

1. Frankfurter Finanzplaner Forum



Frankfurt/M., am 17. September 2012

Ralf A. Lüdeke

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Herr Rechtsanwalt/FAStR Lüdeke aus Hamburg gibt einen Einblick in die steuerrechtliche Praxis der Strukturierung der Vermögensnachfolge. Ausgehend von der Analyse des vorhandenen Vermögens und der Familienverhältnisse über eine Grobstrukturierung bis hin zur Detailplanung werden anhand von Praxisbeispielen wertvolle Hinweise für die Vermögensplanung vermittelt.

Übersicht

A) Kurzvorstellung.....	6
I. Kurzvorstellung der FIDES Treuhand GmbH & Co. KG	6
II. Kurzvorstellung des Referenten Ralf Lüdeke	7
B) Repatriierung von Auslandsvermögen.....	8
I. Fall.....	8
1. Selbstanzeige.....	9
2. Pflichten und Risiken des Vermögensberaters im Rahmen der Kundenbeziehungen	10
a) Interessenkollision	10
b) Lösung.....	11
3. Umfang einer Selbstanzeige	11
a) Tatbeteiligte	12
b) Zeitlicher Umfang	13
c) Sachlicher Umfang	14
4. Finanzielle Grenzen?	15
5. Schweizer Steuerabkommen als Alternative zur Selbstanzeige?	17
a) Allgemeines zum Steuerabkommen	17
b) Regulierung der Vergangenheit.....	18
aa) Anonyme Einmalabgabe.....	20
bb) Freiwillige Meldung	21
cc) Steuerabkommen Alternative zur strafbefreienden Selbstanzeige?	22
c) Die Abgeltungsteuer für die Zukunft.....	24
d) Ratifizierung und aktuelle Entwicklungen	25
II. Fallabwandlung: Berichtigungspflicht des Erben (!).....	25
1. Berichtigungspflicht des Erben.....	26
2. Exkurs Pauschale Besteuerung von Erbschaften nach dem deutsch-schweizerischen Steuerabkommen	27
a) Überblick über die Regelung in Art. 31 des Steuerabkommens	27
b) Entscheidung zwischen pauschaler Steuerzahlung und freiwilliger Meldung	29
C) Vermögensnachfolgeplanung für ein internationales Familienunternehmen ...	30
I. Fall.....	30
II. Status quo der beteiligten Personen.....	32
1. Status quo des Herrn Bjoerne sen. (CDN)	33
a) Einkommensteuer.....	34

aa) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Kanada <i>(insb. Capital Gains Tax)</i>	34
bb) Beschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland	35
b) Erbschaft- und Schenkungsteuer	37
aa) Inländer im Sinne des Erbschaftsteuerrechts in Deutschland.....	37
bb) Abschaffung der Erbschaftsteuer in Kanada	38
2. Status quo des Sohnes Peter (D).....	39
a) Einkommensteuer.....	39
aa) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland.....	39
bb) Beschränkte Einkommensteuerpflicht in Kanada	39
b) Erbschaftsteuer	40
aa) Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland	40
bb) Keine Anrechnung der deutschen Erbschaftsteuer in Kanada	41
3. Status quo der Tochter Silke (CDN)	42
a) Einkommensteuer.....	42
aa) Beschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland	42
bb) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Kanada	42
b) Erbschaft- und Schenkungsteuer	43
aa) Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland.....	43
bb) Möglicherweise keine Anrechnung der deutschen Erbschaftsteuer in Kanada	43
4. Status quo der Tochter Monika (CH)	44
a) Einkommensteuer.....	44
aa) Beschränkte (evtl. erweitert beschränkte) Einkommensteuerpflicht in Deutschland.....	44
bb) Beschränkte Einkommensteuerpflicht in Kanada	45
cc) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in der Schweiz	45
b) Erbschaftsteuer	45
aa) Beschränkte (evtl. erweitert unbeschränkte oder beschränkte) Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland.....	45
bb) Möglicherweise keine Anrechnung von Erbschaftsteuer in Kanada	47
cc) Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in der Schweiz.....	47
III. Vergleich der Steuerbelastung.....	48
1. Einkommensteuerspitzenätze sowie sonstige Zuschläge.....	48
2. Ertragsteuerbelastung auf Unternehmens- und Anteilseignerebene bei Vollausschüttung	48
3. Erbschaftsteuerbelastung.....	49
I. Fall (Fortsetzung).....	50
IV. Einordnung der Vermögensgegenstände	50
1. Einordnung der Beteiligung an der deutschen KG	51
a) Deutschland.....	51

aa)	In Deutschland einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb	51
bb)	Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland mit Verschonungsregelung.....	52
b)	Kanada.....	53
aa)	Keine Einkommensbesteuerung in Kanada ohne kanadische Betriebstätte	53
bb)	Keine Erbschaftsteuer in Kanada	54
c)	Schweiz	54
aa)	Keine Einkommensbesteuerung in der Schweiz ohne schweizerische Betriebstätte	54
bb)	Ggf. Anrechnung deutscher Erbschaftsteuer in der Schweiz	54
d)	Vergleich der Steuerbelastung bei der Holz KG (D)	55
2.	Einordnung der Beteiligung an der kanadischen <i>Kanada Limited</i>	55
a)	Deutschland.....	55
aa)	Einkommensteuerpflichtig in Deutschland nur bei unbeschränkter Steuerpflicht	56
bb)	Erbschaftsteuerpflichtig in Deutschland nur bei unbeschränkter Steuerpflicht	56
b)	Kanada.....	57
aa)	Einkommensteuerpflichtig in Kanada.....	57
bb)	Keine Erbschaftsteuer in Kanada	58
c)	Schweiz	58
aa)	Einkommensteuerpflichtig in der Schweiz nur bei unbeschränkter Steuerpflicht	58
bb)	Erbschaftsteuerpflichtig in der Schweiz nur bei unbeschränkter Steuerpflicht	59
d)	Vergleich der Steuerbelastung bei der Kanada Ltd. (CDN)	59
3.	Einordnung der Farm in Kanada	60
a)	Deutschland.....	60
aa)	Einkommensteuerpflichtig in Deutschland nur bei unbeschränkter Steuerpflicht	60
bb)	Erbschaftsteuerpflichtig in Deutschland nur bei unbeschränkter Steuerpflicht	61
b)	Kanada.....	61
aa)	Einkommensteuerpflichtig in Kanada.....	62
bb)	Keine Erbschaftsteuer in Kanada	62
c)	Schweiz	62
aa)	Einkommensteuerpflichtig in der Schweiz nur bei unbeschränkter Steuerpflicht	63
bb)	Erbschaftsteuerpflichtig in der Schweiz nur bei unbeschränkter Steuerpflicht	63
d)	Vergleich der Steuerbelastung bei der Farm (CDN)	63
4.	Einordnung des Grundvermögens in Deutschland	64
a)	Deutschland.....	64
aa)	In Deutschland einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	65

bb) Deutsche Erbschaftsteuer auf den Vermögensanfall in Form des deutschen Grundbesitzes	65
b) Kanada	65
aa) Anrechnung der deutschen Einkommensteuer in Kanada	65
bb) Kanada erhebt keine Erbschaftsteuer	66
c) Schweiz	66
aa) Einkommensbesteuerung in der Schweiz	66
bb) Erbschaftsteuerpflichtig in der Schweiz nur bei unbeschränkter Steuerpflicht	67
d) Vergleich der Steuerbelastung bei dem deutschen Grundvermögen (D)	67
5. Einordnung des Barvermögens	68
a) Deutschland	68
aa) In Deutschland ggf. einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen	69
bb) Erbschaftsteuerpflichtig nur im Fall von sog. Inlandvermögen	69
b) Kanada	70
aa) Einkommensbesteuerung Kanadas	70
bb) Keine Erbschaftsteuer oder Capital Gains Tax auf Kapitaltransfer	70
c) Schweiz	71
aa) Einkommensbesteuerung in der Schweiz	71
bb) Keine Erbschaftsteuer in der Schweiz ohne CH-Bezug	71
d) Vergleich der Steuerbelastung beim Barvermögen (international)	71
V. Gesamtvergleich	72
VI. Optimierungsvorschläge	73

FIDES weist darauf hin, dass in Bezug auf den Inhalt dieses Handouts kein Originalitätsanspruch geltend gemacht wird. Es handelt sich insoweit auch nicht um eine wissenschaftliche Arbeit, für die der Anspruch einer eigenen geistigen Leistung erhoben würde. Die Ausführungen im Handout und im Vortrag sind unverbindlich und wir weisen darauf hin, dass sie im Einzelfall die individuelle Beratung nicht ersetzen können

A) Kurzvorstellung

I. Kurzvorstellung der FIDES Treuhand GmbH & Co. KG

FIDES

Kurzvorstellung der FIDES Gruppe



gegründet 1919 von Bremer Banken
heute 27 Partner
220 Mitarbeiter
110 Berufsträger (RA/VP/StB)

© FIDES Treuhand GmbH & Co. KG - Internetauftritt - Vermögensverwaltung

Gruppe:

- FIDES Treuhand GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfung Steuerberatung
- FIDES Corporate Finance GmbH
Treuhandtätigkeit
- FIDES Financial Services GmbH
Beratung von Finanzdienstleistern
- FIDES IT Consultants GmbH
IT Beratung
- FIDES Kemsat GmbH
Schifffahrtssektor
- Nölle & Stoevesandt
Rechtsanwälte

Standorte:

- Berlin
- Bremen/Bremerhaven
- Frankfurt am Main
- Hamburg
- Köln
- Rostock

Die FIDES Treuhand GmbH & Co. KG berät mittelständische Unternehmen und Unternehmensgruppen, börsennotierte Aktiengesellschaften, gemeinnützige Einrichtungen, Unternehmen der öffentlichen Hand sowie Privatpersonen in sämtlichen Fragen der laufenden Steuerberatung und Steuergestaltung, insbesondere Unternehmenstransaktionen und -umstrukturierungen.

II. Kurzvorstellung des Referenten Ralf Lüdeke

FIDES

**Kurzvorstellung
des Referenten**



Ralf Lüdeke
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
Partner der FIDES Treuhand GmbH & Co. KG
Geschäftsführer der FIDES Corporate Finance GmbH

© FIDES Treuhand GmbH & Co. KG - Versen

Persönliche Tätigkeitsschwerpunkte:

Nationales und internationales Steuer- und Gesellschaftsrecht, M&A,

Unternehmensbesteuerung, Unternehmensnachfolge, Unternehmensumstrukturierung und Unternehmensfinanzierung,

Steuerstrafrecht, Zollrecht, Marktordnungsrecht, Antidumpingrecht

Finanzierung von NPO's und Gemeinnützigkeitsrecht sowie

Vertretung in Finanzgerichts- und Steuerstrafverfahren.

Mandanten:

Industrie,
mittelständische Unternehmen,
Gemeinnützige Körperschaften,
Kommunen sowie
Privatiers.

Herr Lüdeke ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht. Nach Karrierestationen bei den namhaften Rechtsanwaltskanzleien *Haver & Mailänder* und *Raupach und Wollert-Elmendorff* wurde Herr Lüdeke vor einigen Jahren als Partner der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft *FIDES Treuhand GmbH & Co. KG* aufgenommen. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind:

- Nationales und internationales Steuer- und Gesellschaftsrecht (u.a. M & A, Going Public),
- Beratung in Fragen der Finanzierung und Umstrukturierung von Unternehmen sowie von gemeinnützigen Körperschaften,
- Vermögensverwaltung, *asset protection*, Nachlassverwaltung,
- Stellungnahmen zu steuer- und bilanzrechtlichen Fragen,
- Vertretung in Antidumpingverfahren und AEO Verfahren,
- Verteidigung in Steuerstrafverfahren und Zollstrafverfahren sowie
- Vertretung in Steuerrechtsbehelfs- und in Finanzgerichtsverfahren.

B) Repatriierung von Auslandsvermögen

FDES

Überblick

- A. Kurzvorstellung
- B. Repatriierung von Auslandsvermögen**
- C. Vermögensnachfolgeplanung für ein internationales Familienunternehmen

© FDES Taxteam GmbH & Co. KG - Version 1 Seite 2

I. Fall

FDES

Repatriierung von Auslandsvermögen

Fall:

Herr Meyer sen. wurde bei der Rückkehr aus dem Skiurlaub an der deutsch-schweizerischen Grenze vom Zoll angehalten und durchsucht. Der Zoll fand in seinem PKW mehr als € 10.000,00 und leitete gegen ihn Ermittlungen ein.

Vor diesem Hintergrund fragt Herr Meyer, wie er den Rest seines Auslandsvermögens nach Deutschland transferieren kann.

© FDES Taxteam GmbH & Co. KG - Internationale Vermögensverwaltung Seite 7

1. Selbstanzeige

FDES

Repatriierung von Auslandsvermögen

Selbstanzeige

Mit einer Selbstanzeige gemäß § 371 AO kann der Anzeigerstatter unter bestimmten Voraussetzungen trotz Begehung einer Steuerhinterziehung Straffreiheit erlangen.

Das bedeutet, der Anzeigerstatter wird in einem solchen Fall nicht bestraft, obwohl er sich im Rahmen einer Steuerhinterziehung strafbar gemacht hat.

© FDES Taxent GmbH & Co KG - Internationale Vermögensberatung

Seite 3

Mit einer Selbstanzeige gemäß § 371 AO kann der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen trotz Begehung einer Steuerhinterziehung Straffreiheit erlangen. Das bedeutet: Der Steuerpflichtige wird in einem solchen Fall nicht bestraft, obwohl er sich einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat.

Ihre innere Rechtfertigung findet die Selbstanzeige in rein fiskalischen Überlegungen des Gesetzgebers: Durch die Selbstanzeige sollen bisher verheimlichte Steuerquellen für den Steuerfiskus erschlossen werden. Entsprechend diesem Zweck sind zwangsläufig die Motive, die zur Selbstanzeige geführt haben, z.B. Freiwilligkeit und Reue, für die Straffreiheit ohne Bedeutung. Folglich bleibt der § 371 AO erfüllt, selbst wenn er die Selbstanzeige unfreiwillig abgegeben hat, z.B. weil er die Entdeckung der Tat befürchtet hat. Andererseits muss er wegen Steuerhinterziehung bestraft werden, obwohl seine Selbstanzeige freiwillig erfolgt und von tiefer Reue gekennzeichnet ist, wenn einer der strengen Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO greift.

Eine Regelung gibt es auch für Fälle der leichtfertigen Steuerverkürzung, die tatsächlich viel häufiger vorkommen. Nach § 378 Abs. 3 AO n. F. wird im Falle einer leichtfertigen Steuerverkürzung unter bestimmten Voraussetzungen eine Geldbuße

nicht festgesetzt. Hier spricht man aber weniger von einer Selbstanzeige, als von einer Berichtigung.

Mit der Änderung des § 371 AO durch das sog. *Schwarzgeldbekämpfungsgesetz* vom 28. April 2011 (BGBl. 2011, S. 676; BStBl. I 2011, S. 495) hat der Gesetzgeber die Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige erheblich verschärft.

Als wichtigste Änderung ist das *Vollständigkeitsgebot* zu nennen. So hat eine Selbstanzeige nur noch dann strafbefreiende Wirkung, wenn gegenüber der Finanzbehörde vollständige Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten *einer Steuerart* gemacht werden.

Die Verschärfungen sind auf sämtliche Selbstanzeigen anzuwenden, die seit dem 28. April 2011 erfolgen (§ 24 EGAO).

2. Pflichten und Risiken des Vermögensberaters im Rahmen der Kundenbeziehungen

a) Interessenkollision

Der Vermögensberater könnte veranlasst sein mit dem Kunden die Möglichkeit einer Selbstanzeige zu erörtern, wenn er von steuerstrafrechtlich relevanten Vorgängen hört. Das heißt aber grundsätzlich nicht, dass er den Kunden zu einer Selbstanzeige überreden muss oder sich ohne Auftrag des Kunden selbst an das Finanzamt wenden darf. Das heißt allerdings auch, dass er dem Kunden nicht bei einer Steuerhinterziehung behilflich sein darf.

Hat sich der Berater allerdings an Steuervergehen beteiligt und weigert sich der Kunde Selbstanzeige zu erstatten, so ist er nicht gehindert, für *seine* Person die erforderliche Berichtigungserklärung gegenüber der Finanzbehörde abzugeben. Denn es wäre für ihn unzumutbar die Interessen seines uneinsichtigen Mandanten vorzuziehen und damit die Gefahr einer eigenen Bestrafung in Kauf zu nehmen.

Der Vermögensberater kann dabei in einen Interessens- und Gewissenskonflikt zwischen Rechtstreue einerseits und dem Wunsch, helfen zu wollen (und/oder schlicht monetären Interessen) andererseits, geraten.

b) Lösung

Um laufende Kundenbeziehungen nicht zu gefährden, ist es für den Berater empfehlenswert, den Selbstanzeigeinteressenten zu einem möglichst frühen Zeitpunkt für diesen speziellen Auftrag an einen Dritten zu verweisen. Der Nachweis, der Berater habe um die strafrechtlich relevanten Tatsachen gewusst bzw. diese intensiv für möglich gehalten, wird dann regelmäßig nicht geführt werden können. Der Berater wird mithin unbelastet die Tätigkeit für seinen Kunden in den Folgejahren fortführen können und zwar selbst dann, wenn die Beratung durch den Dritten keine Berichtigungserklärung zur Folge hat (Vgl. zu Interessenkollisionen des Steuerberaters *Kürzinger/Wiese*, Gefährdung des Mandatsverhältnisses durch „Amnestie-Beratung“, DStR 2004, S. 661).

3. Umfang einer Selbstanzeige

FDES

Repatriierung von Auslandsvermögen

Umfang einer Selbstanzeige

Tatbeteiligte: Sämtliche Tatbeteiligten sollten an der Selbstanzeige mitwirken.

Zeitlicher Umfang: Für alle Taten, die noch nicht verjährt sind.
Die strafrechtliche Verjährungsfrist beträgt i. d. R. fünf Jahre. Die steuerliche Festsetzungsfrist verlängert sich auf 10 Jahre.

Sachlicher Umfang: Steuerhinterziehung und vergleichbare Vergehen.
Vollständige Anzeige für den unverjährten Zeitraum.
Nicht bei allgemeinen Straftatbeständen wie z.B. Urkundsdelikten.

Gemäß § 371 Abs. 1 AO setzt eine strafbefreiende Selbstanzeige voraus, dass in den Fällen des § 370 AO (Steuerhinterziehung) Angaben in vollem Umfang (Vollständigkeitsgebot) berichtet, ergänzt bzw. nachgeholt werden müssen. Alle unver-

jährten Steuerstraftaten (§ 369 AO) einer Steuerart sollen vollständig offenbart werden.

a) **Tatbeteiligte**

Erstattet nur einer von mehreren Tatbeteiligten Selbstanzeige gemäß § 371 AO, so wirkt diese Selbstanzeige grundsätzlich nur zu Gunsten dieses Tatbeteiligten und hat keine strafbefreiende Wirkung auch zu Gunsten der übrigen Tatbeteiligten.

Ausnahmen gelten für die Fälle, die unter das deutsch-schweizerische Steuerabkommen fallen, denn danach werden Beteiligte an Steuerstraftaten (zum Beispiel Bankmitarbeiter) für Taten, die vor der Unterzeichnung des Abkommens (21. September 2011) erfolgten, nicht von deutschen Behörden verfolgt.

Eine Selbstanzeige kann jeder erstatten, der sich in strafrechtlich relevanter Weise an der Steuerstraftat beteiligt hat. Hierunter fallen also Alleintäter, Mittäter, mittelbare Täter, Anstifter oder Gehilfen. Der die Selbstanzeige erstattende Tatbeteiligte kann aufgrund einer Vollmacht ausdrücklich dazu ermächtigt sein die Selbstanzeige auch im Namen der anderen Tatbeteiligten zu erstatten. Es ist nämlich nicht erforderlich, dass der Täter oder Teilnehmer der Steuerhinterziehung die Selbstanzeige persönlich erstattet. Die Selbstanzeige kann auch durch einen bevollmächtigten Vertreter erteilt werden, sofern der Täter oder Teilnehmer sie persönlich veranlasst hat (BGH v. 13. November 1952 – BGH 3 StR 727/51, BGHSt 3, S. 373). Wird die Selbstanzeige ohne ausdrücklichen Auftrag des Steuerpflichtigen abgegeben, kommt ihr keine strafbefreiende Wirkung zu. Selbst wenn der Steuerpflichtige die Selbstanzeige nachträglich genehmigen würde, könnte keine Strafbefreiung eintreten (so die herrschende Meinung, vgl. *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Köln 2007, § 371 AO, Rn. 41 f.)

Wenn der Anzeigsteller nach § 153 AO zur Berichtigung verpflichtet ist, besteht nach § 371 Abs. 4 AO ein Strafverfolgungshindernis (sog. Prozesshindernis) hinsichtlich desjenigen, der gegen § 153 AO verstoßen hat. Dies gilt jedoch nicht, wenn diesem oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Hat derjenige zum eigenen Vorteil gehandelt, so muss er die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichten.

b) Zeitlicher Umfang

Nach § 371 AO muss der Täter dem Fiskus umfassend alle Hinterziehungssachverhalte mitteilen, die steuerstrafrechtlich noch nicht verjährt sind:

„§ 371 AO

- (1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart im vollen Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft.“

D. h. es müssen die Angaben zu sämtlichen unverjährten Steuerstraftaten berichtigt werden.

Ausnahmen gelten auch insoweit für die Fälle, die unter das deutsch-schweizerische Steuerabkommen fallen (s. dazu noch nachfolgend).

Eine Selbstanzeige ist aber auch nur insoweit sinnvoll, als die Tat noch nicht (strafrechtlich) verjährt ist. Dies ist von besonderer Bedeutung für die Steuern, die noch nicht festsetzungsverjährt sind. Die Verjährungsfrist für die Festsetzung verkürzter Steuern beträgt 10 Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO).

Steuerstraftaten verjähren *in der Regel* aber bereits nach fünf Jahren.

Eine Steuerhinterziehung wird - von der Geldstrafe abgesehen - mit einer Freiheitsstrafe von bis zu 5 Jahren bestraft (§ 370 Abs. 1 AO). Daher beträgt die hierzu korrespondierende Strafverfolgungsverjährung gleichfalls 5 Jahre (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB i.V.m. § 370 Abs. 1 AO).

In den Fällen schwerer Steuerhinterziehung gilt ein Verjährungszeitraum von 10 Jahren.

Für eine Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall, ist aufgrund der Verjährungsvorschrift des § 376 AO unter Umständen auch ein zehn Jahre zurückliegender Hinterziehungssachverhalt zu berichtigen.

Die Verjährungsfrist beginnt bei der Einkommensteuer mit der Bekanntgabe des betreffenden Steuerbescheides.

Die Strafverfolgungsverjährung beginnt, sobald die Steuerhinterziehung beendet ist (§ 78a Satz 1 StGB). Bei den Veranlagungssteuern (z. B. der Einkommensteuer) ist dies derjenige Tag, an dem der Steuerbescheid dem Steuerbürger bekanntgegeben wird. Dabei ist nach dem Grundsatz „*in dubio pro reo*“ nicht die Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO, sondern der für den Steuerpflichtigen unter normalen Verhältnissen günstigere Postlauf von einem Tag zugrunde zu legen (OLG Hamm v. 2. August 2001. 2 Ws 156/01). Bei unrichtigen Feststellungserklärungen tritt die Tatvollendung und -beendigung (Verjährungsbeginn) mit der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids an den letzten Beteiligten ein. Der Bekanntgabetag wird bei der Berechnung der Frist mitgezählt. Ohne Bedeutung ist, ob das Fristende auf einen Sonn- oder Feiertag fällt.

Eine Unterbrechung der Strafverfolgungsverjährung kann durch unterschiedliche Maßnahmen erfolgen:

Beispielsweise durch die Bekanntgabe der Einleitung des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens bzw. durch die Anordnung der Bekanntgabe (§ 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB) oder durch eine richterliche Durchsuchungs- bzw. Beschlagnahmeanordnung (§ 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 StGB) oder durch einen Strafbefehl (§ 78c Abs. 1 Nr. 9 StGB). Die verjährungsunterbrechende Wirkung dieser Maßnahmen unterbleibt allerdings dann, wenn sie inhaltlich nicht hinreichend bestimmt sind (z.B. zur Tatzeit, Tathandlung, Täterschaft).

c) Sachlicher Umfang

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 371 AO ist die Selbstanzeige nur möglich in den Fällen des § 370 Abs. 1, 2 und 6 AO.

D.h.: Strafbefreiung tritt ein bei der versuchten und bei der vollendeten Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 und 2 AO) sowie für die Hinterziehung von Eingangsabgaben, die von einem anderen Mitgliedsstaat der europäischen Gemeinschaft verwaltet werden oder einer mit diesem assoziierten Staat zustehen (§ 370 Abs. 6 AO).

Da eine entsprechende gesetzliche Regelung fehlt, gilt die Selbstanzeige nicht - auch nicht entsprechend - für die Fälle des Bannbruchs (§ 372 AO), des Schmuggels, auch soweit es sich um die Hinterziehung von Eingangsabgaben handelt (§ 373 AO), der Steuerhehlerei (§ 374 AO) sowie der Steuerzeichenfälschung (§ 369 Abs.1 Nr. 3 AO).

Wichtig: Allgemeine Straftaten, die mit der Steuerhinterziehung tateinheitlich oder tatmehrheitlich zusammenfallen und die durch die Selbstanzeige mit aufgedeckt werden, werden von der Straffreiheit nicht berührt. Für solche allgemeine Straftaten hat die Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung. Sie kann allenfalls im Rahmen der Strafzumessungserwägung strafmildernd berücksichtigt werden (vgl. § 46 Abs. 2 StGB).

Für besonders schwere Steuerhinterziehungen gem. § 370 Abs. 3 AO und leichtfertige Steuerverkürzungen gem. § 378 AO existieren spezielle Regelungen (s. dazu noch nachfolgend).

4. Finanzielle Grenzen?

FDES

Repatriierung von Auslandsvermögen

Finanzielle Grenzen

Steuerverkürzung:	Entrichtung der Steuern innerhalb gesetzter Frist
Strafzuschlag:	Strafzins 5% bei Steuerverkürzungen über € 50.000,00

Gemäß § 371 Abs. 3 AO tritt in den Fällen, in denen Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt sind, für einen an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, soweit er die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. Dasselbe gilt auch für die Berichtigung bei leichtfertiger Steuerverkürzung gemäß § 378 Abs. 3 AO.

Nach überwiegender Auffassung in Rechtsprechung und Schrifttum soll zur Nachzahlung aber nur derjenige verpflichtet sein, der durch die Tat einen

unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat (umstritten, vgl. *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Köln 2007, § 371, Rn. 89 ff.)

Bei einer Steuerverkürzung ab € 50.000,00 ist die Erlangung einer Straffreiheit durch Selbstanzeige im Prinzip verwehrt.

Gemäß § 371 Abs. 1 Nr. 2 AO führt eine Selbstanzeige nicht zur Straffreiheit, wenn die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50.000,00 Euro je Tat übersteigt.

In den Fällen, in denen Straffreiheit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag € 50.000,00 übersteigt (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO), wird aber von einer Verfolgung der Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist

- die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und
- einen Geldbetrag in Höhe von fünf Prozent der hinterzogenen Steuer zu Gunsten der Staatskasse zahlt.

Bei der Frage, ob eine Selbstanzeige erstattet werden sollte, müsste also berücksichtigt werden, ob der Betroffene sämtliche hinterzogenen Steuern nebst dem Zuschlag nach § 398a AO fristgerecht entrichten kann (vgl. *Hunsmann*, in: NJW 2011, S.1428, 1488).

Gestaltungshinweise für eine Selbstanzeige

<i>Feststellungen:</i>	Stand des Steuerfestsetzungs- und Strafverfahrens Feststellung sämtlicher Tatbeteiligter Bestimmung des erforderlichen Umfangs der Selbstanzeige Bestimmung der zuständigen Finanzbehörde
<i>Form:</i>	Schriftform nicht zwingend erforderlich aber empfehlenswert Selbstanzeige möglichst durch sämtliche Tatbeteiligte Nachweis für den Zugang der Selbstanzeige sichern U. U. Mitwirkungspflichten
<i>Formulierungen:</i>	Möglichst konkret und vollständig.
<i>Alternative:</i>	Evtl. in Form einer freiwilligen Meldung gemäß deutsch-schweizerischen Steuerabkommen.

5. Schweizer Steuerabkommen als Alternative zur Selbstanzeige?

Anwendbarkeit der Einmalbesteuerung nach dem Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz

<i>Natürliche Personen:</i>	Natürliche Person mit Ansässigkeit in der Bundesrepublik Deutschland. Per se keine juristischen Personen. Beachte aber Gestaltungsmissbrauch (<i>Beneficial Owner</i>).
<i>Kundenbeziehung:</i>	Kundenbeziehung zu schweizerischer Zahlstelle am 31. Dezember 2010 <i>und</i> am Tag des Inkrafttretens, d.h. am 1. Januar 2013 (SPD verlangt Inkrafttreten zum 1. Januar 2012).
<i>Vermögensgegenstände:</i>	Konten und Depots. Prinzipiell keine Schließfächer.

a) Allgemeines zum Steuerabkommen

Das am 21. September 2011 unterzeichnete Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz und das Ergänzungsprotokoll vom April 2012 sehen neben einer Lösung für unversteuertes Altvermögen und der Besteuerung zukünftiger Kapitalerträge folgende zusätzliche Regelungen vor:

- Der Marktzutritt für schweizerische Finanzinstitute in Deutschland soll erleichtert werden.
- Deutschland erklärt, sich nicht mehr "aktiv" um den Erwerb von "Steuer-CDs" zu bemühen.
- Beteiligte an Steuerstraftaten (zum Beispiel Bankmitarbeiter) werden für Taten, die vor der Unterzeichnung des Abkommens (21. September 2011) erfolgten, nicht von deutschen Behörden verfolgt.
- Die Schweizer Banken leisten für die Regulierung der Vergangenheit eine einmalige Vorauszahlung in Höhe von CHF 2 Milliarden.
- Die Schweiz darf von Deutschland entsprechende Maßnahmen verlangen, damit unversteuertes Vermögen von schweizerischen Kunden bei deutschen Zahlstellen unterbunden wird.

Nach dem Inkrafttreten des Steuerabkommens soll keine Verlagerung von Geldanlagen deutscher Steuerbürger von der Schweiz in ein anderes Land ohne Meldung an den deutschen Fiskus mehr möglich sein (vgl. *Götzenberger*, IStR 2012, S. 86).

b) Regulierung der Vergangenheit

Dem Steuerabkommen unterliegen alle natürlichen Personen (sogenannte "betroffene Personen"), die zum 31. Dezember 2010 (Stichtag 2) in Deutschland ansässig waren ([Wohnsitz](#) oder [gewöhnlichen Aufenthalt](#) in Deutschland) und am 31. Dezember 2012 (Stichtag 3) eine [Kundenbeziehung](#) zu einer schweizerischen Zahlstelle hatten oder nutzungsberechtigt an den entsprechenden Vermögenswerten waren (sachliche Voraussetzung). Nur dann, wenn diese drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden, unterliegt der Kunde für die "Regulierung der Vergangenheit" dem Steuerabkommen.

Besteht daher bei Inkrafttreten des Steuerabkommens keine [Kundenbeziehung](#) zu einer schweizerischen Zahlstelle mehr, ist der Anwendungsbereich des Abkommens mangels ausdrücklicher Regelung nicht eröffnet. Verlagert

eine betroffene Person ihre sämtlichen Konten/Depots vor Inkrafttreten des Steuerabkommens aus der Schweiz in einen anderen Staat, fällt sie daher mit den auf den Konten/Depots vorhandenen Vermögenswerten nicht mehr in den Anwendungsbereich des Steuerabkommens. Die ehemals das Vermögen der betroffenen Person verwahrende schweizerische Zahlstelle darf hinsichtlich dieser bei ihr nicht mehr vorhandenen Vermögenswerte weder eine Nachversteuerung vornehmen, noch eine freiwillige Meldung abgeben. Informationen über den Verbleib dieser Vermögenswerte darf die schweizerische Zahlstelle nur im Rahmen der Regelung des Art. 16 (in der Fassung des Ergänzungsprotokolls) weitergeben. Nach Art. 16 teilt die schweizerische Behörde der zuständigen deutschen Behörde innerhalb von zwölf Monaten nach dem Stichtag 3 die gemessen am Volumen der Vermögenswerte, zehn wichtigsten Staaten oder Territorien in der Reihenfolge ihrer Wichtigkeit mit, wohin die betroffenen Personen, die ihr Konto/Depot zwischen der Unterzeichnung und dem Inkrafttreten des Abkommens aufgelöst haben, die Vermögenswerte der saldierten Konten/Depots überwiesen haben.

Theoretisch könnten die Kunden ihre Beziehungen zu den schweizerischen Zahlstellen abrechnen, um der Anwendbarkeit des Steuerabkommens zu entgehen. In der Praxis sollen die schweizerischen Zahlstellen allerdings die Auszahlung der gesamten Guthaben verweigern (so. *Götzenberger*, IStR 2012, S. 86)

Im Übrigen verbleiben den betroffenen Personen aufgrund des Steuerabkommens oder bereits bestehender Regelungen grundsätzlich drei Möglichkeiten, unversteuertes Vermögen bei Banken in der Schweiz nachzuversteuern:

- Anonyme Einmalabgabe nach dem Steuerabkommen,
- freiwillige Meldung,
- Einreichung einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 Abgabenordnung (AO).

Wird die Kundenbeziehung bis zum 1. Januar 2013 beendet, fällt der Kunde nicht in den Anwendungsbereich des Steuerabkommens und eine Regulierung seines unversteuerten Altvermögens ist durch das Steuerabkommen nicht möglich. Die Steuerpflichten würden somit nicht erfüllt. Diese Kunden haben ungeachtet dessen

die Möglichkeit, un versteuertes Vermögen durch eine strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 AO zu deklarieren.

aa) Anonyme Einmalabgabe

Die Höhe der Steuerbelastung (Steuerbetrag) ermittelt sich nach einer komplexen mathematischen Formel. Der Steuersatz für die anonyme Einmalabgabe beträgt grundsätzlich 41%, wobei jedoch zumindest eine Minimalsteuer in Höhe von 21% auf das relevante Kapital anfällt.

Das relevante Kapital spielt eine wichtige Rolle für die Berechnung der anonymen Einmalabgabe. Es ist regelmäßig der höhere Betrag des Kapitalbestands per 31. Dezember 2010 oder per 31. Dezember 2012.

Diese Vorgehensweise soll dazu führen, dass eine bewusste Reduktion des Vermögens zwischen den beiden Stichtagen keine Auswirkung auf die Höhe des relevanten Kapitals und damit auf die Höhe des abzuführenden Einmalbetrags (sogenannter Steuerbetrag) hat, es sei denn, bis zum 1. Januar 2013 würde die Kundenbeziehung vollständig beendet.

Um zu verhindern, dass Steuerpflichtige unversteuerte Beträge auf ihre schweizerischen Konten überweisen, damit sie im Rahmen des Steuerabkommens reguliert werden, wurde die Vermögenszuführung beschränkt.

Vermögenszuführungen sind grundsätzlich nur bis zu 20 Prozent des Vermögenswerts per 31. Dezember 2010 von der Einmalabgabe erfasst. Überträgt der Kunde mehr Vermögen auf die schweizerische Zahlstelle, so wird er durch die Einmalabgabe nicht vollumfänglich straffrei; er müsste für den von der Einmalabgabe nicht gedeckten Teil eine Selbstanzeige einreichen. Hingegen können Vermögenszuführungen bis zur Höhe etwaiger Entnahmen in den Jahren 2003 bis 2010 vorgenommen werden, zuzüglich der Wertsteigerungen in den Jahren 2011 und 2012. Werden diese Entnahmen wieder auf die schweizerische Zahlstelle transferiert, so fällt dort das gesamte Vermögen in den Anwendungsbereich des Steuerabkommens. Soweit Vermögenswerte direkt oder indirekt aus der Bundesrepublik Deutschland zufließen und sie zwischen Unterzeichnung (21. September 2011) und Inkrafttreten des Abkommens (geplant ist der 1. Januar 2013) aus der Bundesrepublik Deutschland abgefließen sind, kann für diese Vermögenswerte keine Nachversteuerung durch Einmalzahlung stattfinden.

Zum Zeitpunkt der vollständigen Gutschrift der Einmalabgabe auf dem Abwick-

lungskonto, das bei der jeweiligen schweizerischen Zahlstelle dafür eingerichtet wurde, gelten für die betroffenen Personen die deutschen Einkommen-, Umsatz-, Vermögen-, Gewerbe-, Erbschaft- und Schenkungsteueransprüche als erloschen, auch sofern sie vor dem 31. Dezember 2002 (Stichtag 1) entstanden sind.

Die Körperschaftssteuer wird dagegen nicht erfasst.

Die schweizerische Zahlstelle ist verpflichtet, dem Bankkunden eine Bescheinigung über die Abwicklung der Zahlung zu erstellen. Sie muss die folgenden Informationen enthalten: Identität des Bankkunden, Name und Anschrift der schweizerischen Zahlstelle, Kundennummer und den Betrag der Einmalzahlung sowie die Berechnungsmodalitäten. Innerhalb von 30 Tagen kann der Kunde Einspruch gegen die Bescheinigung einlegen. Unterlässt er dies, wird die Einmalabgabe anonym an die zuständige schweizerische Behörde und dann an das Bundesministerium der Finanzen weitergeleitet.

Hinweis: Fehlen auf dem Konto oder Depot des Kunden die liquiden Mittel um die Einmalabgabe zu entrichten, soll die schweizerische Zahlstelle dem Kunden eine Frist von höchstens acht Wochen einräumen. Damit soll sichergestellt werden, dass ausreichend liquide Mittel, vorhanden sind, um die Einmalabgabe zu entrichten. Zusätzlich soll die schweizerische Zahlstelle den Kunden auf die Folgen einer nicht fristgerechten Zahlung hinweisen. Kann die Einmalabgabe nicht oder nicht vollständig erhoben werden, werden die persönlichen Daten und Vermögenswerte an die deutschen Finanzbehörden gemeldet. Hierfür soll keine schriftliche Ermächtigung des Kunden erforderlich sein.

Es ist also rechtzeitig dafür zu sorgen, dass die entsprechenden Barmittel vorhanden sind.

bb) Freiwillige Meldung

Deutsche Bankkunden können auf Antrag auf die Abführung der anonymen Einmalabgabe verzichten, wenn sie vorab die schweizerische Zahlstelle schriftlich ermächtigen folgende Informationen an die deutschen Finanzbehörden zu melden (sog. freiwillige Meldung: Persönliche Identität des Bankkunden, Name und Anschrift der schweizerischen Zahlstelle, Kundennummer, jährlicher Konto-

/Depotbestand per 31. Dezember eines Jahres für die Zeitspanne vom (frühestens) 31. Dezember 2002 bis zum 31. Dezember 2012 (bei Inkrafttreten am 1. Januar 2013).

Die Option der freiwilligen Meldung können sowohl Bankkunden, die versteuertes, als auch Bankkunden, die unverteuertes Vermögen besitzen, wählen. Bei Bankkunden mit versteuertem Vermögen ist die "freiwillige Meldung" die einzige Möglichkeit, eine weitere Besteuerung zu vermeiden. Bei Bankkunden, deren Depot oder Konto der deutschen Finanzverwaltung nicht bekannt war, wird die freiwillige Meldung in eine Selbstanzeige umgewandelt. Korrigiert der Bankkunde seine steuerlichen Verfehlungen in Bezug auf das schweizerische Konto oder Depot und begleicht seine Steuerschulden, soll er grundsätzlich straffrei bleiben.

cc) Steuerabkommen Alternative zur strafbefreienden Selbstanzeige?

FDES

Repatriierung von Auslandsvermögen

Freiwillige Meldung nach CH-Steuerabkommen als Alternative zur Selbstanzeige

Die freiwillige Meldung nach dem deutsch-schweizerischem Steuerabkommen gilt ab dem Zeitpunkt der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung als wirksame Selbstanzeige mit den Rechtsfolgen der §§ 371, 398a AO.

Das Steuerabkommen lässt damit eine **Teilselbstanzeige** bezogen auf die gemeldeten Konten zu.

Die freiwillige Meldung nach dem deutsch-schweizerischen Steuerabkommen gilt ab dem Zeitpunkt der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung als wirksame Selbstanzeige mit den Rechtsfolgen der §§ 371, 398a AO. Das Steuerabkommen lässt damit eine Teilselbstanzeige, bezogen auf die gemeldeten Konten, zu, in Abweichung von § 371 Abs. 1 AO in der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes vom 3. Mai 2011, mit dem die Teilselbstanzeige abgeschafft werden sollte.

Da das Steuerabkommen noch nicht ratifiziert ist, können insoweit noch Änderungen erfolgen.

Die freiwillige Meldung soll im Übrigen auch dann noch wirksam, d. h. strafbefreiend sein, wenn eine Selbstanzeige aufgrund eines Hemmungsgrundes wie z. B. die Ankündigung der Außenprüfung, nicht mehr möglich ist (vgl. *Götzenberger*, IStR 2012, S. 86). Hingegen sollte eine Selbstanzeige erfolgen, wenn die Aufdeckung der Gefahr unmittelbar droht.

Steuerpflichtige, für die die finanzielle Belastung das ausschlaggebende Kriterium bei der Entscheidung für die anonyme Einmalabgabe (Steuerabkommen) oder die strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) ist, sollten aber eine Vergleichsberechnung vornehmen lassen (vgl. Beispiele von *Götzenberger*, IStR 2012, S. 86):

FDES

Repatriierung von Auslandsvermögen

Einmalzahlung nach CH-Steuerabkommen als Alternative zur Selbstanzeige

Beispiel:

Kundenbeziehung	02-12	02-12	10-12	05-12
Anlagesumme	€ 1 Mio.	€ 1 Mio.	€ 1 Mio.	€ 1 Mio.*
Durchschnittl. Ertrag	3%	1,5%	5%	3%
Selbstanzeige	€ 173.000	€ 69.650	€ 25.000	€ 670.000
Einmalzahlung	€ 263.000	€ 218.500	€ 273.500	€ 244.000

* Unversteuert

Die Einmalbesteuerung soll bei niedrigen Renditen, insbesondere bei kürzeren Kundenbeziehungen, "teurer" sein, als eine länger andauernde Kundenbeziehung. Hingegen soll die Einmalbesteuerung günstiger sein, wenn das in der Schweiz belegene Vermögen nachträglich vollständig der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist, und sich gleichzeitig während der Depotzeit ein Erb- oder Schenkungsfall ereignet hat. Darüber hinaus besteht durch die strafbefreiende Selbstanzeige grundsätzlich die Möglichkeit, die nachträglich deklarierten Erträge mit in Deutschland vorhandenen Verlustvorträgen zu verrechnen. Auch in einigen Sonderfällen, beispielsweise bei Cash-Zuflüssen aus Deutschland im Zeitraum vom 21. September 2011 bis zum 31. Dezember 2012, oder falls Körperschaftssteuer nacherklärt werden

muss, kann eine strafbefreiende Selbstanzeige für den Bankkunden vorteilhafter sein.

Die Entscheidung, welchen Weg der vom Abkommen betroffene Steuerpflichtige wählen soll, ist nur einzelfallabhängig nach Prüfung des Sachverhalts möglich.

c) Die Abgeltungsteuer für die Zukunft

Bei den Regelungen für die zukünftige Besteuerung von Kapitalerträgen (Zinsen, Dividenden, sonstige Einkünfte, Veräußerungsgewinne usw.) hat man sich an der deutschen Abgeltungsteuer orientiert. Die schweizerische Zahlstelle erhebt auf die zukünftigen Kapitalerträge eine Abgeltungsteuer von 26,375%. Das entspricht dem deutschen Abgeltungsteuersatz inklusive Solidaritätszuschlag.

Die Abführung der Abgeltungsteuer erfolgt ebenfalls anonym durch die schweizerische Zahlstelle und wird über die zuständige schweizerische Behörde an die Deutsche weitergeleitet. Der Bankkunde erhält jährlich eine Bescheinigung über die Höhe der abgeführten Abgeltungsteuer und die zugrunde liegenden Daten. Nach der Abführung der Abgeltungsteuer hat der Bankkunde grundsätzlich keine zusätzlichen steuerlichen Deklarationspflichten in Deutschland. Er hat jedoch die Möglichkeit, auf Antrag zur Wahlveranlagung in Deutschland zu optieren (zum Beispiel zur Verlustverrechnung).

Die deutsche Kapitalertragsteuer und ausländische Quellensteuern, beispielsweise die schweizerische Verrechnungssteuer, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht mehr zurückgefordert werden können (sogenannte Sockelsteuern), werden auf die Abgeltungsteuer angerechnet. Zinszahlungen, die unter das zwischen der EU und der Schweiz geltende Zinsbesteuerungsabkommen fallen, sind vom Anwendungsbereich des deutsch-schweizerischen Steuerabkommens ausgenommen. Dies gilt auch bei künftigen Erweiterungen des EU Zinsbesteuerungsabkommens mit der Schweiz ab dem Zeitpunkt der Anwendung dieser Erweiterungen.

Bei Erbfällen, die nach dem Inkrafttreten des Abkommens auftreten, werden Steuern in Höhe von 50% erhoben und an Deutschland abgeführt, sofern die Erben nicht einer Offenlegung gegenüber den deutschen Steuerbehörden zustimmen.

d) Ratifizierung und aktuelle Entwicklungen

Das Abkommen soll grundsätzlich am 1. Januar 2013 in Kraft treten. Das Steuerabkommen und das Ergänzungsprotokoll bedürfen aber noch in Deutschland der Zustimmung des Bundesrates. Die SPD-regierten Bundesländer lehnen das Abkommen ab und verlangen u. a. ein Inkrafttreten zum 1. Januar 2012, um Ausweichgestaltungen zu verhindern.

II. Fallabwandlung: Berichtigungspflicht des Erben (!)

FDES
Repatriierung von Auslandsvermögen

Fallabwandlung:
Herr Meyer sen. ist mittlerweile verstorben.
Sein Sohn fragt nun, was er unternehmen soll.

Häufig wollen Erben vom Berater zunächst nur darüber informiert werden, welche finanziellen Belastungen auf sie zukommen, wenn sie ihrer Berichtigungspflicht nachkommen. Regelmäßig geht es wegen des langen Zeitraums und der erhöhten Hinterziehungszinsen um hohe Beträge. Damit stellt sich die Frage, ob die vorsätzliche Verletzung der Berichtigungspflicht nach § 153 AO eine eigenständige Steuerhinterziehung des Erben darstellt.

1. Berichtigungspflicht des Erben

FDES

Repatriierung von Auslandsvermögen

Berichtigungspflicht des Erben

Auch der Gesamtrechtsnachfolger ist verpflichtet, die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit von Steuererklärungen des Rechtsvorgängers unverzüglich dem Finanzamt anzuzeigen, wenn er nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkennt und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist.

Die Verletzung der Berichtigungspflicht durch den Erben stellt jedoch nach h. M. für sich keine Steuerverkürzung dar.

Sicher lässt der Erbe die Finanzbehörden pflichtwidrig in Unkenntnis über steuerlich erhebliche Tatsachen. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung setzt jedoch weiter voraus (vgl. § 370 Abs. 1 AO), dass das Unterlassen der steuerlich gebotenen Berichtigung ursächlich für die Steuerverkürzung ist. Steuern sind nach der Legaldefinition des § 370 Abs. 4 AO erst dann verkürzt, wenn sie nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Im Fall der Berichtigungspflicht des Erben wurden die Steuern aber regelmäßig bereits (durch den Erblasser) verkürzt.

Die Verletzung der Berichtigungspflicht durch den Erben stabilisiert diesen Zustand lediglich. Dies stellt jedoch nach § 370 Abs. 4 Satz 1 AO keine Steuerverkürzung dar. Das Bestehenlassen einer bereits eingetretenen Steuerverkürzung ist dort nicht erwähnt (lediglich im Fall der Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile, wobei das Belassen der Steuervorteile ausreicht). Eine Strafbarkeit ist daher zu verneinen (vgl. *Stahl*, ZEV 1999, 223; *Schmitz*, wistra 1993, 248; *Samson*, wistra, 1990, 235, 247; v. *Witten*, NJW 1963, 567).

Anders ist die Rechtslage im Fall einer vom Erblasser abgegebenen Steuererklärung, auf die noch keine Steuerfestsetzung erfolgt ist. Insoweit kann es bei Unter-

lassen der Berichtigungspflicht durch den Erben zu einer strafbaren Steuerverkürzung i. S. von § 370 Abs. 4 Satz 1 AO kommen (FG Düsseldorf, EFG 1989, 491).

Damit muss der Erbe in jedem Fall eine für sich selbst zutreffende Steuererklärung abgeben sowie eine Steuererklärung für den Erblasser für Zeiträume, für die dieser noch keine Steuererklärungen abgegeben hat. Gibt der Erbe vorsätzlich unzutreffende Steuererklärungen ab macht er sich wegen Steuerhinterziehung strafbar. Gibt er eine zutreffende Erklärung ab, wird die Finanzbehörde gemäß § 153 AO die steuerliche Vergangenheit des Erblassers zu Lasten des Erben aufrollen. Im Ergebnis steht damit der Erbe vor der Wahl, entweder selbst künftig in die Steuerunehrlichkeit abzugleiten oder die steuerrechtliche Vergangenheit des Erblassers zu bereinigen (*Stahl*, ZEV 1999, 223).

2. Exkurs Pauschale Besteuerung von Erbschaften nach dem deutsch-schweizerischen Steuerabkommen

Das Steuerabkommen regelt auch Todesfälle von betroffenen Personen, die *ab* dem Inkrafttreten des Steuerabkommens eintreten.

Vermögenswerte auf schweizerischen Konten/Depots, die Erbfällen *vor* Inkrafttreten des Steuerabkommens zuzuordnen sind, werden nach den Regelungen des Teils 2 des Steuerabkommens besteuert, so dass entweder eine pauschale Nachversteuerung durchgeführt oder eine freiwillige Meldung vorgenommen wird. (vgl. oben I).

a) Überblick über die Regelung in Art. 31 des Steuerabkommens

Erhält eine schweizerische Zahlstelle nach Inkrafttreten des Steuerabkommens Kenntnis von dem Tod einer betroffenen Person, sperrt sie die Vermögenswerte, an denen die betroffene Person zum Todeszeitpunkt Nutzungsberechtigt war. Dabei hat die schweizerische Zahlstelle "die geltenden schweizerischen Sorgfaltspflichten" zu beachten.

Aufgrund der Sperrung dürfen die infolge Erbfalls an den Konten/Depots Berechtigten über maximal 50% der zum Todeszeitpunkt auf den Konten/Depots vorhandenen Vermögenswerte verfügen.

Die Sperrung der Konten/Depots wird erst aufgehoben, nachdem entweder

- eine pauschale Steuer von 50% auf die zum Todeszeitpunkt bei der schweizerischen Zahlstelle verbuchten Vermögenswerte erhoben wurde oder
- die Erben einer Meldung der Konten/Depots und der Identität des Erblassers durch die schweizerische Zahlstelle gegenüber den zuständigen schweizerischen Behörden zugestimmt haben.

In letztgenanntem Fall hat die zuständige schweizerische Behörde die Angaben der Meldung umgehend an die zuständigen deutschen Behörden weiterzuleiten.

Die Erben des verstorbenen Inhabers der Konten/Depots haben nach Eintritt des Erbfalls ein Jahr Zeit, gegenüber der schweizerischen Zahlstelle ihre Erbenstellung nachzuweisen und die schweizerische Zahlstelle zu ermächtigen, den Erbgang zu melden. Falls innerhalb eines Jahres ab dem Zeitpunkt des Todes der betroffenen Person keine Ermächtigung zur Meldung erteilt wird, erhebt die schweizerische Zahlstelle nach Ablauf des Jahres oder zum Zeitpunkt des späteren Bekanntwerdens des Todes der betroffenen Person einen Betrag in Höhe von 50% der zum Todeszeitpunkt bei ihr verbuchten Vermögenswerte. Sind auf den Konten/Depots keine ausreichenden liquiden Mittel zur Begleichung des Betrags, setzt die schweizerische Zahlstelle den Erben eine Frist von höchstens acht Wochen, um die notwendigen finanziellen Mittel sicherzustellen. Bei fruchtlosem Verstreichen der Frist meldet die schweizerische Zahlstelle den Erbgang an die Behörden.

Die vollständige Gutschrift der Steuer auf dem bei der schweizerischen Zahlstelle hierfür eingerichteten Abwicklungskonto hat zur Folge, dass die auf die Vermögenswerte entfallende deutsche Erbschaftsteuer im Zeitpunkt ihres Entstehens als erloschen gilt.

Da eine Verfolgung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist, soll weder die pauschale Erhebung von Erbschaftsteuer - noch die alternativ vorzunehmende Meldung - gegenüber der deutschen Steuerbehörde strafbefreiende Wirkung haben bzw. verhindern, dass etwaige Steuerstraftaten bzw. Steuerordnungswidrigkeiten der Erben verfolgt werden (vgl. *Degen*, BB 2012, S. 1453).

Nach Erhebung der Steuer oder Vornahme der Meldung erteilt die schweizerische Zahlstelle den Erben der betroffenen verstorbenen Person eine Bescheinigung über die erhobene Steuer bzw. die gemeldeten Informationen. In den Fällen, in

denen die deutsche Erbschaftsteuer unter 50% liegt, sollen die Erben die Möglichkeit haben, die Rückzahlung der überzahlten Steuer zu erreichen. Die zuständige deutsche Behörde soll die erhobene Steuer nach Vorlage der Bescheinigung auf die tatsächlich in Deutschland geschuldete Erbschaftsteuer anrechnen und eine Überzahlung an die Erben erstatten.

b) Entscheidung zwischen pauschaler Steuerzahlung und freiwilliger Meldung

Für die Erben stellt sich - ebenso wie im Zusammenhang mit der pauschalen Nachversteuerung von Einkünften - die Frage, ob eine auf die pauschale Besteuerung oder die Meldung vorteilhafter ist.

Da der Steuersatz in den meisten Erbfällen weit unter 50% liegen dürfte, wird die freiwillige Meldung in der Regel vorteilhafter sein. Die pauschale Besteuerung kann gegebenenfalls dann eine Alternative zur Meldung sein, wenn die Besteuerungsgrundlagen nicht abschließend ermittelt werden können, was in der Praxis nicht selten vorkommt.

C) Vermögensnachfolgeplanung für ein internationales Familienunternehmen



Wer die Vermögensnachfolge für ein internationales Familienunternehmen plant, muss eine Vielzahl von Faktoren beachten, wie z. B.

- Geeignetheit und Interessen des Nachfolgers bzw. der Nachfolgerin,
- zu verteilende Vermögensgegenstände neben dem Familienunternehmen,
- Besteuerung der laufenden Gewinne bis zum Zeitpunkt des Vermögensanfalls,
- Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbelastung,
- Finanzierung der Erbschaftsteuerbelastung,
- etc.

I. Fall

Wir wollen uns hier auf die Frage konzentrieren, wie die steuerliche Vermögensnachfolgeplanung strukturiert werden kann. Dies wollen wir anhand eines Fallbeispiels beleuchten (s. dazu nachfolgend).

FDES

Vermögensnachfolgeplanung für ein internationales Familienunternehmen

Fall (vereinfacht):

Herr Bjoerne (Jahrgang 1942, Witwer, 3 Kinder) ist kanadischer Staatsangehöriger. Er ist in der 80ern von Deutschland nach Kanada ausgewandert.

Seine Kinder sind in Deutschland aufgewachsen - leben jedoch heute in verschiedenen Ländern:

- Sohn Peter lebt in Deutschland (D),
- Tochter Silke lebt in Kanada (CDN) und
- Tochter Monika lebt in der Schweiz (CH).

© FDES | Name: Dr. J. D. K. | Thema: Vermögensnachfolgeplanung | Seite 8

Herr Bjoerne (Jahrgang 1942, Witwer, 3 Kinder) ist kanadischer Staatsangehöriger. Er ist in der 80ern von Deutschland nach Kanada ausgewandert.

Seine Kinder sind in Deutschland aufgewachsen - leben jedoch heute in verschiedenen Ländern:

- Sohn Peter lebt in Deutschland,
- Tochter Silke lebt in Kanada und
- Tochter Monika lebt in der Schweiz.

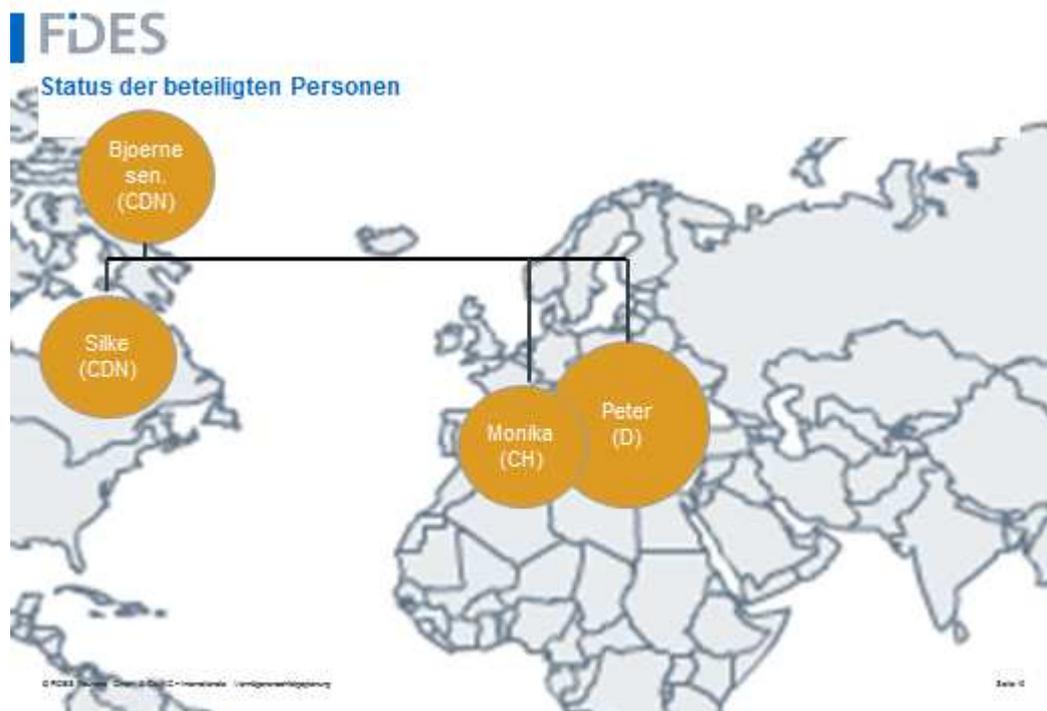
Zum Vermögen von Herrn Bjoerne sen. zählen:

- Eine Beteiligung an der Holz GmbH & Co. KG (Deutschland),
- eine Farm in Kanada,

- eine wesentliche Beteiligung an der Kanada Ltd. (Kanada),
- Grundvermögen in Deutschland sowie
- rd. € 10 Mio. Barvermögen.

Herr Bjoerne sen. möchte nun wissen, wie die Nachfolge steuerlich optimiert werden kann.

II. Status quo der beteiligten Personen



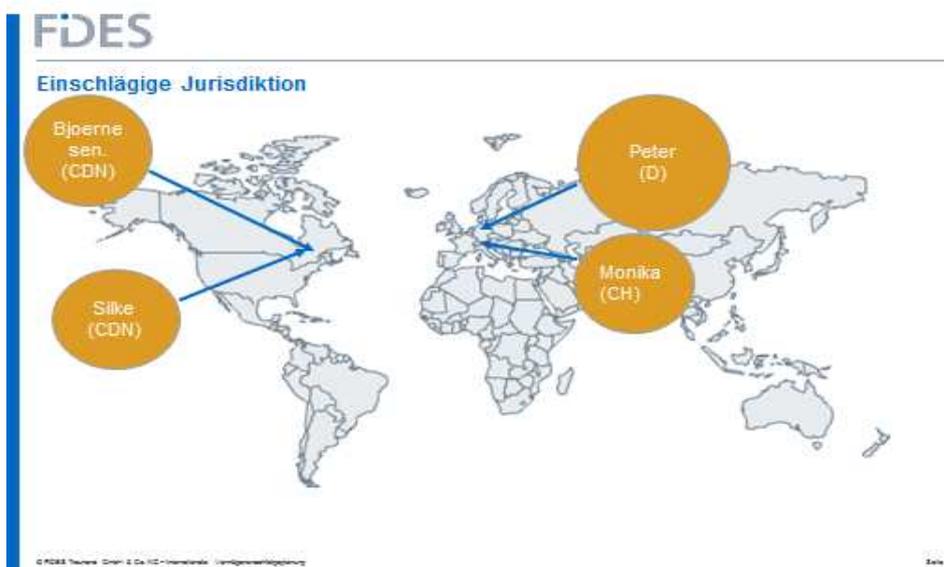
Bei Herrn Bjoerne sen. besteht im Alter von 70 Jahren dringender Handlungsbedarf. Auch wenn die Lebenserwartung in den letzten Jahren immens gestiegen ist, sollte mit der Vermögensnachfolgeplanung nicht zu lange gewartet werden. Denn zum einen bedeutet eine hohe Lebenserwartung nicht unbedingt auch eine fortwährende Geschäftsfähigkeit und zum anderen können beispielsweise in Wegzugsfällen Wartefristen von bis zu 10 Jahren relevant werden, die noch vor Eintritt der Vermögensnachfolge abgelaufen sein müssten.



Vor diesem Hintergrund ist auch nicht nur die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbelastung bei der Vermögensnachfolgeplanung zu berücksichtigen, sondern insbesondere auch die Ertragsteuerbelastung bis zum Eintritt der Vermögensnachfolge.

Denn was bringt es, viel Erbschaftsteuer gespart zu haben, wenn man dafür auf Dauer eine höhere Ertragsteuerbelastung in Kauf nehmen muss?

1. Status quo des Herrn Bjoerne sen. (CDN)

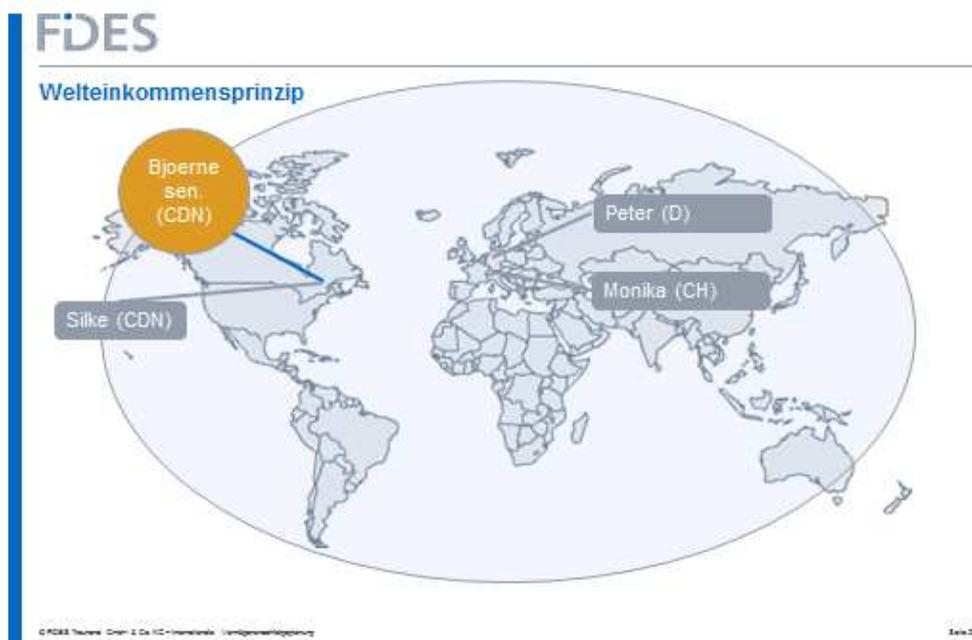


a) Einkommensteuer

aa) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Kanada (insb. *Capital Gains Tax*)

In Kanada ist Herr Bjoerne mit seinem **Welteinkommen** steuerpflichtig. Im Falle des Todes des Steuerpflichtigen und einer Schenkung wird eine Vermögensveräußerung unterstellt, so dass es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt.

Das **Welteinkommensprinzip** besagt, dass die in einem Staat (z. B. aufgrund ihres Wohnsitzes) Steuerpflichtigen mit ihrem weltweiten Einkommen steuerpflichtig sind, unabhängig davon, wo die Einkünfte erzielt worden sind.



Capital Gains Tax: Auf Seiten des Steuerpflichtigen entsteht hierdurch ein fiktiver Veräußerungsgewinn (*capital gain*). Dieser ist zu 50% steuerpflichtig (soweit der *capital gain* den Freibetrag von CDN\$ 100.000 überschreitet). Eine Vererbung bzw. Schenkung unter Ehegatten ist jedoch steuerfrei möglich.

Da die *Capital Gains Tax* systematisch im Rahmen der kanadischen Einkommensteuer erhoben wird, ist der sachliche Schutzbereich des mit Kanada geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-Kanada) eröffnet (vgl. Art. 2 Abs. 1 und 3 Buchst. a) DBA-Kanada). D. h., die Erhebung einer *Capital Gains Tax* gegenüber einer in Kanada ansässigen Person richtet sich somit danach, ob und inwieweit Kanada zur Besteuerung berechtigt ist (vgl. *Wassermeyer*, a.a.O., Art. 2 DBA-Kanada, Rn. 33).

bb) Beschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland

In Deutschland ist Herr Bjoerne lediglich mit seinen inländischen Einkünften i.S.v. § 49 EStG **beschränkt steuerpflichtig**, wenn er in Deutschland weder einen **Wohnsitz** noch einen **gewöhnlichen Aufenthalt** hat (§ 1 Abs. 4 EStG).



Beschränkte Steuerpflicht: Grundlage ist das Territorialitätsprinzip (Kein Welteinkommensprinzip). D.h. nur Einkünfte aus deutschen Quellen gem. dem Einkünfte-katalog des § 49 Abs. 1 EStG sind steuerpflichtig.

Hauptanwendungsfälle für beschränkt einkommensteuerpflichtige Einkünfte sind Einkünfte aus inländischen Betriebstätten, Veräußerung wesentlicher Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft, Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften; Vermietung und Verpachtung inländischen Grundbesitzes sowie Zinsen aus Darlehen, die durch inländischen Grundbesitz gesichert sind.

Deutscher Wohnsitz: Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Wohnsitz lt. Rechtsprechung ist z.B. Beibehaltung einer Wohnung für eigene Nutzungszwecke, auch wenn tatsächlich keine Nutzung oder zweimal pro Jahr stattfindende Nutzung inländischer Wohnung zur Jagd.

Keine Wohnung im o.g. Sinne liegt vor bei Hotelzimmern (Ausnahme: Dauerbelegung) oder Zimmern bei Verwandten, wenn der Steuerpflichtige keine Verfügungsmacht innehat.

Gewöhnlicher Aufenthalt: „Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er sich an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend aufhält.“

Tatsächliche Verhältnisse sind maßgebend, nicht Absicht des Steuerpflichtigen.

Ein gewöhnlicher Aufenthalt liegt stets bei zeitlich zusammenhängendem Aufenthalt von sechs Monaten vor. Bei ausschließlichen Besuchs-, Erholungs- und Kur-aufenthalten liegt ein gewöhnlicher Aufenthalt nur vor, wenn er länger als ein Jahr aufrecht erhalten bleibt.

In Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist geregelt, in welchem Umfang den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für die in ihrem Hoheitsgebiet erzielten

Einkünfte zusteht. Ein DBA soll vermeiden, dass natürliche und juristische Personen, die in beiden Staaten Einkünfte erzielen, in beiden Staaten – also doppelt – besteuert werden



b) Erbschaft- und Schenkungsteuer

aa) Inländer im Sinne des Erbschaftsteuerrechts in Deutschland

Eine Übertragung von Vermögenswerten zu Lebzeiten oder von Todes wegen an einen Erwerber, der nicht Inländer ist, wäre gem. §§ 2 Abs. 1 Nr. 3, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nur insoweit in Deutschland erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtig, soweit es sich um inländisches Vermögen i.S.v. § 121 BewG handelt.

Darüber hinaus gilt eine (erweiterte) unbeschränkte Steuerpflicht im Falle eines Erbfalles oder einer Schenkung innerhalb von 5 Jahren (innerhalb von 10 Jahren im Verhältnis zu den USA!) nach Wegzug des Erben/Schenkers oder Erwerbers bei deutscher Staatsangehörigkeit. Rechtsfolge einer erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht ist die Besteuerung des Weltvermögens.



Bei Erwerbern, die in einem ausländischen Staat mit ihrem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer - ausländische Steuer - herangezogen werden, ist, sofern nicht die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sind, auf Antrag die festgesetzte, auf den Erwerber entfallende, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt.

bb) Abschaffung der Erbschaftsteuer in Kanada

Seit 1972 wird in Kanada keine Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer mehr erhoben. Herr Bjoerne ist aber bei Übertragung von Vermögen in Kanada ertragsteuerpflichtig (vgl. oben a) bb)).

2. Status quo des Sohnes Peter (D)



a) Einkommensteuer



aa) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland

Peter Bjoerne ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig mit seinem Welteinkommen.

bb) Beschränkte Einkommensteuerpflicht in Kanada

In Kanada ist Peter allenfalls beschränkt steuerpflichtig.

b) Erbschaftsteuer



aa) Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland

Die unentgeltliche Vermögensübertragung ist auf Seiten des Sohnes Peter in Deutschland erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtig, weil er Inländer i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) ErbStG ist.

Dies gilt unabhängig davon, ob die Vermögenswerte vererbt oder zu Lebzeiten von Herrn Bjoerne sen. verschenkt werden (§§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gemäß § 10 Abs. 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers (und nicht nur die aufgedeckten stillen Reserven wie bei der *Capital Gains Tax*), sofern diese im Einzelfall keiner Steuerbefreiung unterliegt. Da der Erbgang in Deutschland unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig ist, kann Peter Bjoerne auch den Erbschaftsteuerfreibetrag in Höhe von € 400.000,00 beanspruchen.

Kinder bekommen bis zu € 400.000,00 steuerfrei, Enkel € 200.000,00. Beschränkt Steuerpflichtigen hingegen steht nur ein Freibetrag von € 2.000,00 bei geerbtem Vermögen in Deutschland zu. Der Rest ist nach der dem Familienstand und Verwandtschaftsverhältnis entsprechenden Steuerklasse zu versteuern.

Soweit der Sohn im Ausland zur Erbschaftsteuer herangezogen wird, kann im Prinzip die Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer gemäß § 21 ErbStG

beantragt werden. Im vorliegenden Fall ist es jedoch nicht möglich, die kanadische *Capital Gains Tax* gemäß § 21 Abs. 1 ErbStG auf die deutsche Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer anzurechnen, da jene systematisch als Einkommensteuer ausgestaltet ist und nur Vermögensmehrungen auf Seiten des Übertragenden erfasst (vgl. *W. Wassermeyer* in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München, DBA-Kanada, Art. 2, Rn. 33). Sie ist somit der deutschen Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer nicht vergleichbar. Die kanadische *Capital Gains Tax* ist aber als Nachlassverbindlichkeit i.S.v. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG bereicherungsmindernd zu berücksichtigen (BFH v. 26. April 1995 - II R 13/92, BStBl. II 1995, S. 540, 542).



bb) Keine Anrechnung der deutschen Erbschaftsteuer in Kanada

Auf kanadischer Seite wird die deutsche Erbschaftsteuer wahrscheinlich nicht auf die durch einen Erbfall entstandene *Capital Gains Tax* angerechnet (vgl. *W. Wassermeyer* in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München, DBA-Kanada, Art. 13, Rn. 12):

„Grundsätzlich müsste die Anrechnung bereits daran scheitern, dass es sich aus kanadischer Sicht um zwei Veräußerer handelt – nämlich um den Erblasser und um den Erwerber, die jeweils eine steuerliche Veräußerung vornehmen“ (vgl. *W. Wassermeyer* in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München, DBA-Kanada, Art. 13, Rn. 12).

3. Status quo der Tochter Silke (CDN)

a) Einkommensteuer



aa) Beschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland

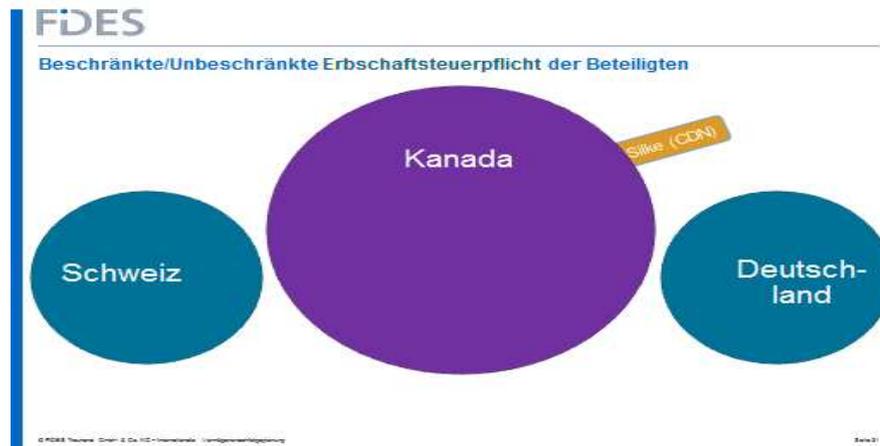
In Deutschland ist Tochter Silke lediglich mit inländischen Einkünften i.S.v. § 49 EStG beschränkt steuerpflichtig, wenn sie in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 1 Abs. 4 EStG).

Keine erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht, da Niedrigsteuergelände nur in einer Wirtschaftssonderzone in Montreal vorliegt.

bb) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Kanada

In Kanada ist sie mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig.

b) Erbschaft- und Schenkungsteuer



aa) Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland:

Eine Übertragung von Vermögenswerten zu Lebzeiten oder von Todes wegen wäre gem. §§ 2 Abs. 1 Nr. 3, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nur insoweit in Deutschland (beschränkt) erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtig, soweit es sich um inländisches Vermögen i.S.v. § 121 BewG handelt. Einen Schenkungsteuerfreibetrag kann sie nicht beanspruchen, weil dieser prinzipiell nur bei unbeschränkter Schenkungsteuerpflicht gewährt wird.

Beachte: (Erweiterte) unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht bei Erbfall/Schenkung innerhalb von 5 Jahren nach Wegzug des Erben/Schenkers oder Erwerbers bei deutscher Staatsangehörigkeit. Rechtsfolge: Besteuerung des Weltvermögens.

Keine erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht (§ 4 AStG), denn die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG liegen nicht vor (s. dazu noch nachfolgend 4).

bb) Möglicherweise keine Anrechnung der deutschen Erbschaftsteuer in Kanada

Auf kanadischer Seite wird die deutsche Erbschaftsteuer möglicherweise nicht auf die durch einen Erbfall entstandene *Capital Gains Tax* angerechnet (vgl. *W. Was-*

sermeyer in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München, DBA-Kanada, Art. 13, Rn. 12).

4. Status quo der Tochter Monika (CH)

a) Einkommensteuer



aa) Beschränkte (evtl. erweitert beschränkte) Einkommensteuerpflicht in Deutschland

Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland. Evtl. erweitert beschränkte Steuerpflicht gem. § 2 AStG, d.h. Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für Personen, die ihren Wohnsitz in niedrig besteuerte Gebiete verlegt haben und nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Voraussetzungen der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht sind:

- In den letzten 10 Jahren vor der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht war der Steuerpflichtige mindestens 5 Jahre als Deutscher unbeschränkt steuerpflichtig.
- Niedrigbesteuerung im Zuzugsstaat (Steuer bei Einkünften von € 77.000,00 ist um 1/3 geringer als bei der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht oder es gibt eine Vorzugsbesteuerung (z.B. Schweiz, Großbritannien) es sei denn, es wird der Nachweis erbracht, dass die tatsächliche Steuer mindestens 2/3 der deutschen Steuer bei unbeschränkter Steuerpflicht beträgt.

Rechtsfolgen der erweitert beschränkten Steuerpflicht sind:

- Erweiterung der steuerpflichtigen Einkünfte auf alle „nicht ausländischen“ Einkünfte gemäß § 34c Abs. 1 EStG für das Wegzugsjahr und die zehn Folgejahre (§ 2 Abs. 1 AStG),
- keine Abgeltungswirkung des Steuerabzuges nach § 50a EStG (§ 2 Abs. 5 AStG),
- der anzuwendende Steuertarif ergibt sich aus den weltweiten Einkünften (§ 2 Abs. 5 AStG).

bb) Beschränkte Einkommensteuerpflicht in Kanada

In Kanada ist Monika aus der Schweiz allenfalls beschränkt einkommensteuerpflichtig.

cc) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in der Schweiz

In der Schweiz ist sie hingegen unbeschränkt steuerpflichtig.

b) Erbschaftsteuer



aa) Beschränkte (evtl. erweitert unbeschränkte oder beschränkte) Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland

In Deutschland ist Tochter Monika im Prinzip lediglich mit inländischen Einkünften i.S.v. § 49 EStG beschränkt erbschaftsteuerpflichtig, wenn sie in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 1 Abs. 4 EStG).

Sie ist *erweitert unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig* gemäß § 2 ErbStG wenn Erbfall/Schenkung innerhalb von 5 Jahren (innerhalb von 10 Jahren im Verhältnis zu den USA!) nach Wegzug des Erben/Schenkers oder Erwerbers bei deutscher Staatsangehörigkeit stattfindet. Rechtsfolge ist die Besteuerung des Weltvermögens.

Sie ist darüber hinaus *erweitert beschränkt erbschaftsteuerpflichtig* gemäß § 4 AStG, wenn

- die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG vorliegen (vgl. oben a),
- das erweiterte Inlandsvermögen einer ausländischen Erbschaftsteuer unterliegt, die weniger als 30% der deutschen Steuer beträgt.

Rechtsfolge der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht ist, dass das sog. erweiterte Inlandsvermögen der Erbschaftsbesteuerung unterliegt.

Zum erweiterten Inlandsvermögen gehören gem. Tz. 4.1.1. AEASStG:

- Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland
- Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland
- Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften im Inland

Vom Inlandsvermögen nicht erfasste Vermögensgegenstände

- Bank- oder Sparguthaben bei deutschen Kreditinstituten;
- der Übergang ungesicherter Forderungen gegen inländische Schuldner;
- der Übergang von in Deutschland deponierten Wertpapieren;
- der Übergang von im Inland befindlichem Hausrat;
- Geldvermächtnisse;

- Ansprüche auf Übereignung von Inlandsvermögen (Sachleistungsansprüche), auch wenn sie sich im Inland befinden und selbst dann, wenn sie zum Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG gehören (strittig).

Da Monika als Schweizerin beschränkt erbschaftsteuerpflichtig ist, kann sie den Schenkungsteuerfreibetrag für Kinder derzeit *nicht* beanspruchen.

Bürger der EU und des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) können auf Antrag wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden. Die Schweiz aber ist weder in der Europäischen Union noch im EWR, und deshalb gelten die Privilegien für Schweizer nach wie vor nicht. Der Europäische Gerichtshof prüft aufgrund einer Vorlage des FG Düsseldorf (Az.: 4 K 689/12 Erb) derzeit, ob es mit EU-Recht vereinbar ist, wenn Ausländer in Deutschland von den günstigen Freibeträgen ausgeschlossen sind.

Sofern in Deutschland Erbschaftsteuer erhoben wird, kommt eine Anrechnung auf die schweizerische Erbschaftsteuer gemäß § 21 ErbStG (reziprok) in Betracht.

Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anwendung des Erbschaftsteuer-DBA mit der Schweiz kommt nicht in Betracht, denn die Abkommensberechtigung setzt voraus, dass der Erblasser zum Zeitpunkt des Todes einen Wohnsitz in Deutschland oder in der Schweiz hat (Art. 1 E-DBA-Schweiz)!

bb) Möglicherweise keine Anrechnung von Erbschaftsteuer in Kanada

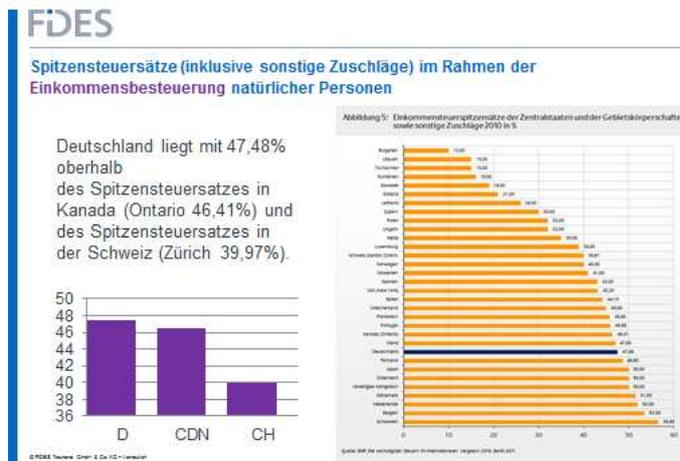
Auf kanadischer Seite wird die deutsche Erbschaftsteuer möglicherweise nicht auf die durch einen Erbfall entstandene *Capital Gains Tax* angerechnet (vgl. *W. Wassermeyer* in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München, DBA-Kanada, Art. 13, Rn. 12).

cc) Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in der Schweiz

In der Schweiz ist Monika prinzipiell unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig mit vollem dem Vermögensanfall.

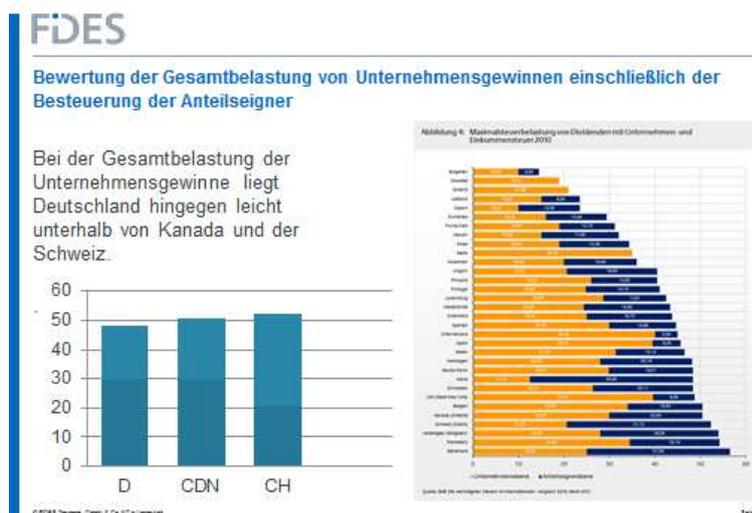
III. Vergleich der Steuerbelastung

1. Einkommensteuerspitzenätze sowie sonstige Zuschläge



Bei den Spitzensätzen der Einkommensteuer liegen wir leicht oberhalb von Kanada und weit oberhalb der Schweiz. Daraus folgt, dass die Einkunftsarten, die der regulären Einkommensbesteuerung unterliegen, möglichst nicht in Deutschland vereinnahmt werden sollten – am Besten in der Schweiz.

2. Ertragsteuerbelastung auf Unternehmens- und Anteilseignerebene bei Vollausschüttung



Hingegen sollten Vermögensgegenstände, die auf Unternehmens- und Anteilseignerebene der Ertragsteuerbelastung unterliegen, möglichst in Deutschland besteuert werden, denn bei der Maximalbelastung liegen wir leicht unterhalb von Kanada und der Schweiz.

3. Erbschaftsteuerbelastung

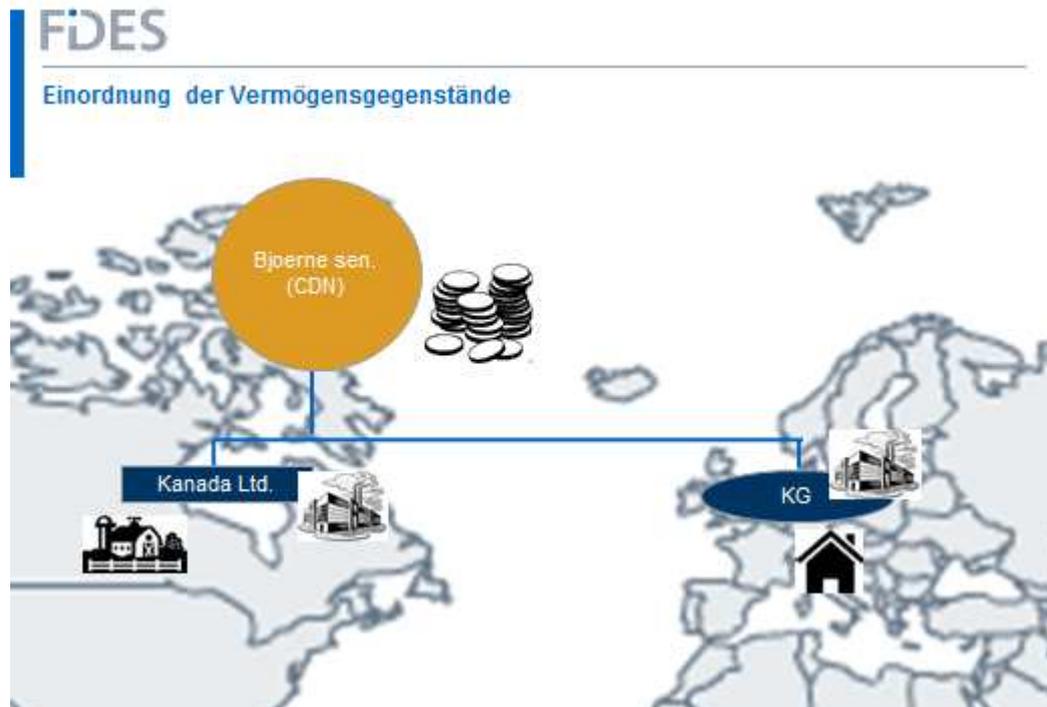


Die allgemein geltenden Steuersätze für Erbschaften und Veräußerungsgewinne sind im Einzelfall oft nicht aussagekräftig, insbesondere bei dem Transfer von Vermögensgegenständen auf die Abkömmlinge:

- In Deutschland beispielsweise gilt die Verschonungsregelung bei sog. unternehmerischen Vermögen sowie ein Freibetrag in H. von € 400.000,00,
- in Kanada kann land- und forstwirtschaftliches Vermögen steuerfrei auf Abkömmlinge übertragen werden und
- in der Schweiz (Kanton Zürich) sind Erbschaften an Abkömmlinge generell steuerfrei.

I. Fall (Fortsetzung)

Nachdem der *status quo* der beteiligten Personen und die Steuerbelastung der betroffenen Jurisdiktionen erfasst wurde, stellt sich die Frage, wie die einzelnen Vermögensgegenstände einzuordnen sind.



IV. Einordnung der Vermögensgegenstände

Zum Vermögen von Herrn Bjoerne sen. zählen:

1. Eine Beteiligung an der Holz GmbH & Co. KG (Deutschland),
2. eine wesentliche Beteiligung an der Kanada Ltd. (Kanada),
3. eine Farm in Kanada,
4. Grundvermögen in Deutschland sowie
5. rd. € 10 Mio. Barvermögen.

Herr Bjoerne sen. möchte nun wissen, wie die Nachfolge steuerlich optimiert werden kann.

1. Einordnung der Beteiligung an der deutschen KG

a) Deutschland



aa) In Deutschland einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Mit den Gewinnen aus der Beteiligung an der deutschen KG werden in Deutschland einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Bei beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern wie Herrn Bjoerne sen. gilt dies nur bei einer deutschen Betriebsstätte.

Die DBA-Kanada und DBA-Schweiz stehen dem nicht entgegen, soweit die Personengesellschaft in Kanada und der Schweiz keine Betriebsstätten unterhält (vgl. Art. 7 Abs. 1 und 7 DBA-Schweiz und Art. 7 DBA-Kanada).

Die Veräußerung der Beteiligung an der deutschen Kommanditgesellschaft ist in Deutschland gemäß § 16 EStG steuerpflichtig. Gemäß Art. 13 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 23 DBA-Kanada wird die deutsche Steuer auf die kanadische Steuer angerechnet.

Auch im Falle des Erwerbs von Todes wegen entsteht die kanadischen *Capital Gains Tax*. Auf kanadischer Seite wird die ausländische Erbschaftsteuer möglicherweise nicht auf die durch einen Erbfall entstandene *Capital*

Gains Tax angerechnet (vgl. *W. Wassermeyer* in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, München, DBA-Kanada, Art. 13, Rn. 12).

bb) Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland mit Verschonungsregelung

Der Erwerb der Beteiligung an der deutschen KG ist erbschaftsteuerpflichtig, schon weil es sich hierbei um Inlandsvermögen handelt.

Der Begriff **Inlandsvermögen** umfasst gemäß § 121 BewG:

1. inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen;
2. inländisches Grundvermögen;
3. inländisches Betriebsvermögen
4. Anteil an einer inländischen Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter entweder allein oder zusammen mit anderen ihm nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mindestens zu 1/10 unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist;
5. nicht in das Betriebsvermögen fallende Erfindungen, Gebrauchsmuster und Topographien, die in ein inländisches Buch oder Register eingetragen sind;
6. Wirtschaftsgüter, die nicht unter die Nummern 1, 2 und 5 fallen und einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen, insbesondere an diesen vermietet oder verpachtet sind;
7. Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere Forderungen oder Rechte, wenn sie durch inländischen Grundbesitz, durch inländische grundstücksgleiche Rechte oder durch Schiffe, die in ein inländisches Register eingetragen sind, mittelbar oder unmittelbar gesichert sind. Ausgenommen sind Anleihen und Forderungen, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind;
8. Forderungen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus patriarchischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat;
9. Nutzungsrechte an den in den Punkten 1-8 genannten Vermögensgegenständen.

Vom Inlandsvermögen **nicht erfasste Vermögensgegenstände** sind:

- Bank- oder Sparguthaben bei deutschen Kreditinstituten;
- der Übergang ungesicherter Forderungen gegen inländische Schuldner;
- der Übergang von in Deutschland deponierten Wertpapieren;
- der Übergang von im Inland befindlichen Hausrat;
- Geldvermächtnisse;
- Ansprüche auf Übereignung von Inlandsvermögen (Sachleistungsansprüche), auch wenn sie sich im Inland befinden und selbst dann, wenn sie zum Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG gehören (strittig).

Der Erwerber des Inlandsvermögens kann einen **Verschonungsabschlag** geltend machen (nachfolgend nur in Stichworten):

	Regelverschonung	Optionsverschonung
	Kein Antrag	Antrag erforderlich
Abschlag	85 v.H.	100 v.H.
Sofort fällige Steuer aus steuerpflichtigem Vermögen	15 v.H.	Keine
Behaltenspflicht	5 Jahre	7 Jahre
Verstoß gegen die Behaltenspflicht	Zeitanteiliger rückwirkender Wegfall der Verschonung	Zeitanteiliger rückwirkender Wegfall der Verschonung
Gesamtlohnsumme	400 v.H. für 5 Jahre	700 v.H. für 7 Jahre
Verwaltungsvermögen	≤ als 50 v.H.	≤ als 10 v.H.
Folgen bei Nichteinhaltung	Nachversteuerung nur anteilig	Nachversteuerung nur anteilig
Sonderregelung zur Lohnsumme bei Kleinbetrieben	Bei Betrieben bis zu 20 Mitarbeitern keine Einhaltung der Lohnsumme erforderlich	Bei Betrieben bis zu 20 Mitarbeitern keine Einhaltung der Lohnsumme erforderlich
Gleitender Abzugsbetrag für Kleinbetriebe	Erwerbs- und Erwerberbezogen Gewährung nur einmal in 10 Jahren	

b) Kanada



aa) Keine Einkommensbesteuerung in Kanada ohne kanadische Betriebstätte

Die laufenden Gewinne aus der Beteiligung sind in Kanada nicht einkommensteuerpflichtig.

Das DBA-Kanada steht dem nicht entgegen, soweit die Personengesellschaft in Kanada keine Betriebsstätte unterhält (vgl. Art. 7 DBA-Kanada).

bb) Keine Erbschaftsteuer in Kanada

Im Falle der Veräußerung der Beteiligung greift aber wie erwähnt die kanadische *Capital Gains Tax*.

c) Schweiz



aa) Keine Einkommensbesteuerung in der Schweiz ohne schweizerische Betriebstätte

Die laufenden Gewinne aus der Beteiligung sind in der Schweiz nicht einkommensteuerpflichtig.

Das DBA-Schweiz steht dem nicht entgegen, soweit die Personengesellschaft in der Schweiz keine Betriebsstätte unterhält (vgl. Art. 7 Abs. 1 und 7 DBA-Schweiz).

bb) Ggf. Anrechnung deutscher Erbschaftsteuer in der Schweiz

Reziprok § 21 ErbStG. Im Kanton Zürich erben die Abkömmlinge erbschaftsteuerfrei.

d) Vergleich der Steuerbelastung bei der Holz KG (D)



2. Einordnung der Beteiligung an der kanadischen *Kanada Limited*



a) Deutschland



aa) Einkommensteuerpflichtig in Deutschland nur bei unbeschränkter Steuerpflicht

Mit den Gewinnen aus der Beteiligung an der kanadischen Limited ist im Prinzip nur derjenige in Deutschland steuerpflichtig, der hier unbeschränkt steuerpflichtig ist (wie z. B. Peter Bjoerne).

Bei Beteiligung im Privatvermögen gilt prinzipiell der Einkommensteuertarif von 25% (sog. Abgeltungsteuer).

Die Gewinne aus der Veräußerung dieser Beteiligung durch Herrn Bjoerne sen. werden in Deutschland grundsätzlich nicht besteuert.

Sofern es sich bei diesen Gesellschaften im Einzelfall nicht um Gesellschaften i.S.v. Art. 13 Abs. 4 DBA-Kanada (Grundstücksgesellschaften, deren Wert überwiegend auf unbeweglichem Vermögen in Deutschland beruht) handelt, können die Gewinne aus der Veräußerung gemäß Art. 13 Abs. 6 DBA-Kanada von vornherein nur im Ansässigkeitsstaat des Veräußernden (hier Kanada) besteuert werden (vgl. *Wassermeyer*, a.a.O., Art. 13 DBA-Kanada, Rn. 128).

bb) Erbschaftsteuerpflichtig in Deutschland nur bei unbeschränkter Steuerpflicht

Die Beteiligung an der kanadischen Limited unterliegt in Deutschland grundsätzlich nur dann der Erbschaftsteuer, wenn der Erbe bzw. Erwerber hier unbeschränkt steuerpflichtig ist (wie z. B. Peter Bjoerne). Einen Verschonungsabschlag kann er nicht geltend machen, wenn die Gesellschaft ihren Sitz weder in Deutschland noch in der EU noch im EWR hat (vgl. § 13b ErbStG):

Exkurs: Keine erbschaftsteuerliche Begünstigung bei Beteiligung an kanadischer Gesellschaft

Der Ausschluss der weitergehenden erbschaftsteuerlichen Begünstigung für den Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat (d.h. die Verwehrung eines höheren Freibetrages und des Bewertungsabschlags) verstößt nach Auffassung des *Europäischen Gerichtshofs* (EuGH v. 19. Juli 2012, C-31/11, „*Scheunemann*“) nicht gegen EU-Recht. Tangiert werde die im Verhältnis zu Drittstaaten nicht geltende Niederlassungsfreiheit und nicht die Kapitalverkehrsfreiheit. Die Regelung eines Mitgliedstaats (hier die §§ 13a Abs. 4 Nr. 3, 13b Abs. 1 Nr. 3 Erbschaftsteuergesetz), wonach bei der Berechnung der Steuer die Anwen-

derung bestimmter Vergünstigungen auf einen Nachlass in Form der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat ausgeschlossen ist, während diese Vergünstigungen in vergleichbaren Fällen gewährt werden, wenn sich der Sitz der Gesellschaft in einem Mitgliedstaat befindet, berühre vorwiegend die Ausübung der Niederlassungsfreiheit, sofern die genannte Beteiligung es ihrem Inhaber ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Im zugrunde liegenden Fall hatte die in Deutschland wohnende Steuerpflichtige eine 100% Beteiligung an einer kanadischen Kapitalgesellschaft geerbt. Die Steuerpflichtige kann sich somit nicht auf eine EU-Widrigkeit ihrer Besteuerung berufen. Die Kapitalverkehrsfreiheit sei demgegenüber, so der EuGH, nur dann betroffen, wenn die Beteiligung in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgt ist (vgl. EuGH v 19. Juli 2012 - C-31/11, „Scheuermann“).

b) Kanada



aa) Einkommensteuerpflichtig in Kanada

In Kanada sind die Gewinne aus der Beteiligung zunächst einkommensteuerpflichtig, soweit der Anteilseigner in Kanada domiziliert ist.

Für Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner kann Kanada eine Quellensteuer in Höhe von 15% zurückbehalten (Art. 10 DBA-Kanada). In Deutschland wird diese Steuer angerechnet (Art. 23 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-Kanada).

bb) Keine Erbschaftsteuer in Kanada

In Kanada wurde die Erbschaftsteuer – wie erwähnt – abgeschafft. Stattdessen wird eine *Capital Gains Tax* erhoben.

c) Schweiz



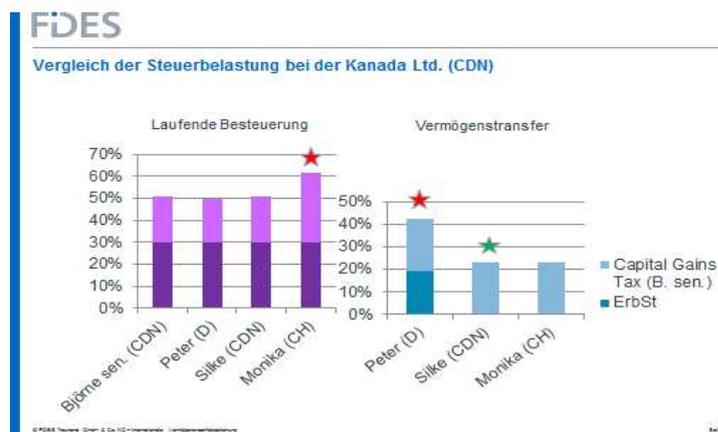
aa) Einkommensteuerpflichtig in der Schweiz nur bei unbeschränkter Steuerpflicht

In der Schweiz ist mit den Gewinnen aus der Beteiligung an der kanadischen Limited im Prinzip nur derjenige steuerpflichtig, der in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist (wie z. B. die Tochter Monika). Im Übrigen gilt dasselbe wie in Deutschland.

bb) Erbschaftsteuerpflichtig in der Schweiz nur bei unbeschränkter Steuerpflicht

Die Beteiligung an der kanadischen Limited unterliegt in der Schweiz grundsätzlich nur dann der Erbschaftsteuer, wenn der Erbe bzw. Erwerber in der Schweiz unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig ist (wie z. B. Tochter Monika). Diese ist als Abkömmling von der Erbschaftsteuer befreit.

d) Vergleich der Steuerbelastung bei der Kanada Ltd. (CDN)



3. Einordnung der Farm in Kanada



a) Deutschland

FDES

Einordnung der kanadischen Farm in Deutschland:

Besteuerung in Deutschland:

Laufend: Keine inländischen Einkünfte des Herrn Bjoerne. In Deutschland steuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur bei unbeschränkter Steuerpflicht des Inhabers. Ggf. Freistellung nach DBA CDN.

Transfer: Kein Inlandsvermögen gemäß § 121 Nr. 1 BewG. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen. Kein Verschonungsabschlag bei Belegenheit in Kanada.

Bjoerne sen. (CDN)

aa) Einkommensteuerpflichtig in Deutschland nur bei unbeschränkter Steuerpflicht

Mit den Gewinnen aus der Farm in Kanada ist in Deutschland im Prinzip nur derjenige steuerpflichtig, der hier unbeschränkt steuerpflichtig ist (wie z. B. Peter Bjoerne).

Nach Art. 6 und Art. 23 des deutsch-kanadischen Doppelbesteuerungsabkommens werden diese Einkünfte allerdings in Deutschland von der Besteuerung freigestellt.

Die Gewinne aus der Veräußerung der Farm werden in Deutschland ebenfalls nicht besteuert.

Gewinne aus der Veräußerung eines in Kanada belegenden Grundstücks können gemäß Art. 13 Abs. 6 DBA-Kanada von vornherein nur dort besteuert werden.

bb) Erbschaftsteuerpflichtig in Deutschland nur bei unbeschränkter Steuerpflicht

Der Erwerb der Farm unterliegt in Deutschland grundsätzlich nur dann der Erbschaftsteuer, wenn der Erbe bzw. Erwerber hier unbeschränkt steuerpflichtig ist (wie z. B. Peter Bjoerne). Einen Verschonungsabschlag kann er nicht geltend machen, wenn die Farm weder in Deutschland, noch in der EU, noch im EWR gelegen ist (vgl. § 13b ErbStG).

b) Kanada

FDES

Einordnung der kanadischen Farm in Deutschland:

Besteuerung in Kanada:

Laufend: Kanadische Einkünfte des Herr Bjoerne.

Transfer: Erbschaftsteuer ist unbekannt. Verzicht auf CGT bei Übertragung an in CDN ansässige Abkömmlinge. Im Falle einer Veräußerung an Dritte, die in Kanada ansässig sind, gilt ein hoher Freibetrag (CDN\$ 750.000,00).

Bjoerne sen. (CDN)

aa) Einkommensteuerpflichtig in Kanada

In Kanada dürfte der Gewinn aus der Farm in vollem Umfang steuerpflichtig sein, weil sie in Kanada belegen ist. Farmbetreiber, die im Ausland domiziliert sind, dürften insoweit beschränkt steuerpflichtig sein.

Im Falle der Veräußerung ist zu bedenken, dass landwirtschaftlich genutztes Vermögen steuerfrei auf Abkömmlinge übertragen werden kann.

Für landwirtschaftliches Vermögen und KMU's besteht darüber hinaus ein Freibetrag von CDN \$ 750.000,00.

bb) Keine Erbschaftsteuer in Kanada

In Kanada wurde die Erbschaftsteuer – wie erwähnt – abgeschafft. Stattdessen wird eine *Capital Gains Tax* erhoben.

c) Schweiz

FDES

Einordnung der kanadischen Farm in der Schweiz

Besteuerung in der Schweiz

Laufend: Keine CH-Einkünfte des Herr Bjoerne. Steuerpflichtige Einkünfte aus Land- und forstwirtschaft nur bei unbeschränkter CH-Steuerpflicht des Inhabers. Ggf. Freistellung nach DBA CH-CDN.

Transfer: Kein CH-Bezug. Keine Steuerpflicht bei Abkömmlingen.

Bjoerne sen. (CDN)



aa) Einkommensteuerpflichtig in der Schweiz nur bei unbeschränkter Steuerpflicht

In der Schweiz ist mit den Gewinnen aus der kanadischen Farm im Prinzip nur derjenige steuerpflichtig, der in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist (wie z. B. die Tochter Monika). Im Übrigen gilt dasselbe wie in Deutschland.

bb) Erbschaftsteuerpflichtig in der Schweiz nur bei unbeschränkter Steuerpflicht

Der Erwerb der Farm unterliegt in der Schweiz grundsätzlich nur dann der Erbschaftsteuer, wenn der Erbe bzw. Erwerber in der Schweiz unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig ist (wie z. B. Tochter Monika).

d) Vergleich der Steuerbelastung bei der Farm (CDN)



4. Einordnung des Grundvermögens in Deutschland



a) Deutschland



aa) In Deutschland einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Sofern aus dem Grundbesitz in Deutschland Einkünfte erzielt werden, unterliegen diese als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Deutschland der Besteuerung.

bb) Deutsche Erbschaftsteuer auf den Vermögensanfall in Form des deutschen Grundbesitzes

Der Erwerb des Grundstücks in Deutschland ist erbschaftsteuerpflichtig. Beschränkt Steuerpflichtige sind steuerpflichtig, weil das Grundstück Inlandsvermögen ist. Die Bewertung erfolgt nach den neuen Bewertungsvorschriften.

b) Kanada

FDES
Einordnung der Beteiligung an der deutschen KG

Besteuerung in Kanada:

Laufend: Steuerpflichtig nur bei unbeschränkter Steuerpflicht des Immobilienbesitzers. Ggf. Anrechnung der in Deutschland gezahlten Steuer.

Transfer: Erbschaftsteuer ist unbekannt. Fiktion einer Veräußerung (*Capital Gains Tax*).

Bjoerne sen. (CDN)

aa) Anrechnung der deutschen Einkommensteuer in Kanada

Soweit der Grundbesitzer in Kanada ansässig ist, wird in Kanada die in Deutschland gezahlte Steuer angerechnet. Dasselbe gilt für die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung des Grundbesitzes.

bb) Kanada erhebt keine Erbschaftsteuer

... Stattdessen erhebt Kanada die *Capital Gains Tax*.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA-Kanada können Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens i.S.v. Art. 6 DBA-Kanada das nicht im Ansässigkeitsstaat des Veräußernden (hier Kanada) belegen ist, im Belegenheitsstaat versteuert werden. Irrelevant ist hierbei, ob der Belegenheitsstaat (hier Deutschland) als abkommensrechtlich Besteuerungsberechtigter von diesem Besteuerungsrecht tatsächlich Gebrauch macht (vgl. *Wassermeyer*, a.a.O., Art. 1 MA-OECD, Rn. 11). Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt durch Anrechnung der in Deutschland gezahlten Steuer von der kanadischen Steuer (vgl. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-Kanada).

c) Schweiz

Einordnung des deutschen Grundvermögens in der Schweiz

Bjoerne sen. (CDN)

Besteuerung in der Schweiz

Laufend: Steuerpflichtig nur bei unbeschränkter Steuerpflicht des Immobilienbesitzers. Ggf. Freistellung der in Deutschland besteuerten Einkünfte.

Transfer: Kein CH-Bezug. Steuerbefreiung der Abkömmlinge.

aa) Einkommensbesteuerung in der Schweiz

Ein schweizerischer Grundbesitzer würde in der Schweiz mit seinen Einkünften aus deutschem Grundbesitz von der Besteuerung freigestellt.

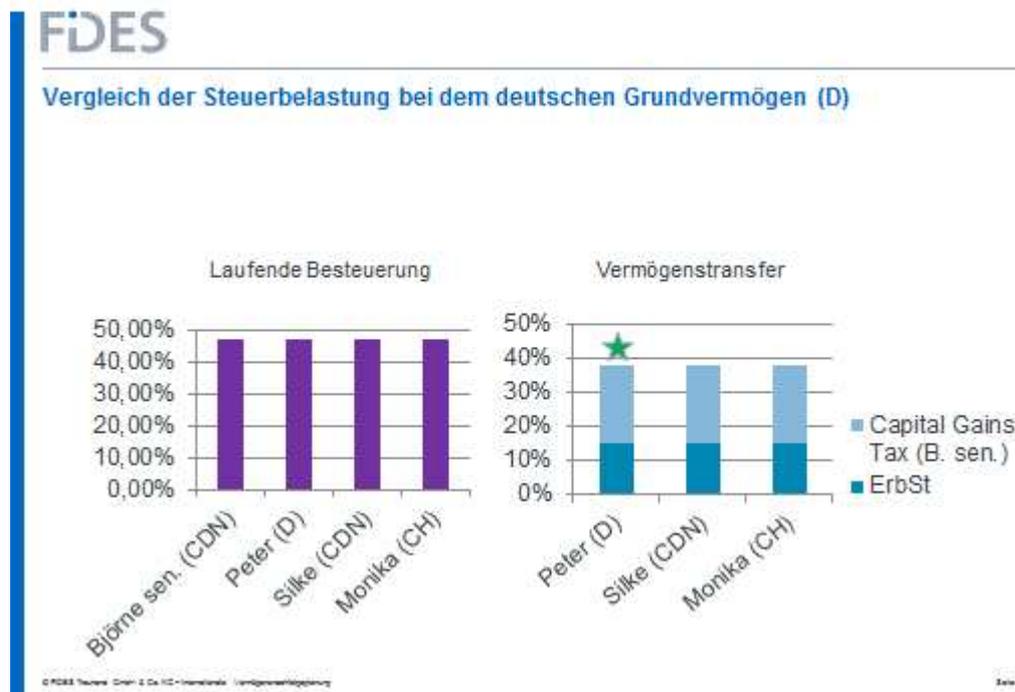
bb) Erbschaftsteuerpflichtig in der Schweiz nur bei unbeschränkter Steuerpflicht

Der Erwerb des Immobilie unterliegt in der Schweiz grundsätzlich nur dann der Erbschaftsteuer, wenn der Erbe bzw. Erwerber in der Schweiz unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig ist (wie z.B. Tochter Monika).

Das deutsch-schweizerische Erbschaftsteuer-Doppelbesteuerungsabkommen ist nicht anwendbar, weil der Erblasser seinen Wohnsitz weder in der Schweiz, noch in Deutschland hat.

Auf die in Deutschland zu zahlende Erbschaftsteuer wird die schweizerische Erbschaftsteuer nicht angerechnet. Jedoch wird die Schweiz wahrscheinlich die deutsche Erbschaftsteuer anrechnen.

d) Vergleich der Steuerbelastung bei dem deutschen Grundvermögen (D)



5. Einordnung des Barvermögens

FDES
Einordnung des Barvermögens

Bjoerne sen.
(CDN)

© FDES Steuer-Check & Co KG - Linz

a) Deutschland

FDES
Einordnung des Barvermögens in Deutschland

Bjoerne sen.
(CDN)

Besteuerung in Deutschland:

Laufend: Evtl. inländischen Einkünfte, sofern z.B. bei inländischen Kreditinstituten oder im Inland gesichert.
Außerdem steuerpflichtige Einkünfte bei unbeschränkter Steuerpflicht.
Besteuerung bei Zinserträgen: 25%.

Transfer: Inlandsvermögen gemäß § 121 Nr. 7 BewG, sofern im Inland gesichert.

© FDES Steuer-Check & Co KG - Linz

aa) In Deutschland ggf. einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen

Unbeschränkt Steuerpflichtige sind insoweit mit ihrem Welteinkommen in Deutschland steuerpflichtig. Beschränkt Steuerpflichtige nur, sofern die Forderungen im Inland gesichert sind.

Vom Inlandsvermögen nicht erfasste Vermögensgegenstände sind insbesondere Bank- oder Sparguthaben bei deutschen Kreditinstituten.

Erweitert beschränkt Steuerpflichtige sind steuerpflichtig bei inländischen Bankguthaben.

Zum erweiterten Inlandsvermögen gehören gem. TZ. 4.1.1.AE AStG:

- Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland sowie
- Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland.

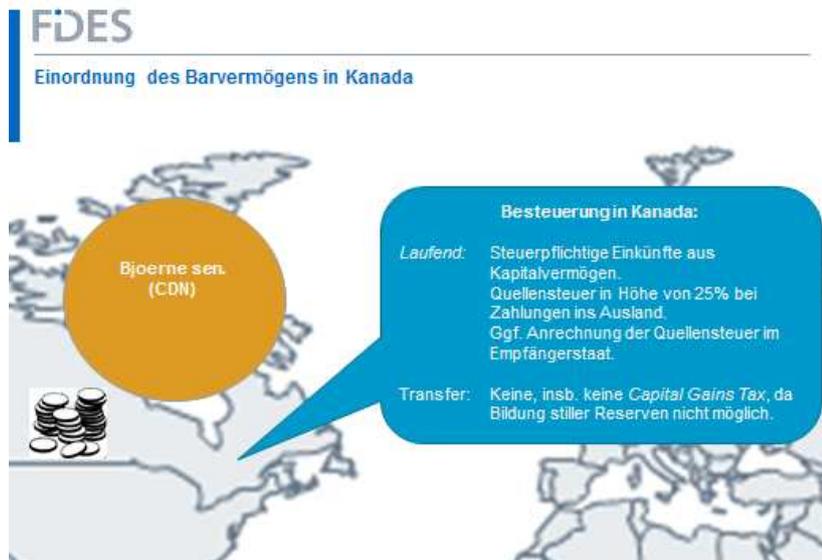
Der Steuersatz beträgt 25 % und hat in der Regel Abgeltungswirkung.

Evtl. kanadische Einkommensteuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet. Dasselbe gilt für die Schweiz.

bb) Erbschaftsteuerpflichtig nur im Fall von sog. Inlandvermögen

Inlandsvermögen gemäß § 121 Nr. 7 BewG, sofern im Inland gesichert,

b) Kanada



aa) Einkommensbesteuerung Kanadas

In Kanada wird bei Zahlungen von Zinsen an in Kanada Ansässige die normale Einkommensteuer erhoben. Bei Zahlungen ins Ausland wird eine Quellensteuer von 25% erhoben.

Bei gleichzeitiger Steuerpflicht in Deutschland erfolgt eine Anrechnung der deutschen Steuer in Kanada.

Das Barvermögen kann steuerfrei übertragen werden, da die Bildung stiller Reserven hier nicht möglich ist.

bb) Keine Erbschaftsteuer oder Capital Gains Tax auf Kapitaltransfer

Keine, insb. keine *Capital Gains Tax*, da Bildung stiller Reserven nicht möglich.

c) Schweiz



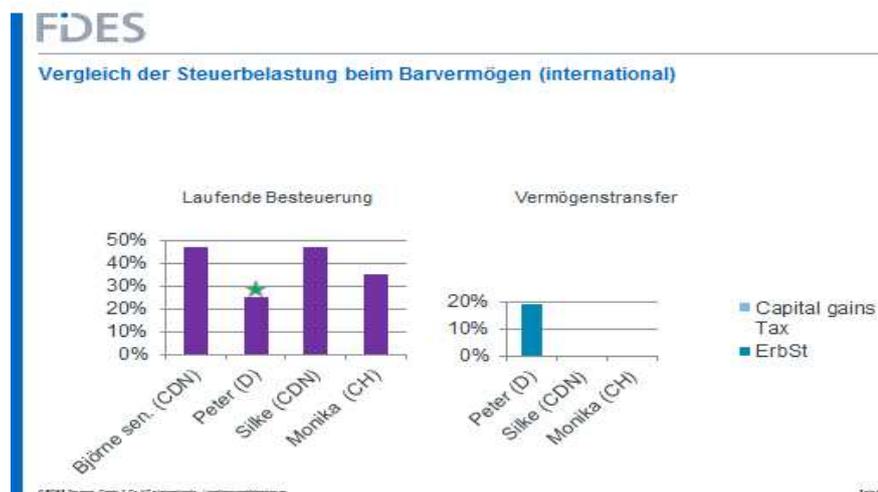
aa) Einkommensbesteuerung in der Schweiz

Die Schweiz erhebt, soweit ersichtlich, die normale Einkommensteuer auf Zinseinkünfte. Bei gleichzeitiger Steuerpflicht in Deutschland erfolgt die Anrechnung der deutschen Einkommensteuer.

bb) Keine Erbschaftsteuer in der Schweiz ohne CH-Bezug

Kein CH-Bezug. Keine Besteuerung der Abkömmlinge.

d) Vergleich der Steuerbelastung beim Barvermögen (international)



V. Gesamtvergleich

FDES

Überblick

Nachlass-gegenstand	Peter (D)	Silke (CDN)	Monika (CH)
Holz KG (D)	★	★	★
Kanada Ltd. (CDN)	★	★	★
Farm (CDN)		★	
Immobilie (D)	★	★	★
Barvermögen (int)	★		

© FDES Thurner Dreh & Co. KG - Handels- / Vermögensberatung

Aus dem Vergleich ergeben sich folgende Schlussfolgerungen:

1. Die Beteiligung an der Holz KG kann aus steuerlicher Sicht an jeden der Kinder übertragen werden, denn in allen Fällen fällt *Capital Gains Tax* aber keine deutsche Erbschaftsteuer an, bei Anwendung der Verschonungsregelung. Ansonsten ist der Erbschaftsteuerfreibetrag bei dem Sohn Peter zu berücksichtigen.
2. Die Anteile an der Kanada Ltd. sollten möglichst an Tochter Silke (CDN) übertragen werden, weil dann nur *Capital Gains Tax* anfällt. Die Übertragung an den Sohn Peter hätte (geringfügige) Vorteile bei der laufenden Besteuerung.
3. Die Farm sollte ebenfalls möglichst an Silke (CDN) übertragen werden, denn dann fällt nicht einmal *Capital Gains Tax* an.

4. Die Immobilien können an jeden der drei Abkömmlinge übertragen werden. Allerdings ist der Erbschaftsteuerfreibetrag bei dem Sohn Peter zu berücksichtigen.
5. Das Barvermögen sollte bei isolierter Betrachtung der Erbschaftsteuerbelastung an Tochter Silke (CDN) oder an Tochter Monika übertragen werden. Aufgrund der niedrigen Besteuerung von Kapitalerträgen in Deutschland ist auf Dauer aber auch die Übertragung auf den Sohn Peter von Vorteil. Ergänzend ist der Erbschaftsteuerfreibetrag bei dem Sohn Peter zu berücksichtigen.

In der Praxis entspricht eine solche Aufteilung aber oft nicht den Interessen und Ambitionen des Erblassers und der Nachkommen.

VI. Optimierungsvorschläge

1. Tochter Monika erhält das Geld im Wege der vorweggenommenen Erbfolge und erwirbt damit die Immobilie.
2. Anschließend wird das Geld auf ein Konto bei der GmbH & Co. KG. eingezahlt (kein Verwaltungsvermögen/vgl. aber geplante Gesetzänderung!).

Exkurs: Geplante Einschränkung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen durch das Jahressteuergesetz 2013 bei der sog. „Cash-Gesellschaft“

Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 vom 6. Juli 2012 sieht einige Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes vor. Auf Initiative des Bundesrats soll nunmehr auch die begünstigte Übertragung von im Betriebsvermögen befindlichem Geldvermögen eingeschränkt werden.

Kernstück des seit dem 1. Januar 2009 geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts ist die weitgehende steuerliche Entlastung der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge. Voraussetzung für die 85%ige oder sogar 100%ige Steuerbefreiung des Betriebsvermögens ist u.a., dass das Betriebsvermögen nicht zu mehr als 50% (bzw. 10%) aus sog. **Verwaltungsvermögen** besteht. Damit soll erreicht werden, dass nur sog. **„Produktivvermögen“** begünstigt wird. Hierzu gehören bislang z.B. auch Bankguthaben, Festgelder und Forderungen. Nach der aktuellen Gesetzeslage kann also privates Geldvermögen nach Umwandlung in Betriebsvermögen begünstigt übertragen werden. Dieses als **„Cash-GmbH & Co. KG“** oder **„Cash-GmbH“** ausgestaltete steuerliche Optimierungsmodell hat bereits der BFH in seinem Beschluss vom 05.10.2011 (II R 9/11) für verfassungsrechtlich zweifelhaft angesehen (vgl. dazu FIDES Information 1/2012).

Nach dem vorliegenden Gesetzesentwurf sollen nunmehr auch **Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bankguthaben und andere Forderungen** zum **Verwaltungsvermögen** gehören, soweit deren Wert insgesamt 10% des Unternehmenswertes übersteigt. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen stellen dagegen weiterhin begünstigtes Betriebsvermögen dar. Danach wäre eine GmbH & Co. KG oder eine GmbH zukünftig nicht mehr erbschaft- und schenkungsteuerlich begünstigt, wenn das Betriebsvermögen z.B. zu mehr als 50% aus Geldvermögen besteht, weil dann die schädliche **Verwaltungsvermögensquote** von 50% überschritten wird.

Derzeit ist davon auszugehen, dass die vorgenannte Neuregelung von Bundestag und Bundesrat verabschiedet wird. Sie soll bereits auf Erwerbe anwendbar sein, für die die Steuer nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestages entsteht. Nach dem derzeitigen Zeitplan soll die Neuregelung für Unternehmensnachfolgen voraussichtlich ab dem 27. Oktober 2012 gelten.

Für Steuerpflichtige, die entsprechende Gestaltungsmaßnahmen bei der Übertragung von Geldvermögen erwägen oder die zeitnah Unternehmensvermögen über-

tragen möchten, das hohe Geld- oder Darlehensforderungen enthält, besteht **kurzfristig** Handlungsbedarf.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit



Ralf A. Lüdeke

**Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht**

**FIDES Treuhand GmbH & Co. KG
Am Kaiserkai 60
D-20457 Hamburg
E-Mail: r.luedeke@fides-treuhand.de
Telefon: +49-(0) 40-236310
Fax: +49-(0) 40-23631200
Mobil: +49-(0) 162-2338227**