

Grenzüberschreitende Unternehmensnachfolge: erbrechtliche und erbschaftsteuerrechtliche Regelungen innerhalb der EU

Von Sebastian Korts, RA, FASr, FAHuGR, MBA, M.I.Tax,
Korts Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Köln

Unternehmensnachfolge kann, soweit es sich um grenzüberschreitende Sachverhalte handelt, sehr komplex werden. Diese Komplexität kann sich daraus ergeben, dass zum einen Regelungen des ausländischen materiellen Erbrechts anzuwenden sind, die dem deutschen Erbrecht entweder widersprechen oder zumindest nicht vollständig entsprechen. Eine weitere Problematik besteht darin, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten oftmals die Kollision von verschiedenen erbschaftsteuerrechtlichen Regelungen zu beachten ist.

I. Internationales Erbrecht

Probleme im internationalen Erbrecht - oder richtiger im internationalen Erbfall - entstehen dadurch, dass Vermögen unter einer ausländischen Rechtsordnung vorhanden ist, welches im Erbfall verschiedenen nationalen zivilrechtlichen Beurteilungen unterliegt. Irritationen, die aus diesen unterschiedlichen Bewertungen eines das Vermögen betreffenden Lebenssachverhaltes ergeben, sind nach Kollisionsnormen zu lösen. Kollisionsnormen finden sich auf vier verschiedenen Ebenen.

Auf einer ersten Ebene können im jeweiligen nationalen materiellen Recht Kollisionsnormen enthalten sein. § 1944 Abs. 3 BGB verlängert beispielsweise die Frist der Erbausschlagung, wenn der Erbe seinen Wohnsitz im Ausland hat.

Auf einer zweiten Ebenen finden sich Kollisionsnormen im jeweiligen nationalen Recht im Sinne einer Vorschrift, die die Anwendbarkeit eines Rechtsgebietes oder eines Teil eines Rechtsgebietes festlegt. Für Deutschland finden sich die Kollisionsnormen in den Artikeln 3 bis 38 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch (EGBGB). Art. 25 EGBGB regelt die Anknüpfung des Erbrechts im deutschen Gesetz.

Auf einer dritten Ebene können sich Kollisionsnormen finden als zwingend anwendbares übernationales Recht. Europäische Richtlinien oder Verordnungen, die Kollisionsfragen betreffen, sind nicht bekannt. Jedoch ist auf die Richtersprüche des Europäischen Gerichtshofs hinzuweisen, die sowohl steuerliche als auch zivilrechtliche Bedeutung haben.

Auf einer vierten Ebenen können zwischenstaatliche vertragliche Regelungen eingreifen, in denen Kollisionstatbestände gelöst sind. Als multilaterale Regelung ist in Deutschland das „Haager Übereinkommen über das auf die Form letztwilliger Verfügung anzuwendende Recht“ zu beachten. Daneben gibt es beispielsweise

bilaterale Regelungen zwischen Deutschland und der Türkei sowie den Nachfolgestaaten des Sowjetreiches.

Die Untersuchung einer kollidierenden Norm führt trotz der Hinweise der verschiedenen Ebenen nicht immer zu einem einheitlichen Ergebnis, denn die jeweiligen nationalen Gerichte haben die eigene Zuständigkeit nach ihrem eigenen nationalen Zivil- oder Zivilprozessrecht zu lösen. Innerhalb der eigenen Zuständigkeit kann sodann dennoch wieder der Verweis auf ausländisches Recht zu beachten sein, denn der Erblasser hat die Freiheit der Rechtswahl. Diese Rechtswahl kann das gesamte Erbe betreffen oder auch nur eine objektbezogene Rechtswahl sein. Zu beachten bei einer derartigen Rechtsformwahl ist, dass durch Gesamtverweisungen auf das Recht anderer Staaten die kuriose Situation entstehen kann, dass das Recht des anderen Staates entweder auf das deutsche Recht vollständig zurückverweist oder auch nur eine teilweise Rückverweisung vornimmt.

Selbst wenn das richtige Zivilrecht gefunden ist, so ist dennoch oftmals fraglich, welches der konkrete Gegenstand des Erbstatuts gewesen war. Gemeint ist damit die Problematik, dass das Internationale Privatrecht (IPR) des Staates, welches auf das deutsche IPR gemäß Artikel 25 EGBGB verweist, Begriffe verwendet, die ausfüllungsbedürftig sind. Als Beispiel mag das Problem genannt sein, dass ein „trustee and executer“ - obwohl dem deutschen Recht im Wesentlichen fremd, da beim deutschen zivilrechtlichen Begriff des Erbgangs kein Zwischenerwerb vorhanden ist - mit „Testamentsvollstrecker“ übersetzt werden könnte.

Eine andere oft diskutierte Frage, die sich unterschiedlich nach den verschiedenen Rechtsordnungen darstellt, ist beispielsweise das gesetzliche Erbrecht des Adoptivkindes, ein gesetzliches Erbrecht des Ehegatten oder auch ein gesetzliches Erbrecht der eingetragenen Lebenspartnerschaft. Zu Problemen führt auch die Frage, inwieweit die ausländische Rechtsordnung das Testament in Form des gemeinschaftlichen Testamentes gelten lässt ist. Ebenso zu untersuchen ist, ob überhaupt ein Erbvertrag nach den zivilrechtlichen Grundlagen der verschiedenen beteiligten Staaten anerkannt werden kann. Eine weitere große Problematik ist die Frage des Güterrechtsstatuts von verheirateten Ehegatten oder solchen Partnern, die durch das Lebenspartnerschaftsgesetz in Deutschland miteinander verbunden sind.

Besondere Probleme weist das Gesellschaftsrechtsstatut beim Erbgang auf. Damit ist die Frage gemeint, ob eine Gesellschaft beim Tod eines Gesellschafters aufgelöst oder fortgesetzt wird oder ob eine Gesellschaftsbeteiligung als solche überhaupt vererbt werden kann. Bei letzterem wird gefragt, ob statt der Gesellschaftsbeteiligung nur ein schuldrechtlicher Abfindungsanspruch vielleicht in den Nachlass fällt.

Aus diesem Problemkreis lassen sich die Kapitalgesellschaften im Ausland als etwas einfacher gelagert aussortieren. Diese bewahren unabhängig von dem Gesellschafterwechsel ihre Identität und wenn es sich um Tochtergesellschaften handelt, ist der (todesbedingte) Wechsel des Eigentümers der Muttergesellschaft in Deutschland kein Erbfall.

II. Das internationale Erbschaftsteuerrecht

Unabhängig der von der Frage des anzuwendenden Erbrechtes stellt sich sodann die Frage der Besteuerung bei internationalen Erbfällen. Auch das Ausland kennt oftmals eine Steuer, die an den Erbgang selbst anknüpft. Diese ausländischen Steuern sind im Verhältnis zu deutschem Steuerrecht unterschiedlich ausgestaltet.

Besonderheiten bestehen etwa dahingehend, dass der Übergang von Vermögenswerten von Todes wegen in einigen Ländern gar nicht besteuert wird. Weiter lässt sich feststellen, dass in einigen Ländern die Möglichkeit besteht, dass Vererbungen an den überlebenden Ehegatten oder die Kinder dem Grunde nach nicht besteuert werden oder mit sehr hohen Freibeträgen ausgestaltet sind. In verschiedenen anderen Ländern besteht eine Steuerpflicht hinsichtlich des hinterlassenen Vermögens, ist aber Teil der dortigen Einkommensteuer.

Von der Technik der Steuererhebung lassen sich im Groben zwei grundsätzliche Modelle der Erbschaftsteuer unterscheiden.

Man kann von einer „Nachlasssteuer“ sprechen, wenn die Besteuerung an den Erblasser quasi in der letzten Sekunde seines Lebens anknüpfte. Diesen Steuermodellen ist es gleichgültig, wohin die Vermögenswerte fließen. Daher kann auch nicht berücksichtigt werden, ob der Empfänger des Vermögens eine besondere Nähe zum Erblasser hatte. Derartige Besteuerung des Nachlasses wird in den USA, Großbritannien und beispielsweise in Südafrika durchgeführt.

Von der vorgenannten Nachlasssteuer unterscheidet sich die „Erbfallsteuer“. Hier wird nicht der Erblasser besteuert, sondern es wird der Zuwachs des Vermögens bei den empfangenden Personen besteuert. Bei dieser Technik der Steuererhebung ist es möglich, besondere persönliche Verhältnisse zwischen dem Erblasser und den Erben zu berücksichtigen. Deutschland hat seine Erbschaftsteuer als Erbfallsteuer ausgestaltet. Belgien und einige Gebiete in der Schweiz sowie Spanien erheben ebenfalls eine Erbfallsteuer.

In Deutschland ist die Erbschaftsteuer mit der Schenkungsteuer in einem gemeinsamen Gesetz geregelt, dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG). Daher ist zunächst darauf aufmerksam zu machen, dass die wesentlichen steuerpflichtigen Erwerbe nach deutschem Recht sich beispielsweise unterscheiden in den Erwerb von Todes wegen und solche im Wege der Schenkung gemäß § 7 ErbStG. Bei dem ersteren Vorgang handelt es sich um die Erwerbe durch Erbfall, Vermächtnis, aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs, durch Schenkungen auf den Todesfall und die Vermögensvorteile aufgrund eines Vertrages zu Gunsten Dritter, den der Erblasser abgeschlossen hat. Hier sind unter anderem die Lebensversicherungen zu benennen.

Um die Frage der Steuerpflicht zu beantworten, ist die Beantwortung der Frage, ob die unbeschränkte oder beschränkte Erbschaftsteuerpflicht vorliegt, erforderlich. In diesen

Themenbereich gehört auch die Frage, inwieweit Sonderfälle hier zu berücksichtigen sind.

1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Sofern der Erblasser zum Zeitpunkt des Todes Inländer war oder der Erwerber zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuer Inländer war, liegt die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht vor. Die Inländereigenschaft im Sinne der sogenannten Normen liegt dann vor, wenn die Person ihren Wohnsitz in der Definition von § 8 AO oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in der Definition des § 9 AO im Inland hatte. Zur Auslegung der vorgenannten Begrifflichkeiten Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt werden die Auslegungen herangezogen, wie sie auch für die Zwecke der Einkommensteuerpflicht vorgesehen sind. Ist die unbeschränkte Steuerpflicht zu bejahen, ergibt sich als Rechtsfolge, dass das gesamte weltweite Vermögen der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt.

Ergänzend ist anzumerken, dass das deutsche Erbschaftsteuergesetz eine Erweiterung der unbeschränkten Steuerpflicht vornimmt. Diese Erweiterung ist definiert in dem § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG und hat den Inhalt, dass sofern der Steuerpflichtige weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, was eigentlich als Voraussetzung der Steuerpflicht schon ausreichend wäre, er jedoch über die deutsche Staatsangehörigkeit verfügt und die Wohnsitzverlagerung in das Ausland innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Erbgang vorgenommen wurde, so wird auch diese Fallgestaltung zu einer unbeschränkten Steuerpflicht nach deutschem Steuerrecht. Dieser Fall wird bezeichnet als die sogenannte „erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht“. Vom Objekt her wird diese erweitert unbeschränkte Steuerpflicht auf das weltweite Vermögen des Erblassers bezogen.

Als Gestaltungselement wird hier allenfalls diskutiert, dass man die deutsche Staatsangehörigkeit aufgeben könnte, um damit der erweitert unbeschränkten Steuerpflicht zu entkommen. Dieser Fall wird insbesondere dann empfohlen, wenn absehbar ist, dass die Fünf-Jahres-Regelung nicht mehr abgewartet werden kann.

Sinnvoll kann sein, dass nach einem erfolgten Erbgang, der innerhalb der fünf Jahre der erweitert unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht stattgefunden hat, eine Auseinandersetzung mit dem Finanzamt zu führen ist unter dem Gesichtspunkt, dass diese Vorschriften mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages nicht vereinbar sei.

2. Beschränkte Steuerpflicht

Neben der unbeschränkten Steuerpflicht ist die beschränkte Steuerpflicht zu beachten. Diese Steuerpflicht besteht, wenn es zur Übertragung von inländischem Vermögen im

Sinne des § 121 Bewertungsgesetz (BewG) durch eine Erbschaft kommt. Diese Norm ist zunächst als Anknüpfungspunkt heranzuziehen hinsichtlich der Frage, ob überhaupt eine beschränkte Steuerpflicht besteht. Sodann ist die Norm heranzuziehen hinsichtlich der Frage, welches Vermögen der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Im einzelnen ist die Norm umfang- und detailreich.

Darüber hinaus ist die „erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht“ gemäß § 4 Außensteuergesetz (AStG) zu beachten. Diese hat folgende Voraussetzungen: Der Erblasser muss in den letzten zehn Jahren vor seiner Auswanderung insgesamt fünf Jahre lang unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und deutscher Staatsangehöriger gewesen sein. Weiterhin muss er nun in einem ausländischen Gebiet ansässig sein, in dem er mit seinem Einkommen, nicht mit seiner Erbschaft, einer niedrigeren Besteuerung unterliegt. Weiter gehört zu den ergänzenden Voraussetzungen, dass der Erblasser mittelbar oder unmittelbar wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland hat.

Sofern diese Voraussetzungen vorliegen, kommt es in den Fällen dieser erweitert beschränkten Steuerpflichten zu einer Ausdehnung des Umfangs des Vermögens, das im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland besteuert wird. Man spricht von dem sogenannten erweiterten Inlandsvermögen. Die Details hinsichtlich des sogenannten Inlandsvermögens sind in einem umfangreichen Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz über die Definition des § 123 BewG hinaus festgelegt.

3. Bewertungsfragen

Bei der Bewertung des ausländischen Grundbesitzes und des ausländischen Betriebsvermögens ist auf die Vorschrift des § 12 Abs. 6 ErbStG zurückzugreifen. Hier sind die gleichen Ausführungen zu machen wie bei einem inländischen Vermögen. Eine ergänzende Ausführung ist im internationalen Bereich dann angezeigt, wenn die Bewertungsfragen des nationalen Steuerrechts mit den Bewertungsfragen des jeweiligen nationalen Steuerrechts des anderen Landes derart kollidieren, dass eine Europarechtswidrigkeit angenommen werden kann.

4. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Grundsätzlich will der steuerliche Gesetzgeber der verschiedenen Ländern nicht eine doppelte Besteuerung des vererbten Vermögens vornehmen. Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung kann auf zwei verschiedenen Ebenen zu suchen sein. Zum einen sind die jeweiligen nationalen steuerlichen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu beachten, die der Gesetzgeber, unabhängig von den Regelungen des Auslands und unabhängig von bilateralen oder multilateralen Verträgen, bereits in seinem nationalen Steuerrecht vorgesehen hat. Daneben sind im Bereich des Erbrechts

Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten, die die spezielle Aufgabe haben, Doppelbesteuerungen beim Erbgang zu vermeiden.

5. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch nationales Erbsteuerrecht

§ 21 ErbStG sieht die Anrechnungsmethode als einzige Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung vor. Hinzuweisen ist allenfalls darauf, dass im Billigkeitsweg eine nach § 163 AO abweichende Feststellung der Erbsteuer aus Billigkeitsgründen oder nach § 227 AO als Erlass zur Vermeidung unbilliger Härten in Betracht kommen.

Die Anwendung dieser Vorschrift zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen ist im wesentlichen davon abhängig, dass eine Inländereigenschaft des Erblassers oder des Erben vorliegt und das Auslandsvermögen tatsächlich im Ausland mit einer Steuer, die der deutschen Erbschaftsteuer im Wesentlichen entspricht, besteuert wird. Wird die ausländische Steuer angerechnet, ist diese gedeckelt durch einen sogenannten Anrechnungshöchstbetrag, der sich daraus ergibt, dass das Auslandsvermögen nach deutschen Bewertungsvorschriften den Regelungen des § 21 Abs. 1 ErbStG unterworfen wird. Hinzuweisen ist darauf, dass diese Regelung für jedes Ausland separat durchgeführt wird (per country limitation). Anrechnungshöchstbeträge, die durch die Anwendung des Anrechnungshöchstbetrages entstehen, sind nicht übertragbar und verfallen.

Man kann darüber nachdenken, ob eine derartige deutsche Vorgehensweise bei der Steuerberechnung europarechtswidrig ist. Es entsteht nämlich eine höhere Belastung als beim reinen Inlandsfall, was die Vermutung der Europarechtswidrigkeit zumindest in sich trägt.

6. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen

Entgegen landläufiger Meinungen hat Deutschland zwar eine Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen auf der ertragsteuerlichen Ebene abgeschlossen, jedoch nur sechs erbrechtlichen Doppelbesteuerungsabkommen (Dänemark, Griechenland, Österreich, Schweden, Schweiz und Vereinigte Staaten von Amerika), wovon das Abkommen mit Österreich mit Wirkung ab dem 1. Januar 2008 gekündigt wurde. Die vorbeschriebene nationale Norm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung findet keine Anwendung, wenn ein entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen erbssteuerrechtlicher Art vorhanden ist. Im Grundprinzip der vorgenannten Abkommen kann, bis auf das Abkommen mit Griechenland, gesagt werden, dass unbewegliches Vermögen nach dem Belegenheitsprinzip versteuert wird, Betriebsstättenvermögen nach dem Betriebsstättenprinzip und das übrige Vermögen einem ausschließlichen Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates unterliegt. Als Rechtsfolge kommt die

Anrechnung der gezahlten Steuer in Betracht . Die Details sind inhaltlich komplex und erfordern sicherlich schon Beratung bei der Abfassung eines Testamentes.

Gestaltungsmöglichkeiten und Maßnahmen zur Durchführung einer Unternehmensnachfolge sind langfristig zu planen. Die Grundüberlegungen dieser Ausführungen geben zumindest den zu beachtenden Rahmen wieder.

Als einfachstes Instrument der Umgehung dieser Probleme kann darauf verwiesen werden, Auslandvermögen in eine ausländische Kapitalgesellschaft einzubringen, die wiederum Tochter einer deutschen Mutterkapitalgesellschaft ist. Damit entfällt das ausländische Erbsteuerrecht, denn der Wechsel in der Eigentümerstellung der Holding-Gesellschaft führt nicht zu einer erbrechtlichen Regelung im Ausland.

Zu den weiteren Gestaltungsmaßnahmen gehört die Veränderung der Struktur des Vermögens. Hier ist gemeint, dass Vermögen, wenn es in einen angloamerikanischen „Trust“ oder auch eine „Stiftung“ aus Österreich oder der Schweiz eingelegt wird, eine veränderte steuerliche Struktur hat, die im Einzelfall positiv sein kann. Drittstaatensachverhalte können nochmals veränderte steuerliche Bedingungen hervorbringen. Festzuhalten bleibt, dass unvorhergesehene Steuerbelastungen oder unvorhergesehene Streitigkeiten im Erbrechtsfall eine Unternehmensnachfolge im hohen Maße belasten können.