

Gemeinsame Veranstaltung der Steuerberaterkammer Köln
und der Rheinischen Notarkammer
am 10.03.2016

„Grenzüberschreitendes Erbschaftsteuerrecht“

Prof. Dr. Ursula Ley

Dr. Marc Jülicher

Die EU-Erbrechtsverordnung



Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

Kurze Einleitung

II. Praktische Fälle

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

I. Kurze Einleitung



- Keine Auswirkung der EU-ErbVO auf die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung.
- Getrennte Betrachtung des jeweiligen nationalen Erbschaftsteuerfalls unter Beachtung aller nationalen Normen der beteiligten Steuerordnungen.

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

I. Kurze Einleitung

1. Erbschaftsteuerpflicht (§ 2 ErbStG, § 4 AStG)

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

- Einer der Beteiligten (Erblasser/Schenker oder Erwerber) ist zur Zeit der Entstehung der Steuer ein Inländer.
- Ist der Erblasser/Schenker Inländer, erfolgt eine Besteuerung seines Weltvermögens.
- Ist der Erblasser/Schenker kein Inländer, greift die unbeschränkte Steuerpflicht nur für den Erwerb der Personen, die Inländer sind.
- Die Inländereigenschaft bestimmt sich nach dem steuerlichen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 8 AO) im Inland.

b) 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: Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht soll nicht durch kurzfristige Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland umgangen werden können.

1. Erbschaftsteuerpflicht (§ 2 ErbStG, § 4 AStG)

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

- Besteuert wird nur der Vermögensanfall, der aus Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG besteht, soweit (erweiterte) unbeschränkte Steuerpflicht nicht greift.
- Nach § 121 BewG gehören u.a. zum Inlandsvermögen:
 - inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen
 - inländisches Grundvermögen
 - inländisches Betriebsvermögen
 - Beteiligungen an Kapitalgesellschaften $\geq 10\%$ Beteiligungsquote
 - Nicht zum Inlandsvermögen gehört bspw. eine unbesicherte Forderung gegen eine Bank (Bank- oder Sparkonto).

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

I. Kurze Einleitung

2. Doppelbesteuerung

Inland	Ausland
unbeschränkte Steuerpflicht im Inland	keine Steuerpflicht im Ausland
unbeschränkte Steuerpflicht im Inland	beschränkte Steuerpflicht im Ausland
beschränkte Steuerpflicht im Inland	unbeschränkte Steuerpflicht im Ausland
unbeschränkte Steuerpflicht im Inland unbeschränkte Steuerpflicht im Ausland	



Doppelbesteuerung

3. Abmilderung der Doppelbesteuerung



Doppelbesteuerung


- (Teilweise) Abmilderung der Doppelbesteuerung durch
 - **Anrechnung nach § 21 ErbStG** (auf nationaler Ebene) oder durch
 - **Doppelbesteuerungsabkommen** (auf zwischenstaatlicher Ebene).

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

I. Kurze Einleitung

4. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern nur

- Dänemark vom 22. November 1995
 - Frankreich vom 3. April 2009
 - Griechenland vom 18. November/1. Dezember 1910
 - Schweden vom 14. Juli 1992
 - Schweiz vom 30. November 1978
 - USA vom 30. Dezember 1980/14. Dezember 1998
- 
- Zum Vergleich: über 130 DAB auf dem Gebiet der Einkommensteuer (laufende Verhandlungen oder bereits im Umsetzungsstadium mit über 50 weiteren Ländern).

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

I. Kurze Einleitung

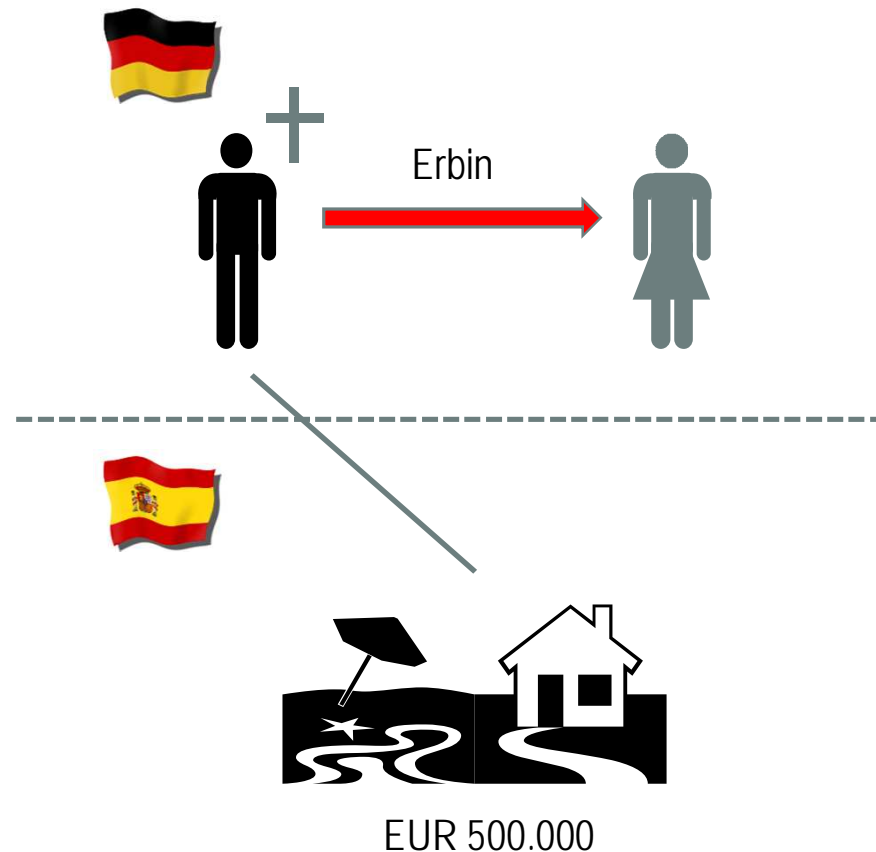
Praktische Fälle

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

1. Ferienhaus im Süden

Beispiel: Ernst Mühlbauer verstirbt. In seinen Nachlass fällt eine Ferienimmobilie in Spanien mit einem Wert von EUR 500.000. Der übrige Nachlass (Immobilien in Deutschland, Aktien-Depots und Festgeldkonten) hat einen Wert von EUR 5 Mio.

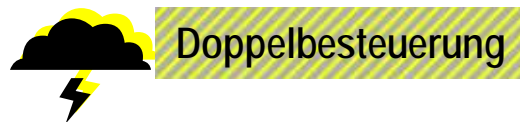


Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

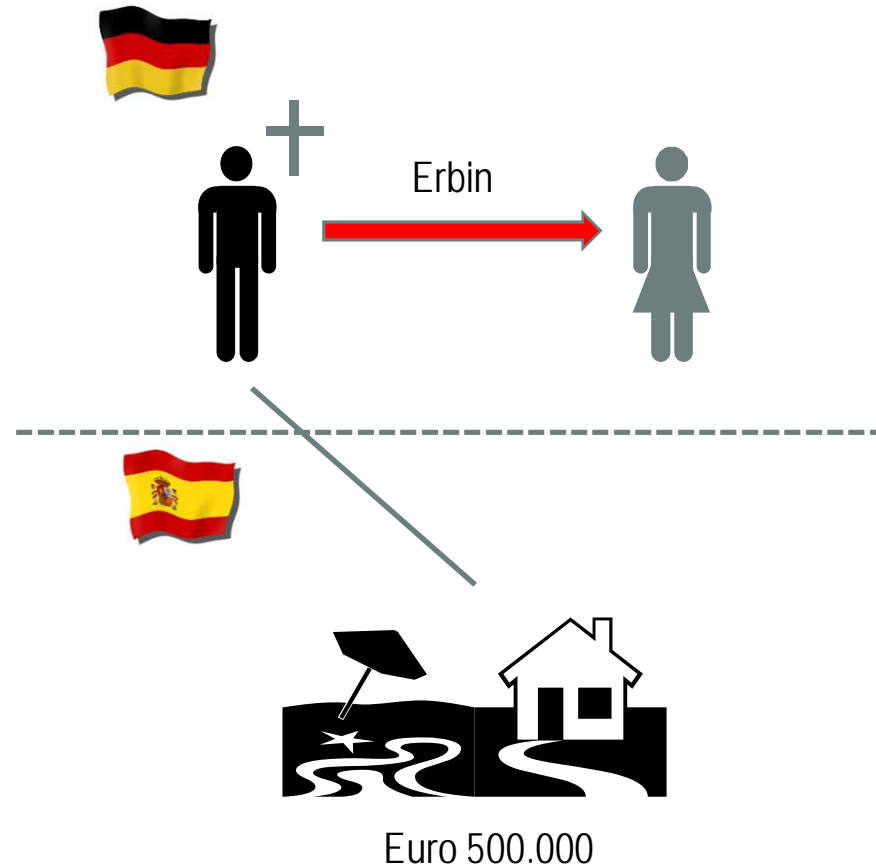
II. Praktische Fälle

1. Ferienhaus im Süden

Erbschaftsteuerliche Folgen bei einer Ferienimmobilie im Nachlass:



- Doppelbesteuerung, wenn auch der Belegenheitsstaat eine Steuer auf den Übergang der Immobilie von Todes wegen erhebt.



Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

1. Ferienhaus im Süden

a) Vergleich der Freibeträge



Ehegatten und Lebenspartner	500.000 €
Kinder	400.000 €
Enkel	200.000 €
übrige Personen der Steuerklasse I	100.000 €
Personen der Steuerklasse II	20.000 €
Personen der Steuerklasse III	20.000 €

Steuerklassen:

- I. Ehegatte, Lebenspartner, Kinder, Stiefkinder, Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder und Eltern und Voreltern (bei Erwerb von Todes wegen)
- II. Eltern und Voreltern (bei Schenkungen), Geschwister, Abkömmlinge 1. Grades von Geschwistern, Stiefeltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, geschiedener Ehegatte/Lebenspartner
- III. Übrige Erwerber



Steuerklasse I	15.956,87 € (für jedes Jahr, das der Erbe unter 21 Jahren ist, erhöht sich der Freibetrag um € 3.990,72, insgesamt aber nicht auf mehr als € 47.858,59)
Steuerklasse II	15.956,87 €
Steuerklasse III	7.993,46 €
Steuerklasse IV	Kein Freibetrag

Steuerklassen:

- I. Abkömmlinge und Adoptivkinder unter 21 Jahren
- II. Abkömmlinge und Adoptivkinder über 21 Jahre, Ehegatten, Eltern, Voreltern und Adoptiveltern
- III. Geschwister und deren Kinder, Schwiegereltern und -kinder
- IV. Verwandte ab dem 4. Grad der Seitenlinie und übrige Erwerber

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

1. Ferienhaus im Süden

b) Vergleich der Steuersätze



Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschl. ... Euro	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
über 26.000.000	30	43	50



Erbanfall	Steuerschuld	nächste Stufe	Prozentsatz übersteig. Betrag
0	0	7.993,46 €	7,65 %
7.993,46 €	611,50 €	7.987,45 €	8,50 %
15.980,91 €	1.290,43 €	7.987,45 €	9,35 %
23.968,36 €	2.037,26 €	7.987,45 €	10,20 %
31.955,81 €	2.851,98 €	7.987,45 €	11,05 %
39.943,26 €	3.734,59 €	7.987,45 €	11,90 %
47.930,72 €	4.685,10 €	7.987,45 €	12,75 %
55.918,17 €	5.703,50 €	7.987,45 €	13,60 %
63.905,62 €	6.789,79 €	7.987,45 €	14,45 %
71.893,07 €	7.943,98 €	7.987,45 €	15,30 %
78.880,52 €	9.166,06 €	39.877,15 €	16,15 %
119.757,67 €	15.606,22 €	39.877,15 €	18,70 %
159.634,83 €	23.063,25 €	79.754,30 €	21,25 %
239.389,13 €	40.011,04 €	159.388,41 €	25,50 %
398.777,54 €	80.855,08 €	398.777,54 €	29,75 %
797.555,08 €	199.291,00 €	größer als 797.555,08 €	34,00 %

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

1. Ferienhaus im Süden

c) Steuertarif der Erbschaftsteuer in Spanien



Multiplikator

Vorvermögen (= eigenes Vermögen des Erben)	Steuerklasse I und II	Steuerklasse III	Steuerklasse IV
bis 402.678,11 €	1,0000	1,5882	2,0000
> 402.678,11 € bis 2.007.380,43 €	1,0500	1,6676	2,1000
> 2.007.380,43 € bis 4.020.770,98 €	1,1000	1,7471	2,2000
über 4.020.770,98 €	1,2000	1,7471	2,4000

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

1. Ferienhaus im Süden

d) Berechnung der Erbschaftsteuer in Spanien



- (1) Ermittlung des Nettowerts des Vermögensanfalls
(realer Wert des Vermögensanfalls abzüglich Schulden, Belastungen und Kosten).
- (2) Abzug des Freibetrags.
- (3) Anwendung des Steuersatzes (unabhängig vom Verwandtschaftsgrad).
- (4) Anwendung des Multiplikators auf den Steuerbetrag (abhängig vom Vorvermögen des Erwerbers berechnet nach den Regeln der Vermögensteuer und abhängig vom Verwandtschaftsgrad).

Der absolute Höchststeuersatz beträgt theoretisch 81,6 % (Steuerklasse IV und Vorvermögen des Erwerbers von über EUR 4.020.770,98).

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle



Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

1. Ferienhaus im Süden



e) Neuerungen im spanischen Erbschaftsteuerrecht

- Nebeneinander von nationalem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz und regionale Erbschaft- und Schenkungsteuergesetze der autonomen Regionen.
- Regionales Recht geht nationalem Recht vor und sieht wesentlich niedrigere Steuersätze vor.
- Rechte der autonomen Regionen bisher nur für in Spanien ansässige Steuerpflichtige, die sich mehr als 183 Tage im Jahr in Spanien aufgehalten haben.
- Urteil des EuGH vom 3.9.2014 (Az. C-127/12): Ungleichbehandlung von in Spanien ansässigen Steuerpflichtigen (Steuerinländer) und nicht in Spanien ansässigen Steuerpflichtigen (Steuerausländer) verstößt gegen EU-Recht.
- Seit 1.1.2015 keine Unterscheidung mehr zwischen Steuerinländern und Steuerausländern.
- Niedrigere Steuersätze in Autonomieregionen gelten auch für Steuerausländer.

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle



1. Ferienhaus im Süden – Beispiele Autonome Regionen

Andalusien	Nachkommen, Ehegatte, Eltern (Erben der Gruppe I und II): 0% Erbschaftssteuern, wenn Bemessungsgrundlage ≤ 175.000 €
Balearen	Erhöhte Freibeträge, Steuersatz für Erben der Gruppe I und II: 1%
Murcia	Steuersatz für Erben der Gruppe I und II: 1% Erbschaftssteuern, wenn Bemessungsgrundlage ≤ 175.000 €
Valencia	Steuersatz für Erben der Gruppe I und II: 1%
Kanarische Inseln	Steuersatz für Erben der Gruppe I und II: 0,1% Erbschaftssteuern
Madrid	Steuersatz für Erben der Gruppe I und II: 1% Erbschaftssteuern
Katalonien	Freibeträge: Ehegatten 500.000 € und Kinder 275.000 € Steuersätze zwischen 7% und 32% (5 statt 16 Progressionsstufen)

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle



1. Ferienhaus im Süden

f) Fazit

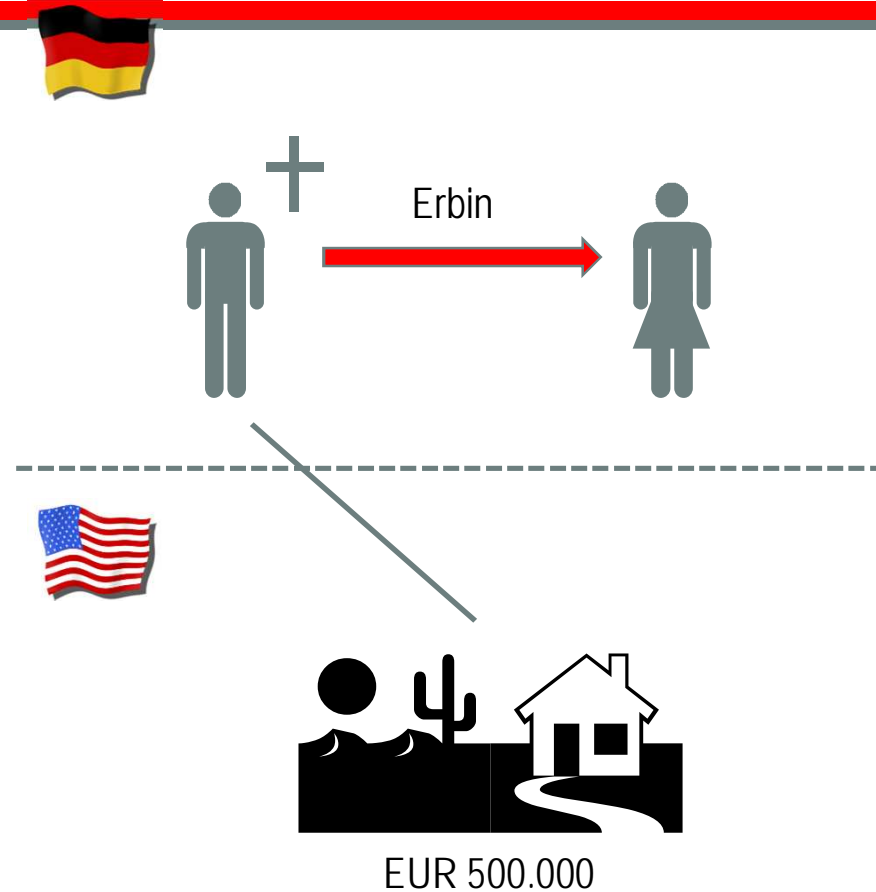
- Entwarnung in einigen Autonomieregionen.
- Kommt Bundessteuer zum Tragen: hohe Besteuerung in Spanien.
- Hinweis: Kapitalgesellschaftsstruktur allerdings problembehaftet.
 - Verdeckte Gewinnausschüttung durch unentgeltliche Nutzung.
 - Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG.
 - Wegzugsbesteuerung durch Änderung des DBA-Spaniens?

Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

1. Ferienhaus in Florida

Abwandlung: Die Ferienimmobilie befindet sich in Miami Beach, Florida. Sie hat umgerechnet ebenfalls einen Wert von EUR 500.000.

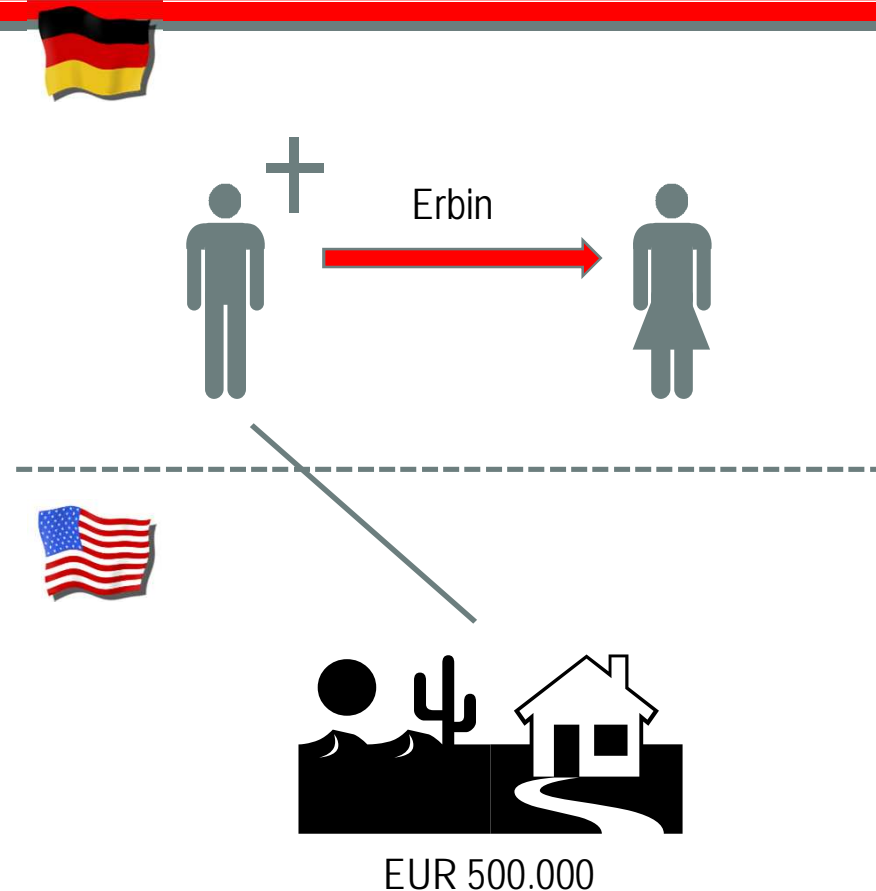


Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

1. Ferienhaus in Florida

- Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern.
- Primäres Besteuerungsrecht: „Ansässigkeit“ i.S.d. ErbSt-DBA-USA.
- Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen auch des Belegenheitsstaates (Art. 5 ErbSt-DBA-USA).
- Abmilderung der Doppelbesteuerung (bei Ansässigkeit i.S.d. ErbSt-DBA-USA in Deutschland): Anrechnung der in den USA zu zahlenden Erbschaftsteuer auf die entsprechende deutsche Erbschaftsteuer (Art. 11 Abs. 3 Ziff. a ErbSt-DBA-USA).



Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle



1. Ferienhaus in Florida

Besteuerung von Nachlässen in den USA

- Besteuerung sowohl auf Bundesebene (Federal Estate Tax) als auch auf Ebene der einzelnen Bundesstaaten (State Estate Tax oder State Inheritance Tax).
- In Florida wird auf Ebene des Bundesstaates keine Erbschaftsteuer erhoben.

Federal Estate Tax

= Nachlasssteuer auf den ungeteilten Nachlass

- Freibeträge:
 - unbeschränkter Steuerpflicht („citizens“ und „resident aliens“): 5.430.000 US-\$ (2015) und Steuerfreiheit bei Übertragung auf den Ehegatten
 - bei beschränkter Steuerpflicht („non-resident aliens“): 60.000 US-\$.
 - Ehegattenfreibetrag auch für „non-resident aliens“ lt. Art. 10 Abs. 6 DBA auf Antrag in Höhe des geltenden Steuerfreibetrags u.a. Vergünstigungen nach Art. 10 DBA.

Die Besteuerung von Erbfälle mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

1. Ferienhaus in Florida



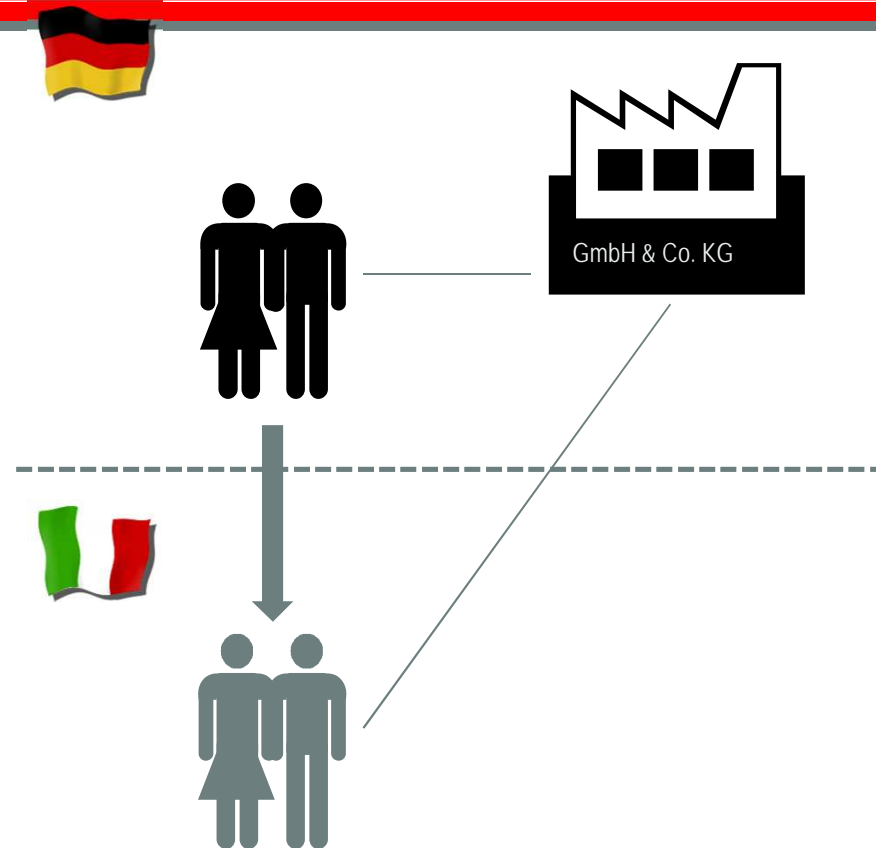
Spalte A Steuerbarer Betrag über	Spalte B Steuerbarer Betrag nicht über	Spalte C Steuer auf Betrag in Spalte A	Spalte D Steuersatz für Betrag über Betrag nach Spalte A
\$ 0	\$ 10,000	\$ 0	18%
\$ 10,000	\$ 20,000	\$ 1,800	20%
\$ 20,000	\$ 40,000	\$ 3,800	22%
\$ 40,000	\$ 60,000	\$ 8,200	24%
\$ 60,000	\$ 80,000	\$ 13,000	26%
\$ 80,000	\$ 100,000	\$ 18,200	28%
\$ 100,000	\$ 150,000	\$ 23,800	30%
\$ 150,000	\$ 250,000	\$ 38,800	32%
\$ 250,000	\$ 500,000	\$ 70,800	34%
\$ 500,000	\$ 750,000	\$ 155,800	37%
\$ 750,000	\$ 1,000,000	\$ 248,300	39%
\$ 1,000,000	-----	\$ 345,800	40%

Die Besteuerung von Erbfälle mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

2. Wegzug und Halten einer Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft

Beispiel: Ernst Mühlbauer war ein sehr erfolgreicher Unternehmer. Seine Firma, die Mühlbauer GmbH & Co. KG mit Sitz in Stuttgart-Feuerbach, stellt Fenster und spezielle Glastüren her. Da er nun seit einiger Zeit im Ruhestand ist, entschließt er sich, zusammen mit seiner Ehefrau Renate in die Toskana auszuwandern. Er hat bereits vor einiger Zeit im Wege der vorweggenommen Erbfolge einen Anteile an der Mühlbauer GmbH & Co. KG auf seinen Sohn Michael übertragen. Er selbst verfügt noch über einen Anteil von 51 % an der Mühlbauer GmbH & Co. KG.

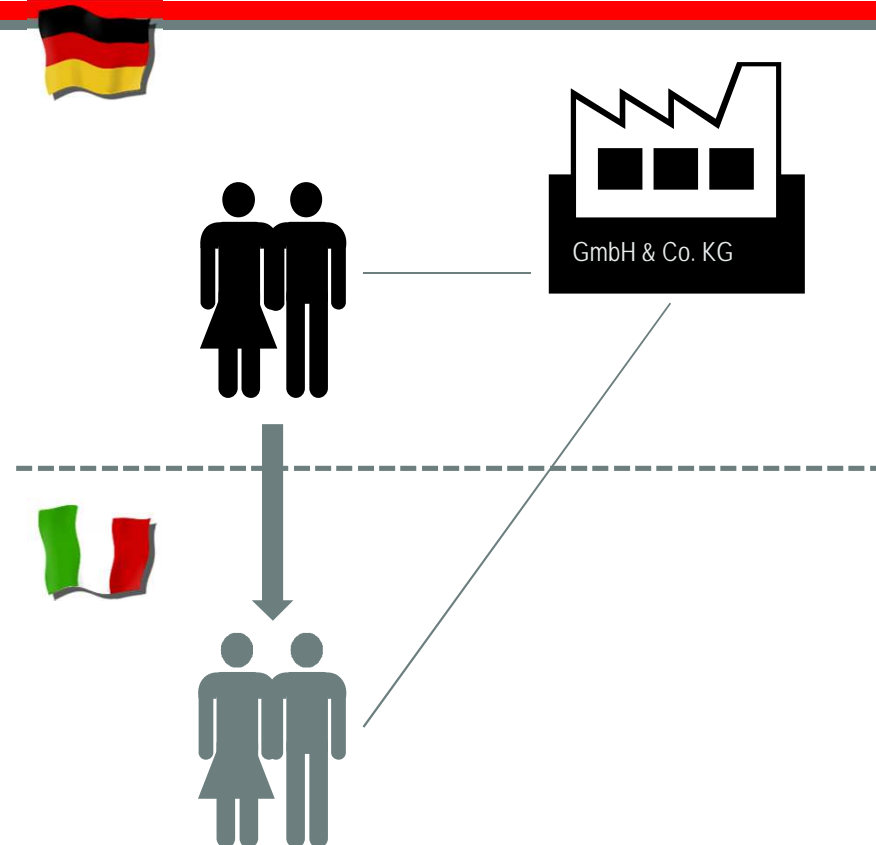


Die Besteuerung von Erbfälle mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

2. Wegzug und Halten einer Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft

- Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht durch Anknüpfung an Erben.
- Erblasser nicht länger als 5 Jahre im Ausland: Erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht.
- Erblasser und Erben = Steuerausländer: beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland.
- Besteuerung in Deutschland: Betriebsvermögen = Inlandsvermögen.



Die Besteuerung von Erbfälle mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

2. Wegzug und Halten einer Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft



Erbschaftsteuer in Italien

Begünstigte	Freibetrag	Steuersatz
Ehepartner, Verwandte in direkter Linie	1 Mio. €	4 %
Geschwister	100.000 €	6 %
Verwandte bis zum 4. Grad, Verschwägerete in direkter Linie und in Nebenlinie bis zum 3. Grad	-	6 %
Übrige Erwerber	-	8 %

Immobilien

Hypothekensteuer

- 50 € bzw. 200 € für den Hauptwohnsitz des Erblassers
- 2 % des Wertes des übrigen Grundbesitzes

Katastersteuer

- 50 € bzw. 200 € für den Hauptwohnsitz des Erblassers
- 2 % des Wertes des übrigen Grundbesitzes

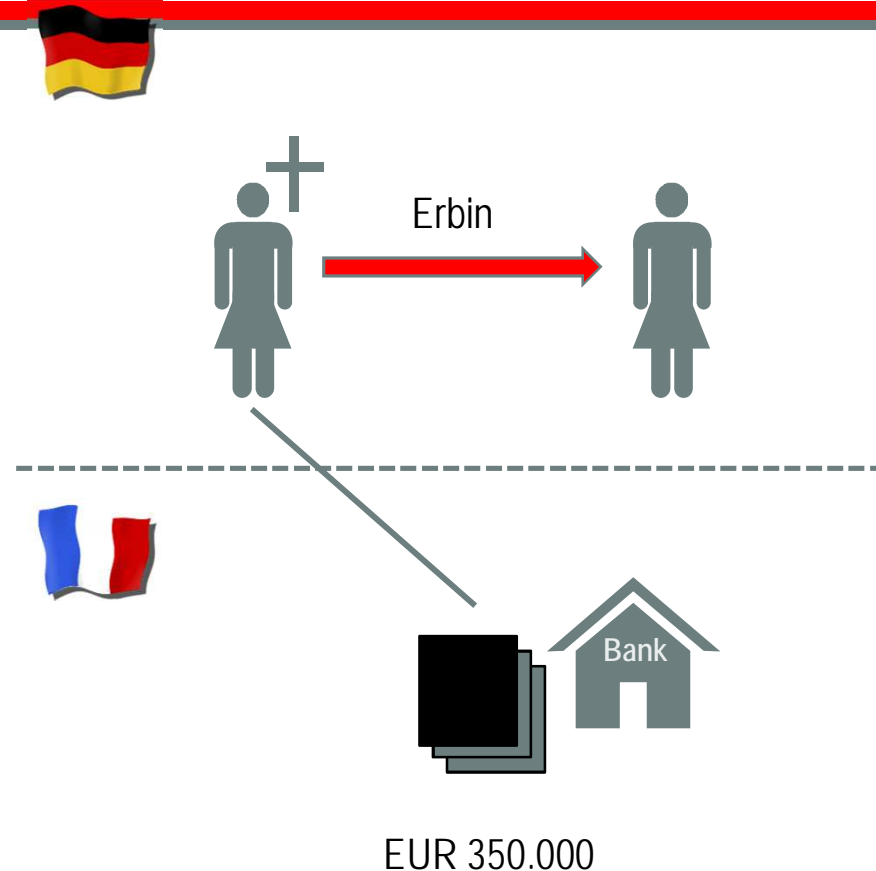
Die Besteuerung von Erbfälle mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

3. Konto und Wertpapiere im Ausland und erbschaftsteuerliche Folgen

Beispiel: Im April 2000 verstarb die 89jährige Mathilde Müller, die bis zuletzt in Stuttgart-Degerloch lebte. In ihrem Testament bestimmte sie ihre einzige Nichte, Renate Mühlbauer, die in Ludwigsburg wohnt, zur Alleinerbin. In den Nachlass von Frau Müller fällt in Deutschland und in Frankreich angelegtes Kapitalvermögen und Bargeld mit einem Gesamtwert von rd. EUR 400.000. Das französische Kapitalvermögen hat einen Wert von rd. EUR 350.000.

(Fall nach BFH v. 19.6.2013, BStBl. II 2013, 746)



Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

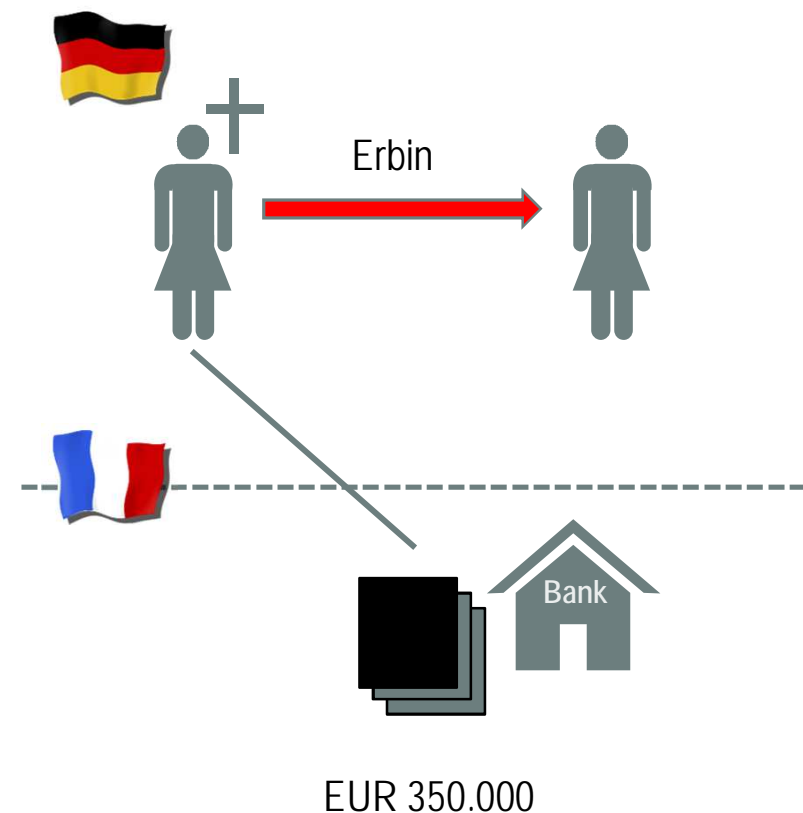
3. Konto und Wertpapiere im Ausland und erbschaftsteuerliche Folgen

Deutschland

- Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (Wohnsitzes der Erblasserin).
- Erbschaftsteuer auf den gesamten Nachlass (EUR 400.000): rd. EUR 140.000 (35 %).

Frankreich

- Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht hinsichtlich des Inlandsvermögens.
- Private Bankguthaben und festverzinsliche Wertpapiere (nach französischem Recht) = Inlandsvermögen.
- Erbschaftsteuer auf den französischen Teil des Nachlasses (EUR 350.000): rd. EUR 190.000 (55 %).



Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

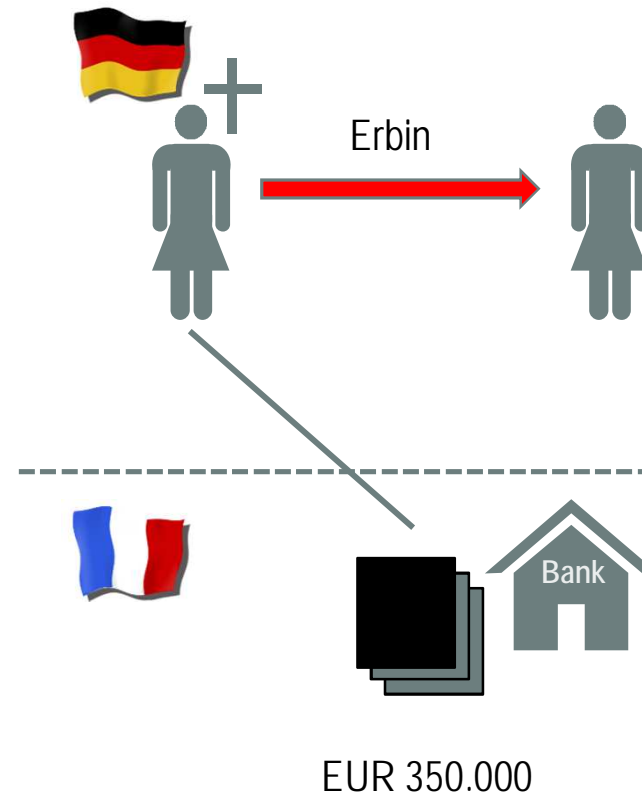
II. Praktische Fälle

3. Konto und Wertpapiere im Ausland und erbschaftsteuerliche Folgen



Doppelbesteuerung

- Keine Anrechnung nach § 21 ErbStG!
- Grund: Definition des Auslandsvermögens in § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG:
„alle Vermögensgegenstände der in § 121 BewG genannten Art, die auf einen ausländischen Staat entfallen...“
- Kein Verstoß gegen EU-Recht.
- Kein Abzug der Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit.
- Seit 2009: Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Frankreich – ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates.



Die Besteuerung von Erbfällen mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

3. Konto und Wertpapiere im Ausland und erbschaftsteuerliche Folgen



Erbschaftsteuer in Frankreich

- **Steuersatz Verwandte in gerader Linie**

Vermögen nach Freibetrag	Steuersatz
bis 8.072 €	5 %
8.072 € - 12.109 €	10 %
12.109 € - 15.932 €	15 %
15.932 € - 552.324 €	20 %
552.324 € - 902.838 €	30 %
902.838 € - 1.805.677 €	40 %
mehr als 1.805.677 €	45 %

- **Steuersatz übrige Erwerber**

Erwerber	Vermögen nach Freibetrag	Steuersatz
Geschwister	bis 24.430 €	35 %
Geschwister	über 24.430 €	45 %
Verwandte bis 4. Grad	insgesamt	55 %
Sonstige Erwerber	insgesamt	60 %

Die Besteuerung von Erbfälle mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle

3. Konto und Wertpapiere im Ausland und erbschaftsteuerliche Folgen



Erbschaftsteuer in Frankreich

Freibeträge

Erwerber	Freibetrag
Ehegatten und Lebenspartner (PACS)	steuerfrei
Verwandte gerader Linie	100.000 €
Geschwister	15.932 €
Neffen und Nichten	7.967 €
Behinderte und Arbeitsunfähige	159.325 €
Sonstige Erwerber	1.520 €

Die Besteuerung von Erbfälle mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle



3. Konto und Wertpapiere im Ausland und erbschaftsteuerliche Folgen

Hinweis zur Strukturierung von Auslandsvermögen

Anlage von Konten und Halten von beweglichen körperlichen Gegenständen (Hausrat, Kunst, Boote) – ohne Wohnsitz eines Beteiligten im Ausland

- **nur** in Staaten, die bei bloß beschränkter Steuerpflicht dieses Vermögen grundsätzlich oder aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht erfassen (z.B. Dänemark, Frankreich, Schweiz und USA, soweit das DBA vom einzelnen Bundesstaat anerkannt wird);
- **Hinweis USA:** Umschreibung von Konten sehr aufwändig und langwierig
- **nicht** in Staaten, die (ohne ErbSt-DBA mit Deutschland) dieses Vermögen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfassen (z.B. Großbritannien, Irland, Spanien, Italien).

Die Besteuerung von Erbfälle mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle



Die Besteuerung von Erbfälle mit Auslandsberührung

II. Praktische Fälle



4. Fazit

- Bei Auslandsvermögen ist eine frühzeitige Planung erforderlich, um Doppelbesteuerung zu vermeiden oder abzumildern.
- Ausländisches Steuerrecht ist von erheblicher Bedeutung. Ein ausländischer Steuerberater ist unerlässlich. Es gibt wenige Standardlösungen.

Gemeinsame Veranstaltung der Steuerberaterkammer Köln
und der Rheinischen Notarkammer
am 10.03.2016

„Grenzüberschreitendes Erbschaftsteuerrecht“

Prof. Dr. Ursula Ley

Dr. Marc Jülicher

- In Deutschland ist das Güterstatut grundsätzlich durch tatsächliche Umstände nicht wandelbar, so dass ein einmal ermitteltes Güterrecht sich nicht durch Umzug, sondern nur durch eine ausdrückliche Rechtswahl später ändern kann (vgl. zum Ganzen *Mankowski*, in Staudinger, BGB-Komm., 2011, Art. 15 EGBGB Rz. 31 ff.).
- Im Ausland dagegen, insbesondere in angloamerikanischen Staaten, ist wie im Erbrecht auch das Güterrecht zumindest für bewegliches Vermögen häufig wandelbar.
- Wird deshalb von deutscher Seite auf ein ausländisches Güterrecht verwiesen, das selbst beweglich ist, kann wegen der Gesamtverweisung im deutschen IPR (Art. 4 Abs. 1 S. 1 EGBGB) das Güterrecht auch für ein deutsches Gericht durch bloßen Umzug beweglich werden und sich ändern.

- Nach § 5 Abs. 2 ErbStG ist auch die - bis zum Datum der Eheschließung - rückwirkende Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft innerhalb des geltenden deutschen Güterrechts zulässig.
- Nicht zulässig ist die rückwirkende internationale Rechtswahl des deutschen Güterrechts (vgl. dazu *Palandt/Thorn*, Art. 15 EGBGB Rz. 21: Wirkung nur „ex-nunc“; vgl. auch HE 5.1 Abs. 3 ErbStR 2011).
- Regelgüterstand in allen islamisch geprägten Staaten ist die Gütertrennung der Scharia, wegen der in Fällen ggf. noch zulässiger Polygamie andernfalls nicht möglichen güterrechtlichen Abwicklung.

- **Beispiel:**

- *Der Jordanier J und die Deutsche D haben in Jordanien geheiratet und dort zunächst 2 Jahre vor dem Zuzug nach Deutschland gelebt. Sie überlegen nunmehr, bei Fortbestehen der Ehe, den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft zu beenden und die Zugewinnausgleichsforderung zu Gunsten der D auszugleichen.*

1. Aus deutscher Sicht haben die beiden ohne gemeinsame Staatsangehörigkeit mit erstem Ehesitz in Jordanien nach jordanischem Güterrecht geheiratet (Art. 15 Abs. 1 i. V. m. Art. 14 Abs. 1 Nr. 2 EGBGB). Es gilt regelmäßig: Kein Rückverweis aus Aufenthaltsrecht (Staudinger/Hausmann, Art. 14 Rz. 88). In Jordanien ist Regelgüterstand die Gütertrennung.

2. Das Güterstatut verändert sich aus deutscher Sicht durch Änderung tatsächlicher Umstände (Staatsangehörigkeitswechsel oder Wohnsitzwechsel) nicht. Das sieht Jordanien genauso (Staudinger/Hausmann, Art. 4 Anh. Rz. 813). Es besteht ohne Rechtswahl in einem Ehevertrag keine Zugewinnngemeinschaft, wenn zu Beginn der Ehe Gütertrennung galt.

Probleme der Anrechnung nach § 21 ErbStG

Zeitliche Voraussetzungen des § 21 ErbStG

- Beispiel

Ein in Belgien ansässiger Schenker schenkt seinem in Deutschland ansässigen Sohn einen Geldbetrag. Sechs Monate später verstirbt der Erblasser. Die Schenkung des Geldbetrages ist unmittelbar in Deutschland besteuert worden. Der Tod innerhalb von drei Jahren nach der Schenkung führt in Belgien dazu, dass die Schenkung als fiktiver Nachlass der Erbschaftsteuer unterliegt. Belgien rechnet nie ausländische Schenkungssteuern an. Gegen die Anrechnung in Deutschland spricht nicht der Auslandsvermögens-begriff, der bei nur in Deutschland ansässigem Erwerber weit ist (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG). Jedoch ist die deutsche Steuer nicht nach der belgischen Steuer (innerhalb von fünf Jahren), sondern umgekehrt vorher (nämlich sechs Monate vorher) entstanden. Sind die zeitlichen Voraussetzungen der Anrechnung iSd § 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG) erfüllt?

Ergebnis: Ja, reine Höchstgrenze ohne Vorgabe für Zeitfolge der Steuerentstehung (FG Köln v. 29.6.2011, EFG 2012, 152, rkr.).

Achtung: Bei Schenkung unter Nießbrauchs- oder Widerrufsvorhalten entsteht die Steuer im Ausland oft erst bei Erlöschen der Rückbehalte des Schenkers. Fallen beide Zeitpunkte mehr als 5 Jahre auseinander, scheidet aus deutscher Sicht immer noch jede Anrechnung ausländischer Steuer aus.

Qualifikationskonflikte (1)

Fall 1 (BFH v. 4.7.2012 II R 38/10, BStBl. II 2012, 782):

Die in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtigen, in Frankreich wohnhaften deutsch-stämmigen Eheleute möchten davon profitieren, dass bei einer Gütergemeinschaft in Frankreich der Erwerb des Anteils am Gesamtgut des Verstorbenen durch den Überlebenden steuerfrei ist, eine Besteuerung der Kinder also erst beim Tod des Letztversterbenden einsetzt. Sie vereinbaren deshalb eine verlängerte Gütergemeinschaft mit Anwachsungsklausel für all ihr französisches und ihr deutsches bewegliches Vermögen, das sie zuvor in jeweils hälftigen Bruchteilseigentum gehalten haben (daher kein Schenkungstatbestand bei Begründung der Gütergemeinschaft nach § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Später stirbt die Ehefrau zuerst.

Qualifikationskonflikte (2)

- Erbschaftsteuerliche Behandlung in Deutschland?
 - Beim Tod der Ehefrau erwirbt der Ehemann in Frankreich steuerfrei. In Deutschland könnte § 4 ErbStG, die Fiktion des Soforterwerbes der Kinder bei deutscher fort-gesetzter Gütergemeinschaft (§ 1483 BGB; dort Mitverwaltungsrecht der Kinder), greifen. Sie wurde für ausländische Gütergemeinschaften allerdings in der Rspr. früher generell verneint (vgl. RFH v. 17.02.1944, RFHE 54, 58) und greift wohl auch generell nicht bei alleiniger Anwachsung und bei alleiniger Verwaltung durch den überlebenden Ehepartner.
 - Beim Tod des Ehemannes erwerben die Kinder dessen Anteil am vormaligen Gesamtgut und den Anteil der vorverstorbenen Ehefrau. In Frankreich tritt jetzt (erstmal) die Steuerpflicht der Kinder für den gesamten Erwerb ein. In Deutschland wird bereits zuvor (zusätzlich) der Ehepartner nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG besteuert.

Qualifikationskonflikte (3)

Fall 2:

In Großbritannien kann ein Erwerber innerhalb von zwei Jahren den Erwerb zugunsten einer bestimmten Person zurückweisen („Deed of Repudiation“). Der Enderwerber erwirbt dann nur einmal steuerpflichtig nach dem ersten Zuwender.

- Erbschaftsteuerliche Behandlung in Deutschland?
 - Eine bedingte Erbausschlagung sieht das BGB nicht vor (§ 1953 BGB). Es ist, bei Steuerpflicht des Erwerbers von Todes wegen, eine zweite Schenkung durch Verzicht des Zurückweisenden anzunehmen, als Letzterwerb unter Lebenden nicht nach § 27 ErbStG ermäßigt. Eine Zurückweisung eines Rechtes aufgrund Vertrages zugunsten Dritter (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, § 333 BGB) scheidet wohl aufgrund fehlenden Vertrages bei einer Erbeinsetzung aus.

Begünstigungen für Betriebsvermögen In- und Ausland (1)

	Regelungen in Deutschland	Beispielhafte Regelungen in ausländischen Staaten
Begünstigte Erwerber	Keine Einschränkungen, weil sachliche Befreiung	Spanien: Ehepartner, Abkömmlinge in gerader Linie, auch Adoptivkinder
Begünstigtes Vermögen	Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften, LuF-Vermögen, zunächst auch Investmentgesellschaften	Zumeist keine Begünstigungen von Investmentgesellschaften, etwa in Irland („excluded business“), Großbritannien (kein Handel mit Grundstücken oder Wertpapieren; kein Halten nur von Beteiligungen), ähnlich in Spanien; „Kleinbetrieb“ in Ungarn
Vorbesitzzeiten	In Deutschland nicht gegeben, ggf. für junges Verwaltungsvermögen relevant	Teilweise differenzierend nach Erbfall oder Schenkung zu Lebzeiten, z.B. in Großbritannien; Irland (hier: zwei Jahre bei Tod bzw. fünf Jahre bei Schenkung), Spanien (zehn Jahre!), Niederlande (ein bzw. fünf Jahre)
Mindestzahl der Arbeitnehmer	in Deutschland nein	in Belgien 5 AN im EU-/EWR-Raum
Verwaltungsvermögenstests	§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, quotaler und zeitlicher Test (im Hinblick auf junges Verwaltungsvermögen), Quoten 50 oder 10 % (bei Vollbefreiung)	Niederlande: Verwaltungsvermögenshöchstgrenze 5 %

Begünstigungen für Betriebsvermögen In- und Ausland (2)

	Regelungen in Deutschland	Beispielhafte Regelungen in ausländischen Staaten
Mindestbeteiligungsquote bzw. Mindestübergangsquote	Mindestbeteiligungsquote nur bei Kapitalgesellschaften (mehr als 25 %), keine Mindestübergangsquote	50 % Beteiligungsquote in Belgien, (ggfs. mit bestimmten Familienangehörigen zusammen) 34 % (Mindestübergang) bzw. 20 % bei börsennotierter Gesellschaft in Frankreich, Übergang von 10 % in Belgien oder Finnland bzw. einer „Kontrollbeteiligung“ (nur einmal möglich) in Italien, 5 % (allein) bzw. 20 % (zusammen mit anderen) Mindestbeteiligung in Spanien. Anderer Ansatz in Großbritannien, dort volle Steuerfreiheit ab 25 %, darunter Abschlag von 50 %
Tätigkeit des Übergebers, Einkommensrelevanz des Betriebsvermögens	Tätigkeit nicht relevant; keine Prüfung auf quotalen Beitrag zum Einkommen etc.	Belgien: persönliche Leitung. Frankreich: Tätigkeit bei Gesellschaft oder Leitungstätigkeit muss Haupttätigkeit sein oder fünf Jahre ausgeübt werden. Beitrag zum Einkommen aus Tätigkeiten mindestens 50 % in Spanien. Aufgabe der Tätigkeit des Zuwenders in Spanien.

Begünstigungen für Betriebsvermögen In- und Ausland (3)

	Regelungen in Deutschland	Beispielhafte Regelungen in ausländischen Staaten
Begünstigung von Substanz oder Nießbrauchsrecht	Einschränkungen bei der Begünstigung einer Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt von Betriebsvermögen bei Verfehlung der Mitunternehmerschaft des Beschenkten; nur bei Betriebsvermögen auch Begünstigungsfähigkeit des mitunternehmerischen Zuwendungsnißbrauchs.	Regelmäßig keine Begünstigung eines übergehenden Nießbrauchsrecht. In Frankreich ist der Vorbehalt des Nießbrauchs immer nur dann unschädlich, wenn das Stimmrecht des Nießbrauchers auf Gewinnverteilungsbeschlüsse beschränkt ist.
Umfang der Befreiung	Regelverschönerung 85 %, Vollbefreiung unter verschärften Voraussetzungen, aber betraglich unbegrenzt.	Umfang der Befreiung abhängig von Beteiligungshöhe oder Zusammensetzung des Vermögens (so Großbritannien „wholly or mainly“-Test), betragliche Höchstgrenze für Vollbefreiung z.B. in den Niederlanden (bis EUR 1 Mio., darüber 83 %). Abschläge in Großbritannien 100 oder 50 %.

Begünstigungen für Betriebsvermögen In- und Ausland (4)

	Regelungen in Deutschland	Beispielhafte Regelungen in ausländischen Staaten
Nachsteuerregelung: Frist	Deutschland fünf oder sieben Jahre	Belgien: fünf Jahre; Finnland: fünf Jahre; Frankreich: fünf Jahre; Großbritannien: abgeschafft, vormals sieben Jahre; jedoch kein wirksamer Verkaufsvertrag bei Übertragung zulässig; Irland: sechs Jahre; Italien: fünf Jahre; Spanien: zehn Jahre.
Nachsteuerregelung: Tatbestände	Veräußerung und ähnliche Vorgänge; (ggf. Reinvestitionsprivileg), Entnahmen, Lohnsummenverfehlung	Im Regelfall Veräußerung, tw. auch Reinvestitionsprivileg (Irland); ggf. Entnahmen (Belgien)
Ausmaß der Nachsteuer	Bei Veräußerungen zeitanteilig ermittelt, in anderen Fällen (Überentnahme oder Lohnsummenverfehlung) auch prozentual	Teilweise volle Nachsteuer („Fallbeil“), teilweise zeitanteilig (z.B. Irland)

Begünstigungen für Betriebsvermögen In- und Ausland (5)

	Regelungen in Deutschland	Beispielhafte Regelungen in ausländischen Staaten
Sicherung der Nachsteuererhebung	Anzeigepflicht des Erwerbers (§ 13a Abs. 6 ErbStG)	Tw. zwingende Verpflichtung zivilrechtlich durch Erblasser, Schenker oder Erwerber nicht zu veräußern (so Frankreich, schriftliche Erklärungen mit Vorlage bei der Finanzverwaltung).
Verzinsung, Sanktionen im Nachsteuerfall	Keine Verzinsung, keine Sanktion	Teilweise Verzinsung, z.B. in Italien Zinspflicht und Sanktion i.H.v. 30 % des Steuerbetrages in Italien
Alternativen zu Begünstigungen, z.B. niedrigere Bewertung	Verfassungsrechtlich nicht mehr zulässig seit ErbStG 2009	An Stelle von Verschonungsregelung z.B. in Finnland (ab 10 % Beteiligung, 5 Jahre Haltefrist) oder den USA angewandt; „Nettovermögen“ (EK = Eigenkapital) in Dänemark, Luxemburg oder Türkei
Stundung	Selten (§ 28 ErbStG)	Bulgarien 1 Jahr mit 10 % (!) Zinsen