IWB Nr. 21 vom 09.11.2005 - NWB EAAAB-68972Fach 5 Österreich Gr. 2

S. 1035

Erbschaftsteuer-DBA Deutschland-Österreich in der Praxis – größtmögliche Begrenzung der Besteuerung grenzüberschreitender Erbschaften –

von Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna

Geltungsbereich: Bundesrepublik Deutschland; Österreich.

§ **Rechtsgrundlagen:** §§ 8, 9 AO; § 121 BewG; Erbschaftsteuer-DBA Deutschland-Österreich; §§ 2, 21 ErbStG; §§ 6, 15 öErbStG.

Literatur: Arlt, Probleme des erbschaft- und schenkungsteuerlichen Anrechnungsverfahrens als Bereich der internationalen Nachfolgeplanung, IWB 1997, F. 3 Gr. 9 S. 103; Burgstaller/Haslinger, Deutsche Erbschaftsteuer im Spannungsfeld jüngster europäischer Judikaturentwicklungen, IWB 2004, F. 3 Gr. 9 S. 157; Djanani/Brähler/Hartmann, Erbschaftsteuerplanung im Verhältnis Deutschland – Österreich, IWB 2004, F. 5 Österreich Gr. 2 S. 621; Haack, Internationale Nachlassplanung aus deutscher Perspektive, IWB 2003, F. 3 Gr. 9 S. 151; Hensel, Das neue Erbschaftsteuer-DBA mit Österreich, IWB 2004, F. 5 Österreich Gr. 2 S. 601; Holthaus, Erbschaftsteuer-DBA Deutschland-Griechenland – wenig beachtetes Kleinod aus der Kaiserzeit mit aktueller Brisanz –, IWB 2005, F. 5 Griechenland Gr. 2 S. 147; Klein, Erbschaftsteuerbarkeit von Auslandserbschaften, IWB 2000, F. 3 Gr. 9 S. 139; ders., Völkerrechtliche Grenzen der Erbschaftsteuer auf Auslandserwerbe, IWB 2002, F. 3 Gr. 9 S. 145.

Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer ist nach dem „Übereinkommen zwischen Deutschland und Griechenland über die Besteuerung des beweglichen Nachlassvermögens" von 1910 das älteste seiner Art. Im Gegensatz zu seinem älteren Bruder wird das deutsche Besteuerungsrecht bei grenzüberschreitenden Erbschaften im Verhältnis zu Österreich in großem Maße eingeschränkt.

Allerdings ist es ebenfalls nur auf Erbschaften und nicht auf Schenkungen anzuwenden. Es weist grundsätzlich nur einem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zu, weshalb es zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode nicht kennt.

Das Abkommen steht symptomatisch für die historisch gewachsenen engen wirtschaftlichen und kulturellen Beziehungen und steht mitten in einer Kette von internationalen Abkommen zwischen den beiden Vertragsstaaten. Bereits 1899 schloss das Deutsche Reich sein erstes internationales Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen mit der damaligen Doppelmonarchie Österreich/Ungarn. Bereits 1922 folgte ein erstes „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Abgaben von Todes wegen", dem sich nahtlos das aktuell anzuwendende Abkommen von 1954 hinsichtlich der Erbschaftsteuer anschließt.

Es hat nach wie vor größte Relevanz für die Praxis. Insbesondere durch zahlreiche Wohnsitzwechsel und doppelte Wohnsitze von Steuerpflichtigen kommt es auf der Grundlage des Abkommens im Einzelfall zu enormen Verschiebungen des Steuersubstrats. Durch die immer größer werdenden Vermögen, die aktuell und in naher Zukunft im Rahmen der Erbfolge übergehen, steigt die Brisanz des Abkommens stetig weiter.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Der folgende Beitrag soll praxisnah darlegen, welche konkreten Einschränkungen das deutsche Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) durch das Abkommen erfährt und welche Fälle hiervon unberührt bleiben.

I. Beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht in Deutschland

Aufgrund der doppelten personellen Anknüpfung der unbeschränkten deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht an die Inländereigenschaft des Erblassers und des Erben, greift die beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nur bei Vermögensübergängen zwischen Personen, die beide weder Wohnsitz (§ 8 AO) noch gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland haben und nicht als deutsche Staatsbürger unter die Sonderregelungen des § 2 Abs. 1 Nr. 1 b oder c ErbStG fallen.

S. 1036

Bei beschränkt Steuerpflichtigen unterliegt lediglich das inländische Vermögen (§ 121 BewG) der Erbschaftsteuer.

Durch das Abkommen wird diese Besteuerung nur im Hinblick auf bewegliches Vermögen wie Anteile an Kapitalgesellschaften, Erfindungen, Gebrauchsmuster, vermietete Wirtschaftsgüter, Forderungen, typisch stille Beteiligungen und partiarische Darlehen begrenzt, soweit dieses nicht einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist und der Erblasser seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte.

Anknüpfungspunkt für die Frage, welches Nachlassvermögen den Abkommensschutz genießt, ist allein die Ansässigkeit des Erblassers (Art. 1). In welchem ausländischen Staat der Erbe ansässig ist, welche Staatsangehörigkeit der Erbe oder Erblasser hat, ist unbeachtlich.

Die deutsche beschränkte Steuerpflicht wird jedoch nicht in Bezug auf Schenkungen eingeschränkt, da das Abkommen nur auf Erbfälle anzuwenden ist (ausdrücklich ausgenommen in Ziff. 3 Satz 2 Schlussprotokoll).

Inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 121 Nr. 1 BewG) und inländisches Grundvermögen (§ 121 Nr. 2 BewG) dürfen als unbewegliches Vermögen nach Art. 3 des Abkommens im Belegenheitsstaat besteuert werden.

Inländisches Betriebsvermögen (§ 121 Nr. 3 BewG) darf ebenso im Rahmen der deutschen beschränkten Steuerpflicht erfasst werden, soweit es einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Der Begriff der Betriebsstätte wird im Abkommen nicht definiert. Nach Ziff. 6 des Schlussprotokolls soll die Definition aus dem „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern" vom 4. 10. 1954 (BStBl I 1955, S. 369) angewendet werden. Es sind somit weder die nationalen Definitionen in § 12 und § 13 AO, noch die Definition im aktuellen DBA mit Österreich vom 24. 8. 2000 (BStBl I 2002, S. 584) maßgebend.

Betriebsstätten von Personengesellschaften (vgl. Ziff. 7a Schlussprotokoll) und atypisch stille Beteiligungen (vgl. Ziff. 7b des Schlussprotokolls) werden hierbei als Betriebsstätten des einzelnen Mitunternehmers betrachtet.

Typisch stille Beteiligungen werden als sonstiges Nachlassvermögen i. S. von Art. 5 des Abkommens eingestuft und sind nur im Wohnsitzstaat des Erblassers zu versteuern (vgl. Ziff. 8a Schlussprotokoll).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Beispiel 1:

Der in Österreich wohnhafte O verstirbt in 05 und vererbt seinem ebenfalls in Österreich wohnhaften Sohn sein Gesamtvermögen. Hierzu gehört eine Beteiligung an einer inländischen GmbH und ein Ferienhaus im Sauerland. Zudem war O Kommanditist der KO-KG mit Sitz und Geschäftsleitung in München. Die KG hat nur inländisches Vermögen.

Nach dem ErbStG unterliegen alle drei inländischen Vermögenswerte der deutschen Besteuerung. Gem. Art. 3 Abs. 1 des Abkommens wird das Besteuerungsrecht Deutschlands an dem Grundstück bestätigt.

Da die KO-KG ausschließlich in Deutschland eine Betriebsstätte unterhält, ist der Kommanditanteil des O als inländisches Betriebsvermögen i. S. von Art. 4 Nr. 1 i. V. mit Schlussprotokoll Ziff. 7a des Abkommens ebenfalls im Rahmen der beschränkten deutschen Erbschaftsteuerpflicht zu erfassen.

Die GmbH-Anteile dürfen allerdings gem. Art. 5 Nr. 1 des Abkommens nur im Wohnsitzstaat Österreich besteuert werden.

S. 1037

II. Unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht in Deutschland

Hatten Erblasser oder Erwerber im Zeitpunkt des Todes des Erblassers ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland, wird die deutsche unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG ausgelöst.

Hatte der Erblasser oder der Erbe vor bis zu fünf Jahren vor dem Erbfall einen Wohnsitz in Deutschland und besitzt dieser die deutsche Staatsbürgerschaft, greift nach § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG ebenfalls die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht.

Für die Frage, welche Einschränkungen das Abkommen mit Österreich hinsichtlich der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland mit sich bringt, sind grundsätzlich drei Fallgruppen zu unterscheiden.

1. Ansässigkeit des Erblassers im Inland

War der Erblasser im Zeitpunkt des Todes in Deutschland ansässig i. S. des Art. 5, d. h. hatte er entweder einen Wohnsitz im Inland, ohne einen Wohnsitz in Österreich zu haben, oder hatte er in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, wobei Deutschland den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen darstellte, so wird das deutsche Besteuerungsrecht nur insoweit eingeschränkt, als sich in Österreich unbewegliches Vermögen (hierzu gehören auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft) oder Betriebsstätten befinden. Beide Vermögensgruppen sind ausschließlich im Belegenheitsstaat zu besteuern. In Deutschland ist dieses Vermögen von der Erbschaftsteuer befreit. Es unterliegt allerdings grundsätzlich nach Art. 7 des Abkommens dem Progressionsvorbehalt (vgl. § 19 Abs. 2 ErbStG). Schulden im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem steuerfreien Vermögen sind nur von diesem abzuziehen (Art. 6).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Beispiel 2:

Der in Deutschland wohnhafte D verstirbt in 05. Alleinerbe ist seine Tochter T mit Wohnsitz in Österreich. Neben Grund- und Kapitalvermögen in Deutschland gehören eine Eigentumswohnung in Salzburg und eine Beteiligung an einer GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Wien zum Nachlass.

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht wird grundsätzlich der gesamte Erbanfall berücksichtigt.

Nach Art. 3 Abs. 1 des Abkommens darf die Wohnung in Salzburg allerdings allein in Österreich besteuert werden. Insoweit wird das deutsche Besteuerungsrecht begrenzt. Für die Ermittlung des Steuersatzes wird der gemeine Wert der Wohnung gem. § 19 Abs. 2 ErbStG i. V. mit Art. 7 des Abkommens aber mit eingerechnet.

Die Beteiligung an der österreichischen GmbH ist, wie das deutsche Kapitalvermögen, nach Art. 5 Nr. 1, der deutsche Grundbesitz nach Art. 3 Abs. 1 allein in Deutschland zu besteuern.

2. Ansässigkeit des Erblassers in Österreich

Liegt ein Fall der unbeschränkten deutschen Erbschaftsteuerpflicht vor, in dem der Erblasser in Österreich ansässig war, d. h. einen Wohnsitz in Österreich hatte, ohne daneben einen in Deutschland zu haben, oder in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz hatte, aber sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich befand, so wird das deutsche Besteuerungsrecht am Nachlass auf das in Deutschland befindliche unbewegliche Vermögen und das Vermögen deutscher Betriebsstätten begrenzt.

Der gesamte übrige Nachlass darf trotz unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland allein in Österreich besteuert werden. Er unterliegt nur dem Progressionsvorbehalt nach § 19 Abs. 2 ErbStG i. V. mit Art. 7 des Abkommens.

S. 1038

Diese Fallkonstellation kann sich dadurch ergeben, dass

- der Erbe im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- der Erblasser oder der Erbe vor bis zu fünf Jahren einen Wohnsitz im Inland hatte und derselbe die deutsche Staatsangehörigkeit hatte bzw. hat;
- der Erblasser einen Wohnsitz im Inland und in Österreich hatte, wobei Österreich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen war.

Für die enorme Begrenzung des deutschen Besteuerungsrechts kommt es nach Art. 5 des Abkommens allein auf den Wohnsitz des Erblassers bzw. seinen ehemaligen Lebensmittelpunkt an.

Beispiel 3:

Die deutsche Staatsbürgerin D hat einen Wohnsitz in Detmold. Daneben hat sie einen Wohnsitz in Kitzbühl. In 05 verstirbt sie und vererbt ihr Gesamtvermögen an ihren Sohn S, der nur in Deutschland einen Wohnsitz hat. Zum Nachlass gehören ein landwirtschaftlicher Betrieb in Detmold, mehrere Beteiligungen an deutschen Körperschaften, umfangreiches in- und ausländisches Kapitalvermögen und Grundbesitz in Österreich.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Entscheidend für die Anwendung des Abkommens ist in diesem Fall der Mittelpunkt der Lebensinteressen der D.

a) Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich: Nach Art. 3 darf im Rahmen der unbeschränkten deutschen Erbschaftsteuerpflicht das unbewegliche Vermögen in Deutschland (landwirtschaftlicher Betrieb) besteuert werden.

Die Beteiligungen an den deutschen Körperschaften, sowie das gesamte sonstige Kapitalvermögen darf nach Art. 5 Nr. 2 des Abkommens ausschließlich in Österreich besteuert werden. Der österreichische Grundbesitz darf nach Art. 3 nur ebenda besteuert werden. Das von der deutschen Erbschaftsteuer befreite Vermögen unterliegt in Deutschland lediglich dem Progressionsvorbehalt nach § 19 Abs. 2 ErbStG i. V. mit Art. 7 des Abkommens.

b) Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland: Nach Art. 3 darf der Grundbesitz in Österreich nur dort und der deutsche Grundbesitz nur hier besteuert werden.

Das gesamte übrige Vermögen darf nach Art. 5 Nr. 2 ausschließlich in Deutschland besteuert werden, zudem unterliegt der Wert des österreichischen Grundbesitzes dem Progressionsvorbehalt nach § 19 Abs. 2 ErbStG i. V. mit Art. 7 des Abkommens.

c) Mittelpunkt der Lebensinteressen kann nicht eindeutig geklärt werden: Nach Art. 5 Nr. 2 Satz 2 des Abkommens kann in diesem Fall nur in einem Verständigungsverfahren der obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten in entsprechender Anwendung des Art. 10 des Abkommens geklärt werden, wie eine doppelte Besteuerung verhindert werden kann.

3. Ansässigkeit des Erblassers in einem Drittstaat

Hat der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes weder in Deutschland noch in Österreich einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt ist sein Nachlassvermögen nach Art. 1 des Abkommens nicht durch das Abkommen geschützt. Da sowohl Österreich als auch Deutschland die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht auch an den Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt des Erben knüpfen, werden zahlreiche Erbschaften in beiden Staaten besteuert. Eine Doppelbesteuerung wird in diesen Fällen nur durch das jeweilige nationale Recht – die Anrechnung der jeweils ausländischen Erbschaftsteuer (vgl. § 21 ErbStG) verhindert.

a) Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland und in Österreich

Hat der Erbe seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland und einen weiteren Wohnsitz bzw. seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich liegt in beiden Staaten eine unbeschränkte Steuerpflicht vor.

Dasselbe kann dadurch passieren, dass der Erblasser innerhalb der letzten fünf Jahre aus Deutschland verzogen ist und die deutsche Staatsbürgerschaft hat (§ 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG) und der Erbe nur in Österreich einen Wohnsitz bzw. seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

S. 1039

In all diesen Fällen kann das ErbSt-DBA nicht angewendet werden, wenn der Erblasser in keinem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Entfällt ein Teil des Erbes auf österreichisches Vermögen, wird eine mögliche doppelte Besteuerung im Verhältnis zu Österreich durch die Anrechnung nach § 21 ErbStG grundsätzlich verhindert. Hierbei ist zu unterscheiden, ob der Erblasser trotz Ansässigkeit in einem Drittstaat noch als Inländer i. S. von § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG galt (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Galt er noch als Inländer, da er sich als deutscher Staatsbürger im Zeitpunkt seines Todes noch nicht länger als fünf Jahre im Ausland aufgehalten hatte, wird in Deutschland nur die österreichische Steuer angerechnet, die auf österreichisches Vermögen i. S. von § 121 BewG entfällt. Soweit aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich darüber hinausgehendes Vermögen erfasst wird, erfolgt aus deutscher Sicht keine Anrechnung (§ 21 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 ErbStG).

Beispiel 4:

E war im Zeitpunkt seines Todes in 05 deutscher Staatsbürger und ist in 01 von Deutschland nach Monaco verzogen. Seine Tochter T ist Alleinerbin und lebt in Österreich. Zum Nachlass gehören Grundbesitz und Spareinlagen in Deutschland und Österreich.

Da E noch als Inländer nach § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG gilt, unterliegt der gesamte Erbanfall der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 öErbStG wird aufgrund des Wohnsitzes der T gleichzeitig die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich ausgelöst.

Das Abkommen findet aufgrund des Wohnsitzes/gewöhnlichen Aufenthalts des Erblassers in Monaco keine Anwendung.

Nach § 21 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 ErbStG wird auf die deutsche Erbschaftsteuer nur die österreichische Erbschaftsteuer angerechnet, die auf den österreichischen Grundbesitz entfällt.

Galt der Erblasser im Todeszeitpunkt nicht mehr als Inländer, wird nach § 21 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 ErbStG die österreichische Erbschaftsteuer angerechnet, die auf das Vermögen entfällt, das nicht als Inlandsvermögen nach § 121 BewG anzusehen ist.

Beispiel 5:

Q lebte seit elf Jahren in Monaco, wo er in 05 verstarb. Sein Sohn S, Alleinerbe, hat je einen Wohnsitz in München (wo er arbeitet) und einen in Wien (wo seine Familie wohnt).

Der Nachlass besteht aus Grundbesitz, Beteiligungen an Körperschaften und Spareinlagen jeweils in Deutschland und Österreich.

Aufgrund der Wohnsitze des S ist der gesamte Erbanfall in beiden Staaten unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig. Mangels Wohnsitzes/gewöhnlichen Aufenthalts des Q in einem der Vertragsstaaten ist das ErbSt-DBA nicht anwendbar.

Nach § 21 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 ErbStG wird auf die deutsche Erbschaftsteuer die österreichische Erbschaftsteuer angerechnet, die auf die Beteiligungen an österreichischen Körperschaften, auf den österreichischen Grundbesitz und auf das österreichische und deutsche Sparvermögen entfällt.

b) Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland, beschränkte Steuerpflicht in Österreich

Liegt in Österreich kein Anknüpfungspunkt für eine unbeschränkte Steuerpflicht vor, ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland auch ohne Anwendung des ErbSt-DBA unproblematisch.

Im Rahmen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht wird in Österreich nur solches Vermögen erfasst, das in Deutschland sowohl nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG als auch nach § 21 Abs. 2 Nr. 2

S. 1040

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ErbStG der Anrechnung zugänglich ist. Bei diesen Fällen kommt es nicht darauf an, ob der Erblasser womöglich noch als Inländer nach § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG galt oder nicht.

Beispiel 6:

Y (deutscher Staatsbürger) ist in 03 nach Monaco verzogen und verstirbt in 05. Alleinerbe ist seine Tochter B, die in Unna lebt. Zum Nachlass gehört neben Grund- und Kapitalvermögen in Deutschland ein Ferienhaus in Österreich und eine Beteiligung an einer österreichischen GmbH.

Sowohl Y als auch B sind Inländer nach § 2 Abs. 1 ErbStG. Der gesamte Erbanfall unterliegt somit der deutschen Besteuerung. Mangels Wohnsitzes/gewöhnlichen Aufenthalts des Y in einem der Vertragsstaaten ist das ErbSt-DBA nicht anwendbar.

Das Ferienhaus und die GmbH-Beteiligung unterliegen in Österreich der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht. Nach § 21 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 ErbStG wird allerdings die gesamte österreichische Erbschaftsteuer grundsätzlich angerechnet.

c) Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland, unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich

Liegt in Deutschland kein Anknüpfungspunkt für eine unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht vor, ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung auch ohne Anwendung des ErbSt-DBA unproblematisch, da auch Österreich bei unbeschränkter Steuerpflicht die deutsche beschränkte Erbschaftsteuer anrechnet.

Beispiel 7:

X lebte bis zu seinem Tod in 05 in Monaco. Alleinerbin ist seine Tochter C mit Wohnsitz in Salzburg. Zum Nachlass gehört neben Spareinlagen bei deutschen und österreichischen Banken ein Grundstück in Berlin und eine Beteiligung an einer deutschen GmbH.

Aufgrund des Wohnsitzes der C unterliegt der gesamte Erbanfall der österreichischen unbeschränkten Steuerpflicht.

In Deutschland ist im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur das inländische Vermögen nach § 121 BewG zu erfassen. Hierzu gehört nur das Grundstück in Berlin und die GmbH-Beteiligung. Die in- und ausländischen Spareinlagen werden nicht erfasst.

Im Rahmen der beschränkten deutschen Steuerpflicht erfolgt keine Anrechnung der österreichischen Erbschaftsteuer. Die doppelte Besteuerung wird im Wohnsitzstaat Österreich durch Anrechnung der deutschen Steuer verhindert.

III. Quintessenz

Bei grenzüberschreitenden Erbschaften zwischen Deutschland und Österreich wird durch das ErbSt-DBA und die nationalen Regelungen eine doppelte Besteuerung in den meisten Fällen vermieden. Lediglich in dem Sonderfall, dass ein deutscher Staatsbürger innerhalb von fünf Jahren

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nach seinem Wegzug verstirbt und der Erbe einen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat, kann es zu doppelten Besteuerungen kommen.

Die Anwendung des ErbSt-DBA ist zwar auf reine Nachlassfälle begrenzt, in denen der Erblasser in einem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatte, aber aufgrund der klaren Zuweisungen des jeweiligen Besteuerungsrechts an einem Wirtschaftsgut entwickelt das Abkommen eine größtmögliche Einschränkung des deutschen ErbStG.

War der Erblasser in Österreich ansässig, wird die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht (z. B. wegen dem inländischen Wohnsitz des Erben) auf ein Maß begrenzt, das vom Umfang noch hinter der reinen beschränkten deutschen Erbschaftsteuerpflicht zurückbleibt.

Derzeit hat Deutschland mit keinem anderen Staat vergleichbare Einschränkungen vereinbart. Hierin und in der begrenzten Besteuerung von Kapitalvermögensnachlässen (§ 15 Abs. 1 Ziff. 17 öErbStG) in Österreich liegt der Grund, dass ein Wohnsitzwechsel nach Österreich für viele potentielle Erblasser interessant erscheint.

Fundstelle(n):
IWB 21/2005 Seite 1035 - 1040
NWB EAAAB-68972

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.