

Euroforum Seminar

ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER BEIM WEGZUG UND DANACH

(mit besonderem Schwerpunkt auf Großbritannien, Österreich und der Schweiz)

Referent: RA/StB Dr. Jochen Ettinger

Termin: 20.10.2005

Copyright 2005 by Dissmann Orth Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
GmbH, München (www.dolaw.de)

Inhaltsübersicht

1.	Einleitung	5
2.	Wahl des Zuzugslandes	5
3.	Wegzug aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht	7
3.1	Voraussetzungen eines Wegzugs in erbschaft- und schenkungsteuerlicher Hinsicht	7
3.3	Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	9
3.4	Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	11
4.	EG-rechtliche Aspekte	14
4.1	Allgemeines	14
4.2	Besteuerung der Errichtung von ausländischen Familienstiftungen nach erfolgtem Wegzug.....	15
4.3	Vergünstigungen (nur) für inländische Betriebsvermögen.....	16
4.4	Persönliche Freibeträge gemäß §§ 16, 17 ErbStG.....	17
4.5	Erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	17
4.6	Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	18
4.7	Ansatz von Verbindlichkeiten/Schuldenabzug	19
5.	Vermeidung der Doppelbesteuerung vor und nach Wegzug	19
5.1	Allgemeines	19
5.2	Vermeidung der Doppelbesteuerung vor Wegzug.....	20
5.3	Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Wegzug	21

5.4	Grundsätze der Vermeidung der Doppelbesteuerung durch DBAs auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer.....	22
6.	Schweiz	24
6.1	Allgemeines	24
6.2	Auswirkungen des ErbSt-DBA-Schweiz.....	24
7.	Österreich	28
7.1	Allgemeines	28
7.2	Auswirkungen des ErbSt-DBA-Österreich.....	29
7.3	Errichtung einer österreichischen Privatstiftung nach Wohnsitzverlagerung des Stifters	31
8.	Großbritannien	33
8.1	Allgemeines	33
8.2	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Auswirkungen eines Wegzugs nach Großbritannien	33
8.3	Errichtung eines Common Law Trusts nach Wegzug nach Großbritannien	34
9.	Ausgewählte weiterführende Literatur	36

Über den Referenten

Dr. Jochen Ettinger ist Rechtsanwalt und Steuerberater in München. Er ist Partner der Dissmann Orth Rechtsanwälts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH, München (www.dolaw.de). Herr Dr. Ettinger berät vorwiegend mittelständische Unternehmen und Unternehmer sowie vermögende Privatpersonen in den Bereichen Gesellschaftsrecht, Vermögensplanung und Vermögensnachfolge, Unternehmenskauf sowie deutsches und internationales Steuerrecht. Herr Dr. Ettinger ist Autor einer Reihe von Fachbeiträgen auf den Gebieten des Gesellschafts- und Steuerrechts und regelmäßig als Vortragender tätig.

1. Einleitung

Seit der Entscheidung des EuGH in der Rs. Hughes de Lasteyrie du Saillant auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts stehen auch die deutschen Regelungen zur Wegzugsbesteuerung vermehrt in der Diskussion. Diese aktuelle Diskussion hat nicht nur Auswirkungen auf die ertragsteuerlichen Folgen eines Wegzugs, sondern auch auf den in diesem Beitrag darzustellenden Wegzug in erbschaft- und schenkungsteuerlicher Hinsicht. Die in einer breiteren Öffentlichkeit seit einiger Zeit diskutierten Fälle des Wegzugs von bekannten Unternehmern wie Theo Müller einerseits und prominenten Sportlern wie Boris Becker oder Michael Schumacher andererseits haben dazu geführt, dass sich auch die beratende Steuerrechtspraxis vermehrt mit diesem **aktuellen Thema** auseinandersetzen muss.

2. Wahl des Zuzugslandes

In manchen Fällen erfolgt ein Wegzug hauptsächlich aus steuerlichen Gründen. Vielfach ist ein Wegzug dagegen (auch) außersteuerlich motiviert und die Analyse der steuerlichen Folgen ist nur ein notwendiges „Begleitübel“. Bei der Auswahl des Zuzugsstaates spielen aber immer auch eine Reihe **weiterer, außersteuerlicher Kriterien** eine wichtige Rolle. Da der Wegzug grundsätzlich die tatsächliche Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes in Deutschland voraussetzt (vgl. dazu unten Ziffer 3.1) und somit eine erhebliche Umstellung der persönlichen Verhältnisse bedeutet, sind hier insbesondere Sprache und Kultur des Zuzugsstaates, aber auch das wirtschaftliche Umfeld und die infrastrukturelle Anbindung von erheblicher Bedeutung. Darüber hinaus sind bis zu einer gewissen Größe des Vermögens auch die Lebenshaltungskosten im Zuzugsstaat zu beachten, die beispielsweise in der Schweiz rund 20 bis 30 % über den Lebenshaltungskosten in Deutschland liegen.

Auf der anderen Seite ist selbstverständlich eine (**aufenthaltsrechtliche**) **Aufnahme** durch das Zuzugsland erforderlich. Im Hinblick auf das EU-Ausland haben in diesem Zusammenhang ausländerrechtliche Aspekte zwar ihre Bedeutung weitgehend verloren, für Nicht-EU-Zuzugsstaaten sind solche Gesichtspunkte allerdings nach wie vor

relevant. Auch die Schweiz ist bei der Vergabe von Aufenthaltserlaubnissen allerdings weniger restriktiv als früher - solange nicht darüber hinaus eine Arbeitserlaubnis beantragt wird. Für eine Aufenthaltserlaubnis sind für nicht erwerbstätige Zuzügler lediglich ausreichende finanzielle Mittel (Bankbestätigung!) sowie der Abschluss einer Krankenversicherung nachzuweisen.

Erfolgt ein Wegzug (auch) aus steuerlichen Gründen, ist eines der wichtigsten Auswahlkriterien die **steuerliche Situation im Zuzugsstaat** und die mit diesem bestehende DBA. Auch wenn beispielsweise die Schweiz in vielen Bereichen steuerlich deutlich günstiger ist als die Bundesrepublik Deutschland, lassen sich generelle Aussagen über das „steuergünstigste Zuzugsland“ nicht treffen. Die günstigste Steuerrechtsordnung kann vielmehr nur im Einzelfall und unter Berücksichtigung der jeweiligen Einkünfte- und Vermögensstruktur des Steuerpflichtigen bestimmt werden (überblicksweise zur Ausgestaltung einzelner Steuerrechtsordnungen siehe z.B. Debatin/Wassermeyer, DBA, Vorbemerkung zu den jeweiligen DBA). Für den in diesem Beitrag zu untersuchenden Bereich der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ist unter diesem Aspekt insbesondere darauf zu achten, wie sich die erbschaft- und schenkungsteuerliche Situation in dem in Aussicht genommenen Zugzugsland darstellt. Hier geht es insbesondere um einen Vergleich der Erbschaft- und Schenkungsteuersätze sowie deren Bemessungsgrundlagen im Zuzugsstaat mit denen in Deutschland. Sodann ist es für die steuerliche Planung essentiell, ob mit dem in Aussicht genommenen Zuzugsstaat ein DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer besteht oder nicht.

Schließlich müssen der Wegzugswillige und seine Berater beim Thema Wegzug auch die **mittel- bis langfristige Zukunftsplanung** im Auge behalten, einerseits im Hinblick auf die Ausgestaltung einer (vorweggenommenen) Erbfolge oder anderer geplanter Vermögensübertragungen; andererseits mit Blick in die Zukunft im Hinblick auf eine Wegzugsbesteuerung im jeweiligen Zuzugsland selbst: Eine Wegzugsbesteuerung besteht derzeit z.B. in Dänemark, in Österreich und in den Niederlanden. Sie wurde dagegen in Frankreich als Folge der Lasteyrie du Saillant-Entscheidung ersatzlos abgeschafft.

Auf den ersten Plätzen der Beliebtheitsskala der Zuzugsstaaten stehen für Bundesbürger nach wie vor die Schweiz und Österreich, die eine zum Teil deutlich niedrigere Besteuerung mit einem ebenso hohen Lebensstandard und einer sehr ähnlichen Lebenskultur verbinden. Insbesondere Italien und zum Teil auch Spanien haben in den letzten Jahren allerdings durchaus aufgeholt. Italien bietet ebenfalls eine Kapitalertragssteuer mit Abgeltungscharakter und hat die Erbschaft- und Schenkungsteuer abgeschafft. Daneben sind die sog. „Steuroasen“ zu nennen, in denen keine Einkommensteuer erhoben wird (Monaco, Andorra). Großbritannien und Irland bieten den Vorteil der sog. „Remittance-Basis-Besteuerung“.

3. Wegzug aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht

3.1 Voraussetzungen eines Wegzugs in erbschaft- und schenkungsteuerlicher Hinsicht

Erbschaft- oder schenkungsteuerlich gibt es kein Pendant zum ertragsteuerlichen Wegzugstatbestand des § 6 AStG, d.h. der bloße Wegzug ins Ausland löst für sich betrachtet keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer aus. Erbschaft- und schenkungsteuerlich ist ein Wegzug ins Ausland dennoch mit einigen Hürden versehen. Dies liegt vor allem an den Regelungen des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, die eine **unbeschränkte Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht** schon dann vorsehen, wenn der **Erblasser/Schenker oder der Erwerber Inländer** sind, d.h. nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. a ErbStG im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben. In diesem Fall unterliegt das **vererbte/übertragene Weltvermögen** insgesamt der deutschen Erbschaftsteuer. Die Bewertung erfolgt nach § 12 ErbStG i.V.m. BewG; meist vorteilhafte Bewertungsansätze für inländisches Grund- und Betriebsvermögen gelten allerdings nicht für Auslandsvermögen, das nach § 31 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist. Einen steuerlichen Vorteil bietet ein Wegzug deshalb grundsätzlich nur dann, wenn danach auf „beiden Seiten“ kein Inländer mehr im Spiel ist. Zieht hingegen nur der Erblasser ins Ausland und bleiben die Erben in Deutschland zurück, wirkt sich der Wegzug erbschaftsteuerlich grundsätzlich nicht aus. Modifizierungen dieser Aussagen zu Gunsten der Steuerpflichtigen können sich im Einzelfall aufgrund von Erbschaft-/Schenkungssteuer-DBAs ergeben. Dies ist

insbesondere im Verhältnis zu Österreich der Fall: Art. 5 ErbSt-DBA-Österreich sieht bereits dann, wenn nur der Erblasser im Todeszeitpunkt entweder seinen Wohnsitz nur in Österreich oder bei einem Doppelwohnsitz den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich hatte, vor, dass der Nachlass vorbehaltlich der deutschen beschränkten Erbschaftsteuerpflicht für bestimmtes Inlandsvermögen im übrigen (nur) der österreichischen Erbschaftsteuer unterfällt. Derartige Rechtslagen sind aber Ausnahmesituationen.

Selbst dann besteht jedoch nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG eine **beschränkte Erbschaftsteuerpflicht** für das gesamte Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG. Die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht besteht unabhängig von der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen und besteht auch nach einem vollständigen Wegzug aus Deutschland zeitlich unbeschränkt fort (solange Inlandsvermögen im Sinne von § 121 BewG in Deutschland vorhanden ist). Damit unterliegen insbesondere inländisches Grundvermögen, inländisches Betriebsvermögen, mindestens 10-%ige Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaften, grundstücksgleiche Rechte an inländischem Grundbesitz und stille Gesellschaften/partiarische Darlehen an inländischen Gesellschaften der deutschen Erbschaftsteuer. Einschränkungen ergeben sich auch hier z.T. aus den Erbschaft-/Schenkungssteuer-DBAs, nämlich durch entsprechende Zuweisung der Besteuerungsrechte auf die betroffenen Staaten. Auch bei beschränkter Steuerpflicht bleiben die meist vorteilhaften Bewertungsvorschriften der § 12 ErbStG i.V.m. BewG und § 13a ErbStG anwendbar, die bei Betriebsvermögen und Grundbesitz häufig zu einem deutlich unter dem Verkehrswert liegenden Steuerwert führen. Ein Nachteil ergibt sich bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht allerdings im Hinblick auf die Freibeträge i.S.v. § 16 ErbStG, da sämtliche Freibeträge, die im Inlandsfall bei bürgerlichem Vermögen eine große Rolle spielen, auf ein eher symbolisches Minimum von EUR 1.100 reduziert sind. Zur möglichen EG-Rechtswidrigkeit dieses reduzierten Freibetrags siehe unten Ziffer 4.4.

3.2 Erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

Die unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 lit. a ErbStG wird durch eine Ausdehnung des Inländerbegriffs in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b ErbStG noch erweitert. Danach gelten **deutsche Staatsangehörige** auch ohne inländischen Wohnsitz als Inländer, wenn sie sich am jeweiligen Übertragungstichtag nicht länger als **5 Jahre** dauernd im Ausland aufgehalten haben. Dadurch wird eine unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht auch auf solche Übertragungsvorgänge erstreckt, die innerhalb von 5 Jahren nach einem Wegzug von Erblasser/Schenker bzw. Erwerber erfolgen. Im Ergebnis heißt dies, dass grundsätzlich sowohl der Erblasser/Schenker wie auch der oder die Erwerber schon länger als 5 Jahre ins Ausland verzogen sein müssen, um die deutsche erweiterte unbeschränkte Erbschaft- oder Schenkungsteuerpflicht zu vermeiden.

Eingeschränkt wird die erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht allerdings wiederum zu DBA-Staaten durch die Regelungen in den Erbschaft-/Schenkungssteuer-DBAs; dies gilt wegen Art. 4 Abs. 4 ErbSt-DBA-Schweiz jedoch nicht für die Schweiz.

Zum Ablauf der Fünf-Jahres-Frist ist zu beachten, dass diese auch durch kurzzeitige „**Rückzugsphasen**“ in Deutschland unterbrochen werden kann, d.h. dann wieder für volle weitere fünf Jahre läuft. Darauf ist bei der Beratung von wegzugswilligen Steuerpflichtigen unbedingt hinzuweisen.

Zur möglichen EG-Rechtswidrigkeit der erweiterten unbeschränkten deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht siehe unten unter Ziffer 4.5.

3.3 Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

Darüber hinaus greift u.U. gilt nach § 4 AStG die sog. erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht ein. Sind die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG erfüllt, wird die

beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG über das in § 121 BewG genannte Inlandsvermögen hinaus auch auf das gesamte übrige Vermögen ausgedehnt, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht „nicht ausländische Einkünfte“ i.S.d. § 34 c Abs. 1 EStG wären (sog. „**erweitertes Inlandsvermögen**“). Auch für die Frage, ob erbschaft- oder schenkungsteuerrechtlich der Wegzug in eine „Niedrigsteuerland“ erfolgt ist, ist also zunächst die einkommensteuerrechtliche Einordnung maßgeblich. Nach § 4 Abs. 2 AStG greift die erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht allerdings dann nicht ein, wenn die tatsächliche Erbschaftsteuerbelastung für das von § 4 Abs. 1 AStG erfasste Vermögen mindestens 30 % der deutschen Erbschaftsteuer beträgt. Die Feststellungslast hierfür trifft den Steuerpflichtigen. Im Verhältnis zur Schweiz beispielsweise kann nicht pauschal gesagt werden, dass die Schweiz eine erbschaftsteuerliche „Steuroase“ in diesem Sinne darstellt, es kommt hier vielmehr auf die konkrete Erbschaftsteuerbelastung im jeweiligen Zuzugskanton an.

Damit erstreckt sich die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht beispielsweise auch auf alle sonstigen Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland (insbesondere Spareinlagen und Bankguthaben bei inländischen Geldinstituten sowie Lebensversicherungen bei inländischen Versicherern), alle Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften unabhängig von der Beteiligungshöhe, Ansprüche auf wiederkehrende Leistungen (Renten, dauernde Lasten) gegen inländische Schuldner, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte an inländischen Vermögensgegenständen, im Inland verwertete Erfindungen und Urheberrechte (auch wenn sie nicht die spezifischen Anforderungen des § 121 Nr. 5 BewG erfüllen) sowie im Inland befindliche bewegliche Wirtschaftsgüter wie Schmuck oder Kunstgegenstände (Wassermeyer, Handbuch des Außensteuerrechts, 2003, B.2.2 Rz. 33; Wöhrle/Schelle/Gross, AStG, § 4 Rz. 6). Zusätzlich ist § 5 Abs. 1 Satz 2 a.E. AStG zu beachten, so dass unter Umständen auch von ausländischen Kapitalgesellschaften gehaltenes Inlandsvermögen unter die erweiterte beschränkte Erbschafts- und Schenkungsteuerpflicht des § 4 AStG fallen kann.

Der Anwendungsbereich von § 4 AStG wird allerdings im Verhältnis zu DBA-Staaten wiederum durch den Anwendungsbereich der Erbschaft-/Schenkungssteuer-DBA beschränkt (vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStR, § 4 Rz. 9 e). Die Verteilungsnormen der Erbschaft-/Schenkungssteuer-DBA stellen nämlich spezielle Verteilungsnormen dar, die die nationale Regelung des § 4 AStG grundsätzlich verdrängen.

Die erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht gilt nach den §§ 4 i.V.m. 2 AStG grundsätzlich für alle Übertragungsvorgänge innerhalb von „**10 Jahren**“ (exakt: bis zum Ablauf von 10 Jahren nach dem Ende des Jahres, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland geendet hat) nach dem Wegzug in ein Niedrigsteuerland. Soweit allerdings bereits die erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b ErbStG eingreift, geht die erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht ins Leere, da ja dann ohnehin das gesamte Nachlassvermögen (weltweit) der deutschen Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht unterliegt. Die erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht ist dann im Ergebnis nur für die „**Jahre 6 bis 10**“ nach dem Wegzug in ein Niedrigsteuerland von Bedeutung.

Zur möglicherweise bestehenden EG-Rechtswidrigkeit der deutschen erweiterten beschränkten Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht siehe unten unter Ziffer 4.6.

3.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungssteuer

Die aus Sicht des Wegzüglers anzustellenden Gestaltungsüberlegungen hängen zum einen davon ab, ob zum in Aussicht genommenen Zuzugsstaat ein **DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungssteuer** besteht oder nicht. Insbesondere mit den für deutsche Wegzügler beliebten Zuzugsländern Schweiz und Österreich bestehen DBA auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer (ErbSt-DBA-Schweiz v. 30.11.1978, BStBl I 1980, 243; ErbSt-DBA-Österreich v. 04.10.1954, BGBl. II 1954, 755). Beide gelten jedoch grundsätzlich nur für die Erbschaftsteuer, einschließlich Schenkungen auf den Todesfall, nicht jedoch für die Schenkungssteuer

(Ausnahme: das ErbSt-DBA-Schweiz gilt auch für die Schenkung von Betriebsvermögen). Weitere DBA bestehen derzeit nur mit Dänemark, Griechenland, Schweden und den USA. Mit anderen europäischen Ländern wie Großbritannien, Frankreich, Italien oder Spanien bestehen derzeit keine DBAs auf dem Gebiet der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Aus gestalterischer Sicht knüpfen die Überlegungen insbesondere daran an, inwieweit ein ggf. bestehendes DBA die deutschen Vorschriften zur erweiterten unbeschränkten sowie zur erweiterten beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht zu Gunsten des Steuerpflichtigen und seiner Nachkommen modifiziert, wie dies beispielsweise im Verhältnis zu Österreich der Fall ist. Beispielhaft werden in dieser Darstellung die einschlägigen DBA-Regelungen und ihr Verhältnis zum deutschen nationalen Steuerrecht unter den Ziffern 6. und 7. für die Schweiz und für Österreich dargestellt.

Auch hier ist wiederum an eine entsprechende **(Um-)Strukturierung des Vermögens** zu denken. Ziel ist es hier, Katalog-Wirtschaftsgüter i.S.v. § 121 BewG zu vermeiden (vgl. Wachter, ErbStB 2004, 26 und Ettinger/Eberl, GmbHR 2005, 152), soweit in Deutschland nur noch beschränkte Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht besteht. Besteht in Deutschland erweiterte beschränkte Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht nach § 4 AStG, so ist auch das übrige erweiterte Inlandsvermögen, soweit dies praktikabel ist, in ausländisches Vermögen umzuschichten. Bei jeglichen Umstrukturierungsmaßnahmen sind immer die ertragsteuerlichen Folgen (Entnahme, Entstrickung, Betriebsaufgabe, gewerblicher Grundstückshandel, „Spekulationsgeschäfte“ etc.) zu beachten. Sodann ist im Falle von Schenkungen oder Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ebenfalls auf die Art des übertragenen Vermögens zu achten: Auch hier ist es im Hinblick auf eine Vermeidung deutscher Schenkungsteuer anzustreben, kein Inlandsvermögen i.S.v. § 121 BewG zu übertragen. Läuft noch die 10-Jahres-Frist der erweiterten beschränkten Schenkungsteuerpflicht nach § 4 AStG, sollte vermieden werden, erweitertes Inlandsvermögen zu übertragen.

Weiter kann geprüft werden, inländische **Wirtschaftsgüter** i.S.v. § 121 BewG (z.B. Grundstücke, Mietshäuser, Erfindungen, u.U. auch Betriebe/Betriebsstätten) zu einem steuerlich günstigen Zeitpunkt in ausländische Kapitalgesellschaften **einzubringen**.

Stirbt dann der Eigentümer nach einem Wegzug, werden dann nämlich keine deutschen Vermögensgegenstände i.S.v. § 121 BewG, sondern Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit Sitz im Zuzugsstaat hinterlassen und dort der Erbschaftsteuer unterworfen. Die ausländische Kapitalgesellschaft „stirbt“ nämlich nicht (allerdings ist hier § 5 Abs. 1 Satz 2 a.E. AStG zu beachten!). Die deutsche beschränkte Erbschaftsteuerpflicht entfällt dann grundsätzlich. Ein derartiges Vorgehen könnte eventuell von der deutschen Finanzverwaltung als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten angesehen werden, wenn keinerlei wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einbringung angeführt werden können und die Kapitalgesellschaft auch keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet (vgl. die Regelung des R 4 Abs. 3 Sätze 6 und 7 ErbStR; Stein, ErbStB 2004, 116, 118). Ähnliche Gestaltungsüberlegungen gelten hinsichtlich des erweiterten Inlandsvermögens für den Zeitraum des Bestehens der erweiterten beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 4 AStG. Auch hier sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen solcher Umstrukturierungen ins Kalkül zu ziehen.

Bei Steuerpflichtigen, die von Haus aus über eine doppelte Staatsangehörigkeit verfügen oder die aus anderen Gründen die Möglichkeit haben, eine ausländische Staatsangehörigkeit zu erwerben, kann sich zur Aushebelung der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht im Einzelfall auch die **Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit** anbieten (Kamps, ErbStB 2003, 92, 93). Denn § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG gilt nur für „deutsche Staatsangehörige“. Da § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b ErbStG alternativ sowohl auf den Erblasser/Schenker oder den/die Erwerber abstellt, muss der Staatsangehörigkeitswechsel hier auch sowohl auf Seiten des Erblassers/Schenkens wie auch auf Seiten des/der Erwerber erfolgen.

Im Rahmen der „Feinststeuerung“ sollten schließlich Maßnahmen erwogen werden, um zumindest die erbschaft- und schenkungsteuerliche **Bemessungsgrundlage** von verbleibendem Inlandsvermögen/erweitertem Inlandsvermögen **zu minimieren**. So kann es beispielsweise Sinn machen, in Deutschland verbleibende Immobilien fremd zu finanzieren zu halten, und zwar möglichst durch Aufnahme eigener Darlehen und klarer Dokumentation des Zusammenhangs der jeweiligen Fremdmittel mit der Anschaffung

oder Modernisierung o.ä. der in Deutschland belegenen Immobilien, um einen entsprechenden Abzug nach § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG zu erreichen. Idee dieser Gestaltungsüberlegung ist die Tatsache, dass der Auswanderer im neuen Zuzugsstaat wohlmöglich keiner oder einer viel geringeren Erbschaftsteuer unterliegt, so dass er sein im Zuzugsstaat gehaltenes Vermögen für Erbschaftsteuerzwecke optimalerweise tendenziell mit eigenen Mitteln und das in Deutschland verbleibende Vermögen zur Minimierung der (höheren) deutschen Erbschaftsteuer tendenziell eher mit Fremdmitteln finanziert. Zur möglichen EG-Rechtswidrigkeit der Abzugsbeschränkung des § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG siehe unten unter Ziffer 4.7.

4. EG-rechtliche Aspekte

4.1 Allgemeines

Der Einfluss des EuGH auf die Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten unterlag einer stetigen Entwicklung. Während zunächst die indirekten Steuern Gegenstand der Rechtsprechung des EuGH waren, folgte später eine Hinwendung zu den direkten Steuern (beginnend mit dem EuGH-Urteil v. 28.01.1986, Rs. C-270/83 - avoir fiscal, EuGHE 1986, 273). Mit dem Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuern hat der EuGH sich erstmalig im Urteil vom 11.12.2003 befasst (Rs. C-364/01 - Erben von Barbier, DStRE 2004, 93). In der Rs. van Hilten ist eine weitere Entscheidung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer zu erwarten (Rs. C-513/03 - van Hilten; derzeit liegen erst die Schlussanträge des GA Léger vom 30.06.2005 vor). In der Rs. Erben von Barbier ging der EuGH bereits wie selbstverständlich davon aus, dass die **europäischen Grundfreiheiten uneingeschränkt auch für den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer gelten** und die Gegenargumentation, dass Erbschaften und Schenkungen mangels wirtschaftlicher Betätigung nicht in den Anwendungsbereich des EG-Vertrages fielen, nicht stichhaltig ist. Es ist daher davon auszugehen, dass der EuGH in weiteren Entscheidungen auch auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer nachhaltig in die nationalen Rechtsordnungen eingreifen wird.

Im Folgenden sind einige wesentliche Komplexe dargestellt, die für Wegzügler von besonderem Interesse sind.

4.2 Besteuerung der Errichtung von ausländischen Familienstiftungen nach erfolgtem Wegzug

Nach erfolgtem Wegzug wird häufig über die Errichtung eines Trust oder einer anderen (Familien-)Stiftung ausländischen Rechts nachgedacht (siehe dazu unten Ziffer 7.3 für die österreichische Familienstiftung sowie Ziffer 8.3 für einen Trust nach Common Law). Errichtet ein Wegzügler innerhalb der 5-jährigen nachlaufenden erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG eine ausländischen Familienstiftung oder einen Trust, erfolgt die Besteuerung gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht wie die Errichtung einer inländischen Familienstiftung entsprechend dem **Verwandtschaftsverhältnis** des entferntest Berechtigten, sondern nach der ungünstigsten **Steuerklasse III**. Dieser Umstand stellt wohl eine EG-rechtswidrige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG dar (Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253, 258). Der für die Anwendbarkeit oder EG-Grundfreiheiten nötige grenzüberschreitende Bezug wird in den hier interessierenden Fällen insbesondere dann vorliegen, wenn der Stifter in einen EG-Staat weggezogen ist, während sich die begünstigten Destinatäre zum Teil noch in Deutschland, also in einem anderen EU-Staat befinden.

Dazu ist allerdings die Rechtsprechung des EuGH zu beachten, wonach beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in Bezug auf die Berücksichtigung von persönlichen Lebensverhältnissen nicht pauschal vergleichbar sind; etwas anderes gilt für den Bereich der Ertragsteuern grundsätzlich nur dann, wenn in dem Staat, in dem die beschränkte Steuerpflicht besteht, der überwiegende Teil des Einkommens erzielt wird (EuGH vom 14.02.1995, Rs. C-279/93 - Schumacker, FR 1995, 224). Inwieweit dieser Grundsatz auch auf die Beurteilung erbschaftsteuerlicher Normen übertragen werden wird, lässt sich noch nicht absehen, wäre aber folgerichtig (vgl. Schnitger, FR 2004, 185, 187 f., 193). Der Entscheidung in der Rs. Erben von Barbier sowie den Schlussanträgen in der Rs. van Hilten lässt sich hierzu allerdings nichts entnehmen. Auf

dieser Basis wäre Deutschland im Fall der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht also jedenfalls dann zur Anwendung des günstigeren Steuersatzes des § 15 Abs. 2 ErbStG bei der Errichtung einer ausländischen Familienstiftung verpflichtet, wenn sich noch der überwiegende Teil des Vermögens in Deutschland befindet.

4.3 Vergünstigungen (nur) für inländische Betriebsvermögen

Der Bewertungsabschlag von 35 % sowie der Betriebsvermögensfreibetrag von EUR 225.000,00 nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG werden nur für inländische Betriebsvermögen i.S.d. § 13a Abs. 4 ErbStG gewährt; dies allerdings auch noch nach einer Wohnsitzverlagerung ins Ausland, soweit noch inländisches Betriebsvermögen zurückgelassen worden ist. Für die Übertragung von **ausländischem Betriebsvermögen** sieht das deutsche Steuerrecht dagegen **keine entsprechenden Vergünstigungen** vor. Wenn also z.B. ein deutscher Steuerpflichtiger zur Vorbereitung seines Wegzugs in die Schweiz sein Unternehmen im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge übertragen möchte, werden die Betriebsteile, die deutsches Betriebsvermögen sind, entsprechend begünstigt, während z.B. eine in Frankreich belegene Betriebsstätte des in Form einer GmbH & Co. KG geführten Unternehmens nicht von den Begünstigungen erfasst wird. Betroffen sind hier sowohl die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) wie auch die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG). In der Literatur wird vertreten, dass diese Ungleichbehandlung sachlich nicht gerechtfertigt sei und einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht darstelle (vgl. Busch, IStR 2002, 475, 477). Anzumerken ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass der BFH kürzlich mit Beschluss vom 10.03.2005 (PIStB 2005, 141) entschieden hat, dass für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer die unterschiedliche Bewertung von inländischen und (EU-)ausländischen Grundstücken für Erwerbsvorgänge bis zum Jahr 1995 nicht EG-rechtswidrig war. In seiner Entscheidung hat der BFH zwar eingeräumt, dass die unterschiedliche Bewertung in- und ausländischen Grundbesitzes die Entscheidungsfreiheit eines späteren Erblassers/Schenkers beeinträchtigt, im Inland oder im Ausland zu investieren. Der BFH beruft sich jedoch auf das Steuerprivileg nach Art. 58 EG, da die maßgeblichen Vorschriften bereits Ende 1993 bestanden haben (im Urteilsfall § 31 BewG). Auch das FG Rheinland-Pfalz kommt mit seinem Urteil

vom 16.06.2005 (EFG 2005, 792) zum Ergebnis, daß die unterschiedliche Behandlung weder im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit noch im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit gemeinschaftsrechtlich zu beanstanden sei und sich daher ein Vorab-Entscheidungsersuchen an den EuGH erübrige (Revision eingelegt, Az. des BFH: II R 35/05). Hier bleibt daher die weitere Entwicklung abzuwarten.

4.4 Persönliche Freibeträge gemäß §§ 16, 17 ErbStG

Bei der unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht können nach § 16 Abs. 1 ErbStG im Vergleich zu anderen Staaten hohe persönliche Freibeträge abgezogen werden. Bei beschränkter Erbschaft- oder Schenkungsteuerpflicht bleiben die persönlichen Verhältnisse zwischen Erblasser/Schenker und Erwerber dagegen unberücksichtigt und es besteht **lediglich** ein Freibetrag von **EUR 1.100,00**. Auch der besondere Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG für den überlebenden Ehegatten kommt lediglich bei unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht zur Anwendung. Hier wird wohl zu Recht vertreten, dass dies jedenfalls dann eine EG-rechtlich unzulässige Beschränkung der europäischen Grundfreiheiten darstellt, wenn das in Deutschland belegene Vermögen den gesamten oder überwiegenden Teil des Weltvermögens darstellt (Busch, IStR 2002, 448, 452; Schaumburg, RIW 2001, 161, 165; in diese Richtung auch FG München, EFG 2004, 410: Mittelbare Diskriminierung nur wenn mindestens 90 % des Vermögens in Deutschland, rkr.). Vgl. dazu auch die beim BFH anhängigen Revisions-Verfahren Az. II R 56/03 und Az. II R 2/04. Die Rechtslage ist allerdings noch nicht abschließend durch den EuGH bzw. den BFH geklärt und die Weiterentwicklung muss verfolgt werden.

4.5 Erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

Die erweiterte unbeschränkte Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG bewirkt bei einem Wegzug in ein „Niedrigsteuerland“, dass trotz der fehlenden oder niedrigen Besteuerung von Erwerbsvorgängen im Zuzugsstaat für die Dauer von 5 Jahren nach dem Wegzug der gesamte Erbfall noch nach deutschem Erbschaftsteuerrecht besteuert wird bzw. Schenkungen von Vermögensgegenständen

unabhängig von deren Belegenheit im genannten Zeitraum noch der deutschen Schenkungsteuerpflicht unterliegen. Im Ergebnis erfolgt hier also eine „Hinaufschleusung“ des ausländischen auf das deutsche Steuerniveau, manchmal sogar eine echte Doppelbesteuerung. Auch hierzu wird bei einem Wegzug in einen anderen EU-Staat vertreten, dass diese nachlaufende Besteuerung EG-rechtswidrig sei, weil sie die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG bzw. die Freizügigkeit der Person nach Art. 18 EG unzulässig beschränke (Schaumburg, RIW 2001, 161, 165; Schnitger, FR 2004, 185, 189). Dazu kommt auch ein Verstoß gegen Artikel 39 EG bzw. gegen Artikel 43 EG in Betracht (wenn der Wegzug aufgrund eines Berufswechsel als Arbeitnehmer oder zur Aufnahme einer von der Niederlassungsfreiheit geschützten Tätigkeit erfolgt). Argument für die mögliche EG-Rechtswidrigkeit ist die Diskriminierung des Wegzüglers allein wegen der Staatsangehörigkeit, da § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG nur deutsche Staatsangehörige, nicht aber Angehörige anderer EU-Staaten, die sich in Deutschland aufhalten und danach wegziehen, erfasst. Generalanwalt Léger geht in seinen Schlussanträgen in der Rs. van Hilten allerdings davon aus, dass eine vergleichbare Vorschrift des niederländischen Steuerrechts, die ebenfalls eine 10-jährige Ansässigkeitsfiktion in den Niederlanden nach Wegzug vorsieht, mit den Vorschriften des EG-Vertrags vereinbar ist (Schlussanträge vom 30.06.2005, Rs. C-513/03 - van Hilten, Tz. 72: *„Das Gemeinschaftsrecht verpflichtet bei seinem gegenwärtigen Stand einen Mitgliedstaat jedoch nicht, seine Staatsangehörigen, die auf diese Art und Weise von ihren durch den Vertrag verliehene Freizügigkeits- und Aufenthaltsrechten Gebrauch machen, besser zu stellen, als wenn sie im Land geblieben wären“*). In diesem Bereich wird sich also wohl erst nach Ergehen der EuGH-Entscheidung eine klarere Aussage treffen lassen.

4.6 Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

Auch für den Bereich der erweiterten beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 4 AStG wird vertreten, dass diese EG-rechtswidrig sei (Schaumburg, RIW 2001, 161, 167). Insoweit wird ein Verstoß gegen die allgemeine Freizügigkeit (Art. 18 EG) oder auch die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) gesehen. Der Sachverhalt stellt sich hier ähnlich dar wie bei der erweiterten unbeschränkten

Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht und die zu erwartende Entscheidung in der Rs. van Hilten wird auch auf diesen Bereich möglicherweise die künftige Sachbehandlung beeinflussen.

4.7 Ansatz von Verbindlichkeiten/Schuldenabzug

In der Rs. Erben von Barbier hat der EuGH entschieden, dass die Beschränkung des Schuldenabzugs für beschränkt Steuerpflichtige im Rahmen der niederländischen Vermögensübertragungssteuer eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der europäischen Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) darstelle, da für in den Niederlanden unbeschränkt steuerpflichtige Personen ein unbegrenzter Schuldenabzug zur Anwendung kommt (EuGH v. 11.12.2003, Rs. C-364/01, DStRE 2004, 93). Diese Entscheidung hat wohl unmittelbare Auswirkungen auf das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, da auch in Deutschland **nur für unbeschränkt Steuerpflichtige** Erblasser der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten **uneingeschränkt** zulässig ist (nämlich nach § 10 Abs. 5 ErbStG). Im Falle der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht ist der Abzug von Schulden und Lasten dagegen nur insoweit zulässig, als sie mit den der Besteuerung unterliegenden Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG). Die Situation ist daher mit ab dem niederländischen Fall vergleichbar und es ist wohl davon auszugehen, dass auch § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG EG-rechtswidrig ist (vgl. Wachter, DStR 2004, 540, 542).

5. Vermeidung der Doppelbesteuerung vor und nach Wegzug

5.1 Allgemeines

Da das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht bei Inländern durch die weitreichende Anknüpfung an das Weltvermögen auch den Übergang von ausländischem Vermögen besteuert, dieses aber grundsätzlich auch von dem jeweiligen ausländischen Belegenheitsstaat besteuert wird, kommt es bei Besteuerung von grenzüberschreitenden Nachlässen, Erbschaften und Schenkungen häufig zu einer effektiven internationalen Doppelbesteuerung. Insbesondere aufgrund der erweiterten unbeschränkten deutschen Erbschaftsteuerpflicht nach erfolgtem Wegzug (§ 2 Abs. 1

Nr. 1 lit. b ErbStG) sowie aufgrund der auch nach Wegzug bestehen bleibenden beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht in Deutschland (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) sind die Mechanismen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Wegzügler sowohl vor wie nach ihrem Wegzug bedeutsam.

5.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung vor Wegzug

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommen zum einen unilaterale Maßnahmen der betroffenen Staaten und zum anderen bilaterale Maßnahmen in Betracht.

Als **unilaterale Maßnahme** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steht vor dem Wegzug ins Ausland § 21 ErbStG zur Verfügung. Dieser setzt eine **unbeschränkte Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuerpflicht** zum Zeitpunkt des Entstehens der deutschen Steuer voraus (vgl. §§ 21 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Die Anrechnungsmöglichkeit nach § 21 ErbStG ist demnach auch bei den Personen gegeben, die fiktiv aufgrund der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht als Inländer behandelt werden (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG). § 21 ErbStG kommt immer dann zur Anwendung, wenn kein DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer besteht oder wenn ein solches zwar besteht, aber der sachliche Anwendungsbereich den Schenkungsteuerbereich nicht erfasst, wenn durch das DBA in concreto eine Doppelbesteuerung nur für einzelne Vermögensarten ausgeschlossen wird oder schließlich wenn es um die Übertragung von abkommensrechtlich nicht erfassten Vermögensgegenständen geht (vgl. Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 21 Rz. 14). Voraussetzung für die Anrechnung ist ein Antrag des Steuerpflichtigen, der weder form- noch fristgebunden ist und daher bis zum Eintritt der Bestandskraft des deutschen Erbschaftsteuerbescheides gestellt werden kann. Soweit Auslandsvermögen in mehreren Staaten vorhanden ist, muss für jeden dieser Staaten ein eigener Antrag gestellt werden. Die Anrechnung von ausländischer Steuer kann nach dem Gesetzeswortlaut nur dann erfolgen, wenn sie der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer entspricht (vgl. dazu Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 21 Rz. 17 ff.). Problematisch ist dies insbesondere bei ausländischen Wertzuwachsteuern wie der kanadischen Capital Gains Tax. Für die kanadische Capital Gains Tax besteht nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung und der deutschen Rechtsprechung keine

Anrechnungsmöglichkeit (vgl. H 82 kanadische „Capital Gains Tax“ ErbStR), es besteht aber die Möglichkeit des Abzugs als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG.

Soweit der erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtige Erwerb aus In- oder Auslandsvermögen besteht, ist die Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer nach folgender Formel limitiert:

$$\text{Höchstbetrag} = \text{deutsche Erbschaftsteuer} \times \frac{\text{steuerpflichtiges Auslandsvermögen}}{\text{steuerpflichtiges Gesamtvermögen}}$$

Wenn der Erwerb aus in verschiedenen Staaten belegenem Auslandsvermögen besteht, muss der zulässige Anrechnungshöchstbetrag für jeden Staat gesondert berechnet werden (Per-Country-Limitation, vgl. § 21 Abs. 1 Satz 3 ErbStG).

Als **bilaterale Maßnahmen** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts kommen DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer in Betracht. Derzeit hat Deutschland derartige Abkommen nur mit Dänemark, Griechenland, Österreich, Schweden, Schweiz und den USA geschlossen, die teils auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer (so mit USA, Schweden und Dänemark), meist aber (so z.B. mit Österreich) nur auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer gelten.

Zu allgemeinen Grundsätzen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch DBAs auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer siehe unten unter Ziffer 5.4; zu den Besonderheiten bei den bestehenden DBAs auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer mit der Schweiz und Österreich siehe unten Ziffern 6.2 bzw. 7.2.

5.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Wegzug

Nach Wegzug des Erblassers/Schenkers ist dieser in den ersten fünf Jahren, soweit es sich um einen deutschen Staatsbürger handelt, auch noch nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b

ErbStG erweitert unbeschränkt erbschaft- und schenkungsteuersteuerpflichtig. Für diese Zeit besteht dann nach wie vor der Schutz des § 21 ErbStG. Danach, also wenn nur noch beschränkte oder auch erweitert beschränkte Erbschaft- oder Schenkungsteuerpflicht in Deutschland besteht, scheidet die Anrechnungsmöglichkeit nach § 21 ErbStG (vgl. Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 21 Rz. 11) aus. In diesem Fall ist dann das **nationale Recht des Zuzugstaates** einschlägig und es ist zu prüfen, inwieweit der neue Wohnsitzstaat des Wegzüglers nach dessen nationalen Recht Normen kennt, die unilateral eine Anrechnung oder ggf. auch einen Abzug ausländischer (also dann deutscher) Erbschaft- und Schenkungsteuer vorsehen.

Sodann ist zu prüfen, inwieweit zwischen dem Zuzugsstaat und Deutschland bzw. den anderen Staaten, in denen der Wegzügler Vermögenswerte hat, **DBAs auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder der Schenkungsteuer** bestehen.

5.4 Grundsätze der Vermeidung der Doppelbesteuerung durch DBAs auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer

Der **sachliche Anwendungsbereich** der einzelnen DBAs ist unterschiedlich. Manche regeln auch Schenkungen unter Lebenden (Dänemark, Schweden, USA). Die meisten DBA regeln nur Vermögensübertragungen von Todes wegen, allerdings inklusive Schenkungen auf den Todesfall. Zum Stand der derzeit von Deutschland abgeschlossenen DBAs auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer siehe H3 ErbStR Stichwort „Doppelbesteuerungsabkommen“.

Im Rahmen des **persönlichen Geltungsbereichs** der Erbschaftsteuer-DBAs wird grundsätzlich allein auf den Erblasser abgestellt (vgl. Art. 1 OECD-MA-ErbSt). Abkommensberechtigung besteht, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten hatte. Auf die Ansässigkeit der Erben oder sonstigen Bedachten oder auf die Staatsangehörigkeit des Erblassers kommt es grundsätzlich (hier bestehen Ausnahmen) nicht an. Bei Doppelwohnsitzfällen ist nach der jeweiligen Kollisionsregel des DBA zu bestimmen, in welchen Staaten der Steuerpflichtige abkommensrechtlich ansässig ist. Beim Doppelwohnsitz sind nach der

jeweils einschlägigen Abkommensnorm entsprechend eines Kriterienkataloges, der sich am OECD-MA-ErbSt orientiert, in dieser Reihenfolge die Kriterien (i) ständige Wohnstätte, (ii) Mittelpunkt der Lebensinteressen, (iv) gewöhnlicher Aufenthalt und schließlich (v) die Staatsangehörigkeit maßgeblich. Subsidiär ist als Lösung das Verständigungsverfahren vorgesehen (vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. d OECD-MA-ErbSt). Zahlreiche DBA-ErbSt enthalten hier Sonderregelungen (zum DBA-ErbSt-Österreich siehe dazu unter Ziffer 7.3, zum DBA-ErbSt-Schweiz unter Ziffer 6.2).

Die **Zuteilung der Besteuerungsrechte** in den DBA-ErbSt erfolgt grundsätzlich nach folgendem Schema: Grundsätzlich wird das ausschließliche Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates des Erblassers/Schenkens anerkannt. Dieser Grundsatz wird für bestimmte Vermögensgruppen durchbrochen, bei denen auch der Belegenheitsstaat ein Besteuerungsrecht hat. Dies ist namentlich für **unbewegliches Vermögen** sowie für **Betriebsstättenvermögen** (sowie dem gleichgestellten Vermögen einer festen Einrichtung, das zur Ausübung eines freien Berufs oder einer selbständigen Tätigkeit dient) der Fall. Vermögen, das sich in **Drittstaaten** befindet, ist im Verhältnis der Vertragsstaaten ebenfalls dem Wohnsitzstaat zugewiesen. Die Besteuerung im Wohnsitzstaat unterliegt also z.B. das gesamte Kapitalvermögen wie insbesondere Wertpapiere, Bankguthaben, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, auch typisch stille Beteiligungen, sowie bewegliche Vermögensgegenstände wie Schmuck, Kunstgegenstände und Haushaltsgegenstände.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt dabei in technischer Hinsicht zum einen durch die **Freistellungsmethode**, nach der das Vermögen, das der Besteuerung durch den Belegenheitsstaat unterliegt, im Wohnsitzstaat überhaupt nicht besteuert werden darf (wobei aber ein Progressionsvorbehalt im Wohnsitzstaat gilt). Die Freistellungsmethode wird z.B. im DBA-ErbSt Österreich verwendet (vgl. Art. 4 und Art. 5 DBA-Erbst-Österreich). In den meisten DBA-ErbSt wird dagegen die **Anrechnungsmethode** verwendet. Hier berechnet der Wohnsitzstaat seine Erbschaftsteuer nach dem gesamten Vermögensanfall, also inklusive des Vermögens, das dann nach dem Abkommen auch der Belegenheitsstaat besteuern darf, und gewährt dann einem Abzug der im Belegenheitsstaat bezahlten Steuer. Die Anrechnungsmethode ist z.B. in den Abkommen mit Dänemark, Schweden, USA und

grundsätzlich auch der Schweiz vorgesehen. Die Technik der Anrechnung selbst folgt dann nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht, aus deutscher Sicht also nach § 21 ErbStG und aus ausländischer Sicht nach der entsprechenden Norm des ausländischen nationalen Rechts.

6. Schweiz

6.1 Allgemeines

Der Steuerpflichtige unterliegt in der Schweiz grundsätzlich der durch die **Kantone** erhobenen Erbschaft- und Schenkungsteuer. Eine Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf Bundesebene gibt es in der Schweiz nicht. Die **Erbschaft- und Schenkungsteuersätze** sind von Kanton zu Kanton unterschiedlich und betragen zwischen 0 und 54 % (bei fernerer Verwandtschaft steigend) (Zunahme mit Abnahme des Verwandtschaftsgrades). Anknüpfungsort für das Schweizer Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht ist grundsätzlich der Wohnsitz des Erblassers zum Zeitpunkt des Todes bzw. der Wohnsitz des Schenkers im Zeitpunkt der Schenkung. Hinsichtlich von Grundstücken oder Rechten an Grundstücken ist das Besteuerungsrecht dem Kanton der Belegenheit zugewiesen.

Die meisten Kantone erheben keine Erbschaft- und Schenkungsteuer für **Vermögensübergänge zwischen Eheleuten**. Eine Erbschaft- und Schenkungsteuer für **Vermögensübergänge auf Kinder** wird in zahlreichen Kantonen nicht erhoben.

6.2 Auswirkungen des ErbSt-DBA-Schweiz

Grundsätzliche Zuweisung des Besteuerungsrecht durch die Ansässigkeit (Art. 4 Abs. 2 ErbSt-DBA-Schweiz): Das ErbSt-DBA-Schweiz gilt für alle Nachlässe von Erblassern, die im Zeitpunkt ihres Todes einen Wohnsitz in Deutschland oder der Schweiz oder in beiden Staaten hatten (Art. 4 Abs. 1 ErbStG-DBA-Schweiz). Das ErbSt-DBA-Schweiz **gilt grundsätzlich nur für den Bereich der Erbschaftsteuer**, einschließlich der Schenkungen auf den Todesfall. Es gilt (mit Ausnahme von bestimmten Schenkungen von Betriebsvermögen) nicht für die Schenkungsteuer. Bei einem Erblasser, der in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat bzw. nach

nationalen erbschaftsteuerlichen Vorschriften als Inländer betrachtet wird (Doppelwohnsitz), entscheidet wiederum, in dieser Reihenfolge, die ständige Wohnstätte, der Mittelpunkt der Lebensinteressen, der gewöhnliche Aufenthalt oder die Staatsangehörigkeit über den Ort der Ansässigkeit.

„Überdachende“ deutsche Erbschaftsteuerpflicht: Hatte der Erblasser nach diesen Grundsätzen seine Ansässigkeit in der Schweiz, verfügt er aber im Zeitpunkt des Todes seit mindestens fünf Jahren (auch) über eine ständige Wohnstätte auch in Deutschland, besteht wiederum eine „überdachende“ (Erbschaft-)Besteuerung in Deutschland (Art. 4 Abs. 3 ErbSt-DBA-Schweiz). Diese Besteuerung erfolgt in Deutschland nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. a ErbStG. Auf die Staatsangehörigkeit des Erblassers kommt es dabei nicht an. Denn auf Grund des Doppelwohnsitzes besteht nach nationalem deutschem Erbschaftsteuerrecht unbeschränkte deutsche Erbschaftsteuerpflicht. In solchen Fällen erfolgt also im Ergebnis wiederum eine Hochschleusung der Steuerbelastung auf das deutsche Steuerniveau durch eine Besteuerung der gesamten Erbschaft in der Schweiz und in Deutschland bei Anrechnung der schweizerischen Steuern in Deutschland. Auch insoweit besteht keine zeitliche Beschränkung, d.h. solange der Erblasser einen derartigen Doppelwohnsitz beibehält, unterliegt sein gesamter Nachlass (Weltvermögen!) im Falle seines Todes (auch) der deutschen Erbschaftsteuer. Wo die Erben im Todeszeitpunkt ansässig sind, spielt hierfür keine Rolle. Aus gestalterischer Sicht hilft hier nur wiederum die vollständige Aufgabe des deutschen Wohnsitzes/gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland.

Erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG, Art. 4 Abs. 4 ErbSt-DBA-Schweiz): Deutschland hat sich das Besteuerungsrecht hinsichtlich des gesamten Nachlasses (Weltvermögen!) auch für den Fall vorbehalten, in dem der Erblasser zwar im Zeitpunkt des Todes nur in der Schweiz ansässig war, aber in den letzten 10 Jahren vor Aufgabe seiner letzten Wohnstätte in Deutschland mindestens 5 Jahre über eine solche Wohnstätte verfügte und in dem Jahr, in dem er zuletzt über eine solche Wohnstätte in Deutschland verfügte oder in den darauf folgenden **5 Jahren** verstirbt (Art. 4 Abs. 4 Satz 1 ErbSt-DBA-Schweiz). In diesem Fall kann Deutschland für Erbfälle während des genannten Zeitraums den

gesamten Nachlass besteuern. Wo die Erben im Todeszeitpunkt ansässig sind, spielt hierfür keine Rolle. Deutschland macht von diesem Besteuerungsrecht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG Gebrauch. Eine Doppelbesteuerung wird in diesem Fall nach Art. 10 ErbSt-DBA-Schweiz durch teilweise Freistellung sowie Steueranrechnung im Übrigen vermieden. Im Ergebnis wird der Nachlass wiederum nach dem deutschen Erbschaftsteuer-Niveau besteuert (Art. 4 Abs. 4 letzter Satz i.V.m. Art. 10 Abs. 1 ErbSt-DBA-Schweiz). Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b) ErbStG greift nur dann nicht ein, wenn der Erblasser **zur Aufnahme einer echten unselbständigen Tätigkeit** oder wegen einer **Eheschließung mit einem Schweizer** Staatsangehörigen in die Schweiz gezogen ist oder wenn der Erblasser zu dem Zeitpunkt, zudem er zuletzt über eine ständige Wohnstätte in Deutschland verfügt hatte, **bereits schweizerischer Staatsangehöriger** war. Falls eine von diesen Ausnahmeregelungen eingreift, bedeutet dies, dass für Erbfälle unmittelbar nach dem Wegzug aus Deutschland bereits DBA-Schutz besteht, d.h. Deutschland nur in den durch das ErbSt-DBA-Schweiz gezogenen Grenzen bestimmtes deutsches Inlandsvermögen besteuern darf. Da der Todesfall nicht planbar ist, kann insoweit nicht gestaltet werden und es besteht das potentielle Risiko einer deutschen Erbschaftsteuerpflicht für 5 Jahre.

Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, § 121 BewG): Auch nach einem vollständigen Wegzug des Erblassers und der Erben, d.h. bei einem Versterben des Erblassers in der Schweiz nach seinem Wegzug aus Deutschland, besteht nach nationalem deutschem Recht für deutsches Inlandsvermögen i.S.v. § 121 BewG nach wie vor eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland. Diese wird durch das ErbSt-DBA-Schweiz grundsätzlich nicht berührt. Hier hilft nur die entsprechende Umschichtung in ausländisches Vermögen.

Erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht (§ 4 AStG): § 4 AStG kommt im Verhältnis zur Schweiz für Erbschaften nicht zur Anwendung, da diese Vorschrift durch das ErbSt-DBA-Schweiz und dessen Zuordnung der Besteuerungsrechte verdrängt wird. Das erweiterte Inlandsvermögen i.S.v. § 4 Abs. 1 AStG unterliegt nach den Vorschriften des ErbSt-DBA-Schweiz nämlich (ausschließlich) dem Besteuerungsrecht der Schweiz (deutsche Sparguthaben, die zum erweiterten

Inlandsvermögen gehören, können z.B. nach Art. 8 Abs. 1 ErbSt-DBA-Schweiz im Erbfall nur von der Schweiz besteuert werden).

Ansässigkeit von Erben in Deutschland: Das ErbSt-DBA-Schweiz stellt grundsätzlich auf die Ansässigkeit des Erblassers ab (vgl. Art. 1 ErbSt-DBA-Schweiz). Unabhängig von den sich daraus ergebenden differenzierten Regelungen, die voranstehend erläutert wurden, ist aber die Sonderregelung des Art. 8 Abs. 2 ErbSt-DBA-Schweiz zu beachten. Im Ergebnis ergibt sich daraus die Rechtsfolge, dass der gesamte Nachlass insoweit, als er an Erwerber vererbt wird, die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers in Deutschland eigenständige Wohnstätte oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, zeitlich unbegrenzt und unabhängig von den vorangeschriebenen Regelungen (auch) der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt. Aus gestalterischer Sicht hilft hier nur ein Mit-Wegzug der Erben. Jedenfalls im Todeszeitpunkt müssen die Erben, um die Rechtsfolge des Art. 8 Abs. 2 ErbSt-DBA-Schweiz zu vermeiden, aus Deutschland komplett weggezogen sein. Theoretisch reicht es sogar aus, wenn die Erben kurz vor dem Versterben des Erblassers Deutschland verlassen, weil die nationale deutsche Regel des § 2 Abs. 1 Nr. 1 b ErbStG bezogen auf die Erben durch das ErbSt-DBA-Schweiz verdrängt wird (und in Art. 4 Abs. 4 ErbSt-DBA-Schweiz nur bezogen auf den Erblasser zur Anwendung kommt). Die Vorschrift des Art. 8 Abs. 2 ErbSt-DBA-Schweiz gilt nur dann nicht, wenn zum Zeitpunkt des Todes sowohl der Erblasser wie auch die Erben Schweizerische Staatsangehörige sind.

Auswirkung auf Schenkungen: Das ErbSt-DBA-Schweiz gilt grundsätzlich nicht für Schenkungen. Bei Schenkungen unter Lebenden, insbesondere auch im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, gelten daher die nationalen deutschen Vorschriften des ErbStG uneingeschränkt. Dies bedeutet, dass auch bei einem Wegzug von Schenker und Beschenkten in die Schweiz, sofern es sich um deutsche Staatsangehörige handelt, nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG jegliche Schenkungen (Weltvermögen!) für die Dauer von 5 Jahren nach Wegzug noch der unbeschränkten deutschen Schenkungsteuer unterliegen. Dies bedeutet ferner, dass dann, wenn der Schenker in einen Kanton weggezogen ist, in dem die Schenkungsteuer nicht mindestens 30 % der deutschen Schenkungsteuer beträgt, und der Schenker im Zeitpunkt der Schenkung über

wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland i.S.v. § 2 Abs. 3 AStG verfügt, für Schenkungen innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren nach Wegzug die erweiterte beschränkte Schenkungsteuerpflicht nach § 4 Abs. 1 AStG bezüglich des erweiterten Inlandsvermögens greift. Schenkungen von deutschen Sparguthaben wären dann z.B. in Deutschland schenkungsteuerpflichtig (egal ob der Beschenkte in Deutschland oder der Schweiz sitzt). In gestalterischer Sicht muss in so einem Fall entweder die 10-Jahres-Frist abgewartet werden oder - nach Umschichtung des Vermögens - „ausländisches“ Vermögen übertragen werden. Auch dies hilft, wie schon mehrfach ausgeführt, allerdings nur dann, wenn sowohl Schenker wie auch Beschenkte nicht in Deutschland ansässig sind.

7. Österreich

7.1 Allgemeines

In Österreich ansässige Steuerpflichtige unterliegen der österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer grundsätzlich mit ihrem Weltvermögen unabhängig davon, wo sich die Nachlassgegenstände befinden.

Die **Erbschaftsteuersätze** sind wie in Deutschland nach Steuerklassen geordnet. Zur Steuerklasse I gehören in Österreich allerdings nur die Ehegatten und die Kinder (nicht: Abkömmlinge der Kinder, diese gehören zur Steuerklasse II). Der Eingangssteuersatz in der Steuerklasse I beträgt 2 %. Bei einem Erwerb von EUR 1 Mio. beträgt der Steuersatz in der Steuerklasse I derzeit 11 %. Der Höchststeuersatz beträgt in der Steuerklasse I bei Erwerben von rd. EUR 4,4 Mio. mehr 15 %. Die Steuersätze sind in der meist relevanten Steuerklasse I daher niedriger als in Deutschland. Zu beachten ist allerdings, dass die österreichischen Freibeträge niedriger sind als in Deutschland (Freibetrag in der Steuerklasse I nur EUR 2.200,00). Für größere Vermögen ist allerdings festzuhalten, dass die Tarifbelastung - dadurch dass die Freibeträge dann an Bedeutung verlieren - günstiger ist als in Deutschland.

In- und ausländisches **Kapitalvermögen** wird **erbschaftsteuerrechtlich** wie folgt begünstigt:

- Aus österreichischer Sicht: inländische Bankguthaben, Forderungswertpapiere mit depotanzahlender Stelle im Inland unterliegen der sog. erbschaftsteuerrechtlichen **Endbesteuerung**. Durch den Abzug der KEST für Einkommensteuerzwecke gilt zum Teil auch die Erbschaftsteuer als abgegolten. Diese Vermögenswerte unterliegen daher nicht mehr der Erbschaftsteuer.
- Neuerdings gilt die Endbesteuerung auch für bestimmtes ausländisches Kapitalvermögen (nämlich dann, wenn auszahlende oder depotführende Stelle in Österreich sind).
- Daneben gibt es für in- und ausländische Kapitalgesellschaftsanteile eine Steuerbefreiung, wenn der Erblasser am Nennkapital der Kapitalgesellschaft mit weniger als 1 % beteiligt war (sog. **Portfolioanteile**).

Zu beachten ist allerdings, dass die genannten erbschaftsteuerliche Begünstigung von Kapitalvermögen seit einigen Jahren **nicht mehr für die Schenkungsteuer** gilt. Werden solche Vermögenswerte also im Wege der Schenkung übertragen, gelten die allgemeinen Steuersätze.

Österreichische Immobilienwerte werden steuerlich insofern begünstigt, als hier nicht der Verkehrswert zugrundegelegt wird, sondern der 3-fache Einheitswert, der üblicherweise wesentlich unter dem Verkehrswert liegt.

7.2 Auswirkungen des ErbSt-DBA-Österreich

Ansässigkeit nach dem ErbSt-DBA-Österreich: Das ErbSt-DBA-Österreich ist nur für Erbfälle, nicht für Schenkungen anwendbar. Der Erblasser ist grundsätzlich an dem Ort ansässig, wo er eine Wohnung inne hat unter Umständen die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Wird in keinem der Vertragsstaaten eine solche Wohnung festgestellt, gilt als Wohnsitz der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der Person (Art. 1 Abs. 2 ErbSt-DBA-Österreich). Bei

Doppelwohnsitzfällen gilt für das Nachlassvermögen, soweit es nicht aus unbeweglichem Vermögen sowie Betriebsvermögen besteht, dass der Erblasser nach Art. 5 Nr. 2 ErbSt-DBA-Österreich in dem Staat ansässig gilt, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Erblassers bestanden (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Wenn dies nicht klar festzustellen ist, erfolgt eine Verständigung der Finanzbehörden. Dies bedeutet, dass ein Wegzügler aus Deutschland für das Nachlassvermögen, das nicht in deutschen Immobilien oder deutschem Betriebsvermögen besteht, bei einem vollständigen Wegzug sowie bei einem Wechsel des Lebensmittelpunktes nach Österreich mit dem sonstigen Nachlassvermögen grundsätzlich nur noch der österreichischen Erbschaftsteuer unterliegt. Dies gilt auch im Hinblick auf in Deutschland zurückbleibende und dort nach nationalem deutschem Recht eigentlich für sämtliche geerbte Vermögensgegenstände (Weltvermögen) unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtige Erben. Wird also in Österreich erbschaftsteuerbegünstigtes Kapitalvermögen an in Deutschland zurückgebliebene Familienangehörige vererbt, unterliegt dies weder in Deutschland (auf Grund der DBA-mäßigen Zuordnung) noch in Österreich (auf Grund der nach österreichischem Erbschaftsteuerrecht bestehenden Abgeltungswirkung auch für die Erbschaftsteuer) einer Erbschaftsteuerbelastung.

Erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b ErbStG): Im Verhältnis zu Österreich greift diese Regelung des deutschen Steuerrechts für Erbfälle nicht ein, sie wird durch das ErbSt-DBA, das anders als z.B. im Verhältnis zur Schweiz ein derartiges erweitertes deutsches Besteuerungsrecht nicht zulässt, verdrängt. Anders ist dies allerdings für **Schenkungen**: Verschenkt ein nach Österreich weggezogener deutscher Staatsangehöriger innerhalb der 5-Jahres-Frist (jedwedes) Vermögen, unterliegt diese Schenkung der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland (egal wo der Beschenkte ansässig ist). Dazu kann eine Steuerpflicht in Österreich kommen.

Beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) sowie erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht (§ 4 AStG): Für Erbfälle hat Deutschland das Recht zur beschränkten Erbschaftsbesteuerung im

Rahmen der Zuweisungen durch die Vorschriften des ErbSt-DBA-Österreich (Immobilien und Betriebsvermögen, das in Deutschland belegen ist, kann in Deutschland besteuert werden, das sonstige Nachlassvermögen grundsätzlich nur in Österreich). Die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach § 4 AStG ist durch das DBA, in dem anders als im Verhältnis zur Schweiz kein entsprechendes Besteuerungsrecht vorbehalten ist, ausgeschlossen. Anders ist dies jeweils bei **Schenkungen**: Hier gilt das ErbSt-DBA-Österreich nicht, so dass im Umfang des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG beschränkte Schenkungsteuerpflicht sowie ggf. im Einzelfall, abhängig von der österreichischen Schenkungsteuer (§ 4 Abs. 2 AStG), innerhalb der 10-Jahres-Frist die erweiterte beschränkte Schenkungsteuerpflicht nach § 4 Abs. 1 AStG für das erweiterte Inlandsvermögen bestehen könnte. Die Besteuerung in Österreich stellt jedoch grundsätzlich keine Niedrigbesteuerung im Sinne von § 2 Abs. 2 AStG dar; und dies auch nicht für den Bereich der österreichischen Endbesteuerung von Kapitalerträgen. Da diese Teil der in Österreich zur Anwendung kommenden allgemeinen Besteuerung sind, liegt darin auch keine Vorzugsbesteuerung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG dar (Thömmes/Nakhai in Thömmes/Lang/Schuch (Hrsg.), *Investitions- und Steuerstandort Österreich*, 2. Aufl. 2005, S. 333). Allenfalls dann, wenn die spezielle österreichische Zuzugsbegünstigung für Künstler, Sportler sowie Zuzügler im Bereich von Forschung und Entwicklung nach § 103 des österreichischen EStG eingreift und die 2/3-Grenze des § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG unterschritten wird, kann im Einzelfall § 2 AStG und dann auch § 4 AStG zur Anwendung kommen. Dies dürfte aber die Ausnahme darstellen.

7.3 Errichtung einer österreichischen Privatstiftung nach Wohnsitzverlagerung des Stifters

Die österreichische Privatstiftung ist in der österreichischen Gestaltungspraxis ein beliebtes Instrument. Vorteilhaft erscheint insbesondere der vergleichsweise moderate Eingangsteuersatz bei Übertragungen (grundsätzlich 5 %) sowie die große Flexibilität bei der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Stiftung. Aus Sicht des österreichischen Steuerrechts können sich hier Optimierungsmöglichkeiten aufgrund der Erbschaftsteuer ergeben, insbesondere deshalb, weil die Privatstiftung nach österreichischem Steuerrecht keiner späteren Erbschaftsteuerbelastung mehr in Form einer „Ersatz-

Erbschaftsteuer“ unterliegt (dazu Lang in Thömmes/Lang/Schuch (Hrsg.), Investitions- und Steuerstandort Österreich, 2. Aufl. 2005, S. 261 ff.).

Neben dem österreichischen ist jedoch das **deutsche Steuerrecht zu beachten**: Die österreichische Privatstiftung ist keine Familienstiftung im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, so dass für Vermögensübertragungen aus Sicht des deutschen Steuerrechts die **ungünstigste Steuerklasse III** mit Steuersätzen zwischen 17 und 50 % gilt (anstelle der bei inländischen Familienstiftungen gegebenen Besteuerung nach dem Verwandtschaftsverhältnis des zum Stifter entferntest Berechtigten). Selbst wenn die Errichtung nach erfolgtem Wechsel nach Österreich erfolgt, besteht aufgrund von § 2 Abs. 1 lit. b ErbStG und der Tatsache, dass das ErbSt-DBA-Österreich nicht für Schenkungen gilt, noch für fünf Jahre nach dem Wegzug unbeschränkte deutsche Schenkungsteuerpflicht für den Errichtungsvorgang. Dies gilt unabhängig davon, welche Art von Vermögen auf die Privatstiftung betragen wird. Vermögensübertragungen auf eine österreichische Privatstiftung unter Lebenden können daher **frühestens fünf Jahre nach dem Wegzug** des Steuerpflichtigen steuerlich sinnvoll erfolgen. Alternativ bietet sich an, die Stiftung zwar nach Wohnsitzverlegung zu errichten, sie aber zunächst noch nicht zu „befüllen“ sondern dies durch Verfügung von Todes wegen zu tun. Dafür greift nämlich das ErbSt-DBA-Österreich sofort ein.

Unabhängig davon ist die Übertragung von „**deutschem Vermögen**“ nach § 2 Abs. 1 Nr. 3, § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG i.V.m. § 121 BewG immer in Deutschland beschränkt erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtig, egal wieviel Zeit nach dem Wegzug des Stifters schon vergangen ist. Sollen derartige investierte Werte auf die Privatstiftung übertragen werden, bietet sich u.E. an, diese vorher in Deutschland unter Beachtung ertragsteuerlicher Berichtigungstatbestände zu veräußern und dann die entsprechenden liquiden Mittel in Österreich auf die Privatstiftung zu übertragen.

8. Großbritannien

8.1 Allgemeines

Die Erbschaftsteuer beträgt in Großbritannien pauschal 40 %. Schenkungen sind grundsätzlich freigestellt, es sei denn, der Schenker verstirbt innerhalb von sieben Jahren nach der Schenkung. Voraussetzung für eine unbeschränkte (Erbschaft-)Steuerpflicht ist aber grundsätzlich der Status eines sog. „Domiciled“, also der Test, ob der Steuerpflichtige in Großbritannien seine „Heimat“ hat. Deutsche Wegzügler werden in Großbritannien häufig die Besteuerung als sog. „Non-Domiciled-Residents“ (= sog. Remittance-Basis-Besteuerung) in Anspruch nehmen; sie gelten dann nicht als „Domiciled“. Für solche Personen greift eine Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht in Großbritannien nur insoweit, als es um die Übertragung von in Großbritannien belegenen Vermögensgegenständen geht. Vorsicht: Der deutsche Zuzügler kann durch langjährige Ansässigkeit in Großbritannien in den „Domiciled“-Status hineinwachsen (Voraussetzung dafür ist grundsätzlich 17 Jahre Ansässigkeit, vgl. Ronge, IStR 2003, 661, 662).

8.2 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Auswirkungen eines Wegzugs nach Großbritannien

Zunächst ist festzuhalten, dass zwischen Deutschland und Großbritannien **kein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer** besteht. Es gelten also die deutschen Vorschriften im Zusammenhang mit einem Wegzug und der nachfolgenden Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht in Deutschland (dazu oben Ziffern 3.1 bis 3.3) ungemildert.

Dies gilt insbesondere für die **erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht** für einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Wegzug nach Großbritannien nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG, soweit es sich beim Wegzügler um einen deutschen Staatsangehörigen handelt.

Nimmt dieser in Großbritannien die **Remittance-Basis-Taxation** in Anspruch, ist zudem § 2 AStG einschlägig, weil dann nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG eine Niedrigbesteuerung in Form einer im Zuzugsstaat gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumten Vorzugsbesteuerung vorliegt (vgl. BMF vom 14.05.2004, BStBl I Sonder-Nr. 1, Tz. 2.2.2). Da das Eingreifen der erweiterten beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 4 AStG auf das Vorliegen einer ertragsteuerlich Niedrigbesteuerung nach § 2 AStG abstellt, **greift § 4 AStG in diesem Fall daher grundsätzlich** ein (vgl. Angermann/Anger, IStR 2005, 439, 443; Ettinger/Wieder, PStB, 253, 256). Dem Wegzügler bleibt aber im Einzelfall die Möglichkeit, nach § 4 Abs. 2 AStG nachzuweisen, dass die von ihm in Großbritannien auf eine Schenkung oder Erbschaft bezahlte Steuer auf den in Deutschland belegenen Teil des Vermögens in Großbritannien mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer belastet ist, die mindestens 30 % der deutschen Erbschaft- oder Schenkungsteuer beträgt. Jedenfalls für Schenkungen, die ja nach britischem Steuerrecht nicht steuerpflichtig sind, wenn der Schenker nicht innerhalb von sieben Jahren nach der Schenkung verstirbt, kann dieser Nachweis nicht geführt werden. Innerhalb der 10-Jahres-Frist sind daher z.B. Schenkungen von Guthaben bei deutschen Banken, Anteile an deutschen Kapitalgesellschaften auch mit weniger als 10%-Beteiligungsquote sowie sämtliche bewegliche Wirtschaftsgüter wie Schmuck oder Kunstgegenstände in Deutschland, in Deutschland erweitert beschränkt steuerpflichtig. Gestalterisch bleibt hier die Umstrukturierung von entsprechendem Vermögen (vgl. oben Ziffer 3.4). Alternativ kann der 10-Jahres-Zeitraum abgewartet werden.

8.3 Errichtung eines Common Law Trusts nach Wegzug nach Großbritannien

Deutsche Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz nach Großbritannien verlagert haben, denken häufig auch darüber nach, für sich und ihre Familienangehörigen einen Trust nach englischem Recht zu errichten. Häufig erfolgt dies als sog. off-shore Trust, insbesondere auf den britischen Kanalinseln. Aus Sicht des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts ist folgendes zu bedenken:

Für einen Zeitraum von **fünf Jahren nach dem Wegzug** löst die Errichtung des Trusts, d.h. die Zuführung von Vermögen auf den Trust, deutsche Erbschaft- oder Schenkungsteuer aus (vgl. § 2 Abs. 1 lit. b ErbStG). Dies unabhängig davon, ob das Vermögen auf den Trust zu Lebzeiten oder aufgrund von Verfügungen von Todes wegen übertragen wird. Irrelevant ist hierfür auch, was für Vermögen übertragen wird, d.h. ob dieses in Deutschland, in Großbritannien oder sonstwo belegen ist. Hier muss also aus deutscher Sicht die Fünf-Jahres-Frist abgewartet werden, sofern es sich bei dem Wegzügler um einen deutschen Staatsangehörigen handelt.

Auch nach Ablauf der Fünf-Jahres-Frist, und zwar zeitlich unbefristet, ist die unentgeltliche Übertragung von „**deutschem Vermögen**“ i.S.d. § 121 BewG auf den Trust in Deutschland nach den Grundsätzen der beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht steuerpflichtig.

Zur möglicherweise gegebenen EG-Rechtswidrigkeit der erweiterten unbeschränkten Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 lit. b ErbStG siehe oben unter Ziffer 4.5; zur möglichen EG-Rechtswidrigkeit der Anwendung unterschiedlicher Steuersätze bei einem Familien-Trust englischen Rechts im Vergleich zu einer deutschen Stiftung siehe oben unter Ziffer 4.2.

9. Ausgewählte weiterführende Literatur

- Angermann/Anger, Der neue Erlass zum Außensteuergesetz - erweitert beschränkte Steuerpflicht bei Wohnsitz in Großbritannien?, IStR 2005, 439;
- Bader, Wohnsitzverlegung ins Ausland, INF 2002, 523;
- Bischoff/Kotyrba, Wohnsitzverlegung in die Schweiz- Steuerfolgen und Steuerplanung, BB 2002, 382;
- Ettinger/Eberl, Die deutsche Wegzugsbesteuerung nach der EuGH-Rechtsprechung und wesentliche Gestaltungsüberlegungen im Zusammenhang mit einem Wegzug ins Ausland, GmbHR 2005, 152;
- Ettinger/Wieder, Steuerfolgen beim Wegzug nach Großbritannien, PISStB 2005, 253 (im Druck);
- Korn/Strahl, Rechtsbehelfsempfehlungen auf Grund der jüngeren EuGH- und BFH-Rechtsprechung sowie höchstrichterlich anhängiger Verfahren, KÖSDI 2005, 14557;
- Ronge, Wegzug nach Großbritannien, IStR 2003, 661;
- Schaumburg, Problemfelder im internationalen Erbschaftsteuerrecht, RIW 2001, 161;
- Schnitger, Geltung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages im deutschen internationalen Erbschaftsteuerrecht, FR 2004, 185;
- Stein, Das DBA-Schweiz/ErbSt, ErbStB 2003, 295;
- Thömmes/Lang/Schuch (Hrsg), Investitions- und Steuerstandort Österreich, 2. Auflage, 2005;
- Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar;
- Wachter, Besonderheiten bei der Vererbung von Wohnungseigentum in Österreich, ZErB 2003, 306;
- Wachter, Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, ErbStB 2004, 25.