

Wegzugsbesteuerung (Erbchaftsteuerliche Aspekte)

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

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

Überblick

I. Gesichtspunkte der Steuerplanung

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

Realisierbarkeit: Wohnsitzverlegung / Steuerrisiken / Lebenschnitt

Plan B: Rückkehroption / steuerliche Folgen

II. Steuerlich attraktive Zielländer

Niedrigsteuerländer / Großbritannien / Österreich / Schweiz

III. Deutsche Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitz im Ausland

IV. Doppelbesteuerungsabkommen

V. Trustkonstruktionen

I. Gesichtspunkte der Steuerplanung

1. Auswahl Zielland nach steuerlichen Gesichtspunkten

Berücksichtigung und Abwägung von

☺ **Steuerlichen Vorteilen**

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

☹ **Steuerlichen Nachteilen**

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

✍ **Struktur**

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

I. Gesichtspunkte der Steuerplanung

2. Auswahl Zielland nach sonstigen Gesichtspunkten

Berücksichtigung von

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

II. Steuerlich attraktive Zielländer

Überblick

Steuerliche Attraktivität

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

II. Steuerlich attraktive Zielländer

1. Nullsteuerländer

☺ **Monaco & Andorra**

→ keine Einkommensteuer

☺ **Österreich**

→ keine Erbschaftsteuer auf Kapitalvermögen
(Abgeltungsteuer)

II. Steuerlich attraktive Zielländer

2. Niedrigsteuerländer

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

II. Steuerlich attraktive Zielländer

3. Länder mit Sonderregelungen für bestimmte Einkünfte

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

II. Steuerlich attraktive Zielländer

3. Länder mit Sonderregelungen für Zuzügler

☺ Belgien

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

☺ Luxemburg

→ pauschale ESt für maximal 10 Jahre durch Individualvertrag

☺ Niederlande

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

☺ Malta

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

☺ Zypern

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

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Großbritannien

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

+

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

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

+

bestehendes Vermögen wird auch bei Überweisung nicht besteuert

 siehe Fall 1

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Großbritannien

Als „remitted“ gelten:

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

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Großbritannien

Risiken und Nachteile:

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

✍ Gestaltungsempfehlung:

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

- ⊖ kein ErbSt-DBA Deutschland – Großbritannien

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Österreich

☺ KapitalertragSt mit Abgeltungscharakter

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

☺ private Veräußerungsgewinne sind steuerfrei

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

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Österreich

☺ zusätzliche Besteuerungsvorteile:

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

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Österreich

☺ Vorteile einer Kapitalanlage in Österreich:

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

 siehe Fall 2

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Schweiz

☺ Keine oder nur geringe Erbschaftsteuer

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

☺ Möglichkeit der pauschalen Besteuerung nach dem Aufwand

Gesamtes Welteinkommen wird mit geringem Steuersatz besteuert

☺ Risiko der fehlgeschlagenen Aufgabe des deutschen Wohnsitzes

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

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

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

☹ Vermögensteuer

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Schweiz

pauschale Besteuerung nach dem Aufwand –

Voraussetzungen:

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

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

 siehe Fall 3

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Schweiz

pauschale Besteuerung nach dem Aufwand – Ermittlung:

Ausgangspunkt: Lebensaufwand der Steuerpflichtigen samt Familie

2 Untergrenzen:

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. <small>(z.B. auch Immaterialgüter und deren Einkünfte, Ruhegehälter, Renten und Pensionen aus schweizerischen Quellen)</small>
	<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

Vermögensteuer:

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

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

juristische Personen: 1 – 5 Promille (kantonsabhängig)

II. Steuerlich attraktive Zielländer

4. Steuerfallen beim Wegzug in die Schweiz

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

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

1. Zeitlicher Überblick



III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

§ 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG

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

Gestaltungsempfehlung:

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

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

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

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

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

© P+P Pöllath + Partner

23

Dr. Andreas Richter

P+P

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

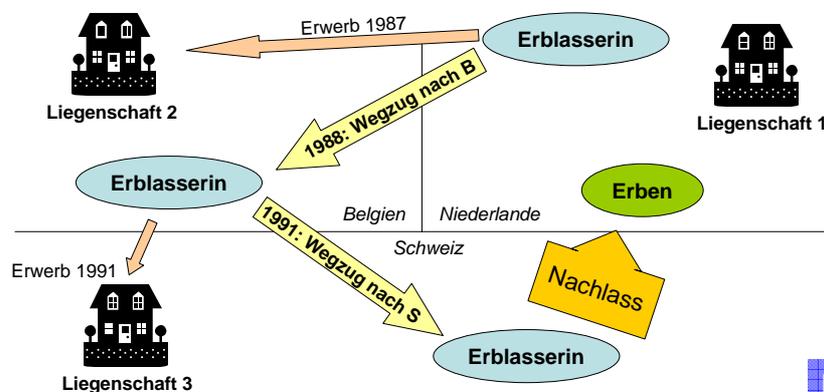


EuGH-Rechtssache van Hilten

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



Sachverhalt



© P+P Pöllath + Partner

24

Dr. Andreas Richter

P+P

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

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



Sachverhalt

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

+

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

unbeschränkt ErbSt-Pflicht in der Schweiz und den Niederlanden

=

Gefahr der Doppelbesteuerung

© P+P Pöllath + Partner

25

Dr. Andreas Richter

P+P

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

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



Auffassung Van Hilten-Erben

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

=

Verstoß gegen europäische Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV)

Auffassung des vorlegenden Gerichtshof 's-Hertogenbusch

Beschränkung der europäischen Kapitalverkehrsfreiheit sei gegeben

→

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

© P+P Pöllath + Partner

26

Dr. Andreas Richter

P+P

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

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



Schlussanträge des Generalanwalts Léger (1)

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

Kritik:

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

© P+P Pöllath + Partner

27

Dr. Andreas Richter

P+P

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

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



Schlussanträge des Generalanwalts Léger (2)

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

Kritik:

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

© P+P Pöllath + Partner

28

Dr. Andreas Richter

P+P

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

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



Schlussanträge des Generalanwalts Léger (3)

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

Kritik:

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

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

→ Beschränkung des Freizügigkeitsrechts erscheint möglich

© P+P Pöllath + Partner

29

Dr. Andreas Richter

P+P

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

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



Schlussanträge des Generalanwalts Léger (4)

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

Kritik:

Anknüpfung an Staatsangehörigkeit verhindert Doppelbesteuerung nicht, sondern ist deren Ursache

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

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

© P+P Pöllath + Partner

30

Dr. Andreas Richter

P+P

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



EuGH-Rechtssache van Hilten

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



Perspektiven für das deutsche Erbsteuerrecht

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

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

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

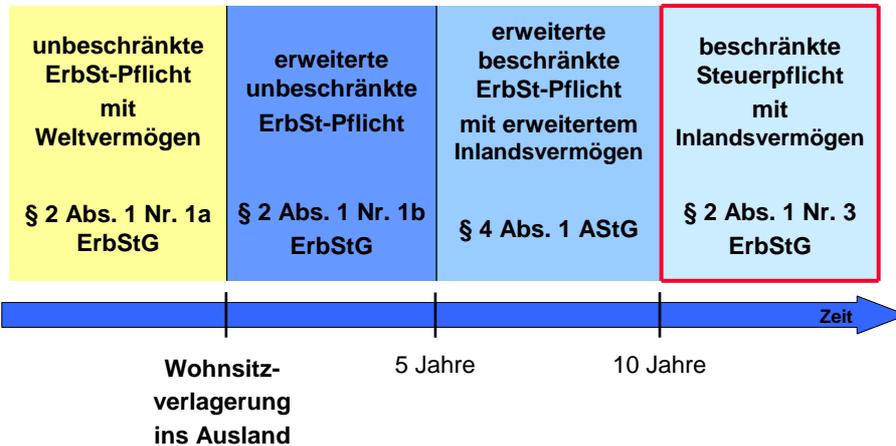
2. erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Allgemeine Kritik

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

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

3. beschränkte Erbschaftsteuerpflicht



III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

3. beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

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

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

 siehe Fälle 6 und 7

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

3. beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG:

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

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

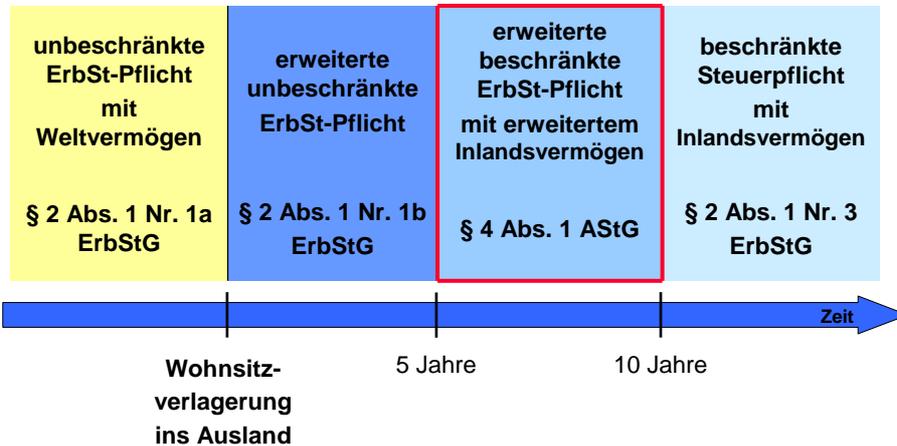
3. beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

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

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

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht



III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

§ 4 Abs. 1 AStG

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

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



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

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

erweitertes Inlandsvermögen (1):

nach BMF-Schreiben vom 14.05.2004 – Tz. 4.1.1.

Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG

+

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

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

erweitertes Inlandsvermögen (2):

nach BMF-Schreiben vom 14.05.2004 – Tz. 4.1.1.

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

III. Erbschaftsteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

4. erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

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

Gestaltungsempfehlungen:

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

IV. Doppelbesteuerungsabkommen

1. Überblick

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

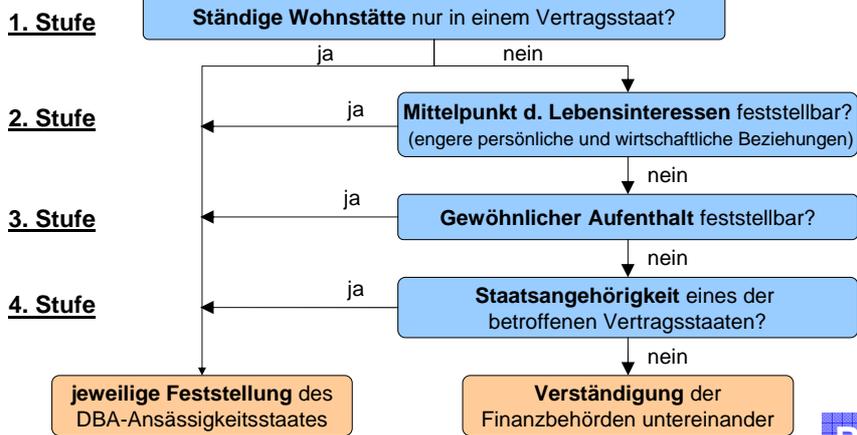
 **siehe Fälle 8 und 9**

IV. Doppelbesteuerungsabkommen

2. Ansässigkeit nach OECD-ErbSt-MA

Prüfungsschema der DBA-Ansässigkeit

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



© P+P Pöllath + Partner

43

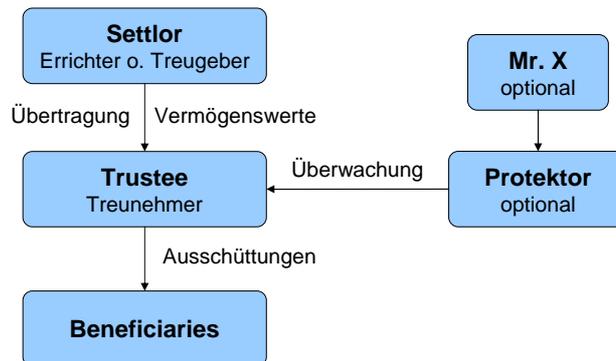
Dr. Andreas Richter

P+P

V. Trustkonstruktionen

1. Überblick

Ein Trust (Treuvermögen) besteht aus



© P+P Pöllath + Partner

44

Dr. Andreas Richter

P+P

V. Trustkonstruktionen

2. Funktionen

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

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

V. Trustkonstruktionen

3. Vorteile

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

V. Trustkonstruktionen

4. Rechtslage bis zum 05.03.1999

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

V. Trustkonstruktionen

5. aktuelle Rechtslage

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

V. Trustkonstruktionen

5. aktuelle Gestaltungsmöglichkeiten

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

V. Trustkonstruktionen

6. Risiken

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

V. Trustkonstruktionen

7. Fazit

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

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!**

Dr. Andreas Richter, LL.M.
Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht
P+P Pöllath + Partner
Linkstraße 2
10785 Berlin
www.pplaw.com

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