

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Internationalen Erbschaftsteuerrecht
Deutschland und Großbritannien

INAUGURAL-DISSERTATION

zur

Erlangung des Grades eines Doktors des Rechts

am Fachbereich Rechtswissenschaft

der

Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Robert Faltings, LL.M.

Rechtsreferendar in Berlin

2009

Erstgutachter: Professor Dr. Andreas Musil
Zweitgutachter: Professor Dr. Markus Heintzen
Drittgutachter: Professor Dr. Helmut Grothe
Tag der mündlichen Prüfung: 29. April 2010

Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht

Band 47

Robert Faltings

**Die Vermeidung der Doppelbesteuerung
im Internationalen Erbschaftsteuerrecht**

Deutschland und Großbritannien

D 188 (Diss. Freie Universität Berlin)

Shaker Verlag
Aachen 2010

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Zugl.: Berlin, Freie Univ., Diss., 2010

Copyright Shaker Verlag 2010

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8322-9155-6

ISSN 1619-8093

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9

Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Vorwort

Diese Arbeit habe ich im Juni 2009 der Freien Universität Berlin als Inaugural-Dissertation vorgelegt. Spätere Rechtsprechung und Literatur sind bis April 2010 berücksichtigt.

An erster Stelle gilt mein Dank Herrn Professor Dr. Andreas Musil von der Universität Potsdam. Als Doktorvater hat er mir stets geholfen, unter anderem auch, den roten Faden zu finden.

Außerdem danke ich Herrn Professor Dr. Markus Heintzen und Herrn Professor Dr. Helmut Grothe von der Freien Universität Berlin, die das Zweit- und Drittgutachten erstelltten.

Ebenso bedanke ich mich bei Herrn Dr. Andreas Richter, LL.M. (Yale), Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, der mich während meiner Zeit bei P+P Pöllath + Partners vielfältig unterstützt und gefördert hat.

Mein Dank gebührt zudem Herrn Professor Dr. Dieter Birk, Herrn Professor Dr. Reinhard Pöllath, LL.M. (Harvard), und Herrn Professor Dr. Ingo Saenger für die Aufnahme in die vorliegende Schriftenreihe.

Darüber hinaus gilt mein besonderer Dank meiner Frau Mareike, die mich in allen Phasen der Entstehung dieser Arbeit unterstützt hat, sowie meinen Eltern und Schwiegereltern.

Gewidmet ist diese Arbeit Carl-Friedrich.

Berlin, im April 2010

Robert Faltings

Inhaltsverzeichnis kurz

A. EINFÜHRUNG.....	1
I. Gang der Untersuchung.....	3
II. Begriffsbestimmung.....	6
III. Rechtliche Grundlagen des Erbschaftsteuerrechts in UK und Deutschland.....	12
IV. Wirtschaftliche Bedeutung der deutschen und britischen Erbschaftsteuer	21
V. Bedeutung der Erbschaftsteuer in der Beratungspraxis.....	26
VI. Ziele der Untersuchung	29
B. GRÜNDE FÜR DIE DOPPELBESTEuerung IM ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUERRECHT	30
I. Britisches Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	30
II. UK Capital Gains Tax.....	60
III. Grundlagen des Internationalen Erbschaftsteuerrechts in UK u. Deutschland.....	64
C. DIE VERMEIDUNG DER INTERNATIONALEN DOPPELBESTEuerung	139
I. Unilateral Relief in the UK.....	140
II. Einseitige Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland, § 21 ErbStG.....	150
III. Doppelbesteuerung und Europarecht	175
IV. Bilateral Relief in UK und Deutschland.....	228
D. ZUSAMMENFASSEnde ÄNDERUNGSVORSCHLÄGE.....	277
I. Europaklausel	278
II. Meistbegünstigung.....	279
III. Verbesserungsmöglichkeiten der bestehenden Vermeidungsmethode	281
IV. Abschluss eines Erbschaftsteuer-DBA.....	284
V. Harmonisiertes Erbschaftsteuerrecht.....	285
E. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE IN THESEN	288
LITERATURVERZEICHNIS	I

Inhaltsverzeichnis lang

A. EINFÜHRUNG.....	1
I. Gang der Untersuchung.....	3
II. Begriffsbestimmung.....	6
1. Doppelbesteuerung	6
a. Wirtschaftliche Doppelbelastung.....	7
b. Wirtschaftliche Doppelbesteuerung.....	8
c. Juristische Doppelbesteuerung.....	8
(1.) Zwischenstaatliche Normenkonkurrenz	8
(2.) Gleiches Steuerobjekt und -subjekt.....	9
(3.) Unangemessen hohe Gesamtsteuerbelastung.....	9
2. Vermeidung der Doppelbesteuerung	11
III. Rechtliche Grundlagen des Erbschaftsteuerrechts in UK und Deutschland	12
1. Internationales Erbschaftsteuerrecht.....	13
2. Deutsch-Britisches DBA-Erb	13
3. Britische DBA-Erb	15
4. Deutsche DBA-Erb	15
5. Fehlen eines DBA-Erb	16
6. Ziele des Internationalen Steuerrechts.....	17
7. Völkerrechtliches Territorialprinzip und genuine link	18
8. Leistungsfähigkeitsprinzip und internationales Steuerrecht	19
IV. Wirtschaftliche Bedeutung der deutschen und britischen Erbschaftsteuer.....	21
1. Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik	21
a. Deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik	21
b. Britische Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik.....	23
2. Anteil am Gesamtsteueraufkommen.....	24
a. Deutsches Gesamtsteueraufkommen.....	25
b. Britisches Gesamtsteueraufkommen.....	25
3. Anteil von Erwerben von Auslandsvermögen am Gesamtaufkommen.....	25
4. Bedeutung für den einzelnen Steuerpflichtigen	26

V. Bedeutung der Erbschaftsteuer in der Beratungspraxis	26
1. Erbschaftsteuer nur bei größeren Vermögen.....	26
2. Internationalität größerer Vermögen	27
3. Erbschaftsteuerfolgen bei größeren Vermögen.....	28
VI. Ziele der Untersuchung	29
B. GRÜNDE FÜR DIE DOPPELBESTEUERUNG IM ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUERRECHT	30
I. Britisches Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	30
1. Connecting Factors	30
a. Chargeable Transfer	31
b. Domicile des Erblassers bzw. Schenkers oder Situs.....	33
c. Nachlasssteuer vs. Erbanfallsteuer.....	34
2. UK Charging Provisions	39
a. Excluded Property.....	39
b. Qualitative and Quantitative Relief	40
c. Actual and Potentially Exempt Transfers.....	41
d. Notional Transfers	42
e. Special Charging Provisions.....	43
3. UK Common Provisions and Special Subjects – Business Property Relief	43
a. Relevant Business Property	44
b. Zweijährige Vorverhaftung	45
c. Keine bestehende Verpflichtung zur Weiterveräußerung bei Übertragung	47
d. Wholly-or-mainly-Test.....	47
e. Vermögensverwaltende Gesellschaften	49
f. Siebenjährige Behaltensfrist bei Schenkungen	51
g. Rechtsfolge des Business Property Reliefs	52
4. Weitere Sachliche Steuerbefreiungen.....	55
5. Valuation - Bewertungsrecht.....	56
6. Entstehungszeitpunkt der Inheritance Tax	58
7. Tax Rate - Steuersätze.....	60
II. UK Capital Gains Tax	60
1. Disposal of Value	60

2. Bewertung - Capital Gains Tax	61
3. Tarif - Capital Gains Tax	61
4. Doppelbelastung Inheritance Tax und Capital Gains Tax	62
5. Capital Gains Tax und ausländische Steuern	63
III. Grundlagen des Internationalen Erbschaftsteuerrechts in UK u. Deutschland	64
1. Territoriale Grenzen des Inheritance Tax Act	64
2. UK Domicile	65
a. Domicile of Origin	66
b. Domicile of Choice	66
c. Domicile of Dependence	68
d. Deemed Domicile	69
e. Special Cases Domicile	71
f. Zusammenfassung	72
3. UK Excluded Property	74
4. UK Situs Rules	76
a. Unbewegliches Vermögen	77
b. Bewegliches Vermögen	78
c. Rechte und Forderungen	79
5. Konflikt zweier Steuerrechte - Deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	81
a. Überblick deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	83
b. Deutsche unbeschränkte Steuerpflicht	83
c. Deutsche erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht	88
d. Deutsche beschränkte Erbschaftsteuerpflicht	90
e. Deutsche erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht	98
(1.) Deutsche Staatsangehörigkeit	98
(2.) Niedrigsteuerland – UK Remittance Base Taxation	99
(3.) Fünf der letzten zehn Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig	105
(4.) Bestehende wirtschaftliche Interessen in Deutschland	106
(5.) Nachweis von mind. 30 % der deutschen Besteuerung im Ausland	106
(6.) Konkurrenz zu den übrigen Steuerpflichten	108
(7.) Rechtsfolge	109
f. Negativliste	112
g. Gestaltungen zur Vermeidung der erweiterten Steuerpflichten	113
h. Vergleich erweiterte Steuerpflichten und deemed domicile	115

i. Praxisproblem Deutschland-Großbritannien: UK Limited im Nachlass	116
j. Deutsche Erbschaftsteuerreform: Verschonung des Betriebsvermögens	119
(1.) Neues Bewertungsrecht	119
(2.) Neue Verschonungsregelung für Betriebsvermögen	120
(a.) Verschonungsabschlag und Begünstigungsfähigkeit	121
(b.) Lohnsummenklausel und Behaltensfrist	122
(c.) Verwaltungsvermögensquote	122
(d.) Verschonungsoption	124
(e.) Alte Betriebsvermögensbegünstigung und Art. 3 ErbStRG	124
k. Vergleich deutsche Verschonungsregelung und business property relief	125
(1.) Behaltensfrist für die Begünstigung	125
(2.) Problem: Aktives und passives Betriebsvermögen	127
(3.) Verwaltungsvermögensquote am Beispiel von Bargeld	128
(4.) Gestaltungen mit Schulden	130
(5.) Weltweiter business property relief	131
(6.) Mischnachlässe und Privilegien	132
l. Problem: Steuerbefreiung in einem Land	133
m. Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG bei Vererbung über die Grenze	134
6. Zusammenfassung	137

C. DIE VERMEIDUNG DER INTERNATIONALEN DOPPELBESTEUERUNG139

I. Unilateral Relief in the UK140

1. Voraussetzungen der Section 159 IHTA	141
a. Ausländische Steuer auf unentgeltliche Wertübertragung	141
b. Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer	142
c. Zuordnung der ausländischen Steuer zu Vermögensgegenständen	142
d. Nachweis der Zahlung ausländischer Steuer	142
2. Rechtsfolge der Section 159 IHTA	143
a. Vollständige Anrechnung	143
b. Teilweise Anrechnung	144
c. Anrechnung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer in Großbritannien	147
3. Zusammenfassung	149

II. Einseitige Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland, § 21 ErbStG150

1. Unbeschränkte Steuerpflicht wenigstens eines Beteiligten.....151

2. Fehlen eines DBA-Erb151

3. Entsprechende ausländische Erbschaftsteuer152

4. Identität des besteuerten Vermögens155

5. Konkrete Erbschaftsteuer des Erwerbers156

6. Festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer – 5 Jahres-Regelung156

7. Umrechnung der ausländischen Steuer158

8. Antragstellung159

9. Anrechnungsbetrag und dessen Begrenzung.....159

10. Per-Country-Limitation.....161

11. Problem: Auslandsvermögensbegriff.....162

 a. Erblasser bzw. Schenker ist Steuerinländer.....163

 b. Nur Erwerber ist Steuerinländer166

 c. UK Limited in Deutschland – Auslandsvermögen?.....166

 d. Gründe für die Unterscheidung enger und weiter Auslandsvermögensbegriff.....168

 e. Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Anrechnungslücken.....169

12. Nachweis- und Mitwirkungspflichten bei ausländischer Steuer170

13. Rechtsfolge.....171

14. Zusammenfassung174

III. Doppelbesteuerung und Europarecht175

1. Anwendbarkeit des Europäischen Gemeinschaftsrechts.....176

 a. Direkte Anwendung von Art. 293 EG und Amtshaftung.....177

 b. Direkte Anwendung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages178

 c. Grundfreiheiten und Erbschaftsteuerrecht – die Rs. *Erben von Barbier*179

2. Beeinträchtigte Grundfreiheiten – Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG.....182

 a. Definition Kapitalverkehr.....182

 b. Erbschaften und Schenkungen als Kapitalverkehr183

 c. Grenzüberschreitender Sachverhalt184

 d. Persönlicher Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit186

 e. Kapitalverkehrsfreiheit als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot.....187

 f. Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit189

3. Deemed Domicile und erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht.....190

 a. Die Rs. *van Hilten*190

b. Doppelbesteuerung im Erbschaftsteuerrecht nach der Rs. <i>van Hilten</i>	193
4. Die Entscheidung des EuGH in der Rs. <i>Block</i>	196
a. EuGH: Anrechnungsbeschränkung mit Grundfreiheiten vereinbar	196
b. Erblasser kein Inländer.....	199
c. Schwäche der deutschen Anrechnungsmethode	199
d. Keine Abstimmung der Auslandsvermögensbegriffe	199
e. Bezug des Vermögens zu mehreren Staaten.....	200
f. BFH: Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit.....	200
g. Literatur: Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei fehlender Anrechnung	201
h. Mögliche Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit	203
(1.) Geschriebene Rechtfertigungsgründe	204
(2.) Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	206
(a.) Sicherstellung der Besteuerung	207
(b.) Wirksamkeit der Steueraufsicht	208
(c.) Verhinderung von finanziellen Verlusten für die Mitgliedsstaaten.....	209
(d.) Wirtschaftspolitisch motivierte Steuervergünstigungen	209
(e.) Territorialprinzip.....	210
(f.) Abgrenzung der Steuerhoheiten.....	210
(g.) Missbrauchsvermeidung	210
(h.) Kohärenz des Steuersystems	212
(i.) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse durch die Mitgliedstaaten	214
(j.) Mangelnde Harmonisierung der steuerlichen Vorschriften.....	214
(k.) Kritik an der Rechtsprechung des EuGH und Ausblick	217
i. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	224
j. Zusammenfassung	227
IV. Bilateral Relief in UK und Deutschland	228
1. Britische DBA-Erb	229
a. Ältere und jüngere DBA-Erb UK	229
b. Zustandekommen von DBA-Erb UK.....	230
c. Einzelne Unterschiede und Gemeinsamkeiten der DBA-Erb UK.....	231
(1.) Keine Berücksichtigung der Schenkungsteuer.....	231
(2.) Deemed domicile rules und DBA-Erb UK	233
(3.) Potentially Exempt Transfers und DBA-Erb UK.....	235
(4.) Agreed situs codes.....	235

(5.) US Generation Skipping Transfer Tax	237
(6.) Split credit im DBA-Erb UK-Vereinigte Staaten	237
(7.) Limited spouse exemption im DBA-Erb UK	238
(8.) Verfahrensrechtliche Vorteile – Information rights	238
d. OECD MA-E als Vorbild für jüngere DBA-Erb UK	239
2. Musterabkommen der OECD	240
a. Persönlicher und Sachlicher Anwendungsbereich	240
b. Tie-Breaker Rule für Ansässigkeit	242
c. Schuldenabzug	243
d. Schenkungsteuer	244
e. Verteilungsartikel	244
f. Methodenartikel	247
g. Gleichbehandlung	249
h. Verständigungsverfahren und Austausch von Informationen	250
i. Vorteil bei Dual Domicile	250
j. Vorteil bei Dual Situs	252
k. Vorteil der Freistellungsmethode	252
l. Bestehende Doppelbesteuerung trotz DBA-Erb	255
3. Deutsche DBA-Erb	256
a. Verfahren über das Zustandekommen von DBA-Erb	256
b. Treaty Override	257
c. Treaty Shopping	259
d. Schuldenabzug	260
e. Methodenartikel	260
f. Progressionsvorbehalt	261
g. Einzelheiten deutscher DBA-Erb	261
(1.) Positivbeispiel DBA-Erb Deutschland-Frankreich	262
(a.) Persönliche Abkommensberechtigung DBA-Erb Frankreich	264
(b.) Sonderregelung zur tie-breaker rule im DBA-Erb Frankreich	264
(c.) Verteilungsartikel DBA-Erb Frankreich	266
(d.) Vermeidungsmethode im DBA-Erb Frankreich	269
(e.) Überdachende Besteuerung im DBA-Erb Frankreich	270
(f.) Verständigungsverfahren im DBA-Erb Frankreich	271
(2.) Negativbeispiel Deutschland-Großbritannien ohne DBA-Erb	271

(3.) Das Abkommen zwischen Deutschland und Griechenland	272
4. Vorschlag für ein deutsch-britisches DBA-Erb.....	273
D. ZUSAMMENFASSEND E ÄNDERUNGSVORSCHLÄGE.....	277
I. Europaklausel.....	278
II. Meistbegünstigung.....	279
III. Verbesserungsmöglichkeiten der bestehenden Vermeidungsmethode	281
IV. Abschluss eines Erbschaftsteuer-DBA.....	284
V. Harmonisiertes Erbschaftsteuerrecht.....	285
E. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE IN THESEN	288
LITERATURVERZEICHNIS	I

