

# Vermögen im Ausland – was sind die steuerlichen Folgen?



Dr. Bertram Layer, Steuerberater, Stuttgart;  
Günther Claß, Dipl.-Jurist, Dipl.-Betriebswirt (BA), Stuttgart

Im Zuge der zunehmenden Internationalisierung findet auch bei Familienunternehmen und den dahinter stehenden Familien ein Aufbau von betrieblichem und privatem Vermögen im Ausland statt. Der nachfolgende Beitrag gibt anhand eines

Beispielfalles einen Überblick über die ertragsteuerlichen und erbschaftsteuerlichen Folgewirkungen von Vermögen im Ausland und gibt praktische Hinweise zur Optimierung der steuerlichen Situation, gerade vor dem Hintergrund der Besteuerungswirkungen im In- und Ausland.

## I. Einleitung

Eine Vielzahl von in Deutschland ansässigen Familienunternehmen investiert aufgrund der Globalisierung der Märkte zunehmend im Ausland, z.B. indem dort Produktions- oder Vertriebsgesellschaften begründet werden. Aber nicht nur das betriebliche Vermögen wird internationaler, auch das Privatvermögen der Unternehmerfamilie befindet sich heute nicht mehr nur in Deutschland. Dies zeigt exemplarisch auch das in Heft 2/2014 dieser Zeitschrift besprochene Urteil des BFH zu einer in Spanien belegenen Ferienimmobilie.<sup>1</sup>

Die damit einhergehenden steuerlichen Fallstricke werden allerdings aufgrund der national geprägten Denk- und Sichtweise häufig verkannt und führen in der Praxis bei Aufgriff durch die Finanzverwaltung teilweise zu erheblichen Steuerbelastungen. Anhand eines Beispielfalles soll ein Überblick über die ertrag- und erbschaftsteuerlichen Folgewirkungen von Vermögen im Ausland vermittelt werden.<sup>2</sup>

Der Familienunternehmer Max Mustermann (M) ist gemeinsam mit seinen beiden Kindern an der M GmbH

& Co. KG (M-KG) beteiligt. Die M-KG (deutsches Mutterunternehmen) hat in der Vergangenheit aufgrund internationaler Absatzmärkte eine Vertriebsgesellschaft in den USA, die USA-Corp. (Corporation ~ GmbH), und in Tschechien, die CZ-s.r.o. (společnost s rečením omezeným ~ GmbH), gegründet. Weiterhin hat M neben dem Familienheim in Deutschland eine Ferienwohnung in Frankreich erworben. Da die Familie daher öfters im benachbarten Frankreich verweilt, wurden bei einer lokalen Bank aufgrund des attraktiven Zinsniveaus auch diverse Kapitalanlagen getätigt. Zusammenfassend stellt sich die Vermögensstruktur des M wie in Abbildung 1 dar.

Mit dieser Vermögensstruktur sind vielfältige steuerliche Folgewirkungen verbunden. Neben den ertragsteuerlichen Belastungen für das im Ausland befindliche Vermögen gilt es auch die schenkungsteuerlichen Folgen einer Übertragung des Vermögens auf die nächste Generation im Blick zu halten.

## II. Ertragsteuerliche Betrachtung

Die Komplexität des internationalen Steuerrechts liegt in der Praxis unter anderem darin begründet, dass die einzelnen Staaten aufgrund ihrer autonomen Steuerhoheit unterschiedlichste und nicht aufeinander

## INHALT

- I. Einleitung
- II. Ertragsteuerliche Betrachtung
  - 1. Betriebliches Vermögen
    - a) Besteuerungssituation im Status quo
    - b) Steuerliche Optimierung
    - c) Zwischenfazit
  - 2. Privates Vermögen
    - a. Kapitalvermögen
    - b. Immobilienvermögen
- III. Erbschaftsteuerliche Aspekte des Auslandsvermögens
  - 1. Steuerpflicht von Auslandsvermögen im Inland
  - 2. Bewertung von Auslandsvermögen
  - 3. Verschonung von Auslandsvermögen
  - 4. Vermeidung der Doppelbesteuerung
    - a) Bilateral nach DBA
    - b) Unilateral nach § 21 ErbStG
- IV. Zusammenfassung

## Keywords

Auslandsvermögen; Doppelbesteuerungsabkommen; Erbschaftsteuer; Ferienimmobilie; Frankreich; Internationales Schachtelprivileg; Organisationsmodell; Tschechien; USA

abgestimmte Regelungen für die Behandlung grenzüberschreitender Vorgänge bereithalten.

Dies zeigt sich bereits bei der Wahl des Anknüpfungspunktes für die

<sup>1</sup> Vgl. FuS 2014, 87

<sup>2</sup> Zu den rechtlichen und auch steuerlichen Aspekten, die mit einem Wohnsitzwechsel ins Ausland bzw. mit der nationenübergreifenden Eheschließung verbunden sind, wird verwiesen auf die Ausführungen von Kirchdörfer/Lorz, FuS 4/2013, 127 ff.

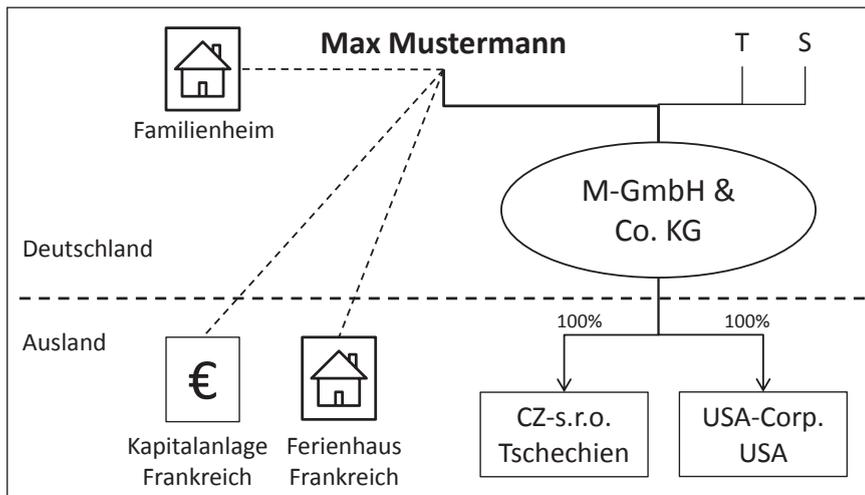


Abb. 1: Vermögensstruktur der Familie Max Mustermann

Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens. Regelmäßig begründet ein Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt in einem Staat die unbeschränkte Steuerpflicht, sodass in diesem Wohnsitzstaat grundsätzlich das gesamte Welteinkommen bei der Bemessung der Steuer zu berücksichtigen ist.<sup>3</sup> Daneben kann aber auch die Staatsbürgerschaft die unbeschränkte Steuerpflicht begründen.<sup>4</sup> Weiterhin unterliegen Einkünfte, welche einen gewissen Inlandsbezug aufweisen, im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht dem Besteuerungszugriff. Dies führt bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im Ergebnis regelmäßig dazu, dass die Einkünfte im Grundsatz in mindestens zwei Staaten einer Besteuerung unterliegen.

Bei der Optimierung der Vermögensstruktur des M ist daher zunächst darauf zu achten, dass der Besteuerungszugriff der einzelnen Länder auf die Erträge des M möglichst gering gehalten wird. Daher gilt es zu vermeiden, dass aufgrund der Nutzung der Ferienwohnung ein weiterer steuerlicher Wohnsitz in Frankreich begründet wird und damit das Besteuerungsrecht Frankreichs auf das Welteinkommen erweitert würde. Dies bedeutet, dass die Aufenthalte in der Ferienwohnung in Frankreich nach dem Gesamtbild der Verhält-

nisse „Urlaubscharakter“ aufweisen sollten.<sup>5</sup>

Im Übrigen gilt es bei der Steuerplanung das Vermögen des M so zu strukturieren, dass im Rahmen der nationalen Regelungen und der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine Mehrfachbesteuerung der Erträge möglichst vermieden werden kann.

### 1. Betriebliches Vermögen

#### a) Besteuerungssituation im Status quo

Die dem Beispielsfall zu Grunde gelegte Gesellschaftsstruktur ist in der Praxis sehr häufig anzutreffen. Die inländische Gesellschaft, organisiert in der bei Familienunternehmen beliebten Rechtsform der GmbH & Co. KG, hat neue Märkte erschlossen und hat in den jeweiligen Absatzmärkten – meist unter Haftungsgesichtspunkten – Tochterkapitalgesellschaften gegründet.

Diese Struktur ist jedoch im Hinblick auf die Ausschüttung von Gewinnen von den ausländischen Tochtergesellschaften an die deutsche Muttergesellschaft nicht optimal, denn es ergibt sich folgende Steuerbelastung (vereinfacht):

Steuerberechnung Status Quo		
	USA	Tschechien
Ebene ausl. Tochter		
Gewinn	100,00	100,00
– KSt	– 40,00	– 19,00
Netto-Gewinn	60,00	81,00
Ausschüttung	51,00	68,85
Quellensteuer (15 %)	– 9,00	– 12,15
Ebene M-KG		
Brutto-Dividende	60,00	81,00
Steuerpflichtig (60 %)	36,00	48,60
– Est u. SolZ	– 17,09	– 23,07
Anrechnung Quellensteuer	9,00	12,15
Netto-Gewinn	42,91	57,93
Gesamtbelastung	<b>– 57,09</b>	<b>– 42,07</b>

Die ausgeschütteten Gewinne, auch wenn sie in der Unternehmensgruppe verbleiben, unterliegen aufgrund der steuerlichen Transparenz der M-KG im Zeitpunkt der Ausschüttung bei den hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschaftern dem Teileinkünfteverfahren.

Ferner wird der ausländische Staat (hier USA und Tschechien) eine Quellensteuer auf die Dividende erheben. Diese Quellensteuer wird zwar durch das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen der Höhe nach auf 15 % begrenzt und ist auf die deutsche Einkommensteuer anrechenbar. Dennoch kann es z.B. aufgrund anderweitiger Verluste bzw. Verlustvorträge zu einem sogenannten Anrechnungsüberhang kommen, sodass mangels entsprechender deutscher Steuerbelastung der Dividendenerträge eine Anrechnung der ausländischen Steuer nicht möglich ist. In diesem Fall wird die Quellensteuer zur Definitivbelastung.

#### b) Steuerliche Optimierung der Unternehmensstruktur

##### Zwischenholding für Auslandsbeteiligungen

Ein erster Schritt zur Optimierung der Gesellschaftsstruktur ist die Bün-

3 Vgl. Rupp/Knies/Ott/Faust, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2014, S. 7, 20

4 So bspw. in den USA

5 Vgl. zur vergleichbaren Fragestellung im Inland: Gersch in Klein, AO, 11. Aufl. 2012, § 8 Rn. 3; BFH BFH/NV 2013, 1381; Bsp. für die Begründung eines Wohnsitzes in Frankreich bei von Oertzen/Schlenke, ZEV 2007, S. 406, 407

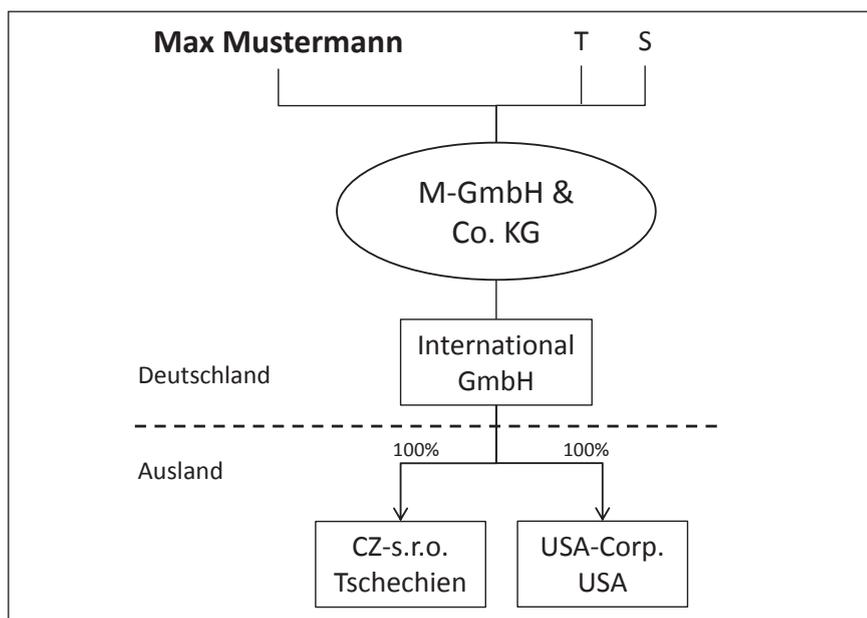


Abb. 2: Zwischenholding für Auslandsbeteiligungen

delung der Auslandsbeteiligungen in einer deutschen Kapitalgesellschaft als Zwischenholding (Abbildung 2).

Gewinne, die aus den ausländischen Tochtergesellschaften in die deutsche Zwischenholding ausgeschüttet werden, unterliegen im Rahmen des sogenannten Holdingprivilegs nur einer sehr geringen Steuerbelastung. Diese beträgt derzeit ca. 1,5 % der Dividende.<sup>6</sup>

Des Weiteren wird die Quellensteuer je nach DBA auf bis zu 0 % reduziert (sogenanntes internationales Schachtelprivileg). Allerdings ist in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, dass eine nach DBA verbleibende Quellensteuer auf die inländische Körperschaftsteuer nicht anrechenbar ist und damit zu einer Definitivbelastung führt.<sup>7</sup> Bei europäischen Auslandstöchtern ist neben dem internationalen Schachtelprivileg des DBA auch die Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar, welche ebenfalls zu einer

Reduzierung der Quellensteuer auf Null führt.<sup>8</sup>

Steuerberechnung Zwischenholding		
	USA	Tschechien
Ebene ausl. Tochter		
Gewinn	100,00	100,00
– KSt	– 40,00	– 19,00
Netto-Gewinn	60,00	81,00
Ausschüttung	60,00	81,00
Quellensteuer	0,00	0,00
Ebene International GmbH		
Brutto-Dividende	60,00	81,00
Steuerpflichtig (5 %)	3,00	4,05
– KSt u. SolZ, GewSt	– 0,89	– 1,21
Netto-Gewinn	59,11	79,79
Gesamtbelastung (Thesaurierung)	– 40,89	– 20,21
Ebene M-KG		
Ausschüttung	59,11	79,79
BMG (60 %)	35,46	47,88
– ESt u. SolZ	– 16,84	– 22,73
Netto-Gewinn	42,91	57,93
Gesamtbelastung (Ausschüttung)	– 57,73	– 42,94

Nachteilig ist diese Gesellschaftsstruktur jedoch insbesondere dann,

wenn die Gewinne nicht auf Ebene der Zwischenholding verbleiben und bei dieser thesauriert werden können, sondern an die Obergesellschaft (hier M-KG) bzw. deren Gesellschafter ausgeschüttet werden müssen. Dann unterliegen die von der Zwischenholding ausgeschütteten Gewinne bei den Gesellschaftern der M-KG dem Teileinkünfteverfahren.

Im Ergebnis ist diese Struktur bei Vollausschüttung aufgrund der zusätzlich zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft um weniger als 1 Prozentpunkt nachteiliger als die Ausgangsstruktur. Werden die Gewinne hingegen thesauriert oder ggf. als Darlehen ausgereicht, kann bereits durch Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft die Gesamtsteuerbelastung der ausländischen Gewinne deutlich gesenkt werden.

### Gründung von Tochterpersonengesellschaften im Ausland

Eine weitere Möglichkeit zur Optimierung der Gesellschaftsstruktur, insbesondere bei regelmäßigen Ausschüttungen an die Gesellschafter, stellt die Umwandlung der ausländischen Kapitalgesellschaften in die Rechtsform einer Personengesellschaft dar (siehe Abbildung 3).

Einhergehend mit der zivilrechtlichen Umwandlung der Gesellschaft kommt es auch hinsichtlich der Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft zu einer steuerlichen Umqualifizierung der ursprünglichen Dividendeneinkünfte in Unternehmenseinkünfte.

Dies bewirkt, dass nach dem jeweiligen DBA das Besteuerungsrecht an den Unternehmenseinkünften dem ausländischen Betriebsstättenstaat zugewiesen wird und diese dort der Besteuerung unterliegen. In Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters hingegen werden die Gewinne der ausländischen Betriebsstätte bei Vereinbarung der sogenannten Freistellungsmethode von der Besteuerung freigestellt. Die Vereinbarung der Freistellungsmethode für Unternehmenseinkünfte stellt in den von Deutschland abge-

6 Die Reduzierung oder Abschaffung dieses Holdingprivilegs wurde jedoch in der Vergangenheit politisch immer wieder diskutiert.

7 In der Steuerplanung können solche Anrechnungsüberhänge ggf. durch Zwischenschaltung einer (weiteren) Auslandsholding in einem Drittstaat mit „günstigerem“ DBA vermieden werden, vgl. nur Jacobs/Endres/Spengel in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, S. 1022 ff.

8 Zu den Einzelheiten vgl. Jacobs/Endres/Spengel in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, S. 167 ff.

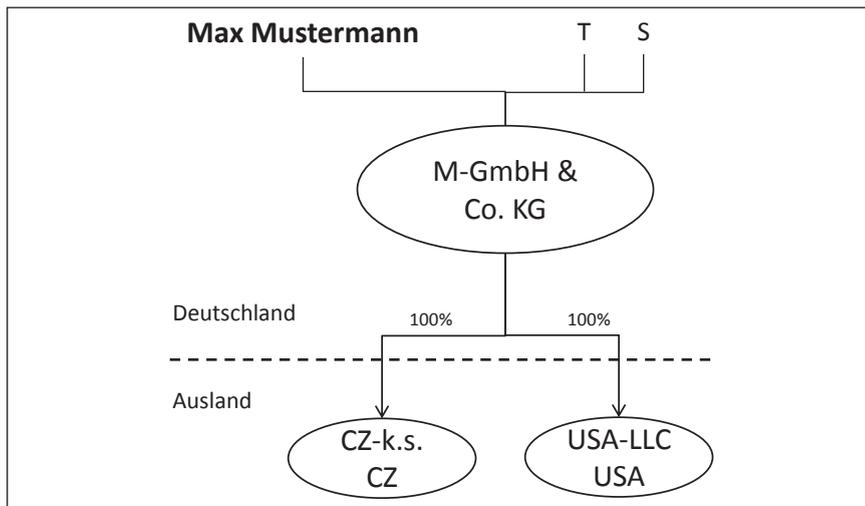


Abb. 3: Personengesellschaften im Ausland

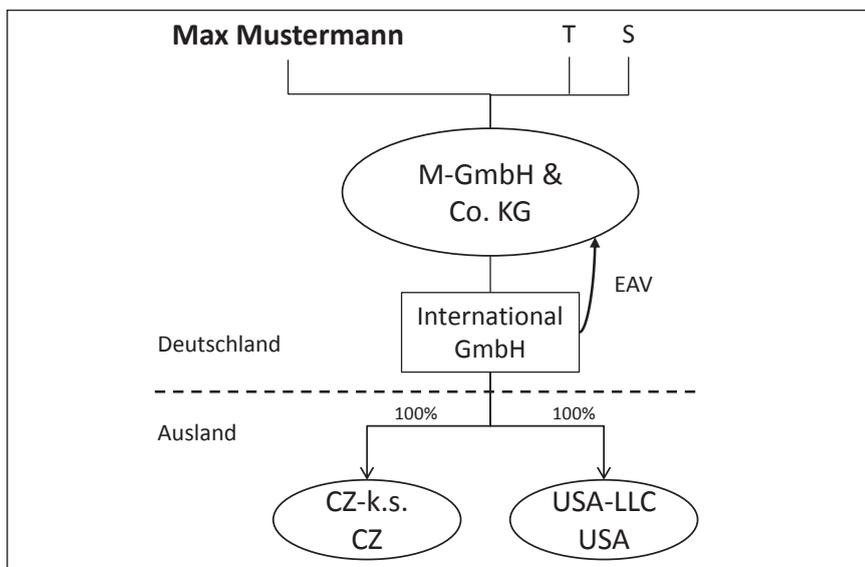


Abb. 4: Organschaftsmodell

schlossenen DBA den Regelfall dar.<sup>9</sup> Nur in Ausnahmefällen – bei Nichtbesteuerung im Ausland – wurde anstelle der Freistellungs- die Anrechnungsmethode vereinbart.<sup>10</sup> Die steuerfreien ausländischen Gewinne unterliegen allerdings im Inland dem sogenannten Progressionsvorbehalt, sodass die ausländischen Einkünfte für Zwecke der Ermittlung des inländischen Steuersatzes für die übrigen steuerpflichtigen Einkünfte mit berücksichtigt werden.

9 Vgl. hierzu Übersicht bei Vogel in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 23 Rn. 16 über die deutschen DBA; teilweise sind allerdings sogenannte Aktivitätsvorbehalte zu erfüllen

10 Bspw. DBA mit den Vereinigten Arabischen Emiraten

Die zeitlich nachgelagerte Ausschüttung der Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaften an die M-KG bzw. deren Gesellschafter ist steuerlich irrelevant und stellt eine nichtsteuerbare Entnahme dar. Somit kann im Ergebnis der im ausländischen Staat von der Personengesellschaft bzw. den Gesellschaftern versteuerte Gewinn ins Inland steuerfrei überführt werden, ohne dass es zu einer weiteren Steuerbelastung kommt.<sup>11</sup>

Allerdings gilt es bei der Umsetzung dieser Gestaltung zu beachten, dass die steuerliche Einordnung von Personengesellschaften je nach Land höchst unterschiedlich sein kann und

11 Vgl. Pyszka/Brauer in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 7 Rn. 401

daher unter Umständen Qualifikationskonflikte mit nachteiligen steuerlichen Folgen drohen können. Im vorliegenden Beispiel unterliegen die Gewinne der tschechischen Tochtergesellschaft trotz Umwandlung in eine Personengesellschaft weiterhin der Körperschaftsteuer.<sup>12</sup> In den USA hat die USA-LLC ein Wahlrecht bezüglich des Besteuerungsregimes. In Deutschland hingegen ist die Einordnung als Personen- oder Kapitalgesellschaft losgelöst von der amerikanischen Sichtweise nach dem sogenannten Typenvergleich abhängig von der tatsächlichen Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages zu ermitteln.<sup>13</sup>

### Das sogenannte „Organschaftsmodell“

Eine weitere Optimierung der steuerlichen Situation lässt sich jedoch ggf. dadurch erreichen, dass die ausländische Personengesellschaft über eine deutsche Kapitalgesellschaft gehalten werden, die wiederum mit der deutschen Muttergesellschaft einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) vereinbart. Diese Gestaltung wird als sogenanntes Organschaftsmodell bezeichnet. Die Struktur ist in Abbildung 4 dargestellt.

Der Vorteil dieser Struktur liegt darin, dass der Gewinn der ausländischen Personengesellschaft aufgrund der Rechtsform des Gesellschafters (International GmbH) im Ausland dem in der Regel günstigeren Regime der Körperschaftsteuer unterliegt.<sup>14</sup> Weiterhin lassen sich die Vorteile des Zwischenholdingsmodells in Bezug auf die Quellensteuerreduzierung und des Personengesellschafts-Modells in Bezug auf die Einkünftequalifikation aufgrund des EAV kombinieren. Dies führt dazu, dass die aus dem Ausland ausgeschütteten Gewinne keiner

12 Vgl. BMF v. 16.04.2010 BStBl. I 2010, 354; BMF v. 13.01.1997 BStBl. I 1997, 97

13 Zu den Besonderheiten der LLC vgl. BMF 19.03.2004 BStBl. I 2004, 411

14 Soweit Personengesellschaften nicht bereits selbst dem Körperschaftsteuerregime unterliegen. Siehe hierzu Anhang zu BMF v. 16.04.2010 BStBl. I 2010, 354

weiteren Besteuerung unterliegen. Es verbleibt somit beim ausländischen Steuerniveau für die Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaften. Zur Verdeutlichung nachfolgende Beispielsrechnung (vereinfacht):

Steuerberechnung Organschaftsmodell		
	USA	Tschechien
Ebene ausl. Tochter		
Gewinn	100,00	100,00
– KSt	– 40,00	– 19,00
Netto-Gewinn	60,00	81,00
Ausschüttung	60,00	81,00
Quellensteuer	0,00	0,00
Ebene International GmbH		
Brutto-Dividende	60,00	81,00
Organgesellschaft: – KSt u. SolZ, GewSt	0,00	0,00
Netto-Gewinn	60,00	81,00
Ebene M-KG		
Ausschüttung	60,00	81,00
Entnahme	0,00	0,00
– ESt u. SolZ	0,00	0,00
Netto-Gewinn	60,00	81,00
Gesamtbelastung	– 40,00	– 19,00

### c) Zwischenfazit

Vorstehende Überlegungen zeigen, dass im Falle der Begründung von unternehmerisch gebundenem Auslandsvermögen verschiedene Gestaltungsalternativen zur Verfügung stehen, wie das jeweilige Investment im Ausland an die deutsche Unternehmensstruktur angebunden werden kann. Die ideale Rechtsformkombination ist von dem jeweiligen Steuerrecht im Ausland, den Bestimmungen im DBA und der Rechtsform der Muttergesellschaft im Inland abhängig. Daneben sind aber auch weitere Aspekte, wie beispielsweise die organisatorische Einbindung und die Akzeptanz der jeweiligen Rechtsform im Ausland zu beachten.

## 2. Privates Vermögen

Neben dem betrieblichen Vermögen soll nachfolgend auch das Privatver-

mögen des M steuerlich gewürdigt werden.

### a) Kapitalvermögen

Das sich im Depot der französischen Bank befindliche Kapitalvermögen unterliegt in vollem Umfang in Deutschland der Abgeltungssteuer. Frankreich hingegen hat nur ein sehr eingeschränktes Besteuerungsrecht. Nach Art. 10 Abs. 1 DBA steht Frankreich hinsichtlich der Zinseinkünfte kein Besteuerungsrecht zu, lediglich die Dividendeneinkünfte können in Höhe von 15 % besteuert werden (Art. 9 Abs. 2 DBA). Da die französische Quellensteuer aber auf die deutsche Steuer anrechenbar ist, ist die Steuerbelastung der französischen Einkünfte identisch mit der von inländischen Kapitaleinkünften.

### b) Immobilienvermögen

Im Ausland belegene Immobilien unterliegen in Deutschland – wie inländische – nur dann der Besteuerung, wenn mit diesen aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrages Einkünfte generiert werden. Die Eigennutzung ist steuerlich irrelevant, eine Besteuerung des Nutzungswerts bei Eigennutzung erfolgt nicht. Somit führt die Eigennutzung der Ferienimmobilie zu keiner Ertragsteuerbelastung in Deutschland. Würde die Immobilie in Frankreich hingegen zeitweise vermietet, unterlägen die Einkünfte in Deutschland ebenfalls nicht der Besteuerung, da nach Art. 3 Abs. 1 DBA-Frankreich dem Belegenheitsstaat der Immobilie, also Frankreich, das ausschließliche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Vermietungseinkünfte zugewiesen wird. Allerdings müssten dann die Vermietungseinkünfte in Frankreich versteuert werden.

In der Praxis werden ausländische Immobilien häufig auch über eine Kapitalgesellschaft erworben und gehalten.<sup>15</sup> In diesem Fall ist zu beachten, dass die Eigentümerin der

Immobilie die Gesellschaft ist und eine unentgeltliche Eigennutzung durch die Familie aufgrund der verhinderten Vermögensmehrung bei der Gesellschaft zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.<sup>16</sup>

## III. Erbschaftsteuerliche Aspekte des Auslandsvermögens

Neben den ertragsteuerlichen Aspekten gilt es bei der Strukturierung von ausländischem Vermögen auch die steuerlichen Regelungen über unentgeltliche Vermögenszuflüsse im Rahmen der Vermögensnachfolge im Blick zu behalten.

### 1. Steuerpflicht von Auslandsvermögen im Inland

Wie bereits bei den Ertragsteuern ausgeführt, wird auch eine Erbschaft- und Schenkungsteuer – soweit der jeweilige Staat eine solche erhebt<sup>17</sup> – zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht regelmäßig an das Merkmal des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes anknüpfen. Aber auch die Staatsbürgerschaft eines Landes kann die unbeschränkte Steuerpflicht begründen.<sup>18</sup>

Nach dem deutschen ErbStG unterliegt der Erwerb durch Schenkung oder Erbfall der unbeschränkten Steuerpflicht, wenn der Erblasser bzw. Schenker oder der Erwerber über einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland verfügt. Gleiches gilt für deutsche Staatsangehörige im Ausland, soweit seit der Wohnsitzaufgabe noch keine fünf Jahre vergangen sind. In diesen Fällen gilt das sogenannte Weltvermögensprinzip, d.h. das gesamte In- und Auslandsvermögen des Erwerbs unterliegt grundsätzlich der deutschen Erbschaftsteuer.

<sup>16</sup> Vgl. ausführlich FuS 2014, 87; Binnewies/Wollweber, DStR 2014, S. 628 ff.

<sup>17</sup> Österreich erhebt bspw. zurzeit keine Erbschaft- und Schenkungsteuer.

<sup>18</sup> So bspw. in den USA

<sup>15</sup> Vgl. Pressemitteilung BFH Nr. 66/2013 v. 02.10.2013.

Übertragen auf den Beispielsfall unterliegt folglich im Erbfall nach M als steuerpflichtiger Vorgang sein gesamtes in- und ausländisches Vermögen der deutschen Erbschaftsbesteuerung.

Zugleich kann der Vorgang aber auch in den ausländischen Staaten, in denen sich das Vermögen befindet, Anknüpfungspunkt für eine Schenkungs- oder Erbschaftsteuer sein.

## 2. Bewertung von Auslandsvermögen

Das heutige ErbStG sieht aufgrund der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich die Bewertung von Vermögen zum gemeinen Wert vor.<sup>19</sup> Dies gilt aufgrund des Verweises in § 12 ErbStG auf die Vorschriften des BewG unabhängig davon, ob es sich um in- oder ausländisches Vermögen handelt. In der Vergangenheit war dies jedoch anders, bis 2009 wurde inländisches Vermögen (europarechtswidrig) deutlich niedriger bewertet als ausländisches Vermögen.<sup>20</sup>

Einzig verfahrensrechtlich ergeben sich in Bezug auf ausländisches Betriebs- und Immobilienvermögen noch Unterschiede (§ 12 Abs. 7 ErbStG).<sup>21</sup> In der Praxis bedeutet dies, dass dennoch auch bei ausländischem Betriebsvermögen – wie bei inländischem Betriebsvermögen – die anerkannten Bewertungsmethoden zur Wertermittlung von Unternehmen zur Anwendung gelangen.<sup>22</sup> Ebenso ist auch eine Ermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren im Sinne der §§ 199 ff. BewG möglich.<sup>23</sup>

Bei der Bewertung von ausländischem Grundbesitz kann für die Bestim-

mung des gemeinen Wertes auf die für inländisches Immobilienvermögen verwendeten standardisierten Bewertungsverfahren nach § 182 ff. BewG zurückgegriffen werden, soweit die erforderlichen Parameter bekannt oder ermittelbar sind.<sup>24</sup> Allerdings werden verlässliche Werte über Bodenrichtwerte etc. mangels Erhebung im Ausland in einer Vielzahl von Fällen nicht vorliegen. Daher erfolgt in der Regel auf Basis eines Sachverständigengutachtens oder durch andere, aus der Sicht der Finanzbehörde nachvollziehbare Angaben des Steuerpflichtigen der Wertnachweis bzw. die Wertschätzung. Solch andere Angaben können beispielsweise die aus der Besteuerung im Ausland vorhandenen Werte sein.<sup>25</sup> Aufgrund des grenzüberschreitenden Sachverhaltes obliegen dem Steuerpflichtigen hierbei allerdings erhöhte Mitwirkungspflichten.<sup>26</sup>

## 3. Verschonung von Auslandsvermögen

Das ErbStG unterteilt den Erwerb von Vermögensgegenständen in verschiedene Vermögensarten und sieht insbesondere für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften umfangreiche Verschonungsregelungen mit Abschlägen von 85 % bzw. 100 % vor (§§ 13a, 13b ErbStG). Aber auch vermietete Wohnimmobilien werden bei der Steuer durch einen Bewertungsabschlag von 10 % privilegiert (§ 13c ErbStG).<sup>27</sup>

Diese Verschonungsabschläge finden im Grundsatz aber nur bei inländischem bzw. EU/EWR-Vermögen Anwendung. Vermögen in Drittstaaten ist hingegen grundsätzlich nicht privilegiert. Bei betrieblichem Vermögen ist dabei für die Bestimmung des

Belegenheitsortes die Zurechnung zur Betriebsstätte bzw. der Sitz der Kapitalgesellschaft maßgebend. Gerade in Verbindung mit betrieblichem Auslandsvermögen in Drittstaaten kann daher in diversen Fallkonstellationen der Verschonungsabschlag nicht in Anspruch genommen werden.<sup>28</sup>

Im Beispielsfall ist allerdings sämtliches betriebliches Vermögen begünstigt. Dies gilt auch in Bezug auf die Tochtergesellschaft in den USA, da die Anteile der USA-Corp. dem begünstigten inländischen Betriebsvermögen der M-KG zugerechnet werden.<sup>29</sup> Anders wäre der Fall jedoch zu beurteilen, wenn die M-KG eine Betriebsstätte in einem Drittland hätte und die Anteile an der USA-Corp. dieser Betriebsstätte zugeordnet wären oder wenn die Anteile an der USA-Corp. nicht mittelbar über die M-KG, sondern unmittelbar im Privatvermögen der Gesellschafter gehalten würden, da die Gesellschaft ihren Sitz in den USA und damit in einem Drittstaat hat.

Für die von M gehaltene Ferienwohnung und das Wertpapierdepot in Frankreich kommen hingegen keine Bewertungsabschläge zur Anwendung. Zwar ist die Belegenheit der Immobilie in Frankreich (EU-Ausland) für die Anwendbarkeit des § 13c ErbStG unschädlich. Allerdings erfüllt die eigengenutzte Ferienwohnung mangels Vermietung nicht die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 13c Abs. 3 ErbStG.

Daneben unterliegen im Beispielsfall die ausländischen Vermögensgegenstände im jeweiligen Land aufgrund des dortigen Inlandsbezugs der beschränkten Steuerpflicht. Die Ermittlung der Steuer erfolgt dabei nach den Bewertungs- und Verschonungsregelungen des jeweiligen Staates. Dies bedeutet beispiels-

19 Vgl. dazu auch BVerfG BVerfGE 117, 1 bzw. BStBl. II 2007, 192

20 Vgl. EuGH, DStRE 2008, 174

21 Vgl. Meincke in Meincke, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 12 Rn. 99, 101

22 Vgl. Kaminski in Deutscher Anwaltverein, Steueranwalt International 2013/2014, S. 29 f.; a.A. Gottschalk, ZEV 2010, 493, 495 f., der bei ausländischem Betriebsvermögen die Ertragswertbewertung für unzulässig hält.

23 Vgl. R B 199.2 ErbStR 2011

24 Vgl. Meincke in Meincke ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 12 Rn. 99

25 Vgl. Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 12 Rn. 939; Kaminski in Deutscher Anwaltverein, Steueranwalt International 2013/2014, 29.

26 Vgl. Meincke in Meincke, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 12 Rn. 99

27 Zur möglichen Verfassungswidrigkeit der Verschonungen bzw. des ErbStG an sich, siehe BFH BStBl. II 2012, 899

28 Siehe zu den einzelnen Fallkonstellationen insbesondere die Ausführungen bei Demuth, KÖSDI, Heft 8/2012, 18025, 18027 f.; sowie Kaminski in Deutscher Anwaltverein, Steueranwalt International 2013/2014, 30 ff.

29 Vgl. H E 13b.5 EStH 2011 „Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen“

weise für das in Frankreich belegene Vermögen, dass lediglich ein Freibetrag von 100.000 € je Kind (anstelle von 400.000 € in Deutschland) zur Anwendung gelangt

Des Weiteren kann die unentgeltliche Übertragung von Vermögen neben der Erbschaft- oder Schenkungsteuer auch zusätzliche Gebührentatbestände im Ausland verwirklichen. So wird im Beispielsfall für die Übertragung des Immobilienvermögens in Frankreich eine zusätzliche Registrierungsgebühr von ca. 0,7 % des Immobilienwerts erhoben.<sup>30</sup>

#### 4. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Um die Folgen der Mehrfachbesteuerung von ein und demselben Vermögensübergang zu mildern, sehen sowohl die nationalen Steuergesetze als auch die bilateralen DBA eigene Regelungen zu Verhinderung der Doppelbesteuerung vor.

##### a) *Bilateral nach DBA*

Im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht besteht im Erbschaftsteuerrecht aber kein umfassendes DBA-Netz. Bisher hat Deutschland lediglich mit Dänemark, Frankreich, Griechenland, Schweden, Schweiz und den USA ein Doppelbesteuerungsabkommen für Zwecke der Erbschaftsteuer (ErbSt-DBA) geschlossen.<sup>31</sup> Soweit eine Vermögensübertragung in einem dieser Staaten erfolgt, gilt es zu prüfen, welchem Staat nach dem ErbSt-DBA das Besteuerungsrecht hinsichtlich des jeweiligen Vermögensgegenstandes zugewiesen wird. Dabei wird grundsätzlich dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen,<sup>32</sup> außer es handelt sich um Immobilien- oder Betriebsvermögen. Bei diesen Vermögensarten hat auch

der Belegenheits- bzw. Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsrecht. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt dann entweder durch Freistellung (ErbSt-DBA Griechenland) oder Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer.

Im vorliegenden Beispielsfall bedeutet dies, dass in Bezug auf das Besteuerungsrecht der USA die Beteiligung des M an der M-KG nur in Deutschland besteuert werden darf, da die M-KG ihre einzige Betriebsstätte in Deutschland hat. Somit sind sämtliche betrieblichen Wirtschaftsgüter einschließlich der Anteile an der USA-Corp. dieser Betriebsstätte zuzuordnen und ein Besteuerungsrecht der USA ausgeschlossen (Art. 8 ErbSt-DBA USA).

Auch die Kapitalanlagen in Frankreich dürfen nach Art. 9 ErbSt-DBA-F nur in Deutschland besteuert werden.<sup>33</sup> Anders hingegen in Bezug auf das Immobilienvermögen, für welches auch Frankreich ein Besteuerungsrecht zusteht (Art. 5 Abs. 1 ErbSt-DBA-F). Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt in diesem Fall durch Anrechnung der französischen Steuer auf die deutsche Erbschaftsteuer. Aufgrund der höheren Erbschaftsteuersätze in Frankreich wird es dabei allerdings wohl zu einem Anrechnungsüberhang kommen.<sup>34</sup>

Mit Tschechien hingegen besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, sodass eine mögliche Doppelbesteuerung (z.B. für die Besteuerung von in Tschechien belegtem beweglichen Vermögen) lediglich unilateral nach nationalem Recht vermieden werden kann.

##### b) *Unilateral nach § 21 ErbStG*

Die zentrale nationale Regelung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung stellt die Anrechnungsmöglichkeit nach § 21 ErbStG dar. Danach

wird bei unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht auf Antrag die auf den Auslandswerb entfallende deutsche Erbschaftsteuer um den anrechnungsfähigen Betrag der ausländischen Steuer gekürzt. Im Ergebnis führt das Anrechnungsverfahren jedoch immer dazu, dass die Steuerbelastung auf dem höheren Steuerniveau der beiden Staaten verbleibt.

Die Anrechenbarkeit setzt allerdings voraus, dass die gezahlte ausländische Steuer ihrem Wesen nach eine Erbschaftsteuer ist bzw. einer solchen entspricht. Daher sind auch sogenannte Nachlasssteuern, die nicht auf den Erwerb des Erben, sondern auf den Nachlass als solches erhoben werden, anrechenbar.<sup>35</sup> Demgegenüber sind die auf die Aufdeckung von stillen Reserven erhobenen Wertzuwachssteuern (z.B. die kanadische capital gain tax) oder im Zusammenhang mit dem Erbe erhobene Gebühren nicht anrechenbar.<sup>36</sup>

Des Weiteren ist eine Anrechnung aber nur möglich, soweit die Steuer auch auf ausländisches Vermögen im Sinne von § 21 Abs. 2 ErbStG erhoben wird. Dabei ist zu beachten, dass soweit der Erblasser zur Zeit des Todes seinen Wohnsitz im Inland hatte, nur der enge Auslandsvermögensbegriff, beschränkt auf den Vermögenskatalog des § 121 BewG, zur Anwendung gelangt.<sup>37</sup> Eine Anrechnung von Steuern für anderes im Ausland „belegenes“ Vermögen ist nicht möglich. Somit kann beispielsweise eine ausländische Erbschaftsteuer auf Kapitalvermögen bei einer ausländischen Bank mangels Erwähnung in § 121 BewG nicht auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Vor Geltung des ErbSt-DBA mit Frankreich wäre im Beispielsfall auch das Kapitalvermögen in Frankreich einer Besteuerung unterworfen worden. Der BFH hat zu vergleichbarer Konstellation in seiner

30 Vgl. Hellio/Crucifix/Schruoffeneger in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Länderteil Frankreich, Rn. 458

31 Vgl. BMF v. 22.01.2014, BStBl. I 2014, 171 ff.; mit Finnland und Italien wird über den Abschluss eines ErbSt-DBA verhandelt.

32 Siehe hierzu Art. 7 des OECD-Musterabkommens für Erbschaftsteuer.

33 Zur Rechtslage vor Inkrafttreten der ErbSt-DBA siehe Ausführungen unter b) bzw. BFH BStBl. II 2013, 746 ff.

34 Vgl. Rosner, IStR 2012, 252, 253; von Oertzen/Schienze, ZEV 2007, 406, 410

35 Vgl. BFH, BStBl. II 1990, 786

36 Vgl. von Oertzen in Scherer, AnwaltsHandbuch Erbrecht, 4. Auflage 2014, § 34 Rn. 53; kritisch hierzu Noll, DStR 2005, 54, 56 f.

37 Vgl. von Oertzen in Scherer, AnwaltsHandbuch Erbrecht, 4. Auflage 2014, § 34 Rn. 50

vielbeachteten Entscheidung vom 19.06.2013 die Anrechenbarkeit der französischen Steuer auf das ausländische Kapitalvermögen gem. § 21 ErbStG jedoch verneint, sodass es zu einer Gesamtsteuerbelastung mit Erbschaftsteuer von über 80 % des ausländischen Vermögens gekommen ist.<sup>38</sup> Auch wenn das Urteil in Bezug auf Frankreich aufgrund des nunmehr geltenden ErbSt-DBA seine Brisanz verloren hat, besteht bei Staaten, mit denen kein Erbschaftsteuer-DBA besteht, nach wie vor die Gefahr einer Doppelbesteuerung des Vermögens. Sofern sich dadurch eine übermäßige konfiskatorische Steuerbelastung ergibt, kann nach der Rechtsprechung des BFH aber eine Billigkeitsmaßnahme geboten sein.<sup>39</sup> Allerdings

ist unklar, ab welcher Schwelle eine solche übermäßige Steuerbelastung gegeben ist. Vor diesem Hintergrund könnte es ratsam sein, die Geschäftsbeziehung zu ausländischen Banken zu überdenken, soweit der ausländische Staat auf das dortige Kapitalvermögen ebenfalls eine Erbschaftsteuer erhebt.

## IV. Zusammenfassung

Das Vermögen deutscher Familienunternehmen und der dahinter stehenden Unternehmerfamilie wird immer internationaler. Mit dem Auslandsvermögen und den daraus erzielten Erträgen sind ertragsteuerliche und ggf. auch schenkungsteuerliche bzw. erbschaftsteuerliche Belastungen verbunden, die bei richtiger Gestaltung erheblich optimiert werden können.

Durch die Rechtsformwahl und die Veränderung der Unternehmens-

struktur können die ertragsteuerlichen Belastungen beim Transfer von im Ausland erzielten Gewinnen erheblich verringert werden. Es besteht sogar die Chance, im Ausland geltende günstigere steuerliche Bedingungen in das Inland zu „importieren“. Ferner können auch die im Inland geltenden erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen für im Ausland befindliches Unternehmensvermögen in Anspruch genommen werden. Beim Privatvermögen bedarf es ggf. weitergehender Gestaltungen, um schenkungsteuerliche bzw. erbschaftsteuerliche Belastungen bei Übertragung des Vermögens in die nächste Generation zu minimieren.

Um unliebsame steuerliche (Doppel-) Belastungen zu vermeiden bedarf es einer sorgfältigen Analyse auch der im jeweiligen Ausland geltenden steuerlichen Vorschriften. Diese Analyse sollte nicht erst im Erbfall erfolgen.

38 Vgl. BFH, BStBl. II 2013, 746 ff.

39 So BFH, BStBl. II 2013, 746 ff., wobei eine Steuerbelastung nach einem Teilerlass aus Billigkeitgründen von insgesamt über 70 % als zulässig erachtet wurde.



**Und...  
wie stillen  
Sie Ihren  
Wissens-  
durst?**

Außenwirtschaft

Bau · Immobilien · Vergabe

Familie · Betreuung · Soziales

Unternehmen und Wirtschaft

Sicherheit · Technik · Gefahrgut

Europa · Staat · Verwaltung

**Informationen direkt  
von der Quelle.**

[www.bundesanzeiger-verlag.de](http://www.bundesanzeiger-verlag.de)



**Bundesanzeiger  
Verlag**

Evidenzzentrale Fachverlag Datenservice