

Das neue deutsch-französische Doppelbesteuerungsabkommen in Erb- und Schenkungssachen

In der Ausgabe 1/2008 ist bereits ein Artikel unserer Kanzlei über das französische Erbschaftssteuerrecht mit Bezug auf deutsch-französische Sachverhalte erschienen. Unterdessen hat sich die Rechtslage grundlegend geändert, was einen Ergänzungsartikel zu dieser Thematik rechtfertigt. Namentlich ist am 3. April 2009 das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Frankreich in Kraft getreten. Dieser Artikel möchte dem Leser einen kurzen Überblick über die neue Regelung geben.

1. Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens

Das deutsch-französische Abkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung in Erb- und Schenkungssachen¹ wurde bereits am 12. Oktober 2006 in Paris unterzeichnet. Die Ratifizierung durch die beiden Vertragsstaaten erfolgte hingegen erst zu Beginn des Jahres 2009, weshalb das Abkommen erst am 3. April 2009 in Kraft getreten ist. Für Todesfälle vor diesem Datum (2. April 2009 und früher) sind nach wie vor ausschließlich die innerstaatlichen Regelungen maßgebend. Hierzu kann vollumfänglich auf die Ausführungen des Artikels im Erbrecht Journal 1/2008 verwiesen werden. Todesfälle nach dem 3. April 2009 hingegen fallen in den Anwendungsbereich des neuen Abkommens.

In sachlicher Hinsicht ist das neue Doppelbesteuerungsabkommen gemäß Art. 1 a auf sämtliche Nachlässe und Erbfälle anwendbar, bei welchen der Erblasser seinen letzten Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten hatte. Weiter fallen in dessen Anwendungsbereich auch Fälle, bei welchen zumindest ein Erbe seinen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hat (vgl. Art. 11). Darüber hinaus gelten die neuen Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen gemäss Art. 1 b auch für sämtliche Schenkungen, falls der Schenker im Zeitpunkt der Schenkung seinen Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten hatte.

¹ Abrufbar unter:
http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_318/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Steuern/Internationales__Steuerrecht/Staatenbezogene__Informationen/Frankreich/006.html

1 bis, Avenue de Lowendal
75007 PARIS
TÉL : (33) 01 47 20 22 48
FAX : (33) 01 47 20 21 64
wgz@wgzavocats.com

34, AV. HENRI MATISSE
06200 NICE
TÉL : (33) 04 93 18 83 50
FAX : (33) 04 93 18 83 51
wgz@wgzavocats.com

7, RUE DE BONNEL
69003 LYON
TEL : (33) 04 72 61 75 80
FAX : (33) 04 72 61 75 82
wgz@wgzavocats.com

1395 Brickell Avenue, Suite 700
Miami, FLORIDA 33131
TEL : (1) 305- 372-7474
FAX : (1) 305-372-7475
wgz@wgzavocats.com

2. Moderne Auffassung des Begriffs Steuerdomizil

Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens enthält die Definition des steuerlichen Wohnsitzes. Dabei vertritt das neue Abkommen eine sehr moderne Auffassung des Begriffs Steuerdomizil. Grundsätzlich befindet sich der Wohnsitz einer Person in jenem Staat, *nach dessen Recht* der Nachlass oder die Schenkung dort steuerpflichtig ist. Anders gesagt, wendet nach wie vor jeder Staat seine eigene interne Regelung zur Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes an. In dieser Hinsicht enthält das neue Abkommen keine grundlegenden Neuerungen. Eine begrüßenswerte Änderung bringt hingegen Art. 4 Abs. 3. Demnach werden Angehörige eines Vertragsstaates, welche für eine beschränkte Zeit im anderen Staat arbeiten und auch dort ihren Wohnsitz haben, trotzdem weiterhin im Ursprungsstaat besteuert. Erforderlich dafür ist, dass diese Person während der dem Zeitpunkt des Todes unmittelbar vorausgehenden sieben Jahre ihren Wohnsitz für höchstens fünf Jahre im anderen Staat hatte. Dies soll mit einem kleinen Beispiel illustriert werden:

Ein deutscher Staatsangehöriger wird für eine beschränkte Zeit von drei Jahren in eine französische Zweigniederlassung eines deutschen Unternehmens versetzt. Er arbeitet und wohnt während diesen drei Jahren ununterbrochen in Frankreich. Aufgrund der neuen Bestimmung im Doppelbesteuerungsabkommen wäre im Falle seines Todes während diesen drei Jahren sein Nachlass trotzdem vollumfänglich in Deutschland erbschaftsteuerpflichtig. Dasselbe gilt auch für eine Schenkung in derselben Zeitspanne.

Diese Regelung trägt den erhöhten Mobilitätsbedürfnissen, insbesondere von Führungskräften, Rechnung. Diese können nun ihren Wohnsitz innerhalb der beiden Vertragsstaaten frei wechseln, ohne steuerliche Nachteile im Falle des Todes befürchten zu müssen.

3. Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Hilfe der Anrechnungsmethode (Art. 11)

Die Artikel 5 bis 9 des neuen Abkommens enthalten Grundsätze über den Ort der Besteuerung verschiedener Vermögensbestandteile. Insbesondere sind Immobilien gemäss Art. 5 im Belegenheitsstaat zu versteuern. Art. 9 fungiert als Auffangtatbestand, wonach Vermögenswerte, ohne gegenteilige Regelung in den Art. 5 bis 8, am Wohnsitz des Eigentümers zu versteuern sind. Auf weitergehende Ausführungen wird hier verzichtet und auf die entsprechenden Ausführungen im Abkommen verwiesen, da es sich dabei lediglich um die

1 bis, Avenue de Lowendal
75007 PARIS
TÉL : (33) 01 47 20 22 48
FAX : (33) 01 47 20 21 64
wgz@wgzavocats.com

34, AV. HENRI MATISSE
06200 NICE
TÉL : (33) 04 93 18 83 50
FAX : (33) 04 93 18 83 51
wgz@wgzavocats.com

7, RUE DE BONNEL
69003 LYON
TEL : (33) 04 72 61 75 80
FAX : (33) 04 72 61 75 82
wgz@wgzavocats.com

1395 Brickell Avenue, Suite 700
Miami, FLORIDA 33131
TEL : (1) 305- 372-7474
FAX : (1) 305-372-7475
wgz@wgzavocats.com

Aufzählung von Steuerzuständigkeiten handelt.

Die eigentliche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Erbfällen und Schenkungen, welche unter das neue Abkommen fallen, ist in Art. 11 beschrieben. Dabei kommt die *Anrechnungsmethode* nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens² zur Anwendung. Grob gesagt rechnet dabei, wie bereits vor Inkrafttreten der Konvention, ein Vertragsstaat die Steuer, welche im anderen Vertragsstaat bereits bezahlt worden ist, an die eigene Steuer an. Das heißt von der im einen Staat zu bezahlende Steuer wird der im anderen Staat bereits bezahlte bzw. noch zu bezahlende Betrag abgezogen. Dazu einige Präzisierungen:

- In einem *ersten Schritt* wird die Steuer für sämtliche Vermögenswerte einer Erbschaft nach dem Recht des Staates, in welchem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte, ermittelt. Deutschland würde folglich nach deutschem Recht die für die Erbschaft in Deutschland zu bezahlende Steuer ermitteln.
- In einem *zweiten Schritt* wird dann die Steuer, welche im anderen Staat nach dessen Recht bezahlt werden muss, im Wohnsitzstaat des Erblassers an den steuerbaren Betrag angerechnet. In unserem Beispiel würde demnach Frankreich nach französischem Recht den Steuerbetrag ermitteln, welcher nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 5 - 9) in Frankreich steuerbar ist. Deutschland würde diesen Betrag anschließend nach den deutschen Bestimmungen³ auf die im ersten Schritt errechnete Steuer anrechnen.
- Art. 11 Abs. 2 (letzter Abschnitt) des Doppelbesteuerungsabkommens beschränkt allerdings den unter Schritt zwei ermittelten *Anrechnungsbetrag* auf die Höhe des Betrages, welcher in Schritt Eins für dasselbe Steuerobjekt nach dem Recht des Wohnsitzstaates des Erblassers errechnet wurde⁴. Bezogen auf unser Beispiel würde das heißen, dass Deutschland ein französisches Steuerobjekt höchstens zum Betrag, welchen Deutschland für dasselbe Objekt nach deutschem Recht ermittelt hat, anrechnen würde.

² vgl. dazu Art. 23 B OECD-MA 2008.

³ Insb. Art. 21 ErbStG.

⁴ Für Gesellschaften, welche Immobilien besitzen sieht Art. 11 Abs. 2 bezüglich der Höhe dieses Anrechnungsbetrages eine spezielle Regelung vor.

1 bis, Avenue de Lowendal
75007 PARIS
TÉL : (33) 01 47 20 22 48
FAX : (33) 01 47 20 21 64
wgz@wgzavocats.com

34, AV. HENRI MATISSE
06200 NICE
TÉL : (33) 04 93 18 83 50
FAX : (33) 04 93 18 83 51
wgz@wgzavocats.com

7, RUE DE BONNEL
69003 LYON
TEL : (33) 04 72 61 75 80
FAX : (33) 04 72 61 75 82
wgz@wgzavocats.com

1395 Brickell Avenue, Suite 700
Miami, FLORIDA 33131
TEL : (1) 305- 372-7474
FAX : (1) 305-372-7475
wgz@wgzavocats.com

Zur Klarstellung dieser Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung folgt nachstehend ein Beispiel mit konkreten Beträgen (siehe dazu auch Abbildung 1). Ausgangspunkt ist ein Erbfall, bei welchem der Erblasser nach den Kriterien im Doppelbesteuerungsabkommen seinen letzten Wohnsitz in Deutschland hatte. Zur Vereinfachung gehen wir davon aus, dass die Erbmasse lediglich aus einer Immobilie in Deutschland und einer Immobilie in Frankreich besteht.

- In einem *ersten Schritt* errechnet nun Deutschland (letzter Wohnsitz des Erblassers) nach eigenem Recht die Steuer, welche auf den gesamten Nachlass, d.h. beide Immobilien, anfällt. Wir nehmen an, dass Deutschland bei dieser Berechnung zu folgenden Steuerbeträgen kommt: 30'000 Euro für die in Deutschland gelegene Immobilie, 20'000 Euro für diejenige in Frankreich. Folglich würde für beide Immobilien nach deutschem Recht eine Erbschaftssteuer in der Höhe von 50'000 Euro anfallen.
- Im *zweiten Schritt* würde nun Frankreich nach französischem Recht die Steuer, welche für die in Frankreich gelegene Immobilie zu bezahlen ist ermitteln. Wir nehmen an, dass Frankreich dabei den Steuerwert von 15'000 Euro errechnen würde. In diesem Falle würde Deutschland also auf die nach eigenem Recht errechneten 50'000 Euro Erbschaftssteuer den in Frankreich bezahlten Anteil (15'000 Euro) anrechnen. Folglich verbliebe noch eine Restschuld von 35'000 Euro gegenüber dem deutschen Fiskus. Die Gesamtsteuerbelastung der Erbmasse würde sich dabei logischerweise auf 50'000 Euro belaufen.
- Angenommen die französischen Steuerbehörden würden bei der Errechnung des Steuerbetrages der französischen Immobilie anstatt auf 15'000 Euro auf einen Betrag von 25'000 Euro kommen (rot markierte Zahlen in Abbildung 1), käme die oben erwähnte Beschränkung in Art. 11 Abs. 2 (letzter Abschnitt) zum Zuge. In diesem Falle würde Deutschland lediglich den auf die französische Immobilie in Schritt eins selber errechneten Steuerbetrag (20'000 Euro) anrechnen. Somit wären in Deutschland insgesamt 30'000 Euro Steuern zu bezahlen. Die Gesamtsteuerbelastung der Erbmasse würde sich in diesem Falle aber auf 55'000 Euro (25'000 Euro in Frankreich und 30'000 Euro in Deutschland) belaufen.

1 bis, Avenue de Lowendal
75007 PARIS
TÉL : (33) 01 47 20 22 48
FAX : (33) 01 47 20 21 64
wgz@wgzavocats.com

34, AV. HENRI MATISSE
06200 NICE
TÉL : (33) 04 93 18 83 50
FAX : (33) 04 93 18 83 51
wgz@wgzavocats.com

7, RUE DE BONNEL
69003 LYON
TEL : (33) 04 72 61 75 80
FAX : (33) 04 72 61 75 82
wgz@wgzavocats.com

1395 Brickell Avenue, Suite 700
Miami, FLORIDA 33131
TEL : (1) 305- 372-7474
FAX : (1) 305-372-7475
wgz@wgzavocats.com

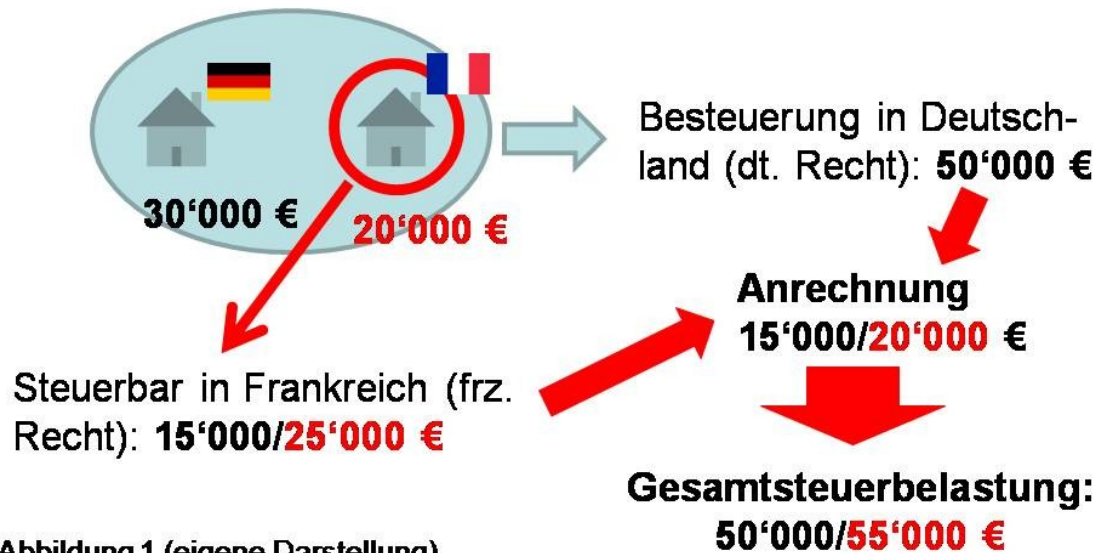


Abbildung 1 (eigene Darstellung)

4. Besteuerung beim Empfänger

Die *Besteuerung der Erben* bzw. Beschenkten richtet sich nach denselben Grundsätzen, wie die soeben erläuterte Besteuerung der Erbfälle und Schenkungen. Gemäss Art. 11 Abs. 2 b des neuen Abkommens besteuert der Staat, in welchem der Erbe zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers seinen Wohnsitz hatte, den gesamten Erwerb. Anschließend wird ebenfalls per Anrechnungsmethode die bereits im anderen Staat bezahlte Steuer abgezogen. Für die Definition des Wohnsitzes kann auf Art. 4 Abs. 3 des Doppelbesteuerungsabkommens und die dazugehörigen obigen Ausführungen verwiesen werden. Auch hier gilt, dass der Erbe erst nach fünfjährigem Aufenthalt im anderen Vertragsstaat seinen Wohnsitz in diesem begründet und folglich erst dann dort steuerpflichtig wird.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass internationale Erbfälle auch nach Inkrafttreten des neuen Abkommens weiterhin komplexe Fragen in Bezug auf deren Besteuerung aufwerfen. Es ist deshalb ratsam, im Falle einer zu erwartenden deutsch-französischen Erbschaft oder einer deutschen Erbschaft, die in Frankreich belegene Vermögenswerte enthält, rechtzeitig eine auf internationale Erbfälle spezialisierte Anwaltskanzlei zu konsultieren.

1 bis, Avenue de Lowendal
75007 PARIS
TÉL : (33) 01 47 20 22 48
FAX : (33) 01 47 20 21 64
wgz@wgzavocats.com

34, AV. HENRI MATISSE
06200 NICE
TÉL : (33) 04 93 18 83 50
FAX : (33) 04 93 18 83 51
wgz@wgzavocats.com

7, RUE DE BONNEL
69003 LYON
TEL : (33) 04 72 61 75 80
FAX : (33) 04 72 61 75 82
wgz@wgzavocats.com

1395 Brickell Avenue, Suite 700
Miami, FLORIDA 33131
TEL : (1) 305- 372-7474
FAX : (1) 305-372-7475
wgz@wgzavocats.com

WEISSBERG - GAETJENS - ZIEGENFEUTER & Associés

SOCIÉTÉ D'AVOCATS AU BARREAU DE PARIS
www.wgzavocats.com

WEISSBERG GAETJENS & ZIEGENFEUTER & ASSOCIES AVOCATS/RECHTSANWÄLTE

www.wgzavocats.com

In Lyon: 7, Rue de Bonnel, 69003 Lyon,

Tel.: +33 (0)4 72 61 75 80, Fax: +33 (0)4 72 61 75 82

In Paris: 1bis, Avenue de Lowendal, 75007 Paris,

Tel.: +33 (0)1 47 20 22 48, Fax: +33 (0)1 47 20 21 64

1 bis, Avenue de Lowendal
75007 PARIS

TÉL : (33) 01 47 20 22 48

FAX : (33) 01 47 20 21 64

wgz@wgzavocats.com

34, AV. HENRI MATISSE
06200 NICE

TÉL : (33) 04 93 18 83 50

FAX : (33) 04 93 18 83 51

wgz@wgzavocats.com

7, RUE DE BONNEL
69003 LYON

TEL : (33) 04 72 61 75 80

FAX : (33) 04 72 61 75 82

wgz@wgzavocats.com

1395 Brickell Avenue, Suite 700
Miami, FLORIDA 33131

TEL : (1) 305- 372-7474

FAX : (1) 305-372-7475

wgz@wgzavocats.com

AUTRES BUREAUX: BEYROUTH, BUENOS AIRES, DOUALA, MONTREAL, MIAMI, NEW YORK, TORONTO
MEMBRES DU GROUPEMENT INTERNATIONAL CONSULEGIS