

## 9. Steuertag der Fachhochschule Worms

# Internationale Aspekte der Erbschaftsteuer

**Dr. Jens Kollmar**

**Rechtsanwalt/ Fachanwalt für Steuerrecht**

**Vertretungsprofessor an der FH Worms**



# Inhaltsübersicht

---

- A. Reformüberblick**
- B. Erbschaftsteuerpflicht**
- C. Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer**
- D. Doppelbesteuerungsabkommen**
- E. Folgen der Reform des Erbschaft- und  
Schenkungssteuerrechts für internationale  
Erb- und Schenkungsfälle**
- F. Fall**
- G. Fazit**

---

# A. Reformüberblick

# Reformüberblick (I)

	Betriebsvermögen		Grundstücke	
	geltendes Recht	geplantes Recht	geltendes Recht	geplantes Recht
<b>Gegenstand</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• KG-Anteile</li> <li>• GmbH-Anteile &gt; 25 %</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• KG-Anteile</li> <li>• GmbH-Anteile &gt; 25 % <u>oder</u> Stimmbindung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eigentum</li> <li>• Erbbaurecht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eigentum</li> <li>• Erbbaurecht</li> </ul>
<b>Bewertung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stuttgarter Verfahren</li> <li>• Substanzwertverfahren  <math>\triangleq &lt; \text{Verkehrswert}</math> </li> </ul>	<b>Ertragswertverfahren</b> $\triangleq 11 \times \text{EBIT}$	<b>schematisches Ertragswertverfahren</b> $\triangleq 60 \% \text{ des Verkehrswerts}$	<b>typisiertes Ertragswertverfahren</b> $\triangleq \approx \text{Verkehrswert}$

# Reformüberblick (II)

	Betriebsvermögen		Grundstücke	
	geltendes Recht	geplantes Recht	Geltendes Recht	geplantes Recht
<b>Freibeträge</b>	<b>EUR 307.000</b> <b>EUR 205.000</b> <b>EUR 1.100</b> <b>UFB: EUR 225.000</b>	<b>EUR 500.000</b> <b>EUR 400.000</b> <b>EUR 2.000</b> <b>UFB: max. EUR 150.000</b>	<b>EUR 307.000</b> <b>EUR 205.000</b> <b>EUR 1.100</b>	<b>EUR 500.000</b> <b>EUR 400.000</b> <b>EUR 2.000</b>
<b>Abschlag</b>	<b>35 %</b>	<b>Keiner</b>	<b>Keiner</b>	<b>Keiner</b>
<b>Steuersätze</b>	<b>7 – 30 %</b>	<b>7 – 30 %;</b>	<b>7 – 30 %</b>	<b>7 – 30 %</b>
<b>Verschonung</b>	<b>Keine</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>85% bei 7-jähriger Fortführung</b></li> <li>• <b>100% bei 10-jähriger Fortführung</b></li> </ul>	<b>100% bei Übertragung der selbst genutzten Immobilie an den Ehepartner</b>	<b>100% bei Übertragung der selbstgenutzten Immobilie an Ehepartner, eLP und Kinder</b>

# Reformüberblick (III)

---

<b>Missbrauch</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Verkauf innerhalb von fünf Jahren</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Schädliche Veräußerung innerhalb von 7 oder 10 Jahren</li><li>• Unterschreiten der Lohnsumme von 650% oder 1000%</li></ul>		<ul style="list-style-type: none"><li>• Vermietung oder Veräußerung innerhalb von 10 Jahren</li><li>• Begrenzung der Wohnfläche bei Kindern auf max. 200 qm</li></ul>
-------------------	---	--	--	---

---

# B. Erbschaftsteuerpflicht

# Steuerpflicht

---

- ❑ **Unbeschränkte Steuerpflicht**
  - ▶ Weltvermögen
- ❑ **Erweitert unbeschränkte Steuerpflicht**
  - ▶ Weltvermögen
- ❑ **Beschränkte Steuerpflicht**
  - ▶ Inlandsvermögen
- ❑ **Erweitert beschränkte Steuerpflicht**
  - ▶ Inlandsvermögen + nicht ausländische Einkünfte



# Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht ( § 2 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG)

---

- Erblasser ist zur Zeit seines Todes oder der Ausführung der Schenkung ein Inländer.**
- Inländer ist, wer Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.**
- Folge: Besteuerung seines Weltvermögens**
- Erblasser ist kein Inländer: unbeschränkte Steuerpflicht greift auch für den Erwerb durch Personen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Inländer sind.**

# Erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG)

---

- Als Inländer gelten auch deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben.**
- Zweck: keine Umgehung der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht durch kurzfristige Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland**

# Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)

---

- ❑ **Wenn (erweiterte) unbeschränkte Steuerpflicht nicht greift, gilt die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht.**
- ❑ **Erfasst wird der Vermögensanfall, der aus Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG besteht.**
- ❑ **Nach § 121 BewG gehören u.a. zum Inlandsvermögen**
  - ▶ inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen
  - ▶ inländisches Grundvermögen
  - ▶ inländisches Betriebsvermögen
  - ▶ Anteile an einer inländischen KapGes, wenn der Gesellschafter allein oder zusammen mit anderen ihm nahe stehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG am Grund- oder Stammkapital einer Gesellschaft zumindest zu 10 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist

# Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht ( § 4 AStG)

---

- ❑ **Weder Erblasser noch Erwerber sind Inländer.**
- ❑ **Erblasser war als deutscher Staatsangehöriger in den letzten zehn Jahren vor der Auswanderung mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.**
- ❑ **Erblasser hat mittelbar/ unmittelbar wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland (§ 2 Abs. 2 AStG).**
- ❑ **Folge: Wenn Erwerb (über das im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasste Inlandsvermögen hinaus) im Ausland nicht mit einer Erbschaftsteuer belegt ist, die mind. 30 % der deutschen Erbschaftsteuer beträgt (§ 4 Abs. 2 AStG), greift die deutsche Erbschaftsteuer auch für sogenannte nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34 c Abs. 1 EStG (z.B. Anteile an Kapitalgesellschaften im Inland über § 121 BewG hinaus, Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland).**

---

# C. Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer

# Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer (§21 ErbStG)

---

## Voraussetzung der Anrechnung (§ 21 ErbStG)

- unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht,
- Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens zur Erbschaft- oder Schenkungsteuer;
- Antrag;
- Durch den Erwerber gezahlte, der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende Steuer;
- Folge: Anrechnung der ausländischen Steuer, allerdings Begrenzung des anrechenbaren Steuerbetrages auf die Höhe der deutschen Erbschaftsteuer.

---

# D. Doppelbesteuerungsabkommen

# Doppelbesteuerungsabkommen

---

**Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern hat die BRD nur abgeschlossen mit:**

- ❑ Dänemark vom 22. November 1995**
- ❑ Frankreich unterzeichnet am 12. Oktober 2006  
(Ratifizierung steht noch aus.)**
- ❑ Griechenland vom 18. November/ 1. Dezember 1910**
- ❑ Österreich vom 4. Oktober 1954; zum 31. Dezember 2007 gekündigt, jedoch Übergangsregelung bis 31. Juli 2008**
- ❑ Schweden vom 14. Juli 1992**
- ❑ Schweiz vom 30. November 1978**
- ❑ USA vom 3. Dezember 1980/ 14. Dezember 1998**



---

# E. Folgen der Reform des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts für internationale Erb- und Schenkungsfälle

# Europa – Rechtswidrigkeit erbschaftsteuerlicher Regelungen

---

- ❑ **Grundsatz: auch im Erb- und Schenkungsteuerrecht gelten die EG-Grundfreiheiten (EuGH vom 11. Dezember 2003, RS. C 364/01 „Barbier“)**
- ❑ **Problematische Einzelfälle**
  - ▶ Schuldzinsenabzug bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht
  - ▶ Bewertung von Vermögen im In- und Ausland
  - ▶ Freibeträge bei nahen Verwandten
  - ▶ Übertragung des selbst genutzten Familienwohnheims
  - ▶ Anrechnung ausländischer Steuern

# Bewertung von Vermögen im In- und Ausland (I)

---

## □ **Bisherige Rechtslage**

- ▶ Grund- und Betriebsvermögen im Inland aufgrund besonderer Bewertungsvorschriften unter dem gemeinen Wert,
- ▶ Grund- und Betriebsvermögen im Ausland gemäß § 12 Abs. 6 ErbStG mit dem gemeinen Wert.

## □ **EuGH vom 17. Januar 2008 (RS. C 256/ 06 „Jäger“)**

- ▶ Verstoß gegen Art. 58 EG, wenn gleichartige Vermögensgegenstände bei Belegenheit im Inland günstiger bewertet werden als bei Belegenheit im Ausland
- ▶ Finanzverwaltung vom 16. Juli 2008 (DStR 2008, 1537): Urteil gilt nicht nur für land – und forstwirtschaftliches Vermögen, sondern auch für Betriebs- und Grundvermögen und Anteilen an nicht börsennotierten EU-Kapitalgesellschaften.

# Bewertung von Vermögen im In- und Ausland (II)

---

## □ **Geplante Rechtslage**

- ▶ Grund- und Betriebsvermögen im Inland nach Grundvermögensbewertungsverordnung (GrBewV) und Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung (Ant BV BewV) mit dem gemeinen Wert
- ▶ Grund- und Betriebsvermögen im Ausland gem. § 12 Abs. 7 ErbStG-E weiterhin mit dem gemeinen Wert

## □ **Folge**

- ▶ Bei Schenkungsfällen, die ausländisches Grund- oder Betriebsvermögen umfassen und der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegen, wird aufgrund der geplanten Rechtslage künftig der gemeine Wert angesetzt.
- ▶ Schenkungen bis (voraussichtlich) 31. Dezember 2008 sind grundsätzlich günstiger

## □ **Beispiel: Ferienimmobilie**

# Freibetrag bei unbeschränkter/ beschränkter Steuerpflicht

---

## ❑ **Beurteilung der geltenden Rechtslage**

- ▶ Im Urteil des BFH vom 21. September 2005 (IStR 2005, 850) wurde die Frage der Europa-Rechtswidrigkeit des Freibetrages in Höhe von nur EUR 1.100 offen gelassen.
- ▶ Verstoß gegen die Freizügigkeit ist anzunehmen.

## ❑ **Folge aufgrund der geplanten Rechtslage**

- ▶ Bei Schenkungen nach geplantem Recht erhöht sich aufgrund der grundsätzlichen Bewertung zum gemeinen Wert die schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage zum Teil erheblich.
- ▶ Erhöhte Freibeträge kompensieren dies zum Teil.
- ▶ Unterliegt die Schenkung der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht, entfällt dieser Kompensationseffekt wegen des niedrigen Freibetrages in Höhe von nur EUR 2.000.

---

# F. Fall

RA Dr. Jens Kollmar



# Fall

---

**Frau A ist deutsche Staatsangehörige und lebt seit mehr als 10 Jahren in der Schweiz, wo auch ihre beiden erwachsenen Kinder seit der Geburt ansässig sind.**

**Frau A ist unter anderem an einer deutschen Grundstücksgesellschaft in Form einer GbR beteiligt und beabsichtigt im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ihr in Deutschland belegenes Grundvermögen auf ihre Kinder zu übertragen. Ein Nießbrauch soll nicht vereinbart werden. Das Grundvermögen hat einen Verkehrswert von ca. EUR 1,5 Mio, während es nach derzeitiger Bewertung für schenkungsteuerliche Zwecke mit einem Wert von ca. EUR 900.000 anzusetzen ist.**

# Lösung (Teil I)

---

- 1. Frau A unterliegt gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland mit ihrem Inlandsvermögen und damit mit den Grundstücken.**
- 2. Art. 5 ErbSt-DBA Deutschland-Schweiz erfasst auch Schenkungen (BMF, DB 1988, 938), so dass es beim Besteuerungsrecht der BRD bleibt. Die Schenkung ist in der Schweiz gem. Art. 10 Abs. 2 ErbSt-DBA Deutschland-Schweiz unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausgenommen.**
- 3. Bei Schenkung bis zum 31. Dezember 2008 gilt der niedrigere schenkungsteuerliche Wert von EUR 900.000. Bei Schenkung nach dem 31. Dezember 2008 kommt es zum gemeinen Wertansatz.**



## Lösung (Teil II)

---

### 4. Schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage bis 31. Dezember 2008 je Kind:

Wert der Grundstücke	EUR 450.000,--
./. Freibeträge	<u>EUR 1.100,--</u>
Bemessungsgrundlage	EUR 448.900,--

### 5. Schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage nach dem 31. Dezember 2008 je Kind:

Wert der Grundstücke	EUR 750.000,--
./. Freibeträge	<u>EUR 2.000,--</u>
Bemessungsgrundlage	EUR 748.000,--

## Lösung (Teil III)

---

### 6. Alternativ: Inlandsfall bis 31. Dezember 2008

Wert der Grundstücke	EUR 450.000,--
./.. Freibeträge	<u>EUR 205.000,--</u>
Bemessungsgrundlage	EUR 245.000,--

### 7. Alternativ: Inlandsfall nach 31. Dezember 2008

Wert der Grundstücke	EUR 750.000,--
./.. Freibeträge	<u>EUR 400.000,--</u>
Bemessungsgrundlage	EUR 350.000,--

## **8. Anstieg der schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage**

- Beschränkte Steuerpflicht: 66,7 %**
- Unbeschränkte Steuerpflicht: 42,8 %**

---

# G. Fazit

# Fazit

---

- Bei unbeschränkter Steuerpflicht wird im Ausland belegenes Grund- und Betriebsvermögen künftig mit dem (höheren) inländischen Wert der Besteuerung zugrundegelegt.**
- Bei beschränkter Steuerpflicht schlägt wegen der nur unwesentlichen Erhöhung des Freibetrages die höhere Bewertung des Inlandsvermögens voll auf die Besteuerung durch.**