



**DUISBURGER
BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE
SCHRIFTEN**

33

Herausgeber:

Prof. Dr. Klaus Barth
Prof. Dr. Volker Breithecker
Prof. Dr. Wolf-Rüdiger Bretzke
Prof. Dr. Peter Chamoni
Prof. Dr. Rainer Elschen
Prof. Dr. Torsten J. Gerpott
Prof. Dr. Bernd Kaluza
Prof. Dr. Bernd Rolfes
Prof. Dr. Michael Wohlgemuth

Universität Duisburg-Essen
Campus Duisburg
Lotharstr. 65

47048 Duisburg

Vermeidung von Doppel- besteuerung bei internationalen Erb- und Schenkungsfällen

Überlegungen de lege ferenda für das deutsche
internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

von

Dr. rer. oec. Ann-Katrin Bechtold

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 16307 6](http://ESV.info/9783503163076)

Zugl.: Universität Duisburg-Essen –
Diss., 2015

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 16307 6
eBook: ISBN 978 3 503 16308 3

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2015
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Druck: Difo-Druck, Bamberg

Geleitwort

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer beschäftigt den deutschen Gesetzgeber, die Literatur und auch (wieder jüngst) das BVerfG seit vielen Jahren und zudem in einem Maße, das überraschend hoch ist. Das Aufkommen aus dieser Steuer beträgt nämlich mit 4,633 Mrd. € in 2013 nur rund 38 % der Grundsteuer B oder 10 % der Gewerbesteuer oder 3 % der Lohnsteuer oder lediglich 0,75 % des Gesamtsteueraufkommens der BRD, bewegt sich also in Richtung einer Bagatellsteuer. Dennoch führen viele sachliche Befreiungen und relativ hohe (persönliche und sachliche) Freibeträge dazu, dass nur ein Bruchteil der Erbfälle mit Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet sind, so dass die Zahl der besteuerten unentgeltlichen Vermögensübergänge klein und damit die durchschnittliche Belastung der Steuerfälle hoch wird. Dieser betroffene Personenkreis wiederum ist politisch gut vernetzt, kann sich steuerliche Berater leisten und für eine Beachtung in der Literatur sorgen. Zudem werden immer wieder gute Argumente gegen die Erbschaft- und Schenkungsteuer, deren Aufkommen nur den Bundesländern zusteht, hervorgebracht.

Eine Besonderheit dieser Steuer liegt auch darin begründet, dass angesichts der bundesdeutschen Ausgestaltung als Erbanfallsteuer immer zwei Beteiligte zu beachten sind, der Erblasser bzw. Schenker einerseits sowie der Erbe bzw. Beschenkte andererseits. Zudem ist international – anders als bei Einkommen- oder Körperschaftsteuern – keine einheitliche steuerliche Handhabe unentgeltlicher Vermögensübergänge erkennbar. Einige Staaten kennen zwar eine Erbschaft- und Schenkungsteuer, gestalten diese inhaltlich aber – zum Teil nennenswert – anders als die BRD. Andere Staaten erheben wirtschaftlich vergleichbare oder ähnliche Belastungen bei unentgeltlichen Vermögensübertragungen, nennen diese aber anders und fokussieren sich teilweise auf vollkommen andere Auslöser dieser Belastungen. Weitere Staaten erheben keine Erbschaft- und Schenkungsteuer (mehr).

Diese Schilderung zeigt bereits, dass – bei steigendem Auslandsvermögen und der wachsenden Bereitschaft potentieller Erblasser und Erben, vorübergehend oder auch dauerhaft ausländische Ansässigkeiten zu wählen – internationale unentgeltliche Vermögensübertragungen zum Teil auf vollkommen unterschiedliche nationale Besteuerungskulturen solcher Erbschaften und Schenkungen treffen und damit Doppelbesteuerungstatbestände auslösen, die schwieriger als im Ertragsteuerbereich zu strukturieren und zu lösen sind.

Hier setzt die vorliegende Dissertation von Dr. Ann-Katrin Bechtold an, die es sich zur Aufgabe macht, Überlegungen *de lege ferenda* zur Vermeidung von Doppelbesteuerung bei internationalen Erb- und Schenkungsfällen anzustellen. Der „große Wurf“ eines international angepassten Erbschaft- und Schenkungsteuersystems wird – vorerst – allein schon aus politischen Gründen nicht gelingen. Hier ist der Autorin uneingeschränkt zuzustimmen. Es verbleiben somit fundierte und umsetzbare Korrekturvor-

schläge im Detail, die Dr. Ann-Katrin Bechtold lokalisiert, systematisch aufarbeitet und einer Lösung zuführt. Ich wünsche der Arbeit eine wohlwollende Aufnahme in Wissenschaft und Praxis.

Duisburg, im Februar 2015

Prof. Dr. Volker Breithecker

Vorwort

Die Auswirkungen der zunehmenden Internationalisierung betreffen auch das Gebiet der Besteuerung der Vermögensnachfolge. Anders als bei den Ertragsteuern weicht die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen international teilweise auch systematisch erheblich voneinander ab und ist zudem stark mit dem Zivilrecht der Staaten verzahnt. Insbesondere die Anknüpfung der Steuerpflicht an mehr als eine Person, stellt eine Besonderheit der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Vergleich zu den Ertragsteuern dar. Die durch diese Unterschiede hervorgerufene Vielfalt der Besteuerungstatbestände und daraus folgenden steuerlichen Konsequenzen erhöhen das Risiko einer ungewollten Doppelbesteuerung des Vermögensübergangs aufgrund sich überschneidender Steueransprüche verschiedener Staaten. Aus dieser Erkenntnis heraus entstand die Idee zur Forschungsfrage dieser Arbeit. Nämlich welche Ansatzpunkte bestehen, um (zumindest) das deutsche internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht so anzupassen, dass Doppelbesteuerung möglichst vermieden wird.

Zwar ist das Problem der internationalen Doppelbesteuerung nicht vollständig durch Maßnahmen eines Staates zu lösen, trotzdem sollen die hier angestellten Überlegungen *de lege ferenda* dazu beitragen den längst überfälligen Reformbedarf auf nationaler Ebene wieder in das Bewusstsein zu rufen und gleichzeitig Lösungsansätze zu bieten. Gleichwohl muss man sich darüber im Klaren sein, dass Reformen im Bereich des internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht beim deutschen Gesetzgeber keine hohe Priorität besitzen.

Diese Arbeit wurde der Mercator School of Management, Fakultät für Betriebswirtschaftslehre der Universität Duisburg-Essen, Campus Duisburg im Sommersemester 2014 zu Begutachtung vorgelegt und im anschließenden Wintersemester angenommen. Bei meinem Doktorvater und Erstgutachter, Prof. Dr. Volker Breithecker, möchte ich mich herzlich dafür bedanken, dass er mein Promotionsvorhaben betreut und stets unterstützt hat. Des Weiteren gilt mein Dank auch Prof. Dr. Annette G. Köhler für ihre freundliche Bereitschaft zur Übernahme des Zweitgutachtens sowie auch den weiteren Mitgliedern der Prüfungskommission, Prof. Dr. Bernd Rolfes und Prof. Dr. Werner Pascha.

Ein herzliches Dankeschön möchte ich auch Prof. Dr. Ute Schmiel aussprechen, die mir in den gemeinsamen Doktorandenseminaren des Campus Duisburg und Campus Essen konstruktive und hilfreiche Impulse für die Entwicklung meiner Arbeit lieferte. Mein aufrichtiger Dank gilt außerdem Prof. Dr. Axel Beranek, Partner der Partnerschaftsgesellschaft Müller - Gick - Krieger und Partner mbB in Duisburg, für sein Interesse am Gelingen meines Promotionsvorhabens und für die Gewährung der dazu erforderlichen beruflichen Freistellung.

Nicht zuletzt möchte ich mich bei meiner Schwester für ihre bereitwilligen Korrekturarbeiten und ermutigende Unterstützung bedanken und wünsche ihr für ihr anstehen-

des Promotionsvorhaben viel Erfolg. Selbstverständlich gebührt noch vielen weiteren Personen mein Dank, die mich auf dem langen Weg begleitet und unterstützt haben. Auch wenn ich nicht alle hier namentlich erwähnen kann, so hoffe ich, dass sie sich an dieser Stelle der Danksagung wiederfinden.

Dinslaken, im Februar 2015

Ann-Katrin Bechtold

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XV
Abbildungsverzeichnis	XIX
1 Einführung	1
2 Vermeidung von Doppelbesteuerung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Gegenstand der Steuerrechtsgestaltung	5
2.1 Fragestellung und weitere Vorgehensweise	5
2.1.1 Vermeidung von Doppelbesteuerung als Ziel der Steuerrechts- gestaltung	5
2.1.2 Methodologische Verortung und Umgang mit Werturteilen	8
2.2 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes	12
2.2.1 Begriff des internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerfalls	12
2.2.2 Begriff der Doppelbesteuerung	14
2.2.2.1 Merkmale des allgemeinen Doppelbesteuerungsbegriffs	15
2.2.2.2 Merkmale der Doppelbesteuerung bei der Erbschaft- und Schenkungssteuer	19
2.3 Problem der Doppelbesteuerung bei internationalen Erb- und Schenkungs- fällen	24
2.3.1 Ursachen für das Entstehen von Doppelbesteuerung	24
2.3.2 Risikofaktoren für das Entstehen von Doppelbesteuerung	29
2.3.2.1 Stellenwert der Erbschaft- und Schenkungssteuer innerhalb des Steuersystems	29
2.3.2.2 Migrationstendenzen und Aufenthaltsdauer	32
2.3.2.3 Auslandsvermögen natürlicher Personen	37
2.3.3 Ausmaß der Doppelbesteuerungsproblematik	38
2.3.4 Kein Gebot zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	40
2.4 Vermeidungsmaßnahmen und -methoden innerhalb des Internationalen Steuerrechts	41
2.4.1 Anrechnungsmethode	45
2.4.2 Freistellungsmethode	46

2.4.3	Abzug, Pauschalierung und Erlass als ergänzende Methoden	47
2.4.4	Vergleich der Anrechnungs-, Freistellungs- und Abzugsmethode.....	49
2.5	Zwischenfazit.....	51
3	Maßstab zur Beurteilung der Vermeidungsmaßnahmen von Doppelbesteuerung des internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts	53
3.1	Anforderungen an ein Steuersystem in der multidisziplinären Steuerwissenschaft.....	53
3.1.1	Systemanforderungen der Finanzwissenschaft.....	54
3.1.2	Systemanforderungen der Steuerrechtswissenschaft.....	57
3.1.3	Systemanforderungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.....	59
3.2	Steuersystemanforderungen innerhalb des internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts	62
3.2.1	Relevanz von ökonomischen und ethischen Anforderungen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer	64
3.2.2	Übertragung der Steuersystemanforderungen auf das internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	66
3.2.2.1	Kriterium der persönlichen Steuergerechtigkeit.....	67
3.2.2.2	Kriterium der internationalen Verteilungsgerechtigkeit.....	68
3.2.2.3	Kriterium der Wettbewerbsneutralität	71
3.3	Explication des Maßstabs für die Analyse der Vermeidungsmaßnahmen.....	74
3.3.1	Konkretisierung des Vermeidungsziels und des Maßstabs der Vermeidungswirkung	75
3.3.2	Konkretisierung des Verteilungsmaßstabs des Steueraufkommens.....	77
3.3.3	Methodenwahl zur Umsetzung des Vermeidungs- und Verteilungsziels	81
3.3.4	Unterschiede der Analyse bei kollisionsbegründenden und kollisionsauflösenden Normen	83
3.4	Zwischenfazit.....	85
4	Analyse der unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.....	87
4.1	Überblick über die Regelungen des deutschen internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts	87
4.1.1	Steuerpflichtige Vorgänge.....	88
4.1.2	Persönliche Steuerpflicht.....	90
4.1.2.1	Anknüpfungspunkte der unbeschränkten Steuerpflicht.....	90
4.1.2.2	Anknüpfungspunkte der beschränkten Steuerpflicht.....	93

4.1.3	Schuldenabzug und Freibeträge.....	96
4.1.3.1	Abzugsfähige Schulden und Nachlassverbindlichkeiten.....	97
4.1.3.2	Persönliche Freibeträge.....	98
4.1.4	Voraussetzungen der Anrechnungsmethode des § 21 ErbStG	100
4.1.4.1	Beschränkung des Anrechnungsbetrags	101
4.1.4.2	Beschränkung der Anrechnung auf bestimmtes Auslandsvermögen.....	102
4.1.4.3	Beschränkung der Anrechnung auf entsprechende ausländische Steuern	103
4.1.4.4	Beschränkung der Anrechnung durch zeitliche Befristung	104
4.1.5	Auffangmethoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.....	105
4.2	Analyse der Anknüpfungspunkte der Steuerpflicht	106
4.2.1	Analyse der Anknüpfungspunkte unbeschränkter Steuerpflicht	108
4.2.1.1	Konflikte durch unbeschränkte Steuerpflicht mehrerer Personen	108
4.2.1.2	Konflikte durch mehrfache unbeschränkte Steuerpflicht einer Person.....	110
4.2.1.3	Konflikte durch die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht.....	111
4.2.1.4	Konflikte durch die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht.....	115
4.2.2	Analyse der Anknüpfungspunkte beschränkter Steuerpflicht	119
4.2.2.1	Konflikte durch die beschränkte Steuerpflicht	119
4.2.2.2	Konflikte durch die erweitert beschränkte Steuerpflicht.....	120
4.3	Analyse der Anrechnungsmethode und der Auffangmaßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	123
4.3.1	Analyse der umfänglichen Anrechnungsbegrenzung.....	123
4.3.1.1	Kritische Würdigung des Anrechnungsüberhangs	123
4.3.1.2	Analyse der Vermeidungswirkung	125
4.3.2	Analyse der sachlichen Anrechnungsbegrenzung	128
4.3.2.1	Analyse der Anrechnungslücke	129
4.3.2.2	Analyse des weiten Auslandsvermögensbegriffs	131
4.3.2.3	Kritische Würdigung der bestehenden Vorschläge de lege ferenda	131
4.3.2.4	Anpassung der sachlichen Begrenzung de lege ferenda.....	133
4.3.3	Analyse der Entsprechungsklausel	134
4.3.3.1	Vergleichbarkeit von Wertzuwachssteuern	135
4.3.3.2	Vergleichbarkeit von Ersatzsteuern	140

4.3.3.3	Anrechnung wirtschaftlich vergleichbarer Steuern de lege ferenda	144
4.3.4	Analyse der zeitlichen Befristung.....	148
4.3.5	Auffangmaßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	151
4.3.5.1	Verständigungsverfahren und Billigkeitsmaßnahmen.....	151
4.3.5.2	Abzugsmethode als Ergänzung zur Anrechnungsmethode	152
4.4	Zwischenfazit zu den Überlegungen de lege ferenda.....	154
5	Analyse der bilateralen Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.	157
5.1	Inhalte des Musterabkommens der OECD auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern	161
5.1.1	Anwendungsumfang und Begriffe des Abkommens.....	161
5.1.1.1	Persönlicher und sachlicher Anwendungsumfang.....	161
5.1.1.2	Begriffsbestimmungen des Abkommens	163
5.1.2	Verteilungsnormen und Vermeidungsmethoden des Abkommens	166
5.1.2.1	Verteilungsnormen für die Besteuerung von Vermögen und Schulden.....	166
5.1.2.2	Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	168
5.1.3	Verständigungsverfahren.....	170
5.2	Analyse des Anwendungsumfangs.....	171
5.2.1	Analyse des persönlichen Abkommensumfangs	171
5.2.1.1	Umfang der persönlichen Abkommensberechtigung	171
5.2.1.2	Möglichkeiten einer Erweiterung des persönlichen Abkommensumfangs.....	174
5.2.2	Analyse des sachlichen Anwendungsumfangs	178
5.2.2.1	Unter das Abkommen fallende Vermögensübertragungen	178
5.2.2.2	Unter das Abkommen fallende Steuern	180
5.3	Analyse der Wirkungsweise der Verteilungsnormen und der Vermeidungsmethoden.....	183
5.3.1	Analyse der Verteilungsnormen	184
5.3.1.1	Grundsätze der Verteilung und abweichende Regelungen.....	184
5.3.1.2	Anpassungen bei Erweiterung der Abkommensberechtigung.....	186
5.3.2	Doppelbesteuerung durch Qualifikationskonflikte.....	187
5.3.2.1	Qualifikationskonflikte und ihre Abgrenzung zu anderen Anwendungsunterschieden des Abkommens	187

5.3.2.2	Auswirkungen von Qualifikationskonflikten auf das Vermeidungsziel	189
5.3.2.3	Erörterung der Lösungsvorschläge in Hinblick auf das Verteilungsziel	191
5.3.3	Analyse besonderer Regelungen der Vermeidungsmethoden.....	193
5.3.3.1	Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung bei der Freistellungsmethode.....	195
5.3.3.2	Begrenzungen der Anrechnungsmethode	196
5.3.3.3	Einbezug früherer Schenkungen.....	196
5.3.3.4	Vermeidung von Doppelbesteuerung bei überdachender Besteuerung.....	198
5.3.4	Verständigungs- und Schiedsverfahren als Auffangmaßnahmen.....	200
5.4	Zwischenfazit zu den Überlegungen de lege ferenda.....	201
6	Abschlussbetrachtung.....	205
Anhang	207
Literaturverzeichnis	209
Entscheidungsregister	237
Stichwortverzeichnis	241