

Grenzüberschreitende Erbfälle und Schenkungen – Doppelbesteuerungen und Optimierungen

Grenzüberschreitende Erbfälle und Schenkungen nehmen in der Praxis stetig zu. Die Gründe für diese Entwicklung sind in einer zunehmenden Mobilität und der Internationalisierung der Lebensverhältnisse, aber auch dem Wunsch nach regionaler Diversifikation von Vermögensanlagen zu finden. Das Steuerrecht hat zum Nachteil der Steuerpflichtigen mit dieser Entwicklung bislang nicht Schritt gehalten. Es besteht die Gefahr, dass mehrere Staaten das Besteuerungsrecht für sich beanspruchen und Doppelbesteuerungen eintreten. Nur wenige Staaten haben bislang Doppelbesteuerungsabkommen für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungssteuer (DBA) abgeschlossen, in welchen das Besteuerungsrecht einem Staat eindeutig zugewiesen wird. Zum gegenwärtigen Stand hat Deutschland nur mit der Schweiz (in diesem Fall beschränkt auf Erbfälle, Schenkungen sind nicht erfasst), mit den USA und den EU/EWR-Ländern Dänemark, Frankreich und Griechenland (hier nur für bewegliches Vermögen in Erbfällen) sowie Schweden ein solches DBA vereinbart.



Von Jasmin Weinert, WP/StB
WSPW Weinert GmbH
München

Grenzüberschreitender Besteuerungsanspruch

Deutschland beansprucht für gebietsansässige Erblasser/Schenker bzw. Erwerber das *Besteuerungsrecht für das Weltvermögen*, einschliesslich etwaigem Auslandsvermögen (sogenannte *unbeschränkte Steuerpflicht von Steuerinländern*). Eine Doppelbesteuerung droht, wenn aufgrund eines steuerlichen Anknüpfungspunktes auch ein anderer Staat ein Besteuerungsrecht geltend macht.

Schon das Vorhandensein von Auslandsvermögen oder eines nur sporadisch aufgesuchten *Zweitwohnsitzes in einem anderen Staat* kann steuerlich zum Verhängnis werden. Dass der Lebensmittelpunkt im Inland liegt, steht dem nicht entgegen, es sei denn, dass Sonderregelungen in einem DBA vereinbart sind.

Ein mehrfacher weltweiter Besteuerungsanspruch kann sich auch aufgrund unterschiedlicher Besteuerungskriterien einzelner Staaten ergeben. Deutschland leitet sein Besteuerungsrecht i.d.R. von einem deutschen *Wohnsitz bzw. dem gewöhnlichen Aufenthalt* in Deutschland ab, wobei schon allein die Möglichkeit zur Wohnsitznahme im Sinne der «Schlüsselgewalt» unabhängig von der tatsächlichen Nutzung ausreichend ist. Im Gegensatz dazu knüpfen Staaten wie die USA, die Türkei, Norwegen und Griechenland an die Staatsangehörigkeit an. Entsprechendes gilt, wenn der Erblasser/Schenker und der Erwerber den jeweiligen Wohnsitz in verschiedenen Staaten haben. Ein deutscher Besteuerungsanspruch mit dem Weltvermögen ist bereits gegeben, wenn nur einer von beiden seinen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat.

Kein sofortiger Verzicht auf das Besteuerungsrecht bei Wegzug

Wer meint, dem Besteuerungsanspruch durch *Aufgabe eines deutschen Wohnsitzes* enttrinnen zu können, wird in der Regel enttäuscht: Wegzügler, welche die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen, werden für weitere fünf Jahre als Steuerinländer im Sinne des deutschen ErbStG behandelt (sogenannte *erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht*). Sofern mit Begründung der Gebietsansässigkeit auch der Zuzugsstaat ein Besteuerungsrecht geltend macht und dieses nicht durch ein DBA eingeschränkt wird, besteht bei Erbfällen und Schenkungen während des Übergangszeitraums ein hohes Risiko einer Doppelbesteuerung.

Steuerausländer mit steuerpflichtigem Inlandsvermögen

Bei *Steuerausländern*, wenn weder der Erblasser/Schenker noch der Erwerber in Deutschland einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist das *deutsche Besteuerungsrecht* dagegen in der Regel *auf das Inlandsvermögen begrenzt* (sogenannte *beschränkte Steuerpflicht*). Umgekehrt unterliegen Steuerinländer mit Auslandsvermögen und ohne weitere steuerliche Anknüpfungspunkte im ausländischen Staat in der Regel einer auf das Auslandsvermögen beschränkten Steuerpflicht. Diese besteht neben dem umfassenden deutschen Besteuerungsrecht.

Im Unterschied zu vielen anderen Staaten sieht Deutschland nicht alles auf seinem Territorium belegene Vermögen eines Steuerausländers als *steuerpflichtiges Inlandsvermögen* an. Dieses umfasst: in Deutschland belegenes Grund- und Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland ab einer Mindestbeteiligung von 10%, nicht aber Bankguthaben von Steuerausländern bei deutschen Kreditinstituten und Wertpapierdepots.

Zum Nachteil von beschränkt steuerpflichtigen Steuerausländern ist ein verschwindend geringer *persönlicher Steuerfreibetrag in Höhe von € 2.000* bei der deutschen ErbSt bzw. SchenkSt vorgesehen, wobei der Steuersatz, wie bei Steuerinländern, je nach Verwandtschaftsverhältnis zwischen 7% und 50% des Vermögens liegen kann. Steuerausländer können aber, wie auch Steuerinländer, von der vollständigen bzw. teilweisen Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen profitieren (§ 13a, 13b ErbStG).

Steuerliche Hürden für Steuerinländer bei der Anrechnung der Auslandssteuer

Um eine doppelte oder sogar mehrfache Belastung mit ausländischer und inländischer ErbSt bzw. SchenkSt zu vermeiden bzw. abzumildern, sieht § 21 ErbStG für Steuerinländer eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuerlast vor. In vielen Fällen zeigt sich aber, dass keine vollständige Entlastung hierdurch erzielbar ist.

Zum einen ist die Anrechnung der Höhe nach begrenzt auf die deutsche Steuer, die auf das Auslandsvermögen entfällt (*Anrechnungshöchstbetrag*). Sofern beispielsweise aufgrund von persönlichen Freibeträgen (z.B. bei Übertragungen auf Kinder € 400.000 pro Elternteil) keine deutsche Steuer anfällt, geht die Anrechnung der ausländischen Steuer ins Leere. Anrechnungsüberhänge bei einem höheren ausländischen Steuerniveau werden vom deutschen Fiskus nicht erstattet. Eine niedrigere Auslandssteuer wird auf das deutsche Steuerniveau hochgeschleust.

Eine Anrechnung ist des Weiteren nur zulässig, wenn die ausländische Steuer ihrer Art nach der inländischen Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer entspricht. Dies gilt beispielsweise für die Schweizer Bundes-, Kantonal- oder Gemeindeerbschaftssteuer sowie die spanische ErbSt, nicht aber für die kanadische Capital Gains Tax, welche als fiktive Veräußerungsgewinnsteuer bei Tod erhoben wird.

Schliesslich kann sich bei unbeschränkter Steuerpflicht des Erblassers/Schenkers in Deutschland eine *Anrechnungslücke* ergeben; z.B., wenn Bankguthaben und Wertpapierdepots bei ausländischen Kreditinstituten oder Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften unter 10% übertragen werden. Die von einigen Staaten hierauf erhobene Steuer ist auf die parallel erhobene deutsche Steuer *nicht anrechenbar*, da derartiges Vermögen aus deutscher Sicht *nicht als Auslandsvermögen im rechtlichen Sinne* gewertet wird. Es empfiehlt sich, solche Anlagen nur in Staaten zu tätigen, die ihrerseits kein Besteuerungsrecht für Nichtgebietsansässige hieran geltend machen (z.B. in der Schweiz).

EU-/EWR-Ausländer: Optimierung durch höhere Freibeträge auf Antrag

In Anpassung des deutschen ErbStG an die Rechtsprechung des EuGH vom 22.4.2010 (Rechtssache Mattner) räumt der deutsche Gesetzgeber durch den neuen § 2 Abs. 3 ErbStG Steuerausländern nun immerhin die Möglichkeit ein, den gleichen persönlichen Steuerfreibetrag in Anspruch zu nehmen, der einem Steuerinländer zur Verfügung steht. Der *Steuerfreibetrag* von € 2.000 *erhöht sich* damit *auf Antrag* je nach Verwandtschaftsverhältnis auf einen Freibetrag zwischen € 20.000 als Untergrenze und € 400.000 bei Übertragungen auf Kinder bzw. € 500.000 zwischen Ehegatten.

Der Antrag geht aber mit zwei entscheidenden Nachteilen einher: Zum einen muss sich der Steuerausländer *mit Antragstellung* als *unbeschränkt steuerpflichtig* behandeln lassen und somit den gesamten (Welt-)Vermögensanfall statt nur das Inlandsvermögen der deutschen Besteuerung unterwerfen. Zum anderen sind Erwerbe in den vorangegangenen zehn Jahren von derselben Person ebenfalls als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln, mit dem aktuellen Erwerb zusammenzurechnen und bei Überschreiten des persönlichen Freibetrags nachzusteuern. Entsprechendes gilt für alle Erwerbe zehn Jahre nach dem aktuellen Erwerb. Die Vorteilhaftigkeit des Antrags ist daher gut abzuwägen.

Die Option auf Antrag des Erwerbers setzt voraus, dass der Erblasser/Schenker zum Zeitpunkt des Todes bzw. der Schenkung oder der Erwerber zum Zeitpunkt des Erwerbs seinen *Wohnsitz in einem EU- bzw. EWR-Staat hatte*. Steuerausländer mit Wohnsitz in einem Drittland, beispielsweise der Schweiz, sind von der Antragsmöglichkeit ausgeschlossen.

Vermeidung einer nachteiligen Besteuerung im Vorfeld

Gestaltungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung umfassen mehr oder weniger weitreichende Eingriffe in die Lebenssituation wie die Aufgabe eines (Doppel-)Wohnsitzes oder einer (doppelten) Staatsbürgerschaft. Im Vergleich hierzu sind steuerliche Optimierungen, welche eine vorausschau-

ende Planung von Auslandsinvestitionen betreffen, einfacher umzusetzen.

Werden Auslandsimmobilien von Steuerinländern nicht direkt, sondern *über eine inländische Gesellschaft* erworben, kann in vielen Staaten ein zusätzliches Besteuerungsrecht bei der ErbSt im ausländischen Belegenheitsstaat vermieden werden. Die Hilfskonstruktion ist allerdings nicht in jedem Land tauglich. Sofern die Kapitalgesellschaft ausschliesslich oder überwiegend Grundbesitz hält, wird sie in manchen Ländern nicht als selbständiger Rechtsträger anerkannt (Frankreich, Finnland, Kanada) oder es besteht die Gefahr, dass die Gestaltung als missbräuchlich eingestuft wird (Spanien). Neben den zu beachtenden landesspezifischen Regelungen zur ErbSt bzw. SchenkSt sind ferner auch ertragsteuerliche Konsequenzen, z.B. die Steuerverhaftung des Vermögens als Betriebsvermögen, zu berücksichtigen.

Die Art der Strukturierung der Auslandsinvestition ist ferner entscheidend dafür, ob die deutsche Steuerbefreiung bei der ErbSt bzw. SchenkSt bei Übertragung von unternehmerischem Vermögen – welche grundsätzlich auf EU-/EWR-Vermögen begrenzt ist – auch auf solche Betriebsstätten erstreckt werden kann, die in Drittländern belegen sind sowie auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen mit Sitz und Geschäftsleitung im Drittland. Solches Vermögen sollte idealerweise über *eine in einem EU-/EWR-Land belegene Unternehmensholding* erworben werden.

Nachteilige Besteuerungsfolgen lassen sich in der Praxis auch dadurch vermeiden, dass eine Übertragung *im Wege eines Kaufs* und *nicht als Schenkung* gestaltet wird. Hierzu wird dem inländischen Erwerber in einem ersten Schritt der Geldbetrag geschenkt, mit welchem dieser im zweiten Schritt das im Ausland belegene Vermögen käuflich erwirbt. Wenn ansonsten keine steuerlichen Anknüpfungspunkte zum ausländischen Staat bestehen, kommt für die Schenkung grundsätzlich nur eine Besteuerung im (deutschen) Wohnsitzstaat in Betracht.

jasmín.weinert@weinert-wp.com

www.weinert-wp.com