

# Unentgeltliche Vermögensübertragungen von Steuerinländern in Kalifornien

## Besonderheiten und Fallstricke im internationalen Schenkungs- und Erbschaftsteuerrecht

Stefan Winheller\*

### Fakt: Vermögen in den USA

In der Praxis kommt es immer häufiger vor, dass deutsche Mandanten auch im Ausland Vermögenswerte besitzen, die im Rahmen einer schenkungs- und erbschaftsteuerlichen Beratung zu berücksichtigen sind.

In den USA und speziell in Kalifornien stehen für viele Deutsche z. B. Immobilien hoch im Kurs. Zum Teil, um sich dort im Alter zur Ruhe zu setzen, zum Teil, um an Grundstücksspekulationen im Hinblick auf die seit vielen Jahren stetig steigenden Preise insbesondere in der „Bay Area“ rund um San Francisco teilzuhaben. Aktienbeteiligungen an US-Unternehmen sind eine weitere sehr beliebte Vermögensanlage – nicht zuletzt wegen des derzeit schwächeren US-Dollars. Werden solche Vermögensanlagen erworben, stellen sich automatisch internationale steuerrechtliche Fragen, die von der kalifornischen Vermögensteuer, über die Bundes- und kalifornische Ertragsteuer bis hin zur US-Nachlass- und Schenkungsteuer reichen und günstigstenfalls bereits vor Erwerb der Anlage geprüft werden sollten.

Der vorliegende Beitrag konzentriert sich anhand eines Beispiels auf die grundlegenden schenkungs- und erbschaftsteuerlichen Fragen, die sich im Zusammenhang mit unentgeltlichen Vermögensübertragungen in Kalifornien durch Deutsche stellen. Auf detaillierte Steuerberechnungen wird dabei bewusst verzichtet.

### Der Ausgangsfall

Rentner R und seine Ehefrau E, beide deutsche Staatsangehörige, haben vor drei Jahren eine Immobilie in Kalifornien erworben, wo sie sich seitdem ohne Visum für knapp drei Monate im Jahr aufhalten. Den Rest des Jahres verbringen sie in ihrer Wohnung in Deutschland. Ihre beiden erwachsenen Kinder, ebenfalls beide deutsche Staatsangehörige, haben ihren Wohnsitz in Deutschland. R und E beabsichtigen, die kalifornische Immobilie ihren Kindern im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu schenken.

### Steuerbarkeit der Vermögensübertragung in Deutschland

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG ist die Schenkung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, da R und E eine Wohnung in Deutschland unterhalten, die ihnen jederzeit als Bleibe zur Verfügung steht und von ihnen auch als solche bestimmt ist. Sie haben damit einen deutschen Wohnsitz und sind – wie ihre Kinder auch – Inländer.

### Steuerbarkeit der Vermögensübertragung in den USA

Ist der Steuerpflichtige Staatsangehöriger der USA (citizen) oder ist er in den USA ansässig (resident), erfasst die Schenkungsteuer (gift tax) die Übertragung allen unbeweglichen und beweglichen Vermögens (real and personal property) – unabhängig von dessen Belegenheitsort. Schenkungen von unbeweglichem und beweglichem, nicht immateriellem, Vermögen durch Nicht-US-Staatsbürger und Personen, die in den USA nicht ansässig sind, sind gemäß §§ 2501(a)(1), 2511(a) Internal Revenue Code (IRC) dann schenkungsteuerpflichtig, wenn das übertragene Vermögen – so wie hier – in den USA belegen ist. Die Frage, ob R und E US-Staatsbürger oder in den USA ansässig sind, kann daher zunächst dahinstehen. Die Vermögensübertragung ist unabhängig hiervon im Belegenheitsstaat USA steuerbar.

Neben der Bundesschenkungssteuer wird von Kalifornien keine eigene Schenkungssteuer erhoben.

### Hinweis

Die maximalen US-Schenkungssteuersätze sinken von 47 v. H. (2005) über 46 v. H. (2006) und 45 v. H. (2007 bis 2009) auf 35 v. H. ab 2010. In den USA steuerbare Schenkungen sollten daher, soweit möglich, aufgeschoben werden. Der seit 2002 geltende Freibetrag auf die Gesamtheit aller Schenkungen zu Lebzeiten (lifetime gift tax exemption) in Höhe von 1 000 000 US\$ kann nur von US-Staatsbürgern oder in den USA ansässigen Personen gel-

\* Stefan Winheller ist Rechtsanwalt in Ettlingen.

tend gemacht werden. Für jeden Schenker gilt jedoch ein jährlicher Freibetrag pro Schenkungsempfänger in Höhe von 11 000 US\$.

Ab 2011 bedarf die Senkung der Steuersätze allerdings eines erneuten Tätigwerdens des Gesetzgebers, da ansonsten aufgrund einer sog. Sunset-Regelung die günstigeren Sätze wegfallen und wieder die ehemaligen Schenkungssteuersätze aus dem Jahr 2001 von maximal 55 v. H. Anwendung finden werden. Ob der Gesetzgeber an den gesenkten Steuersätzen festhalten wird, ist völlig ungewiss und hängt maßgeblich von zukünftigen politischen und wirtschaftlichen Entwicklungen in den USA ab – insbesondere auch vom Ausgang der nächsten Präsidentschaftswahl im Jahr 2009.

## DBA Deutschland-USA

Die drohende Doppelbesteuerung zu mildern, hilft das DBA für den Bereich der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern.

Für die Bestimmung, welchem Land das unbeschränkte Besteuerungsrecht zukommt, ist zu klären, ob R und E neben ihrem DBA-Wohnsitz in Deutschland (vgl. Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA) einen solchen auch in den USA haben. Voraussetzung hierfür ist, dass sie entweder Staatsangehörige der USA oder in den USA ansässig sind (vgl. Art. 4 Abs. 1 Buchst. a DBA).

## US-Staatsangehörigkeit

Die US-Staatsbürgerschaft kann nur durch Geburt oder durch Einbürgerung erworben werden. Eine Einbürgerung setzt unter anderem eine – nur unter strengen Voraussetzungen erhältliche – dauernde Aufenthaltsgenehmigung (permanent residency, sog. Green Card) sowie einen Aufenthalt in den USA von mindestens 5 Jahren voraus.

Aufgrund der eindeutigen Regelungen ist es regelmäßig sehr einfach zu bestimmen, ob eine Person die US-Staatsbürgerschaft besitzt oder nicht. R und E sind danach keine US-Staatsbürger. Solange sie nicht im Besitz einer Green Card sind, wird eine Einbürgerung auch in Zukunft nicht in Betracht kommen.

## Ansässigkeit in den USA

Um in den USA nach dortigem Rechtsverständnis ansässig zu sein, bedarf es eines US-Wohnsitzes (domicile). Einen solchen hat die Person an dem Ort, an dem sie – wenn auch nur für kurze Zeit – in der Absicht lebt, dort auf unbestimmte Zeit zu bleiben. In der Regel liegt der Wohnsitz an dem Ort, an dem die Person eine Wohnung unterhält, d. h. ihren Lebensmittelpunkt

hat. Die Absicht, am gewählten Ort zu verbleiben, muss sich anhand objektiver Kriterien bestimmen lassen. Dazu zählen unter anderem:

- Dauer des Aufenthalts und Häufigkeit sowie Grund der Reise in die USA,
- Dauer und Grund der Abwesenheit von den USA,
- eigene Auskünfte der Person, vor allem gegenüber der Einreisebehörde,
- Größe und Standard der Wohnung in den USA,
- Miet- oder Eigentumswohnung,
- Aufenthalt der übrigen Familienmitglieder,
- Ort der persönlichen Gegenstände (Kleidung etc.) des Steuerpflichtigen,
- Teilhabe an kommunalen und sozialen Aktivitäten,
- Mitgliedschaft in örtlichen Vereinen,
- Telefonbucheintrag in den USA,
- Besitz eines US-Führerscheins,
- Zulassung eines Pkw in den USA,
- Bankkonto und Depot bei einer US-Bank,
- bereits vorhandenes Rückflugticket.

Auch die Art des Visums, mit dem sich der Steuerpflichtige in den USA aufhält, ist zu berücksichtigen. Die USA stellen sowohl Einwanderungs- als auch Nicht-Einwanderungsvisa aus (immigrant and nonimmigrant visas). Für deutsche Staatsbürger besteht außerdem unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, im Rahmen des sog. „Visa Waiver Program“ bis zu 90 Tage ohne Visum in die USA zu reisen.

Obwohl Reisen in die USA nach dem Visa Waiver Program oder aufgrund von Nicht-Einwanderungsvisa zeitlich befristet sind, ist dem Steuerpflichtigen damit nicht automatisch die Absicht abzusprechen, auf unbestimmte Zeit in den USA bleiben zu wollen. Die zeitliche Befristung ist lediglich eines von mehreren Indizien, das im Rahmen der Beurteilung der Absicht heranzuziehen ist. Die Ausstellung eines Einwanderungsvisums bzw. einer Green Card ist demgegenüber ein starkes Indiz für die Absicht des Steuerzahlers, sich auf unbestimmte Zeit in den USA aufhalten zu wollen.

### Hinweis

Im Gegensatz zum US-Einkommensteuerrecht genügt für Zwecke der US-Schenkungs- und Nachlasssteuer allein der Besitz einer Green Card nicht zur Begründung der Ansässigkeit in den USA.

Die alljährliche Rückkehr in die USA sowie die zu vermutende Teilhabe an kommunalen Veranstaltungen spricht für die Absicht von R und E, sich in den USA längerfristig aufhalten zu wollen. Trotzdem ergibt eine

Abwägung aller Umstände, dass sich der Lebensmittelpunkt von R und E nicht in den USA, sondern weiterhin in Deutschland befindet. Dafür spricht insbesondere, dass sich R und E nur drei Monate und darüber hinaus ohne Visum in den USA aufhalten. Sie werden ferner im Besitz eines vom Visa Waiver Program geforderten Rückflugtickets sein. Die Wohnung in den USA stellt damit nicht mehr als ein Feriendomizil dar und genügt nicht den Anforderungen an einen US-Wohnsitz.

### Hinweis

Es liegt am Steuerpflichtigen und seiner persönlichen Gestaltung des USA-Aufenthalts, ob er für Zwecke der Nachlass- und Schenkungsteuer einen Wohnsitz in den USA begründet und damit in den Vereinigten Staaten unbeschränkt steuerpflichtig ist und dort einen DBA-Wohnsitz hat. Bei der Planung des Auslandsaufenthalts ist eine gründliche Abwägung der genannten Kriterien angeraten; die einzelnen Punkte sollten durch Nachweise belegt werden können.

## Ergebnis: Besteuerung in Deutschland

R und E sind weder US-Staatsbürger noch in den USA ansässig und haben damit keinen DBA-Wohnsitz in den USA.

Allein Deutschland kommt somit gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA das umfassende Besteuerungsrecht zu. Die in den USA gemäß Art. 5 DBA gezahlte Steuer auf die Übertragung der Immobilie wird im Wege der zu beantragenden Anrechnung auf die deutsche Steuer nach Art. 11 Abs. 3 Buchst. a DBA berücksichtigt.

### Hinweis

Art. 11 Abs. 6 DBA sieht allerdings eine Deckelung der Anrechnung vor. Da die Steuersätze in Deutschland regelmäßig niedriger sind als in den USA – insbesondere bei Schenkungen im Rahmen der Steuerklasse I – und in der Regel großzügigere Freibeträge greifen, kann die in den USA anfallende Steuer meist nicht vollständig angerechnet werden, so dass letztlich eine höhere Besteuerung nach US-Regeln verbleibt. Eventuell sollte auf die Schenkung zugunsten einer Übertragung von Todes wegen verzichtet werden, die voraussichtlich – siehe dazu weiter unten – ab 2010 steuerfrei erfolgen kann.

## Fallvariante 1

R und E verbringen mit einem (verlängerten) Besuchervisum mindestens sechs Monate pro Jahr in ihrer Wohnung in Kalifornien. Ihre Wohnung in

Deutschland unterhalten sie weiterhin, um sich dort den Rest des Jahres aufzuhalten.

Wie im Ausgangsfall ist die Schenkung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Wegen der Belegenheit des Grundstücks in den USA greift daneben die beschränkte Steuerpflicht in den USA ein.

Für die Zuordnung des Besteuerungsrechts kommt es nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. a DBA zunächst darauf an, ob R und E neben ihrem deutschen DBA-Wohnsitz auch in den USA ansässig sind und damit dort ebenfalls einen DBA-Wohnsitz haben.

Da nach US-Recht eine Person immer nur einen einzigen Wohnsitz haben kann, bedarf es der Ermittlung des Hauptwohnsitzes, wenn jemand – so wie R und E – mehrere Wohnungen innehat und es sich bei keinem der beiden um eine reine Ferienunterkunft handelt. Der die Ansässigkeit begründende Wohnsitz liegt dann an dem Ort, zu dem der Steuerpflichtige die engeren Bindungen hat. Regelmäßig ist das der Ort, an dem sich der Steuerpflichtige und seine Familie zeitlich überwiegend aufhalten. Weitere Kriterien zur Bestimmung des Hauptwohnsitzes sind unter anderem:

- Welche Größe haben die Wohnungen?
- In welcher Wohnung befindet sich überwiegend der Hausrat?
- Zu welcher Wohnung fühlt sich der Steuerpflichtige persönlich eher hingezogen?
- Welche Wohnung bietet dem Steuerpflichtigen einen Lebensstil (z. B. Wohnung in der Stadt oder auf dem Land), der seinen Vorstellungen und Neigungen eher entspricht?
- An welchem Ort betätigt sich der Steuerpflichtige stärker sozial und/oder politisch, d. h. wo wählt er? Wo geht er zum Gottesdienst? Wo ist er Mitglied im Verein?

Unter der Annahme, dass keiner der genannten Punkte eine andere Beurteilung verlangt, liegt der (Haupt-) Wohnsitz in Kalifornien, wo sich R und E zeitlich überwiegend aufhalten. R und E sind mithin in den USA ansässig und haben dort ebenfalls einen DBA-Wohnsitz.

### Hinweis

Grundsätzlich hat eine Erklärung des Steuerpflichtigen, in der er sich zu einem von mehreren Orten als seinem Hauptwohnsitz bekennt, im US-Recht keine zwingende Bedeutung.

Sollte die Bestimmung des Hauptwohnsitzes allerdings ausnahmsweise nicht möglich sein, weil beide Wohnungen gleichberechtigt nebeneinander stehen – weil sie z. B. beide jeweils für ein halbes Jahr bewohnt werden und auch die sonstigen Umstände

keine eindeutige Aussage zulassen – bleibt der zeitlich zuerst begründete Wohnsitz Hauptwohnsitz, sofern nicht der Steuerpflichtige den später begründeten Wohnsitz als Hauptwohnsitz wählt. Sofern sich R und E nur für sechs Monate in den USA aufhalten – Besuchervisa gestatten regelmäßig einen Aufenthalt von zunächst nur einem halben Jahr – wäre es daher gut vertretbar, den Hauptwohnsitz weiterhin in Deutschland anzunehmen. R und E wären dann nicht in den USA ansässig und hätten ihren DBA-Wohnsitz ausschließlich in Deutschland.

## Tie-Breaker-Rule

Der doppelte DBA-Wohnsitz sowohl in Deutschland als auch den USA hat zur Konsequenz, dass die Tie-Breaker-Rule des Art. 4 Abs. 2 DBA eingreift. Sie nimmt eine eindeutige Zuordnung des DBA-Wohnsitzes zu einem der beiden beteiligten Staaten vor. Im Wege einer gestuften Prüfungsreihenfolge fragt sie nach

- dem Ort der ständigen Wohnstätte,
- dem Mittelpunkt der Lebensinteressen,
- dem gewöhnlichen Aufenthalt,
- der Staatsangehörigkeit.

Danach gilt der DBA-Wohnsitz zunächst als in dem Staat gelegen, in dem die Person über eine ständige Wohnstätte verfügt (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA). Dies ist ein besonders qualifizierter Wohnsitz, der über das Unterhalten einer inländischen Wohnung hinausgeht und eine regelmäßige tatsächliche Nutzung verlangt. Das bloße Innehaben einer Wohnung unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benutzt werden soll, genügt nicht. Der Begriff der ständigen Wohnstätte ist also nicht deckungsgleich mit dem des steuerlichen Wohnsitzes im Sinne des deutschen Rechts.

BFH, Urt. v. 23. 10. 1985 - I R 274/82, BStBl 1986 II S. 133; v. 16. 12. 1998 - I R 40/97, BStBl 1999 II S. 207; FG Berlin, Urt. v. 18. 6. 2002 - 5 K 5386/00.

Da die deutsche Wohnung trotz der mehr als sechsmonatigen Abwesenheit nicht nur selten und unregelmäßig genutzt wird, haben R und E eine ständige Wohnstätte in beiden Ländern. Eine eindeutige Zuordnung des DBA-Wohnsitzes ist damit nicht möglich.

Auch das Kriterium des Mittelpunkts der Lebensinteressen, das im nächsten Schritt zu prüfen ist (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA) und eine Gesamtwürdigung aller wirtschaftlichen (beruflichen) und familiären (persönlichen) Umstände verlangt, trägt zu einer eindeutigen Zuordnung nichts bei, wenn man unterstellt, dass

R und E an beiden Orten verwurzelt sind und ihren Lebensmittelpunkt entsprechend auf beide Orte verteilt haben.

Bevor schließlich die Staatsangehörigkeit über den DBA-Wohnsitz entscheiden müsste (Art. 4 Abs. 2 Buchst. c DBA), ist auf dritter Kollisionsstufe auf den gewöhnlichen Aufenthalt abzustellen (Art. 4 Abs. 2 Buchst. b DBA). Der abkommensrechtliche Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts ist nicht gleichzusetzen mit dem vertrauten Begriff in § 9 AO; dies gilt schon deswegen, weil eine natürliche Person immer nur einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 9 AO, aber durchaus mehrere abkommensrechtliche gewöhnliche Aufenthalte haben kann. Der gewöhnliche Aufenthalt wird danach bestimmt, wo sich der Steuerpflichtige häufiger aufhält.

### Hinweis

Für die Berechnung der Aufenthaltsdauer sind alle Aufenthalte an irgendeinem Ort im selben Vertragsstaat zu berücksichtigen – also nicht nur solche am Ort der ständigen Wohnstätte. Doch sollten nur „qualifizierte“ Aufenthalte mit in die Berechnung einbezogen werden.

Da sich R und E überwiegend in den USA aufhalten, liegt ihr gewöhnlicher Aufenthalt und damit grundsätzlich auch der DBA-Wohnsitz dort. Die spezielle Regelung in Art. 4 Abs. 3 DBA verlegt den DBA-Wohnsitz allerdings für die ersten zehn Jahre des Wegzugs zurück nach Deutschland.

### Hinweis

Die Wegzugsregelung in Art. 4 Abs. 3 DBA ist als Spezialvorschrift grundsätzlich vor Art. 4 Abs. 2 DBA zu prüfen. Erst wenn sie nicht eingreift, ist auf die Tie-Breaker-Rule zurückzugreifen, die hier allerdings wegen ihrer komplizierten unbestimmten Rechtsbegriffe kurz vorgestellt werden sollte.

Art. 4 Abs. 3 DBA holt den wegziehenden Steuerpflichtigen immer ein, wenn er weiterhin in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Um die Anwendung von Art. 4 Abs. 3 DBA zu verhindern, muss der Wegzugswillige also die unbeschränkte Steuerpflicht ausschließen – für sich als auch für den Erwerber.

Dabei ist auch die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG im Auge zu behalten, deren Umgehung aus tatsächlichen Gründen meist äußerst schwierig ist. Einfacher ist gelegentlich die Ausschaltung der Wegzugsregelung durch Annahme der ausländischen Staatsangehörigkeit.



### Ergebnis: Wiederum Besteuerung in Deutschland

Aufgrund des deutschen DBA-Wohnsitzes kommt Deutschland das umfassende Besteuerungsrecht zu mit (begrenzter) Anrechnungsmöglichkeit gemäß Art. 11 Abs. 3 Buchst. a DBA für die in den USA auf die Übertragung des Grundstücks gezahlte Steuer.

#### Fallvariante 2

R und E hatten das Glück, eine Green Card im Rahmen der alljährlich von der US-Regierung veranstalteten „Green Card Lottery“ zu gewinnen. Sie halten sich fast das gesamte Jahr über in Kalifornien auf und haben ihre Wohnung in Deutschland aufgegeben. Nur gelegentlich kommen sie zu Besuchszwecken nach Deutschland.

### Steuerbarkeit der Vermögensübertragung in Deutschland und den USA

R und E haben weder einen deutschen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. An der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland ändert sich allerdings nichts, weil die Kinder als Beschenkte weiterhin ihren Wohnsitz in Deutschland haben und damit Inländer sind.

Hätten auch die Kinder ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland aufgegeben, wäre an die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG zu denken. Sie wäre nur dann ausgeschlossen, wenn sich sowohl die Kinder als auch die Eltern schon länger als fünf Jahre im Ausland aufhalten würden – von der Ausnahmeregelung in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG abgesehen.

#### Hinweis

Auch an die Aufgabe der deutschen Staatsbürgerschaft ist zu denken. Ohne sie kommt eine erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nicht in Betracht. Die Aufgabe der Staatsbürgerschaft allein aus steuerlichen Gründen will allerdings gut überlegt sein.

Wegen der Belegenheit des Grundstücks in den USA ist die Schenkung dort ebenfalls steuerbar.

### Einfluss des DBA

Obwohl es sowohl am Wohnsitz als auch am gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der AO mangelt, haben R und E einen DBA-Wohnsitz in Deutschland, sofern sie der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG unterliegen. Sie haben nicht allein einen DBA-Wohnsitz in Deutschland, weil ihre Kinder als Schenkungsempfänger Inländer gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG sind.

Daneben haben R und E gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA auch einen DBA-Wohnsitz in den Vereinigten Staaten, wo sie aufgrund ihres Wohnsitzes ansässig sind. Die lediglich zu Urlaubszwecken genutzte Ferienwohnung in Deutschland erfüllt nach US-Verständnis die Anforderungen an einen den Lebensmittelpunkt begründenden Wohnsitz nicht.

### Ergebnis: Vorteile für den deutschen Fiskus

Die wegen des doppelten DBA-Wohnsitzes einschlägige Tie-Breaker-Rule weist aufgrund der allein in den USA befindlichen ständigen Wohnstätte das umfassende Besteuerungsrecht den USA zu. Die Wegzugsregelung des Art. 4 Abs. 3 DBA verlegt den DBA-Wohnsitz für die ersten zehn Jahre des Wegzugs allerdings wieder zurück nach Deutschland, dem damit das Recht der umfassenden Besteuerung zukommt. Das Ergebnis ist damit das gleiche wie bereits im Ausgangsfall sowie in Fallvariante 1.

Kann die Anwendung von Art. 4 Abs. 3 DBA verhindert werden, beispielsweise nach Ablauf der 10-Jahres-Frist oder bei Erwerb auch der US-Staatsbürgerschaft, oder unterliegen R und E schon nicht der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht, bleibt es beim umfassenden Besteuerungsrecht der USA. Trotzdem ergreift auch die deutsche Besteuerung den Vermögensanfall bei den inländischen Kindern. Grund hierfür ist die überdachende Besteuerung gemäß Art. 11 Abs. 1 Buchst. b DBA. Die Doppelbesteuerung wird durch eine (begrenzte) Anrechnung gemildert.

#### Fallvariante 3

R möchte seinen Eigentumsanteil an der Immobilie nicht seinen Kindern in Deutschland, sondern seiner Frau schenken.

### Steuerbarkeit der Vermögensübertragung in Deutschland

Sofern R und E ihren Wohnsitz in Deutschland beibehalten haben, ist die Vermögensübertragung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Andernfalls käme es auf den Inländerstatus der Kinder oder die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht an.

### Steuerbarkeit der Vermögensübertragung in den USA

Die Schenkung des in den USA belegenen Grundstücks an die Ehefrau unterliegt auch der US-amerikanischen Schenkungsteuer.

#### Hinweis

§ 2523 IRC stellt Schenkungen an den Ehegatten steuerfrei. Dies gilt allerdings nur, sofern der Schen-

kungsempfänger US-Staatsbürger ist. Ist er es nicht, greift lediglich ein der Inflation angepasster jährlicher Freibetrag von derzeit 117 000 US\$.

## Beurteilung gemäß DBA

Im Ausgangsfall liegt der DBA-Wohnsitz nur in Deutschland, was die umfassende Besteuerung in Deutschland mit (begrenzter) Anrechnungsmöglichkeit zur Folge hat.

Im Rahmen der Besteuerung in den USA ist Art. 10 Abs. 4 DBA zu berücksichtigen, der einen 50%igen Freibetrag für den Vermögensübergang auf den Ehegatten gewährt. Das gilt allerdings nicht, sofern das übertragene Vermögen von den Ehegatten als community property, eine Art Gesamthandsvermögen, gehalten wird. Gleiches gilt für Fallvariante 1, da jedenfalls die Wegzugsregelung des Art. 4 Abs. 3 DBA das umfassende Besteuerungsrecht dem deutschen Fiskus zuerkennt.

In Fallvariante 2 ergibt sich neben dem DBA-Wohnsitz in den USA ein solcher in Deutschland lediglich für den Fall der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht. Über die Wegzugsregelung wird dann das umfassende Besteuerungsrecht wiederum Deutschland zugesprochen. Das Besteuerungsrecht liegt aber allein bei den USA, wenn entweder die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nicht eingreift oder die Wegzugsregelung nicht einschlägig ist. Eine überdachende deutsche Besteuerung scheidet aus, da die Ehefrau ihren DBA-Wohnsitz nicht in Deutschland hat.

### Fallvariante 4

R und E haben nicht vor, das kalifornische Grundstück ihren Kindern schon zu Lebzeiten zu übertragen. Sie errichten stattdessen ein Berliner Testament und bestimmen ihre Kinder zu Schlusserben.

## Steuerbarkeit in Deutschland

Der Erwerb von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, sofern R und E ihren Wohnsitz in Deutschland beibehalten haben. Bei Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland käme eine Steuerbarkeit hingegen nur in Frage, wenn sich R und E als deutsche Staatsbürger noch nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufhalten.

Die Steuerpflicht in Deutschland im Hinblick auf die Geltendmachung des Pflichtteils durch die inländischen Kinder kann nur verhindert werden, wenn neben dem erstverstorbenen Ehegatten auch die Kinder weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben und sich länger als fünf Jahre im Ausland aufhalten oder die deutsche Staatsbürger-

schaft aufgegeben haben. Für den Erwerb von Todes wegen durch die Kinder vom letztversterbenden Ehegatten gilt Entsprechendes.

### Hinweis

Nur die Geltendmachung des Pflichtteils gilt als steuerpflichtiger Erwerb von Todes wegen. Es kann günstiger sein, auf die Geltendmachung und die Steuerpflicht in Deutschland zu verzichten, wenn beim zukünftigen Erbanfall als Schlusserbe die 5-Jahres-Frist voraussichtlich überschritten sein wird und daher eine Steuerpflicht in Deutschland ausscheidet. Die Geltendmachung kann andererseits vorteilhaft sein, um die ansonsten „verschenkten“ Freibeträge der Kinder auszunutzen.

## Steuerbarkeit in den USA

In den USA unterliegt nicht die Bereicherung des durch die Vermögensübertragung Begünstigten der Steuer, sondern der Nachlass des Erblassers. Der Nachlass umfasst im Fall von Nicht-US-Staatsbürgern und nicht in den USA ansässigen Personen – anders als bei US-Staatsangehörigen oder in den USA ansässigen Personen – lediglich Vermögen, das in den USA belegen ist. Unabhängig von Staatsbürgerschaft und Ansässigkeit fällt die Immobilie damit sowohl in den Nachlass des zuerst versterbenden wie auch später in den des zuletzt versterbenden Ehegatten und unterliegt der US-Nachlasssteuer.

### Hinweis

Der Teil des Nachlasses, der auf den überlebenden Ehegatten übertragen wird, ist allerdings steuerfrei, soweit der überlebende Ehegatte US-Staatsbürger ist. Ist er es nicht, ist eine Steuerstundung (tax deferral) durch Zwischenschalten eines qualified domestic trust gemäß § 2056A IRC möglich.

Im Fall der Besteuerung des Nachlasses des zuerst verstorbenen Ehegatten besteht im Hinblick auf den Nachlass des überlebenden Ehegatten die Möglichkeit einer (teilweisen) Anrechnung derjenigen Steuer, die für den Nachlass des zuerst verstorbenen Ehegatten bezahlt wurde. Voraussetzung: Der überlebende Ehegatte stirbt innerhalb von zehn Jahren nach dem zuerst verstorbenen Ehegatten.

Darüber hinaus erhebt Kalifornien eine sog. „pick-up“ Erbschaftsteuer. Sie bewirkt effektiv keine erhöhte Belastung des Steuerpflichtigen, da sie lediglich eine teilweise Zuteilung des sowieso zu erhebenden Steueraufkommens vom Bund an den Staat Kalifornien bewirkt. Mit Abschaffung der Bundessteuergutschrift ab 2005 ist diese kalifornische Steuer bis auf weiteres unanwendbar.

### Hinweis

Bis 2009 steigt der Freibetrag, der für den Nachlass sowie für alle vorherigen Schenkungen insgesamt gewährt wird (applicable exclusion amount), von 1 500 000 US\$ (2005) über 2 000 000 US\$ (2006 bis 2008) auf 3 500 000 US\$ (2009) erheblich an. Nachlässen von Nicht-US-Staatsbürgern, die nicht in den USA ansässig sind, steht allerdings nur ein Freibetrag in Höhe von 60 000 US\$ zu. Die maximalen Nachlasssteuersätze sinken von 47 v. H. (2005) über 46 v. H. (2006) auf 45 v. H. (2007 bis 2009). Ab 2010 soll die Nachlasssteuer ersatzlos gestrichen werden – bei freilich gleichzeitig eintretenden Verschlechterungen im Bereich des Ertragsteuerrechts.

Die Verlagerung von Vermögensübertragungen von Todes wegen in die USA wird durch den Wegfall der Nachlasssteuer reizvoll, nachdem wegen der hohen US-Steuersätze bislang meist die Vermeidung der US-amerikanischen Nachlasssteuer Priorität hatte. Sollte die Sunset-Regelung bei Inaktivität des Gesetzgebers eingreifen, ergibt sich allerdings die Konsequenz, dass der Nachlass bei Tod des Erblassers vor und nach 2010 zu versteuern ist und nur bei Tod in 2010 keine Nachlasssteuer anfällt.

### Folgen des DBA

Für beide Erbanfälle sowie den eventuell geltend gemachten Pflichtteilsanspruch liegt im Ausgangsfall der DBA-Wohnsitz allein in Deutschland mit der Folge der umfassenden deutschen Besteuerung unter Anrechnung der US-Steuer.

### Hinweis

Sollte ab 2011 die kalifornische pick-up tax wieder aktuell werden, wird sie gemäß Art. 11 Abs. 4 DBA im Rahmen der Anrechnung mitberücksichtigt.

Gleiches gilt im Ergebnis über Art. 4 Abs. 3 DBA für Fallvariante 1. Ohne Rückverlegung des DBA-Wohnsitzes über die Wegzugsregelung kommt den USA das volle Besteuerungsrecht zu bei gleichzeitig überdachender deutscher Besteuerung im Fall der Geltendmachung des Pflichtteils bzw. des zweiten Erbanfalls durch die inländischen Kinder. Letzteres gilt entsprechend in Fallvariante 2, sofern die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nicht greift, die einen deutschen DBA-Wohnsitz begründen würde. Trotz der ständigen Wohnstätte in den USA wird dann regelmäßig die Wegzugsvorschrift den DBA-Wohnsitz nach Deutschland verlegen, mit der Folge der umfassenden deutschen Besteuerung unter Anrechnung der US-Steuer.

Für die Besteuerung der Immobilie in den USA gilt: Nach US-Recht wird im Fall von community property lediglich die Hälfte des gemeinsamen Vermögens in den Nachlass des erstverstorbenen Ehegatten einbezogen. In sonstigen Fällen gemeinsamen Vermögens gilt dies nur für überlebende Ehegatten, die US-Staatsangehörige sind. Art. 10 Abs. 4 DBA verhindert diese Benachteiligung von Nicht-US-Staatsangehörigen, indem er bei unentgeltlichen Übertragungen auf den Ehegatten nur die Hälfte des in den USA ansonsten steuerpflichtigen Vermögens in den Nachlass einbezieht.

Vom so ermittelten Nachlasswert ist nach Art. 10 Abs. 6 DBA ein Ehegattenfreibetrag abzuziehen (marital deduction), der ohne diese DBA-Vorschrift nur von überlebenden Ehegatten in Anspruch genommen werden könnte, die Staatsangehörige der USA sind. Der Freibetrag wird in Höhe des auf den Ehegatten übertragenen Vermögens gewährt – für nicht US-Staatsbürger freilich in der Höhe begrenzt auf den Nachlasssteuerfreibetrag von derzeit 1 500 000 US\$. Die Geltendmachung des Freibetrags setzt voraus, dass auf die oben erwähnte Begünstigung durch Zwischenschalten eines qualified domestic trust verzichtet wird.

In den USA ansässigen Personen wird darüber hinaus der gewöhnliche Nachlasssteuerfreibetrag gewährt, der zu einer weiteren Freistellung von derzeit 1 500 000 US\$ führt. In Varianten 1 und 2 wäre damit insgesamt ein Betrag von 3 000 000 US\$ freigestellt. Im Ausgangsfall kommt mangels US-Ansässigkeit neben dem gemäß Art. 10 Abs. 6 DBA vorgesehenen begrenzten Ehegattenfreibetrag lediglich ein Nachlasssteuerfreibetrag gemäß Art. 10 Abs. 5 DBA in Betracht. Dessen Höhe errechnet sich in Abhängigkeit vom Nachlasssteuerfreibetrag, der US-Staatsangehörigen und US-Ansässigen gewährt wird, nach dem Verhältnis des in den USA zu versteuernden Bruttonachlasses (sofern einschlägig, unter Berücksichtigung der 50%-Regelung des Art. 10 Abs. 4 DBA) zum gesamten Bruttonachlass (ebenfalls unter Berücksichtigung der 50%-Regelung). Liegt nur US-Vermögen vor, ergibt sich daher eine maximale Freistellung von ebenfalls 3 000 000 US\$. Mindestens in Ansatz zu bringen ist jedoch stets ein Nachlasssteuerfreibetrag von 60 000 US\$.

Der Nachlass des zuletzt versterbenden Ehegatten genießt den 50%igen Bewertungsabschlag gemäß Art. 10 Abs. 4 DBA nicht. Mangels Übergang auf den Ehegatten wird auch kein Ehegattenfreibetrag gewährt. Der Nachlasssteuerfreibetrag beläuft sich auf entweder 1 500 000 US\$, sofern der zuletzt versterbende Ehegatte US-Staatsangehöriger oder in den USA ansässig war, oder auf einen Teil hiervon. Das US-Recht erlaubt außerdem eine Anrechnung der Steuer, die bereits auf Vermögen im Rahmen der Besteuerung des ersten Nachlasses erhoben wurde, so-

fern der zuletzt verstorbene Ehegatte innerhalb von zehn Jahren seit Tod des erstverstorbenen Ehegatten stirbt.

### Fallvariante 5

R und E haben zusätzlich zu ihrem Grundstück Aktien einer US-Corporation erworben.

## Steuerbarkeit in Deutschland

Die Steuerbarkeit in Deutschland ist unabhängig davon, ob es sich beim übertragenen Gegenstand um eine Immobilie oder um eine Beteiligung an einem Unternehmen handelt. Die Ausführungen zu den obigen Fallvarianten gelten daher entsprechend.

## Steuerbarkeit in den USA

### Schenkungsteuer

US-Staatsbürger und in den USA ansässige Personen sind im Hinblick auf Übertragungen von Vermögen gleich welcher Art steuerpflichtig.

Wenn der Schenker weder US-Staatsbürger noch in den USA ansässig ist, ist die Übertragung von immateriellen Vermögensgegenständen (intangible property) jedoch steuerfrei. Zu den begünstigten immateriellen Vermögensgegenständen zählen neben Bankeinlagen, Schuldverschreibungen und anderen Wertpapieren unter anderem auch Aktien.

#### Hinweis

Die Steuerfreiheit gilt ausschließlich für die Schenkungsteuer. Bargeld stellt kein begünstigtes immaterielles Vermögen dar. Geldschenkungen sollten daher durch Banken außerhalb der USA abgewickelt werden. Ob die Übertragung von Beteiligungen an Personengesellschaften begünstigt ist, ist unklar und bis heute streitig.

Die Steuerfreiheit der Schenkung von Aktienpaketen kann ausgenutzt werden, indem ansonsten steuerpflichtiges Vermögen in eine US-Kapitalgesellschaft eingebracht wird, deren Aktien dann anstelle des Vermögensgegenstands selbst verschenkt werden.

Da im Ausgangsfall R und E weder einen US-Wohnsitz haben noch US-Staatsangehörige sind, greift für sie das Steuerprivileg. Anders in Fallvarianten 1 und 2, in denen R und E in den USA ansässig sind. Für die Schenkung der Aktien an die Ehefrau gilt Entsprechendes, allerdings ist im Fall der Steuerpflicht an den jährlichen Freibetrag von 117 000 US\$ für Schenkungen an Ehegatten zu denken.

## Nachlasssteuer

Sofern immaterielle Vermögensgegenstände in den USA belegen sind, fallen sie in den Nachlass und unterliegen der Besteuerung.

#### Hinweis

Die Nachlassbesteuerung (auch der US-Immobilie) kann umgangen werden, indem eine deutsche, vom Steuerpflichtigen beherrschte Holding zwischenengeschaltet wird. Die Anteile an der Holding sind dann nicht als in den USA belegenes Vermögen zu behandeln und fallen nicht in den Nachlass, wenn der Erblasser weder US-Staatsbürger noch eine in den USA ansässige Person ist. Aber Vorsicht: Der Gründung der Holding sollten unternehmerische Gründe zur Seite stehen. Ferner sind ungünstige ertragsteuerrechtliche Auswirkungen zu beachten, vgl. § 897 IRC.

Zur Stärkung des Finanzplatzes USA gelten gewisse Bankeinlagen als nicht in den USA belegen und fallen damit nicht in den zu versteuernden Nachlass, vgl. § 2105 IRC. Für alle anderen immateriellen Vermögensgegenstände empfiehlt es sich für Nicht-US-Staatsbürger und nicht in den USA ansässigen Personen, steuerfreie Schenkungen zu Lebzeiten vorzunehmen.

## Regelungen des DBA

Im Unterschied zur unentgeltlichen Übertragung der Immobilie, welche nach Art. 5 Abs. 1 DBA im Belegenheitsstaat besteuert werden konnte, findet die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft keine spezielle Regelung im DBA. Gemäß Art. 9 DBA hat daher die Besteuerung allein im Wohnsitzstaat zu erfolgen.

Soweit also der DBA-Wohnsitz in Deutschland liegt, kommt allein Deutschland das umfassende Besteuerungsrecht zu. Eine Besteuerung in den USA scheidet dann aus.

#### Fazit

Der Beitrag konnte nur einen sehr kleinen Ausschnitt des deutsch-amerikanischen/kalifornischen Schenkung- und Erbschaftsteuerrechts anhand von Beispielen beleuchten. Jeder Einzelfall liegt anders und bedarf zur Frage des anwendbaren Rechts einer gründlichen Untersuchung. Es drohen aufgrund der unterschiedlichen Besteuerungssysteme in Deutschland und den USA zahlreiche Fallstricke, so dass zumindest für die Frage der Besteuerung in den USA dringend anzuraten ist, einen Experten zu Rate zu ziehen, der im Spezialgebiet des Estate Planning for Nonresident Aliens zu Hause ist.