

ERBSCHAFTSTEUER

Überblick über das internationale deutsche Erbschaftsteuerrecht

von StB Dipl.-Kfm. Sebastian Schmidt, Wetter (Ruhr) und
StB Dr. Benjamin S. Cortez, Stuttgart

| Mit der jüngsten Entscheidung des BVerfG wurde die (teilweise) Verfassungswidrigkeit des deutschen ErbStG festgestellt (BVerfG 17.12.14, 1 BvL 21/12, BStBl II 15, 5). Damit ist das Erbschaftsteuerrecht (wieder) in den Mittelpunkt der Diskussion gerückt. Auch international gewinnt die Erbschaftsteuer immer mehr an Bedeutung. Mittlerweile wird angenommen, dass bereits rund 10 % aller europäischen Erbschaften einen grenzüberschreitenden Fokus haben. Dabei wird jährlich Vermögen von rd. 123 Mrd EUR übertragen. Der vorliegende Beitrag verdeutlicht anhand von Praxisfällen internationale Bezüge des deutschen ErbStG. |

1. Erbschaftsteuer im internationalen Kontext

Wie auch im Bereich der Ertragsteuern erfasst das ErbStG das Welteinkommen (hier Welterbe). Entsprechend unterliegt bei deutscher unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht der weltweite Vermögensanfall der inländischen Besteuerung (§ 2 Abs. 1 ErbStG).

Den meisten ausländischen Rechtssystemen ist eine Erbschaftsteuer (engl. Inheritance Tax) ebenfalls nicht fremd. Vor dem Hintergrund des Nebeneinanders der (nicht abgestimmten) nationalen Rechtssysteme kann es bzgl. desselben Erbanfalls zu einer Mehrfachbesteuerung kommen. Aufgrund der variierenden und in Teilen konkurrierenden Steueranknüpfung der beteiligten nationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerregelungen, stellt sich die Frage, welcher Staat die Folgen eines unentgeltlichen Vermögenszuflusses der nationalen Besteuerung unterwerfen darf.

PRAXISHINWEIS | Es gibt auch Länder, deren Rechtssystem eine Erbschaftsteuer unbekannt ist. Hierzu zählen vor allem „typische“ Steueroasen. Weiterhin haben u.a. Portugal, die Slowakei, Schweden, Rumänien, Österreich, Neuseeland, Australien sowie einige Kantone der Schweiz eine (nationale) Erbschaftsteuer abgeschafft. Auch in den USA ist die Erbschaftsteuer umstritten und regelmäßig Gegenstand intensiver Diskussionen.

Natürlich kann die drohende (deutsche) Erbschaftsteuerbelastung auch ein Wegzugsmotiv begründen, mit dem Ziel der Emigration in eine Jurisdiktion mit einer niedrigeren steuerlichen Belastung der Vermögensübertragung. Die drohende Erbschaftsteuerbelastung stellt oftmals ein stärkeres Wegzugsmotiv dar als die (laufende) ertragsteuerliche Situation (s. auch Strunk/Kaminski, Stbg 09, 158).

Unbeschränkte
ErbSt-Pflicht
umfasst weltweiten
Vermögensanfall

Welcher Staat darf
besteuern?

Die Erbschaftsteuer
als Wegzugsmotiv

2. Art und Umfang der deutschen Erbschaftsteuerpflicht

■ Fall 1

D mit Lebensmittelpunkt auf den Philippinen und einem selbst genutzten Haus in Deutschland ist überraschend verstorben. Das deutsche Haus hatte zum Todeszeitpunkt einen Verkehrswert in Höhe von ca. 1 Mio. EUR. Das Objekt ist noch belastet mit ca. 500.000 EUR. Hinzu kommt die Auszahlung einer deutschen Lebensversicherung in Höhe von 100.000 EUR. Die Erblasserin hat keine direkten Erben. Als Erben kommen ihre fünf Geschwister in Betracht, die weder in Deutschland noch in der EU ansässig sind.

Erblasserin mit
Lebensmittelpunkt
auf den Philippinen

Lösungshinweise: Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegen Erbanfälle der deutschen Erbschaftsteuer. Dabei wird zwischen der unbeschränkten Steuerpflicht für den gesamten Erwerb und der beschränkten Steuerpflicht für den Erwerb bestimmter (inländischer) Vermögensgegenstände unterschieden. Zentraler Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht ist gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, 2 ErbStG der Wohnsitz (§ 8 AO) oder der gewöhnliche Aufenthalt (§ 9 AO) des Erblassers oder des Erben im Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer i.S.d. § 9 ErbStG. Somit liegt eine unbeschränkte Steuerpflicht vor, wenn an dem zu steuernden Vorgang ein Inländer beteiligt ist.

Unbeschränkte
Erbschaftsteuer-
pflicht

Aufgrund des Umstands, dass D im Inland einen Wohnsitz hatte, unterliegt der gesamte (Welt-)Erbfall (= sämtliches erworbenes inländisches und ausländisches Vermögen) dem Grunde nach der deutschen unbeschränkten Erbschaftsteuer, unabhängig von der Tatsache, dass auf den Philippinen ebenfalls ein Wohnsitz der D bestand und unabhängig vom Belegenheitsort des Vermögens. Ausnahmen von dem sog. Weltvermögensprinzip können sich hiernach lediglich aufgrund von DBA ergeben (s. auch Jüptner, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 2 ErbStG Rz. 22; Richter, in: Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG/SchenkStG/BewG, 2012, § 2 ErbStG Rz. 22).

Welteinkommens-
prinzip

■ Fall 2

T hat bis zu seinem Tod in Südafrika gelebt. In 2014 verstirbt T plötzlich und hinterlässt einen Sohn S, der seinen Wohnsitz in Argentinien hat. Zum Vermögensanfall des T gehört eine in Stuttgart belegene, langfristig vermietete Immobilie sowie ein in Südafrika hinterlassenes, ebenfalls vermietetes Bürogebäude.

Lösungshinweise: Mangelt es sowohl beim Erblasser als auch beim Erwerber an der Inländereigenschaft i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG, so kommt lediglich eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG in Betracht. Hierbei stellt der alleinige Anknüpfungspunkt der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht die Zugehörigkeit des Vermögens zum Inland dar. Als Inlandsvermögen im erbschaftsteuerlichen Sinne gilt das abschließend in § 121 BewG aufgezählte Vermögen.

Beschränkte
Erbschaftsteuer-
pflicht

Im Fall 2 sind weder S noch T zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Steuerinländer (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Jedoch hat T mit der vermieteten Immobilie in Stuttgart Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG

hinterlassen. Nicht zum inländischen Nachlass gehört das Bürogebäude in Südafrika. S unterliegt mit dem in Deutschland belegenen Erbanfall der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

Anknüpfungspunkt für eine unbeschränkte Steuerpflicht kann u.a. auch die deutsche Staatsangehörigkeit sein, sofern die betroffene Person (Erbe oder Erblasser) sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten hat (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b) ErbStG) Diese erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht betrifft mithin sog. „Wegzügler“, die zwar als deutsche Staatsangehörige ihren inländischen Wohnsitz aufgegeben, sich aber noch keine fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben.

Als ein weiterer Anknüpfungspunkt für die deutsche Erbschaftsteuer gilt die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach § 4 AStG. § 4 AStG ist eine Vorschrift des Erbschaftsteuerrechts, und zwar eine Sondervorschrift zur Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 ErbStG) und ist zugleich der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG angeglichen.

MERKE | Die Regelung des § 4 AStG setzt einen Wohnsitzwechsel in ein niedrig besteuertes Gebiet voraus. Ferner muss der verziehende Erblasser in den letzten zehn Jahren vor dem Wegzug mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sein. § 4 AStG erweitert den Umfang der inländischen Erbschaftsteuerpflicht bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende des Wegzugsjahrs. Die Regelung des § 4 AStG gewinnt jedoch erst dann an Bedeutung, wenn der Fünfjahreszeitraum der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht abgelaufen ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b) ErbStG).

Als zentrale Voraussetzung für die Anwendung des § 4 AStG gilt lediglich der Wegzug des Erblassers, nicht jedoch der der Erben. Der erweiterten beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegen nach § 4 Abs. 1 AStG alle Vermögensgegenstände, die der Erzielung von Einkünften dienen und die im Rahmen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nicht zu ausländischen Einkünften i.S.d. § 34c EStG führen würden (sog. Zusatzvermögen). Im Rahmen der Erbschaftsteuer ist also das erweiterte Inlandsvermögen wie bspw. Spareinlagen und Bankguthaben bei inländischen Geldinstituten, Aktien und Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, Ansprüche auf Renten und wiederkehrende Leistungen gegen Schuldner im Inland steuerpflichtig.

PRAXISHINWEIS | Im Zusammenhang mit der Anwendung des § 4 AStG muss zwingend § 5 Abs. 1 S. 2 AStG beachtet werden. Nach § 5 Abs. 1 S. 2 AStG kann § 4 AStG dennoch zur Anwendung kommen, wenn eine ausländische Kapitalgesellschaft Inlandsvermögen hält. Die Anwendung des § 4 AStG kann jedoch mittels eines Erbschaft-/Schenkungssteuer-DBA und seinen speziellen Verteilungsnormen beschränkt bzw. verdrängt werden. (Vgl. Zimmermann/Klinkertz, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 4 AStG Rz. 16 ff.)

Erweiterte
unbeschränkte ...

... und erweiterte
beschränkte
Steuerpflicht

Inländische
ErbSt-Pflicht bis zu
zehn Jahren nach
Ende des Wegzugs-
jahrs

Anwendung des § 4
AStG durch Wegzug
des Erblassers

3. Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Die Differenzierung zwischen den Arten der Erbschaftsteuerpflicht wirkt sich nicht nur auf den Umfang der steuerlichen Bemessungsgrundlage, sondern vielmehr auch auf die Freibeträge und den Schuldenabzug aus.

■ Fall 3

Der in Kanada lebende T hat seinen Sohn S zum Alleinerben bestimmt. S ist ebenfalls nicht in Deutschland wohnhaft. Es befindet sich im Nachlass von T ein in München belegenes Grundstück, welches nicht zu fremden Wohnzwecken vermietet ist. Mit dem Grundstück stehen Schulden von 120.000 EUR im wirtschaftlichen Zusammenhang. Am 1.7.14 verstirbt T.

Lösungshinweise: Weder Erblasser T noch Erwerber S sind Steuerinländer. Jedoch kommt bzgl. des deutschen Grundstücks die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht zum Tragen (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Nach § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG gilt die Bereicherung des S als steuerpflichtiger Erwerb, soweit sie nicht steuerfrei nach den §§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 und 18 ErbStG ist.

Nach § 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG sind Schulden und Lasten nicht abzugsfähig, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Besteuerung nach dem deutschen ErbStG unterliegen. Während somit bei der unbeschränkten Steuerpflicht im Grundsatz sämtliche Schulden und Lasten vom Erwerb abgezogen werden können und entsprechend den steuerpflichtigen Erwerb mindern, sind bei beschränkter Steuerpflicht nur jene Schulden und Lasten abziehbar, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem steuerpflichtigen Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG i.V.m. § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG stehen (s. auch u.a. Jochum, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 10 ErbStG Rz. 192 ff.).

Im Ausgangsfall zählt das in München belegene Grundstück zum Inlandsvermögen nach § 121 BewG. Die Schulden sind in voller Höhe dem Grundstück zuzurechnen, sodass diese mit dem Inlandsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und demnach die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage mindern.

4. Steuerbefreiungen im ErbStG

Das ErbStG kennt mit den Regelungen der §§ 13 ff. ErbStG besondere Steuerbegünstigungen. Neben den weitreichenden Verschonungsnormen für Unternehmensvermögen der §§ 13a, 13b ErbStG – die Gegenstand der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.14 (1 BvL 21/12) waren – kennt § 13 ErbStG einen umfassenden Katalog von – zumeist sachlichen – Steuerbefreiungen. § 13c ErbStG enthält eine Steuerbefreiung in Form eines Bewertungsabschlags für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke.

Aus dem Blickwinkel des internationalen Erbschaftsteuerrechts stellt sich die Frage, inwieweit die Steuerbefreiungen der §§ 13 ff. ErbStG nutzbar sind. Die Begünstigungen sind im Regelfall sachbezogen und werden somit unabhängig von der persönlichen Steuerpflicht gewährt. Weiterhin fällt auf, dass

Grundstück in München als Nachlass

Abzug von Schulden und Lasten ...

... bei wirtschaftlichem Zusammenhang mit Inlandsvermögen

Begünstigung von ausländischem EU-/EWR-Grundvermögen

zwischen Inlands-, EU/EWR-, Auslands- und Drittvermögen unterschieden wird. Eine Privilegierung für Drittstaaten-Sachverhalte wird grundsätzlich nicht gewährt. So wird ein im EU/EWR-Ausland belegenes Familienwohnheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a, 4b, 4c ErbStG ebenfalls begünstigt besteuert, sofern das Familienwohnheim den Mittelpunkt des familiären Lebens bildet, während dies ein entsprechendes in einem Drittstaat belegenes Familienwohnheim nach Maßgabe der gegenwärtigen Rechtslage nicht wird. Dabei trägt der Gesetzgeber mit der Einbeziehung von ausländischem EU-/EWR-Grundvermögen den Grundfreiheiten (insbesondere der Kapital- und der Niederlassungsfreiheit) Rechnung (s. Philipp, in: Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG/SchenkStG/BewG, § 13c ErbStG Rz. 23 ff.).

Nach dem Gesetzeswortlaut sollen den Steuerpflichtigen hinsichtlich der Steuerbegünstigungen der §§ 13 ff. ErbStG in Auslandsfällen keine erhöhten Nachweispflichten treffen.

5. Persönliche Freibeträge

Einen wesentlichen Einfluss hat die Qualifikation als unbeschränkt oder beschränkt erbschaftsteuerpflichtig auf die persönlichen Freibeträge i.S.d. § 16 ErbStG. So gewährt das deutsche ErbStG dem Erwerber alle zehn Jahre einen persönlichen Freibetrag. Während jedoch im Falle der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht in Abhängigkeit vom Verwandtschaftsgrad ein Freibetrag zwischen 20.000 EUR und 500.000 EUR gewährt wird, steht beschränkt steuerpflichtigen Erwerbern lediglich ein Freibetrag von pauschal 2.000 EUR zu. Hierbei hat der Verwandtschaftsgrad keinen Einfluss auf die Höhe des Freibetrags. Dies stellt mithin einen erheblichen Nachteil im Vergleich zur unbeschränkten Steuerpflicht dar.

■ Fall 4

V unterliegt der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht. Sein Sohn S lebt in Kanada und ist dort unbeschränkt steuerpflichtig. Beide sind Gesellschafter einer kanadischen Kapitalgesellschaft. Im Jahr 2013 wurden die kanadischen Gesellschaftsanteile von V an S unentgeltlich übertragen.

Lösungshinweis: Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG unterliegt die Schenkung der deutschen Schenkungsteuer. Die Schenkung unterliegt der unbeschränkten Schenkungsteuer, wenn der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung oder der Erwerber zum Zeitpunkt der Steuerentstehung ein Inländer ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, 2 ErbStG).

V hatte zum Zeitpunkt der Schenkung einen deutschen Wohnsitz (§ 8 AO). Demzufolge unterliegt die gesamte (Welt-)Schenkungen dem Grunde nach der deutschen unbeschränkten Schenkungsteuer, unabhängig von der Tatsache, wo dieses Vermögen belegen ist. Die Schenkungsteuer entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (also in 2013). Der steuerpflichtige Erwerb bestimmt sich nach § 10 i.V.m. §§ 11, 12 ErbStG i.V.m. dem BewG. Steuerschuldner ist nach § 20 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich der Erwerber, bei einer Schenkung aber auch der Schenker. Sofern die Steuerbefreiungen nicht greifen, kann der Freibetrag nach § 16 ErbStG

Beschränkt
Steuerpflichtige bei
Höhe der Freibeträge
benachteiligt

Erblasser und Erbe
sind Gesellschafter
einer kanadischen
Kapitalgesellschaft

Freibetrag nach § 16
ErbStG, einmal im
10-Jahres-Zeitraum

beansprucht werden. Liegt ein Vater-Sohn-Verhältnis vor, bei dem V seinen Sohn beschenkt, ist ein Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Nr. 2 ErbStG (Steuerklasse I) von 400.000 EUR anzuwenden, obwohl S in Kanada seine steuerliche Ansässigkeit begründet. Der Freibetrag steht in einem 10-Jahres-Zeitraum einmal zur Verfügung.

Aufgrund des deutschen Welteinkommensprinzips kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen, sofern auch Kanada eine Besteuerung anstrebt. Ein DBA auf dem Gebiet der ErbSt/SchenkSt gibt es nicht, sodass ggf. innerstaatliche Methoden wie z.B. § 21 ErbStG angestrengt werden müssen. Der Erwerb des S von V ist nach § 30 ErbStG dem Finanzamt anzuzeigen.

PRAXISHINWEIS | Aus ertragsteuerlichem Blickwinkel ist mit der Schenkung ein Fall des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG ausgelöst worden, da S in Kanada seine steuerliche Ansässigkeit begründet (zur Abwendung des § 6 AStG s. Schmidt in PISStB 13, 41).

Achtung | Die Ungleichbehandlung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht und der daraus folgenden Höhe des Freibetrags ist mit dem freien Kapitalverkehr unvereinbar (EuGH 22.4.10, C-510/08, Mattner, EuZW 10, 461). Vor diesem Hintergrund besteht für Erwerbe ab dem 14.12.11 nach § 2 Abs. 3 ErbStG die Möglichkeit, auf Antrag insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden. Voraussetzungen dafür sind

- Erblasser und Erbe oder Schenker und Beschenkter sind im EU/EWR-Ausland ansässig,
- sie besitzen die Staatsangehörigkeit eines EU/EWR-Landes und
- es liegt ein Vermögensanfall mit Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG vor.

6. Erbschaftsteuer und Abkommensrecht

■ Fall 5

M mit Wohnsitz in Deutschland erbt ein in den USA belegenes wertvolles Kunstgemälde. Daneben hat der Erblasser eine noch nicht beglichene Bankverbindlichkeit für einen Konsumentenkredit bei einer US-Bank von 100.000 EUR. Sowohl nach deutschem als auch nach US-Steuerrecht soll die Bereicherung bei M für Zwecke der Erbschaftsteuer erfasst werden. Wie ist mit der eintretenden Doppelbesteuerung umzugehen?

Lösungshinweise: Aufgrund der äußerst beschränkten Anzahl an DBA auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, welche Deutschland abgeschlossen hat, ist das Abkommensrecht nur in Einzelfällen einschlägig (s. BMF 19.1.15, IV B 2 - S 1301/07/10017-06, BStBl I 15, 128).

MERKE | Es bestehen zum 1.1.15 Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern mit Dänemark (22.11.95, BStBl I 96, 1219 ff.), Frankreich (12.10.06, BStBl I 09, 1258 ff.), Griechenland (18.11.90/1.12.10, BStBl I 92, 173 ff.), Schweden (14.7.92, BStBl I 94, 422 ff.; Schweden erhebt seit 2004 keine Erbschaftsteuer mehr), der Schweiz (30.11.78, BStBl I 80, 594 ff.) und den Vereinigten Staaten (21.12.00, BStBl I 01, 65 ff.).



ARCHIV
Ausgabe 2 | 2013
Seite 41

Europarechts-
konforme
Ausgestaltung des
Freibetrags

Erbe mit Wohnsitz in
Deutschland erbt
Kunstgemälde aus
USA

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der deutschen Erbschaftsteuer. Aufgrund der Tatsache, dass M im Inland einen Wohnsitz hat, unterliegt der gesamte Erbfall dem Grunde nach der deutschen unbeschränkten Erbschaftsteuer, unabhängig von der Tatsache, dass es sich um einen US-Nachlass handelt. Steuerpflichtig ist damit der gesamte Vermögensanfall (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG; Welteinkommensprinzip). Zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung ist M nach Aufforderung durch das Finanzamt verpflichtet (§ 31 ErbStG). Die Erbschaftsteuer entsteht nach § 9 ErbStG, der steuerpflichtige Erwerb bestimmt sich nach § 10 i.V.m. §§ 11, 12 ErbStG i.V.m. dem BewG. Da auch die USA eine entsprechende Steuer erheben dürften (s. Cortez; IWB 11, 866 ff.), tritt eine Doppelbesteuerung ein, die über das DBA-ErbSt D/USA gelöst werden kann.

M hat in Deutschland einen Wohnsitz. Demzufolge ist M abkommensrechtlich in Deutschland ansässig, Art. 4 Abs. 1 DBA-ErbSt D/USA. M kann damit den Abkommenschutz beanspruchen (Art. 1 DBA-ErbSt D/USA). Das Nachlassvermögen ist sodann in die Art. 5 bis 8 DBA einzuordnen. Nach Art. 5, 6 und 8 DBA wird dem Belegenheitsstaat für unbewegliches Vermögen, Betriebsstättenvermögen und für Anteile an Personengesellschaften, die solche Vermögensgegenstände halten, ein Besteuerungsrecht eingeräumt. Damit kann grundsätzlich eine Doppelbesteuerung eintreten. Die Folgen einer solchen Doppelbesteuerung sollen über eine Steueranrechnung nach den Bestimmungen des Art. 11 Abs. 2 bis 7 DBA verhindert bzw. zumindest vermindert werden (Anrechnung der US-Steuer auf die deutsche Steuer).

Art. 9 DBA erfasst das nicht in den vorherigen Artikeln genannte Vermögen (Kunstgemälde) und stellt damit eine Auffangvorschrift dar. Hier hat nur – unbeachtet der Belegenheit des Vermögens – der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht. Allerdings bleibt Art. 11 Abs. 1 DBA-ErbSt D/USA unberührt. Danach können die USA das in Art. 9 DBA-ErbSt D/USA einzuordnende Vermögen (Kunstgemälde) besteuern, sofern die in Art. 11 Abs. 1 Buchst. a) DBA-ErbSt D/USA genannten Voraussetzungen (u.a. Erblasser war Staatsangehöriger der USA und hatte dort seinen Wohnsitz zum Zeitpunkt des Todes) erfüllt sind. Deutschland würde in diesem Fall die US-Steuer insoweit anrechnen (Art. 11 Abs. 3 Buchst. b) DBA-ErbSt D/USA).

Das Kunstgemälde kann damit sowohl in Deutschland als auch in den USA besteuert werden. Nach innerstaatlichem deutschem Recht richtet sich die Anrechnung der US-Steuer nach § 21 ErbStG. M tritt zudem in die Bankverbindlichkeit des Erblassers ein. Jedoch dürfte die Bankverbindlichkeit nicht mit dem Gemälde in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Entsprechend wäre die Schuld nicht nach § 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG abziehbar.

PRAXISHINWEIS | Beschränkt sich die Besteuerung auf einzelne Vermögensgegenstände nach § 2 Abs. 1 Nr. 3, § 19 Abs. 2 ErbStG, so können nur die mit diesen Vermögensgegenständen wirtschaftlich zusammenhängenden Schulden und Lasten berücksichtigt werden (§ 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG). Ist indes das deutsche Besteuerungsrecht an einem Nachlassgegenstand mittels eines DBA ausgeschlossen, so können die damit korrespondierenden Schulden im Inland ebenfalls nicht als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden.

Anwendungsfall für das jeweilige lokale ErbStR in den USA und in Deutschland

M unter Abkommenschutz

Steueranrechnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Bankschulden bei der US-Bank nicht abziehbar

7. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Aufgrund der international unterschiedlichen Erbschaftsteuersysteme sowie deren mangelnder Abstimmung, droht im grenzüberschreitenden Fall oftmals eine Doppel- oder (Mehrfach-)Besteuerung. Mangels einer entsprechenden Vielzahl an DBA auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, nimmt § 21 ErbStG (Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer) eine zentrale Stellung ein.

Bei der Freistellungsmethode darf der Wohnsitzstaat Vermögen, für das regelmäßig dem ausländischen Belegenheitsstaat ein primäres Besteuerungsrecht anerkannt wird, nicht besteuern. Sofern somit nach einem DBA die Freistellungsmethode vereinbart ist, verzichtet Deutschland auf die Besteuerung des jeweiligen Vermögens unter Anwendung des Progressionsvorbehalts i.S.d. § 19 Abs. 2 ErbStG. Die Anrechnungsmethode kommt alternativ dann zum Tragen, wenn der Vermögensanfall im Ausland besteuert wird und die Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 S. 1 ErbStG kumulativ vorliegen:

- Es ist ein Antrag auf Anrechnung zu stellen.
- Die ausländische Steuer muss der deutschen Erbschaftsteuer ähnlich sein.
- Die ausländische Steuer muss gezahlt sein und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegen.
- Die deutsche Erbschaftsteuer muss für das Auslandsvermögen nicht später als fünf Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der ausländischen Erbschaftsteuer entstanden sein.

Weiterhin kommt eine Anrechnung nur dann in Betracht, wenn der Anrechnungsbegehrende der unbeschränkten oder der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegt.

Wichtig | Der EuGH hat die beschränkte Anrechnungsmöglichkeit als europarechtskonform bestätigt. Ist indes nur ein Teil des Vermögens im Inland steuerpflichtig, ist die Anrechnung nach § 21 ErbStG ausgeschlossen (§ 21 Abs. 2 ErbStG, s. EuGH 12.2.09, Rs. Block, C-67/08, Slg. 09, I-883).

8. Ausblick

Mit der zunehmenden Mobilität der Steuerpflichtigen steigt auch die Bedeutung des internationalen Erbschaftsteuerrechts. Während im Ertragsteuerrecht ein dichtes DBA-Netz vorhanden ist, ist jenes Netz im ErbStG sehr lückenhaft. So bedarf es einer möglichst frühzeitigen (Erbfolge-)Planung des Vermögensübergangs, um – insbesondere im grenzüberschreitenden Kontext – überschießende Belastungen zu vermeiden. Dies setzt regelmäßig neben der Kenntnis des deutschen Erbschaftsteuerrechts solche des internationalen Erbschaftsteuerrechts voraus.

ZU DEN AUTOREN | Dipl. Kfm., MBA (International Taxation), Fachberater für Internationales Steuerrecht Sebastian Schmidt ist Steuerberater in Wetter/Ruhr (info@steuerkanzlei-wetter.de). StB Dr. Benjamin S. Cortez ist Mitarbeiter am Standort Stuttgart bei der Kanzlei Schlecht und Partner (b.cortez@schlecht-partner.de).

Anwendung der Freistellungs- oder Anrechnungsmethode

Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen

Antragsteller muss (erweitert) unbeschränkt steuerpflichtig sein

Möglichst frühzeitige Erbfolgeplanung