

dend.⁵⁴ Das Fehlen eines ausdrücklichen Widerrufsvorbehalts verhindert allerdings, eine Schenkungsteuerneutralität über § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu erreichen.

2. Treuhand und Widerrufsvorbehalte für die einzelne Zuwendung

Im Einzelfall kann selbst bei Fehlen einer treuhänderischen Stellung der Stiftung im allgemeinen die einzelne Zuwendung genau auf eine lediglich treuhänderische Übertragung hin untersucht werden.

Die Stiftung hält dann nicht insgesamt ihr gesamtes Vermögen treuhänderisch für den Treugeber, sondern nur einzelne Zuwendungen. Praktisch wird dies in den Fällen der Einschaltung von Steuerhinterziehungsstiftungen allerdings kaum nachweisbar sein.⁵⁵

Selbst wenn die Stiftung mangels entsprechender Ausgestaltung und tatsächlicher Handhabung nicht als Treuhandstiftung qualifiziert, kann die einzelne Schenkung unter Widerrufsvorbehalt gestellt worden sein. Eine solche bereits bei der Übertragung vereinbarte Widerrufsklausel wird allerdings ebenfalls nur selten schriftlich niedergelegt worden sein. Zumal bzgl. der Vereinbarung eines Widerrufsvorbehalts eine tatsächliche Handhabung nicht erkennbar sein wird und kaum darlegbar ist, kann hierdurch aus tatsächlichen Gründen regelmäßig keine Steuerneutralität im Auflösungsfall begründet werden.

3. Andere EU-Staaten behandeln liechtensteinische Stiftungen als steuerlich transparent

Interessant ist in diesem Zusammenhang die Behandlung von ausländischen, insbesondere liechtensteinischen Stiftungen in anderen EU-Staaten. In Österreich behandelt das Bundesministerium der Finanzen liechtensteinische vermögensverwaltende Stiftungen aufgrund der Erfahrungswerte mit Liechtenstein als transparent.⁵⁶ Dies kann auch bei der Abhandlung deutscher Steuerhinterziehungsstiftungen berücksichtigt werden, insbesondere auch bei der Qualität der Nachweise, die an die Weisungsgebundenheit bei Steuerhinterziehungsstiftungen gestellt werden.

IV. Fazit

Die Rechtsprechung gibt dem Steuerpflichtigen Möglichkeiten, bei der Auflösung von Steuerhinterziehungsstiftungen gegen eine Schenkungsteuerpflicht der Auflösung zu argumentieren. Einerseits kann mit der OLG-Rechtsprechung gegen eine wirksame Stiftungerrichtung argumentiert werden. Andererseits kann mangels Vermögensentäußerung aufgrund der treuhänderischen Übertragung auch gegen eine Zuwendung selbst argumentiert werden.

In der Rechtspraxis stellt sich nach dem zuvor Dargestellten das Problem, dass für die Annahme einer fehlenden Vermögensentäußerung stets die tatsächliche Handhabung ausschlaggebend ist und nicht das schriftlich Niedergelegte. Eine Weisungsbindung entsprechend der tatsächlichen Handhabung kann auch durch andere Dokumente und die Korrespondenz zwischen Stiftungsrat und Stifter belegt werden. Schließlich kann auch die Auflösung der Stiftung auf Weisung des wirtschaftlich Berechtigten eine freie Verfügungsmacht im Rahmen der Gesamtabwägung belegen. Zugleich muss in geeigneter Weise die von Anfang an bestehende freie Verfügungsmacht belegt werden, was etwa durch entsprechende Bestätigungen erfolgen kann. Dies fließt in eine Gesamtabwägung ein.

// Autor

Dr. Thomas Stein, RA/StB, ist Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg, Partnerschaftsgesellschaft, am Standort Frankfurt a. M. Der Autor ist schwerpunktmäßig in der nationalen und internationalen Vermögens- und Unternehmensnachfolgeplanung tätig.



⁵⁴ Löwe/Pelz, BB 2005, 1601, 1603; Mutter, DStR 2004, 893, 895; Stahl, Kösdli 2004, 14328, 14336.

⁵⁵ Löwe/Pelz, BB 2005, 1601, dort Tz. 27.

⁵⁶ Info des BMF, GZ SZK – 010 216/0037 – Est/2008 v. 23.4.2008; zustimmend: Pröll, ÖStZ 2009/ 1056, 524; ablehnend: Cupal/Bovenkamp, ÖStZ 2010/ 706, 369.

Dr. Stephan Degen, Maître en Droit, RA/StB

Das Ergänzungsprotokoll vom 5.4.2012 zum Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz

Regelungen, Probleme und Hinweise

Im vorliegenden Aufsatz werden die Änderungen und Erweiterungen des Steuerabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz durch das Ergänzungsprotokoll vom 5.4.2012 dargestellt, die damit verbundenen Probleme aufgezeigt und Hinweise für eine mögliche Lösung der Probleme gegeben.

I. Genese des Ergänzungsprotokolls

Am 21.9.2011 haben die Bundesrepublik Deutschland und die Schweiz ein Steuerabkommen unterzeichnet, das insbesondere Regelungen über die anonymisierte Nachversteuerung von auf schweizeri-

schen Konten/Depots verbuchten Vermögenswerten in Deutschland ansässiger Personen enthält¹. Die SPD und die Grünen haben das Steuerabkommen massiv kritisiert. Ein wesentlicher Vorwurf gegenüber der Bundesregierung war, dass Steuersünder „zu billig“ davorkämen und das Abkommen die Möglichkeit einräume, die sich auf schweizerischen Konten/Depots befindenden Vermögenswerte vor Inkrafttreten des Steuerabkommens aus der Schweiz abzuziehen und damit deren Besteuerung zu verhindern².

Die monatelange politische Kontroverse zwischen den Regierungsparteien CDU und FDP und der Opposition führte zu Nachverhandlungen mit der Schweiz und in der Folge zum Abschluss des Ergänzungsprotokolls vom 5.4.2012³. Durch das Ergänzungsprotokoll wird das Steuerabkommen in wesentlichen Punkten erweitert, vor allem durch Erhöhung der Steuerbelastung bei der Nachversteuerung von Vermögen und Einführung einer Regelung zur pauschalen Besteuerung von Erbschaften ab Inkrafttreten des Steuerabkommens.

Wenngleich die Änderungen durch das Ergänzungsprotokoll noch nicht zur Beilegung des politischen Streits geführt haben⁴, scheinen die Bundesländer nunmehr Bereitschaft zur weiteren Diskussion über das Steuerabkommen zu zeigen. So hat der Finanzminister von Baden-Württemberg, Nils Schmid, der Financial Times Deutschland vom 4.5.2012 gesagt, dass Baden-Württemberg gesprächsbereit und an einer Lösung interessiert sei⁵. Die Einigung der politischen Parteien in Deutschland über das Steuerabkommen scheint daher etwas näher gerückt zu sein.

In diesem Aufsatz werden die Änderungen und Erweiterungen des Steuerabkommens durch das Ergänzungsprotokoll dargestellt, die damit verbundenen Probleme aufgezeigt und Hinweise für eine mögliche Lösung der Probleme gegeben. Dabei sollen zunächst die wesentlichen Regelungen des Ergänzungsprotokolls vom 5.4.2012 im Überblick dargestellt werden (vgl. nachfolgend Ziff. II.). Sodann werden die wesentlichen Neuregelungen des Ergänzungsprotokolls, insbesondere die pauschale Besteuerung von Erbschaften nach Inkrafttreten des Steuerabkommens, näher beleuchtet (vgl. nachfolgend Ziff. III.).

II. Überblick über die Regelungen des Ergänzungsprotokolls vom 5.4.2012

Die wesentlichen Änderungen des Ergänzungsprotokolls sind:

1. Anwendungsbereich des Steuerabkommens (Art. 5 Abs. 1 S. 1⁶):
Von dem Steuerabkommen werden betroffene Personen erfasst, die am Stichtag 2 (31.12.2010) und beim Inkrafttreten des Steuerabkommens bei derselben schweizerischen Zahlstelle ein Konto/Depot haben. Bisher fiel eine betroffene Person erst dann in den Anwendungsbereich des Steuerabkommens, wenn sie am Stichtag 2 und am Stichtag 3 (letzter Tag des fünften Monats nach dem Inkrafttreten des Steuerabkommens) ein Konto/Depot bei derselben schweizerischen Zahlstelle hatte.
2. Erhöhung der Steuerbelastung bei der pauschalen Nachversteuerung (Art. 7 Abs. 2):
Der Minimalsteuersatz für die pauschale Nachversteuerung wurde von 19 auf 21 Prozent erhöht. Bei einer Steuerbelastung (im Anhang I des Steuerabkommens abgekürzt mit „sl“) von mindestens 34 Prozent und einem relevanten Kapital⁷ von mindestens einer Million Euro wird die auf das gesamte zu versteuernde Kapital anwendbare Steuerbelastung pro Million Euro relevantes Kapital um je einen Prozentpunkt bis maximal 41 Prozent des relevanten Kapitals erhöht⁸.

3. Einführung einer Regelung für die pauschale Besteuerung von Erbschaften (Art. 31):

Für Todesfälle ab Inkrafttreten des Steuerabkommens wird eine pauschale Besteuerung der in den Nachlass fallenden, auf schweizerischen Konten/Depots verbuchten Vermögenswerte mit einem Steuersatz von 50 Prozent der im Todeszeitpunkt bei der schweizerischen Zahlstelle verbuchten Vermögenswerte vorgesehen. Die Erben können eine solche Besteuerung verhindern, wenn sie gegenüber der schweizerischen Zahlstelle innerhalb eines Jahres seit dem Todeszeitpunkt die Ermächtigung zur Abgabe einer Meldung der Identität der betroffenen verstorbenen Person, der Erben und der geerbten Konten/Depots an die zuständigen deutschen Steuerbehörden aussprechen⁹. Mangels ausdrücklicher Regelung in Art. 31 dürfte weder die pauschale Erhebung von Erbschaftsteuer noch die – alternativ vorzunehmende – Meldung der vorgenannten Informationen gegenüber der deutschen Steuerbehörde strafbefreiende Wirkung haben bzw. verhindern, dass Steuerstraftaten bzw. Steuerordnungswidrigkeiten der Erben verfolgt werden.

4. Erhöhung der Anzahl von Auskunftersuchen (Art. 32):
Die maximale Anzahl von Auskunftersuchen deutscher Steuerbehörden wird für die erste Zwei-Jahres-Periode auf 1300 erhöht.
5. Gemeinsame Verwaltungsanweisung zu Missbrauchsbestimmungen (Art. XXIII.):
Die Schweiz und Deutschland werden eine Gemeinsame Verwaltungsanweisung erlassen, um die Missbrauchsbestimmung in Art. 33 zu konkretisieren.

III. Die Regelungen des Ergänzungsprotokolls vom 5.4.2012 im Einzelnen

Die Regelungen des Ergänzungsprotokolls werfen zahlreiche Fragen auf.

1. Anwendungsbereich des Steuerabkommens

Nach Art. 5 Abs. 1 S. 1 fallen Konten/Depots betroffener Personen bei schweizerischen Zahlstellen unter die pauschale Nachversteuerung gem. Teil 2 des Steuerabkommens, wenn die Konten/Depots am Stichtag 2 (31.12.2010) und beim Inkrafttreten des Steuerabkommens bei derselben schweizerischen Zahlstelle bestehen.

Wechselt die betroffene Person zwischen dem Stichtag 2 und dem Inkrafttreten des Steuerabkommens zu einer anderen schweizerischen

1 Das Steuerabkommen (in diesem Aufsatz nur „Steuerabkommen“) zwischen der Bundesrepublik und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt vom 21.9.2011 ist abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de (Abruf: 23.5.2012). Zu den Regelungen des Steuerabkommens vom 21.9.2011 vgl. Degen, BB 2012, 28 m. w. N.; ferner jüngst z. B. Ebner/Ebel/Hartrott, BB 2012, 287, Wulf, StbJ 2012, 71; Klümpen-Neusel, ErbBStG 2012, 26; Holenstein, DStR 2012, 153.

2 Vgl. zuletzt der Vorsitzende der SPD Sigmar Gabriel gegenüber der Deutschen Presse-Agentur in Berlin gemäß dem Artikel „Gabriel: Deutsch-Schweizer Steuerabkommen reicht noch nicht“ vom 8.4.2012, abrufbar unter www.zeit.de (Abruf: 23.5.2012).

3 Protokoll zur Änderung des am 21.9.2011 in Berlin unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt vom 5.4.2012, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de (Abruf: 23.5.2012). Der für Steuern zuständige EU-Kommissar Algirdas Semeta hat am 17.4.2012 erklärt, dass das Steuerabkommen in der Gestalt des Ergänzungsprotokolls vom 5.4.2012 vollständig mit EU-Recht konform sei, vgl. Artikel „Steuerabkommen mit der Schweiz rechtmäßig“ vom 17.4.2012, abrufbar unter www.handelsblatt.com (Abruf: 23.5.2012).

4 Vgl. z. B. den Artikel „Deutsches Schwarzgeld in der Schweiz soll höher besteuert werden“, vom 5.4.2012, abrufbar unter www.sueddeutsche.de (Abruf: 23.5.2012).

5 Artikel in Focus online „SPD und Grüne zeigen sich gesprächsbereit“ vom 3.5.2012, abrufbar unter www.focus.de (Abruf: 23.5.2012).

6 Nachfolgende Artikel ohne nähere Bezeichnung sind solche des Steuerabkommens vom 21.9.2011 in der Fassung des Ergänzungsprotokolls vom 5.4.2012, vgl. Fn. 1.

7 Der im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Steuerabkommens von der Erlöschenswirkung erfasste Betrag im Konto/Depot der betroffenen Person entspricht dem relevanten Kapital (K), vgl. Art. 7 Abs. 6 i. V. m. Anhang I.

8 Nähere Einzelheiten vgl. Anhang I zum Steuerabkommen.

9 Einzelheiten zur „Meldung“ gem. Art. 31 siehe weiter unten in Ziff. III. 3. b) cc) dieses Aufsatzes.

Zahlstelle, führt die neue schweizerische Zahlstelle die Maßnahmen nach Teil 2 des Steuerabkommens, d.h. entweder die pauschale Nachversteuerung oder die freiwillige Meldung durch. Sofern dagegen die betroffene Person bei Inkrafttreten des Steuerabkommens keine Konten/Depots bei einer schweizerischen Zahlstelle mehr hat, fallen die ehemals auf diesen Konten/Depots verbuchten Vermögenswerte nicht unter die Regelungen über die pauschale Nachversteuerung in Teil 2 des Steuerabkommens¹⁰. Hierfür spricht zum einen der Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 S. 1, der ausdrücklich verlangt, dass die Konten/Depots am Stichtag 2 und bei Inkrafttreten des Steuerabkommens bestehen. Zum anderen regelt das Steuerabkommen in Art. 6 Abs. 2 S. 1 nur den Fall, dass die betroffene Person zwischen dem Stichtag 2 und dem Inkrafttreten des Steuerabkommens zu einer anderen schweizerischen Zahlstelle wechselt. Nicht geregelt wird der Sachverhalt, dass die betroffene Person zwischen Stichtag 2 und Inkrafttreten des Steuerabkommens sämtliche Kundenbeziehungen zu schweizerischen Zahlstellen beendet.

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 3¹¹ 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 haben¹².

2. Erhöhung des Steuersatzes für pauschale Nachversteuerung

Der Mindeststeuersatz für die pauschale Nachversteuerung wurde durch Art. 7 Abs. 2 in der Fassung des Ergänzungsprotokolls von 19 auf 21 Prozent angehoben. Das Steuerabkommen sieht für den Fall einer Steuerbelastung von mindestens 34 Prozent und einem relevanten Kapital von mindestens einer Million Euro vor, dass die auf das gesamte relevante Kapital anwendbare Steuerbelastung pro Million Euro relevantes Kapital um je einen Prozentpunkt bis zu einer Spitzensteuerbelastung von 41 Prozent erhöht wird. Bei einer Steuerbelastung von mindestens 34 Prozent und einem relevanten Kapital von mindestens 7 Mio. Euro beläuft sich die gem. Art. 7 Abs. 2 erhöhte Steuerbelastung daher auf 41 Prozent des relevanten Kapitals.

3. Pauschale Besteuerung von Erbschaften

Die Bestimmungen über die Besteuerung von Vermögenszuflüssen nach Inkrafttreten des Steuerabkommens wurden durch eine Regelung zur Besteuerung von Erbschaften ergänzt (Art. 31). Nach Art. 43 Abs. 2 erfasst Art. 31 Todesfälle von betroffenen Personen, die ab dem

Inkrafttreten des Steuerabkommens eintreten. Damit werden Vermögenswerte auf schweizerischen Konten/Depots, die Erbfällen vor Inkrafttreten des Steuerabkommens zuzuordnen sind, weiterhin nach den Regelungen des Teils 2 des Steuerabkommens besteuert, so dass entweder eine pauschale Nachversteuerung gem. Art. 7 durchgeführt oder eine freiwillige Meldung gem. Art. 9f. vorgenommen wird.

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 (Art. 31 Abs. 1 S. 1)¹³. Dabei hat die schweizerische Zahlstelle „die geltenden schweizerischen Sorgfaltpflichten“ zu beachten (Art. 31 Abs. 1 S. 2). Ungeachtet der Sperrung können die infolge Erbfalls an den Konten/Depots Berechtigten weiterhin über maximal 50 Prozent der im Todeszeitpunkt auf den Konten/Depots vorhandenen Vermögenswerte verfügen (Art. 31 Abs. 1 S. 4).

Die Sperrung der Konten/Depots wird aufgehoben, nachdem entweder (i) eine pauschale Steuer von 50 Prozent auf die im Todeszeitpunkt bei der schweizerischen Zahlstelle verbuchten Vermögenswerte erhoben wurde oder (ii) 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 (Art. 31 Abs. 1 S. 3, Abs. 7).

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, die Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 vorzunehmen (Art. 31 Abs. 2 S. 1)¹⁴. Sofern innerhalb eines Jahres ab dem Zeitpunkt des Todes der betroffenen Person keine Ermächtigung zur Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 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 Prozent der im 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 nimmt die schweizerische Zahlstelle eine Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 vor¹⁵.

Die vollständige Gutschrift der Steuer gem. Art. 31 Abs. 2 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 (Art. 31

¹⁰ In diesem Sinne auch *Koblenzer*, ErbStB 2012, 124, 125, der zum Steuerabkommen vom 21.9.2011 Folgendes festhält: „Klar ist jedenfalls, dass zum maßgeblichen Zeitpunkt, an dem die Nachversteuerung vorzunehmen ist, nämlich am Stichtag 3 (das ist der letzte Tag des fünften Monats nach dem Inkrafttreten dieses Abkommens, voraussichtlich also der 31.5.2013 [...]) eine solche Vertragsbeziehung bestehen muss.“ Ebenso *Holenstein*, DStR 2012, 153 (155): „Eine in Deutschland ansässige Person, die am Stichtag 2 (31.12.2010) ihren Wohnsitz in Deutschland hatte und Nutzungsberechtigte von bei einer schweizerischen Zahlstelle verbuchten Vermögenswerten ist, hat die damit zusammenhängenden Altlasten nur dann zu regularisieren, wenn die Vermögenswerte am Stichtag 3 bei einer schweizerischen Zahlstelle verbucht waren.“ Eine andere Auffassung vertreten *Ebner/Ebel/Hartrott*, BB 2012, 287, allerdings ohne nähere Begründung und entgegen dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 S. 1.

¹¹ Stichtag 3 ist der letzte Tag des fünften Monats nach Inkrafttreten des Abkommens (Art. 2 lit. j), 3. Spiegelstrich.

¹² Vgl. hierzu bereits *Degen*, BB 2012, 28.

¹³ Siehe hierzu weiter unten Ziff. III. 3. b) aa) dieses Aufsatzes.

¹⁴ Weitere Erläuterungen zum Nachweis der Erbenstellung unter Ziff. III. 3. b) bb) dieses Aufsatzes.

¹⁵ Zur Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 siehe Ziff. III. 3. b) cc) dieses Aufsatzes.

Abs. 9). Art. 31 verweist nicht auf Art. 8 Abs. 1, der im Fall des Erlöschens von Steueransprüchen infolge der pauschalen Nacherhebung gem. Teil 2 des Steuerabkommens vorsieht, dass keine Verfolgung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten stattfindet. Dementsprechend dürfte weder die pauschale Erhebung von Erbschaftsteuer – noch die alternativ vorzunehmende Meldung der vorgenannten Informationen gem. Art. 31 Abs. 3 – gegenüber der deutschen Steuerbehörde strafbefreiende Wirkung haben bzw. verhindern, dass etwaige Steuerstraftaten bzw. Steuerordnungswidrigkeiten der Erben verfolgt werden. Nach Erhebung der Steuer gem. Art. 31 Abs. 2 oder Vornahme der Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 erteilt die schweizerische Zahlstelle den Erben der betroffenen verstorbenen Person eine Bescheinigung über die erhobene Steuer bzw. die gem. Art. 31 Abs. 3 gemeldeten Informationen (Art. 31 Abs. 5). Sofern die deutsche Erbschaftsteuer unter 50 Prozent liegt, müssen die Erben die Möglichkeit haben, die Rückzahlung der überzahlten Steuer zu erreichen. Art. 31 Abs. 8 regelt hierzu, dass die zuständige deutsche Behörde nach Vorlage der Bescheinigung gem. Art. 31 Abs. 5 die nach Art. 31 Abs. 2 erhobene Steuer auf die tatsächlich in Deutschland geschuldete Erbschaftsteuer anrechnet und eine Überzahlung an die Erben erstatten muss.

b) Einzelheiten zur pauschalen Besteuerung von Erbschaften

Zu Art. 31 ist im Einzelnen Folgendes anzumerken:

aa) Zur Sperrung von Vermögenswerten und den Sorgfaltspflichten der schweizerischen Zahlstelle

Das Steuerabkommen ermächtigt die schweizerische Zahlstelle, die der Erbschaft unterliegenden Vermögenswerte zu sperren, an der die betroffene Person im Zeitpunkt ihres Todes nutzungsberechtigt war. Bei der Frage, ob die Sperrung erfolgen soll, sind die schweizerischen Sorgfaltspflichten zu beachten.

Zunächst dürfte aus der expliziten Anordnung der Sperrung in Art. 31 im Umkehrschluss abzuleiten sein, dass eine Sperrung außerhalb des Art. 31 nicht zulässig ist. Demzufolge ist die schweizerische Zahlstelle nach dem Steuerabkommen insbesondere nicht berechtigt, Konten/Depots im Zusammenhang mit der Durchführung der pauschalen Nachbesteuerung gem. Teil 2 des Steuerabkommens zu sperren.

Darüber hinaus stellt sich bereits im Zusammenhang mit der Entscheidung über die Sperrung der Konten/Depots gem. Art. 31 Abs. 1 S. 1 die Frage, welche Prüfungspflichten die schweizerische Zahlstelle hinsichtlich der Nutzungsberechtigung der verstorbenen betroffenen Person hat. Anders als bei Art. 31 Abs. 2 S. 1, der den Erben eine Nachweispflicht hinsichtlich ihrer Erbenstellung explizit auferlegt, fehlt bei Art. 31 Abs. 1 S. 1 eine Regelung zur Nachweispflicht für die Nutzungsberechtigung der verstorbenen betroffenen Person. Dies spricht dafür, dass die schweizerische Zahlstelle im Rahmen des Art. 31 Abs. 1 S. 1 die Darlegungs- und Beweislast für die Nutzungsberechtigung der verstorbenen betroffenen Person an Konten/Depots trägt. Dies gilt insbesondere auch für die Ermittlung der Nutzungsberechtigung der verstorbenen betroffenen Person an Vermögenswerten auf Konten/Depots, die von Sitzgesellschaften gehalten werden. Hierfür spricht zudem Art. 2 lit. h), wonach eine natürliche Person als nutzungsberechtigte Person von durch Sitzgesellschaften¹⁶ gehaltenen Vermögenswerten gilt, wenn dies durch die schweizerische Zahlstelle „gestützt auf die geltenden schweizerischen Sorgfaltspflichten und unter Berücksichtigung sämtlicher bekannter Umstände“ festgestellt wurde. Welche Anstrengungen die schweizeri-

sche Zahlstelle unternehmen muss, um die Nutzungsberechtigung einer natürlichen Person zu ermitteln, dürfte nicht generell sondern nur in Abhängigkeit von dem konkreten Einzelfall zu beurteilen sein.

Dagegen regelt Art. 2 lit. h) 4. UAbs., dass eine Sitzgesellschaft „ausnahmsweise als nutzungsberechtigte Person gilt, wenn der Nachweis erbracht ist, dass sie nach dem Recht des Ortes ihrer Errichtung oder der tatsächlichen Verwaltung selbst effektiv besteuert wird oder nach dem deutschen Recht als intransparent bezüglich ihres Einkommens gilt“. Wie bereits an anderer Stelle ausgeführt¹⁷, spricht die Fassung des Art. 2 lit. h) 4. UAbs. als Ausnahmetatbestand dafür, dass der Nachweis der effektiven Besteuerung¹⁸ letztendlich durch die vonseiten der schweizerischen Zahlstelle ermittelte nutzungsberechtigte Person erbracht werden muss.

Ist bei Anwendung schweizerischer Sorgfaltspflichten und unter Heranziehung aller bekannter Umstände eine Nutzungsberechtigung der verstorbenen betroffenen Person an (auch z.B. durch Sitzgesellschaften gehaltenen) Vermögenswerten nicht festzustellen, dürfen diese Vermögenswerte durch die schweizerische Zahlstelle gem. Art. 31 Abs. 1 S. 1 nicht gesperrt werden. Die Vermögenswerte unterliegen dann nicht der pauschalen Besteuerung gem. Art. 31 Abs. 2 S. 2, eine Meldung dieser Vermögenswerte durch die schweizerische Zahlstelle gem. Art. 31 Abs. 3 darf konsequenterweise nicht erfolgen. Sollte dennoch bereits eine Sperrung erfolgt sein, hat die schweizerische Zahlstelle diese unverzüglich aufzuheben.

Sofern die schweizerische Zahlstelle gem. Art. 2 lit. h) die verstorbene betroffene Person zutreffenderweise als nutzungsberechtigte Person ermittelt und infolgedessen die Konten/Depots gesperrt hat, muss sie die Sperrung wieder aufheben, wenn den Erben der Nachweis der effektiven Besteuerung z.B. einer Sitzgesellschaft bezüglich der gesperrten Konten/Depots gem. Art. 2 lit. h) 4. UAbs. gelingt¹⁹.

Vor dem Hintergrund des Vorstehenden ist den Erben anzuraten, möglichst frühzeitig mit der schweizerischen Zahlstelle in Dialog zu treten, um eine zügige Klärung der Verfahrensweise hinsichtlich der im Nachlass der verstorbenen betroffenen Person liegenden Konten/Depots zu erreichen.

bb) Nachweis der Erbenstellung

Nach Art. 31 Abs. 2 S. 1 haben die Erben, die gegenüber der schweizerischen Zahlstelle ihre Nutzungsberechtigung an den Vermögenswerten der verstorbenen betroffenen Person nachweisen, das Recht, die schweizerische Zahlstelle innerhalb einer Frist von einem Jahr ab Zeitpunkt des Todes der betroffenen Person zu ermächtigen, eine Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 vorzunehmen²⁰. Liegt keine solche Ermächtigung vor, erhebt die schweizerische Zahlstelle nach Ablauf der Frist oder zum Zeitpunkt des späteren Bekanntwerdens des Todes der betroffenen Person einen Betrag in Höhe von 50 Prozent der zum Todeszeitpunkt auf den Konten/Depots verbuchten Vermögenswerte (Art. 31 Abs. 2 S. 2). Die pauschale Besteuerung der Erbschaft ist somit selbst dann vorzunehmen, wenn die Erben – ebenso wie die schweizerische Zahlstelle – erst nach Ablauf der Jahresfrist davon Kenntnis erlangen, dass der Erblasser (d.h. die betroffene Person) Konten/Depots bei der schweizerischen Zahlstelle hatte.

¹⁶ „Sitzgesellschaften“ gem. Art. 2 lit. h) des Abkommens sind insbesondere juristische Personen, Gesellschaften, Anstalten, Stiftungen, Trusts, Treuhandunternehmen und ähnliche Verbindungen, die kein Handels-, Fabrikations- oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben.

¹⁷ Degen, BB 2012, 28.

¹⁸ Zum Nachweis der effektiven Besteuerung vgl. Degen, BB 2012, 28.

¹⁹ Degen, BB 2012, 28.

²⁰ Zur Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 siehe unten Ziff. III. 3. b) cc) dieser Veröffentlichung.

Der Nachweis der Erbenstellung wird dann unproblematisch möglich sein, wenn die Erben gegenüber der schweizerischen Zahlstelle einen Erbschein gem. §§ 2353 ff. BGB vorlegen können. Ist die Erbenstellung streitig und wurde den Erben kein Erbschein erteilt, müssen sie dennoch die Möglichkeit haben, den Nachweis auf andere geeignete Weise (z. B. durch Urkunden, eidesstattliche Versicherungen) zu erbringen. Die schweizerische Zahlstelle wird den Vortrag der Erben zu prüfen und sodann im Rahmen ihrer Sorgfaltspflichten eine Entscheidung zu treffen haben, ob der Nachweis der Erbenstellung erbracht ist. Es wäre wünschenswert, dass Deutschland und die Schweiz Regelungen für die Beilegung von Streitigkeiten zwischen den Erben und der schweizerischen Zahlstelle treffen, falls zwischen der schweizerischen Zahlstelle und den Erben keine Einigkeit hinsichtlich des Nachweises der Erbenstellung bzw. der Zugehörigkeit der Konten/Depots zum Nachlass erzielt werden kann.

Fraglich ist, wie sich die schweizerische Zahlstelle verhalten muss, wenn die Erbenstellung bis zum Ablauf der Jahresfrist noch nicht abschließend geklärt ist. Nach dem Wortlaut des Art. 31 Abs. 2 S. 2 erhebt die schweizerische Zahlstelle die Pauschalsteuer, wenn bis zum Ablauf der Jahresfrist keine Ermächtigung zur Abgabe einer Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 vorliegt. Kann die Erbenstellung nicht innerhalb der Jahresfrist abschließend beurteilt werden, liegt keine Ermächtigung zur Meldung vor, so dass dann die pauschale Steuer zu erheben wäre. In diesem Fall erteilt die schweizerische Zahlstelle gem. Art. 31 Abs. 5 eine Bescheinigung mit Angaben zur gezahlten Steuer. Der genaue Inhalt der Bescheinigung ist in Art. 31 Abs. 5 nicht genannt, dürfte sich jedoch nach Art. 7 Abs. 3 richten (insb. Angaben zur Identität der verstorbenen betroffenen Person, zum Betrag der Einmalzahlung und den Berechnungsmodalitäten).

Art. 31 Abs. 8 sieht vor, dass die zuständige deutsche Behörde bei Vorlage der Bescheinigung die durch die schweizerische Zahlstelle erhobene pauschale Steuer auf die tatsächlich geschuldete Steuer anrechnet und den Erben eine Zuvielzahlung („Überschuss“) erstattet. Allerdings werden die Erben nicht umhin kommen, der deutschen Steuerbehörde neben der Bescheinigung auch eine Erbschaftsteuererklärung vorzulegen, andernfalls wird die Steuerbehörde nicht in der Lage sein, die Erbschaftsteuer korrekt zu berechnen. Die Entscheidung der zuständigen Behörde wird durch Bescheid ergehen, der dann ggf. in Deutschland im Rahmen eines Einspruchsverfahrens bzw. einer finanzgerichtlichen Klage überprüfbar sein muss.

cc) Meldung gem. Art. 31 Abs. 3

Sofern den Erben der Nachweis ihrer Erbenstellung gegenüber der schweizerischen Zahlstelle gelingt, können Sie die Zahlstelle zur Vornahme einer Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 ermächtigen.

In diesem Fall erhebt die schweizerische Zahlstelle keine pauschale Steuer sondern übermittelt der zuständigen schweizerischen Behörde innerhalb eines Monats seit Ermächtigung folgende Informationen, die diese Angaben umgehend an die zuständige deutsche Behörde weiterleitet:

- Identität (Name, Geburtsdatum) und Wohnsitz der verstorbenen betroffenen Person,
- soweit bekannt die Identifikationsnummer gem. § 139b AO sowohl für die verstorbene betroffene Person als auch für den oder die Erben,
- Name und Anschrift der schweizerischen Zahlstelle,
- Kundennummer der verstorbenen betroffenen Person (Kunden-, Konto- oder Depotnummer, IBAN-Code),

- soweit bekannt Identität (Name, Geburtsdatum) und Wohnsitz des oder der Erben,
- Kontostand zum Zeitpunkt des Todes der betroffenen Person.

Die Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 wird in Art. 35 Abs. 3 als „freiwillige Meldung“ bezeichnet. Dennoch enthalten Art. 31 und die übrigen Neuregelungen des Ergänzungsprotokolls keinen Hinweis auf die Anwendbarkeit von Art. 10, der für den Fall der freiwilligen Meldung im Zusammenhang mit der pauschalen Nachversteuerung von Einkünften regelt, dass die freiwillige Meldung die Wirkung einer wirksamen (Teil-)Selbstanzeige in Bezug auf die von der Nachversteuerung erfassten Konten/Depots hat. Dies spricht dafür, dass die Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 nicht die Wirkung einer wirksamen Selbstanzeige hat.

Art. 31 entbindet die Erben daher insgesamt nicht von der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe der Erbschaftsteuererklärung.

Mit Ermächtigung der schweizerischen Zahlstelle zur Abgabe der Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 hat die schweizerische Zahlstelle die gesperrten Konten/Depots wieder freizugeben (vgl. Art. 31 Abs. 1 S. 3, 2. Halbs.).

dd) Entscheidung zwischen pauschaler Steuerzahlung und freiwilliger Meldung

Für die Erben stellt sich daher – ebenso wie im Zusammenhang mit der pauschalen Nachversteuerung von Einkünften bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Steuerabkommens – die Frage, wann die Wahl auf die pauschale Besteuerung gem. Art. 31 Abs. 2 bzw. die Meldung gem. Art. 31 Abs. 3 fallen sollte.

Entscheidend ist hier in erster Linie, in welcher Höhe Erbschaftsteuer auf die bei der schweizerischen Zahlstelle verbuchten Konten/Depots entfällt. Da der Steuersatz in den meisten Erbfällen weit unter 50 Prozent liegen dürfte (z. B. beträgt der höchste Steuersatz bei einem steuerpflichtigen Erwerb in der Steuerklasse I von den Eltern von über 26 Millionen Euro nur 30 Prozent, § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 2 ErbStG), dürfte die Wahl in diesen Fällen regelmäßig auf die freiwillige Meldung fallen. 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.

IV. Fazit

Die Regelungen des Ergänzungsprotokolls werfen zahlreiche Fragen auf, insbesondere im Hinblick auf die pauschale Besteuerung von Erbschaften seit Inkrafttreten des Steuerabkommens. Sollte des Steuerabkommen tatsächlich in Kraft treten – was nach den jüngsten Äußerungen des Finanzministers von Baden-Württemberg durchaus möglich erscheint –, sind die Bundesrepublik Deutschland und die Schweiz gefordert, Unklarheiten bei der Auslegung des Steuerabkommens durch eindeutige und in der Praxis handhabbare Verwaltungsanweisungen zu beseitigen.

// Autor

Dr. Stephan Degen, Maître en Droit, ist als Rechtsanwalt und Steuerberater im Münchener und Züricher Büro der Kanzlei Heuking Kühn Lüer Wojtek tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in den Bereichen Steuerrecht und Steuerstrafrecht, Restrukturierung, Insolvenzrecht/Sanierung, M&A.

