

Wegzugsbesteuerung **(Erbschaftsteuerliche Aspekte)**

Master of International Taxation
Hamburg, 20. April 2007

Dr. Andreas Richter, LL.M.

Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht

P+P Pöllath + Partners

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. keine 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

<u>Steuerliche Attraktivität</u>	
aufgrund von	für
<ol style="list-style-type: none">1. Nullsteuerland2. Niedrigsteuerland	<p><u>Alle Steuerpflichtigen</u> mit hohem Einkommen / großem Nachlassvermögen</p>
<ol style="list-style-type: none">3. Sonderregelung	<p><u>Im jeweiligen Einzelfall</u> günstige Einkommens- und/oder Vermögensstruktur bzw. sonstige Besonderheiten (Tätigkeit / Staatsangehörigkeit usw.)</p>

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: 18 %

😊 Kanalinseln Guernsey u. Alderney

→ pauschaler Steuersatz: 20 %

😊 Liechtenstein

→ Spitzensteuersatz: 17,01 % (Steuersätze werden jährlich festgelegt)

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 (bestimmte) 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 in GB
- 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 (vgl. § 30 öEStG) u. weniger als 1 % der Kapitalgesellschaftsanteile gehalten werden (vgl. § 31 öEStG)

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 (E) 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

<u>2 Untergrenzen:</u>	
Mindestansatz: 5- bis 8-facher jährlicher Mietzins / Mietwert der eigengenutzten Immobilie	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. (z.B. auch Immaterialgüter und deren Einkünfte, Ruhegehälter, Renten und Pensionen aus schweizerischen Quellen)
	<u>Sog. modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand:</u> Erträge aus in- und ausländischen Quellen, wenn für ausländische Einkünfte die pauschale Steueranrechnung geltend gemacht wird.

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Schweiz

Vermögenssteuer:

- **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 Genf)

juristische Personen: 1 – 5 Promille (kantonsabhängig)

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Steuerfallen beim Wegzug in die Schweiz

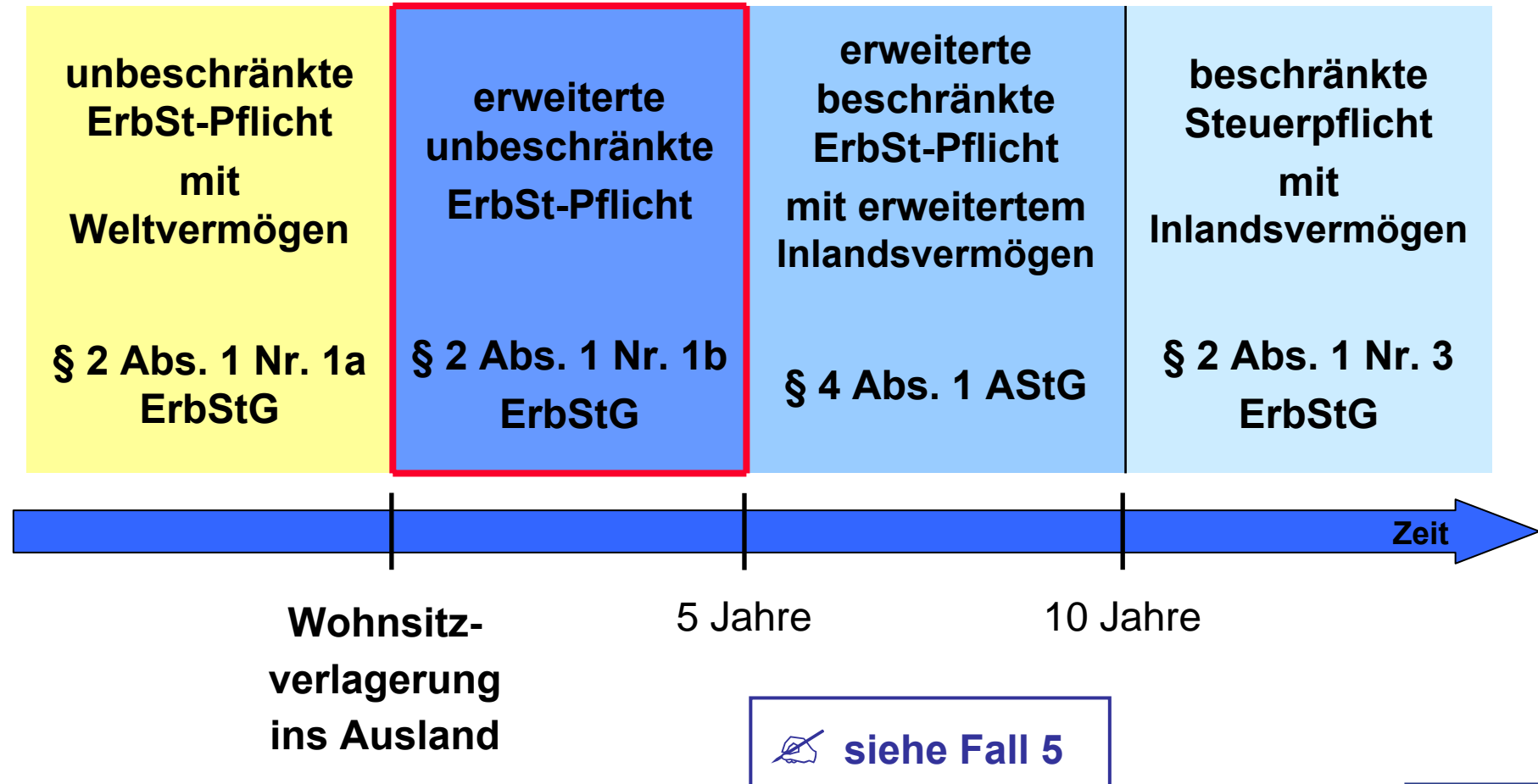
- **Kein qualifizierter Wohnsitz in der Schweiz**
 - Ferienwohnung nicht ausreichend (Art. 4 Abs. 10 DBA-Schweiz)
 - Inanspruchnahme der Vorzugsbesteuerung ohne Einbezug deutscher Einkünfte
 - Ansässigkeit in der Schweiz wird verneint (Art. 4 Abs. 6 DBA-Schweiz)
 - Vermeidung durch Einbezug deutscher Einkünfte (modifizierte Aufwandsbesteuerung)
- **Überdachende Besteuerung** → Hochschleusung auf deutsches Steuer-niveau
 - bei Doppelwohnsitz (Art. 4 Abs. 3 DBA-ErbSt-Schweiz)
 - Wegzugsjahr + folgende 5 Jahre (Art. 4 Abs. 4 DBA-ErbSt-Schweiz)
(Ausn.: Arbeitsaufnahme in der Schweiz, familiäre Motive, Schweizer Staatsangehörigkeit des Erblassers)



siehe Fall 4

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-Jahresfrist 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 angehörig deutschen Angehörigen**
- **Keine Steuerpflicht, wenn am Wohnsitz eine der deutschen ErbSt vergleichbare Steuerpflicht besteht.**

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

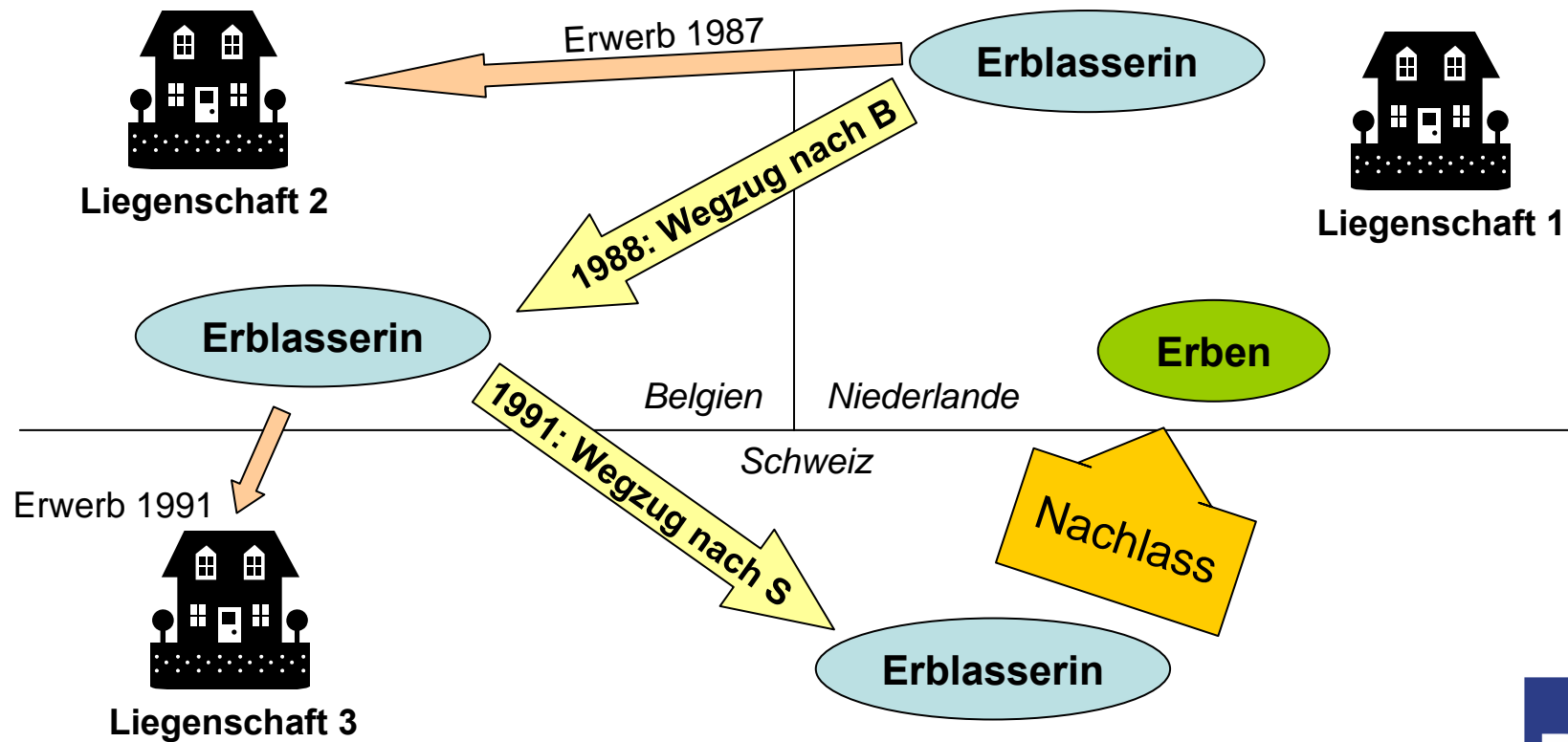


EuGH-Rechtssache van Hilten



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

Sachverhalt



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

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

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

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)

- Bei Wegzug in EU-Staat **keine Beschränkung der Freizügigkeit** (Art. 18 EGV), weil Erben von niederl. Wegzüglern **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 könnte zur Anwendung kommen

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)

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

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

Urteil des EuGH vom 23.02.2006



Leitsatz

Artikel 73b EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG) ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats (...) nicht entgegensteht, nach der der Übergang des Nachlasses eines Angehörigen dieses Mitgliedstaats, der innerhalb von zehn Jahren nach Verlegung seines Wohnsitzes aus dem betreffenden Mitgliedstaat verstorben ist, so besteuert wird, **wenn auch unter Befreiung in Höhe der von anderen Staaten erhobenen Erbschaftsteuer**, als wäre der Erblasser in diesem Staat wohnen geblieben.

→ **Vollst. Kompensation einer etwaigen Doppelbesteuerung erforderlich!**

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

Urteil des EuGH vom 23.02.2006



- Prüfung nur unter Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit
- **Erwerb von Todes wegen** stellt **Kapitalverkehr** i.S.d. Art. 56 EGV dar (Bestätigung EuGH Rs. *Barbier*)
- **Keine beschränkende Wirkung der niederl. Regelung**
 - gleiche Besteuerung für Wegzügler wie für im Inland ansässige Personen gewährleistet
 - Investitionen in anderen Mitgliedstaaten durch Regelung nicht behindert
 - Wohnsitzverlegung mindert nicht Wert des Nachlasses
 - bloße Wohnsitzverlegung kein Kapitalverkehr; Erschwerung der Wohnsitzverlegung mag Freizügigkeitsrecht beeinträchtigen, nicht aber Kapitalverkehrsfreiheit

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

Urteil des EuGH vom 23.02.2006



- **Anknüpfung an Staatsangehörigkeit ≠ Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit**
 - Befugnis der Staaten, Steuerhoheit untereinander aufzuteilen, auch unter Anknüpfung an Staatsangehörigkeit
 - Vermeidung der Steuerflucht kann grds. entspr. Regelung rechtfertigen
 - EuGH geht aber davon aus, dass Doppelbesteuerung durch System von Steuergutschriften vermieden wird!
- **Keine Prüfung der übrigen Grundfreiheiten**
 - Unanwendbar, da Wohnsitzverlegung in Drittstaat (Schweiz)
 - Im Verhältnis zu Drittstaaten ausschließlich Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

Urteil des EuGH vom 23.02.2006



Perspektiven für das deutsche Erbsteuerrecht

- **Urteil nicht unmittelbar auf deutsches Recht übertragbar!**
- **Eingeschränkter Prüfungsmaßstab** des EuGH
- Entscheidungserheblich war u.a. **vollständige Kompensation einer Doppelbesteuerung** (Leitsatz!)
 - in NL durch DBA bzw. nationale Normen vollst. Anrechnung gewährleistet
 - in D Kompensation der Doppelbesteuerung nicht umfassend gewährleistet, weil wenig deutsche ErbSt-DBA und vollständige Anrechnung ausl. ErbSt nur in Einzelfällen (§ 21 ErbStG)

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

Urteil des EuGH vom 23.02.2006



Perspektiven für das deutsche Erbsteuerrecht (2)

- Inländerfiktion infolge unzureichender Anrechnungsmöglichkeiten im deutschen Recht geeignet, **Doppelbesteuerung** hervorzurufen
 - Wertminderung des Nachlasses (= Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit, EuGH Rs. *Barbier*)
 - Investitionshemmnis zu Lebzeiten
 - Gefahr der nachteiligen Behandlung des Nachlasses geeignet, von Verwirklichung des Freizügigkeitsrechts bzw. der Niederlassungsfreiheit abzuhalten

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

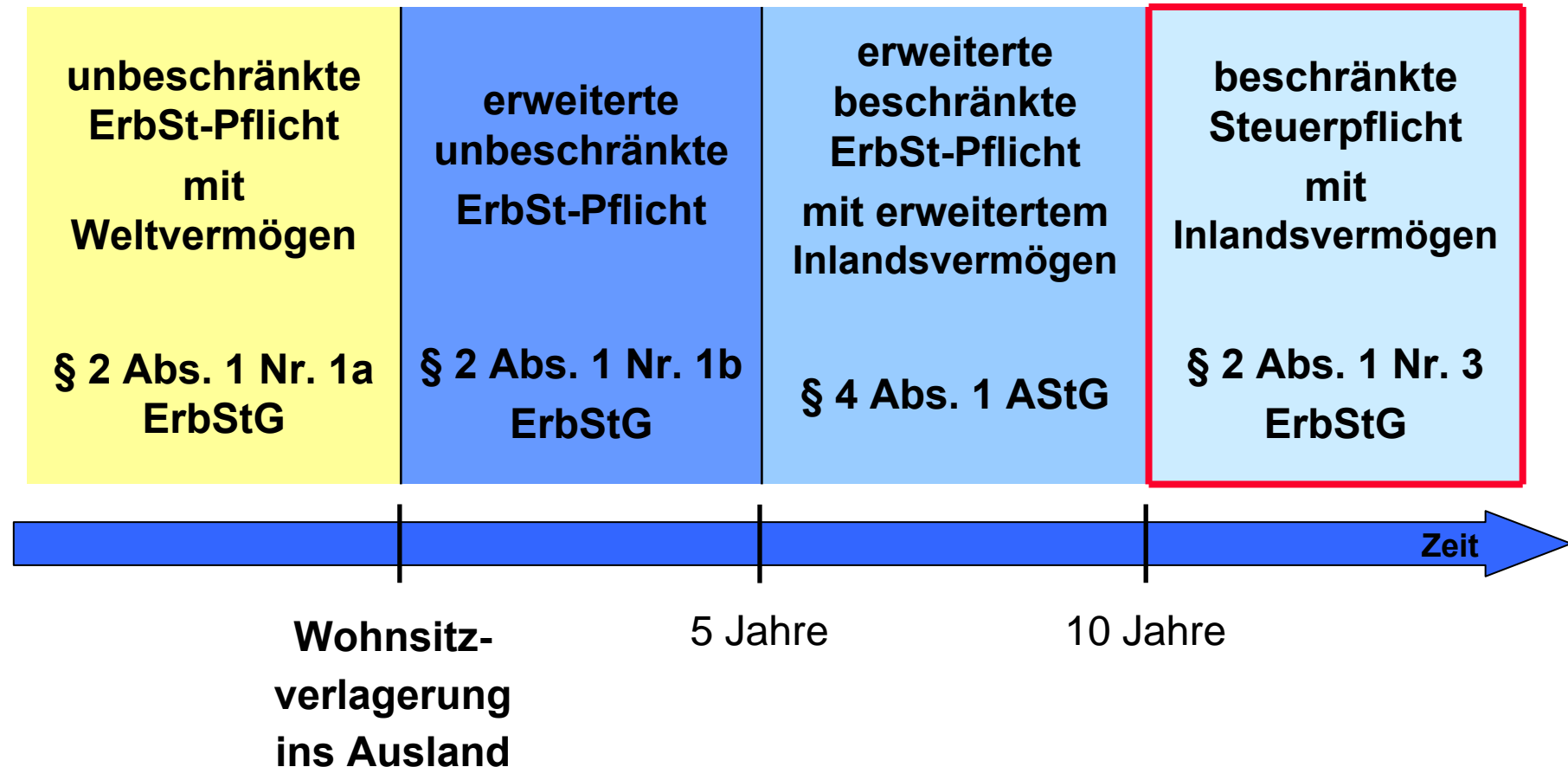
2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Allgemeine Kritik

- Besteuerung lediglich aufgrund fiktiver Wohnsitze → Rechtfertigung sehr fraglich
- „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

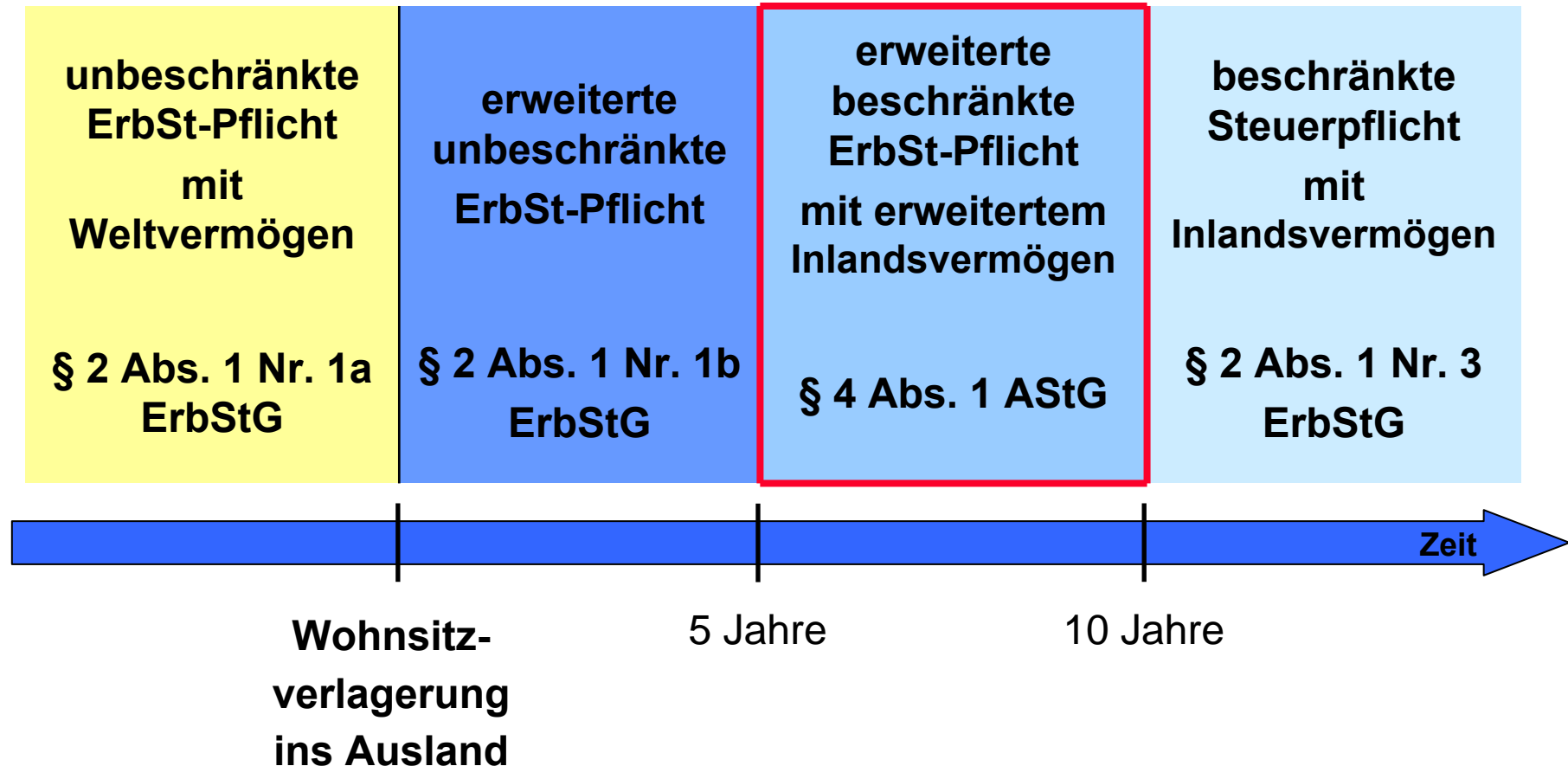
3. beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

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 befindlichem Hausrat
- Geldvermächtnisse

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht



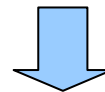
III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

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. mehrmalig 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 ErbStG**
(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)

1. Stufe

Ständige Wohnstätte nur in einem Vertragsstaat?

ja

nein

2. Stufe

ja

Mittelpunkt d. Lebensinteressen feststellbar?
(engere persönliche und wirtschaftliche Beziehungen)

nein

3. Stufe

ja

Gewöhnlicher Aufenthalt feststellbar?

nein

4. Stufe

ja

Staatsangehörigkeit eines der betroffenen Vertragsstaaten?

nein

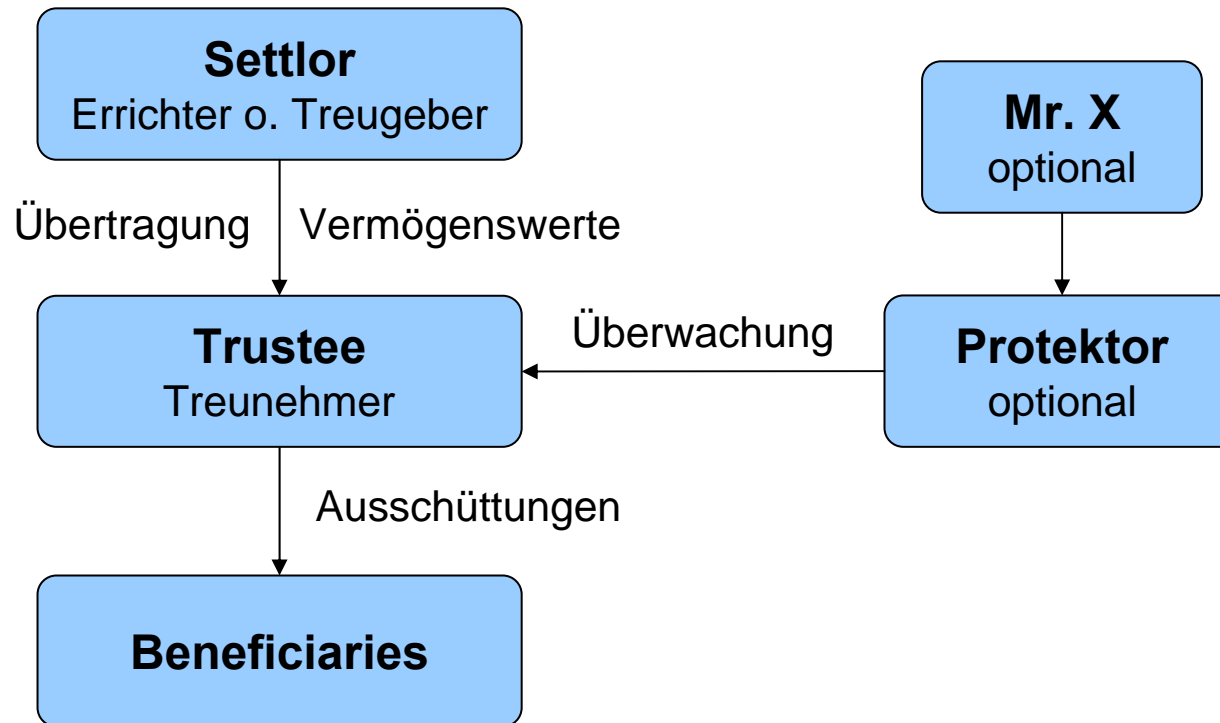
jeweilige Feststellung des DBA-Ansässigkeitsstaates

Verständigung der Finanzbehörden untereinander

V. Trustkonstruktionen

1. Überblick

Ein **Trust** (Treuvermögen) besteht aus



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

6. 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

7. 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

8. Fazit

- **kaum noch steuerliche Anreize** für Trustkonstruktionen in der ErbSt
- **vorrangig außersteuerliche Gründe**, abhängig von
 - konkreter Ausgestaltung des ausländischen Trusts bzw. Stiftung
 - Wohnsitz / gewöhl. 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 + Partners

Potsdamer Platz 5

10785 Berlin

www.pplaw.com

Phone: +49(0)30-253 53 132

Fax: +49(0)30-253 53 999

E-Mail: andreas.richter@pplaw.com