

Master of International Taxation (MITax)  
International Center for Graduate Studies (ICGS)

**Wegzugsbesteuerung**  
(Erbchaftsteuer)

Hamburg, 30. Mai 2008  
Universität Hamburg

Dr. Andreas Richter, LL.M.

P+P Pöllath + Partners  
[www.pplaw.com](http://www.pplaw.com)

## **Erbschaft- und Schenkungsteuer**

- I. Erwerbstatbestände
- II. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht
- III. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht
- IV. Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht
- V. Beseitigung der Doppelbesteuerung
- VI. Europarechtliche Grenzen

### **Vielzahl von Staaten erhebt keine Erbschaftsteuer**

z.B. Australien, Malta, Neuseeland, Österreich, Schweden sowie einige Kantone der Schweiz.

### **Andere Staaten haben günstigeres Erbschaftsteuerrecht als Deutschland**

z.B. stellt USA Ehegattenerwerb frei, einige Schweizer Kantone z.B. den Erwerb der Kinder und des Ehegatten.

### **Erwerbstatbestände mit deutscher Steuerpflicht**

**Vor allem:      Schenkung unter Lebenden, § 516 BGB und  
                            Erwerb von Todes wegen, § 1922 BGB**

Auch **Erwerbe nach ausländischem Recht** können deutscher Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht unterliegen.

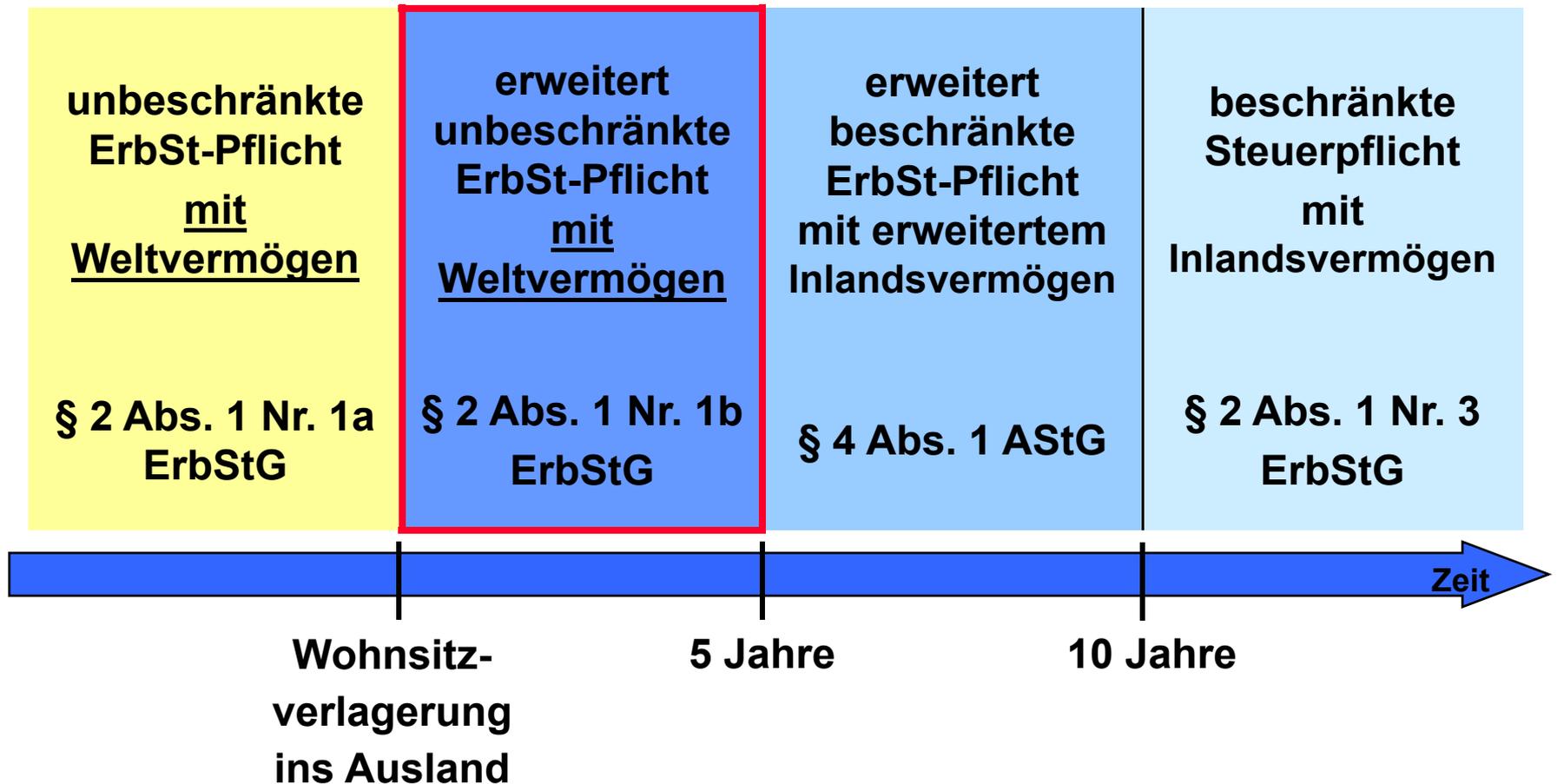
## **Begründung der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht**

- Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, wenn Erblasser, Schenker und/oder Erwerber **Inländer** ist, § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
- **Steuerinländer** kraft **Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt**, § 2 Abs. 1 Nr. 1 a) ErbStG  
Unabhängig von Nationalität: Wohnsitz (§ 8 AO) / gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO)
- **Deutsche Auslandsbedienstete** gelten auch ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland als Steuerinländer, wenn Sie zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen, dafür Arbeitslohn aus einer inländischen Kasse beziehen und im Ausland keiner vergleichbaren unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen
- **Andere als natürliche Personen im Inland**  
Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, mit **Geschäftsleitung oder Sitz im Inland**

### Rechtsfolgen der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht

- **Umfang der Steuerpflicht: grds. weltweiter Vermögensanfall („Weltvermögensprinzip“)**
- **Umfang der Steuerpflicht auch davon abhängig, an wen diese anknüpft:**
  - wenn Erblasser/Schenker = Inländer: Gesamter, weltweiter Nachlass unterliegt deutscher Besteuerung
  - wenn nur Erwerber = Inländer: Nicht gesamter weltweiter Nachlass, sondern nur der dem inländischen Erwerber zurechenbare Vermögensanfall

**Erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht**



### Erweitert unbeschränkte ErbSt-Pflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 1 b) 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

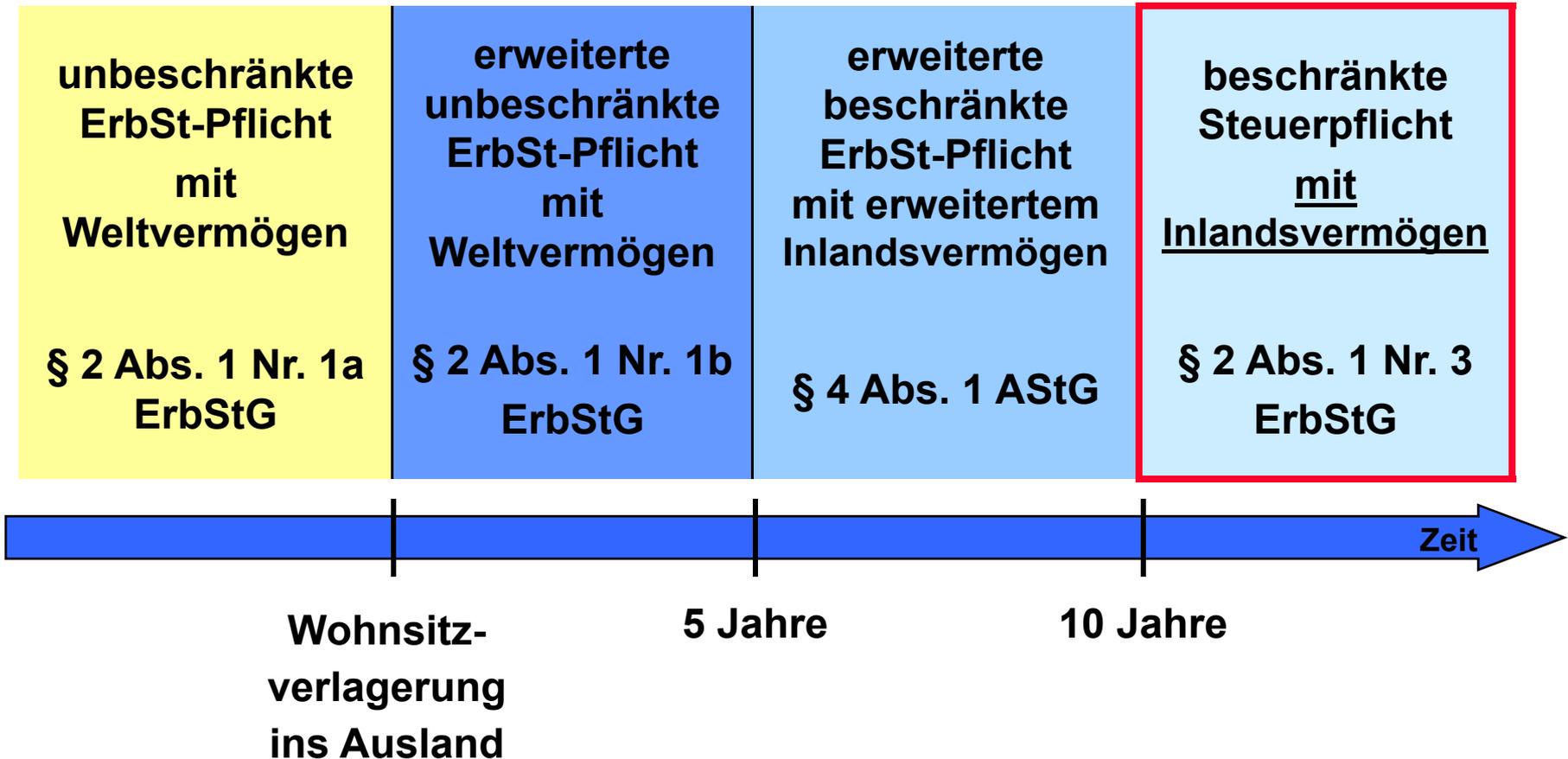
Beachte: Beim Wegzug in die USA ► 5-Jahresfrist wird 10-Jahresfrist!

#### **Gestaltungsempfehlung:**

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

- ☛ Vermeidung von Heimwehphasen: Wenn für kurze Zeit in Deutschland wieder Wohnsitz begründet wird, beginnt die 5-Jahresfrist erneut
- ☛ Erweiterte unbeschränkte ErbSt-Pflicht soll verhindern, dass Erblasser bzw. Schenker kurz vor Vermögensübergabe steuerlich motiviert ins Ausland zieht

Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht



## **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**  
▶ **wirtschaftlicher Zusammenhang mit Inlandsvermögen**  
§ 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG

💣 **Keine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer, § 21 ErbStG**

## **Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht**

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

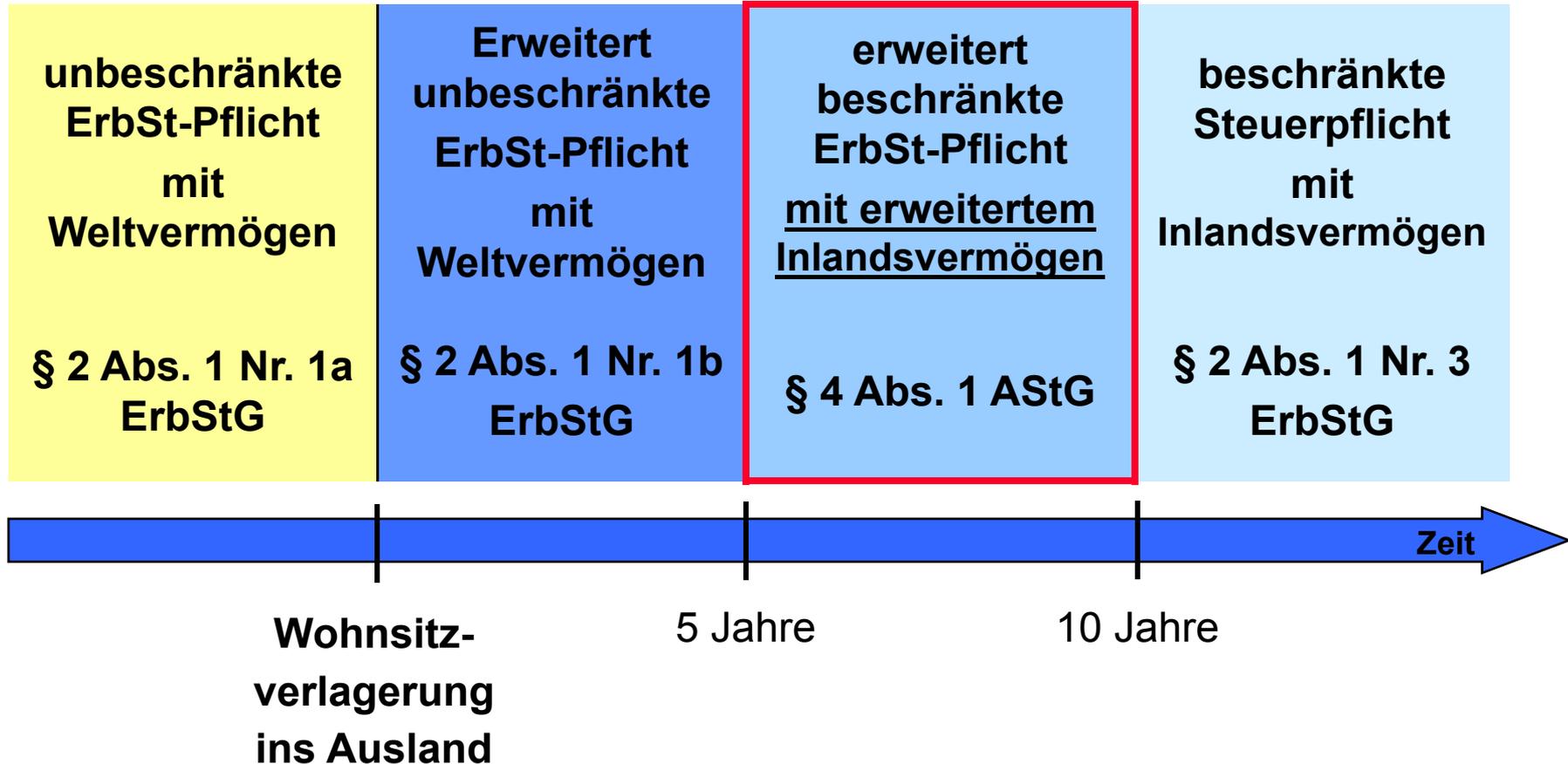
- inl. land- und forstwirtschaftliches Vermögen
- inl. Grundvermögen und inländisches Betriebsvermögen
- Beteiligungen an inl. Kapitalgesellschaften mit mind. 10 %
- in inl. Buch oder Register eingetragene Erfindungen, Gebrauchsmuster und Topographien
- einem inl. Gewerbebetrieb überlassene sonstige 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 part.Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz oder gew. Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat
- Nutzungsrechte an den vorstehend genannten Vermögensgegenständen

## **Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht**

### **Nicht Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG sind z.B.:**

- **Bank- oder Sparguthaben bei deutschen Kreditinstituten**
- **Ungesicherte Forderungen gegen inländische Schuldner**
- **Im Inland befindlicher Hausrat**
- **Geldvermächtnisse**

### Erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht



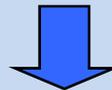
## Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

### § 4 Abs. 1 AStG

#### **Steuerpflicht für sog. erweitertes Inlandsvermögen bei**

- Ansässigkeit in einem Niedrigsteuerland (§ 2 AStG)
- Verbleiben wesentlicher wirtschaftlicher Interessen in Deutschland
- Übertragung innerhalb 10 J. nach Ende des Wegzugsjahres
- kein Nachweis, dass mind. 30 % der deutschen Steuer im Ausland fällig

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



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

### Erweitertes Inlandsvermögen

nach BMF-Schreiben vom 14.05.2004 – Tz. 4.1.1.

- 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
- 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

## **Anknüpfungspunkte der deutschen Erbschaftsteuerpflicht**

1. Inländereigenschaft Erblasser bzw. Schenker
2. Inländereigenschaft Erwerber
3. Erwerb von Inlandsvermögen

## **Doppelbesteuerung ist denkbar**

- insb. als Folge der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht
- als Folge unterschiedlicher Inlandsvermögensdefinitionen

## **Derzeit nur 5 Erbschaftsteuer-DBA**

- Dänemark, Griechenland, Schweden, Schweiz und USA
- noch nicht ratifiziertes DBA-E Frankreich

## **OECD-MA-E**

- **Ansässigkeitsbestimmung:** tie-breaker-rule, Art. 4 Abs. 2 OECD-MA-E
- **primäres Besteuerungsrecht:** Ansässigkeitsstaat des Erblassers, nicht des Erwerbers
- **Immobilien und Betriebsvermögen:** Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaats, Art. 5 und 6 OECD-MA-E
- **ggf. Beschränkung der nachlaufenden Besteuerung im Inland**
  - erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (5-Jahres-Frist) kann durch DBA eingeschränkt werden
    - Ggf. aber auch Erweiterung: Im DBA-E USA Verlängerung der 5-Jahres-Frist auf 10-Jahre!
  - DBA kann auch der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht entgegenstehen
- **Vermeidung der Doppelbesteuerung:** Freistellungs- oder Anrechnungsmethode, vgl. Art. 9A und 9B OECD-MA-E

## **Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung: § 21 ErbStG**

Liegt kein DBA vor oder verweist die DBA-Anrechnungsmethode auf das nationale Recht, wird die Doppelbesteuerung mit § 21 ErbStG vermieden.

### **Voraussetzungen**

- Bei unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland
- darf die auf den Erwerber entfallende,
- festgesetzte ausländische Erbschaftsteuer,
- die der deutschen Erbschaftsteuer entspricht,
- keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegen.

### **Rechtsfolge**

(U.U. nur lückenhafte) Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer. Beim Erwerb von Inlands- und Auslandsvermögen nur anteilige Anrechnung:

**Höchstbetrag** = deutsche ErbSt  $\times$   $\frac{\text{Steuerpflichtiges Auslandsvermögen}}{\text{Steuerpflichtiges Gesamtvermögen}}$   
(pro Ausland)

### Europarechtliche Grenzen

#### EuGH – Rs. *Erben von Barbier*

Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf Erbschaft-/Schenkungssteuer anwendbar

**Europarechtliche Bedenken:** Doppelbesteuerung aufgrund **erweitert unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht** und Erbschaftsteuer im Zuzugsstaat

#### EuGH – Rs. *van Hilten*

Niederländische Erblasserin verstarb am Wohnsitz in der Schweiz

Wegen niederländischer erweitert unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht:  
**Besteuerung** des Weltvermögensanfalls der Erben **in Niederlanden**, obwohl niederländische Erbschaftsteuer nur an Erblasser anknüpft

**+ Besteuerung in der Schweiz = Doppelbesteuerung**

**EuGH:** Kein Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit, weil Doppelbesteuerung im konkreten Fall durch DBA und nationale Regelungen vollständig vermieden wurde

### Deutsche erweitert unbeschränkte ErbSt-Pflicht und Europarecht

**EuGH:** Vermeidung der Doppelbesteuerung durch DBA und nationale Regelungen erforderlich; dem Inlandsfall vergleichbare Belastung!

**Im deutschen Erbschaftsteuerrecht (-), weil**

- **kaum Erbschaftsteuer-DBA** und
- **§ 21 ErbStG „unvollkommen“:** fehlende Anrechnung z.B. bei Auslandskonten und ausl. KapG-Anteilen < 10 %

▶ **Doppelbesteuerung bleibt in vielen Fällen bestehen**, Verletzung von:

1. Niederlassungsfreiheit, Art. 43 EGV
2. Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 EGV
3. Freizügigkeit, Art. 18 EGV

▶ **Beschränkung der Grundfreiheiten** durch höhere Steuerlast wegen Doppelbesteuerung nach Umzug und Einschränkung bei Investitionsentscheidung

▶ **Rechtfertigung dieser Beschränkung nicht ersichtlich!**

Der deutsche Staatsbürger B verlegte 2005 zusammen mit seiner Familie den Wohnsitz in die Schweiz, wo er ein Haus kauft. Er ist zu 100 % an der von ihm gegründeten deutschen B-GmbH beteiligt, deren Wert sich im Laufe der Jahre vervielfacht hat. Außerdem hält er 0,5 % an der niederländischen C-B.V.

2009 verstirbt B und wird von seiner Familie beerbt.

Das deutsche FA hatte bereits 2005 Einkommensteuer auf den Wertzuwachs der Anteile an der B-GmbH erhoben, ohne dass B diese verkauft hätte. Nun verlangt das FA von den Erben Erbschaftsteuer für den Erwerb der B-GmbH, der C-B.V. und der schweizerischen Immobilie.

Die Erben fragen sich, ob das wohl alles richtig sein kann?

## 1. Erhebung von Einkommensteuer im Wegzugszeitpunkt

- **Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG?**
  - natürliche Person, 10 Jahre in D unbeschränkt steuerpfl. (+)
  - Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG (+)
  - Beendigung der unbeschr. Steuerpflicht (+)
  - Folge: Besteuerung stiller Reserven gem. § 6 Abs. 1 AStG
  
- **Stundung?**
  - Schweiz kein EU/EWR-Staat; § 6 Abs. 5 AStG (-)
  - bei Drittstaaten nur bei erheb. Härte gegen Sicherheit; hier (-)
  - Berufung auf Freizügigkeitsabkommen mit Schweiz wohl (-), da Freizügigkeit nur zur Aufnahme wirtschaftlicher Tätigkeiten uneingeschränkt gewährleistet sein dürfte

## 2. Festsetzung der Erbschaftsteuer: Steuerpflicht im Inland?

- **Erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG**
  - Erblasser = Deutscher Staatsangehöriger (+)
  - Nicht länger als 5 Jahre im Ausland, ohne deutschen Wohnsitz (+)
  - Nachlass unterliegt in vollem Umfang der deutschen Besteuerung, einschließlich
    - Auslandsimmobilie
    - Beteiligung an B-GmbH (100 %)
    - Beteiligung an niederl. C – B.V. (0,5 %)
  
- **Entgegenstehendes DBA?**

## Art. 4 Abs. 4 DBA-E Schweiz:

„Hatte ein Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen **Wohnsitz in der Schweiz** und hatte er **vorher** über eine **ständige Wohnstätte** in der Bundesrepublik Deutschland verfügt, so kann das Nachlassvermögen **ungeachtet der Artikel 5 bis 8 Absatz 1** nach dem **Recht der Bundesrepublik Deutschland besteuert** werden, wenn der Erblasser in den letzten zehn Jahren vor der Aufgabe seiner letzten Wohnstätte in der Bundesrepublik Deutschland mindestens fünf Jahre über eine solche Wohnstätte verfügt hatte und sein Tod in dem Jahr, in dem er zuletzt über eine solche Wohnstätte verfügt hatte, oder **in den folgenden fünf Jahren** eingetreten ist. Dies gilt nicht, wenn der Erblasser (...).

Die nach dem Abkommen in der Schweiz zulässige Besteuerung bleibt unberührt. Artikel 10 Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.“

- DBA erlaubt hier deutsche Besteuerung gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG!
- Besteuerung des Nachlasses in D, ggf. unter Anrechnung schweizerischer Steuern

# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Dr. Andreas Richter, LL.M.  
Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht

P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Tel.: +49 (30) 253 53 132  
Fax: +49 (30) 253 53 999  
[andreas.richter@pplaw.com](mailto:andreas.richter@pplaw.com)  
[www.pplaw.com](http://www.pplaw.com)