

Erbschaft-/Schenkungssteuern in der Schweiz und in Deutschland unter Berücksichtigung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den beiden Staaten

Franziska Bur Bürgin/Dr. Hubertus Ludwig, VISCHER Anwälte und Notare, Basel, und Volker Schmidt/Heike Schwind, Ebner Stolz Mönning Bachem, Stuttgart

Erbschaftsteuern sind auf der politischen Agenda: Österreich hat auf den 1. Juli 2008 die Erbschaft- und Schenkungsteuer abgeschafft. Deutschland hat darauf prompt mit der Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommens reagiert. In der Schweiz wird keine Erbschaft- und idR keine Schenkungsteuer mehr gegenüber Ehegatten und direkten Nachkommen erhoben – eine Entwicklung, die sich ebenfalls in den letzten Jahren vollzogen hat. Nach wie vor erhebt die Schweiz aber Erbschaft- und Schenkungsteuern gegenüber nicht verwandten Dritten und eine gänzliche Abschaffung steht nicht zur Diskussion. Lediglich Tarifsenkungen zeichnen sich ab. In Deutschland schließlich sind die Erbschaft- und Schenkungsteuern ein politisches Dauerthema, wobei primär die Bewertung der zu steuernden Vermögenswerte im Vordergrund steht. Der vorliegende Artikel zeigt die Grundzüge der deutschen und Schweizer Erbschaftsteuer auf und geht insbesondere auf die Vermeidung einer allfälligen Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ein. Die Darstellung beschränkt sich auf die Erbschaftsteuer; die Schenkungsteuer ist idR aber praktisch gleich ausgestaltet.

I. Schweizer Erbschaftsteuer

A. Gesetzliche Grundlagen und Charakterisierung

Die Kompetenz zur Erhebung von Erbschaftssteuern ist im schweizerischen Recht ausschließlich den Kantonen vorbehalten. Da eine Harmonisierung auf diesem Gebiet nicht vorgesehen ist, kennt jeder Kanton sein eigenes Erbschaftssteuerrecht. Mit Ausnahme des Kantons Schwyz erheben sämtliche Kantone und daneben z. T. auch die Gemeinden eine Erbschaftsteuer.

Die Erbschaftsteuer ist meist als Erbanfallsteuer ausgestaltet, die auf den Erbteil jedes einzelnen Erben erhoben wird, seltener (in nur zwei Kantonen) als Nachlasssteuer, die vom unaufgeteilten Nachlassvermögen gesamthaft ermittelt wird.

B. Örtliche Anknüpfung und unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die örtliche Anknüpfung der Erbschaftsteuer erfolgt unter nationalem Erbschaftssteuerrecht primär am (letzten) Wohnsitz des Erblassers. Dieser Hoheitsträger ist befugt, sämtliche Zuwendungen von Todes wegen zu besteuern, soweit sie bewegliches Vermögen betreffen. Einzig Immobilien werden dem Belegenheitsort zugeteilt.

Einige Kantone sehen daneben eine selbstständige Anknüpfung für schweizerisches Betriebsstättevermögen eines im Ausland verstorbenen Erblassers vor, wobei die Besteuerungsbefugnis z. T. davon abhängig gemacht wird, dass dieses Vermögen nach Staatsvertrag dem Betriebsstätten- oder Belegenheitsstaat zur Besteuerung zugewiesen wird. Andere Kantone kennen eine noch weiter gehende Anknüpfung, die jegliches im Kanton gelegenes bewegliches Vermögen eines im Ausland verstorbenen Erblassers umfasst. Z. T. werden die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen explizit vorbehalten.

C. Steuersubjekt

Steuersubjekt sind die Erben und/oder Vermächtnisnehmer. Die Erbengemeinschaft selbst bildet kein eigenständiges Steuersubjekt. Vielmehr werden die einzelnen Erben nach Maßgabe der Erbquoten erbschaftssteuerpflichtig. Bei der als Nachlasssteuer ausgestalteten Erbschaftsteuer wird der Steuerbetrag direkt aus dem Nachlassvermögen eingezogen. Die Erben haften nach dem Recht der meisten Kantone untereinander solidarisch für die Erbschaftsteuer bis zur Höhe des Empfangenen. IdR haften sie auch für die Steuer auf Vermächtnissen.

D. Steuerobjekt

Steuerobjekt der Erbschaftsteuer bilden alle unentgeltlichen Vermögensübergänge von Todes wegen. Nebst den klassischen erbrechtlichen Vermögensanfällen (Erbschaft, Vermächtnis) kommen auch die Errichtung einer Stiftung durch letztwillige Verfügung oder Leistungen aus Lebensversicherungs Policen als Gegenstand der Erbschaftsteuer in Betracht.

E. Steuerbefreiungen und Steuerfreibeträge

Der überlebende Ehegatte ist mittlerweile in allen Kantonen von der Erbschaftsteuer befreit. Dasselbe gilt in der Mehrzahl der Kantone auch für die direkten Nachkommen und in einigen Kantonen gar für Vorfahren.

Die Steuerfreibeträge sind wegen ihrer geringen Höhe von untergeordneter Bedeutung. Stirbt z. B. ein Erblasser im Kanton Basel-Stadt und hinterlässt als einzigen Erben einen Neffen, so beschränkt sich der Freibetrag auf 2.000 CHF. Lediglich in einigen wenigen Kantonen, wo die Freibeträge anstelle einer gänzlichen Steuerbefreiung direkter Nachkommen treten, erreichen sie substantielle Höhe (mehrere hunderttausend Franken).

F. Steuerbemessung

Die Erbschaftsteuer wird einmalig vom Nettonachlass erhoben. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer werden somit vom Vermögen des Erblassers dessen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten in Abzug gebracht, wobei in vielen Kantonen die Erbschaftsteuer selber und die Erbgangschulden als Drittschulden gelten.

Die Bewertungspraxis der Kantone ist äußerst vielfältig, wobei den Steuerverwaltungen regelmäßig ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt. Dieser lässt sich in der Praxis v. a. bei Liegenschaftsbewertungen feststellen. Insgesamt gelten die Bewertungsgrundsätze bei der Schweizer Erbschaftsteuer als moderat. In- und ausländisches Vermögen wird jeweils nach denselben Kriterien bewertet. In vielen Kantonen wird vom sog. „Vermögensteuerwert“ ausgegangen, der nebst dem Verkehrswert (verstanden als Wert, der einem Gegenstand im wirtschaftlichen Tauschverkehr bei Kauf und Verkauf unter normalen Verhältnissen beigemessen wird) auch den Ertragswert angemessen berücksichtigt. Seltener wird auf den reinen Verkehrswert oder einen amtlichen Wert abgestellt. Kotierte Wertschriften werden zum Kurswert (z. T. Durchschnittswert über eine bestimmte Zeitperiode) bewertet; für außerbörslich gehandelte Wertpapiere gibt es eine amtliche Kursliste der Eidg. Steuerverwaltung. Betriebliches Vermögen wird häufig nur zu Buchwerten bewertet. Nutznießungen werden mit dem kapitalisierten Wert erfasst.

G. Steuertarife

Die Steuertarife bei der Erbanfallsteuer sind idR progressiv ausgestaltet, richten sich mehrheitlich nach der Höhe des Vermögensanfalls und stets auch nach dem Verwandtschaftsgrad, wobei Kombinationen von progressiven Steuertarifen und der Bildung von Vielfachen einer zunächst berechneten einfachen Steuer bestehen. So beträgt z. B. die sog. „einfache Erbschaftsteuer“ bei einem im Kanton Basel-Stadt verstorbenen Erblasser, der als einzigen Erben seinen Neffen hinterlässt und ihm 1 Mio. CHF vererbt, zunächst 8 % (flat rate, anhand des Verwandtschaftsgrads bestimmt). Aufgrund der Höhe der Zuwendung wird auf die einfache Steuer ein Zuschlag von 100 % erhoben, sodass sich die Steuer schließlich auf 160.000 CHF beläuft.

Die Steuersätze von Nichtverwandten können die Grenze von 50 % überschreiten. Einige Kantone kennen tariflich ausgestaltete Ermäßigungen bei der Übernahme von Unternehmensbeteiligungen.

Wo die Erbschaftsteuer als Nachlasssteuer ausgestaltet ist, ist sie progressiv nach der Höhe des Nachlassvermögens abgestuft.

II. Die deutsche Erbschaftsteuer

A. Gesetzliche Grundlagen und Charakterisierung

Die Erbschaftsteuer ist in Deutschland als Erbanfallsteuer ausgestaltet, d. h., sie knüpft an den konkreten Erwerb des jeweiligen Erwerbers an. Ihr Anknüpfungspunkt ist also nicht – wie beim System der Nachlasssteuer – abstrakt das vom Erblasser hinterlassene Vermögen als Ganzes. Ihre Rechtfertigung findet

die Erbschaftsteuer in der erhöhten steuerlichen Leistungsfähigkeit des Erben sowie in der gewünschten Umverteilung von im Erbgang angehäuften Vermögen.

Die Erbschaftsteuer wird bundeseinheitlich nach Maßgabe des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes erhoben, das gleichermassen für Schenkungen und Erbfälle gilt. Dennoch ist die Erbschaftsteuer eine sog. Ländersteuer, d. h., das Steueraufkommen steht den Ländern gem. Artikel 106 Abs. 2 des Grundgesetzes zu.

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz vom 27. Februar 1997 trat Ende 2008 außer Kraft und wurde mit Geltungswirkung ab dem 1. Januar 2009 durch das sog. Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24. Dezember 2008 ersetzt (BGBl I 2008 S. 2018). Das Bundesverfassungsgericht hatte weite Teile des alten Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber den Erlass eines neuen Erbschaftsteuerrechts aufgegeben. Das neue Recht sieht eine Bewertung nahezu aller Vermögensgegenstände mit dem Verkehrswert vor. Zudem wurden u. a. die Freibeträge und Steuerklassen reformiert.

B. Örtliche Zuständigkeit zur Festsetzung der Erbschaftsteuer

Zuständig für die Festsetzung der Erbschaftsteuer ist primär das Finanzamt, in dessen örtlichem Zuständigkeitsbereich der letzte Wohnsitz des Erblassers liegt. Dabei gibt es gesonderte Erbschaftsteuerfinanzämter. Diese setzen die Steuer fest und nehmen auch die Wertfestsetzung vor. Abweichend hiervon erfolgen die Feststellung des Grundbesitzwerts beim Belegheitsfinanzamt und die Feststellung des Werts von Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaften durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Betriebs oder der Kapitalgesellschaft befindet.

C. Steuersubjekt und Steuerpflicht

Steuersubjekt sind die Erwerber von Todes wegen wie z. B. Erben, Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigte. Die Erbengemeinschaft als solche ist nicht Steuersubjekt, sondern die Miterben in Höhe ihrer Erbquote. Steuerschuldner ist der jeweilige Erwerber, der Nachlass haftet nur bis zur Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft für die Steuer der am Erbfall Beteiligten.

Dabei unterliegen alle Erwerbe von Todes wegen der unbeschränkten Steuerpflicht mit dem gesamten Weltvermögen, wenn entweder der Erblasser oder der Erwerber Inländer iSd Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes ist. Inländer ist beispielsweise, wer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat oder deutscher Staatsangehöriger ist, der sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten hat, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben. Darüber hinaus kennt das deutsche Erbschaftsteuerrecht die sog. erweiterte beschränkte Steuerpflicht, die auch bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht bestimmte Vermögensgegenstände der deutschen Erbschaftsteuer unterwirft. Die beschränkte Steuerpflicht hingegen betrifft bestimmtes in Deutschland belegenes Vermögen (sog. Inlandsvermögen), wie z. B. Immobilien.

D. Steuerobjekt

Steuerobjekt der Erbschaftsteuer sind alle Erwerbe von Todes wegen. Hierunter fallen neben dem Erwerb durch Erbanfall, Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs beispielsweise auch Erwerbe aufgrund eines Vertrages zugunsten Dritter auf den Todesfall, Schenkungen auf den Todesfall oder der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung.

E. Steuerbefreiungen und Steuerfreibeträge

Es gibt zahlreiche Steuerbefreiungen im deutschen Erbschaftsteuerrecht. So können beispielsweise Hausrat, Wäsche und Kleidungsstücke bis zu einem Wert von insgesamt 41.000 € an Ehegatten, Eltern oder Abkömmlinge steuerfrei vererbt werden. Ferner gibt es für diesen Erwerberkreis einen Freibetrag von 12.000 € für andere bewegliche körperliche Gegenstände. Als weiteres Beispiel ist die Steuerfreiheit des Verzichts auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs zu nennen.

Der Steuerfreibetrag für Erwerbe von Todes wegen bei unbeschränkter Steuerpflicht unter Ehegatten beträgt seit dem 1. Januar 2009 500.000 €, der Steuerfreibetrag von Kindern, Stiefkindern und Kindern verstorbener Kinder 400.000 €, derjenige von Enkeln 200.000 € und der von Eltern (ausschließlich im Erbfall) 100.000 €.

Einen Überblick über weitere Freibeträge bei Erwerben von Todes wegen zeigt folgende Übersicht:

Erwerber	Freibeträge
Geschwister, Kinder von Geschwistern, Stiefeltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, der geschiedene Ehegatte	20.000 €
Alle übrigen Erwerber	20.000 €
Beschränkt Steuerpflichtige	2.000 €

Darüber hinaus gibt es im Einzelfall noch einen sog. Versorgungsfreibetrag für den Ehegatten in Höhe von 256.000 €. Bis Ende 2008 gab es noch einen Freibetrag für den Erwerb von Betriebsvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften > 25 % und land- und forstwirtschaftlichen Vermögens von 225.000 €.

Die Freibeträge – mit Ausnahme des Versorgungsfreibetrags – gelten grundsätzlich gleichermaßen für Schenkungen und Erbfälle, wobei diese für alle Erwerbe innerhalb von 10 Jahren nur einmal in Anspruch genommen werden können.

F. Steuerbemessung

Die Erbschaftsteuer wird vom Nettonachlass erhoben, wobei das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sowie das Bewertungsgesetz detaillierte Regelungen zur Ermittlung des Werts der einzelnen Nachlassgegenstände vorsehen. Dabei werden einzelne Vermögensgegenstände, wie z. B. Geld, Guthaben bei Banken, Wertpapiere oder Forderungen, mit dem Verkehrswert bewertet. Jedoch kannte das deutsche Erbschaftsteuerrecht auch besondere Bewertungsverfahren für Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften oder land-

und forstwirtschaftliches Vermögen, die bis Ende 2008 in einer Vielzahl der Fälle zu einem weit unter dem Verkehrswert liegenden Wert führten. Diese Bewertungsunterschiede hat das Bundesverfassungsgericht in seiner vorstehend erwähnten Entscheidung angeprangert. Das ab 2009 geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sieht daher – anders als früher – eine Bewertung nahezu aller Vermögensgegenstände mit dem Verkehrswert vor.

G. Steuertarife

Die Steuertarife sind progressiv ausgestaltet und richten sich nach der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs sowie nach vordefinierten Steuerklassen, die sich am Näheverhältnis zwischen Erblasser und Erwerber orientieren. So sind beispielsweise der Ehegatte, Kinder und Stiefkinder, Enkel und Eltern (bei Erbfällen) der günstigsten Steuerklasse, der Steuerklasse I, zugeordnet, wohingegen u. a. Geschwister unter Steuerklasse II fallen und fremde Dritte in jedem Fall der Steuerklasse III zuzuordnen sind. Die Steuertarife wurden mit Wirkung ab dem 1.1.2009 geändert, wobei bei der Steuerklasse II stets und bei Steuerklasse III zumeist eine Steuersatzerhöhung erfolgte.

Vermögen bis €		Steuerklasse				
		I		II		III
Bis Ende 2008	Ab 2009	Alt/neu	Bis Ende 2008	Ab 2009	Bis Ende 2008	Ab 2009
52.000	75.000	7	12	30	17	30
256.000	300.000	11	17	30	23	30
512.000	600.000	15	22	30	29	30
5.113.000	6.000.000	19	27	30	35	30
12.783.000	13.000.000	23	32	50	41	50
25.565.000	26.000.000	27	37	50	47	50
darüber hinaus		30	40	50	50	50

H. Begünstigungen für Unternehmensvermögen

Der Wert von Unternehmen ist ab 2009 vorrangig aus zeitnahen Verkäufen innerhalb eines Jahres vor dem Besteuerungsfall oder dem Börsenkurs abzuleiten. Kommt diese Bemessungsgrundlage nicht in Betracht, ist der alternative Ansatz nach den in maßgeblichen Wirtschaftskreisen auch für außersteuerliche Zwecke üblicherweise angewandten Bewertungsmethoden zu ermitteln. Alternativ kann eine Bewertung im sog. vereinfachten Ertragswertverfahren erfolgen, wenn dies nicht zu unzutreffenden Ergebnissen führt (§§ 199 bis 203 BewG). Als Untergrenze gilt die Summe der gemeinen Werte aller Wirtschaftsgüter abzüglich Schulden. Generell müssen Unternehmer und Anteilseigner von einem deutlich höheren Wert ihres Betriebsvermögens oder Anteilen an einer Personen- und Kapitalgesellschaft als in früheren Jahren ausgehen. Die steuerlichen Buchwerte zählen nicht mehr, immaterielle Wirtschaftsgüter sowie die künftigen Ertragsaussichten rücken stärker in den Blickpunkt.

Für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften (über 25 %) wird ab dem 1.1.2009 – statt eines bisherigen Betriebsvermögensfreibetrags (225.000 €) und eines Bewertungsabschlags von 35 % bei nur fünfjähriger Haltefrist – eine optionale Steuerbefreiung von bis zu 85 % (Regelverschonung)

bzw. 100 % (Verschonungsoption) gewährt. Bei Wahl der Steuerbefreiung von bis zu 85 % unterliegen 15 % der sofortigen Besteuerung, soweit eine Bewertungs-Freigrenze von 150.000 € überschritten ist. Bei größerem Vermögen schmilzt die Freigrenze bis zur Höhe eines Werts des Betriebsvermögens von 450.000 € sukzessive auf null ab. Die Schonung des betrieblichen Vermögens ist allerdings von Bedingungen abhängig.

Bei der Regelverschonung wird ein Verschonungsabschlag in Höhe von 85 % gewährt, 15 % des Betriebsvermögens werden fiktiv als nicht produktiv eingestuft und sofort besteuert. Voraussetzung hierfür ist, dass das Betriebsvermögen 7 Jahre lang erhalten bleibt und die Lohnsumme in diesem Zeitraum insgesamt 650 % der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten 5 Jahre vor der Übertragung betragen muss. Dabei darf das Betriebsvermögen nicht zu mehr als 50 % aus sog. Verwaltungsvermögen z. B. Wertpapiere, Bankguthaben, Kunstgegenstände, Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücken, Münzen und Edelmetallen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften mit Beteiligung von höchstens 25 %) bestehen. Die Verschonung fällt bei einem Verstoß gegen die Haltefrist zeitanteilig weg.

Bei der verschonungsoption wird ein Abschlag von 100 % gewährt; eine Sofortbesteuerung erfolgt hier nicht. Dann sind allerdings folgende Voraussetzungen zu erfüllen: Das Betriebsvermögen muss 10 Jahre lang erhalten bleiben und die Lohnsumme über 10 Jahre verteilt insgesamt 1.000 % der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten 5 Jahre vor der Übertragung betragen. Bei diesem zweiten Modell dürfen nicht mehr als 10 % Verwaltungsvermögen vorliegen. Auch hier kommt es bei Verstoß zu einem anteiligen Verschonungswegfall von 10 %.

III. Das Abkommen betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern und weitere internationale Abkommen

A. Geltungsbereich

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern (DBA-E) datiert vom 30. November 1978 und ersetzt das frühere Abkommen aus dem Jahre 1931. Es gilt grundsätzlich nur für Nachlass- und Erbschaftsteuern. Einzige Ausnahme ist der Tatbestand der Schenkung eines Geschäftsbetriebs (Einzel-firma oder Personengesellschaft; Sitz in Deutschland oder der Schweiz) in den andern Vertragsstaat, auf den die Verständigungslösung nach Art. 12 Abs. 3 DBA-E ausgedehnt wurde (Verständigungsvereinbarung vom 12. November 1987 / 7. April 1988).

Die Schenkung einer deutschen Beteiligung eines in der Schweiz wohnhaften Vaters an seine zwei in der Schweiz wohnhaften Kinder ist beispielsweise vom Regelungsgehalt des Abkommens nicht abgedeckt und führt zu Steuerfolgen in Deutschland (Deutschland kennt eine Anknüpfung für die Schenkungsteuer am Sitz der Beteiligung). Anders wäre die Sachlage zu beurteilen, wenn der Vater die Beteiligung verkauft und anschließend die Kaufpreisforderung den Söhnen schenkt, weil in diesem Fall nur die schweizerischen Bestimmungen zur Anwendung kommen und es im deutschen Steuerrecht an einer Anknüpfung mangelt.

Nebst dem DBA-E sind in der Praxis noch die Steuerbefreiungen für Zuwendungen an Religionsgemeinschaften, gemeinnützige Körperschaften und für (andere) gemeinnützige Zwecke aufgrund von bilateralen Abkommen schweizerischer Kantone mit Deutschland beachtlich. Allerdings haben nicht alle Kantone derartige Abkommen abgeschlossen.

B. Erbschaftsteuerliche Anknüpfung

Die (persönliche) steuerliche Anknüpfung – und im Übrigen auch die sachliche – geht in Deutschland weiter als in der Schweiz, indem das deutsche Besteuerungsrecht nicht nur beim Erblasser, sondern auch beim Erbberechtigten anknüpft.

Außerdem kann das Nachlassvermögen gem. Art. 4 Abs. 3 DBA-E nach deutschem Recht besteuert werden, wenn der Erblasser – trotz des Mittelpunkts seiner Lebensinteressen in der Schweiz – in den letzten fünf Jahren vor seinem Tod in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügte. Eine ständige Wohnstätte liegt zumindest nicht vor, wenn die Wohnstätte Erholungs- oder ähnlichen Zwecken dient (eine Mietwohnung genügt aber). Beim erwähnten Mechanismus handelt sich um ein konkurrierendes (überdachendes und unbeschränktes) Besteuerungsrecht Deutschlands, das ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit und ohne Erfordernis eines Wegzugs aus Deutschland zur Anwendung gelangt. Allein die Tatsache, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Todes während mindestens fünf Jahren eine ständige Wohnstätte in Deutschland hatte, führt zur steuerlichen Anknüpfung. Die resultierende Doppelbesteuerung wird durch Anrechnung der schweizerischen Steuern vermieden, nachdem der Schweiz das primäre Besteuerungsrecht zusteht (Art. 8 und Art. 10 DBA-E).

Parallel zur soeben erwähnten Regelung lässt das DBA-E auf Seiten der Erben eine steuerliche Anknüpfung in Deutschland zu, wenn ein Erbe, der nicht Schweizer Staatsangehöriger ist, im Zeitpunkt des Todes des Erblassers in Deutschland eine ständige Wohnstätte hatte (selbst wenn der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen außerhalb Deutschlands liegt; vgl. Art. 8 Abs. 2 DBA-E). Es ist nicht erforderlich, dass die ständige Wohnstätte in Deutschland während einer bestimmten Dauer bestand.

Auf Seiten des Erblassers wiederum hat Deutschland gem. Art. 4 Abs. 4 DBA-E noch ein zweites konkurrierendes (überdachendes und unbeschränktes) Besteuerungsrecht bei einem Wegzug (und wenn anschließend keine ständige Wohnstätte mehr vorliegt). Nach dieser Regelung besteht auch ein Besteuerungsrecht Deutschlands, wenn der Erblasser in den letzten zehn Jahren vor Aufgabe der letzten Wohnstätte in Deutschland während einer Dauer von mindestens fünf Jahren über (irgend)eine deutsche Wohnstätte verfügte. Dieses konkurrierende Besteuerungsrecht Deutschlands erlischt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Erblasser die letzte ständige Wohnstätte in Deutschland aufgegeben hatte. Zieht also eine Person aus Deutschland weg (ohne, dass in Deutschland eine ständige Wohnstätte verbleibt) und verstirbt im folgenden Jahr, muss Deutschland nicht zwingend ein Besteuerungsrecht zustehen. Hatte der Erblasser nämlich vor dem Zuzug in die Schweiz während bloß zweier Jahre eine ständige Wohnstätte in Deutschland unterhalten, sind die Kriterien nach Art. 4 Abs. 4 DBA-E nicht erfüllt. Hingegen greift das deutsche

Besteuerungsrecht, wenn der Erblasser während acht Jahren vor dem Wegzug in die Schweiz in Deutschland eine ständige Wohnstätte unterhielt und diese erst zwei Jahre vor seinem Tod im Rahmen eines Umzugs in die Schweiz aufgab. Auch diese Bestimmung setzt keine deutsche Staatsbürgerschaft voraus. Da sie aber – mindestens nach schweizerischem Verständnis – steuerlich motivierte Wegzüge aus Deutschland sanktionieren soll, wird ihr „pönaler“ Charakter gemildert, sofern der Wegzug auf nachvollziehbaren Gründen wie

- der Aufnahme einer unselbstständigen Tätigkeit in der Schweiz oder
- auf Heirat mit einem Schweizer/einer Schweizerin

beruht (Art. 4 Abs. 4 lit. a DBA-E). Dabei ist von einer „echten“ unselbstständigen Tätigkeit nur auszugehen, wenn keine Beteiligung des Arbeitnehmers am Arbeitgeber gegeben ist. Die Bestimmung greift ebenfalls nicht, wenn der Erblasser in dem Zeitpunkt, wo er eine ständige Wohnstätte in Deutschland hatte, schweizerischer Staatsangehöriger war.

Es stellt sich die Frage nach der praktischen Relevanz dieser Bestimmungen: Sie treffen allenfalls den wirklich vermögenden deutschen Wegzügler oder könnten dies tun, da Deutschland aufgrund der hohen Freibeträge ohnehin nur größere Vermögen besteuert. Ferner mag man sich die Frage stellen, wie der deutsche Fiskus solche Sachverhalte überhaupt erkennt und sein Besteuerungsrecht gegebenenfalls durchsetzen kann. In der einschlägigen Rechtsliteratur fehlt dann auch jeder Hinweis auf derartige Fälle. Eine konkurrierende deutsche Besteuerung dürfte am ehesten greifen, wenn Erben in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, sodass der Fiskus vom Erbfall überhaupt Kenntnis erlangt. Eine Anzeigepflicht der Erben gegenüber dem deutschen Fiskus besteht nämlich nicht.

C. Zuteilungsnormen bei positivem Vermögen

Von größerer praktischer Relevanz als die konkurrierende Besteuerung ist die Besteuerung von unbeweglichem Vermögen (Immobilien) im Rahmen eines Erbfalles. Art. 5 DBA-E räumt dem Belegenheitsstaat ein (konkurrierendes) Besteuerungsrecht ein und Art. 10 DBA-E sieht vor, dass die Doppelbesteuerung im Staat, wo der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte, durch Freistellung (im Falle der Schweiz) resp. durch Anrechnung (seitens Deutschlands) vermieden wird. Wird also eine schweizerische Immobilie durch einen Erblasser, der in Deutschland verstorben ist, an einen deutschen Erben vererbt, resultiert im Ergebnis die deutsche Erbschaftsteuerbelastung, während im umgekehrten Fall die Schweiz die deutsche Immobilie von der (schweizerischen) Erbschaftsteuer freistellt. Die deutsche Anrechnungsmethode greift jedoch dann nicht, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes schweizerischer Staatsangehöriger war. In diesem Fall wendet Deutschland ebenfalls die Befreiungsmethode an (Art. 10 Abs. 1 lit. a DBA-E). In der Praxis lässt sich also attraktive Steuerplanung betreiben, indem Schweizer Staatsangehörige schweizerische Immobilien erwerben, wenn ein Erbe oder die Erben in Deutschland leben. Bei hohem Vermögen, die über den deutschen Freibeträgen liegen, lässt sich so dennoch eine praktisch erbschaftsteuerfreie Übertragung erreichen.

Vermögen, das in einer Betriebsstätte (feste Geschäftseinrichtung gem. Definition im OECD-Musterabkommen für die

Einkommenssteuern oder Personengesellschaft) gebunden ist, wird analog der Regelung für Immobilien besteuert. Auch hier gilt das Belegenheitsprinzip (Art. 6 DBA-E), dessen Anwendung im Hinblick auf Betriebsstätten dem schweizerischen Steuerrecht eigentlich fremd ist. Daher dürfte es in den Schweizer Erbschaftsteuergesetzen in vielen Fällen an einer nationalen Besteuerungsgrundlage fehlen. Leider ist dies steuerplanerisch nicht von Belang, denn eine in der Schweiz belegene feste Einrichtung oder Personengesellschaft eines deutschen Erblassers wird beim Übergang auf deutsche oder schweizerische Erben in Deutschland besteuert und aufgrund des Methodenartikels werden die (nicht schweizerisch erhobenen) Erbschaftsteuern angerechnet. Es bleibt also beim deutschen Steuerniveau. Im umgekehrten Fall, wenn also eine in Deutschland belegene feste Einrichtung oder eine Personengesellschaft von einem deutschen Erblasser auf dessen Schweizer Erben übertragen wird, fehlt es zwar wiederum aus Schweizer Sicht an einer nationalen Grundlage für die Besteuerung. Da jedoch Deutschland das in Deutschland belegene Betriebsstättevermögen erbschaftsteuerlich erfasst, gibt es wiederum keine steuerlichen Vorteile. Das Belegenheitsprinzip gilt im Übrigen auch für Schiffe und Luftfahrzeuge eines Unternehmens (Personengesellschaft oder Einzelunternehmen), sofern sich die tatsächliche Geschäftsleitung im anderen Staat befindet (Art 7 DBA-E).

In Art. 8 DBA-E wird sodann festgehalten, dass das übrige Vermögen – also alles, was nicht unter Immobilien, ständige Einrichtungen, Schiffe oder Luftfahrzeuge (einer ständigen Einrichtung) fällt – nur im Staat, wo der Erblasser seinen Wohnsitz hatte, besteuert werden kann. Man möchte denken, dass die exklusive Zuteilung eines Besteuerungsrechts an den Staat des letzten Wohnsitzes klar zum Ausdruck bringt, dass der andere Staat (Quellensteuer) keinerlei Besteuerungsrecht hat und der Methodenartikel gar nicht zur Anwendung kommt. Dennoch nimmt sich Deutschland das Recht heraus, unbeschrieben der Formulierung in der Zuteilungsnorm stets ein konkurrierendes Besteuerungsrecht anzunehmen und die Anrechnungsmethode anzuwenden. Eine einzige Ausnahme besteht bei schweizerischen Immobilien, die durch einen schweizerischen Erblasser – auch an einen deutschen Erben – vererbt werden.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass das Recht der überdachenden Besteuerung bei festem Wohnsitz oder Wegzug aus Deutschland das Besteuerungsrecht der Schweiz unberührt lässt, wobei die schweizerische Staatsbürgerschaft im Fall des Wegzugs des Erblassers die überdachende Besteuerung in Deutschland nach dem Wegzug ausschließt.

D. Zuteilungsnormen bei negativen Vermögen (Schulden)

In Art. 9 DBA-E wird umfassend festgelegt, inwieweit Schulden bei der Zuteilung zu berücksichtigen sind. Die Regelung geht bedeutend weiter als das OECD-Musterabkommen. Es dürfte aus schweizerischer Sicht speziell sein, da es eine objektmäßige Schuldenverlegung vorsieht, während die Schweiz unter nationalem Recht generell eine proportionale Schuldenverlegung vornimmt. Auf Letztere können sich Erben berufen, wenn sie daraus einen steuerlichen Vorteil ziehen.

Bei der objektmäßigen Zuordnung der Schulden unter dem DBA-E wird nicht auf den äußeren sichtbaren Tatbestand abgestellt, sondern auf die wirtschaftliche Sichtweise. Aus Schwei-

zer Sicht bedeutet dies eine weitere Abweichung gegenüber der Ermittlung des (Netto-)Nachlasses nach innerstaatlichem Recht. So kann z. B. eine Hypothek (grundpfandgesicherte Schuld), die auf einem schweizerischen Einfamilienhaus lastet, der deutschen ständigen Einrichtung zugeordnet werden, wenn die Schuld begründet wurde, um jenes zu finanzieren. Vermächtnisse sind wie Schulden zu behandeln und zu verlegen. Schließlich enthält das DBA-E eine Regelung zur Behandlung eines Schuldüberhangs.

Auf einen Blick

Die dargestellten Regeln zur Behandlung internationaler Erbschaften sind relativ komplex. Allerdings dürfte bei durchschnittlichen Vermögensverhältnissen und einem Erbanfall innerhalb der Familie die Problematik allein schon durch die in Deutschland – verglichen mit der Schweiz – außerordentlich hohen Freibeträge gemindert werden. Seitens der Schweiz entfallen zudem häufig die Erbschaftsteuerfolgen, weil von Todes wegen erfolgende Vermögensübergänge an direkte Nachkommen und Ehegatten erbschaftsteuerfrei bleiben.

Erst wenn sich größere Vermögen – insbesondere Immobilien oder Personengesellschaften – im Nachlass befinden, dürfte die steuerliche Belastung in Deutschland nach Planungsmaßnahmen rufen. Diese sind allerdings beschränkt, weil

E. Austausch von Informationen

Der guten Ordnung halber bleibt zu erwähnen, dass das Abkommen mit Deutschland eine sog. „kleine Auskunfts-klausel“ (Art. 13 DBA-E) enthält. Das bedeutet, dass unter dem Abkommen zwischen den Vertragsstaaten lediglich Informationen ausgetauscht werden, die der korrekten Durchführung des Abkommens dienen. Darüber hinaus werden keine Auskünfte erteilt und die Vertragsstaaten bieten einander auch nicht Hand zur Durchsetzung wechselseitiger Steueransprüche und Zwangsmaßnahmen.

sich z. B. ein Wegzug in die Schweiz erst nach sechs Jahren steuermindernd auswirkt und die Besteuerung auf Niveau der deutschen Erbschaftsteuer ohnehin nicht vermieden werden kann, wenn die Erben in Deutschland bleiben, da das deutsche Erbrecht ja die doppelte Anknüpfung (am letzten Wohnsitz des Erblassers und am Wohnsitz der Erben) kennt. In der Praxis kann lediglich der Erwerb von Immobilien in der Schweiz durch einen in Deutschland oder der Schweiz ansässigen Erblasser mit Schweizer Bürgerrecht zu einer gewissen Entlastung von der Erbschaftsteuer führen, weil Deutschland bei dieser Konstellation die Freistellungsmethode anwenden muss, sodass lediglich die schweizerischen Besteuerungsregeln greifen.

Der Pflichtteilsberechtigte als Beteiligter im Sinne des § 2227 BGB

Prof. Dr. Karlheinz Muscheler, Bochum

Der Testamentsvollstrecker hat im deutschen Recht eine außerordentlich starke Rechtsstellung. Die schärfste Waffe gegen ihn ist der Entlassungsantrag beim Nachlassgericht. Der folgende Beitrag befasst sich mit der Frage, ob auch der Pflichtteilsberechtigte einen Entlassungsantrag stellen kann.

I. Herrschende Meinung

Nach § 2227 BGB kann das Nachlassgericht den Testamentsvollstrecker auf Antrag eines der Beteiligten entlassen, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. Beteiligter im Sinne dieser Norm ist nach herrschender Meinung auch der Pflichtteilsberechtigte.¹ Diese Ansicht erweist sich bei näherem Durchdenken als falsch.

II. Kritik der herrschenden Meinung

Es ist klar, dass der Pflichtteilsberechtigte, wie jeder normale Nachlassgläubiger auch, im Rahmen der §§ 2198 II, 2202 III BGB antragsberechtigt sein muss.² Zwar kann nach § 2213 I 3 BGB der Pflichtteilsanspruch nur gegen den Erben geltend gemacht werden. Jedoch muss der Pflichtteilsgläubiger, wenn er wegen seiner Forderung in den fremdverwalteten Nachlass vollstrecken will, zusätzlich zum Leistungsurteil gegen den Erben noch ein Duldungsurteil gegen den Testamentsvollstrecker erwirken (§§ 2213 III BGB, 748 III ZPO). An der

Klärung der Frage, ob die Testamentsvollstreckung zur Ausführung kommt und wer Testamentsvollstrecker ist, und damit an einer Klärung der Frage, gegen welche Person er sich einen Duldungstitel verschaffen muss, hat der Pflichtteilsgläubiger daher nicht nur ein wirtschaftliches, sondern auch ein rechtliches Interesse.

Dasselbe gilt aber nicht für die Entlassung des Testamentsvollstreckers. Das Antragsrecht des § 2227 BGB soll nach den Vorstellungen des Gesetzgebers ein Surrogat für das dem

1) KG, JFG 5, 154 (155) = JR 1928, Nr. 2281 = DNotZ 1928, 223; KG, OLGE 40, 136; KG, Rpfleger 1964, 54 = NJW 1963, 1552; KG, FamRZ 2002, 852 = NJW-RR 2002, 439 = FGPrax 2003, 74; KG, FamRZ 2005, 1595; BayObLGZ 21, 206 (hier hatten freilich die Testamentserben mit der auf den Pflichtteil gesetzten Antragstellerin vereinbart, es solle gesetzliche Erbfolge eintreten); BayObLGZ 1967, 239; BayObLGZ 1997, 1 = FamRZ 1997, 905; OLG Hildesheim, MDR 1964, 906 (das Antragsrecht wird selbst dann nicht beeinträchtigt, wenn eine Pflichtteilsentziehung vorliegt, deren Wirksamkeit zweifelhaft ist; und dies, obwohl es um die Verletzung von Pflichten aus § 2216 BGB ging, die ja eindeutig nicht dem Pflichtteilsberechtigten gegenüber bestehen). AA Josef, LZ 1929, 459 (460); AG Berlin-Schöneberg, NJW-FER 1999, 303 f.
2) So BGH, NJW 1961, 1717 (1718); BayObLG, ZEV 2001, 284.