

# Wegzugsbesteuerung (Erbchaftsteuerliche Aspekte)

**Master of International Taxation  
Hamburg, 18. Februar 2006**

Dr. Andreas Richter, LL.M.  
Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht  
P+P Pöllath + Partner  
www.pplaw.com

## Überblick

### **I. Gesichtspunkte der Steuerplanung**

**Auswahl Zielland:** Vorteile in ESt + ErbSt / Sonderformen d. Besteuerung

**Realisierbarkeit:** Wohnsitzverlegung / Steuerrisiken / Lebenschnitt

**Plan B:** Rückkehroption / steuerliche Folgen

### **II. Steuerlich attraktive Zielländer**

Niedrigsteuerländer / Großbritannien / Österreich / Schweiz

### **III. Deutsche Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitz im Ausland**

### **IV. Doppelbesteuerungsabkommen**

### **V. Trustkonstruktionen**

## I. Gesichtspunkte der Steuerplanung

### 1. Auswahl Zielland nach steuerlichen Gesichtspunkten

#### Berücksichtigung und Abwägung von

#### ☺ **Steuerlichen Vorteilen**

- **Niedrige bzw. ESt und / oder ErbSt**
- **Besteuerungs Sonderformen** (z.B. Pauschale Aufwandsbesteuerung / Schweiz)
- **Günstige DBA-Regelungen** (Freistellungen / Anrechnung)

#### ☹ **Steuerlichen Nachteilen**

- **Besteuerung ungünstig für Vermögens- / Einkommensstruktur**
- **Ungünstige DBA-Regelungen** (keine Verhinderung der Doppelbesteuerung)
- **Substanzbesteuerung** (z.B. Vermögensteuer)

#### ✍ **Struktur**

- **Anforderungen an Wohnsitzverlegung + Aufgabe des deutschen Wohnsitzes**
- **Steuerrisiken der Wohnsitzverlegung** (z.B. Realisierung stiller Reserven)

## I. Gesichtspunkte der Steuerplanung

### 2. Auswahl Zielland nach sonstigen Gesichtspunkten

#### Berücksichtigung von

- **Interessen und Bereitschaft des Partners / der Familie**
- **Realisierbarkeit und Kosten des Umzugs**
  - ausländische Immobilien (Anmietung / Kauf)
  - Transport- und Versicherungskosten / Neuerwerb von Gegenständen
- **Landessprache**
- **Wechsel des Kulturkreises**
  - Eigene Mentalität und Gesundheitszustand für ein Leben im Ausland
  - Infrastruktur (Medizinische Versorgung / Kommunikationsmittel / Reise)
  - andere Verwaltungs- / Geschäfts- / Lebensmentalität

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### Überblick

#### Steuerliche Attraktivität

aufgrund von	für
1. Nullsteuerland 2. Niedrigsteuerland	<b>Alle Steuerpflichtigen</b> mit hohem Einkommen / großem Nachlassvermögen
3. Sonderregelung	<b>Im jeweiligen Einzelfall</b> günstige Einkommens- und/oder Vermögensstruktur bzw. sonstige Besonderheiten (Tätigkeit / Staatsangehörigkeit usw.)

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 1. Nullsteuerländer

☺ **Monaco & Andorra**

→ keine Einkommensteuer

☺ **Österreich**

→ keine Erbschaftsteuer auf Kapitalvermögen  
(Abgeltungsteuer)

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 2. Niedrigsteuerländer

- ☺ **Isle of Man**  
→ Spitzensteuersatz: 20 %
- ☺ **Kanalinseln Guernsey u. Alderney**  
→ pauschaler Steuersatz: 20 %
- ☺ **Liechtenstein**  
→ Spitzensteuersatz: 20 %

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 3. Länder mit Sonderregelungen für bestimmte Einkünfte

- ☺ **Belgien und Österreich**  
→ KapitalertragSt mit Abgeltungscharakter
- ☺ **Großbritannien**  
→ Besteuerung ausländischer Einkünfte nur bei Überweisung nach Großbritannien (Remittance-Basis-Taxation)
- ☺ **Irland**  
→ Remittance-Basis-Taxation wie GB und Steuerbefreiung für Einkünfte einiger Künstler sowie auf solche aus Patentverwertungen (wenn Forschungsarbeiten in Irland geleistet)

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 3. Länder mit Sonderregelungen für Zuzügler

#### ☺ Belgien

→ keine Steuerpflicht auf Welteinkommen für Mitarbeiter ausländischer Unternehmen (d.h. die nicht unter belgischer Kontrolle stehen)

#### ☺ Luxemburg

→ pauschale ESt für maximal 10 Jahre durch Individualvertrag

#### ☺ Niederlande

→ Steuerbefreiung des Grundgehalts i.H.v. 35 % für ausländische Spezialisten, die auf dem niederl. Arbeitsmarkt gesucht werden

#### ☺ Malta

→ pauschale ESt i.H.v. 15 % für nach Malta überwiesene Einkünfte

#### ☺ Zypern

→ pauschale ESt i.H.v. 5 % für nach Zypern überwiesene Einkünfte

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Großbritannien

Besteuerung der Einkünfte eines „residents“ (but not domiciled) nur, wenn diese nach GB überwiesen werden (Remittance-Basis-Taxation)

+

DBA  
Deutschland – Großbritannien:  
Deutschland verzichtet auf die Besteuerung eines „residents“

Einkommen / Einkünfte sind nur steuerbar, wenn sie „remitted“ (überwiesen) werden

+

bestehendes Vermögen wird auch bei Überweisung nicht besteuert

 siehe Fall 1

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Großbritannien

#### Als „remitted“ gelten:

- Auf ein Bankkonto in GB überwiesene Erträge.
- WG, die mit ausländischen Einkünften gekauft, nach GB verbracht und dort veräußert werden
- Gebrauch ausländischer Kreditkarten
- Tilgung einer ausländischen Darlehensverbindlichkeit, wenn Darlehen für Unkosten in GB ausgenommen wurde (Zinszahlung schadet nicht)
- Im Ausland verschenkte WG, die nach GB verbracht werden und bei denen der Schenker der Nutznießer bleibt.
- Währungsumtauschgewinne, die bei einer Überweisung von Vermögen entstehen

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Großbritannien

#### Risiken und Nachteile:

- ⊖ Ein „resident“ wird nach 17 Jahren automatisch „domiciled“  
→ unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht des Nachlasses

#### ✍ Gestaltungsempfehlung:

Besteuerung in der ErbSt kann durch Errichtung eines Trusts bzw. einer Stiftung, auf die sämtliches Vermögen übertragen wird, vermieden werden.

- ⊖ kein ErbSt-DBA Deutschland – Großbritannien

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Österreich

#### ☺ KapitalertragSt mit Abgeltungscharakter

- Belastung von Zinserträgen mit 25 % = Endbesteuerung  
d.h. keine weitere Belastung durch ESt o. ErbSt (Ausn. SchenkungsSt)
- Gilt auch für (insbesondere ausländische) Dividenden.
- Vererbung der Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften steuerfrei, wenn Beteiligung < 1 % (sonst 25 %)
- Substanzgewinne von Großanlegerfonds werden nur zu 20 % steuerlich erfasst + Besteuerung der Ausschüttung an den Privatanleger mit 25 % → Endbelastung i.H.v. 5 %

#### ☺ private Veräußerungsgewinne sind steuerfrei

- wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als 1 Jahr beträgt und nicht mehr als 1 % der Kapitalgesellschaftsanteile gehalten werden

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Österreich

#### ☺ zusätzliche Besteuerungsvorteile:

- Freistellung ausländischer Quelleneinkünfte  
bei Wissenschaftlern, Künstlern und Sportlern (§ 103 ÖEStG)
- Möglichkeit der unmittelbaren Verrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste mit inländischen Einkünften (i.E. Steuerstundung)
- Keine Besteuerung von Einkünften aus ausländischen Immobilien (DBA)
- Bewertung österreichischer Immobilien mit dem 3-fachen Einheitswert  
(niedriger als der für ausländische Immobilien anzusetzende Verkehrswert)
- Keine Gewerbesteuer und keine Vermögensteuer  
(aber Lohnsummensteuer)

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Österreich

#### ☺ Vorteile einer Kapitalanlage in Österreich:

- DBA Deutschland-Österreich vorhanden
- Anleger kommt in den Genuß österreichischer Endbesteuerung:
  - kein deutsches Besteuerungsrecht für Nachlass +
  - österreichische Endbesteuerung auf Kapitaleinkünfte  
→ keine Erbschaftsteuer

 siehe Fall 2

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Schweiz

#### ☺ Keine oder nur geringe Erbschaftsteuer

- Regelung kantonsabhängig, teilweise erheben Gemeinden auch ErbSt
- Wohnsitz von Erblasser und Erbe in der Schweiz

#### ☺ Möglichkeit der pauschalen Besteuerung nach dem Aufwand

Gesamtes Welteinkommen wird mit geringem Steuersatz besteuert

#### ☺ Risiko der fehlgeschlagenen Aufgabe des deutschen Wohnsitzes

Maßnahmen zum Ausschluss der Annahme eines Wohnsitzes (§ 8 AO)  
bzw. eines gewöhnlichen Aufenthaltes (§ 9 AO) in Deutschland

→ vollständige Wohnsitzaufgabe in Deutschland und Verlegung des  
Lebensmittelpunktes in die Schweiz

→ kein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als 6  
Monaten in Deutschland (vgl. § 9 AO)

#### ☹ Vermögensteuer



## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Schweiz

#### pauschale Besteuerung nach dem Aufwand –

##### Voraussetzungen:

vgl. Art. 14 DBG bzw. Art. 6 StHG

- **natürliche Person mit nichtschweizerischer Staatsangehörigkeit**
- **steuerrechtlicher Wohnsitz bzw. Aufenthalt in der Schweiz**  
(erstmalig bzw. nach mindestens zehnjährigem Auslandsaufenthalt)
- **keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz**  
(eigene Vermögensverwaltung, sowie Erwerbstätigkeit im Ausland zulässig)

 siehe Fall 3

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Schweiz

#### pauschale Besteuerung nach dem Aufwand – Ermittlung:

Ausgangspunkt: Lebensaufwand der Steuerpflichtigen samt Familie

##### 2 Untergrenzen:

<b>Mindestansatz: 5- bis 8-facher jährlicher Mietzins / Mietwert der eigengenutzten Immobilie</b>	<b>Mindestens so viel wie die nach den ordentlichen Tarifen berechneten Steuern vom gesamten Bruttoertrag des in der Schweiz gelegenen und angelegten Vermögens samt den daraus fließenden Einkünften.</b> <small>(z.B. auch Immaterialgüter und deren Einkünfte, Ruhegehälter, Renten und Pensionen aus schweizerischen Quellen)</small>
	<b><u>Sog. modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand:</u></b> <b>Erträge aus in- und ausländischen Quellen, wenn für ausländische Einkünfte die pauschale Steueranrechnung geltend gemacht wird.</b>

## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Schweiz

#### Vermögensteuer:

- **natürliche Personen** mit steuerlichem Wohnsitz im jeweiligen Kanton sowie **juristische Personen** (sog. KapitalSt) nach kantonalen Steuergesetzen
- Gesamtheit der dem Steuerpflichtigen zustehenden unbeweglichen und beweglichen Aktiva, geldwerten Rechte, Forderungen und Beteiligungen abzüglich der Verbindlichkeiten → **Besteuerung des Reinvermögens**
- **Bewertung** nach Verkehrs-, Ertrags- bzw. Kurswert; diverse Freibeträge
- **Tarif** meist progressiv, vereinzelt proportional;

**natürliche Personen:** 9,11 Promille Höchstsatz (Kanton Onex (GE))

**juristische Personen:** 1 – 5 Promille (kantonsabhängig)

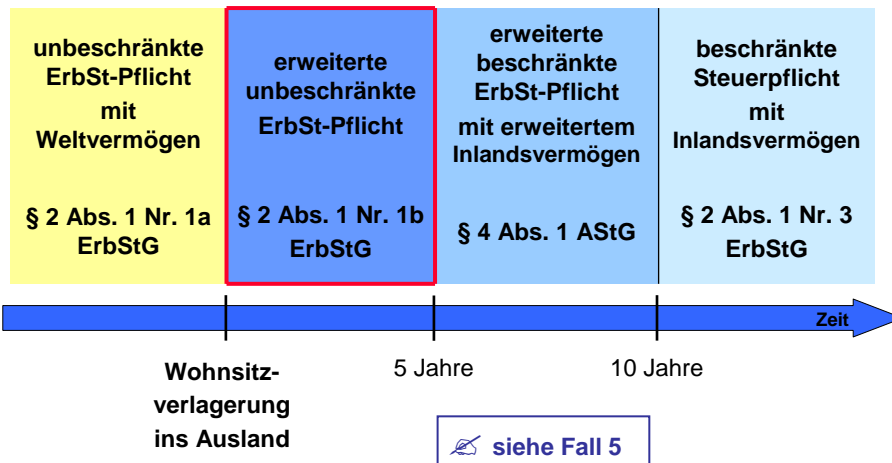
## II. Steuerlich attraktive Zielländer

### 4. Steuerfallen beim Wegzug in die Schweiz

- **Kein qualifizierter Wohnsitz in der Schweiz**
  - Ferienwohnung nicht ausreichend (Art. 4 Abs. 10 DBA-Schweiz)
  - Inanspruchnahme der Vorzugsbesteuerung ohne Einbezug deutscher Einkünfte
    - Ansässigkeit in der Schweiz wird verneint (Art. 4 Abs. 6 DBA-Schweiz)
    - Vermeidung durch Einbezug deutscher Einkünfte (modifizierte Aufwandsbesteuerung) 📖 siehe Fall 4
- **Überdachende Besteuerung** → Hochschleusung auf deutsches Steuerniveau
  - bei Doppelwohnsitz (Art. 4 Abs. 3 DBA-ErbSt-Schweiz)
  - bis 6 Jahre nach dem Wegzug (Art. 4 Abs. 4 DBA-ErbSt-Schweiz) (Ausn.: Arbeitsaufnahme in der Schweiz, familiäre Motive, Schweizer Staatsangehörigkeit des Erblasser)

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 1. Zeitlicher Überblick



### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

##### § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG

- **Steuerpflicht für gesamten Vermögensanfall, wenn sich**
  - bei deutscher Staatsangehörigkeit
  - Erblasser oder Erwerber
  - im Zeitpunkt des Todes
  - nicht länger als 5 Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben,
  - ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben.

##### ✍ Gestaltungsempfehlung:

Vermeidung der deutschen ErbSt-Pflicht vor Ablauf der 5-Jahresfrist eventuell durch **Wechsel der Staatsangehörigkeit**

- **Vermeidung von sog. „Heimwehphasen“**,  
d.h. Phasen, in denen für kurze Zeit in Deutschland wieder ein Wohnsitz begründet wird → **5-Jahres beginnt erneut**

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

##### § 2 Abs. 1 Nr. 1c ErbStG – Erweiterung für Auslandsbeamte

- **Steuerpflicht für gesamten Vermögensanfall, wenn**
  - bei deutscher Staatsangehörigkeit
  - Erblasser oder Erwerber im Zeitpunkt des Todes,
  - ohne einen deutschen Wohnsitz / gewöhnlichen Aufenthalt zu haben
  - zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen Kasse beziehen.
- keine 5-Jahres-Frist
- Steuerpflicht erfasst auch die dem Haushalt angehörigen deutschen Angehörigen
- Keine Steuerpflicht, wenn am Wohnsitz eine der deutschen ErbSt vergleichbare Steuerpflicht besteht.

© P+P Pöllath + Partner

23

Dr. Andreas Richter

P+P

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

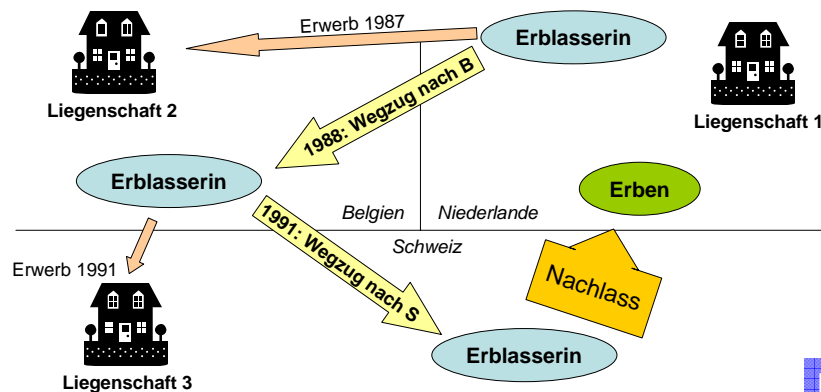


##### EuGH-Rechtssache van Hilten

C-513/03 und Schlussanträge des GA Léger v. 30.06.2005



##### Sachverhalt



© P+P Pöllath + Partner

24

Dr. Andreas Richter

P+P

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### **2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht**



#### EuGH-Rechtssache van Hilten

C-513/03 und Schlussanträge des GA Léger v. 30.06.2005



#### Sachverhalt

Frau Van Hilten, niederländische Staatsangehörige, ist 9 Jahre nach einem Wegzug über Belgien in die Schweiz mit dortigem Wohnsitz verstorben und wurde von 4 Erben beerbt.

+

unbeschränkte ErbSt-Pflicht nach niederl. ErbStG, wenn Erblasser in den letzten 10 Jahren vor seinem Tod Wohnsitz in den Niederlanden hatte (Art. 3 Abs. 1 successiewet 1956)

**unbeschränkt ErbSt-Pflicht in der Schweiz und den Niederlanden**

=

**Gefahr der Doppelbesteuerung**

© P+P Pöllath + Partner

25

Dr. Andreas Richter

P+P

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### **2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht**



#### EuGH-Rechtssache van Hilten

C-513/03 und Schlussanträge des GA Léger v. 30.06.2005



#### Auffassung Van Hilten-Erben

erweitert unbeschränkte ErbSt-Pflicht begründet ErbStPfl  
ohne realen Wohnsitz in den Niederlanden

=

**Verstoß gegen europäische Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV)**

#### Auffassung des vorlegenden Gerichtshof 's-Hertogenbusch

Beschränkung der europäischen Kapitalverkehrsfreiheit sei gegeben

→

Vorlagefrage konzentriert sich auf mögliche Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten

© P+P Pöllath + Partner

26

Dr. Andreas Richter

P+P

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



#### EuGH-Rechtssache van Hilten

C-513/03 und Schlussanträge des GA Léger v. 30.06.2005



#### Schlussanträge des Generalanwalts Léger (1)

- Prüfungsmaßstab ist **ausschließlich** die **europäische Kapitalverkehrsfreiheit**, die Übergang von Vermögen im Wege der Erbfolge umfasst (EuGH Rs. Barbier)
- ErbSt kann grundsätzlich Beschränkung darstellen, aber **Erben** von niederl. Wegzählern **werden nicht anders besteuert** als Erben von Erblassern, die ihren Wohnsitz in den Niederlanden beibehalten.
  - erw. unbeschr. ErbSt-Pflicht stelle keine Beschränkung dar
- **Wohnsitzverlegung** fällt mangels Kapitalbewegung nicht in den Schutzbereich

#### Kritik:

Entscheidung der Wohnsitzverlagerung berücksichtigt u.U. Höhe der ErbSt-Belastung genauso wie eine Investitionsentscheidung (EuGH-Rs. Barbier)  
→ **Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit schon bei Wegzug möglich**

© P+P Pöllath + Partner

27

Dr. Andreas Richter

P+P

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



#### EuGH-Rechtssache van Hilten

C-513/03 und Schlussanträge des GA Léger v. 30.06.2005



#### Schlussanträge des Generalanwalts Léger (2)

- **Wohnsitzverlegung** fällt mangels Kapitalbewegung nicht in den Schutzbereich

#### Kritik:

Entscheidung der Wohnsitzverlagerung berücksichtigt u.U. Höhe der ErbSt-Belastung genauso wie eine Investitionsentscheidung (EuGH-Rs. Barbier)  
→ **Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit schon bei Wegzug möglich**

© P+P Pöllath + Partner

28

Dr. Andreas Richter

P+P

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



#### EuGH-Rechtssache van Hilten

C-513/03 und Schlussanträge des GA Léger v. 30.06.2005



#### Schlussanträge des Generalanwalts Léger (3)

- Bei Wegzug in EU-Staat **keine Beschränkung der Freizügigkeit** (Art. 18 EGV), weil Erben von niederl. Wegzählern **nicht höher** besteuert werden als Erben von Erblassern, die ihren Wohnsitz in den Niederlanden beibehalten.

#### Kritik:

Wegzug aus den Niederlanden ist zunächst nach Belgien erfolgt.  
→ Grundrecht auf Freizügigkeit kommt zur Anwendung

ErbSt-Belastung kann nicht nur für Belgien isoliert sondern muss anhand der Gesamtbelastung (doppelte unbeschr. ErbSt-Pflicht!) ermittelt werden + bi- bzw. unilaterale Maßnahmen kompensieren Doppelbesteuerung meist nicht vollständig

→ Beschränkung des Freizügigkeitsrechts erscheint möglich

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



#### EuGH-Rechtssache van Hilten

C-513/03 und Schlussanträge des GA Léger v. 30.06.2005



#### Schlussanträge des Generalanwalts Léger (4)

- Keine Diskriminierung aufgrund der **Staatsangehörigkeit** (allgemeines Diskriminierungsverbot, Art. 12 EGV), weil Staatsangehörigkeit aufgrund nichtharmonisiertem ErbSt-Recht **zulässiger Anknüpfungspunkt** ist.

#### Kritik:

Anknüpfung an Staatsangehörigkeit verhindert Doppelbesteuerung nicht, sondern ist deren Ursache

→ im Vergleich zu Erben von nichtniederländischen Wegzählern  
**offene Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit**

Argumente der Steuerflucht / Sicherung des nationalen Steueraufkommens für Rechtfertigung ungeeignet, weil nichtniederl. Wegzähler bei gleicher Interessenlage nicht erfasst werden → **fehlende Rechtfertigung**

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### **2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht**



#### **EuGH-Rechtssache van Hilten**

C-513/03 und Schlussanträge des GA Léger v. 30.06.2005



#### **Perspektiven für das deutsche Erbsteuerrecht**

deutsche erweitert unbeschränkte ErbSt-Pflicht ist mit niederländischen Regelung weitgehend vergleichbar, weist aber Besonderheiten auf:

- **alternative Anknüpfung** der unbeschränkten ErbSt-Pflicht an Wohnsitz des Erblassers und/oder des Erben, d.h. Erblasser und Erben müssen wegziehen  
→ Anwendungsbereich der deutschen Regelung der erw. beschr. ErbSt-Pflicht im Vergleich zu den Niederlanden faktisch erheblich eingeschränkt  
→ Besteuerung lediglich aufgrund fiktiver Wohnsitze → Rechtfertigung sehr fraglich
- **Kompensation der Doppelbesteuerung** fraglich, weil wenig deutsche ErbSt-DBA und vollständige Anrechnung ausl. ErbSt nur in Einzelfällen (§ 21 ErbStG)  
→ EU-Grundfreiheiten genießen möglicherweise Vorrang vor nat. Besteuerung

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### **2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht**

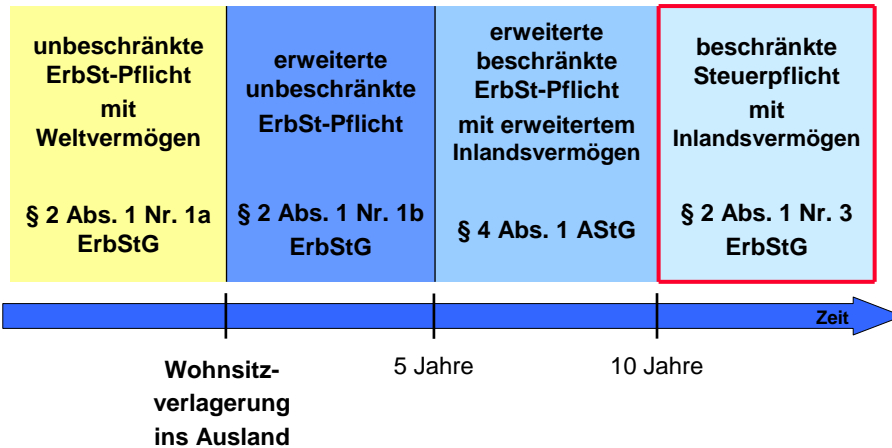
#### **Allgemeine Kritik**

- Anknüpfung an Staatsangehörigkeit ist schwer zu rechtfertigende **Ungleichbehandlung**
- „Steuerflucht“ durch kurzfristige Wohnsitzverlegung wegen alternativer Anknüpfung an Wohnsitz des Erblassers und der Erben unwahrscheinlich; gänzliche Vermeidung einer ErbStPfl u.U. nur durch Vermögensumstrukturierung möglich  
→ **Anwendungsbereich eingeschränkt**
- kaum Kontroll- / Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung im Ausland  
→ **Vollzugsdefizit**



### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 3. beschränkte Erbschaftsteuerpflicht



### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 3. beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

##### § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

- **Steuerpflicht für Inlandsvermögen, wenn**
  - keine (erweitert) unbeschränkte ErbSt-Pflicht besteht und
  - Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG geerbt wird.

- **reduzierter Freibetrag i.H.v. 1.100,- €** (§ 16 Abs. 2 ErbStG)
- **eingeschränkter Abzug von Schulden und Lasten** (§ 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG)

 siehe Fälle 6 und 7

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 3. beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

##### Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG:

- inl. land- und forstwirtschaftliches Vermögen
- inl. Grundvermögen und inl. Betriebsvermögen
- (un-/mittelbare) **Beteiligungen an inl. Kapitalgesellschaften mit mind. 10 %**
- in inl. Register eingetragene **Erfindungen, Gebrauchsmuster u. Topographien**
- einem inl. Gewerbebetrieb überlassene **sonstige Wirtschaftsgüter**
- durch inl. Sachvermögen gesicherte **Hypotheken, Grund- und Rentenschulden sowie andere Forderungen und Rechte**
- **Forderungen** aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe **als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen**, wenn der Schuldner Wohnsitz o. gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat
- **Nutzungsrechte** an einem der vorstehend genannten Vermögensgegenstände

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

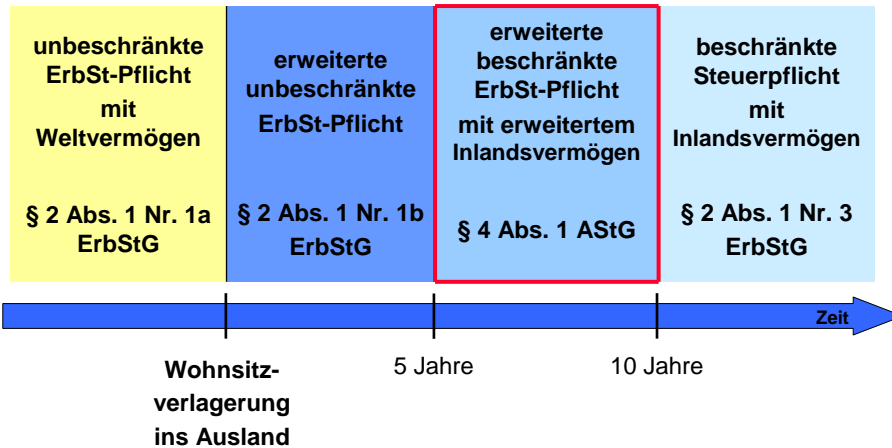
#### 3. beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

##### Vom Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG nicht erfasst:

- **Bank oder Sparguthaben bei deutschen Kreditinstituten**
- **Übergang ungesicherter Forderungen gegen inländische Schuldner**
- **Übergang von im Inland befindlichen Hausrat**
- **Geldvermächtnisse**

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht



### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

##### § 4 Abs. 1 AStG

- **Steuerpflicht für sog. erweitertes Inlandsvermögen bei**
  - Ansässigkeit in einem Niedrigsteuerland (d.h. ErbSt unter 30 v.H. der deutschen ErbSt)
  - Verbleiben wesentlicher wirtschaftlicher Interessen in Deutschland
  - Erbfall in weniger als 10 J. nach Ende der unbeschränkten ErbSt-Pflicht

Vorliegen der **erweitert beschränkten ESt-Pflicht** nach § 2 Abs. 1 S. 1 AStG und der **beschränkten ErbSt-pflicht** § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG



**Steuerpflicht** für alle Teile des Erwerbs, deren Erträge bei unbeschränkter ESt-Pflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG wären, sog. **erweitertes Inlandsvermögen**

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

##### erweitertes Inlandsvermögen (1):

nach BMF-Schreiben vom 14.05.2004 – Tz. 4.1.1.

##### **Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG**

+

- **Kapitalforderungen** gegen Schuldner im Inland;
- **Spareinlagen und Bankguthaben** bei Geldinstituten im Inland;
- Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften, Investmentfonds und offenen Immobilienfonds sowie Geschäftsguthaben bei Genossenschaften im Inland;
- Ansprüche auf Renten und andere wiederkehrende Leistungen gegen Schuldner im Inland sowie Nießbrauchs- und Nutzungsrechte an Vermögensgegenständen im Inland;

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

##### erweitertes Inlandsvermögen (2):

nach BMF-Schreiben vom 14.05.2004 – Tz. 4.1.1.

- **Erfindungen und Urheberrechte**, die im Inland verwertet werden;
- **Versicherungsansprüche** gegen Versicherungsunternehmen im Inland;
- **bewegliche Wirtschaftsgüter**, die sich im Inland befinden;
- Vermögen, dessen Erträge nach § 5 AStG der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen;
- Vermögen, das nach § 15 AStG dem erweitert beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen ist.

### III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

#### 4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

- **Keine Fristverkürzung durch Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit**, weil Staatsangehörigkeit für § 4 AStG nicht vorausgesetzt wird

#### Gestaltungsempfehlungen:

- Bei **Schenkungen** (z.B. mehrfach bei vorweggenommener Erbfolge) den 10-Jahres-Zeitraum einkalkulieren.
- Die **moderate Erhebung ausländischer ErbSt kann vorzugswürdig** sein, wenn dadurch die Annahme einer Niedrigbesteuerung und somit die deutsche Erbschaftsbesteuerung ausgeschlossen werden kann.
  - **genaue Kalkulation vor Wegzug** erforderlich (z.B. individuelle ErbSt der schweizerischen Kantone)
- Vermeidung von Erwerben i.S.d. § 4 AStG durch **Vermögensumstrukturierung**

### IV. Doppelbesteuerungsabkommen

#### 1. Überblick

- **DBA vermeiden Doppelbesteuerung**  
ggfs. durch Modifikation der un-/beschränkten Steuerpflicht
- **wenig DBA in der Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
(Dänemark, Griechenland, Österreich, Schweden, Schweiz, USA)
- **Vermeidung einer Doppelbesteuerung national durch § 21 EStG**  
(im Vergleich zu § 34c EStG keine Wahl zwischen Anrechnungs- und Abzugsmethode)

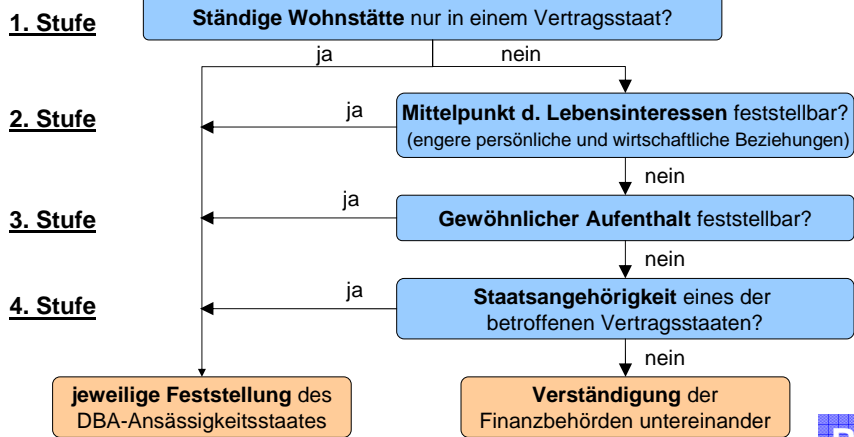
 **siehe Fälle 8 und 9**

## IV. Doppelbesteuerungsabkommen

### 2. Ansässigkeit nach OECD-ErbSt-MA

#### Prüfungsschema der DBA-Ansässigkeit

(entspricht z.B. Art. 4 Abs. 2 ErbSt-DBA-Schweiz)



© P+P Pöllath + Partner

43

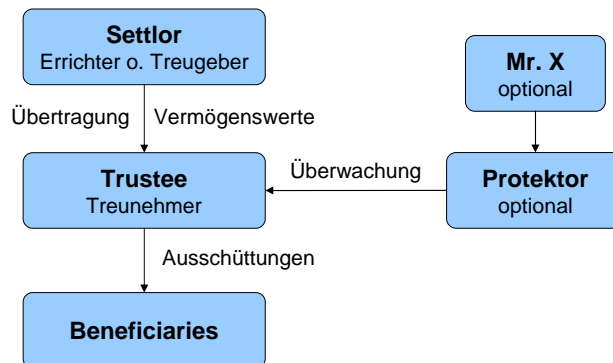
Dr. Andreas Richter

P+P

## V. Trustkonstruktionen

### 1. Überblick

Ein Trust (Treuvermögen) besteht aus



© P+P Pöllath + Partner

44

Dr. Andreas Richter

P+P

## V. Trustkonstruktionen

### 2. Funktionen

Ein **Trust** ist das angelsächsische Mittel zur Gestaltung von :

- **Erbfolgen und Bindungen**  
statt Vor- und Nacherbschaft, Testamentsvollstreckung
- **Vermögensbindung in der Familie**  
statt Familien-GbR / KG / GmbH & Co. KG
- **Stiftungen** (Foundations)

## V. Trustkonstruktionen

### 3. Vorteile

- **Anonymisierung**
- **Vermögensschutz im Notfall**  
(Emergency Trust)
- **Schutz von und vor Gläubigern**
- **Üblichkeit bei Family Offices im anglo-amerikanischen Raum**

## V. Trustkonstruktionen

### 4. Rechtslage bis zum 05.03.1999

- **Übertragung des Vermögens auf die Begünstigten unter aufschiebender Bedingung der Trustauflösung (BFH)**
  - **Steuerpflicht erst bei Ausschüttung des Vermögens**
  - **planbarer Besteuerungsaufschub** (Jersey-Trust: 100 Jahre)

## V. Trustkonstruktionen

### 5. aktuelle Rechtslage

- **Besteuerung der Vermögensübertragung auf den Trust**  
nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 und § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 2 ErbStG, nicht aber, wenn der Erblasser / Errichter steuerrechtlich nicht als Inländer qualifiziert
- **Besteuerung von Vermögenserwerben aus dem Trust**  
nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG
- **Steuerklasse III** (ggfs. Privilegien für Betriebsvermögen)
- **Trust ist Erwerber u. Steuerschuldner** nach § 20 Abs. 1 S. 2 EStG  
→ **Haftungsproblematik**



## V. Trustkonstruktionen

### 5. aktuelle Gestaltungsmöglichkeiten

- **Anrechnung bereits gezahlter ErbSt**, wenn dem Begünstigten innerhalb von 5 Jahren (DBA-USA: 10 Jahre) das Vermögen zufällt (§ 21 ErbStG)
- **Keine Umgehung** durch Einschaltung eines Executors nach amerikanischem Recht, da dieser wie ein Trustee behandelt wird.
- Vermeidung d. deutschen ErbSt durch **Vermeidung deutscher Anknüpfungspunkte**, d.h. Übertragung auf ausländischen Trust durch steuerlichen Ausländer

## V. Trustkonstruktionen

### 6. Risiken

- **Verlust der Verfügungsgewalt (irrevocable trust)**
- **Anwendung ausländischen Rechts**
- **unterschiedliche rechtliche u. steuerliche Qualifizierung** in In- und Ausland
- **Kontrolle von trustee und Vermögensverwalter** (Zuverlässigkeit / Loyalität)
- **wenige deutsche Berater** mit „hands on“ Erfahrung in der Trustverwaltung
- ggfs. **negative Steuerfolgen nach § 15 AStG**

## V. Trustkonstruktionen

### 7. Fazit

- **kaum noch steuerliche Anreize** für Trustkonstruktionen in der ErbSt
- **vorrangig außersteuerliche Gründe**, abhängig von
  - konkreter Ausgestaltung des ausländischen Trusts bzw. Stiftung
  - Wohnsitz / gewöhnl. Aufenthalt / Staatsangehörigkeit der Beteiligten
  - Sitz des Trusts bzw. Stiftung
  - Art und Belegenheit des Vermögens

**Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit!**

**Dr. Andreas Richter, LL.M.**  
Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht  
**P+P Pöllath + Partner**  
**Linkstraße 2**  
**10785 Berlin**  
[www.pplaw.com](http://www.pplaw.com)

Phone: +49(0)30-253 53 132  
Fax: +49(0)30-253 53 999  
E-Mail: andreas.richter@pplaw.com