

Inhaltsübersicht

1. Kapitel: Auslandsimmobilien im Erbfall als steuerliches Problem	1
A. Auslandsimmobilien im Erbfall	1
B. Auslandsimmobilien, Erbfall und die steuerlichen Folgen.....	4
C. Steuerliche Belastung und steuerliche Optimierung.....	7
2. Kapitel: Auslandsimmobilien im Erbfall – Steuerliche Belastungen	9
A. Steuerliche Belastung im Inland	9
B. Steuerliche Belastung im Ausland	18
C. Doppelbesteuerung als „Bedrohung“ für die Auslandsimmobilie.....	32
3. Kapitel: Analyse der steuerlichen Belastung im Erbfall	47
A. Einleitung	47
B. Belastungsanalyse von Durchschnittsimmobilien	51
C. Belastungsanalyse von Luxusimmobilien.....	97
4. Kapitel: Auslandsimmobilien – Steuerliche Optimierung für den Erbfall	133
A. Einleitung	133
B. Erbschaftsteuerliche Optimierungsmöglichkeiten im Einzelnen.....	139
C. Fazit.....	188
Anhang	191
A. Spanien.....	191
B. Italien.....	208
C. USA (unter besonderer Berücksichtigung des Bundesstaates Florida)	213

Inhaltsverzeichnis

1. Kapitel: Auslandsimmobilien im Erbfall als steuerliches Problem	1
A. Auslandsimmobilien im Erbfall	1
I. Umfang des von Steuerinländern gehaltenen Auslandsgrundbesitzes.....	1
II. Übertragung auf die nachfolgende Generation	2
III. Steuerliche Fragen des internationalen Erbfalls.....	2
B. Auslandsimmobilien, Erbfall und die steuerlichen Folgen.....	4
I. Private Auslandsimmobilien – Abgrenzung des Besteuerungsgegenstands.....	4
II. Erbfall – Bestimmung der Besteuerungssituation.....	5
III. Übertragung einer Auslandsimmobilie zwischen Steuerinländern	6
C. Steuerliche Belastung und steuerliche Optimierung.....	7
I. Steuerliche Belastung im Erbfall	7
II. Steuerliche Optimierung für den Erbfall	8
2. Kapitel: Auslandsimmobilien im Erbfall – Steuerliche Belastungen	9
A. Steuerliche Belastung im Inland	9
I. Anwendungsbereich des deutschen (Internationalen) Erbschaftsteuerrechts	10
1. Zum Begriff des internationalen Erbschaftsteuerrechts	10
2. Steuerpflichtiger Vorgang: Erwerb von Todes wegen	11
3. Das Universalitätsprinzip der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht.....	12
II. Ausländischer Grundbesitz in der Bemessungsgrundlage	12
1. Bewertung von ausländischem Grundvermögen.....	13
2. Abziehbare Belastungen.....	15
III. Steuerbefreiungen, Freibeträge und Steuertarif	16
IV. Fazit: Steuerliche Belastung einer Auslandsimmobilie im Inland.....	17
B. Steuerliche Belastung im Ausland	18
I. Völkerrechtliche Grenzen der internationalen Erbschaftsbesteuerung.....	18
II. Grundzüge ausländischer Erbschaftsteuerordnungen	19
1. Ausländische Erbschaftsteuersysteme.....	20
a) Verzicht auf Besteuerung von Erbschaften	20
b) Erbschaftsteuerliche Systeme.....	20
α) Nachlasssteuern.....	21
β) Erbanfallsteuern	21
2. Anknüpfungspunkte der Erbschaftsteuern	22

a) Subjektive Anknüpfungspunkte	23
b) Objektive Anknüpfungspunkte	24
3. Erbschaftsteuerpflicht im Ausland	25
4. Bewertungsgrundsätze	26
5. Schuldenabzug	27
6. Besteuerungsmodalitäten	27
III. Übrige Steuern aus Anlass der Eigentumsübertragung von Todes wegen	29
1. Wertzuwachssteuer	29
2. Registergebühren	30
IV. Fazit: Steuerliche Belastung einer Auslandsimmobilie im Belegenheitsland	31
C. Doppelbesteuerung als „Bedrohung“ für die Auslandsimmobilie	32
I. Doppelbesteuerung als Folge der steuerlichen Belastungen im In- und Ausland	32
II. Begriff der Doppelbesteuerung	32
III. Ursache der Doppelbesteuerung	34
IV. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	35
1. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im ErbStG	35
a) Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer (§ 21 ErbStG)	35
b) Freistellungsmethode, § 19 Abs. 2 ErbStG	39
2. Doppelbesteuerungsabkommen	40
a) Die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossen ErbSt-DBA	40
b) Übersicht über den Inhalt der von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen erbschaftsteuerlichen DBA	42
c) Grundsätzliches zu den erbschaftsteuerlichen DBA	43
V. Fazit	44
3. Kapitel: Analyse der steuerlichen Belastung im Erbfall	47
A. Einleitung	47
I. Erbschaftsteuerlicher Outbound-Fall	47
II. Grundvermögen im Ausland	47
III. Erwerber	48
IV. Länderauswahl	48
V. Steuerliche Belastungsmomente im In- und Ausland	49
B. Belastungsanalyse von Durchschnittsimmobilien	51
I. Vorstellung der Modellkonstellationen	51
II. Vorgehensweise	51
III. Belastung mit deutscher Erbschaftsteuer	52

a) Erbe: Ehegatte	53
b) Erbe: Kind	54
c) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	54
d) Erbe: Dritter (ohne verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser).....	54
IV. Belastung mit ausländischen Steuern.....	55
1. Belastung im deutsch-spanischen Erbfall.....	55
a) Belastung mit spanischer Erbschaftsteuer.....	55
α) Erbe: Ehegatte.....	55
β) Erbe: Kind.....	56
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	56
δ) Dritter (ohne verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser)	56
b) Belastung mit kommunaler Wertzuwachssteuer	56
c) Gesamterbschaftsteuerbelastung im deutsch-spanischen Erbfall.....	57
α) Erbe: Ehegatte.....	58
β) Erbe: Kind.....	59
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	60
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser).....	61
d) Auswertung	62
α) Belastung mit spanischer Erbschaftsteuer	62
β) Belastung im deutsch-spanischen Erbfall	63
(1) Ehegatte	63
(2) Kind	63
(3) Zwei Kinder	64
(4) Dritter (ohne verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser)	64
γ) Zusätzliche Belastung	65
2. Belastung im deutsch-italienischen Erbfall.....	66
a) Belastung mit italienischer Erbschaftsteuer	66
α) Erbe: Ehegatte.....	66
β) Erbe: Kind.....	66
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	66
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser).....	67
b) Belastung mit Hypothekar- und Katastersteuer	67
c) Gesamtsteuerbelastung in Italien	68
α) Erbe: Ehegatte.....	68
β) Erbe: Kind.....	68
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	68

δ) Dritter (ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser)	69
d) Gesamtsteuerbelastung im deutsch-italienischen Erbfall	69
α) Erbe: Ehegatte	71
β) Erbe: Kind	72
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder)	73
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser)	74
e) Auswertung	75
3. Belastung im deutsch-US-amerikanischen Erbfall	76
a) Belastung mit US-amerikanischer Bundeserbschaftsteuer (Nachlasssteuer) ...	76
α) Ohne Anwendung des DBA	76
β) Unter Berücksichtigung des DBA	77
b) Effektive Belastung im deutsch-US-amerikanischen Erbfall	79
α) Erbe: Ehegatte	81
β) Erbe: Kind	82
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder)	83
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser)	84
c) Auswertung	85
α) Belastung mit US-amerikanischer Nachlasssteuer	85
β) Belastung im deutsch-US-amerikanischen Erbfall	85
d) Exkurs: Umrechnung ausländischer Steuern	86
V. Ergebnisse	87
1. Gegenüberstellung der Belastung einer Durchschnittsimmobilie mit Erbschaftsteuer	87
a) Ferienwohnung (Wert 152.000 €)	87
α) Erbe: Ehegatte	88
β) Erbe: Kind	88
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder)	89
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser)	89
b) Ferienhaus (Wert 339.000 €)	90
α) Erbe: Ehegatte	90
β) Erbe: Kind	90
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder)	91
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser)	91
2. Erläuterungen zur Belastung einer Durchschnittsimmobilie	92
a) Durchschnittliche Ferienwohnung	93
α) Erwerb durch den Ehegatten des Erblasser	93

β) Erwerb durch ein Kind bzw. zwei Kinder des Erblassers.....	93
γ) Erwerb durch einen Dritten ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser.....	94
b) Durchschnittliches Ferienhaus	94
α) Erwerb durch den Ehegatten	94
β) Erwerb durch ein Kind bzw. zwei Kinder des Erblassers.....	95
γ) Erwerb durch einen Dritten ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser.....	95
3. Fazit.....	96
C. Belastungsanalyse von Luxusimmobilien.....	97
I. Vorstellung der Modellkonstellationen.....	97
II. Vorgehensweise	98
III. Belastung mit deutscher Erbschaftsteuer	98
1. Erbe: Ehegatte	98
2. Erbe: Kind	99
3. Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	99
4. Erbe: Dritter (ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser)	99
IV. Belastung mit ausländischen Steuern.....	100
1. Belastung im deutsch-spanischen Erbfall.....	100
a) Belastung mit spanischer Erbschaftsteuer	100
α) Erbe: Ehegatte	100
β) Erbe: Kind.....	100
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	100
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser).....	101
b) Belastung mit kommunaler Wertzuwachssteuer	101
c) Gesamterbschaftsteuerbelastung im deutsch-spanischen Erbfall.....	102
α) Erbe: Ehegatte	102
β) Erbe: Kind.....	103
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	104
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser).....	105
d) Auswertung	106
α) Belastung mit spanischer Erbschaftsteuer	106
β) Belastung im deutsch-spanischen Erbfall	106
(1) Erwerb durch nahe Angehörige (Ehegatten und Kinder)	106
(2) Erwerb durch einen Dritten (ohne verwandschaftliche Beziehung zum Erblasser)	107
γ) Zusätzliche Belastung	108

2. Belastung im deutsch-italienischen Erbfall.....	109
a) Belastung in Italien.....	109
α) Erbe: Ehegatte.....	109
β) Erbe: Kind.....	109
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	109
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser).....	110
b) Gesamtbelastung im deutsch-italienischen Erbfall	111
α) Erbe: Ehegatte.....	111
β) Erbe: Kind.....	112
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	113
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser).....	114
c) Auswertung	115
3. Belastung mit deutsch-US-amerikanischer Erbfall	116
a) Belastung mit US-amerikanischer Erbschaftsteuer (Nachlasssteuer)	116
α) Erbe: Ehegatte.....	116
β) übrige Erwerber	116
b) Effektive Belastung im deutsch-US-amerikanischen Erbfall.....	117
α) Erbe: Ehegatte.....	117
β) Erbe: Kind.....	118
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	119
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser).....	120
c) Auswertung	121
α) Belastung mit US-amerikanischer Nachlasssteuer	121
β) Belastung im deutsch-US-amerikanischen Erbfall	121
(1) Ehegatte	122
(2) Erwerb durch ein bzw. zwei Kinder des Erblassers.....	123
(3) Dritte	123
V. Ergebnisse	124
1. Gegenüberstellung der erbschaftsteuerlichen Belastungen einer Luxusimmobilie.....	124
a) Gesamtnachlassvolumen von 10 Mio. €	125
α) Erbe: Ehegatte.....	125
β) Erbe: Kind.....	125
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	126
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser).....	126
b) Gesamtnachlassvolumen von 25 Mio. €	127

α) Erbe: Ehegatte.....	127
β) Erbe: Kind.....	127
γ) Erbe: zwei Kinder (Gesamtbelastung für beide Kinder).....	128
δ) Erbe: Dritter (ohne verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser).....	128
2. Erläuterung der Belastung einer Luxusimmobilie.....	129
3. Fazit.....	131
4. Kapitel: Auslandsimmobilien – Steuerliche Optimierung für den Erbfall	131
A. Einleitung	132
I. Erbschaftsteuerliche Optimierung als Ergebnis von Steuerplanung und Steuergestaltung	133
II. Ziele der (internationalen) Erbschaftsteueroptimierung	135
III. Legitimität einer erbschaftsteuerlichen Optimierung	136
III. Überblick über die einzelnen Instrumente zur Reduzierung der Erbschaftsteuer....	137
B. Erbschaftsteuerliche Optimierungsmöglichkeiten im Einzelnen.....	139
I. Erbschaftsteuerliche Erwerbsplanung im Rahmen einer internationalen Erbschaftsteueroptimierung (Erbschaftsteuerplanung).....	140
1. Wahl des Belegenheitsortes der Immobilie.....	140
a) Erbschaftsteuerniveau und die hieraus resultierende Belastung im Erbfall... 141	
b) Sicherstellung eines Doppelbesteuerungsausgleichs – Anrechnung nach § 21 ErbStG	142
α) Entsprechungsklausel in § 21 ErbStG.....	142
β) Auslandsimmobilien als Auslandsvermögen i.S.d. § 21 ErbStG.....	143
γ) Verfahrensrechtliche Sicherstellung der Anrechenbarkeit nach § 21 ErbStG.....	144
c) Nutzung von Besteuerungsvorteilen aus DBA	144
2. Erwerbsmodalitäten.....	145
a) Art der Finanzierung der Auslandsimmobilie und Schuldenabzug im Erbfall	146
α) Schuldenabzug in Deutschland im Rahmen unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht	146
β) Schuldenabzug im Ausland im Rahmen beschränkter Erbschaftsteuerpflicht	147
(1) Schuldenabzugsverbot im Ausland – Eigenkapitalfinanzierung	147
(2) Individueller Schuldenabzug im Ausland – Fremdkapitalfinanzierung.....	148
(3) Besonderheiten bei Anwendbarkeit eines Doppelbesteuerungsabkommens	149

b) Erwerb durch die künftigen Erben mit geschenkten Mitteln (vorweggenommene Erbfolge).....	150
c) Erwerbs splitting	152
d) Erwerb der Auslandsimmobilie über eine „Holding“-Gesellschaft	153
II. Erbschaftsteuerliche Erbfolgegestaltung im Rahmen einer internationalen Erbschaftsteueroptimierung (Erbschaftsteuergestaltung)	153
1. Räumliche Optimierung: Wohnsitzverlagerung	154
a) Funktionsweise.....	154
α) Phase 1: Einfache unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland.....	155
β) Phase 2: Erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland.....	159
γ) Phase 3: Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland.....	160
δ) Phase 4: Einfache beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland	161
ε) Phase 5: Ausschließliche Erbschaftsteuerpflicht im Ausland.....	162
b) Wahl des Zuzugslandes	163
c) Fazit.....	163
2. Personelle Optimierung.....	164
a) Aufgabe der Staatsangehörigkeit	164
α) Aufgabe der Staatsangehörigkeit in Wegzugsfällen	164
(1) Staatsangehörigkeit bei erweiterter unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht	164
(2) Staatsangehörigkeit bei erweiterter beschränkter Erbschaftsteuerpflicht	165
(3) Verlust der deutschen Staatsangehörigkeit	165
β) Doppelte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht aufgrund ausländischer Staatsangehörigkeit	166
b) Familien- bzw. statusrechtliche Veränderungen – Eheschließung und Adoption	166
α) Adoption	167
β) Eheschließung.....	168
3. Zeitliche Optimierung	168
a) Besonderheiten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge.....	169
b) Sukzessive Übertragung zu Lebzeiten	170
c) Exkurs: Anrechnungsproblem im Rahmen des § 21 ErbStG.....	171
d) „Kettenschenkung“.....	172
e) Berücksichtigung der Wertentwicklung.....	173
f) Verhinderung von Unsicherheiten aufgrund möglicher Rechtsänderungen ..	174

4. Sachliche Optimierung/Umqualifizierung	174
a) Veräußerung der Auslandsimmobilie vor dem Erbgang.....	174
b) Veräußerung in Kombination mit einer „Rückmietung“, einem Vorkaufsrecht, einer Option auf Rückkauf oder einer Rückkaufverpflichtung.....	175
c) Einbringung der Auslandsimmobilie in eine Kapital- oder Personengesellschaft.....	176
α) Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	178
(1) Inländische Kapitalgesellschaft	178
(2) Ausländische Kapitalgesellschaft	179
β) Einbringung in eine Personengesellschaft	180
(1) Inländische Personengesellschaft	180
(2) Ausländische Personengesellschaft	181
γ) Fazit.....	181
5. Post-mortem-Ausübung einer transmortalen Verkaufsvollmacht.....	181
6. Nutzung bzw. Vermeidung von Besonderheiten in der ausländischen Erbschaftsteuerordnung.....	183
7. Vermeidung besonderer Doppelbesteuerungssituationen	185
C. Fazit.....	188
Anhang	191
A. Spanien	191
I. Das spanische Erbschaftsteuersystem	191
1. Nationales Erbschaftsteuerrecht	191
a) Allgemeines.....	191
b) Räumlicher Anwendungsbereich	191
c) Steuersubjekte	192
d) Steuergegenstand.....	193
e) Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht.....	193
f) Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht.....	194
g) Bemessungsgrundlage und Schuldenabzug	194
h) Bewertung, insbesondere von Immobilien.....	195
i) Hinzuzurechnende Vermögensgegenstände.....	196
j) Persönliche Freibeträge (reducciones)	196
α) Übersicht über die Freibeträge.....	197
β) Exkurs: Besonderer Freibetrag für Immobilien bei Erwerb der ständigen Wohnung („Vivienda habitual“) des Erblassers	198
k) Steuertarif und Erhöhung der Steuerquote	199

a) Übersicht über den Steuertarif	199
b) Korrekturkoeffizient	200
l) Übersicht: Berechnung der spanischen Erbschaftsteuer	202
2. Internationales Erbschaftsteuerrecht Spaniens	202
a) Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	202
b) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	203
3. Besonderheiten im Rahmen von Schenkungen	203
II. Die kommunale Wertzuwachssteuer	204
1. Wesen der kommunalen Wertzuwachssteuer	204
2. Vergleichbarkeit im Rahmen von § 21 ErbStG	205
B. Italien	208
I. Erbschaftsteuer	208
1. Allgemeines	208
2. Erbschaftsteuerpflicht	208
3. Bewertung	209
4. Schuldenabzug	210
5. Persönliche Befreiungen und Steuertarif	210
6. Anrechnungsregelung	210
II. Hypothekar- und Katastersteuer für Immobilien	211
III. Steuerliche Belastung bei Erwerb einer Immobilie von Todes wegen	211
C. USA (unter besonderer Berücksichtigung des Bundesstaates Florida)	213
I. Das US-amerikanische Erbschaftsteuersystem	213
1. Allgemeines	213
2. Die „Federal Estate Tax“	214
a) Erbschaftsteuerpflicht	214
a) Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht	214
b) Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht	216
γ) Erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (im Falle der „Expatriation to avoid tax“)	216
b) Steuerschuldner	216
c) Bewertungsmaßstab	217
d) Schuldenabzug	217
e) Freibeträge	217
f) Steuertarif	218
g) Übersicht zur Berechnung der US-Nachlasssteuerschuld bei unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht	219

h) Aktuelle Rechtsentwicklung	220
α) Der “Economic Growth and Tax Relief.Reconciliation Act”, 2001	220
β) Der „Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act“, 2010	221
3. Die Generation-Skipping Tax	221
4. Schenkungsteuer (Federal Gift Tax)	222
II. Internationales „ErbSchaftsteuerrecht“ der USA	224
1. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	224
2. Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	224
a) Sachlicher Anwendungsbereich	224
b) Überblick über den Inhalt des ErbSt-DBA USA	225
c) Persönlicher Abkommensschutz und Zuteilung des Besteuerungsrechts	226
d) Systematik zum ErbSt-DBA-USA	227
e) Vergünstigen nach Art. 10 Abs. 4 bis 6	229
α) Vergünstigung für Ehegatten nach Art. 10 Abs. 4	229
β) Vergünstigung nach Art. 10 Abs. 5	230
γ) Vergünstigung für Ehegatten nach Art. 10 Abs. 6	230
III. Die „Florida Estate Tax“	233