ergibt, aus einem bestimmten Vomhundert-Satz des die Wertgrenze übersteigenden Betrages gedeckt werden kann.“⁶ Durch den Härteausgleich werden die Sprungstellen der Erbschaftsteuertariffunktionen „geglättet“⁷.

Die Berechnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer anhand der Steuersätze des § 19 Abs. 1 ErbStG unter Berücksichtigung des Härteausgleiches für die **Steuerklasse I** nach § 19 Abs. 3 ErbStG erfolgt in **sechs Schritten**:⁸

Im **ersten Schritt** wird der *steuerpflichtige Erwerb (X)* mit dem entsprechenden *Steuersatz der relevanten Steuerklasse (s)* multipliziert, so dass man die *Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb (S)* erhält.

¹ vgl. Moench/Höll, 1997, Seite 230. Durch die Anwendung des gleichen Steuersatzes auf den gesamten Erwerb entspricht der maßgebliche Steuersatz aus der Tabelle des § 19 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich genau dem Durchschnittssteuersatz des gesamten Erwerbes (vgl. Voss, DB, Heft 51/52 /1990, Seite 2557)

² Der Steuerpflichtige partizipiert somit nicht anteilig von den niedrigeren Steuersätzen der vorherigen Stufen (vgl. Bareis/Elser, DStR, Heft 15/1997, Seite 558)

³ vgl. Bareis/Elser, DStR Heft 15/1997, Seite 558

⁴ vgl. Voss, DB Heft 51/52 /1990, Seite 2557

⁵ vgl. Moench/Höll, 1997, Seite 231

⁶ Kapp/Ebeling, 2004, Rz. 11 zu § 19 ErbStG

⁷ vgl. Abb. BIII/2, Seite 103

⁸ vgl. Tab. BIII/10, Seite 101

<u>Ermittlung der definitiven Steuer unter Berücksichtigung des Härteausgleichs</u>									
1	Berechnung der Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb (S) $S = X * s$								
2	Berechnung der Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb der letztvorhergehenden Wertgrenze (S_(Wertgrenze)) $S_{(Wertgrenze)} = X_{(Wertgrenze)} * s_{(Wertgrenze)}$								
3	Berechnung des Betrages, der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt (X_(Differenz)) $X_{(Differenz)} = X - X_{(Wertgrenze)}$								
4	Berechnung der Steuer auf den Betrag, der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt (S_(Differenz)) $S_{(Differenz)} = S - S_{(Wertgrenze)}$								
5	Überprüfung, ob Härteausgleich zur Anwendung gelangt <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="text-align: center; width: 15%;">wenn</td> <td style="text-align: center; width: 40%;">$S_{(Differenz)} \leq 0,5 * X_{(Differenz)}$</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">dann</td> <td style="text-align: center; width: 30%;">kein Härteausgleich</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">wenn</td> <td style="text-align: center;">$S_{(Differenz)} > 0,5 * X_{(Differenz)}$</td> <td style="text-align: center;">dann</td> <td style="text-align: center;">Härteausgleich</td> </tr> </table>	wenn	$S_{(Differenz)} \leq 0,5 * X_{(Differenz)}$	dann	kein Härteausgleich	wenn	$S_{(Differenz)} > 0,5 * X_{(Differenz)}$	dann	Härteausgleich
wenn	$S_{(Differenz)} \leq 0,5 * X_{(Differenz)}$	dann	kein Härteausgleich						
wenn	$S_{(Differenz)} > 0,5 * X_{(Differenz)}$	dann	Härteausgleich						
6	Berechnung der definitiven Steuer (S_(definitiv)) kein Härteausgleich: $S_{(definitiv)} = S$ Härteausgleich: $S_{(definitiv)} = S_{(Wertgrenze)} + 0,5 * X_{(Differenz)}$								
mit:									
X	Steuerpflichtiger Erwerb								
X _(Wertgrenze)	Steuerpflichtiger Erwerb der letztvorhergehenden Wertgrenze								
X _(Differenz)	Betrag, der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt								
s	Steuersatz auf steuerpflichtigen Erwerb								
S _(Wertgrenze)	Steuersatz auf steuerpflichtigen Erwerb der letztvorhergehenden Wertgrenze								
S	Steuer auf steuerpflichtigen Erwerb								
S _(Wertgrenze)	Steuer auf steuerpflichtigen Erwerb der letztvorhergehenden Wertgrenze								
S _(Differenz)	Steuer auf den Betrag, der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt								
S _(definitiv)	definitive Steuer								

(Tab. BIII/10: Berücksichtigung des deutschen Härteausgleiches bei der Berechnung der deutschen Steuer)

In **Schritt zwei** erfolgt die Berechnung der *Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb der letztvorhergehenden Wertgrenze* ($S_{(Wertgrenze)}$). Diesen Betrag erhält man, indem der *steuerpflichtige Erwerb der letztvorhergehenden Wertgrenze* ($X_{(Wertgrenze)}$)¹ mit dem *Steuersatz der letztvorhergehenden Wertgrenze* ($s_{(Wertgrenze)}$) multipliziert wird.

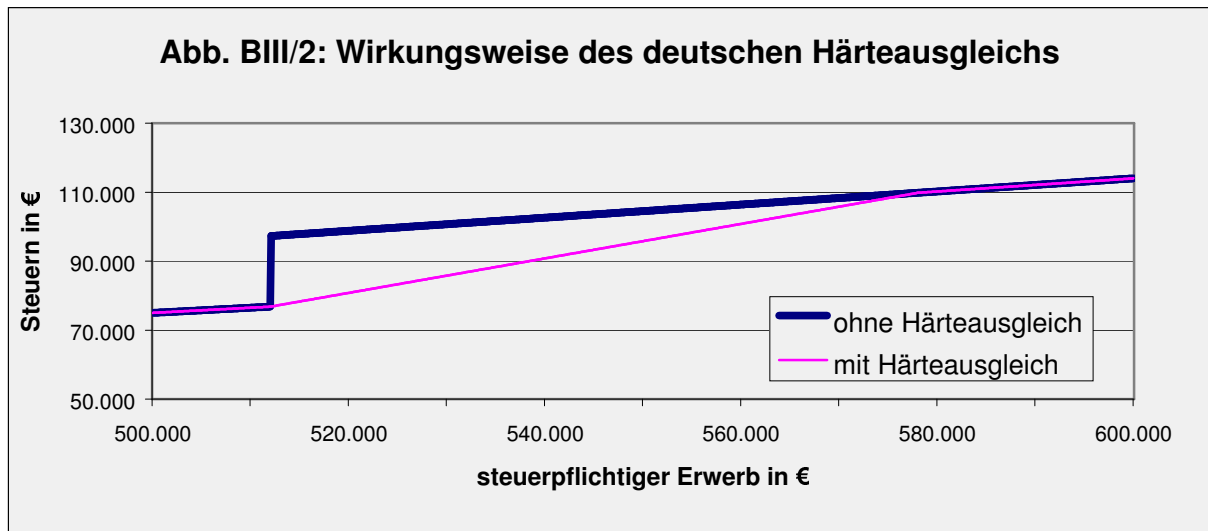
Im **dritten Schritt** wird vom *steuerpflichtigen Erwerb* (X) der *steuerpflichtige Erwerb der letztvorhergehenden Wertgrenze* ($X_{(Wertgrenze)}$) abgezogen, so dass man den *Betrag* erhält, *der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt* ($X_{(Differenz)}$).

Analog des Schrittes drei wird im **vierten Schritt** die *Steuer auf den Betrag, der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt* ($S_{(Differenz)}$) berechnet, indem von der *Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb* (S) die *Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb der letztvorhergehenden Wertgrenze* ($S_{(Wertgrenze)}$) abgezogen wird.

Im **Schritt fünf** wird überprüft, ob der Härteausgleich gem. § 19 Abs. 3 ErbStG angewendet wird. Wenn die *Steuer auf den Betrag, der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt* ($S_{(Differenz)}$) **kleiner oder gleich** der Hälfte des *Betrages, der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt* ($X_{(Differenz)}$) ist, so kommt es zu **keiner Anwendung** des Härteausgleiches. Wenn die *Steuer auf den Betrag, der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt* ($S_{(Differenz)}$) **größer** als die Hälfte des *Betrages, der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt* ($X_{(Differenz)}$) ist, so kommt es zur **Anwendung** des Härteausgleiches.

Kann der Härteausgleich nicht angewendet werden, so entspricht im Rahmen des **Schrittes sechs** die *definitive Steuer* ($S_{(definitiv)}$) der im Schritt eins ermittelten *Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb* (S). Wird dagegen der Härteausgleich angewendet, so berechnet sich die *definitive Steuer* ($S_{(definitiv)}$), indem zur *Steuer auf den steuerpflichtigen Erwerb der letztvorhergehenden Wertgrenze* ($S_{(Wertgrenze)}$) die Hälfte des *Betrages, der die letztvorhergehende Wertgrenze übersteigt* ($X_{(Differenz)}$) addiert wird.

¹ Der steuerpflichtige Erwerb befindet sich immer in einem Intervall zweier Stufen von steuerpflichtigen Erwerben der ersten Spalte des Steuertarifs des § 19 Abs. 1 ErbStG. Die in der ersten Spalte angegebenen Stufen von steuerpflichtigen Erwerben werden als Wertgrenze bezeichnet. Die letztvorhergehende Wertgrenze entspricht immer der unteren Grenze des Intervalls, in dem sich der tatsächliche steuerpflichtige Erwerb befindet.



Im Rahmen des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuertarifs enthält § 19 Abs. 2 ErbStG einen **Progressionsvorbehalt**, der sich auf die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes auswirken kann. Der Progressionsvorbehalt kommt zur Anwendung, wenn ein Teil des übergehenden Vermögens der deutschen Besteuerung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens, in dem die Freistellungsmethode vereinbart ist, entzogen wird.¹ Für das der deutschen Besteuerung unterliegende restliche Vermögen, welches nicht aufgrund der Freistellungsmethode der deutschen Besteuerung entzogen wird, kommt der Steuersatz zur Anwendung, der für den gesamten Erwerb (also einschließlich dem freigestellten Vermögen) gelten würde. Durch den Progressionsvorbehalt soll ein zusätzlicher Progressionsvorteil für den Steuerpflichtigen unterbunden werden, der dadurch entstehen kann, dass das Vermögen, welches der deutschen Besteuerung unterliegt, in einer unteren und somit günstigeren Wertstufe liegt, als der Gesamterwerb.²

Eine der Voraussetzungen der Anwendung des § 19 Abs. 2 ErbStG ist ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und demjenigen Staat, dem das Besteuerungsrecht für die der deutschen Besteuerung entzogenen Vermögenswerte

¹ § 19 Abs. 2 ErbStG verwendet nicht den Begriff „Freistellungsmethode“, sondern beschreibt den Anwendungsfall mit der Formulierung „...der inländischen Besteuerung [...] entzogen...“. Da bei der Anrechnungsmethode zunächst das Weltvermögen der deutschen Besteuerung unterliegt, wird es nicht der deutschen Besteuerung „entzogen“. Somit kommen für den Progressionsvorbehalt ausschließlich Fälle in Frage, bei denen Teile des Vermögens durch ein DBA, in dem die Freistellungsmethode vereinbart wurde (vgl. hierzu auch klarstellend H 75 [Doppelbesteuerungsabkommen mit Progressionsvorbehalt] ErbStH).

² vgl. Weinmann in Christoffel/Geckle/u.a., 1998, § 19 Rz. 8

zusteht.¹ Da zwischen Deutschland und **Frankreich** kein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaften und Schenkungen existiert, kommt für den grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall Deutschland - Frankreich der Progressionsvorbehalt nicht zur Anwendung.

Zwischen Deutschland und **USA** besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, in dem jedoch die Anrechnungsmethode vereinbart ist.² Somit ist der Progressionsvorbehalt für den grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall Deutschland - USA ebenfalls nicht von Relevanz. Im Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – **Österreich** ist die Freistellungsmethode vereinbart.³ Die Freistellungsmethode kommt lediglich für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften zur Anwendung.⁴

Das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften unterliegt somit ausschließlich der beschränkten österreichischen Steuerpflicht; die Anteilsübertragung ist von der deutschen Besteuerung freigestellt. Artikel 7 des Doppelbesteuerungsabkommens ermöglicht es den Vertragsstaaten, für das restliche, nicht im Wohnsitzstaat freigestellte Vermögen denjenigen Steuersatz anzuwenden, der sich für den Gesamterwerb ergeben würde. Der Progressionsvorbehalt des § 19 Abs. 2 ErbStG ist somit grundsätzlich anwendbar. Im Rahmen dieser Untersuchung wird jedoch unterstellt, dass es sich bei dem gesamten zu vererbenden bzw. verschenkenden Vermögen um ausländisches unternehmerisches Vermögen handelt.⁵ Es liegt also im Fall des Vererbens von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften gar kein inländisches Vermögen mehr vor, auf das der Progressionsvorbehalt angewendet werden könnte. Somit kommt der Progressionsvorbehalt im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall nicht zur Anwendung.

¹ vgl. H 75 [Doppelbesteuerungsabkommen mit Progressionsvorbehalt] ErbStR

² vgl. Artikel 11 DBA Deutschland – USA, BGBl 1982 II, Seite 853 - 854

³ vgl. Art. 4 und Art. 5 DBA Deutschland – Österreich, BGBl 1955 II, Seite 756

⁴ Das DBA ist gemäß Artikel 1 und 2 lediglich auf Erbschaftsfälle anwendbar und nicht auf Schenkungsfälle. Da es im Schenkungsfall nicht anwendbar ist, sind somit auch die Voraussetzungen für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes nach § 19 Abs. 2 ErbStG nicht erfüllt. Für Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften kommt der Progressionsvorbehalt ebenfalls nicht zur Anwendung, da diese Anteile nicht der österreichischen beschränkten Steuerpflicht unterliegen und somit vom DBA nicht erfasst werden.

⁵ vgl. Kapitel A IV 1, Seite 8 - 9

2.2 Festsetzung und Erhebung der deutschen Steuer unter Berücksichtigung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Durch eine simultane Besteuerung des Auslands (USA/Frankreich/Österreich) und Deutschlands kann es zu Doppelbesteuerungen des vererbten bzw. verschenkten ausländischen unternehmerischen Vermögens kommen.¹ Diese Doppelbesteuerungen werden teilweise vollständig bzw. teilweise partiell durch Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beseitigt, welche im **Kapitel 2.2.1** dargestellt werden. Im **Kapitel 2.2.2** werden die Wirkungsweisen der Maßnahmen auf die deutsche Besteuerung und ggf. auf die ausländische Besteuerung für die grenzüberschreitenden Erbschafts- und Schenkungsfälle von Anteilen an US-amerikanischen, französischen und österreichischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften analysiert.

2.2.1 Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Im **Kapitel 2.2.1.1** erfolgen zunächst grundsätzliche Erläuterungen zur Notwendigkeit der Vermeidung der Doppelbesteuerung (**Kapitel 2.2.1.1.1**) sowie zu potenziellen Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (**Kapitel 2.2.1.1.2**). Darauf aufbauend werden die in Deutschland anwendbaren Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerfall mit deutscher Beteiligung dargestellt (**Kapitel 2.2.1.2**).

2.2.1.1 Grundsätzliches zu den Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

2.2.1.1.1 Notwendigkeit der Vermeidung der Doppelbesteuerung

Im Rahmen von grenzüberschreitenden Erbschaften und Schenkungen kann es grundsätzlich zu einer doppelten Besteuerung desselben Vermögensüberganges kommen. Wird die Doppelbesteuerung nicht abgemildert bzw. vermieden, so kann

¹ vgl. Kapitel B I 2.2, Seite 43 - 47

die resultierende Steuerbelastung ein Ausmaß annehmen, die die übertragende Vermögenssubstanz erheblich mindert oder sogar vollständig aufzehrt. Für eine erste Orientierung möglicher steuerlicher Folgen einer Doppelbesteuerung werden mögliche Gesamtsteuerbelastungen vereinfacht durch Addition der Spitzensteuersätze ermittelt, die die Notwendigkeit der Vermeidung der Doppelbesteuerung unterstreichen:¹ Gesamtsteuerbelastungen zwischen 45% (Deutschland – Österreich) und 85% (Deutschland – USA) des übergehenden unternehmerischen Vermögens können zu einer nicht tragbaren Liquiditätsbelastung für die neuen Anteilseigner führen.²

		USA		Frankreich		Österreich	
		max.	max. in dieser Untersuchung	max.	max. in dieser Untersuchung	max.	max. in dieser Untersuchung
Ausländische Besteuerung		55%	55%	60%	40%	60%	15%
Deutsche Besteuerung	max.	50%		50%		50%	
+ Besteuerung	max. in dieser Untersuchung		30%		30%		30%
Gesamtsteuer-	max.	105%		110%		110%	
= belastung	max. in dieser Untersuchung		85%		70%		45%

(Tab. BIII/11: Maximal mögliche Gesamtsteuerbelastung)

Eine sich aus dem Völkerrecht ergebende Verpflichtung der Einzelstaaten zur Verminderung oder Vermeidung der Doppelbesteuerung existiert nicht.³ Für Deutschland ergibt sich jedoch eine gewisse Verpflichtung zur Verminderung oder Vermeidung der Doppelbesteuerung aus dem Grundsatz der Erbschaftsbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit.⁴ Ergibt sich für zwei steuerpflichtige Erwerbe, die sich nur dadurch unterscheiden, dass sich in einem Fall das Vermögen im Inland befindet und im andern Fall im Ausland, eine unterschiedlich hohe Gesamtsteuerbelastung, weil

¹ vgl. Tab. BIII/11, Seite 106

² Diese vereinfachte Darstellung dient nur einem ersten Überblick über die mögliche Höhe von Steuerbelastungen im grenzüberschreitenden Erbschafts- und Schenkungsfall. Die in Tab. BIII/21 dargestellten Gesamtsteuerbelastungen berücksichtigen insbesondere keine Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Verminderung der Doppelbesteuerung, welche die Gesamtsteuerbelastung mindern. Es werden ebenfalls keine Unterschiede zwischen deutscher und ausländischer Bewertung berücksichtigt, die eine mögliche Gesamtsteuerbelastung erheblich mindern oder erhöhen können. Im weiteren Verlauf der Untersuchung erfolgen ab dem Kapitel B III sehr detailliertere Berechnungen der Gesamtsteuerbelastungen.

³ vgl. Schindhelm, ZEV, Heft 1/1997, Seite 9; Flick/Piltz, 1999, Seite 319. Zur möglichen Ableitung einer Pflicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgrund des EG-Vertrages und der damit verbundenen Kapitalverkehrsfreiheit vgl. Dautzenberg, EWS, Heft 3/1998, Seite 86-93.

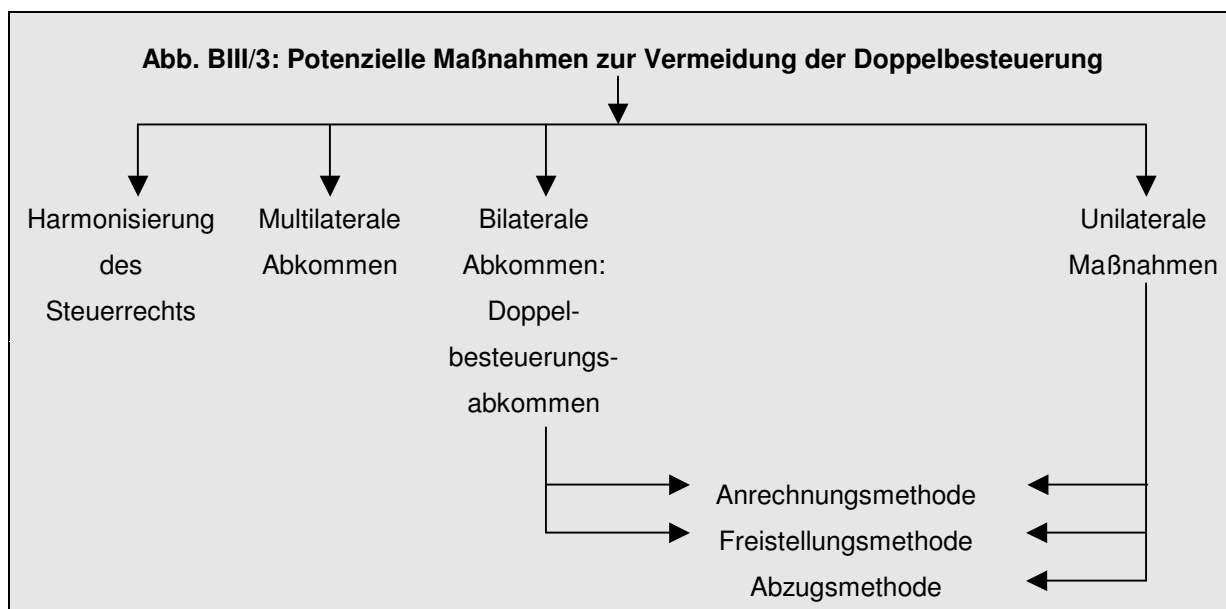
⁴ vgl. zum Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 2 zu § 2 ErbStG

im zweiten Fall neben der inländischen auch eine ausländische Steuer erhoben wird, so würde diese Steuermehrbelastung gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen.¹

Weiterhin wird allgemein eine Doppelbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher und volkswirtschaftlicher Sicht als unerwünscht angesehen, da sie den Steuerpflichtigen in erheblichem Maße stärker belastet und zu Wettbewerbsverzerrungen führt.²

2.2.1.1.2 Potenzielle Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Eine Doppelbesteuerung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuern kann grundsätzlich durch multilaterale, bilaterale und unilaterale Maßnahmen sowie durch Harmonisierungen der Steuerrechtsordnungen verringert oder vermieden werden:³



Die potenziellen Maßnahmen werden nachfolgend kurz in ihrer idealtypischen Form und somit allgemein länderübergreifend ohne Berücksichtigung ihrer tatsächlichen Ausprägung im deutschen Steuerrecht erläutert.

Die Hauptursache für das Zustandekommen von Doppelbesteuerungen sind die von Staat zu Staat differierenden Anknüpfungspunkte für die Besteuerung.⁴ Eine staa-

¹ vgl. Schindhelm, ZEV, Heft 1/1997, Seite 13

² vgl. Karrenbrock/Hirsch, SteuerStud Heft 11/2001, Seite 583; Heinsen, SteuerStud Heft 7/1997, Seite 300; Rose, 2004, Seite 57 - 58

³ vgl. auch Abb. BIII/3, Seite 107

⁴ vgl. Kapitel B I 1.1.2, Seite 24 - 25

tenübergreifende **Harmonisierung** der Erbschaft- und Schenkungsteuer gibt es bisher nicht.¹ Durch eine einheitliche Beschränkung auf einen Besteuerungsanknüpfungspunkt könnte jedoch die Doppelbesteuerung vermieden werden, indem entweder dem Wohnsitzstaat oder dem Belegenheitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zugeteilt wird. Derartig weitgehende Harmonisierungen sind jedoch nicht in Sicht.

Weiterhin sind Abkommen zwischen mehr als zwei Staaten (**multilateral**) denkbar, durch die die Besteuerungsrechte den einzelnen Staaten zugeteilt werden würden. Im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer existieren jedoch multilaterale Abkommen nicht.²

Des weiteren ist eine Verminderung oder Vermeidung der Doppelbesteuerung durch **bilaterale Maßnahmen** in Form von Doppelbesteuerungsabkommen³ möglich. Allgemein lassen sich Doppelbesteuerungsabkommen charakterisieren als „[...] gegenseitige, zwischen den beteiligten Staaten ausgehandelte Abkommen, deren Zweck es ist, über ein zweiseitiges geregeltes System von Steuerverzichten die Steuerobjekte so gegeneinander abzugrenzen, dass eine Doppelbesteuerung weitgehend vermieden wird.“⁴ Doppelbesteuerungsabkommen können weder Besteuerungsansprüche der Vertragsstaaten neu begründen, noch können sie sie erweitern.⁵ Sie besitzen lediglich eine „Schrankenwirkung“⁶, indem sie die Grenzen abstecken, innerhalb derer sich die nationale Besteuerung der beteiligten Staaten zu bewegen hat.⁷ Im Verhältnis zum nationalen Steuerrecht haben die Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens Vorrang vor dem nationalen Steuerrecht.⁸ Inhaltlich orientiert sich die Mehrzahl der Doppelbesteuerungsabkommen an dem „Musterabkom-

¹ vgl. Kardekewitz, 2001, Seite 8; Piltz, ZEV, Heft 12/1997, Seite 494

² vgl. Rose, 2004, Seite 71 - 72. Selbst auf EU-Ebene gibt es kein Abkommen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Durch Art. 220 des EG-Vertrages werden die Mitgliedstaaten zwar verpflichtet, dafür zu sorgen, dass Doppelbesteuerungen vermieden werden, bisher wurden aber aus einer Nichtbeachtung des Artikels keine negativen Folgen für die EU-Staaten erwogen. Zur Problematik Erbschaftsteuer – EG-Vertrag vgl. Dautzenberg, EWS, Heft 3/1998, Seite 87 - 93; zur Forderung eines multilateralen europäischen Abkommens vgl. Wacker, IStR, Heft 2/1998, Seite 35.

³ Der Begriff „Doppelbesteuerungsabkommen“ bzw. seine Abkürzung „DBA“ wird im weiteren Verlauf dieser Untersuchung anstelle der ausführlichen Bezeichnung „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern“ benutzt.

⁴ Djanani, 1998, Seite 58

⁵ vgl. Jacobs, 2002, Seite 82

⁶ vgl. ausführlich zur Schrankenwirkung: Korn/Debatin, 1996, Systematik, Seite 17 - 18

⁷ vgl. Karrenbrock/Hirsch, SteuerStud, Heft 11/2001, Seite 589

⁸ vgl. Friedrich, 1994, Seite 5

men zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern“ der OECD aus dem Jahre 1966, welches 1982 in überarbeiteter Form erschienen ist.¹ Das Musterabkommen sieht grundsätzlich zwei mögliche Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor: die Freistellungsmethode und die Anrechnungsmethode.² Da beide Methoden isoliert betrachtet auch unilaterale Maßnahmen zur Verminderung oder Vermeidung der Doppelbesteuerung darstellen, wird auf deren Erläuterung im folgenden Abschnitt verwiesen.

Wird eine bestehende Doppelbesteuerung im grenzüberschreitenden Erbschaft- bzw. Schenkungsfall nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen gemildert oder vermieden³, so muss überprüft werden, ob **unilaterale Maßnahmen** zur Minderung oder Vermeidung der Doppelbesteuerung in Frage kommen.⁴ Unilaterale Maßnahmen werden zumeist vom Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen ergriffen.⁵ Sie stellen einen einseitigen Steuerverzicht und somit eine Selbstbeschränkung des Wohnsitzstaates dar.⁶ Im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuern kommen als unilaterale Maßnahmen grundsätzlich die Abzugsmethode, die Anrechnungsmethode und die Freistellungsmethode in Frage.

Im Rahmen der **Abzugsmethode** gewährt der Wohnsitzstaat dem Steuerpflichtigen, die ausländische Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer von der inländischen Bemessungsgrundlage abzuziehen.⁷ Die ausländische Erbschaft- und Schenkungsteuer wird dabei wie eine abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit behandelt.⁸ Aufgrund dieser Vorgehensweise ist eine vollständige Vermeidung der Doppelbesteuerung praktisch⁹ ausgeschlossen, weshalb diese Methode auch lediglich als eine Maßnahme

¹ vgl. Grotherr/Herfort/Strunk, 2003, Seite 429; Goodman, European Taxation Heft Oktober/November 1994, Seite 338 - 343

² vgl. Art. 9 Buchstabe A und B des OECD-MA

³ Die bloße Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens verwehrt nicht automatisch die Anwendung von unilateralen Maßnahmen. In Doppelbesteuerungsfällen, in denen zwar ein Doppelbesteuerungsabkommen existiert, jedoch beispielsweise aufgrund einschränkender Anwendungsvoraussetzungen nicht anwendbar ist, muss überprüft werden, ob evtl. unilaterale Maßnahmen greifen. (Für den deutschen Anwendungsfall vgl. Fischer, 1998, Seite 79)

⁴ Stehen sowohl bilaterale als auch unilaterale Maßnahmen zur Verfügung, so haben stets die bilateralen Maßnahmen Vorrang (vgl. Zipfel, 2001, Seite 109).

⁵ vgl. Baranowski, 1996, Seite 42

⁶ Vgl. Jacobs, 2002, Seite 36. Unilaterale Maßnahmen können somit insbesondere nicht die ausländische Steuerbelastung absenken. Diese muss als eine Definitivbesteuerung angesehen werden (vgl. Djanani, 1998, Seite 57).

⁷ vgl. Gassner/Lang/Lechner, 1995, Seite 420

⁸ vgl. Taucher, 1987, Seite 57

⁹ Theoretisch ist eine vollständige Vermeidung möglich, wenn entweder der Steuersatz des Wohnsitzstaates 100% betragen würde oder wenn der Abzug der ausländischen Steuer die inländische Bemessungsgrundlage derart absenken würde, dass keine inländische Steuer mehr erhoben werden würde.

zur Minderung der Doppelbesteuerung bezeichnet wird¹. Die effektive Minderungswirkung der Abzugsmethode ist dabei abhängig von der Höhe des Steuersatzes des Wohnsitzstaates: je höher das Steuerniveau, desto größer die Entlastungswirkung.²

Im Rahmen der **Anrechnungsmethode** berechnet der Wohnsitzstaat zunächst die Steuer auf das Weltvermögen, inklusive des ausländischen Vermögensanfalls. Von dieser Steuer ist die bereits im Ausland gezahlte Steuer abzuziehen. Durch eine unbegrenzte Anrechnung ausländischer Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer würde das Vermögen eines deutschen Begünstigten immer mit dem deutschen Steuerniveau belastet werden, gleichgültig, in welchem Staat sich das Vermögen befindet. Es herrscht insoweit eine Wettbewerbsneutralität im Wohnsitzstaat des Begünstigten, welche als „Kapitalexportneutralität“ bezeichnet wird.³ Die Anrechnungsmethode als weltweit am häufigsten vorkommende Maßnahme⁴ zur Verminderung oder Vermeidung der Doppelbesteuerung wird jedoch bezüglich der Anrechnungshöhe von den meisten Staaten eingeschränkt.⁵ So kann die Anrechnung auf einen Höchstbetrag begrenzt sein, der sich aus der Höhe der Wohnsitzsteuer, die auf den ausländischen Vermögensanfall entfällt, ergibt.⁶ Liegt das ausländische Steuerniveau über dem des Wohnsitzstaates, so führt der Anrechnungshöchstbetrag zur Entstehung eines Anrechnungsüberhanges. Der Anrechnungsüberhang gibt die Höhe der ausländischen Steuer an, die nicht auf die Wohnsitzstaatensteuer angerechnet werden kann.⁷ Das höhere ausländische Steuerniveau belastet somit im Ergebnis das ausländische Vermögen. Ist das ausländische Steuerniveau unter dem des Wohnsitzstaates, so wird die ausländische Steuer in voller Höhe angerechnet. Das höhere Steuerniveau des Wohnsitzstaates setzt sich somit durch. Die Anrechnungsmethode führt im Ergebnis immer zur Durchsetzung des höheren Steuerniveaus.⁸ Befindet sich in einem Erbfall nicht nur in einem sondern in mehreren ausländischen Staaten übergehendes Vermögen, so kann die Anrechnung weiterhin durch eine „per-country-limitation“ eingeschränkt sein. Die per-country-limitation besagt, dass die oben beschriebene Berechnungsweise des An-

¹ vgl. Baumgartner/Gassner/Schick, DStR Heft 20/1989, Seite 621

² vgl. Kardekewitz, 2001, Seite 37

³ vgl. Jacobs, 2002, Seite 20

⁴ vgl. Zipfel, 2001, Seite 110

⁵ vgl. Jülicher, Praxis der internationalen Steuerberatung, Heft 7/2000, Seite 173

⁶ vgl. Art, 1997, IWB Fach 3 Gruppe 9, Seite 121

⁷ vgl. Jülicher, Praxis der internationalen Steuerberatung, Heft 7/2000, Seite 173

⁸ vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 320

rechnungshöchstbetrages für jeden Staat, in dem sich ausländisches Vermögen befindet, separat zu berechnen ist.¹ Auf diese Weise ist es nicht möglich, sich ergebende Anrechnungsüberhänge für bestimmte Staaten mit nicht voll ausgenutzten Anrechnungsbeträgen anderer Staaten zu verrechnen, um dadurch einen höheren Gesamtanrechnungsbetrag (sog. „overall limitation“) zu erzielen.²

Im Gegensatz zur Anrechnungsmethode, die an den Steuerbeträgen ansetzt, mindert die **Freistellungsmethode** die Bemessungsgrundlage eines beteiligten Staates.³ Im Rahmen der Freistellungsmethode verzichtet ein Staat auf sein Besteuerungsrecht für eine definierte Gruppe von Vermögensgegenständen.⁴ Bei dem verzichtenden Staat kann es sich dabei entweder um den Belegenheitsstaat oder um den Wohnsitzstaat handeln.⁵ Der Belegenheitsstaat kann im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht eine Freistellung in der Weise erreichen, dass er nur bestimmte, im Inland belegene Vermögensgegenstände der Besteuerung unterwirft, so dass nicht aufgeführte Vermögensgegenstände somit von der Besteuerung freigestellt sind.⁶ Alternativ kann auch der Wohnsitzstaat im Rahmen der unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht bestimmte ausländische Vermögensgegenstände aus der Bemessungsgrundlage „Weltvermögen“ ausschließen.⁷ Wird die Freistellungsmethode vom Wohnsitzstaat angewendet, so bleiben erbschaftsteuerliche Investitionsanreize eines ausländischen Staates für einen inländischen Investor erhalten.⁸ Für einen inländischen Investor gelten somit dieselben erbschaft- und schenkungsteuerlichen Rahmenbedingungen wie für die im Ausland ansässigen Unternehmen.⁹ Diese Wettbewerbsneutralität auf dem ausländischen Wirtschaftsraum in Bezug auf die Besteuerung wird als „Kapitalimportneutralität“ bezeichnet.¹⁰ Grundsätzlich gibt es die

¹ vgl. Kardekewitz, 2001, Seite 13

² vgl. Gassner/Lang/Lechner, 1995, Seite 416

³ vgl. Jacobs, 2002, Seite 12. Grundsätzlich stellt die Freistellungsmethode eine unilaterale Maßnahme zur Minderung bzw. Vermeidung der Doppelbesteuerung dar (vgl. Baranowski, 1996, Seite 44). Zur praktischen Anwendung gelangt die Freistellungsmethode jedoch zum größten Teil als Maßnahme zur Minderung bzw. Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. Friedrich, 1994, Seite 27).

⁴ vgl. Baranowski, 1996, Seite 44

⁵ vgl. Zehetmaier, DSWR, Heft 5/1999, Seite 128

⁶ vgl. Zipfel, 2001, Seite 110

⁷ vgl. Zipfel, 2001, Seite 110

⁸ vgl. Ritter, BB, Heft 6/1991, Seite 356; Ritter bezieht sich bei seinen Aussagen auf ertragsteuerliche Aspekte. Da jedoch Erbschaft- und Schenkungsteuern zunehmend auch für unternehmerische Rechtsform- und Standortüberlegungen von Relevanz sind, sind seine Aussagen auf den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuern übertragbar.

⁹ vgl. Djanani, 1998, Seite 103

¹⁰ vgl. Jacobs, 2002, Seite 20

Freistellungsmethode mit und ohne Progressionsvorbehalt. Beiden Varianten ist gemeinsam, dass sie bestimmtes Vermögen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausklammern. Sie unterscheiden sich lediglich durch den anzuwendenden Steuersatz.¹ Bei der Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt wird für das nicht freigestellte Vermögen der Steuersatz angewendet, der sich bei einer Besteuerung des Weltvermögens ergeben würde.² Im Rahmen der Freistellungsmethode ohne Progressionsvorbehalt richtet sich die Höhe des Steuersatzes lediglich nach dem verbleibenden, nicht freigestellten Vermögen.

2.2.1.2 Wege und Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland

Von den im Kapitel 2.2.1.1.2 vorgestellten potenziellen Maßnahmen zur Vermeidung oder Verminderung der Doppelbesteuerung im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuern wendet die Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der bilateralen Maßnahmen Doppelbesteuerungsabkommen und im Rahmen der unilateralen Maßnahmen das Anrechnungsverfahren nach § 21 ErbStG an. Die Steuerabzugsmethode wird im Gesetz nicht genannt.³ Im **Kapitel 2.2.1.2.1** erfolgt eine kurze Übersicht über die derzeit abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands. Im **Kapitel 2.2.1.2.2** wird die Anwendung des Anrechnungsverfahrens nach § 21 ErbStG erläutert.

¹ vgl. Breithecker/Klapdor, SteuerStud, Heft 2/2000, Seite 61

² vgl. Heinsen, SteuerStud, Heft 7/1997, Seite 316

³ Umstritten ist die Frage, ob alternativ zur Steueranrechnung auch ein **Steuerabzug** (Abzugsverfahren) möglich ist. Für einen möglichen Steuerabzug sprechen sich unter anderem Arlt (vgl. Arlt, 2001, Seite 262 - 264; Arlt, IWB, Fach 3, Gruppe 9, 1997, Seite 124 - 125) und Meincke (vgl. Meincke, 2002, § 21 ErbStG, Anm. 2) aus. Sie interpretieren die ausländischen Erbschaft- und Schenkungsteuern als abzugsfähige Erblasserschulden i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Gegen einen Steuerabzug sprechen sich unter anderem Pahlke, (vgl. Christoffel/Geckle/u.a., 1998, § 21 Anm. 4) und Kluge (vgl. Kluge, 2000, Seite 982) aus: das deutsche Erbschaftsteuergesetz erwähnt im § 21 ErbStG keine Möglichkeit der Steueranrechnung. Ein Wahlrecht, vergleichbar mit den Regelungen des § 34c Abs. 1 und 2 EStG existiert nicht. Weiterhin deklariert § 10 Abs. 8 ErbStG die eigene Erbschaftsteuer als nicht abzugsfähig. Die Literatur spricht sich größtenteils gegen einen Steuerabzug aus, indem sie als einzig anwendbare, unilaterale Maßnahme das Anrechnungsverfahren nach § 21 ErbStG behandelt und nicht auf den Steuerabzug eingeht (vgl. beispielsweise Flick/Piltz, 1999, Seite 316 - 367; Grotherr/Herfort/Strunk, 2003, Seite 221 - 236, Schulz, 1999, Seite 477 - 486, Hueck, 1993, Seite 19). Der Autor schließt sich den Meinungen gegen die Anwendung des Steuerabzugs an.

2.2.1.2.1 Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen

Während die Bundesrepublik Deutschland für die Steuern vom Einkommen und Vermögen mit 88 Doppelbesteuerungsabkommen¹ über ein sehr engmaschiges DBA-Netz verfügt, lässt sich das DBA-Netz für Erbschaft- und Schenkungsteuern als „weitmaschig“ charakterisieren². Deutschland hat lediglich mit den folgenden sieben Staaten im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuern Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen:³ Dänemark, Griechenland, Israel, Österreich, Schweden, Schweiz und USA. Aufgrund der Abschaffung der Erbschaftsteuer in Israel ab dem 1.4.1981⁴ hat das DBA Deutschland-Israel keine Bedeutung mehr. Das 1910 abgeschlossene DBA Deutschland-Griechenland umfasst lediglich einen sehr eingeschränkten sachlichen Regelungsbereich und gilt als sachlich überaltert⁵, so dass es für die praktische Anwendung ebenfalls ohne Bedeutung ist. Deutschland steht derzeit mit den Staaten Frankreich, Großbritannien und den Niederlanden in Verhandlung über den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen.⁶ Von den verbleibenden fünf DBA stellen die Abkommen mit Dänemark und Schweden eine Besonderheit dar: sie werden als „große“ Abkommen bezeichnet, da sie neben den Regelungsbereichen der Erbschaft- und Schenkungsteuern ebenfalls die Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie die zwischenstaatliche Amtshilfe regeln.⁷ Inhaltlich basieren die Doppelbesteuerungsabkommen im Wesentlichen auf dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe und der Erbschaften von 1966.⁸

Untersucht man die Doppelbesteuerungsabkommen bezüglich ihres sachlichen Anwendungsbereiches (DBA gilt für Erbschaften und/oder Schenkungen) und ihrer vereinbarten Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Anrechnungsmethode oder Freistellungsmethode), so gelangt man zu folgender Übersicht:

¹ vgl. BMF-Schreiben vom 22.12.2003, BStBl 2004 I, Seite 135 - 141

² vgl. Fischer, BB Heft 16/1984, Seite 1036

³ vgl. BMF-Schreiben vom 22.12.2003, BStBl 2004 I, Seite 135 - 141

⁴ vgl. Artl, 2001, Seite 124

⁵ vgl. Artl, 2001, Seite 123

⁶ vgl. BMF-Schreiben vom 22.12.2003, BStBl 2004 I, Seite 135 - 141

⁷ zu Dänemark vgl. Krabbe, ZEV, Heft 4/1997, Seite 146 - 149; zu Schweden vgl. Krabbe, ZEV, Heft 8/1995, Seite 286 - 289

⁸ vgl. Flick/Piltz, 1999, Seite 338

			Dänemark	Österreich	Schweden	Schweiz	USA
Deutschland	Sachlicher Anwendungsbereich	Erbschaftsteuer	X	X	X	X	X
		Schenkungssteuer	X	-	X	X/- ¹	X
	Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	Anrechnungsmethode	X	-	X	X	X
		Freistellungsmethode	-	X	-	X	-

(Tab. BIII/12: Sachlicher Anwendungsbereich deutscher Doppelbesteuerungsabkommen)

Für die weiteren Untersuchungen, insbesondere der länderspezifischen Erhebung der deutschen Steuer unter Berücksichtigung der Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung² und der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung ergeben sich folgende länderspezifische Anhaltspunkte:

USA: Das DBA ist sowohl auf Erbschaften als auch auf Schenkungen anwendbar. Als Methode zur Vermeidung bzw. Verminderung der Doppelbesteuerung sieht das Abkommen ausschließlich die Anrechnungsmethode vor.

Frankreich: Frankreich stellt für Deutschland eines der Hauptinvestitionsländer sowie den wichtigsten Handelspartner dar.³ Obwohl Frankreich eine Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern abgeschlossen hat⁴, besteht kein Abkommen mit Deutschland, so dass im weiteren Verlauf der Untersuchungen nur die unilaterale Maßnahme des deutschen Anrechnungsverfahrens nach § 21 ErbStG ausschlaggebend ist.

Österreich: Das DBA findet nur auf Erbschaften, nicht hingegen auf Schenkungen Anwendung. Im Rahmen des DBA wird die Freistellungsmethode angewendet. Somit ist die Methode zur Vermeidung bzw. Verminderung der Doppelbesteuerung von der Übertragungsart des Vermögens abhängig: Im Rahmen von Erbschaften wird über

¹ Grundsätzlich gilt das Abkommen ausschließlich für Schenkungen. Eine Ausnahme bildet jedoch das Verschenken eines Geschäftsbetriebes, auf das das DBA ebenfalls anwendbar ist.

² vgl. Kapitel B III 2.2.2 – 2.2.4, Seite 119 - 129

³ vgl. z.B. Pöllath/Rädler, 1976, Seite V; Hechler, 1998, Seite XI

⁴ Frankreich hat mit folgenden Ländern entsprechende Abkommen abgeschlossen (vgl. Aufstellung von Nagel, ZEV, Heft 12/1998, Seite 464): Algerien, Bahrain, Belgien, Benin, Burkina Faso, Elfenbeinküste, Finnland, Gabun, Großbritannien, Kamerun, Komoren, Kongo, Kuwait, Libanon, Mali, Mauretanien, Mayotte, Monaco, Marokko, Neukaledonien, Niger, Österreich, Saint-Pierre-et-Miquelon, Saudi-Arabien, Senegal, Spanien, Schweden, Schweiz

das DBA die Freistellungsmethode angewendet, bei Schenkungen hingegen kommt lediglich als unilaterale Maßnahme das Anrechnungsverfahren nach § 21 ErbStG in Frage.

2.2.1.2.2 Das Anrechnungsverfahren nach § 21 ErbStG

Als unilaterale Maßnahme zur Vermeidung bzw. Verminderung der Doppelbesteuerung sieht das deutsche Erbschaftsteuergesetz ausschließlich die Anrechnungsmethode nach § 21 ErbStG vor. Die ausländische Erbschaftsteuer auf das übergehende Auslandsvermögen kann auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden, sofern alle im § 21 ErbStG genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Im einzelnen definiert § 21 ErbStG folgende **Voraussetzungen**, die kumulativ erfüllt sein müssen:

1. Die ausländische Erbschaftsteuer muss der deutschen Erbschaftsteuer entsprechen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).¹
2. Der Erwerb muss der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).²
3. Ein Doppelbesteuerungsabkommen kommt nicht zur Anwendung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).³
4. Der Steuerpflichtige muss einen Antrag zur Steueranrechnung stellen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).⁴

¹ R 82 Abs. 1 ErbStR stellt klar, dass auch eine Nachlasssteuer, die anteilig auf die vom Begünstigten erworbene Rechtsposition entfällt, angerechnet werden kann. Die Beurteilung, ob eine ausländische Steuer der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer entspricht und somit angerechnet werden kann, stellt sich in der Praxis oftmals als problematisch dar. Insbesondere ausländische Steuern, die nach der ausländischen Steuersystematik nicht zu den Erbschaft- und Schenkungsteuern zählen, sondern zu den Ertragsteuern, die jedoch einen Tatbestand besteuern, der unter die steuerpflichtigen Vorgänge des § 1 des deutschen Erbschaftsteuergesetzes fallen, können oftmals nicht auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Zu Einzelheiten vgl. insbesondere Jülicher, ZEV, Heft 8/1996, Seite 295 - 299.

² Das bedeutet, dass mindestens entweder der Erblasser bzw. Schenker oder der Erwerber die Inländereigenschaft des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt.

³ Für die Nichtanwendung gibt es zwei grundsätzliche Ursachen: Entweder existiert kein DBA oder die Regelungen eines bestehenden DBA sind nicht anwendbar. Das DBA Deutschland-Österreich gilt beispielsweise nur für Erbschaften, auf Schenkungen ist somit das deutsche Anrechnungsverfahren anwendbar. Weiterhin ist das Anrechnungsverfahren anwendbar auf Vermögensgegenstände, die nicht durch ein DBA erfasst werden (vgl. Boochs, UVR, Heft 9/1994, Seite 268).

⁴ Befindet sich ausländisches Vermögen nicht nur in einem, sondern in mehreren Staaten, so ist für die Anrechnung jeder einzelnen ausländischen Steuer ein Antrag zu stellen (vgl. Arlt, IWB, Fach 3, Gruppe 9, 1997, Seite 104).

5. Das Auslandsvermögen muss auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).
6. Die ausländische Steuer muss für das Auslandsvermögen festgesetzt sein, auf den Erwerber entfallen, gezahlt sein und darf keinem Ermäßigungsanspruch unterliegen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).
7. Die deutsche Steuer muss innerhalb von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Entstehung der ausländischen Steuer entstanden sein (§ 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG).¹

Aus der oben genannten Wirkungsweise und den aufgeführten Voraussetzungen geht hervor, dass nur die ausländische Steuer auf das **Auslandsvermögen** angerechnet werden kann. Der Begriff des „Auslandsvermögens“ i.S.d. § 21 ErbStG ist dabei nicht in allen Fällen gleichzusetzen mit sämtlichen im Ausland belegenen Vermögen², sondern wird in § 21 Abs. 2 ErbStG definiert. Je nachdem, ob der Erblasser bzw. Schenker Inländer i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist oder nicht, kommt eine unterschiedliche Definition des Begriffs „Auslandsvermögen“ zur Anwendung, die sich auf die Höhe der anrechenbaren Steuer auswirken kann:

1. **Erblasser ist Inländer** (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG): alle Vermögensgegenstände der in § 121 BewG genannten Art, die auf einen ausländischen Staat entfallen, zählen zum Auslandsvermögen. Die Aufzählung der Vermögensgegenstände des § 121 BewG ist zwar umfangreich, sie umfasst dennoch nur eine Teilmenge von sämtlichen im Ausland belegenen Vermögensgegenstände³. Von § 121 BewG werden unter anderem nicht erfasst: Bankguthaben, Hausrat, Wertpapierdepots, Schmuck, Bargeld, Kunstgegenstände, private Geldforderungen ohne hypothekarische Absicherung, Schiffe, Fahrzeuge, Flugzeuge und Beteiligungen an Kapital-

¹ Diese Regelung sollte ursprünglich Erbschaftsteuergestaltungen durch Errichtung von Trusts im Ausland unattraktiv machen. Vor dem 1.1.1999 war es möglich, ausländisches Vermögen nicht direkt an einen Erben oder Beschenkten zu übergeben, sondern als Zwischenerwerber einen angelsächsischen Trust einzusetzen. Der Vermögensübergang vom Erblasser/Schenker auf den Trust wurde von der ausländischen Besteuerung erfasst, eine deutsche Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer fiel jedoch nicht an. Eine deutsche Besteuerung erfolgte erst bei Auskehrung des Vermögens aus dem Trust auf den Erben/Beschenkten. Um diese Gestaltung unattraktiv erscheinen zu lassen, wurde die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer versagt, wenn der Zeitraum zwischen Einbringung in den Trust und Auskehrung an den Begünstigten mehr als fünf Jahre betrug. Ab dem 1.1.1999 ist diese Missbrauchs Klausel jedoch überflüssig, da bereits gem. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG und § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG der Vermögensübergang vom Erblasser/Schenker auf den Trust einen steuerpflichtigen Erwerb darstellt. Zur ursprünglichen Trustgestaltung vgl. bspw. Schindhelm/Stein, Stuw, Heft 1/1999, Seite 50; Seibold, IStR, Heft 1/1994, Seite 18; zur Trustgestaltung ab 1999 vgl. Füger/von Oerzen, IStR Heft 1/1999, Seite 11 – 15.

² vgl. Bellstedt, IWB, Fach 3, Gruppe 9, 1996, Seite 100

³ vgl. Dissars/Dissars, RIW, Heft 2/1996, Seite 146

gesellschaften von weniger als 10% des Grund- und Stammkapitals.¹ In diesem Zusammenhang spricht man auch von einem **engen Umfang** des Auslandsvermögens.² Werden Vermögensgegenstände vererbt oder verschenkt, die zwar im Ausland belegen sind, jedoch nicht zum Auslandsvermögen i.S.d. § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG zählen, so kann auf diese Vermögensgegenstände entfallende ausländische Steuer nicht auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Aufgrund solcher „Anrechnungslücken“³ bleibt für derartige Vermögensgegenstände eine effektive Doppelbesteuerung bestehen.⁴

2. **Erblasser ist kein Inländer** (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG): alle Vermögensgegenstände mit Ausnahme des Inlandsvermögens im Sinne des § 121 BewG zählen zum Auslandsvermögen. In diesem Fall entspricht das im Ausland belegene Vermögen dem Auslandsvermögen i.S.d. § 21 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG. Da in diesem Fall keine Einschränkung bezüglich bestimmter Vermögensgegenstände besteht, wird auch vom **weiten Begriff** des Auslandsvermögens gesprochen.⁵ Es kommt somit zu keiner Doppelbesteuerung, die aufgrund der Definition des Auslandsvermögens entsteht.⁶

Im Rahmen dieser Untersuchung ist sowohl der Erblasser bzw. Schenker, als auch der Erwerber Inländer im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG,⁷ so dass der **enge Umfang** des Auslandsvermögens für die Anrechnung zur Anwendung gelangt. Da es sich jedoch bei den zu übertragenden Vermögensgegenständen um Anteile an Kapitalgesellschaften über 25% sowie um Mitunternehmeranteile handelt,⁸ die Bestandteil des Kataloges des § 121 BewG sind, existieren keine „Anrechnungslücken“ und daraus abzuleitende Doppelbesteuerungen.

Neben der unterschiedlichen Definition des Auslandsvermögens ist der tatsächlich anrechenbare Betrag der ausländischen Steuer weiterhin davon abhängig, wie sich der **gesamte Vermögenserwerb aus inländischem und ausländischem Vermö-**

¹ vgl. Aufstellung bei Arlt, IWB, Fach 3, Gruppe 9, 1997, Seite 119

² vgl. bspw. Hueck, 1993, Seite 22

³ vgl. Jülicher, Praxis der internationalen Steuerberatung, Heft 7/2000, Seite 171

⁴ vgl. Arlt, IWB, Fach 3, Gruppe 9, 1997, Seite 119; Zur Vermeidung einer derartigen Doppelbesteuerung, die sich aus dem engen Auslandsvermögensbegriff ergibt, vgl. bspw. Piltz, ZEV, Heft 12/1997, Seite 494 - 495.

⁵ vgl. bspw. Arlt, IWB, Fach 3, Gruppe 9, 1997, Seite 118

⁶ vgl. Schultz, 1999, Seite 479

⁷ Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 2, Seite 10

⁸ Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 1, Seite 8 - 9

gen zusammensetzt. Dabei unterscheidet § 21 Abs. 1 ErbStG drei mögliche Vermögenskonstellationen:

1. Der Erwerb besteht vollständig aus Auslandsvermögen, welches ausschließlich in einem Staat belegen ist.

Die gesamte ausländische Steuer kann auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Ist die ausländische Steuer jedoch höher als die deutsche Steuer¹, so wird der die deutsche Steuer übersteigende Teil der ausländischen Steuer dem Steuerpflichtigen nicht erstattet.² In diesem Fall wird die deutsche Steuer mit null angesetzt, so dass der Steuerpflichtige ausschließlich mit der ausländischen Steuer belastet wird. Der Staat mit dem höheren Steuerniveau bestimmt somit die Gesamtsteuerbelastung.³ Der die deutsche Steuer übersteigende Teil der ausländischen Steuer wird als „Anrechnungsüberhang“ bezeichnet.

2. Der Erwerb besteht nur zum Teil aus Auslandsvermögen, welches in einem Staat belegen ist (§ 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG).

Besteht der Erwerb zum Teil aus Auslandsvermögen und zum Teil aus Inlandsvermögen, so beschränkt § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG die anrechenbare Steuer auf einen Anrechnungshöchstbetrag. Dieser wird berechnet, indem das steuerpflichtige Auslandsvermögen zum steuerpflichtigen Gesamtvermögen⁴ ins Verhältnis gesetzt wird und mit der deutschen Erbschaftsteuer auf das steuerpflichtige Gesamtvermögen multipliziert wird:⁵

$$\text{Höchstbetrag} = \text{dt. Erbschaftsteuer} \times \frac{\text{Stpfl. Auslandsvermögen}}{\text{Stpfl. Gesamtvermögen}}$$

Ist die ausländische Steuer höher als der Höchstbetrag, so wird lediglich der Höchstbetrag auf die deutsche Steuer angerechnet. Der übersteigende Betrag stellt analog zu 1. einen Anrechnungsüberhang dar. Für das im Ausland belegene Vermögen setzt sich somit das höhere Steuerniveau durch.

¹ Dieser Fall tritt aufgrund der im internationalen Vergleich eher niedrigen deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuersätze häufig ein (vgl. Christoffel/Geckle/u.a., 1998, Rz. 3 zu § 21 ErbStG).

² vgl. Schultz, 1999, Seite 483

³ vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 26 zu § 21 ErbStG

⁴ Das steuerpflichtige Gesamtvermögen ist nicht mit dem steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 ErbStG gleichzusetzen. Das steuerpflichtige Gesamtvermögen stellt den Nettoerwerb, Verbindlichkeiten sind also bereits abgezogen. Noch nicht abgezogen sind jedoch die persönlichen Freibeträge nach §§ 16 und 17 ErbStG (vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, Rz. 32 zu § 21 ErbStG).

⁵ Formel vgl. Zipfel, 2001, Seite 115

3. Das Auslandsvermögen ist in verschiedenen ausländischen Staaten belegen (§ 21 Abs. 1 Satz 3)

Verteilt sich das ausländische Vermögen auf mehrere Staaten, so ist für die Anrechnung der ausländischen Steuern auf die deutsche Steuer für jeden einzelnen ausländischen Staat eine Höchstbetragsrechnung, wie unter 2. beschrieben, durchzuführen. Diese als „per-country-limitation“¹ bezeichnete Regelung verhindert damit, dass der Steuerpflichtige nicht ausgenutzte Anrechnungshöchstbeträge von Ländern mit geringerem Steuerniveau als Deutschland mit Anrechnungsüberhängen anderer Länder verrechnet, um so die Gesamtsteuerbelastung abzusenkten.²

Gemäß Prämisse³ stellt das gesamte Vermögen in dieser Untersuchung ausländisches Vermögen dar, welches sich in einem Staat befindet. Somit berechnet sich die anrechenbare Steuer in dieser Untersuchung nach der ersten Variante.

Für die **Währungsumrechnung** der ausländischen Steuer ist gem. R 82 Abs. 2 ErbStR der Devisenkurs (Briefkurs) zum Zeitpunkt der Entstehung der deutschen Steuer maßgeblich.

2.2.2 Erhebung der deutschen Steuer im Erbschafts- bzw. Schenkungsfall USA – Deutschland unter Berücksichtigung des DBA

Das Doppelbesteuerungsabkommen USA – Deutschland vom 15. September 2000⁴ stellt die zentrale Vorschrift zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Erb- bzw. Schenkungsfall USA – Deutschland dar. Durch das Doppelbesteuerungsabkommen wird insbesondere eine Kollision von Wohnsitzstaatbesteuerung und Belegenheitsstaatbesteuerung beseitigt⁵, so dass im grenzüberschreitenden Erb- bzw. Schen-

¹ vgl. bspw. Bellstedt, IWB, Fach 3, Gruppe 9, 1996, Seite 99

² vgl. Jülicher, Praxis der internationalen Steuerberatung, Heft 7/2000, Seite 173

³ Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 1, Seite 8 - 9

⁴ vgl. BGBl 2001 Teil II, Seite 65; Es besteht bereits seit dem 3. Dezember 1980 ein DBA mit den USA (vgl. BGBl 1982 II, Seite 846 - 857), welches sich im wesentlichen am OECD-Musterabkommen orientiert (vgl. Zschiegner/Habert, IWB, Fach 8, Gruppe 2, 1985, Seite 395). Zu Abweichungen des DBA zum Muster-DBA vgl. bspw. Hebing, RIW; Heft 4/1981, Seite 240. Das DBA von 1980 wurde inhaltlich insbesondere durch das Ergänzungsprotokoll vom 14.12.1998 (BGBl 2000 II, Seite 1170 - 1171) erweitert.

⁵ vgl. Debatin/Wassermeyer, 2004, Rz. 7 zu Art. 1 ErbSt DBA USA - Deutschland

kungsfall USA – Deutschland eine mögliche Doppelbesteuerung vollständig unterbunden wird.¹

Der **Anwendungsbereich** des Abkommens setzt sich aus dem sachlichen und dem persönlichen Anwendungsbereich zusammen.² Der **sachliche Anwendungsbereich** bestimmt die unter das Abkommen fallenden Steuern. Auf der Seite der Bundesrepublik werden die Erbschaft- und Schenkungsteuer einbezogen³; auf der Seite der USA fallen die Bundeserbschaftsteuer, die Bundesschenkungssteuer sowie die Steuer auf Übertragungen, bei denen eine oder mehrere Generationen übersprungen werden, unter das Abkommen.⁴ Der **persönliche Anwendungsbereich** gibt an, für welche Personen das DBA gilt. Gemäß Artikel 1 ist das DBA anwendbar, wenn der Erblasser bzw. Schenker zum Zeitpunkt des Todes bzw. zum Zeitpunkt der Schenkung in mindestens einem der beiden Vertragsstaaten seinen steuerlichen Wohnsitz hatte. Der Begriff des steuerlichen Wohnsitzes wird im Artikel 4 definiert. So hat eine natürliche Person ihren steuerlichen Wohnsitz im Sinne des Abkommens in Deutschland, wenn sie entweder ihren Wohnsitz⁵ oder gewöhnlichen Aufenthalt⁶ in Deutschland hat. Gemäß Prämisse⁷ haben sowohl der Erblasser bzw. Schenker als auch der Begünstigte sowohl gewöhnlichen Aufenthalt als auch Wohnsitz in Deutschland, so dass die persönliche Anwendbarkeit des DBA gegeben ist.

Im Abschnitt 3 des DBA erfolgt eine **Zuteilung der Besteuerungsrechte**, indem genau abgegrenzt wird, für welche Wirtschaftsgüter das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates aufrecht erhalten wird, und für welche Wirtschaftsgüter das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates aufgehoben wird. Wird das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates aufgehoben, hat lediglich der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht, so dass dadurch eine Doppelbesteuerung vermieden wird und kein wei-

¹ vgl. Michel, DStR Heft 3/1981, Seite 73

² vgl. Abschnitt I des DBA USA – Deutschland, BGBl 1982 II, Seite 847

³ vgl. Artikel 2 Abs. 1 Buchstabe b DBA USA – Deutschland, BGBl 1982 II, Seite 847

⁴ vgl. Artikel 2 Abs. 1 Buchstabe a DBA USA – Deutschland, BGBl 1982 II, Seite 847; Nachlass- bzw. Erbschaftsteuern, die von Einzelbundesstaaten der USA erhoben werden, zählen somit grundsätzlich nicht zum sachlichen Anwendungsbereich.

Über Artikel 11 Abs. 4 des DBA können jedoch auch diese Einzelstaatensteuern angerechnet werden. Die Einzelstaatensteuern sind jedoch im Rahmen dieser Untersuchung irrelevant, da sie bei beschränkter US-amerikanischer Steuerpflicht nicht anfallen (vgl. Kapitel B I 1.2.2.1.1, Seite 28 - 29).

⁵ im Sinne des § 8 AO

⁶ im Sinne des § 9 AO

⁷ Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 2, Seite 10

terer Doppelbesteuerungsausgleich notwendig ist.¹ Wird das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates durch das DBA aufrecht erhalten, so hat der Wohnsitzstaat gem. Artikel 11 DBA dafür zu sorgen, dass die Doppelbesteuerung vermieden wird.² Durch den Abschnitt 3 wird somit zum einen der Besteuerungsumfang der beschränkten Steuerpflicht im Belegenheitsstaat eingeschränkt und zum anderen werden durch die genauen Abgrenzung bisher bestandene Qualifikationskonflikte bezüglich der Frage der Belegenheit von Wirtschaftsgütern beseitigt.³

Für die in dieser Untersuchung relevanten Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften ergeben sich aus dem Absatz 3 des DBA folgende Konsequenzen:

- **Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften:** Artikel 8 des DBA bestimmt, dass Anteile an einer Personengesellschaft in dem Staat besteuert werden können, in dem sich das Grundvermögen und das Betriebsvermögen der Gesellschaft befindet. Artikel 8 des DBA gestattet für die Frage der Steuerberechtigung somit einen „Durchgriff“ durch die Gesellschaft auf die dahinter stehenden Vermögenswerte.⁴ Besteuert wird nicht der Personengesellschaftsanteil für sich, sondern es werden die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft, die dem Anteilseigner anteilig zugerechnet werden, besteuert.⁵ Das DBA-Recht fungiert im Verhältnis zum innerstaatlichen Recht als „Schrankennorm“; durch ein DBA können im Verhältnis zum nationalem Recht keine neuen Besteuerungstatbestände definiert werden.⁶ Die Frage, ob Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften grundsätzlich der beschränkten US-amerikanischen Nachlass- bzw. Schenkungsteuerpflicht unterliegen, kann aufgrund eines Qualifikationskonfliktes nach nationalem Recht bisher nicht geklärt werden.⁷ Aufgrund des Artikels 8 des DBA wird dieser Qualifikationskonflikt bei Anwendung des DBA im Rahmen der Abkommensanwendung jedoch gelöst, indem aufgrund der in Artikel 8 beschriebenen transparenten Sichtweise durch die Personengesellschaft hindurchgegriffen wird und die hinter dem Anteil stehenden Wirtschaftsgüter anteilig der Be-

¹ vgl. Debatin/Wassermeyer, 2004, Rz. 19 zu Art. 11 ErbSt DBA USA - Deutschland

² vgl. Debatin, RIW, Heft 8/1987, Seite 612

³ vgl. Zschiegner/Habert, IWB, Fach 8 Gruppe 2, 1985, Seite 397

⁴ vgl. Laubrock, 1986, Seite 90 - 91

⁵ vgl. Debatin/Wassermeyer, 2004, Rz. 1 zu Art. 8 ErbSt DBA USA - Deutschland

⁶ vgl. Jacobs, 2002, Seite 81 - 82

⁷ vgl. Kapitel B I 1.2.2.1.2, Seite 30 - 33

steuerung unterworfen werden.¹ Auf Abkommensebene erfolgt insoweit eine Angleichung an das deutsche Recht.² Aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens verfügt somit ein Personengesellschaftsanteilseigner nicht über einen immateriellen Vermögensgegenstand, sondern anteilig über materielle Vermögensgegenstände, welche der beschränkten US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuerpflicht unterliegen.³ Im Ergebnis unterliegt ein Anteil an einer US-amerikanischen Personengesellschaft sowohl der beschränkten US-amerikanischen Besteuerung als auch der unbeschränkten deutschen Besteuerung, wobei Deutschland gem. Artikel 11 des Doppelbesteuerungsabkommens dafür zu sorgen hat, dass die Doppelbesteuerung unterbunden wird.

- **Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften:** Das Besteuerungsrecht für Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften wird dem Belegenheitsstaat durch Artikel 9 i.V.m. Artikel 5 – 8 des DBA entzogen.⁴ Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften unterliegen somit ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht.

Artikel 10 des DBA enthält Erläuterungen über **Abzüge und Befreiungen**. Dieser Artikel wurde grundlegend durch das Ergänzungsprotokoll zum DBA vom 14.12.1998⁵ geändert.⁶ Im Rahmen dieser Untersuchung ist insbesondere die Erhöhung der US-Steueranrechnungsbeträge für die in den USA beschränkt Steuerpflichtigen von Relevanz. Grundsätzlich steht in den USA beschränkt Steuerpflichtigen im Rahmen der **Nachlasssteuer** gem. Sec. 2102 (c) (1) IRC ein Steueranrechnungsbetrag (unified tax credit) in Höhe von 13.000 \$ zu. Gemäß Artikel 10 Abs. 5 des DBA kann der Steueranrechnungsbetrag bzw. Freibetrag bis auf die Höhe steigen, die einem in den USA unbeschränkt Nachlasssteuerpflichtigen zusteht. Die Höhe des

¹ vgl. Debatin, RIW, Heft 8, 1987; Wassermeyer, 1996, Seite 380 – 381; Zschiegner/Habert, IWB, Fach 8, Gruppe 2, 1985, Seite 395

² vgl. Wassermeyer, 1996, Seite 380

³ vgl. Wassermeyer, 1996, Seite 380 - 381

⁴ In den Artikeln 5 – 8 des DBA sind alle Wirtschaftsgüter aufgezählt, für die das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates aufrecht erhalten wird. Anteile an Kapitalgesellschaften sind nicht in dieser Aufzählung enthalten. Artikel 9 des DBA stellt klar, dass für Wirtschaftsgüter, die nicht in den Artikeln 5 – 8 aufgeführt sind, das ausschließliche Besteuerungsrecht beim Wohnsitzstaat (also hier: Deutschland) liegt.

⁵ vgl. BGBl 2000 Teil II, Seite 1172 - 1176

⁶ Diese Änderungen sind in der Neufassung des DBA vom 15.09.2000 enthalten. Einen vollständigen Überblick über die Änderungen durch das Ergänzungsprotokoll gibt bspw. Eimermann, IStR Heft 8/1999, Seite 237 – 239 und Hundt, IStR, Heft 3/2002, Seite 80 – 89.

anzuwendenden Freibetrages richtet sich nach dem Verhältnis von in den USA zu steuerndem Vermögen zum gesamten der Besteuerung unterliegendem Vermögen.¹ Für Nachlässe des Jahres 2004 kann somit der Steueranrechnungsbetrag für beschränkt Steuerpflichtige bis auf 555.800 \$ steigen.² Für die US-amerikanische **Schenkungssteuer** ist Artikel 10 Abs. 5 des DBA nicht anwendbar, so dass es für beschränkt US-Steuerpflichtige bei der Gewährung eines Freibetrages in Höhe von 10.000 \$ bleibt.³

Unterliegen Wirtschaftsgüter, die gemäß Artikel 5 bis 8 vom Belegenheitsstaat besteuert werden, auch im Wohnsitzstaat der Besteuerung, so hat gemäß Artikel 11 Abs. 3 der Wohnsitzstaat durch **Anrechnung** der Steuer des Belegenheitsstaates auf seine Steuer die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Im Rahmen dieser Untersuchung kommt somit eine Anrechnung der US-amerikanischen Nachlass- bzw. Schenkungssteuer für die Anteile an einer US-amerikanischen Personengesellschaft auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungssteuer in Betracht.⁴ Artikel 11 Abs. 6 des DBA definiert einen Anrechnungshöchstbetrag: Der Teil der deutschen Steuer, der auf das von der USA tatsächlich besteuerte Vermögen entfällt⁵, stellt den Höchstbetrag der anrechenbaren US-amerikanischen Steuer dar. Durch den Anrechnungshöchstbetrag setzt sich somit immer das höhere Steuerniveau der USA oder von Deutschland als Gesamtsteuerbelastung durch.⁶

Die Auswirkungen des DBA auf die US-amerikanische und auf die deutsche Besteuerung werden anhand der Tab. BIII/13, Seite 124 zusammenfassend dargestellt:

¹ vgl. Art. 10 Abs. 5 a des DBA; Staller/Fassbender, Praxis Internationale Steuerberatung Heft 8/2000, Seite 195

² vgl. Tab. BIII/6, Seite 90

³ vgl. Kapitel B III 1.1.2.1, Seite 88 - 89

⁴ Für Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften braucht keine Steueranrechnung zu erfolgen, da die Anteile gem. Art. 9 i.V.m. Art. 5-8 nicht der amerikanischen Besteuerung unterliegen.

⁵ Im DBA wird nicht erläutert, wie die anteilige deutsche Steuer genau zu berechnen ist. Der Anrechnungshöchstbetrag ist somit nach innerstaatlichem Recht zu ermitteln, sodass die Berechnungsweise des § 21 ErbStG zur Anwendung gelangen (vgl. Laubrock, 1986, Seite 109).

⁶ vgl. Zschiegner/Habert, IWB, Fach 8, Gruppe 2, 1985, Seite 399

		Erbchaft		Schenkung		
		US-Personengesellschaft	US-Kapitalgesellschaft	US-Personengesellschaft	US-Kapitalgesellschaft	
USA	BESTEUERUNGSRRECHT	ohne DBA	Besteuerungsrecht unklar	Besteuerung	Besteuerungsrecht unklar	keine Besteuerung
		mit DBA	Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates aufgrund DBA-Interpretation und Rechtsprechung; daher Besteuerung	Aufgrund des DBA keine beschränkte Steuerpflicht für Anteile an Kapitalgesellschaften; daher Keine Besteuerung	Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates aufgrund DBA-Interpretation und Rechtsprechung; daher Besteuerung	Keine Anwendung des DBA, da USA nicht besteuert; insofern bleibt es bei keiner Besteuerung
	FREIBETRAG	ohne DBA	unified tax credit in Höhe von 13.000 \$	unified tax credit in Höhe von 13.000 \$	Freibetrag in Höhe von 10.000 \$	Keine Anwendung eines Freibetrages, da USA nicht besteuert
		mit DBA	Durch DBA Erhöhung des unified tax credits auf 555.800 \$	Keine Anwendung eines erhöhten unified tax credits, da USA aufgrund des DBA nicht besteuert	Durch DBA keine Erhöhung des Freibetrages, insofern bleibt es bei 10.000 \$	Keine Anwendung eines Freibetrages, da USA nicht besteuert
	DEUTSCHLAND	ohne DBA	Deutsche Besteuerung; Anrechnung der US-amerikanischen Steuer gem. § 21 ErbStG	Deutsche Besteuerung; keine Anrechnung, da keine Doppelbesteuerung	Deutsche Besteuerung; Anrechnung der US-amerikanischen Steuer gem. § 21 ErbStG	Deutsche Besteuerung; keine Anrechnung, da keine Doppelbesteuerung
		mit DBA	Deutsche Besteuerung; Anrechnung der US-amerikanischen Steuer gem. DBA	Deutsche Besteuerung; keine Anrechnung, da keine Doppelbesteuerung	Deutsche Besteuerung; Anrechnung der US-amerikanischen Steuer gem. DBA	Deutsche Besteuerung; keine Anrechnung, da keine Doppelbesteuerung

(Tab. BIII/13: Entlastungswirkungen durch das DBA Deutschland - USA)

2.2.3 Erhebung der deutschen Steuer im Erbschafts- bzw. Schenkungsfall Frankreich – Deutschland unter Berücksichtigung des deutschen Anrechnungsverfahrens

Frankreich hat mit 34 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen für den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuern abgeschlossen.¹ Trotz der geographischen Nähe und der wirtschaftlichen Verflechtungen² besteht jedoch mit Deutschland kein DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern.³ Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung kommt im Rahmen dieser Untersuchung somit ausschließlich als unilaterale Maßnahme das deutsche Anrechnungsverfahren nach § 21 ErbStG in Betracht.

Für eine Anrechnung der französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer für Anteile an französischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften müssen die Voraussetzungen des § 21 ErbStG kumulativ erfüllt sein.⁴

Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG kann die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer angerechnet werden, soweit das Auslandsvermögen auch der Besteuerung der Bundesrepublik Deutschland unterliegt.⁵ Die konkrete Anrechnungshöhe der französischen Steuer ist somit zum einen von der Inländereigenschaft des Erblassers und zum anderen von der Zusammensetzung der gesamten Erbschaft aus inländischem und ausländischem Vermögen abhängig.⁶

Da der Erblasser in dieser Untersuchung Inländer ist⁷, kommt die enge Definition des Auslandsvermögens gem. § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG zur Anwendung: zum Auslandsvermögen zählen alle Vermögensgegenstände der in § 121 BewG genannten Art, die auf einen ausländischen Staat entfallen. Die Steuer für Vermögensgegenstände, die von der beschränkten französischen Steuerpflicht erfasst werden, jedoch nicht Vermögensgegenstände der in § 121 BewG genannten Art darstellen, ist nicht auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer anrechenbar, so dass für diese Vermö-

¹ vgl. Bärtels, IStR, Heft 23/1999, Seite 715

² vgl. Hechler, 1998, Seite XI

³ Dagegen besteht beispielsweise zwischen Österreich und Frankreich ein DBA, obwohl dessen wirtschaftlichen Verflechtungen nicht annähernd so intensiv sind, wie zwischen Deutschland und Frankreich. Zum DBA zwischen Österreich und Frankreich vgl. Jann, Intertax, Heft 2/1996, Seite 56 – 58.

⁴ Zu den Voraussetzungen des deutschen Anrechnungsverfahrens vgl. Kapitel B III 2.2.1.2.2, Seite 115 - 119.

⁵ vgl. auch Hechler, 1998, Seite 152

⁶ vgl. ausführlich zu den Begrenzungen bei der Anrechnung Kapitel B III 2.2.1.2.2, Seite 115 - 119

⁷ Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 2, Seite 10

gensgegenstände eine definitive Doppelbesteuerung bestehen bleibt.¹ Gemäß Prämissen² handelt es sich bei dem übergehenden Vermögen um Anteile einer französischen Kapitalgesellschaft und um Anteile an einer französischen Personengesellschaft. Diese Anteile sind in der Aufstellung des § 121 BewG unter der Nr. 4 bzw. Nr. 3 enthalten, so dass sie zum engen Umfang des Auslandsvermögens zählen und die auf sie entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die deutsche Steuer angerechnet werden kann.³

Da es sich im Rahmen dieser Untersuchung beim übergehenden Vermögen ausschließlich um ausländisches unternehmerisches Vermögen handelt, welches sich jeweils nur in einem Staat befindet, kommt bei der Anrechnung der französischen Steuer weder die Höchstbetragsregelung des § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG noch die per-country-limitation nach § 21 Abs. 1 Satz 3 ErbStG zur Anwendung. Es kann somit die gesamte französische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Ist die französische Steuer höher als die deutsche Steuer, so wird die deutsche Steuer nach Anrechnung der französischen Steuer nicht mit einem negativen Betrag, sondern mit Null angesetzt.⁴

2.2.4 Erhebung der deutschen im Erbschafts- und Schenkungsfall Österreich – Deutschland unter Berücksichtigung des DBA und des deutschen Anrechnungsverfahrens

Das derzeit gültige Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich von 1955⁵ hat erhebliche Auswirkungen auf die deutsche Besteuerung im

¹ vgl. dazu ausführlich Bärtels, RIW, Heft 1/1999, Seite 28

² Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 1, Seite 8 – 9.

³ Würde es sich um einen Anteil an einer französischen Kapitalgesellschaft von unter 10% handeln, so würde dieser Anteil nicht zum Vermögen im Sinne des § 121 BewG zählen, so dass es zu keiner Anrechnung der französischen Steuer auf die deutsche Steuer kommen würde und somit eine definitive Doppelbesteuerung bestehen bleiben würde. Eine entsprechende Beschränkung für Anteile an Personengesellschaften existiert nicht, so dass bereits für prozentual sehr geringe Beteiligungen an französischen Mitunternehmenschaften eine deutsche Steueranrechnung in Frage kommt. Vgl. ausführlich zu dieser Problematik: Bärtels, 1998, Seite 202 - 205.

⁴ Zu den quantitativen Auswirkungen der Anrechnung der französischen Steuer siehe Kapitel B III 3.3, Seite 132 - 149.

⁵ vgl. BGBl 1955 II, Seite 756-758; Das Abkommen basiert auf dem Abkommen von 1922, welches jedoch nach Ende des zweiten Weltkrieges den derzeitigen Verhältnissen angepasst werden musste (vgl. Debatin/Wassermeyer, 2004, Rz. 3 ErbSt DBA Deutschland-Österreich).

Rahmen dieser Untersuchung. Voraussetzungen und Wirkungsweisen des Abkommens werden nachfolgend erläutert.

Der **persönliche Anwendungsbereich** des DBA ist in Art. 1 Abs. 1 definiert. Demnach ist das Abkommen anzuwenden, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt des Todes entweder in Österreich oder in Deutschland oder in beiden Staaten seinen Wohnsitz¹ hatte. Da in dieser Untersuchung davon ausgegangen wird, dass sowohl Erblasser bzw. Schenker als auch Begünstigte ihren einzigen Wohnsitz in Deutschland haben², ist die Voraussetzung des persönlichen Anwendungsbereiches erfüllt.

Artikel 2 beschreibt den **sachlichen Anwendungsbereich** des DBA. Demnach ist das Abkommen **ausschließlich für Erbschaftsteuern** anwendbar und gilt nicht für Schenkungsteuern.³ Im Rahmen dieser Untersuchungen fallen somit Schenkungsteuern auf Anteile an österreichischen Personengesellschaften⁴, auch im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge,⁵ nicht unter das Doppelbesteuerungsabkommen. Die **Zuteilung der Besteuerungsrechte** erfolgt in den Artikeln 2 – 5 des DBA. Das gesamte Nachlassvermögen wird gem. Art. 2-5 auf drei Gruppen aufgeteilt: unbewegliches Vermögen, Betriebsstättenvermögen und sonstiges Vermögen. Für das unbewegliche Vermögen und Betriebsstättenvermögen hat ausschließlich der Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht. Ein vom Belegenheitsstaat abweichender Wohnsitzstaat hat somit zwangsläufig auf eine Besteuerung zu verzichten, er muss also das im Ausland belegene Vermögen **von der Besteuerung freistellen**. Für das sonstige Vermögen hat der Wohnsitzstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht.

Im Rahmen dieser Untersuchung ergibt sich somit für das Vererben von Anteilen an einer österreichischen Personengesellschaft, die als österreichisches Betriebsstät-

¹ Abweichend zum ErbSt-Musterabkommen der OECD, in dem für die Definition des Wohnsitzes auf die nationalen Regelungen der Vertragsstaaten verwiesen wird, enthält das Abkommen Deutschland – Österreich eine Definition des Begriffes „Wohnsitz“ im Art. 1 Abs. 2. Diese Definition ist jedoch deckungsgleich mit der Definition des § 8 AO und § 26 Abs. 1 BAO.

² Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 2, Seite 10

³ In Anm. 3 des Schlussprotokolls zum DBA wird noch einmal ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Abkommen nicht für Schenkungen gilt. Die ursprüngliche Begründung für diese Regelung bestand in der Auffassung, dass Erbschaften zwangsläufig entstehen, Schenkungen jedoch einen eher freiwilligen Charakter besitzen und somit nicht in den sachlichen Bereich des Abkommens fallen sollten (vgl. Berger, SWI, 1996, Seite 153). Eine Einbeziehung der Schenkungsteuern in das Abkommen ist jedoch ein Ziel von derzeitigen Verhandlungen beider Vertragsstaaten bezüglich einer Revision des derzeitigen DBA (vgl. auch Schuch, 1996, Seite 195).

⁴ Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften brauchen hier nicht betrachtet werden, da sie nicht der beschränkten österreichischen Steuerpflicht unterliegen und es somit nicht zu einer potenziellen Doppelbesteuerung kommen kann.

⁵ Rolfs, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1998, Seite 448

tenvermögen behandelt wird¹, eine ausschließlich österreichische Erbschaftsbesteuerung und eine Freistellung von der Besteuerung in Deutschland.²

Muss ein Staat aufgrund der Zuteilung der Besteuerungsrechte auf die Besteuerung bestimmter Vermögensgegenstände verzichten, so räumt ihm Artikel 7 des DBA die Anwendung eines **Progressionsvorbehaltes** ein:³ Er kann für das verbleibende von ihm zu besteuernde Vermögen den Steuersatz anwenden, der sich für das Gesamtvermögen ergeben würde. Für in Deutschland freigestelltes Vermögen ist somit grundsätzlich der in § 19 Abs. 2 ErbStG formulierte Progressionsvorbehalt anwendbar.⁴ Im Rahmen dieser Untersuchung kommt der deutsche Progressionsvorbehalt jedoch nicht zur Anwendung, da lediglich ausländisches Vermögen, welches sich in einem Staat befindet, vererbt wird.⁵ Werden Anteile an einer österreichischen Personengesellschaft vererbt, die somit in Deutschland von der Besteuerung freigestellt sind, befindet sich in Deutschland gemäß der definierten Prämissen kein weiteres Vermögen, auf das ein erhöhter Steuersatz angewendet werden könnte.

Da für Schenkungen von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften das DBA nicht anwendbar ist, ist zu überprüfen, ob für die Besteuerung dieser Anteile das deutsche **Anrechnungsverfahren nach § 21 ErbStG** anwendbar ist. Hierzu müssen sämtliche in § 21 ErbStG definierten Voraussetzungen erfüllt sein.⁶ Sind die Voraussetzungen für die Anwendung des deutschen Anrechnungsverfahrens erfüllt, so wird die gesamte österreichische Schenkungsteuer für die Anteile an der österreichischen Personengesellschaft auf die deutsche Schenkungsteuer angerechnet. Ist die österreichische Steuer höher als die deutsche Steuer, so wird die deutsche Steuer mit null angesetzt.

¹ Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Österreich enthält keine Definition des Begriffs „Betriebsstätte“. Gemäß Nr. 6 des Schlussprotokolls des DBA richtet sich der Begriff „Betriebsstätte“ nach der Begriffsbestimmung im entsprechenden ertragsteuerlichen DBA. In diesem ist klargestellt, dass Anteile an Personengesellschaften als Betriebsstätten anzusehen sind, wenn der Gesellschafter als Mitunternehmer der Gesellschaft gilt (vgl. auch Ost, 1992, Seite 164 - 165).

² In allen anderen in dieser Untersuchung betrachteten Fällen greift das DBA nicht. Die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegt nicht der beschränkten österreichischen Besteuerung, so dass auch keine Doppelbesteuerung entstehen kann. Durch die Beschränkung des DBA auf Erbschaftsfälle kommt es somit auch nicht für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften in Frage.

³ Voraussetzung für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist die unbeschränkte Steuerpflicht in dem Staat, der den Progressionsvorbehalt anwendet (vgl. Ost, 1992, Seite 173).

⁴ vgl. Debatin/Wassermeyer, 2004, Art. 7 DBA Deutschland-Österreich

⁵ Zur Erläuterung der Prämisse vgl. Kapitel A IV 1, Seite 8 – 9 i.V.m. Kapitel A IV 6, Seite 16 - 17.

⁶ vgl. ausführlich zu den Anwendungsvoraussetzungen des deutschen Anrechnungsverfahrens Kapitel B III 2.2.1.2.2, Seite 115 - 119.

Die nachfolgende Graphik fasst die Ergebnisse der Wirkungen des DBA und der Anrechnungsmethode zusammen:

		Erbschaft		Schenkung	
		Österreichische Personengesellschaft	Österreichische Kapitalgesellschaft	Österreichische Personengesellschaft	Österreichische Kapitalgesellschaft
ÖSTERREICH	ohne DBA	Besteuerung	keine Besteuerung	Besteuerung	keine Besteuerung
	mit DBA	Das DBA hat keinen Einfluss auf die österreichische beschränkte Steuerpflicht; insofern bleibt es bei der Besteuerung	Keine Anwendung des DBA, da Österreich nicht besteuert; insofern bleibt es bei keiner Besteuerung	Das DBA gilt nur für Erbschaften, nicht für Schenkungen, insofern bleibt es bei der Besteuerung	Das DBA gilt nur für Erbschaften, nicht für Schenkungen; außerdem keine Anwendung des DBA, da Österreich nicht besteuert; insofern bleibt es bei keiner Besteuerung
DEUTSCHLAND	ohne DBA	Besteuerung	Besteuerung	Besteuerung	Besteuerung
	mit DBA	Durch das DBA kommt es zur Freistellung der Anteile von der deutschen Besteuerung; insofern keine Besteuerung	Keine Anwendung des DBA, da Österreich nicht besteuert; insofern bleibt es bei der Besteuerung	Das DBA gilt nur für Erbschaften, nicht für Schenkungen, insofern bleibt es bei der Besteuerung	Das DBA gilt nur für Erbschaften, nicht für Schenkungen; außerdem keine Anwendung des DBA, da Österreich nicht besteuert; insofern bleibt es bei der Besteuerung
	mit Anrechnungsverfahren nach § 21 ErbStG	Keine Anrechnung , da Freistellung	Keine Anrechnung , da keine Doppelbesteuerung	Anrechnung der österreichischen Schenkungsteuer	keine Anrechnung , da keine Doppelbesteuerung

(Tab. BIII/14: Wirkungsweise des DBA Deutschland – Österreich und des Anrechnungsverfahrens)

3 Quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung

Die Ermittlung der quantitativen Gesamtsteuerbelastungen für bestimmte Übertragungskonstellationen erfolgt in Abhängigkeit des „übergehenden Vermögens“. Eine Erläuterung der gewählten Übertragungskonstellation sowie des Wertmaßstabes „übergehendes Vermögen“ wird im **Kapitel 3.1** „Vorgehensweise für die quantitativen Untersuchungen“ den länderspezifischen Untersuchungen vorangestellt. Die quantitativen Gesamtsteuerbelastungen werden für amerikanisches, französisches und österreichisches Vermögen in den **Kapiteln 3.2 bis 3.4** dargestellt.

3.1 Vorgehensweise für die quantitativen Untersuchungen

Die Berechnung der Gesamtsteuerbelastungen erfolgt länderspezifisch für US-amerikanisches, französisches und österreichisches unternehmerisches Vermögen. Innerhalb der länderspezifischen Untersuchungen wird zum einen unterschieden, ob die Übertragung durch eine Erbschaft oder durch eine Schenkung erfolgt. Zum anderen wird differenziert, ob das ausländische Vermögen in Form von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft besteht.

Für jedes der untersuchten Länder werden somit die Gesamtsteuerbelastungen für **vier unterschiedliche Übertragungskonstellationen** berechnet:

1. Vererben von Anteilen an Kapitalgesellschaften
2. Vererben von Anteilen an Personengesellschaften
3. Verschenken von Anteilen an Kapitalgesellschaften
4. Verschenken von Anteilen an Personengesellschaften

		Rechtsform	
		Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft
Über- tragungsart	Erbschaft	Vererben von Anteilen an Kapitalgesellschaften	Vererben von Anteilen an Personengesellschaften
	Schenkung	Verschenken von Anteilen an Kapitalgesellschaften	Verschenken von Anteilen an Personengesellschaften

(Tab. BIII/15: Zu untersuchende Übertragungskonstellationen)

Die länderspezifischen Untersuchungen werden unter Beachtung der in Kapitel A IV „Gegenstand der Untersuchung“ aufgeführten Restriktionen durchgeführt.

Die Steuerbelastungen der einzelnen Staaten, die daraus entwickelten Gesamtsteuerbelastungen sowie die möglichen Steuervorteile durch die Anwendung von Gestaltungsansätzen werden jeweils **in Abhängigkeit von der Höhe des ausländischen unternehmerischen Vermögens** berechnet. Die Berechnungen der Steuerbelastungen und Steuervorteile erfolgt jeweils für unternehmerisches Vermögen in Höhe von 0 € bis ∞ . Das ausländische unternehmerische Vermögen wird in den nachfolgenden Berechnungen durch das „**übergehende Vermögen**“ und nicht durch das „steuerpflichtige Vermögen“ repräsentiert. Das „übergehende Vermögen“ entspricht dem nach ausländischen bzw. deutschen Bewertungsmethoden bewerteten ausländischen unternehmerischen Vermögen. Zieht man vom übergehenden Vermögen mögliche spezielle Bewertungsabschläge, sachliche und persönliche Freibeträge ab, so erhält man das steuerpflichtige Vermögen. Im Rahmen der deutschen Steuerberechnung entspricht das übergehende Vermögen der Bereicherung nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG und das steuerpflichtige Vermögen dem steuerpflichtigen Erwerb gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. In dem Betrag des übergehenden Vermögens sind somit weder mögliche spezielle Bewertungsabschläge noch sachliche Freibeträge und persönliche Freibeträge berücksichtigt. Im Vergleich zum steuerpflichtigen Vermögen entspricht somit das übergehende Vermögen eher dem Verkehrswert des ausländischen unternehmerischen Vermögens. Diese Vorgehensweise ermöglicht unter Anwendung der quantitativen Restriktionen die Benutzung identischer Ausgangswerte für die deutschen und ausländischen Steuerberechnungen.

3.2 Quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung USA - Deutschland

Die Berechnung und Darstellung der Gesamtsteuerbelastung für den Erbschafts- und Schenkungsfall USA – Deutschland für amerikanisches unternehmerisches Vermögen ist insbesondere von der Rechtsform des amerikanischen unternehmerischen Vermögens sowie von der gewählten Übertragungsart abhängig. Die Gesamtsteuerbelastung ist somit differenziert nach Rechtsform und Übertragungsart zu ermitteln.¹

	Vererben	Verschenken
Anteile an amerikanischen Personengesellschaften	Kapitel 3.2.1	Kapitel 3.2.2
Anteile an amerikanischen Kapitalgesellschaften	Kapitel 3.2.3	

(Tab. BIII/16: Unterfälle der Übertragung von amerikanischem unternehmerischen Vermögen)

Differenzierung aufgrund der Rechtsform:

Anteile an amerikanischen Personengesellschaften unterliegen sowohl der amerikanischen beschränkten Steuerpflicht als auch der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht. Werden dagegen Anteile an amerikanischen Kapitalgesellschaften übertragen, so unterliegen diese ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht. Die Darstellung der Gesamtsteuerbelastung erfolgt somit rechtsformabhängig.

Differenzierung aufgrund der Übertragungsart:

Werden Anteile an amerikanischen Personengesellschaften vererbt, so wird dem Erwerber ein Steuerermäßigungsbetrag in Höhe von 555.800 \$ eingeräumt. Im Schenkungsfall von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften wird dem Beschenkten lediglich ein Freibetrag in Höhe von 10.000 \$ gewährt. Die Darstellung der Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften erfolgt deshalb abhängig von der Übertragungsart für den Erbschaftsfall im **Kapitel 3.2.1** und für den Schenkungsfall im **Kapitel 3.2.2**. Werden Anteile an amerikanischen Kapitalgesellschaften übertragen, welche, wie bereits ausgeführt, ausschließlich der deutschen Besteuerung unterliegen, so ist eine Unter-

¹ vgl. zur unterschiedlichen Behandlung von Erbschaften und Schenkungen von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften zusammenfassend Tab. BIII/13, Seite 124

scheidung der Übertragungsart nicht notwendig, da im Rahmen der deutschen Besteuerung Erbschaften und Schenkungen grundsätzlich gleich behandelt werden. Die Darstellung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften erfolgt deshalb zusammen im **Kapitel 3.2.3.**

3.2.1 Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft

Wird ein Mitunternehmeranteil an einer amerikanischen Personengesellschaft vererbt, so unterliegt die Erbschaft der beschränkten US-amerikanischen Nachlasssteuerpflicht. Zugleich erhebt auch Deutschland im Rahmen der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht Steuern auf den vererbten Mitunternehmeranteil an der amerikanischen Personengesellschaft. Auf die deutsche Steuer wird die US-amerikanische Nachlasssteuer bis zur Höhe des Anrechnungshöchstbetrages angerechnet.¹

Die **quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung** für das Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft erfolgt in **drei Schritten**. Im **ersten Schritt** wird die amerikanische Nachlasssteuerbelastung ermittelt. Im **zweiten Schritt** wird die deutsche Steuerbelastung vor Anrechnung der amerikanischen Nachlasssteuer dargestellt. Im **dritten Schritt** erfolgt unter Berücksichtigung der Anrechnung der amerikanischen Nachlasssteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer die Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung.

Ausgangspunkt für die quantitative Darstellung der Berechnung der US-amerikanischen Nachlasssteuer des **Schrittes eins** ist der US-amerikanische Teilmengenstaffeltarif gem. Sec. 2001 (c) IRC, welcher grundsätzlich sowohl für Schenkungen als auch für Erbschaften und sowohl für unbeschränkt Steuerpflichtige als auch für beschränkt Steuerpflichtige zur Anwendung gelangt. Entsprechend des gewählten Rechtsstandes des 01.01.2004 enthält der in Tab. BIII/17 aufgezeigte Tarif

¹ vgl. Kapitel B III 2.2.2 Seite 119 - 124

bereits die Steuersatzsenkung für das Jahr 2004 nach dem Economic Growth and Tax Reconciliation Act.¹

Teil des steuerpflichtigen Vermögens (in \$)				Steuersatz (in %)
von	0	bis	10.000	18
von	10.000	bis	20.000	20
von	20.000	bis	40.000	22
von	40.000	bis	60.000	24
von	60.000	bis	80.000	26
von	80.000	bis	100.000	28
von	100.000	bis	150.000	30
von	150.000	bis	250.000	32
von	250.000	bis	500.000	34
von	500.000	bis	750.000	37
von	750.000	bis	1.000.000	39
von	1.000.000	bis	1.250.000	41
von	1.250.000	bis	1.500.000	43
von	1.500.000	bis	2.000.000	45
von	2.000.000	bis	∞	48

(Tab. BIII/17: US-amerikanischer Teilmengenstaffeltarif für das Jahr 2004)

Für die weiteren Berechnungen bietet es sich an, den Teilmengenstaffeltarif umzuformen in einen Formeltarif, der es gestattet, die US-amerikanische Steuer in einem Schritt zu ermitteln, anstatt für die Berechnungen eine Zerlegung des steuerpflichtigen Vermögens (X) und eine Teilsteuerberechnung durchzuführen.

steuerpflichtiges Vermögen X in \$			Steuer $S_{USA}(X)$ in \$
0	$<X \leq$	10.000	$S_{USA}(X) = 0,18X$
10.000	$<X \leq$	20.000	$S_{USA}(X) = 0,2X - 200$
20.000	$<X \leq$	40.000	$S_{USA}(X) = 0,22X - 600$
40.000	$<X \leq$	60.000	$S_{USA}(X) = 0,24X - 1.400$
60.000	$<X \leq$	80.000	$S_{USA}(X) = 0,26X - 2.600$
80.000	$<X \leq$	100.000	$S_{USA}(X) = 0,28X - 4.200$
100.000	$<X \leq$	150.000	$S_{USA}(X) = 0,3X - 6.200$
150.000	$<X \leq$	250.000	$S_{USA}(X) = 0,32X - 9.200$
250.000	$<X \leq$	500.000	$S_{USA}(X) = 0,34X - 14.200$
500.000	$<X \leq$	750.000	$S_{USA}(X) = 0,37X - 29.200$
750.000	$<X \leq$	1.000.000	$S_{USA}(X) = 0,39X - 44.200$
1.000.000	$<X \leq$	1.250.000	$S_{USA}(X) = 0,41X - 64.200$
1.250.000	$<X \leq$	1.500.000	$S_{USA}(X) = 0,43X - 89.200$
1.500.000	$<X \leq$	2.000.000	$S_{USA}(X) = 0,45X - 119.200$
2.000.000	$<X \leq$	∞	$S_{USA}(X) = 0,48X - 179.200$

(Tab. BIII/18: US-amerikanischer Formeltarif in Abhängigkeit vom steuerpflichtigen Vermögen für das Jahr 2004)

¹ vgl. Kapitel B III 1.1.1, Seite 86 - 88

Im Nachlassfall ist von der US-amerikanischen Nachlasssteuer ein Unified Tax Credit (Steuerermäßigungsbetrag) für das Jahr 2004 in Höhe von 555.800 \$ abzuziehen.¹ Der maximale Abzug ist auf die vorläufige Nachlasssteuer beschränkt. Über den Unified Tax Credit hinaus gelangt im Nachlassfall kein weiterer Freibetrag zur Anwendung. Die Funktionsabschnitte werden erweitert um den Unified Tax Credit, indem das steuerpflichtige Vermögen (X) ersetzt wird durch das übergehende Vermögen (E) und der Funktionswert um 555.800 \$ gekürzt wird:

$$S_{USA(Erb\text{schaft})}(E) = s_{USA} * E - K - 555.800 \$$$

s_{USA}

Steuersatz USA

K

Konstante des jeweiligen Funktionsabschnittes des Tarifs $S_{USA}(X)$ ²

Der US-amerikanische Formeltarif stellt sich damit für Nachlassfälle in 2004 in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen (E) wie folgt dar:

übergehendes Vermögen E in \$			Steuer $S_{USA(Erb\text{schaft})}(E)$ in \$
0	$<E \leq$	1.500.000	$S_{USA(Erb\text{schaft})}(E) = 0$
1.500.000	$<E \leq$	2.000.000	$S_{USA(Erb\text{schaft})}(E) = 0,45E - 675.000$
2.000.000	$<E \leq$	∞	$S_{USA(Erb\text{schaft})}(E) = 0,48E - 735.000$

(Tab. BIII/19: US-amerikanischer Formeltarif in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen für Nachlässe für das Jahr 2004)

Aufgrund des hohen Steuerermäßigungsbetrages setzt die US-amerikanische Nachlasssteuer erst ab einem übergehenden Vermögen von über 1.500.000 \$³ ein.

Im **Schritt zwei** erfolgt die Ermittlung der deutschen Steuerbelastung auf die vererbten Anteile der US-amerikanischen Personengesellschaft vor Anrechnung der amerikanischen Nachlasssteuer.

Ausgangspunkt für die Berechnung der deutschen Erbschaftsteuer ist der Stufentarif des § 19 Abs. 1 ErbStG für die Steuerklasse I⁴:

$$S_D(X) = X * s_D$$

$S_D(X)$ Deutsche Erbschaftsteuer auf das steuerpflichtige Vermögen

s_D Steuersatz Deutschland

¹ vgl. Kapitel B III 1.1.2.2, Seite 89 – 90 i.V.m. Kapitel B III 2.2.2 Seite 119 - 124

² vgl. Tab. BIII/18, Seite 134

³ $S_{USA}(1.500.000) = 0,43 * 1.500.000 - 89.200 - 555.800 = 0$

⁴ vgl. Kapitel B III 2.1 Seite 98 - 104

Für die Darstellung einer stetigen Funktion der deutschen Steuerbelastung wird der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG¹ in den Stufentarif des § 19 Abs. 1 ErbStG integriert. Die jeweiligen Höchstgrenzen für steuerpflichtige Erwerbe, für die ein Härteausgleich noch in Frage kommt, sind in H 75 ErbStH angegeben. In den Stufentarif des § 19 Abs. 1 ErbStG wird für jede Stufe ein zusätzliches Intervall integriert, dessen Grenzen aus der jeweiligen Wertstufe nach § 19 Abs. 1 ErbStG und der dazugehörigen Höchstgrenze für steuerpflichtige Erwerbe, für die ein Härteausgleich noch in Frage kommt, bestehen. Die Erbschaftsteuer ermittelt sich innerhalb der Intervalle, für die ein Härteausgleich zur Anwendung gelangt, wie folgt:

$$S_D(X) = X_{-1} * s_{D-1} + \frac{1}{2} (X - X_{-1})$$

X_{-1} letztvorhergehende Wertstufe i.S.d. § 19 Abs. 3 i.V.m. § 19 Abs. 1 ErbStG

s_{D-1} Steuersatz Deutschland für die letztvorhergehende Wertstufe

Da für den Steuerpflichtigen die Steuerbelastung auf das übergehende Vermögen und nicht für das steuerpflichtige übergehende Vermögen entscheidungsrelevant ist,² wird der persönliche Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zusätzlich in den Stufentarif integriert. Dieser beträgt für Kinder des Erblassers oder Schenkers 205.000 €:

$$X = E - 205.000$$

E übergehendes Vermögen

Der Definitionsabschnitt für die einzelnen Funktionsabschnitte des Stufentarifes wird in der Weise angepasst, dass zu den Tarifstufen des § 19 Abs. 1 ErbStG sowie zu den jeweiligen Höchstgrenzen für die Anwendung des Härteausgleiches der persönliche Freibetrag in Höhe von 205.000 € hinzuaddiert wird. Die Funktionsabschnitte werden erweitert um den persönlichen Freibetrag, indem das steuerpflichtige Vermögen (X) ersetzt wird durch das übergehende Vermögen (E) abzüglich des persönlichen Freibetrages:

¹ vgl. allgemein zum Härteausgleich Kapitel B III 2.1 Seite 98 - 104

² vgl. Kapitel B III 3.1, Seite 130 - 131

Funktionsabschnitt ohne Härteausgleich:

$$S_D(E) = (E - 205.000) * s_D$$

Funktionsabschnitt mit Härteausgleich:

$$S_D(E) = (E_{-1} - 205.000) * s_{D-1} + \frac{1}{2} ((E - 205.000) - (E_{-1} - 205.000))$$

$S_D(E)$ Deutsche Erbschaftsteuer auf das übergehende Vermögen

E_{-1} Übergehendes Vermögen der letztvorhergehenden Wertstufe

Für die Berechnung der deutschen Erbschaftsteuer vor Anrechnung der amerikanischen Nachlasssteuer ergibt sich folgende Funktion:

Übergehendes Vermögen E in €			Steuer $S_D(E)$
0	$<E \leq$	205.000	$S_D(E) = 0$
205.000	$<E \leq$	257.000	$S_D(E) = 0,07E - 14.350$
257.000	$<E \leq$	262.300	$S_D(E) = 0,5E - 124.860$
262.300	$<E \leq$	461.000	$S_D(E) = 0,11E - 22.550$
461.000	$<E \leq$	490.200	$S_D(E) = 0,5E - 202.340$
490.200	$<E \leq$	717.000	$S_D(E) = 0,15E - 30.750$
717.000	$<E \leq$	783.000	$S_D(E) = 0,5E - 281.700$
783.000	$<E \leq$	5.318.000	$S_D(E) = 0,19E - 38.950$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$S_D(E) = 0,5E - 1.687.530$
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$S_D(E) = 0,23E - 47.150$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$S_D(E) = 0,5E - 3.553.910$
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$S_D(E) = 0,27E - 55.350$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$S_D(E) = 0,5E - 5.982.450$
29.604.700	$<E <$	∞	$S_D(E) = 0,3E - 61.500$

(Tab. BIII/20 : Deutscher Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer)

Im **dritten Schritt** wird die **Gesamtsteuerbelastung** aus amerikanischer Nachlasssteuer und deutscher Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung der Anrechnung der amerikanischen Nachlasssteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer ermittelt. Die amerikanische Nachlasssteuer wird gemäß der Tariffunktion aus Tab. B III/19 in Höhe von $S_{USA(Erbschaft)}(E)$ festgesetzt. Die deutsche Erbschaftsteuer vor Anrechnung der amerikanischen Steuer ermittelt sich nach der Tariffunktion aus Tab. B III/20 in Höhe von $S_D(E)$. Die Währungsumrechnung erfolgt im Verhältnis 1 \$ = 1 €. ¹

¹ vgl. Kapitel A IV 6, Seite 16 - 17

Der **Anrechnungsbetrag** entspricht grundsätzlich der ausländischen Steuer; maximal kann jedoch nur die ausländische Steuer in der Höhe angerechnet werden, in der die deutsche Steuer auf das ausländische Vermögen entfällt.¹

Für die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung unter Berücksichtigung der Anrechnung ergibt sich folgende Funktion:

$$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(\mathbf{E}) = S_D(\mathbf{E}_{USA}) + S_D(\mathbf{E}_D) - \min \{ S_D(\mathbf{E}_{USA}); S_{USA(\text{Erbschaft})}(\mathbf{E}_{USA}) \} + S_{USA(\text{Erbschaft})}(\mathbf{E}_{USA})$$

mit:

$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(\mathbf{E})$	Gesamtsteuerbelastung auf das übergehende Weltvermögen
$S_D(\mathbf{E}_{USA})$	Deutsche Steuer auf das US-amerikanische übergehende Vermögen
$S_D(\mathbf{E}_D)$	Deutsche Steuer auf das deutsche übergehende Vermögen
$S_{USA(\text{Erbschaft})}(\mathbf{E}_{USA})$	US-amerikanische Steuer auf das US-amerikanische Vermögen

Die Gesamtsteuerbelastung wird ermittelt, indem die deutsche Steuer auf das ausländische Vermögen ($S_D(\mathbf{E}_{USA})$) und inländische Vermögen ($S_D(\mathbf{E}_D)$) um den Anrechnungsbetrag an ausländischer Steuer ($\min \{ S_D(\mathbf{E}_{USA}); S_{USA(\text{Erbschaft})}(\mathbf{E}_{USA}) \}$) gemindert und die ausländische Steuer ($S_{USA(\text{Erbschaft})}(\mathbf{E}_{USA})$) hinzuaddiert wird.

Gemäß Prämisse² besteht das gesamte übergehende Vermögen ausschließlich aus ausländischem Vermögen; daraus folgt:

$$\mathbf{E}_D = 0 \quad \text{und} \quad \mathbf{E} = \mathbf{E}_{USA}$$

somit:

$$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(\mathbf{E}) = S_D(\mathbf{E}) - \min \{ S_D(\mathbf{E}); S_{USA(\text{Erbschaft})}(\mathbf{E}) \} + S_{USA(\text{Erbschaft})}(\mathbf{E})$$

Für die **Berechnung des Anrechnungsbetrages** in Höhe von $\min \{ S_D(\mathbf{E}); S_{USA(\text{Erbschaft})}(\mathbf{E}) \}$ und somit zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung $S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(\mathbf{E})$ ist zu analysieren, ob die deutsche Steuerbelastung $S_D(\mathbf{E})$ größer, kleiner oder gleich der US-amerikanischen Steuerbelastung $S_{USA(\text{Erbschaft})}(\mathbf{E})$ ist. Es ist somit festzustellen, ob die Differenz aus deutscher Steuerbelastung vor Anrechnung der amerikanischen Steuer abzüglich der US-amerikanischen Steuerbelastung größer, kleiner oder gleich null ist. Die Tariffunktion der US-amerikanische Steuerbelas-

¹ Zur Anrechnungsmethode vgl. auch Kapitel B III 2.2.1.2.2, Seite 115 – 119.

² vgl. Kapitel A IV 1, Seite 8 - 9

tung $S_{USA(Erb\text{schaft})}(E)$ wird von der Tariffunktion der deutschen Steuerbelastung $S_D(E)$ subtrahiert. Das Ergebnis der Subtraktion stellt die Funktion $S_{(Differenz)}(E)$ dar. Anhand der Funktionswerte der Funktion $S_{(Differenz)}(E)$ lässt sich bestimmen, ob als Anrechnungsbetrag die vollständige ausländische Steuer $S_{USA(Erb\text{schaft})}(E)$ oder die ausländische Steuer in Höhe der deutschen Steuer auf das ausländische Vermögen $S_D(E)$ zur Anwendung gelangt. Dafür lassen sich die Funktionswerte in drei Fallgruppen aufteilen:

1. Fall: $S_{(Differenz)}(E) > 0$

das bedeutet:

$$S_D(E) > S_{USA(Erb\text{schaft})}(E)$$

daraus folgt:

$$\min \{ S_D(E); S_{USA(Erb\text{schaft})}(E) \} = S_{USA(Erb\text{schaft})}(E)$$

$$S_{G(Erb\text{schaft}/PG)}(E) = S_D(E) - S_{USA(Erb\text{schaft})}(E) + S_{USA(Erb\text{schaft})}(E)$$

somit:

$$S_{G(Erb\text{schaft}/PG)}(E) = S_D(E)$$

Sind die Funktionswerte der Funktion $S_{(Differenz)}(E)$ **positiv**, so ist für das übergehende Vermögen die deutsche Steuer (vor Anrechnung) höher als die US-amerikanische Steuer. Als Anrechnungsbetrag kommt somit die vollständige amerikanische Steuer in Höhe von $S_{USA(Erb\text{schaft})}(E)$ zur Anwendung. Durch die vollständige Anrechnung der amerikanischen Steuer wird im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung die von den USA erhobene Steuer vollständig kompensiert. Es verbleibt eine Gesamtsteuerbelastung in Höhe des **deutschen Steuerniveaus**.

2. Fall: $S_{(Differenz)}(E) < 0$

das bedeutet:

$$S_D(E) < S_{USA(Erb\text{schaft})}(E)$$

daraus folgt:

$$\min \{ S_D(E); S_{USA(Erb\text{schaft})}(E) \} = S_D(E)$$

$$S_{G(Erb\text{schaft}/PG)}(E) = S_D(E) - S_D(E) + S_{USA(Erb\text{schaft})}(E)$$

somit:

$$S_{G(Erb\text{schaft}/PG)}(E) = S_{USA(Erb\text{schaft})}(E)$$

Sind die Funktionswerte der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ **negativ**, so ist für das übergehende Vermögen die amerikanische Steuer höher, als die deutsche Steuer (vor Anrechnung). In diesem Fall kann maximal die ausländische Steuer in der Höhe angerechnet werden, in der die deutsche Steuer auf das amerikanische Vermögen entfällt, also in Höhe von $S_D(E)$. Da das gesamte Vermögen ausschließlich aus amerikanischem Vermögen besteht, verbleibt nach Anrechnung der US-amerikanischen Steuer auf die deutschen Steuer eine deutsche Steuer von null. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht somit der **US-amerikanischen Steuerbelastung**.

3. Fall: $S_{(\text{Differenz})}(E) = 0$

das bedeutet:

$$S_D(E) = S_{\text{USA}(\text{Erbchaft})}(E)$$

daraus folgt:

$$S_{\text{G}(\text{Erbchaft/PG})}(E) = S_D(E) = S_{\text{USA}(\text{Erbchaft})}(E)$$

Ergeben die Funktionswerte der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ **null**, so ist für das übergehende Vermögen die deutsche Steuer (vor Anrechnung) genauso hoch wie die US-amerikanische Steuer. Als Anrechnungsbetrag kommt somit die vollständige amerikanische Steuer in Höhe von $S_{\text{USA}(\text{Erbchaft})}(E)$ zur Anwendung. Es verbleibt eine Gesamtsteuerbelastung, die **sowohl dem deutschen als auch dem US-amerikanischen Steuerniveau** entspricht.

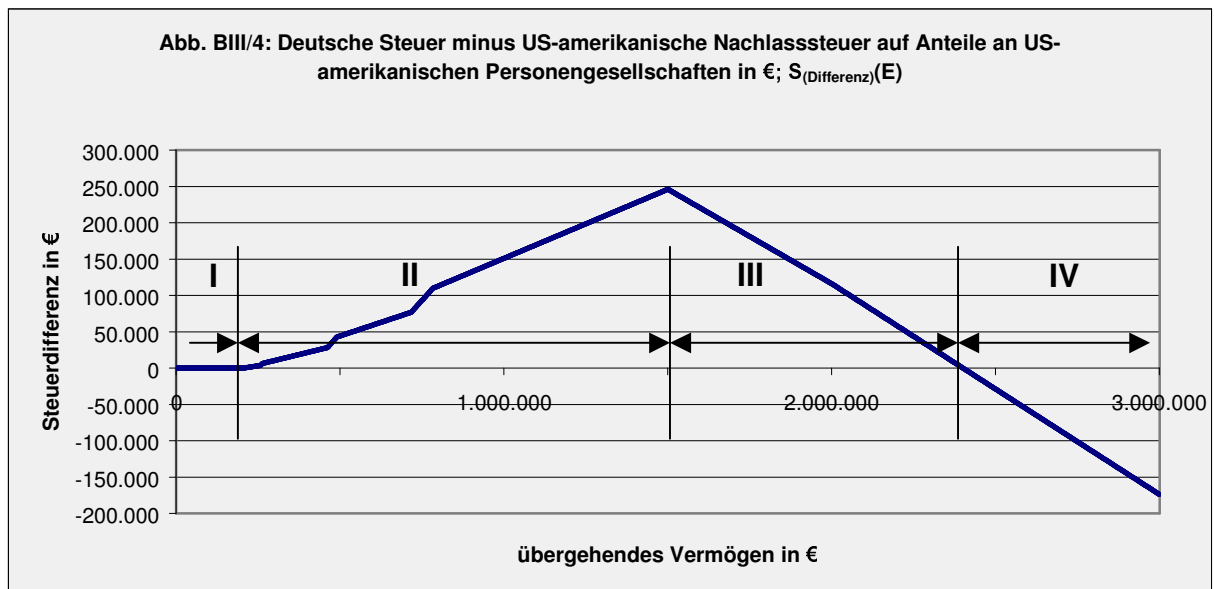
Nachfolgend werden die Funktionswerte der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ nach dem oben genannten Kriterium analysiert. Aus den Ergebnissen lässt sich die Gesamtsteuerbelastung $S_{\text{G}(\text{Erbchaft/PG})}(E)$ ableiten.

Übergehendes Vermögen E in €			$S_{(\text{Differenz})}(E) = S_D(E) - S_{\text{USA}(\text{Erbchaft})}(E)$ in €
0	$<E \leq$	205.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0$
205.000	$<E \leq$	257.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,07E - 14.350$
257.000	$<E \leq$	262.300	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,5E - 124.860$
262.300	$<E \leq$	461.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,11E - 22.550$
461.000	$<E \leq$	490.200	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,5E - 202.340$
490.200	$<E \leq$	717.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,15E - 30.750$
717.000	$<E \leq$	783.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,5E - 281.700$
783.000	$<E \leq$	1.500.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,19E - 38.950$
1.500.000	$<E \leq$	2.000.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = - 0,26E + 636.050$
2.000.000	$<E \leq$	5.318.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = - 0,29E + 696.050$

Übergehendes Vermögen E in €			$S_{(\text{Differenz})}(E) = S_D(E) - S_{\text{USA}(\text{Erbschaft})}(E)$ in €
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,02E - 952.530$
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,25E + 687.850$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,02E - 2.818.910$
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,21E + 679.650$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,02E - 5.247.450$
29.604.700	$<E <$	∞	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,18E + 673.500$

(Tab. BIII/21: Funktion Deutsche Erbschaftsteuer minus US-amerikanische Nachlasssteuer auf Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften)

Die Ergebnisse der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E) = S_D(E) - S_{\text{USA}(\text{Erbschaft})}(E)$ der Tab. BIII/21 lassen sich in **vier Abschnitte** einteilen.¹



Das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ des **ersten Abschnitts** für übergehendes Vermögen (E) von 0 € bis 205.000 € beträgt **null**.

Bis zu einem übergehendem Vermögen in Höhe von 205.000 € wird weder eine amerikanische Nachlasssteuer aufgrund des amerikanischen Ermäßigungsbetrages noch eine deutsche Erbschaftsteuer aufgrund des persönlichen Freibetrages erhoben. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt somit null. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht **sowohl dem deutschen Steuerniveau als auch dem amerikanischem Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: 0).

Im **zweiten Abschnitt** für übergehendes Vermögen (E) von über 205.000 € bis 1.500.000 € ist das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ **positiv und ansteigend**.

¹ vgl. Abschnitte I bis IV in Abb. BIII/4

Die deutsche Steuer (vor Anrechnung) ist höher als die amerikanische Steuer innerhalb dieses Funktionsabschnittes. Während die deutsche Besteuerung bereits ab Überschreiten des persönlichen Freibetrages in Höhe von 205.000 € einsetzt, wird in den USA übergehendes Vermögen bis zu 1.500.000 € aufgrund des hohen amerikanischen Steuerermäßigungsbeitrages nicht besteuert. Das positive Ergebnis stellt die von Deutschland zu erhebende Erbschaftsteuer dar. Die Gesamtsteuerbelastung besteht ausschließlich aus der deutschen Steuerbelastung. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht somit dem **deutschen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **D**).

Das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ des **dritten Abschnitts** für übergehendes Vermögen von über 1.500.000 € bis 2.400.172 € ist **positiv und fallend**.

In diesem Definitionsbereich ist die deutsche Steuer weiterhin höher als die amerikanische Steuer. Ab 1.500.000 € übergehendes Vermögen übersteigt die vorläufige Nachlasssteuer den Steuerermäßigungsbeitrag, so dass es zu einer amerikanischen Steuerbelastung kommt. Grundsätzlich liegt das amerikanische Steuerniveau über dem deutschen Steuerniveau. Der hohe amerikanische Steuerermäßigungsbeitrag überkompensiert jedoch die geringeren deutschen Steuersätze und den deutschen Freibetrag. Nach Anrechnung der amerikanischen Steuer auf die deutsche Steuer verbleibt eine Erhebung der deutschen Steuer in Höhe des positiven Ergebnisses. Die Gesamtsteuerbelastung setzt sich aus der amerikanischen Steuerbelastung und der deutschen Steuerbelastung zusammen. Die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen entspricht dem deutschen Steuerniveau (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **D**).

Im **vierten Abschnitt** für übergehendes Vermögen von über 2.400.172 € bis ∞ ist das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ **negativ**.

Die amerikanische Steuer ist innerhalb des angegebenen Intervalls höher als die deutsche Steuer (vor Anrechnung der amerikanischen Steuer). Der hohe amerikanische Steuerermäßigungsbeitrag wird durch die geringeren deutschen Steuersätze überkompensiert. Die amerikanische Steuer wird bis zur Höhe der deutschen Steuer (vor Anrechnung) angerechnet. Da die amerikanische Steuer höher als die deutsche Steuer (vor Anrechnung der amerikanischen Steuer) ist, wird die deutsche Steuer nach Anrechnung der amerikanischen Steuer mit null festgesetzt. Das negative Er-

gebnis stellt den Anrechnungsüberhang an amerikanischer Steuer dar. Die Gesamtsteuerbelastung besteht ausschließlich aus der amerikanischen Steuerbelastung. Die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen entspricht **dem amerikanischen Erbschaftsteuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: A_E).

Für jeden der vier Funktionsabschnitte richtet sich die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen wie aufgezeigt entweder nach dem amerikanischen oder nach dem deutschen Steuerniveau. Die **Funktion der Gesamtsteuerbelastung** kann somit analog den Ergebnissen für die Abschnitte eins bis vier aus den entsprechenden Funktionsabschnitten des US-amerikanischen Formeltarif für Nachlässe für das Jahr 2004¹ und dem deutschen Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer² zusammengesetzt werden:

Übergehendes Vermögen E in €			Gesamtsteuerbelastung $S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E)$ in €	Gesamtsteuerbelastungsstufe
0	$<E \leq$	205.000	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0$	0
205.000	$<E \leq$	257.000	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,07E - 14.350$	D
257.000	$<E \leq$	262.300	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,5E - 124.860$	D
262.300	$<E \leq$	461.000	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,11E - 22.550$	D
461.000	$<E \leq$	490.200	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,5E - 202.340$	D
490.200	$<E \leq$	717.000	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,15E - 30.750$	D
717.000	$<E \leq$	783.000	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,5E - 281.700$	D
783.000	$<E \leq$	2.400.172	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,19E - 38.950$	D
2.400.172	$<E \leq$	∞	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,48E - 735.000$	A_E

(Tab. BIII/22: Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften)

¹ vgl. Tab. BIII/19, Seite 135

² vgl. Tab. BIII/20, Seite 137

3.2.2 Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft

Das Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft unterliegt sowohl der beschränkten US-amerikanischen Schenkungsteuerpflicht als auch der unbeschränkten deutschen Schenkungsteuerpflicht. Die US-amerikanische Schenkungsteuer wird auf die deutsche Schenkungsteuer bis zur Höhe des Anrechnungshöchstbetrages angerechnet.¹

Die quantitative Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an einer US-amerikanischen Personengesellschaft erfolgt analog der Vorgehensweise für das Vererben von US-amerikanischen Personengesellschaftsanteilen in **drei Schritten**. Im **ersten Schritt** wird die amerikanische Schenkungsteuerbelastung ermittelt. Im **zweiten Schritt** erfolgt die Berechnung der deutschen Steuerbelastung vor Anrechnung der amerikanischen Schenkungsteuer. Im **dritten Schritt** wird die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft aus amerikanischer Schenkungsteuer und deutscher Schenkungsteuer unter Berücksichtigung der Anrechnung der amerikanischen Schenkungsteuer ermittelt.

Im **Schritt eins** wird die US-amerikanische Schenkungsteuerbelastung auf den übergehenden Personengesellschaftsanteil berechnet. Da sowohl für Erbschaften als auch für Schenkungen derselbe US-amerikanische Teilmengensstaffeltarif gem. Sec. 2001 (c) IRC anzuwenden ist, wird für die weiteren Berechnungen der im Kapitel B III 3.2.1 ermittelte US-amerikanische Formeltarif für das Jahr 2004 zugrunde gelegt.² Ein Unified Tax Credit, der die amerikanische Steuerbelastung erheblich mindert, wird ausschließlich für Nachlässe gewährt und kommt somit im Schenkungsfall nicht zur Anwendung.³ Im Schenkungsfall wird lediglich die Höhe des übergehenden Vermögens (E) um einen Freibetrag in Höhe von 10.000 \$ gemindert.⁴ Da die Steuerbelastung für den Steuerpflichtigen in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens anstatt in Abhängigkeit vom steuerpflichtigen Vermögen (X) dargestellt wird, wird in den

¹ vgl. Kapitel B III 2.2.2, Seite 119 - 124

² vgl. Tab. BIII/19, Seite 135

³ vgl. Kapitel B III 2.2.2, Seite 119 - 124

⁴ vgl. Kapitel B III 1.1.2.1, Seite 88 - 89

US-amerikanischen Formeltarif für das Jahr 2004 der Freibetrag in Höhe von 10.000 \$ integriert.

Der Definitionsbereich für die einzelnen Funktionsabschnitte des Tarifs $S_{USA}(X)$ wird angepasst, indem zu den jeweiligen Tarifstufen der Freibetrag von 10.000 \$ addiert wird. Die Funktionsabschnitte werden erweitert um den Freibetrag, indem das steuerpflichtige Vermögen (X) ersetzt wird durch das übergehende Vermögen (E) abzüglich des persönlichen Freibetrages:

$$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = s_{USA} * (E - 10.000) - K$$

s_{USA}

Steuersatz USA

K

Konstante des jeweiligen Funktionsabschnittes des Tarifs $S_{USA}(X)$ ¹

Für die Berechnung der US-amerikanischen Schenkungsteuer ergibt sich als Ergebnis folgende Funktion:

übergehendes Vermögen E (in \$)			Steuer $S_{USA(\text{Schenkung})}(E)$ in \$
0		10.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0$
10.000	$<E \leq$	20.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,18E - 1.800$
20.000	$<E \leq$	30.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,2E - 2.200$
30.000	$<E \leq$	50.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,22E - 2.800$
50.000	$<E \leq$	70.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,24E - 3.800$
70.000	$<E \leq$	90.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,26E - 5.200$
90.000	$<E \leq$	110.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,28E - 7.000$
110.000	$<E \leq$	160.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,3E - 9.200$
160.000	$<E \leq$	260.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,32E - 12.400$
260.000	$<E \leq$	510.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,34E - 17.600$
510.000	$<E \leq$	760.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,37E - 32.900$
760.000	$<E \leq$	1.010.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,39E - 48.100$
1.010.000	$<E \leq$	1.260.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,41E - 68.300$
1.260.000	$<E \leq$	1.510.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,43E - 93.500$
1.510.000	$<E \leq$	2.010.000	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,45E - 123.700$
2.000.000	$<E \leq$	∞	$S_{USA(\text{Schenkung})}(E) = 0,48E - 184.000$

(Tab. BIII/23: US-amerikanischer Formeltarif für Schenkungen für das Jahr 2004)

Im **Schritt zwei** erfolgt die Ermittlung der deutschen Steuerbelastung auf die verschenkten Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften vor Anrechnung der amerikanischen Schenkungsteuer. Da die deutsche Steuerbelastung unabhängig von der gewählten Übertragungsart ermittelt wird, ist die deutsche Schenkungsteuerbelastung vor Anrechnung der amerikanischen Schenkungsteuer identisch mit der

¹ vgl. Tab. BIII/18, Seite 134

deutschen Erbschaftsteuerbelastung vor Anrechnung der amerikanischen Nachlasssteuer. Für die weiteren Berechnungen wird deshalb auf die im Kapitel B III 3.2.1 ermittelte Funktion des deutschen Formeltarifs für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zurückgegriffen.¹

Die Gesamtsteuerbelastung wird im **Schritt drei** aus amerikanischer und deutscher Schenkungsteuer unter Berücksichtigung der amerikanischen Schenkungsteuer ermittelt. Die amerikanische Schenkungsteuer wird gemäß der Tariffunktion aus Tab. BIII/23 festgesetzt. Die deutsche Schenkungsteuer vor Anrechnung der amerikanischen Steuer ermittelt sich nach der Tariffunktion aus Tab. BIII/24. Die Währungsumrechnung erfolgt im Verhältnis 1 \$ = 1 €.²

Für die Berechnung des Anrechnungsbetrages³ und somit Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung $S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E)$ ist zu analysieren, ob die deutsche Steuerbelastung $S_D(E)$ größer, kleiner oder gleich der US-amerikanischen Steuerbelastung $S_{USA(\text{Schenkung})}(E)$ ist. Es ist somit festzustellen, ob die Differenz aus deutscher Steuerbelastung vor Anrechnung der amerikanischen Steuer abzüglich der US-amerikanischen Steuerbelastung größer, kleiner oder gleich null ist. Die Tariffunktion der US-amerikanischen Steuerbelastung $S_{USA(\text{Schenkung})}(E)$ wird von der Tariffunktion der deutschen Steuerbelastung $S_D(E)$ subtrahiert. Das Ergebnis der Subtraktion stellt die Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ dar.⁴

übergehendes Vermögen E in €			$S_{(\text{Differenz})}(E) = S_D(E) - S_{USA(\text{Schenkung})}(E)$ in €
0	$<E \leq$	10.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0$
10.000	$<E \leq$	20.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,18E + 1.800$
20.000	$<E \leq$	30.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,2E + 2.200$
30.000	$<E \leq$	50.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,22E + 2.800$
50.000	$<E \leq$	70.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,24E + 3.800$
70.000	$<E \leq$	90.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,26E + 5.200$
90.000	$<E \leq$	110.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,28E + 7.000$
110.000	$<E \leq$	160.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,3E + 9.200$
160.000	$<E \leq$	205.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,32E + 12.400$
205.000	$<E \leq$	257.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,25E - 1.950$
257.000	$<E \leq$	260.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,18E - 112.460$
260.000	$<E \leq$	262.300	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,16E - 107.260$
262.300	$<E \leq$	461.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,23E - 4.950$
461.000	$<E \leq$	490.200	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,16E - 184.740$

¹ vgl. Tab. BIII/20, Seite 135

² vgl. Kapitel A IV 6, Seite 16 - 17

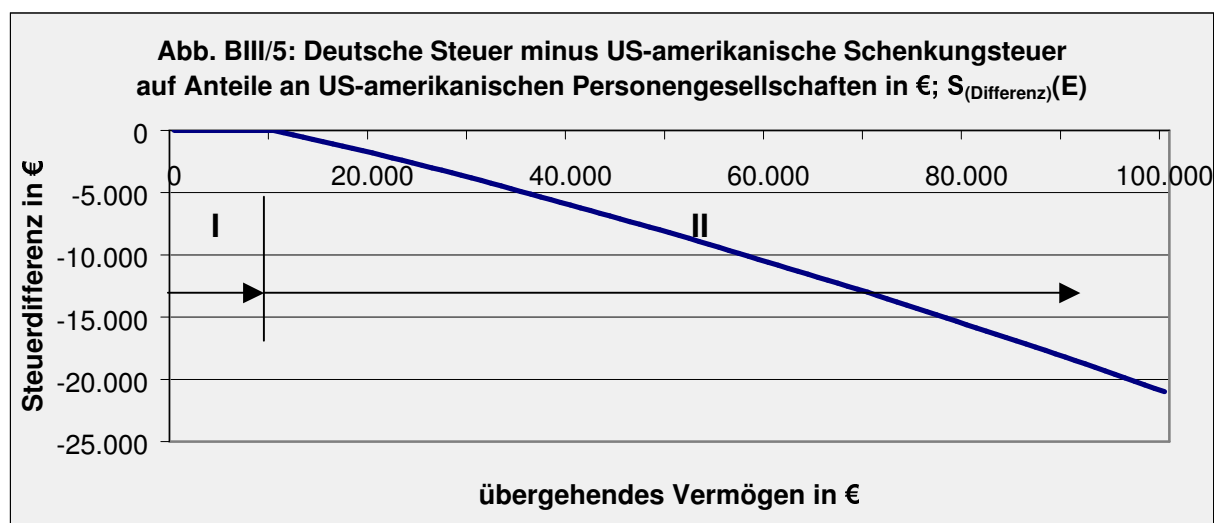
³ Zur Berechnung des Anrechnungsbetrages vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 138.

⁴ Zur Auswertung der Funktionswerte der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 139 - 140.

übergehendes Vermögen E in €			$S_{\text{(Differenz)}}(E) = S_D(E) - S_{\text{USA(Schenk)}}(E)$ in €
490.200	$<E \leq$	510.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = -0,19E - 13.150$
510.000	$<E \leq$	717.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = -0,22E + 2.150$
717.000	$<E \leq$	760.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = 0,13E - 248.800$
760.000	$<E \leq$	783.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = 0,11E - 233.600$
783.000	$<E \leq$	1.010.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = -0,2E + 9.150$
1.010.000	$<E \leq$	1.260.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = -0,22E + 29.350$
1.260.000	$<E \leq$	1.510.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = -0,24E + 54.550$
1.510.000	$<E \leq$	2.010.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = -0,26E + 84.750$
2.010.000	$<E \leq$	5.318.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = -0,29E + 145.050$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = 0,02E - 1.503.530$
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = -0,25E + 136.850$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = 0,02E - 3.369.910$
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = -0,21E + 128.650$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = 0,02E - 5.798.450$
29.604.700	$<E \leq$	∞	$S_{\text{(Differenz)}}(E) = -0,18E + 122.500$

(Tab. BIII/24: Funktion Deutsche Schenkungsteuer minus US-amerikanische Schenkungsteuer auf Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften)

Die Ergebnisse der Funktion $S_{\text{(Differenz)}}(E) = S_D(E) - S_{\text{USA(Schenk)}}(E)$ lassen sich in **zwei Abschnitte** einteilen.¹



Das Ergebnis der Funktion $S_{\text{(Differenz)}}(E)$ des **ersten Abschnitts** für übergendes Vermögen von 0 € bis 10.000 € beträgt **null**.

Bis zu 10.000 € übergendes Vermögen liegt das Vermögen innerhalb des deutschen persönlichen Freibetrages und des amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrages, so dass von keinem der beteiligten Staaten eine Steuer erhoben wird. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt somit null. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht

¹ vgl. Abschnitte I und II in Abb. BIII/5

sowohl dem deutschen Steuerniveau als auch dem amerikanischen Steuerebene (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **0**).

Im **zweiten Abschnitt** für übergehendes Vermögen von über 10.000 € bis ∞ ist das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ **negativ**.

Die amerikanische Schenkungsteuer ist höher als die deutsche Steuer (vor Anrechnung); zum einen liegt das amerikanische Schenkungsteuerniveau über dem deutschen Steuerniveau, zum anderen liegt der deutsche Freibetrag mit 205.000 € über dem amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrag in Höhe von 10.000 €. Die deutsche Steuerbelastung (vor Anrechnung der amerikanischen Schenkungsteuer) setzt somit erst bei einem übergehendem Vermögen von über 205.000 € ein, während die amerikanische Besteuerung bereits ab einem übergehendem Vermögen von über 10.000 € beginnt. Die amerikanische Steuer wird bis zum Anrechnungshöchstbetrag in Höhe der deutschen Steuer (vor Anrechnung) auf die deutsche Steuer angerechnet. Da die amerikanische Steuer höher ist als die deutsche Steuer, wird die deutsche Steuer nach Anrechnung mit null € festgesetzt. Das negative Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ stellt den Anrechnungsüberhang an amerikanischer Schenkungsteuer dar. Als Ergebnis lässt sich festhalten, dass die Gesamtsteuerbelastung für diesen Abschnitt ausschließlich aus der amerikanischen Schenkungsteuerbelastung besteht; die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen entspricht somit dem **amerikanischen Schenkungsteuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **A_S**).

Für übergehendes Vermögen von 0 € bis 10.000 € fällt weder amerikanische Schenkungsteuer noch deutsche Schenkungsteuer an und folgt somit sowohl dem deutschen als auch dem amerikanischen Schenkungsteuerniveau. Ab einem übergehendem Vermögen von 10.000 € entspricht die Gesamtsteuerbelastung dem amerikanischen Schenkungsteuerniveau. Die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften entspricht somit der Funktion des US-amerikanischen Formeltarifs für Schenkungen für das Jahr 2004:

übergehendes Vermögen E in €		Gesamtsteuerbelastung $S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E)$ in €		Gesamtsteuer- belastungsstufe
0	10.000	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0$		0
10.000	$<E \leq 20.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,18E - 1.800$		A_S
20.000	$<E \leq 30.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,2E - 2.200$		A_S
30.000	$<E \leq 50.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,22E - 2.800$		A_S
50.000	$<E \leq 70.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,24E - 3.800$		A_S
70.000	$<E \leq 90.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,26E - 5.200$		A_S
90.000	$<E \leq 110.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,28E - 7.000$		A_S
110.000	$<E \leq 160.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,3E - 9.200$		A_S
160.000	$<E \leq 260.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,32E - 12.400$		A_S
260.000	$<E \leq 510.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,34E - 17.600$		A_S
510.000	$<E \leq 760.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,37E - 32.900$		A_S
760.000	$<E \leq 1.010.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,39E - 48.100$		A_S
1.010.000	$<E \leq 1.260.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,41E - 68.300$		A_S
1.260.000	$<E \leq 1.510.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,43E - 93.500$		A_S
1.510.000	$<E \leq 2.010.000$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,45E - 123.700$		A_S
2.010.000	$<E \leq \infty$	$S_{G(\text{Schenkung/PG})}(E) = 0,48E - 184.000$		A_S

(Tab. BIII/25: Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften für 2004)

3.2.3 Vererben und Verschenken von Anteilen an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft

Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften unterliegen weder der amerikanischen Schenkungsteuer noch der amerikanischen Nachlasssteuer.¹ Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften unterliegen ausschließlich der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht.

Da im deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht grundsätzlich Erbschaften und Schenkungen gleichbehandelt werden, entspricht die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften der Funktion des deutschen Formeltarifs für die Erbschaft- und Schenkungsteuer²:

¹ vgl. Kapitel B III 2.2.2, Seite 119 - 124

² vgl. Tab. BIII/20, Seite 137

Übergehendes Vermögen E in €			Gesamtsteuerbelastung $S_{G(\text{Kap.Ges})}(E)$ in €	Gesamtsteuer- belastungsstufe
0	$<E \leq$	205.000	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0$	0
205.000	$<E \leq$	257.000	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,07E - 14.350$	D
257.000	$<E \leq$	262.300	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,5E - 124.860$	D
262.300	$<E \leq$	461.000	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,11E - 22.550$	D
461.000	$<E \leq$	490.200	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,5E - 202.340$	D
490.200	$<E \leq$	717.000	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,15E - 30.750$	D
717.000	$<E \leq$	783.000	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,5E - 281.700$	D
783.000	$<E \leq$	5.318.000	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,19E - 38.950$	D
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,5E - 1.687.530$	D
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,23E - 47.150$	D
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,5E - 3.553.910$	D
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,27E - 55.350$	D
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,5E - 5.982.450$	D
29.604.700	$<E <$	∞	$S_{G(\text{Kap.Ges})}(E) = 0,3E - 61.500$	D

(Tab. BIII/26: Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften)

Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften besteht ausschließlich aus der deutschen Steuerbelastung und entspricht somit dem **deutschen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **D**).

3.2.4 Sensitivitätsanalyse für die quantitativen Restriktionen im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung - USA

Die Berechnung der Gesamtsteuerbelastungen für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften erfolgten im Rahmen der Kapitel B III 3.2.1 bis B III 3.2.2 unter Berücksichtigung folgender zwei Restriktionen:

1. Die amerikanische Bewertung des amerikanischen unternehmerischen Vermögens sowie die deutsche Bewertung des amerikanischen unternehmerischen Vermögens führen zum gleichen Betrag.
2. Ein Euro entspricht dem Wert eines US-Dollars.

Im Fall der **Aufhebung der Restriktionen** lassen sich grundsätzlich folgende Aussagen bezüglich der eintretenden Veränderungen der amerikanischen Besteuerung treffen:

I. Veränderungen durch Aufhebung der ersten Restriktion

- Eine im Vergleich zu Deutschland **höhere US-amerikanische Bewertung** führt zu einer höheren US-amerikanischen Steuerbemessungsgrundlage und somit zu einer **höheren US-amerikanischen Steuerbelastung**.
- Eine im Vergleich zu Deutschland **niedrigere US-amerikanische Bewertung** führt zu einer niedrigeren US-amerikanischen Steuerbemessungsgrundlage und somit zu einer **niedrigeren US-amerikanischen Steuerbelastung**.

II. Veränderungen durch Aufhebung der zweiten Restriktion

- Ein **steigender Dollar** bedeutet, dass mehr Euros für einen Dollar aufgewendet werden müssen. Für die Begleichung der US-amerikanischen Erbschaft- und Schenkungsteuerschuld, die in US-Dollar valuiert, muss somit ein höherer Euro-Betrag aufgewendet werden, so dass die **US-amerikanische Steuerbelastung steigt**.
- Ein **fallender Dollar** bedeutet, dass weniger Euros für einen Dollar aufgewendet werden müssen. Für die Begleichung der US-amerikanischen Erbschaft- und Schenkungsteuerschuld, die in US-Dollar valuiert, muss somit ein niedrigerer Euro-Betrag aufgewendet werden, so dass die **US-amerikanische Steuerbelastung sinkt**.

Eine Abweichung der US-amerikanischen Steuerbelastung bei Aufhebung der Restriktionen im Vergleich zur Steuerbelastung bei Aufrechterhaltung der Restriktionen führt **nicht in jedem Fall zu einer Änderung der Gesamtsteuerbelastung**. Nachfolgend wird für die vier Übertragungskonstellationen aufgezeigt, in welchen Fällen die Aufhebung der Restriktionen zu einer Veränderung der Gesamtsteuerbelastung führt. Dabei werden die Restriktionen Nr. 1 und Nr. 2 zusammen dargestellt, da sie zu den gleichen tendenziellen Veränderungen der Steuerbelastungen führen.

1) Übertragungskonstellationen „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“¹ und „Verschenken von Anteilen an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“²:

Für die aufgeführten Übertragungskonstellationen wird aufgezeigt, wie sich eine abweichende US-amerikanische Bewertung sowie ein von der Restriktion abweichender US-Dollarkurs auf die Gesamtsteuerbelastung tendenziell auswirkt. Dabei werden unter dem Gliederungspunkt a) die Folgen einer im Vergleich zu Deutschland höheren Bewertung sowie alternativ die Folgen eines steigenden US-Dollars untersucht; unter Gliederungspunkt b) erfolgt entsprechend eine Untersuchung bei einer vergleichsweise niedrigeren Bewertung und alternativ einem fallenden US-Dollar.

**a) US-amerikanische Bewertung > deutsche Bewertung;
steigender US-Dollar**

aa) Abschnitte von übergehenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer über der amerikanischen Steuer liegt:³

Ein **geringer Anstieg** der Bewertung bzw. des US-Dollars führt zwar zu einem Anstieg der amerikanischen Steuerbelastung, solange diese jedoch unter der deutschen Steuerbelastung bleibt, ergeben sich **keine Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung**. Lediglich die Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung aus deutscher und amerikanischer Steuer ändert sich.

Bei einem **starken Anstieg** der Bewertung bzw. des US-Dollars kann die amerikanische Steuer höher sein, als die deutsche Steuer. Der Teil des Anstiegs der Bewertung bzw. des steigenden US-Dollars, der die Anhebung der US-amerikanischen Steuer bis zur Höhe der deutschen Steuer verursacht, hat zwar eine Erhöhung der amerikanischen Steuer zur Folge, die Gesamtsteuerbelastung erhöht sich jedoch nicht. Ausschließlich der Teil des Anstiegs der Bewertung bzw. des steigenden US-

¹ vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 133 - 143

² vgl. Kapitel B III 3.2.2, Seite 144 - 149

³ Für die Übertragungskonstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf die Abschnitte II und III im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung zu; vgl. Seite 141 - 142. Für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“ treffen die nachfolgenden Aussagen nicht zu, da für kein übergehendes Vermögen die deutsche Steuer über der amerikanischen Steuer liegt.

Dollars, welcher einen Anrechnungsüberhang an amerikanischer Steuer entstehen lässt, führt zu einer **Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung** in Höhe des entstandenen Anrechnungsüberhanges.

ab) Abschnitte von übergewendenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer unter der amerikanischen Steuer liegt:¹

Jeder Anstieg der US-amerikanischen Bewertung bzw. des US-Dollars führt zu einer Erhöhung eines bereits vorhandenen Anrechnungsüberhanges. Die Erhöhung des Anrechnungsüberhanges entspricht dabei der **Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung**.

**b) US-amerikanische Bewertung < deutsche Bewertung;
sinkender US-Dollar**

ba) Abschnitte von übergewendenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer über der amerikanischen Steuer liegt:²

Eine niedrigere US-amerikanische Bewertung sowie ein sinkender US-Dollar verringern die festzusetzende amerikanische Steuer. Da jedoch aufgrund des Anrechnungsverfahrens die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen immer dem jeweils höheren Steuerniveau von ausländischem und deutschem Steuerniveau entspricht, führt eine geringere amerikanische Steuerbelastung zu **keiner Veränderung der Gesamtsteuerbelastung**; lediglich die Zusammensetzung aus deutscher Steuer und amerikanischer Steuer ändert sich.

¹ Für die Übertragungskonstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf den Abschnitt IV im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung zu; vgl. Seite 142 - 143. Für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf den Abschnitt II im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung zu; vgl. Seite 148.

² Zur Bedeutung vgl. Ausführungen der Fußnote 3, Seite 152.

bb) Abschnitte von übergelenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer unter der amerikanischen Steuer liegt:¹

Eine Absenkung der amerikanischen Bewertung bzw. des US-Dollars führt zu einer geringeren US-amerikanischen Steuerbelastung. Ein vorhandener Anrechnungsüberhang wird mit zunehmend geringerer amerikanischer Bewertung bzw. mit zunehmend sinkendem US-Dollarkurs geringer. In gleichem Umfang wie die Abnahme des Anrechnungsüberhanges **vermindert** sich ebenfalls die **Gesamtsteuerbelastung**. Der Teil der Absenkung der US-amerikanischen Bewertung bzw. des US-Dollars, der eine Absenkung der US-amerikanischen Steuerbelastung unter das deutsche Steuerniveau bewirkt, hat **keine Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung**, da aufgrund des Anrechnungsverfahrens die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen stets dem jeweils höheren Steuerniveau von ausländischem und deutschem Steuerniveau entspricht.

2) Übertragungskonstellationen „Vererben von Anteilen an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft“ und „Verschenken von Anteilen an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft“:²

Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften unterliegen ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht. Eine Abweichung der deutschen Bewertung von der US-amerikanischen Bewertung sowie ein Abweichen des unterstellten US-Dollar-Euro-Verhältnisses führt somit zu **keiner Änderung der Gesamtsteuerbelastung**.

Über die Übertragungskonstellationen übergreifende Überlegungen zu Progressionseffekten

Bei der Interpretation der Ergebnisse der Gesamtsteuerbelastungen ist weiterhin zu beachten, dass bei den hier untersuchten Erbschaften und Schenkungen das vollständige zu übertragende Vermögen **ausschließlich** nur aus **ausländischem un-**

¹ Zur Bedeutung vgl. Ausführungen der Fußnote 1, Seite 153.

² vgl. Kapitel B III 3.2.3, Seite 149 - 150

unternehmerischen Vermögen besteht und **inländisches Vermögen** des Erblassers bzw. Schenkers **nicht mit einbezogen** wird.¹

Würde diese Restriktion aufgehoben werden und würde neben dem US-amerikanischen unternehmerischen Vermögen auch inländisches Vermögen übertragen werden, so hätte das inländische Vermögen auch Auswirkungen auf die deutsche Steuerbelastung, die auf das US-amerikanische unternehmerische Vermögen entfällt.

Der deutsche Erbschaftsteuertarif nach § 19 Abs. 1 ErbStG ist als progressiver Stufentarif ausgestaltet.² Innerhalb der einzelnen Steuerklassentarife kommen bei steigender Höhe der steuerpflichtigen Erwerbe steigende Steuersätze zur Anwendung. Sollte sich die Erbschaft bzw. Schenkung aus US-amerikanischem unternehmerischen Vermögen und inländischem Vermögen zusammensetzen, so würde sich das steuerpflichtige Gesamtvermögen, welches der deutschen Steuer unterworfen wird, erhöhen. Mit steigendem Inlandsvermögen steigt analog das steuerpflichtige Gesamtvermögen. Damit verbunden kann ein Sprung in den nächst höheren Steuersatz des deutschen Erbschaftsteuertarifes sein. Ein höherer deutscher Steuersatz, der aufgrund von Inlandsvermögen anzusetzen wäre, wäre auch auf das US-amerikanische unternehmerische Vermögen anzuwenden. Die deutsche Steuer auf das US-amerikanische unternehmerische Vermögen würde somit höher ausfallen.

Für die berechneten Funktionen der Gesamtsteuerbelastungen würden sich aufgrund dieser Progressionseffekte folgende Konsequenzen ergeben:

- Die Intervalle von übergehenden Vermögen, die eine Gesamtsteuerbelastung aufweisen, die dem deutschen Steuerniveau entsprechen, werden tendenziell größer.
- Die Gesamtsteuerbelastungen für Intervalle von übergehenden Vermögen, die eine Gesamtsteuerbelastung aufweisen, die dem deutschen Steuerniveau entsprechen, werden höher.
- Anrechnungsüberhänge an US-amerikanischer Steuer werden tendenziell kleiner.

¹ vgl. Kapitel A IV 1, Seite 8 - 9

² vgl. Kapitel B III 2.1, Seite 98 - 104

3.3 Quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung Frankreich - Deutschland

Im Rahmen der Übertragung von französischem unternehmerischen Vermögen sind aufgrund der zwei betrachteten Rechtsformtypen sowie aufgrund der relevanten Übertragungsarten vier Unterfälle der Übertragung von französischem unternehmerischen Vermögen zu unterscheiden: das Vererben von Anteilen an französischen Personengesellschaften, das Vererben von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften, das Verschenken von Anteilen an französischen Personengesellschaften sowie das Verschenken von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften. Für die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung ist festzustellen, für welche der vier Unterfälle eine separate Darstellung erforderlich ist.

	Vererben	Verschenken
Anteile an französischen Personengesellschaften	Kapitel 3.3.1	Kapitel 3.3.2
Anteile an französischen Kapitalgesellschaften		

(Tab. BIII/27: Unterfälle der Übertragung von französischem unternehmerischen Vermögen)

Differenzierung aufgrund der Rechtsform:

Die Berechnung der Steuer auf die Übertragung von Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften erfolgt sowohl im Rahmen der beschränkten französischen Steuerpflicht als auch im Rahmen der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht auf identischer Weise. Für die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung ist daher keine getrennte Betrachtung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften notwendig. Nachfolgend wird daher der Begriff „Anteile an französischen Gesellschaften“ anstatt „Anteile an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften“ verwendet.

Differenzierung aufgrund der Übertragungsart:

Im Rahmen der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht wird die Steuer im Schenkungs- und Erbschaftsfall auf die gleiche Weise ermittelt. Im Rahmen der beschränkten französischen Steuerpflicht werden jedoch Erbschaften und Schenkungen unterschiedlich behandelt. Ausschließlich für den Erbschaftsfall besteht für Anteile an französischen Gesellschaften ein Bewertungsabschlag in Höhe von 50% der französischen Bemessungsgrundlage. Die Darstellung der Gesamtsteuerbelastung für das

Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften erfolgt im **Kapitel 3.3.1**. Werden dagegen Anteile an französischen Gesellschaften verschenkt, so werden von der berechneten französischen Steuer 50 % erlassen.¹ Die Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften erfolgt im **Kapitel 3.3.2**.

3.3.1 Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften

Werden Anteile an französischen Gesellschaften vererbt, so unterliegt die Erbschaft der beschränkten französischen Steuerpflicht. Zugleich erhebt auch Deutschland im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht Steuern auf die vererbten Anteile an französischen Gesellschaften. Auf die deutsche Erbschaftsteuer wird die französische Erbschaftsteuer angerechnet.

Die **quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung** für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften erfolgt in **drei Schritten**. Im **ersten Schritt** wird die französische Erbschaftsteuer ermittelt. Im **zweiten Schritt** wird die deutsche Steuerbelastung vor Anrechnung der französischen Erbschaftsteuer dargestellt. Im **dritten Schritt** erfolgt unter Berücksichtigung der Anrechnung der französischen Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer die Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung, welche sich aus der im Schritt eins ermittelten französischen Erbschaftsteuer und aus der im Schritt zwei ermittelten deutschen Erbschaftsteuer zusammensetzt.

Ausgangspunkt für die quantitative Darstellung der Berechnung der französischen Erbschaftsteuer des **Schrittes eins** ist der französische Teilmengenstaffeltarif gem. Art. 777 CGI², welcher grundsätzlich in gleicher Weise für Erbschaften und Schenkungen sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt Steuerpflichtige angewendet wird. Da der Begünstigte im Rahmen dieser Untersuchung ein Kind des Erblassers bzw. Schenkers ist, wird ausschließlich die französische Steuerklasse II angewendet.³

¹ Zur unterschiedlichen steuerlichen Wirkungsweise eines fünfzigprozentigen Bewertungsabschlages im Erbschaftsfall im Vergleich zur fünfzigprozentigen Steuerermäßigung im Schenkungsfall vgl. Beispielberechnung in Tab. CI/5, Seite 214 - 215.

² vgl. Tab. BIII/7, Seite 92

³ vgl. Kapitel B III 1.2, Seite 91

Teil des steuerpflichtigen Vermögens in €				Steuersatz (in %)
Unter	7.600			5
Von	7.600	bis	11.400	10
Von	11.400	bis	15.000	15
Von	15.000	bis	520.000	20
Von	520.000	bis	850.000	30
Von	850.000	bis	1.700.000	35
Über	1.700.000			40

(Tab. BIII/28: Französischer Teilmengenstaffeltarif für die Steuerklasse II)

Für die weiteren Berechnungen bietet es sich an, den Teilmengenstaffeltarif umzuwandeln in einen Formeltarif, der es ermöglicht, die französische Steuer in einem Schritt zu ermitteln, anstatt für die Berechnungen eine Zerlegung des steuerpflichtigen Vermögens (X) und eine Teilsteuerberechnung durchzuführen.

steuerpflichtiges Vermögen X in €			Steuer $S_{\text{Frankreich}}(X)$ in €
0	$<X \leq$	7.600	$S_{\text{Frankreich}}(X) = 0,05X$
7.600	$<X \leq$	11.400	$S_{\text{Frankreich}}(X) = 0,1X - 380$
11.400	$<X \leq$	15.000	$S_{\text{Frankreich}}(X) = 0,15X - 950$
15.000	$<X \leq$	520.000	$S_{\text{Frankreich}}(X) = 0,2X - 1.700$
520.000	$<X \leq$	850.000	$S_{\text{Frankreich}}(X) = 0,3X - 53.700$
850.000	$<X \leq$	1.700.000	$S_{\text{Frankreich}}(X) = 0,35X - 96.200$
1.700.000	$<X <$	∞	$S_{\text{Frankreich}}(X) = 0,4X - 181.200$

(Tab. BIII/29: Französischer Formeltarif in Abhängigkeit vom steuerpflichtigen Vermögen für die Steuerklasse II)

Da im Rahmen dieser Untersuchung die Steuerbelastung des Steuerpflichtigen in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens (E) und nicht in Abhängigkeit des steuerpflichtigen Vermögens dargestellt wird,¹ sind in die Funktion des französischen Formeltarifs für die Steuerklasse II² mögliche persönliche Freibeträge zu integrieren. Im Rahmen der beschränkten französischen Steuerpflicht wird sowohl für Erbschaften als auch für Schenkungen ein persönlicher Freibetrag in Höhe von 46.000 € gewährt.³ Durch Subtrahieren des persönlichen Freibetrages vom übergehenden Vermögen (E) erhält man das steuerpflichtige Vermögen. Der persönliche Freibetrag wird in den Definitionsbereich der einzelnen Funktionsabschnitte des Tarifs $S_{\text{Frankreich}}(X)$ integriert, indem zu den einzelnen Tarifstufen der Freibetrag in Höhe von 46.000 € addiert wird. In die Funktionsabschnitte der Tarifstufen wird der Freibetrag integriert, indem das steuerpflichtige Vermögen (X) durch das übergehende Vermögen (E) abzüglich des persönlichen Freibetrages ersetzt wird:

¹ vgl. Kapitel B III 3.1, Seite 131² vgl. Tab. BIII/29, Seite 158³ vgl. Kapitel B III 1.2, Seite 91 - 93

$$S_{\text{Frankreich}}(E) = s_{\text{Frankreich}} * (E - 46.000 \text{ €}) - K$$

$s_{\text{Frankreich}}$ Steuersatz Frankreich

K Konstante des jeweiligen Funktionsabschnittes des Tarifs $S_{\text{Frankreich}}(X)$ ¹

Nach Integration des persönlichen Freibetrages ergibt sich folgende Funktion zur grundsätzlichen Berechnung der französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen:

übergehendes Vermögen E in €			Steuer $S_{\text{Frankreich}}(E)$ in €
0	$<E \leq$	46.000	$S_{\text{Frankreich}}(E) = 0$
46.000	$<E \leq$	53.600	$S_{\text{Frankreich}}(E) = 0,05E - 2.300$
53.600	$<E \leq$	57.400	$S_{\text{Frankreich}}(E) = 0,1E - 4.980$
57.400	$<E \leq$	61.000	$S_{\text{Frankreich}}(E) = 0,15E - 7.850$
61.000	$<E \leq$	566.000	$S_{\text{Frankreich}}(E) = 0,2E - 10.900$
566.000	$<E \leq$	896.000	$S_{\text{Frankreich}}(E) = 0,3E - 67.500$
896.000	$<E \leq$	1.746.000	$S_{\text{Frankreich}}(E) = 0,35E - 112.300$
1.746.000	$<E <$	∞	$S_{\text{Frankreich}}(E) = 0,4E - 199.600$

(Tab. BIII/30: Französischer Formeltarif in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen)

Ausschließlich für den Erbschaftsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften gewährt der französische Fiskus einen Bewertungsabschlag in Höhe von fünfzig Prozent.² Das übergehende Vermögen (E) wird somit nur zu fünfzig Prozent angesetzt. Der Bewertungsabschlag wird in die Funktion des französischen Formeltarifs in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens integriert, indem die Werte der einzelnen Tarifstufen des Definitionsbereiches verdoppelt werden und das übergehende Vermögen (E) der einzelnen Funktionsabschnitte der Tarifstufen halbiert werden:

$$S_{\text{Frankreich(Erbschaft)}}(E) = s_{\text{Frankreich}} * (\frac{1}{2} E - 46.000 \text{ €}) - K$$

Als Ergebnis des Schrittes eins ergibt sich somit für die Berechnung der französischen Erbschaftsteuer für Anteile an französischen Gesellschaften folgende Steuerbelastung:

übergehendes Vermögen E in €			Steuer $S_{\text{Frankreich(Erbschaft)}}(E)$ in €
0	$<E \leq$	92.000	$S_{\text{Frankreich(Erbschaft)}}(E) = 0$
92.000	$<E \leq$	107.200	$S_{\text{Frankreich(Erbschaft)}}(E) = 0,025E - 2.300$
107.200	$<E \leq$	114.800	$S_{\text{Frankreich(Erbschaft)}}(E) = 0,05E - 4.980$
114.800	$<E \leq$	122.000	$S_{\text{Frankreich(Erbschaft)}}(E) = 0,075E - 7.850$

¹ vgl. Tab. BIII/29, Seite 158

² vgl. Kapitel B II 2.2, Seite 79

übergewandenes Vermögen E in €			Steuer $S_{\text{Frankreich(Erbchaft)}}(E)$ in €
122.000	$<E \leq$	1.132.000	$S_{\text{Frankreich(Erbchaft)}}(E) = 0,1E - 10.900$
1.132.000	$<E \leq$	1.792.000	$S_{\text{Frankreich(Erbchaft)}}(E) = 0,15E - 67.500$
1.792.000	$<E \leq$	3.492.000	$S_{\text{Frankreich(Erbchaft)}}(E) = 0,175E - 112.300$
3.492.000	$<E <$	∞	$S_{\text{Frankreich(Erbchaft)}}(E) = 0,2E - 199.600$

(Tab. BIII/31: Französischer Formeltarif für Erbschaften)

Im **zweiten Schritt** wird die deutsche Steuerbelastung auf das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften vor Anrechnung der im Schritt eins ermittelten französischen Steuer berechnet. Die Berechnung der deutschen Steuer vor Anrechnung von ausländischen Steuern erfolgt unabhängig von der Übertragungsart des Vermögens, unabhängig von der Rechtsform des ausländischen unternehmerischen Vermögens und unabhängig des Ortes von Sitz und Geschäftsleitung der ausländischen Gesellschaft. Die deutsche Steuer vor Anrechnung der französischen Steuer ist somit identisch mit der deutschen Steuer vor Anrechnung von amerikanischer Nachlass- oder Schenkungsteuer. Für die Berechnung der deutschen Steuer vor Anrechnung der französischen Erbschaftsteuer wird deshalb auf den Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung USA – Deutschland verwiesen.¹

Im **dritten Schritt** wird die **Gesamtsteuerbelastung** aus französischer Erbschaftsteuer und deutscher Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung der Anrechnung der französischen Erbschaftsteuer ermittelt. Die definitive französische Erbschaftsteuer wird gemäß der Tariffunktion aus Tab. BIII/31 in Höhe von $S_{\text{Frankreich(Erbchaft)}}(E)$ festgesetzt. Die deutsche Erbschaftsteuer vor Anrechnung der französischen Steuer ermittelt sich nach der Tariffunktion aus Tab. BIII/20 in Höhe von $S_D(E)$. Auf die deutsche Erbschaftsteuer wird die französische Steuer angerechnet.

Für die Berechnung des Anrechnungsbetrages² und somit zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung $S_G(\text{Erbchaft})(E)$ ist zu analysieren, ob die deutsche Steuerbelastung $S_D(E)$ größer, kleiner oder gleich der französischen Steuerbelastung $S_{\text{Frankreich(Erbchaft)}}(E)$ ist. Es ist somit festzustellen, ob die Differenz aus deutscher Steuerbelastung vor Anrechnung der französischen Steuer abzüglich der französischen Steuerbelastung größer, kleiner oder gleich null ist. Die Tariffunktion der französischen Steuerbelastung $S_{\text{Frankreich(Erbchaft)}}(E)$ wird von der Tariffunktion der deut-

¹ vgl. Tab. BIII/20, Seite 137

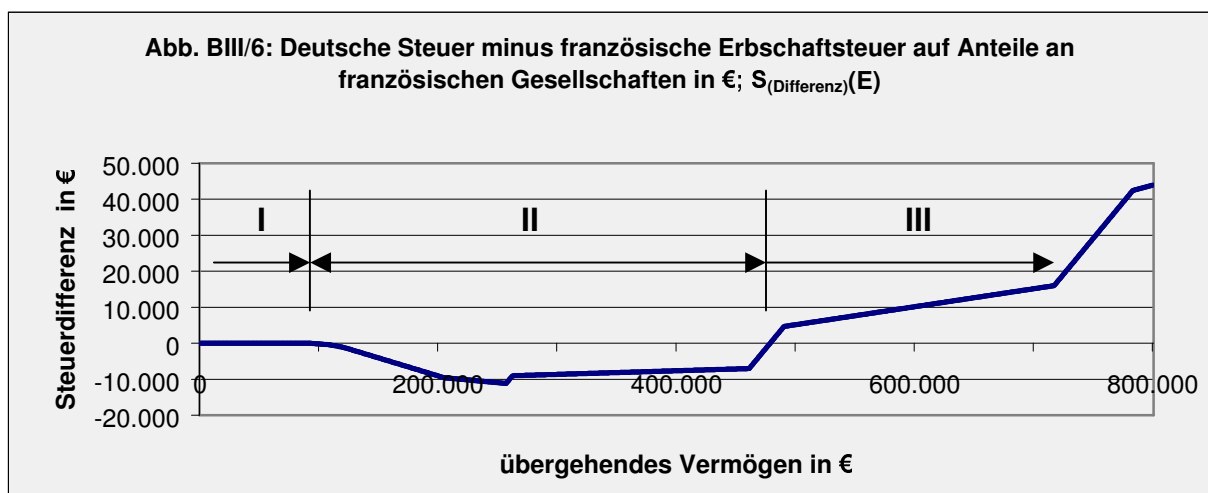
² Zur Berechnung des Anrechnungsbetrages vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 138.

schen Steuerbelastung $S_D(E)$ subtrahiert. Das Ergebnis stellt die Funktion $S_{(Differenz)}(E)$ dar.¹

Übergehendes Vermögen E in €			$S_{(Differenz)}(E) = S_D(E) - S_{\text{Frankreich(Erbchaft)}}(E)$ in €
0	$<E \leq$	92.000	$S_{(Differenz)}(E) = 0$
92.000	$<E \leq$	107.200	$S_{(Differenz)}(E) = -0,025E + 2300$
107.200	$<E \leq$	114.800	$S_{(Differenz)}(E) = -0,05E + 4.980$
114.800	$<E \leq$	122.000	$S_{(Differenz)}(E) = -0,075E + 7.850$
122.000	$<E \leq$	205.000	$S_{(Differenz)}(E) = -0,1E + 10.900$
205.000	$<E \leq$	257.000	$S_{(Differenz)}(E) = -0,03E - 3.450$
257.000	$<E \leq$	262.300	$S_{(Differenz)}(E) = 0,4E - 113.960$
262.300	$<E \leq$	461.000	$S_{(Differenz)}(E) = 0,01E - 11.650$
461.000	$<E \leq$	490.200	$S_{(Differenz)}(E) = 0,4E - 191.440$
490.200	$<E \leq$	717.000	$S_{(Differenz)}(E) = 0,05E - 19.850$
717.000	$<E \leq$	783.000	$S_{(Differenz)}(E) = 0,4E - 270.800$
783.000	$<E \leq$	1.132.000	$S_{(Differenz)}(E) = 0,09E - 28.050$
1.132.000	$<E \leq$	1.792.000	$S_{(Differenz)}(E) = 0,04E + 28.550$
1.792.000	$<E \leq$	3.492.000	$S_{(Differenz)}(E) = 0,015E + 73.350$
3.492.000	$<E \leq$	5.318.000	$S_{(Differenz)}(E) = -0,01E + 160.650$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$S_{(Differenz)}(E) = 0,3E - 1.487.930$
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$S_{(Differenz)}(E) = 0,03E + 152.450$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$S_{(Differenz)}(E) = 0,3E - 3.354.310$
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$S_{(Differenz)}(E) = 0,07E + 144.250$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$S_{(Differenz)}(E) = 0,3E - 5.782.850$
29.604.700	$<E <$	∞	$S_{(Differenz)}(E) = 0,1E + 138.100$

(Tab. BIII/32: Funktion Deutsche Erbschaftsteuer minus französische Erbschaftsteuer auf Anteile an französischen Gesellschaften)

Die Ergebnisse der Funktion $S_{(Differenz)}(E) = S_D(E) - S_{\text{Frankreich(Erbchaft)}}(E)$ der Abb. BIII/6 lassen sich in **drei Abschnitte** aufteilen.²



¹ Zur Auswertung der Funktionswerte der Funktion $S_{(Differenz)}(E)$ vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 139 - 140.

² vgl. graphische Darstellung der Abschnitte I – III in Abb. BIII/6

Für übergehendes Vermögen von 0 € bis 92.000 € im **ersten Abschnitt** beträgt das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ **null**.

Bis zu einem übergehenden Vermögen von 92.000 € wird keine französische Erbschaftsteuer erhoben. Der Betrag von 92.000 € entspricht dabei dem doppelten persönlichen französischen Freibetrag und ist darauf zurückzuführen, dass für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften ein fünfzigprozentiger Bewertungsabschlag eingeräumt wird.¹ Da Deutschland für übergehendes Vermögen von bis zu 205.000 € aufgrund des persönlichen Freibetrages keine Erbschaftsteuer erhebt, beträgt die Steuerdifferenz null. Die Gesamtsteuerbelastung für übergehendes Vermögen von bis zu 92.000 € entspricht somit **sowohl dem deutschen Steuerniveau als auch dem französischen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **0**).

Das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ im **zweiten Abschnitt** für übergehendes Vermögen von über 92.000 € bis 478.600 € ist **negativ**.

Die französische Steuer ist innerhalb des angegebenen Intervalls höher, als die deutsche Steuer (vor Anrechnung der französischen Steuer), so dass die Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ zu negativen Ergebnissen führt. Durch den Ansatz der französischen Gesellschaftsanteile zu lediglich fünfzig Prozent ist das französische Steuerniveau grundsätzlich niedriger, als das deutsche Steuerniveau. Dass dennoch negative Ergebnisse erzielt werden, liegt an dem im Vergleich zu Frankreich höheren deutschen Freibetrag in Höhe von 205.000 €. Bis zu einem übergehenden Vermögen von 478.600 € überkompensiert der hohe deutsche persönliche Freibetrag das geringere französische Steuerniveau. Die französische Steuer wird bis zur Höhe der deutschen Steuer (vor Anrechnung) angerechnet. Da die französische Steuer höher als die deutsche Steuer (vor Anrechnung) ist, wird die deutsche Steuer nach Anrechnung der französischen Steuer mit null festgesetzt. Das negative Ergebnis stellt den Anrechnungsüberhang an französischer Steuer dar. Die Gesamtsteuerbelastung besteht ausschließlich aus der französischen Steuerbelastung. Die Gesamtsteuerbelastung für dieses Intervall entspricht dem **französischen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **A_E**).

¹ Wird von einem **übergehendem Vermögen von 92.000 €** ein Bewertungsabschlag in Höhe von 50 % vorgenommen, so erhält man einen Betrag von 46.000 €. Wird von den 46.000 € der persönliche Freibetrag in Höhe von 46.000 € abgezogen, so erhält man ein **steuerpflichtiges Vermögen von Null €**.

Im **dritten Abschnitt** für übergehendes Vermögen von über 478.600 € bis ∞ ist das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ **positiv**.

Die französische Steuer ist für übergehendes Vermögen von über 478.600 € niedriger, als die deutsche Steuer (vor Anrechnung der französischen Steuer), so dass die Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ zu positiven Ergebnissen führt. Ab einem übergehendem Vermögen von über 478.600 € wird der hohe deutsche Freibetrag in Höhe von 205.000 € durch das aufgrund des fünfzigprozentigen Bewertungsabschlages niedrigere französische Steuerniveau überkompensiert. Die französische Steuer wird vollständig auf die deutsche Steuer (vor Anrechnung) angerechnet. Nach Anrechnung der französischen Steuer verbleibt eine Erhebung von deutscher Steuer in Höhe des positiven Ergebnisses der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$. Die Gesamtsteuerbelastung für das übergehende Vermögen von über 478.600 € setzt sich somit aus französischer und deutscher Erbschaftsteuer zusammen. Die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen entspricht dem **deutschen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **D**).

Für jeden der drei Funktionsabschnitte richtet sich die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen wie aufgezeigt entweder nach dem französischen oder nach dem deutschen Steuerniveau.¹ Die **Funktion der Gesamtsteuerbelastung** kann somit analog den Aussagen für die Abschnitte I bis III aus den entsprechenden Funktionsabschnitten des französischen Formeltarifs für Erbschaften² und dem deutschen Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer³ zusammengesetzt werden:

übergehendes Vermögen E in €			Gesamtsteuerbelastung $S_{G(\text{Erbschaft})}(E)$ in €	Gesamtsteuer- belastungsstufe
0	$<E \leq$	92.000	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0$	0
92.000	$<E \leq$	107.200	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,025E - 2.300$	A_E
107.200	$<E \leq$	114.800	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,05E - 4.980$	A_E
114.800	$<E \leq$	122.000	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,075E - 7.850$	A_E
122.000	$<E \leq$	478.600	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,1E - 10.900$	A_E
478.600	$<E \leq$	490.200	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,5E - 202.340$	D
490.200	$<E \leq$	717.000	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,15E - 30.750$	D
717.000	$<E \leq$	783.000	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,5E - 281.700$	D
783.000	$<E \leq$	5.318.000	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,19E - 38.950$	D

¹ Eine Ausnahme bildet der erste Abschnitt, dessen Gesamtsteuerbelastung sowohl dem französischen als auch dem deutschen Steuerniveau entspricht. Bei der Zusammensetzung der Funktion der Gesamtsteuerbelastung kann für diesen Abschnitt sowohl auf den französischen Formeltarif für Erbschaften als auch auf den deutschen Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zurückgegriffen werden.

² vgl. Tab. BIII/31, Seite 159 - 160

³ vgl. Tab. BIII/20, Seite 137

übergehendes Vermögen E in €		Gesamtsteuerbelastung $S_{G(\text{Erbschaft})}(E)$ in €		Gesamtsteuer- belastungsstufe
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,5E - 1.687.530$	D
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,23E - 47.150$	D
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,5E - 3.553.910$	D
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,27E - 55.350$	D
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,5E - 5.982.450$	D
29.604.700	$<E <$	∞	$S_{G(\text{Erbschaft})}(E) = 0,3E - 61.500$	D

(Tab. BIII/33: Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften)

3.3.2 Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften

Im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften erhebt sowohl Frankreich im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht als auch Deutschland im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht Schenkungsteuer. Die von Frankreich erhobene Schenkungsteuer wird auf die deutsche Schenkungsteuer angerechnet.

Analog dem Vorgehen für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften¹ erfolgt die **quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung** für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften in **drei Schritten**. Im **ersten Schritt** wird die französische Schenkungsteuer ermittelt. Die deutsche Steuerbelastung vor Anrechnung der französischen Schenkungsteuer wird im **zweiten Schritt** dargestellt. Im **dritten Schritt** erfolgt unter Berücksichtigung der Anrechnung der französischen Schenkungsteuer auf die deutsche Schenkungsteuer die Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung, welche sich aus der im Schritt eins ermittelten französischen Schenkungsteuer sowie der im Schritt zwei ermittelten deutschen Schenkungsteuer zusammensetzt.

Im Rahmen des **Schrittes eins** wird die französische Schenkungsteuer ermittelt. Für Schenkungen kommt derselbe Teilmengenstaffeltarif gem. Art 777 CGI zur Anwendung, wie für Erbschaften.² Ebenfalls für Erbschaften und Schenkungen identisch ist der persönliche Freibetrag in Höhe von 46.000 €. ³ Der im Kapitel B III 3.3.1 „Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften“ ermittelte französische Formelta-

¹ vgl. Kapitel B III 3.3.1, Seite 157 - 164

² vgl. Kapitel B III 1.2, Seite 91 - 93

³ vgl. Kapitel B III 1.2, Seite 91 - 93

rif in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens¹ ist deshalb auch für den Schenkungsfall anwendbar und dient als Ausgangspunkt für die Berechnung der französischen Schenkungsteuer.² Ausschließlich für den Schenkungsfall gewährt der französische Fiskus eine Ermäßigung der französischen Schenkungsteuer in Höhe von fünfzig Prozent.³ Der Steuerpflichtige hat somit nur fünfzig Prozent der nach dem französischen Formeltarif in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens berechneten Steuer zu zahlen. Für die Integration dieser Steuervergünstigung bleibt der Definitionsbereich des französischen Formeltarifs in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens ohne Veränderung, lediglich die vollständigen Funktionsabschnitte der einzelnen Tarifstufen werden zur Hälfte angesetzt.⁴

$$S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E) = \frac{1}{2} * [s_{\text{Frankreich}} * (E - 46.000 \text{ €}) - K]$$

$s_{\text{Frankreich}}$ Steuersatz Frankreich

K Konstante des jeweiligen Funktionsabschnittes des Tarifs $S_{\text{Frankreich}}(X)$ ⁵

Als Ergebnis des Schrittes eins ergibt sich somit für die Berechnung der französischen Schenkungsteuer für Anteile an französischen Gesellschaften folgende Steuerbelastung:

übergehendes Vermögen E in €			Steuer $S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E)$ in €
0	$<E \leq$	46.000	$S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E) = 0$
46.000	$<E \leq$	53.600	$S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E) = 0,025E - 1.150$
53.600	$<E \leq$	57.400	$S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E) = 0,05E - 2.490$
57.400	$<E \leq$	61.000	$S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E) = 0,075E - 3.925$
61.000	$<E \leq$	566.000	$S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E) = 0,1E - 5.450$
566.000	$<E \leq$	896.000	$S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E) = 0,15E - 33.750$
896.000	$<E \leq$	1.746.000	$S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E) = 0,175E - 56.150$
1.746.000	$<E <$	∞	$S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E) = 0,2E - 99.800$

(Tab. BIII/34: Französischer Formeltarif für Schenkungen)

¹ vgl. Tab. BIII/30, Seite 159

² In dem angegebenen Tarif ist bereits der französische persönliche Freibetrag in Höhe von 46.000 € integriert.

³ vgl. Kapitel B III 1.2, Seite 91 - 93

⁴ Im Rahmen der Berechnung der französischen **Erbschaftsteuer** kommt eine Begünstigung in Form eines **fünfzigprozentigen Bewertungsabschlages** zur Anwendung (vgl. Kapitel B III 3.3.1, Seite 157 - 164). Für die Integration der Vergünstigung auf der Ebene der Funktionsabschnitte der einzelnen Tarifstufen wird das **übergehende Vermögen (E) durch zwei** geteilt. Im Rahmen der Berechnung der französischen **Schenkungssteuer** kommt eine Begünstigung in Form einer **fünfzigprozentigen Ermäßigung der zu zahlenden Steuer** zur Anwendung. Für die Integration der Vergünstigung auf der Ebene der Funktionsabschnitte wird jeweils der **vollständige Funktionsabschnitt durch zwei** geteilt. Die unterschiedlichen Auswirkungen der auf den ersten Blick gleich erscheinenden Vergünstigungen werden ausführlich im Rahmen der Steuergestaltung im Kapitel C I 1.2.2 dargestellt.

⁵ vgl. Tab. BIII/29, Seite 158

Im **Schritt zwei** wird die deutsche Steuerbelastung auf das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften vor Anrechnung der im Schritt eins ermittelten französischen Steuer berechnet. Für die Berechnung der deutschen Steuer wird, analog der Vorgehensweise des Erbschaftsfalls von Anteilen an französischen Gesellschaften, auf den deutschen Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer¹ zurückgegriffen.

Im **dritten Schritt** wird die **Gesamtsteuerbelastung** aus französischer Schenkungsteuer und deutscher Schenkungsteuer unter Berücksichtigung der Anrechnung der französischen Schenkungsteuer ermittelt. Die definitive französische Schenkungsteuer wird gemäß der Tariffunktion aus Tab. BIII/34 in Höhe von $S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E)$ festgesetzt. Die deutsche Schenkungsteuer vor Anrechnung der französischen Steuer ermittelt sich nach der Tariffunktion aus Tab. BIII/20 in Höhe von $S_D(E)$. Auf die deutsche Schenkungsteuer wird die französische Steuer angerechnet.

Für die Berechnung des Anrechnungsbetrages² und somit zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung $S_{G(\text{Schenkung})}(E)$ ist zu analysieren, ob die deutsche Steuerbelastung $S_D(E)$ größer, kleiner oder gleich der französischen Steuerbelastung $S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E)$ ist. Es ist somit festzustellen, ob die Differenz aus deutscher Steuerbelastung vor Anrechnung der französischen Steuer abzüglich der französischen Steuerbelastung größer, kleiner oder gleich null ist. Die Tariffunktion der französischen Steuerbelastung $S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E)$ wird von der Tariffunktion der deutschen Steuerbelastung $S_D(E)$ subtrahiert. Das Ergebnis stellt die Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ dar.³

Übergehendes Vermögen E in €			$S_{(\text{Differenz})}(E) = \text{Steuer } S_D(E) - S_{\text{Frankreich(Schenkung)}}(E)$ in €
0	$<E \leq$	46.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0$
46.000	$<E \leq$	53.600	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,025E + 1.150$
53.600	$<E \leq$	57.400	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,05E + 2.490$
57.400	$<E \leq$	61.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,075E + 3.925$
61.000	$<E \leq$	205.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,1E + 5.450$
205.000	$<E \leq$	257.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,03E - 8.900$
257.000	$<E \leq$	262.300	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,4E - 119.400$
262.300	$<E \leq$	461.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,01E - 17.100$

¹ vgl. Tab. BIII/20, Seite 137

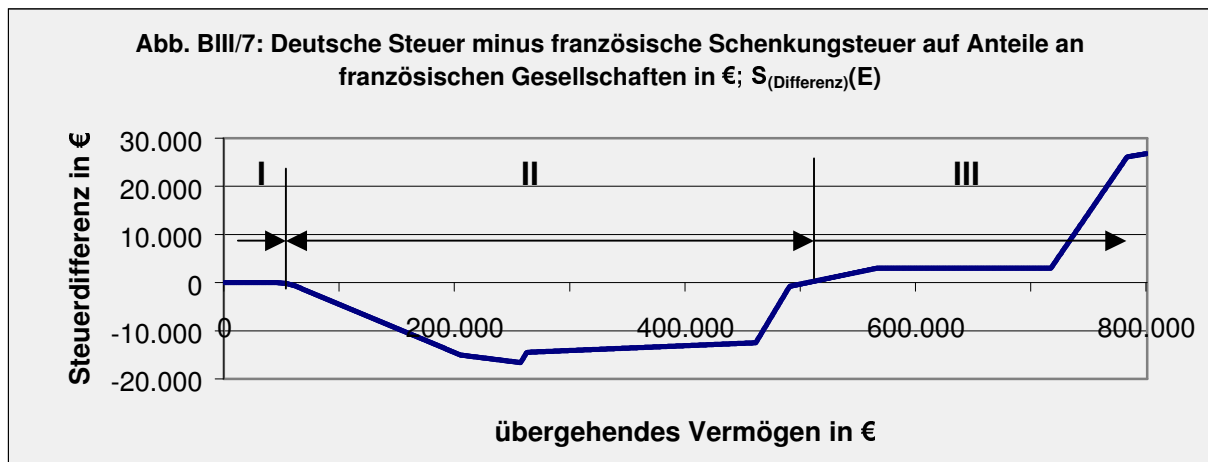
² Zur Berechnung des Anrechnungsbetrages vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 138.

³ Zur Auswertung der Funktionswerte der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 139 - 140.

Übergehendes Vermögen E in €			$S_{(\text{Differenz})}(E) = \text{Steuer } S_D(E) - S_{\text{Frankreich}(\text{Schenkungs})}(E)$ in €
461.000	$<E \leq$	490.200	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,4E - 196.890$
490.200	$<E \leq$	566.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,05E - 25.300$
566.000	$<E \leq$	717.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 3.000$
717.000	$<E \leq$	783.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,35E - 247.950$
783.000	$<E \leq$	896.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,04E - 5.200$
896.000	$<E \leq$	1.746.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,015E + 17.200$
1.746.000	$<E \leq$	5.318.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,01E + 60.850$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,3E - 1.587.730$
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,03E + 52.650$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,3E - 3.454.110$
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,07E + 44.450$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,3E - 5.882.650$
29.604.700	$<E <$	∞	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,1E - 38.300$

(Tab. BIII/35: Funktion Deutsche Schenkungsteuer minus französische Schenkungsteuer auf Anteile an französischen Gesellschaften)

Die Ergebnisse der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E) = S_D(E) - S_{\text{Frankreich}(\text{Schenkungs})}(E)$ der Abb. BIII/7 lassen sich in **drei Abschnitte** aufteilen.¹



Das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ des **ersten Abschnitts** für übergehendes Vermögen von 0 € bis 46.000 € beträgt **null**.

Aufgrund des persönlichen Freibetrages in Höhe von 46.000 € fällt für übergehendes Vermögen bis zu dieser Höhe keine französische Schenkungsteuer an. Da Deutschland für übergehendes Vermögen von bis zu 205.000 € aufgrund des deutschen persönlichen Freibetrages keine Erbschaftsteuer erhebt, beträgt bis zu einem übergehenden Vermögen von bis zu 46.000 € die Steuerdifferenz null. Die Gesamtsteuerbelastung für übergehendes Vermögen von bis zu 46.000 € entspricht somit **sowohl** dem

¹ vgl. graphische Darstellung der Abschnitte I bis III in Abb. BIII/7

deutschen Steuerniveau als auch dem französischem Steuerniveau (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **0**).

Im **zweiten Abschnitt** für übergehendes Vermögen von über 46.000 € bis 506.000 € ist das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ **negativ**.

Innerhalb des angegebenen Intervalls ist die französische Steuer höher als die deutsche Steuer (vor Anrechnung der französischen Steuer), so dass die Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ zu negativen Ergebnissen führt. Grundsätzlich ist das französische Steuerniveau für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften aufgrund der Ermäßigung der französischen Schenkungsteuer in Höhe von fünfzig Prozent niedriger als das deutsche Steuerniveau. Aufgrund des im Vergleich zu Frankreich höheren deutschen persönlichen Freibetrages in Höhe von 205.000 € ist für das angegebene Intervall dennoch die französische Schenkungsteuer höher als die deutsche Schenkungsteuer (vor Anrechnung der französischen Schenkungsteuer). Bis zu einem Vermögen von 506.000 € überkompensiert der hohe deutsche persönliche Freibetrag das geringere französische Schenkungsteuerniveau. Die französische Schenkungsteuer wird bis zur Höhe der deutschen Schenkungsteuer (vor Anrechnung) angerechnet. Da die französische Steuer höher als die deutsche Steuer (vor Anrechnung) ist, wird die deutsche Steuer nach Anrechnung der französischen Schenkungsteuer mit null festgesetzt. Das negative Ergebnis stellt den Anrechnungsüberhang an französischer Schenkungsteuer dar. Die Gesamtsteuerbelastung für das angegebene Intervall besteht ausschließlich aus der französischen Steuerbelastung. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem **französischen Schenkungsteuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **A_S**).

Das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ des **dritten Abschnitts** für übergehendes Vermögen von über 506.000 € bis ∞ ist **positiv**.

Die deutsche Steuer (vor Anrechnung der französischen Steuer) ist für übergehendes Vermögen von über 506.000 € höher als die französische Schenkungsteuer, so dass die Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ zu positiven Ergebnissen führt. Ab einem übergehenden Vermögen von über 506.000 € überkompensiert das aufgrund der Ermäßigung der französischen Schenkungsteuer in Höhe von fünfzig Prozent niedrige französische Steuerniveau den hohen deutschen Freibetrag in Höhe von 205.000 €. Die französische Steuer wird vollständig auf die deutsche Steuer (vor Anrechnung) ange-

rechnet. Es verbleibt eine Erhebung von deutscher Steuer nach Anrechnung der französischen Schenkungsteuer in Höhe des positiven Ergebnisses der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$. Die Gesamtsteuerbelastung für übergehendes Vermögen von über 506.000 € setzt sich somit aus französischer und deutscher Schenkungsteuer zusammen. Die Gesamtsteuerbelastung des Steuerpflichtigen entspricht dem **deutschen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **D**).

Für jeden der drei Funktionsabschnitte richtet sich die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen wie aufgezeigt entweder nach dem französischen Schenkungsteuerniveau oder nach dem deutschen Schenkungsteuerniveau.¹ Die **Funktion der Gesamtsteuerbelastung** kann somit analog den Aussagen für die Abschnitte eins bis drei aus den entsprechenden Funktionsabschnitten des französischen Formeltarifs für Schenkungen² und dem deutschen Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer³ zusammengesetzt werden:

übergehendes Vermögen E in €			Gesamtsteuerbelastung $S_{G(\text{Schenkung})}(E)$ in €	Gesamtsteuer- belastungsstufe
0	$<E \leq$	46.000	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0$	0
46.000	$<E \leq$	53.600	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,025E - 1.150$	A _S
53.600	$<E \leq$	57.400	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,05E - 2.490$	A _S
57.400	$<E \leq$	61.000	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,075E - 3.925$	A _S
61.000	$<E \leq$	506.000	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,1E - 5.450$	A _S
506.000	$<E \leq$	717.000	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,15E - 30.750$	D
717.000	$<E \leq$	783.000	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,5E - 281.700$	D
783.000	$<E \leq$	5.318.000	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,19E - 38.950$	D
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,5E - 1.687.530$	D
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,23E - 47.150$	D
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,5E - 3.553.910$	D
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,27E - 55.350$	D
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,5E - 5.982.450$	D
29.604.700	$<E <$	∞	$S_{G(\text{Schenkung})}(E) = 0,3E - 61.500$	D

(Tab. BIII/36: Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften)

¹ Eine Ausnahme bildet der erste Abschnitt, dessen Gesamtsteuerbelastung sowohl dem französischen als auch dem deutschen Steuerniveau entspricht. Bei der Zusammensetzung der Funktion der Gesamtsteuerbelastung kann für diesen Abschnitt sowohl auf den französischen Formeltarif für Schenkungen als auch auf den deutschen Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zurückgegriffen werden.

² vgl. Tab. BIII/34, Seite 165

³ vgl. Tab. BIII/20, Seite 137

3.3.3 Sensitivitätsanalyse für die quantitativen Restriktionen im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung - Frankreich

Die Berechnung der Gesamtsteuerbelastungen für das Vererben und Verschenken von Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften erfolgte im Rahmen der Kapitel B III 3.3.1 und B III 3.3.2 unter Berücksichtigung folgender Restriktion:

- Die französische Bewertung des französischen unternehmerischen Vermögens sowie die deutsche Bewertung des französischen unternehmerischen Vermögens führen zum gleichen Betrag.

Im Fall der **Aufhebung der Restriktion** lassen sich grundsätzlich folgende Aussagen bezüglich der eintretenden Veränderungen der französischen Besteuerung treffen:

- Eine im Vergleich zu Deutschland **höhere französische Bewertung** führt zu einer höheren französischen Steuerbemessungsgrundlage und somit zu einer **höheren französischen Steuerbelastung**.
- Eine im Vergleich zu Deutschland **niedrigere französische Bewertung** führt zu einer niedrigeren französischen Steuerbemessungsgrundlage und somit zu einer **niedrigeren französischen Steuerbelastung**.

Eine Abweichung der französischen Steuerbelastung bei Aufhebung der Restriktion im Vergleich zur Steuerbelastung bei Aufrechterhaltung der Restriktionen führt **nicht in jedem Fall zu einer Änderung der Gesamtsteuerbelastung**. Nachfolgend wird für die vier Übertragungskonstellationen aufgezeigt, in welchen Fällen die Aufhebung der Restriktion zu einer Veränderung der Gesamtsteuerbelastung führt.¹

Für die vier Übertragungskonstellationen wird aufgezeigt, wie sich eine von der deutschen Bewertung abweichende französische Bewertung auf die Gesamtsteuerbelastung tendenziell auswirkt. Dabei werden unter dem Gliederungspunkt a) die Folgen

¹ Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die Übertragungskonstellationen „Vererben von Anteilen an französischen Personengesellschaften“ und „Vererben von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften“, Kapitel B III 3.3.1, Seite 157 - 164, sowie auf die Konstellationen „Verschenken von Anteilen an französischen Personengesellschaften“ und „Verschenken von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften“, Kapitel B III 3.3.2, Seite 164 - 169.

einer im Vergleich zu Deutschland höheren Bewertung und unter Gliederungspunkt b) die Folgen einer im Vergleich zu Deutschland niedrigeren Bewertung untersucht.

a) französische Bewertung > deutsche Bewertung

aa) Abschnitte von übergewendenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer über der französischen Steuer liegt:¹

Ein **geringer Anstieg** der Bewertung im Vergleich zur deutschen Bewertung führt zwar zu einem Anstieg der französischen Steuerbelastung, solange diese jedoch unter der deutschen Steuerbelastung bleibt, ergeben sich **keine Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung**. Lediglich die Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung aus deutscher und französischer Steuer ändert sich.

Bei einem **starken Anstieg** der Bewertung im Vergleich zur deutschen Bewertung kann die französische Steuer höher sein als die deutsche Steuer. Der Teil des Anstiegs der Bewertung der für die Anhebung der französischen Steuer auf die Höhe der deutschen Steuer verantwortlich ist, hat zwar eine Erhöhung der französischen Steuer zur Folge, die Gesamtsteuerbelastung erhöht sich jedoch nicht. Ausschließlich der Teil des Anstiegs der Bewertung, welcher einen Anrechnungsüberhang an französischer Steuer entstehen lässt, führt zu einer **Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung** in Höhe des entstandenen Anrechnungsüberhanges.

ab) Abschnitte von übergewendenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer unter der französischen Steuer liegt:²

Jeder Anstieg der französischen Bewertung im Vergleich zur deutschen Bewertung führt zu einer Erhöhung eines bereits vorhandenen Anrechnungsüberhanges. Die

¹ Für die Übertragungskonstellation „Vererben von Anteilen an französischen Personengesellschaften“ und „Vererben von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf den Abschnitt III, Seite 163 zu; für die Übertragungskonstellationen „Verschenken von Anteilen an französischen Personengesellschaften“ und „Verschenken von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf den Abschnitt III, Seite 168 - 169 zu.

² Für die Übertragungskonstellation „Vererben von Anteilen an französischen Personengesellschaften“ und „Vererben von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf den Abschnitt II, Seite 162 zu; für die Übertragungskonstellationen „Verschenken von Anteilen an französischen Personengesellschaften“ und „Verschenken von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf den Abschnitt II, Seite 168 zu.

Erhöhung des Anrechnungsüberhanges entspricht dabei der **Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung**.

b) französische Bewertung < deutsche Bewertung

ba) Abschnitte von übergehenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer über der französischen Steuer liegt:¹

Eine niedrigere französische Bewertung im Vergleich zur deutschen Bewertung verringert die festzusetzende französische Steuer. Da jedoch aufgrund des Anrechnungsverfahrens die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen immer dem jeweils höheren Steuerniveau von ausländischem und deutschem Steuerniveau entspricht, führt eine geringere französische Steuerbelastung zu **keiner Veränderung der Gesamtsteuerbelastung**; lediglich die Zusammensetzung aus deutscher Steuer und französischer Steuer ändert sich. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht unverändert dem deutschen Steuerniveau.

bb) Abschnitte von übergehenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer unter der französischen Steuer liegt:²

Eine Absenkung der französischen Bewertung im Vergleich zur deutschen Bewertung führt zu einer geringeren französischen Steuerbelastung. Ein vorhandener Anrechnungsüberhang wird mit zunehmend geringerer französischer Bewertung geringer. In gleichem Umfang wie die Abnahme des Anrechnungsüberhanges **vermindert** sich ebenfalls die **Gesamtsteuerbelastung**. Der Teil der Absenkung der französischen Bewertung, der eine Absenkung der französischen Steuerbelastung unter das deutsche Steuerniveau bewirkt, hat **keine Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung**, da aufgrund des Anrechnungsverfahrens die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen stets dem jeweils höheren Steuerniveau von ausländischem und deutschem Steuerniveau entspricht. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht unverändert dem deutschen Steuerniveau.

¹ Zur Bedeutung vgl. Ausführungen der Fußnote 1, Seite 171.

² Zur Bedeutung vgl. Ausführungen der Fußnote 2, Seite 171.

Über die Übertragungskonstellationen übergreifende Überlegungen zu Progressionseffekten

Bezüglich möglicher **Progressionseffekte** durch Einbeziehung von inländischem Vermögen zusätzlich zum französischen unternehmerischen Vermögen gelten die Ausführungen des Kapitels B III 3.2.4 „Sensitivitätsanalyse für die quantitativen Restriktionen im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung – USA“¹ analog.

3.4 Quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung Österreich - Deutschland

Die Berechnung und Darstellung der Gesamtsteuerbelastung für den Erbschafts- und Schenkungsfall Österreich – Deutschland für österreichisches unternehmerisches Vermögen ist insbesondere von der Rechtsform des österreichischen unternehmerischen Vermögens sowie von der gewählten Übertragungsart abhängig. Die Gesamtsteuerbelastung ist demnach differenziert nach Rechtsform und Übertragungsart zu ermitteln.

	Vererben	Verschenken
Anteile an österreichischen Personengesellschaften	Kapitel 3.4.1	Kapitel 3.4.2
Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften	Kapitel 3.4.3	

(Tab. BIII/37: Unterfälle der Übertragung von österreichischem unternehmerischen Vermögen)

Differenzierung aufgrund der Rechtsform:

Die Übertragung von Anteilen an einer österreichischen Personengesellschaft unterliegt grundsätzlich der beschränkten österreichischen Steuerpflicht und der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht.² Im Gegensatz dazu besteht für die Übertragung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften keine beschränkte österreichische Steuerpflicht, sondern ausschließlich die deutsche unbeschränkte Steuer-

¹ vgl. Seite 154 - 155

² Vgl. zur österreichischen und deutschen Steuerpflicht im Rahmen der Übertragung von Anteilen an österreichischen Gesellschaften Kapitel B I 2.2.3, Seite 47.

pflicht. Im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an österreichischen Gesellschaften ist deshalb eine rechtsformspezifische Betrachtung notwendig.

Differenzierung aufgrund der Übertragungsart:

Das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland ist ausschließlich auf Erbschaften anzuwenden.¹ Im Rahmen von Schenkungen kommt lediglich die Anwendung der deutschen Anrechnungsmethode gem. § 21 ErbStG in Betracht. Die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an österreichischen Gesellschaften ist somit auch abhängig von der Übertragungsart zu ermitteln.

Unter Berücksichtigung der Differenzierung der Übertragung von Anteilen an österreichischen Gesellschaften erfolgt die Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften im **Kapitel 3.4.1** und die Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften im **Kapitel 3.4.2**.

Die Übertragung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften unterliegt ausschließlich der deutschen Steuerpflicht. Eine differenzierte Betrachtung nach der Übertragungsart aufgrund unterschiedlich anzuwendender Maßnahmen zur Verminderung bzw. Vermeidung der Doppelbesteuerung hat somit nicht zu erfolgen. Die Berechnung der deutschen Steuer erfolgt unabhängig von der Übertragungsart. Eine unterschiedliche Betrachtung des Vererbens und Verschenkens von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften unterbleibt deshalb. Die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften erfolgt im **Kapitel 3.4.3**.

¹ Vgl. zu den Maßnahmen zur Verminderung oder Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Übertragung von Anteilen an österreichischen Gesellschaften Kapitel B III 2.2.4, Seite 126 - 129.

3.4.1 Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft

Wird ein Mitunternehmeranteil an einer österreichischen Personengesellschaft vererbt, so unterliegt der Mitunternehmeranteil gemäß dem DBA Österreich – Deutschland ausschließlich der österreichischen Besteuerung; der deutsche Staat hat den übergehenden Mitunternehmeranteil freizustellen.¹ Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft entspricht somit der österreichischen Steuerbelastung, die sich aufgrund der beschränkten österreichischen Erbschaftsteuer ergibt.

Unter Beachtung der in Kapitel A IV 6² aufgezeigten Restriktionen wird die österreichische Erbschaftsteuerbelastung anhand der nachfolgenden Parameter ermittelt:

Berechnung der österreichischen Erbschaftsteuer auf Anteile an österreichischen Personengesellschaften:

	übergehendes Vermögen
-	anteiliger sachlicher Freibetrag gem. § 15a öErbStG für Unternehmensübertragungen maximal in Höhe von 365.000 € ³
-	110 € persönlicher Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige gem. § 14 Abs. 2 öErbStG ⁴
=	steuerpflichtiges übergehendes Vermögen
x	Steuersatz gem. Stufentarif nach § 8 Abs. 1 öErbStG für die Steuerklasse I
-	evtl. zu berücksichtigende Steuerminderung aufgrund des Härteausgleiches nach § 8 Abs. 2 öErbStG
=	österreichische Erbschaftsteuer auf den vererbten Mitunternehmeranteil
=	Gesamtsteuerbelastung auf den vererbten Mitunternehmeranteil

(Tab. BIII/38: Berechnung der österreichischen Erbschaftsteuer)

Ausgangspunkt für die quantitative Darstellung der Berechnung der österreichischen Erbschaftsteuer ist der Stufentarif gem. § 8 Abs. 1 öErbStG für die Steuerklasse I,

¹ vgl. Kapitel B III 2.2.4, Seite 126 - 129

² vgl. Seite 16 - 17

³ Die konkrete Höhe des sachlichen Freibetrages richtet sich nach der prozentualen Höhe des zu übertragenden Anteils am Gesamtwert des Unternehmens; vgl. zum sachlichen Freibetrag nach § 15a öErbStG auch Kapitel B II 2.3.2, Seite 83 - 84.

⁴ vgl. Kapitel B III 1.3, Seite 93 - 97

welcher grundsätzlich in gleicher Weise für Erbschaften und Schenkungen sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt Steuerpflichtige angewendet wird.

Steuerpflichtiges Vermögen X in €		Steuersatz in %	
0	$<X \leq$	7.300	2
7.300	$<X \leq$	14.600	2,5
14.600	$<X \leq$	29.200	3
29.200	$<X \leq$	43.800	3,5
43.800	$<X \leq$	58.400	4
58.400	$<X \leq$	73.000	5
73.000	$<X \leq$	109.500	6
109.500	$<X \leq$	146.000	7
146.000	$<X \leq$	219.000	8
219.000	$<X \leq$	365.000	9
365.000	$<X \leq$	730.000	10
730.000	$<X \leq$	1.095.000	11
1.095.000	$<X \leq$	1.460.000	12
1.460.000	$<X \leq$	2.920.000	13
2.920.000	$<X \leq$	4.380.000	14
4.380.000	$<X \leq$	∞	15

(Tab. BIII/39: Österreichischer Erbschaft- und Schenkungsteuertarif für die Steuerklasse I)

Für die Darstellung einer stetigen Funktion zur Errechnung der Gesamtsteuerbelastung ist es erforderlich, den **Härteausgleich** gemäß § 8 Abs. 2 öErbStG¹ in den Stufentarif der Steuerklasse I zu integrieren, da sich im Falle der Anwendung des Härteausgleiches die festzusetzende Steuer ermäßigt.

Es werden zunächst die jeweiligen **Höchstgrenzen für die Anwendung des Härteausgleiches** für jede Tarifstufe ermittelt. Ein Härteausgleich kommt immer dann zur Anwendung, wenn der verbleibende Erwerb nach Steuer auf Basis der nächstniedrigeren Tarifstufe größer ist, als der verbleibende Erwerb nach Steuern (ohne Härteausgleich) auf der maßgeblichen Tarifstufe.

Ein Härteausgleich kommt somit für die die Tarifstufe übersteigenden steuerpflichtigen Erwerbe **bis zum Erreichen der folgenden Bedingung** zur Anwendung:

$$\begin{array}{l} \text{Verbleibender Erwerb nach} \\ \text{Steuern ohne Härteausgleich} \end{array} = \begin{array}{l} \text{verbleibender Erwerb nach} \\ \text{Steuer auf Basis der nächst-} \\ \text{niedrigeren Stufe} \end{array}$$

¹ Zur ausführlichen Erläuterung und allgemeinen Berechnungsweise des österreichischen Härteausgleiches vgl. Kapitel B III 1.3, Seite 93 - 97.

dies entspricht:

$$\text{Erwerb} - \text{Erwerb} \times \text{Steuersatz} = \text{Erwerb der nächstniedrigeren Stufe} - \text{Erwerb der nächstniedrigeren Stufe} \times \text{Steuersatz der nächstniedrigeren Stufe}$$

Für den österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuertarif ergibt sich somit für jede Tarifstufe eine Höchstgrenze für die Anwendung des Härteaushleiches, mit:

G_{1-15} = Höchstgrenze für die Anwendung des Härteaushleiches der Tarifstufe 1 - 15

Tarifstufe.	Nächstniedrigere Stufe		Ermittlung der Höchstgrenze	Höchstgrenze
	Erwerb	Steuersatz		
1	7.300	2 %	7.300 * 0,02 = 146 (Steuer der nächstniedrigeren Tarifstufe) 7.300 - 146 = 7.154 (verbleibender Erwerb nach Steuern auf Basis der nächstniedrigeren Stufe) $G_1 - G_1 * 0,025 = 7.154$	$G_1 = 7.337$
2	14.600	2,5 %	$G_2 - G_2 * 0,03 = 14.235$	$G_2 = 14.675$
3	29.200	3 %	$G_3 - G_3 * 0,035 = 28.324$	$G_3 = 29.351$
4	43.800	3,5 %	$G_4 - G_4 * 0,04 = 42.267$	$G_4 = 44.028$
5	58.400	4 %	$G_5 - G_5 * 0,05 = 56.064$	$G_5 = 59.015$
6	73.000	5 %	$G_6 - G_6 * 0,06 = 69.350$	$G_6 = 73.777$
7	109.500	6 %	$G_7 - G_7 * 0,07 = 102.930$	$G_7 = 110.677$
8	146.000	7 %	$G_8 - G_8 * 0,08 = 135.780$	$G_8 = 147.587$
9	219.000	8 %	$G_9 - G_9 * 0,09 = 201.480$	$G_9 = 221.407$
10	365.000	9 %	$G_{10} - G_{10} * 0,1 = 332.150$	$G_{10} = 369.056$
11	730.000	10 %	$G_{11} - G_{11} * 0,11 = 657.000$	$G_{11} = 738.202$
12	1.095.000	11 %	$G_{12} - G_{12} * 0,12 = 974.550$	$G_{12} = 1.107.443$
13	1.460.000	12 %	$G_{13} - G_{13} * 0,13 = 1.284.800$	$G_{13} = 1.476.782$
14	2.920.000	13 %	$G_{14} - G_{14} * 0,14 = 2.540.400$	$G_{14} = 2.953.954$
15	4.380.000	14 %	$G_{15} - G_{15} * 0,15 = 3.766.800$	$G_{15} = 4.431.529$

(Tab. BIII/40: Höchstgrenzen für die Anwendung des österreichischen Härteaushleiches)

Für die Intervalle zwischen einer Tarifstufe des § 8 Abs. 1 öErbStG und der dazugehörigen ermittelten Höchstgrenze G für die Anwendung des Härteaushleiches ermittelt sich die Steuerbelastung nach dem maßgeblichen Steuersatz der Tarifstufe, vermindert um einen Steuerermäßigungsbetrag¹. Unter Berücksichtigung des Ermäßigungsbetrages ermittelt sich die Erbschaftsteuer innerhalb dieser Intervalle wie folgt:

¹ Zur Ermittlung des Steuerermäßigungsbetrages vgl. insbesondere Tab. BIII/9, Seite 96

$$S_{\ddot{o}}(X) = s_{\ddot{o}} * X - (X_{-1} - X_{-1} * s_{\ddot{o}-1} - (X - X * s_{\ddot{o}}))$$

vereinfacht:

$$S_{\ddot{o}}(X) = X - X_{-1} + X_{-1} * s_{\ddot{o}-1}$$

X	Steuerpflichtiger Erwerb
$s_{\ddot{o}}$	Steuersatz Österreich
X_{-1}	Höchstgrenze des steuerpflichtiger Erwerb der nächstniedrigeren Stufe
$s_{\ddot{o}-1}$	Steuersatz Österreich der nächstniedrigeren Stufe
$S_{\ddot{o}}$	Erbschaftsteuer Österreich

Bei der Darstellung der Funktion zur Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften werden die nach der oben angeführten Methode ermittelten Funktionsabschnitte für die einzelnen Intervalle, die jeweils zwischen einer Tarifstufe des § 8 Abs. 1 öErbStG und entsprechender Höchstgrenze G für die Anwendung des Härteausgleiches liegen, in den Stufentarif des § 8 Abs. 1 öErbStG integriert.

Da im Rahmen dieser Untersuchung die Steuerbelastung des Steuerpflichtigen in Abhängigkeit des **übergehenden Vermögens (E)** und nicht in Abhängigkeit des steuerpflichtigen Vermögens dargestellt wird, sind in die Funktion sowohl der sachliche Freibetrag gem. § 15a öErbStG in Höhe von maximal 365.000 € sowie der persönliche Freibetrag gem. § 14 Abs. 2 öErbStG in Höhe von 110 € zu integrieren. Die Höhe des sachlichen Freibetrages richtet sich nach der prozentualen Höhe des zu übertragenden Anteils am Gesamtwert des Unternehmens ($\%_{\text{Unternehmenswert}}$). Durch subtrahieren des persönlichen und sachlichen Freibetrages vom übergehenden Vermögen (E) erhält man das steuerpflichtige Vermögen (X). Die Freibeträge werden in den Definitionsbereich der einzelnen Funktionsabschnitte des Tarifs integriert, indem zu den einzelnen Tarifstufen der Betrag von $365.000 \text{ €} * \%_{\text{Unternehmenswert}} + 110 \text{ €}$ addiert wird. In die Funktionsabschnitte der Tarifstufen werden die Freibeträge integriert, indem das steuerpflichtige Vermögen (X) durch das übergehende Vermögen (E) abzüglich des sachlichen und persönlichen Freibetrages ersetzt wird.

Funktionsabschnitt ohne Härteausgleich:

$$S_{\ddot{o}}(E) = s_{\ddot{o}} * (E - (365.000 * \%_{\text{Unternehmenswert}} + 110))$$

Funktionsabschnitt mit Härteausgleich:

$$S_{\ddot{o}}(E) = (E - (365.000 * \%_{\text{Unternehmenswert}} + 110)) \\ - (E_{-1} - (365.000 * \%_{\text{Unternehmenswert}} + 110)) \\ + (E_{-1} - (365.000 * \%_{\text{Unternehmenswert}} + 110)) * s_{\ddot{o}-1}$$

E	Übergehendes Vermögen
$s_{\ddot{o}}$	Steuersatz Österreich
E_{-1}	Höchstgrenze des übergelenden Vermögens der nächstniedrigeren Stufe
$s_{\ddot{o}-1}$	Steuersatz Österreich der nächstniedrigeren Stufe
$S_{\ddot{o}}$	Erbschaftsteuer Österreich
$\%_{\text{Unternehmenswert}}$	prozentuale Höhe des zu übertragenden Anteils am Gesamtwert des Unternehmens

Da in dieser Untersuchung die Gesamtsteuerbelastung ausschließlich in Abhängigkeit des übergelenden Vermögens (E) dargestellt wird, wird eine Annahme bezüglich der Beteiligungshöhe $\%_{\text{Unternehmenswert}}$ getroffen. Für die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft sowie für die nachfolgenden zu berechnenden österreichischen Gesamtsteuerbelastungen wird eine Beteiligungshöhe von $\%_{\text{Unternehmenswert}} = 50\%$ unterstellt. Im Rahmen einer Sensitivitätsanalyse im Kapitel B III 3.4.4 wird aufgezeigt, inwieweit sich abweichende Beteiligungshöhen auf die ermittelten Gesamtsteuerbelastungen auswirken.

Bei Anwendung der oben definierten Annahme ergeben sich folgende Berechnungsweisen für die einzelnen Funktionsabschnitte:

Funktionsabschnitt ohne Härteausgleich:

$$S_{\ddot{o}}(E) = s_{\ddot{o}} * (E - 182.610)$$

Funktionsabschnitt mit Härteausgleich:

$$S_{\ddot{o}}(E) = (E - 182.610) - (E_{-1} - 182.610) + (E_{-1} - 182.610)$$

Nach Integration der Freibeträge ergibt sich folgende **Funktion** zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Mitunternehmeranteilen an österreichischen Personengesellschaften:

Übergehendes Vermögen E in €		Gesamtsteuer $S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E)$ in €		Gesamtsteuer- belastungsstufe
0	$\leq E \leq$	182.610	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0$	0
182.610	$< E \leq$	189.910	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,02E - 3.652,2$	Ö
189.910	$< E \leq$	189.947	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 189.764$	Ö
189.947	$< E \leq$	197.210	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,025E - 4.565,25$	Ö
197.210	$< E \leq$	197.285	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 196.845$	Ö
197.285	$< E \leq$	211.810	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,03E - 5.478,3$	Ö
211.810	$< E \leq$	211.961	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 210.934$	Ö
211.961	$< E \leq$	226.410	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,035E - 6.391,35$	Ö
226.410	$< E \leq$	226.638	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 224.877$	Ö
226.638	$< E \leq$	241.010	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,04E - 7.304,4$	Ö
241.010	$< E \leq$	241.625	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 238.674$	Ö
241.625	$< E \leq$	255.610	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,05E - 9.130,5$	Ö
255.610	$< E \leq$	256.387	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 251.960$	Ö
256.387	$< E \leq$	292.110	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,06E - 10.956,6$	Ö
292.110	$< E \leq$	293.287	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 285.540$	Ö
293.287	$< E \leq$	328.610	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,07E - 12.782,7$	Ö
328.610	$< E \leq$	330.197	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 318.390$	Ö
330.197	$< E \leq$	401.610	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,08E - 14.608,8$	Ö
401.610	$< E \leq$	404.017	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 384.090$	Ö
404.017	$< E \leq$	547.610	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,09E - 16.434,9$	Ö
547.610	$< E \leq$	551.666	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 514.760$	Ö
551.666	$< E \leq$	912.610	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,1E - 18.261$	Ö
912.610	$< E \leq$	920.812	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 839.610$	Ö
920.812	$< E \leq$	1.277.610	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,11E - 20.087,1$	Ö
1.277.610	$< E \leq$	1.290.053	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 1.157.160$	Ö
1.290.053	$< E \leq$	1.642.610	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,12E - 21.913,2$	Ö
1.642.610	$< E \leq$	1.659.392	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 1.467.410$	Ö
1.659.392	$< E \leq$	3.102.610	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,13E - 23.739,3$	Ö
3.102.610	$< E \leq$	3.136.564	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 2.723.010$	Ö
3.136.564	$< E \leq$	4.562.610	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,14E - 25.565,4$	Ö
4.562.610	$< E \leq$	4.614.139	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = E - 3.949.410$	Ö
4.614.139	$< E \leq$	∞	$S_{G(\text{Erbschaft/PG})}(E) = 0,15E - 27.391,5$	Ö

(Tab. BIII/41: Österreichischer Formeltarif in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen als Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von österreichischen Mitunternehmeranteilen)

Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von österreichischen Mitunternehmeranteilen besteht ausschließlich aus der österreichischen Steuerbelastung und entspricht somit dem **österreichischen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: Ö).

3.4.2 Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft

Wird ein Mitunternehmeranteil an einer österreichischen Personengesellschaft verschenkt, so unterliegt diese Übertragung grundsätzlich neben der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht auch der österreichischen beschränkten Steuerpflicht.¹ Für das Vererben von Mitunternehmeranteilen an österreichischen Personengesellschaften wird eine Freistellung von der deutschen Besteuerung aufgrund des DBA Österreich – Deutschland ermöglicht. Da das DBA ausschließlich für den Erbschaftsfall anzuwenden ist, kommt für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften eine Freistellung nicht in Frage. Auf die deutsche Schenkungsteuer wird jedoch die österreichische Schenkungsteuer nach dem deutschen Anrechnungsverfahren gemäß § 21 ErbStG angerechnet.

Die **quantitative Darstellung der Gesamtsteuerbelastung** für das Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft erfolgt in **drei Schritten**. Im **ersten Schritt** wird die österreichische Schenkungsteuer ermittelt. Im **zweiten Schritt** wird die deutsche Steuerbelastung vor Anrechnung der österreichischen Schenkungsteuer dargestellt. Im **dritten Schritt** erfolgt die Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung unter Berücksichtigung der Anrechnung der österreichischen Schenkungsteuer auf die deutsche Schenkungsteuer, welche sich aus der im Schritt eins ermittelten österreichischen Schenkungsteuer und aus der im Schritt zwei ermittelten deutschen Schenkungsteuer zusammensetzt.

Im **Schritt eins** wird die österreichische Schenkungsteuerbelastung auf den übergehenden Personengesellschaftsanteil berechnet. Da sowohl für Erbschaften als auch für Schenkungen derselbe österreichische Stufentarif gem. § 8 Abs. 1 öErbStG sowie dieselben persönlichen und sachlichen Freibeträge anzuwenden sind, wird für die weiteren Berechnungen die im Kapitel B III 3.4.1 ermittelte Funktion der Tab. BIII/41, Seite 180, zugrunde gelegt.²

¹ Vgl. zu den unterschiedlichen Methoden zur Verminderung und Vermeidung der Doppelbesteuerung im Schenkungsfall und Erbschaftsfall von Anteilen an österreichischen Gesellschaften Kapitel B III 2.2.4, Seite 126 - 129.

² Die in Tab. BIII/41 dargestellte Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von österreichischen Mitunternehmeranteilen entspricht somit der österreichischen Schenkungsteuer im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften.

Im **zweiten Schritt** wird die deutsche Steuerbelastung auf das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften vor Anrechnung der im Schritt eins ermittelten österreichischen Steuer berechnet. Die Berechnung der deutschen Steuer vor Anrechnung von ausländischen Steuern erfolgt unabhängig von der Übertragungsart des Vermögens, unabhängig von der Rechtsform des ausländischen unternehmerischen Vermögens und unabhängig des Ortes von Sitz und Geschäftsleitung der ausländischen Gesellschaft. Die deutsche Steuer vor Anrechnung der österreichischen Steuer ist somit identisch mit der deutschen Steuer vor Anrechnung von amerikanischer Nachlass- oder Schenkungsteuer. Für die Berechnung der deutschen Steuer vor Anrechnung der österreichischen Schenkungsteuer wird deshalb auf den hergeleiteten Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung USA – Deutschland verwiesen.¹

Im **dritten Schritt** wird die Gesamtsteuerbelastung aus österreichischer Schenkungsteuer und deutscher Schenkungsteuer unter Berücksichtigung der Anrechnung der österreichischen Schenkungsteuer auf die deutsche Schenkungsteuer ermittelt. Die definitive österreichische Schenkungsteuer wird gemäß der Tariffunktion aus Tab. BIII/41 festgesetzt. Die deutsche Schenkungsteuer ermittelt sich nach der Tariffunktion aus Tab. BIII/20.

Für die Berechnung des Anrechnungsbetrages² und somit zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung $S_{G(\text{Schenkung/Pg})}(E)$ ist zu analysieren, ob die deutsche Steuerbelastung $S_D(E)$ größer, kleiner oder gleich der österreichischen Steuerbelastung $S_{G(\text{Kap.Ges})}(E)$ ist. Es ist somit festzustellen, ob die Differenz aus deutscher Steuerbelastung vor Anrechnung der österreichischen Steuer abzüglich der österreichischen Steuerbelastung größer, kleiner oder gleich null ist. Die Tariffunktion der österreichischen Steuerbelastung $S_{G(\text{Kap.Ges})}(E)$ wird von der Tariffunktion der deutschen Steuerbelastung $S_D(E)$ subtrahiert. Das Ergebnis der Subtraktion stellt die Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ dar.³

¹ vgl. Tab. BIII/20, Seite 137

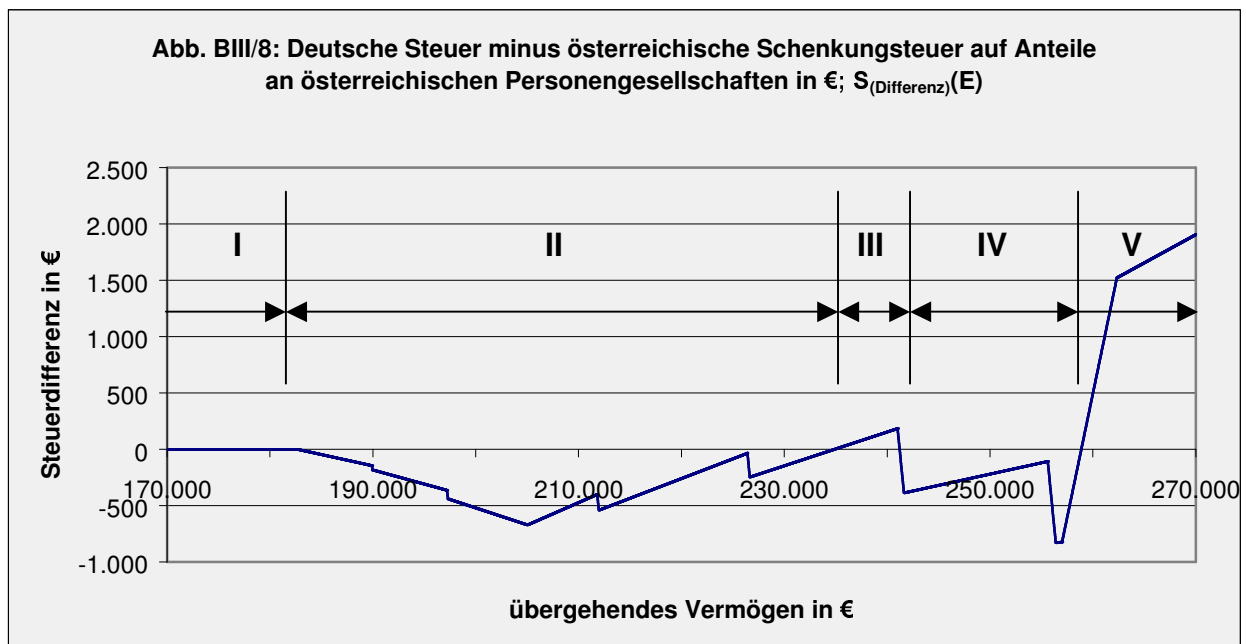
² Zur Berechnung des Anrechnungsbetrages vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 138.

³ Zur Auswertung der Funktionswert der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 139 - 140.

Übergehendes Vermögen E in €		$S_{(\text{Differenz})}(E) = S_D(E) - S_{G(\text{Kap.Ges})}(E)$		Ergebnis von $S_{(\text{Differenz})}(E)$
0	$\leq E \leq$	182.610	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0$	Null
182.610	$< E \leq$	189.910	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,02E + 3.652,20$	negativ
189.910	$< E \leq$	189.947	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -E + 189.764$	negativ
189.947	$< E \leq$	197.210	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,025E + 4.565,25$	negativ
197.210	$< E \leq$	197.285	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -E + 196.845$	negativ
197.285	$< E \leq$	205.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,03E + 5.478,3$	negativ
205.000	$< E \leq$	211.810	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,04E - 8.871,7$	negativ
211.810	$< E \leq$	211.961	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,93E + 196.584$	negativ
211.961	$< E \leq$	226.410	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,035E - 7.958,65$	negativ
226.410	$< E \leq$	226.639	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,93E + 210.529$	negativ
226.638	$< E \leq$	234.853	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,03E - 7.045,6$	negativ
234.853	$< E \leq$	241.010	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,03E - 7.045,6$	positiv
241.010	$< E \leq$	241.209	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,93E + 224.324$	positiv
241.209	$< E \leq$	241.625	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,93E + 224.324$	negativ
241.625	$< E \leq$	255.610	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,02E - 5.219,5$	negativ
255.610	$< E \leq$	256.387	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,93E + 237.610$	negativ
256.387	$< E \leq$	257.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,01E - 3.393,4$	negativ
257.000	$< E \leq$	258.871	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,44E - 113.903,4$	negativ
258.871	$< E \leq$	262.300	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,44E - 113.903,4$	positiv
262.300	$< E \leq$	292.110	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,05E - 11.593,4$	positiv
292.110	$< E \leq$	293.287	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,89E + 262.990$	positiv
293.287	$< E \leq$	328.610	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,04E - 9.767,3$	positiv
328.610	$< E \leq$	330.197	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,89E + 295.840$	positiv
330.197	$< E \leq$	401.610	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,03E - 7.941,2$	positiv
401.610	$< E \leq$	404.017	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,89E + 361.540$	positiv
404.017	$< E \leq$	461.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,02E - 6.115$	positiv
461.000	$< E \leq$	490.200	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,41E - 185.905,1$	positiv
490.200	$< E \leq$	547.610	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,06E - 14.315,1$	positiv
547.610	$< E \leq$	551.666	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,85E + 484.010$	positiv
551.666	$< E \leq$	717.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,05E - 12.489$	positiv
717.000	$< E \leq$	783.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,4E - 263.439$	positiv
783.000	$< E \leq$	912.610	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,09E - 20.689$	positiv
912.610	$< E \leq$	920.812	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,81E + 800.660$	positiv
920.812	$< E \leq$	1.277.610	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,08E - 18.862,9$	positiv
1.277.610	$< E \leq$	1.290.053	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,81E + 1.118.210$	positiv
1.290.053	$< E \leq$	1.642.610	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,07E - 17.036,8$	positiv
1.642.610	$< E \leq$	1.659.392	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,81E + 1.428.460$	positiv
1.659.392	$< E \leq$	3.102.610	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,06E - 15.210,7$	positiv
3.102.610	$< E \leq$	3.136.564	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,81E + 2.684.060$	positiv
3.097.614	$< E \leq$	4.562.610	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,05E - 13.384,6$	positiv
4.562.610	$< E \leq$	4.614.139	$S_{(\text{Differenz})}(E) = -0,81E + 3.910.460$	positiv
4.614.139	$< E \leq$	5.318.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,04E - 11.558,5$	positiv
5.318.000	$< E \leq$	6.075.400	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,35E - 1.660.138,5$	positiv
6.075.400	$< E \leq$	12.988.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,08E - 19.758,5$	positiv
12.988.000	$< E \leq$	15.211.100	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,35E - 3.526.518,5$	positiv
15.211.100	$< E \leq$	25.770.000	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,12E - 27.958,5$	positiv
25.770.000	$< E \leq$	29.604.700	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,35E - 5.955.058,5$	positiv
29.604.700	$< E \leq$	∞	$S_{(\text{Differenz})}(E) = 0,15E - 34.108,5$	positiv

(Tab. BIII/42: Funktion Deutsche Schenkungsteuer minus österreichische Schenkungsteuer auf Anteile an österreichischen Personengesellschaften)

Die Ergebnisse der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E) = S_D(E) - S_{G(\text{Kap.Ges})}(E)$ der Abb. BIII/8 lassen sich in **fünf Abschnitte** aufteilen.¹



Das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ des **ersten Abschnitts** für übergehendes Vermögen von 0 € bis 182.610 € beträgt **null**.

Aufgrund von Steuerfreibeträgen wird weder im Rahmen der Berechnung der österreichischen Schenkungsteuer noch im Rahmen der Berechnung der deutschen Schenkungsteuer für übergehendes Vermögen von 0 € bis 182.610 € eine Steuer erhoben. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt somit null. Sie entspricht demnach **sowohl** dem **deutschen Steuerniveau** als auch dem **österreichischen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **0**).

Im **zweiten Abschnitt** für übergehendes Vermögen von über 182.610 € bis 234.853 € ist das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ **negativ**.

Innerhalb des angegebenen Intervalls ist die österreichische Steuer höher, als die deutsche Steuer (vor Anrechnung der österreichischen Steuer), so dass die Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ zu negativen Ergebnissen führt. Grundsätzlich ist das österreichische Steuerniveau für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften niedriger, als das deutsche Steuerniveau. Der deutsche persönliche Freibetrag in Höhe von 205.000 € ist jedoch höher als der österreichische persönliche Freibetrag in Höhe von 110 € zuzüglich des sachlichen Freibetrages in Höhe von

¹ vgl. graphische Darstellung der Abschnitte I – V in Abb. BIII/8

182.500 €. Bis zu einem übergelenden Vermögen von 234.853 € überkompensiert der höhere deutsche Freibetrag das geringere österreichische Schenkungsteuerniveau. Da die österreichische Steuer höher als die deutsche Steuer (vor Anrechnung) ist, wird die deutsche Steuer nach Anrechnung der österreichischen Schenkungsteuer mit null festgesetzt. Das negative Ergebnis stellt den Anrechnungsüberhang an österreichischer Schenkungsteuer dar. Die Gesamtsteuerbelastung für das angegebene Intervall besteht ausschließlich aus der österreichischen Steuerbelastung. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem **österreichischen Schenkungsteuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **A_S**).

Das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ des **dritten Abschnitts** für übergelendes Vermögen von über 234.853 € bis 241.209 € ist **positiv**.

Die österreichische Steuer ist für das angegebene Intervall niedriger als die deutsche Steuer. Die Stufen im graphischen Verlauf der Abschnitte II bis IV der Steuerdifferenzfunktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ sind ausschließlich auf die Tarifstufen und die Anwendung des Härteausgleiches nach dem österreichischen Erbschaftsteuergesetz zurückzuführen. Der deutsche Steuersatz beträgt für diese Abschnitte kontinuierlich sieben Prozent. In dem dritten Abschnitt wird aufgrund der Stufenausgestaltung des österreichischen Tarifes der höhere deutsche persönliche Freibetrag durch die niedrigeren österreichischen Steuersätze überkompensiert. Die österreichische Steuer wird vollständig auf die deutsche Steuer angerechnet. Die Gesamtsteuerbelastung setzt sich aus österreichischer und deutscher Steuer zusammen. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem **deutschen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **D**).

Im **vierten Abschnitt** für übergelendes Vermögen von über 241.209 € bis 258.871 € ist das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ **negativ**.

Die österreichische Steuer ist höher als die deutsche Steuer.¹ Die österreichische Steuer wird bis zur Höhe der deutschen Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet. Der über die deutsche Steuer hinausgehende Betrag stellt einen Anrechnungsüberhang an österreichischer Steuer dar. Die deutsche Steuer wird nach Anrechnung der österreichischen Steuer mit null festgesetzt. Die Gesamtsteuerbelastung für das angegebene Intervall besteht ausschließlich aus der österreichischen Steuerbelastung.

¹ vgl. Ausführungen zum Abschnitt II

Die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem **österreichischen Schenkungsteuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **A_S**).

Das Ergebnis der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ des **fünften Abschnitts** für übergehendes Vermögen von über 258.871 € bis ∞ € ist **positiv**.

Die deutsche Steuer (vor Anrechnung der österreichischen Steuer) ist für übergehendes Vermögen von über 258.871 € höher als die österreichische Schenkungsteuer, so dass die Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$ zu positiven Ergebnissen führt. Ab einem übergehenden Vermögen von über 258.871 € überkompensiert das grundsätzlich niedrigere österreichische Steuerniveau den höheren deutschen Freibetrag in Höhe von 205.000 €. Die österreichische Steuer wird vollständig auf die deutsche Steuer (vor Anrechnung) angerechnet. Es verbleibt eine Erhebung von deutscher Steuer nach Anrechnung der österreichischen Schenkungsteuer in Höhe des positiven Ergebnisses der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$. Die Gesamtsteuerbelastung für übergehendes Vermögen von über 258.871 € setzt sich somit aus österreichischer und deutscher Schenkungsteuer zusammen. Die Gesamtsteuerbelastung des Steuerpflichtigen entspricht dem **deutschen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **D**).

Für jeden der fünf Funktionsabschnitte richtet sich die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen wie aufgezeigt entweder nach dem österreichischen Schenkungsteuerniveau oder nach dem deutschen Schenkungsteuerniveau.¹ Die Funktion der Gesamtsteuerbelastung kann somit analog der Aussagen für die Abschnitte eins bis fünf aus den entsprechenden Funktionsabschnitten des österreichischen Formeltarifs² und des deutschen Formeltarifs für die Erbschaft- und Schenkungsteuer³ zusammengesetzt werden:

¹ Eine Ausnahme bildet der erste Abschnitt, dessen Gesamtsteuerbelastung sowohl dem österreichischen als auch dem deutschen Steuerniveau entspricht. Bei der Zusammensetzung der Funktion der Gesamtsteuerbelastung kann für diesen Abschnitt sowohl auf den österreichischen Formeltarif als auch auf den deutschen Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zurückgegriffen werden.

² vgl. Tab. BIII/41, Seite 180

³ vgl. Tab. BIII/20, Seite 137

Übergehendes Vermögen E in €			Gesamtsteuerbelastung $S_G(\text{Schenkung/Pg})(E)$ in €	Gesamtsteuer- belastungsstufe
0	$\leq E \leq$	182.610	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0$	0
182.610	$< E \leq$	189.910	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,02E - 3.652,2$	A _S
189.910	$< E \leq$	189.947	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = E - 189.764$	A _S
189.947	$< E \leq$	197.210	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,025E - 4.565,25$	A _S
197.210	$< E \leq$	197.285	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = E - 196.845$	A _S
197.285	$< E \leq$	211.810	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,03E - 5.478,3$	A _S
211.810	$< E \leq$	211.961	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = E - 210.934$	A _S
211.961	$< E \leq$	226.410	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,035E - 6.391,35$	A _S
226.410	$< E \leq$	226.638	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = E - 224.877$	A _S
226.638	$< E \leq$	234.853	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,04E - 7304,4$	A _S
234.853	$< E \leq$	241.209	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,07E - 14.350$	D
241.209	$< E \leq$	241.625	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = E - 238.674$	A _S
241.625	$< E \leq$	255.610	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,05E - 9.130,5$	A _S
255.610	$< E \leq$	256.387	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = E - 251.960$	A _S
256.387	$< E \leq$	258.871	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,06E - 10.956,6$	A _S
258.871	$< E \leq$	262.300	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,5E - 124.860$	D
262.300	$< E \leq$	461.000	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,11E - 22.550$	D
461.000	$< E \leq$	490.200	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,5E - 202.340$	D
490.200	$< E \leq$	717.000	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,15E - 30.750$	D
717.000	$< E \leq$	783.000	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,5E - 281.700$	D
783.000	$< E \leq$	5.318.000	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,19E - 38.950$	D
5.318.000	$< E \leq$	6.075.400	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,5E - 1.687.530$	D
6.075.400	$< E \leq$	12.988.000	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,23E - 47.150$	D
12.988.000	$< E \leq$	15.211.100	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,5E - 3.553.910$	D
15.211.100	$< E \leq$	25.770.000	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,27E - 55.350$	D
25.770.000	$< E \leq$	29.604.700	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,5E - 5.982.450$	D
29.604.700	$< E \leq$	∞	$S_G(\text{Schenkung/Pg})(E) = 0,3E - 61.500$	D

(Tab. BIII/43: Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von österreichischen Mitunternehmeranteilen)

3.4.3 Vererben und Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften

Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften zählen nicht zum österreichischen Inlandsvermögen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 öErbStG. Sie unterliegen somit nicht der beschränkten österreichischen Steuerpflicht.¹ Das Vererben und Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften unterliegt ausschließlich der unbeschränkten **deutschen Steuerpflicht**.

¹ vgl. Kapitel B I 1.2.2.3.2, Seite 36 - 37

Da die Berechnung der deutschen Steuer unabhängig von der Übertragungsart des Vermögens, unabhängig von der Rechtsform des ausländischen unternehmerischen Vermögens und unabhängig des Ortes von Sitz und Geschäftsleitung der ausländischen Gesellschaft erfolgt, wird deshalb auf den hergeleiteten Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung USA – Deutschland zurückgegriffen.¹

Die Berechnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer für Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften erfolgt somit nach folgender Funktion:

Übergehendes Vermögen E in €			Gesamtsteuerbelastung $S_{G(Kap.Ges)}(E)$ in €	Gesamtsteuer- belastungsstufe
0	$<E \leq$	205.000	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0$	0
205.000	$<E \leq$	257.000	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,07E - 14.350$	D
257.000	$<E \leq$	262.300	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,5E - 124.860$	D
262.300	$<E \leq$	461.000	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,11E - 22.550$	D
461.000	$<E \leq$	490.200	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,5E - 202.340$	D
490.200	$<E \leq$	717.000	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,15E - 30.750$	D
717.000	$<E \leq$	783.000	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,5E - 281.700$	D
783.000	$<E \leq$	5.318.000	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,19E - 38.950$	D
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,5E - 1.687.530$	D
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,23E - 47.150$	D
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,5E - 3.553.910$	D
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,27E - 55.350$	D
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,5E - 5.982.450$	D
29.604.700	$<E <$	∞	$S_{G(Kap.Ges)}(E) = 0,3E - 61.500$	D

(Tab. BIII/44 : Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften)

Die Gesamtsteuer für das Vererben und Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften besteht ausschließlich aus der deutschen Steuerbelastung und entspricht somit dem **deutschen Steuerniveau** (Gesamtsteuerbelastungsstufe: **D**)

¹ vgl. Tab. BIII/20, Seite 137

3.4.4 Sensitivitätsanalyse für die quantitativen Restriktionen im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung - Österreich

Die Berechnungen der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften erfolgten im Rahmen der Kapitel B III 3.4.1 bis B III 3.4.3 unter Berücksichtigung folgender zwei Restriktionen:

- 1) Die österreichische Bewertung des österreichischen unternehmerischen Vermögens sowie die deutsche Bewertung des österreichischen unternehmerischen Vermögens führen zum gleichen Betrag.
- 2) Es wird ein fünfzigprozentiger Anteil an einem österreichischen Unternehmen vererbt bzw. verschenkt.

Zu 1) Abweichende Bewertung

Im Falle der Aufhebung der ersten Restriktion lassen sich grundsätzlich folgende Aussagen bezüglich der eintretenden Veränderungen der österreichischen Besteuerung treffen:

- Eine im Vergleich zu Deutschland **höhere österreichische Bewertung** führt zu einer höheren österreichischen Steuerbemessungsgrundlage und somit zu einer **höheren österreichischen Steuerbelastung**.
- Eine im Vergleich zu Deutschland **niedrigere österreichische Bewertung** führt zu einer niedrigeren österreichischen Steuerbemessungsgrundlage und somit zu einer **niedrigeren österreichischen Steuerbelastung**.

Eine Abweichung der österreichischen Steuerbelastung bei Aufhebung der ersten Restriktion im Vergleich zur Steuerbelastung bei Aufrechterhaltung der ersten Restriktionen führt **nicht in jedem Fall zu einer Änderung der Gesamtsteuerbelastung**. Nachfolgend wird für die vier Übertragungskonstellationen aufgezeigt, in welchen Fällen die Aufhebung der Restriktion zu einer Veränderung der Gesamtsteuerbelastung führt.

1.1) Übertragungskonstellationen „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“¹:

Das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften unterliegt aufgrund des im DBA Österreich – Deutschland vereinbarten Freistellungsverfahrens ausschließlich der österreichischen Erbschaftsteuer. Eine Abweichung der deutschen Bewertung von der österreichischen Bewertung führt somit zu **keiner Änderung der Gesamtsteuerbelastung**.

1.2) Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“²

Für die aufgeführte Übertragungskonstellation wird aufgezeigt, wie sich eine von der deutschen Bewertung abweichende österreichische Bewertung auf die Gesamtsteuerbelastung tendenziell auswirkt. Dabei werden unter dem Gliederungspunkt a) die Folgen einer im Vergleich zu Deutschland höheren Bewertung und unter Gliederungspunkt b) die Folgen einer im Vergleich zu Deutschland niedrigeren Bewertung untersucht.

a) österreichische Bewertung > deutsche Bewertung

aa) Abschnitte von übergehenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer über der österreichischen Steuer liegt.³

Ein **geringer Anstieg** der Bewertung im Vergleich zur deutschen Bewertung führt zwar zu einem Anstieg der österreichischen Steuerbelastung, solange diese jedoch unter der deutschen Steuerbelastung bleibt, ergeben sich **keine Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung**. Lediglich die Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung aus deutscher und österreichischer Steuer ändert sich.

¹ vgl. Kapitel B III 3.4.1, Seite 175 - 180

² vgl. Kapitel B III 3.4.2, Seite 181 - 187

³ Für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf die Abschnitte III und V im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung zu; vgl. Seite 185 - 186.

Bei einem **starken Anstieg** der Bewertung im Vergleich zur deutschen Bewertung kann die österreichische Steuer höher sein als die deutsche Steuer. Der Teil des Anstiegs der Bewertung, der die Anhebung der österreichischen Steuer bis zur Höhe der deutschen Steuer verursacht, hat zwar eine Erhöhung der österreichischen Steuer zur Folge, die Gesamtsteuerbelastung erhöht sich jedoch nicht. Ausschließlich der Teil des Anstiegs der Bewertung, welcher einen Anrechnungsüberhang an österreichischer Steuer entstehen lässt, führt zu einer **Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung** in Höhe des entstandenen Anrechnungsüberhanges.

ab) Abschnitte von übergehenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer unter der österreichischen Steuer liegt:¹

Jeder Anstieg der österreichischen Bewertung im Vergleich zur deutschen Bewertung führt zu einer Erhöhung eines bereits vorhandenen Anrechnungsüberhanges. Die Erhöhung des Anrechnungsüberhanges entspricht dabei der **Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung**.

b) österreichische Bewertung < deutsche Bewertung

ba) Abschnitte von übergehenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer über der österreichischen Steuer liegt:²

Eine niedrigere österreichische Bewertung im Vergleich zur deutschen Bewertung verringert die festzusetzende österreichische Steuer. Da jedoch aufgrund des Anrechnungsverfahrens die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen immer dem jeweils höheren Steuerniveau von ausländischem und deutschem Steuerniveau entspricht, führt eine geringere österreichische Steuerbelastung zu **keiner Veränderung der Gesamtsteuerbelastung**; lediglich die Zusammensetzung aus deutscher Steuer und österreichischer Steuer ändert sich. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht nach wie vor dem deutschen Steuerniveau.

¹ Für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf die Abschnitte II und IV im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung zu; vgl. Seite 184 - 186.

² vgl. Ausführungen der Fußnote 3, Seite 190.

bb) Abschnitte von übergewendenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer unter der österreichischen Steuer liegt:¹

Eine Absenkung der österreichischen Bewertung im Vergleich zur deutschen Bewertung führt zu einer geringeren österreichischen Steuerbelastung. Ein vorhandener Anrechnungsüberhang wird mit zunehmend geringerer österreichischer Bewertung geringer. In gleichem Umfang wie die Abnahme des Anrechnungsüberhanges **vermindert** sich ebenfalls die **Gesamtsteuerbelastung**. Der Teil der Absenkung der österreichischen Bewertung, der eine Absenkung der österreichischen Steuerbelastung unter das deutsche Steuerniveau bewirkt, hat **keine Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung**, da aufgrund des Anrechnungsverfahrens die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen stets dem jeweils höheren Steuerniveau von ausländischem und deutschem Steuerniveau entspricht. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht nach wie vor dem deutschen Steuerniveau.

1.3) Übertragungskonstellationen „Vererben von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“ und „Verschenken von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“:²

Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften unterliegen sowohl im Erbschaftsfall als auch im Schenkungsfall ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht. Eine Abweichung der deutschen Bewertung von der österreichischen Bewertung führt somit zu **keiner Änderung der Gesamtsteuerbelastung**.

Zu 2) Abweichende Anteilshöhe

Im Falle der Aufhebung der zweiten Restriktion lassen sich grundsätzlich folgende Aussagen bezüglich der eintretenden Veränderungen der österreichischen Besteuerung treffen:

¹ vgl. Ausführungen der Fußnote 1, Seite 191.

² vgl. Kapitel B III 3.4.3, Seite 187 - 188

- Eine **Anteilsübertragung von unter fünfzig Prozent** führt zu einem niedrigeren sachlichen Freibetrag, somit zu einer höheren österreichischen Bemessungsgrundlage und einer **höheren österreichischen Steuerbelastung**.
- Eine **Anteilsübertragung von über fünfzig Prozent** führt zu einem höheren sachlichen Freibetrag, somit zu einer niedrigeren österreichischen Bemessungsgrundlage und einer **niedrigeren österreichischen Steuerbelastung**.

Eine Abweichung der österreichischen Steuerbelastung bei Aufhebung der zweiten Restriktion im Vergleich zur Steuerbelastung bei Aufrechterhaltung der zweiten Restriktion führt **nicht in jedem Fall zu einer Änderung der Gesamtsteuerbelastung**. Nachfolgend wird für die vier Übertragungskonstellationen aufgezeigt, in welchen Fällen die Aufhebung der Restriktionen zu einer Veränderung der Gesamtsteuerbelastung führt.

2.1) Übertragungskonstellationen „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“¹:

Das Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft unterliegt aufgrund der im DBA vereinbarten Freistellungsmethode ausschließlich der österreichischen Besteuerung. Die prozentuale Höhe des zu übertragenden Anteils wirkt sich somit unmittelbar auf die Gesamtsteuerbelastung aus.

Bei einer Anteilsübertragung von **über fünfzig Prozent** ergibt sich vereinfacht² folgende **Steuerminderbelastung**:

$$\text{Steuerminderbelastung} = 365.000 \text{ €} * (\text{Anteilshöhe} - 50\%) * \text{Steuersatz gem. § 8 Abs. 1 öErbStG}$$

Bei einer Anteilsübertragung von **unter fünfzig Prozent** ergibt sich vereinfacht folgende **Steuermehrbelastung**:

$$\text{Steuermehrbelastung} = 365.000 \text{ €} * (50\% - \text{Anteilshöhe}) * \text{Steuersatz gem. § 8 Abs. 1 öErbStG}$$

¹ vgl. Kapitel B III 3.4.1, Seite 175 - 180

² bei Vernachlässigung des österreichischen persönlichen Freibetrages in Höhe von 110 € und des österreichischen Härteausgleiches nach § 8 Abs. 2 öErbStG

2.2) Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“¹

Für die aufgeführte Übertragungskonstellation wird aufgezeigt, wie sich eine von der unterstellten Anteilshöhe von fünfzig Prozent abweichende Anteilshöhe auf die Gesamtsteuerbelastung tendenziell auswirkt. Dabei werden unter dem Gliederungspunkt a) die Folgen einer im Vergleich zur unterstellten Anteilshöhe von fünfzig Prozent niedrigeren Anteilshöhe und unter Gliederungspunkt b) die Folgen einer im Vergleich zur unterstellten Anteilshöhe höheren Anteilshöhe untersucht.

a) tatsächliche Anteilshöhe < fünfzigprozentige Anteilshöhe

aa) Abschnitte von übergehenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer über der österreichischen Steuer liegt:²

Eine **geringfügig unter fünfzig Prozent liegende Anteilshöhe** im Vergleich zur fünfzigprozentigen Anteilshöhe führt zwar zu einem Anstieg der österreichischen Steuerbelastung, solange diese jedoch unter der deutschen Steuerbelastung bleibt, ergeben sich **keine Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung**. Lediglich die Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung aus deutscher und österreichischer Steuer ändert sich.

Bei einer **Anteilshöhe von weit unter fünfzig Prozent** kann die österreichische Steuer höher sein, als die deutsche Steuer. Der Teil der niedrigeren Anteilshöhe, der die Anhebung der österreichischen Steuer bis zur Höhe der deutschen Steuer verursacht, hat zwar eine Erhöhung der österreichischen Steuer zur Folge, die Gesamtsteuerbelastung erhöht sich jedoch nicht. Ausschließlich der Teil der geringeren Anteilshöhe und damit des geringeren österreichischen sachlichen Freibetrages, welcher einen Anrechnungsüberhang an österreichischer Steuer entstehen lässt, führt zu einer **Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung** in Höhe des entstandenen Anrechnungsüberhanges. Die Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung kann maximal betragen: $\text{max. Steuererhöhung} = 365.000 \text{ €} * 50 \% * 15 \%^3 = 27.375 \text{ €}$

¹ vgl. Kapitel B III 3.4.2, Seite 181 - 187

² Für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf die Abschnitte III und V im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung zu; vgl. Seite 184 - 186.

³ Österreichischer Spitzensteuersatz von 15 % gem. § 8 Abs. 1 öErbStG

ab) Abschnitte von übergelenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer unter der österreichischen Steuer liegt:¹

Jede prozentuale Anteilshöhe von unter fünfzig Prozent führt zu einer Erhöhung eines bereits vorhandenen Anrechnungsüberhanges. Die Erhöhung des Anrechnungsüberhanges entspricht der **Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung. Die Erhöhung kann maximal 27.375 € betragen.**

b) tatsächliche Anteilshöhe > fünfzigprozentige Anteilshöhe

ba) Abschnitte von übergelenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer über der österreichischen Steuer liegt:²

Ein höherer österreichischer sachlicher Freibetrag verringert die festzusetzende österreichische Steuer. Da jedoch aufgrund des Anrechnungsverfahrens die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen immer dem jeweils höheren Steuerniveau von ausländischem und deutschem Steuerniveau entspricht, führt ein höherer österreichischer Freibetrag zu **keiner Veränderung der Gesamtsteuerbelastung**; lediglich die Zusammensetzung aus deutscher Steuer und österreichischer Steuer ändert sich. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht nach wie vor dem deutschen Steuerniveau.

bb) Abschnitte von übergelenden Vermögen, bei denen bei Aufrechterhaltung der Restriktionen die deutsche Steuer unter der österreichischen Steuer liegt:³

Ein höherer österreichischer Freibetrag führt zu einer geringeren österreichischen Steuerbelastung. Ein vorhandener Anrechnungsüberhang wird mit zunehmender Anteilshöhe geringer. In gleichem Umfang wie die Abnahme des Anrechnungsüberhan-

¹ Für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ treffen die nachfolgenden Aussagen auf die Abschnitte II und IV im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung zu; vgl. Seite 184 - 186.

² vgl. Ausführungen der Fußnote 3, Seite 190

³ vgl. Ausführungen der Fußnote 3, Seite 190

ges **vermindert** sich ebenfalls die **Gesamtsteuerbelastung**. Der Teil des höheren österreichischen Freibetrages, welcher eine Absenkung der österreichischen Steuerbelastung unter das deutsche Steuerniveau bewirkt, hat **keine Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung**, da aufgrund des Anrechnungsverfahrens die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen stets dem jeweils höheren Steuerniveau von ausländischem und deutschem Steuerniveau entspricht. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht nach wie vor dem deutschen Steuerniveau.

2.3) Übertragungskonstellationen „Vererben von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“ und „Verschenken von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“:¹

Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften unterliegen sowohl im Erbschaftsfall als auch im Schenkungsfall ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht. Eine von der unterstellten Fünfzigprozent-Beteiligung abweichende Anteilshöhe und damit verbunden ein abweichender österreichischer sachlicher Freibetrag führt somit zu **keiner Änderung der Gesamtsteuerbelastung**.

Über die Übertragungskonstellationen übergreifende Überlegungen zu Progressionseffekten

Bezüglich möglicher **Progressionseffekte** durch Einbeziehung von inländischem Vermögen zusätzlich zum österreichischen unternehmerischen Vermögen gelten die Ausführungen des Kapitels B III 3.2.4 „Sensitivitätsanalyse für die quantitativen Restriktionen im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung – USA“² analog.

¹ vgl. Kapitel B III 3.4.3, Seite 187 - 188

² vgl. Seite 150 - 155

C Ausgewählte Gestaltungsansätze zur Senkung der Gesamtsteuerbelastung

Die im Rahmen der bisherigen Ausführungen ermittelten Gesamtsteuerbelastungen für die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen lassen sich gegebenenfalls durch die Anwendung von Steuergestaltungsansätzen mindern. Im **Kapitel C I** werden ausgewählte Einzelgestaltungsansätze dargestellt und deren quantitativen Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung aufgezeigt. Im Rahmen der Berechnungen möglicher Steuervorteile wird dabei insbesondere auf die quantitativen Ermittlungen der Gesamtsteuerbelastungen des Kapitels B III zurückgegriffen. Eine länderspezifische Zusammenfassung der Ergebnisse des Kapitels C I und eine vergleichende Auswertung der Wirkungsweisen der Einzelgestaltungsansätze für die ausgewählten Staaten USA, Frankreich und Österreich erfolgt im **Kapitel C II**. Das Kapitel C schließt mit einem Ländervergleich der Wirkungsweisen der ausgewählten Gestaltungsansätze im Rahmen des **Kapitels C III**.

C I Darstellung und Untersuchung ausgewählter Einzelgestaltungsansätze

Im Rahmen der Steuergestaltung von grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen lassen sich unterschiedliche Einzelgestaltungsansätze nach dem Merkmal des Ansatzpunktes der Gestaltung systematisieren. Als Ansatzpunkte können unter anderem gewählt werden:¹

- I. die Art der Vermögensübertragung;
- II. die Art des zu übertragenden Vermögens;
- III. die beteiligten Personen am Erbschafts- bzw. Schenkungsfall;
- IV. Zeitpunkt der Vermögensübertragung.

Die Tab. CI/1 enthält eine nach den drei unterschiedlichen Ansatzpunkten systematisierte Aufzählung wesentlicher² möglicher Gestaltungsansätze.³

¹ Eine ähnliche Systematisierung erbschaftsteuerlicher Gestaltungsmaßnahmen in vier Kategorien nimmt auch Meincke vor (vgl. Meincke in: StbJb 92/93, Seite 103 – 125).

² Die Aufzählung der Tab. CI/1 ist nicht abschließend. Sie enthält jedoch insbesondere Gestaltungsansätze, die in der Literatur umfangreich dargestellt werden, sowie die im Rahmen dieser Untersuchung betrachteten Gestaltungsansätze.

³ Zur allgemeinen Vorgehensweise bei der Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung und -gestaltung vgl. Fischer, BB, Heft 16/1984, Seite 1033 - 1041; Flick, DStR, Heft 26/1993, Seite 929 - 932

Ansatzpunkt der Gestaltungsmaßnahme	Gestaltungsansatz
I Die Art der Vermögensübertragung	a) Ausnutzung unterschiedlicher ausländischer steuerlicher Behandlung von Erbschaften und Schenkungen b) Mehrfache Inanspruchnahme von Freibeträgen durch Schenkungen ¹
II Die Art des zu übertragenden Vermögens	a) Ausnutzung von Bewertungsunterschieden aa) Ausnutzung einer niedrigen Bewertung von Grundvermögen ² ab) Ausnutzung der unterschiedlichen deutschen Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften ³ ac) Umwandlung von Privatvermögen in steuerlich begünstigtes Betriebsvermögen ⁴ b) Ausnutzung der unterschiedlichen Behandlung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Rahmen der beschränkten ausländischen Steuerpflicht. c) Schaffung einer erbschaft- und schenkungsteuerlich günstigen Beteiligungsstruktur an dem zu übertragenden Vermögen ca) Einsatz einer deutschen Zwischenholding⁵ cb) Einsatz eines Trusts ⁶ cc) Einsatz von Stiftungen ⁷
III Beteiligte Personen am Erbschafts- bzw. Schenkungsfall	a) Wohnsitzverlagerung in das Ausland ⁸ b) Auswahl eines erbschaft- und schenkungsteuerlich günstigen Güterstandes ⁹ c) Auswahl des Personenkreises der Begünstigten der Erbschaft bzw. Schenkung ¹⁰
IV Zeitpunkt der Vermögensübertragung	a) Berücksichtigung von geplanten Gesetzesänderungen ¹¹ b) Ausnutzung von Freibeträgen im Zehnjahresturnus ¹²

(Tab. CI/1: Systematische Aufzählung von Steuergestaltungsansätzen)

¹ vgl. exemplarisch Moench, ZEV, Heft 8/1999, Seite 309 - 310

² vgl. exemplarisch Bader, INF, Heft 1/1998, Seite 11 - 15

³ vgl. exemplarisch Strunk/Karten, INF, Heft 1/1996, Seite 12 - 18; Herzig/Schiffers, StuW, Heft 2/1994, Seite 103 - 120; Moench, StbJb 1997/98, Seite 363 - 383; Piltz, StbJb 1994/95, Seite 41 - 76

⁴ vgl. exemplarisch Bauer, StbJb 1996/97, Seite 195 - 198

⁵ vgl. exemplarisch Stahl, NJW, Heft 42/2000, Seite 3100 - 3103; Elser/Neininger, DStR, Heft 41/2000, Seite 1718 - 1723

⁶ vgl. exemplarisch Schindhelm/Stein, StuW, Heft 1/1999, Seite 31 - 52; Seibold, IStR, Heft 1/1994, Seite 16 - 18; Siemers/Müller, IStR, Heft 13/1998, Seite 385 - 391; Greter, Der Schweizer Treuhänder, Heft 1-2/01, Seite 105 - 110

⁷ vgl. exemplarisch Götzenberger, 2001, Seite 469 - 502

⁸ vgl. exemplarisch Arlt, 2001, Seite 302 - 315

⁹ vgl. exemplarisch Kusch, StuW, Heft 3/2000, Seite 246 - 256

¹⁰ vgl. exemplarisch Bader, INF, Heft 2/1998, Seite 44 - 48

¹¹ vgl. exemplarisch Meincke, StbJb 92/93, Seite 119 - 120

¹² vgl. exemplarisch Meincke, StbJb 92/93, Seite 119 - 120

Berücksichtigt man für die in Tab. CI/1 aufgeführten möglichen Gestaltungsansätze die qualitativen Restriktionen des Kapitels A IV 1 - 3 sowie die quantitativen Restriktionen des Kapitels A IV 6, so verbleiben von den aufgeführten Gestaltungsansätzen drei Gestaltungsansätze, die im Rahmen dieser Untersuchung analysiert werden:¹

- 1) Ausnutzung der unterschiedlichen ausländischen steuerlichen Behandlung von Erbschaften und Schenkungen;
- 2) Ausnutzung der unterschiedlichen Behandlung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Rahmen der beschränkten ausländischen Steuerpflicht;
- 3) Einsatz einer deutschen Zwischenholding.

Den ausgewählten Gestaltungsansätzen ist gemein, dass sie sich **ausschließlich aus dem grenzüberschreitenden Aspekt** der untersuchten Erbschafts- und Schenkungskonstellation ableiten lassen.

Die Gestaltungsansätze 1) und 2) lassen sich direkt aus den Ergebnissen der Berechnungen der Gesamtsteuerbelastungen des Kapitels B III 3 ableiten. Im Rahmen des Kapitels B III 3 werden die Gesamtsteuerbelastungen unter Beachtung der Restriktionen des Kapitels A IV für die vier relevanten Übertragungskonstellationen² berechnet. Dabei sind die Unterschiede der Gesamtsteuerbelastungen für die einzelnen Übertragungskonstellationen innerhalb der Betrachtung eines Staates ausschließlich auf die unterschiedliche ausländische steuerliche Behandlung von Erbschaften und Schenkungen sowie auf eine unterschiedliche Behandlung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zurückzuführen.

Im **Kapitel C I 1** „Auswirkungen der Art der Vermögensübertragung auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer“ wird untersucht, inwieweit eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung durch den Wechsel der ursprünglich vorgesehenen Übertragungsform auf eine andere Übertragungsform möglich ist. Die Auswirkungen eines Wechsels der Übertragungsart auf die Gesamtsteuerbelastung im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht wurde bisher noch nicht in der Literatur behandelt.

¹ Vgl. grau unterlegte Gestaltungsansätze in der Tab. CI/1 auf der Seite 198.

² vgl. Seite 130

Analog zu den Untersuchungen des Kapitels C I 1 wird im **Kapitel C I 2** „Auswirkungen der Rechtsformwahl auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer“ analysiert, in welchem Maß eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung durch den Wechsel der Rechtsform möglich ist. Die Ausnutzung der unterschiedlichen Behandlung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften in Bezug auf die ausländische beschränkte Steuerpflicht wurde bisher in der Literatur nicht behandelt.

Im Vergleich zur Übertragung von deutschem unternehmerischen Vermögen ist die Übertragung von ausländischem Vermögen gegebenenfalls zweifach benachteiligt. Der erste Nachteil besteht in einer potenziellen Besteuerung des übergehenden Vermögens aufgrund der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht und zusätzlich durch eine beschränkte ausländische Steuerpflicht. Der zweite Nachteil ergibt sich durch eine Nichtanwendung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG für ausländisches unternehmerisches Vermögen. § 13a ErbStG gewährt einen zusätzlichen sachlichen Freibetrag in Höhe von 225.000 € sowie einen Bewertungsabschlag von 35 % des verbleibenden übergehenden Vermögens. Die Vorschrift begünstigt ausschließlich inländisches unternehmerisches Vermögen.

Im **Kapitel C I 3** „Auswirkungen des Einsatzes einer deutschen Zwischenholding“ wird untersucht, inwieweit sich durch die Einbringung des ausländischen unternehmerischen Vermögens in eine deutsche Zwischenholding die oben aufgezeigten Nachteile vermeiden lassen und eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung möglich ist. Dieser Gestaltungsansatz wurde bereits in der Literatur vielfach aufgegriffen.¹ Insbesondere eine quantitative Untersuchung des Ansatzes ist bisher jedoch nicht erfolgt.

Die Reihenfolge der Behandlung der Gestaltungsansätze orientiert sich an der Höhe möglicher Transaktionskosten für die Umsetzung der Gestaltungsansätze. Beim ersten Gestaltungsansatz fallen für den Wechsel der Übertragungsart keine Transaktionskosten an. Für einen ausländischen Rechtsformwechsel im Rahmen des zweiten Gestaltungsansatzes fallen insbesondere ausländische Notar- und Registerkosten an. Die tendenziell höchsten Transaktionskosten fallen für den dritten Gestaltungsansatz an, da für den Einsatz einer deutschen Zwischenholding eine neue Gesellschaft gegründet werden muss.

¹ vgl. exemplarisch Stahl, NJW, Heft 42/2000, Seite 3100 – 3103; Elser/Neininger, DStR, Heft 41/2000, Seite 1718 - 1723

1 Auswirkungen der Art der Vermögensübertragung auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer

Im Rahmen dieses Kapitels wird untersucht, inwieweit eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung durch den Wechsel der ursprünglich vorgesehenen Übertragungsform auf eine andere Übertragungsform möglich ist.

Im **Kapitel 1.1** erfolgt zunächst eine allgemeine Darstellung des Gestaltungsansatzes. Daran anschließend wird im **Kapitel 1.2** länderspezifisch untersucht, für welche der jeweils vier Übertragungskonstellationen¹ ein Wechsel der Übertragungsart zu einer Steuerersparnis führen kann. Mögliche Steuervorteile werden als Funktionsgleichungen in Abhängigkeit zum übergehenden Vermögen dargestellt. Eine kritische Würdigung des Gestaltungsansatzes wird abschließend im **Kapitel 1.3** vorgenommen.

1.1 Allgemeine Darstellung des Gestaltungsansatzes

Die Erhebung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer ist weitgehend unabhängig von der Art der Vermögensübertragung. § 1 Abs. 2 ErbStG bestimmt, dass die Vorschriften für Erbschaften innerhalb des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes grundsätzlich auch für Schenkungen gelten. Lediglich Vorschriften des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, die ausschließlich an den Sachverhalt des Erwerbes von Todes wegen anknüpfen, beziehen sich nur auf die Erbschaftsteuer.² Insbesondere bezüglich der persönlichen Steuerpflicht, des Umfangs des steuerpflichtigen übergehenden Vermögens, der anzuwendenden persönlichen Freibeträge sowie der Steuersätze werden Erbschaften und Schenkungen im deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz gleich behandelt.

Ausländische Erbschaft- und Schenkungsteuersysteme weisen stellenweise eine stärkere Differenzierung der Besteuerung nach der Art der Vermögensübertragung als das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuersystem auf. Für die im Rahmen dieser Untersuchung einbezogenen ausländischen Staaten USA, Frankreich und Ös-

¹ vgl. Seite 130

² R 1 ErbStR enthält eine Auflistung der wesentlichen Vorschriften des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, die nicht auf Schenkungen anwendbar sind. Dazu zählt beispielsweise der Pauschbetrag für Erbanfallkosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG oder der besondere Versorgungsfreibetrag für den überlebenden Ehegatte oder Kinder des Erblassers nach § 17 ErbStG.

terreich werden nachfolgend **wesentliche Unterschiede** in der steuerlichen Behandlung von **Erbschaften** und **Schenkungen** aufgezeigt.

USA:

Die Bemessungsgrundlage für die US-amerikanische Nachlasssteuer bzw. Schenkungsteuer ist auf das US-amerikanische Inlandsvermögen beschränkt. Abhängig von der Übertragungsart des Vermögens wird das US-amerikanische Inlandsvermögen für die Nachlasssteuer anders definiert als für die Schenkungsteuer. Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften zählen im Rahmen der **Nachlasssteuer** zum US-amerikanischen Inlandsvermögen und unterliegen somit der beschränkten US-amerikanischen Nachlasssteuerpflicht. Im Rahmen der amerikanischen **Schenkungssteuer** zählen diese Anteile nicht zum amerikanischen Inlandsvermögen und unterliegen somit auch nicht der beschränkten amerikanischen Schenkungsteuer.¹ Dieser Besteuerungsunterschied wird jedoch durch das deutsch-amerikanische Erbschaftsteuer-DBA neutralisiert, indem das Besteuerungsrecht für Anteile an amerikanischen Kapitalgesellschaften sowohl für Erbschaften als auch für Schenkungen ausschließlich dem Wohnsitzstaat eingeräumt wird.² Im Rahmen dieser Untersuchung hat somit Deutschland als Wohnsitzstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Kapitalgesellschaftsanteilen.

Ein Unterschied in der Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Nachlässen und Schenkungen, welcher nicht durch das DBA Deutschland-USA neutralisiert wird, liegt in der Gewährung persönlicher Freibeträge. Im Rahmen der beschränkten US-amerikanischen **Schenkungssteuerpflicht** wird dem Steuerpflichtigen lediglich ein persönlicher Freibetrag in Höhe von 10.000 \$ eingeräumt.³ Im Gegensatz dazu wird im Rahmen der beschränkten **Nachlasssteuerpflicht** dem Steuerpflichtigen grundsätzlich ein Steuerermäßigungsbetrag von 13.000 \$ gewährt.⁴ Aufgrund des DBA Deutschland-USA kann jedoch **ausschließlich im Nachlassfall** dieser Steuerermäßigungsbetrag angehoben werden bis auf die Höhe, die unbeschränkt US-Nachlasssteuerpflichtigen zusteht.⁵ Dieser erhöhte Steuerermäßigungsbetrag beträgt für das Jahr 2004 555.800 \$, so dass im Ergebnis Erbschaften bis zur Höhe von

¹ vgl. Kapitel B I 1.2.2.1.2, Seite 30 - 33

² vgl. Kapitel B III 2.2.2, Seite 119 - 124

³ vgl. Kapitel B III 1.1.2.1, Seite 88 - 89

⁴ vgl. Kapitel B III 1.1.2.2, Seite 89 - 90

⁵ vgl. Kapitel B III 2.2.2, Seite 119 - 124

1,5 Millionen \$ von der amerikanischen Nachlasssteuer nicht erfasst werden.¹

Ein weiterer wesentlicher Unterschied in der Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Nachlässen und Schenkungen in den USA wird durch den Economic Growth and Tax Reconciliation Act vom 26.05.2001 hervorgerufen. Dieser sieht eine gemeinsame schrittweise Absenkung der Steuersätze für Erbschaften und Schenkungen für die Jahre 2002 bis 2007 vor. Ab 2010 unterliegen **Nachlässe** nicht mehr einer US-amerikanischen Nachlasssteuer. Die **Schenkungssteuer** jedoch bleibt bestehen.²

Frankreich:

Im französischen Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht richtet sich die Höhe des persönlichen Freibetrages zum einen nach der Steuerklasse des Erwerbers. Je entfernter der Erwerber mit dem Erblasser bzw. Schenker verwandt ist, desto geringer ist der persönliche Freibetrag. Zum anderen wird die Höhe des persönlichen Freibetrages bei bestimmten Personengruppen von Erwerbern weiterhin von der Art der Vermögensübertragung abhängig gemacht. So kommen für Enkelkinder der Steuerklasse II sowie für Angehörige der Steuerklassen III – V im Schenkungsfall andere Freibeträge zur Anwendung als im Erbschaftsfall. Für Ehegatten (Steuerklasse I) sowie für Abkömmlinge und Eltern der Steuerklasse II wird bei der Gewährung des persönlichen Freibetrages jedoch nicht zwischen Erbschaft und Schenkung differenziert. Da im Rahmen dieser Untersuchung der Erwerber stets ein Abkömmling des Erblassers bzw. Schenkers ist, wird für Erbschaften und Schenkungen ein einheitlicher Freibetrag verwendet.³

Wesentliche Unterschiede zwischen Erbschaften und Schenkungen bestehen im Rahmen von **steuerlichen Vergünstigungen**.

¹ Setzt man 1,5 Mio \$ als steuerpflichtiges Vermögen in den US-amerikanischen Formeltarif für das Jahr 2004 ein (vgl. Tab. BIII/18, Seite 134), so erhält man als Steuer 555.800 \$:

$$S_{USA}(1.500.000) = 1.500.000 * 0,43 - 89.200 = 555.800 \$$$

Zieht man von der berechneten Steuer den Steuerermäßigungsbetrag in Höhe von 555.800 \$ ab, so verbleibt eine Steuer von 0 \$. Durch den Steuerermäßigungsbetrag von 555.800 \$ wird somit ein steuerpflichtiges Vermögen von 1.500.000 \$ nicht erfasst. Der Betrag von 1.500.000 \$ ist jedoch nicht als Freibetrag zu bezeichnen. Würde es sich um einen Freibetrag handeln, so würde von der Bemessungsgrundlage der Freibetrag abgezogen werden und der verbleibende Betrag dem Teilmengenstaffeltarif (vgl. Tab. BIII/17, Seite 134) unterworfen werden, welcher mit einem Eingangssteuersatz von 18% beginnt. Durch die Definition eines Steuerermäßigungsbetrages wird jedoch erreicht, dass Vermögen über 1.500.000 \$ nicht an den niedrigen Steuersätzen des Teilmengenstaffeltarifes partizipiert, sondern mit einem Eingangssteuersatz von 45 % belastet wird (vgl. Tab. BIII/17, Seite 134).

² vgl. Kapitel B III 1.1.1, Seite 86 - 88

³ vgl. Kapitel B III 1.2, Seite 91 - 93

Durch das französische Jahressteuergesetz 1999 werden allgemein **Schenkungen** im Vergleich zu Erbschaften erheblich begünstigt. Die Begünstigung ist abhängig vom Alter des Schenkers. Ist der Schenker zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung jünger als 75 Jahre, so erfolgt ein Abschlag von 30% von der Schenkungsteuer; ist er jünger als 65 Jahre, beträgt der Abschlag 50%. Diese Vergünstigung gilt ausschließlich für Schenkungen.¹ Sie wird unabhängig von der Art des übergehenden Vermögens gewährt.

Parallel dazu gewährt der französische Fiskus ausschließlich im **Erbschaftsfall** einen Bewertungsabschlag für bestimmtes übergehendes Vermögen. Ausschließlich im Erbschaftsfall räumt der französische Staat für die Übertragung von Anteilen an französischen Gesellschaften einen Bewertungsabschlag von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 50% ein.²

Österreich:

Zwischen Deutschland und Österreich besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen. Eine mögliche Doppelbesteuerung soll im Wesentlichen durch die Anwendung der **Freistellungsmethode** vermieden werden. Dieses DBA gilt jedoch ausschließlich für **Erbschaften**. Für **Schenkungen** kommt es nicht zur Anwendung, so dass als Maßnahme zur Vermeidung bzw. Verminderung der Doppelbesteuerung ausschließlich das deutsche **Anrechnungsverfahren** nach § 21 ErbStG angewendet werden kann.³

Die unterschiedlichen ausländischen steuerlichen Behandlungen von Erbschaften und Schenkungen können zu unterschiedlich hohen Gesamtsteuerbelastungen für die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen führen. Durch einen **Wechsel der ursprünglich vorgesehenen Übertragungsart** auf eine andere Übertragungsart lassen sich gegebenenfalls bestehende Unterschiede zwischen der steuerlichen Behandlung von Erbschaften und Schenkungen ausnutzen. Im Kapitel C I 1.2 wird länderspezifisch untersucht, inwieweit sich durch einen Wechsel der Übertragungsart ein Steuervorteil erzielen lässt.

¹ vgl. Kapitel B III 1.2, Seite 91 - 93

² vgl. Kapitel B II 2.2, Seite 74 - 79

³ vgl. Kapitel B III 2.2.4, Seite 126 - 129

1.2 Länderspezifische Untersuchung der Auswirkungen der Art der Vermögensübertragung auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer

In den **Kapiteln 1.2.1 bis 1.2.3** wird jeweils für amerikanisches, französisches und österreichisches unternehmerisches Vermögen untersucht, für welche der jeweils vier Übertragungskonstellationen ein Wechsel der Übertragungsart zu einer Steuerersparnis führen kann. Mögliche Steuervorteile werden als Funktionsgleichungen in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen quantifiziert.

1.2.1 USA

Die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von amerikanischem unternehmerischen Vermögen ist unter anderem von der Übertragungsart abhängig. Durch einen Wechsel der Übertragungsart von einer geplanten Schenkung zu einer Erbschaft oder von einer geplanten Erbschaft zu einer Schenkung lässt sich somit möglicherweise die Gesamtsteuerbelastung auf das übergehende amerikanische unternehmerische Vermögen senken.¹

Nachfolgend wird in einem **ersten Schritt** dargestellt, für welche der vier Übertragungskonstellationen² ein Wechsel der Übertragungsart zu einer Senkung der Gesamtsteuerbelastung führen kann. Führt ein Wechsel der Übertragungsart für eine Übertragungskonstellation zu einer möglichen Steuerersparnis, so wird im **zweiten Schritt** der entstehende Steuervorteil quantifiziert.

Im Rahmen des **Schrittes eins** sind folgende Wechsel der Übertragungsart denkbar:

		Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften	Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften
mögliche Wechsel	von Erbschaft auf Schenkung	Fall I: -	Fall II: -
	von Schenkung auf Erbschaft	Fall III: -	Fall IV: +

- Steuerersparnis nicht möglich
+ Steuerersparnis möglich

(Tab. CI/2: Mögliche Wechsel der Übertragungsart USA)

¹ vgl. Kapitel C I 1.1, Seite 201 - 204

² vgl. Seite 130

Zu Fall I und III: Wechsel der Übertragungsart für Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften

Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften unterliegen nicht der beschränkten US-amerikanischen Steuerpflicht, sondern ausschließlich der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht.¹ Da im Rahmen der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer die Besteuerung grundsätzlich unabhängig von der Übertragungsart erfolgt², führt ein Wechsel der Übertragungsart zu **keiner Steuerersparnis**.

Zu Fall II: Wechsel von Erbschaft auf Schenkung von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften

Sowohl das Vererben als auch das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften unterliegt neben der beschränkten amerikanischen Steuerpflicht auch der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht. Aufgrund der wesentlich geringeren Vergünstigungen für Schenkungen im Vergleich zu Erbschaften im Rahmen der beschränkten amerikanischen Steuerpflicht, ist die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften für jedes übergehende Vermögen größer oder gleich der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften.³ Ein Wechsel der Übertragungsart von einer Erbschaft auf eine Schenkung führt somit zu **keiner Steuerersparnis**.

Zu Fall IV: Wechsel von Schenkung auf Erbschaft von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften

Im Umkehrschluss zu den Ausführungen zum Fall II ist die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften für jedes übergehende Vermögen kleiner oder gleich der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften. Ein Wechsel der Übertragungsart kann zu einer **Steuerersparnis** führen.

Als Ergebnis des Schrittes eins lässt sich festhalten, dass ausschließlich der Wechsel der Übertragungsart von Verschenken auf Vererben von Anteilen an US-

¹ vgl. Kapitel B III 3.2.3 Seite 149 - 150

² vgl. Kapitel B III 3.2.3 Seite 149 - 150

³ vgl. Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften (Tab. BIII/22, Seite 143) mit der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften (Tab. BIII/25, Seite 149).

amerikanischen Personengesellschaften zu einer Steuerersparnis führen kann.

Im **Schritt zwei** wird dieser mögliche Steuervorteil quantifiziert, indem von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften¹ die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften² abgezogen wird. Die positive Differenz entspricht dem Steuervorteil durch Wechsel der Übertragungsart. Ein möglicher entstehender Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Übertr.})}(E)$ in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens abgebildet:³

$$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = S_{G(\text{Schenkungs/Pg})}(E) - S_{G(\text{Erbschaft/Pg})}(E)$$

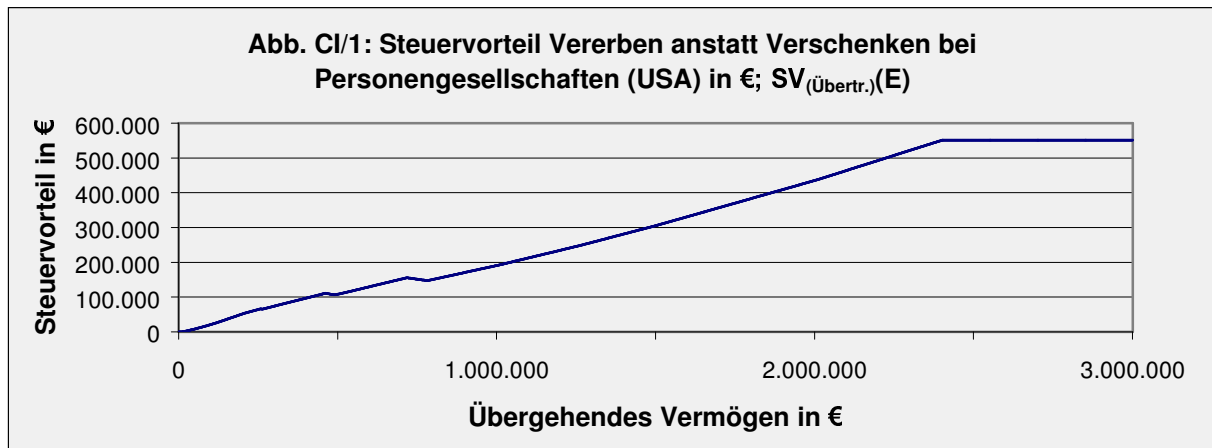
übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Übertr.})}(E)$ in €
0	$<E \leq$	10.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0$
10.000	$<E \leq$	20.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,18E - 1.800$
20.000	$<E \leq$	30.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,2E - 2.200$
30.000	$<E \leq$	50.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,22E - 2.800$
50.000	$<E \leq$	70.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,24E - 3.800$
70.000	$<E \leq$	90.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,26E - 5.200$
90.000	$<E \leq$	110.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,28E - 7.000$
110.000	$<E \leq$	160.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,3E - 9.200$
160.000	$<E \leq$	205.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,32E - 12.400$
205.000	$<E \leq$	257.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,25E + 1.950$
257.000	$<E \leq$	260.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = - 0,18E + 112.460$
260.000	$<E \leq$	262.300	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = - 0,16E + 107.260$
262.300	$<E \leq$	461.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,23E + 4.950$
461.000	$<E \leq$	490.200	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = - 0,16E + 184.740$
490.200	$<E \leq$	510.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,19E + 13.150$
510.000	$<E \leq$	717.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,22E - 2.150$
717.000	$<E \leq$	760.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = - 0,13E + 248.800$
760.000	$<E \leq$	783.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = - 0,11E + 233.600$
783.000	$<E \leq$	1.010.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,2E - 9.150$
1.010.000	$<E \leq$	1.260.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,22E - 29.350$
1.260.000	$<E \leq$	1.510.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,24E - 54.550$
1.510.000	$<E \leq$	2.010.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,26E - 84.750$
2.010.000	$<E \leq$	2.400.172	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,29E - 145.050$
2.400.172	$<E \leq$	∞	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 551.000$

(Tab. CI/3: Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Übertragungsart von Schenkung auf Erbschaft bei Personengesellschaften (USA))

¹ vgl. Tab. BIII/25, Seite 149

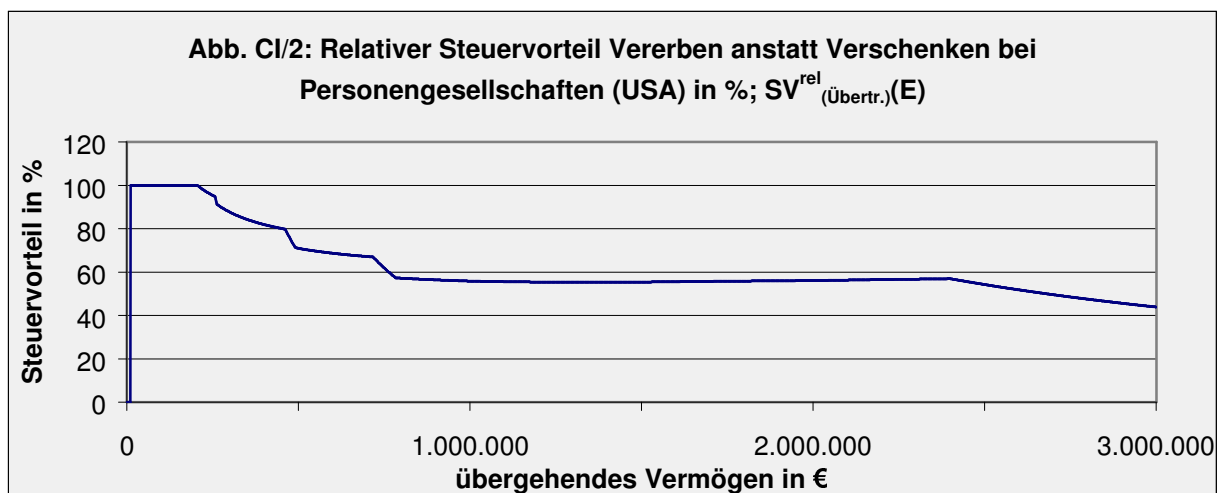
² vgl. Tab. BIII/22, Seite 143

³ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/3, Seite 207; graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/1, Seite 208; graphische Darstellung des relativen Steuervorteils in % in Abb. CI/2, Seite 208

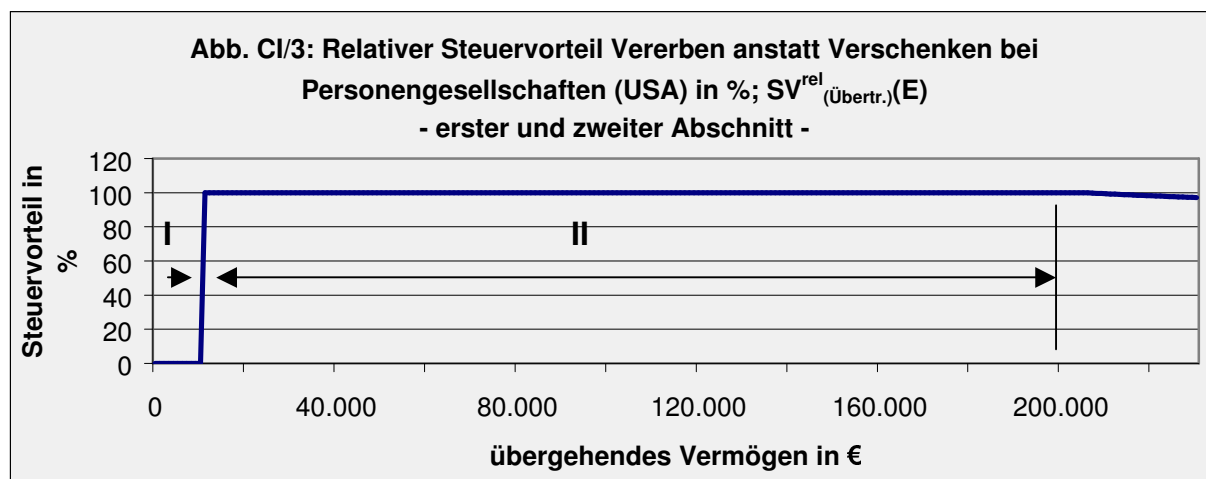


Wird der Steuervorteil durch Wechsel der Übertragungsart $SV_{(\text{Übertr.})}(\text{E})$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften $S_{\text{G}(\text{Schenkung/PG})}(\text{E})$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Wechsel der Übertragungsart in Prozent:

$$SV_{(\text{Übertr.})}^{\text{rel}}(\text{E}) = \frac{SV_{(\text{Übertr.})}(\text{E})}{S_{\text{G}(\text{Schenkung/PG})}(\text{E})} * 100$$



In Bezug auf die Höhe des Steuervorteils lässt sich die Funktion $SV_{(\text{Übertr.})}(\text{E})$ und $SV_{(\text{Übertr.})}^{\text{rel}}(\text{E})$ in **vier Abschnitte** aufteilen.



Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV^{rel}_{(Übertr.)}(E)$ für übergelndes Vermögen von 0 € bis 10.000 € beträgt **null**.¹

Bis zur Höhe des amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrages (10.000 €) und des deutschen persönlichen Freibetrages (205.000 €) ergibt sich kein Steuervorteil, da weder für das Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften noch für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften eine Steuer erhoben wird. Durch den Wechsel der Übertragungsart lässt sich somit **keine Steuerersparnis** erzielen.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV^{rel}_{(Übertr.)}(E)$ für übergelndes Vermögen von über 10.000 € bis 205.000 € beträgt die Steuerersparnis **100%**.²

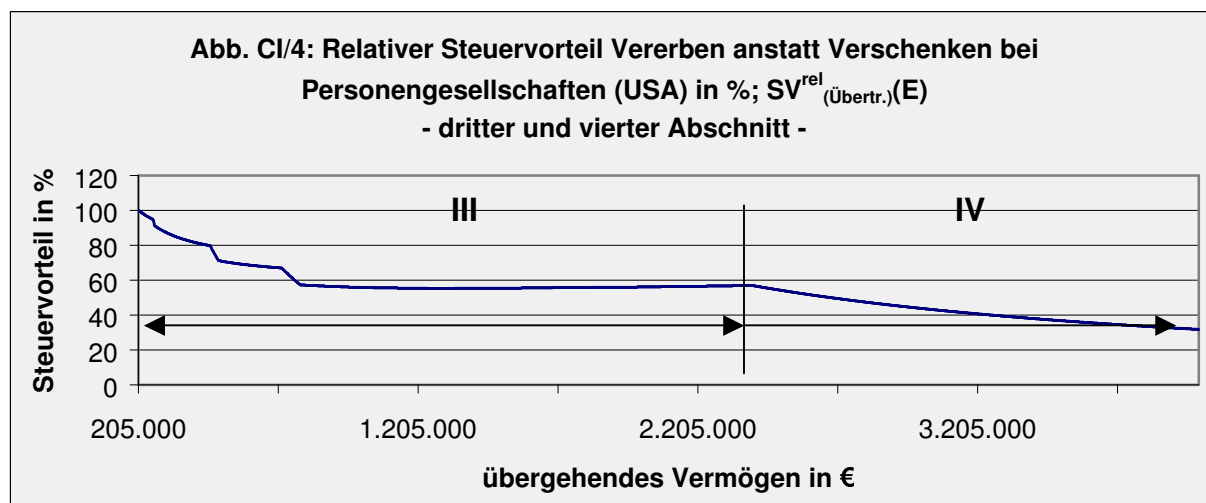
Vor dem Wechsel der Übertragungsart setzt die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften aufgrund des niedrigen Schenkungsteuerfreibetrages bereits ab einem übergelnden Vermögen von 10.000 € ein.

Nach dem Wechsel der Übertragungsart beginnt dagegen die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften aufgrund des deutschen Freibetrages und des hohen amerikanischen Steuerermäßigungsbeitrages erst ab einem übergelnden Vermögen von 205.000 €.

Im **Ergebnis** kann für übergelndes Vermögen zwischen 10.000 € und 205.000 € die ursprüngliche Steuerbelastung vollständig vermieden werden. Der Wechsel der Übertragungsart führt somit zu einer **hundertprozentigen Steuerersparnis** im Vergleich zur ursprünglichen Steuerbelastung.

¹ vgl. Abschnitt I in Abb. CI/3, Seite 209

² vgl. Abschnitt II in Abb. CI/3, Seite 209



Die Steuerersparnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV^{rel}_{(Übertr.)}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 205.000 € bis 2.400.172 € entspricht der Höhe des **amerikanischen Anrechnungsüberhanges** der amerikanischen Schenkungsteuer.¹

Vor dem Wechsel der Übertragungsart entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften dem amerikanischen Schenkungsteuerniveau. Da die amerikanische Schenkungsteuerbelastung über dem deutschen Steuerniveau liegt, besteht ein amerikanischer Schenkungsteueranrechnungsüberhang.

Nach dem Wechsel der Übertragungsart entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften aufgrund des hohen amerikanischen Steuerermäßigungsbetrages für Erbschaften bis zu einem übergehenden Vermögen von 2.400.172 € dem deutschen Steuerniveau.

Durch das Ersetzen des amerikanischen Schenkungsteuerniveaus durch das niedrigere deutsche Steuerniveau wird im **Ergebnis** ein amerikanischer Schenkungsteueranrechnungsüberhang vermieden. Es wird somit eine Steuerersparnis genau in Höhe des **amerikanischen Schenkungsteueranrechnungsüberhanges** erzielt.

Im **vierten Abschnitt** der Funktion $SV^{rel}_{(Übertr.)}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 2.400.172 € bis ∞ entspricht die Steuerersparnis der **Differenz** aus dem **amerikanischen Steuerermäßigungsbetrag** für Nachlässe und dem **Steuervorteil aus dem Schenkungsteuerfreibetrag**.

¹ vgl. Abschnitt III in Abb. CI/4, Seite 210

Vor dem Wechsel der Übertragungsart entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften dem amerikanischen Schenkungsteuerniveau.

Nach dem Wechsel der Übertragungsart entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften ab einem übergehenden Vermögen von 2.400.172 € dem amerikanischen Erbschaftsteuerniveau.

Durch das Ersetzen des amerikanischen Schenkungsteuerniveaus durch das amerikanische Erbschaftsteuerniveau entsteht im **Ergebnis** ein Steuervorteil in Höhe des Unterschiedes zwischen amerikanischer Schenkungsteuerbelastung und amerikanischer Nachlasssteuerbelastung. Dieser Unterschied ist im Wesentlichen auf den Steuerermäßigungsbetrag in Höhe von 555.800 € zurückzuführen, welcher ausschließlich im Nachlassfall gewährt wird. Die erzielte Steuerersparnis entspricht jedoch nicht exakt der Höhe des Steuerermäßigungsbetrages, sondern aufgrund des Freibetrages für Schenkungen in Höhe von 10.000 € einen um ca. 4.800 € geminderten Steuerermäßigungsbetrag. Bei steigendem übergehendem Vermögen nimmt der prozentuale Steuervorteil immer weiter ab, da der absolute Differenzbetrag zwischen Nachlasssteuer und Schenkungsteuer in Höhe des Steuerermäßigungsbetrages immer weniger ins Gewicht fällt.

1.2.2 Frankreich

Die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von französischem unternehmerischen Vermögen ist unter anderem von der Übertragungsart abhängig. Durch einen Wechsel der Übertragungsart von einer geplanten Erbschaft zu einer Schenkung oder von einer geplanten Schenkung zu einer Erbschaft lässt sich somit möglicherweise die Gesamtsteuerbelastung auf das übergehende französische unternehmerische Vermögen senken.

Nachfolgend wird in einem **ersten Schritt** dargestellt, für welche der vier Übertragungskonstellationen¹ ein Wechsel der Übertragungsart zu einer Senkung der Gesamtsteuerbelastung führen kann. Führt ein Wechsel der Übertragungsart für eine

¹ vgl. Seite 130

Übertragungskonstellation zu einer möglichen Steuerersparnis, so wird im **zweiten Schritt** der entstehende Steuervorteil quantifiziert.

Im Rahmen des **Schrittes eins** sind folgende Übertragungen denkbar:

		Anteile an französischen Kapitalgesellschaften	Anteile an französischen Personengesellschaften
mögliche Wechsel	von Erbschaft auf Schenkung	Fall I: -	Fall II: -
	von Schenkung auf Erbschaft	Fall III: +	Fall IV: +

- Steuerersparnis nicht möglich
- + Steuerersparnis möglich

(Tab. CI/4: Mögliche Wechsel der Übertragungsart Frankreich)

Die Berechnung der Steuer auf die Übertragung von Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften erfolgt sowohl im Rahmen der beschränkten französischen Steuerpflicht als auch im Rahmen der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht rechtsformunabhängig. Da die Besteuerung von Anteilen an französischen Gesellschaften rechtsformunabhängig erfolgt, werden zum einen die Fälle I und II und zum anderen die Fälle III und IV jeweils zusammen betrachtet. Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob ein Wechsel der Übertragungsart von der Erbschaft zur Schenkung von Anteilen an französischen Gesellschaften (Fälle I und II) oder ein Wechsel der Übertragungsart von der Schenkung zur Erbschaft (Fälle III und IV) zu einer Steuerersparnis führen können.

Zu Fall I und II: Wechsel der Übertragungsart von Erbschaft auf Schenkung

Während die deutsche Besteuerung von Anteilen an französischen Gesellschaften unabhängig von der Übertragungsart erfolgt, ergeben sich im Rahmen der beschränkten französischen Steuerpflicht Unterschiede zwischen dem Erbschaftsfall und dem Schenkungsfall. Ausschließlich im Erbschaftsfall erfolgt ein Bewertungsabschlag vom übergehenden Vermögen in Höhe von fünfzig Prozent.¹ Ausschließlich im Schenkungsfall erfolgt eine Ermäßigung der französischen Schenkungsteuer in Höhe von fünfzig Prozent.²

¹ vgl. Kapitel B II 2.2, Seite 74 - 79

² vgl. Kapitel B III 1.2, Seite 91 - 93

Die Teilung des übergehenden Vermögens im Erbschaftsfall führt für jedes übergehende Vermögen zur gleichen oder niedrigeren französischen Steuerbelastung, wie die Teilung der französischen Schenkungsteuer. Die **französische Erbschaftsteuer** ist somit **für jedes übergehende Vermögen kleiner oder gleich der französischen Schenkungsteuer**.

Die **Ursache** ist zum einen auf den französischen persönlichen **Freibetrag** und zum anderen auf die Ausgestaltung des französischen Steuertarifs als **Teilmengentaffeltarif**¹ zurückzuführen.

Sowohl im Erbschafts- als auch im Schenkungsfall wird dem Begünstigten ein französischer persönlicher **Freibetrag** in Höhe von 46.000 € eingeräumt. Durch den Bewertungsabschlag im Erbfall in Höhe von fünfzig Prozent wird der Freibetrag faktisch verdoppelt: Beträgt das übergehende Vermögen 92.000 €, so erfolgt zunächst der Bewertungsabschlag in Höhe von 46.000 €, so dass ein Betrag von 46.000 € verbleibt. Nach Abzug des Freibetrages beträgt das steuerpflichtige Vermögen 0 €. Im Erbschaftsfall setzt somit die französische Besteuerung erst ab einem übergehenden Vermögen von 92.000 € ein. Im Schenkungsfall setzt die Schenkungsteuer, wenn auch um fünfzig Prozent ermäßigt, bereits ab einem übergehenden Vermögen von über 46.000 € ein.

Die Ausgestaltung des französischen Steuertarifs als **Teilmengentaffeltarif** trägt weiterhin zu einer niedrigeren Erbschaftsteuer im Vergleich zur Schenkungsteuer bei. Im Rahmen des französischen Tarifs wird das steuerpflichtige Vermögen nicht mit einem einheitlichen Steuersatz besteuert², sondern in Teilerwerbe zerlegt, die jeweils stufenweise ansteigenden Steuersätzen unterliegen. Auf diese Weise partizipieren auch hohe steuerpflichtige Vermögen anteilig von den niedrigen Steuersätzen der unteren Tarifstufen. Würde das steuerpflichtige Vermögen einem einheitlichen Steuersatz unterliegen, so würde der fünfzigprozentige Bewertungsabschlag im Rahmen der Erbschaft zur selben Steuerersparnis führen, wie die fünfzigprozentige Steuerermäßigung im Schenkungsfall. Aufgrund der aufgezeigten Wirkung des Teilmengentaffeltarifs führt jedoch der fünfzigprozentige Bewertungsabschlag der Erbschaftsteuer zu einer größeren Steuerersparnis, da aufgrund der Teilung des übergehen-

¹ vgl. Kapitel B III 1.2, Seite 91 - 93

² Einem einheitlichen Steuersatz unterliegt das steuerpflichtige Vermögen beispielsweise im Rahmen der deutschen und österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer.

den Vermögens die unteren Progressionsstufen des Teilmengenstaffeltarifs mit den niedrigen Steuersätzen doppelt genutzt werden.¹

Die unterschiedliche Höhe der französischen Steuer im Schenkungsfall und Erbschaftsfall wirkt sich auf die Höhe der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften² und die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften³ aus. Die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften ist für jedes übergehende Vermögen größer oder gleich der Gesamtsteuerbelastung des Erbschaftsfalls. Ein Wechsel von der Erbschaft zur Schenkung ergibt somit **keinen Steuervorteil**.

Zu Fall III und IV: Wechsel der Übertragungsart von Schenkung auf Erbschaft

Im Umkehrschluss zu den Ausführungen des Falls I und II kann ein Wechsel der Übertragungsart von der Schenkung zur Erbschaft zu einer **Steuerersparnis** führen.

Beispiel:					
Berechnung der französischen Steuer für die Übertragung von Anteilen an einer französischen Gesellschaft					
Wert der Anteile: 1.000.000 € übergehendes Vermögen (E)					
Übergehendes Vermögen (E)		Erbschaft	Schenkung		
		1.000.000	1.000.000		
-	50%-Bewertungsabschlag im Erbschaftsfall		- 500.000	-	---
-	Persönlicher Freibetrag		- 46.000	-	46.000
=	Steuerpflichtiges Vermögen (X)		= 454.000	=	954.000
Berechnung der französischen Steuer nach dem Teilmengenstaffeltarif des Art. 777 CGI:					
unter	7.600		5%	380	+ 380
von	7.600	bis	11.400	10%	+ 380
von	11.400	bis	15.000	15%	+ 540
von	15.000	bis	520.000	20%	+ 87.800
von	520.000	bis	850.000	30%	+ 101.000
von	850.000	bis	1.700.000	35%	+ 99.000
				+ ---	+ 36.400
Französische Erbschaft- und Schenkungsteuer vor Berücksichtigung der Steuerermäßigung für Schenkungen:			= 89.100	=	237.700

¹ Zur Veranschaulichung der Wirkungsweise der unterschiedlichen französischen Vergünstigungen von Erbschaften und Schenkungen siehe Beispiel in Tab. CI/5, Seite 214/215.

² Zur Herleitung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften vgl. Kapitel B III 3.3.1, Seite 157 - 164.

³ Zur Herleitung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften vgl. Kapitel B III 3.3.2, Seite 164 - 169.

Französische Erbschaft- und Schenkungsteuer vor Berücksichtigung der Steuerermäßigung für Schenkungen:	=	89.100	=	237.700
- Ermäßigung der französischen Schenkungsteuer um 50%	-	---	-	118.850
= Französische Steuer auf die Übertragung von Anteilen an einer französischen Gesellschaft:	=	<u>89.100</u>	=	<u>118.850</u>
Differenz zwischen Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer: 29.750 €				

(Tab. CI/5: Beispiel zum Unterschied der Vergünstigungen von französischer Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer)

Im **Schritt zwei** wird ein möglicher Steuervorteil quantifiziert, indem von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften¹ die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften² subtrahiert wird. Die positive Differenz entspricht dem Steuervorteil durch Wechsel der Übertragungsart.

Ein möglicher entstehender Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Übertr.})}(E)$ in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens abgebildet:³

$$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = S_{G(\text{Schenkung})}(E) - S_{G(\text{Erbschaft})}(E)$$

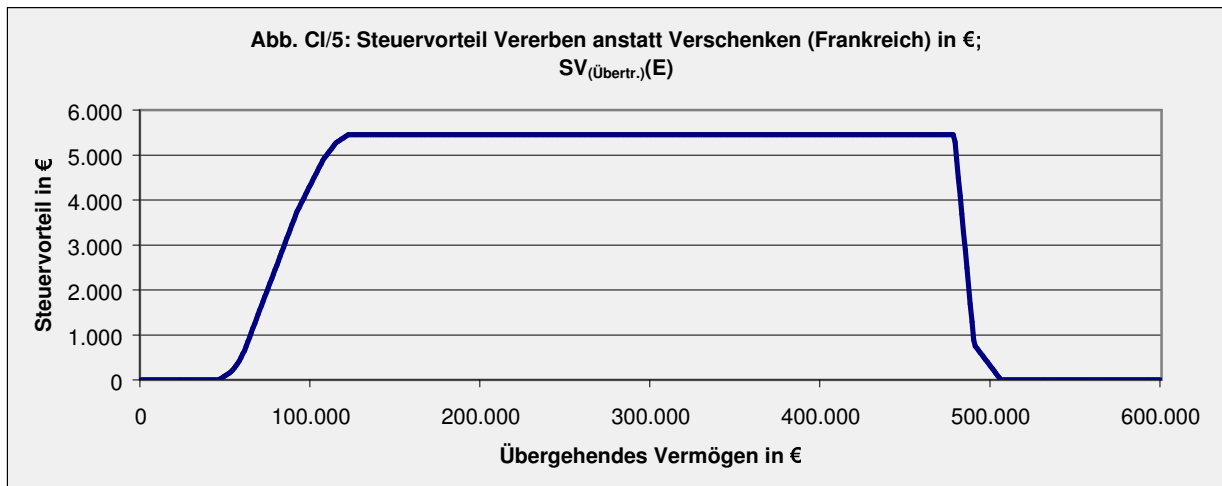
übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Übertr.})}(E)$ in €
0	$<E \leq$	46.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0$
46.000	$<E \leq$	53.600	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,025E - 1.150$
53.600	$<E \leq$	57.400	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,05E - 2.490$
57.400	$<E \leq$	61.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,075E - 3.925$
61.000	$<E \leq$	92.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,1E - 5.450$
92.000	$<E \leq$	107.200	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,075E - 3.150$
107.200	$<E \leq$	114.800	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,05E - 470$
114.800	$<E \leq$	122.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,025E + 2.400$
122.000	$<E \leq$	478.600	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 5.450$
478.600	$<E \leq$	490.200	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,4E + 196.890$
490.200	$<E \leq$	506.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,05E + 25.300$
506.000	$<E$	∞	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0$

(Tab. CI/6: Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Übertragungsart von Verschenken zu Vererben (Frankreich))

¹ vgl. Tab. BIII/36, Seite 169

² vgl. Tab. BIII/33, Seite 163/164

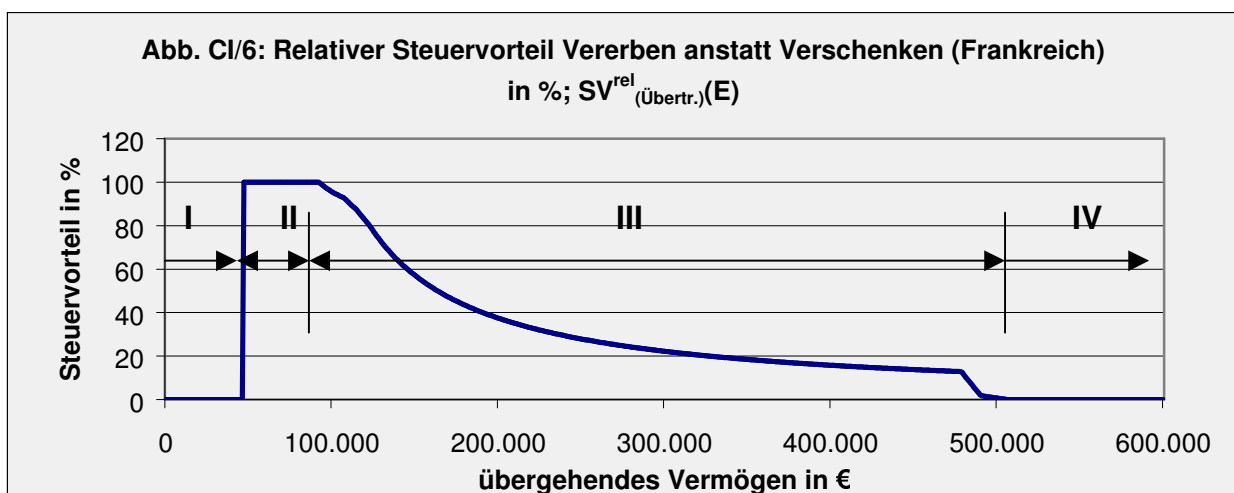
³ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/6, Seite 215, graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/5, Seite 216; graphische Darstellung des prozentualen Steuervorteils in Abb. CI/6, Seite 216



Wird der Steuervorteil durch Wechsel der Übertragungsart $SV_{(Übertr.)}(E)$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften $S_{G(Schenkung)}(E)$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Wechsel der Übertragungsart in Prozent:

$$SV^{rel}_{(Übertr.)}(E) = \frac{SV_{(Übertr.)}(E)}{S_{G(Schenkung)}(E)} * 100$$

In Bezug auf die Höhe des Steuervorteils lässt sich die Funktion $SV^{rel}_{(Übertr.)}(E)$ in **vier Abschnitte**¹ aufteilen.



Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV^{rel}_{(Übertr.)}(E)$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 46.000 € beträgt **null**.

¹ vgl. in Abb. CI/6, Seite 216, die Abschnitte I bis IV

Für übergehendes Vermögen bis zu einer Höhe von 46.000 € wird weder im Schenkungsfall noch im Erbschaftsfall eine Steuer erhoben. Die Gesamtsteuerbelastung für das **Verschenken** von Anteilen an französischen Gesellschaften setzt aufgrund des französischen Freibetrages ab einem übergehenden Vermögen von mehr als 46.000 € ein. Aufgrund des fünfzigprozentigen französischen Bewertungsabschlages für **Erbschaften** wird im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften erst eine Steuer für übergehendes Vermögen von über 92.000 € erhoben. Durch den Wechsel der Übertragungsart wird daher **keine Steuerersparnis** erzielt.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Übertr.})}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 46.000 € bis 92.000 € beträgt die Steuerersparnis **100 %** der ursprünglichen Steuerbelastung.

Vor dem Wechsel der Übertragungsart setzt die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften aufgrund des niedrigen französischen Freibetrages bereits ab einem übergehenden Vermögen von 46.000 € ein.

Nach dem Wechsel der Übertragungsart setzt aufgrund des fünfzigprozentigen Bewertungsabschlages die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften erst ab einem übergehenden Vermögen von über 92.000 € ein.

Für übergehendes Vermögen zwischen 46.000 € und 92.000 € kann somit im **Ergebnis** durch einen Wechsel der Übertragungsart von der Schenkung zur Erbschaft die ursprüngliche **Steuerbelastung vollständig vermieden** werden.

Die Steuerersparnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Übertr.})}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 92.000 € bis 506.000 € entspricht der **Differenz** von **französischer Schenkungsteuer** und **französischer Erbschaftsteuer**.

Vor dem Wechsel der Übertragungsart entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften dem französischen Schenkungsteuerniveau, da die französische Schenkungsteuer höher ist als die deutsche Steuer vor Anrechnung der französischen Schenkungsteuer.¹

Nach dem Wechsel der Übertragungsart entspricht die Gesamtsteuerbelastung dem französischen Erbschaftsteuerniveau, da die französische Erbschaftsteuer hö-

¹ vgl. Kapitel B III 3.3.2, Seite 164 - 169

her ist als die deutsche Steuer vor Anrechnung der französischen Erbschaftsteuer.¹ Durch Wechsel der Übertragungsart wird im **Ergebnis** für dieses Intervall erreicht, dass ein Wechsel der Gesamtsteuerbelastung vom französischen Schenkungsteuerniveau auf das französische Erbschaftsteuerniveau erfolgt. Da das französische Erbschaftsteuerniveau geringer ist, als das französische Schenkungsteuerniveau, wird durch den Wechsel der Übertragungsart von der Schenkung auf die Erbschaft ein **Steuervorteil in Höhe der Differenz von französischer Schenkungsteuer und französischer Erbschaftsteuer** erzielt.

Im **vierten Abschnitt** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Übertr.})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von über 506.000 € beträgt die Steuerersparnis **null**.

Vor dem Wechsel der Übertragungsart entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften für übergehendes Vermögen von über 506.000 € dem deutschen Steuerniveau.²

Nach dem Wechsel der Übertragungsart entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften ebenfalls dem deutschen Steuerniveau.³ Im deutschen Steuerrecht werden Schenkungen und Erbschaften einheitlich besteuert.

Im **Ergebnis** führt somit ein Wechsel der Übertragungsart für übergehendes Vermögen von über 506.000 € zu keiner Steuerersparnis. Nach dem Wechsel der Übertragungsart ist zwar die festzusetzende französische Erbschaftsteuer geringer als die französische Schenkungsteuer. Ab einem übergehendem Vermögen von über 506.000 € ist jedoch sowohl im Erbschaftsfall als auch im Schenkungsfall die deutsche Steuer (vor Anrechnung der französischen Steuer) höher als die französische Steuer. Der durch den Wechsel der Übertragungsart erzielte Vorteil in Form der geringeren französischen Erbschaftsteuerbelastung wird durch eine im Vergleich zum Schenkungsfall niedrigere deutsche Anrechnung der französischen Steuer neutralisiert. Die Gesamtsteuerbelastung nach dem Wechsel der Übertragungsart bleibt somit identisch, lediglich die Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung aus französischer und deutscher Steuer ändert sich.

¹ vgl. Kapitel B III 3.3.1, Seite 157 - 164

² vgl. Kapitel B III 3.3.2, Seite 164 - 169

³ vgl. Kapitel B III 3.3.1, Seite 157 - 164

1.2.3 Österreich

Die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von österreichischem unternehmerischen Vermögen ist unter anderem von der Übertragungsart abhängig. Eine Senkung der Gesamtsteuerbelastung auf das übergehende österreichische unternehmerische Vermögen lässt sich somit möglicherweise durch einen Wechsel der Übertragungsart von einer geplanten Erbschaft zu einer Schenkung oder von einer geplanten Schenkung zu einer Erbschaft erzielen.

Nachfolgend wird in einem **ersten Schritt** dargestellt, für welche der vier Übertragungskonstellationen¹ ein Wechsel der Übertragungsart zu einer Senkung der Gesamtsteuerbelastung führen kann. Führt ein Wechsel der Übertragungsart zu einer möglichen Steuerersparnis, so wird im **zweiten Schritt** der entstehende Steuervorteil quantifiziert.

Im Rahmen des **Schrittes eins** sind folgende Wechsel der Übertragungsart denkbar:

		Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften	Anteile an österreichischen Personengesellschaften
mögliche Wechsel	von Erbschaft auf Schenkung	Fall I: -	Fall II: -
	von Schenkung auf Erbschaft	Fall III: -	Fall IV: +

- Steuerersparnis nicht möglich
+ Steuerersparnis möglich

(Tab. CI/7: Mögliche Wechsel der Übertragungsart Österreich)

Zu Fall I und III: Wechsel der Übertragungsart für Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften

Das Vererben sowie das Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften unterliegt ausschließlich der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer. Im Rahmen der deutschen Steuerberechnung werden Erbschaften und Schenkungen identisch behandelt und führen somit zu derselben Steuerbelastung.² Durch einen Wechsel der Übertragungsart lassen sich keine steuerlichen Vorteile erzielen.

¹ vgl. Seite 130

² vgl. Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften in Kapitel B III 3.4.3, Seite 187 - 188

Zu Fall II: Wechsel von Erbschaft auf Schenkung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften.

Das **Vererben** von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften unterliegt ausschließlich der österreichischen Erbschaftsteuer. Im Rahmen des Vererbens von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften kommt das DBA Österreich – Deutschland, welches ausschließlich für Erbschaften gilt, zur Anwendung. Im DBA ist eine Freistellung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften von der deutschen Besteuerung festgelegt.¹

Das **Verschenken** von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften fällt nicht in den Bereich des DBAs. Die österreichische Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet. Durch die Anrechnung der österreichischen Steuer wird der Steuerpflichtige im Ergebnis für jede Höhe des übergehenden Vermögens mit dem jeweils höheren Steuerniveau belastet. Für einen Großteil von übergehendem Vermögen bestimmt im Schenkungsfall das höhere deutsche Steuerniveau die Gesamtsteuerbelastung.²

Durch einen Wechsel von der Erbschaft zur Schenkung würde im Ergebnis das österreichische Steuerniveau ersetzt durch eine Steuerbelastung, welche in Abhängigkeit von dem übergehenden Vermögen entweder dem österreichischen Steuerniveau oder dem höheren deutschen Steuerniveau entspricht. Ein Wechsel von der Erbschaft zur Schenkung führt somit nicht zu einer Steuerersparnis.

Zu Fall IV: Wechsel von Schenkung auf Erbschaft von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften

Im Umkehrschluss zu den Ausführungen zum Fall II ist die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften für jedes übergehende Vermögen kleiner oder gleich der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften. Ein Wechsel der Übertragungsart kann zu einer **Steuerersparnis** führen.

¹ vgl. zur Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften Kapitel B III 3.4.1, Seite 175 - 180

² vgl. zur Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften Kapitel B III 3.4.2, Seite 181 - 187

Als Ergebnis des Schrittes eins lässt sich festhalten, dass ausschließlich der Wechsel der Übertragungsart von Verschenken auf Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften zu einer Steuerersparnis führen kann.

Im **Schritt zwei** wird dieser mögliche Steuervorteil quantifiziert, indem von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften¹ die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften² abgezogen wird. Die positive Differenz entspricht dem Steuervorteil durch Wechsel der Übertragungsart.

Ein möglicher entstehender Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Übertr.})}(E)$ in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens abgebildet:³

$$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = S_{G(\text{Schenkung/Pg})}(E) - S_{G(\text{Erbschaft/Pg})}(E)$$

Übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Übertr.})}(E)$ in €
0	$\leq E \leq$	234.853	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0$
234.853	$< E \leq$	241.010	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,03E - 7.045,6$
241.010	$< E \leq$	241.209	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,93E + 224.324$
241.209	$< E \leq$	258.871	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0$
258.871	$< E \leq$	262.300	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,44E - 113.903,4$
262.300	$< E \leq$	292.110	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,05E - 11.593,4$
292.110	$< E \leq$	293.287	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,89E + 262.990$
293.287	$< E \leq$	328.610	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,04E - 9.767,3$
328.610	$< E \leq$	330.197	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,89E + 295.840$
330.197	$< E \leq$	401.610	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,03E - 7.941,2$
401.610	$< E \leq$	404.017	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,89E + 361.540$
404.017	$< E \leq$	461.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,02E - 6.115,1$
461.000	$< E \leq$	490.200	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,41E - 185.905,1$
490.200	$< E \leq$	547.610	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,06E - 14.315,1$
547.610	$< E \leq$	551.666	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,85E + 484.010$
551.666	$< E \leq$	717.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,05E - 12.489$
717.000	$< E \leq$	783.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,4E - 263.439$
783.000	$< E \leq$	912.610	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,09E - 20.689$
912.610	$< E \leq$	920.812	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,81E + 800.660$
920.812	$< E \leq$	1.277.610	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,08E - 18.862,9$
1.277.610	$< E \leq$	1.290.053	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,81E + 1.118.210$
1.290.053	$< E \leq$	1.642.610	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,07E - 17.036,8$

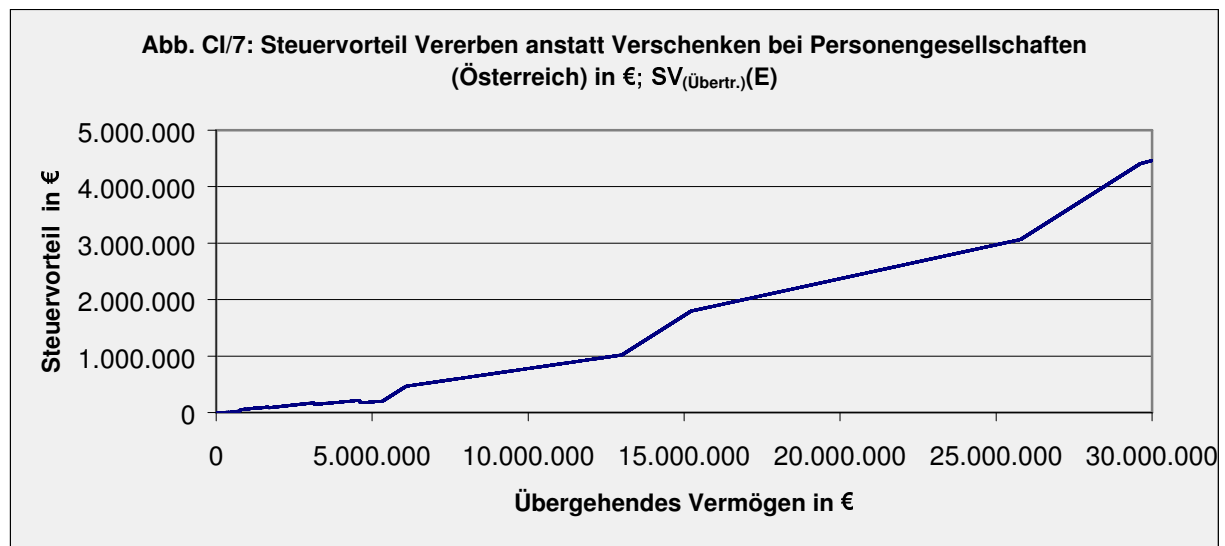
¹ vgl. Tab. BIII/43, Seite 187

² vgl. Tab. BIII/41, Seite 180

³ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/8, Seite 221/222, graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/7, Seite 222; graphische Darstellung des prozentualen Steuervorteils in Abb. CI/8, Seite 223

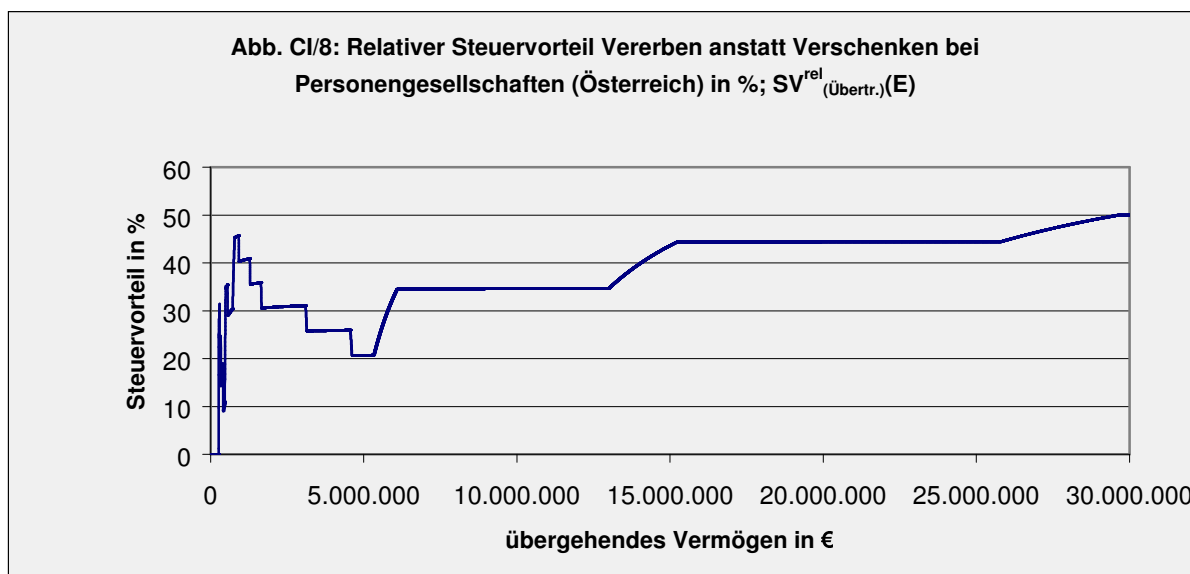
Übergehendes Vermögen E in €		Steuervorteil $SV_{(\text{Übertr.})}(E)$ in €	
1.642.610	$<E \leq$	1.659.392	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,81E + 1.428.460$
1.659.392	$<E \leq$	3.102.610	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,06E - 15.210,7$
3.102.610	$<E \leq$	3.136.564	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,81E + 2.684.060$
3.136.564	$<E \leq$	4.562.610	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,05E - 13.384,6$
4.562.610	$<E \leq$	4.614.139	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = -0,81E + 3.910.460$
4.614.139	$<E \leq$	5.318.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,04E - 11.558,5$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,35E - 1.660.138,5$
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,08E - 19.758,5$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,35E - 3.526.518,5$
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,12E - 27.958,5$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,35E - 5.955.058,5$
29.604.700	$<E \leq$	∞	$SV_{(\text{Übertr.})}(E) = 0,15E - 34.108,5$

(Tab. CI/8: Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Übertragungsart von Schenkung auf Erbschaft bei Personengesellschaften (Österreich))

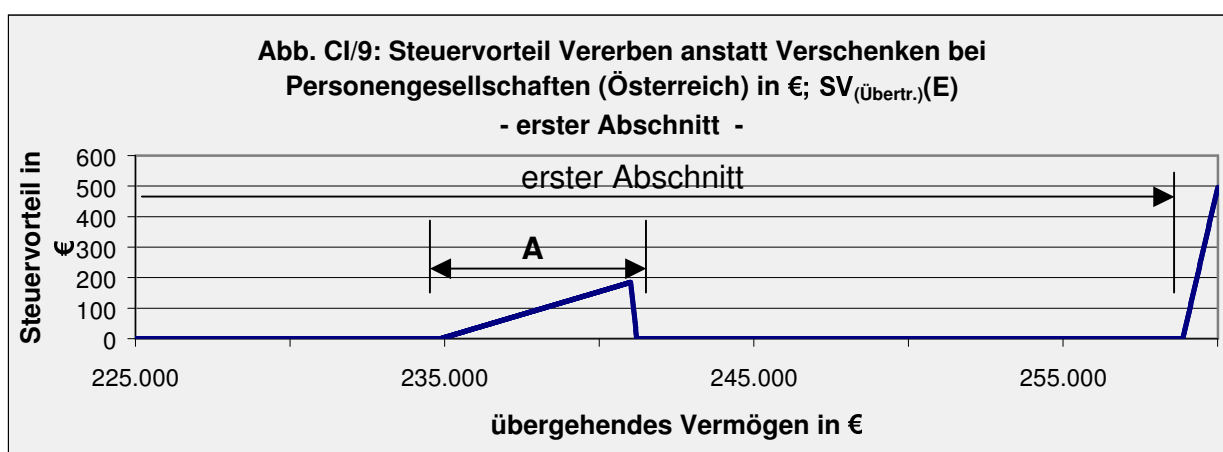


Wird der Steuervorteil durch Wechsel der Übertragungsart $SV_{(\text{Übertr.})}(E)$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften $S_{G(\text{Schenkung/Pg})}(E)$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Wechsel der Übertragungsart in Prozent:

$$SV_{(\text{Übertr.})}^{\text{rel}}(E) = \frac{SV_{(\text{Übertr.})}(E)}{S_{G(\text{Schenkung/Pg})}(E)} * 100$$



In Bezug auf die Höhe und Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion $SV^{rel}_{(Übertr.)}(E)$ im wesentlichen in **zwei Abschnitte** aufteilen.



Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV_{(Übertr.)}(E)$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 258.871 € beträgt **null** mit der Ausnahme des Intervalls für übergehendes Vermögen von 234.853 € bis 241.209 €.

Vor dem Wechsel der Übertragungsart unterliegt das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften sowohl der beschränkten österreichischen Steuerpflicht als auch der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht. Die österreichische Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet. Aufgrund des Anrechnungsverfahrens entspricht die Gesamtsteuerbelastung in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens entweder der österreichischen Steuerbelastung oder der deutschen Steuerbelastung. Für übergehendes Vermögen von 0 € bis 258.871 € ent-

spricht die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften grundsätzlich dem österreichischen Steuerniveau.¹

Nach dem Wechsel der Übertragungsart unterliegt das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften aufgrund der im DBA Österreich – Deutschland vereinbarten Freistellungsmethode ausschließlich der österreichischen Steuerbelastung.²

Eine **Ausnahme** besteht für übergehendes Vermögen von 234.853 € bis 241.209 €. ³

Im Rahmen des Verschenkens von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften entspricht die Gesamtsteuerbelastung dem deutschen Steuerniveau,⁴ da innerhalb dieses Intervalls die österreichische Steuer niedriger ist als die deutsche Steuer vor Anrechnung der österreichischen Steuer. Durch einen Wechsel der Übertragungsart unterliegt das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ausschließlich der niedrigeren österreichischen Steuerbelastung. Da jedoch der erzielbare Steuervorteil durch den Wechsel der Übertragungsart sowohl absolut⁵ als auch im Verhältnis zum übergehendem Vermögen⁶ als sehr gering eingestuft werden kann, wird er in die weiteren Betrachtungen nicht mit einbezogen.

Im **Ergebnis** lässt sich für übergehendes Vermögen von bis zu 258.871 € **kein Steuervorteil** erzielen, da sowohl vor dem Wechsel als auch nach dem Wechsel der Übertragungsart sich die Gesamtsteuerbelastung nach dem österreichischen Steuerniveau richtet.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV_{(\text{Übertr.})}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 258.871 € bis ∞ entspricht das Ergebnis der **Differenz** zwischen **österreichischer Schenkungsteuer** und **deutscher Schenkungsteuer**.

Vor dem Wechsel der Übertragungsart entspricht die Gesamtsteuerbelastung, welche sich aus österreichischer und deutscher Schenkungsteuer für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften zusammensetzt, dem deutschen Steuerniveau. Für übergehendes Vermögen von über 258.871 € ist die deutsche Schenkungsteuer (vor Anrechnung) höher als die österreichische Schenkungsteuer. Die niedrigen österreichischen Steuersätze überkompensieren ab

¹ vgl. Kapitel B III 3.4.2, Seite 181 - 187

² vgl. Kapitel B III 3.4.1, Seite 175 - 180

³ vgl. Bereich „A“ in Abb. C1/9, Seite 223

⁴ vgl. Kapitel B III 3.4.2, dritter Abschnitt der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$, Seite 185

⁵ Der maximal erzielbare Steuervorteil innerhalb dieses Intervalls beträgt 184,70 €.

⁶ Der maximal erzielbare Steuervorteil innerhalb dieses Intervalls im Verhältnis zum übergehendem Vermögen beträgt ca. 0,77 Promille.

258.871 € den höheren deutschen Freibetrag. Nach Anrechnung der österreichischen Schenkungsteuer auf die deutsche Schenkungsteuer verbleibt eine Erhebung von deutscher Schenkungsteuer.¹

Nach dem Wechsel der Übertragungsart entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften dem österreichischen Steuerniveau. Die Gesamtsteuerbelastung besteht ausschließlich aus österreichischer Schenkungsteuer.

Im **Ergebnis** wird durch den Wechsel der Übertragungsart das deutsche Steuerniveau ersetzt durch das niedrigere österreichische Steuerniveau. Die Steuerersparnis beläuft sich genau auf den Steuerbelastungsunterschied von deutscher Schenkungsteuer (vor Anrechnung der österreichischen Steuer) und österreichischer Erbschaftsteuer. Der Steuervorteil entspricht dabei der zu erhebenden deutschen Steuer nach Anrechnung der österreichischen Steuer im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften. Die stark schwankenden prozentualen Steuerersparnisse² sind insbesondere darauf zurückzuführen, dass im Rahmen der Berechnung des Steuervorteils durch Subtraktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften von der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften unterschiedlich ausgestaltete Tarifstufen mit unterschiedlichen Steuersätzen sowie differierende Härteausgleiche miteinander verrechnet werden. Die Grenzsteuerersparnis beträgt genau fünfzig Prozent und entspricht dem prozentualen Unterschied von deutschem Spitzensteuersatz in Höhe von dreißig Prozent und österreichischem Spitzensteuersatz von fünfzehn Prozent.

¹ vgl. Kapitel B III 3.4.2, fünfter Abschnitt der Funktion $S_{(\text{Differenz})}(E)$, Seite 186

² vgl. graphische Darstellung in Abb. CI/8, Seite 223

1.3 Kritische Würdigung des Gestaltungsansatzes

Die im Kapitel 1.2 ermittelten Steuervorteile, die sich aus einem Wechsel der ursprünglich geplanten Übertragungsart ergeben, wurden insbesondere unter Berücksichtigung folgender **Restriktionen** berechnet:

- I. Das gesamte Vermögen des Erblassers bzw. Schenkers geht auf den Begünstigten im Rahmen **einer** Schenkung oder **einer** Erbschaft über.
- II. Eine Erbschaft und eine alternative Schenkung finden im gleichen Zeitpunkt statt.

Werden die **Restriktionen aufgehoben**, so können sich **Abweichungen bei den ermittelten Steuervorteilen** im Rahmen des Kapitels 1.2 ergeben. Nachfolgend wird aufgezeigt, in welcher Form die Ergebnisse des Kapitels 1.2 durch die Aufhebung der o.g. Restriktionen tendenziell beeinflusst werden können.

Aufhebung der ersten Restriktion:

Bei Aufhebung der ersten Restriktion besteht im Rahmen der Übertragung im Wege der Schenkung die Möglichkeit, das gesamte Vermögen nicht durch eine Schenkung zu übertragen, sondern die Übertragung auf **mehrere Schenkungen** zu verteilen. Durch eine Verteilung der Übertragung auf mehrere Schenkungsvorgänge ergeben sich **grundsätzlich** zwei Vorteile für die Schenkung im Gegensatz zur Erbschaft, die zu einer **geringeren Schenkungsteuerbelastung** führen können:

- **Freibeträge** können mehrmals in Anspruch genommen werden.
- Durch die Verteilung des gesamten Vermögens auf mehrere Schenkungen lassen sich **Progressionsvorteile** erzielen, indem niedrige Eingangsteuersätze in einem progressiven Steuertarif mehrfach in Anspruch genommen werden.

Die zwei aufgeführten grundsätzlichen Vorteile, die sich aufgrund einer Aufteilung des gesamten Vermögens auf mehrere Schenkungen ergeben, werden jedoch durch gesetzliche Vorschriften sowohl in Deutschland und den USA als auch in Frankreich und Österreich **eingeschränkt**:

Deutschland:

Gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG erfolgt eine zusammenfassende Beurteilung von Schenkungen an denselben Begünstigten innerhalb eines **Zehnjahreszeitraumes**. Aufgrund der Regelungen des § 14 ErbStG können Freibeträge nur einmal innerhalb des Zehnjahreszeitraumes in Anspruch genommen werden; Progressionsvorteile lassen sich durch mehrere Schenkungen innerhalb dieses Zeitraumes nicht erzielen. Für eine mehrfache Ausnutzung von Freibeträgen sowie zur Erzielung von Progressionsvorteilen ist ein zeitlicher **Abstand** der Schenkungen von **mindestens zehn Jahren** einzuhalten.

USA:

Der US-amerikanische **Schenkungssteuerfreibetrag** in Höhe von 10.000 \$ kann gem. Sec. 2503 (b) IRC **einmal jährlich** vom Begünstigten in Anspruch genommen werden.¹ Dagegen lassen sich **Progressionsvorteile** durch eine Aufteilung des Vermögens auf mehrere Schenkungen aufgrund Sec. 2502 (a) IRC **nicht erzielen**, da für die Anwendung des Steuertarifes frühere Schenkungen² berücksichtigt werden.³

Frankreich:

Die französische Einschränkung der mehrfachen Ausnutzung von Freibeträgen und der Erzielung von Progressionsvorteilen durch die Aufteilung auf mehrere Schenkungen stimmt mit der deutschen Einschränkung gem. § 14 ErbStG überein. Nach Art. 784 CGI werden frühere Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraumes berücksichtigt, so dass eine mehrfache Ausnutzung von Freibeträgen sowie die Erlangung von Progressionsvorteilen nur möglich ist, wenn zwischen den Schenkungen **mindestens** ein Zeitraum von **zehn Jahren** liegt.

Österreich:

Analog den Regelungen von Deutschland und Frankreich sieht auch Österreich eine Einschränkung der Ausnutzung von Freibeträgen und Progressionsvorteilen vor. Gemäß § 11 öErbStG werden **persönliche** Freibeträge nur einmal innerhalb des Zehnjahreszeitraumes gewährt; Progressionsvorteile innerhalb dieses Zeitraumes

¹ vgl. Kapitel B III 1.1.2.1, Seite 88 - 89

² Nicht berücksichtigt werden gemäß Sec. 2502 (a) IRC lediglich Schenkungen, die vor dem 7.6.1932 erfolgt sind.

³ vgl. Kapitel B III 1.1.2.1, Seite 88 - 89

sind nicht möglich, da für die Ermittlung des Steuersatzes Vorerwerbe innerhalb der letzten zehn Jahre mit einbezogen werden. Eine abweichende Regelung gilt für die Gewährung des **sachlichen** Freibetrages für Unternehmensübertragungen gemäß § 15a Abs. 4 Nr. 3 öErbStG: Wird ein Mitunternehmeranteil oder werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft vererbt oder verschenkt, so steht dem Erwerber der Freibetrag in Höhe von 365.000 € nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenden Anteil am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft entspricht. Durch aufgeteilte Schenkungen auf Zehnjahreszeiträume können somit lediglich Progressionsvorteile und die mehrfache Ausnutzung von persönlichen Freibeträgen erreicht werden, jedoch nicht die mehrfache Gewährung des sachlichen Freibetrages gem. § 15a öErbStG.

Aufhebung der zweiten Restriktion:

Eine Schenkung erfolgt zeitlich grundsätzlich vor einer Erbschaft. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entspricht bei Schenkungen grundsätzlich dem Datum der Ausführung der Schenkung und bei Erbschaften dem Todeszeitpunkt des Erblassers. Somit fällt eine Schenkungsteuer zeitlich vor einer alternativen Erbschaftsteuer an. Durch eine erst später eintretende Steuerzahlung ergeben sich für den **Erbschaftsfall Zins- und Liquiditätsvorteile**. Je größer der Zeitraum zwischen einer Schenkung und einer alternativen Erbschaft ist, desto größer ist der Zins- und Liquiditätsvorteil für die Erbschaft.

Zusammenfassend kann die Aufhebung der ersten Restriktion durch eine mögliche mehrfache Inanspruchnahme von Freibeträgen und die Ausnutzung von Progressionsvorteilen zu einer im Vergleich zum Erbfall niedrigeren Schenkungsteuer führen. Durch die Aufhebung der zweiten Restriktion können sich im Vergleich zur Schenkung Zins- und Liquiditätsvorteile ergeben, die zu einer niedrigeren Erbschaftsteuer führen. Im **Ergebnis kompensieren** sich die aufgezeigten **Vorteile für die Erbschaft und Schenkung** zumindest teilweise. Ob und in welcher Weise ein im Kapitel 1.2 errechneter Steuervorteil durch Wechsel der Übertragungsart bei Aufhebung der zweiten Restriktion in seiner Höhe modifiziert werden muss, ist vom Einzelfall abhängig.

Eine Korrektur eines im Kapitel 1.2 ermittelten Steuervorteils aufgrund einer Aufhebung der zwei Restriktionen ist insbesondere von folgenden Faktoren abhängig:

- die Anzahl der Schenkungen, auf die die gesamte Vermögensübertragung aufgeteilt wird, sowie der zeitliche Abstand zwischen mehreren Schenkungen;
- die Höhe des übergehenden Vermögens;
- die Länge des Zeitraumes, die zwischen einer Schenkung und einer alternativen Erbschaft liegt.
- die Höhe eines unterstellten Kalkulationszinsfußes
- von der unterschiedlichen Höhe einer Erbschaftsteuerbelastung und einer Schenkungsteuerbelastung

2 Auswirkungen der Rechtsformwahl auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer

Im Rahmen dieses Kapitels wird untersucht, inwieweit eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung durch einen Wechsel der Rechtsform des ausländischen Unternehmens möglich ist.

Im **Kapitel 2.1** erfolgt zunächst eine allgemeine Darstellung des Gestaltungsansatzes. Daran anschließend wird im **Kapitel 2.2** länderspezifisch untersucht, für welche der jeweils vier Übertragungskonstellationen¹ ein Wechsel der Rechtsform zu einer Steuerersparnis führen kann. Mögliche Steuervorteile werden als Funktionsgleichung in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen dargestellt. Eine kritische Würdigung des Gestaltungsansatzes wird abschließend im **Kapitel 2.3** vorgenommen. Im Rahmen der kritischen Würdigung wird zum einen darauf eingegangen, inwieweit ein berechneter Steuervorteil durch mögliche einmalige Ertragsteuerbelastungen infolge des Rechtsformwechsels abgesenkt wird. Zum anderen wird aufgezeigt, in welcher Form rechtsformspezifische Bewertungsunterschiede eine Korrektur des berechneten Steuervorteils erforderlich machen.

¹ vgl. Seite 130

2.1 Allgemeine Darstellung des Gestaltungsansatzes

Anteile an ausländischen Personengesellschaften und Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften werden im grenzüberschreitenden Erbschafts- bzw. Schenkungsfall zum Teil unterschiedlich behandelt. Ein wesentlicher Unterschied zwischen Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften liegt in einer möglicherweise unterschiedlichen Behandlung im Rahmen der beschränkten ausländischen Steuerpflicht und der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht. Die Frage, ob ausländische Steuer bzw. deutsche Steuer auf Anteile an ausländischen Gesellschaften im Rahmen der beschränkten ausländischen Steuerpflicht bzw. unbeschränkten deutschen Steuerpflicht erhoben wird oder nicht, kann von der Rechtsform der Gesellschaft abhängen. Nachfolgend werden diesbezüglich die Rechtsformunterschiede für die Länder USA, Frankreich und Österreich erläutert.

USA:

Aufgrund des DBA Deutschland – USA unterliegen Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften sowohl der beschränkten amerikanischen Nachlass- als auch der beschränkten amerikanischen Schenkungsteuer. Demgegenüber unterliegen Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften sowohl im Nachlass- als auch im Schenkungsfall nicht der amerikanischen beschränkten Steuerpflicht.¹

Frankreich:

Es bestehen im Rahmen der beschränkten französischen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht keine Unterschiede zwischen Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften.²

Österreich:

Die Behandlung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Rahmen der beschränkten österreichischen Steuerpflicht ist abhängig von der Art der Vermögensübertragung.

Im **Erbschaftsfall** unterliegen Anteile an österreichischen Personengesellschaften der österreichischen Besteuerung, Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften unterliegen dagegen nicht der österreichischen Besteuerung. Spiegelbildlich erfolgt

¹ vgl. Kapitel B III 2.2.2, Seite 119 - 124

² vgl. Kapitel B I 2.2.2, Seite 46

im Erbschaftsfall die Besteuerung in Deutschland: Anteile an österreichischen Personengesellschaften unterliegen aufgrund des DBA Deutschland – Österreich nicht der deutschen Besteuerung, während Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften in Deutschland besteuert werden.

Im **Schenkungsfall** ist die österreichische steuerliche Behandlung der Personengesellschaftsanteile und Kapitalgesellschaftsanteile identisch mit dem Erbschaftsfall. Die deutsche steuerliche Behandlung weicht im Schenkungsfall jedoch vom Erbschaftsfall ab, da das DBA Deutschland – Österreich nicht zur Anwendung gelangt. Im Schenkungsfall unterliegen sowohl Anteile an österreichischen Personengesellschaften als auch Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht.¹

Aufgrund der länderspezifisch aufgezeigten Besteuerungsunterschiede zwischen Anteilen an Personengesellschaften und Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht die Möglichkeit, dass sich durch einen Rechtsformwechsel der ausländischen Gesellschaft die Gesamtsteuerbelastung reduzieren lässt. Nachfolgend werden für die Länder USA, Frankreich und Österreich die Auswirkungen eines Rechtsformwechsels auf die Gesamtsteuerbelastung untersucht.

2.2 Länderspezifische Untersuchung der Auswirkungen des Rechtsformwechsels auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer

In den Kapiteln 2.2.1 bis 2.2.3 wird jeweils für amerikanisches, französisches und österreichisches unternehmerisches Vermögen untersucht, für welche der jeweils vier Übertragungskonstellationen ein Rechtsformwechsel zu einer Steuerersparnis führen kann. Mögliche Steuervorteile werden als Funktionsgleichungen in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen quantifiziert.

Sämtliche Berechnungen werden unter Berücksichtigung der in Kapitel A IV aufgeführten Restriktionen durchgeführt.

¹ vgl. Kapitel B III 2.2.4, Seite 126 - 129

2.2.1 USA

Die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von amerikanischem unternehmerischen Vermögen ist unter anderem von der Rechtsform des amerikanischen unternehmerischen Vermögens abhängig.¹ Durch einen Wechsel der Rechtsform des amerikanischen Unternehmens lässt sich somit möglicherweise die Gesamtsteuerbelastung senken.

Nachfolgend wird in einem **ersten Schritt** dargestellt, für welche der vier Übertragungskonstellationen² ein Wechsel der Rechtsform zu einer Senkung der Gesamtsteuerbelastung führen kann. Führt ein Wechsel der Rechtsform für eine Übertragungskonstellation zu einer möglichen Steuerersparnis, wird im **zweiten Schritt** der entstehende Steuervorteil quantifiziert.

Im Rahmen des **Schrittes eins** sind folgende Wechsel der Rechtsform denkbar:

		Verschenken von Anteilen an amerikanischen Gesellschaften	Vererben von Anteilen an amerikanischen Gesellschaften
mögliche Wechsel	von Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft	Fall I: -	Fall II: -
	von Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft	Fall III: +	Fall IV: +

- Steuerersparnis nicht möglich
+ Steuerersparnis möglich

(Tab. CI/9: Mögliche Wechsel der Rechtsform USA)

Zu Fall I und II: Wechsel der Rechtsform von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft

Sowohl das Verschenken als auch das Vererben von Anteilen an amerikanischen **Kapitalgesellschaften** unterliegt ausschließlich der deutschen Besteuerung. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht somit dem deutschen Steuerniveau.³ Das Vererben und Verschenken von Anteilen an amerikanischen **Personengesellschaften** dagegen unterliegt sowohl der amerikanischen beschränkten Steuerpflicht als auch

¹ vgl. Kapitel B III 2.2.2, Seite 119 - 124 und Kapitel C I 2.1, Seite 230 - 231

² vgl. Seite 130

³ vgl. Kapitel B III 2.2.2 Seite 119 - 124 und Kapitel B III 3.2.3, Seite 149 - 150

der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht.¹ Die amerikanische Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet. Aufgrund des grundsätzlich höheren amerikanischen Steuerniveaus im Vergleich zum deutschen Steuerniveau können in Abhängigkeit von der Höhe des übergehenden Vermögens Anrechnungsüberhänge von amerikanischer Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer entstehen, die den Steuerpflichtigen über das deutsche Steuerniveau hinaus zusätzlich belasten. Die Gesamtsteuerbelastungen für das Vererben und Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften sind somit größer oder gleich der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften. Ein Wechsel der Rechtsform von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft führt damit zu **keiner Steuerersparnis**.

Zu Fall III und IV: Wechsel der Rechtsform von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft

Im Umkehrschluss zu den Ausführungen zu den Fällen I und II kann ein Wechsel der Rechtsform von der Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft zu einer **Steuerersparnis** führen.

Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften und die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften weichen aufgrund unterschiedlicher steuerlicher Vergünstigungen voneinander ab.² Der zu quantifizierende Steuervorteil, der sich aus einem Rechtsformwechsel von der Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft ergeben kann, ist somit im Erbschaftsfall und im Schenkungsfall unterschiedlich hoch. Die Quantifizierung des Steuervorteils des **Schrittes zwei** wird deshalb für den Schenkungsfall im nachfolgenden Kapitel 2.2.1.1 getrennt von der Quantifizierung des Steuervorteils im Erbschaftsfall, Kapitel 2.2.1.2, dargestellt.

¹ vgl. Kapitel B III 2.2.2 Seite 119 - 124, Kapitel B III 3.2.1 Seite 133 - 143, Kapitel B III 3.2.2 Seite 144 - 149

² vgl. Kapitel B III 2.2.2 Seite 119 - 124

2.2.1.1 Steuervorteil durch Rechtsformwechsel: Verschenken von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften anstatt Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften

Ein möglicher Steuervorteil durch Rechtsformwechsel wird ermittelt, indem von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften¹ die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften² abgezogen wird. Die positive Differenz entspricht dem Steuervorteil durch Wechsel der Rechtsform.

übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E)$ in €
0	$<E \leq$	10.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0$
10.000	$<E \leq$	20.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,18E - 1.800$
20.000	$<E \leq$	30.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,2E - 2.200$
30.000	$<E \leq$	50.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,22E - 2.800$
50.000	$<E \leq$	70.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,24E - 3.800$
70.000	$<E \leq$	90.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,26E - 5.200$
90.000	$<E \leq$	110.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,28E - 7.000$
110.000	$<E \leq$	160.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,3E - 9.200$
160.000	$<E \leq$	205.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,3E - 9.200$
205.000	$<E \leq$	257.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,25E + 1.950$
257.000	$<E \leq$	260.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = - 0,18E + 112.460$
260.000	$<E \leq$	262.300	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = - 0,16E + 107.260$
262.300	$<E \leq$	461.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,23E + 4.950$
461.000	$<E \leq$	490.200	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = - 0,16E + 184.740$
490.200	$<E \leq$	510.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,19E + 13.150$
510.000	$<E \leq$	717.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,22E - 2.150$
717.000	$<E \leq$	760.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = - 0,13E + 248.800$
760.000	$<E \leq$	783.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = - 0,11E + 233.600$
783.000	$<E \leq$	1.010.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,2E - 9.150$
1.010.000	$<E \leq$	1.260.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,22E - 29.350$
1.260.000	$<E \leq$	1.510.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,24E - 54.550$
1.510.000	$<E \leq$	2.010.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,26E - 84.750$
2.010.000	$<E \leq$	5.318.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,29E - 145.050$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = - 0,02E + 1.503.530$
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,25E - 136.850$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = - 0,02E + 3.369.910$
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,21E - 128.650$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = - 0,02E + 5.798.450$
29.604.700	$<E \leq$	∞	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,18E - 122.500$

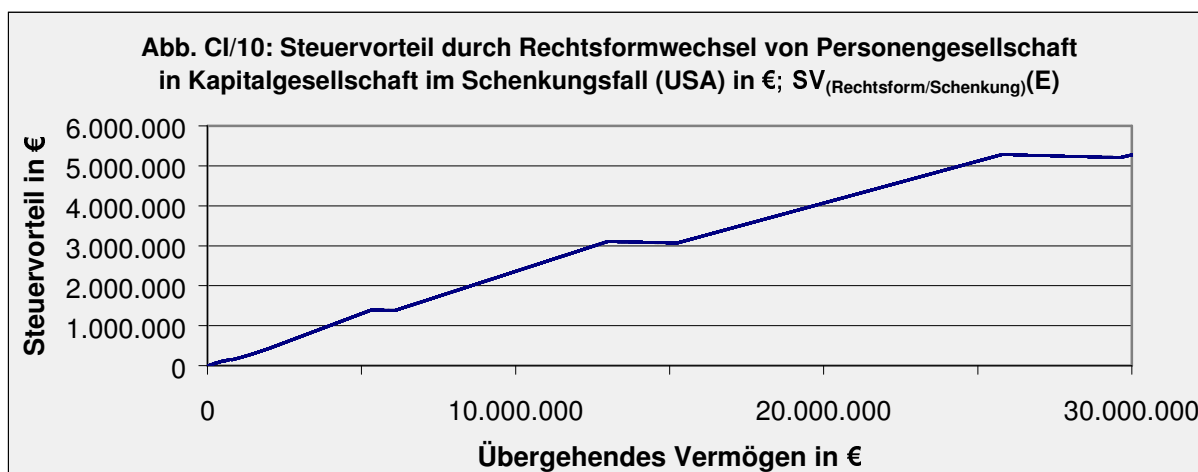
(Tab. CI/10: Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Rechtsform von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall (USA))

¹ vgl. Tab. B III/25, Seite 149

² vgl. Tab. B III/26, Seite 150

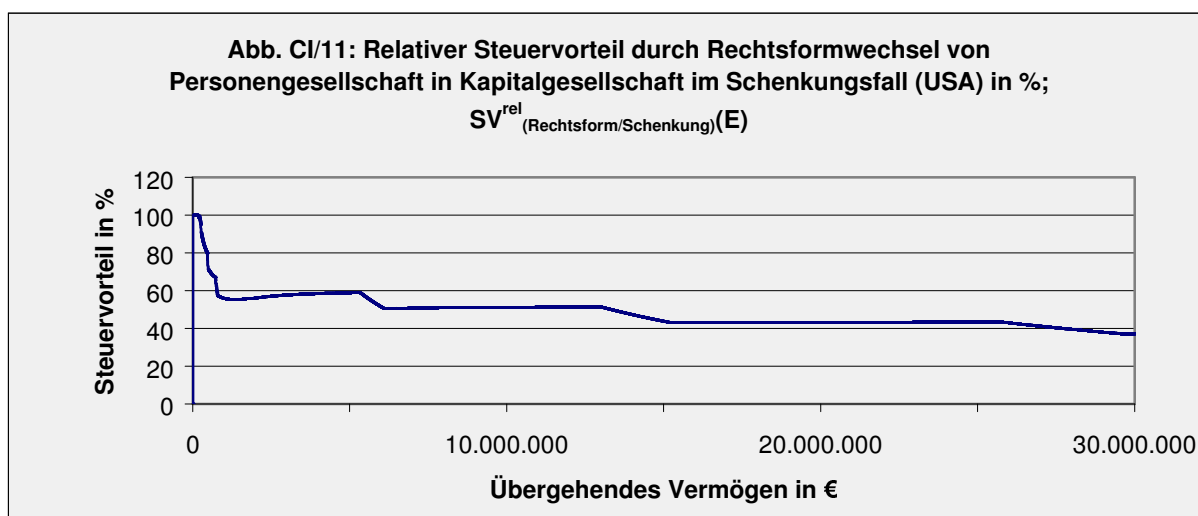
Ein entstandener Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(\text{E})$ in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens abgebildet:¹

$$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(\text{E}) = S_{\text{G}(\text{Schenkung/PG})}(\text{E}) - S_{\text{G}(\text{Schenkung/Kap.Ges})}(\text{E})$$



Wird der Steuervorteil durch Wechsel der Rechtsform $SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(\text{E})$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften $S_{\text{G}(\text{Schenkung/PG})}(\text{E})$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Wechsel der Rechtsform im Schenkungsfall in Prozent:

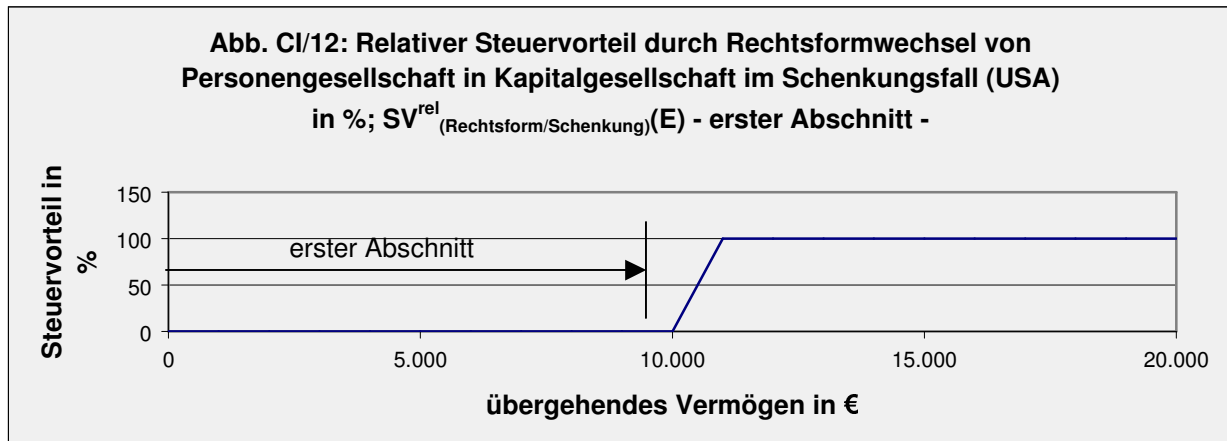
$$SV^{\text{rel}}_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(\text{E}) = \frac{SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(\text{E})}{S_{\text{G}(\text{Schenkung/PG})}(\text{E})} * 100$$



¹ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/10, Seite 234; Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/10, Seite 235; Darstellung des prozentualen Steuervorteils in Abb. CI/11, Seite 235

In Bezug auf die Höhe und die Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Rechtsform/Schenkung})(E)}$ in **drei Abschnitte** aufteilen:

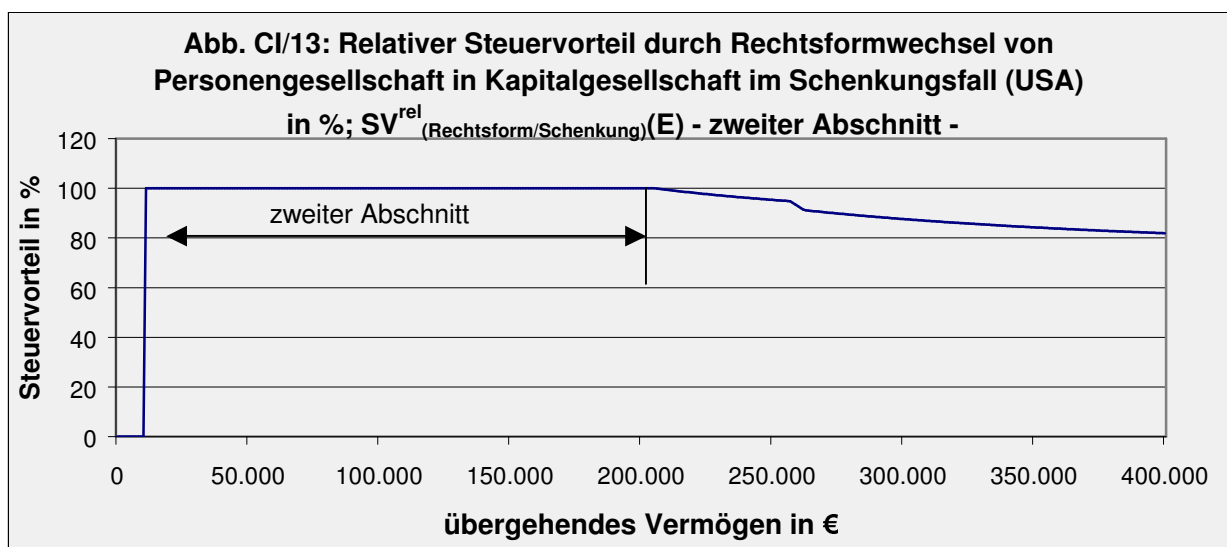
Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Rechtsform/Schenkung})(E)}$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 10.000 € beträgt **null**.



Bis zur Höhe des amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrages (10.000 €) und des deutschem persönlichen Freibetrages (205.000 €) wird weder für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften noch für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften eine Steuer erhoben.

Durch einen Wechsel der Rechtsform lässt sich somit bis zu einem übergehendem Vermögen von 10.000 € kein Steuervorteil erzielen.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Rechtsform/Schenkung})(E)}$ für übergehendes Vermögen von über 10.000 € bis 205.000 € beträgt das Ergebnis **100%** der ursprünglichen Steuerbelastung.

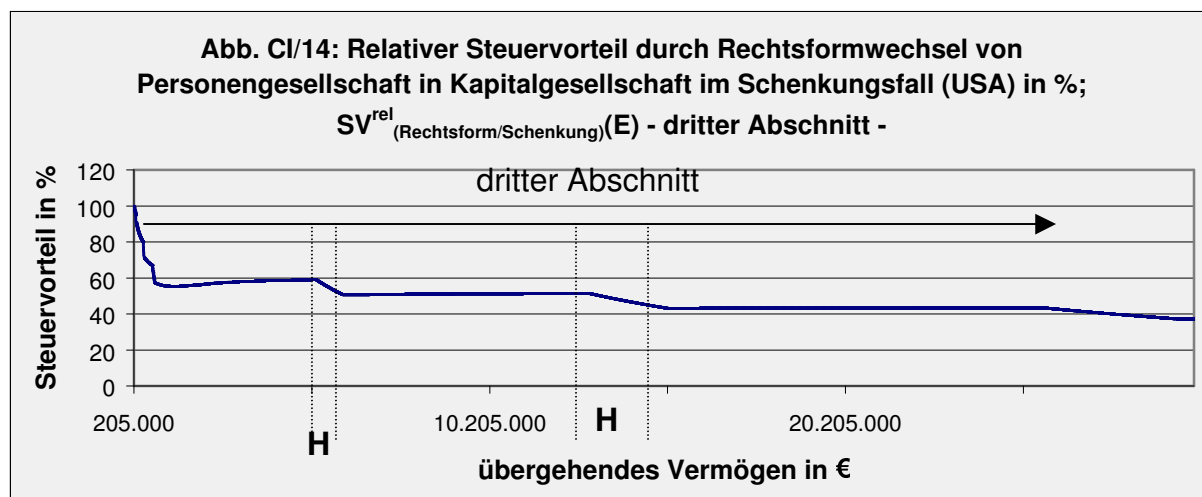


Vor dem Rechtsformwechsel setzt die Gesamtsteuerbelastung im Schenkungsfall für Anteile an amerikanischen **Personengesellschaften** aufgrund des niedrigen amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrages bereits ab einem übergelenden Vermögen von über 10.000 € ein.

Nach dem Rechtsformwechsel unterliegt die Besteuerung von Anteilen an amerikanischen **Kapitalgesellschaften** ausschließlich der deutschen Besteuerung. Diese setzt erst ab Überschreiten des deutschen persönlichen Freibetrages in Höhe von 205.000 € ein.

Durch den Rechtsformwechsel wird im **Ergebnis** für diesen Funktionsabschnitt erreicht, dass übergelendes Vermögen von 10.000 € bis zu 205.000 €, welches vor dem Rechtsformwechsel der Besteuerung unterliegt, nach dem Rechtsformwechsel nicht mehr der Besteuerung unterworfen wird. Die Steuerersparnis beträgt somit 100% der ursprünglichen Steuerbelastung.

Das Ergebnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV^{rel}_{(Rechtsform/Schenkung)}(E)$ für übergelendes Vermögen von über 205.000 € bis ∞ entspricht der Höhe des **Anrechnungsüberhanges** der **amerikanischen Schenkungsteuer**.



Vor dem Rechtsformwechsel entspricht die Gesamtsteuerbelastung der amerikanischen Schenkungsteuerbelastung für Anteile an amerikanischen **Personengesellschaften**. Da die amerikanische Schenkungsteuerbelastung über dem deutschen Steuerniveau liegt, besteht ein amerikanischer Schenkungsteueranrechnungsüberhang.

Nach dem Rechtsformwechsel entspricht die Gesamtsteuerbelastung der deutschen Steuerbelastung für Anteile an amerikanischen **Kapitalgesellschaften**.

Im **Ergebnis** wird durch das Ersetzen des amerikanischen Schenkungsteuerniveaus durch das niedrigere deutsche Steuerniveau eine Steuerersparnis genau in Höhe des Schenkungsteueranrechnungsüberhangs erzielt. Mit zunehmenden übergehenden Vermögen sinkt der prozentuale Steuervorteil¹ von 100 % und nähert sich einem Grenzwert von 37,5 % an.² Das unterschiedliche Steigungsverhalten von Unterabschnitten innerhalb dieses dritten Funktionsabschnittes ist auf den deutschen Härteausgleich zurückzuführen. Kommt im Rahmen der deutschen Steuerbelastung der Härteausgleich zur Anwendung, so ergibt sich für übergehendes Vermögen innerhalb dieses Bereiches eine höhere Durchschnittssteuerbelastung.³ Da für die Darstellung des Steuervorteils von der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften die deutsche Steuerbelastung abgezogen wird, ergibt sich für die Abschnitte, für die der deutsche Härteausgleich zur Anwendung gelangt, eine entsprechend geringere Steigung des absoluten Steuervorteils bzw. ein stärkeres Abfallen der prozentualen Steuerersparnis⁴.

2.2.1.2 Steuervorteil durch Rechtsformwechsel: Vererben von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften anstatt Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften

Ein möglicher Steuervorteil durch Rechtsformwechsel wird ermittelt, indem von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften⁵ die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften⁶ abgezogen wird. Die positive Differenz entspricht dem Steuervorteil durch Wechsel der Rechtsform. Ein entstehender Steuervorteil wird durch die

¹ Basis des prozentualen Steuervorteils: ursprüngliche Steuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften.

² Der Spitzensteuersatz vor Rechtsformwechsel beträgt 48 %; der Spitzensteuersatz nach Rechtsformwechsel beträgt 30 %. Setzt man die 18 % Steuerersparnis ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung von 48 %, so beträgt der Grenzsteuervorteil 37,5%.

³ vgl. Kapitel B III 2.1, Seite 98 - 104

⁴ Vgl. die mit „H“ gekennzeichneten sichtbaren Funktionsabschnitte der Abb. CI/14, Seite 237, deren Steigungsverhalten vom deutschen Härteausgleich beeinflusst wird.

⁵ vgl. Tab. BIII/22, Seite 143

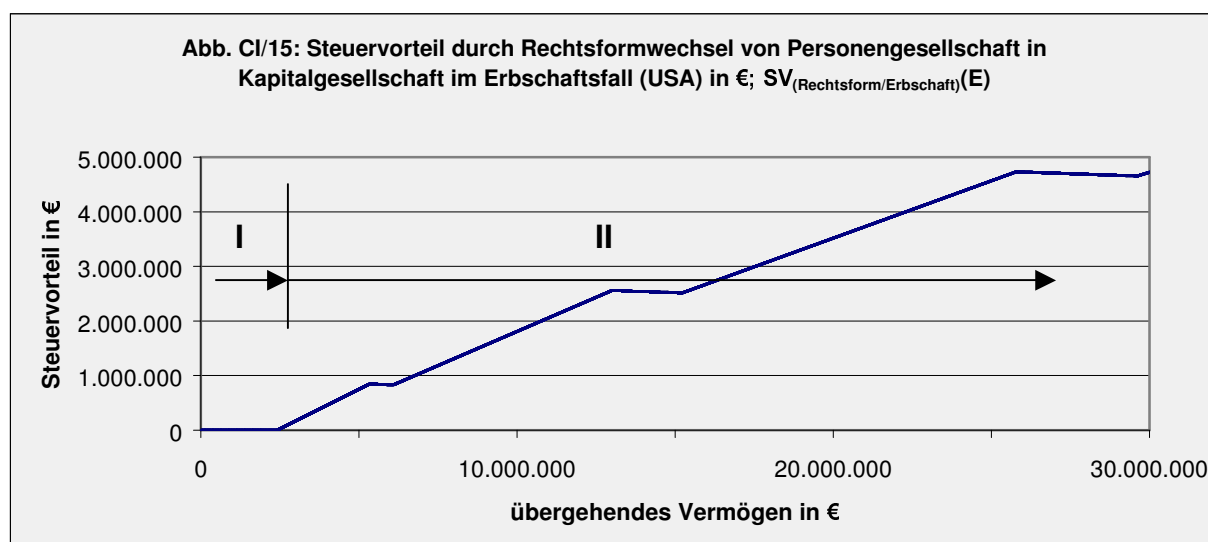
⁶ vgl. Tab. BIII/26, Seite 150

Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E)$ in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens abgebildet:¹

$$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E) = S_{G(\text{Erbschaft/Pg})}(E) - S_{G(\text{Erbschaft/Kap.Ges})}(E)$$

Übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E)$ in €
0	$<E \leq$	2.400.172	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E) = 0$
2.400.172	$<E \leq$	5.318.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E) = 0,29E - 696.050$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E) = -0,02E + 952.530$
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E) = 0,25E - 687.850$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E) = -0,02E + 2.818.910$
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E) = 0,21E - 679.650$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E) = -0,02E + 5.247.450$
29.604.700	$<E \leq$	∞	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E) = 0,18E - 673.500$

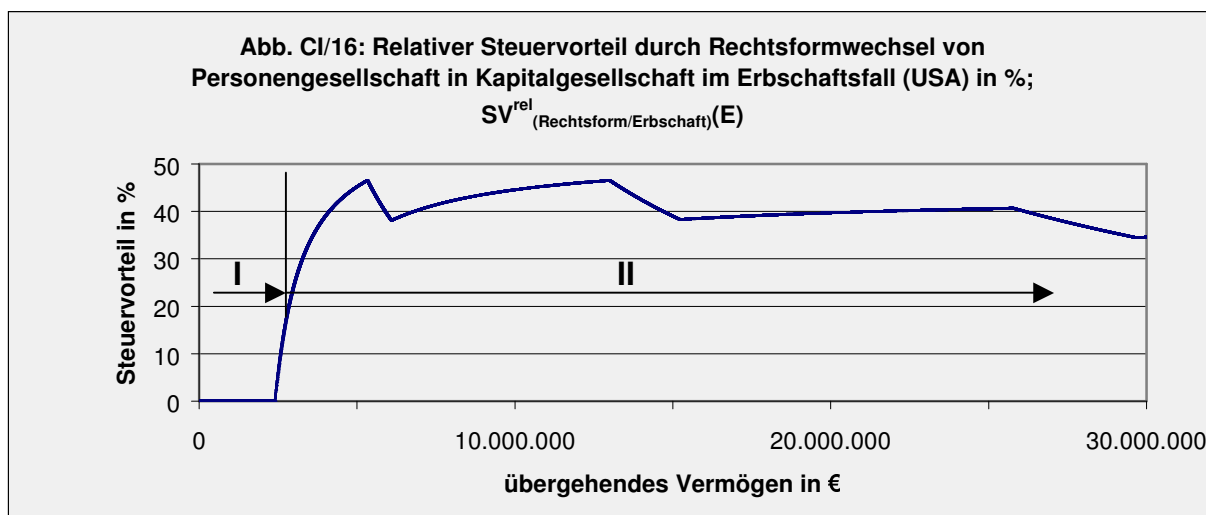
(Tab. CI/11: Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Rechtsform von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Erbschaftsfall (USA))



Wird der Steuervorteil durch Wechsel der Rechtsform $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E)$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften $S_{G(\text{Erbschaft/Pg})}(E)$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Wechsel der Rechtsform im Erbschaftsfall in Prozent:

$$SV^{\text{rel}}_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E) = \frac{SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(E)}{S_{G(\text{Erbschaft/Pg})}(E)} * 100$$

¹ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/11, Seite 239; Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/15, Seite 239; Darstellung des prozentualen Steuervorteils in Abb. CI/16, Seite 240



In Bezug auf die Höhe und die Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion $SV^{rel}_{(Rechtsform/Erbschaft)}(E)$ in **zwei Abschnitte** aufteilen:

Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV^{rel}_{(Rechtsform/Erbschaft)}(E)$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 2.400.172 € beträgt **null**.

Vor dem Rechtsformwechsel bestimmt sich die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an amerikanischen **Personengesellschaften** für übergehendes Vermögen bis 2.400.172 € nach dem deutschen Steuerniveau. Bis zu diesem Betrag überkompensiert der hohe amerikanische Steuerermäßigungsbetrag die geringeren deutschen Steuersätze und den deutschen Freibetrag, so dass sich als Ergebnis die höhere deutsche Steuerbelastung als Gesamtsteuerbelastung durchsetzt. **Nach dem Rechtsformwechsel** unterliegt die Besteuerung von Anteilen an amerikanischen **Kapitalgesellschaften** ausschließlich der deutschen Besteuerung, die somit die Gesamtsteuerbelastung darstellt.

Durch den Rechtsformwechsel wird somit im **Ergebnis** für übergehendes Vermögen von 0 € bis 2.400.172 € **kein Steuervorteil** erzielt, da im deutschen Steuerrecht unter den im Kapitel A IV aufgeführten Restriktionen die deutsche Erbschaftsbesteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften einheitlich erfolgt.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV^{rel}_{(Rechtsform/Erbschaft)}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 2.400.172 € bis ∞ entspricht das Ergebnis der Höhe des **Anrechnungshanges** der amerikanischen Nachlasssteuer.

Vor dem Rechtsformwechsel entspricht die Gesamtsteuerbelastung der amerikanischen Nachlasssteuerbelastung für Anteile an amerikanischen **Personengesellschaften**. Der hohe amerikanische Steuerermäßigungsbetrag wird durch die geringen deutschen Steuersätze und dem deutschen persönlichen Freibetrag überkompensiert. Die Gesamtsteuerbelastung bestimmt sich nach dem amerikanischen Steuerebene. Da die amerikanische Nachlasssteuer höher ist als die deutsche Erbschaftsteuer, entsteht ein Anrechnungsüberhang von amerikanischer Nachlasssteuer.

Nach dem Rechtsformwechsel entspricht die Gesamtsteuerbelastung der deutschen Steuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an amerikanischen **Kapitalgesellschaften**.

Durch das Ersetzen des amerikanischen Nachlasssteuerniveaus durch das niedrigere deutsche Steuerebene wird im **Ergebnis** eine **Steuerersparnis genau in Höhe des Nachlasssteueranrechnungsüberhangs** erzielt.

2.2.2 Frankreich

Im Rahmen eines Rechtsformwechsels der französischen Unternehmung zur Senkung der Gesamtsteuerbelastung sind für die vier Übertragungskonstellationen¹ folgende Wechsel denkbar:

		Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften	Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften
mögliche Wechsel	von Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft	Fall I: -	Fall II: -
	von Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft	Fall III: -	Fall IV: -

- Steuerersparnis nicht möglich

(Tab. CI/12: Mögliche Wechsel der Rechtsform Frankreich)

¹ vgl. Seite 130

Zu Fall I und III: Wechsel der Rechtsform von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft und umgekehrt im Schenkungsfall¹

Werden Anteile an französischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften unentgeltlich übertragen, so ist die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an Personengesellschaften identisch mit der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften.² Durch einen Wechsel der Rechtsform kann **kein Steuervorteil** erzielt werden.

Zu Fall II und IV: Wechsel der Rechtsform von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft und umgekehrt im Erbschaftsfall

Analog zum Schenkungsfall führt das Vererben von Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften zur identischen Gesamtsteuerbelastung,³ so dass durch einen Rechtsformwechsel **kein Steuervorteil** erreicht wird.

2.2.3 Österreich

Die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von österreichischem unternehmerischen Vermögen ist unter anderem von der Rechtsform des österreichischen unternehmerischen Vermögens abhängig. Durch einen Wechsel der Rechtsform des österreichischen Unternehmens lässt sich möglicherweise die Gesamtsteuerbelastung senken.

Nachfolgend wird in einem **ersten Schritt** dargestellt, für welche der vier Übertragungskonstellationen⁴ ein Wechsel der Rechtsform zu einer Senkung der Gesamtsteuerbelastung führen kann. Führt ein Wechsel der Rechtsform für eine Übertragungskonstellation zu einer möglichen Steuerersparnis, so wird in einem **zweiten Schritt** der entstehende Steuervorteil quantifiziert.

Im Rahmen des **Schrittes eins** sind folgende Wechsel denkbar:

¹ Eine Differenzierung für den Erbschaftsfall und Schenkungsfall ist notwendig, da das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften zu einer anderen Gesamtsteuerbelastung führt, wie das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften (vgl. Kapitel B III 3.3, Seite 156 - 157 und Kapitel C I 1.2.2, Seite 211 - 218)

² vgl. Kapitel B III 3.3.2, Seite 164 - 169

³ vgl. Kapitel B III 3.3.1, Seite 157 - 164

⁴ vgl. Seite 130

		Verschenken von Anteilen an österreichischen Gesellschaften	Vererben von Anteilen an österreichischen Gesellschaften
mögliche Wechsel	von Kapitalgesellschaft zu Personengesellschaft	Fall I: -	Fall II: +
	von Personengesellschaft zu Kapitalgesellschaft	Fall III: +	Fall IV: +

- Steuerersparnis nicht möglich
+ Steuerersparnis möglich

(Tab. CI/13: Mögliche Wechsel der Rechtsform Österreich)

Zu Fall I: Wechsel der Rechtsform von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft im Schenkungsfall

Das Verschenken von Anteilen an österreichischen **Kapitalgesellschaften** unterliegt ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht. Das Verschenken von Anteilen an österreichischen **Personengesellschaften** unterliegt sowohl der beschränkten österreichischen Steuerpflicht als auch der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht. Da das DBA Österreich – Deutschland ausschließlich im Erbschaftsfall anwendbar ist, wird im Rahmen der deutschen unilateralen Maßnahmen zur Verminderung oder Vermeidung der Doppelbesteuerung die österreichische Schenkungsteuer auf die deutsche Schenkungsteuer angerechnet. Im Rahmen der Anrechnungsmethode entspricht die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen immer dem jeweils höheren Steuerniveau aus österreichischer Steuer und deutscher Steuer. Durch einen Wechsel der Rechtsform der österreichischen Gesellschaft von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft kann **kein Steuervorteil** erzielt werden. Das im Rahmen des Verschenkens von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften realisierte deutsche Steuerniveau würde durch den Rechtsformwechsel ersetzt durch eine Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an Personengesellschaften, die größer oder gleich dem deutschen Steuerniveau ist.

Zu Fall II: Wechsel der Rechtsform von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft im Erbschaftsfall

Das Vererben von Anteilen an österreichischen **Kapitalgesellschaften** unterliegt nicht der beschränkten österreichischen Steuerpflicht sondern ausschließlich der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht. Das Vererben von Anteilen an österreichi-

schen **Personengesellschaften** dagegen unterliegt aufgrund der im DBA Österreich – Deutschland verwendeten Freistellungsmethode ausschließlich der österreichischen Steuerpflicht. Da grundsätzlich das österreichische Steuerniveau unter dem deutschen Steuerniveau liegt, kann ein Rechtsformwechsel von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft zu einer Steuerersparnis führen. Eine mögliche Steuerersparnis wird im Rahmen des **Schrittes zwei** im **Unterkapitel 2.2.3.1** quantifiziert.

Zu Fall III: Wechsel der Rechtsform von der Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall

Im Umkehrschluss zu den Ausführungen des Falls I kann ein Rechtsformwechsel von der Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft zu einer Steuerersparnis führen. Die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften, welche sich aus deutscher und österreichischer Steuer zusammensetzt, wird ersetzt durch die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften, welche ausschließlich der deutschen Besteuerung unterliegen. Ist im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften die anzurechnende österreichische Steuer höher als die deutsche Steuer (vor Anrechnung), so entsteht ein Anrechnungsüberhang an österreichischer Schenkungsteuer. Durch einen Rechtsformwechsel wird ein möglicher Anrechnungsüberhang an österreichischer Schenkungsteuer vermieden. Eine mögliche Steuerersparnis wird im Rahmen des **Schrittes zwei** im **Unterkapitel 2.2.3.2** quantifiziert.

Zu Fall IV: Wechsel der Rechtsform von der Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft im Erbschaftsfall

Unter Bezugnahme zu den Ausführungen zum Fall II ist das im Erbschaftsfall von Anteilen an österreichischen **Kapitalgesellschaften** realisierte deutsche Steuerniveau grundsätzlich höher als das im Erbschaftsfall von Anteilen an österreichischen **Personengesellschaften** realisierte österreichische Steuerniveau. Insbesondere aufgrund der im Vergleich zu Deutschland niedrigeren österreichischen Freibeträge kann jedoch die österreichische Erbschaftsteuer für bestimmte Intervalle von übergehendem Vermögen höher sein als die deutsche Erbschaftsteuer. Eine mögliche Steuerersparnis wird im Rahmen des **Schrittes zwei** im **Unterkapitel 2.2.3.3** quantifiziert.

2.2.3.1 Steuervorteil durch Rechtsformwechsel: Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften anstatt Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften

Ein möglicher Steuervorteil durch Rechtsformwechsel wird ermittelt, indem von der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften¹ die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften² abgezogen wird. Eine positive Differenz entspricht einem Steuervorteil, eine negative Differenz einem Steuernachteil durch den Wechsel der Rechtsform. Ein möglicher Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E)$ in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens abgebildet.³

$$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = S_G(\text{Erbschaft/Kap.Ges})(E) - S_G(\text{Erbschaft/Pg})(E)$$

Übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E)$
0	$\leq E \leq$	182.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0$
182.610	$< E \leq$	189.910	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - 0,02E + 3.652,20$
189.910	$< E \leq$	189.947	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - E + 189.764$
189.947	$< E \leq$	197.210	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - 0,025E + 4.565,25$
197.210	$< E \leq$	197.285	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - E + 196.845$
197.285	$< E \leq$	205.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - 0,03E + 5.478,3$
205.000	$< E \leq$	211.810	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,04E - 8.871,7$
211.810	$< E \leq$	211.961	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - 0,93E + 196.584$
211.961	$< E \leq$	226.410	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,035E - 7.958,65$
226.410	$< E \leq$	226.639	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - 0,93E + 210.529$
226.639	$< E \leq$	234.853	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,03E - 7.045,6$
234.853	$< E \leq$	241.010	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,03E - 7.045,6$
241.010	$< E \leq$	241.209	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - 0,93E + 224.324$
241.209	$< E \leq$	241.625	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - 0,93E + 224.324$
241.625	$< E \leq$	255.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,02E - 5.219,5$
255.610	$< E \leq$	256.387	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - 0,93E + 237.610$
256.387	$< E \leq$	257.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,01E - 3.393,4$
257.000	$< E \leq$	258.871	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,44E - 113.903,4$
258.871	$< E \leq$	262.300	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,44E - 113.903,4$
262.300	$< E \leq$	292.110	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,05E - 11.593,4$
292.110	$< E \leq$	293.287	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - 0,89E + 262.990$
293.287	$< E \leq$	328.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,04E - 9.767,3$
328.610	$< E \leq$	330.197	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = - 0,89E + 295.840$
330.197	$< E \leq$	401.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,03E - 7.941,2$

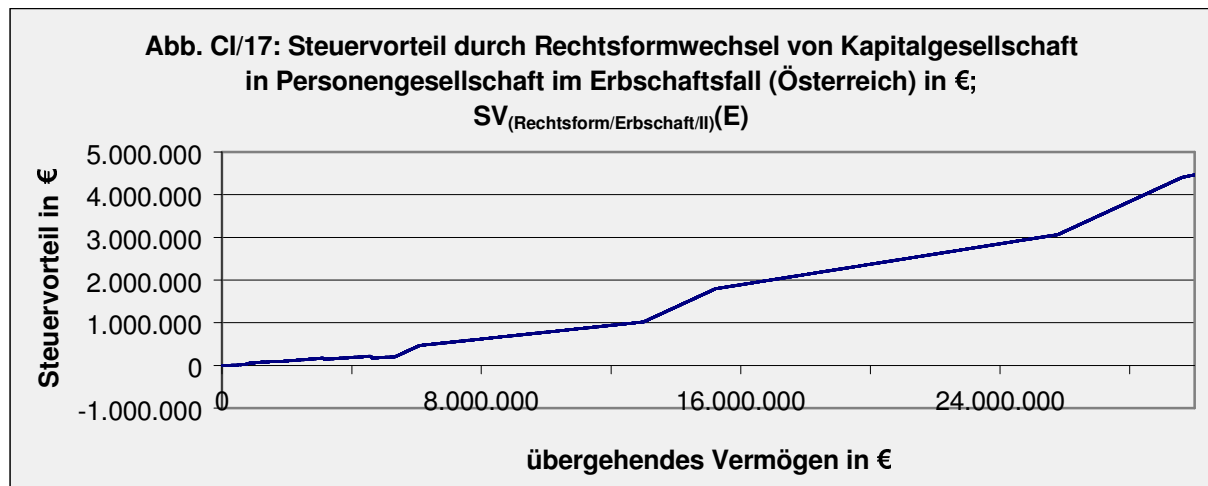
¹ vgl. Tab. BIII/44, Seite 188

² vgl. Tab. BIII/41, Seite 180

³ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/14, Seite 245/246; graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/17, Seite 246

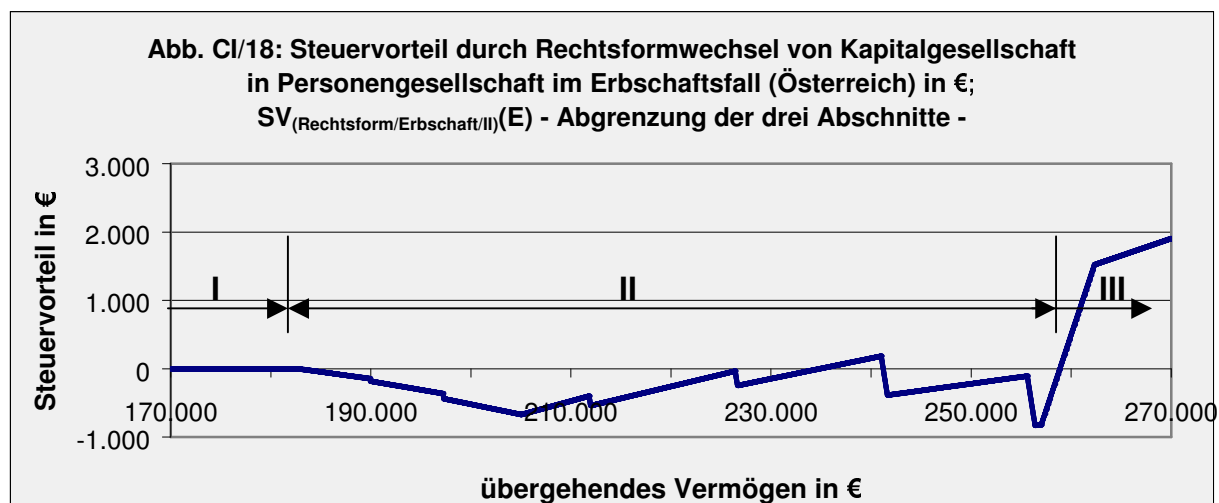
Übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E)$
401.610	$<E \leq$	404.017	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = -0,89E + 361.540$
404.017	$<E \leq$	461.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,02E - 6.115$
461.000	$<E \leq$	490.200	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,41E - 185.905,1$
490.200	$<E \leq$	547.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,06E - 14.315,1$
547.610	$<E \leq$	551.666	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = -0,85E + 484.010$
551.666	$<E \leq$	717.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,05E - 12.489$
717.000	$<E \leq$	783.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,4E - 263.439$
783.000	$<E \leq$	912.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,09E - 20.689$
912.610	$<E \leq$	920.812	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = -0,81E + 800.660$
920.812	$<E \leq$	1.277.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,08E - 18.862,9$
1.277.610	$<E \leq$	1.290.053	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = -0,81E + 1.118.210$
1.290.053	$<E \leq$	1.642.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,07E - 17.036,8$
1.642.610	$<E \leq$	1.659.392	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = -0,81E + 1.428.460$
1.659.392	$<E \leq$	3.102.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,06E - 15.210,7$
3.102.610	$<E \leq$	3.136.564	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = -0,81E + 2.684.060$
3.097.614	$<E \leq$	4.562.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,05E - 13.384,6$
4.562.610	$<E \leq$	4.614.139	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = -0,81E + 3.910.460$
4.614.139	$<E \leq$	5.318.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,04E - 11.558,5$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,35E - 1.660.138,5$
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,08E - 19.758,5$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,35E - 3.526.518,5$
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,12E - 27.958,5$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,35E - 5.955.058,5$
29.604.700	$<E \leq$	∞	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E) = 0,15E - 34.108,5$

(Tab. CI/14: Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Rechtsform von Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft im Erbschaftsfall (Österreich))



In Bezug auf die Höhe und die Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(E)$ in **drei Abschnitte**¹ aufteilen:

¹ vgl. graphische Darstellung der Abschnitte I – III in Abb. CI/18, Seite 247



Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(\text{E})$ für übergendes Vermögen von 0 € bis 182.610 € beträgt **null**.

Vor dem Rechtsformwechsel unterliegt übergendes Vermögen im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften ausschließlich der deutschen Besteuerung. Bis zu einem übergenden Vermögen in Höhe des persönlichen Freibetrages von 205.000 € fällt keine deutsche Steuer an.

Nach dem Rechtsformwechsel wird das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ausschließlich der österreichischen Besteuerung unterworfen. Aufgrund des sachlichen Freibetrages und des persönlichen Freibetrages von insgesamt 182.610 € entsteht bis zu dieser Höhe keine Steuer.

Im **Ergebnis** wird für übergendes Vermögen bis zur Höhe der österreichischen Freibeträge (182.610 €) kein Steuervorteil durch Wechsel der Rechtsform erzielt, da weder vor dem Rechtsformwechsel noch nach dem Rechtsformwechsel eine Steuerbelastung besteht.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(\text{E})$ für übergendes Vermögen von über 182.610 € bis 258.871 € beträgt das Ergebnis **null oder annähernd null**.

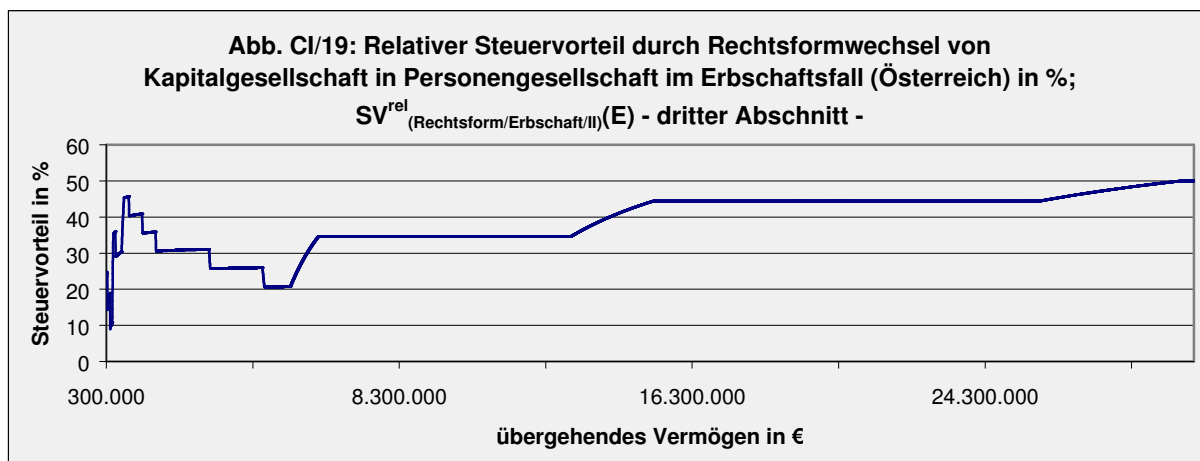
Das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften und das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften führen innerhalb des angegebenen Intervalls zu annähernd gleich hohen Steuerbelastungen; die Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(\text{E})$ schwankt in diesem Bereich um einen Steuervorteil von null. Innerhalb des angegebenen Intervalls führt ein Rechtsformwechsel entweder zu sehr

geringen Steuermehrbelastungen¹, oder zu sehr geringen Steuervorteilen². Da insbesondere die erzielbaren Steuervorteile von sehr geringem Ausmaß sind, ist ein Rechtsformwechsel für übergehendes Vermögen innerhalb dieses Intervalls nicht sinnvoll.

Das Ergebnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von über 258.871 € bis ∞ entspricht der **Differenz** zwischen **österreichischer Erbschaftsteuer** und **deutscher Erbschaftsteuer**.

Wird der Steuervorteil durch Wechsel der Rechtsform $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(\text{E})$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften $S_{\text{G}(\text{Erbschaft/Kap.Ges})}(\text{E})$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Wechsel der Rechtsform im Erbschaftsfall in Prozent:

$$SV^{\text{rel}}_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(\text{E}) = \frac{SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(\text{E})}{S_{\text{G}(\text{Erbschaft/Kap.Ges})}(\text{E})} * 100$$



Vor dem Rechtsformwechsel unterliegt das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften ausschließlich der deutschen Besteuerung. Eine beschränkte österreichische Steuerpflicht für Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften besteht nicht.

Nach dem Rechtsformwechsel unterliegt aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – Deutschland das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ausschließlich der österreichischen Besteuerung.

¹ Maximale Steuermehrbelastung ca. 830 € für ein übergehendes Vermögen von 256.387 €.

² Maximaler Steuervorteil ca. 185 € für ein übergehendes Vermögen von 241.010 €.

Im **Ergebnis** wird durch den Wechsel der Rechtsform ein Wechsel von dem höheren deutschen Steuerniveau zum niedrigeren österreichischen Steuerniveau erreicht. Die Steuerersparnis beläuft sich genau auf den Steuerbelastungsunterschied von deutscher Erbschaftsteuer und österreichischer Erbschaftsteuer. Die stark schwankenden prozentualen Steuerersparnisse sind insbesondere darauf zurückzuführen, dass im Rahmen der Berechnung des Steuervorteils durch Subtraktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften von der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften unterschiedlich ausgestaltete Tarifstufen mit unterschiedlichen Steuersätzen sowie differierende Härteausgleiche miteinander verrechnet werden. Die maximal mögliche Steuerersparnis liegt bei einem Grenzwert von 50 % für unendlich hohes übergehendes Vermögen und entspricht dem prozentualen Unterschied von deutschem Spitzensteuersatz in Höhe von dreißig Prozent und österreichischem Spitzensteuersatz von fünfzehn Prozent.¹

2.2.3.2 Steuervorteil durch Rechtsformwechsel: Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften anstatt Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften

Ein möglicher Steuervorteil durch Rechtsformwechsel wird ermittelt, indem von der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften² die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften³ abgezogen wird. Eine positive Differenz entspricht einem Steuervorteil, eine negative Differenz einem Steuernachteil durch den Wechsel der Rechtsform. Ein möglicher Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(\mathbf{E})$ in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens abgebildet:⁴

$$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(\mathbf{E}) = S_{G(\text{Schenkung/PG})}(\mathbf{E}) - S_{G(\text{Schenkung/Kap.Ges})}(\mathbf{E})$$

¹ vgl. auch Abb. CI/19, Seite 248

² vgl. Tab. BIII/43, Seite 187

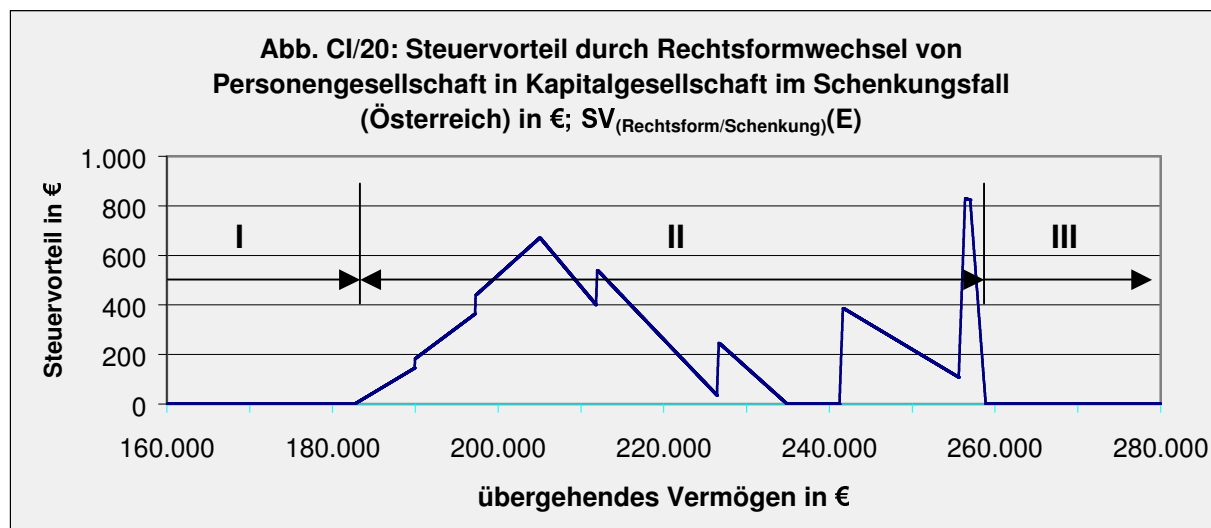
³ vgl. Tab. BIII/44, Seite 188

⁴ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/15, Seite 250; graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/20; Seite 250

Übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E)$ in €
0	$\leq E \leq$	182.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0$
182.610	$< E \leq$	189.910	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,02E - 3.652,2$
189.910	$< E \leq$	189.947	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = E - 189.764$
189.947	$< E \leq$	197.210	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,025E - 4.565,25$
197.210	$< E \leq$	197.285	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = E - 196.845$
197.285	$< E \leq$	205.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,03E - 5.478,3$
205.000	$< E \leq$	211.810	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = -0,04E + 8.871,7$
211.810	$< E \leq$	211.961	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,93E - 196.584$
211.961	$< E \leq$	226.410	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = -0,035E + 7.958,65$
226.410	$< E \leq$	226.638	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,93E - 210.527$
226.638	$< E \leq$	234.853	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = -0,03E + 7.045,6$
234.853	$< E \leq$	241.209	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0$
241.209	$< E \leq$	241.625	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,93E - 224.324$
241.625	$< E \leq$	255.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = -0,02E + 5.219,5$
255.610	$< E \leq$	256.387	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0,93E - 237.610$
256.387	$< E \leq$	257.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = -0,01E + 3.393,4$
257.000	$< E \leq$	258.871	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = -0,44E + 113.903,4$
258.871	$< E \leq$	∞	$SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E) = 0$

(Tab. CI/15: Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Rechtsform von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall (Österreich))

In Bezug auf die Höhe und Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion in **drei Abschnitte**¹ aufteilen:



Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E)$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 182.610 € beträgt **null**.

¹ vgl. graphische Darstellung der Abschnitte I – III in Abb. CI/20, Seite 250

Vor dem Rechtsformwechsel unterliegt das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften sowohl der österreichischen beschränkten Steuerpflicht als auch der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht. Übergehendes Vermögen wird bis zum Erreichen der Summe aus persönlichem österreichischen Freibetrag in Höhe von 110 € und sachlichem österreichischen Freibetrag in Höhe von 182.500 € nicht besteuert.

Nach dem Rechtsformwechsel unterliegt das Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften ausschließlich der deutschen Besteuerung. Diese setzt erst ab Überschreiten des deutschen persönlichen Freibetrages in Höhe von 205.000 € ein.

Im **Ergebnis** wird somit bis zur Höhe der österreichischen Freibeträge von insgesamt 182.610 € durch den Rechtsformwechsel keine Steuerersparnis erzielt.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 182.610 bis 258.871 € entspricht das Ergebnis den **Anrechnungsüberhängen an österreichischer Schenkungsteuer**.

Vor dem Rechtsformwechsel unterliegt das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften sowohl der beschränkten österreichischen Steuerpflicht als auch der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht. Die österreichische Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet. Durch die Anrechnungsmethode setzt sich für den Steuerpflichtigen als Gesamtsteuerbelastung für jedes übergehende Vermögen jeweils die höhere Steuerbelastung aus österreichischer und deutscher Steuer (vor Anrechnung) durch. Ist die österreichische Steuer höher als die deutsche Steuer (vor Anrechnung), so entstehen Anrechnungsüberhänge an österreichischer Steuer. Grundsätzlich ist das österreichische Steuerniveau geringer als das deutsche Steuerniveau. Da jedoch der deutsche persönliche Freibetrag höher ist als die Summe aus österreichischem sachlichen und persönlichem Freibetrag, ist in dem angegebenen Intervall die österreichische Steuer größer oder gleich der deutschen Steuer, so dass es zum Teil zu Anrechnungsüberhängen von österreichischer Schenkungsteuer kommt.

Nach dem Rechtsformwechsel unterliegt das Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften ausschließlich der deutschen Steuerbelastung.

Im **Ergebnis** kommt es durch den Rechtsformwechsel zu einer Vermeidung von Anrechnungsüberhängen österreichischer Schenkungsteuer. Der entstehende Steuer-

vorteil entspricht somit genau dem Anrechnungsüberhang an österreichischer Schenkungsteuer im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften. Da jedoch die erzielbare Steuerersparnis sowohl absolut, als auch im Verhältnis zum übergehenden Vermögen als **sehr gering** einzustufen ist,¹ ist ein **Rechtsformwechsel nicht sinnvoll**.

Das Ergebnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 258.871 € bis ∞ beträgt **null**.

Vor dem Rechtsformwechsel entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ab einem Vermögen von 258.871 € der deutschen Steuerbelastung. Für übergehendes Vermögen von über 258.871 € ist die österreichische Steuerbelastung geringer als die deutsche Steuerbelastung (vor Anrechnung der österreichischen Steuer), so dass es zu keinen Anrechnungsüberhängen kommt.

Nach dem Rechtsformwechsel entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften dem deutschen Steuerniveau.

Im **Ergebnis** lässt sich somit für übergehendes Vermögen von über 258.871 € **keine Steuerersparnis** durch einen Rechtsformwechsel von der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft erzielen.

2.2.3.3 Steuervorteil durch Rechtsformwechsel: Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften anstatt Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften

Ein möglicher Steuervorteil durch Rechtsformwechsel wird ermittelt, indem von der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften² die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften³ abgezogen wird. Eine positive Differenz entspricht einem Steuervorteil, eine negative Differenz einem Steuernachteil durch den

¹ Der maximal mögliche Steuervorteil beträgt ca. 830 € bei einem übergehenden Vermögen von 256.387 €, das entspricht einem Steuervorteil von ca. 0,32 % im Verhältnis zum übergehenden Vermögen.

² vgl. Tab. BIII/41, Seite 180

³ vgl. Tab. BIII/44, Seite 188

Wechsel der Rechtsform. Ein möglicher Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E)$ in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens abgebildet:¹

$$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = S_G(\text{Erbschaft/Pg})(E) - S_G(\text{Erbschaft/Kap.Ges})(E)$$

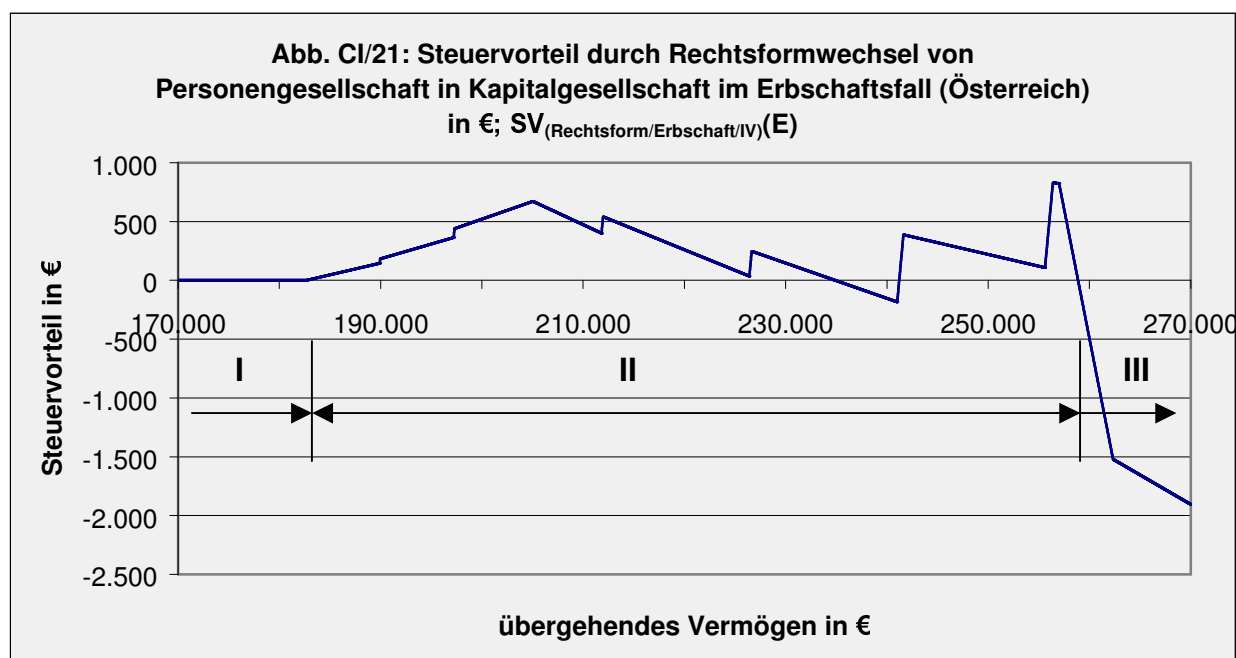
Übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E)$
0	$\leq E \leq$	182.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0$
182.610	$< E \leq$	189.910	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,02E - 3.652,20$
189.910	$< E \leq$	189.947	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = E - 189.764$
189.947	$< E \leq$	197.210	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,025E - 4.565,25$
197.210	$< E \leq$	197.285	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = E - 196.845$
197.285	$< E \leq$	205.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,03E - 5.478,3$
205.000	$< E \leq$	211.810	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,04E + 8.871,7$
211.810	$< E \leq$	211.961	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,93E - 196.584$
211.961	$< E \leq$	226.410	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,035E + 7.958,65$
226.410	$< E \leq$	226.639	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,93E - 210.529$
226.638	$< E \leq$	234.853	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,03E + 7.045,6$
234.853	$< E \leq$	241.010	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,03E + 7.045,6$
241.010	$< E \leq$	241.209	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,93E - 224.324$
241.209	$< E \leq$	241.625	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,93E - 224.324$
241.625	$< E \leq$	255.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,02E + 5.219,5$
255.610	$< E \leq$	256.387	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,93E - 237.610$
256.387	$< E \leq$	257.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,01E + 3.393,4$
257.000	$< E \leq$	258.871	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,44E + 113.903,4$
258.871	$< E \leq$	262.300	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,44E + 113.903,4$
262.300	$< E \leq$	292.110	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,05E + 11.593,4$
292.110	$< E \leq$	293.287	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,89E - 262.990$
293.287	$< E \leq$	328.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,04E + 9.767,3$
328.610	$< E \leq$	330.197	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,89E - 295.840$
330.197	$< E \leq$	401.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,03E + 7.941,2$
401.610	$< E \leq$	404.017	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,89E - 361.540$
404.017	$< E \leq$	461.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,02E + 6.115$
461.000	$< E \leq$	490.200	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,41E + 185.905,1$
490.200	$< E \leq$	547.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,06E + 14.315,1$
547.610	$< E \leq$	551.666	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,85E - 484.010$
551.666	$< E \leq$	717.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,05E + 12.489$
717.000	$< E \leq$	783.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,4E + 263.439$
783.000	$< E \leq$	912.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,09E + 20.689$
912.610	$< E \leq$	920.812	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,81E - 800.660$
920.812	$< E \leq$	1.277.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,08E + 18.862,9$
1.277.610	$< E \leq$	1.290.053	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,81E - 1.118.210$
1.290.053	$< E \leq$	1.642.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,07E + 17.036,8$
1.642.610	$< E \leq$	1.659.392	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,81E - 1.428.460$
1.659.392	$< E \leq$	3.102.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = - 0,06E + 15.210,7$
3.102.610	$< E \leq$	3.136.564	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,81E - 2.684.060$

¹ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/16, Seite 253/254; graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/21, Seite 254

Übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E)$
3.097.614	$<E \leq$	4.562.610	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = -0,05E + 13.384,6$
4.562.610	$<E \leq$	4.614.139	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = 0,81E - 3.910.460$
4.614.139	$<E \leq$	5.318.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = -0,04E + 11.558,5$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = -0,35E + 1.660.138,5$
6.075.400	$<E \leq$	12.988.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = -0,08E + 19.758,5$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = -0,35E + 3.526.518,5$
15.211.100	$<E \leq$	25.770.000	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = -0,12E + 27.958,5$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = -0,35E + 5.955.058,5$
29.604.700	$<E \leq$	∞	$SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E) = -0,15E + 34.108,5$

(Tab. CI/16: Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Rechtsform von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Erbschaftsfall (Österreich))

In Bezug auf die Höhe und Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion in **drei Abschnitte**¹ aufteilen:



Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(E)$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 182.610 beträgt **null**.

Vor dem Rechtsformwechsel unterliegt das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften aufgrund der im DBA Österreich-Deutschland vereinbarten Freistellungsmethode ausschließlich der österreichischen Erbschaftsteuer. Aufgrund des sachlichen und persönlichen Freibetrages wird übergehendes Vermögen bis zu einer Höhe von 182.610 € nicht der Besteuerung unterworfen.

Nach dem Rechtsformwechsel unterliegt das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften ausschließlich der deutschen Steuerbelastung. Diese

¹ vgl. graphische Darstellung der Abschnitte I – III in Abb. CI/21, Seite 254

setzt aufgrund des persönlichen deutschen Freibetrages erst ab einem übergehenden Vermögen von über 205.000 € ein.

Im **Ergebnis** kann somit durch einen Rechtsformwechsel für übergehendes Vermögen von bis zu 182.610 € **keine Steuerersparnis** erzielt werden.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von über 182.610 € bis 258.871 € entspricht das Ergebnis der **Differenz** aus **österreichischer Erbschaftsteuer** und **deutscher Erbschaftsteuer**:

Vor dem Rechtsformwechsel unterliegt das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften aufgrund der im DBA Österreich-Deutschland vereinbarten Freistellungsmethode ausschließlich der österreichischen Erbschaftsteuer.

Nach dem Rechtsformwechsel unterliegt das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften ausschließlich der deutschen Steuerbelastung.

Durch den Rechtsformwechsel von der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft erfolgt ein Wechsel der Gesamtsteuerbelastung vom österreichischen Steuerebene auf das deutsche Steuerebene. Grundsätzlich ist das österreichische Steuerebene niedriger, als das deutsche Steuerebene. Bei geringem übergehendem Vermögen überkompensiert jedoch der hohe deutsche Freibetrag die niedrigen österreichischen Steuersätze, so dass die österreichische Steuer höher ist als die deutsche Steuer.¹ Durch einen Rechtsformwechsel von der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft und der damit verbundenen Realisation der deutschen Steuerbelastung als Gesamtsteuerbelastung lassen sich Steuerersparnisse realisieren. Da jedoch die erzielbaren Steuerersparnisse sowohl absolut, als auch im Verhältnis zum übergehendem Vermögen als **sehr gering** einzustufen sind,² ist ein **Rechtsformwechsel nicht sinnvoll**.

Das Ergebnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von über 258.871 € bis ∞ ist **negativ**.

Durch den Rechtsformwechsel von der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft erfolgt ein Wechsel der Gesamtsteuerbelastung vom österreichischen Steuer-

¹ Eine Abweichung von dieser Aussage besteht für das Intervall von 234.853 € bis 241.010 € übergehendes Vermögen. Innerhalb dieses Intervalls ist die deutsche Steuer höher, als die österreichische Steuer, so dass die Funktion $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft})}(\text{E})$ im negativen Bereich verläuft. Durch einen Rechtsformwechsel entsteht somit eine Steuer mehrbelastung.

² Der maximal mögliche Steuervorteil beträgt ca. 830 € bei einem übergehendem Vermögen von 256.387 €; das entspricht einer prozentualen Steuerersparnis im Verhältnis zum übergehendem Vermögen von 0,3 %.

niveau auf das deutsche Steuerniveau. Ab einem Vermögen von 258.871 € ist die deutsche Steuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften höher als die österreichische Steuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften. Der hohe deutsche Freibetrag wird von den niedrigen österreichischen Steuersätzen überkompensiert. Ein **Rechtsformwechsel** führt zu einem **Steuernachteil** und ist somit **nicht sinnvoll**.

2.3 Kritische Würdigung des Gestaltungsansatzes

Im Rahmen des Kapitels C I 2.2 ist dargestellt worden, für welche Übertragungskonstellationen von ausländischem unternehmerischen Vermögen sich die Gesamtsteuerbelastung bei Annahme der im Kapitel A IV aufgezeigten Restriktionen durch einen Wechsel der Rechtsform absenken lässt.

Eine Steuerersparnis ergibt sich bei folgenden Übertragungskonstellationen:

	Ursprüngliche Übertragungskonstellation		Übertragungskonstellation nach Rechtsformwechsel
Wechsel von	Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften	zu	Verschenken von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften
	Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften		Vererben von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften
	Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften		Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften

(Tab. CI/17: Übertragungskonstellationen, bei denen durch Rechtsformwechsel eine Steuerersparnis möglich ist)

Die sich durch den Rechtsformwechsel ergebenden Steuervorteile wurden als Funktion in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen berechnet. Die unter Beachtung der Restriktionen des Kapitels A IV 6 ermittelten Steuervorteile können jedoch insbesondere durch folgende Besteuerungsaspekte von den tatsächlich erzielbaren Vorteilen abweichen:

- I. Durch den Wechsel der Rechtsform des ausländischen Unternehmens können möglicherweise einmalige Ertragsteuerbelastungen aufgrund von Liquidations- oder Veräußerungstatbeständen entstehen.
- II. Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften können voneinander abweichen.

Nachfolgend wird im **Kapitel 2.3.1** untersucht, ob die im Kapitel 2.2 ermittelten Steuervorteile durch einmalige Ertragsteuerbelastungen, die sich aufgrund des Rechtsformwechsels ergeben, gemindert werden. Im Rahmen des **Kapitels 2.3.2** wird aufgezeigt, ob und in welcher Weise ein im Kapitel 2.2 ermittelter Steuervorteil tendenziell modifiziert werden muss, wenn aufgrund des Rechtsformwechsels unterschiedliche Bewertungsmethoden für die Bewertung des ausländischen unternehmerischen Vermögens zur Anwendung gelangen.

2.3.1 Potenzielle Ertragsteuerbelastungen aufgrund des Rechtsformwechsels

Die im Kapitel C I 2.2 berechneten Steuervorteile durch Minderung der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden gegebenenfalls gemindert durch einmalige Ertragsteuerbelastungen aufgrund des Rechtsformwechsels. Für den Rechtsformwechsel einer amerikanischen Personengesellschaft in eine amerikanische Kapitalgesellschaft sowie für den Rechtsformwechsel einer österreichischen Kapitalgesellschaft in eine österreichische Personengesellschaft ist zu prüfen, ob es auf der Ebene der ausländischen Gesellschaft und/oder auf der Ebene des inländischen Gesellschafters zur Verwirklichung von Ertragsteuertatbeständen kommt.¹

Dabei ist insbesondere zu ermitteln, ob

- der neue Rechtsträger die Wirtschaftsgüter des alten Rechtsträgers zu Buchwerten übernehmen kann;
- es zu einer Gewinnrealisierung aufgrund eines Veräußerungs-, Liquidations- oder Tauschgeschäftes des Anteilseigners kommt.²

Bei den untersuchten Rechtsformwechseln handelt es sich um „ausländische Umwandlungen mit Inlandsbezug“³: Es werden Umwandlungen ausländischer Unternehmen mit inländischen Anteilseignern betrachtet.⁴ Für die Beurteilung der ertragsteuerlichen Folgen der aufgezeigten Umwandlungsvorgänge ist das deutsche Umwandlungsgesetz gem. § 1 Abs. 1 UmwG sowie das deutsche Umwandlungsteuergesetz nicht anwendbar.⁵ Die rechtsformwechselnde Umwandlung ist auf **Gesellschaftsebene** ausschließlich nach dem Recht des Sitzstaates der Gesellschaft zu beurteilen.⁶

¹ vgl. Greif, 1997, Seite 220

² vgl. Pach-Hanssenheimb, 2000, Seite 146 - 147

³ Klingberg/Lishaut, FR, Heft 22/1999, Seite 1209

⁴ vgl. auch Schaumburg, 1997, Seite 1

⁵ vgl. auch Klingberg/Lishaut, FR, Heft 22/1999, Seite 1209

⁶ vgl. Wassermeyer, 1997, Seite 122

Auf **Gesellschafterebene** ist zu prüfen, ob sich gegebenenfalls aufgrund der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des deutschen Gesellschafters gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG

- ein Besteuerungstatbestand im Sinne des § 17 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 EStG im Falle der Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft in eine ausländische Personengesellschaft bzw.
- ein Besteuerungstatbestand im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Falle der Umwandlung einer ausländischen Personengesellschaft in eine ausländische Kapitalgesellschaft

ergibt.

Rechtsformwechsel USA:

Im Rahmen des Kapitels C I 2.2.1 ist aufgezeigt worden, dass ein Rechtsformwechsel von der Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft zu einer Erbschaft- und Schenkungsteuerersparnis führen kann; die Steuervorteile wurden für den Erbschafts- und Schenkungsfall jeweils als Funktion in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen dargestellt.¹

Nachfolgend ist zu überprüfen, ob der Rechtsformwechsel zu einer einmaligen Ertragsteuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft und/oder auf Ebene der Gesellschafter führt. Eine potenzielle Ertragsteuerbelastung mindert die Steuerersparnisse, die sich aufgrund einer geringeren Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ergeben.

Auf der Ebene der US-amerikanischen Gesellschaft kommt es gemäß US-amerikanischem Umwandlungsrecht zu einer Auflösung der amerikanischen Kapitalgesellschaft und zu einer Neugründung einer amerikanischen Personengesellschaft. Die Vermögensübertragung erfolgt im Wege der Einzelrechtsnachfolge der Wirtschaftsgüter.² Gemäß US-amerikanischem Umwandlungssteuerrecht handelt es sich um die Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft.³ Diese Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten wird gemäß Sec. 368 (a)(1)(C) IRC als sogenannte „Type C reorganization“ steuerneutral behandelt.⁴ Die Kapitalgesellschaft hat die Wirtschaftsgüter der

¹ Für den Schenkungsfall vgl. Unterkapitel C I 2.2.1.1, Seite 234 - 238; für den Erbschaftsfall vgl. Unterkapitel C I 2.2.1.2, Seite 238 - 241.

² vgl. Grotherr, 1997, Seite 199

³ vgl. Grotherr, 1997, Seite 204

⁴ vgl. auch Briner, 1978, Seite 151/152; Lee/Kowallik, IWB, Fach 8, Gruppe 2, 2001, Seite 1092; Zu den einzelnen Voraussetzungen, an die eine Type C reorganization gestellt werden, vgl. Grotherr, 1997, Seite 205.

Personengesellschaft zu deren Buchwerten weiterzuführen; der Buchwert der gewährten Kapitalgesellschaftsanteile entspricht zugleich dem Buchwert der in die Kapitalgesellschaft eingebrachten Wirtschaftsgüter.¹ Es entsteht somit sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene durch den Umwandlungsvorgang keine US-amerikanische Ertragsteuerbelastung.

Weiterhin ist zu überprüfen, ob der Rechtsformwechsel aufgrund der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht des Anteilseigners eine deutsche Ertragsbesteuerung auf der Ebene des deutschen Gesellschafters auslöst.² Da für ausländische Umwandlungen das deutsche Umwandlungsteuergesetz nicht zur Anwendung gelangt, löst die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft eine Besteuerung nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus.³ Als Veräußerungsgewinn ist gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 7 EStG die Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Personengesellschaftsanteils und dem anteiligen Betriebsvermögen der Personengesellschaft (Kapitalkonto) anzusetzen, so dass es zu einer Versteuerung von anteilig aufgedeckten stillen Reserven der Personengesellschaft kommt. Ein möglicher Veräußerungsgewinn wird gegebenenfalls gemindert um den Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG. Ein Veräußerungsgewinn zählt zu den im § 34 Abs. 2 EStG aufgezählten außerordentlichen Einkünften, so dass eine Tarifiermäßigung nach der sogenannten Fünftelregelung gem. § 34 Abs. 1 EStG oder gegebenenfalls alternativ eine ermäßigte Besteuerung des Veräußerungsgewinns mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG zur Anwendung gelangt. Bei der Veräußerung von Personengesellschaftsanteilen, zu deren Betriebsvermögen eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört, gilt eine Besonderheit. Der auf die Beteiligung entfallende Veräußerungsgewinn wird nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert und ist damit

¹ vgl. Lee/Kowallik, IWB, Fach 8, Gruppe 2, 2001, Seite 1092

² Zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den USA besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vgl. BStBl 1991 I Seite 94). Ein durch einen Rechtsformwechsel entstehender Gewinn wird als Veräußerungsgewinn im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens qualifiziert (vgl. Schild/Ehlermann, 2000, Seite 1259 - 1260). Das Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne aus einer Beteiligung an einer in den USA belegenen Personengesellschaft steht gem. Artikel 13 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 neben dem Wohnsitzstaat des Gesellschafters auch dem Belegenheitsstaat der Personengesellschaft zu. Als Methode zur Minderung bzw. Vermeidung einer Doppelbesteuerung wird eine mögliche amerikanische Besteuerung des Veräußerungsgewinns auf die deutsche Steuer gemäß Artikel 23 Abs. 2 Buchstabe b angerechnet. Da jedoch in den USA der Rechtsformwechsel sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene ertragsteuerneutral erfolgt, entsteht kein US-amerikanischer Veräußerungsgewinn, so dass es zu keiner deutschen Anrechnung von amerikanischer Ertragsteuer kommt.

³ vgl. Schild/Ehlermann, 2000, Seite 1260 - 1261

zur Hälfte steuerfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG). Er scheidet deshalb aus der tarifermäßigsten Besteuerung gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG aus.

Im **Ergebnis** müssen die im Rahmen des Kapitels C I 2.2.1 ermittelten Erbschaftsteuerersparnisse, die sich durch einen Rechtsformwechsel der amerikanischen Personengesellschaft in eine amerikanische Kapitalgesellschaft ergeben, um die durch den Rechtsformwechsel entstehenden **deutschen Ertragsteuerbelastungen** aufgrund § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG **gemindert** werden. Die Höhe der Vorteilsminderung hängt im Wesentlichen von der Höhe der aufgedeckten stillen Reserven der Personengesellschaft ab.

Rechtsformwechsel Österreich:

Im Kapitel C I 2.2.3.1 wurde dargestellt, dass ein Rechtsformwechsel von einer österreichischen Kapitalgesellschaft in eine österreichische Personengesellschaft im Erbschaftsfall zu einer Erbschaftsteuerersparnis führen kann. Ein sich ergebender Erbschaftsteuervorteil wurde als Funktion in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen ermittelt.¹ Nachfolgend ist zu überprüfen, ob der Rechtsformwechsel von der österreichischen Kapitalgesellschaft in eine österreichische Personengesellschaft mit einer Ertragsteuerbelastung auf Gesellschafts- und/oder Gesellschafterebene verbunden ist.

Die österreichischen ertragsteuerlichen Folgen eines Rechtsformwechsels werden anhand des österreichischen Umgründungssteuergesetzes und Umwandlungsgesetzes beurteilt. Der hier betrachtete Rechtsformwechsel von der österreichischen Kapitalgesellschaft in die österreichische Personengesellschaft stellt eine **errichtende Umwandlung** gem. § 5 öUmwG dar.² Das Vermögen der Kapitalgesellschaft kann bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen³ im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge ohne Abwicklung auf eine neugegründete Personengesellschaft übertragen werden.⁴ Die steuerrechtlichen Folgen des Rechtsformwechsels ergeben sich aus Artikel II (§§ 7 – 11) des UmgrStG⁵. Gemäß § 9 Abs. 1 UmgrStG hat die neu gegründete Personengesellschaft die Buchwerte der untergehenden Kapitalgesellschaft zu über-

¹ vgl. Tab. CI/14, Seite 245/246

² Davon abzugrenzen ist die verschmelzende Umwandlung nach den §§ 2 ff. öUmwG, bei der das Vermögen der Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge auf den bisherigen Hauptgesellschafter der Kapitalgesellschaft übergeht (vgl. Walter, 2000, Seite 59).

³ Zu den Voraussetzungen vgl. Grotherr, 1997, Seite 179.

⁴ vgl. Doralt, 2000, Seite 78

⁵ Zu den einzelnen Voraussetzungen für die Anwendung des Artikels II des UmgrStG vgl. Grotherr, 1997, Seite 185 - 186.

nehmen. Rechtsnachfolger sind nach § 7 Abs. 2 UmgrStG die Gesellschafter der Personengesellschaft, ihnen wird das von der Kapitalgesellschaft übertragene Vermögen zugerechnet.¹ Auf Gesellschafterebene kann somit ein Gewinn oder Verlust entstehen, wenn die Höhe der früheren Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile von der Höhe des zugewiesenen Mitunternehmeranteils abweicht.² Dieser Gewinn bzw. Verlust bleibt jedoch gemäß § 9 Abs. 2 i.V.m. § 3 Abs. 2 UmgrStG steuerlich außer Ansatz. Der Rechtsformwechsel löst somit weder auf Gesellschaftsebene noch auf Gesellschafterebene eine österreichische Ertragsbesteuerung aus.

Eine mögliche Ertragsteuerbelastung aus dem Rechtsformwechsel kann sich jedoch für den Gesellschafter aus der unbeschränkten deutschen Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG ergeben. Im Rahmen der deutschen Steuerpflicht ist das deutsche Umwandlungsgesetz und Umwandlungsteuergesetz nicht anwendbar. Durch den Wechsel der österreichischen Rechtsform von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft kann eine deutsche Einkommensteuer aufgrund von § 17 EStG für den Gesellschafter entstehen. § 17 EStG erfasst Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens einem Prozent beteiligt war.³ Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG wird die Auflösung einer Kapitalgesellschaft einer Veräußerung gleichgestellt. Gemäß H 140 Abs. 4 EStH ist eine Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft als Auflösung im Sinne des § 17 Abs. 4 EStG zu qualifizieren, wenn das maßgebende ausländische Recht in der Umwandlung eine Auflösung sieht. Dies ist der Fall, da § 2 Abs. 2 Nr. 2 öUmwG ein Erlöschen der Kapitalgesellschaft vorsieht. Ein möglicher Veräußerungsgewinn wird gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 2 EStG ermittelt, indem vom gemeinen Wert des zugewiesenen Mitunternehmeranteils mögliche Veräußerungskosten sowie die Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile subtrahiert werden. Gegebenenfalls wird ein möglicher Veräußerungsgewinn durch die Inanspruchnahme eines anteiligen Freibetrages gem. § 17 Abs. 3 EStG gemindert. Der

¹ vgl. auch Walter, 2000, Seite 64

² vgl. Schwarzinger/Wiesner, 1997, Seite 239

³ H 140 Abs. 2 EStH stellt klar, dass § 17 EStG auch für Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften anwendbar ist, sofern die ausländische Gesellschaft mit einer deutschen AG oder GmbH vergleichbar ist. Die österreichische GmbH ist mit der deutschen GmbH vergleichbar (vgl. BFH-Urteil vom 22.02.1989 – I R 11/85, BStBl 1989 II, Seite 794).

Veräußerungsgewinn wird nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert und ist damit zur Hälfte steuerfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG).

Im **Ergebnis** müssen die im Rahmen des Kapitels C I 2.2.3 ermittelten Erbschaftsteuerersparnisse, die sich durch einen Rechtsformwechsel der österreichischen Kapitalgesellschaft in eine österreichische Personengesellschaft ergeben, um die durch den Rechtsformwechsel entstehenden **deutschen Ertragsteuerbelastungen** aufgrund § 17 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 EStG **gemindert** werden. Die Höhe der Vorteilsminderung hängt im wesentlichen von der Höhe der aufgedeckten stillen Reserven der Kapitalgesellschaft ab.¹

Neben den einmaligen Ertragsteuerbelastungen, die durch einen Rechtsformwechsel entstehen können, müssen im Rahmen einer Steuerplanung grundsätzlich auch die Folgen im Rahmen der **laufenden Besteuerung** berücksichtigt werden. Durch einen Wechsel der Rechtsform des ausländischen Unternehmens kommt es gegebenenfalls auch zu einem Wechsel der ausländischen Ertragsteuerarten und der Ertragsteuerkonzeption für die ausländische laufende Unternehmensbesteuerung. Für die Untersuchung derartiger steuerlicher Konsequenzen ist die Einbeziehung eines **mehrperiodigen Planungshorizontes** erforderlich, welcher aufgrund des Umfangs nicht im Rahmen dieser Untersuchung weiter verfolgt werden kann.

2.3.2 Auswirkungen rechtsformspezifischer Bewertungsmethoden auf die berechneten Steuervorteile

Ein Rechtsformwechsel ergibt für die auf Seite 256 aufgeführten drei Übertragungskonstellationen eine Steuerersparnis an Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer.

¹ Eine deutsche Besteuerung gem. § 17 EStG wird nicht durch das DBA Österreich – Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen eingeschränkt. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften dürfen neben dem Wohnsitzstaat des Gesellschafters auch vom Sitzstaat der Kapitalgesellschaft besteuert werden (vgl. Artikel 13 Abs. 2 des DBA Österreich – Deutschland). Eine mögliche österreichische Steuer wird gem. Artikel 23 Abs. 1 Buchstabe b auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet. Da jedoch in Österreich kein steuerbarer Gewinn durch den Rechtsformwechsel entsteht, kommt es zu keiner deutschen Anrechnung.

Die Berechnung der Erbschaft- und Schenkungsteuervorteile SV(E) im Rahmen des Kapitels C I 2.2 erfolgten insbesondere¹ unter folgender Restriktion:

- Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften führen zum gleichen betragsmäßigen Ergebnis.²

Durch die **Aufhebung dieser Restriktion** kann es zu **Abweichungen** der im Kapitel C I 2.2 berechneten **Erbschaft- bzw. Schenkungsteuervorteilen** kommen. Die deutsche und ausländische Bewertung von ausländischem unternehmerischen Vermögen erfolgt in Abhängigkeit von der gewählten Rechtsform nach unterschiedlichen Bewertungsmethoden. Die Anwendung unterschiedlicher Bewertungsmethoden kann sich auf die Höhe der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer auswirken und beeinflusst somit die Höhe der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Die rechtsformspezifischen Bewertungsmethoden unterscheiden sich insbesondere dadurch, ob eine Berücksichtigung der zukünftigen Erfolgslage des Unternehmens in der Bewertung erfolgt oder ob die Bewertung ausschließlich anhand der Unternehmenssubstanz durchgeführt wird.³

Eine Bewertungsmethode, welche neben der Unternehmenssubstanz ebenfalls die zukünftige Erfolgslage des Unternehmens berücksichtigt,⁴ führt grundsätzlich zu einer anderen steuerlichen Bemessungsgrundlage als eine Bewertungsmethode, die ausschließlich auf der Unternehmenssubstanz basiert, wenn die Ertragssituation des zu bewertenden Unternehmens von einer durchschnittlichen zukünftigen Erfolgslage⁵ abweicht.

¹ Für die Steuervorteilsberechnungen gelten sämtliche der in Kapitel A IV 6, Seite 16 – 17, aufgeführten Restriktionen.

² vgl. Kapitel A IV 6, Seite 16 - 17

³ Für die deutsche Bewertung des ausländischen unternehmerischen Vermögens vgl. Kapitel B II 1.1, Seite 49 - 69; für die US-amerikanische Bewertung vgl. Kapitel B II 2.1, Seite 72 – 73; für die österreichische Bewertung vgl. Kapitel B II 2.3, Seite 80 – 84.

⁴ Im Rahmen der in diesem Kapitel relevanten Bewertungsmethoden berücksichtigt die deutsche Bewertung von Anteilen an US-amerikanischen und österreichischen Kapitalgesellschaften nach dem „Stuttgarter Verfahren“ sowie die US-amerikanische Bewertung von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften im Rahmen der Berechnung des „Fair Market Value“ neben den Substanzwerten auch die zukünftige Erfolgslage des zu bewertenden Unternehmens.

⁵ Im Rahmen der deutschen Bewertung des Stuttgarter Verfahrens entspricht ein Zinssatz von neun Prozent Eigenkapitalrendite einer durchschnittlichen Ertragslage (vgl. R 100 Abs. 1 ErbStR). Im Rahmen der Ermittlung des US-amerikanischen Fair Market Values ist keine durchschnittliche zukünftige Ertragslage im amerikanischen Steuerrecht definiert. Da sich der Fair Market Value jedoch daran orientiert, welchen Preis ein potenzieller Käufer für die Anteile zahlen würde (vgl. Wassermeyer, 1996, Seite 186), kann davon ausgegangen werden, dass bei überdurchschnittlich hohen Unternehmensgewinnen ein Preis über den Substanzwerten und bei niedrigen Gewinnen ein Preis unter den Substanzwerten festgelegt wird.

Nachfolgend wird für die drei auf Seite 256 aufgeführten Übertragungskonstellationen aufgezeigt, in welcher Weise die im Rahmen des Kapitels C I 2.2 berechneten Steuervorteile, die durch einen Rechtsformwechsel entstanden sind, aufgrund der rechtsformspezifischen Bewertungsmethoden tendenziell modifiziert werden müssen, wenn das zu bewertende Unternehmen hohe Gewinne oder niedrige Gewinne bzw. Verluste erwirtschaftet.

Rechtsformwechsel USA (Erbschaftsfall)¹

Vor dem Rechtsformwechsel² unterliegt das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften sowohl der beschränkten amerikanischen Nachlasssteuerpflicht als auch der unbeschränkten deutschen Erbschaftsteuerpflicht. Die amerikanische Nachlasssteuer wird auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet. Für übergehendes Vermögen (E) bis zur Höhe des deutschen persönlichen Freibetrages (205.000 €) [*Zeile a*] erhebt weder Deutschland noch die USA Steuern, so dass die zukünftige Erfolgslage [*Feld aa/3 und ab/3*] im Rahmen der Bewertung nicht zu einer Änderung der Gesamtsteuerbelastung führt [*Feld aa/4 und ab/4*]. Die Gesamtsteuerbelastung für übergehendes Vermögen von über 205.000 € bis 2.400.172 € [*Zeile b*] entspricht dem deutschen Steuerniveau [*Feld b/1*]. Die deutsche Bewertung des ausländischen Personengesellschaftsanteils erfolgt auf der Grundlage der Steuerbilanzwerte, ohne Berücksichtigung der zukünftigen Erfolgslage des Unternehmens [*Feld b/2*].³ Hohe Gewinne [*Feld ba/3*] sowie niedrige Gewinne oder Verluste [*Feld bb/3*] führen somit zu keiner abweichenden Gesamtsteuerbelastung [*Feld ba/4 und bb/4*]. Für übergehendes Vermögen von über 2.400.172 € [*Zeile c*] entspricht die Gesamtsteuerbelastung dem US-amerikanischen Steuerniveau [*Feld c/1*]. In die US-amerikanische Bewertung geht sowohl die Unternehmenssubstanz als auch die Ertragslage ein [*Feld c/2*].⁴ Hohe Gewinne [*Feld ca/3*] führen zu einer höheren US-amerikanischen Steuerbemessungsgrundlage und somit zu einer höheren Gesamtsteuerbelastung [*Feld ca/4*]. Analog führen niedrige Gewinne bzw. Verluste [*Feld cb/3*] zu einer niedrigeren Gesamtsteuerbelastung [*Feld cb/4*].

¹ Vgl. auch zusammenfassende Tab. CI/19, Seite 267. In den eckigen Klammerzusätzen wird jeweils auf die Tab. CI/19 Bezug genommen.

² Vgl. zur Berechnung des Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften Kapitel B III 3.2.1, Seite 133 - 144.

³ Zur deutschen Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften vgl. Kap. B II 1.1.1, Seite 49 - 54.

⁴ Zur US-amerikanischen Bewertung von Anteilen an US-amerikanischen Gesellschaften vgl. Kap. B II 2.1, Seite 72 - 73.

Nach dem Rechtsformwechsel¹ unterliegt das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht somit dem deutschen Steuerebeneau [Spalte 5]. Die Bewertung erfolgt nach dem Stuttgarter Verfahren, welches sowohl die Unternehmenssubstanz als auch die zukünftige Erfolgslage des Unternehmens berücksichtigt [Spalte 6].² Liegt das übergehende Vermögen unter dem persönlichen deutschen Freibetrag in Höhe von 205.000 €, führen sowohl hohe Gewinne [Feld aa/7] als auch niedrige Gewinne bzw. Verluste [Feld ab/7] zu keiner Änderung der Gesamtsteuerbelastung [Feld aa/8 und ab/8], da keine deutsche Steuer erhoben wird. Für übergehendes Vermögen über dem deutschen persönlichen Freibetrag von 205.000 € [Zeile b und c] führen hohe Gewinne des zu bewertenden Unternehmens [Feld ba/7 und ca/7] zu einer höheren Gesamtsteuerbelastung [Feld ba/8 und ca/8], niedrige Gewinne und Verluste [Feld bb/7 und cb/7] dagegen zu einer Absenkung der Gesamtsteuerbelastung [Feld bb/8 und cb/8].

Das **Ergebnis** [Spalte 9] der Auswirkungen der rechtsformspezifischen Bewertungsmethoden auf die berechneten Steuervorteile durch Rechtsformwechsel ergibt sich durch Gegenüberstellung der Auswirkungen der unterschiedlichen Bewertungsmethoden auf die Gesamtsteuerbelastung vor dem Rechtsformwechsel [Spalte 4] und nach dem Rechtsformwechsel [Spalte 8].

Der im Rahmen des Kapitels C I 2.2.1.1 ermittelte Steuervorteil durch Rechtsformwechsel berechnete sich, indem von der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften subtrahiert wurde. Der Steuervorteil stellt die Differenzgröße dar.

Für übergehendes Vermögen bis zur Höhe des deutschen persönlichen Freibetrages von 205.000 € [Zeile a] wirken sich unterschiedliche Bewertungsmethoden nicht auf einen berechneten Steuervorteil aus [Feld aa/9 und ab/9], da die unterschiedlichen Bewertungsmethoden sowohl vor dem Rechtsformwechsel [Feld aa/4 und ab/4] als

¹ Vgl. zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften Kapitel B III 3.2.3, Seite 149 - 150.

² Zur deutschen Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften vgl. Kapitel B II 1.1.2, Seite 55 - 69.

auch nach dem Rechtsformwechsel [*Feld aa/8 und ab/8*] keine Auswirkungen zeigen.

Beträgt das übergehende Vermögen mehr als 205.000 € bis zu 2.400.172 €, so wirkt sich die zukünftige Erfolgslage vor dem Rechtsformwechsel nicht auf die Gesamtsteuerbelastung aus [*Feld ba/4 und bb/4*]. Nach dem Rechtsformwechsel ergibt sich durch die Anwendung des Stuttgarter Verfahrens bei hohen Unternehmensgewinnen eine höhere Gesamtsteuerbelastung [*Feld ba/8*] und dadurch eine tendenzielle Minderung des berechneten Steuervorteils [*Feld ba/9*]. Analog ergibt sich bei niedrigen Unternehmensgewinnen, bzw. bei einer Verlustsituation eine niedrigere Gesamtsteuerbelastung [*Feld bb/8*] und dadurch eine tendenzielle Erhöhung des berechneten Steuervorteils [*Feld bb/9*].

Für übergehendes Vermögen von über 2.400.172 € kann keine Aussage über die Auswirkungen der unterschiedlichen Bewertungsverfahren auf die Höhe des ermittelten Steuervorteils durch Rechtsformwechsel getroffen werden [*Feld ca/9 und cb/9*]. Grundsätzlich wirkt sich sowohl vor dem Rechtsformwechsel als auch nach dem Rechtsformwechsel eine Berücksichtigung der zukünftigen Erfolgslage jeweils auf die Gesamtsteuerbelastung in tendenziell gleicher Richtung aus [*vgl. Feld ca/4 und cb/4 mit ca/8 und cb/8*]. Die Berücksichtigung der zukünftigen Ertragslage im Rahmen der deutschen Bewertung (Situation nach dem Rechtsformwechsel) erfolgt in anderer Weise, als im Rahmen der US-amerikanischen Bewertung (Situation vor dem Rechtsformwechsel). Da sich die Unterschiede zwischen den Bewertungsverfahren der USA und Deutschland nicht allgemein quantifizieren lassen¹, ist eine Aussage auf die Steuervorteilsauswirkungen nicht möglich.

D	Deutsches Erbschaft- und Schenkungsteuerniveau
Ö	Österreichisches Erbschaftsteuerniveau
USA	US-amerikanisches Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerniveau
Substanz	Bewertung ausschließlich auf Basis der Bilanz
Substanz / Ertrag	Bewertung auf Basis der Bilanz und der Ertragsituation des Unternehmens

(Tab. CI/18: Zeichen- und Abkürzungserläuterungen für die Tab. CI/19, CI/20 und CI/21)

¹ Zur deutschen Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften vgl. Kapitel B II 1.1.2, Seite 55 - 69; zur US-amerikanischen Anteilsbewertung vgl. Kapitel B II 2.1, Seite 72 - 73.

Einfluss unterschiedlicher Bewertungsmethoden auf den Steuervorteil für den Fall des Rechtsformwechsels von der US-amerikanischen Personengesellschaft in die US-amerikanische Kapitalgesellschaft (Erbschaftsfall)										
	Spalte Zeile	Vor Rechtsformwechsel				Nach Rechtsformwechsel				Ergebnis
		1	2	3	4	5	6	7	8	9
übergehendes Vermögen (E)		Steuer- niveau	Bewertungs- methode	Zukünftige Erfolgslage	Auswirkungen auf die Ge- samtsteuer- belastung	Steuer- niveau	Bewertungs- methode	Zukünftige Erfolgslage	Auswirkungen auf die Ge- samtsteuer- belastung	Steuer- vorteilsaus- wirkungen
0 € bis 205.000 €	aa	D / USA	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Keine Auswirkungen	D	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Keine Auswirkungen	Keine Auswirkungen
	ab			Niedrige Gewinne / Verluste	Keine Auswirkungen			Niedrige Gewinne / Verluste	Keine Auswirkungen	Keine Auswirkungen
Über 205.000 € bis 2.400.172 €	ba	D	Substanz	Hohe Gewinne	Keine Auswirkungen	D	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Höhere Steuer- belastung	Geringerer Steuer- vorteil
	bb			Niedrige Gewinne / Verluste	Keine Auswirkungen			Niedrige Gewinne / Verluste	Niedrigere Steuer- belastung	Höherer Steuer- vorteil
Über 2.400.172 €	ca	USA	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Höhere Steuer- belastung	D	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Höhere Steuer- belastung	Keine Aussage möglich
	cb			Niedrige Gewinne / Verluste	Niedrigere Steuer- belastung			Niedrige Gewinne / Verluste	Niedrigere Steuer- belastung	Keine Aussage möglich

(Tab. CI/19: Einfluss unterschiedlicher Bewertungsmethoden auf den Steuervorteil für den Fall des Rechtsformwechsels von der US-amerikanischen Personengesellschaft in die US-amerikanische Kapitalgesellschaft (Erbschaftsfall))

Rechtsformwechsel USA (Schenkungsfall)¹

Vor dem Rechtsformwechsel² unterliegt das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften neben der amerikanischen Steuerpflicht auch der deutschen Steuerpflicht, die amerikanische Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet. Für übergehendes Vermögen bis zur Höhe des US-amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrages (10.000 €) [Zeile a] beträgt die Gesamtsteuerbelastung null, so dass sich die zukünftige Erfolgslage [Feld aa/3 und ab/3] der amerikanischen Personengesellschaft nicht auf die Gesamtsteuerbelastung auswirken kann [Feld aa/4 und ab/4]. Für übergehendes Vermögen von über 10.000 € [Zeile b und c] entspricht die Gesamtsteuerbelastung dem amerikanischen Steuerniveau [Feld b/1 und c/1]. Die amerikanische Bewertung erfolgt unter Berücksichtigung der Unternehmenssubstanz und der zukünftigen Erfolgslage [Feld b/2 und c/2], so dass hohe Unternehmensgewinne [Feld ba/3 und ca/3] zu einer steigenden Gesamtsteuerbelastung [Feld ba/4 und ca/4] und niedrige Unternehmensgewinne bzw. Verluste [Feld bb/3 und cb/3] zu einer sinkenden Gesamtsteuerbelastung führen [Feld bb/4 und cb/4].

Nach dem Rechtsformwechsel³ unterliegt das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht.⁴

Das **Ergebnis** [Spalte 9] der Auswirkungen der rechtsformspezifischen Bewertungsmethoden auf die berechneten Steuervorteile durch Rechtsformwechsel ergibt sich durch Gegenüberstellung der Auswirkungen der unterschiedlichen Bewertungsmethoden auf die Gesamtsteuerbelastung vor dem Rechtsformwechsel [Spalte 4] und nach dem Rechtsformwechsel [Spalte 8].

Der im Kapitel C I 2.2.1.2 ermittelte Steuervorteil wurde berechnet, indem von der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen

¹ Vgl. auch zusammenfassende Tab. CI/20, Seite 270. In den eckigen Klammerzusätzen wird jeweils auf die Tab. CI/20 Bezug genommen.

² Vgl. zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften Kapitel B III 3.2.2, Seite 144 - 149.

³ Vgl. zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften Kapitel B III 3.2.3, Seite 149 - 150.

⁴ vgl. Ausführungen zu Rechtsformwechsel USA (Erbschaftsfall)

Personengesellschaften die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften subtrahiert wurde.

Für übergehendes Vermögen unterhalb des amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrages (10.000 €) [Zeile a] wirkt sich eine Berücksichtigung der Ertragslage bei der Bewertung des amerikanischen Unternehmens nicht auf den berechneten Steuervorteil aus [Feld aa/9 und ab/9], da weder vor dem Rechtsformwechsel noch nach dem Rechtsformwechsel eine Steuerbelastung besteht.

Beträgt das übergehende Vermögen zwischen 10.000 € und 205.000 € [Zeile b], wirkt sich die zukünftige Erfolgslage des US-amerikanischen Unternehmens vor dem Rechtsformwechsel auf die Höhe der Gesamtsteuerbelastung aus [Feld ba/4 und bb/4]. Nach dem Rechtsformwechsel fällt für übergehendes Vermögen bis 205.000 € aufgrund des deutschen persönlichen Freibetrages keine Steuer an; die zukünftige Erfolgslage des Unternehmens wirkt sich somit nicht auf die Gesamtsteuerbelastung aus [Feld ba/8 und bb/8]. Der Steuervorteil als Differenz der Gesamtsteuerbelastung vor dem Rechtsformwechsel und nach dem Rechtsformwechsel steigt somit tendenziell bei hohen Gewinnen [Feld ba/9]. Analog führt ein niedriger Gewinn bzw. ein Verlust zu einem tendenziellen Absinken des Steuervorteils [Feld bb/9].

Für übergehendes Vermögen von über 205.000 € kann analog zu den Ausführungen des Rechtsformwechsels USA im Erbschaftsfall für den Schenkungsfall keine Aussage über die Auswirkungen der unterschiedlichen Bewertungsverfahren auf die Höhe des ermittelten Steuervorteils durch Rechtsformwechsel getroffen werden [Feld ca/9 und cb/9].¹

¹ vgl. Ausführungen zum Erbschaftsfall für übergehendes Vermögen von über 2.400.172 € auf der Seite 266

**Einfluss unterschiedlicher Bewertungsmethoden auf den Steuervorteil
für den Fall des Rechtsformwechsels von der
US-amerikanischen Personengesellschaft in die US-amerikanische Kapitalgesellschaft (Schenkungsfall)**

		Vor Rechtsformwechsel				Nach Rechtsformwechsel				Ergebnis
		1	2	3	4	5	6	7	8	9
		Steuer- niveau	Bewertungs- methode	Zukünftige Erfolgslage	Auswirkungen auf die Ge- samtsteuer- belastung	Steuer- niveau	Bewertungs- methode	Zukünftige Erfolgs- lage	Auswirkungen auf die Ge- samtsteuer- belastung	Steuer- vorteilsaus- wirkungen
übergehendes Vermögen (E)	<i>Spalte</i> <i>Zeile</i>									
0 € bis 10.000 €	<i>a</i> — <i>aa</i>	D / USA	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Keine Auswirkungen	D	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Keine Auswirkungen	Keine Auswirkungen
	<i>ab</i>			Niedrige Gewinne / Verluste	Keine Auswirkungen			Niedrige Gewinne / Verluste	Keine Auswirkungen	Keine Auswirkungen
Über 10.000 € bis 205.000 €	<i>b</i> — <i>ba</i>	USA	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Höhere Steuer- belastung	D	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Keine Auswirkungen	Höherer Steuer- vorteil
	<i>bb</i>			Niedrige Gewinne / Verluste	Niedrigere Steuer- belastung			Niedrige Gewinne / Verluste	Keine Auswirkungen	Geringerer Steuer- vorteil
Über 205.000 €	<i>c</i> — <i>ca</i>	USA	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Höhere Steuer- belastung	D	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Höhere Steuer- belastung	Keine Aussage möglich
	<i>cb</i>			Niedrige Gewinne / Verluste	Niedrigere Steuer- belastung			Niedrige Gewinne / Verluste	Niedrigere Steuer- belastung	Keine Aussage möglich

Tab. C1/20: Einfluss unterschiedlicher Bewertungsmethoden auf den Steuervorteil für den Fall des Rechtsformwechsels von der US-amerikanischen Personengesellschaft in die US-amerikanische Kapitalgesellschaft (Schenkungsfall)

Rechtsformwechsel Österreich¹

Vor dem Rechtsformwechsel² unterliegt das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht. Das Vererben der Anteile unterliegt dagegen nicht der beschränkten österreichischen Steuerpflicht. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht somit dem deutschen Steuerniveau [*Spalte 1*]. Die deutsche Bewertung erfolgt nach dem Stuttgarter Verfahren, welches neben der Unternehmenssubstanz anhand der Steuerbilanzwerte ebenfalls die zukünftige Erfolgslage des zu bewertenden Unternehmens in die Berechnung des gemeinen Wertes mit einbezieht [*Spalte 2*]. Für übergehendes Vermögen (E) bis in Höhe des deutschen persönlichen Freibetrages (205.000 €) [*Zeile a*] wirken sich hohe Gewinne [*Feld aa/3*] sowie niedrige Gewinne und Verluste [*Feld ab/3*] nicht auf die Gesamtsteuerbelastung aus [*Feld aa/4 und ab/4*]. Für übergehendes Vermögen von über 205.000 € führen hohe Gewinne des Unternehmens [*Feld ba/3*] zu einer höheren Bemessungsgrundlage und somit zu einer höheren Gesamtsteuerbelastung [*Feld ba/4*]. Analog ergeben sich bei niedrigen Gewinnen bzw. bei Verlusten des zu bewertenden Unternehmens [*Feld bb/3*] eine niedrigere Bemessungsgrundlage, die zu einer niedrigeren Gesamtsteuerbelastung führt [*Feld bb/4*].

Nach dem Rechtsformwechsel³ wird das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ausschließlich von der beschränkten österreichischen Steuerpflicht erfasst. Aufgrund des DBA Österreich – Deutschland wird der Personengesellschaftsanteil von der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer freigestellt. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht somit dem österreichischen Steuerniveau [*Spalte 5*]. Die österreichische Bewertung erfolgt ausschließlich auf der Grundlage der bilanzierten Wirtschaftsgüter, eine Berücksichtigung der Ertragssituation des Unternehmens unterbleibt [*Spalte 6*]. Für den vollständigen Definitionsbereich des übergehenden Vermögens (E) [*Zeile a und b*] ergeben sich somit sowohl bei hohen Gewinnen als auch bei niedrigen Gewinnen bzw. Verlusten der österreichischen Personengesellschaft keine Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung [*Spalte 8*].

¹ Vgl. auch zusammenfassende Tab. CI/21, Seite 273. In den eckigen Klammerzusätzen wird jeweils auf die Tab. CI/21 Bezug genommen.

² Vgl. zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften Kapitel B III 3.4.3, Seite 187 - 188.

³ Vgl. zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften Kapitel B III 3.4.1, Seite 175 - 180.

Das **Ergebnis** [*Spalte 9*] der Auswirkungen der rechtsformspezifischen Bewertungsmethoden auf die berechneten Steuervorteile durch Rechtsformwechsel ergibt sich durch Gegenüberstellung der Auswirkungen der unterschiedlichen Bewertungsmethoden auf die Gesamtsteuerbelastung vor dem Rechtsformwechsel [*Spalte 4*] und nach dem Rechtsformwechsel [*Spalte 8*].

Der im Rahmen des Kapitels C I 2.2.3.1 ermittelte Steuervorteil berechnet sich, indem von der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften subtrahiert wird. Der Steuervorteil SV(E) stellt die Differenzgröße dar.

Für übergehendes Vermögen unterhalb des deutschen persönlichen Freibetrages (205.000 €) [*Zeile a*] wirkt sich eine Berücksichtigung der zukünftigen Erfolgslage bei der Bewertung des österreichischen Unternehmens nicht auf den berechneten Steuervorteil aus [*Feld aa/9 und ab/9*], da vor dem Rechtsformwechsel übergehendes Vermögen von bis zu 205.000 € nicht der Besteuerung unterliegt und nach dem Rechtsformwechsel ausschließlich die Unternehmenssubstanz in die Bewertung eingeht.

Unter Berücksichtigung der rechtsformspezifischen Bewertungsmethoden ergibt sich für übergehendes Vermögen von über 205.000 € bei hohen Unternehmensgewinnen [*Feld ba/3*] eine höhere Gesamtsteuerbelastung vor dem Rechtsformwechsel [*Feld ba/4*]. Nach dem Rechtsformwechsel wirkt sich die zukünftige Erfolgslage nicht mehr auf die Gesamtsteuerbelastung aus [*Feld ba/8*]. Durch den Rechtsformwechsel ergibt sich somit im Fall von hohen Gewinnen eine tendenzielle Erhöhung des berechneten Steuervorteils [*Feld ba/9*]. Analog ergibt sich bei niedrigen Unternehmensgewinnen bzw. bei einer Verlustsituation [*Zeile bb*] eine niedrigere Gesamtsteuerbelastung vor dem Rechtsformwechsel [*Feld bb/4*] und durch den Rechtsformwechsel eine tendenzielle Absenkung des berechneten Steuervorteils [*Feld bb/9*].

**Einfluss unterschiedlicher Bewertungsmethoden auf den Steuervorteil
für den Fall des Rechtsformwechsels von der
österreichischen Kapitalgesellschaft in die österreichische Personengesellschaft (Erbchaftsfall)**

		Vor Rechtsformwechsel				Nach Rechtsformwechsel				Ergebnis
		1	2	3	4	5	6	7	8	9
		Steuer- niveau	Bewertungs- methode	Zukünftige Erfolgslage	Auswirkungen auf die Ge- samtsteuer- belastung	Steuer- niveau	Bewertungs- methode	Zukünftige Erfolgs- lage	Auswirkungen auf die Ge- samtsteuer- belastung	Steuer- vorteilsaus- wirkungen
übergehendes Vermögen (E)	<i>Spalte</i> <i>Zeile</i>									
0 € bis 205.000 €	aa	D	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Keine Auswirkungen	Ö	Substanz	Hohe Gewinne	Keine Auswirkungen	Keine Auswirkungen
	ab			Niedrige Gewinne / Verluste	Keine Auswirkungen			Niedrige Gewinne / Verluste	Keine Auswirkungen	Keine Auswirkungen
Über 205.000 €	ba	D	Substanz / Ertrag	Hohe Gewinne	Höhere Steuer- belastung	Ö	Substanz	Hohe Gewinne	Keine Auswirkungen	Höherer Steuer- vorteil
	bb			Niedrige Gewinne / Verluste	Niedrigere Steuer- belastung			Niedrige Gewinne / Verluste	Keine Auswirkungen	Geringerer Steuer- vorteil

(Tab. C1/21: Einfluss unterschiedlicher Bewertungsmethoden auf den Steuervorteil
 für den Fall des Rechtsformwechsels von der österreichischen Kapitalgesellschaft in
 die österreichische Personengesellschaft (Erbchaftsfall))

3 Auswirkungen des Einsatzes einer deutschen Zwischenholding auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer

Im Rahmen dieses Kapitels wird untersucht, inwieweit eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding möglich ist. Im **Kapitel 3.1** erfolgt zunächst eine allgemeine Darstellung des Gestaltungsansatzes. Daran anschließend wird im **Kapitel 3.2** länderspezifisch untersucht, für welche der jeweils vier Übertragungskonstellationen¹ der Einsatz einer deutschen Zwischenholding zu einer Steuerersparnis führen kann. Mögliche Steuervorteile werden als Funktionsgleichung in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen dargestellt. Im **Kapitel 3.3** wird im Rahmen einer kritischen Würdigung des Gestaltungsansatzes untersucht, ob der mit dem Einsatz einer deutschen Zwischenholding verbundene Einbringungsvorgang eine Ertragsteuerbelastung bewirkt, die gegebenenfalls die ermittelten Erbschaft- und Schenkungsteuerersparnisse mindert.

3.1 Allgemeine Darstellung des Gestaltungsansatzes

Die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen ist im Vergleich zur Übertragung von inländischem unternehmerischen Vermögen insbesondere durch zwei steuerliche Nachteile geprägt. Zum einen können für die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen nicht die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form eines sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € und eines 35-prozentigen Bewertungsabschlages in Anspruch genommen werden, da diese nur für inländisches Betriebsvermögen bzw. für Anteile an Kapitalgesellschaften gelten, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben.² Zum anderen wird die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen höher besteuert, wenn die ausländische Erbschaft- und Schenkungsteuer aufgrund der beschränkten ausländischen Steuerpflicht höher ist als die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer.

¹ vgl. Seite 130

² Vgl. zu den Vergünstigungen des § 13a ErbStG Kapitel B II 1.2, Seite 70 - 71. In der Benachteiligung von ausländischem Vermögen sehen sowohl Dautzenberg/Brüggemann (vgl. Dautzenberg/Brüggemann, BB, Heft 3/1997, Seite 129-130) als auch Busch (vgl. Busch, IStR, Heft 14/2002, Seite 475-478) einen Verstoß gegen das Europarecht, da insbesondere die Niederlassungsfreiheit aber auch die Kapitalverkehrsfreiheit beeinträchtigt wird.

Bei Einsatz einer deutschen Zwischenholding werden die Anteile an einer ausländischen Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft, die sich im Privatvermögen des Erblassers bzw. Schenkers befinden, nicht mehr direkt übertragen.¹ Statt dessen werden die Anteile in eine deutsche Zwischenholding eingebracht. Der Erblasser bzw. Schenker überträgt nun nicht mehr ausländisches Vermögen sondern Anteile an einer deutschen Zwischenholding.²

Durch diesen „formalen“ Wechsel des Auslands- in Inlandsvermögen³ soll erreicht werden, dass zum einen die Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden können und zum anderen die ausländische beschränkte Steuerpflicht vermieden wird, so dass sich die Gesamtsteuerbelastung ausschließlich nach dem deutschen Steuerniveau richtet.



¹ vgl. zur Situation vor dem Einsatz einer deutschen Zwischenholding Abb. CI/22, Seite 275

² vgl. zur Situation nach dem Einsatz einer deutschen Zwischenholding Abb. CI/22, Seite 275

³ Fischer, BB, Heft 16/1984, Seite 1040. Es handelt sich lediglich um einen „formalen“ Wechsel, da an der wirtschaftlichen Einheit in Form des Anteils an der ausländischen Gesellschaft keine Änderungen vorgenommen werden. Auch Piltz sieht für die Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 13a ErbStG für ausländisches unternehmerisches Vermögen die Notwendigkeit „...aus ausländischem Vermögen inländisches unternehmerisches Vermögen zu machen“ (Piltz, IStR, Heft 2/1998, Seite 49).

3.1.1 Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 13a ErbStG

Der sachliche Freibetrag in Höhe von 225.000 € gem. § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG sowie der 35-prozentige Bewertungsabschlag auf das verbleibende Vermögen gem. § 13a Abs. 2 ErbStG werden nach § 13a Abs. 4 ErbStG ausschließlich für den Übergang von inländischem Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben, gewährt. Durch die Einbringung der Anteile an ausländischen Personen- oder Kapitalgesellschaften in eine deutsche Zwischenholding soll erreicht werden, dass diese Anteile dem Betriebsvermögen eines deutschen Gewerbebetriebes zugerechnet werden.¹ Die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding stellt aus der Sicht des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes keine Übertragung von nichtbegünstigtem Auslandsvermögen, sondern eine nach § 13a ErbStG begünstigte Übertragung von Anteilen an einem deutschen Gewerbebetrieb dar.² Als Rechtsform für eine deutsche Zwischenholding kommt grundsätzlich sowohl eine deutsche Kapitalgesellschaft als auch eine deutsche Personengesellschaft in Frage. Während für eine deutsche Kapitalgesellschaft in jedem Fall die Begünstigungen nach § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden können³, muss es sich bei einer Personengesellschaft um eine gewerbliche Personengesellschaft handeln.⁴ Wird die deutsche Zwischenholding in Form einer Personengesellschaft als private Vermögensverwaltung qualifiziert,⁵ so kommen die Vergünstigungen nach § 13a ErbStG nicht in Betracht.

¹ R 51 Abs. 4 Satz 3 ErbStR stellt klar, dass die Begünstigungen nach § 13a ErbStG indirekt auch für Beteiligungen an ausländischen Kapital- und Personengesellschaften in Anspruch genommen werden können, sofern sie zum Betriebsvermögen eines inländischen Gewerbebetriebes zählen.

² Vgl. zu Gestaltungsmöglichkeiten mit § 13a ErbStG auch Moench, ZEV, Heft 7/1997, Seite 269. Moench sieht im § 13a ErbStG die Möglichkeit, beliebiges Vermögen zu begünstigtem Betriebsvermögen mutieren zu lassen.

³ Für die Begünstigungen nach § 13a ErbStG ist es beispielsweise gleichgültig, ob die deutsche Zwischenholding aktive oder passive Einkünfte erzielt (vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schluck, 2001, Rz. 73 zu § 13a ErbStG) oder ob sich das gesamte Vermögen der Holding ausschließlich aus ausländischem Vermögen zusammensetzt (vgl. Piltz, ZEV, Heft 2/1997, Seite 68).

⁴ § 13a Abs. 4 ErbStG verweist für die Bestimmung von Betriebsvermögen auf § 12 Abs. 5 ErbStG. Dieser verweist für die Abgrenzung und Bewertung unter anderem auf die §§ 95 und 98a BewG. Nach § 95 Abs. 1 Satz 1 BewG umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebes im Sinne des § 15 Abs. 1 und 2 des EStG. Dieses Betriebsvermögen ist nach § 98 BewG zu bewerten. Der Mitunternehmeranteil an sich bildet somit den zu bewertenden Gegenstand der Erbschaft- und Schenkungsteuer (vgl. auch Zimmermann/Hottmann/Hübner/Schaeberle/Völkel, 2000, Seite 1294).

⁵ Das Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft stellt kein gewerbliches Vermögen im Sinne von § 15 Abs. 1 und 2 EStG dar und somit auch kein betriebliches Vermögen im Sinne des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG. Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gilt der Erwerb von Beteiligungen an Personengesellschaften, die nicht nach § 12 Abs. 5 ErbStG zu bewerten sind, als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter. Da es sich bei den betrachteten Wirtschaftsgütern um Anteile an ausländischen Personengesellschaften bzw. Kapitalgesellschaften handelt, können die Vergünstigungen des § 13a ErbStG nicht in Anspruch genommen werden.

3.1.2 Vermeidung der ausländischen beschränkten Steuerpflicht

Für ausländisches unternehmerisches Vermögen, welches neben der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht auch der beschränkten ausländischen Steuerpflicht unterliegt, wird eine Doppelbesteuerung durch das Anrechnungsverfahren oder durch das Freistellungsverfahren gemildert oder vermieden. Ist das ausländische Steuerniveau höher als das deutsche Steuerniveau, kommt es im Anrechnungsfall zu Anrechnungsüberhängen, die als zusätzliche Steuerbelastung über das deutsche Steuerniveau hinaus interpretiert werden können. Im Freistellungsfall würde sich die Gesamtbelastung nach dem höheren ausländischen Steuerniveau richten. Durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding soll erreicht werden, dass nicht mehr das Auslandsvermögen Gegenstand der beschränkten ausländischen Steuerpflicht und der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht ist, sondern ausschließlich die Übertragung der Anteile an der deutschen Zwischenholding der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Ziel des Gestaltungsansatzes ist es, die Mehrfachsteuerbelastung des ausländischen unternehmerischen Vermögens auf eine Einmalbesteuerung durch den deutschen Staat zu reduzieren.¹

Der Erfolg dieses Gestaltungsansatzes, die Vermeidung der ausländischen beschränkten Steuerpflicht, hängt davon ab, ob der ausländische Staat Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer auf das Vererben bzw. Verschenken der Anteile an der deutschen Zwischenholding erhebt.² Eine mögliche ausländische Besteuerung der Übertragung der Anteile an der deutschen Zwischenholding richtet sich danach, ob der ausländische Fiskus die deutsche Zwischenholding als transparente oder nicht transparente Gesellschaft einstuft.³

Qualifiziert der ausländische Fiskus die deutsche Zwischenholding als transparente Gesellschaft und somit als Gesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit, stellt die Zwischenholding kein selbständiges Steuersubjekt dar; als Steuersubjekt gelten die an ihr beteiligten Gesellschafter.⁴ Als übergehendes Vermögen zählt nicht der Anteil an der Zwischenholding als Besteuerungsobjekt sondern das im Ausland belegene

¹ vgl. Piltz, IStR, Heft 2/1998, Seite 49

² vgl. Zipfel, 2001, Seite 123

³ vgl. Herzig, 1997, Seite 286

⁴ vgl. Zipfel, 2001, Seite 121

Vermögen, welches sich im Betriebsvermögen der Zwischenholding befindet.¹ Werden Anteile an der vom Ausland als transparent qualifizierten Zwischenholding übertragen, erfolgt ein Rechtsträgerwechsel² von im Ausland belegtem unternehmerischen Vermögen, welcher neben der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht ebenfalls die ausländische beschränkte Steuerpflicht auslöst. Die vom Ausland als transparent qualifizierte Zwischenholding führt nicht zur gewünschten Vermeidung der ausländischen beschränkten Steuerpflicht und somit zur gleichen Steuerbelastung wie die Übertragung von direkt im Privatvermögen gehaltenen Anteilen am ausländischen unternehmerischen Vermögen.³

Qualifiziert der ausländische Fiskus die deutsche Zwischenholding als intransparente Gesellschaft und somit als Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, stellt sie aus ausländischer Sicht ein selbständiges Steuersubjekt dar, welches steuerlicher Eigentümer des im Ausland belegenen Vermögens ist.⁴ Eine Beteiligung an einer als intransparent eingestuften Zwischenholding wird „[...] als ein für sich stehender Vermögenswert ohne Rücksicht auf die zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter [...]“⁵ angesehen. Eine beschränkte Steuerpflicht auf die übergehenden Anteile ist somit grundsätzlich von der Belegenheit der Zwischenholding abhängig, die sich nach Sitz oder Ort der Geschäftsleitung richtet.⁶ Da sich bei der hier betrachteten Zwischenholding sowohl Sitz als auch Geschäftsleitung in Deutschland befindet, fehlt es an einem Anknüpfungspunkt für eine ausländische beschränkte Steuerpflicht. Die Übertragung von Anteilen einer vom Ausland als intransparent eingestuften Zwischenholding unterliegt damit grundsätzlich ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht.⁷

Nachfolgend wird untersucht, welche Rechtsform der deutschen Zwischenholding aus US-amerikanischer bzw. französischer oder österreichischer Sicht als transparent bzw. intransparent qualifiziert wird. Bei der deutschen Zwischenholding wird von

¹ vgl. Hueck, 1993, Seite 59

² vgl. Zipfel, 2001, Seite 121

³ vgl. Artl, 2001, Seite 287

⁴ vgl. Zipfel, 2001, Seite 121

⁵ Hueck, 1993, Seite 59

⁶ vgl. Herzig, 1997, Seite 286

⁷ vgl. Artl, 2001, Seite 288/290; Durch die Zwischenschaltung einer intransparenten deutschen Holding wird ein Abschirmeffekt erzielt, indem die deutschen Anteilseigner von einer beschränkten ausländischen Erbschaft- und Schenkungsteuer abgeschirmt werden (vgl. Watrin, 1997, Seite 183).

einer deutschen Kapitalgesellschaft oder einer deutschen Personengesellschaft ausgegangen.

USA: Das DBA Deutschland-USA teilt die Besteuerungsrechte, abhängig von der Art des übergelassenen Vermögens, dem Wohnsitzstaat oder dem Belegenheitsstaat zu. Gemäß Art. 9 DBA wird das Besteuerungsrecht für Anteile an Kapitalgesellschaften ausschließlich dem Wohnsitzstaat zugeteilt. Die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft werden somit ausschließlich von der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht erfasst. Werden Anteile an Personengesellschaften übertragen, so kann die USA gem. Art. 8 DBA unabhängig davon, wo sich der Sitz oder die Geschäftsleitung der Personengesellschaft befindet, auf die in den USA belegenen Vermögensteile der Personengesellschaft zugreifen. Da die Begriffe „Kapitalgesellschaft“ und „Personengesellschaft“ im DBA nicht definiert sind, erfolgt eine Begriffsabgrenzung gem. Art. 3 Abs. 2 DBA nach innerstaatlichem Recht, und somit nach US-amerikanischem Steuerrecht. Die US-amerikanische Rechtsprechung entwickelte zur steuerrechtlichen Einordnung von Rechtsformen zur Gruppe der Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften die sogenannte „Four-Factor-Method“¹. Anhand von sechs typischen Merkmalen² von Kapitalgesellschaften wird überprüft, ob die einzuordnende Gesellschaft für US-amerikanische steuerliche Belange als Personengesellschaft oder als Kapitalgesellschaft eingestuft wird. Nach dieser Methode wird eine deutsche OHG als Personengesellschaft und somit als transparent qualifiziert³ und eignet sich nicht als deutsche Zwischenholding. Eine deutsche GmbH wird grundsätzlich als Kapitalgesellschaft qualifiziert⁴ und eignet sich als intransparente Gesellschaft als deutsche Zwischenholding.

¹ vgl. § 301, 7701-3 Regs.

² Die Merkmale lauten (vgl. § 301, 7701-3 Regs.): (1) Die Gesellschaft muss Beteiligte haben. (2) Es besteht Gewinnerzielungsabsicht der Gesellschafter. (3) Die Gesellschaft hat eine unbegrenzte Lebensdauer. (4) Es besteht eine zentralisierte Geschäftsführung sowie (5) eine Haftungsbeschränkung. (6) Die Anteile sind frei übertragbar. Da die Merkmale (1) – (2) jedoch auch auf Personengesellschaften in jedem Fall zutreffen, reduziert sich eine Einordnung auf die Merkmale (3) – (6) (vgl. Hebing, RIW Heft 4/1981, Seite 241). Von den vier Merkmalen müssen gem. § 301, 7701 Regs mindestens drei erfüllt sein, um die betrachtete Gesellschaft als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren.

³ Bei einer OHG sind die Merkmale (5) und (6) nicht erfüllt.

⁴ Bei einer GmbH sind die Merkmale (1), (2), (4) und (5) in jedem Fall erfüllt. Weiterhin muss zur Qualifizierung als Kapitalgesellschaft im US-amerikanischen steuerrechtlichen Sinne mindestens eine unbegrenzte Lebensdauer oder eine freie Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile im Gesellschaftsvertrag fixiert sein (vgl. Wassermeyer, 1996, Seite 328).

Frankreich: Die deutsche GmbH entspricht aus französischer Sicht der Société à responsabilité limitée (S.A.R.L.), die zur Gruppe der Kapitalgesellschaften zählt.¹ Die deutsche OHG wird von Frankreich als vergleichbar der Société en nom collectif (S.N.C.), die eine Personengesellschaft darstellt, entsprechend qualifiziert.² Im Gegensatz zur deutschen Sichtweise stellt eine Personengesellschaft aus französischer Sicht eine juristische Person dar³, deren Anteile selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter darstellen.⁴ Für eine mögliche französische Besteuerung von Anteilen an Personengesellschaften ist somit nicht die Belegenheit des Betriebsvermögens der Personengesellschaft maßgeblich, sondern ausschließlich Sitz oder Geschäftsleitung der Gesellschaft.⁵ Für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke wird demnach sowohl eine deutsche Kapitalgesellschaft als auch eine deutsche Personengesellschaft als intransparente Einheit angesehen.⁶ Da unter die beschränkte französische Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht ausschließlich Anteile an Kapital- und Personengesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in Frankreich haben, fallen⁷, führt eine deutsche Zwischenholding, die ihren Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland hat, sowohl in der Rechtsform der Personengesellschaft als auch in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft zur gewünschten Vermeidung der französischen beschränkten Steuerpflicht.⁸

Österreich: Die österreichische GmbH entspricht im Wesentlichen der deutschen GmbH und die österreichische OHG im Wesentlichen der deutschen OHG.⁹ Die deutsche GmbH gilt somit als Kapitalgesellschaft im Sinne des österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes und des DBA Deutschland – Österreich. Im

¹ vgl. Chaussade-Klein, 1998, Seite 10

² vgl. Chaussade-Klein, 1998, Seite 10

³ vgl. Dostal, ZEV, Heft 3/1997, Seite 96

⁴ vgl. Bärtels, 1998, Seite 202/203

⁵ vgl. Bärtels, RIW, Heft 1/1999, Seite 24

⁶ Zum intransparenten Status der Personengesellschaft aus französischer Sicht vgl. auch Watrin, 1997, Seite 216

⁷ vgl. Kapitel B I 1.2.2.2.2, Seite 34

⁸ Von der intransparenten Qualifizierung existiert jedoch eine Ausnahme gem. Art. 750 Abs. 4 CGI für ausländische juristische Personen aus der Sichtweise Frankreichs, deren Betriebsvermögen größtenteils aus in Frankreich belegenem Grundvermögen besteht. Übersteigt der Wert des in Frankreich belegenen Grundvermögens 50% des gesamten in Frankreich belegen Aktivvermögens der Gesellschaft (vgl. Hechler, 1998, Seite 59), so gelten Anteile dieser Gesellschaft, unabhängig von der Rechtsform sowie des Sitzes und des Ortes der Geschäftsleitung, als in Frankreich belegen (vgl. Bärtels, ZEV, Heft 12/1999, Seite 472) und unterliegen somit der beschränkten französischen Steuerpflicht. Nicht in die Berechnung des relevanten Anteils des französischen Grundvermögens am Aktivvermögen der Gesellschaft geht jedoch Grundvermögen, welches direkt dem eigenen Betrieb dient und nicht vermietet wird, ein (vgl. Hechler, 1998, Seite 59).

⁹ Vgl. aufgeführte Unternehmensformen sowie deren Ausgestaltung bei Briner, 1978, Band 7, Seite 36/37

Rahmen der beschränkten österreichischen Steuerpflicht werden Anteile an Kapitalgesellschaften nicht von der Erbschaft- und Schenkungsteuer erfasst,¹ unabhängig davon, in welchem Staat sich Sitz und Geschäftsleitung befinden und in welchem Staat das Betriebsvermögen der GmbH belegen ist. Eine deutsche GmbH wird damit als intransparente Gesellschaft aus österreichischer Sicht behandelt und eignet sich somit als Zwischenholding zur Vermeidung der österreichischen beschränkten Steuerpflicht.

Tab. CI/22 stellt zusammenfassend dar, in welcher Rechtsform die deutsche Zwischenholding für eine begünstigte Übertragung von US-amerikanischem, französischem und österreichischem unternehmerischen Vermögen errichtet werden sollte.

Mögliche Rechtsform der deutschen Zwischenholding ...	USA		Frankreich		Österreich	
	PG	KapG	PG	KapG	PG	KapG
... für die Begünstigungen des § 13a ErbStG	+	+	+	+	+	+
... für die Vermeidung der ausländischen beschränkten Steuerpflicht	-	+	+	+	-	+
... sowohl für die Begünstigungen nach § 13a ErbStG als auch für die Vermeidung der ausländischen beschränkten Steuerpflicht	-	+	+	+	-	+

(Tab. CI/22 Rechtsformwahl für die deutsche Zwischenholding)

Sollen sowohl die Begünstigungen nach § 13a ErbStG als auch die Vermeidung der ausländischen Steuerpflicht erreicht werden, kommt sowohl für österreichisches als auch für US-amerikanisches unternehmerisches Vermögen ausschließlich eine Kapitalgesellschaft als Zwischenholding in Frage. Für die Ausnutzung beider Vergünstigungen für die Übertragung von französischem unternehmerischem Vermögen kann für eine deutsche Zwischenholding sowohl die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft als auch die Rechtsform einer Personengesellschaft gewählt werden.

Für die weiteren Untersuchungen wird einheitlich als Rechtsform der Zwischenholding eine Kapitalgesellschaft gewählt.

¹ vgl. Kapitel B I 1.2.2.3.2, Seite 36

3.2 Länderspezifische Untersuchung der Auswirkungen des Einsatzes einer deutschen Zwischenholding

Durch die Einbringung des ausländischen unternehmerischen Vermögens in eine deutsche Zwischenholding wird erreicht, dass zum einen das übergehende Vermögen nicht mehr der ausländischen Besteuerung unterliegt und zum anderen zusätzlich die Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden können. Anstatt Anteile an einer ausländischen Gesellschaft zu vererben oder verschenken, werden nach der Einbringung ausschließlich Anteile an der deutschen Zwischenholding vererbt oder verschenkt.

Die Gesamtsteuerbelastung für den Übergang der Anteile an der deutschen Zwischenholding besteht ausschließlich aus der deutschen Steuerbelastung. Die deutsche Besteuerung erfolgt dabei grundsätzlich unabhängig davon, in welchem Staat und in welcher Rechtsform sich das Aktivvermögen der Zwischenholding befindet. Weiterhin ist die deutsche Besteuerung der Anteile an der deutschen Zwischenholding unabhängig von der Übertragungsart.

Die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an der deutschen Zwischenholding ist somit in der anschließenden länderspezifischen Betrachtung in allen Fällen gleich (Gesamtsteuerbelastungsstufe: D_{\min}). Sie wird deshalb an dieser Stelle den länderspezifischen Betrachtungen vorangestellt.

Ausgangspunkt der analytischen Darstellung der Gesamtsteuerbelastung ist der im Kapitel B III 3.2.1 dargestellte deutsche Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer.¹ In den bezeichneten Formeltarif werden die Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form des sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € sowie der 35-prozentige Bewertungsabschlag integriert.

Die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding ermittelt sich wie folgt:

¹ vgl. Tab. BIII/20, Seite 137

Berechnung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Anteile an einer deutschen Zwischenholding:

	übergehendes Vermögen in €
-	225.000 € sachlicher Freibetrag gem. § 13a Abs. 1 ErbStG
=	Zwischensumme: übergehendes Vermögen abzügl. sachlicher Freibetrag
*	65%; Bewertungsabschlag gem. § 13a Abs. 2 ErbStG
=	übergehendes Vermögen nach Berücksichtigung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG
-	205.000 € persönlicher Freibetrag für Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG
=	steuerpflichtiges übergehendes Vermögen in €
*	Steuersatz gem. Stufentarif nach § 19 Abs. 1 ErbStG für die Steuerklasse I
-	evtl. zu berücksichtigende Steuererminderung aufgrund des Härteausgleiches nach § 19 Abs. 3 ErbStG
=	deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die vererbten bzw. verschenkten Anteile an einer deutschen Zwischenholding
=	Gesamtsteuerbelastung auf die vererbten bzw. verschenkten Anteile an einer deutschen Zwischenholding

(Tab. CI/23: Berechnung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding)

Übergehendes Vermögen E in €		Steuer $S_{D(\text{Holding})}(E)$	Gesamtsteuer- belastungsstufe
0	$<E \leq 540.385$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0$	0
540.385	$<E \leq 620.385$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,0455E - 24.588$	D_{\min}
620.385	$<E \leq 628.538$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,325E - 197.985$	D_{\min}
628.538	$<E \leq 934.231$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,0715E - 38.638$	D_{\min}
934.231	$<E \leq 979.154$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,325E - 275.465$	D_{\min}
979.154	$<E \leq 1.328.077$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,0975E - 52.688$	D_{\min}
1.328.077	$<E \leq 1.429.615$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,325E - 354.825$	D_{\min}
1.429.615	$<E \leq 8.406.539$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,1235E - 66.738$	D_{\min}
8.406.539	$<E \leq 9.571.769$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,325E - 1.760.655$	D_{\min}
9.571.769	$<E \leq 20.206.538$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,1495E - 80.788$	D_{\min}
20.206.538	$<E \leq 23.626.692$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,325E - 3.627.035$	D_{\min}
23.626.692	$<E \leq 39.871.154$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,1755E - 94.838$	D_{\min}
39.871.154	$<E \leq 45.770.692$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,325E - 6.055.575$	D_{\min}
45.770.692	$<E < \infty$	$S_{D(\text{Holding})}(E) = 0,195E - 105.373$	D_{\min}

(Tab. CI/24: Deutscher Formeltarif für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding)

3.2.1 USA

Sollen Anteile an einer US-amerikanischen Gesellschaft im Wege der Erbschaft oder Schenkung übertragen werden, so kann der Einsatz einer deutschen Zwischenholding zu einer Steuerersparnis führen.

Nachfolgend wird in einem **ersten Schritt** dargestellt, für welche der vier Übertragungskonstellationen¹ eine Zwischenschaltung einer deutschen Holding zu einer Senkung der Gesamtsteuerbelastung führt. Führt eine Zwischenschaltung für eine Übertragungskonstellation zu einer möglichen Steuerersparnis, so wird im **zweiten Schritt** der entstehende Steuervorteil quantifiziert.

Im Rahmen des **Schrittes eins** sind folgende Fälle zu unterscheiden:

	Anteile an einer US-amerikanischen Personengesellschaft		Anteile an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft	
	Verschenken	Vererben	Verschenken	Vererben
Einbringung in eine deutsche Zwischenholding	Fall I: +	Fall II: +	Fall III: +	Fall IV: +
+ Steuerersparnis möglich				

(Tab. CI/25: Mögliche Fälle der Zwischenschaltung einer deutschen Holding – USA)

Zu Fall I und II: Einbringung von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften in eine deutsche Zwischenholding

Sowohl das Verschenken als auch das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften unterliegt neben der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer auch der amerikanischen Besteuerung. Da das amerikanische Steuerniveau grundsätzlich höher ist als das deutsche Steuerniveau, können sowohl im Erbschafts- als auch im Schenkungsfall Anrechnungsüberhänge entstehen. Durch die Unterbindung der US-amerikanischen Besteuerung durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding lassen sich diese Anrechnungsüberhänge vermeiden, so dass sich die Gesamtsteuerbelastung verringern lässt. Weiterhin führen die Vergünstigungen des § 13a ErbStG zu einer weiteren Herabsetzung der Gesamtsteuerbelastung.

¹ vgl. Seite 130

Da im Rahmen der amerikanischen Besteuerung Erbschaften und Schenkungen unterschiedlich behandelt werden, erfolgt die quantitative Darstellung des Steuervorteils durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding jeweils separat für den Schenkungsfall (**Kapitel C I 3.2.1.1**) und den Erbschaftsfall von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften (**Kapitel C I 3.2.1.2**).

Zu Fall III und IV: Einbringung von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften in eine deutsche Zwischenholding

Sowohl das Vererben als auch das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften unterliegt ausschließlich der deutschen Besteuerung. Durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding besteht die Möglichkeit, die Gesamtsteuerbelastung zu senken, da die Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden können. Die deutsche Besteuerung erfolgt unabhängig von der gewählten Übertragungsart. Deshalb ist die quantitative Darstellung des Steuervorteils durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding für den Schenkungsfall und für den Erbschaftsfall identisch (**Kapitel C I 3.2.1.3**)

3.2.1.1 Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Schenkungsfall von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften

Ein möglicher Steuervorteil durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding wird ermittelt, indem von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften¹ die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding² abgezogen wird. Die positive Differenz entspricht dem Steuervorteil aufgrund der Zwischenschaltung der deutschen Holding. Ein entstehender Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\mathbf{E})$ in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögens abgebildet:³

$$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\mathbf{E}) = S_{G(\text{Schenkung/PG})}(\mathbf{E}) - S_{D(\text{Holding})}(\mathbf{E})$$

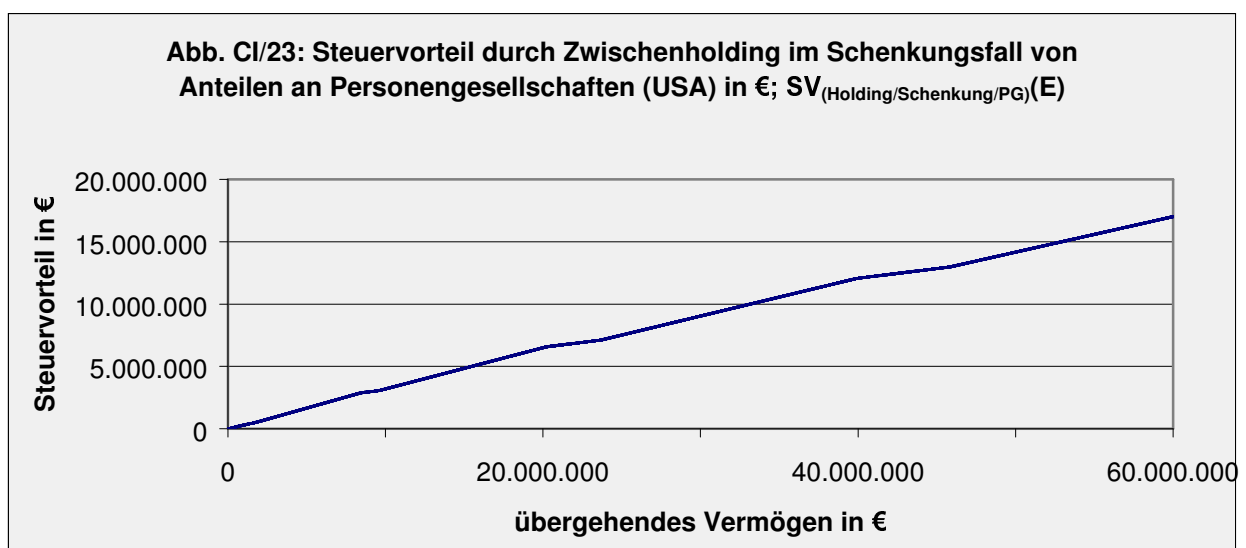
¹ vgl. Tab. BIII/25, Seite 149

² vgl. Tab. CI/24, Seite 283

³ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/26, Seite 286; graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/23, Seite 286; graphische Darstellung des prozentualen Steuervorteils in Abb. CI/24, Seite 287

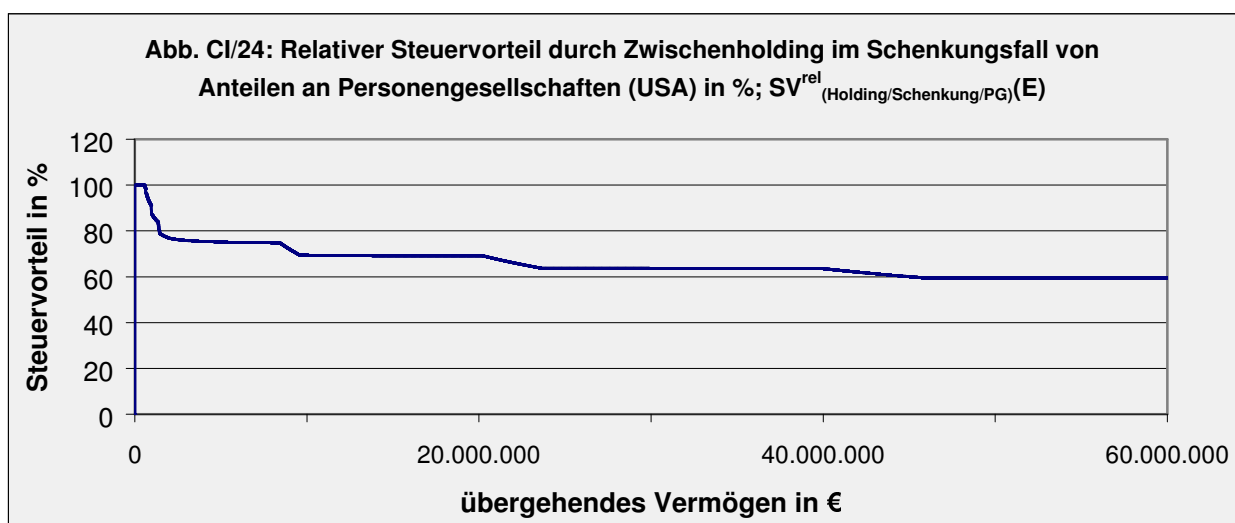
übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E)$ in €
0	$<E \leq$	10.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0$
10.000	$<E \leq$	20.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,18E - 1.800$
20.000	$<E \leq$	30.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,2E - 2.200$
30.000	$<E \leq$	50.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,22E - 2.800$
50.000	$<E \leq$	70.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,24E - 3.800$
70.000	$<E \leq$	90.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,26E - 5.200$
90.000	$<E \leq$	110.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,28E - 7.000$
110.000	$<E \leq$	160.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,3E - 9.200$
160.000	$<E \leq$	260.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,32E - 12.400$
260.000	$<E \leq$	510.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,34E - 17.600$
510.000	$<E \leq$	540.385	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,37E - 32.900$
540.385	$<E \leq$	620.385	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,3245E - 8.312$
620.385	$<E \leq$	628.538	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,045E + 165.085$
628.538	$<E \leq$	760.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,2985E + 5.738$
760.000	$<E \leq$	934.231	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,3185E - 9.462$
934.231	$<E \leq$	979.154	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,065E + 227.365$
979.154	$<E \leq$	1.010.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,2925E + 4.588$
1.010.000	$<E \leq$	1.260.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,3125E - 15.612$
1.260.000	$<E \leq$	1.328.077	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,3325E - 40.812$
1.328.077	$<E \leq$	1.429.615	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,105E + 261.325$
1.429.615	$<E \leq$	1.510.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,3065E - 26.762$
1.510.000	$<E \leq$	2.010.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,3265E - 56.962$
2.010.000	$<E \leq$	8.406.539	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,3565E - 117.262$
8.406.539	$<E \leq$	9.571.769	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,155E + 1.576.655$
9.571.769	$<E \leq$	20.206.538	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,3305E - 103.212$
20.206.538	$<E \leq$	23.626.692	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,155E + 3.443.035$
23.626.692	$<E \leq$	39.871.154	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,3045E - 89.162$
39.871.154	$<E \leq$	45.770.692	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,155E + 5.875.250$
45.770.692	$<E \leq$	∞	$SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(E) = 0,285E - 78.627$

(Tab. CI/26: Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an Personengesellschaften - USA)



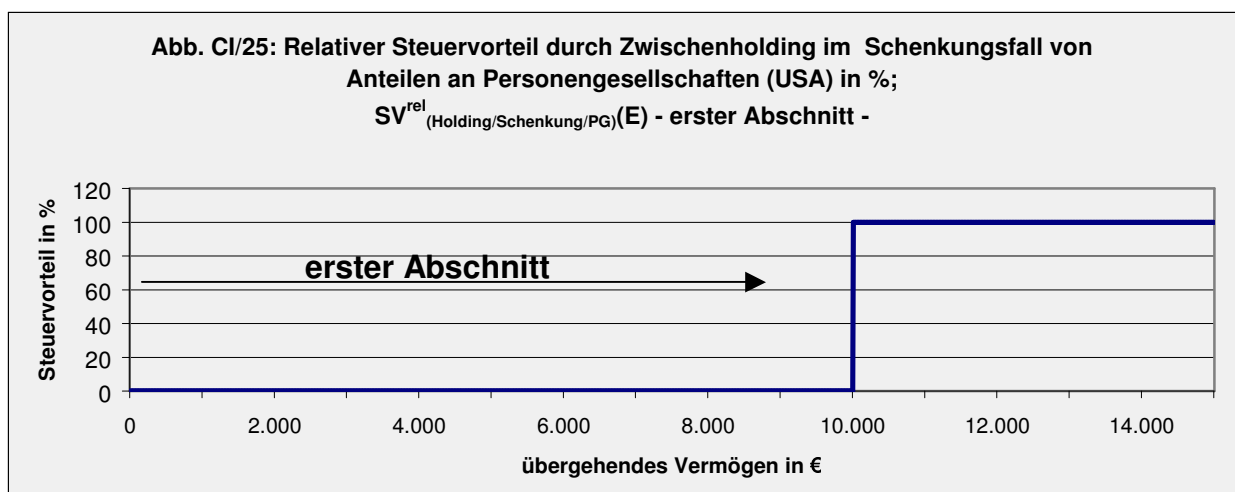
Wird der Steuervorteil durch Zwischenschaltung der deutschen Holding $SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\text{E})$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften $S_{\text{G}(\text{Schenkung/PG})}(\text{E})$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Zwischenschaltung der Holding in Prozent:

$$SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\text{E}) = \frac{SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\text{E})}{S_{\text{G}(\text{Schenkung/PG})}(\text{E})} * 100$$



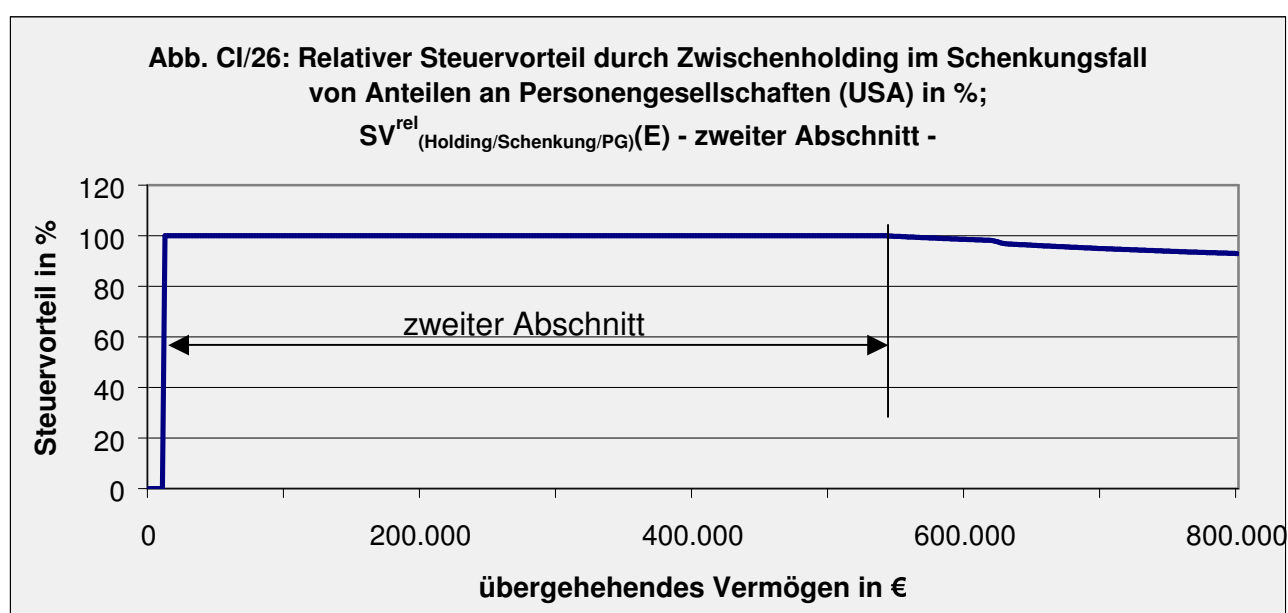
In Bezug auf die Höhe und die Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\text{E})$ in **drei Abschnitte** aufteilen:

Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 10.000 € beträgt **null**.



Bis zur Höhe des amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrages (10.000 €) und damit innerhalb der deutschen sachlichen und persönlichen Freibeträge wird weder für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften noch für das Verschenken von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding eine Steuer erhoben. Durch den Einsatz einer Zwischenholding lässt sich somit **keine Steuerersparnis** erzielen.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV^{rel}_{(Holding/Schenkung/PG)}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 10.000 € bis 540.385 € beträgt das Ergebnis **100 %** der ursprünglichen Steuerbelastung.

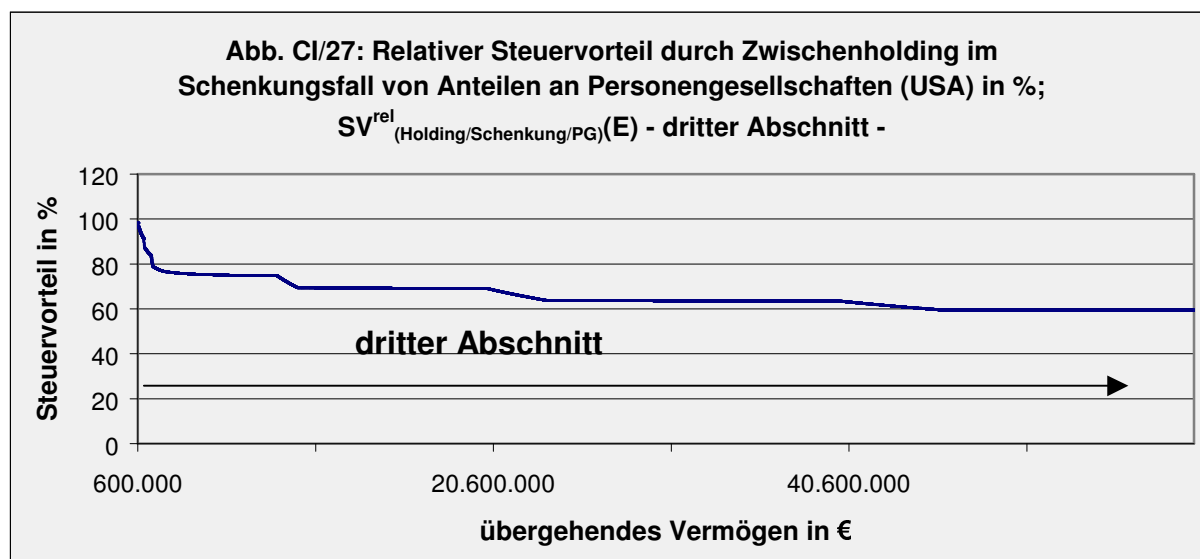


Vor der Zwischenschaltung der Holding setzt die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften aufgrund des niedrigen amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrages bereits ab einem übergehendem Vermögen von über 10.000 € ein.

Nach der Zwischenschaltung der Holding unterliegt der Übergang der Anteile an der deutschen Zwischenholding ausschließlich der deutschen Besteuerung. Diese setzt erst ab Überschreiten des persönlichen Freibetrages in Höhe von 205.000 € zuzüglich des sachlichen Freibetrages gem. § 13a Abs. 1 ErbStG und Berücksichtigung des 35-prozentigen Bewertungsabschlages ein.

Im **Ergebnis** kann für übergehendes Vermögen zwischen 10.000 € und 540.385 € die ursprüngliche Steuerbelastung vollständig vermieden werden. Die deutsche Holding führt somit zu einer **hundertprozentigen Steuerersparnis** im Vergleich zur ursprünglichen Steuerbelastung.

Das Ergebnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung/PG})(E)}$ für übergehendes Vermögen von über 540.385 € bis ∞ entspricht der Höhe des Anrechnungsüberhanges der amerikanischen Schenkungsteuer zuzüglich des Steuervorteils aufgrund des sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € und des 35-prozentigen Bewertungsabschlages.



Vor der Zwischenschaltung der Holding entspricht die Gesamtsteuerbelastung der amerikanischen Schenkungsteuerbelastung für Anteile an amerikanischen Personengesellschaften. Da die amerikanische Schenkungsteuerbelastung über dem deutschen Steuerniveau liegt, besteht ein amerikanischer Schenkungsteueranrechnungsüberhang.

Nach der Zwischenschaltung der Holding entspricht die Gesamtsteuerbelastung der deutschen Steuerbelastung auf die Übertragung der Anteile an der deutschen Zwischenholding. Diese Steuerbelastung entspricht dem deutschen Steuerniveau unter Berücksichtigung des sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG und des Bewertungsabschlages in Höhe von 35 % gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG.

Als **Ergebnis** ergibt sich durch die Zwischenschaltung der Holding ein Steuervorteil im Vergleich zur ursprünglichen Steuerbelastung in Höhe des Schenkungsteueranrechnungsüberhanges zuzüglich der Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form des sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € und des 35-prozentigen Bewertungsabschlages.

Bei geringem übergehenden Vermögen sorgt insbesondere der zusätzliche sachliche Freibetrag in Höhe von 225.000 € gem. § 13a Abs. 1 ErbStG für einen hohen prozentualen Steuervorteil. Mit zunehmenden übergehenden Vermögen tritt der zusätzliche sachliche Freibetrag in den Hintergrund und die Steuerersparnis wird geprägt durch den Unterschied des amerikanischen Schenkungsteuerniveaus zum deutschen Steuerniveau sowie durch den speziellen 35-prozentigen Bewertungsabschlag gem. § 13a Abs. 2 ErbStG.

3.2.1.2 Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Erbschaftsfall von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften

Ein möglicher Steuervorteil durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding wird ermittelt, indem von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften¹ die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding² abgezogen wird. Die positive Differenz entspricht dem Steuervorteil aufgrund der Zwischenschaltung der deutschen Holding. Ein entstehender Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E)$ in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen abgebildet:³

$$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E) = S_G(\text{Erbschaft/PG})(E) - S_D(\text{Holding})(E)$$

Übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E)$ in €
0	$<E \leq$	205.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E) = 0$
205.000	$<E \leq$	257.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E) = 0,07E - 14.350$
257.000	$<E \leq$	262.300	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E) = 0,5E - 124.860$
262.300	$<E \leq$	461.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E) = 0,11E - 22.550$
461.000	$<E \leq$	490.200	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E) = 0,5E - 202.340$
490.200	$<E \leq$	540.385	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E) = 0,15E - 30.750$
540.385	$<E \leq$	620.385	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E) = 0,1045E - 6.162$
620.385	$<E \leq$	628.538	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E) = -0,175E + 167.235$
628.538	$<E \leq$	717.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(E) = 0,0785E + 7.888$

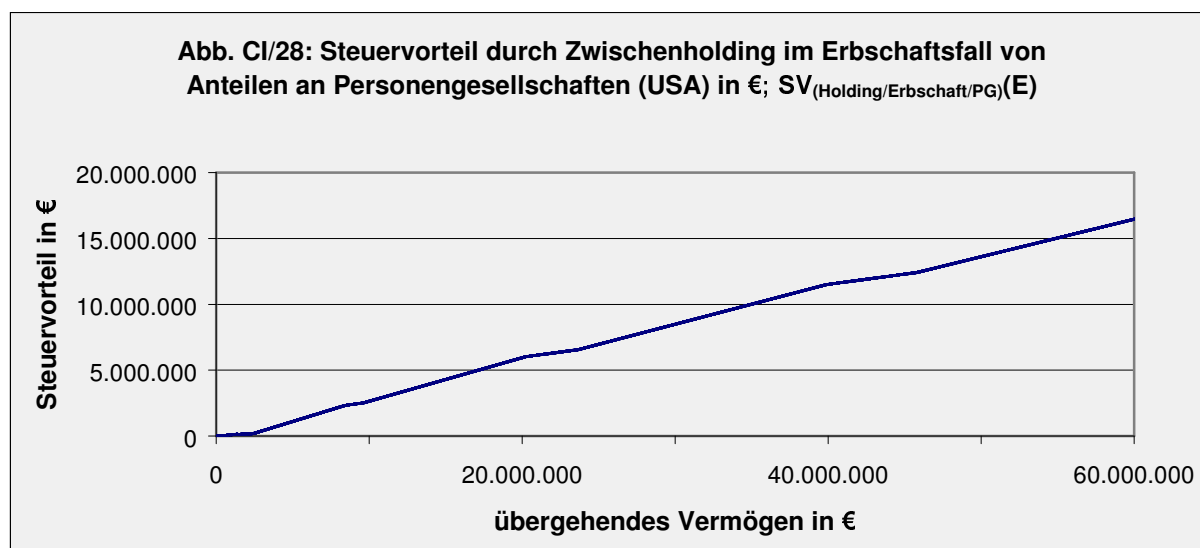
¹ vgl. Tab. BIII/22, Seite 143

² vgl. Tab. CI/24, Seite 283

³ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/27, Seite 290/291, graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/28, Seite 291; graphische Darstellung des prozentualen Steuervorteils in Abb. CI/29, Seite 292

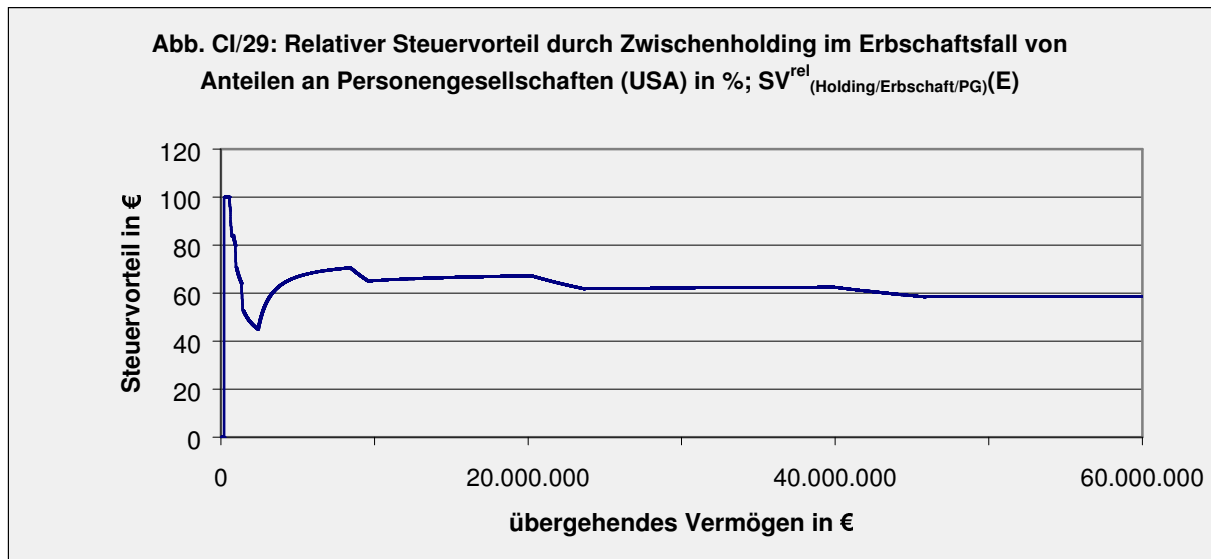
Übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E)$ in €
717.000	$<E \leq$	783.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,4285E - 243.062$
783.000	$<E \leq$	934.231	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,1185E - 312$
934.231	$<E \leq$	979.154	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = - 0,135E + 236.515$
979.154	$<E \leq$	1.328.077	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,0925E + 13.738$
1.328.077	$<E \leq$	1.429.615	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = - 0,135E + 315.875$
1.429.615	$<E \leq$	2.400.172	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,0665E + 27.788$
2.400.172	$<E \leq$	8.406.539	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,3565E - 668.262$
8.406.539	$<E \leq$	9.571.769	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,155E + 1.025.655$
9.571.769	$<E \leq$	20.206.538	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,3305E - 654.212$
20.206.538	$<E \leq$	23.626.692	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,155E + 2.892.035$
23.626.692	$<E \leq$	39.871.154	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,3045E - 640.162$
39.871.154	$<E \leq$	45.770.692	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,155E + 5.320.575$
45.770.692	$<E \leq$	∞	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,285E - 629.627$

(Tab. CI/27: Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften - USA)



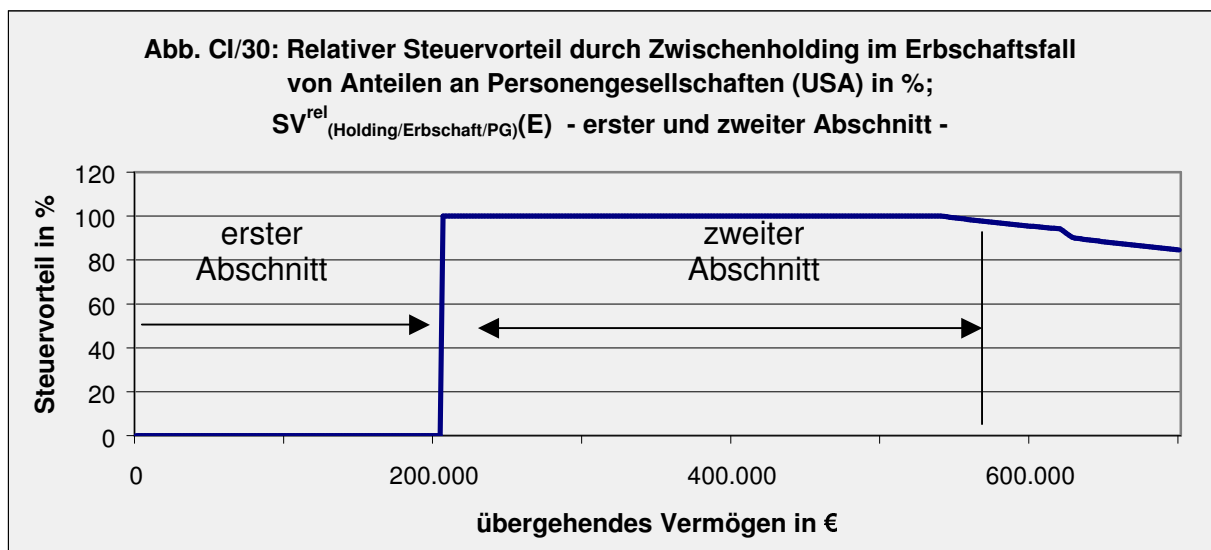
Wird der Steuervorteil durch Zwischenschaltung der deutschen Holding $SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E)$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften $S_{G(\text{Erbschaft/Pg})}(E)$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Zwischenschaltung der Holding in Prozent:

$$SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = \frac{SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E)}{S_{G(\text{Erbschaft/Pg})}(E)} * 100$$



In Bezug auf die Höhe und die Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion in **vier Abschnitte** aufteilen:

Das Ergebnis des **erster Abschnitt** der Funktion $SV^{rel}_{(Holding/Erbschaft/PG)}(E)$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 205.000 € beträgt **null**.



Bei der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften fällt aufgrund des deutschen persönlichen Freibetrages bis zu einer Höhe von 205.000 € keine Steuer an. Werden Anteile an einer deutschen Zwischenholding übertragen, so kommt es aufgrund des deutschen persönlichen Steuerfreibetrages sowie den Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form des sachlichen Freibetrages von 225.000 € und des 35-prozentigen Bewertungsabschlages bis zu einem übergehendem Vermögen von 540.385 € zu keiner Besteuerung.

Durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding lässt sich somit bis zu einem übergehenden Vermögen von 205.000 € **keine Steuerersparnis** erzielen.¹

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von über 205.000 € bis 540.385 € beträgt das Ergebnis **100%** der ursprünglichen Steuerbelastung.²

Vor der Zwischenschaltung der Holding setzt die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften bereits ab Überschreiten des deutschen persönlichen Freibetrages in Höhe von 205.000 € ein.

Nach der Zwischenschaltung unterliegt der Übergang der Anteile an der deutschen Zwischenholding ausschließlich der deutschen Besteuerung. Diese setzt aufgrund des persönlichen Freibetrages in Höhe von 205.000 € zuzüglich des sachlichen Freibetrages gem. § 13a Abs. 1 ErbStG sowie unter Berücksichtigung des 35-prozentigen Bewertungsabschlages gem. § 13a Abs. 2 ErbStG erst ab einem übergehenden Vermögen von über 540.385 € ein.

Im **Ergebnis** wird durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding für übergehendes Vermögen zwischen 205.000 € und 540.385 € die ursprüngliche Steuerbelastung vollständig vermieden. Die deutsche Holding führt somit zu einer **hundertprozentigen** Steuerersparnis im Vergleich zur ursprünglichen Steuerbelastung.

Das Ergebnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von über 540.385 € bis 2.400.172 € entspricht der Absenkung des deutschen Steuerniveaus durch die **Vergünstigungen des § 13a ErbStG**.³

Vor der Zwischenschaltung der deutschen Holding entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften bis zu einem übergehenden Vermögen von 2.400.172 € dem deutschen Steuerniveau ohne Vergünstigungen nach § 13a ErbStG.

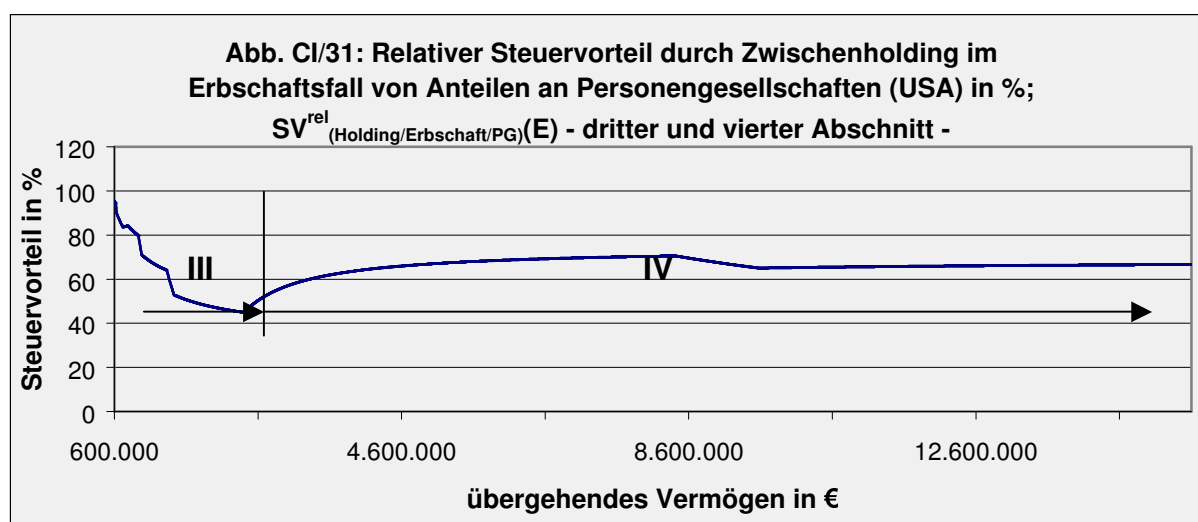
Nach der Zwischenschaltung der deutschen Holding unterliegt der Übergang der Anteile an der deutschen Zwischenholding ausschließlich der deutschen Besteuerung und somit dem deutschen Steuerniveau. Im Gegensatz zum Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften können jedoch für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding die Vergünstigungen des § 13a

¹ vgl. ersten Abschnitt in Abb. CI/30, Seite 292

² vgl. zweiten Abschnitt in Abb. CI/30, Seite 292

³ vgl. dritter Abschnitt in Abb. CI/31, Seite 294

ErbStG in Form des zusätzlichen sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € sowie des 35-prozentigen Bewertungsabschlages in Anspruch genommen werden. Die **Steuerersparnis** entspricht genau der Minderung der deutschen Steuerbelastung durch Berücksichtigung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG. Bei geringem übergehendem Vermögen sorgt der zusätzliche Freibetrag in Höhe von 225.000 € für einen hohen prozentualen Steuervorteil. Mit steigendem übergehendem Vermögen tritt der sachliche Freibetrag zunehmend in den Hintergrund und die Steuerersparnis wird geprägt durch den 35-prozentigen Bewertungsabschlag, so dass die Funktion des prozentualen Steuervorteils für übergehendes Vermögen von 540.385 € und 2.400.172 € einen fallenden Verlauf annimmt.



Im **vierten Abschnitt** der Funktion $SV^{rel}_{(Holding/Erbschaft/Pg)(E)}$ für übergehendes Vermögen über 2.400.172 € bis ∞ entspricht das Ergebnis dem **Anrechnungsüberhang** an amerikanischer Nachlasssteuer **zuzüglich** der Absenkung des deutschen Steuerniveaus durch die Vergünstigungen des **§ 13a ErbStG**.¹

Vor der Zwischenschaltung der deutschen Holding entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an amerikanischen Personengesellschaften ab einem übergehendem Vermögen von über 2.400.172 € der amerikanischen Steuerbelastung. Da das amerikanische Steuerniveau über dem deutschen Steuerniveau liegt, kommt es zu einem Anrechnungsüberhang von amerikanischer Nachlasssteuer.

Nach der Zwischenschaltung unterliegt der Übergang der Anteile an der deutschen Zwischenholding ausschließlich der deutschen Besteuerung. Die nun mögliche An-

¹ vgl. vierter Abschnitt in Abb. CI/31, Seite 294

wendung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG führt zu einer weiteren Steuerentlastung.

Im **Ergebnis** wird durch die Zwischenschaltung der Holding das höhere amerikanische Steuerniveau durch das niedrigere deutsche Steuerniveau ersetzt. Ein vor der Zwischenschaltung bestehender Anrechnungsüberhang an amerikanischer Steuer wird vollständig unterbunden. Zusätzlich wird das deutsche Steuerniveau durch den sachlichen Freibetrag von 225.000 € sowie durch den 35-prozentigen Bewertungsabschlag gemindert. Der Steuervorteil setzt sich somit aus vermiedenem Anrechnungsüberhang sowie aus der Herabsetzung des deutschen Steuerniveaus durch die Vergünstigungen des § 13a ErbStG zusammen.

3.2.1.3 Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Erbschafts- und Schenkungsfall von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften

Ein möglicher Steuervorteil durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding wird ermittelt, indem von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften¹ die Funktion der Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding² abgezogen wird. Die positive Differenz entspricht dem Steuervorteil aufgrund der Zwischenschaltung der deutschen Holding. Ein entstehender Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Holding/Kap.Ges})}(\text{E})$ in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen abgebildet.³

$$SV_{(\text{Holding/Kap.Ges})}(\text{E}) = S_{\text{G}(\text{Kap.Ges})}(\text{E}) - S_{\text{D}(\text{Holding})}(\text{E})$$

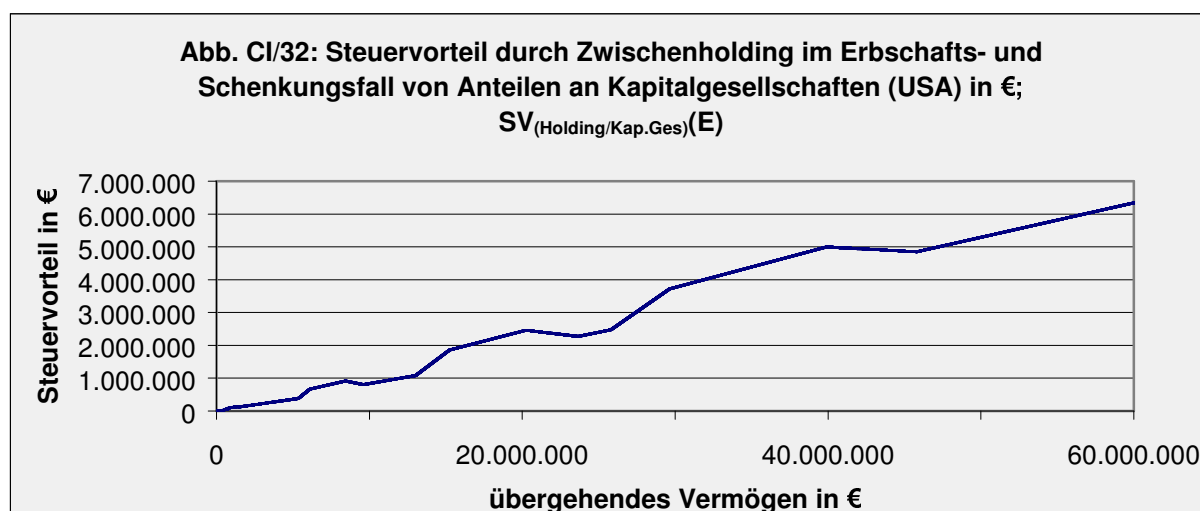
¹ vgl. Tab. BIII/26, Seite 150

² vgl. Tab. CI/24, Seite 283

³ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/28, Seite 296; graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/32, Seite 296; graphische Darstellung des prozentualen Steuervorteils in Abb. CI/33, Seite 297

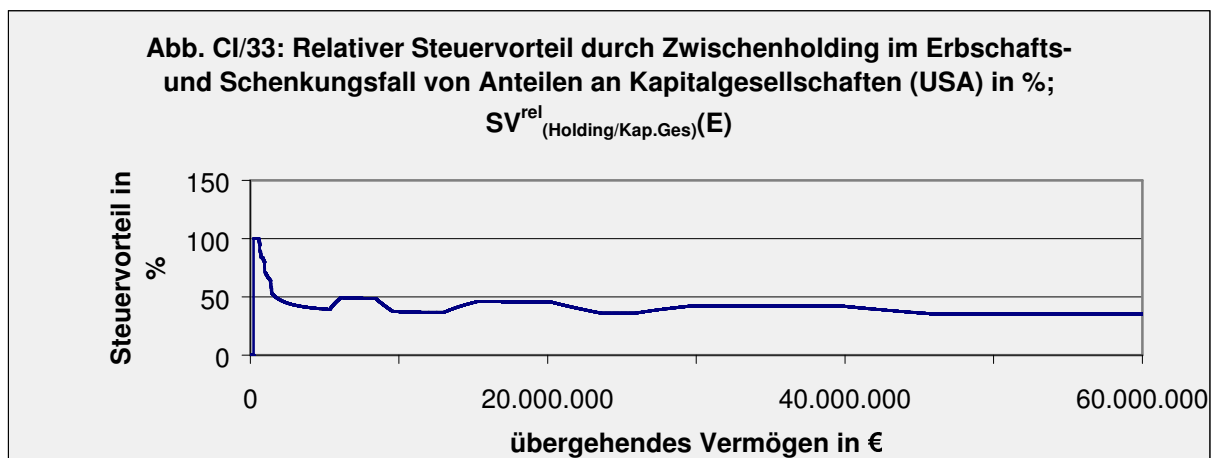
Übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E)$ in €
0	$<E \leq$	205.000	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0$
205.000	$<E \leq$	257.000	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,07E - 14.350$
257.000	$<E \leq$	262.300	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,5E - 124.860$
262.300	$<E \leq$	461.000	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,11E - 22.550$
461.000	$<E \leq$	490.200	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,5E - 202.340$
490.200	$<E \leq$	540.385	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,15E - 30.750$
540.385	$<E \leq$	620.385	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,1045E - 6.162$
620.385	$<E \leq$	628.538	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = -0,175E + 167.235$
628.538	$<E \leq$	717.000	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,0785E + 7.888$
717.000	$<E \leq$	783.000	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,4285E - 243.062$
783.000	$<E \leq$	934.231	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,1185E - 312$
934.231	$<E \leq$	979.154	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = -0,135E + 236.515$
979.154	$<E \leq$	1.328.077	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,0925E + 13.738$
1.328.077	$<E \leq$	1.429.615	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = -0,135E + 315.875$
1.429.615	$<E \leq$	5.318.000	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,0665E + 27.788$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,3765E - 1.620.792$
6.075.400	$<E \leq$	8.406.539	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,1065E + 19.588$
8.406.539	$<E \leq$	9.571.769	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = -0,095E + 1.713.505$
9.571.769	$<E \leq$	12.988.000	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,0805E + 33.638$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,3505E - 3.473.122$
15.211.100	$<E \leq$	20.206.538	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,1205E + 25.438$
20.206.538	$<E \leq$	23.626.692	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = -0,055E + 3.571.685$
23.626.692	$<E \leq$	25.770.000	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,0945E + 39.488$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,3245E - 5.887.612$
29.604.700	$<E <$	39.871.154	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,1245E + 33.338$
39.871.154	$<E \leq$	45.770.692	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = -0,025E + 5.994.075$
45.770.692	$<E \leq$	∞	$SV_{(Holding/Kap.Ges)}(E) = 0,105E + 43.873$

(Tab. CI/28: Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Erbschafts- und Schenkungsfall von Anteilen an Kapitalgesellschaften - USA)

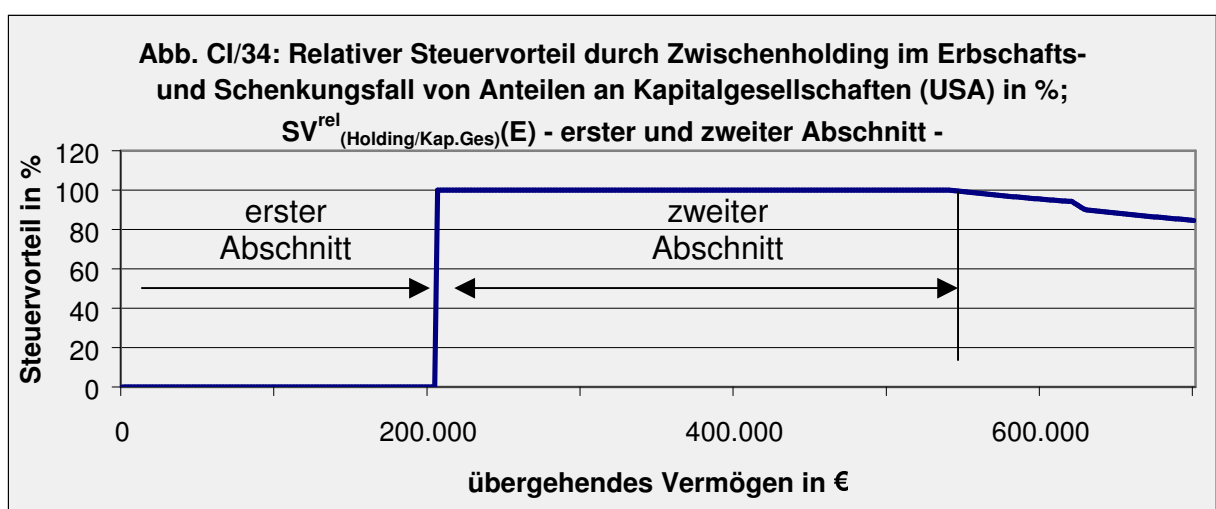


Wird der Steuervorteil durch Zwischenschaltung der deutschen Holding $SV_{(\text{Holding/Kap.Ges})}(\text{E})$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften $S_{\text{G}(\text{Kap.Ges})}(\text{E})$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Zwischenschaltung der Holding in Prozent:

$$SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Kap.Ges})}(\text{E}) = \frac{SV_{(\text{Holding/Kap.Ges})}(\text{E})}{S_{\text{G}(\text{Kap.Ges})}(\text{E})} * 100$$



In Bezug auf die Höhe und die Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion in **drei Abschnitte** aufteilen.



Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Kap.Ges})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 205.000 € beträgt **null**.¹

Vor der Zwischenschaltung der Holding besteht die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften ausschließlich aus der deutschen Steuerbelastung. Diese setzt erst für übergehendes Vermögen, welches den persönlichen Freibetrag von 205.000 € übersteigt, ein.

Nach der Zwischenschaltung der Holding unterliegt die Gesamtsteuerbelastung der Übertragung von Anteilen an der deutschen Zwischenholding ebenfalls ausschließlich der deutschen Besteuerung. Im Gegensatz zur Übertragung von Anteilen von amerikanischen Kapitalgesellschaftsanteilen können für die Übertragung von Anteilen an der deutschen Zwischenholding jedoch die Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form des zusätzlichen sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € sowie des 35-prozentigen Bewertungsabschlages in Anspruch genommen werden, so dass es erst ab einem übergehendem Vermögen von 540.385 € zu einer Steuerbelastung kommt.

Bis zu einer Steuerbelastung von 205.000 € fällt im **Ergebnis** weder für das Vererben und Verschenken von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften noch für die Übertragung von Anteilen an der deutschen Zwischenholding eine Steuer an. Die Steuerersparnis durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding beträgt somit bis zu einem übergehendem Vermögen von 205.000 € **null**.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Kap.Ges})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von über 205.000 € bis 540.385 € beträgt das Ergebnis **100 %** der ursprünglichen Steuerbelastung.

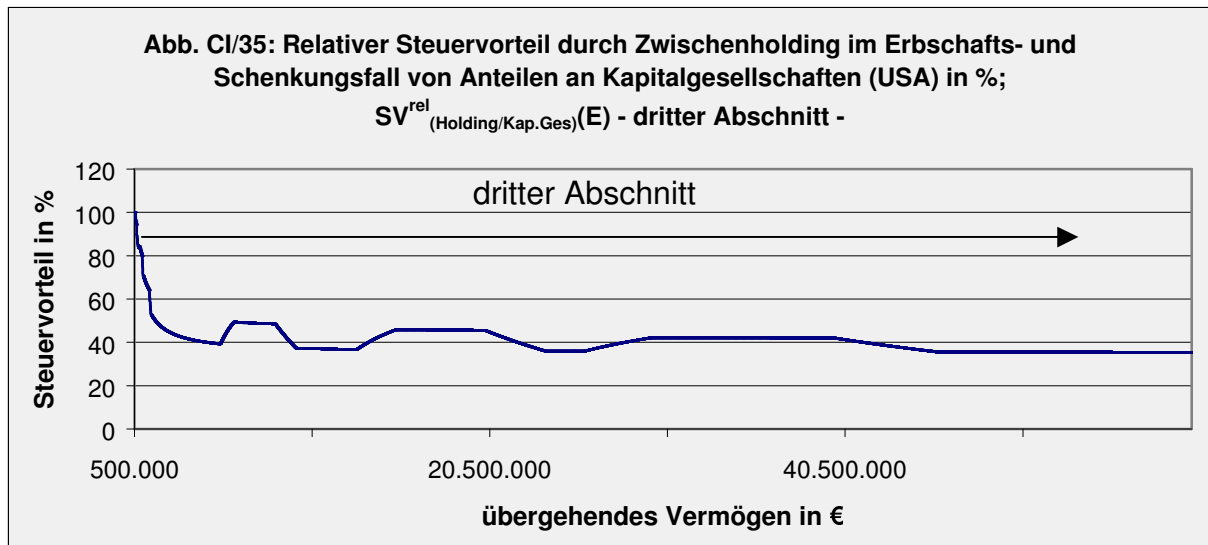
Vor Zwischenschaltung der Holding setzt die Besteuerung der Anteile an einer amerikanischen Kapitalgesellschaft bereits ab einem übergehendem Vermögen von 205.000 € ein.

Nach Zwischenschaltung der Holding beginnt die Gesamtsteuerbelastung aufgrund der Vergünstigungen des § 13a ErbStG erst ab einem übergehendem Vermögen von über 540.385 €.

Durch die Zwischenschaltung der Holding lässt sich somit im **Ergebnis** für übergehendes Vermögen von über 205.000 € bis 540.385 € die ursprüngliche Steuerbelastung zu **100 %** vermeiden.

¹ vgl. Abb. CI/34, Seite 297

Das Ergebnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV^{rel}_{(Holding/Kap.Ges)}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 540.385 € bis ∞ entspricht der Absenkung des deutschen Steuerniveaus durch die **Vergünstigungen des § 13a ErbStG**.



Vor der Zwischenschaltung der deutschen Holding entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken und Vererben von Anteilen an amerikanischen Kapitalgesellschaften dem deutschen Steuerniveau.

Nach der Zwischenschaltung der deutschen Holding wird der Übergang der Anteile an der Zwischenholding ebenfalls ausschließlich der deutschen Besteuerung unterworfen. Im Gegensatz zum Vererben und Verschenken von Anteilen an ausländischen Gesellschaften können für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding die Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden. Die deutsche Steuerbelastung wird ermäßigt durch den sachlichen Freibetrag in Höhe von 225.000 € und den 35-prozentigen Bewertungsabschlag.

Im Ergebnis entspricht die Steuerersparnis somit den **Vergünstigungen des § 13a ErbStG**. Die hohe prozentuale Steuerersparnis für geringes übergehendes Vermögen ist überwiegend auf den zusätzlichen sachlichen Freibetrag in Höhe von 225.000 € zurückzuführen. Mit steigendem übergehendem Vermögen tritt der sachliche Freibetrag zunehmend in den Hintergrund und die Steuerersparnis wird geprägt durch den 35-prozentigen Bewertungsabschlag, so dass sich die prozentuale Steuerersparnis von anfänglich 100 % bei zunehmenden übergehendem Vermögen einem Grenzwert von 35 % nähert.

3.2.2 Frankreich

Im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an französischen Gesellschaften kann die Zwischenschaltung einer Holding zu einem Steuervorteil gegenüber der ursprünglichen Steuerbelastung führen.

In einem **ersten Schritt** wird dargestellt, für welche der vier Übertragungskonstellationen¹ die Zwischenschaltung einer deutschen Holding zu einem möglichen Steuervorteil führen kann. **Im zweiten Schritt** erfolgt eine Ermittlung der quantitativen Steuervorteile.

Im **Schritt eins** sind grundsätzlich folgende Fälle zu analysieren:

	Anteile an einer französischen Personengesellschaft		Anteile an einer französischen Kapitalgesellschaft	
	Verschenken	Vererben	Verschenken	Vererben
Einbringung in eine deutsche Zwischenholding	Fall I: +	Fall II: +	Fall III: +	Fall IV: +

+ Steuerersparnis möglich

(Tab. CI/29: Mögliche Fälle der Zwischenschaltung einer deutschen Holding – Frankreich)

Zu Fall I und III: Einbringung von Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften in eine deutsche Zwischenholding für den Schenkungsfall²

Das Verschenken von Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften führt unter Beachtung der Restriktionen des Kapitels A IV 6³ zu identischen Gesamtsteuerbelastungen.⁴ Aus diesem Grund wird die Wirkung der Zwischenschaltung einer deutschen Holding für den Schenkungsfall von Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften zusammen behandelt. Im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften bestehen Intervalle von übergehenden Vermögen, die dem französischen Steuerniveau entsprechen.⁵ Durch die Zwischenschaltung der

¹ vgl. Seite 130

² Eine Differenzierung für den Erbschaftsfall und Schenkungsfall ist notwendig, da das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften zu einer anderen Gesamtsteuerbelastung führt, wie das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften (vgl. Kapitel C I 1.2.2, Seite 211 - 218).

³ vgl. Seite 16 - 17

⁴ vgl. Kapitel B III 3.3, Seite 156 - 157

⁵ vgl. Kapitel B III 3.3.2, Abschnitt II, Seite 168

deutschen Holding kann für diese Intervalle eine Senkung auf das deutsche Steuerebene, sowie eine weitere Steuersenkung aufgrund der Vergünstigungen des § 13a ErbStG erreicht werden. Für Intervalle von übergehenden Vermögen, deren Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften dem deutschen Steuerebene entspricht,¹ erfolgt durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding eine Senkung der Gesamtsteuerbelastung aufgrund der Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form des zusätzlichen sachlichen Freibetrages sowie des 35-prozentigen Bewertungsabschlages.

Im **Schritt zwei** erfolgt die Ermittlung des quantitativen Steuervorteils durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding für den Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften im **Kapitel 3.2.2.1**.

Zu Fall II und IV: Einbringung von Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften in eine deutsche Zwischenholding für den Erbschaftsfall

Da das Vererben von Anteilen an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften ebenfalls zu identischen Gesamtsteuerbelastungen führt,² werden analog zu den Ausführungen zum Schenkungsfall (Fall I und III) die Wirkungsweise der Zwischenholding für den Erbschaftsfall für Anteile an französischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften zusammen behandelt. Da im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften ebenfalls Intervalle von übergehenden Vermögen existieren, deren Gesamtsteuerbelastung dem französischen Steuerebene³ oder dem deutschen Steuerebene⁴ entsprechen, gelten die Aussagen zu möglichen **Steuervorteilen** zu den Fällen I und III analog für den Erbschaftsfall.

Im **Schritt zwei** erfolgt die Ermittlung des quantitativen Steuervorteils durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding für den Erbschaftsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften im **Kapitel 3.2.2.2**.

¹ vgl. Kapitel B III 3.3.2, Abschnitt III, Seite 163

² vgl. Kapitel B III 3.3, Seite 156 - 157

³ vgl. Kapitel B III 3.3.1, Abschnitt II, Seite 162

⁴ vgl. Kapitel B III 3.3.1, Abschnitt III, Seite 163

3.2.2.1 Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften

Ein möglicher Steuervorteil durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding wird ermittelt, indem von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften¹ die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding² abgezogen wird. Die positive Differenz entspricht dem Steuervorteil aufgrund der Zwischenschaltung der deutschen Holding. Ein entstehender Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E)$ in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen abgebildet:³

$$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = S_G(\text{Schenkung})(E) - S_D(\text{Holding})(E)$$

übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E)$ in €
0	$<E \leq$	46.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0$
46.000	$<E \leq$	53.600	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,025E - 1.150$
53.600	$<E \leq$	57.400	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,05E - 2.490$
57.400	$<E \leq$	61.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,075E - 3.925$
61.000	$<E \leq$	506.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,1E - 5.450$
506.000	$<E \leq$	540.385	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,15E - 30.750$
540.385	$<E \leq$	620.385	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,1045E - 6.162$
620.385	$<E \leq$	628.538	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = -0,175E + 167.235$
628.538	$<E \leq$	717.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,0785E + 7.888$
717.000	$<E \leq$	783.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,4285E - 243.062$
783.000	$<E \leq$	934.231	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,1185E - 312$
934.231	$<E \leq$	979.154	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = -0,135E + 236.515$
979.154	$<E \leq$	1.328.077	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,0925E + 13.738$
1.328.077	$<E \leq$	1.429.615	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = -0,135E + 315.875$
1.429.615	$<E \leq$	5.318.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,0665E + 27.788$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,3765E - 1.620.792$
6.075.400	$<E \leq$	8.406.539	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,1065E + 19.588$
8.406.539	$<E \leq$	9.571.769	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = -0,095E + 1.713.505$
9.571.769	$<E \leq$	12.988.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,0805E + 33.638$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,3505E - 3.473.122$
15.211.100	$<E \leq$	20.206.538	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,1205E + 25.438$
20.206.538	$<E \leq$	23.626.692	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = -0,055E + 3.571.685$
23.626.692	$<E \leq$	25.770.000	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,0945E + 39.488$
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(E) = 0,3245E - 5.887.612$

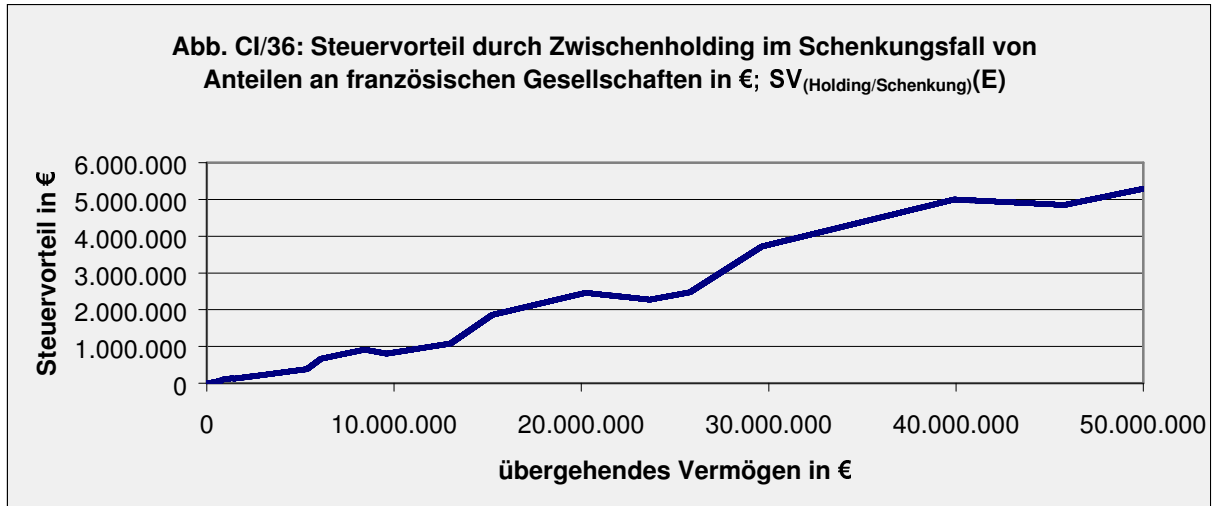
¹ vgl. Tab. BIII/36, Seite 169

² vgl. Tab. CI/24, Seite 283

³ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/30, Seite 302/303; graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/36, Seite 303; graphische Darstellung des prozentualen Steuervorteils in Abb. CI/37, Seite 303

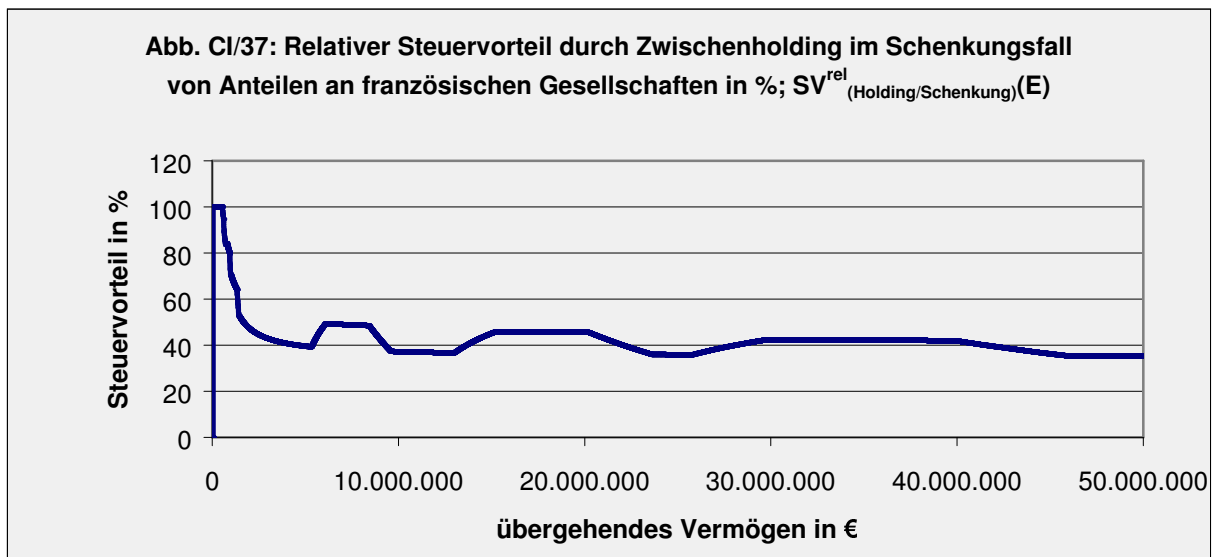
übergehendes Vermögen E in €		Steuervorteil $SV_{(Holding/Schenkung)}(E)$ in €	
29.604.700	$<E <$	39.871.154	$SV_{(Holding/Schenkung)}(E) = 0,1245E + 33.338$
39.871.154	$<E \leq$	45.770.692	$SV_{(Holding/Schenkung)}(E) = - 0,025E + 5.994.075$
45.770.692	$<E \leq$	∞	$SV_{(Holding/Schenkung)}(E) = 0,105E + 43.873$

(Tab. CI/30: Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften)



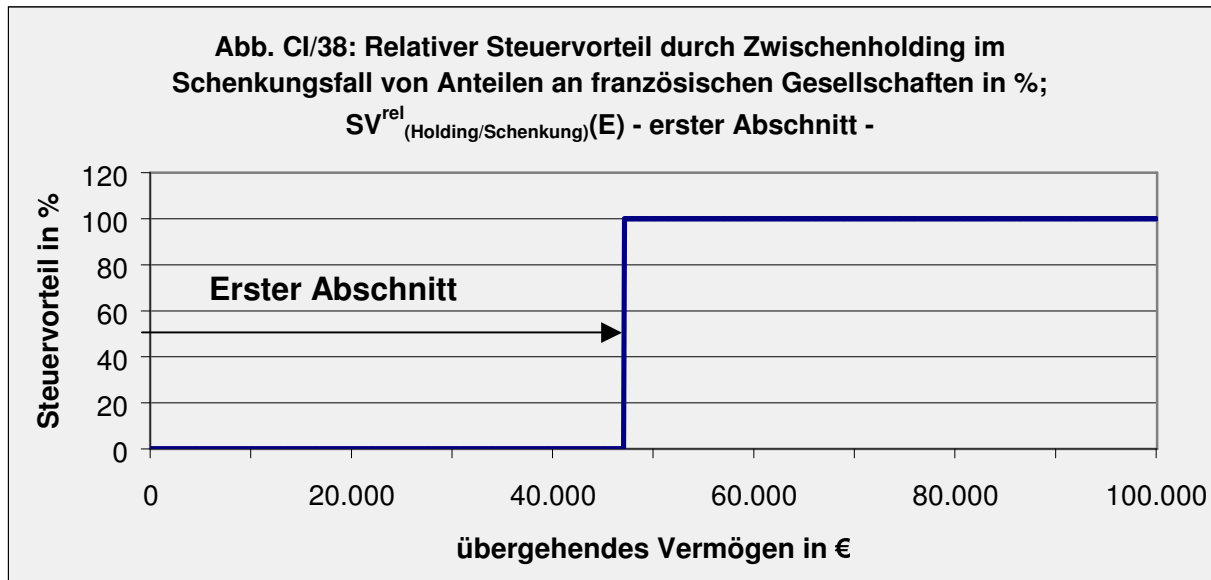
Wird der Steuervorteil durch Zwischenschaltung der deutschen Holding $SV_{(Holding/Schenkung)}(E)$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften $S_{G(Schenkung)}(E)$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Zwischenschaltung der Holding im Schenkungsfall in Prozent:

$$SV^{rel}_{(Holding/Schenkung)}(E) = \frac{SV_{(Holding/Schenkung)}(E)}{S_{G(Schenkung)}(E)} * 100$$



In Bezug auf die Höhe und die Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkungs})}$ in **drei Abschnitte** aufteilen:

Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkungs})}(E)$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 46.000 € beträgt **null**.



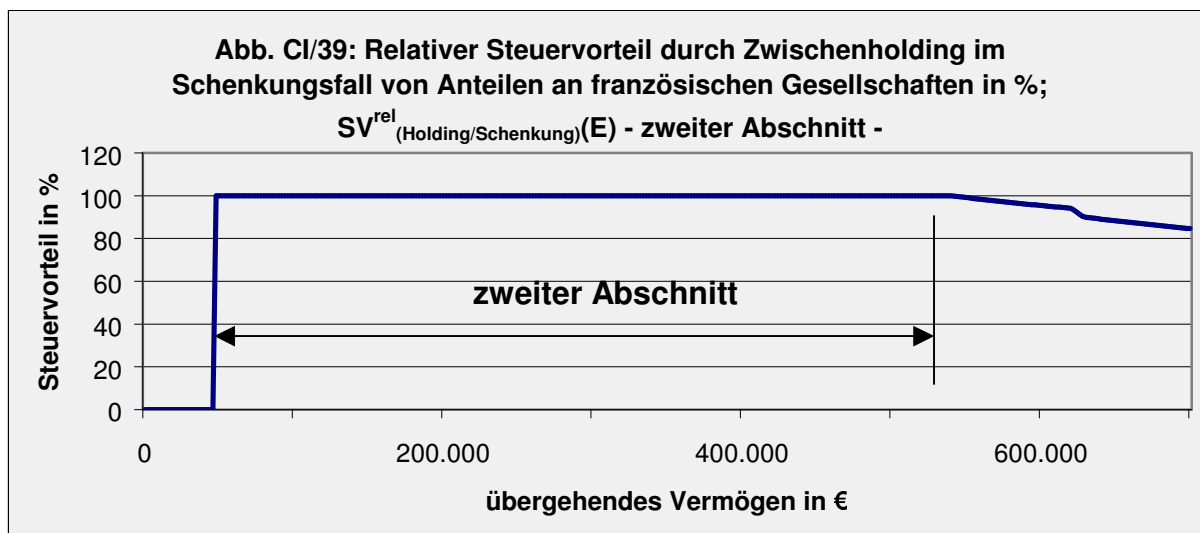
Vor der Zwischenschaltung der Holding unterliegt übergehendes Vermögen bis zu einem Betrag von 46.000 € im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften nicht der Besteuerung. Der Betrag von 46.000 € entspricht dabei dem französischen persönlichen Freibetrag.

Nach der Zwischenschaltung der Holding unterliegt das Verschenken von Anteilen an der deutschen Zwischenholding ausschließlich der deutschen Besteuerung. Für das Verschenken können neben dem persönlichen Freibetrag in Höhe von 205.000 € die Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form des zusätzlichen sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € sowie des 35-prozentigen Bewertungsabchlages in Anspruch genommen werden, so dass für übergehendes Vermögen bis zu einem Betrag von 540.385 €¹ keine Steuerbelastung entsteht.

Da im **Ergebnis** bis zu einem übergehenden Vermögen von 46.000 € weder vor der Zwischenschaltung noch nach der Zwischenschaltung der Holding eine Steuer erhoben wird, kann durch eine Zwischenschaltung einer deutschen Holding für übergehendes Vermögen von bis zu 46.000 € **keine Steuerersparnis** erzielt werden.

¹ Berechnung: übergehendes Vermögen 540.385 € minus sachlicher Freibetrag von 225.000 € = 315.385 €; 315.385 € * 65 % = 205.000 €; 205.000 € minus persönlicher Freibetrag von 205.000 € = 0 € steuerpflichtiger Erwerb.

Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung})(E)}$ für übergehendes Vermögen von über 46.000 € bis 540.385 € beträgt das Ergebnis **100 %** der ursprünglichen Steuerbelastung.



Vor der Zwischenschaltung der Holding setzt die Steuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften bereits ab Überschreiten des französischen persönlichen Freibetrages in Höhe von 46.000 € ein.

Nach der Zwischenschaltung der Holding unterliegt die Übertragung von Anteilen an der deutschen Zwischenholding aufgrund des deutschen persönlichen Freibetrages und den Vergünstigungen des § 13a ErbStG erst ab einem übergehendem Vermögen von 540.385 € der Besteuerung.

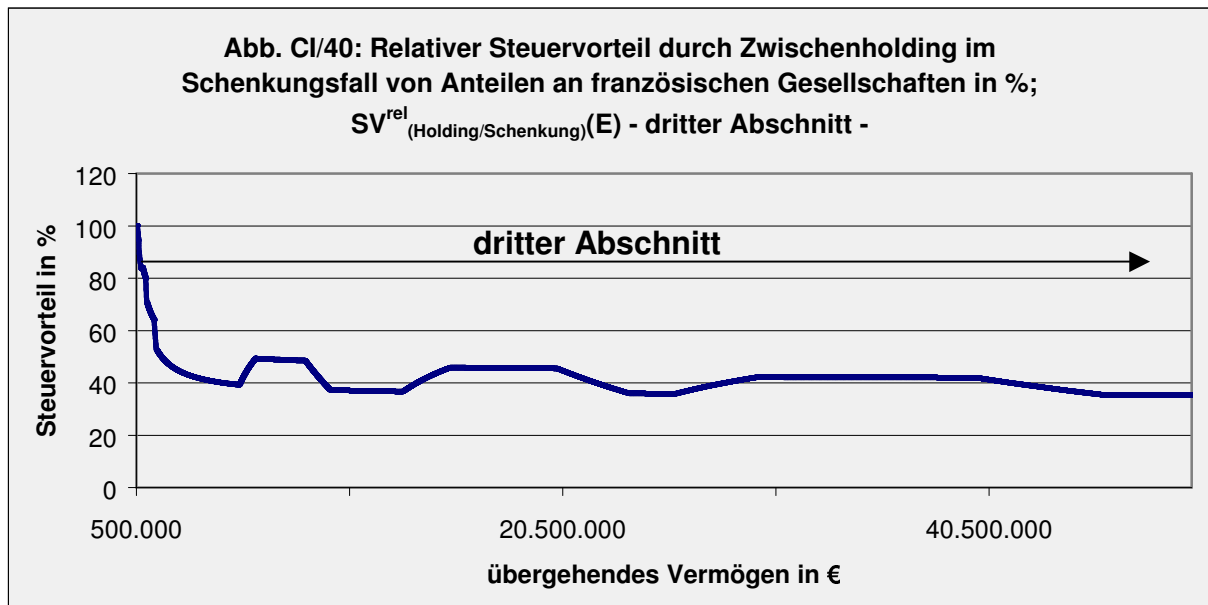
Im **Ergebnis** wird durch die Zwischenschaltung der Holding die ursprüngliche Steuerbelastung für übergehendes Vermögen von über 46.000 € bis 540.385 € vollständig vermieden. Die **Steuerersparnis** beträgt somit **100 %** der ursprünglichen Steuerbelastung.

Das Ergebnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung})(E)}$ für übergehendes Vermögen von über 540.385 € bis ∞ entspricht der Absenkung des deutschen Steuerniveaus aufgrund der **Vergünstigungen des § 13a ErbStG**.

Vor der Zwischenschaltung der Holding richtet sich die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften nach dem deutschen Steuerniveau.¹ Da es sich jedoch um die Übertragung von ausländischem un-

¹ vgl. Kapitel B III 3.3.2, Abschnitt III im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung, Seite 168 - 169

terneherischen Vermögen handelt, können die Vergünstigungen des § 13a ErbStG nicht in Anspruch genommen werden.¹



Nach der Zwischenschaltung der Holding unterliegt die Übertragung von Anteilen an der deutschen Holding ausschließlich der deutschen Besteuerung. In einem ersten Schritt wird wie beim Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften das deutsche Steuerniveau realisiert. Da aber in diesem Fall Anteile an einer deutschen Gesellschaft übergehen, können in einem zweiten Schritt die Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden, die zu einer Absenkung des allgemeinen deutschen Steuerniveaus führen.

Im **Ergebnis** wird durch die Zwischenschaltung der deutschen Holding eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung vom deutschen Steuerniveau auf das um die Vergünstigungen des § 13a ErbStG verringerte deutsche Steuerniveau erzielt. Zu Beginn des dritten Abschnittes sorgt insbesondere der zusätzliche sachliche Freibetrag in Höhe von 225.000 € für einen hohen prozentualen Steuervorteil. Mit steigendem übergewandtem Vermögen tritt die entlastende Wirkung des sachlichen Freibetrages in den Hintergrund und die Steuerersparnis wird maßgeblich durch den 35-prozentigen Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG geprägt. Der prozentuale Steuervorteil sinkt somit von 100 % bis auf einen Grenzwert von 35 %.

¹ vgl. Kapitel B II 1.2, Seite 70 - 71

3.2.2.2 Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Erbschaftsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften

Für die Berechnung eines möglichen Steuervorteils durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding wird von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften¹ die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding² abgezogen. Die positive Differenz entspricht dem Steuervorteil aufgrund der Zwischenschaltung der deutschen Holding. Ein entstehender Steuervorteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E)$ in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen abgebildet:³

$$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = S_G(\text{Erbschaft})(E) - S_D(\text{Holding})(E)$$

übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E)$ in €
0	$<E \leq$	92.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0$
92.000	$<E \leq$	107.200	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,025E - 2.300$
107.200	$<E \leq$	114.800	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,05E - 4.980$
114.800	$<E \leq$	122.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,075E - 7.850$
122.000	$<E \leq$	478.600	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,1E - 10.900$
478.600	$<E \leq$	490.200	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,5E - 202.340$
490.200	$<E \leq$	540.385	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,15E - 30.750$
540.385	$<E \leq$	620.385	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,1045E - 6.162$
620.385	$<E \leq$	628.538	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = - 0,175E + 167.235$
628.538	$<E \leq$	717.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,0785E + 7.888$
717.000	$<E \leq$	783.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,4285E - 243.062$
783.000	$<E \leq$	934.231	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,1185E - 312$
934.231	$<E \leq$	979.154	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = - 0,135E + 236.515$
979.154	$<E \leq$	1.328.077	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,0925E + 13.738$
1.328.077	$<E \leq$	1.429.615	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = - 0,135E + 315.875$
1.429.615	$<E \leq$	5.318.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,0665E + 27.788$
5.318.000	$<E \leq$	6.075.400	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,3765E - 1.620.792$
6.075.400	$<E \leq$	8.406.539	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,1065E + 19.588$
8.406.539	$<E \leq$	9.571.769	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = - 0,095E + 1.713.505$
9.571.769	$<E \leq$	12.988.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,0805E + 33.638$
12.988.000	$<E \leq$	15.211.100	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,3505E - 3.473.122$
15.211.100	$<E \leq$	20.206.538	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,1205E + 25.438$
20.206.538	$<E \leq$	23.626.692	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = - 0,055E + 3.571.685$
23.626.692	$<E \leq$	25.770.000	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(E) = 0,0945E + 39.488$

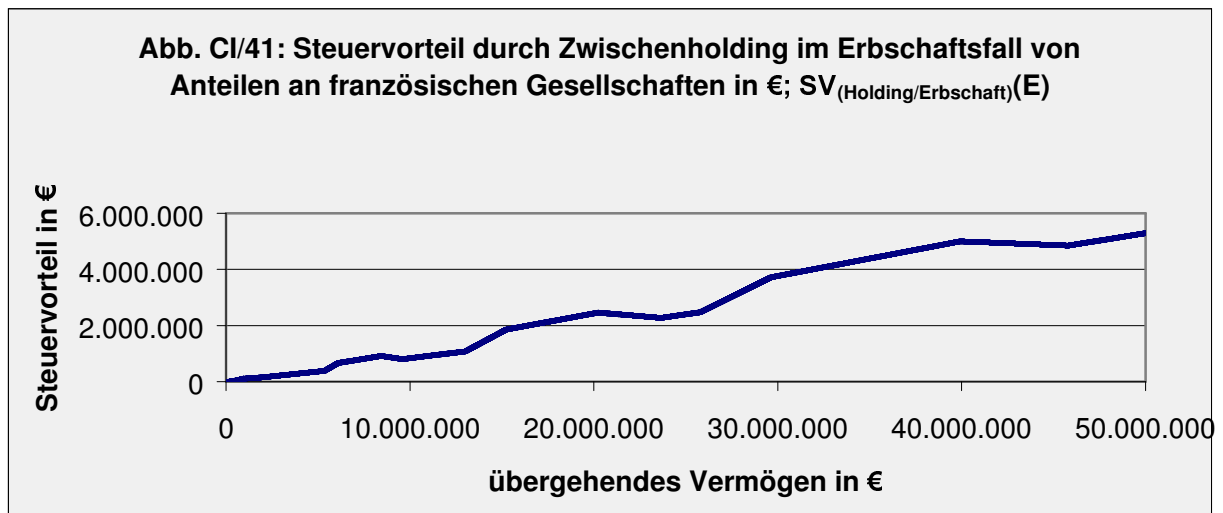
¹ vgl. Tab. BIII/33, Seite 163/164

² vgl. Tab. CI/24, Seite 283

³ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/31, Seite 307/308; graphische Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/41, Seite 308; graphische Darstellung des prozentualen Steuervorteils in Abb. CI/42, Seite 308

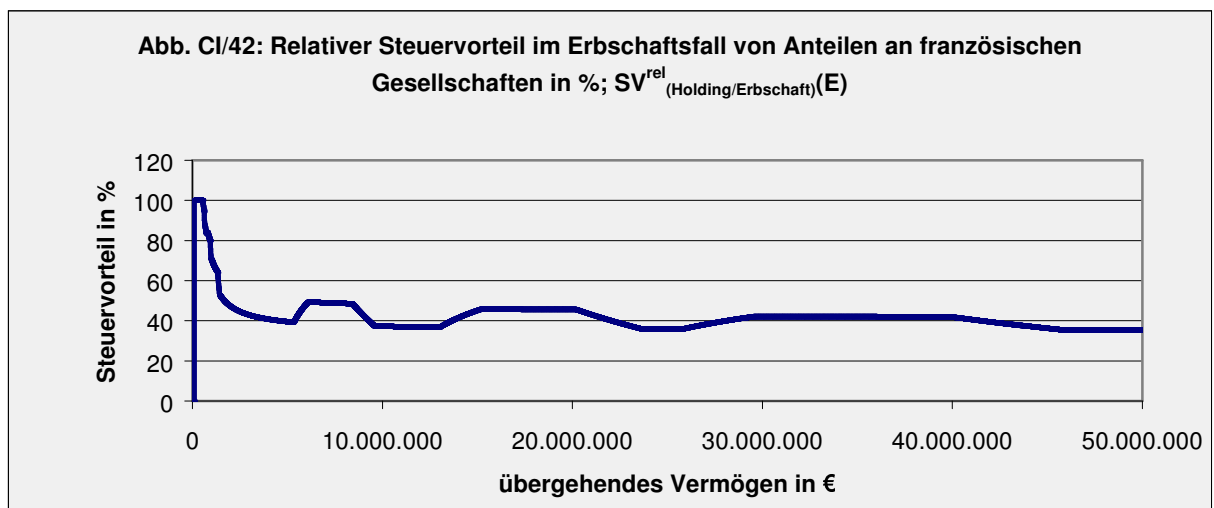
übergehendes Vermögen E in €			Steuervorteil $SV_{(Holding/Erbschaft)}(E)$ in €
25.770.000	$<E \leq$	29.604.700	$SV_{(Holding/Erbschaft)}(E) = 0,3245E - 5.887.612$
29.604.700	$<E <$	39.871.154	$SV_{(Holding/Erbschaft)}(E) = 0,1245E + 33.338$
39.871.154	$<E \leq$	45.770.692	$SV_{(Holding/Erbschaft)}(E) = - 0,025E + 5.994.075$
45.770.692	$<E \leq$	∞	$SV_{(Holding/Erbschaft)}(E) = 0,105E + 43.873$

(Tab. CI/31: Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften)



Wird der Steuervorteil durch Zwischenschaltung der deutschen Holding $SV_{(Holding/Erbschaft)}(E)$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften $S_{G(Erbschaft)}(E)$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Zwischenschaltung der Holding im Erbschaftsfall in Prozent:

$$SV_{(Holding/Erbschaft)}^{rel}(E) = \frac{SV_{(Holding/Erbschaft)}(E)}{S_{G(Erbschaft)}(E)} * 100$$



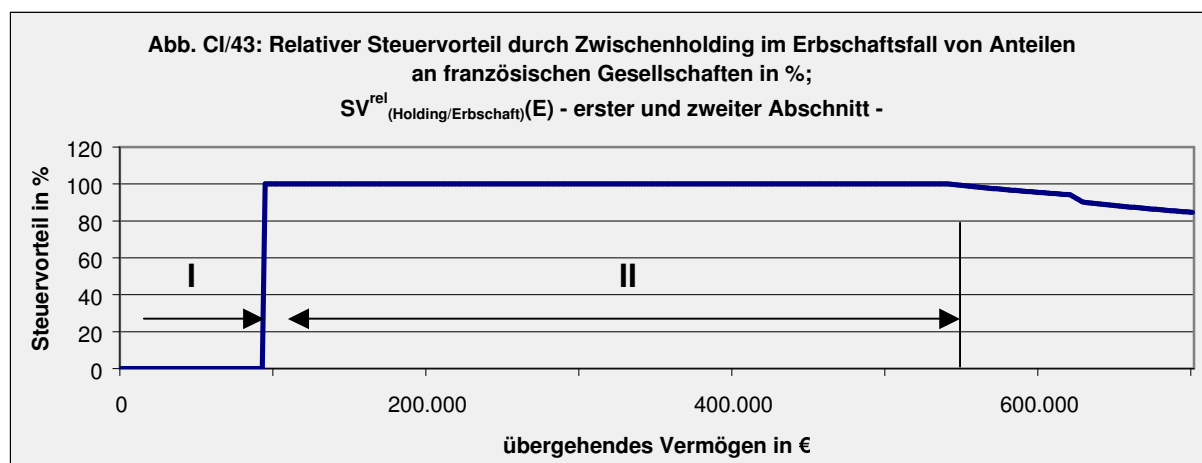
In Bezug auf die Höhe und die Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft})}(\text{E})$ in **drei Abschnitte** aufteilen:

Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 92.000 € beträgt **null**.

Vor der Zwischenschaltung der Holding wird im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften bis zu einem übergehenden Vermögen von 92.000 € keine Steuer erhoben. Der Betrag von 92.000 € entspricht dabei genau dem doppelten Freibetrag von 46.000 €. Die faktische Verdopplung des Freibetrages ist auf die französische Vergünstigung für das Vererben von Gesellschaftsanteilen zurückzuführen, die in einem fünfzigprozentigen Bewertungsabschlag besteht.¹

Nach der Zwischenschaltung der Holding unterliegt die Übertragung von Anteilen an der deutschen Zwischenholding ausschließlich der deutschen Steuerbelastung. Diese setzt aufgrund des persönlichen Freibetrages in Höhe von 205.000 € sowie den Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form des sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € und des 35-prozentigen Bewertungsabschlages erst ab einem übergehenden Vermögen von über 540.385 € ein.

Durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding wird im **Ergebnis** bis zu einem übergehenden Vermögen von 92.000 € **keine Steuerersparnis** erzielt.



Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von über 92.000 € bis 540.385 € beträgt das Ergebnis **100%** der ursprünglichen Steuerbelastung.

¹ vgl. Kapitel B III 3.3.1, Seite 162, Ausführungen zum Abschnitt I

Vor der Zwischenschaltung der Holding setzt die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften bereits ab einem übergehenden Vermögen von über 96.000 € ein.

Nach der Zwischenschaltung der Holding setzt die Besteuerung für die Übertragung von Anteilen an der deutschen Zwischenholding erst ab übergehendem Vermögen von über 540.385 € ein.

Im **Ergebnis** kann durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding die ursprüngliche Steuerbelastung für übergehendes Vermögen von über 96.000 € bis 540.385 € vollständig vermieden werden. Die **Steuerersparnis** durch den Einsatz der Zwischenholding beträgt **100 %** der ursprünglichen Steuerbelastung.

Das Ergebnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von über 540.385 € bis ∞ entspricht der Absenkung des deutschen Steuerniveaus durch die **Vergünstigungen des § 13a ErbStG**.

Dieser Funktionsabschnitt ist identisch mit dem dritten Abschnitt der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung})}(\text{E})$ im Rahmen des Kapitels C I 3.2.2.1 „Steuervorteil durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften“¹. Es wird deshalb auf die Erläuterungen und die graphische Darstellung des dritten Abschnittes der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung})}(\text{E})$ des Kapitels C I 3.2.2.1 verwiesen.²

3.2.3 Österreich

Im Rahmen der Übertragung von Anteilen an österreichischen Gesellschaften kann der Einsatz einer deutschen Zwischenholding zu einer Steuerersparnis führen.

Nachfolgend wird in einem **ersten Schritt** dargestellt, für welche der vier Übertragungskonstellationen³ eine Zwischenschaltung einer deutschen Holding zu einer Senkung der Gesamtsteuerbelastung führt. Führt eine Zwischenschaltung für eine Übertragungskonstellation zu einer möglichen Steuerersparnis, so wird im **zweiten Schritt** der entstehende Steuervorteil quantifiziert.

¹ Die Funktionsabschnitte der Funktion $SV_{(\text{Holding/Erbschaft})}(\text{E})$ (vgl. Tab. CI/31, Seite 307/308) und $SV_{(\text{Holding/Schenkung})}(\text{E})$ (vgl. Tab. CI/30, Seite 302 - 303) sind für übergehendes Vermögen von über 540.385 € identisch.

² vgl. Seite 305 - 306

³ vgl. Seite 130

Im Rahmen des **Schrittes eins** sind folgende Fälle zu unterscheiden:

	Anteile an einer österreichischen Kapitalgesellschaft		Anteile an einer österreichischen Personengesellschaft	
	Verschenken	Vererben	Verschenken	Vererben
Einbringung in eine deutsche Zwischenholding	Fall I: +	Fall II: +	Fall III: +	Fall IV: +
	+ Steuerersparnis möglich			

(Tab. CI/32: Mögliche Fälle der Zwischenschaltung einer deutschen Holding – Österreich)

Zu Fall I und II: Einbringung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften in eine deutsche Zwischenholding:

Das Verschenken und Vererben von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften unterliegt ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht.¹ Das Verschenken und Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften unterliegt ebenfalls ausschließlich der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht.² Da die Berechnung der deutschen Besteuerung grundsätzlich unabhängig vom Ort des Sitzes und der Geschäftsleitung der ausländischen Gesellschaft erfolgt, ist die Besteuerung für die Übertragung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung der Restriktionen des Kapitels A IV 6³ identisch mit der Besteuerung für die Übertragung von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften. Werden die Anteile an österreichischen oder US-amerikanischen Kapitalgesellschaften in eine deutsche Zwischenholding eingebracht, so unterliegt die Übertragung der Anteile an der deutschen Zwischenholding ebenfalls ausschließlich der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht. Ein erzielbarer Steuervorteil, der durch die Einbringung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften in eine deutsche Zwischenholding erreicht wird, ist somit identisch mit dem Steuervorteil, der durch die Einbringung von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften in eine deutsche Zwischenholding möglich ist. Es wird deshalb auf die Ausführungen zum Kapitel C I 3.2.1.3⁴ verwiesen.

¹ vgl. Kapitel B III 3.4.3, Seite 187 - 188

² vgl. Kapitel B III 3.2.3, Seite 149 - 150

³ vgl. Seite 16 - 17

⁴ vgl. Seite 295 - 299

Zu Fall III: Einbringung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften in eine deutsche Zwischenholding im Schenkungsfall

Das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften unterliegt sowohl der beschränkten österreichischen Steuerpflicht als auch der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht.¹ Die österreichische Schenkungsteuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet. Die Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen entspricht für den Großteil von übergehendem Vermögen dem deutschen Steuerniveau. Lediglich innerhalb von zwei Intervallen von übergehendem Vermögen übersteigt die österreichische Schenkungsteuer die deutsche Schenkungsteuer,² so dass es zu Anrechnungsüberhängen von österreichischer Schenkungsteuer kommt. Sowohl die absolute Höhe der Anrechnungsüberhänge als auch deren relative Höhe im Verhältnis zum übergehenden Vermögen ist als sehr gering einzustufen.³ Insgesamt entspricht somit die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften annähernd der deutschen Steuerbelastung.

Die Übertragung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften unterliegt ausschließlich der deutschen Steuerbelastung. Da die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften und die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften annähernd identisch ist, ergeben sich für die aufgezeigten Übertragungskonstellationen auch annähernd gleiche Steuervorteile durch Einschaltung einer deutschen Zwischenholding. Für die Berechnung und Darstellung des Steuervorteils durch Einbringung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften in eine Zwischenholding im Schenkungsfall wird deshalb auf die Ausführungen zur Einbringung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften in eine Zwischenholding (Fall I und II) verwiesen.

¹ vgl. zur Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften Kapitel B III 3.4.2, Seite 181 - 187

² Erstes Intervall: übergehendes Vermögen von 182.610 € bis 234.853 €; zweites Intervall: übergehendes Vermögen von 241.209 € bis 258.871 €; vgl. Abschnitt II und IV im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften, Seite 184 - 186.

³ Innerhalb des ersten Intervalls beträgt der maximale Anrechnungsüberhang ca. 672 € bei einem übergehendem Vermögen von 205.000 €, das entspricht ca. 0,33 % des übergehenden Vermögens. Innerhalb des zweiten Intervalls beträgt der maximale Anrechnungsüberhang ca. 830 € bei einem übergehendem Vermögen von 256.387 €, das entspricht ca. 0,32 % des übergehenden Vermögens.

Zu Fall IV: Einbringung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften in eine deutsche Zwischenholding für den Erbschaftsfall

Das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften unterliegt ausschließlich der beschränkten österreichischen Steuerpflicht.¹ Werden die Anteile an einer österreichischen Personengesellschaft in eine deutsche Zwischenholding eingebracht, so unterliegt die Übertragung der Anteile an der deutschen Zwischenholding ausschließlich der deutschen Besteuerung. Durch die Anwendung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form des zusätzlichen sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € sowie des 35-prozentigen Bewertungsabschlages für die Übertragung der Anteile an der deutschen Zwischenholding lassen sich durch die Zwischenschaltung der deutschen Holding in Abhängigkeit von der Höhe des übergehenden Vermögens Steuervorteile erzielen.

Mögliche Steuervorteile durch die Einbringung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften in eine deutsche Zwischenholding für den Erbschaftsfall (**Fall IV**) werden im **Schritt zwei** quantifiziert, indem von der Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften² die Funktion der Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding³ abgezogen wird. Ein entstehender Steuervorteil bzw. Steuernachteil wird durch die Funktion $SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}$ in Abhängigkeit des übergehenden Vermögens abgebildet:⁴

$$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = S_G(\text{Erbschaft/Pg})(E) - S_D(\text{Holding})(E)$$

übergehendes Vermögen (E) in €		Steuervorteil $SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}$ in €	
0	$\leq E \leq$	182.610	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0$
182.610	$< E \leq$	189.910	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,02E - 3.652,2$
189.910	$< E \leq$	189.947	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = E - 189.764$
189.947	$< E \leq$	197.210	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,025E - 4.565,25$
197.210	$< E \leq$	197.285	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = E - 196.845$
197.285	$< E \leq$	211.810	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,03E - 5.478,3$
211.810	$< E \leq$	211.961	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = E - 210.934$
211.961	$< E \leq$	226.410	$SV_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(E) = 0,035E - 6.391,35$

¹ vgl. Kapitel B III 3.4.1, Seite 175 - 180

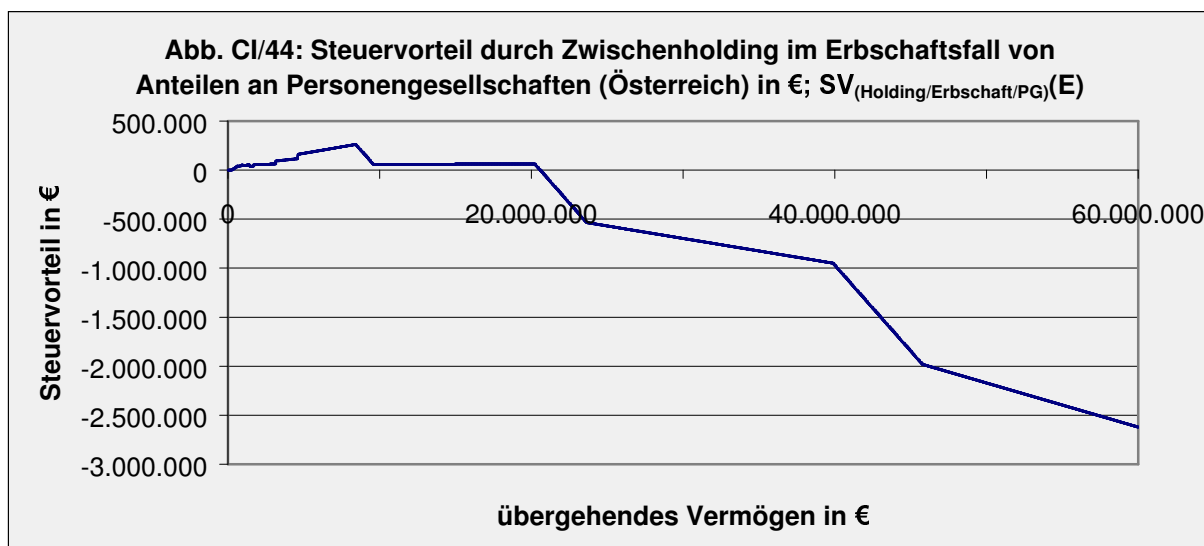
² vgl. Tab. BIII/41, Seite 180

³ vgl. Tab. CI/24, Seite 283

⁴ vgl. analytische Darstellung der Funktion in Tab. CI/33, Seite 313/314, Darstellung des absoluten Steuervorteils in Abb. CI/44, Seite 315; graphische Darstellung des prozentualen Steuervorteils in Abb. CI/45, Seite 315

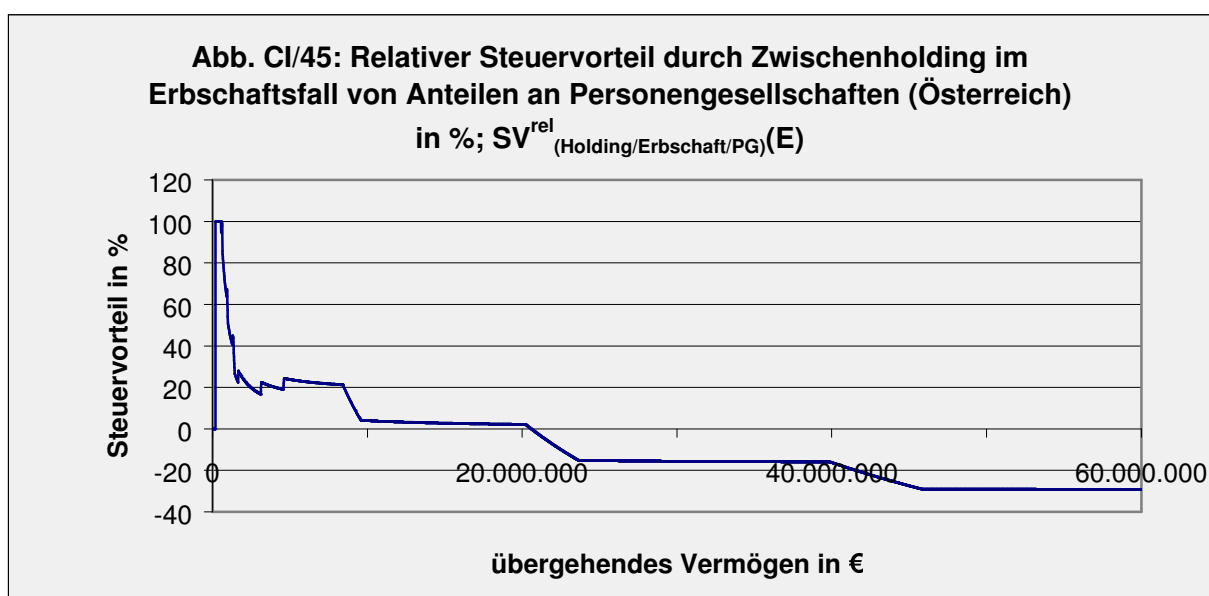
übergehendes Vermögen (E) in €		Steuervorteil $SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E)$ in €	
226.410	$< E \leq$	226.638	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = E - 224.877$
226.638	$< E \leq$	241.010	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,04E - 7.304,4$
241.010	$< E \leq$	241.625	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = E - 238.674$
241.625	$< E \leq$	255.610	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,05E - 9.130,5$
255.610	$< E \leq$	256.387	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = E - 251.960$
256.387	$< E \leq$	292.110	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,06E - 10.956,6$
292.110	$< E \leq$	293.287	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = E - 285.540$
293.287	$< E \leq$	328.610	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,07E - 12.782,7$
328.610	$< E \leq$	330.197	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = E - 318.390$
330.197	$< E \leq$	401.610	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,08E - 14.608,8$
401.610	$< E \leq$	404.017	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = E - 384.090$
404.017	$< E \leq$	540.385	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,09E - 16.434,9$
540.385	$< E \leq$	547.610	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,0445E + 8.153,1$
547.610	$< E \leq$	551.666	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,9545E - 490.172$
551.666	$< E \leq$	620.385	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,0545E + 6.327$
620.385	$< E \leq$	628.538	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = - 0,225E + 179.724$
628.538	$< E \leq$	912.610	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,0285E + 20.377$
912.610	$< E \leq$	920.812	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,9285E - 800.972$
920.812	$< E \leq$	934.231	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,0385E + 18.550,9$
934.231	$< E \leq$	979.154	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = - 0,215E + 255.377,9$
979.154	$< E \leq$	1.277.610	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,0125E + 32.600,9$
1.277.610	$< E \leq$	1.290.053	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,9025E - 1.104.472$
1.290.053	$< E \leq$	1.328.077	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,0225E + 30.774,8$
1.328.077	$< E \leq$	1.429.615	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = - 0,205E + 332.911,8$
1.429.615	$< E \leq$	1.642.610	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = - 0,0035E + 44.824,8$
1.642.610	$< E \leq$	1.659.392	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,8765E - 1.400.672$
1.659.392	$< E \leq$	3.102.610	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,0065E + 42.998,7$
3.102.610	$< E \leq$	3.136.564	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,8765E - 2.656.272$
3.136.564	$< E \leq$	4.562.610	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,0165E + 41.172,6$
4.562.610	$< E \leq$	4.614.139	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,8765E - 3.882.672$
4.614.139	$< E \leq$	8.406.539	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,0265E + 39.346,5$
8.406.539	$< E \leq$	9.571.769	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = - 0,175E + 1.733.263,5$
9.571.769	$< E \leq$	20.206.538	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = 0,0005E + 53.396,5$
20.206.538	$< E \leq$	23.626.692	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = - 0,175E + 3.599.643,5$
23.626.692	$< E \leq$	39.871.154	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = - 0,0255E + 67.446,5$
39.871.154	$< E \leq$	45.770.692	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = - 0,175 + 6.028.183,5$
45.770.692	$< E \leq$	∞	$SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = - 0,045E + 77.981,50$

(Tab. CI/33: Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften - Österreich)



Wird der Steuervorteil durch Zwischenschaltung der deutschen Holding $SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E)$ ins Verhältnis zur ursprünglichen Steuerbelastung vor Anwendung des Gestaltungsansatzes für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften $S_G(Erbschaft/Pg)(E)$ gesetzt und mit 100 multipliziert, so ergibt sich der relative Vorteil durch Zwischenschaltung der Holding in Prozent:

$$SV^{rel}_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E) = \frac{SV_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E)}{S_G(Erbschaft/Pg)(E)} * 100$$



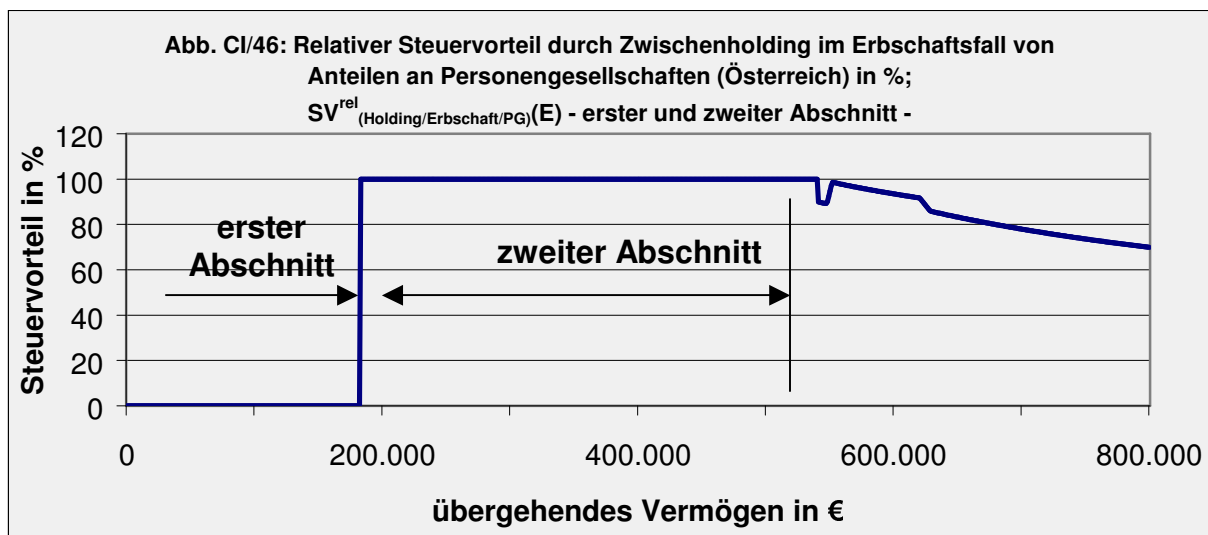
In Bezug auf die Höhe und die Zusammensetzung des Steuervorteils lässt sich die Funktion $SV^{rel}_{(Holding/Erbschaft/Pg)}(E)$ in **vier Abschnitte** aufteilen:

Das Ergebnis des **ersten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})(E)}$ für übergehendes Vermögen von 0 € bis 182.610 € beträgt **null**.

Vor der Zwischenschaltung der Holding unterliegt das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften aufgrund des DBA Österreich – Deutschland ausschließlich der österreichischen Steuerbelastung. Das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ist von der deutschen Besteuerung freigestellt. Aufgrund des österreichischen sachlichen und persönlichen Freibetrages von insgesamt 182.610 € unterliegt übergehendes Vermögen bis zu diesem Betrag keiner Besteuerung.

Nach der Zwischenschaltung der Holding unterliegt die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding ausschließlich der deutschen Besteuerung. Diese setzt aufgrund der Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form des sachlichen Freibetrages in Höhe von 225.000 € und des 35-prozentigen Bewertungsabschlages sowie aufgrund des persönlichen deutschen Freibetrages in Höhe von 205.000 € erst ab einem übergehendem Vermögen von über 540.385 € ein.

Im **Ergebnis** kann somit durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding für übergehendes Vermögen von bis zu 182.610 € **kein Steuervorteil** erzielt werden.



Im **zweiten Abschnitt** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})(E)}$ für übergehendes Vermögen von über 182.610 € bis 540.385 € beträgt das Ergebnis **100 %** der ursprünglichen Steuerbelastung.

Vor der Zwischenschaltung der Holding setzt die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften bereits ab Über-

schreiten des österreichischen sachlichen und persönlichen Freibetrages in Höhe von 182.610 € ein.

Nach der Zwischenschaltung der Holding setzt die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding erst ab einem übergehenden Vermögen von 540.385 € ein.

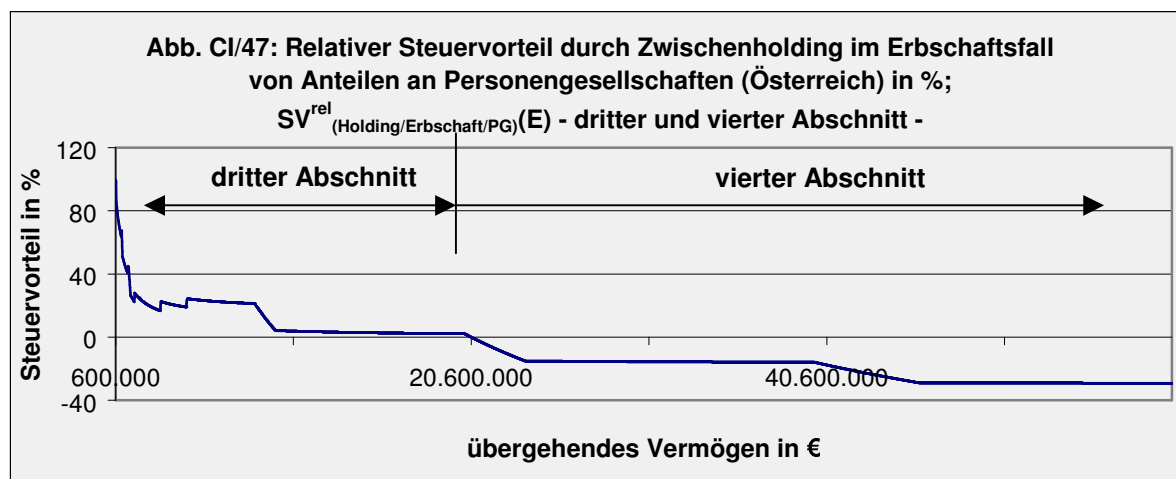
Im **Ergebnis** wird durch die Zwischenschaltung einer deutschen Holding für übergehendes Vermögen zwischen 182.610 € und 540.385 € die ursprüngliche Steuerbelastung vollständig vermieden. Die deutsche Holding führt somit zu einer **hundertprozentigen Steuerersparnis** im Vergleich zur ursprünglichen Steuerbelastung.

Das Ergebnis des **dritten Abschnitts** der Funktion $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/Pg})}(\text{E})$ für übergehendes Vermögen von über 540.385 € bis 20.569.391 € sinkt von einem prozentualen Vorteil **von 100 %** der ursprünglichen Steuerbelastung bis **auf 0%**.

Vor der Zwischenschaltung der Holding entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften dem österreichischen Steuerniveau.

Nach der Zwischenschaltung der Holding entspricht die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding dem um die Vergünstigungen des § 13a ErbStG abgesenkten deutschen Steuerniveau.

Im **Ergebnis** wird das österreichische Steuerniveau durch den Einsatz der deutschen Zwischenholding ersetzt durch das abgesenkte deutsche Steuerniveau. Das österreichische Steuerniveau ist grundsätzlich niedriger als das deutsche Steuerniveau. Aufgrund der Vergünstigungen des § 13a ErbStG ist jedoch für übergehendes Vermögen von 540.385 € bis 20.569.391 € die deutsche Steuerbelastung unter dem österreichischen Steuerniveau, so dass es zu einer Steuerersparnis kommt. Der hohe prozentuale Steuervorteil bei geringem übergehendem Vermögen innerhalb des Intervalls ist insbesondere auf die im Vergleich zu den österreichischen Freibeträgen höheren deutschen sachlichen und persönlichen Freibeträge zurückzuführen. Mit zunehmenden übergehendem Vermögen nimmt der Einfluss der größeren Freibeträge auf die prozentuale Steuerersparnis ab, sie wird zunehmend von dem 35-prozentigen Bewertungsabschlag geprägt. Da der deutsche Spitzensteuersatz auch unter Berücksichtigung des 35-prozentigen Bewertungsabschlages effektiv immer noch über dem österreichischen Steuersatz liegt, sinkt innerhalb des angegebenen Intervalls der Steuervorteil bis auf null ab.



Im **vierten Abschnitt** der Funktion $SV^{rel}_{(Holding/Erbschaft/PG)}(E)$ für übergehendes Vermögen von über 20.569.391 € bis ∞ führt das Ergebnis zu einer **Steuer mehrbelastung**.

Ab einem übergehendem Vermögen von über 20.569.391 € werden die Vergünstigungen des § 13a ErbStG überkompensiert durch den sehr geringen österreichischen Spitzensteuersatz von 15 %. Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ist geringer als die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding. Durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding wird eine **Steuer mehrbelastung** erzielt. Die **Zwischenschaltung einer deutschen Holding** ist somit für übergehendes Vermögen von über 20.569.391 € **nicht sinnvoll**.

3.3 Kritische Würdigung des Gestaltungsansatzes

Im Rahmen des Kapitels C I 3.2 ist dargestellt worden, für welche Übertragungskonstellation von ausländischem unternehmerischen Vermögen sich die Gesamtsteuerbelastung bei Annahme der im Kapitel A IV 6 aufgezeigten Restriktionen durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding absenken lässt. Die sich durch den Rechtsformwechsel ergebenden Steuervorteile werden als Funktion in Abhängigkeit vom übergehendem Vermögen berechnet.

Nachfolgend ist zu untersuchen, ob die unter Beachtung der Restriktionen des Kapitels A IV 6¹ ermittelten Steuervorteile durch **einmalige Ertragsteuerbelastungen** zu kürzen sind. Es ist zu prüfen, ob die **Einbringung** von Anteilen an ausländischen

¹ vgl. Seite 130

Gesellschaften in eine deutsche GmbH gegen Gewährung von Anteilen eine Ertragsteuerbelastung auslöst.

Werden Anteile an ausländischen Unternehmen in eine deutsche GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht, so handelt es sich aus ertragsteuerlicher Sicht um einen veräußerungs- bzw. tauschähnlichen Vorgang.¹ Nachfolgend ist festzustellen, ob dieser veräußerungs- bzw. tauschähnlicher Vorgang eine **deutsche Ertragsteuerbelastung** für den Einbringenden im Rahmen der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht und/oder eine **ausländische Ertragsteuerbelastung** infolge einer eventuell gegebenen beschränkten ausländischen Einkommensteuerpflicht aufgrund der Belegenheit des ausländischen unternehmerischen Vermögens unterliegt.

Deutschland:

Im Rahmen der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht ist die Einbringung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften steuerneutral möglich, wenn die folgenden Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 und 3 UmwStG erfüllt sind:

1. Einbringung eines Mitunternehmeranteils oder mehrheitsvermittelnder Anteile an Kapitalgesellschaften;
2. Einbringung in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft;
3. Der Einbringende erhält neue Anteile an der Kapitalgesellschaft;
4. Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland darf hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage nicht ausgeschlossen sein.

Bei den im Rahmen dieser Untersuchung eingebrachten Wirtschaftsgütern handelt es sich um einbringungsfähige Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften.² Der deutsche Erblasser bzw. Schenker³ bringt diese Anteile in eine deutsche Zwischenholding in der Rechtsform der GmbH, die unbeschränkt

¹ vgl. Umwandlungssteuererlass vom 25.03.1998, Rz. 20.01

² Begünstigt sind gemäß Umwandlungssteuererlass unter anderem Anteile an Kapitalgesellschaften, die sich im Privatvermögen des Einbringenden befinden (vgl. Umwandlungssteuererlass vom 21.08.2001, RZ 20.16). Für eine Einbringung nach § 20 UmwStG kommen auch Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften in Frage (vgl. Umwandlungssteuererlass vom 21.08.2001, RZ 20.17 für Kapitalgesellschaften und RZ 20.08 i.V.m. RZ 03.05 für Personengesellschaften).

³ Einbringender kann auch eine natürliche Person sein (vgl. Umwandlungssteuererlass vom 21.08.2001, RZ 20.05).

körperschaftsteuerpflichtig ist, ein und erhält dafür Anteile an der deutschen Zwischenholding. Veräußert der Erblasser bzw. Schenker diese Anteile, so würde ein Veräußerungsgewinn grundsätzlich von § 17 EStG erfasst, so dass das Besteuerungsrecht der BRD i.S.d. § 20 Abs. 3 UmwStG nicht beeinträchtigt würde.

Aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 und Abs. 3 UmwStG darf¹ die deutsche Zwischenholding nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG die eingebrachten Anteile mit dem Buchwert² ansetzen. Nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG gilt der Wert, mit dem die Zwischenholding die eingebrachten Anteile ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile an der deutschen Zwischenholding. Wählt die deutsche Zwischenholding als Wertansatz den Buchwert, entsteht für den Einbringenden **kein Veräußerungsgewinn**.³ Die dem Einbringenden gewährten Anteile an der deutschen Zwischenholding stellen einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 UmwStG mit Sperrfriskonsequenzen dar.

USA:

Die Einbringung von Anteilen an US-amerikanischen Kapital- und Personengesellschaften in eine deutsche GmbH ist gemäß Sec. 351 IRC steuerneutral möglich, wenn die Gegenleistung vollständig aus einer Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht und der Einbringende zu mindestens 80 % an der deutschen Zwischenholding beteiligt ist.⁴ Die Zwischenholding hat bei Erfüllung der Voraussetzungen die Anteile zu Buchwerten zu übernehmen, die gleichzeitig die Veräußerungskosten der eingebrachten Anteile und Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile des Einbringenden darstellen.⁵ Im Ergebnis löst somit die Einbringung von Anteilen an US-amerikanischen Kapital- und Personengesellschaften in eine deutsche Zwischenholding **keine US-amerikanische Ertragsbesteuerung** aus.⁶

¹ Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG hat die Zwischenholding ein Wahlrecht, ob sie die eingebrachten Anteile zum Buchwert, Teilwert oder einem beliebigen Zwischenwert ansetzt. Dieses Wahlrecht wird nicht aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften in Verbindung mit dem Maßgeblichkeitsprinzip eingeschränkt (vgl. Maiterth/Müller, 2001, Seite 116). Ein Veräußerungsgewinn für den Einbringenden würde entstehen, wenn die Kapitalgesellschaft die eingebrachten Anteile zu einem höheren Wert als den Buchwert ansetzen würde (vgl. Maiterth/Müller, 2001, Seite 135).

² Als Buchwert gilt dabei nach § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG der Wert, mit dem der Erblasser bzw. Schenker die eingebrachten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Einlage nach den steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften anzusetzen hat.

³ vgl. Maiterth/Müller, 2001, Seite 135

⁴ vgl. Grotherr, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1996, Seite 1197 - 1198

⁵ vgl. Grotherr, 1997, Seite 205 - 206

⁶ vgl. Stein/Becker, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1998, Seite 1374

Frankreich:

Die Einbringung von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften in eine deutsche Zwischenholding gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten wird in Frankreich als Anteilstausch ausgelegt.¹ Dieser Anteilstausch wird gem. Art. 150-OB CGI als ein nicht steuerbarer Tatbestand gewertet.² Durch die Einbringung von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften in eine deutsche Zwischenholding entsteht somit **keine französische Ertragsteuerbelastung**.³

Österreich:

Wird ein Anteil an einer österreichischen Personengesellschaft oder Anteile an einer österreichischen Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen in eine deutsche Kapitalgesellschaft⁴ eingebracht, so stellt dieser Vorgang eine steuerlich begünstigte Einbringung im Sinne des § 12 UmgrStG dar. Für die Anwendung des österreichischen Umgründungssteuergesetzes ist es dabei gleichgültig, ob der Einbringende eine natürliche oder juristische, beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Person ist.⁵ Als übernehmende Körperschaft kommt gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 2 UmgrStG auch eine deutsche Kapitalgesellschaft in Frage. Die übernehmende Körperschaft kann die Buchwerte gemäß § 18 UmgrStG fortführen. Der von der übernehmenden Körperschaft fortgeführte Buchwertansatz gilt zugleich gem. § 20 Abs. 2 UmgrStG als Anschaffungskosten des Einbringenden für die gewährten Anteile, so dass die Einbringung ertragsteuerneutral möglich ist.⁶ Durch den Einbringungsvorgang ergeben sich somit **keine österreichischen Ertragsteuerbelastungen**.⁷

Im **Ergebnis** kann der Einbringungsvorgang so abgewickelt werden, dass weder deutsche noch ausländische Ertragsteuern anfallen. Die im Rahmen des Kapitels C I 3.2 ermittelten Erbschaftsteuervorteile müssen somit nicht durch einmalige Ertragsteuerbelastungen korrigiert werden.

¹ vgl. Hellio/Thill, 2002, Seite 173

² vgl. Hellio/Thill, 2002, Seite 173

³ vgl. Stein/Becker, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1998, Seite 1374

⁴ Die Anteile an der österreichischen Kapitalgesellschaft müssen mindestens 25 % des Nennkapitals betragen.

⁵ vgl. Schwarzinger/Wiesner, 1997, Seite 471

⁶ vgl. Grotherr, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1996, Seite 1183

⁷ vgl. Stein/Becker, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1998, Seite 1374

Neben der Überprüfung von einmaligen Ertragsteuerbelastungen aufgrund der Einbringung des ausländischen unternehmerischen Vermögens in eine deutsche Zwischenholding müssen im Rahmen einer Steuerplanung grundsätzlich auch die Folgen im Rahmen der **laufenden Besteuerung** berücksichtigt werden. Vor der Einbringung in die deutsche Zwischenholding unterlagen die laufenden Einkünfte aus dem ausländischen unternehmerischen Vermögen ohne Berücksichtigung von Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich der ausländischen Ertragsbesteuerung und der deutschen Einkommensteuer. Nach der Einbringung ergibt sich jedoch eine abgeänderte deutsche Ertragsteuerbelastung, da die ausländischen Einnahmen zunächst von einer körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft vereinnahmt werden, bevor sie dann gegebenenfalls an die Anteilseigner ausgeschüttet werden. Für die Untersuchung derartiger steuerlicher Konsequenzen ist die Einbeziehung eines **mehrperiodigen Planungshorizontes** erforderlich, welcher aufgrund des Umfangs nicht im Rahmen dieser Untersuchung weiter verfolgt werden kann.

C II Länderspezifische Zusammenfassung und Auswertung der Einzelgestaltungsansätze

Im Kapitel C I wurde in einem ersten Schritt untersucht, für welche Übertragungskonstellation¹ die Anwendung eines Gestaltungsansatzes zu einer möglichen Senkung der Gesamtsteuerbelastung führen kann. Die Quantifizierung eines Steuervorteils wurde in einem zweiten Schritt analysiert. Im Rahmen des Schrittes zwei fiel auf, dass die Höhe und die Zusammensetzung des möglichen erzielbaren Steuervorteils insbesondere von der Höhe des übergehenden Vermögens abhängig ist. Sowohl die Untersuchungen des Schrittes eins als auch des Schrittes zwei bezogen sich dabei ausschließlich **jeweils** auf die **isolierte Betrachtung eines Gestaltungsansatzes**.

Nachfolgend werden die einzelnen Gestaltungsansätze **länderspezifisch** in ihrer Wirkungsweise **zusammenfassend dargestellt** und **miteinander verglichen**. Die nachfolgenden Darstellungen sollen insbesondere folgende Fragestellungen beantworten:

- a) Für welche Übertragungskonstellation führt welcher Gestaltungsansatz zu einer Steuerersparnis?
- b) Falls unterschiedliche Gestaltungsansätze für eine Übertragungskonstellation zu einer Steuerersparnis führen, welcher Gestaltungsansatz führt zur geringsten Gesamtsteuerbelastung?
- c) Kann durch Kombination von Einzelgestaltungsansätzen eine höhere Steuerersparnis erzielt werden als durch die Anwendung eines Einzelgestaltungsansatzes?

Die länderspezifischen Untersuchungen erfolgen in **drei Schritten**.

Im Rahmen des **Schrittes eins** wird zusammenfassend dargestellt, für welche der vier Übertragungskonstellationen welcher Gestaltungsansatz zu einer Steuerersparnis führen kann.

Die Berechnungen der Steuerbelastungen für die vier Übertragungskonstellationen sowie die Anwendung der drei Gestaltungsansätze führen zu Gesamtsteuerbelastungen in unterschiedlicher Höhe, die im Rahmen des **Schrittes zwei** in **Gesamtsteuerbelastungsstufen** gruppiert werden. Die Gesamtsteuerbelastungsstufen

¹ vgl. Seite 130

beschreiben das die Gesamtsteuerbelastung bestimmende Steuerniveau.¹ Die unterschiedlichen Gesamtsteuerbelastungsstufen werden nach der Höhe der Gesamtsteuerbelastung in aufsteigender Reihenfolge dargestellt.

Im **dritten Schritt** wird untersucht, auf welche Weise sich die Gesamtsteuerbelastung durch Anwendung von Gestaltungsansätzen senken lässt. Es wird insbesondere herausgestellt,

- ob sich die Gesamtsteuerbelastung für eine ursprünglich gewählte Übertragungskonstellation nur durch einen Gestaltungsansatz senken lässt, oder ob verschiedene Gestaltungsansätze alternativ gewählt werden können;
- ob nur eine Kombination von Gestaltungsansätzen zu einer Steuerersparnis führt;
- falls unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten alternativ eingesetzt werden können, welcher Ansatz zur höchsten Steuerersparnis führt.

Die Steuerersparnis wird dabei nicht mehr wie im Kapitel C I als absolute Eurowerte dargestellt sondern als Wechsel von einer höheren Steuerbelastungsstufe zu einer niedrigeren Steuerbelastungsstufe. Die Untersuchung des Steuervorteils erfolgt in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen.

¹ Die Zusammensetzungen der Gesamtsteuerbelastungen sowie das die Gesamtsteuerbelastungen bestimmende Steuerniveau sind den Ausführungen des Kapitels B III sowie C I zu entnehmen.

1 USA

Für eine länderspezifische Darstellung der Wirkungsweise der Einzelgestaltungsansätze sowie deren Vergleich und simultane Anwendung wird zunächst in einem **ersten Schritt** ein Überblick über die Wirkungsweise der Einzelgestaltungsansätze in Abhängigkeit von der ursprünglich gewählten Übertragungskonstellation gegeben:

	Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft	Vererben von Anteilen an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft	Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft	Verschenken von Anteilen an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft
1 Wechsel der Übertragungsart ¹	-	-	+	-
2 Wechsel der Rechtsform ²	+	-	+	-
3 Einbringung in eine deutsche Zwischenholding ³	+	+	+	+
- der Gestaltungsansatz kann zu keiner Steuerersparnis oder zu einer Steuermehrbelastung führen + der Gestaltungsansatz kann zu einer Steuerersparnis führen				

(Tab. CII/1: Übersicht möglicher Steuerersparnisse durch Anwendung von Gestaltungsansätzen – USA)

Im Rahmen der Übersicht der Tab. CII/1 fällt bereits auf, dass der Einsatz einer deutschen Zwischenholding immer zu einer Steuerersparnis führen kann. Weiterhin fällt auf, dass für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“ jeder der drei Gestaltungsansätze zu einer Steuerersparnis führen kann.

Die Gesamtsteuerbelastungen, die sich aufgrund der vier unterschiedlichen Übertragungskonstellationen sowie durch Anwendung der drei Gestaltungsansätze ergeben,

¹ vgl. Kapitel C I 1.2.1, Seite 205 - 211

² vgl. Kapitel C I 2.2.1, Seite 232 - 241

³ vgl. Kapitel C I 3.2.1, Seite 284 - 299

lassen sich in einem **zweiten Schritt** als **Gesamtsteuerbelastungsstufen** kategorisieren.¹ Die Gesamtsteuerbelastungsstufen geben an, mit welchem Steuerniveau die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen belastet ist.² Die Gesamtsteuerbelastungsstufen sind in der Tab. CII/2 nach zunehmender Höhe geordnet. Für eine Übertragungskonstellation können dabei für unterschiedliche Intervalle von übergehendem Vermögen unterschiedliche Gesamtsteuerbelastungsstufen realisiert werden.

Gesamtsteuerbelastungsstufen	Höhe der Gesamtsteuerbelastung	Spezifizierung der Steuerbelastung
0		Es fällt keine Steuer an.
D _{min}		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem deutschen Steuerniveau unter Berücksichtigung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG .
D		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem deutschen Steuerniveau ohne die Vergünstigungen des § 13a ErbStG .
A _E		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem höheren amerikanischen Erbschaftsteuerniveau ; es entsteht ein Anrechnungsüberhang an amerikanischer Erbschaftsteuer.
A _S		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem höheren amerikanischen Schenkungsteuerniveau ; es entsteht ein Anrechnungsüberhang an amerikanischer Schenkungsteuer.

(Tab. CII/2: Gesamtsteuerbelastungsstufen USA)


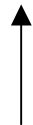
Im **dritten Schritt** erfolgt, aufbauend auf die Schritte eins und zwei, eine Darstellung der Vorteilhaftigkeit der Anwendung der Gestaltungsansätze in Abhängigkeit von der Höhe des übergehenden Vermögens.³

Das übergehende Vermögen wird dafür in **fünf Intervalle** aufgeteilt.

¹ vgl. Tab. CII/2, Seite 326

² Die Informationen über die realisierten Steuerniveaus der Gesamtsteuerbelastungen für die vier Übertragungskonstellationen werden den Kapiteln B III 3.1 und C I 3.2.1 entnommen.

³ vgl. zusammenfassende Darstellung in Tab. CII/3, Seite 327

übergehendes Vermögen E in €	Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft ¹	Vererben von Anteilen an einer US- amerikanischen Kapitalgesellschaft ²	Verschenken eines Mitunternehmeran- teils an einer US-amerikanischen Per- sonengesellschaft ³	Verschenken von Anteilen an einer US-amerikanischen Kapitalgesell- schaft ⁴	Vererben und Verschenken von Anteil- en an einer deutschen Zwischenholding ⁵
0 ≤ E ≤ 10.000	0	0	0	0	0
10.000 < E ≤ 205.000	0	0	A _S	0	0
205.000 < E ≤ 540.385	D	D	A _S	D	0
540.385 < E ≤ 2.400.172	D	D	A _S	D	D _{min}
2.400.172 < E ≤ ∞	A _E	D	A _S	D	D _{min}
 Von der ursprünglich gewählten Übertra- gungskonstellation ...	 ... durch Anwendung von Gestaltungsansätzen zur Über- tragungskonstellation mit einer niedrigeren Gesamtsteuer- belastung				
Übertragungskonstellation, welche unter Modellannahmen zur geringsten erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gesamtbelastung führt.					

(Tab. CII/3: Auswahl von Gestaltungsansätzen in Abhängigkeit vom übergehendem Vermögen – USA)

¹ vgl. Kapitel B III 3.2.1, Tab. BIII/22, Seite 143

² vgl. Kapitel B III 3.2.3, Tab. BIII/26, Seite 150

³ vgl. Kapitel B III 3.2.2, Tab. BIII/25, Seite 149

⁴ vgl. Kapitel B III 3.2.3, Tab. BIII/26, Seite 150

⁵ vgl. Kapitel C I 3.2, Tab. CI/24, Seite 283

Erstes Intervall: Übergehendes Vermögen von 0 € bis einschließlich zur Höhe des US-amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrages (10.000 €):

Für alle Übertragungskonstellationen wird bereits das niedrigst mögliche Steuerniveau „0“ realisiert. Die Anwendung eines Gestaltungsansatzes kann somit zu keiner Steuerersparnis führen.

Zweites Intervall: Übergehendes Vermögen über dem amerikanischen Schenkungsteuerfreibetrag bis einschließlich zur Höhe des deutschen persönlichen Freibetrages (205.000 €):

Für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“ wird die Gesamtsteuerbelastungsstufe „A_S“ realisiert. Eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung auf die niedrigste Stufe „0“ ist **alternativ** durch folgende Gestaltungsansätze möglich:

- a) durch einen Rechtsformwechsel von der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft;
- b) durch einen Wechsel der Übertragungsart von der Schenkung zur Erbschaft;
- c) durch eine Kombination von Rechtsformwechsel und Übertragungsart;
- d) durch Einbringung in eine deutsche Zwischenholding.

Da für die anderen drei Übertragungskonstellationen bereits das niedrigst mögliche Steuerniveau „0“ realisiert wird, wird für sie kein Gestaltungsansatz angewendet.

Drittes Intervall: übergehendes Vermögen über dem deutschen persönlichen Freibetrag bis einschließlich zur Höhe des sachlichen Freibetrages und Berücksichtigung des fünfunddreißigprozentigen Bewertungsabschlages des § 13a ErbStG sowie des deutschen persönlichen Freibetrages (zusammen: 540.385 €):

Für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“ wird die Gesamtsteuerbelastung „A_S“ realisiert. Eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung auf eine niedrigere Stufe ist alternativ durch die im Rahmen des zweiten Intervalls aufgeführten Gestaltungsansätze möglich. Während die Ansätze a) bis c) zu einer Absenkung auf die Gesamtsteuerbelastungsstufe „D“ führen, wird ausschließlich durch die Einbringung in eine deutsche Zwischenholding das niedrigste Steuerniveau von „0“ erzielt.

Für die Übertragungskonstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“, „Vererben von Anteilen an einer US-

amerikanischen Kapitalgesellschaft“ und „Verschenken von Anteilen an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft“ besteht eine Steuerbelastung auf der Stufe „**D**“. Eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung ist für diese Übertragungskonstellationen ausschließlich durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding möglich. Durch die Einbringung in eine deutsche Zwischenholding wird die niedrigst mögliche Steuerbelastungsstufe „**0**“ erreicht.

Viertes Intervall: übergehendes Vermögen über dem deutschen persönlichen Freibetrag und den Vergünstigungen des § 13a ErbStG (insges. 540.385 €) bis einschließlich 2.400.172 €:

Die Aussagen des dritten Intervalls treffen grundsätzlich analog auf das vierte Intervall zu. Es besteht lediglich eine Abweichung zum dritten Intervall. Im Rahmen des dritten Intervalls wird durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding die niedrigste Gesamtsteuerbelastungsstufe „**0**“ erreicht. Im Rahmen des vierten Intervalls kann durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding lediglich die zweitniedrigste Gesamtsteuerbelastungsstufe „**D_{min}**“ realisiert werden, da ab einem übergehendem Vermögen von 540.385 € deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben wird.

Fünftes Intervall: übergehendes Vermögen von über 2.400.172 €:

Die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft“ unterliegt der höchsten Gesamtsteuerbelastungsstufe „**A_S**“. Eine Absenkung der Steuerbelastung ist alternativ durch die im Rahmen des zweiten Intervalls von a) bis d) aufgeführten Gestaltungsansätze möglich. Die Ansätze a) bis d) führen jedoch zu unterschiedlichen Steuerersparnissen. Der Ansatz b) führt zur Realisierung der Gesamtsteuerbelastungsstufe „**A_E**“ und somit zur geringsten Ersparnis. Durch Anwendung der Ansätze a) und c) wird durch die Absenkung der Gesamtsteuerbelastung auf die Stufe „**D**“ eine im Vergleich zur Anwendung des Gestaltungsansatzes b) höhere Steuerersparnis erzielt. Ausschließlich der Ansatz d) führt zu einer weitergehenden Steuerabsenkung auf die Stufe „**D_{min}**“.

Das Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer US-amerikanischen Personengesellschaft unterliegt der Gesamtsteuerbelastungsstufe „**A_E**“. Durch die Gestaltungsansätze a) und c) wird jeweils das niedrigere Steuerniveau „**D**“ erzielt. Auch für

diese Übertragungskonstellation führt ausschließlich der Einsatz einer deutschen Zwischenholding zur niedrigsten Gesamtsteuerbelastungsstufe „**D_{min}**“.

Die Übertragungskonstellationen „Vererben von Anteilen an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft und „Verschenken von Anteilen an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft“ werden mit der Gesamtsteuerbelastungsstufe „**D**“ besteuert. Für sie kommt ausschließlich der Gestaltungsansatz der Einbringung in eine deutsche Zwischenholding zur Anwendung, welche eine Absenkung der Steuerbelastung auf die Stufe „**D_{min}**“ bewirkt.

2 Frankreich

Analog der Vorgehensweise für die USA wird auch für die länderspezifische Darstellung der Wirkungsweise der Einzelgestaltungsansätze sowie deren Zusammenspiel für Frankreich in einem **ersten Schritt** ein Überblick über die Wirkungsweise der Einzelgestaltungsansätze in Abhängigkeit von der ursprünglich gewählten Übertragungskonstellation gegeben:

	Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer französischen Personengesellschaft	Vererben von Anteilen an einer französischen Kapitalgesellschaft	Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer französischen Personengesellschaft	Verschenken von Anteilen an einer französischen Kapitalgesellschaft
1 Wechsel der Übertragungsart ¹	-	-	+	+
2 Wechsel der Rechtsform ²	-	-	-	-
3 Einbringung in eine deutsche Zwischenholding ³	+	+	+	+
- der Gestaltungsansatz kann zu keiner Steuerersparnis oder zu einer Steuermehrbelastung führen				
+ der Gestaltungsansatz kann zu einer Steuerersparnis führen				

(Tab. CII/4: Übersicht möglicher Steuerersparnisse durch Anwendung von Gestaltungsansätzen – Frankreich)

¹ vgl. Kapitel C I 1.2.2, Seite 211 - 218

² vgl. Kapitel C I 2.2.2, Seite 241 - 242

³ vgl. Kapitel C I 3.2.2, Seite 300 - 310

Aus der Tab. CII/4 gehen bereits zwei Besonderheiten bezüglich der Einzelgestaltungsansätze hervor: Zum einen führt bei keiner Übertragungskonstellation der Gestaltungsansatz „Wechsel der Rechtsform“ zu einer Steuerersparnis. Zum anderen kann der Einsatz einer Zwischenholding bei jeder Übertragungskonstellation zu einer Steuerersparnis führen.

In einem **zweiten Schritt** werden die Gesamtsteuerbelastungen, die aufgrund der vier unterschiedlichen Übertragungskonstellationen und der Anwendung der drei Gestaltungsansätze realisiert werden, in **Gesamtsteuerbelastungsstufen** eingeteilt.¹ Die Stufen geben wieder, mit welchem Steuerniveau der Übergang von ausländischem unternehmerischen Vermögen belastet wird.² Die unterschiedlichen Gesamtsteuerbelastungsstufen sind in der Tab. CII/5 nach der zunehmenden Steuerbelastung abgebildet. In Abhängigkeit des übergehenden Vermögens können für eine Übertragungskonstellation unterschiedliche Gesamtsteuerbelastungsstufen realisiert werden.

Gesamtsteuer-Belastungsstufen	Höhe der Gesamtsteuerbelastung	Spezifizierung der Steuerbelastung
0		Es fällt keine Steuer an.
D _{min}		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem deutschen Steuerniveau unter Berücksichtigung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG .
D		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem deutschen Steuerniveau ohne die Vergünstigungen des § 13a ErbStG .
A _E		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem höheren französischen Erbschaftsteuerniveau ; es entsteht ein Anrechnungsüberhang an französischer Erbschaftsteuer.
A _S		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem höheren französischen Steuerniveau ; es entsteht ein Anrechnungsüberhang an französischer Schenkungsteuer.

(Tab. CII/5: Gesamtsteuerbelastungsstufen Frankreich)

¹ vgl. Tab. CII/5, Seite 331

² Die Informationen über die realisierten Steuerniveaus der Gesamtsteuerbelastungen für die vier Übertragungskonstellationen und der Berücksichtigung der Gestaltungsansätze werden den Kapiteln B III 3.2 und C I 3.2.2 entnommen.

Aufbauend auf die Schritte eins und zwei erfolgt im **Schritt drei** eine Darstellung der Vorteilhaftigkeit der Anwendung der Gestaltungsansätze in Abhängigkeit der Höhe des übergehenden Vermögens.

übergehendes Vermögen in €	Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer französischen Personengesellschaft ¹	Vererben von Anteilen an einer franzö- sischen Kapitalgesellschaft ²	Verschenken eines Mitunternehmeran- teils an einer französischen Personen- gesellschaft ³	Verschenken von Anteilen an einer französischen Kapitalgesellschaft ⁴	Vererben und Verschenken von Anteil- len an einer deutschen Zwischenholding ⁵
$0 \leq E \leq 46.000$	0	0	0	0	0
$46.000 < E \leq 92.000$	0	0	A _S	A _S	-
$92.000 < E \leq 478.600$	A _E	A _E	A _S	A _S	0
$478.600 < E \leq 506.000$	D	D	A _S	A _S	0
$506.000 < E \leq 540.385$	D	D	D	D	0
$540.385 < E \leq \infty$	D	D	D	D	D _{min}

↓ Von der ursprünglich
gewählten Übertra-
gungskonstellation ...

↑ ... durch Anwendung von Gestaltungsansätzen zur Über-
tragungskonstellation mit einer niedrigeren Gesamtsteuer-
belastung

Übertragungskonstellation, welche unter Modellannahmen zur geringsten erbschaft- und
schenkungsteuerlichen Gesamtbelastung führt.

(Tab. CII/6: Auswahl von Gestaltungsansätzen in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen – Frankreich)

¹ vgl. Kapitel B III 3.3.1, Tab. BIII/33, Seite 163/164

² vgl. Kapitel B III 3.3.1, Tab. BIII/33, Seite 163/164

³ vgl. Kapitel B III 3.3.2, Tab. BIII/36, Seite 169

⁴ vgl. Kapitel B III 3.3.2, Tab. BIII/36, Seite 169

⁵ vgl. Kapitel C I 3.2, Tab. CI/24, Seite 283

Im Rahmen des Schrittes drei wird das übergehende Vermögen in **sechs Intervalle** aufgeteilt.¹

Erstes Intervall: übergehendes Vermögen von 0 € bis einschließlich zur Höhe des französischen Freibetrages (46.000 €):

Das niedrigst mögliche Steuerniveau „0“ wird bereits von allen Übertragungskonstellationen erreicht. Die Anwendung eines Gestaltungsansatzes ist somit für keine Übertragungskonstellation sinnvoll.

Zweites Intervall: übergehendes Vermögen über dem französischen Freibetrag (46.000 €) bis zur Höhe des zweifachen französischen Freibetrages (92.000 €):

Die Übertragungskonstellationen „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer französischen Personengesellschaft“ und „Verschenken von Anteilen an einer französischen Kapitalgesellschaft“ führen jeweils zur höchsten Gesamtsteuerbelastungsstufe „A_S“. Die Gesamtsteuerbelastung lässt sich **alternativ** durch folgende Gestaltungsansätze auf das niedrigst mögliche Steuerniveau „0“ absenken:

- a) durch einen Wechsel der Übertragungsart von der Schenkung zur Erbschaft;
- b) durch eine Kombination aus Wechsel der Übertragungsart von der Schenkung zur Erbschaft sowie einen Rechtsformwechsel;
- c) durch Einbringung in eine deutsche Zwischenholding.

Die Übertragungskonstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer französischen Personengesellschaft“ sowie „Vererben von Anteilen an einer französischen Kapitalgesellschaft“ unterliegen bereits der niedrigsten Gesamtsteuerbelastungsstufe „0“, so dass die Anwendung eines Gestaltungsansatzes nicht erforderlich ist.

Drittes Intervall: übergehendes Vermögen über dem zweifachen französischen Freibetrag (92.000 €) bis einschließlich 478.600 €:

Für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer französischen Personengesellschaft“ und „Verschenken von Anteilen an einer französischen Kapitalgesellschaft“ lassen sich die Gesamtsteuerbelastungen durch die in den Ausführungen zum zweiten Intervall genannten Ansätze senken. Abweichend zum zweiten Intervall führen nun aber die unter a) und b) aufgeführten Gestaltungsansätze lediglich zu einer Absenkung der Steuerbelastung auf die Gesamtsteuer-

¹ vgl. Tab. CII/6, Seite 332

erbelastungsstufe „**A_E**“. Ausschließlich durch Einbringung in eine deutsche Zwischenholding ist eine Absenkung auf das niedrigste Steuerniveau „**0**“ erreichbar.

Die Übertragungskonstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer französischen Personengesellschaft“ sowie „Vererben von Anteilen an einer französischen Kapitalgesellschaft“ werden mit der Gesamtsteuerbelastungsstufe „**A_E**“ besteuert. Für sie kommt ausschließlich der Einsatz einer deutschen Zwischenholding, welcher zu dem geringst möglichen Steuerniveau „**0**“ führt, in Frage.

Viertes Intervall: übergehendes Vermögen von über 478.600 € bis 506.000 €:

Analog zum zweiten und dritten Intervall lassen sich für die Übertragungskonstellationen „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer französischen Personengesellschaft“ und „Verschenken von Anteilen an einer französischen Kapitalgesellschaft“ die Gesamtsteuerbelastung der Stufe „**A_S**“ durch die Ansätze a) bis c) **alternativ** absenken. Durch die Ansätze a) und b) wird die niedrigere Gesamtsteuerbelastungsstufe „**D**“ erreicht. Ausschließlich durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding ist die Realisierung des niedrigst möglichen Steuerniveaus „**0**“ erreichbar.

Die Übertragungskonstellationen „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer französischen Personengesellschaft“ und „Vererben von Anteilen an einer französischen Kapitalgesellschaft“ unterliegen der Gesamtsteuerbelastung „**D**“. Eine Absenkung des Steuerniveaus auf die Stufe „**0**“ ist nur durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding möglich.

Fünftes Intervall: übergehendes Vermögen von über 506.000 € bis zum übergehenden Vermögen, welches den persönlichen deutschen Freibetrag sowie den sachlichen deutschen Freibetrag unter Berücksichtigung des fünfunddreißigprozentigen Bewertungsabschlages (zusammen: 540.385 €) übersteigt; **und sechstes Intervall** für übergehendes Vermögen von über 540.385 €:

Alle vier Übertragungskonstellationen unterliegen der Gesamtsteuerbelastungsstufe „**D**“. Eine Absenkung lässt sich für alle vier Übertragungskonstellationen ausschließlich durch Zwischenschaltung einer deutschen Holding erreichen. Die einzige Abweichung zwischen dem fünften und sechsten Intervall besteht darin, dass durch den Einsatz einer Zwischenholding innerhalb des fünften Intervalls die Gesamtsteuerbelastungsstufe „**0**“ und innerhalb des sechsten Intervalls die höhere Stufe „**D_{min}**“ erreicht wird, da ab einem übergehendem Vermögen von 540.385 € deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer entsteht.

3 Österreich

Analog der Vorgehensweise für die Staaten USA und Frankreich erfolgt auch für Österreich in einem **ersten Schritt** ein Überblick über die Wirkungsweise der Einzelgestaltungsansätze in Abhängigkeit von der ursprünglich gewählten Übertragungskonstellation.¹ Darauf aufbauend wird die Wirkungsweise der Einzelgestaltungsansätze sowie deren Vergleich und simultane Anwendung in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen dargestellt.

	Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft	Vererben von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft	Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft	Verschenken von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft
1 Wechsel der Übertragungsart ²	-	-	+	-
2 Wechsel der Rechtsform ³	-/+	-/+	+	-
3 Einbringung in eine deutsche Zwischenholding ⁴	-/+	+	+	+
- der Gestaltungsansatz kann zu keiner Steuerersparnis oder zu einer Steuermehrbelastung führen + der Gestaltungsansatz kann zu einer Steuerersparnis führen -/+ der Gestaltungsansatz kann zu keiner Steuerersparnis oder zu einer Steuermehrbelastung oder zu einer Steuerersparnis führen				

(Tab. CII/7: Übersicht möglicher Steuerersparnisse durch Anwendung von Gestaltungsansätzen – Österreich)

Im Rahmen der Übersicht CII/7 fällt bereits auf, dass für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils“ jede der drei Einzelgestaltungsansätze zu einer möglichen Steuerersparnis führen kann. Im Vergleich zu den Ausführun-

¹ vgl. Tab. CII/7, Seite 335

² vgl. Kapitel C I 1.2.3, Seite 219 - 225

³ vgl. Kapitel C I 2.2.3, Seite 242 - 256

⁴ vgl. Kapitel C I 3.2.3, Seite 310 - 318

gen zur USA und Frankreich fällt auf, dass der Gestaltungsansatz des Einsatzes einer deutschen Zwischenholding auch zu einer Steuermehrbelastung führen kann.

Für die vier Übertragungskonstellationen ergeben sich im Rahmen der Berechnung der Gesamtsteuerbelastung sowie aufgrund der Anwendung der Gestaltungsansätze in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen unterschiedliche Gesamtsteuerbelastungen. Im **Schritt zwei** werden die unterschiedlichen Gesamtsteuerbelastungen zu Steuerbelastungsstufen zusammengefasst.

Gesamtsteuerbelastungsstufe	Höhe der Gesamtsteuerbelastung	Spezifizierung der Steuerbelastung
0		Es fällt keine Steuer an.
Ö _{niedrig}		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem österreichischen Steuerniveau . Die Vergünstigungen des § 13a ErbStG werden durch den geringen österreichischen Spitzensteuersatz überkompensiert.
D _{min}		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem deutschen Steuerniveau unter Berücksichtigung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG .
Ö _{mittel}		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem österreichischen Steuerniveau . Die geringen österreichischen Steuersätze werden von den Vergünstigungen des § 13a ErbStG überkompensiert.
D		Es fällt Steuer an; die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem deutschen Steuerniveau ohne Vergünstigungen nach § 13a ErbStG .
A _S Ö _{hoch}		Es fällt Steuer an; <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>Schenkungsfall:</u> A_S: Die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem höheren österreichischen Steuerniveau; es entsteht ein Anrechnungsüberhang an österreichischer Steuer. ➤ <u>Erbschaftsfall</u> Ö_{hoch}: Die Gesamtsteuerbelastung entspricht dem österreichischen Steuerniveau. Die niedrigen österreichischen Steuersätze werden durch den höheren deutschen persönlichen Freibetrag überkompensiert.

(Tab. CII/8: Gesamtsteuerbelastungsstufen Österreich)

Eine Gesamtsteuerbelastungsstufe gibt dabei an, mit welchem Steuerniveau die Übertragung von ausländischem unternehmerischen Vermögen belastet ist.¹ Die Gesamtsteuerbelastungsstufen sind nach steigender Gesamtsteuerbelastung sortiert aufgeführt. Für eine Übertragungskonstellation können dabei für unterschiedliche Intervalle von übergehendem Vermögen unterschiedliche Gesamtsteuerbelastungsstufen realisiert werden.

Eine Analyse der Vorteilhaftigkeit der Anwendung der Gestaltungsansätze in Abhängigkeit von der Höhe des übergehenden Vermögens erfolgt im **dritten Schritt**.

Das übergehende Vermögen wird dafür in **acht Intervalle** aufgeteilt:

	Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft ²	Vererben von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft ³	Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft ⁴	Verschenken von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft ⁵	Vererben und Verschenken von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding ⁶
0 ≤ E ≤ 182.610	0	0	0	0	0
182.610 < E ≤ 205.000	Ö _{hoch}	0	A _S	0	0
205.000 < E ≤ 234.853	Ö _{hoch}	D	A _S	D	0
234.853 < E ≤ 241.209	Ö _{mittel}	D	D	D	0

¹ Die Informationen über die realisierten Steuerniveaus der Gesamtsteuerbelastungen werden den Kapiteln B III 3.3 und C I 3.2.3 entnommen.

² vgl. Kapitel B III 3.4.1, Tab. BIII/41, Seite 180

³ vgl. Kapitel B III 3.4.3, Tab. BIII/44, Seite 188

⁴ vgl. Kapitel B III 3.4.2, Tab. BIII/43, Seite 187

⁵ vgl. Kapitel B III 3.4.3, Tab. BIII/44, Seite 188

⁶ vgl. Kapitel C I 3.2, Tab. CI/24, Seite 283

	Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft	Vererben von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft	Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft	Verschenken von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft	Vererben und Verschenken von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding
241.209 <E≤ 258.871					
258.871 <E≤ 540.385					
540.385 <E≤ 24.022.120					
24.022.120 <E≤ ∞					
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> ↓ Von der ursprünglich gewählten Übertragungskonstellation ... </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> ↑ ... durch Anwendung von Gestaltungsansätzen zur Übertragungskonstellation mit einer niedrigeren Gesamtsteuerbelastung </div>			
Übertragungskonstellation, welche unter Modellannahmen zur geringsten erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gesamtbelastung führt.					

(Tab. CII/9: Auswahl von Gestaltungsansätzen in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen – Österreich)

Erstes Intervall: übergehendes Vermögen von 0 € bis einschließlich zur Höhe des österreichischen sachlichen Freibetrages (182.500 €) zuzüglich des österreichischen persönlichen Freibetrages (110 €; insgesamt somit bis 182.610 €):

Für keine der vier Übertragungskonstellationen entsteht eine Steuerbelastung. Eine Anwendung von Steuergestaltungsansätzen ist somit überflüssig.

Zweites Intervall: übergehendes Vermögen von über 182.610 € bis einschließlich zur Höhe des deutschen persönlichen Freibetrages (205.000 €):

Für die Übertragungskonstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ besteht eine Steuerbelastung in Höhe von „Ö_{hoch}“, für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ in Höhe von „A_S“; beide Gesamtsteuerbelastungsstufen sind in der Höhe der Gesamtsteuerbelastung identisch. Für beide Übertragungskonstellationen lässt sich durch alternative Anwendung folgender Gestaltungsansätze die Gesamtsteuerbelastung auf die niedrigst mögliche Stufe „0“ absenken:

- a) Wechsel der Rechtsform von der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft
- b) Kombination aus Rechtsformwechsel von der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft und Wechsel der Übertragungsart
- c) Einbringung in eine deutsche Zwischenholding

Da für die Übertragungskonstellationen „Vererben von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“ und „Verschenken von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“ bereits das niedrigst mögliche Steuerniveau „0“ realisiert wird, ist die Anwendung von Gestaltungsansätzen überflüssig.

Drittes Intervall: übergehendes Vermögen über dem deutschen persönlichen Freibetrag (205.000 €) bis einschließlich 234.853 €:

Für die Übertragungskonstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ und „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ gelten die Aussagen zum zweiten Intervall grundsätzlich analog auch für das dritte Intervall. Im Unterschied zum zweiten Intervall führt jedoch lediglich der Einsatz einer deutschen Zwischenholding zur niedrigst möglichen Gesamtsteuerbelastungsstufe „0“. Durch die im Rahmen des

zweiten Intervalls aufgezeigten Ansätze a) und b) kann die Gesamtsteuerbelastung lediglich auf die Gesamtsteuerbelastungsstufe „D“ abgesenkt werden.

Die Übertragungskonstellationen „Vererben von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft und „Verschenken von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“ unterliegen der Gesamtsteuerbelastungsstufe „D“. Eine Absenkung der Steuerbelastung auf das niedrigst mögliche Steuerniveau „0“ ist ausschließlich durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding möglich.

Viertes Intervall: übergehendes Vermögen von über 234.853 € bis einschließlich 241.209 €:

Die Übertragungskonstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ unterliegt der Gesamtsteuerbelastungsstufe „Ö_{mittel}“. Eine Absenkung der Steuerbelastung auf die Gesamtsteuerbelastungsstufe „0“ ist ausschließlich durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding möglich. Die anderen drei Übertragungskonstellationen unterliegen jeweils der Gesamtsteuerbelastungsstufe „D“. Ihre Gesamtsteuerbelastung lässt sich am stärksten durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding auf die Gesamtsteuerbelastungsstufe „0“ absenken. Ihnen ist ebenfalls gemeinsam, dass sich ihre Gesamtsteuerbelastung auch absenken lässt, indem durch die Anwendung von Gestaltungsansätzen die Konstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ und somit die Gesamtsteuerbelastungsstufe „Ö_{mittel}“ erreicht wird. Zur Erreichung der Stufe „Ö_{mittel}“ hat im Rahmen der Übertragungskonstellation „Vererben von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“ ein Rechtsformwechsel in die Personengesellschaft zu erfolgen; im Rahmen der Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ ist ein Wechsel der Übertragungsart zur Erbschaft durchzuführen. Die Erreichung der Gesamtsteuerbelastungsstufe „Ö_{mittel}“ für die Übertragungskonstellation „Verschenken von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“ ist ausschließlich durch eine Kombination der Einzelgestaltungsansätze „Rechtsformwechsel“ und „Wechsel der Übertragungsart“ möglich. Im Rahmen der Untersuchung der Einzelgestaltungsansätze für die Übertragungskonstellation führte weder der Gestaltungsansatz „Rechtsformwechsel“ noch der Gestaltungsansatz

„Wechsel der Übertragungsart“ zu einer Senkung der Gesamtsteuerbelastung.¹ Ausschließlich die Kombination beider Ansätze führt zur gewünschten Absenkung.

Fünftes Intervall: übergehendes Vermögen von über 241.209 € bis einschließlich 258.871 €:

Die Ausführungen des dritten Intervalls gelten für das fünfte Intervall analog.

Sechstes Intervall: übergehendes Vermögen von über 258.871 € bis zum übergehenden Vermögen, welches den persönlichen deutschen Freibetrag sowie den sachlichen deutschen Freibetrag unter Berücksichtigung des fünfunddreißigprozentigen Bewertungsabschlages gem. § 13a ErbStG (zusammen: 540.385 €) übersteigt; und **siebtes Intervall** für übergehendes Vermögen von 540.385 € bis 24.022.120 €:

Die Ausführungen des vierten Intervalls gelten analog auch für das sechste Intervall und grundsätzlich auch für das siebte Intervall. Der einzige Unterschied zwischen dem sechsten und dem siebten Intervall besteht darin, dass sich im siebten Intervall durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding eine Besteuerung nicht mehr vollständig vermeiden lässt, sondern die Gesamtsteuerbelastungsstufe „**D_{min}**“ realisiert wird.

Achtes Intervall: übergehendes Vermögen von über 24.022.120 €:

Die drei Übertragungskonstellationen „Vererben von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“, „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ und „Verschenken von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“ unterliegen der Gesamtsteuerbelastungsstufe „**D**“. Eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung kann durch zwei unterschiedliche Handlungsalternativen erreicht werden. Die erste Alternative besteht im Einsatz einer deutschen Zwischenholding und führt zur Realisierung der Gesamtsteuerbelastungsstufe „**D_{min}**“. Die zweite Alternative besteht darin, durch Anwendung oder Kombination der Einzelgestaltungsansätze „Rechtsformwechsel“ und/oder „Wechsel der Übertragungsart“ die Übertragungskonstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ zu realisieren, und dadurch die Belastungsstufe „**Ö_{niedrig}**“ zu erreichen, deren Gesamtsteuerbelastung noch unter der Stufe „**D_{min}**“ liegt. Der Einsatz einer deutschen Zwischenholding führt somit nicht zur

¹ vgl. zusammenfassende Darstellung Tab. CII/7, Seite 335

größtmöglichen Steuerersparnis. Die Gesamtsteuerbelastungsstufe „Ö_{niedrig}“ wird für die Übertragungskonstellation „Vererben von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“ durch einen Rechtsformwechsel von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft erreicht; für die Übertragungskonstellation „Verschenken eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ wird sie durch einen Wechsel der Übertragungsart von der Schenkung zur Erbschaft erzielt. Analog zu den Intervallen vier, sechs und sieben führt bei der Übertragungskonstellation „Verschenken von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft“ kein Einzelgestaltungsansatz zur Gesamtsteuerbelastungsstufe „Ö_{niedrig}“. Ausschließlich die Kombination von „Rechtsformwechsel“ und „Wechsel der Übertragungsart“ führen zur geringsten Steuerbelastung.

Für die Übertragungskonstellation „Vererben eines Mitunternehmeranteils an einer österreichischen Personengesellschaft“ führt kein Gestaltungsansatz zu einer Absenkung der Gesamtsteuerbelastung, da bereits die niedrigst mögliche Gesamtsteuerbelastungsstufe realisiert wird.

4 Quantifizierung von Bewertungsunterschieden und deren Auswirkungen auf die ermittelten Steuervorteile

Die Berechnungen der Gesamtsteuerbelastungen im Rahmen des Kapitels B III 3 und die Berechnung von Steuervorteilen im Rahmen des Kapitels C I erfolgten unter der Restriktion, dass die ausländische Bewertung des ausländischen unternehmerischen Vermögens sowie die deutsche Bewertung des ausländischen unternehmerischen Vermögens zum gleichen betragsmäßigen Ergebnis führen. Wird diese Restriktion aufgehoben, so können sich im Rahmen der berechneten Steuervorteile erhebliche Änderungen ergeben.

Nachfolgend wird zum einen zusammenfassend dargestellt, in welchen Fällen sich bei Aufhebung dieser Restriktion die berechneten Steuervorteile nicht ändern. Zum anderen wird erläutert, in welcher Form die Auswirkungen von Bewertungsunterschieden auf die berechneten Steuervorteile im Rahmen dieser Untersuchungen berücksichtigt werden.

Bei den nachfolgenden Kombinationen von Übertragungskonstellationen und Gestaltungsansätzen ergeben sich auch bei einer Berücksichtigung von Unterschieden zwischen deutscher und ausländischer Bewertungsmethoden **keine Änderungen** der berechneten Steuervorteile:

- 1) Wechsel der Übertragungsart für Anteile an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften.
- 2) Wechsel der Übertragungsart für Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften.
- 3) Einsatz einer deutschen Zwischenholding für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften.
- 4) Einsatz einer deutschen Zwischenholding für das Vererben und Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften.

Die berechneten Steuervorteile ändern sich für die oben genannten Konstellationen nicht, da sowohl vor Anwendung der Gestaltungsansätze als auch nach Anwendung der Gestaltungsansätze keine ausländische beschränkte Steuerpflicht besteht und somit auch keine ausländische Bewertung durchgeführt wird. Unterschiede zwischen deutscher Bewertung und ausländischer Bewertung haben im Ergebnis keine Auswirkungen auf die berechneten Steuervorteile.

Sollen für alle übrigen Kombinationen von Übertragungskonstellationen und Gestaltungsansätzen die Auswirkungen der Unterschiede zwischen der deutschen Bewertung und der ausländischen Bewertung auf die ermittelten Steuervorteile berechnet werden, so würden für die konkrete Anwendung der länderspezifischen Bewertungsmethoden zahlreiche Informationen benötigt.

Unter anderem fließen folgende Informationen in die unterschiedlichen Bewertungsverfahren ein:

- Angaben zu erzielten Gewinnen in der Vergangenheit und Gewinnprognosen für die Zukunft;
- Risikoklasse des Unternehmens;
- Größe des Unternehmens;

- Branche des Unternehmens;
- Angaben zu stille Reserven im Anlage- und Umlaufvermögen;
- Zusammensetzung der Bilanz.

Aufgrund des erheblichen Umfangs, den eine Integration der oben genannten Informationen in die bisherigen Untersuchungen einnehmen würde und der Problematik, eine repräsentative Datenbasis der notwendigen Informationen zu erlangen und auszuwerten, wird auf eine **genaue Quantifizierung** im Rahmen dieser Untersuchung **verzichtet**. Um jedoch die Auswirkungen von Bewertungsunterschieden zwischen in- und ausländischen Bewertungsverfahren nicht vollständig außer Acht zu lassen, wurden im Rahmen von Sensitivitätsanalysen **tendenzielle Auswirkungen** von Unterschieden zwischen inländischen und ausländischen Bewertungsverfahren auf die berechneten Steuervorteile beim Gestaltungsansatz „Rechtsformwechsel“ aufgezeigt.¹

¹ vgl. Kapitel C I 2.3.2, Seite 262 - 273

C III Ländervergleich der Steuerbelastungen

Die im Kapitel B III 3 berechneten Gesamtsteuerbelastungen und in den Kapiteln C I und C II dargestellten und analysierten Gestaltungsansätze wurden getrennt nach Staaten durchgeführt. Ein Vergleich von Steuerbelastungen zwischen den untersuchten Staaten für die vier Übertragungskonstellationen Vererben und Verschenken von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften ist bisher noch nicht erfolgt. Im Rahmen dieses Kapitels werden jeweils die Gesamtsteuerbelastungen für das Übertragen von US-amerikanischem, französischem und österreichischem unternehmerischen Vermögen für jede der vier Übertragungskonstellationen separat miteinander verglichen und es wird jeweils eine Länderrangfolge bezüglich der Höhe der Gesamtsteuerbelastungen ermittelt.

Die Steuerbelastungsvergleiche für jede der vier Übertragungskonstellationen erfolgen jeweils in drei Schritten.

In einem **ersten Schritt** werden erbschaft- und schenkungsteuerliche Besteuerungsunterschiede zwischen einer Investition in den USA, Frankreich und Österreich dem Grunde nach aufgezeigt. Dabei wird verglichen, ob für eine Übertragungskonstellation in den unterschiedlichen Staaten eine Besteuerung aufgrund einer unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht erfolgt.

In einem **zweiten Schritt** werden für jede Übertragungskonstellation getrennt die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gesamtsteuerbelastungen für eine alternative Investition in den USA, Frankreich und Österreich verglichen. Dieser Vergleich basiert auf den im Kapitel B III 3 berechneten Gesamtsteuerbelastungsfunktionen und erfolgt somit insbesondere unter der Annahme, dass die US-amerikanische, französische, österreichische und deutsche Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften zur gleichen Bemessungsgrundlage führen. Es wird eine Länderrangfolge bezüglich der Höhe der Gesamtsteuerbelastung aufgestellt.

Im **dritten Schritt** wird untersucht, welche tendenziellen steuerlichen Auswirkungen sich ergeben, wenn die Annahme, dass die US-amerikanische, französische, österreichische und deutsche Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Per-

sonengesellschaften zur gleichen Bemessungsgrundlage führen, aufgehoben wird. Es wird aufgezeigt, in welcher Weise sich die Gesamtsteuerbelastungen tendenziell ändern. Darauf aufbauend wird untersucht, inwieweit die im Schritt zwei ermittelte Länderrangfolge modifiziert werden muss.

Im **Kapitel 1** erfolgt ein Ländervergleich der Steuerbelastungen für das Vererben und Verschenken von Anteilen an Kapitalgesellschaften¹, im **Kapitel 2** für das Vererben von Anteilen an Personengesellschaften und abschließend im **Kapitel 3** für das Verschenken von Anteilen an Personengesellschaften.

1 Ländervergleich der Steuerbelastungen für das Vererben und Verschenken von Anteilen an Kapitalgesellschaften

1.1 Besteuerungsunterschiede zwischen den Staaten dem Grunde nach

Anteile an US-amerikanischen und österreichischen Kapitalgesellschaften unterliegen nicht der ausländischen beschränkten Steuerpflicht sondern ausschließlich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht.² Im Gegensatz dazu unterliegen Anteile an französischen Kapitalgesellschaften sowohl der beschränkten französischen als auch der unbeschränkten deutschen Besteuerung; die französische Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet.³

¹ Die Übertragungskonstellationen „Vererben von Anteilen an Kapitalgesellschaften“ und „Verschenken von Anteilen an Kapitalgesellschaften“ werden im Rahmen dieses Kapitels zusammengefasst. Unterschiede zwischen dem Vererben und Verschenken von Anteilen an Kapitalgesellschaften ergeben sich lediglich für französische Kapitalgesellschaften. Da die maximale Differenz zwischen den Gesamtsteuerbelastungen für das Vererben und für das Verschenken von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften unter 6.000 € liegt (vgl. Kapitel, C I 1.2.2, Seite 211 - 218) und in diesem Kapitel insbesondere tendenzielle Aussagen getroffen werden sollen, erfolgt eine Zusammenbehandlung von Erbschaften und Schenkungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften.

² Für die USA vgl. zusammenfassend Tab. BIII/13, Seite 124; für Österreich vgl. zusammenfassend Tab. BIII/14, Seite 129.

³ vgl. Kapitel B III 2.2.3, Seite 125 - 126

1.2 Länderrangfolge unter Berücksichtigung der Restriktionen

Anteile an **US-amerikanischen** und **österreichischen** Kapitalgesellschaften unterliegen ausschließlich der deutschen Besteuerung. Da sie in gleicher Weise besteuert werden, ist es aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht gleichgültig, ob in den USA oder in Österreich investiert wird.¹ Die Übertragung von Anteilen an **französischen** Kapitalgesellschaften dagegen unterliegt neben der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht auch der französischen beschränkten Steuerpflicht. Für bestimmte Bereiche des übergehenden Vermögens können Anrechnungsüberhänge entstehen.² Das Vererben und Verschenken von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften wird somit mindestens mit dem deutschen Steuerniveau belastet, im Fall von Anrechnungsüberhängen jedoch mit einer darüber hinausgehenden höheren Steuerbelastung.

Im **Ergebnis** ist somit die Steuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften größer oder gleich der Steuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen und österreichischen Kapitalgesellschaften.

1.3 Auswirkungen von Bewertungsunterschieden auf die Länderrangfolge

Da die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von US-amerikanischen und österreichischen Anteilen an Kapitalgesellschaften ausschließlich aus der deutschen Besteuerung besteht, sind lediglich Unterschiede zwischen der deutschen und der französischen Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu analysieren. Französische Kapitalgesellschaftsanteile werden im Rahmen der deutschen Bewertung durch das Stuttgarter Verfahren unter Berücksichtigung von Substanz und der zukünftigen Erfolgslage bewertet.³ Die französische Bewertung erfolgt ebenfalls unter Berücksichtigung von Substanz und Erfolgslage.⁴ Zwischen deutscher und französi-

¹ vgl. identische Gesamtsteuerbelastungen für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften (Tab. BIII/26, Seite 150) und für das Vererben und Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften (Tab. BIII/44, Seite 188).

² Zu Anrechnungsüberhängen an französischer Erbschaftsteuer vgl. Kapitel B III 3.3.1, Seite 157 – 164; zu Anrechnungsüberhängen an französischer Schenkungsteuer vgl. Kapitel B III 3.3.2, Seite 164 – 169.

³ Zur deutschen Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften vgl. Kapitel B II 1.1.2.3, Seite 59 - 67.

⁴ Zur französischen Bewertung von französischen Gesellschaftsanteilen vgl. Kapitel B II 2.2, Seite 74 – 79.

scher Bewertung bestehen jedoch nachfolgende wesentliche Unterschiede. Die Berücksichtigung der zukünftigen Erfolgslage erfolgt im Rahmen der deutschen Bewertung anhand der Jahresüberschüsse der letzten drei Jahre. Die Berechnung des deutschen Substanzwertes erfolgt auf Buchwertbasis. Die deutsche Bewertung der ausländischen Kapitalgesellschaftsanteile führt tendenziell zu einem Wert unter dem Verkehrswert.¹ Im Rahmen der französischen Bewertung erfolgt die Berücksichtigung der Ertragslage anhand verschiedener Verfahren: Cash-Flow-Wert, Dividendenrenditewert und Produktivitätswert. Diese Verfahren führen zu einem Ertragswert, der einem Verkehrswert näher kommt als ein deutscher Ertragswert nach dem Stuttgarter Verfahren. Die Berechnung des französischen Substanzwertes erfolgt im Gegensatz zur deutschen Bewertung nicht auf Basis von Buchwerten, sondern auf Basis von Teilwerten. Im Ergebnis führt die französische Bewertung der französischen Kapitalgesellschaftsanteile für **ertragstarke** Unternehmen somit tendenziell zu einer höheren französischen Bemessungsgrundlage als die deutsche Bewertung der französischen Kapitalgesellschaftsanteile.²

Aufgrund der tendenziell höheren französischen Bemessungsgrundlage für ertragstarke Unternehmen erhöht sich auch die von Frankreich zu erhebende Steuer. Die Gesamtsteuerbelastung des Vererbens und Verschenkens von Anteilen an französischen Kapitalgesellschaften weist Abschnitte von übergehendem Vermögen auf, für die ein Anrechnungsüberhang an französischer Steuer besteht, und Abschnitte, für die kein Anrechnungsüberhang besteht. Für Abschnitte mit Anrechnungsüberhang erhöht sich tendenziell der Anrechnungsüberhang an französischer Steuer. In gleicher Höhe steigt die Gesamtsteuerbelastung. Für Abschnitte ohne Anrechnungsüberhang ergeben sich keine Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung, lediglich die Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung aus deutscher und französischer Steuer ändert sich.

Da bestehende Anrechnungsüberhänge durch Berücksichtigung von Bewertungsunterschieden tendenziell eher noch größer werden, **bleibt es im Falle von ertragstarken Unternehmen bei der Länderrangfolge**, die unter Berücksichtigung der Annahme einer länderidentischen Bewertung festgestellt wurde.

¹ vgl. Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2001, TZ 32 und 34 zu § 11 BewG

² Zum gleichen Ergebnis gelangt auch Zschau, 2001, Seite 270.

Handelt es sich bei der französischen Kapitalgesellschaft dagegen um ein **ertragschwaches** Unternehmen, so ist eine Aussage, ob die französische Bewertung zu einer höheren oder niedrigeren Bemessungsgrundlage führt, insbesondere von der Größenklasse des Unternehmens abhängig. Im Rahmen der französischen Bewertung ist die Gewichtung von Ertragswert und Substanzwert größenabhängig vorzunehmen.¹ Grundsätzlich lassen sich folgende Aussagen treffen:

- Handelt es sich bei der französischen Kapitalgesellschaft um ein eher **kleines ertragschwaches Unternehmen**, so fließt der Ertragswert tendenziell in geringerem Maße in die französische Bewertung ein als in die deutsche Bewertung. Niedrige Erträge bzw. Verluste würden sich dann im Rahmen der französischen Bewertung weniger auswirken. Die französische Bemessungsgrundlage würde somit tendenziell höher ausfallen als die deutsche Bemessungsgrundlage. Da bestehende Anrechnungsüberhänge an französischer Steuer eher noch größer werden, **bleibt es im Falle von ertragschwachen kleinen Unternehmen bei der Länderrangfolge**, die unter Berücksichtigung der Annahme einer länderidentischen Bewertung festgestellt wurde.

- Handelt es sich bei der französischen Kapitalgesellschaft um ein eher **großes ertragschwaches Unternehmen**, so fließt der Ertragswert tendenziell in höherem Maße in die französische Bewertung ein als in die deutsche Bewertung. Niedrige Erträge bzw. Verluste würden sich dann im Rahmen der französischen Bewertung stärker auswirken. Die französische Bemessungsgrundlage würde somit tendenziell niedriger ausfallen als die deutsche Bemessungsgrundlage. Bestehende französische Anrechnungsüberhänge würden geringer ausfallen bzw. vollständig wegfallen. Würden weiterhin **Anrechnungsüberhänge** existieren, **bleibt es im Falle von ertragschwachen großen Unternehmen bei der Länderrangfolge**, die unter Berücksichtigung der Annahme einer länderidentischen Bewertung festgestellt wurde. Würden die **Anrechnungsüberhänge vollständig vermieden** werden, so wären die **Gesamtsteuerbelastung** für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen, französischen und österreichischen Kapitalgesellschaften **identisch** in Höhe des deutschen Steuerniveaus.

¹ vgl. Kapitel B II 2.2, Seite 74 - 79

2 Ländervergleich der Steuerbelastungen für das Vererben von Anteilen an Personengesellschaften

2.1 Besteuerungsunterschiede zwischen den Staaten dem Grunde nach

Das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen und französischen Personengesellschaften unterliegt sowohl der ausländischen beschränkten Steuerpflicht als auch der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht; die ausländische Steuer wird jeweils auf die deutsche Steuer angerechnet.¹ Das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften unterliegt dagegen ausschließlich der österreichischen Besteuerung; diese Anteile sind von der deutschen Besteuerung freigestellt.²

2.2 Länderrangfolge unter Berücksichtigung der Restriktionen

Das Vererben von Anteilen an **österreichischen** Personengesellschaften unterliegt ausschließlich der österreichischen Besteuerung. Aufgrund des österreichischen sachlichen und persönlichen Freibetrages sowie infolge der geringen österreichischen Steuersätze liegt die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften annähernd für jede Höhe von übergehendem Vermögen unter dem deutschen Steuerniveau.³ Das Vererben von Anteilen an **US-amerikanischen** und **französischen** Personengesellschaften unterliegt aufgrund des Anrechnungsverfahrens immer mindestens dem deutschen Steuerniveau. Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen und französischen Anteilen an Personengesellschaften liegt somit grundsätzlich über der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften.

Für die weitere Ermittlung der Länderrangfolge werden die Gesamtsteuerbelastungen für das Vererben von Anteilen an **US-amerikanischen** und **französischen** An-

¹ Für die USA vgl. zusammenfassend Tab. BIII/13, Seite 124, für Frankreich vgl. Kapitel B III 2.2.3, Seite 125 - 126.

² vgl. zusammenfassend Tab. BIII/14, Seite 129

³ Für ein Intervall von übergehendem Vermögen liegt die österreichische Steuerbelastung über dem deutschen Steuerniveau. Dieses Intervall ist jedoch bezüglich seines Ausmaßes und bezüglich der Abweichungen zur deutschen Steuerbelastung unwesentlich; vgl. Intervall des Abschnittes II in Kapitel C I 2.2.3.3, Seite 255.

teilen an Personengesellschaften miteinander verglichen.¹ Sowohl für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen als auch für das Vererben von Anteilen an französischen Personengesellschaften bestehen Anrechnungsüberhänge. Die US-amerikanischen und französischen Anrechnungsüberhänge entstehen jedoch in unterschiedlichen Intervallen von übergehendem Vermögen. Für das Vererben von Anteilen an **französischen** Personengesellschaften treten Anrechnungsüberhänge ausschließlich für übergehendes Vermögen von unter 478.000 € auf. Für übergehendes Vermögen von unter 478.000 € kann die Gesamtsteuerbelastung somit über dem deutschen Steuerniveau liegen; für übergehendes Vermögen von über 478.000 € entspricht die Gesamtsteuerbelastung der deutschen Steuerbelastung. Für das Vererben von Anteilen an **US-amerikanischen** Personengesellschaften treten Anrechnungsüberhänge ausschließlich für übergehendes Vermögen von über 2.400.172 € auf. Für übergehendes Vermögen von unter 2.400.172 € entspricht die Gesamtsteuerbelastung der deutschen Steuerbelastung; für übergehendes Vermögen von über 2.400.172 € entspricht die Gesamtsteuerbelastung dem US-amerikanischen Steuerniveau.

Im Ergebnis besteht die geringste Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften. Die Rangfolge zwischen den USA und Frankreich ist abhängig von der Höhe des übergehenden Vermögens. Für geringes übergehendes Vermögen (unter 478.000 €) ist die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften geringer als die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Personengesellschaften. Für mittleres übergehendes Vermögen (478.000 € - 2.400.172 €) ist die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen und französischen Personengesellschaften gleich hoch. Für hohes Vermögen (über 2.400.172 €) ist die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften höher als für das Vererben von Anteilen an französischen Personengesellschaften.

¹ Zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 133 - 143; zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B III 3.3.1, Seite 157 - 164.

2.3 Auswirkungen von Bewertungsunterschieden auf die Länderrangfolge

Sowohl die **deutsche** Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften als auch die **österreichische** Bewertung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften erfolgt ausschließlich auf der Basis von Buchwerten.¹ Die Erfolgslage der jeweiligen Personengesellschaft wird nicht berücksichtigt. Die deutsche und österreichische Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften führen somit tendenziell zu den gleichen Bemessungsgrundlagen.

Für die **US-amerikanische** Bewertung von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften ist als grundsätzlicher Bewertungsmaßstab der Verkehrswert anzusetzen.² Dieser wird ermittelt unter Berücksichtigung der Unternehmenssubstanz und der Erfolgslage des Unternehmens. Eine genaue gesetzlich definierte Ermittlungsweise existiert nicht; die Bewertung erfolgt immer einzelfallbezogen. Auch in **Frankreich** gilt als grundsätzlicher Bewertungsmaßstab für Anteile an Personengesellschaften der Verkehrswert.³ Er wird ermittelt unter Berücksichtigung der Unternehmenssubstanz und der Erfolgslage des Unternehmens. Die Unternehmenssubstanz wird zu Teilwerten angesetzt, die Erfolgslage wird durch eine Kombination von Produktivitätswert, Cash-Flow-Wert und Dividendenrenditewert bestimmt. Tendenziell führen somit die US-amerikanische Bewertung und die französische Bewertung zu ähnlichen Bemessungsgrundlagen

Durch die Berücksichtigung der zukünftigen Erfolgslage in den Bewertungsverfahren für Anteile an US-amerikanischen und französischen Personengesellschaften können sich für Fälle von hohen Gewinnen und in Fällen von niedrigen Gewinnen bzw. Verlusten unterschiedliche Gesamtsteuerbelastungen ergeben.

Im Fall von **hohen Gewinnen** ändert sich die deutsche Besteuerung nicht, da die deutsche Bewertung unabhängig von der Erfolgslage durchgeführt wird. Die US-amerikanische und französische Steuer fällt bei einer hohen Erfolgslage jedoch hö-

¹ Zur deutschen Bewertung von ausländischen Anteilen an Personengesellschaften vgl. Kapitel B II 1.1.1, Seite 49 - 54; zur österreichischen Bewertung von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B II 2.3.1, Seite 80 – 83.

² Zur US-amerikanischen Bewertung von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B II 2.1, Seite 72 – 73.

³ Zur französischen Bewertung von Anteilen an französischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B II 2.2, Seite 74 – 79.

her aus, da die Erfolgslage in die Bewertung einfließt. Anrechnungsüberhänge an US-amerikanischer und französischer Steuer werden entsprechend größer. Eine Vergrößerung eines Anrechnungsüberhanges bedeutet in gleichem Maße ein Anstieg der Gesamtsteuerbelastung. Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ändert sich bei hohen Gewinnen nicht, da die österreichische Bewertung ausschließlich auf Basis der Buchwerte erfolgt.

Im **Ergebnis** ändert sich die Länderrangfolge bei Berücksichtigung unterschiedlicher Bewertungsverfahren bei einer unterstellten hohen zukünftigen Erfolgslage nicht.

Im Fall von **niedrigen Gewinnen** bzw. **Verlusten** ändert sich die deutsche Besteuerung nicht, da die deutsche Bewertung unabhängig von der Erfolgslage durchgeführt wird. Die US-amerikanische und französische Steuer fällt bei einer niedrigen Erfolgslage bzw. bei Verlusten jedoch niedriger aus, da die Erfolgslage in die Bewertung einfließt. US-amerikanische bzw. französische Anrechnungsüberhänge werden kleiner; in gleichem Maße sinkt auch die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen bzw. französischen Personengesellschaften. Ein Absinken der US-amerikanischen und französischen Steuerbelastung unter das deutsche Steuerniveau wirkt sich aufgrund der Anrechnungsmethode nicht auf die Gesamtsteuerbelastung aus. Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ändert sich bei niedrigen Gewinnen bzw. bei Verlusten nicht, da die österreichische Bewertung ausschließlich auf Basis der Buchwerte erfolgt.

Als **Ergebnis** lässt sich festhalten, dass es in den Fällen, in denen durch die Berücksichtigung einer niedrigen Erfolgslage US-amerikanische und französische Anrechnungsüberhänge zwar abgebaut, aber nicht vollständig vermieden werden, bei der ursprünglichen Länderreihenfolge bleibt. Werden die Anrechnungsüberhänge infolge von Verlustsituationen jedoch vollständig vermieden, herrscht sowohl für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen als auch für das Vererben von französischen Personengesellschaften das deutsche Steuerniveau als Gesamtsteuerbelastung. Das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen und französischen Anteilen an Personengesellschaften führt zur identischen Steuerbelastungen, diese liegen

jedoch über der österreichischen Steuerbelastung. Somit bleibt die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften am geringsten.

3 Ländervergleich der Steuerbelastungen für das Verschenken von Anteilen an Personengesellschaften

3.1 Besteuerungsunterschiede zwischen den Staaten dem Grunde nach

Das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen, französischen und österreichischen Personengesellschaften unterliegt sowohl der jeweiligen ausländischen beschränkten Steuerpflicht als auch der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht.¹ Die ausländische Steuer wird jeweils auf die deutsche Steuer angerechnet. Für das Verschenken von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften besteht somit kein Besteuerungsunterschied zwischen den Staaten dem Grunde nach.

3.2 Länderrangfolge unter Berücksichtigung der Restriktionen

Das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen, französischen und österreichischen Anteilen an Personengesellschaften unterliegt aufgrund des Anrechnungsverfahrens immer mindestens dem deutschen Steuerniveau. In Abhängigkeit von der Höhe des übergehenden Vermögens entstehen in allen drei Fällen Anrechnungsüberhänge. Diese Anrechnungsüberhänge sind jedoch länderspezifisch unterschiedlich hoch. Für das Verschenken von Anteilen an **österreichischen** Personengesellschaften können Anrechnungsüberhänge entstehen, die jedoch aufgrund ihrer Höhe vernachlässigbar sind.² Deshalb entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften im Wesentlichen dem deutschen Steuerniveau. Für das Verschenken von Anteilen an **französischen**

¹ Für die USA vgl. zusammenfassend Tab. BIII/13, Seite 124; für Frankreich vgl. Kapitel B III 2.2.3, Seite 125 - 126; für Österreich vgl. zusammenfassend Tab. BIII/14, Seite 129.

² Zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B III 3.4.2, Seite 181 - 187. Ein maximal möglicher Anrechnungsüberhang liegt noch unter 1.000 €.

Personengesellschaften können für übergehendes Vermögen von bis zu 500.006 € Anrechnungsüberhänge entstehen.¹ Für höheres übergehendes Vermögen entspricht die Gesamtsteuerbelastung dem deutschen Steuerniveau. Im Falle des Verschenkens von Anteilen an **US-amerikanischen** Personengesellschaften entstehen für nahezu jede Höhe von übergehenden Vermögen Anrechnungsüberhänge.² Diese Anrechnungsüberhänge sind für jede Höhe von übergehendem Vermögen höher, als die österreichischen und französischen Anrechnungsüberhänge.

Im **Ergebnis** besteht die geringste Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften, gefolgt vom Verschenken von französischen Anteilen. Die höchste Gesamtsteuerbelastung wird für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften erzielt.

3.3 Auswirkungen von Bewertungsunterschieden auf die Länderrangfolge

Für das Verschenken von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften kommen dieselben in- und ausländischen Bewertungsverfahren wie im Erbschaftsfall zur Anwendung.³

Durch die Berücksichtigung der zukünftigen Erfolgslage in den Bewertungsverfahren für Anteile an US-amerikanischen und französischen Personengesellschaften können sich für Fälle von hohen Gewinnen und in Fällen von niedrigen Gewinnen bzw. Verlusten unterschiedliche Gesamtsteuerbelastungen ergeben.

In Fällen von **hohen Gewinnen** ändert sich die deutsche Besteuerung nicht, da die deutsche Bewertung unabhängig von der Erfolgslage durchgeführt wird. Die US-amerikanische und französische Steuer fällt bei hohen zukünftigen Gewinnen jedoch höher aus, da die Erfolgslage in die Bewertung einfließt. Dieses hat folgende Auswirkung auf die Gesamtsteuerbelastung: US-amerikanische sowie französische Anrech-

¹ Zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B III 3.3.2, Seite 164 - 169.

² Zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B III 3.2.2, Seite 144 - 149. Lediglich für übergehendes Vermögen bis 10.000 € entstehen keine Anrechnungsüberhänge.

³ Zur Bewertung vgl. Ausführungen im Rahmen des Kapitels C III 2.3, Seite 352 - 354.

nungsüberhänge werden größer, in gleichem Maße steigen auch die Gesamtsteuerbelastungen. Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ändert sich bei hohen Gewinnen nicht, da die österreichische Bewertung ausschließlich auf Basis der Buchwerte erfolgt.

Da die französische und US-amerikanische Bewertung zu annähernd gleichen Bemessungsgrundlagen führt, ist die US-amerikanische Steuerbelastung weiterhin höher als die französische Steuerbelastung. Insofern bleibt als **Ergebnis** die ursprüngliche Länderrangfolge bestehen.

Bei **niedrigen Gewinnen** bzw. bei **Verlusten** ändert sich die deutsche Besteuerung nicht, da die deutsche Bewertung unabhängig von der Erfolgslage erfolgt. Die US-amerikanische und französische Steuer fällt bei einer niedrigen Erfolgslage bzw. bei Verlusten jedoch niedriger aus, da die Erfolgslage in die Bewertung einfließt. US-amerikanische und französische Anrechnungsüberhänge werden kleiner. Für die Bereiche von übergehendem Vermögen, in denen Anrechnungsüberhänge bestehen, sinkt in gleichem Maße auch die Gesamtsteuerbelastung. Ein Absinken der US-amerikanischen und französischen Steuerbelastung unter das deutsche Steuerniveau wirkt sich aufgrund der Anrechnungsmethode nicht auf die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von US-amerikanischen und französischen Anteilen an Personengesellschaften aus. Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften ändert sich bei niedrigen Gewinnen bzw. bei Verlusten nicht, da die österreichische Bewertung ausschließlich auf Basis der Buchwerte erfolgt.

Sofern noch Anrechnungsüberhänge an US-amerikanischer und französischer Steuer bestehen, ist im **Ergebnis** weiterhin die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften die niedrigste Steuerbelastung.

Infolge sinkender Gewinne bzw. steigender Verluste sinkt die US-amerikanische und französische Bemessungsgrundlage immer weiter ab. Dadurch wird ab einer bestimmten Verlusthöhe ein französischer Anrechnungsüberhang vollständig vermieden, während noch weiterhin ein verminderter amerikanischer Anrechnungsüberhang

besteht. Ab dieser Verlusthöhe entspricht die Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Personengesellschaften dem deutschen Steuerniveau; das Verschenken von Anteilen an französischen Personengesellschaften führt somit zur gleichen Steuerbelastung wie das Verschenken von österreichischen Personengesellschaftsanteilen. Das Verschenken von US-amerikanischen Personengesellschaftsanteilen führt zu einer höheren Steuerbelastung.

Steigen die Verluste auf eine Höhe, dass selbst US-amerikanische Anrechnungsüberhänge vollständig vermieden werden, so unterliegt auch das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaftsanteilen dem deutschen Steuerniveau. In diesem Fall führen alle drei Übertragungskonstellationen zur identischen Gesamtsteuerbelastung.

D Fazit

Zu Beginn der Untersuchung wurden Vorgabennormen für die Höhe einer Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung aufgezeigt.¹ Die Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung hat sich grundsätzlich am Leistungsfähigkeitsprinzip, an den im EG-Vertrag festgelegten Prinzipien der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit sowie an den Vorgaben des Bundesverfassungsgereichtes vom 22.06.1995 zu orientieren. In den Kapiteln B und C wurden die Gesamtsteuerbelastungen sowie Gestaltungsansätze zur Verringerung der Erbschaft- und Schenkungsteuer für die Übertragung von US-amerikanischem, französischem und österreichischem unternehmerischen Vermögen analysiert und miteinander verglichen. Abschließend wird im Kapitel D untersucht, ob die ermittelten Steuerbelastungen für die betrachteten grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfälle den zu Beginn der Untersuchung genannten Vorgabennormen entsprechen.

Bezogen auf den grenzüberschreitenden Aspekt des Vererbens und Verschenkens von ausländischem unternehmerischen Vermögen lässt sich das Prinzip der Besteuerung nach der **Leistungsfähigkeit** unterschiedlich auslegen. So kann eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip entweder durch das Prinzip der **Kapitalexportneutralität**² oder durch das Prinzip der **Kapitalimportneutralität**³ umgesetzt werden.⁴

Durch die **Kapitalexportneutralität** soll erreicht werden, dass Wettbewerbsneutralität zwischen ausländischen und deutschen Investitionen bezogen auf den deutschen Markt herrscht. Die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von ausländischem unternehmerischen Vermögen darf somit nicht höher sein als die Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von deutschem unternehmerischen Vermögen. Die Kapitalexportneutralität lässt sich durch eine unbeschränkte Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer verwirklichen.

¹ vgl. Kapitel A II, Seite 5 - 6

² Zur Kapitalexportneutralität vgl. Kapitel B III 2.2.1.1.2, Seite 110.

³ Zur Kapitalimportneutralität vgl. Kapitel B III 2.2.1.1.2, Seite 111.

⁴ vgl. Jacobs, 2002, Seite 19 - 20

Anhand der durchgeführten Untersuchungen lässt sich feststellen, dass für keine der vier Übertragungskonstellationen von US-amerikanischem, französischem und österreichischem Vermögen eine Kapitalexporthneutralität gegeben ist. Im Rahmen der Anrechnungsmethode zur Verminderung bzw. Vermeidung der Doppelbesteuerung ist ausländisches unternehmerisches Vermögen immer erbschaft- und schenkungsteuerlich schlechter gestellt als vergleichbares deutsches Vermögen.

Diese Schlechterbehandlung liegt zum einen daran, dass für ausländisches unternehmerisches Vermögen im Gegensatz zu deutschem unternehmerischen Vermögen die Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Form eines zusätzlichen sachlichen Freibetrages in Höhe von 205.000 € sowie eines fünfunddreißigprozentigen Bewertungsabschlages nicht in Anspruch genommen werden kann.¹

Die zweite wesentliche Ursache besteht in der Ausgestaltung der deutschen Anrechnungsmethode als begrenzte Anrechnungsmethode: es kann maximal ausländische Steuer in der Höhe angerechnet werden, die der Höhe der deutschen Steuer auf die ausländischen Vermögensteile entspricht.²

Ist die ausländische Steuer höher als die deutsche Steuer, entstehen Anrechnungsüberhänge. Diese Anrechnungsüberhänge belasten ausländisches Vermögen über die deutsche Steuer hinaus und stellen somit eine zusätzliche „Bestrafung“ für die ausländische Investition dar.

Ist die deutsche Steuer höher als die ausländische Steuer, entstehen keine Anrechnungsüberhänge. Ausländische erbschaftsteuerliche Vergünstigungen wirken sich jedoch nicht auf die Gesamtsteuerbelastung aus, da mindestens das deutsche Steuerebene realisiert wird. Länderspezifisch wirken sich nachfolgende Steuervergünstigungen somit nicht auf die Gesamtsteuerbelastung aus:

¹ Zur Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 13a ErbStG vgl. Kapitel B II 1.2, Seite 70 – 71 sowie Kapitel C I 3.1.1, Seite 276.

² Zum deutschen Anrechnungsverfahren nach § 21 ErbStG vgl. Kapitel B III 2.2.1.2.2, Seite 115 - 119.

USA:

Für Erbschaften besteht in den USA ein Steuerermäßigungsbeitrag von 555.800 \$, so dass ein Vermögen von bis zu 1.500.000 \$ in den USA erbschaftsteuerfrei bleibt. Da durch das Anrechnungsverfahren mindestens das deutsche Steuerniveau realisiert wird, wird die US-amerikanische Nichtbesteuerung von der deutschen Besteuerung aufgeholt, so dass sich der amerikanische Steuervorteil nicht auf die Gesamtsteuerbelastung auswirken kann.¹

Frankreich:

Für französische Schenkungen kommt eine Steuerermäßigung von 50% in Frage, wenn der Schenker jünger ist als 65 Jahre.² Durch diese Vergünstigung soll in Frankreich eine geordnete vorweggenommene Erbfolge begünstigt werden. Durch das Anrechnungsverfahren wird dieser Steuervorteil neutralisiert.

Für das Vererben von französischen Gesellschaftsanteilen wird ein Bewertungsabschlag von 50% von der Bemessungsgrundlage eingeräumt.³ Auch in diesem Fall wird dieser Steuervorteil durch das Anrechnungsverfahren neutralisiert.

Österreich

Die geringen österreichischen Steuersätze mit einem Spitzensteuersatz von 15%⁴ in der Steuerklasse I werden aufgrund des Anrechnungsverfahrens auf das deutsche Steuerniveau angehoben, so dass sie sich nicht mehr auswirken

Eine Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Rahmen einer **Kapitalimportneutralität** lässt sich durch Anwendung der Freistellungsmethode erzielen. Durch die Kapitalimportneutralität soll erreicht werden, dass Wettbewerbsneutralität zwischen ausländischen und deutschen Investitionen bezogen auf den ausländischen Markt herrscht.⁵

Für die untersuchten Übertragungskonstellationen kommt die Freistellungsmethode lediglich für das Vererben von Anteilen an österreichischen Personengesellschaften

¹ Zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 133 - 143.

² vgl. Kapitel B III 1.2, Seite 91 - 93

³ vgl. Kapitel B II 2.2, Seite 79

⁴ vgl. Kapitel B III 1.3, Seite 93 - 97

⁵ Zu Bemühungen ausländischer Staaten, eine Annäherung von ausländischen und inländischen Investoren bezüglich der Besteuerung herzustellen, vgl. beispielsweise Deysine de Bourqueney / Jouffroy, International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin, Heft 5/1997, Seite 219 – 223.

zur Anwendung.¹ Durch die Freistellung der vererbten Personengesellschaftsanteile von der deutschen Besteuerung bleiben die niedrigen österreichischen Steuersätze für die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung erhalten; somit bleibt der niedrige österreichische Steuersatz als Investitionsanreiz in Österreich vollständig bestehen. Durch die Freistellungsmethode wird jedoch trotzdem keine Kapitalimportneutralität erreicht, da deutschen Investoren in Österreich im Rahmen der beschränkten österreichischen Erbschaftsteuerpflicht ein geringerer persönlicher Freibetrag zugesprochen wird als österreichischen Investoren im Rahmen der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht.²

Für das Vererben und Verschenken von ausländischem unternehmerischen Vermögen der untersuchten Staaten wird im Ergebnis eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip - bezogen auf eine Gleichbehandlung von in- und ausländischen Investitionen - nicht erreicht, da weder das Prinzip der Kapitalexporthneutralität noch das Prinzip der Kapitalimportneutralität umgesetzt wird. Da sowohl bezogen auf den Inlandsmarkt als auch auf den Auslandsmarkt keine Wettbewerbsneutralität besteht, wird somit gegen die im EG-Vertrag festgelegten Prinzipien der **Kapitalverkehrsfreiheit** und **Niederlassungsfreiheit** verstoßen.

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich weiterhin die Forderung nach einer **rechtsformneutralen Besteuerung** ableiten. Bezogen auf den grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall bedeutet eine rechtsformneutrale Besteuerung, dass die Gesamtsteuerbelastung für die Übertragung von zwei identischen Unternehmen, die sich lediglich durch ihre Rechtsform unterscheiden, gleich hoch sein sollte.

Die in Kapitel B und Kapitel C durchgeführten Untersuchungen haben jedoch gezeigt, dass im grenzüberschreitenden Erbschaft- und Schenkungsteuerfall keine rechtsformneutrale Besteuerung erfolgt. Die Durchbrechungen der Rechtsformneutralität lassen sich in Durchbrechungen dem Grunde nach und der Höhe nach unterscheiden.

¹ vgl. Kapitel B III 3.4.1, Seite 175 - 180

² Für beschränkt Steuerpflichtige wird ein Freibetrag gem. § 14 Abs. 2 öErbStG in Höhe von 110 € gewährt; für unbeschränkt Steuerpflichtige der Steuerklasse I wird gem. § 14 Abs. 1 Nr. 1 öErbStG ein Freibetrag von 2.200 € gewährt.

Durchbrechungen der Rechtsformneutralität dem Grunde nach

Im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht kommt es im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu Durchbrechungen der Rechtsformneutralität dem Grunde nach. Eine beschränkte Steuerpflicht eines Staates bezieht sich immer auf ein genau definiertes Inlandsvermögen. Dieses Inlandsvermögen wird von jedem Staat unterschiedlich definiert. Inwieweit unternehmerisches Vermögen als Inlandsvermögen definiert wird, ist in vielen Staaten von der Rechtsform des Unternehmens abhängig. Für die untersuchten Staaten können folgende Durchbrechungen der Rechtsformneutralität dem Grunde nach festgestellt werden:

- Amerikanische Personengesellschaftsanteile unterliegen einer beschränkten amerikanischen Steuerpflicht; amerikanische Kapitalgesellschaftsanteile unterliegen keiner amerikanischen Besteuerung.¹
- Österreichische Personengesellschaftsanteile unterliegen einer beschränkten österreichischen Steuerpflicht; österreichische Kapitalgesellschaftsanteile unterliegen dagegen keiner beschränkten österreichischen Steuerpflicht.²

Diese Durchbrechungen der Rechtsformneutralität dem Grunde nach wirken sich unmittelbar auf die Gesamtsteuerbelastungen aus. Eine betriebswirtschaftlich sinnvoll gewählte Rechtsformentscheidung für eine ausländische Investition kann somit durch das ausländische Erbschaft- und Schenkungsteuersystem verzerrt werden.

Durchbrechung der Rechtsformneutralität der Höhe nach

Im internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht kann es im Rahmen der Bewertung zu Durchbrechungen der Rechtsformneutralität der Höhe nach kommen. Für die in dieser Untersuchung analysierten US-amerikanischen, französischen, österreichischen und deutschen Bewertungsverfahren lassen sich bezüglich der Rechtsformneutralität der Höhe nach folgende Aussagen treffen.

- In Frankreich und in den USA besteht aufgrund einer einheitlichen Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften und Anteilen an Kapitalgesellschaften Rechtsformneutralität.³
- In Österreich werden Personengesellschaftsanteile und Kapitalgesellschaftsanteile unterschiedlich bewertet; diese Bewertungsunterschiede sind im Rahmen die-

¹ vgl. Tab. BIII/13, Seite 124

² vgl. Tab. BIII/14, Seite 129

³ Zur US-amerikanischen Bewertung vgl. Kapitel B II 2.1, Seite 72 – 73; zur französischen Bewertung vgl. Kapitel B II 2.2, Seite 74 – 79.

ser Untersuchung jedoch nicht von Relevanz, da Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften nicht der beschränkten österreichischen Steuerpflicht unterliegen.

- In Deutschland werden Anteile an Personengesellschaften lediglich anhand der Unternehmenssubstanz bewertet, während Anteile an Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung der Unternehmenssubstanz und der Erfolgslage bewertet werden.¹

Die unterschiedlichen deutschen Bewertungsmethoden können sich auf die Rechtsformwahl auswirken. Eine aus betriebswirtschaftlichen Gründen getroffene Rechtsformentscheidung wird evtl. durch Bewertungsunterschiede im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer verzerrt. Von den Bewertungsmethoden von Anteilen an Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften ist unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzips die Bewertungsmethode von Anteilen an Kapitalgesellschaften vorzuziehen, da diese Bewertungsmethode dem Bewertungsmaßstab „gemeiner Wert“ näher kommt als die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften. Der gemeine Wert gem. § 9 Abs. 2 BewG ist der allgemeine Bewertungsmaßstab im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Er soll den objektiven Marktwert eines Vermögensgegenstandes unter Berücksichtigung aller wertbildenden Faktoren darstellen. Im Rahmen der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften wird die Erfolgslage mit in die Bewertung einbezogen, da ein potenzieller Käufer ebenfalls die Erfolgslage des Unternehmens mit in die Kaufpreisfindung einbeziehen würde. Ein ertragsstarkes Unternehmen wird somit nach dem Stuttgarter Verfahren höher besteuert als ein ertragsschwaches Unternehmen; diese Besteuerung entspricht eher dem Leistungsfähigkeitsprinzip als eine ertragsunabhängige Bewertung im Falle von Personengesellschaften. Negativ zu beurteilen im Rahmen des Stuttgarter Verfahrens ist jedoch die Ermittlung des Substanzwertes auf der Basis von Buchwerten anstatt auf der Basis von Teilwerten. Eine Ermittlung auf der Basis von Teilwerten würde eher dem Maßstab des gemeinen Wertes näher kommen, da auch ein potenzieller Käufer mögliche vorhandene stille Reserven mit in seine Kaufpreisfindung einbeziehen würde. Da in jedem Unternehmen aufgrund unterschiedlicher Vermögensstrukturen stille Reserven in unterschiedlichen Höhen vor-

¹ Zur deutschen Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften vgl. Kapitel B II 1.1.1, Seite 49 - 54; zur deutschen Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften vgl. Kapitel B II 1.1.2, Seite 55 – 69.

liegen, würde eine Ermittlung des Substanzwertes auf der Basis von Teilwerten eine einheitlichere, objektiv vergleichbare Bemessungsgrundlage schaffen, die eher einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzips entsprechen würde.

Gemessen an den **Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes** für die Erbschaft- und Schenkungsteuer darf die Steuerbelastung insbesondere mittelständische Unternehmen nicht in ihrer Substanz gefährden. Diese Vorgaben werden jedoch zum Teil durchbrochen. Die Steuerbelastungen für das Übertragen von ausländischem unternehmerischen Vermögen beträgt in den untersuchten Fällen bis zu 48 % des übergehenden Vermögens.¹ Ein Liquiditätsabfluss in derartiger Höhe kann das Fortbestehen eines Unternehmens erheblich beeinflussen, wenn die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht aus privatem Vermögen bestritten werden kann.

Abschließend wird aufgezeigt, in welcher Weise die analysierten **Gestaltungsansätze** dazu beitragen können, Gesamtsteuerbelastungen für das Übertragen von Anteilen an ausländischen Gesellschaften zu erzielen, die einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip näher kommen.

Gestaltungsansatz „Wechsel der Übertragungsart“ und „Rechtsformwechsel“

Für die Übertragung von **US-amerikanischem** und **französischem** unternehmerischen Vermögen kann bestenfalls eine Besteuerung erzielt werden, die der deutschen Steuerbelastung ohne Berücksichtigung des § 13a ErbStG entspricht.² Anrechnungsüberhänge an ausländischer Steuer lassen sich durch die genannten Gestaltungsansätze vollständig vermeiden. Aber auch in diesen Fällen entspricht die erreichte Steuerbelastung nicht einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Sinne der Kapitalexportneutralität, das Prinzip der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit werden ebenfalls nicht erfüllt, da Anteile an deutschen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften durch den zusätzlichen sachlichen Freibetrag und den Bewertungsabschlag des § 13a ErbStG günstiger besteuert werden.

¹ Diese Spitzensteuerbelastung wird im Rahmen des Verschenkens von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften erzielt; vgl. Kapitel B III 3.2.1, Seite 133 - 143.

² Für US-amerikanische Anteile vgl. Kapitel C II 1, Seite 325 - 330; für französische Anteile vgl. Kapitel C II 2, Seite 330 - 334.

Aufgrund der Freistellungsmethode im Erbschaftsfall lassen sich für die Übertragung von **österreichischem** unternehmerischen Vermögen durch die Anwendung der genannten Gestaltungsansätze Steuerbelastungen erzielen, die zum Teil unter dem deutschen Steuerniveau ohne Berücksichtigung des § 13a ErbStG liegen.¹ Aber auch in diesen Fällen entspricht die erreichte Steuerbelastung nicht einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Sinne der Kapitalimportneutralität, der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit, da für in Österreich ansässige Steuerpflichtige ein höherer persönlicher Freibetrag als für in Deutschland ansässige Steuerpflichtige gewährt wird.

Gestaltungsansatz „Einsatz einer deutschen Zwischenholding“

Durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding kann eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Sinne einer Kapitalexporthneutralität erreicht werden. Nach der Einbringung des ausländischen Vermögens in eine deutsche Zwischenholding werden sämtliche ausländischen Anteile ausschließlich nach deutschen Bewertungsmethoden ermittelt. Da für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding die Vergünstigungen des § 13a ErbStG anwendbar sind, können mittelbar auch für ausländische Investitionen der zusätzliche sachliche Freibetrag in Höhe von 205.000 € sowie der fünfunddreißigprozentige Bewertungsabschlag in Anspruch genommen werden.² Die ausländische beschränkte Besteuerung wird vollständig unterbunden.³ Dadurch können ausländische Steuervorteile nicht mehr genutzt werden, zugleich fallen aber auch bestehende Anrechnungsüberhänge an ausländischer Steuer vollständig weg. Investitionen im Ausland werden im Ergebnis genauso behandelt wie Investitionen im Inland. Durch den Einsatz einer deutschen Zwischenholding werden ebenfalls die Vorgabennormen für die Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung für die Übertragung von mittelständischen Unternehmen eher erfüllt, da bezogen auf das übergehende Vermögen Spitzensteuerbelastungen von maximal 19,5 % entstehen können.⁴

¹ vgl. Kapitel C II 3, Seite 335 - 342

² vgl. Kapitel C I 3.1.1, Seite 276

³ vgl. Kapitel C I 3.1.2, Seite 277 - 281

⁴ vgl. Tab. C I/24, Seite 283

Es ist jedoch ungewiss, ob der Einsatz einer deutschen Zwischenholding in Zukunft weiterhin zu Steuerersparnissen in dem Ausmaß führen wird, wie sie im Rahmen dieser Untersuchung berechnet worden sind.

Mit Beschluss vom 22.5.2002¹ hat der Bundesfinanzhof das Bundesverfassungsgericht um Stellungnahme gebeten, da er zentrale Bewertungs- und Befreiungsvorschriften der Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes für verfassungswidrig hält. Der Bundesfinanzhof sieht insbesondere bei der Bewertung von Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaftsanteilen Durchbrechungen des Gleichheitsgrundsatzes und Durchbrechungen der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip.² Zum einen hält er die Privilegierung von unternehmerischen Vermögen durch den zusätzlichen sachlichen Freibetrag und dem Bewertungsabschlag des § 13a ErbStG für zu weitreichend. Weiterhin beurteilt der Bundesfinanzhof die Verwendung von Steuerbilanzwerten als Grundlage für die Ermittlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer für ungeeignet, da die Steuerbilanzwerte zu einer Bemessungsgrundlage führen, die weit unter dem gemeinen Wert liegen. Die Übernahme von Steuerbilanzwerten führe somit zu einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu Wirtschaftsgütern, die mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind.

Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes ist bisher noch nicht ergangen. Es ist jedoch durchaus damit zu rechnen, dass das Bundesverfassungsgericht Vorgaben für eine höhere Bewertungsgrundlage sowie eine geringere Privilegierung von unternehmerischen Vermögen beschließen wird.³

¹ vgl. Beschluss vom 22.5.2002, II R 61/99, BStBl 2002 II, Seite 598 - 616

² vgl. Beschluss vom 22.5.2002, II R 61/99, BStBl 2002 II, Seite 598

³ vgl. auch Seifried, StuB, Heft 18/2002, Seite 923

Abbildungsverzeichnis

		Seite
Abb. AIV/1	Auswahl der beteiligten Staaten	12
Abb. BI/1	Persönliche Steuerpflicht	24
Abb. BI/2	Unterfälle der Doppelbesteuerung	39
Abb. BII/1	Deutsche Bewertung von Anteilen an ausländischen Personengesellschaften im Überblick	54
Abb. BII/2	Deutsche Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften im Überblick	68/69
Abb. BIII/1	Wirkungsweise des österreichischen Härteausgleichs	97
Abb. BIII/2	Wirkungsweise des deutschen Härteausgleichs	103
Abb. BIII/3	Potenzielle Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	107
Abb. BIII/4	Deutsche Steuer minus US-amerikanische Nachlasssteuer auf Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften in €; $S_{(\text{Differenz})}(\text{E})$	141
Abb. BIII/5	Deutsche Steuer minus US-amerikanische Schenkungsteuer auf Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften in €; $S_{(\text{Differenz})}(\text{E})$	147
Abb. BIII/6	Deutsche Steuer minus französische Erbschaftsteuer auf Anteile an französischen Gesellschaften in €; $S_{(\text{Differenz})}(\text{E})$	161
Abb. BIII/7	Deutsche Steuer minus französische Schenkungsteuer auf Anteile an französischen Gesellschaften in €; $S_{(\text{Differenz})}(\text{E})$	167
Abb. BIII/8	Deutsche Steuer minus österreichische Schenkungsteuer auf Anteile an österreichischen Personengesellschaften in €; $S_{(\text{Differenz})}(\text{E})$	184
Abb. CI/1	Steuervorteil Vererben anstatt Verschenken bei Personengesellschaften (USA) in €; $SV_{(\text{Übertr.})}(\text{E})$	208
Abb. CI/2	Relativer Steuervorteil Vererben anstatt Verschenken bei Personengesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Übertr.})}(\text{E})$	208
Abb. CI/3	Relativer Steuervorteil Vererben anstatt Verschenken bei Personengesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Übertr.})}(\text{E})$ - erster und zweiter Abschnitt -	209

Abb. CI/4	Relativer Steuervorteil Vererben anstatt Verschenken bei Personengesellschaften (USA) in %; $SV^{rel}_{(Übertr.)}(E)$ - dritter und vierter Abschnitt -	210
Abb. CI/5	Steuervorteil Vererben anstatt Verschenken (Frankreich) in €; $SV_{(Übertr.)}(E)$	216
Abb. CI/6	Relativer Steuervorteil Vererben anstatt Verschenken (Frankreich) in %; $SV^{rel}_{(Übertr.)}(E)$	216
Abb. CI/7	Steuervorteil Vererben anstatt Verschenken bei Personengesellschaften (Österreich) in €; $SV_{(Übertr.)}(E)$	222
Abb. CI/8	Relativer Steuervorteil Vererben anstatt Verschenken bei Personengesellschaften (Österreich) in %; $SV^{rel}_{(Übertr.)}(E)$	223
Abb. CI/9	Steuervorteil Vererben anstatt Verschenken bei Personengesellschaften (Österreich) in €; $SV_{(Übertr.)}(E)$ - erster Abschnitt -	223
Abb. CI/10	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall (USA) in €; $SV_{(Rechtsform/Schenkung)}(E)$	235
Abb. CI/11	Relativer Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall (USA) in %; $SV^{rel}_{(Rechtsform/Schenkung)}(E)$	235
Abb. CI/12	Relativer Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall (USA) in %; $SV^{rel}_{(Rechtsform/Schenkung)}(E)$ - erster Abschnitt -	236
Abb. CI/13	Relativer Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall (USA) in %; $SV^{rel}_{(Rechtsform/Schenkung)}(E)$ - zweiter Abschnitt -	236
Abb. CI/14	Relativer Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall (USA) in %; $SV^{rel}_{(Rechtsform/Schenkung)}(E)$ - dritter Abschnitt -	237
Abb. CI/15	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Erbschaftsfall (USA) in €; $SV_{(Rechtsform/Erbschaft)}(E)$	239
Abb. CI/16	Relativer Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Erbschaftsfall (USA) in %; $SV^{rel}_{(Rechtsform/Erbschaft)}(E)$	240
Abb. CI/17	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft im Erbschaftsfall (Österreich) in €; $SV_{(Rechtsform/Erbschaft/II)}(E)$	246

Abb. CI/18	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft im Erbschaftsfall (Österreich) in € $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(\text{E})$ - Abgrenzung der drei Abschnitte -	247
Abb. CI/19	Relativer Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft im Erbschaftsfall (Österreich) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/II})}(\text{E})$ - dritter Abschnitt -	248
Abb. CI/20	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall (Österreich) in €; $SV_{(\text{Rechtsform/Schenkung})}(\text{E})$	250
Abb. CI/21	Steuervorteil durch Rechtsformwechsel von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Erbschaftsfall (Österreich) in €; $SV_{(\text{Rechtsform/Erbschaft/IV})}(\text{E})$	254
Abb. CI/22	Beteiligung vor und nach Zwischenschaltung einer deutschen Holding	275
Abb. CI/23	Steuervorteil durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an Personengesellschaften (USA) in €; $SV_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\text{E})$	286
Abb. CI/24	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an Personengesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\text{E})$	287
Abb. CI/25	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an Personengesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\text{E})$ - erster Abschnitt -	287
Abb. CI/26	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an Personengesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\text{E})$ - zweiter Abschnitt -	288
Abb. CI/27	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an Personengesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung/PG})}(\text{E})$ - dritter Abschnitt -	289
Abb. CI/28	Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften (USA) in €; $SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(\text{E})$	291
Abb. CI/29	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(\text{E})$	292
Abb. CI/30	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(\text{E})$ - erster und zweiter Abschnitt -	292

Abb. CI/31	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})(E)}$ - dritter und vierter Abschnitt -	294
Abb. CI/32	Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschafts- und Schenkungsfall von Anteilen an Kapitalgesellschaften (USA) in €; $SV_{(\text{Holding/Kap.Ges})(E)}$	296
Abb. CI/33	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschafts- und Schenkungsfall von Anteilen an Kapitalgesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Kap.Ges})(E)}$	297
Abb. CI/34	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschafts- und Schenkungsfall von Anteilen an Kapitalgesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Kap.Ges})(E)}$ - erster und zweiter Abschnitt-	297
Abb. CI/35	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschafts- und Schenkungsfall von Anteilen an Kapitalgesellschaften (USA) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Kap.Ges})(E)}$ - dritter Abschnitt -	299
Abb. CI/36	Steuervorteil durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften in €; $SV_{(\text{Holding/Schenkung})(E)}$	303
Abb. CI/37	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung})(E)}$	303
Abb. CI/38	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung})(E)}$ - erster Abschnitt -	304
Abb. CI/39	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung})(E)}$ - zweiter Abschnitt -	305
Abb. CI/40	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Schenkung})(E)}$ - dritter Abschnitt -	306
Abb. CI/41	Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften in €; $SV_{(\text{Holding/Erbschaft})(E)}$	308
Abb. CI/42	Relativer Steuervorteil im Erbschaftsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft})(E)}$	308
Abb. CI/43	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft})(E)}$ - erster und zweiter Abschnitt -	309

Abb. CI/44	Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften (Österreich) in €; $SV_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(\text{E})$	315
Abb. CI/45	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften (Österreich) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(\text{E})$	316
Abb. CI/46	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften (Österreich) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(\text{E})$ - erster und zweiter Abschnitt -	317
Abb. CI/47	Relativer Steuervorteil durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften (Österreich) in %; $SV^{\text{rel}}_{(\text{Holding/Erbschaft/PG})}(\text{E})$ - dritter und vierter Abschnitt -	318

Tabellenverzeichnis

	Seite	
Tab. BI/1	Ausprägungen von Erbschaft- und Schenkungsteuersystemen	22
Tab. BI/2	Doppelbesteuerungskombinationen Ausland - Deutschland	41
Tab. BI/3	Potenzielle Doppelbesteuerungskonstellationen Deutschland – USA	44
Tab. BI/4	Potenzielle Doppelbesteuerungskonstellationen Deutschland – Frankreich	46
Tab. BI/5	Potenzielle Doppelbesteuerungskonstellationen Deutschland – Österreich	47
Tab. BII/1	Ermittlung des Betriebsergebnisses im Rahmen des Stuttgarter Verfahrens	64
Tab. BII/2	Zusammensetzung des gewichteten Mittelwertes aus Substanzwert und Ertragswert bei der französischen Bewertung von Anteilen an Gesellschaften	76
Tab. BIII/1	US-amerikanischer Nachlass- und Schenkungsteuertarif	86
Tab. BIII/2	Absenkung der US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuersätze	87
Tab. BIII/3	US-amerikanische Schenkungsteuersätze ab 2010	88
Tab. BIII/4	Berechnungsschema für die US-amerikanische Schenkungsteuer	88
Tab. BIII/5	Berechnungsschema für die US-amerikanische Nachlasssteuer	89
Tab. BIII/6	Unified Tax Credits 2001-2009	90
Tab. BIII/7	Französische Steuersätze	92
Tab. BIII/8	Österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuersätze	94
Tab. BIII/9	Ermittlung der zu zahlenden österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer unter Berücksichtigung des Härteausgleichs	96
Tab. BIII/10	Berücksichtigung des deutschen Härteausgleichs bei der Berechnung der deutschen Steuer	101
Tab. BIII/11	Maximal mögliche Gesamtsteuerbelastung	106
Tab. BIII/12	Sachlicher Anwendungsbereich deutscher Doppelbesteuerungsabkommen	114
Tab. BIII/13	Entlastungswirkungen durch das DBA Deutschland – USA	124

Tab. BIII/14	Wirkungsweise des DBA Deutschland – Österreich und des Anrechnungsverfahrens	129
Tab. BIII/15	Zu untersuchende Übertragungskonstellationen	130
Tab. BIII/16	Unterfälle der Übertragung von amerikanischem unternehmerischen Vermögen	132
Tab. BIII/17	US-amerikanischer Teilmengengestaffeltarif für das Jahr 2004	134
Tab. BIII/18	US-amerikanischer Formeltarif in Abhängigkeit vom steuerpflichtigen Vermögen für das Jahr 2004	134
Tab. BIII/19	US-amerikanischer Formeltarif in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen für Nachlässe für das Jahr 2004	135
Tab. BIII/20	Deutscher Formeltarif für die Erbschaft- und Schenkungsteuer	137
Tab. BIII/21	Funktion Deutsche Erbschaftsteuer minus US-amerikanische Nachlasssteuer auf Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften	140/141
Tab. BIII/22	Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften	143
Tab. BIII/23	US-amerikanischer Formeltarif für Schenkungen für das Jahr 2004	145
Tab. BIII/24	Funktion Deutsche Schenkungsteuer minus US-amerikanische Schenkungsteuer auf Anteile an US-amerikanischen Personengesellschaften	146/147
Tab. BIII/25	Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Personengesellschaften für 2004	149
Tab. BIII/26	Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an US-amerikanischen Kapitalgesellschaften	150
Tab. BIII/27	Unterfälle der Übertragung von französischem unternehmerischen Vermögen	156
Tab. BIII/28	Französischer Teilmengengestaffeltarif für die Steuerklasse II	158
Tab. BIII/29	Französischer Formeltarif in Abhängigkeit vom steuerpflichtigen Vermögen für die Steuerklasse II	158
Tab. BIII/30	Französischer Formeltarif in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen	159
Tab. BIII/31	Französischer Formeltarif für Erbschaften	159/160
Tab. BIII/32	Funktion Deutsche Erbschaftsteuer minus französische Erbschaftsteuer auf Anteile an französischen Gesellschaften	161
Tab. BIII/33	Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von Anteilen an französischen Gesellschaften	163/164

Tab. BIII/34	Französischer Formeltarif für Schenkungen	165
Tab. BIII/35	Funktion Deutsche Schenkungsteuer minus französische Schenkungsteuer auf Anteile an französischen Gesellschaften	166/167
Tab. BIII/36	Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von Anteilen an französischen Gesellschaften	169
Tab. BIII/37	Unterfälle der Übertragung von österreichischem unternehmerischen Vermögen	173
Tab. BIII/38	Berechnung der österreichischen Erbschaftsteuer	175
Tab. BIII/39	Österreichischer Erbschaft- und Schenkungsteuertarif für die Steuerklasse I	176
Tab. BIII/40	Höchstgrenzen für die Anwendung des österreichischen Härteausgleichs	177
Tab. BIII/41	Österreichischer Formeltarif in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen als Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben von österreichischen Mitunternehmeranteilen	180
Tab. BIII/42	Funktion Deutsche Schenkungsteuer minus österreichische Schenkungsteuer auf Anteile an österreichischen Personengesellschaften	183
Tab. BIII/43	Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Verschenken von österreichischen Mitunternehmeranteilen	187
Tab. BIII/44	Funktion der Gesamtsteuerbelastung für das Vererben und Verschenken von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften	188
Tab. CI/1	Systematische Aufzählung von Steuergestaltungsansätzen	198
Tab. CI/2	Mögliche Wechsel der Übertragungsart USA	205
Tab. CI/3	Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Übertragungsart von Schenkung auf Erbschaft bei Personengesellschaften (USA)	207
Tab. CI/4	Mögliche Wechsel der Übertragungsart Frankreich	212
Tab. CI/5	Beispiel zum Unterschied der Vergünstigungen von französischer Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer	214/215
Tab. CI/6	Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Übertragungsart von Verschenken zu Vererben (Frankreich)	215
Tab. CI/7	Mögliche Wechsel der Übertragungsart Österreich	219
Tab. CI/8	Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Übertragungsart von Schenkung auf Erbschaft bei Personengesellschaften (Österreich)	221/222
Tab. CI/9	Mögliche Wechsel der Rechtsform USA	232

Tab. CI/10	Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Rechtsform von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall (USA)	234
Tab. CI/11	Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Rechtsform von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Erbschaftsfall (USA)	239
Tab. CI/12	Mögliche Wechsel der Rechtsform Frankreich	241
Tab. CI/13	Mögliche Wechsel der Rechtsform Österreich	243
Tab. CI/14	Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Rechtsform von Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft im Erbschaftsfall (Österreich)	245/246
Tab. CI/15	Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Rechtsform von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Schenkungsfall (Österreich)	250
Tab. CI/16	Funktion des Steuervorteils durch Wechsel der Rechtsform von Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft im Erbschaftsfall (Österreich)	253/254
Tab. CI/17	Übertragungskonstellationen, bei denen durch Rechtsformwechsel eine Steuerersparnis möglich ist	256
Tab. CI/18	Zeichen- und Abkürzungserläuterungen für die Tabellen CI/19, CI/20 und CI/21	266
Tab. CI/19	Einfluss unterschiedlicher Bewertungsmethoden auf den Steuervorteil für den Fall des Rechtsformwechsels von der US-amerikanischen Personengesellschaft in die US-amerikanische Kapitalgesellschaft (Erbschaftsfall)	267
Tab. CI/20	Einfluss unterschiedlicher Bewertungsmethoden auf den Steuervorteil für den Fall des Rechtsformwechsels von der US-amerikanischen Personengesellschaft in die US-amerikanische Kapitalgesellschaft (Schenkungsfall)	270
Tab. CI/21	Einfluss unterschiedlicher Bewertungsmethoden auf den Steuervorteil für den Fall des Rechtsformwechsels von der österreichischen Kapitalgesellschaft in die österreichische Personengesellschaft (Erbschaftsfall)	273
Tab. CI/22	Rechtsformwahl für die deutsche Zwischenholding	281
Tab. CI/23	Berechnung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding	283
Tab. CI/24	Deutscher Formeltarif für die Übertragung von Anteilen an einer deutschen Zwischenholding	283

Tab. CI/25	Mögliche Fälle der Zwischenschaltung einer deutschen Holding – USA	284
Tab. CI/26	Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an Personengesellschaften – USA	286
Tab. CI/27	Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften – USA	290/291
Tab. CI/28	Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Erbschafts- und Schenkungsfall von Anteilen an Kapitalgesellschaften – USA	296
Tab. CI/29	Mögliche Fälle der Zwischenschaltung einer deutschen Holding – Frankreich	300
Tab. CI/30	Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Schenkungsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften	302/303
Tab. CI/31	Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an französischen Gesellschaften	307/308
Tab. CI/32	Mögliche Fälle der Zwischenschaltung einer deutschen Holding – Österreich	311
Tab. CI/33	Funktion des Steuervorteils durch Zwischenholding im Erbschaftsfall von Anteilen an Personengesellschaften – Österreich	313/314
Tab. CII/1	Übersicht möglicher Steuerersparnisse durch Anwendung von Gestaltungsansätzen – USA	325
Tab. CII/2	Gesamtsteuerbelastungsstufen USA	326
Tab. CII/3	Auswahl von Gestaltungsansätzen in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen – USA	327
Tab. CII/4	Übersicht möglicher Steuerersparnisse durch Anwendung von Gestaltungsansätzen – Frankreich	330
Tab. CII/5	Gesamtsteuerbelastungsstufen Frankreich	331
Tab. CII/6	Auswahl von Gestaltungsansätzen in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen – Frankreich	332
Tab. CII/7	Übersicht möglicher Steuerersparnisse durch Anwendung von Gestaltungsansätzen – Österreich	335
Tab. CII/8	Gesamtsteuerbelastungsstufen Österreich	336
Tab. CII/9	Auswahl von Gestaltungsansätzen in Abhängigkeit vom übergehenden Vermögen – Österreich	337/338

Literaturverzeichnis

I. Beiträge in Zeitschriften und Sammelwerken

Aiglsperger, Otto: Steuerfreibetrag für Betriebsübergaben ab 2000, in: RdW, Heft 1999/10, S. 683-685

Arlt, Bernhard: Probleme des erbschaft- und schenkungsteuerlichen Anrechnungsverfahrens als Bereich der internationalen Nachfolgeplanung, in: IWB, Fach 3, Gruppe 9, 1997, S. 103-126

Bader, Axel: Grenzüberschreitender Erbfall und deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer-Gestaltung, in: INF Heft 3/1995, S. 71-74

Bader, Axel: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Optimierung privater Vermögensübertragungen – Teil I, in: INF Heft 1/1998, S. 11-15

Bader, Axel: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Optimierung privater Vermögensübertragungen – Teil II, in: INF Heft 2/1998, S. 44-48

Bareis, Peter / Elser, Thomas: Analyse des neuen Erbschaftsteuerrechts, in: DStR, Heft 15/1997, S. 557-562

Bärtels, Hans-Christian: Erbschaftsteuerliche Doppelerfassung bei der deutsch-französischen Unternehmensnachfolge, in: RIW, Heft 1/1999, S. 22-33

Bärtels, Hans-Christian: Die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, S. 1151-1166

Bärtels, Hans-Christian: International-erbschaftsteuerliche Entwicklungen in Frankreich, in: ZEV, Heft 12/1999, S. 476-482

Bärtels, Hans-Christian: Verschärfungen des französischen Erbschaftsteuerrechts – Tragweite und Gestaltungsüberlegungen aus deutscher Sicht, in: IStR, Heft 23/1999, S. 713-716

Bauer, Jörg: Unternehmensbewertung im (Erbchaft-)Steuerrecht, in: StbJb 1999/00, S. 387-409

Bauer, Jörg: Gestaltungsüberlegungen zum neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, in: StbJb 1996/97, S. 181-202

Baumgartner, Matthias / Gassner, Wolfgang / Schick, Stefan: Besteuerung von grenzüberschreitenden Schenkungen, in: DStR, Heft 20/1989, S. 619-623

Bellstedt, Christoph: Doppelbesteuerung bei Erwerbsvorgängen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, in: IWB, Fach 3, Gruppe 9, 1996, S. 91-102

Berger, Helmut: Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung ausländischer Zweitwohnsitzer, in: SWI, 1996, S. 153-155

Boochs, Wolfgang: Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Auslandsbeziehungen, in: DVR, Heft 12/1987, S. 178-186

Boochs, Wolfgang: Fragen der internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: UVR, Heft 9/1994, S. 264-269

Breidenbach, Berthold: Steuerliche Unternehmens- und Anteilsbewertung – Abschied vom Stuttgarter Verfahren? in: StbJb 1998/1999, S. 245-264

Breithecker, Volker / Klapdor, Ralf: Methoden zur Ausschaltung oder Minderung der Doppelbesteuerung, in: SteuerStud, Heft 2/2000, S. 61-74

Bremer, Sven: Schenkung von Anteilen an geschlossenen US-Immobilienfonds, in: IWB, Fach 8, Gruppe 2, 2001, S. 1123-1128

Bremer, Sven: Die Erhaltung von Familienvermögen über Anstalten, Stiftungen und Trust im Fürstentum Liechtenstein, in: Handbuch der internationalen Steuerplanung, hrsg. von Siegfried Grotherr, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2000, S. 1439-1464

Bruckner, Karl E.: Aktuelle Zweifelsfragen zur Schenkung von Liegenschaften, in: SWK, Heft 35/36/2000, S. 813-820

Busch, Michaela: Deutsches Erbschaftsteuerrecht im Lichte der europäischen Grundfreiheiten – Teil I: Untersuchung der Vereinbarkeit der persönlichen Freibeträge der §§ 16 und 17 ErbStG sowie der sachlichen Steuerbefreiung des § 13 Nr. 4a ErbStG mit dem Europarecht, in: IStR Heft 13/2002, S. 448 – 453

Busch, Michaela: Deutsches Erbschaftsteuerrecht im Lichte der europäischen Grundfreiheiten – Teil II: Untersuchung des Betriebsvermögensfreibetrages und Bewertungsabschlages (§ 13a Abs. 1 und 2 ErbStG) auf ihre Vereinbarkeit mit dem Europarecht, in: IStR Heft 14/2002, S. 475-478

Christoffel, Günter: Bewertung nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften nach dem Stuttgarter Verfahren ab 1993, in: NWB, Fach 9, 1994, S. 2639-2688

Christoffel, Günter: Erbschaften und Schenkungen, in: Memento Steuern 2000, Freiburg im Br. : Memento-Verlag, 2000

Crezelius, Georg: Dogmatik der vorweggenommenen Erbfolge und § 13a ErbStG, in: ZEV, Heft 6/2001, S. 209-213

Dautzenberg, Norbert / Brüggemann, Alexander: EG-Vertrag und deutsche Erbschaftsteuer: Überlegungen zum deutschen Erbschaftsteuergesetz, insbesondere zum Betriebsvermögensfreibetrag, in: BB, Heft 3/1997, S. 123-133

Dautzenberg, Norbert: Die Bedeutung des EG-Vertrages für die Erbschaftsteuer, in: EWS, Heft 3/1998, S. 86-93

Debatin, Helmut: Das amerikanisch-deutsche Erbschaftsteuer-Doppelbesteuerungsabkommen als Instrument der Steuersystemausgleiches, in: Aktuelle Themen im U.S.-Deutschen Steuer- und Handelsrecht, in: Festschrift zu Ehren von Prof. Dr. Otto L. Walter, Hrsg.: Henry S. Conston, Osnabrück: Fromm-Verlag, 1988, S. 169-204

Debatin, Helmut: Deutsch-amerikanischer Doppelbesteuerungsschutz für Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen, in: RIW, Heft 8/1997, S. 603-620

Deysine de Bourquene, Marie-Amelie / Jouffroy, Renaud: New tax developments to encourage foreign investment in france: headquarters, logisticscentres and taxation of expatriates, in: International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin, Heft 5/1997, S. 219-223

Dierckx, F.: France: Inheritance and Gift Tax, in: European Taxation, 1984, S. 224 - 226

Dissars, Ulf-Christian / Dissars, Björn-Axel: Die Anrechnung ausländischer Erbschaft- und Schenkungsteuer in Deutschland, in: RIW, Heft 2/1996, S. 144-147

Domann, Rita: Erbschaft- und Schenkungsteuern (Österreich), in: Steuern in Europa, Amerika und Asien, hrsg. von Mennel, Annemarie, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2001, Fach Österreich, S. 1-49

Dostal, Boris: Die Vererbung von Gesellschaftsanteilen im französischen Recht, in: ZEV, Heft 3/1997, S. 96-103

Eimermann, Dieter: Änderung des deutsch-amerikanischen Erbschaftsteuerabkommens, in: IStR, Heft 8/1999, S. 237-239

Eisele, Dirk: Erbschaftsteuerliche Bewertung nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften, in: SteuerStud, Heft 8/2001, S. 415-424

Elser, Thoma / Neininger, Monika: Gestaltungshinweise zur Erbschaftsteuerminimierung bei börsennotierten Wachstumsunternehmen, in: DStR, Heft 41/2000, S. 1718-1723

Endres, Dieter: Rechtsformabhängige Belastungsdifferenzen bei einmaligen Besteuerungstatbeständen, in: DStR, Heft 8/1984, S. 224-229

Färber, Gisela: Regionen in der Finanzverfassung der Europäischen Union – Probleme und Reformvorschläge, in: StuW, Heft 4/1996, S. 379-394

Farmer, Peter: Bewertung eines Mitunternehmeranteils für Zwecke der Erbschaftsteuer, in: RdW, Heft 7/1996, S. 338-342

Feddersen, Dieter: Die Rahmenbedingungen für Familiengesellschaften, in: Bank Information der Volks- und Raiffeisenbanken, Heft 3/1996, S. 36-44

Fischer, Lutz: Erbschaftsteuerplanung bei Auslandsanlagen, in: BB, Heft 16/1984, S. 1033-1041

Fischer, Lutz / Töben, Thomas: Die Besteuerung deutscher Grundbesitzinvestitionen in den USA, in: DStR, Heft 1/2 1982, S. 3-18

Flick, Hans: Amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuer auf deutsche Investitionen in den Vereinigten Staaten, in: DStR, Heft 15/1986, S. 487-491

Flick, Hans: Erbschaftsteuerplanung des Unternehmens in der Steuerberatungspraxis, in: DStR, Heft 26/1993, S. 929-932

Flick, Hans: Mehr: Raus aus der GmbH, rein in die Personengesellschaft, in: DB, Heft 22/1996, S. 1102

Gahleitner, Gerald / Moritz, Helmut: Das Steuerrecht Österreichs, in: IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1999, S. 467-484

Gale, William G. / Slemrod, Joel B.: Ancestor Worthship – Everything you ever wanted to know about estate taxes, in: The Milken Institute Review, Heft 3/2000, S. 36-49

Gale, William G. / Slemrod, Joel B.: Life and death questions about the estate and gift tax, in: National Tax Journal, Vol. LIII. No. 4, Part 1, S. 889 - 912

Geck, Reinhard: Erbschaft- und schenkungsteuerpflichtige Erwerbe mit Auslandsberührung – der Regelungsbereich des § 2 ErbStG, in: ZEV, Heft 7/1995, S. 249-252

Geck, Reinhard: Vorweggenommene Erbfolge und Betriebsvermögen: Eine Standortbestimmung nach dem BFH-Urteil vom 25.1.2001 zu § 13 a ErbStG, in: ZEV, Heft 5/2001, S. 180-184

Gehring, Wilhelm: Erbschaftsteuer bei der GmbH – Nachteile dieser Rechtsform bei hohen Gewinnen, in: DStR, Heft 23/1981, S. 681-684

Goodman, Wolfe D.: The OECD Model Estate Tax Convention, in: European Taxation, Heft Oktober/November 1994, Seite 338 - 343

Greif, Martin: Umwandlung ausländischer Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften – Ein Praxisbericht, in: Internationales Umwandlungssteuerrecht, hrsg. von Harald Schaumburg und Detlev J. Piltz, Köln: Verlag O. Schmidt, 1997, S. 214-232

Greter, Jürg R.: Estate and tax planning tools for U.S. Citizens – QPRT, GRAT and IDGT or on how to make a monkey of tax tables, in: Der Schweizer Treuhänder, Heft 1-2/01, S. 105-110

Grotherr, Siegfried: Das steuerliche Reorganisationsrecht für Unternehmen in Frankreich, Großbritannien, Österreich, der Schweiz und den USA – Teil II, in: IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1996, S. 1179-1200

Grotherr, Siegfried: Überblick über ausländische Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrechte, in: Internationales Umwandlungssteuerrecht, hrsg. von Harald Schaumburg und Detlev J. Piltz, Köln: Verlag O. Schmidt, 1997, S. 152-213

Hake, Thomas / Aas, Ulrich: Die Anwendung des Stuttgarter Verfahrens auf Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften, in: RIW, Heft 8/1992, S. 647-656

Hebing, Wilhelm: Neue Aspekte deutsch-US-amerikanischer Nachlassplanung, in: RIW, Heft 4/1981, S. 237-244

Heinsen, Oliver: Einführung in die Doppelbesteuerungsabkommen, in: SteuerStud, Heft 7/1997, S. 300-320

Helmer, Karl: Kanadische capital gain tax und deutsche Erbschaftsteuer, in: DStR, Heft 15/16/1989, S. 488-491

Herzig, Norbert: Aperiodische Steuern und Rechtsformwahl, in: WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung, Ergänzungsband 1995, Düsseldorf: IDW-Verlag, 1995, Kapitel A, RdNr. 97-115

Herzig, Norbert: Rechtsformwahl im Hinblick auf den Generationswechsel in internationalen Unternehmen, in: Festschrift für Hans Flick, hrsg. von Franz Klein u.a., Köln: Verlag O. Schmidt, 1997, S. 277-291

Herzig, Norbert / Schiffers, Joachim: Rechtsformwahl unter Beachtung der laufenden Besteuerung und von aperiodischen Besteuerungstatbeständen – Unter besonderer Berücksichtigung des StandOG und FKPG, in: StuW, Heft 2/1994, S.103-120

Herzig, Norbert / Kessler, Wolfgang: Steuerorientierte Wahl der Unternehmensform GmbH, OHG, GmbH & Co. Und Betriebsaufspaltung. Ein EDV-gestützter Steuerbelastungsvergleich, in: GmbHR, Heft 4/1992, S. 232-249

Hey, Friedrich E.F.: Grenzüberschreitende Erbschaftsteuerfragen im Verhältnis Deutschland/USA – Eine Studie mit praktischen Beispielfällen, in: Handbuch der internationalen Steuerplanung, hrsg. von Siegfried Grotherr, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2000, S. 1465-1496

Hübner, Heinrich: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigung der Unternehmensnachfolge durch die §§ 13a, 19a ErbStG – Besprechung der gleichlautenden Ländererlasse v. 17.6.1997, in: NWB, Fach 10, 1997, S. 787-804

Hübner, Heinrich: Wahl und Ausgestaltung des Güterstandes unter besonderer Berücksichtigung der Zugewinnngemeinschaft – Folgen für Erbschaft und Schenkungsteuer, in: StbJb 1999/2000, S. 369-386

Hundt, Florenz: Neufassung des deutsch-amerikanischen Erbschaftsteuerabkommens und US-Nachlasssteueränderungen, in: IStR, Heft 3/2002, S. 80-89

Jann, Martin: The new double taxation treaties between Austria and France, in: intertax, Heft 2/1996, S. 56 - 58

Jochum, Georg: Die Folgen doppelter Staatsangehörigkeit für die Erbschaftsteuer am Beispiel deutsch-türkischer Doppelstaatler, in: UVR, Heft 11/2000, S. 415-421

Jülicher, Marc: Die anrechenbare Steuer im Sinne des § 21 ErbStG, in: ZEV, Heft 8/1996, S. 295-299

Jülicher, Marc: Die einseitige Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG, in: Praxis Internationale Steuerberatung, Heft 7/2000, S. 168-173

Jülicher, Marc: Der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG, in: ZEV, Heft 2/2001, S. 60-64

Karrenbrock, Holger / Hirsch, Stefan: Unilaterale und bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Minderung der Doppelbesteuerung, in: SteuerStud, Heft 11/2001, S. 583-591

Klingberg, Dietgard / Lishaut, Ingo: Ausländische Umwandlungen im deutschen Steuerrecht, in: FR, Heft 22/1999, S. 1209-1277

Kirchhof, Paul: Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, in: StuW, Heft 1/1996, Heidelberg. S. 3-11

Korezkij, Leonid: Wie groß ist das Steuergeschenk des § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG? - Eine Analyse der Großzügigkeit des Gesetzgebers -, in: ZEV, Heft 8/1998, S. 291-297

Korezkij, Leonid: Weiter lebe das Steuergeschenk des § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG!? – Oder: Wer zu spät schenkt, den bestraft der Fiskus, in: StB, Heft 7/2000, S. 253-254

Korezkij, Leonid / Röhner, Jörg: Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, in: SteuerStud, Heft 1/2000, S. 11-14

Korte, Otto: Deutsche Investoren und Immobilienbesitz in Kanada – nicht nur steuerlicher Sonnenschein, in: IStR, Heft 11/1994, S. 543-544

Krabbe, Helmut: Neuregelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Erbschaft- und Schenkungsteuern im Verhältnis zu Schweden, in: ZEV, Heft 8/1995, S. 286-289

Krabbe, Helmut: Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Erbschaft- und Schenkungsteuern im Verhältnis zu Dänemark, in: ZEV, Heft 4/1997, S. 146-149

Kuiper, W.G.: Austria: Inheritance and Gift Tax, in: European Taxation, 1994, Seite 213 - 215

Kusch, Claudia: Der Einfluß der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die Wahl des Güterstandes, in: StuW, Heft 3/2000, S. 246-256

Lange, Joachim: Die Körperschaftsteuer, Gesamtdarstellung, in: NWB, Fach 4, S. 3771-3928

Lee, Patrick T. / Kowallik, Andreas: Steuerliche Rahmenbedingungen des Unternehmenskaufs in den USA, in: IWB, Fach 8 Gruppe 2, S. 1085-1100

Liessem, Georg: Anwendungsmöglichkeiten und Vorteile der Schenkung von Todes wegen gegenüber erbrechtlichen Lösungen, in: BB, Heft 13/1989, S. 862-866

Lyons, Timothy: Double Taxation of Estates, Inheritances and Gifts in the EU and the Anglo-Amerikan Trust, in: European Taxation, Heft März 1997, S. 74 - 94

Märkle, Rudi: Anteile an Kapital- und Personengesellschaften im Nachlass, in: StbJb 1993/1994, S. 207-235

Meincke, Jens Peter: Gestaltungsmöglichkeiten im Erbschaftsteuerrecht in systematischer Sicht, in: StbJb 1992/93, S. 103-125

Meincke, Jens Peter: Freibeträge und Steuersätze im neuen Erbschaftsteuerrecht, in: ZEV, Heft 2/1997, S. 52-60

Michel, Theodor: Deutsch-amerikanisches Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: DStR, Heft 3/1981, S. 73-80

Moench, Dietmar: Schenkungsteuer und Erbschaftsteuer bei der Unternehmensnachfolge, in: DStR, Heft 19/1989, S. 594-599

Moench, Dietmar: Grünes Licht für die Übertragung von GmbH-Anteilen – Bewertung und Besteuerung bei Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: ZEV, Heft 1/1994, S. 23-26

Moench, Dietmar: Das „Steuergeschenk mit Haken und Ösen“ in neuem Zuschnitt – Anmerkungen zu den gleichlautenden Erlassen der Länder vom 17.6.1997 zu § 13a und § 19a ErbStG, in: ZEV, Heft 7/1997, S. 268-274

Moench, Dietmar: Kapital- oder Personengesellschaft als Gestaltungsinstrument der Erbschaftsteuer, in: StbJb 1997/98, S. 363-383

Moench, Dietmar: Zehn gutgemeinte Ratschläge zum Umgang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Licht des neuen Rechts – Teil 1, in: ZEV, Heft 8/1999, S. 308-310

Müssener, Ingo: Erbschaft- und Schenkungsteuern (USA), in: Steuern in Europa, Amerika und Asien, hrsg. von Mennel, Annemarie, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2000, Fach USA, S. 59-65

Nagel, Sibylle: Übersicht über die Erbschaftsteuern in der EU, in: ZEV, Heft 12/1998, S. 463-469

Noll, Bernd: Die persönliche Erbschaftsteuerpflicht im Überblick, in: DStZ, Heft 23/1995, S. 713-715

O.V.: Änderungen bei den Steuerklassen der Erbschaft-/Schenkungssteuer, in: DStR, Heft 8/1981, S. 218-221

O.V.: Der neue Freibetrag für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, Wien, Heft 3/2000, S. 96-101

Pach-Hanssenheimb, Ferdinand: Neuerungen bei der Bewertung von nicht börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: GmbHR, Heft 19/1999, S. 1020-1022

Pach-Hanssenheimb, Ferdinand: Steuerplanungsüberlegungen bei Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte, in: Handbuch der internationalen Steuerplanung, hrsg. von Siegfried Grotherr, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2000, S. 129-153

Piltz, Detlev Jürgen: Der steuerliche Einfluß der Rechtsform auf das Schenken und Vererben von unternehmerischen Vermögen, in: StBJb 1994/95, S. 41-76

Piltz, Detlev Jürgen: Die neue Erbschaftsbesteuerung des unternehmerischen Vermögens, in: ZEV, Heft 2/1997, S. 61-68

Piltz, Detlev Jürgen: Gemeiner Wert von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften, Stellungnahme zum Erlass vom 9.3.1990, in: Festschrift für Hans Flick, hrsg. von Franz Klein, Köln: Verlag O. Schmidt, 1997, S. 58-69

Piltz, Detlev Jürgen: Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer, in: ZEV, Heft 12/1997, S. 494-495

Piltz, Detlev Jürgen: Unternehmerische Auslandsvermögen und Erbschaftsteuer, in: IStR, Heft 2/1998, S. 47-49

Piltz, Walter: § 14 ErbStG – Ein Steuergeschenk?, in: DStZ, Heft 1-2/1998, S. 2-4

Rautenberg, Hans Günter: Unentgeltliche Vermögensübertragungen im neuen Erbschaftsteuerrecht, in: DStR, Heft 2/1999, S. 81-88

Rid, Max: Gemeiner Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S. des § 11 Abs. 2 BewG, in: Festschrift für Hans Flick, hrsg. von Franz Klein, Köln: Verlag O. Schmidt, 1997, S. 531-541

Ritter, Wolfgang: Die deutsche Vertragspolitik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: BB, Heft 6/1991, S. 353-358

Rödder, Thomas: Der Einfluß der Erbschaftsteuer auf die Rechtsformwahl mittelständischer Familienunternehmen, in: DB, Heft 43/1993, S. 2137-2147

Rolfs, Wolfgang A.: Steuerliche Aspekte einer Wohnsitzverlegung von Deutschland nach Österreich, Teil I, in: IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1998, S. 405-420

Rolfs, Wolfgang A.: Steuerliche Aspekte einer Wohnsitzverlegung von Deutschland nach Österreich, Teil III, in: IWB, Fach 5, Gruppe 2, 1998, S. 439-454

Rose, Gerd: Vorteilhafte Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe im neuen Erbschaftsteuerrecht, in: DB, Heft 30/1997, S. 1485-1489

Schaumburg, Harald: Grundlagen des internationalen Umwandlungssteuerrechts, in: Internationales Umwandlungssteuerrecht, hrsg. von Harald Schaumburg und Detlev J. Piltz, Köln: O. Schmidt, 1997, S. 1-12

Schild, Claus / Ehlermann, Christian: Besteuerungsprobleme bei Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, in: Handbuch der internationalen Steuerplanung, hrsg. von Siegfried Grotherr, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2000, S. 1245-1261

Schindhelm, Malte: Grundfragen des internationalen Erbschaftsteuerrechts, in: ZEV, Heft 1/1997, S. 8-15

Schindhelm, Malte / Stein, Klaus: Der trust im deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, in: StuW, Heft 1/1999, S. 31-52

Schmidt, Christian: Auswirkungen des geänderten deutsch-amerikanischen Erbschaftsteuerabkommens, in: IWB, Fach 8, Gruppe 2, 2000, S. 1037-1046

Schnittker, Helder: Einkommen- und Erbschaftsteuerplanung bei Ansässigkeit in den USA, in: IWB, Fach 8, Gruppe 2, 2001, S. 1115-1122

Schuch, Josef: Die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich, in: Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, hrsg. von Wolfgang Gassner, Michael Lang und Eduard Lechner, München: Beck Verlag, 1996, S. 185-212

Schumann, Helmut: Die Bewertung von ausländischem Grundbesitz/Betriebsvermögen im Erbfall; hier am Beispiel des DBA Österreich, in: DVR, Heft 2/1987, S. 18-20

Seer, Roman: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, in: StuW, Heft 4/1997, S. 283-298

Seer, Roman: Ungereimtheiten bei der Behandlung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht, in: GmbHR, Heft 2/1999, S. 64-72

Seer, Roman: Tax Cut 2001-210 – das US-amerikanische Steuersenkungsgesetz aus rechtsvergleichender deutscher Sicht, in: RIW, Heft 9/2001, S. 664-676

Seibold, Felix: Die vermögen- und erbschaftsteuerliche Behandlung von Common Law Trusts, in: IStR, Heft 1/1994, S. 16-18

Seifried, Carola: Zur Verfassungsmäßigkeit der ErbSt und SchenkSt, in: StuB, Heft 18/2002, S. 923-924

Sieker, Klaus: Die US-Generation Skipping Transfer Tax, in: IWB, 1991, Fach 8, Gruppe 2, S. 669-674

Siemers, Lothar / Müller, Nicole: Offshore-Trusts als Mittel zur Vermögensnachfolgeplanung?, in: IStR, Heft 13/1998, S. 385-391

Silsby, O.: US estate and gift taxation of foreign investment, in: intertax, Heft 1/1983, S. 22-29

Sonnemann, Erik (Hrsg.): Rechnungslegung, Prüfung, Wirtschaftsrecht und Steuern in den USA, Wiesbaden: Gabler Verlag, 1989, Vorwort

Sosnitza, Eduard: Gedanken zu einer Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, in: UVR Heft 11/1992, S. 342-349

Stahl, Rudolf: Erbschaftsteuerreduzierung nach §§ 13a, 19a ErbStG durch vermögensverwaltende, aber gewerblich geprägte Personengesellschaften, in: NJW, Heft 42/2000, S. 3100-3103

Staller, Karl / Fassbender, Herbert: Erbschaft von US-Immobilien: Auswirkungen der Änderungen im DBA, in: Praxis Internationale Steuerberatung, Heft 8/2000, S. 192-236

Stein, Volker / Becker Jan Dierk: Die steuerneutrale Reorganisation grenzüberschreitender Gesellschafterstrukturen, in: IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 1359-1376

Streck, Michael / Schwedhelm, Rolf / Olbing, Klaus: Problemfelder des Erbschaftsteuerrechts (Teil I), in: DStR, Heft 40/1994, S. 1441-1448

Strunk, Günther / Karten, Benjamin: Rechtsformwahl und Unternehmensnachfolgeplanung: Neue Gestaltungsmöglichkeiten durch das UmwStG?, in: INF, Heft 1/1996, S. 12-18

Strunz, Willi: Erbschaftsteuer in Österreich, in: DVR, Heft 4/1986, S. 50-51

Tillmanns, Wolfhard: Erbschaft- und Schenkungsteuer (Frankreich), in: Steuern in Europa, Amerika und Asien, hrsg. von Mennel, Annemarie, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2001, Fach Frankreich, S. 76-80

Trompeter, Frank: Die Wahl unterschiedlicher Kapitalanlageformen als Instrument der internationalen Erbschaftsteuerplanung, in: Handbuch der internationalen Steuerplanung, hrsg. von Siegfried Grotherr, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2000, S. 1383-1412

Troll, Max: Zur neuen ab 1980 geltenden Steuerklasseneinteilung bei der Erbschaftsteuer, in: BB, Heft 11/1981, S. 661-667

Troll, Max: Hinterbliebenenbezüge bei der Erbschaftsteuer, in: DB, Heft 13/1982, S. 668-672

Uelner, Adalbert: Bewertung nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften – Insbesondere: Zur Bindungswirkung des Stuttgarter Verfahrens, in: Festschrift für Hans Flick, hrsg. von Franz Klein, Köln: Verlag O. Schmidt, 1997, S. 601-969

von Oertzen, Christian: Erbschaftsteuerplanung bei beschränkt Steuerpflichtigen, in: Handbuch der internationalen Steuerplanung, hrsg. von Siegfried Grotherr, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2000, S. 1497-1508

von Oertzen, Christian: Zivilrechtliche Gestaltungsgrenzen und –möglichkeiten internationaler Nachfolgeplanungen, in: Handbuch der internationalen Steuerplanung, hrsg. von Siegfried Grotherr, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2000, S. 1367-1381

Voss, Jochen: Der Tarifverlauf der Erbschaft- und Schenkungsteuer und seine Wirkungen auf § 10 Abs. 2 ErbStG, in: DB, Heft 51/52 1990, S. 2557-2562

Wacker, Wilhelm: Internationale Besteuerung von Schenkungs- und Erbfällen, in: IStR, Heft 2/1998, S. 33-43

Wassermeyer, Franz: Umwandlungsvorgänge in den Doppelbesteuerungsabkommen, in: Internationales Umwandlungssteuerrecht, hrsg. von Harald Schaumburg und Detlev J. Piltz, Köln: Verlag O. Schmidt, 1997, S. 118-126

Weinmann, Norbert: Anteilsbewertung im Stuttgarter Verfahren nach der Körperschaftsteuerreform, in: ZEV, Heft 5/2001, S. 184-185

Weinschenk, Fritz: US-Anlagen in der deutschen Nachlassplanung, in: ZEV, Heft 12/2001, S. 475-477

Wilde, Heiko: Das kanadische System des Erbschaftsteuerrechts als Alternative, in: ZEV, Heft 12/1997, S. 488-495

Wolf, Erich: Der neue Freibetrag im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, in: SWK, Heft 29/1999, S. 672-679

Zehetmair, Martin: Steuerrecht und grenzüberschreitendes Erbe, in: DSWR, Heft 5/1999, S. 126-129

Zschiegner, Hans / Habert, Ulrike: Das deutsch-amerikanische Erbschaftsteuerabkommen, in: IWB, 1985, Fach 8 Gruppe 2, S. 395-399

II. Monographien

Arthur Andersen & Co (Hrsg.): Die Besteuerung von Ausländern in den USA, 2. Auflage, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1988

Arlt, Bernhard: Internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2001

Bader, Axel: Steuergestaltung mit Holdinggesellschaften, Herne/Berlin, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1998

Bärtels, Hans-Christian: Die erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung der deutsch-französischen Unternehmensnachfolge, Frankfurt am Main; Berlin; Bern; New York; Paris, Wien: Lang Verlag, 1998

Baranowski, Karl-Heinz: Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1996

Becker, Helmut / Fink, Eli: Unternehmerische Tätigkeit in den Vereinigten Staaten von Amerika – Ein Leitfaden für den ausländischen Investor, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1988

Bodenmüller, Ralph: Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen ins Ausland: ertragsteuerliche Folgen, Strategien und Modelle, Düsseldorf: IDW-Verlag, 2004

Briner, Ernst K.: Internationales Steuer-Lexikon, Sammelband 1: Zusammenfassende Darstellung der Steuersysteme von 19 Staaten der OECD, Zürich: Verlag Organisations AG, 1978

Brüggemann, Gerd / Claßen, Rüttger: Erbschaftsteuerrecht, 2., überarbeitete Auflage, Münster: Alpmann und Schmidt Verlag; Köln: Verlag O. Schmidt, 2000

Chaussade-Klein, Bernadette: Gesellschaftsrecht in Frankreich, 2. Auflage, München; Berlin: Verlag Rehm, 1998

Djanani, Christina: Internationales Steuerrecht: österreichisches Außensteuerrecht, OECD-Musterabkommen, österreichische Doppelbesteuerungsabkommen, 2., überarbeitete Auflage, Wien: Linde Verlag, 1998

Doralt, Werner: Steuerrecht, 3. Auflage, Wien: WUV-Universitätsverlag, 2000

Doralt, Werner / Ruppe, Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Wien: Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, 1981

Fischer, Lutz / Warneke, Perygrin: Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4., neubearbeitete und erweiterte Auflage, Bielefeld: Erich Schmidt Verlag, 1998

Flick, Hans / Piltz, Detlev: Der internationale Erbfall: Erbrecht, Internationales Privatrecht, Erbschaftsteuerrecht, München: Beck Verlag, 1999

Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale Unternehmensnachfolge: Steuergestaltung beim Schenken und Vererben, Neuwied u.a.: Luchterhand Verlag, 2001

Friedrich, Klaus D.: Steuerhandbuch für Auslandsbeziehungen – Ein Wegweiser durch das Aussensteuerrecht, 3. überarbeitete Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag 1994

Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard: Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Anrechnungs- und Befreiungsmethode, Wien: Linde Verlag, 1995

Gebel, Dieter: Gesellschafternachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht: Anteilsübertragungen unter Lebenden – Anteilserwerb von Todes wegen, 2., neubearbeitete und erweiterte Auflage, Bielefeld: Erich Schmidt Verlag, 1997

Götzenberger, Anton-Rudolf: Optimale Vermögensübertragung: Erbschaft- und Schenkungsteuer, Herne; Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2001

Gräfer, Horst / Beike, Rolf / Scheld, Guido: Finanzierung – Grundlagen Institutionen, Instrumente und Kapitalmarkttheorie, 5. neu bearbeitete Auflage, Berlin: Verlag Erich Schmidt, 2001

Grotherr, Siegfried / Herfort, Claus / Strunk, Günter: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Achim: Fleischer Verlag, 2003

Haberstock, Lothar: Die Steuerplanung der internationalen Unternehmung, Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Gabler, 1976

Handzik, Peter: Erbschaft- und Schenkungsteuer – Gesamtdarstellung mit den Änderungen des Bewertungsgesetzes zum 1. Januar 2002, 5., überarbeitete Auflage, Bielefeld: Erich Schmidt Verlag, 2002

Hechler, Manuela: Die Besteuerung deutsch-französischer Erbfälle, Köln: Verlag O. Schmidt Verlag, 1998

Hellio, François / Thill, Pierre-Sébastien: Steuern in Frankreich, 2. vollst. neu ausgearb. Auflage, Köln: Verlag O. Schmidt, 2002

Hilber, Klaus: ABC der Steuern im Privat- und Unternehmensbereich, 3. Auflage, Wien: Linde-Verlag, 2001

Hübner, Heinrich: Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 1. Aufl., Heidelberg: Verlag Recht und Wirtschaft, 1998

Hueck, Dietrich: Internationale Erbschaftsteuerprobleme bei der Vererbung von Anteilen an Personengesellschaften, München: Beck Verlag, 1993

Institut der deutschen Wirtschaft: Deutschland in Zahlen, Ausgabe 2003, Köln: Deutscher Instituts-Verlag, 2003

Jacobs, Otto H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, 5., Neubearb. und erweiterte Auflage, München: Beck Verlag, 2002

Kardekewitz, Stefan: Analyse unilateraler Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im deutschen Erbschaftsteuerrecht, Diskussionspapier Nr. 465 der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Bielefeld, Februar 2001

Kessler, Wolfgang: Die Euro-Holding, Steuerplanung, Standortwahl, Länderprofile, München: Beck Verlag, 1996

Kratz, Peter: Steuerplanung internationaler Unternehmungen: System und Methoden, Bern, Stuttgart: Verlag Haupt, 1986

Kluge, Volker: Das Internationale Steuerrecht, 4. Auflage, München: Beck Verlag, 2000

Laubrock, Christoph: Nachlaß und Erbschaft in den USA: die Behandlung in den USA belegener Nachlässe im Bundesnachlasssteuerrecht der USA und im deutschen Erbschaftsteuerrecht, München: Beck Verlag, 1986

Lefebvre, Francis / von Mitarbeitern des Büros F. Lefebvre / Pöllath, Reinhard / Rädler, Albert J.: Steuern in Frankreich: erw. dt. Fassung von „Les Impôts en France“, 1. Auflage, Köln: Verlag O. Schmidt, 1976

Leipold, Dieter: Erbrecht, 14., neubearbeitete Auflage, Tübingen: Mohr Siebeck Verlag, 2002

Maiterth, Ralf / Müller, Heiko: Gründung, Umwandlung und Liquidation von Unternehmen im Steuerrecht, München: Verlag Vahlen, 2001

Michalski, Lutz: Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Perpetuierung von Unternehmen – Ein Beitrag zur Unternehmensnachfolge in der Familiengesellschaft, Heidelberg/Hamburg: Verlag v. Decker, 1980

Ost, Andreas: Die Behandlung in Österreich belegener Nachlässe im österreichischen und deutschen Erbschaftsteuerrecht, Diss. Univ. Osnabrück, 1992

Petzold, Günter: Erbschaftsteuerbelastung bei Zugewinngemeinschaft: Vorkehrungen im Rahmen einer langfristigen Steuerplanung, Herne: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1984

Rose, Gerd: Internationales Steuerrecht, 6. vollständig überarbeitete Auflage, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2004

Schaumburg, Harald: Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, Köln: Verlag O. Schmidt, 1998

Scheffler, Wolram: Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, 2. Auflage, München: Verlag Vahlen, 2002

Schulz, Burghard: Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, Hrsg.: Deutsche Steuer-Gewerkschaft, 7. Auflage, Achim: Fleischer Verlag 1999

Schwarzinger, Walter / Wiesner, Werner: Umgründungssteuer-Leitfaden: das Umgründungssteuerrecht in praktischen Beispielen, Bd. 1. – 2., überarb. u. erw. Auflage, Wien: Verlag Linde, 1997

Selg, Carmen: Steuerplanung bei internationaler Unternehmenstätigkeit: Entscheidungen über Rechtsform, Finanzierungs- und Konzernstruktur aus ökonomischer Sicht, Düsseldorf: IDW-Verlag, 1998

Söffing, Matthias / Völkers, Heinrich / Weinmann, Norbert: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, München: Beck Verlag, 1999

Spengel, Christoph: Europäischer Steuerbelastungsvergleiche: Deutschland – Frankreich – Grossbritannien, Düsseldorf: IDW-Verlag, 1995

Statistisches Bundesamt: Statistisches Jahrbuch 2004 für die Bundesrepublik Deutschland und für das Ausland, Wiesbaden, 2004

Sudhoff, Heinrich: Handbuch der Unternehmensnachfolge, 3. Auflage, München: Beck Verlag, 1984

Süchting, Joachim: Finanzmanagement: Theorie und Politik der Unternehmensfinanzierung, 6. Auflage, Wiesbaden: Gabler Verlag 1995

Taucher, Otto: Internationale Erbschaften – Die zivil- und erbschaftsteuerrechtlichen Konsequenzen bei Nachlasserwerben im Ausland bzw. durch Ausländer, Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 1987

Wacker, Wilhelm H.: Steuerplanung im nationalen und transnationalen Unternehmen, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 1979

Walter, Thomas: Umgründungssteuerrecht, Wien: WUV, 2000

Wassermeyer, Wolf: Das US-amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, Köln: Verlag O. Schmidt, 1996

Watrin, Christoph: Rechtsformwahl als Instrument der Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen, Düsseldorf: IDW-Verlag, 1997

Wietek, S.M. / Chomiak de Sas, P.: Unternehmensbewertung und –bilanzierung, hrsg. von der Deutsch-Französischen Industrie- und Handelskammer, Paris, 1. Auflage, 1990

Woll, Artur: Wirtschaftslexikon, 9. Auflage, München; Wien: Oldenbourg Verlag, 2000

Zipfel, Lars: Unternehmensübertragungen im deutschen und internationalen Erbschaftsteuerrecht, München; Wien; Oldenbourg: Oldenbourg Verlag, 2001

Zimmermann, Reimar / Hottmann, Jürgen / Hübner, Heinrich / Völkel, Dieter: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 7. Auflage, Achim: Verlag Fleischer, 2000

Zschau, Hans-Gregor: Erbschaftsteuersysteme in Großbritannien, Frankreich und Deutschland – Eine vergleichende steuerökonomische Belastungsanalyse, Lohmar; Köln: Eul Verlag, 2001

III. Kommentare

Christoffel, Hans Günter / Geckle, Gerhard / Harnischfeger, Walter u.a.: Erbschaftsteuergesetz, 1. Auflage, Freiburg: Rudolf Haufe Verlag, 1998

Debatin, Helmut / Wassermeyer, Franz: Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Grundwerk: 1999, München: Beck Verlag, Ergänzungslieferungen: Stand Mai 2004

Dorazil, Wilfried: Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 3., neu bearbeitete Auflage, Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 1990

Flick, Hans / Wassermeyer, Franz / Baumhoff, Hubertus: Aussensteuerrecht: Kommentar, hrsg. von Franz Wassermeyer und Detlev Piltz, Grundwerk: 6. Auflage, Köln: Verlag O. Schmidt, 2003, Ergänzungslieferungen: Stand November 2004

Gürschinger, Lorenz / Stenger, Alfons: Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Grundwerk: 9. Auflage, Köln: Verlag O. Schmidt, 1992/1998, Ergänzungslieferungen: Stand Mai 2002

Kapp, Reinhard / Ebeling, Jürgen: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, Grundwerk: 12. Auflage, Köln: Verlag O. Schmidt, 2000, Ergänzungslieferungen: Stand November 2004

Korn, R. / Debatin, H.: Doppelbesteuerung. Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, Kommentar, München: Beck Verlag, 1996

Meincke, Jens Peter: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 13., neubearbeitete Auflage, München: Verlag Beck, 2002

Moench, Dietmar / Kein-Hümbert, Petra / Weinmann, Norbert: Erbschaft- und Schenkungsteuer (Kommentar), Neuwied/Kriftel: Luchterhand Verlag, April 2002

Moench, Dietmar / Höll, Klaus: Die neue Erbschaftsteuer, Kurzkomentar, Neuwied, Kriftel, Berlin: Luchterhand Verlag, 1997

Rössler, Rudolf / Troll, Max: Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar, Grundwerk: 16. Auflage, München: Vahlen Verlag, 1994, Ergänzungslieferungen: Stand März 2004

Stöckel, Reinhard / Wadepuhl, Dieter: Bewertungsgesetz/Vermögensteuer, Kommentar, einschl. 43. Ergänzung, Januar 1993

Viskorf, H.U. / Glier, J. / Hübner, H. / Knobel, W. / Schuck, S.: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz (Auszug): Kommentar, Herne; Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2001

IV. Urteilsverzeichnis

BVerfG vom 22.06.1995	2 BvR 552/91	BStBl 1995 II, S. 671-675
BFH-Urteil vom 18.02.1982	IV R 85/79	BStBl 1982 II, S. 397-399
BFH-Urteil vom 08.08.1986	VI R 11/84	BStBl 1987 II, S. 78-80
BFH-Urteil vom 22.2.1989	I R 11/85	BStBl 1989 II, S. 794-797
BFH-Beschluss vom 22.5.2002	II R 61/99	BStBl 2002 II, S. 598-616

V. Doppelbesteuerungsabkommen

Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen, zweites **OECD-Musterabkommen Erbschaftsteuer** von 1982, in: Debatin/Wassermeyer: Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Grundwerk: 1999, München: Beck Verlag, Ergänzungslieferungen: Stand Mai 2004

Abkommen zwischen der **Bundesrepublik Deutschland** und den **Vereinigten Staaten von Amerika** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der **Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern** vom 3.12.1980 (BGBl 1982 II, S. 847-857), in der Bekanntmachung der Neufassung vom 21.12.2000 (BGBl 2001 II S. 65), durch Gesetz vom 22.9.1982 (BGBl 1982 II, S. 846) und 15.9.2000 (BGBl 2000 II, S. 1170-1171) vom Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates beschlossen.

Abkommen zwischen der **Bundesrepublik Deutschland** und den **Vereinigten Staaten von Amerika** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der **Steuern vom Einkommen** und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 23.1.1991 (BGBl 1991 II, S. 354), durch Gesetz vom 11.1.1991 (BGBl 1991 II, S. 94) vom Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates beschlossen.

Abkommen zwischen der **Bundesrepublik Deutschland** und der **Republik Österreich zur Vermeidung** der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet **Erbschaftsteuern** vom 4.10.1954 (BGBl 1955 II, S. 756-757), durch Gesetz vom 27.7.1955 (BGBl 1955 II, S. 755) vom Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates beschlossen.

VI. Deutsche Verwaltungsanweisungen

Gleichlautende **Erlasse** der obersten Finanzbehörden der Länder vom **9.3.1990**:
Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften, in: DB, Heft
17/1990, S. 864-865

Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Aussensteuergesetzes vom
2.12.1994; BStBl. 1995 I, Sondernummer I.

Gleichlautende **Erlasse** der obersten Finanzbehörden der Länder vom **16. 04.1997**:
Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 14 ErbStG, in: BStBl. 1997 I, S. 406-408

Gleichlautende **Erlasse** der obersten Finanzbehörden der Länder vom **17.06.1997**:
Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 13a und § 19a ErbStG, in: BStBl. 1997 I, S.
673-688

Gleichlautende **Erlasse** der obersten Finanzbehörden der Länder vom **13.02.2001**:
Ermittlung des gemeinen Werts von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften
für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer; Auswirkungen des Steuersen-
kungsgesetzes vom 23.10.2000; in: BStBl 2001 I, S. 162-163

BMF-**Schreiben** vom **22.12.2003**: Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und der
Doppelbesteuerungsverhandlungen am 1.1 2004, BStBl 2004 I, S. 135-141

Umwandlungssteuererlass vom 25.3.1998: Schreiben betr. Umwandlungsgesetz
1995; Zweifelsfragen- und Auslegung, BStBl 1998 I, S. 268-344, geändert durch
BMF vom 21.8.2001 (BStBl 2001 I, S. 543-544)

VII. Österreichische Verwaltungsanweisungen

BMF-Erlass vom **14.12.1999**: Der neue Freibetrag für Betriebsübergaben gemäß § 15 a ErbStG; in: SWK-Heft 3, 20.01.2000, Seite 96-101

VIII. Internetquelle

BMF – I A 6: Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 1990 – 1993 vom 21.07.2003:

http://www.bundesfinanzministerium/Anlage19617/Steuereinnahmen-nach-Steuerarten-1990_1993.pdf

BMF – I A 6: Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2002 – 2005 vom 19.7.2004:

http://www.bundesfinanzministerium/Anlage25600/Steuereinnahmen-nach-Steuerarten-2002_2003.pdf