



INTECON GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



# Der Gang über die Grenze

Teil 2 – Privatpersonen

Steuerlich optimale Gestaltung  
eines Umzugs ins Ausland

# Der Gang über die Grenze

Teil 2 – Privatpersonen

Steuerlich optimale Gestaltung  
eines Umzugs ins Ausland

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	4	Gründung ausländischer Stiftungen .....	19
Einleitung .....	5	Die österreichische Privatstiftung .....	19
Steuerliche Konsequenzen eines Wegzugs .....	6	Rechtliche Rahmenbedingungen .....	19
Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht .....	6	Voraussetzungen für die Errichtung .....	19
Beschränkte Steuerpflicht .....	6	Organisation der Stiftung .....	19
Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht .....	6	Auflösung der Stiftung .....	19
Wegzugsbesteuerung .....	7	Besteuerung der Privatstiftung .....	20
Problem und Überblick .....	7	Zuwendung von Vermögen an die Privatstiftung .....	20
Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung .....	8	Laufende Einkünfte der Privatstiftung .....	20
Persönliche Voraussetzungen .....	8	Beendigung der Privatstiftung .....	21
Sachliche Voraussetzungen .....	8	Besteuerung von Zuwendungen bei den Begünstigten .....	21
Rechtsfolgen .....	8	Laufende Zuwendungen .....	21
Wertzuwachs .....	9	Zuwendungen anlässlich der Auflösung der Privatstiftung .....	21
Stundung .....	9	Die liechtensteinische Stiftung .....	21
Nachweispflichten .....	9	Rechtliche Rahmenbedingungen .....	21
Rückkehr .....	9	Besteuerung der Stiftung .....	22
Gestaltungshinweise .....	10	Besteuerung von Zuwendungen bei den Begünstigten .....	22
Behandlung von sonstigem Vermögen (ohne Anteile an Kapitalgesellschaften) .....	10	Ausländische Stiftungen aus Sicht des deutschen Steuerrechts .....	22
Umwandlung oder Einbringung in deutsches Betriebsvermögen .....	10	Zuwendung von Vermögen an die ausländische Stiftung .....	22
Erbschaftsbesteuerung .....	10	Laufende Einkünfte der ausländischen Stiftung .....	23
Erbrecht im Ausland .....	11	Besteuerung von Zuwendungen bei den Begünstigten .....	23
Erbschaftsteuerliche Grundüberlegungen .....	12		
Grundzüge des deutschen Erbschaftsteuerrechts ..	13		
Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht .....	13		
Erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht ..	13		
Erweiterte beschränkte Steuerpflicht .....	14		
Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht .....	14		
Bewertung ausländischen Vermögens .....	14		
Zusammenfassung .....	16		
Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung .....	16		
Zwischenstaatliche Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung .....	17		

# Vorwort

In den vergangenen Jahren hat sich die Zahl derjenigen, die für einen begrenzten Zeitraum oder für unbestimmte Zeit ihren Wohnsitz aus Deutschland verlegen, um im Ausland ansässig zu werden, deutlich erhöht. War es in früheren Zeiten die blanke Not, die die Menschen zum Verlassen ihrer Heimat zwang oder auch für viele Deutsche in der Zeit des Nationalsozialismus die berechtigte Angst um Leib und Leben, so wandern heute Deutsche aus vielfältigen Gründen und Motiven freiwillig aus.

Dabei wird der Begriff „Auswanderung“ den heutigen Formen des Gangs über die Grenze bei weitem nicht mehr gerecht. Die Zahl der klassischen deutschen Auswanderer beläuft sich zurzeit auf rd. 150.000 pro Jahr, für 2004 hat das Statistische Bundesamt aber 700.000 Fortzüge gezählt. Die Differenz zwischen diesen Zahlen wird von den Nichtdeutschen ausgefüllt, die nach einer Einwanderung wieder auswandern. Die Auswanderungsziele liegen zwischen Andorra und Zypern, mit dem Schwerpunkt Schweiz innerhalb Europas und USA außerhalb Europas. Menschen verlassen Deutschland aber auch zum Zweck des Studiums, der Berufsausbildung, wegen einer Versetzung im Konzern oder auch um ihren Lebensabend in einem anderen Land zu verbringen. In vielen Fällen ist somit die Rückkehr nach Deutschland schon eingeplant.

Eine weitere Gruppe innerhalb der Fortzügler sind die Menschen, die sich in anderen Staaten zunächst auch die dortige geringere Steuerbelastung zunutze machen wollen. Dies wird von der Finanzverwaltung gern mit dem Begriff Steuerflucht belegt, die dann mit darauf gerichteten gesetzlichen Regelungen bekämpft werden soll. Man wird aber den unterschiedlichen Motiven und Interessenlagen der Menschen nicht gerecht, wenn mit diesem Wort ein Verhalten negativ belegt wird, das für das Wachstum der deutschen Wirtschaft unverzichtbar ist. Ohne die Tätigkeit deutscher Manager und Fachleute bei Auslandsgesellschaften, die Arbeit der Dolmetscher/innen in supranationalen Organi-

sationen und die Auslandstätigkeit von potentiellen Unternehmensnachfolgern im Mittelstand kann die gesamte Wirtschaft auch innerhalb Deutschlands in der Zukunft nicht mehr bestehen.

Neben diesen vielfältigen Gründen für den Wegzug aus Deutschland lassen die Wegziehenden auch ganz unterschiedliche Lebensverhältnisse und Vermögenswerte in Deutschland zurück, auf die das Steuerrecht dann reagiert. Hierzu sei nur auf einen aufrechterhaltenen Wohnsitz in Deutschland mit der zurückbleibenden Familie oder ohne sie, auf Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften in Deutschland, auf hier vorhandene vermietete oder nicht vermietete Grundstücke und auf Vermögensanlagen verwiesen. Altersbezüge fließen weiterhin aus Deutschland in Form von Renten, Pensionen und sonstigen wiederkehrenden Bezügen.

Die sich hieraus ergebenden unterschiedlichen Pflichten und Belastungen – aber auch Vorteile – müssen erkannt und sachkundig erfüllt bzw. genutzt werden. Genauso wie bei dem Schritt mit dem Betrieb über die Grenze, möchten wir als Ihre Berater Sie auch im privaten steuerlichen Bereich bei den auftretenden Fragen und Problemen unterstützen.

Der Gang über die Grenze für mittelständische Unternehmen mit Auslandsinvestitionen wurde in Teil 1 behandelt. Die hier vorliegende Broschüre soll Sie auf Hindernisse aufmerksam machen, die Ihrem Entschluss entgegenstehen können. Gleichzeitig möchten wir Ihnen damit unsere Hilfe bei der Überwindung der steuerlichen Schwierigkeiten auf Ihrem Weg ins Ausland anbieten.

Das Autorenteam

März 2007

# Einleitung

Für den Wegzug von Privatpersonen ins Ausland gibt es die unterschiedlichsten Motive, die sich bei einzelnen Personen in einem persönlich geflochtenen Strauß von vielen Entscheidungsgründen mehr oder weniger ausgeprägt wieder finden. Neben den häufig genannten Motiven Natur, Umwelt, Wetter, Kultur, Sprache, Menschenschlag, Lebensweise, Freunde, Familie, Infrastruktur, Wirtschaft, Arbeitsplatz spielen auch steuerliche Gründe bei der Entscheidung einer Privatperson, ins Ausland zu ziehen, eine wichtige Rolle.

# Steuerliche Konsequenzen eines Wegzugs

## Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht

Nach § 1 Abs. 1 EStG ist eigentlich nur derjenige in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, der im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Deutsche Staatsangehörige, die in Deutschland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aufgeben und die in Niedrigsteuerstaaten ziehen, unterliegen allerdings unter Umständen für zehn Jahre der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG. Ist eine Person erweitert beschränkt steuerpflichtig, so wird sie ähnlich wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt. Lediglich bestimmte ausländische Einkünfte (§§ 34c, 34d EStG) sind von der Besteuerung in Deutschland ausgenommen. In aller Regel ist die erweiterte beschränkte Steuerpflicht mit Nachteilen für den Weggezogenen verbunden, so dass es dringend zu empfehlen ist, sich vorher steuerlich qualifiziert beraten zu lassen. Es sind aber auch Fälle denkbar, in denen mit dem Wegzug und der erweiterten beschränkten Steuerpflicht Vorteile verbunden sind, so dass sich eine für alle Fälle gültige Aussage hierüber nicht machen lässt.

## Beschränkte Steuerpflicht

Gibt jemand seinen Wohnsitz in Deutschland auf und zieht in einen Staat mit „normal“ hoher Besteuerung, dann bleibt er grundsätzlich mit den in § 49 EStG aufgeführten Einkünften in Deutschland weiter steuerpflichtig (beschränkte Einkommensteuerpflicht). Es handelt sich hierbei insbesondere um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Beteiligungen an Gewerbebetrieben und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die beschränkte Steuerpflicht unterscheidet sich von der unbeschränkten Steuerpflicht neben den nur begrenzt steuerpflichtigen Einkünften insbesondere dadurch, dass Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen – bis auf den Verlustabzug – als Minderung der Besteuerungsgrundlage entfallen und auch kein Splittingtarif und keine Kinderfreibeträge berücksichtigt werden. Ein Verlustabzug gem. § 10d EStG ist möglich für die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte und bei Aufbewahrung der Unterlagen im Inland. Die Steuer wird nach der Grundtabelle bemessen und beträgt i.d.R. mindestens 25%.

## Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht setzt ein, wenn der deutsche Staatsangehörige innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Wegzug mindestens fünf Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war. Außerdem muss die Person noch wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland haben und in ein Gebiet mit niedriger Besteuerung verziehen bzw. darf nirgendwo einen neuen Wohnsitz begründen. Wesentliche wirtschaftliche Interessen liegen vor, wenn eine der folgenden Voraussetzungen gegeben ist (§ 2 Abs. 3 AStG):

- Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft von mindestens 1%
- Anteil an einer deutschen Personengesellschaft, die gewerblich tätig ist; falls die Beteiligung als Kommanditist besteht, muss sie mehr als 25% betragen
- mehr als 30% der Gesamteinkünfte sind Inlandseinkünfte oder die Inlandseinkünfte übersteigen EUR 62.000

- mehr als 30% des Gesamtvermögens bestehen aus Inlandsvermögen oder das Inlandsvermögen übersteigt EUR 154.000

Hat der Steuerpflichtige demnach wesentliche wirtschaftliche Interessen, so unterliegt er ab dem Wegzugszeitpunkt für zehn Jahre der erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Bei einem Wegzug in die Schweiz verringert sich der Zeitraum auf fünf Jahre. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht greift allerdings dann nicht ein, wenn die Einkünfte, die der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen, weniger als EUR 16.500 betragen.

Eine niedrigere Besteuerung i.S. der erweiterten beschränkten Steuerpflicht liegt dann vor, wenn

- abstrakt betrachtet in dem neuen ausländischen Ansässigkeitsstaat ein Lediger mit einem steuerpflichtigen Einkommen von EUR 77.000,00 eine um mehr als 1/3 niedrigere Steuer zahlt, als die entsprechende Steuer in Deutschland ausmacht oder
- die weggezogene Person im ausländischen Ansässigkeitsstaat einer Vorzugsbesteuerung gegenüber der allgemeinen Besteuerung unterliegt.

Der Weggezogene kann zur niedrigen Besteuerung den Gegenbeweis erbringen, wenn er tatsächlich eine Steuerbelastung von mindestens 2/3 der vergleichbaren deutschen Steuer zu tragen hat.

## Wegzugsbesteuerung

### Problem und Überblick

Das deutsche Steuerrecht sieht im Falle des Wegzugs ins Ausland für natürliche Personen, die wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen halten, besondere Regelungen vor – nämlich die sog. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG.

Die Wegzugsbesteuerung soll die Besteuerung derjenigen stillen Reserven sicherstellen, die ohne Wegzug ins Ausland im Falle einer Veräußerung der Beteiligung (über 1%) realisiert werden (können). Deren Besteuerung nach § 17 EStG ist in Deutschland jedoch beim Wegzug ins Ausland nicht mehr gesichert. Verzieht eine unbeschränkt steuerpflichtige Person ins Ausland, so ist sie in Deutschland nur noch mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig (vgl. aber oben zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht). Grundsätzlich gehört zwar zu den im Inland beschränkt steuerpflichtigen Einkünften auch der Gewinn aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft; allerdings wird in vielen Fällen das Besteuerungsrecht aufgrund entsprechender Regelungen in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) dem neuen ausländischen Wohnsitzstaat zugewiesen. Deutschland ginge dann hinsichtlich der stillen Reserven in den Anteilen nach dem Wegzug leer aus. Dies soll die Wegzugsbesteuerung verhindern.

Nach einem Urteil des Europäischen Gerichtshofs verstößt eine Regelung, die eine sofortige Besteuerung noch nicht realisierter Gewinne bei Wohnsitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat der EU vorsieht, gegen die in der EU geltende Niederlassungsfreiheit. Der Gesetzgeber hat deshalb § 6 AStG durch das Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) mit Inkrafttreten zum 13.12.2006 geändert. Soweit

die Regelung zu Vorteilen für Steuerpflichtige führt (zinslose Stundung für Wegzug in EU- oder EWR-Staat – vgl. Thema Stundung, siehe Seite 9), ist sie jedenfalls in allen noch nicht rechtskräftigen Fällen anzuwenden.

Im Gegensatz zur alten Rechtslage, die eine sofortige Besteuerung mit Wegzug vorsah, arbeitet der neue § 6 AStG mit einer Stundungsregelung für den Fall des Wegzugs in ein Land der EU oder des EWR (Norwegen, Island, Liechtenstein). Diese für den Steuerpflichtigen günstigere Regelung geht auf der anderen Seite mit einigen Verschärfungen des § 6 AStG einher.

## Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung

### Persönliche Voraussetzungen

Anknüpfungspunkt der Wegzugsbesteuerung ist grundsätzlich das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes und / oder des gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland, wenn der Wegziehende zu diesem Zeitpunkt mindestens 10 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war (§ 6 Abs. 1 S. 1 AStG). Die Wegzugsbesteuerung tritt aber auch ohne Wegzug (ohne Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes) ein und zwar nach § 6 Abs. 1 S. 2 AStG durch:

- Übertragung von Anteilen durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen, oder
- Verlust der Ansässigkeit in Deutschland nach DBA durch Begründung eines weiteren Wohnsitzes / gewöhnlichen Aufenthalts in einem ausländischen Staat, z.B. wenn eine natürliche Person einen inländischen Wohnsitz beibehält und damit unbeschränkt steuerpflichtig bleibt, für Abkommenszwecke (= für Besteuerungszwecke) jedoch als im anderen Vertragsstaat ansässig gilt, weil sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet oder
- Einlage der Anteile in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in einem ausländischen Staat, oder

- Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile aufgrund sonstiger Ereignisse.

### Sachliche Voraussetzungen

Die Wegzugsbesteuerung im Sinne des § 6 AStG erstreckt sich auf wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG, für die im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht Folgendes erfüllt ist:

- Beteiligung von mindestens 1% zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre. Auch wenn die Beteiligung bei Wegzug weniger als 1% beträgt, sind die stillen Reserven zu versteuern.
- Bei unentgeltlichem Erwerb reicht eine Beteiligung des Rechtsvorgängers von mehr als 1% innerhalb der letzten fünf Jahre aus.
- Beteiligung gehört zum Privatvermögen.
- Keine sog. einbringungsgeborenen Anteile. Die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes gehen vor.

Im Gegensatz zum bisherigen Recht erfasst die neue Wegzugsbesteuerung ab dem 1.1.2007 sowohl inländische als auch ausländische wesentliche Kapitalbeteiligungen, welche die natürliche Person im Privatvermögen hält.

### Rechtsfolgen

Die Rechtsfolgen unterscheiden sich im neuen Recht: Für EU-Bürger oder Angehörige der EWR-Staaten, die aus Deutschland in einen anderen EU- oder EWR-Staat ziehen und dort unbeschränkt steuerpflichtig sind, ist eine sog. Stundungslösung vorgesehen (§ 6 Abs. 5 AStG).

Liegen diese (EU-rechtlichen) Voraussetzungen nicht vor, kommt es zur sofortigen Besteuerung mit dem Wegzug, die nur durch eine antragsbezogene und unter bestimmten Voraussetzungen zu gewährende Stundung hinausgeschoben werden kann (§ 6 Abs. 4 AStG).



## Wertzuwachs

Der steuerpflichtige Betrag errechnet sich aus der Differenz zwischen Anschaffungskosten und gemeinem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Erfüllung des Tatbestandes der Wegzugsbesteuerung. Bei einem vorangegangenen Zuzug aus dem Ausland ist statt der Anschaffungskosten der gemeine Wert (Verkehrswert) im Zeitpunkt des Zuzugs anzusetzen.

Übersteigen die Anschaffungskosten den gemeinen Wert, so wird dieser Verlust einkommensteuerlich nicht berücksichtigt.

Der Wertzuwachs der Gesellschaftsanteile wird mit allen anderen Einkünften des Steuerpflichtigen (bis zum Ende der unbeschränkten Steuerpflicht) versteuert. Auf den Vermögenszuwachs aus den Kapitalbeteiligungen ist das sog. Halbeinkünfteverfahren (die Besteuerung erfolgt zur Hälfte) anzuwenden.

## Stundung

Für EU-Bürger oder Angehörige der EWR-Staaten, die aus Deutschland in einen anderen EU- oder EWR-Staat ziehen und dort unbeschränkt steuerpflichtig sind, ist die Wegzugssteuer im Zeitpunkt des Wegzugs zu ermitteln, festzusetzen und zinslos sowie ohne Sicherheitsleistung zu stunden (§ 6 Abs. 5 AStG). Die Stundung endet durch tatsächliche Veräußerung der Anteile oder durch Verwirklichung verschiedener Ersatztatbestände (§ 6 Abs. 5 S. 4 AStG). Für Liechtenstein ist mit einer Stundung wegen der eingeschränkten Amtshilfe in Steuersachen nicht zu rechnen.

In allen anderen Fällen kommt es zur Sofortbesteuerung des Wertzuwachses beim Wegzug. Um unbillige Härten bei der Besteuerung nicht realisierter stiller Reserven zu vermeiden, sieht § 6 Abs. 4 AStG eine spezielle Stundungsmöglichkeit vor. Auf Antrag kann die geschuldete Einkommensteuer in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren und gegen Sicherheiten gestundet werden. Von der Sicherheitsleistung kann nur abgesehen werden, wenn der Steueranspruch nicht gefährdet scheint. Die Stundung ist zu widerrufen, wenn die Anteile veräußert werden oder ein Ersatzrealisationstatbestand eintritt (§ 6 Abs. 4 S. 2 AStG).

## Nachweispflichten

Der wegziehende Steuerpflichtige unterliegt strengen Nachweispflichten, bei deren Verletzung das Finanzamt die Stundung widerrufen kann (§ 6 Abs. 7 AStG). Der Steuerpflichtige hat jährlich bis zum 31.1. des Jahres schriftlich seine am 31.12. des vorangegangenen Kalenderjahres geltende Anschrift seinem zuletzt in Deutschland für ihn zuständigen Finanzamt anzuzeigen sowie zu bestätigen, dass er bzw. im Falle der unentgeltlichen Rechtsnachfolge sein Rechtsnachfolger weiterhin Inhaber der Anteile ist.

Der Steuerpflichtige hat weiterhin den Zeitpunkt der Verwirklichung einer Veräußerung oder der Verwirklichung von Ersatzrealisationstatbeständen an das Finanzamt zu melden. Denn dadurch endet die gewährte Stundung.

## Rückkehr

Der Steueranspruch entfällt, wenn der Auslandsaufenthalt nur „vorübergehend“ war. Die Voraussetzungen dafür normiert § 6 Abs. 3 AStG.

Im Falle der Stundung des Steueranspruchs für EU-Bürger oder Angehörige der EWR-Staaten, die aus Deutschland in einen anderen EU- oder EWR-Staat gezogen sind und dort unbeschränkt steuerpflichtig waren (§ 6 Abs. 5 AStG), entfällt der gestundete Steueranspruch ohne zeitliche Einschränkung mit (Wieder-) Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland und die Wiedererlangung des Besteuerungsrechts aus den Veräußerungsgewinnen der Anteile für Deutschland. Voraussetzung ist weiterhin, dass die Anteile im Ausland nicht zwischenzeitlich veräußert wurden bzw. ein Ersatzrealisationstatbestand verwirklicht wurde.

In allen anderen Fällen entfällt der Steueranspruch, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland innerhalb von fünf Jahren seit Wegzug (wieder) begründet wird. Die Frist kann vom Finanzamt um maximal fünf weitere Jahre verlängert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass ihn berufliche Gründe an einer Rückkehr hindern, er aber weiterhin beabsichtigt, nach Deutschland zurückzukehren. Auch hier ist Voraussetzung, dass die Anteile

nicht zwischenzeitlich veräußert wurden bzw. ein Ersatzrealisationstatbestand verwirklicht wurde.

Nach Rückkehr ist ein endgültiger Bescheid aufzuheben, ein vorläufiger Bescheid zu ändern.

## Gestaltungshinweise

Durch die Neuregelung des § 6 AStG ist für „EU- und EWR-Fälle“ die Problematik der sofortigen Wegzugsbesteuerung weitgehend entschärft. Ob die neue Stundungsregelung mit EU-Recht im Einklang steht, bleibt abzuwarten.

In allen anderen Fällen verbleibt es bei einer drohenden Steuerzahlung im Zeitpunkt des Wegzugs in ein Drittland. Hier können nachfolgende Gestaltungsüberlegungen angestellt werden.

### Behandlung von sonstigem Vermögen (ohne Anteile an Kapitalgesellschaften)

Grundbesitz in Deutschland unterliegt z.B. bei Wegzug ins Ausland zwar keiner Wegzugsbesteuerung; Erträge bleiben jedoch unabhängig vom Wohnsitz des Eigentümers in Deutschland „steuerverhaftet“. Die Besteuerung eines Wertzuwachses endet 10 Jahre nach der Anschaffung. Denn die Doppelbesteuerungsabkommen weisen dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Eine Veräußerung von wesentlichen Anteilen vor dem Wegzug und die Anlage der Finanzmittel in Grundbesitz ist allerdings aus steuerlichen Gründen nicht geboten, da die Veräußerung (ebenso) steuerpflichtig ist und damit eine sofortige Steuerbelastung nach sich zieht.

Für in Deutschland gelegene Betriebsstätten verbleibt das Besteuerungsrecht nach den Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland. Durch einen Wegzug wird bei diesen Vermögensgruppen keine Wegzugsbesteuerung ausgelöst. Deutschland verbleibt (allerdings) auch nach dem Wegzug das Besteuerungsrecht.

Dagegen ergeben sich für solche Vermögensgegenstände günstige Steuerwirkungen, die nicht nur keiner Wegzugsbesteuerung unterliegen, sondern die mit dem Wegzug auch dem steuerlichen Zugriff Deutschlands entzogen werden, da das Besteuerungsrecht

nach den Doppelbesteuerungsabkommen im neuen ausländischen Wohnsitzstaat liegt. Zu nennen ist hier insbesondere bewegliches Privatvermögen, wie z.B. Kunstsammlungen, Schmuck und Wertpapiervermögen (unter 1%-Beteiligungshöhe).

### Umwandlung oder Einbringung in deutsches Betriebsvermögen

Eine Vermeidung der sofortigen Wegzugsbesteuerung bei Wegzug in einen Drittstaat kann dadurch erfolgen, dass die Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung besteht, in eine Personengesellschaft (praktikablerweise in eine GmbH & Co. KG) umgewandelt wird.

Gleiches gilt für die Überlegung, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vor dem Wegzug steuerneutral in ein deutsches Betriebsvermögen, insbesondere in eine ggf. zu diesem Zweck errichtete GmbH & Co. KG, einzubringen. Die „Steuerverhaftung“ der Anteile bleibt dann allerdings für künftige Wertsteigerungen sowie laufende Erträge erhalten. Die sofortige Wegzugsbesteuerung ohne Zufluss einer entsprechenden Liquidität im Wegzugszeitpunkt kann dadurch aber vermieden werden.

## Erbschaftsbesteuerung

Bei einem „Gang über die Grenze“ sind auch mögliche erbrechtliche und erbschaftsteuerliche Konsequenzen zu bedenken. Nach dem Umzug in ein anderes Land gelten in der Regel auch ein anderes Erbrecht und ein anderes Erbschaftsteuerrecht. Wer sich mit dem Gedanken eines Umzugs ins Ausland trägt und bezüglich der Vererbung seines Vermögens bereits konkrete Vorstellungen hat, sollte sich daher nicht nur steuerlich, sondern auch erbrechtlich beraten lassen. Denn nur wenn Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht bedacht und aufeinander abgestimmt sind, kann sichergestellt werden, dass der Nachlass auch wirklich denen zufällt, denen er zugedacht ist, und dass nicht mehr Erbschaftsteuer zu zahlen ist, als unvermeidbar.

Weil das Erbrecht und das Erbschaftsteuerrecht sowohl im Inland als auch im Ausland einem steten Wandel unterworfen sind, sollten bereits abgefasste letztwillige Verfügungen regelmäßig einer Überprüfung unterzo-

gen werden. Aber nicht nur die rechtlichen Rahmenbedingungen können sich ändern. Es kann sich auch die Struktur des Nachlasses oder der Kreis der Erben ändern. Neue Familienmitglieder können ebenso eine Anpassung des Testamentes erforderlich machen wie das etwaige Vorversterben von ursprünglich als Erben eingesetzten Personen. Daneben kann sich aus wirtschaftlichen Gründen auch eine Umstrukturierung des Vermögens ergeben, die eine entsprechende Anpassung des letzten Willens nach sich zieht. So kann z.B. ein ehemals mit der Villa in der Toskana großzügig bedachter Enkel auf einmal unbeabsichtigt mit leeren Händen dastehen, weil zwischenzeitlich das Haus verkauft wurde, ohne an das bereits abgefasste Testament zu denken.

## Erbrecht im Ausland

Mit dem Wegzug ins Ausland kann sich Anpassungsbedarf in erbrechtlicher Hinsicht ergeben, da die Rechtsordnungen anderer Länder vom deutschen Erbrecht zum Teil ganz erheblich abweichen.

So wird z.B. nicht in jedem Land das deutsche handschriftliche Testament anerkannt. Im angloamerikanischen geprägten Rechtsraum ist vielmehr das sog. Zweizeugentestament üblich und anerkannt. Daneben kennt nicht jede Rechtsordnung das gemeinsame Ehegattentestament. Auch kann sich die gesetzliche Erbfolge bezüglich Erbberechtigten, Erbquoten und Pflichtteilen stark unterscheiden. So kennen z.B. nahezu alle Staaten der USA kein Pflichtteilsrecht für Abkömmlinge. Zu bedenken ist auch, dass bereits getätigte Verfügungen (z.B. Pflichtteilsverzicht) in einem anderen Rechtsraum für das dortige Erbrecht ohne Bedeutung sein können und damit ggf. ins Leere gehen.

Wer also z.B. nach England auswandert und sein Testament abfassen will, muss wissen, dass es mit einem handschriftlichen Dokument nicht getan ist. Ein eigenhändiges Testament entfaltet in England keine Wirkung, selbst wenn es noch so sehr den Willen des Erblassers widerspiegelt. Wer sicher gehen will, dass sein im Ausland gefertigtes Testament wirksam ist, muss sich daher gut informieren, welche Anforderungen in dem jeweiligen Staat gelten und diese Erfordernisse dann auch einhalten.

Je mehr Staaten von einem Erbfall berührt sind, weil z.B. der Erblasser oder ein Erbe dort wohnt oder aber weil sich Vermögen, das zum Nachlass gehört, dort befindet, desto wichtiger ist es, ein erbrechtliches und erbschaftsteuerliches Konzept zu entwickeln. Häufig kann es nämlich dazu kommen, dass die unterschiedlichen Rechtsordnungen mehrerer betroffener Staaten miteinander konkurrieren und eine so genannte Nachlasskollision eintritt. Eine solche liegt vor, wenn auf den Nachlass das Erbrecht verschiedener Staaten Anwendung findet.

Eine Nachlasskollision kann zum Beispiel bei einem Wegzug aus Deutschland in die Schweiz eintreten, da das deutsche Erbrecht letztlich an die deutsche Staatsangehörigkeit anknüpft, während das Erbrecht in der Schweiz an den letzten Wohnsitz des Erblassers anknüpft. Beim Tod eines deutschen Staatsbürgers in der Schweiz finden damit aus deutscher und aus schweizerischer Sicht jeweils unterschiedliche Erbrechtsordnungen Anwendung, bei denen sich Erbteile, Pflichtteile und auch der Kreis der als Erben berufenen Personen unterscheiden können. Besonders wichtig ist es daher, eine Nachlasskollision durch Testamente zu vermeiden und für den Erbfall die Anwendung des deutschen Erbrechts festzuschreiben.

Häufig gibt es keine Vereinbarungen zwischen den Staaten, die regeln, welche Rechtsordnung im Zweifel anwendbar sein soll. Im schlechtesten Fall kann dies dazu führen, dass nach den verschiedenen Rechtsordnungen unterschiedliche Personen als Erben berufen sind, wodurch Streitigkeiten entstehen können, die oft erst in kostenintensiven Gerichtsverfahren geklärt werden. Dabei ist es durchaus möglich, dass ein Abkömmling, der sich benachteiligt sieht, die Rechtsordnung auswählt, in der er für sich die größten Erfolgsaussichten sieht. Am Ende ist dann der Nachlass um Anwalts- und Gerichtsgebühren geschmälert und möglicherweise der umstrittene Gegenstand auch noch bei einer Person gelandet, welche der Erblasser überhaupt nicht damit bedenken wollte.

Anders als Deutschland kennen einige Rechtsordnungen zudem eine zwingende Nachlassverwaltung bzw. Nachlassabwicklung. Bei dieser geht die Verwaltung des Nachlasses mit dem Tod stets auf einen Nachlass-

verwalter über, der die Verwaltung und Abwicklung des Nachlasses übernimmt. Erst nach der Bezahlung aller Steuern und aller sonstiger Verbindlichkeiten wird der Nachlass unter den Erben verteilt. Dies dauert in der Regel ungefähr ein Jahr (wie z.B. in Großbritannien). Insbesondere bei Unternehmensvermögen kann diese lange Periode, in der die Erben nicht über den Nachlass bestimmen können, von großem Nachteil sein. Gilt daher im Einwanderungsland ein solches System der Nachlassverwaltung, sollte man vorher unbedingt Schritte einleiten, die entweder den Nachlass aus diesem Rechtsraum herausnehmen oder zumindest die Wahl des Nachlassverwalters vorwegnehmen.

Um erbrechtliche Komplikationen zu vermeiden, sollte insbesondere bei komplexeren Strukturen und größeren Vermögen rechtzeitig erbrechtliche (und erbschaftsteuerliche) Beratung in Anspruch genommen werden. Rechtzeitig bedeutet dabei vor dem Wegzug, da ggf. mit dem Wegzug bereits Voraussetzungen verwirklicht werden, die eine spätere Nachlassgestaltung deutlich erschweren. Denn wer hätte z.B. gedacht, dass im Verhältnis zu den Vereinigten Staaten der Besitz einer Green Card oder gar der amerikanischen Staatsangehörigkeit eine fast ewige Bindung an das amerikanische Steuerrecht bedeutet, die auch dann noch gilt, wenn man dem Land längst den Rücken gekehrt hat und die nach derzeitigem amerikanischen Erbschaftsteuerrecht sehr hohe Steuerbelastungen für die Erben auf das Weltvermögen (!) nach sich zieht.

Bei der Gestaltung dieses Konzepts sollte deshalb darauf geachtet werden, dass

- in jedem der beteiligten Staaten das verfolgte Ziel auch tatsächlich umsetzbar ist und umgesetzt wird;
- sich die Regelungen in den einzelnen Staaten nicht widersprechen (unter Umständen sollten identische Testamente in der jeweiligen Landessprache hinterlegt werden);
- der Nachlass so strukturiert ist, dass möglichst wenige Staaten erbrechtlich berührt werden, idealerweise sogar nur ein einziger Staat.

## Erbschaftsteuerliche Grundüberlegungen

Wird ein Nachlass erbrechtlich beim „Gang über die Grenze“ neu ausgerichtet, sind natürlich auch die erbschaftsteuerlichen Folgen mit zu beachten. Soweit einzelne Nachlassgegenstände aufgrund der gegebenen Situation in zwei Staaten erbschaftsteuerliche Anknüpfung finden, besteht ein hohes Risiko einer Doppelbesteuerung. Diese partielle Doppelbesteuerung, die häufig de facto zu einer Besteuerung nach dem letztlich höchsten Steuersatz zweier beteiligter Staaten führt, kann zumeist nur durch vorhergehende Umgestaltung eines Nachlasses vermieden werden. Dabei ist zu beachten, dass die deutschen Erbschaftsteuersätze, jedenfalls in ihrer jetzigen Form, bei weitem nicht zu den internationalen Spitzensätzen gehören. So ist der Erbschaftsteuersatz in zahlreichen europäischen Ländern, aber auch z.B. in den USA, deutlich höher als in Deutschland. Es gibt aber auch Länder wie z.B. die Schweiz oder Italien, in denen der Erbschaftsteuersatz unter dem deutschen Steuersatz liegt bzw. in denen keine Erbschaftsteuer erhoben wird.

Die bereits seit längerer Zeit in Deutschland geführte Diskussion um eine Erbschaftsteuerreform, insbesondere für die sog. vorweggenommene Erbfolge bei der Übertragung von Unternehmen und Unternehmensteilen, hat leider immer noch nicht zu einem Ende bzw. einem verlässlichen Zwischenstand geführt. Es liegt zwar der Entwurf eines „Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ vor, dieser Entwurf wird aber wegen der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 im Gesetzgebungsverfahren noch nicht endgültig beraten. Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass das derzeitige Erbschaftsteuergesetz nicht verfassungskonform ist und spätestens bis zum 31. Dezember 2008 durch ein neues Gesetz ersetzt werden muss. Ob der Entwurf in der bisherigen Form Eingang in das neue Gesetz findet, ist zurzeit völlig ungewiss. Dieser Entwurf sieht für den Schenkungs- und Erbfall eine Stundung der auf aktives Betriebsvermögen entfallenden Steuer vor, mit deren Erlass in den folgenden 10 Jahren, soweit der Betrieb im Wesentlichen unverändert fortgeführt wird.

Für Grundvermögen hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung den Gesetzgeber aufgefordert, bei der Besteuerung auf den Verkehrswert abzustellen.

## Grundzüge des deutschen Erbschaftsteuerrechts

Das deutsche Erbschaftsteuerrecht erfasst – vereinfacht ausgedrückt – alle Erbfälle, in denen

- der Erblasser oder der Erbe in Deutschland wohnt,
- ein deutscher Staatsbürger Erblasser ist oder
- in denen in Deutschland befindliches Vermögen vererbt wird.

Zum Umfang der persönlichen Erbschaftsteuerpflicht ist zudem zwischen der unbeschränkten, der beschränkten und der erweiterten beschränkten Erbschaftsteuerpflicht zu unterscheiden.

### Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht liegt vor, wenn der Erblasser, der Erbe oder beide Steuerinländer sind. Als Steuerinländer gelten hierbei Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.

Einen Wohnsitz hat, wer eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Als gewöhnlicher Aufenthalt ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen. Hält sich beispielsweise das erbende Kind zum Studium in Deutschland auf, hat es seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland und ist als Erbe in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Lediglich kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Sofern der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen private Zwecken erfolgt und nicht länger als ein Jahr dauert, liegt kein gewöhnlicher Aufenthalt vor.

Bei der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht erstreckt sich die Steuerpflicht auf den gesamten Vermögensanfall. Ist der Erblasser im Inland ansässig, wird

der gesamte Erbanfall (Auslands- und Inlandsvermögen des Erblassers) den Vorschriften des deutschen Erbschaftsteuergesetzes unterworfen. Ist dagegen nur der Erwerber im Inland ansässig, so wird nur der gesamte auf ihn entfallende Erwerb (Inlands- und Auslandsvermögen) von der unbeschränkten Steuerpflicht erfasst. Die Erwerbe anderer Miterben, die keine deutschen Steuerinländer sind, unterliegen nicht der deutschen Besteuerung, es sei denn, es greift die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht oder die erweiterte beschränkte Steuerpflicht (siehe Seite 14).

#### Beispiel 1:

Steuerinländer Erblasser A hinterlässt bewegliches und unbewegliches Vermögen in Deutschland und eine Finca in Spanien. Erbe ist sein Sohn B mit Wohnsitz in den USA.

#### Lösung:

Das gesamte Vermögen des A unterliegt der deutschen Erbschaftsteuer.

#### Beispiel 2:

Der in Italien wohnhafte Steuerausländer Erblasser A hinterlässt bewegliches und unbewegliches Vermögen in Deutschland und ein Haus in der Toskana. Als Erben hat er seine Frau B (Steuerausländerin) und seinen Sohn C (Steuerinländer) zu gleichen Teilen eingesetzt.

#### Lösung:

Nur der hälftige Anteil des C am Nachlass seines Vaters unterliegt der deutschen Erbschaftsteuer, darin enthalten ist auch das Haus in der Toskana.

### Erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht setzt voraus, dass der Erblasser oder der Erbe seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat. Aber selbst wenn aufgrund eines Wegzugs ins Ausland der deutsche Wohnsitz aufgegeben wurde und sich der gewöhnliche Aufenthalt im Ausland befindet, führt dies nicht dazu, dass die Erbschaftsteuerpflicht ganz erlischt. Ein Deutscher, der in das Ausland wegzieht bleibt für fünf Jahre (erweitert) unbeschränkt steuerpflichtig.

## Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Nach fünf Jahren wird die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht zu einer erweiterten beschränkten Steuerpflicht.

Die wichtigsten Voraussetzungen für das Vorliegen der erweiterten beschränkten Erbschaftsteuerpflicht sind (§ 4 i.V.m. § 2 AStG):

- Es muss Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG vorhanden sein.
- Der Erblasser muss in den letzten 10 Jahren vor seiner Auswanderung als Deutscher insgesamt mindestens 5 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sein.
- Der Erbfall muss in einem Zeitraum von 10 Jahren nach der Auswanderung stattfinden.
- Der Erblasser muss in einem Niedrigsteuerland seinen Wohnsitz haben (europäische Niedrigsteuerländer sind z.B. Monaco, San Marino, Liechtenstein, britische Kanalinseln, div. Kantone in der Schweiz) und wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland verfolgen.

Der erweiterten beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegen im Prinzip das Inlandsvermögen sowie Vermögen, dessen Erträge nach dem Außensteuergesetz der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Vermögen von Zwischengesellschaften, Familienstiftungen und Trusts).

## Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Ohne zeitliche Beschränkung gilt dagegen die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht für Inlandsvermögen. Die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht liegt vor, wenn weder der Erblasser noch der Erbe Steuerinländer sind. Die Steuerpflicht erstreckt sich in diesen Fällen nur auf das erbschaftsteuerliche Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG. Dazu gehören im Wesentlichen das inländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das inländische Grundvermögen, das inländische Betriebsvermögen, Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften mit

einer Mindestbeteiligungsquote von 10% sowie Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere Forderungen oder Rechte, wenn diese durch inländischen Grundbesitz unmittelbar oder mittelbar gesichert sind. Der Umfang des erfassten Vermögens ist also geringer als bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht gilt anders als die erweiterte unbeschränkte und erweiterte beschränkte Steuerpflicht auch für Personen, die nicht die deutsche Staatsangehörigkeit haben.

Nicht zum Inlandsvermögen gehören Anleihen und Forderungen, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, Forderungen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, sowie Nutzungsrechte an einem der vorstehend genannten Vermögensgegenstände (z.B. Nießbrauch). Ebenfalls nicht zum Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG gehören zudem inländische Bank- und Sparguthaben sowie Wertpapierdepots, Geldvermächtnisse, Pflichtteilsansprüche, Rechte auf wiederkehrende Leistungen, soweit sie nicht durch inländischen Grundbesitz abgesichert sind und Versicherungsansprüche gegen Versicherungsunternehmen im Inland.

Schulden und Lasten sind bei beschränkter Steuerpflicht nur abzugsfähig, wenn sie mit dem Inlandsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dem Erwerber steht derzeit nur ein persönlicher Freibetrag von EUR 1.100 zur Verfügung. Die sachlichen Steuerbefreiungen gem. § 13 ErbStG sowie die Entlastungen für Produktivvermögen (§§13a, 19a ErbStG) werden hingegen auch bei beschränkter Steuerpflicht in vollem Umfang gewährt.

## Bewertung ausländischen Vermögens

Inländisches und ausländisches Vermögen, insbesondere Betriebsvermögen, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25% und Grundvermögen, werden in Inlands- und Auslandsfällen nach geltendem Recht fundamental unterschiedlich bewertet. Hierbei ist nicht ausschlaggebend, ob es sich um einen Fall beschränkter oder unbeschränkter Steuerpflicht handelt, sondern ob inländisches oder ausländisches Vermögen vorliegt.

Inländisches Betriebsvermögen, wozu im Inland gelegene Einzelunternehmen bzw. Anteile an inländischen Personengesellschaften oder mehr als 25%-ige Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften zählen, wird nach dem derzeitigen deutschen Erbschaftsteuerrecht gemäß § 13a ErbStG nach Abzug eines Freibetrags von EUR 225.000,00 und eines Bewertungsabschlags von 35% nur in geringem Maße der Erbschaftsteuer unterworfen. Des Weiteren werden entsprechende Erwerbe von Betriebsvermögen bzw. Gesellschaftsanteilen von Empfängern der ungünstigeren Steuerklassen II und III (also bei allen Erwerbenden mit Ausnahme von Ehegatten, Kindern und Enkeln sowie bei Erwerb von Todes wegen auch der Eltern und Großeltern) im Ergebnis der günstigen Steuerklasse I angenähert.

Ausländisches Betriebsvermögen wird hingegen ohne Berücksichtigung eines Freibetrags, eines Bewertungsabschlags oder einer Steuersatzbegünstigung in vollem Umfang der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer unterworfen. Die Bewertung hat mit dem Verkehrswert zu erfolgen.

In dem Entwurf des Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge ist für betriebliches Vermögen eine Stundung der Erbschaftsteuer mit einem schrittweisen Erlass innerhalb der nächsten zehn Jahre vorgesehen. In welchem Umfang dieser Gesetzesentwurf letztlich in das neue Erbschaftsteuergesetz einfließen wird, kann allerdings noch nicht abgeschätzt werden.

Des Weiteren ergeben sich bezüglich der Bewertung ausländischen Grundvermögens Unterschiede: Bei inländischem Grundvermögen erfolgt nach der derzeitigen Rechtslage eine besondere Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer („Bedarfsbewertung“), die noch zu deutlich niedrigeren Wertansätzen im Vergleich zum tatsächlichen Verkehrswert führt.

Im Ausland gelegene Grundstücke sind demgegenüber in Höhe ihres gemeinen Werts (welcher dem Verkehrswert entspricht) in voller Höhe der deutschen Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer zu unterwerfen.

Es ist evident, dass die Schlechterstellung ausländischen Betriebs- und Grundvermögens bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer einen Inländer davon ab-

halten kann, Investitionen im Ausland zu tätigen. Aus diesem Grund hat der Bundesfinanzhof am 11. April 2006 dem Europäischen Gerichtshof die Frage zu Vorabentscheidung vorgelegt, ob es mit europäischem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, dass land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Inland nach deutschem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht deutlich günstiger bewertet wird als entsprechendes Vermögen in anderen Staaten der EU. Die gleiche Frage stellt sich auch bei der Bewertung von Grund- und Betriebsvermögen im Ausland. Es ist demnach möglich, dass Immobilien und bestimmte Betriebsvermögen im EU-Ausland bereits nach dem derzeitigen Recht dieselben Begünstigungen erfahren müssen wie entsprechendes inländisches Vermögen. Vermögen außerhalb des Geltungsbereichs des EU-Vertrags darf allerdings weiter unterschiedlich bewertet werden, soweit dies nicht durch Verträge mit den jeweiligen anderen Staaten ausgeschlossen ist.

In den Fällen, in denen bei einer Schenkung oder in einem Erbfall ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen oder Betriebsvermögen übertragen wurde, sollte gegen alle noch offenen Bescheide Einspruch eingelegt werden. Bei aus anderen Gründen laufenden Verfahren bzw. bei vorläufigen oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden sollte ein Antrag auf Änderung des Bescheides gestellt werden. Auch gegen Bescheide, die Anteile an Kapitalgesellschaften im Ausland mit Werten enthalten, die die Werte nach dem Stuttgarter Verfahren übersteigen und/oder bei denen § 13a ErbStG nicht angewandt wurde, sollten Rechtsmittel eingelegt werden.

Es ist geplant, das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht mit Wirkung ab dem 1. Januar 2007 zu reformieren. Hierbei soll besonders die Unternehmensnachfolge erleichtert werden. An die Stelle des Freibetrags von EUR 225.000 und des Bewertungsabschlags von 35% sowie der Steuerklassenprivilegierung ist bei bestimmten Betriebsvermögen eine vollständige Steuerstundung vorgesehen. Die gestundete Steuer wird über zehn Jahre verteilt erlassen, soweit das Unternehmen in einem „nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang“ über einen Zeitraum von zehn Jahren fortgeführt wird. Die Stundungs- und Erlassregelung soll sich dabei nur

auf sogenanntes „produktives“ Betriebsvermögen beziehen. Dazu zählen auch Anteile an Personengesellschaften sowie Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25%. Nach dem vorliegenden Gesetzentwurf muss es sich dabei um Gesellschaften handeln, die in der EU oder im europäischen Wirtschaftsraum ansässig sind bzw. um in der EU oder im europäischen Wirtschaftsraum gelegenes Betriebsvermögen. Somit soll wegen der bestehenden europarechtlichen Bedenken gegen das bisherige Recht künftig auch in der EU gelegenes Betriebsvermögen begünstigt übertragen werden können.

## Zusammenfassung

Auch bei einem Wegzug ins Ausland unterliegt immer ein Teil des Inlandsvermögens unabhängig von dem seit Wegzug verstrichenen Zeitraum der deutschen Besteuerung, selbst wenn weder Erblasser noch Erbe in Deutschland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Daneben verbleibt es jedenfalls für einen gewissen Zeitraum nach dem Wegzug bei einer allgemeinen deutschen Erbschaftsteuerpflicht. Dies ist umso bedeutender, als normalerweise das Land, in das man umgezogen ist, von Anfang an sein Erbschaftsteuerrecht auf das gesamte Vermögen des neuen Bewohners erstreckt. Zu beachten ist zudem, dass auch in den Fällen, in denen ausschließlich ausländisches Vermögen von einem Erblasser, für den keinerlei Anknüpfungsmöglichkeit an das deutsche Erbschaftsteuerrecht besteht, vererbt wird, der gesamte Nachlass der deutschen Besteuerung unterliegt, wenn der Erbe Steuerinländer ist. Auch in diesen Fällen wird im Normalfall gleichzeitig der Wohnsitzstaat des Erblassers den Nachlass der Erbschaftsteuer unterwerfen.

Es ist somit bei einem Wegzug ins Ausland sorgfältig darauf zu achten, wie die Verteilung des Nachlasses erfolgen soll, wo der Nachlass gelegen ist und wo der künftige Erbe wohnt, damit Doppelbesteuerungsrisiken vermieden oder zumindest minimiert werden können. Zum Teil wird eine Doppelbesteuerung bereits durch deutsches Recht oder auch durch zwischenstaatliche Vereinbarungen vermieden. Zum Teil kann eine Doppelbesteuerung aber nur durch entsprechende Gestaltungen des Nachlasses verhindert werden; schlimmstenfalls muss eine Doppelbesteuerung sogar hingenommen werden.

## Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Sobald zwei verschiedene Länder durch einen Erbfall berührt sind, besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung, wenn sowohl der eine Staat wie auch der andere Staat den gleichen Vermögensgegenstand der Besteuerung unterwerfen.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sieht daher das deutsche Erbschaftsteuergesetz für bestimmte Konstellationen auf Antrag des Erbschaftsteuerpflichtigen die Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer auf die deutsche Steuer vor. Voraussetzung ist jedoch, dass Auslandsvermögen im Ausland und im Inland der Erbschaftsteuer unterliegt, ein Fall der unbeschränkten Steuerpflicht vorliegt und nicht vorrangig die Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) anzuwenden sind. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so wird für Auslandsvermögen die im Ausland bezahlte Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer, die auf das entsprechende Auslandsvermögen entfällt, angerechnet.

Angerechnet werden kann nur eine ausländische Erbschaftsteuer, die der deutschen Erbschaftsteuer entspricht. Dazu zählen auch Nachlasssteuern, die vor allem im angloamerikanischen Rechtskreis (z.B. USA, Großbritannien, Südafrika) erhoben werden. Die kanadische „capital gains tax“ kann nicht angerechnet, aber als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden. Dies gilt auch für die spanische Wertzuwachssteuer „plus valia“. Die in Italien seit dem 25.10.2001 bei unentgeltlichen Vermögensübertragungen erhobenen Steuern und Gebühren sind nicht nach § 21 ErbStG auf die deutsche Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer anrechenbar.

Daneben ist zu bedenken, dass über die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer zwar vermieden wird, dass der gleiche Gegenstand doppelt besteuert wird. Allerdings erfolgt die Besteuerung dabei effektiv immer nach dem höchsten Steuersatz, der in den beteiligten Ländern gilt.



## Zwischenstaatliche Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Während für den Bereich der Ertragsteuern eine Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen existieren, sind solche Abkommen für den Bereich des Erbschaftsteuerrechts die Ausnahme. In den Abkommen werden zwei grundsätzliche Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung angewendet: die Anrechnungsmethode (die auf das Auslandsvermögen erhobene ausländische Erbschaftsteuer wird auf die inländische Erbschaftsteuer angerechnet) und die Freistellungsmethode (das Auslandsvermögen wird von der inländischen Erbschaftsteuer unter Progressionsvorbehalt freigestellt).

Doppelbesteuerungsabkommen für den Bereich der Erbschaftsbesteuerung bzw. Schenkungsteuerbesteuerung wurden bislang von Deutschland nur mit nachfolgenden Ländern geschlossen:

- Dänemark (Anrechnungsmethode)
- Frankreich (nur zwischen dem Saarland und Frankreich)
- Griechenland (Übereinkommen über die Besteuerung des beweglichen Vermögens, Freistellungsmethode)
- Österreich (Freistellungsmethode)
- Schweden (Anrechnungsmethode)
- Schweiz (Anrechnungsmethode, z.T. Freistellungsmethode)
- USA (Anrechnungsmethode)

## Übersicht über die Grundzüge des Erbschaftsteuerrechts in anderen Ländern

Land	Freibetrag Ehegatten Freibetrag Kinder	Steuersatz Ehegatten Steuersatz Kinder	Freibetrag und Steuersatz nicht verwandte Personen	Bewertung Nachlass; Begünstigungen	Vermeidung Doppelbesteuerung national	DBA mit Deutschland
<b>Deutschland</b>	€ 307.000 € 205.000	7% - 30%	€ 5.200; 17% - 50%	Verkehrswert oder Bedarfswert; Begünstigung für Betriebsvermögen, Immobilien, Land- und Forstwirtschaft	Anrechnungsverfahren	entfällt
<b>USA</b> (nur Bundessteuern)	Ehegatten i.d.R. steuerfrei; \$ 10.000	Ehegatten i.d.R. steuerfrei; 18% - 55%	\$ 10.000; 18% - 55%	Verkehrswert; Ertragswerte für Betriebsvermögen, Land- und Forstwirtschaft	Anrechnungsverfahren	Ja
<b>Großbritannien</b>	Ehegatten steuerfrei bzw. £ 285.000; kein Freibetrag für Kinder	Proportionalersatz; über £ 285.000: 40%	kein Freibetrag; Proportionalersatz; über £ 285.000: 40%	Verkehrswert; Begünstigung für Unternehmensübergänge, Land- und Forstwirtschaft, Trust	Anrechnungsverfahren	Nein
<b>Frankreich</b>	€ 76.000 € 50.000	Progressiv: 5% - 40%	€ 1.500 Fester Satz von 60%	Gemeiner Wert; Begünstigung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen;	Anrechnungsverfahren	Nein; nur Saarland
<b>Belgien</b> (Region Brüssel)	€ 15.000	Progressiv: 3% - 30%	Kein Freibetrag; Progressiv: 30% - 80%	Verkehrswert; Betriebsvermögen z.T. freigestellt	z.T. Anrechnungsverfahren	Nein
<b>Niederlande</b>	€ 507.803 € 8.680 bzw. altersabhängig	Progressiv: 5% - 27%	€ 1.882 Freigrenze Progressiv: 41% - 68%	Marktwert; Einheitswert für Grundstücke; z.T. Abschlag von 40%;	Anrechnungsverfahren; z.T. auch ausl. Steuer als Minderung Nachlass	Nein
<b>Luxemburg</b>	Gesetzl. Erbteil steuerfrei; € 38.000	5% + Zuschlag	€ 1.250; Proportionaltarif: 15% + Zuschlag	Verkaufswert, gemeiner Wert		Nein
<b>Schweiz</b>	z.T. keine Steuer (Schwyz) z.T. Ehegatten / Kinder steuerfrei	2% - 7% (Stiefkinder, Zürich)	z.T. keine Steuer; € 9.531 (Zürich); Progressiv: 12% - 42% (Zürich)	Verkehrswert; Begünstigung für landwirtschaftliches Vermögen, Geschäftsgrundstücke	Freistellung ausländischer Immobilien; Anrechnung nicht möglich	Ja
<b>Österreich</b> (noch bis zum 31.07.2008)	€ 2.200	Progressiv: 2% - 15%	€ 110 Progressiv: 14% - 60%	Gemeiner Wert; spez. Bewertungsverfahren für Immobilien, Betriebsvermögen; Begünstigung für Betriebsvermögen; i.Ü. zahlreiche sonstige Ausnahmen	Anrechnungsverfahren oder ausl. Steuer als Minderung Nachlass; z.T. auch Freistellung möglich	Ja
<b>Tschechien</b>	Keine Erbschaftsteuer	Keine Erbschaftsteuer	Keine Erbschaftsteuer	Keine Erbschaftsteuer	Keine Erbschaftsteuer	Nein
<b>Polen</b>	PLN 9.637	Staffeltarif: 3% - 7%	PLN 4.902 Staffeltarif: 12% - 20%	Marktpreis nach Angaben des Erben; Wohngebäude;	keine	Nein
<b>Ungarn</b>	Keine Erbschaftsteuer	Keine Erbschaftsteuer	Keine Erbschaftsteuer	Keine Erbschaftsteuer	Keine Erbschaftsteuer	Nein

Stand März 2007

# Gründung ausländischer Stiftungen

## Die österreichische Privatstiftung

Im Folgenden wird die Errichtung und Besteuerung einer österreichischen Privatstiftung beschrieben. Mit dem Privatstiftungsgesetz 1993 wurde das österreichische Stiftungsrecht neben gemeinnützigen Stiftungen um eigennützige und sog. gemischtnützige Stiftungen erweitert. Die Privatstiftung ist juristische Person des privaten Rechts mit uneingeschränkter Rechtspersönlichkeit. Da die Privatstiftung ein eigentümerloses Sondervermögen ist, wird an die Stiftung übertragenes Vermögen einem fremden Rechtsträger übergeben. Der Stifter hat daher bei Abfassung von Stiftungsurkunde und -zusatzurkunde Regelungen für die spätere Verwaltung „seines“ Vermögens zu treffen.

## Rechtliche Rahmenbedingungen

### Voraussetzungen für die Errichtung

Die Privatstiftung kann unter Lebenden oder von Todes wegen durch einen der Schenkung bzw. Erbschaft vergleichbaren Stiftungsakt errichtet werden. Zu diesem Zweck hat der Stifter bzw. haben die Stifter (bei gemeinsamer Errichtung der Stiftung) eine Stiftungsurkunde zu errichten, die im österreichischen Firmenbuch (entspricht dem deutschen Handelsregister) öffentlich einsehbar ist. In einer so genannten Stiftungszusatzurkunde, deren Existenz im Firmenbuch lediglich angemerkt wird, können weitere Bestimmungen, insbesondere die vertraulichen Regelungen (die meist den Charakter eines Testamentes aufweisen) wie insbesondere die Nominierung von Begünstigten sowie von (Letzt-) Begünstigten getroffen werden. Das Mindeststiftungsvermögen beträgt EUR 70.000,00. Sofern dessen Aufbringung nicht in Geld erfolgt, ist eine Gründungsprüfung durchzuführen.

Eine Privatstiftung muss ihren Sitz in Österreich haben. Sie darf jeden erlaubten, vom Stifter bestimmten Zweck ausüben. Jedoch ist die Ausübung eines Ge-

werbetriebes auf eine bloße Nebentätigkeit beschränkt und weder die Übernahme von Geschäftsführungsfunktionen noch der persönlichen Haftung bei einer Personengesellschaft ist zulässig.

### Organisation der Stiftung

Die Stiftung wird vom (mindestens) drei Mitglieder umfassenden Vorstand in eigener Verantwortung unter Berücksichtigung der Vorgaben in den Stiftungs(zusatz)urkunden geführt. Vorstände und ihre Verwandten sind bis zum dritten Grad in der Seitenlinie von der Stellung als Begünstigte ausgeschlossen. Für unternehmerische Stiftungen sind wie im Gesellschaftsrecht Aufsichtsratspflichten vorgesehen. Auch ein fakultativer Aufsichtsrat bzw. weitere freiwillige Kontrollorgane wie etwa ein den Vorstand beratender (Familien-) Beirat können vom Stifter vorgesehen und mit Zustimmungsrechten ausgestattet werden. Die Stiftung hat jährlich einen Jahresabschluss zu erstellen, der vom Stiftungsprüfer zu prüfen ist.

### Auflösung der Stiftung

Eine Privatstiftung wird in folgenden Fällen aufgelöst:

- mit Ablauf der in der Stiftungserklärung festgesetzten Dauer (bei zeitlich begrenzten Stiftungen) bzw. aus anderen in der Stiftungserklärung festgelegten Gründen,
- mit Konkurseröffnung bzw. Abweisung der Konkurseröffnung mangels Vermögen,
- mit einstimmigem Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstands, ein solcher Beschluss muss ergehen, wenn der Stiftungszweck erreicht wurde oder nicht (mehr) erreichbar ist sowie wenn der Stifter die Stiftung widerruft,
- mit gerichtlichem Auflösungsbeschluss.

Der Stifter kann eine Privatstiftung jedoch nur dann auflösen bzw. die Stiftungsurkunden abändern, wenn er sich das Widerrufsrecht bzw. das Änderungsrecht ausdrücklich in der Stiftungsurkunde vorbehalten hat. Der Vorbehalt des Widerrufsrechts und/oder des Änderungsrechts hat u. U. Auswirkungen auf die finale Trennung des Vermögens der Privatstiftung von jenem des Stifters.

## Besteuerung der Privatstiftung

### Zuwendung von Vermögen an die Privatstiftung

Die Übertragung von Vermögen auf die Privatstiftung unterliegt der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer. Alle Befreiungsbestimmungen, insbesondere auch die Steuerbefreiung bei Übertragung von Todes wegen von bestimmtem endbesteuertem österreichischen Kapitalvermögen (Geldeinlagen bei österreichischen Banken, in Österreich gehaltene Anleihen) sind anwendbar. Diese Bestimmung könnte gegen EU-Recht verstoßen. In Abhängigkeit von der Höhe der Zuwendung und dem Verwandtschaftsgrad beträgt der Tarif in Österreich grundsätzlich zwischen 6 und 60%. Für Übertragungen durch den (oder die) Stifter besteht jedoch ein Sondersteuersatz von (linear) 5%, bei gemeinnützigen Stiftungen von 2,5%. Bei Übertragung von österreichischem unbeweglichem Vermögen (Immobilien) ist zusätzlich das so genannte Grunderwerbsteuer-Äquivalent in Höhe von 3,5% auf Basis des dreifachen Einheitswertes des Grundstücks zu entrichten. In der Regel beträgt der Einheitswert lediglich 10 bis 20% des Verkehrswertes.

Sofern das der Stiftung zugewendete Vermögen (oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte) nicht mindestens 10 Jahre in der Privatstiftung gebunden bleibt, ist die Erbschafts- und Schenkungssteuer nach dem Normaltarif nachzuerheben. Dadurch soll eine Umgehung der Schenkungssteuer mittels Durchschleusen von Vermögen über die Privatstiftung (Sondersteuersatz von 5% auf die Errichtung und 25% Kapitalertragsteuer auf die Zuwendung verglichen mit einem Schenkungssteuersatz bis zu 60%) verhindert werden. Diese Nachversteuerung unterbleibt nur, wenn das Vermögen zur satzungsmäßigen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen verwendet wurde bzw. an den Stifter zurück fiel.

Mit Erkenntnis vom 7. März 2007 hat der österreichische Verfassungsgerichtshof entschieden, dass die Besteuerung von „Erwerben von Todes wegen“ als verfassungswidrig aufzuheben ist. Die gegenwärtige Einheitswertbemessung bei Grundstücken wurde als verfassungsrechtlich bedenklich eingestuft, weil diese Bewertung die Wertentwicklung von Grundstücken nicht angemessen widerspiegelt. Der Verfassungsgerichtshof hat sich daher dazu entschlossen, den gesamten Tatbestand des Erwerbs von Todes wegen aufzuheben, da durch eine partielle Aufhebung weitere Verfassungswidrigkeiten aufgetreten wären. Die Aufhebung der Erbschaftsteuer wurde vom Verfassungsgerichtshof hinausgeschoben und tritt somit erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft. Bis dahin hätte die österreichische Bundesregierung Zeit, eine Ersatzregelung zu schaffen oder eine Reparatur des Gesetzes vorzubereiten. Die Bundesregierung hat sich diesbezüglich vorerst zu einem Auslaufen der Erbschaftsteuer entschlossen.

Aufgrund der verfahrensrechtlichen Gegebenheiten hat der österreichische Verfassungsgerichtshof nur die Erwerbe von Todes wegen von der Steuerpflicht ausgenommen. Die Schenkungssteuer bleibt daher vorerst weiterhin bestehen. Allerdings gelten im Bereich der Schenkungssteuer dieselben verfassungsrechtlichen Bedenken wie im Bereich der Erbschaftsteuer, da der dreifache Einheitswert auch hier zur Anwendung gelangt. Mit einer gleichlaufenden Behandlung ist daher zu rechnen.

### Laufende Einkünfte der Privatstiftung

Die (eigennützige) Privatstiftung unterliegt mit ihrem Einkommen teilweise dem regulären Körperschaftsteuertarif von 25%, teilweise der so genannten Zwischenbesteuerung in Höhe von 12,5%.

Dividendenerträge sind grundsätzlich steuerbefreit, bei Dividenden aus dem Ausland (d.h. Dividenden von Kapitalgesellschaften die nicht in Österreich ansässig sind) darf keine Quellensteuerentlastung im Ausland erfolgen, anderenfalls erfolgt eine Besteuerung in Österreich zum Normaltarif von 25% unter Anrechnung der ausländischen Quellensteuern. Dem 12,5%-igen Zwischensteuersatz unterliegen im Wesentlichen Zinseinkünfte sowie die Veräußerung bestimmter Beteiligun-

gen. Eine bestimmte Beteiligung liegt vor, wenn die Privatstiftung innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Verkauf zu mindestens 1% an der veräußerten Kapitalgesellschaft beteiligt war. Die anlässlich des Verkaufs einer wesentlichen Beteiligung aufgedeckten stillen Reserven können innerhalb eines Jahres ab Veräußerung auf eine mindestens 10%-ige Beteiligung an einer anderen Körperschaft übertragen werden, sodass die Zwischenbesteuerung unterbleibt.

Mit der Zwischenbesteuerung wird im Fall einer Theaurierung von Kapitaleinkünften in der Privatstiftung eine teilweise vorweggenommene Besteuerung von Zuwendungen an Begünstigte erzielt. Die Zwischenbesteuerung unterbleibt, soweit die Privatstiftung im selben Jahr der 25%-igen Kapitalertragsteuer unterliegende Zuwendungen tätigt bzw. wird sie rückerstattet, wenn solche Zuwendungen in Folgejahren vorgenommen werden.

Der 25%-ige Normaltarif ist auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb (als Kommanditist), aus Vermietung und Verpachtung sowie Spekulationseinkünfte anwendbar.

### **Beendigung der Privatstiftung**

Bei der Privatstiftung selbst kommt es anlässlich der Auflösung zu keiner (Liquidations-)Schlussbesteuerung. Die in Vorjahren vorgenommene Zwischenbesteuerung wird der Privatstiftung und somit den Letztbegünstigten anlässlich der Auflösung gutgeschrieben

### **Besteuerung von Zuwendungen bei den Begünstigten**

#### **Laufende Zuwendungen**

Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte unterliegen einem 25%-igen Kapitalertragsteuerabzug, der Endbesteuerungswirkung entfaltet, sodass die Steuerpflicht für den Begünstigten abgegolten ist.

Zuwendungen an Begünstigte, die nicht in Österreich ansässig sind, können in der Regel auf Basis des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens nicht in Österreich besteuert werden. Auf Basis der dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten Abkommen unter-

liegen Zuwendungen als sonstige Einkünfte i.S.v. Art. 21 ausschließlich der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Begünstigten. Eine Gutschrift der 12,5%-igen Zwischensteuer auf Ebene der Stiftung hat in diesem Fall zu unterbleiben.

### **Zuwendungen anlässlich der Auflösung der Privatstiftung**

Zuwendungen an Letztbegünstigte anlässlich der Auflösung der Privatstiftung werden wie laufende Zuwendungen besteuert (siehe oben). Ist der Stifter selbst Letztbegünstigter (z.B. im Falle des Widerrufs) und wird an ihn Vermögen rückübertragen, das er selbst der Stiftung zugewendet hat, sind – auf Antrag – von der Zuwendung die so genannten Stiftungseingangswerte (die im Zeitpunkt der Zuwendung an die Stiftung maßgeblichen Steuerwerte) abzuziehen, sodass nur der Wertzuwachs bei der Stiftung der Besteuerung unterliegt.

## **Die liechtensteinische Stiftung**

Eine liechtensteinische Stiftung ist eine Vermögensmasse mit eigener Rechtspersönlichkeit, die vom Stifter (von den Stiftern) durch Widmung von Vermögen für einen bestimmten Zweck errichtet wird. Das der Stiftung gewidmete Vermögen geht in das Eigentum der Stiftung über. Der Stifter gibt die Zweckbindung für das Vermögen vor, wobei die Stiftung jeglichen Zweck erfüllen kann, der nicht unsittlich oder gesetzwidrig ist. Neben gemeinnützigen Stiftungen und Familienstiftungen, deren Vermögen dauernd der Finanzierung der Erziehung, Bildung, Ausstattung von Angehörigen einer oder mehrerer bestimmter Familien oder ähnlichen Zwecken gewidmet ist, können ebenso gemischte Stiftungen, die auch außerfamiliären Zwecken dienen, gegründet werden.

### **Rechtliche Rahmenbedingungen**

Die Stiftungsurkunde ist beim Öffentlichkeitsregister zu hinterlegen. Eine Eintragung in das Öffentlichkeitsregister hat nur dann zu erfolgen, wenn die Familienstiftung ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt. Das Mindestkapital beträgt CHF 30.000,00.

Die Stiftung wird vom Stiftungsrat als geschäftsführendes Organ geführt, dem mindestens eine in Liechtenstein ansässige, beruflich qualifizierte (natürliche oder juristische) Person angehören muss.

### Besteuerung der Stiftung

Die Übertragung von Vermögen auf die Stiftung unterliegt in Liechtenstein einer Gründungs- oder Wertstempelgebühr in der Höhe von 2 Promille des Stiftungsvermögens, mindestens jedoch CHF 200,00. Die Abgabe ermäßigt sich bei einem Kapital von CHF 5 Millionen und mehr auf 1 Promille und ab einem Kapital von 10 Millionen auf 0,6 Promille. Die Errichtung der Stiftung unterliegt nach herrschender Ansicht, im Unterschied zu späteren Zuwendungen, nicht der liechtensteinischen Schenkungssteuer. Die Stiftung selbst hat eine einmalige Öffentlichkeitsregistergebühr zwischen CHF 700,00 und CHF 7.000,00 in Abhängigkeit von der Höhe des Stiftungsvermögens zu entrichten.

Familienstiftungen ohne Gewerbebetrieb unterliegen keinen Ertragsteuern. Es ist lediglich jährlich eine Kapitalsteuer von 1 Promille des einbezahlten Kapitals bzw. des ausgewiesenen Vermögens, mindestens jedoch CHF 1.000,00 zu entrichten. Übersteigt das Stiftungsvermögen CHF 2 Millionen bzw. 10 Millionen, so reduziert sich die die Kapitalsteuer auf 0,75 bzw. 0,5 Promille.

Stiftungen, die ein Gewerbe betreiben, unterliegen den regulären Kapital- und Ertragsteuern von 7,5 bis 15% sowie zusätzlich einer 4%-igen Coupon-Steuer auf Dividenden von Aktiengesellschaften.

### Besteuerung von Zuwendungen bei den Begünstigten

Sofern der Begünstigte zum Zeitpunkt der Ausschüttung keinen Wohnsitz in Liechtenstein hat, fallen keinerlei liechtensteinische Steuern anlässlich der Zuwendung an.

Zuwendungen an Begünstigte, die nicht in Liechtenstein ansässig sind, unterliegen somit ausschließlich der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Begünstigten.

## Ausländische Stiftungen aus Sicht des deutschen Steuerrechts

### Zuwendung von Vermögen an die ausländische Stiftung

Grundsätzlich unterliegt die unentgeltliche Übertragung von Vermögen eines Steuerinländers auf eine ausländische Stiftung der deutschen Schenkungssteuer in der höchsten Steuerklasse und ohne nennenswerte Freibeträge.

Damit die Errichtung einer ausländischen Stiftung keine (deutsche) Schenkungssteuerpflicht auslöst (siehe Thema Erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, Seite 13), müssen sich deutsche Staatsangehörige länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne in diesem Zeitraum über einen deutschen (Zweit-)Wohnsitz zu verfügen.

Weitere Voraussetzungen sind, dass kein Inlandsvermögen (siehe Thema Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, Seite 14) auf die Stiftung übertragen wird. Zu beachten ist, dass bis 10 Jahre nach einem Wegzug aus Deutschland der Begriff des Inlandsvermögens durch die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht definiert ist. Bei einem Wegzug nach Österreich – im Gegensatz zu einem Wegzug nach Liechtenstein – ist die erweiterte beschränkte Steuerpflicht in der Regel jedoch nicht von Relevanz, da Österreich nicht als Niedrigsteuerland gilt (siehe Thema Erweiterte beschränkte Steuerpflicht, Seite 14). Insbesondere bei Wegzug in ein Niedrigsteuerland muss sich der Stifter vor Gründung einer Auslandsstiftung allenfalls von „schädlichem“ Inlandsvermögen trennen.

## Laufende Einkünfte der ausländischen Stiftung

Im Fall der Errichtung einer ausländischen vermögensverwaltenden Familienstiftung, bei der der Stifter oder seine Angehörigen mehrheitlich bezugs- bzw. anfallsberechtig sind, ist zu beachten, dass § 15 AStG eine unmittelbare Zurechnung der von der Privatstiftung erzielten Einkünfte an den deutschen Stifter bzw. an deutsche Begünstigte vorsieht (sogenannte Zurechnungs- oder Durchgriffsbesteuerung).

Die Zurechnungsbesteuerung kann über die Bezugs- und Anfallsquoten vermieden werden, etwa durch Errichtung von Zwei- oder Mehrfamilienstiftungen oder durch ausreichende Förderung gemeinnütziger Zwecke. Auch durch die Gestaltung der Begünstigtenregeln lässt sich dieses Ziel erreichen. Die Zurechnungsbesteuerung setzt nämlich eine gesicherte Rechtsposition in Form einer rechtlichen Anwartschaft auf die Zuwendungen voraus. Es bietet sich daher die Errichtung einer Ermessensstiftung an. Bei dieser nimmt der Stiftungsvorstand die Auswahl der Begünstigten aus einem vom Stifter definierten Begünstigtenkreis autonom vor und legt Höhe sowie Zeitpunkt der Ausschüttungen in freiem Ermessen, unter Beachtung der vom Stifter definierten Grundsätze fest.

Darüber hinaus kann die Zurechnungsbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werden. Einkünfte, die gemäß einem Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich im Lagestaat der Stiftung erfasst werden dürfen, sollten beim Stiftungsbegünstigten nicht erfasst werden. Dazu zählen neben Einkünften aus ausländischem unbeweglichem Vermögen auch Einkünfte aus ausländischer gewerblicher Tätigkeit. Die Abschirmwirkung von Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber dem Außensteuergesetz ist jedoch nicht gesichert, zudem sind bei in Deutschland ansässigen Stiftern oder Begünstigten die Missbrauchsklauseln des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens zu beachten.

## Besteuerung von Zuwendungen bei den Begünstigten

Zuwendungen ausländischer nicht transparenter (§ 15 Abs. 1 AStG) Privatstiftungen an deutsche Begünstigte werden in Deutschland zum normalen Einkommensteuertarif versteuert.



Weserstr. 88b · 32547 Bad Oeynhausen · Tel: 05731/25 08-0  
Goethering 13 · 49074 Osnabrück · Tel: 05 41/99 86-0



Mitglied in  
Moore Rowland International,  
einem weltweiten Verbund rechtlich  
unabhängiger Wirtschaftsprüfungs-  
und Beratungsunternehmen