

Die US-amerikanische Nachlass- und Schenkungsbesteuerung auf Bundesebene im Strukturvergleich zur deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer

D i p l o m a r b e i t

an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege (FH), Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen

**vorgelegt von
Szeski, Nick
aus Chemnitz**

Chemnitz, 14.03.2019

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Einleitung	1
2 Allgemeines zum US- amerikanischen Steuerrecht.....	2
2.1 Die relevanten Steuerarten des US- amerikanischen Erbschafts- und Schenkungssteuersystems.....	2
2.2 Das Verhältnis von Nachlass- und Schenkungsteuer	2
2.3 Die Rechtsquellen der Nachlass- und Schenkungsteuer	3
3 Unbeschränkte Schenkung- und Nachlasssteuerpflicht.....	5
3.1 Das Steuersubjekt.....	5
3.2 Das Steuerobjekt der Schenkungsteuer	7
3.2.1 Schenkungsteuerpflichtige Verfügungen	8
3.2.1.1 Die Schenkung.....	8
3.2.1.2 Die Power of Appointment.....	10
3.2.1.3 Das Gift- Splitting bei Ehegatten	12
3.2.2 Die Steuerausnahmen.....	14
3.2.3 Die Steuerabzüge	18
3.3 Das Steuerobjekt der Nachlasssteuer	21
3.3.1 Der Bruttonachlass.....	21
3.3.1.1 Das Vermögen des Erblassers.....	21
3.3.1.2 Der fiktive Nachlass	22
3.3.2 Die Steuerabzüge	23
3.3.2.1 Der Steuerabzug für Nachlassausgaben, Nachlassschulden und Nachlasssteuern gemäß Code Sec. 2053.....	24
3.3.2.2 Der Steuerabzug für Verluste gemäß Code Sec. 2054.....	27
3.3.2.3 Der Steuerabzug bei Vermögensverfügungen an gemeinnützige Organisationen gemäß Code Sec. 2055	27
3.3.2.4 Der Ehegattenabzug gemäß Code Sec. 2056	28
4 Bewertung des Vermögens	30
4.1 Allgemeine Bewertungsregeln.....	30
4.2 Besondere Bewertungsregeln	31
4.3 Der alternative Bewertungstag	33
5 Tarife und Steuerberechnung	35
5.1 Tarife.....	35
5.2 Berechnung bei der Schenkungsteuer	36
5.3 Berechnung bei der Nachlasssteuer.....	37
6 Die Generation- Skipping- Transfer (GST) Steuer	40
6.1 Allgemeines	40
6.2 Das Steuersubjekt.....	41

6.3	Das Steuerobjekt.....	41
6.3.1	Die Vermögensübergänge	41
6.3.2	Die Steuerabzüge und Reduzierungen.....	42
7	Fazit	44
	Anlage 1: Auszug aus dem Internal Revenue Bulletin von 2017	IV
	Anlage 2: Auszug aus dem Cumulative Bulletin von 1967	V
	Anlage 3: Auszug aus dem Cumulative Bulletin von 1966	VI
	Anlage 4: Auszug aus dem Cumulative Bulletin von 1977	VII
	Anlage 5: Auszug aus dem Cumulative Bulletin von 1979	VIII
	Anlage 6: Unified Rate Schedule	IX
	Rechtsquellenverzeichnis	X
	Gesetze	X
	Urteile	X
	Verwaltungsanweisungen	X
	Literaturverzeichnis	XII
	Kommentare	XII
	Internetquellen	XII
	Acts of Congress	XIII
	Eidesstattliche Versicherung	XV

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BewG	Bewertungsgesetz
bspw.	beispielsweise
Buchst.	Buchstabe
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CB	Cumulative Bulletin
CFR	Code of Federal Regulations
Ch.	Chapter
Cir.	Circuit
Dr.	Doktor
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
evtl.	eventuell
ff.	fortfolgende

GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GST	Generation-Skipping-Transfer
H. Rept.	House Report
i.H.v.	in Höhe von
IRB	Internal Revenue Bulletin
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
i.S.d.	im Sinne der
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
No.	Number
Nr.	Nummer
Par.	Paragraf
Pub. L.	Public Law
Q-Tip	Qualified Terminable Interest
Reg.	Regulations
Rev. Proc.	Revenue Procedures
Rz.	Randziffer

S.	Satz
Sec.	Section/ Sections
S. Rep.	Senate Report
sog.	sogenannte/ sogenannten
US/ U.S.	United States
USA	United States of America
Vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

Das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist eine wesentliche Grundlage des deutschen Steuerrechts. Dieses besagt im Allgemeinen, dass die Höhe der Steuerlast von der Fähigkeit des Einzelnen abhängt, diese zu tragen.

Finden Vermögensmehrungen bei einer Person statt, sind diese häufig steuer-
verstrickt. Die Art der Besteuerung hängt dabei von dem Vorgang ab, der diese
auslöst.

Die deutsche Erbschafts- und Schenkungssteuer stellt eine Steuer dar, die an-
fällt, wenn eine Vermögensmehrung bei einer Person erfolgt. § 1 ErbStG nennt
dabei die Vorgänge, die die Steuerpflicht auslösen. Beim Lesen des besagten
Paragrafen sind zwei Dinge auffällig.

Zum einen kann man allein an der Schreibweise des § 1 Abs. 1 ErbStG erken-
nen, dass die deutsche Erbschaftssteuer mit der Schenkungssteuer ein einheitli-
ches Rechtssystem bildet. Unabhängig davon, ob die Steuerpflicht durch einen
Erwerb von Todes wegen oder durch eine Schenkung ausgelöst wird, folgen die
Bewertung des Vermögens, die Steuerermittlung und die weiteren für die Be-
steuerung relevanten Schritte den gleichen Vorschriften.

Des Weiteren ist erkennbar, dass die deutschen Erbschafts- und Schenkungs-
steuer an den Erwerb von Vermögen knüpft. Besteuert wird somit nicht das ver-
erbte bzw. verschenkte Vermögen beim Erblasser oder Schenker, sondern das
erworbene Vermögen bei dem/den Begünstigten. Durch die Erwerbsbesteuerung
wird im deutschen Steuerrecht das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
realisiert.

Die Vereinigten Staaten von Amerika pflegen in dieser Hinsicht, zumindest auf
Bundesebene, eine gänzlich andere Herangehensweise. Auch in weiteren Punk-
ten unterscheiden sich das deutsche und das amerikanische System elementar.
Die folgende Arbeit beschäftigt sich mit der US- amerikanischen Nachlass- und
Schenkungsbesteuerung. Dabei ist zu erwähnen, dass die einzelnen Bundes-
staaten der USA verschiedene Systeme haben. Daneben existiert jedoch noch
eine von den einzelnen Staaten unabhängige Bundessteuer. Im Folgenden wird
lediglich die Bundessteuer thematisiert.

Ziel der Arbeit ist, die strukturellen Unterschiede zwischen dem deutschen und
dem amerikanischen System herauszuarbeiten.

2 Allgemeines zum US- amerikanischen Steuerrecht

2.1 Die relevanten Steuerarten des US- amerikanischen Erbschafts- und Schenkungsteuersystems

Die bundesweite Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen setzt sich aus drei Komponenten zusammen: der Nachlasssteuer, der Schenkungsteuer und der sog. Generation-Skipping-Transfer Steuer (GST Steuer).¹

Während die US- amerikanische Nachlass- und Schenkungsteuer mit der deutschen Erbschafts- und Schenkungsteuer vergleichbar ist², existiert eine der GST Steuer ähnliche Abgabe in Deutschland nicht. Eine derartige Steuer würde sich dem deutschen System aufgrund der Erwerbsbesteuerung auch nicht fügen (siehe 6. Die Generation-Skipping-Transfer [GST] Steuer).

In den Vereinigten Staaten gibt es dagegen, zumindest auf Bundesebene, keine Erbschafts-, sondern eine Nachlasssteuer. Dies bedeutet, dass der Erwerb an sich bei den einzelnen Erben nicht steuerpflichtig ist. Vielmehr findet eine grundsätzlich von der Beziehung des Erblassers zum Erben unabhängige Besteuerung des Nachlasses statt (siehe 3.3. Das Steuerobjekt der Nachlasssteuer). Die einzige Ausnahme dieses Grundsatzes stellt der Ehegattenabzug gemäß Code Sec. 2056 dar. Unabhängig vom föderalen System der Nachlassbesteuerung sehen jedoch die Gesetze einiger Bundesstaaten die Erwerbsbesteuerung vor.³

2.2 Das Verhältnis von Nachlass- und Schenkungsteuer

Im Gegensatz zur deutschen Erbschafts- und Schenkungsteuer bilden die US- amerikanische Nachlass- und Schenkungsteuer nur teilweise ein einheitliches Rechtssystem. Dies äußert sich unter anderem darin, dass bei den beiden Steuerarten unterschiedliche Bewertungsmethoden, Steuerabzüge und Steuergutschriften zur Anwendung kommen.⁴

Zu begründen sind die Unterschiede damit, dass das Nachlass- und das Schenkungsteuerrecht zu unterschiedlichen Zeitpunkten unabhängig voneinander in

¹ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: Understanding Estate and Gift Taxation, LexisNexis 2015, S. 1

² Vgl. Wolf Wassermeyer: Das US- amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 1996, S. 2, Rz. 2

³ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, CCH Inc., 2018, S. 17, Par. 28

⁴ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 2, Rz. 3

Kraft traten.⁵ Auch die Gründe für die Einführung der jeweiligen Steuer sind verschieden.

Mit dem Revenue Act of 1916 (ch. 463, 39 Stat. 756, September 8, 1916) wurde bereits am 8. September 1916 die bundesweite Nachlasssteuer etabliert. Ziel des Revenue Acts, mit dem neben der Einführung der Nachlasssteuer auch die Einkommensteuersätze angehoben wurden, war die Finanzierung des Eintritts der Vereinigten Staaten in den ersten Weltkrieg.^{6 7}

Die Schenkungsteuer wurde dagegen erst im Jahre 1924 eingeführt. Nachdem der Kongress sie bereits im Jahre 1926 wieder außer Kraft setzte, folgte die Wiedereinführung im Jahre 1932.⁸ Sinn und Zweck der Etablierung der Schenkungsteuer war, die ansonsten einfache Umgehung der Nachlasssteuer durch Schenkungen, welche unter Umständen kurz vorm Tode des Erblassers vorgenommen werden, zu vermeiden.⁹

Eine Angleichung der beiden Steuerarten erfolgte erst im Jahre 1976. Insbesondere die bis dahin unterschiedlichen Steuertarife wurden vereinheitlicht.¹⁰

2.3 Die Rechtsquellen der Nachlass- und Schenkungsteuer

Die zentrale Rechtsgrundlage der US-amerikanischen Bundessteuern bildet der Internal Revenue Code (IRC).¹¹ Dieser ist Bestandteil des U.S. Codes, welcher eine Sammlung des permanenten Bundesrechts der Vereinigten Staaten ist.¹²

Der IRC ist in einzelne Sections (Sektionen) unterteilt. Die Rechtsgrundlagen für die Nachlasssteuer sind in den Sections 2001 ff. im Chapter 11 enthalten, jene für die Schenkungsteuer in den Sections 2501 ff. im Chapter 12 und die der GST Steuer in den Sections 2601 ff. im Chapter 13.¹³

Des Weiteren gibt es in den USA Verwaltungsvorschriften, wobei man im Wesentlichen zwischen den Regulations, den Revenue Rulings, den Revenue Procedures und den Private Letter Rulings unterscheidet.

⁵ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 2, Rz. 3

⁶ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 2, Par. 1.01

⁷ Vgl. <https://www.revolvy.com/page/Revenue-Act-of-1916>

⁸ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 5, Par. 1.02

⁹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 2, Par. 5

¹⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 3, Rz. 3

¹¹ Vgl. <https://legal-dictionary.thefreedictionary.com/Internal+Revenue+Code>

¹² Vgl. <http://uscode.house.gov/search/criteria.shtml>

¹³ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 7, Rz. 10

Die Regulations beschreiben die Gesetze und die damit zusammenhängenden Probleme und enthalten die zur Durchsetzung der gesetzgeberischen Intention notwendigen Anwendungsvorschriften und Erläuterungen. Beim Erlass eines Gesetzes wird der Finanzminister der Vereinigten Staaten regelmäßig durch den Kongress ermächtigt, Regulations zu erlassen.

Die Revenue Rulings werden dagegen von der dem Finanzministerium unterstellten Steuerbehörde¹⁴, dem nationalen Office des Internal Revenue Service (IRS), herausgegeben und sind offizielle Interpretationen der Bundessteuergesetzgebung durch die Finanzbehörden.

Stellungnahmen des IRS bezüglich der den Steuerzahler betreffenden Rechte und Pflichten sind in den Revenue Procedures enthalten.

In ihrer Bedeutung sind die Regulations den Revenue Rulings und den Revenue Procedures übergeordnet. Grund dafür ist, dass lediglich die Regulations mit öffentlicher Stellungnahme und einer Überprüfung durch den Finanzminister wirksam werden.

Das Private Letter Ruling bezieht sich im Gegensatz zu den vorgenannten Verwaltungsvorschriften nur auf Einzelfälle. Für einen Steuerpflichtigen besteht die Möglichkeit, sich mit einer Frage oder einem steuerrechtlichen Problem an das National Office des IRS zu wenden, welches dann regelmäßig in einem sog. Private Letter Ruling antwortet.¹⁵

Im deutschen Recht existieren an Verwaltungsvorschriften lediglich die Richtlinien. Diese sind für die Verwaltung bindend und sollen einer einheitlichen Auslegung der Steuerrechtsnormen dienen. Das Recht der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates derartige Richtlinien zu erlassen, ist in Art. 108 Abs. 7 GG manifestiert.

¹⁴ Vgl. <https://investinganswers.com/financial-dictionary/tax-center/internal-revenue-service-irs-981>

¹⁵ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 8, 9, Rz. 12

3 Unbeschränkte Schenkung- und Nachlasssteuerpflicht

3.1 Das Steuersubjekt

Beim Steuersubjekt handelt es sich um die Person, der sowohl das Steuerobjekt, als auch die Steuerschuld zugerechnet wird. Gemäß Code Sec. 2001 (a) ist in der US- amerikanischen Nachlasssteuer der Verstorbene das Steuersubjekt. Das Steuersubjekt der Schenkungsteuer stellt gemäß Code Sec. 2501 (a) der Schenker dar.¹⁶ Da die verstorbene Person selbst nicht mehr handlungsfähig ist, muss für diese ein Vertreter handeln. Die Bestellung des Vertreters, welcher für die Nachlassabwicklung zuständig ist, wird durch ein Nachlassgericht vorgenommen. Das zuständige Gericht wird nach dem Recht des jeweiligen Bundesstaates bestimmt. Neben der Bestellung des Vertreters überprüft das Gericht außerdem, ob die Nachlassabwicklung gemäß der gesetzlichen oder der testamentarischen Erbfolge zu erfolgen hat. Im Falle der gesetzlichen Erbfolge bestimmt das Gericht eine Person zum Nachlassverwalter, den sog. „administrator“. Sollte die testamentarische Erbfolge Anwendung finden, wird ein Testamentsvollstrecker bestellt, welcher als „executor“ bezeichnet wird.¹⁷

Aus dem Gesetzeswortsinn bzw. -wortlaut kann entnommen werden, dass lediglich natürliche Personen als Steuersubjekte in Betracht kommen, da Code Sec. 2001 (a) vom „decedent“ (Verstorbenen) und Code Sec. 2501 (a) von „individual[s]“ (Einzelpersonen) spricht.¹⁸

Im US- amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuerrecht wird zwischen drei Arten von Steuersubjekten unterschieden, dem US- Staatsbürger, dem Ausländer mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten (sog. Resident Alien) und dem Ausländer ohne Wohnsitz in den USA (sog. Non-Resident). Dabei sind grundsätzlich der US- Staatsbürger und der Resident Alien unbeschränkt steuerpflichtig.¹⁹

Ob eine Person US- Staatsbürger ist, richtet sich danach, ob diese die Staatsbürgerschaft erworben hat. Außerdem darf der Verlust derselben nicht eingetreten sein.²⁰ Für den Erwerb der Staatsbürgerschaft gibt es zwei Möglichkeiten.

Die erste Möglichkeit ist der Erwerb durch Geburt. Eine Person ist demnach gemäß Code Sec. 1401 (a) automatisch US- Staatsbürger, wenn sie in den USA

¹⁶ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 11, Rz. 16

¹⁷ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 4, Rz. 6

¹⁸ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 11, Rz. 17

¹⁹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 12, Rz. 18

²⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 12, Rz. 19

geboren wurde.²¹ Sollte die Geburt außerhalb der Vereinigten Staaten erfolgt sein, hält Code Sec. 1401 (c)-(g) bestimmte Alternativen bereit, welche dennoch zum Erwerb der US- Staatsbürgerschaft führen. Diese beziehen sich im Allgemeinen auf das Verhältnis der Eltern zu den USA, sollen jedoch in dieser Arbeit nicht weiter thematisiert werden.²²

Die zweite Möglichkeit zum Erwerb der US- Staatsbürgerschaft ist die Einbürgerung, welche gemäß Code Sec. 1421 durch Verleihung in Form einer gerichtlichen Entscheidung eines Federal District Courts erfolgt.²³

Des Weiteren unterliegen, wie oben bereits erwähnt, Ausländer der unbeschränkten Steuerpflicht, wenn diese einen Wohnsitz in den Vereinigten Staaten innehaben. Um einen Wohnsitz zu begründen, bedarf es eines Domizils in einem der 50 Bundesstaaten oder dem District of Columbia.²⁴ Ein solches ist dann gegeben, wenn eine Person an einem Ort physisch präsent ist und auch beabsichtigt, dort für unbestimmte Zeit zu verweilen.²⁵ Nicht ausschlaggebend sind dabei die Länge des Verbleibs und die Menge des am Ort des Domizils unterhaltenen Vermögens. Für die Begründung eines Domizils ist bereits ausreichend, an einem bestimmten Ort zu leben, auch wenn dies nur für eine kurze Zeit der Fall sein sollte, wenn keine endgültige Absicht besteht, von diesem Ort wegzuziehen.²⁶ Die Voraussetzungen eines Wohnsitzes sind in den Regulations²⁷ geregelt. Im Gegensatz zum deutschen Recht, wo der Wohnsitzbegriff in der Abgabenordnung²⁸ als zentralem Gesetz des deutschen Steuerrechts geregelt ist und für alle Steuerarten die gleiche Bedeutung hat, ist der Begriff „Wohnsitz“ im amerikanischen Einkommensteuerrecht von anderer Bedeutung.²⁹

Im deutschen Erbschafts- und Schenkungsteuerrecht regelt § 2 ErbStG die persönliche Steuerpflicht. Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG tritt die unbeschränkte Steuerpflicht bei Schenkungen und Erbfällen ein, wenn der Erblasser im Todeszeitpunkt, der Schenker zur Zeit der Ausführung seiner Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Steuerentstehung ein Inländer ist. Wer als Inländer gilt, ist in § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. a – d ErbStG geregelt. Die Inländereigenschaft wird unter anderem natürlichen Personen zugeschrieben, die im Inland einen Wohn-

²¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 12, Rz. 21

²² Vgl. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/8/1401>

²³ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 14, Rz. 22

²⁴ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 15, Rz. 24

²⁵ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 15, Rz. 25

²⁶ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 20, Par. 38

²⁷ Vgl. Reg. § 20.0-1 (b) (1); § 25.2501-1 (b)

²⁸ Vgl. § 8 AO

²⁹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 15, Rz. 24

sitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.³⁰ Außerdem kommen, im Gegensatz zum amerikanischen Recht, auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, als Steuersubjekte in Betracht.³¹ Im amerikanischen Recht sehen die Regulations³² dagegen bei durch Gesellschaften getätigten Schenkungen vor, dass diese als anteilige Vermögensverfügung der Anteilseigner behandelt werden.³³

Des Weiteren unterscheiden sich das deutsche und das amerikanische System dahingehend, dass es im amerikanischen Recht lediglich auf die Verhältnisse des Verstorbenen bzw. Schenkers ankommt, während im deutschen Recht die Inländerbetrachtung sowohl für den Erblasser bzw. Schenker als auch für den Begünstigten durchgeführt wird. Insofern spielt es im deutschen Recht auch keine Rolle, dass der Erwerber gemäß § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG die Steuer schuldet.

3.2 Das Steuerobjekt der Schenkungsteuer

Gemäß Code Sec. 2501 (a) i.V.m. Code Sec. 2503 (a) unterliegen der Schenkungsteuer die steuerbaren Schenkungen, welche sich aus dem Wert der schenkungsteuerpflichtigen Verfügungen eines Schenkers in einem Kalenderjahr vermindert um die zulässigen Steuerabzüge berechnen. Zu unterscheiden sind die Steuerabzüge von den Steuerausnahmen. Diese erfüllen zwar die Voraussetzungen einer schenkungsteuerpflichtigen Verfügung, sind jedoch gesetzlich von der Schenkungsteuer ausgenommen.³⁴

Die Schenkungsteuer stellt eine Steuer dar, die nicht an das Vermögen an sich, sondern an die Übertragung des Vermögens anknüpft. Die Art des Vermögens ist somit unter anderem in Hinblick auf mögliche Steuerausnahmen grundsätzlich nicht ausschlaggebend.³⁵ Eine Ausnahme dieses Grundsatzes ist in Code Sec. 2501 (a) (2) vorgesehen. Demzufolge unterliegen Schenkungen immateriellen Vermögens von Personen, die weder die US-amerikanische Staatsbürgerschaft besitzen, noch einen Wohnsitz in den Vereinigten Staaten haben, nicht der Schenkungsteuer.³⁶

³⁰ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG

³¹ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG

³² Vgl. Reg. § 25.2511-1 (h) (1)

³³ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 11 und 12, Rz. 17

³⁴ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 19, Rz. 33

³⁵ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 323, Par. 2000

³⁶ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 359, Par. 2175

3.2.1 Schenkungsteuerpflichtige Verfügungen

Grundsätzlich unterliegen der Schenkungsteuer gemäß Code Sec. 2501 (a) i.V.m. Code Sec. 2511 (a) alle Vermögensverfügungen in Form einer Schenkung. Dabei ist in Code Sec. 2514 geregelt, dass die Ausübung, der Verzicht oder das Erlöschen einer sog. general Power of Appointment einer solchen Verfügung gleichgestellt ist.

Des Weiteren existieren gesetzliche Sonderfälle der schenkungsteuerpflichtigen Verfügungen. Darunter fallen die in Code Sec. 2513 geregelten fiktiven Verfügungen in Form des Gift- Splittings bei Ehegatten, sowie die in Code Sec. 2519 geregelten fiktiven Verfügungen von sog. Q-Tip Vermögen durch den begünstigten Ehegatten. Außerdem stellen nach Code Sec. 2519 die GST Steuern bei direktem Skip einen weiteren Sonderfall dar.³⁷

Im Folgenden wird neben dem Grundfall der Schenkung näher auf die Problematik der Power of Appointment, sowie auf das Gift- Splitting bei Ehegatten eingegangen. Die oben genannten weiteren Sonderfälle sollen hingegen nicht weiter thematisiert werden.

3.2.1.1 Die Schenkung

Während § 7 ErbStG eine Auflistung von Vorgängen enthält, welche als Schenkungen unter Lebenden gelten, gibt es im US- amerikanischen Recht keine gesetzliche Definition einer Schenkung. Die Entwicklung der einzelnen Voraussetzungen erfolgte vielmehr durch die Steuergerichte.³⁸ Unabhängig davon hat der Kongress in Code Sec. 2511 (a) deutlich gemacht, dass der Begriff der Schenkung weit auszulegen sei.³⁹ Die Steuer gemäß Code Sec. 2501 sei demnach unabhängig davon aufzuerlegen, ob eine direkte oder indirekte Vermögensübertragung vorliegt. Ob diese in einen Trust erfolge oder nicht, sei außerdem nicht ausschlaggebend. Des Weiteren sei es nicht von Bedeutung, ob das übertragene Vermögen beweglich oder unbeweglich, materiell oder immateriell ist.

Gerichtsurteilen zufolge gehören zu den wesentlichen Elementen einer Schenkung unter Lebenden sowohl die Fähigkeit des Schenkers, Geschenke machen zu können, als auch jene des Beschenkten, diese anzunehmen. Außerdem muss grundsätzlich eine eindeutige Schenkungsabsicht des Schenkers vorliegen, die

³⁷ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 20, Rz. 34

³⁸ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 20, Rz. 35

³⁹ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 37

Schenkung unwiderruflich und eine Vermögensübergabe erfolgt sein. Letztlich ist noch die Billigung durch den Beschenkten erforderlich.⁴⁰

Die Fähigkeit des Schenkers zum Angebot und jene des Beschenkten zur Annahme einer Schenkung, sind unabdingbare Voraussetzungen einer wirksamen Schenkung und können bspw. durch Minderjährigkeit oder durch Verfügungsbeschränkungen beeinträchtigt sein.⁴¹

Eine weitaus geringere Relevanz wird, zumindest für schenkungsteuerrechtliche Zwecke, der Schenkungsabsicht beigemessen. Den Regulations⁴² zufolge sei die Schenkungsabsicht seitens des Schenkers nicht notwendig für die Besteuerung. Vielmehr seien objektive Fakten und die Umstände der Vermögensübertragung ausschlaggebend. Vor allem vor dem Hintergrund, dass es einer der Hauptzwecke der Schenkungsteuer ist, die ansonsten einfache Umgehung der Nachlasssteuer zu vermeiden, sind die beiden wesentlichen Faktoren zur Bestimmung einer Schenkung die Tatsachen, ob der Schenker eine Gegenleistung erhalten hat bzw. von welchem Wert diese ist. Aussagen über die Bestimmung des Wertes einer Schenkung werden in Code Sec. 2512 (b) getroffen. In besagter Sektion, welche für das Wort „Schenkung“ auch einen definierenden Wert hat, heißt es, dass der Wert des übertragenen Vermögens, welcher den Wert der Gegenleistung übersteige, als Geschenk zu behandeln sei. Als Wert des Vermögensgegenstandes wird nach den Regulations⁴³ der Preis angesehen, unter welchem der Vermögensgegenstand von einem gewillten Verkäufer auf einen gewillten Käufer, unter Ausschluss jeglichen Drucks und unter beidseitiger Kenntnis aller relevanten Fakten, übergehen würde.⁴⁴

An dieser Stelle ergibt sich folgendes Problem: Sollte die Erhebung einer Schenkungsteuer ausschließlich darauf beruhen, ob der Vermögensübertragung eine gleichwertige Gegenleistung gegenüberstand, müsste sich die Besteuerung auch z.B. auf schlecht verhandelte Geschäfte erstrecken. Um dies zu vermeiden, sehen die Regulations⁴⁵ einen sog. „safe harbor“ (sicherer Hafen) vor. Dort heißt es, dass jede Vermögensübertragung, die im gewöhnlichen Geschäftsverlauf stattgefunden habe, behandelt würde, als wäre sie für eine gleichwertige Gegenleistung erfolgt. Ein gewöhnlicher Geschäftsverlauf sei anzunehmen, wenn das

⁴⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 20, 21, Rz. 35

⁴¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 21, Rz. 36

⁴² Vgl. Reg. § 25.2511-1 (g) (1)

⁴³ Vgl. Reg. § 25.2512-1

⁴⁴ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 38, § 3.01

⁴⁵ Vgl. Reg. § 25.2512-8

Geschäft auf Treu und Glauben beruhe, zwischen zwei unabhängigen Parteien erfolge und keine Schenkungsabsicht bestehe.⁴⁶

Eine gänzlich andere Sachbehandlung ergibt sich, wenn die Vermögensübertragung ohne gleichwertige Gegenleistung an Familienmitglieder erfolgt. In diesen Fällen wird das Vorliegen einer Schenkungsabsicht unterstellt, es sei denn, der Übertragende beweist das Gegenteil.⁴⁷ Die Beweislast des Schenkers ist unter anderem auf ein nicht veröffentlichtes Urteil des Ninth Circuit Court of Appeals⁴⁸ (neuntes Bundesberufungsgericht) zurückzuführen. Hierbei war über einen Fall zu entscheiden, in welchem eine Großmutter ihren Enkeln Grundbesitz gegen Rentenzahlungen übertrug. Da eine Schenkungsabsicht mangels Beweisen nicht negiert werden konnte, schied die Anwendung der safe-harbor-Regelung aus.⁴⁹

Die Unwiderruflichkeit stellt eine weitere Voraussetzung einer Schenkung dar und liege den Regulations⁵⁰ zufolge vor, wenn der gesetzliche Anspruch an dem Schenkungsgegenstand unwiderruflich vom Schenker an den Beschenkten übertragen werde. Außerdem müsse der Schenker die Herrschafts- und Kontrollmöglichkeiten über den Gegenstand gänzlich aufgegeben haben, sodass ein nachträglicher Einfluss des Schenkers auf seine Vermögensdisposition ausgeschlossen sei.⁵¹

Die Übergabe des Vermögens als weitere Voraussetzung zielt darauf ab, dass dem Begünstigten der tatsächliche und physische Besitz des Schenkungsgegenstandes verschafft wird. Auch die Überschreibung des Anspruchs auf den Begünstigten stellt eine Übergabe dar.⁵²

Die Billigung des Beschenkten als letzte Voraussetzung kann aufgrund des regelmäßig rechtlichen Vorteils des Beschenkten bis zu dessen möglicher Gegenäußerung unterstellt werden und ist deshalb unproblematisch.⁵³

3.2.1.2 Die Power of Appointment

Entgegen dem Grundfall einer Schenkung muss das übertragene Vermögen nicht zwingend dem Schenker gehört haben, um eine schenkungsteuerpflichtige

⁴⁶ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 39, § 3.01

⁴⁷ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 39, 40, § 3.01

⁴⁸ Vgl. Estate of Cullison v. Commissioner, 221 F.3d 1347, 85 A.F.T.R.2d 1908 (9th Cir. 2000) (unpublished opinion)

⁴⁹ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 40, § 3.01, Fußnote 2

⁵⁰ Vgl. Reg. § 25.2511-2(b)

⁵¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 24, Rz. 44

⁵² Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 33, Rz. 60

⁵³ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 33, Rz. 61

Verfügung auszulösen. In Fällen, in denen Vermögen von einer dritten Person übertragen wird und diese mittels einer sog. general Power of Appointment zu dieser Verfügung ermächtigt wurde, liegt ebenfalls eine schenkungsteuerpflichtige Verfügung vor.⁵⁴

Dieser Sonderfall ist in Code Sec. 2514 geregelt. Demzufolge sei neben der Ausübung auch der Verzicht oder das Erlöschen einer general Power of Appointment als eine schenkungsteuerpflichtige Vermögensverfügung zu behandeln.

Unter dem Begriff Power of Appointment wird die Ermächtigung eines Dritten verstanden, ggf. unter gewissen Beschränkungen, über das betroffene Vermögen endgültig zu verfügen.⁵⁵ Die konkrete Bezeichnung der Ermächtigung als Power of Appointment ist dabei nicht ausschlaggebend. Vielmehr komme es den Regulations⁵⁶ zufolge darauf an, dass die Ermächtigung der Sache und ihrer Wirkung nach („in substance and effect“) eine Power of Appointment sei.

Unterschieden wird zwischen der general und der non-general (auch: special) Power of Appointment. Diese Abgrenzung ist für die Nachlass- und Schenkungsbesteuerung von signifikanter Bedeutung, da lediglich einer general Power of Appointment von schenkungsteuerlicher (und nachlasssteuerlicher) Relevanz sein kann.⁵⁷

Gemäß Code Sec. 2514 (c) liegt eine general Power of Appointment dann vor, wenn der Ermächtigte die Möglichkeit hat, sich durch diese selbst zu begünstigen. Andernfalls handelt es sich um eine non-general Power of Appointment.⁵⁸

Um eine schenkungsteuerpflichtige Verfügung gemäß Code Sec. 2514 auszulösen, muss die einem Schenker gleichzusetzende Person demzufolge eine general Power of Appointment innehaben. Dies ist der Fall, wenn diese Person vom Schenker ermächtigt wurde, den Begünstigten der Zuwendung zu bestimmen.⁵⁹ Des Weiteren bedarf es einer steuerbaren Handlung. Diese liegt entweder in der Ausübung, dem Verzicht oder dem Erlöschen einer Power of Appointment.⁶⁰

⁵⁴ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 356, Par. 2163

⁵⁵ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 149, Par. 650

⁵⁶ Vgl. Reg. § 20.2041-1 (b) (1)

⁵⁷ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 150, Par. 652

⁵⁸ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 251, § 14.02; S. 255, § 14.02 [C]

⁵⁹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 34, Rz. 62, 63

⁶⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 39, Rz. 74

Eine Ausübung der Power, welche als Vermögensverfügung i.S.v. Code Sec. 2514 (a) und (b) zu behandeln ist, ist dann gegeben, wenn der Inhaber dieser eine Person zum Begünstigten eines Vermögensteiles bestimmt und die Power unwiderruflich ausgeübt wurde. Des Weiteren darf kein Rückbehalt der Verfügungsmacht des Inhabers vorliegen.⁶¹

Für Powers, die nach dem 21. Oktober 1942 begründet wurden, ist sogar der bloße Verzicht auf diese als Vermögensverfügung zu behandeln.⁶² Voraussetzung dafür ist, dass der Inhaber die Möglichkeit aufgibt, einen Begünstigten des Vermögens oder eines Vermögensteils zu bestimmen. Die bloße Umwandlung einer general in eine non-general Power of Appointment ist gemäß der Regulations⁶³ hingegen nicht ausreichend. Vielmehr stelle die spätere Ausübung bzw. der spätere Verzicht auf die non-general Power eine Vermögensverfügung i.S.v. Code Sec. 2514 dar.^{64 65}

Letztlich ist gemäß Code Sec. 2514 (e) auch das Erlöschen einer general Power of Appointment wie ein Verzicht zu behandeln, wenn die Power nach dem 21. Oktober 1942 begründet wurde. Das Erlöschen der Power muss außerdem unwiderruflich sein.^{66 67} Eine Ausnahme dieser Grundregel stellt die sog. „Five or Five Power“ dar. Dieser zufolge kommt das Erlöschen einer Power nur in dem Umfang einem Verzicht gleich, in dem der höhere der zwei in Code Sec. 2514 (e) genannten Beträge überschritten wird. Demnach reduziert sich der Wert der erloschenen Power entweder um \$ 5 000 oder um 5 % des betreffenden Vermögenswertes.⁶⁸

3.2.1.3 Das Gift- Splitting bei Ehegatten

Ein weiterer Sonderfall einer schenkungsteuerpflichtigen Verfügung ist in Code Sec. 2513 geregelt. Es handelt sich hierbei um das Gift- Splitting. Die Anwendung des Gift- Splittings ist optional und muss von beiden Ehegatten für ein Kalenderjahr gewählt werden.⁶⁹

In der Praxis funktioniert das Gift- Splitting wie folgt: Macht einer von beiden Ehegatten ein Geschenk an eine dritte Person, wird dieses, bei Anwendung des

⁶¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 40, Rz. 75

⁶² Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 356, Par. 2163

⁶³ Vgl. Reg. § 25.2514-3 (c) (1)

⁶⁴ Vgl. Reg. § 25.2514-3 (c) (3)

⁶⁵ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 41, Rz. 77

⁶⁶ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 42, Rz. 78

⁶⁷ Vgl. Reg. § 25.2514-3(c)

⁶⁸ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 42, Rz. 79

⁶⁹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 46, Rz. 86

Gift- Splittings, behandelt, als wäre das Geschenk von jedem Ehegatten jeweils zur Hälfte gemacht worden.⁷⁰

Von Bedeutung ist das Gift- Splitting lediglich für getrenntes Vermögen der Ehegatten, da die Übertragung von Gemeinschaftseigentum automatisch behandelt wird, als wäre sie von jedem Ehegatten zur Hälfte gemacht worden.⁷¹ Sinn und Zweck des Splitting- Verfahrens ist, für Zwecke der schenkungsteuerlichen Behandlung eine Angleichung zwischen Gemeinschaftseigentum und getrenntem Eigentum der Ehegatten herbeizuführen.⁷² Außerdem können sich für die Ehegatten bei Anwendung des Verfahrens steuerliche Vorteile ergeben.

Um in den Genuss des Gift- Splittings kommen zu können, müssen nach Code Sec. 2513 (a) (1) verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein. Zunächst ist es erforderlich, dass der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung mit seinem Partner verheiratet ist und bis zum Ende des Kalenderjahres keine Ehe mit einer anderen Person geschlossen hat. Dies gilt auch für den Ehepartner des Schenkers. Außerdem müssen beide Ehegatten zum Zeitpunkt der Schenkung entweder Staatsbürger der Vereinigten Staaten sein oder in diesen einen Wohnsitz innehaben. Auch darf der Schenker seinem Ehepartner über das übertragene Vermögen keine general Power of Appointment i.S.v. Code Sec. 2514 (c) eingeräumt haben.^{73 74}

Des Weiteren bedarf es zur Anwendung des Gift- Splittings der Einigung beider Ehegatten gemäß Code Sec. 2513 (b). Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt in der Steuererklärung und hat bis zum 15. April des Folgejahres zu erfolgen.^{75 76}

Bezüglich der Einigung darf auch kein Widerruf eines Ehegatten gemäß Code Sec. 2513 (c) vorliegen. Ein solcher Widerruf entfaltet seine Wirksamkeit jedoch nur, wenn er bis zum 15. April nach Ablauf des betreffenden Jahres abgegeben wird. In Bezug auf die Form des Widerrufs wird im Gesetzestext auf die Regulations⁷⁷ verwiesen. Diesen zufolge sei für einen wirksamen Widerruf

⁷⁰ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 208,209, § 11.05 [C]

⁷¹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 365, Par. 2220

⁷² Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 363, Par. 2200

⁷³ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 363, Par. 2200

⁷⁴ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 47, 48, Rz. 87

⁷⁵ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 365, Par. 2215, 2230

⁷⁶ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 48, Rz. 88

⁷⁷ Vgl. Reg. § 25.2513-3 (a) (1); Reg. § 25.2513-3 (b)

eine unterschriebene Willenserklärung eines Ehegatten erforderlich. Diese sei bei dem für die Schenkungsteuererklärung zuständigen Beamten einzureichen.⁷⁸

Durch die fiktive Zurechnung einer schenkungsteuerlichen Verfügung können sich für die Ehegatten, wie oben bereits erwähnt, steuerliche Vorteile ergeben. Die jährliche Steuerausnahme gemäß Code Sec. 2503 (b) (siehe 3.2.2. Die Steuerausnahmen) ist durch die Optierung zum Gift- Splitting, ungeachtet dessen, dass lediglich ein Geschenk gemacht wurde, für beide Ehegatten anwendbar, woraus praktisch eine Verdopplung des dort genannten Betrages resultiert.⁷⁹ Des Weiteren können die sog. Unified Credits (allgemeine Steuergutschriften) beider Ehegatten genutzt werden.⁸⁰

Eine derartige Gestaltungsmöglichkeit gibt es im deutschen Schenkungssteuerrecht nicht. Diese würde sich dem deutschen System auch nicht fügen, da es in diesem nicht darauf ankommt, wer über ein Vermögen verfügt, sondern wer dieses erwirbt. Auch wenn im deutschen Recht etwas dem Gift- Splitting Ähnliches vorgesehen wäre, hätte dies keinerlei Auswirkung auf die Steuerlast, da sich das erworbene Vermögen des Beschenkten dadurch nicht verändern würde.

3.2.2 Die Steuerausnahmen

Bestimmte Vermögensverfügungen sind trotz der Tatsache, dass sie die Voraussetzungen einer schenkungsteuerpflichtigen Verfügung erfüllen, nicht schenkungsteuerpflichtig. Diese Verfügungen werden als Steuerausnahmen bezeichnet. Sie stellen weder ein Steuerobjekt, noch eine steuerpflichtige Verfügung dar, und müssen somit auch nicht in der Schenkungsteuererklärung ausgewiesen werden.⁸¹

Die Steuerausnahmen sind, abgesehen von einer, vom Zweck bzw. vom Empfänger abhängig, welcher durch die Vermögensverfügung begünstigt werden soll. So sind z.B. gemäß Code Sec. 2501 (a) (4) Vermögensverfügungen an politische Organisationen i.S.v. Code Sec. 527 (e) (1) von der Besteuerung ausgenommen. Dies ist jedoch nur insofern der Fall, als das Vermögen dem Zwecke der Organisation zu dienen bestimmt ist. Vom Begriff der politischen Organisationen sind im Allgemeinen Gruppierungen umfasst, welche Ziele wie die Nominierung, Wahl oder Bestimmung einer Person für ein Amt verfolgen und dafür Spenden generie-

⁷⁸ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 49, 50, Rz. 89

⁷⁹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 364, Par. 2210

⁸⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 46, Rz. 86

⁸¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 52, 53, Rz. 95

ren und Ausgaben tätigen.⁸² Diese Vorschrift existiert bereits seit 1975. Hintergrund der Einführung war der Gedanke, dass das Steuersystem nicht in einer Beschränkung bzw. Verminderung politischer Mitwirkung resultieren soll.⁸³

Mit dem Economic Recovery Tax Act of 1981⁸⁴ wurde mit Code Sec. 2503 (e) eine weitere Vorschrift eingeführt, welche bestimmte Vermögensverfügungen von der Schenkungsteuer befreit. In Code Sec. 2503 (e) (1) ist dabei die Rede von „qualifizierten Vermögensübertragungen“, welche für schenkungsteuerliche Zwecke nicht als Schenkungen zu behandeln seien. Gemäß Code Sec. 2503 (e) (2) sind darunter solche Verfügungen zu verstehen, die entweder an Erziehungsorganisationen i.S.v. Code Sec. 170 (b) (1) (A) (ii) zugunsten der Bildung oder Ausbildung einer Person oder an Zuständige für die medizinische Versorgung eines Begünstigten gezahlt werden. Welche Verfügungen auch Ausgaben für die medizinische Versorgung darstellen, regelt Code Sec. 213 (d). Demzufolge seien darunter jegliche Ausgaben für die Krankheitsvorsorge, Diagnose, Heilung, Linderung und Behandlung von Krankheiten zu verstehen. Auch solche Ausgaben, die aufgrund körperlicher Beeinträchtigungen oder wegen medizinisch erforderlicher Transporte getätigt würden, seien unter diese Vorschrift zu subsumieren.

Der Höhe nach sind die Vermögensverfügungen i.S.v. Code Sec. 2503 (e) nicht begrenzt. Auch die Beziehung zwischen dem Schenker und dem Begünstigten ist gemäß der Regulations⁸⁵ irrelevant. Eine Beschränkung ergibt sich jedoch aus der Art der Vermögensübertragung. Diese habe gemäß der Regulations⁸⁶ direkt an die Erziehungseinrichtung bzw. den medizinischen Versorger zu erfolgen. Außerdem regeln die Regulations⁸⁷, dass die Steuerbefreiung nur in dem Umfang gewährt werden könne, als die Ausgaben nicht durch eine Versicherung erstattet worden seien.

Im Falle der Vermögensverfügungen an Erziehungsorganisationen bezieht sich die Steuerausnahme lediglich auf die Schulgeldzahlungen. Nebenkosten, wie z.B. solche für Bücher, sind laut Regulations⁸⁸ von der Vorschrift nicht umfasst.⁸⁹

90

⁸² Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 53, Rz. 96

⁸³ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 88, § 5.03

⁸⁴ Vgl. Economic Recovery Tax Act of 1981, H.R. Rep. No. 97-201, at 193 (1981)

⁸⁵ Vgl. Reg. § 25.2503-6 (a)

⁸⁶ Vgl. Reg. § 25.2503-6 (c) Beispiel 2

⁸⁷ Vgl. Reg. § 25.2503-6 (c) Beispiel 4

⁸⁸ Vgl. Reg. § 25.2503-6 (b) (2)

⁸⁹ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 87, § 5.02

⁹⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 63, 64, Rz. 110

Des Weiteren gibt es eine Steuerausnahme beim Verzicht auf Pensionsrechte gemäß Code Sec. 2503 (f), eine bei der Leihgabe von Kunstwerken gemäß Code Sec. 2503 (g) und eine bei aus Scheidungsurteilen und -vereinbarungen resultierenden Zahlungen gemäß Code Sec. 2516.⁹¹ Die Erwähnung dieser Steuerausnahmen soll an dieser Stelle genügen.

Zusätzlich zu den oben genannten Steuerausnahmen hält Code Sec. 2503 (b) noch eine weitere Steuerausnahme bereit, welche in der Anzahl der Begünstigten, für die diese beansprucht wird, und in der Anzahl der Jahre, in welchen diese beansprucht wird, unbegrenzt ist. Es handelt sich hierbei um einen jährlichen Betrag, bis zu welchem Schenkungen an jeden Begünstigten keine schenkungsteuerpflichtigen Verfügungen darstellen.⁹²

Diese Steuerausnahme existiert bereits seit der Wiedereinführung der Schenkungsteuer im Jahre 1932. Der Finanzausschuss (Senate Finance Committee) begründete die Einführung der Vorschrift damit, dass durch diese einerseits die Aufzeichnung und Erklärung kleiner Geschenke unnötig gemacht und andererseits ein Betrag festgelegt würde, welcher hoch genug sei, um in den meisten Fällen Hochzeits- und Weihnachtsgeschenke sowie gelegentliche Geschenke relativ geringen Wertes abzudecken.⁹³

Ursprünglich wurde der steuerfreie Betrag auf \$ 5 000 festgesetzt. Nach zweimaliger Absenkung auf zunächst \$ 4 000 und später auf \$ 3 000, erhöhte der Kongress durch den Economic Tax Recovery Act of 1981⁹⁴ den Betrag auf \$ 10 000. Die Berücksichtigung inflationsbedingter Preissteigerungen erfolgte durch den Taxpayer Relief Act of 1997, mittels welchem durch die Einführung von Code Sec. 2503 (b) (2) eine regelmäßige Anpassung des Betrages an die Inflation stattfindet.⁹⁵ Im Jahre 2018 betrug der relevante Betrag \$ 15 000.⁹⁶

Anwendung findet der Freibetrag jedoch nur beim Vorliegen eines gegenwärtigen Vermögensrechtes. Sollte es sich beim Vermögen der Schenkung um ein Anwartschaftsrecht handeln, ist die Steuerausnahme i.S.v. Code Sec. 2503 (b) nicht anwendbar.⁹⁷ Den Regulations⁹⁸ zufolge handle es sich bei einem Anwartschaftsrecht um ein Vermögensrecht, welches dem Begünstigten die Nutzung, den Be-

⁹¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 53, Rz. 95

⁹² Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 367, Par. 2250

⁹³ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 67, § 5.01

⁹⁴ Vgl. Economic Tax Recovery Act of 1981, S. Rep. No. 97-144, at 129 (1981)

⁹⁵ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 68, § 5.01

⁹⁶ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 367, Par. 2250

⁹⁷ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 54, Rz. 98

⁹⁸ Vgl. Reg. § 25.2503-3 (a)

sitz oder den Gebrauch des Vermögens erst in Zukunft ermögliche. Ausschlaggebend für die Steuerbefreiung ist somit der unmittelbare Genuss des Vermögensrechtes durch den Begünstigten.⁹⁹

Weitere Probleme können sich aus der Bestimmung der Schenker und der Begünstigten ergeben. Diese ist essentiell, da die Steuerausnahme i.S.v. Code Sec. 2503 (b) jährlich für jeden Begünstigten anwendbar ist. Unproblematisch ist die Ermittlung des/der Begünstigten bei direkten Schenkungen. Eine solche liegt vor, wenn es sich sowohl beim Schenker, als auch bei dem/den Begünstigten um natürliche Personen handelt. Nimmt der Schenker jedoch eine Vermögensverfügung an eine Person vor, welche tatsächlich nicht begünstigt werden soll, spricht man von einer indirekten Schenkung. In derartigen Fällen kann die Ermittlung der Begünstigten Schwierigkeiten bereiten.¹⁰⁰

In Bezug auf die Bestimmung der Begünstigten bei Vermögensübertragungen in Trusts entschied das US-amerikanische Verfassungsgericht (U.S. Supreme Court) mit Urteil vom 3. März 1941^{101 102}, dass diese als Schenkungen an die einzelnen Begünstigten des Trusts zu behandeln seien.¹⁰³ Bei einem Trust (Treuhandverhältnis) handelt es sich um ein anglo-amerikanisches Rechtsinstitut, in dem ein Treuhänder (Trustee) die Verwaltung von Vermögen zugunsten des/der Begünstigten übernimmt. Der Besteller des Trusts überträgt dabei das Vermögen auf den Treuhänder. Durch die Übertragung wird dieser formeller Eigentümer des Treuhandgutes.¹⁰⁴

Auch bei Vermögensübertragungen an Corporations erfolgt grundsätzlich eine Behandlung als indirekte Schenkungen an die jeweiligen Anteilseigner. Von diesem Grundsatz sehen die Regulations¹⁰⁵ jedoch eine Ausnahme vor. Demzufolge handle es sich bei Vermögensverfügungen an gemeinnützige, öffentliche, politische oder ähnliche Organisationen um Schenkungen an diese, da in derartigen Fällen die Organisation als solche begünstigt werde.¹⁰⁶

Im deutschen Steuerrecht gibt es eine ähnliche, von der Beziehung zwischen Schenker und Begünstigten unabhängige, Steuerausnahme nicht. Hier ist unter anderem die Gewährung der Freibeträge des § 16 ErbStG dem Grunde und der

⁹⁹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 54, Rz. 99

¹⁰⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 61, 62, Rz. 106

¹⁰¹ Vgl. Helvering v. Hutchings, 312 U.S. 393 (1941)

¹⁰² Vgl. <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/312/393/>

¹⁰³ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 70, § 5.01 [A] [1]

¹⁰⁴ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 25, Fußnote 78

¹⁰⁵ Vgl. Reg. § 25.2511-1 (h) (1)

¹⁰⁶ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 62, 63, Rz. 109

Höhe nach von der jeweiligen Beziehung zwischen Schenker und Beschenktem anhängig. Außerdem erfolgt, entsprechend dem deutschen System der Erwerbsbesteuerung, die Beanspruchung der Freibeträge von den Begünstigten, während im amerikanischen Recht die Steuerausnahme i.S.v. Code Sec. 2503 (b) für die Begünstigten beansprucht wird.

3.2.3 Die Steuerabzüge

Neben den oben beschriebenen Steuerausnahmen gibt es im US-amerikanischen Schenkungsteuerrecht die Steuerabzüge. Der Unterschied zwischen den Steuerausnahmen und den Steuerabzügen besteht darin, dass die Steuerabzüge nur bei der Schenkungsteuer unterliegenden Vermögensverfügungen zulässig sind, während die Steuerausnahmen ausdrücklich keine steuerpflichtigen Vermögensverfügungen darstellen. An Steuerabzügen sieht das US-amerikanische Schenkungsteuerrecht jenen für Schenkungen an gemeinnützige Organisationen i.S.v. Code Sec. 2522 und den Ehegattenabzug i.S.v. Code Sec. 2523 vor.¹⁰⁷

Um in den Genuss des Steuerabzugs nach Code Sec. 2522 kommen zu können, muss ein qualifizierter Empfänger i.S.v. Code Sec. 2522 (a) vorliegen. Hierunter fallen zunächst gemäß Code Sec. 2522 (a) (1) die Vereinigten Staaten von Amerika, jeder einzelne Bundesstaat der USA, jede politische Unterorganisation dieser sowie der District of Columbia. Voraussetzung ist jedoch, dass das übertragene Vermögen ausschließlich für öffentliche Zwecke verwendet wird.¹⁰⁸

Qualifizierte Empfänger sind gemäß Code Sec. 2522 (a) (2) außerdem Corporations, Trusts, private Wohltätigkeitsfonds, Fonds und Stiftungen, die ausschließlich religiösen, wohltätigen, wissenschaftlichen, literarischen und erzieherischen Zwecken dienen. Darin inbegriffen sind Organisationen, die der Kunstförderung oder der Verhinderung von Gewalt gegen Kinder oder Tiere dienen. Voraussetzung ist jedoch, dass kein privater Anteilseigner oder eine Einzelperson von einem Teil des Nettoverdienstes einer solchen Organisation profitiert. Außerdem darf die Organisation weder auf einen gesetzgeberischen Einfluss abzielen, noch in eine politische Kampagne zugunsten der Kandidatur einer Person für ein öffentliches Amt eingreifen.

Des Weiteren umfasst der qualifizierte Empfängerkreis gemäß Code Sec. 2522 (a) (3) auch Bruderschaften, Orden und Vereinigungen, sofern

¹⁰⁷ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 65, 66, Rz. 114

¹⁰⁸ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 317, § 18.01 [A]

das übertragene Vermögen ausschließlich für bereits im obigen Absatz aufgeführte Zwecke verwendet wird.

Letztlich sind nach Code Sec. 2522 (a) (4) auch Verfügungen an Organisationen von Kriegsveteranen begünstigt, wenn diese in den Vereinigten Staaten organisiert sind oder sich deren Besitz in diesen befindet. Voraussetzung ist jedoch auch hier, dass keine Privatperson vom Nettoverdienst der Organisation profitiert.^{109 110}

Code Sec. 2522 (c), (d) und (e) enthalten bestimmte Abzugsbeschränkungen bei Schenkungen an gemeinnützige Organisationen, die in dieser Arbeit jedoch nicht weiter erörtert werden sollen.¹¹¹

Ein weiterer Steuerabzug, der sog. Ehegattenabzug, ist in Code Sec. 2523 manifestiert. Ursprünglich war dieser betragsmäßig begrenzt. Im Jahre 1981 hob der Kongress mit dem Economic Recovery Tax Act of 1981¹¹² jegliche Begrenzungen auf, wodurch seitdem schenkungsteuerpflichtige Verfügungen zwischen Ehegatten komplett abzugsfähig sind.¹¹³

Um den Ehegattenabzug geltend machen zu können, müssen der Schenker und der Begünstigte gemäß Code Sec. 2523 (a) im Zeitpunkt der Vollendung der Vermögensverfügung verheiratet sein. Außerdem muss es sich bei dem Begünstigten um einen US- Staatsbürger handeln, Code Sec. 2523 (i) (1) im Umkehrschluss, und die Verfügung nicht nach Code Sec. 2523 (b) vom Steuerabzug ausgeschlossen sein (siehe auch Regulations¹¹⁴). Code Sec. 2523 (b) enthält die sog. „Terminable Interest Rule“, welcher zufolge der Ehegattenabzug in bestimmten Fällen keine Anwendung findet, in denen es sich bei dem übertragenen Vermögensrecht lediglich um ein befristetes handelt.¹¹⁵ Des Weiteren darf gemäß Code Sec. 2523 (h) kein anderer Steuerabzug geltend gemacht worden sein.¹¹⁶

In Fällen, in denen der begünstigte Ehegatte ein Ausländer ist, kommt gemäß Code Sec. 2523 (i) (1) der Ehegattenabzug nicht zur Anwendung. Allerdings regelt Code Sec. 2523 (i) (2), dass stattdessen eine modifizierte Form der jährlichen Steuerausnahme i.S.v. Code Sec. 2503 (b) gewährt werden kann. Dem

¹⁰⁹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 375, Par. 2305

¹¹⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 66, 67, Rz. 116

¹¹¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 68, Rz. 118

¹¹² Vgl. Economic Recovery Tax Act of 1981, Pub. L. No. 97-34, § 403, 95 Stat. 172, 301

¹¹³ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 333

¹¹⁴ Vgl. Reg. § 25.2523 (a) -1 (b) (3) (i)

¹¹⁵ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 75, Rz. 133

¹¹⁶ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 75, Rz. 132

Gesetzestext zufolge ist der in Code Sec. 2503 (b) genannte Betrag von \$ 10 000 durch einen Betrag von § 100 000 zu ersetzen, wenn die Voraussetzungen von Code Sec. 2503 (b) und Code Sec. 2523 erfüllt sind.¹¹⁷ Den Revenue Procedures¹¹⁸ zufolge beträgt der im Jahr 2018 ausschlaggebende Betrag \$ 152 000 (siehe Anlage 1).¹¹⁹

Sowohl der Steuerabzug bei Schenkungen an gemeinnützige Organisationen, als auch der Ehegattenabzug sind nach Code Sec. 2524 nur insofern zulässig, als die Schenkungen, bzgl. welcher der Abzug gewährt wird, nicht von der Schenkungsteuer ausgenommen sind. Daraus folgt, dass zunächst die jährliche Ausnahme i.S.v. Code Sec. 2503 (b) gewährt wird, bevor die Steuerabzüge vorgenommen werden können.¹²⁰ Diese Problematik soll anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.

Beispiel 1: Mike Miller nimmt im Jahr 2018 eine Schenkung i.H.v. \$ 20 000 an eine gemeinnützige Organisationen vor. Obwohl die gesamten \$ 20 000 prinzipiell abzugsfähig i.S.v. Code Sec. 2522 wären, ist zunächst die Steuer ausnahme von § 15 000 nach Code Sec. 2503 (b) zu gewähren, wodurch lediglich \$ 5 000 an schenkungsteuerpflichtigen Verfügungen übrig blieben. Bezüglich dieser hat Mike Miller nun einen Anspruch auf den Steuerabzug nach Code Sec. 2522.

Im deutschen Schenkungsteuerrecht gibt es eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG, welcher zufolge Zuwendungen, die ausschließlich gemeinnützigen, kirchlichen oder mildtätigen Zwecken gewidmet sind, steuerfrei bleiben, sofern sichergestellt ist, dass die Verwendung zu dem bestimmten Zweck erfolgt. Diese Steuerbefreiungsvorschrift ist mit dem Steuerabzug i.S.v. Code Sec. 2522 vergleichbar.

Bezüglich des Ehegattenabzugs nach Code Sec. 2523 kann ein Vergleich zum § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gezogen werden, welchem zufolge in Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht der Erwerb des Ehegatten i.H.v. 500 000 € steuerfrei bleibt.

¹¹⁷ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 88, Rz. 147

¹¹⁸ Vgl. Rev. Proc. 2017-58, IRB 2017-45, 489

¹¹⁹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 378, Par. 2311

¹²⁰ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 381, Par. 2323

3.3 Das Steuerobjekt der Nachlasssteuer

Gemäß Code Sec. 2001 (a) ist Steuerobjekt der unbeschränkten Nachlasssteuerpflicht der steuerbare Nachlass des Erblassers, welcher entweder Staatsbürger oder Resident der Vereinigten Staaten von Amerika war. Der Begriff des steuerbaren Nachlasses ist in Code Sec. 2051 definiert und ergibt sich demzufolge aus dem Bruttonachlass vermindert um die zulässigen Steuerabzüge.¹²¹

Auch bei der Nachlasssteuer handelt es sich um eine Steuer, die nicht an das Vermögen an sich, sondern an die Übertragung des Vermögens anknüpft.¹²²

3.3.1 Der Bruttonachlass

Der Begriff des Bruttonachlasses ist in Code Sec. 2031 (a) definiert. Es handle sich demnach um den Wert sämtlichen Vermögens im Todeszeitpunkt des Erblassers. Dabei spiele es keine Rolle, ob das Vermögen beweglich, unbeweglich, materiell oder immateriell ist. Der Belegenheitsort sei außerdem irrelevant.¹²³

Der Bruttonachlass setzt sich aus zwei Komponenten zusammen. Gemäß Code Sec. 2033 enthält dieser jenes Vermögen, welches im Todeszeitpunkt im Besitz des Erblassers war. Des Weiteren ist nach Code Sec. 2034-2042, 2044 auch das fiktive Vermögen des Verstorbenen in den Bruttonachlass einzubeziehen. Kein Bestandteil des Bruttonachlass ist jenes Vermögen, bezüglich welchem ein wirksamer Widerruf i.S.v. Code Sec. 2046 vorliegt.¹²⁴

3.3.1.1 Das Vermögen des Erblassers

Gemäß Code Sec. 2033 ist das komplette Vermögen, welches der Erblasser im Todeszeitpunkt innehatte, in dessen Bruttonachlass einzubeziehen.¹²⁵ Unter den Vermögensbegriff fallen in diesem Zusammenhang alle im Zeitpunkt des Todes bestehenden Vermögen und Vermögensrechte, denen ein Vermögenswert zukommt. Den Revenue Rulings¹²⁶ zufolge sind auch bedingt übertragene Vermögensrechte und Ansprüche von Code Sec. 2033 umfasst. Auch Vermögensrechte und Ansprüche, deren künftige Wertentwicklung im Zeitpunkt des Todes des Erblassers noch unsicher ist, erfüllen den Vermögensbegriff, da es lediglich auf das Vorhandensein eines Vermögenswertes im Todeszeitpunkt ankommt (siehe Anlage 2). Kein Vermögensrecht i.S.v. Code Sec. 2033 liegt dagegen vor, wenn der

¹²¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 89, Rz. 148

¹²² Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 17, Par. 28

¹²³ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 21

¹²⁴ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 89, Rz. 149

¹²⁵ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 89, Rz. 150

¹²⁶ Vgl. Rev. Rul. 67-370, 1967-2 CB 324

Erblasser keinen gesetzlichen Anspruch, sondern die bloße Hoffnung oder Erwartung auf dieses besitzt.¹²⁷

Weiterhin wird die tatsächliche Inhaberschaft des Erblassers vorausgesetzt. Diese ist grundsätzlich gegeben, wenn der Erblasser den gesetzlichen Titel an dem Vermögensrecht besitzt. Eine Ausnahme von dieser Grundregel besteht in den Fällen, in denen der Erblasser lediglich formeller Eigentümer des Vermögens war. Ein solcher Sachverhalt ist z.B. beim Treuhänder eines Trusts gegeben. Dagegen ist Vermögen, welches zwar dem Erblasser gehört, das formelle Eigentum jedoch an einen anderen übertragen wurde, gemäß Code Sec. 2033 mit in den Bruttonachlass einzubeziehen.^{128 129}

Letztlich muss die Inhabereigenschaft im Zeitpunkt des Todes vorgelegen haben. Die Frage, ob der Erblasser das Vermögen im Todeszeitpunkt innehatte, befasst sich im Allgemeinen mit der Problematik des Entstehens und Erlöschens eines Vermögensrechtes.

Sollte das Vermögensrecht vor dem Tode des Erblassers entstanden, und durch dessen Tode nicht erloschen sein, ist der Wert des Vermögens zum Todeszeitpunkt Bestandteil des Bruttonachlasses. Dagegen sind Vermögensrechte, die mit dem Tode des Erblassers erlöschen und bezüglich derer auch eine testamentarische Verfügung ausgeschlossen ist, mangels der Inhabereigenschaft im Todeszeitpunkt, nicht mit in den Bruttonachlass einzubeziehen. Eine Verneinung der Inhabereigenschaft erfolgt außerdem, wenn das betreffende Vermögensrecht erst im Todeszeitpunkt entstanden ist und eine Verfügung des Erblassers über dieses zu keiner Zeit möglich war.^{130 131}

3.3.1.2 Der fiktive Nachlass

Beim fiktiven Nachlass handelt es sich um Vermögensrechte, die, trotz der Tatsache, dass der Erblasser im Todeszeitpunkt nicht der tatsächliche Inhaber dieser war, dessen Bruttonachlass zugerechnet werden. Rechtsgrundlage der einzelnen Vermögensrechte, die zum fiktiven Nachlass zählen, sind die Code Sec. 2034-2042, 2044. Sollten Überschneidungen innerhalb der Sections

¹²⁷ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 89, 90, Rz. 151

¹²⁸ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 90, 91, Rz. 152

¹²⁹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 48, Par. 157

¹³⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 91, Rz. 153

¹³¹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 48, 49, Par. 158

auftreten, wird eine doppelte Berücksichtigung desselben Vermögens durch Anwendung der Section vermieden, bei der sich der höhere Betrag ergibt.¹³²

Im Folgenden wird näher auf die Nutzungsrechte des überlebenden Ehegatten als Bestandteil des fiktiven Nachlasses eingegangen.

Zum fiktiven Nachlass zählt gemäß Code Sec. 2034 der Wert der Nutzungsrechte des Ehegatten, welche als „Dower“, „Curtesy“ oder einem vergleichbaren Nutzungsrecht am Nachlassvermögen des Erblassers bestehen. Während der gesetzliche Anspruch der Ehefrau an einem Vermögen des Ehemannes als „Dower“ bezeichnet wird, stellt ein „Curtesy“ den gesetzlichen Anspruch des Ehemannes an einem Vermögen der Ehefrau dar. Da die Ansprüche, die sich aus „Dowers“ und „Curseys“ ergaben in manchen Bundesstaaten lediglich aufgrund des Geschlechtes verschieden waren, erfolgte in vielen Bundesstaaten eine Anpassung der Gesetze, wodurch der gesetzliche Anspruch eines Ehegatten am Vermögen des anderen fortan häufig als „statutory share“ (gesetzlicher Anteil) bezeichnet wird.^{133 134 135}

Durch die Einbeziehung des Nutzungsrechtes des Ehegatten in den Bruttonachlass wird sichergestellt, dass der komplette Vermögenswert, ohne Abzug eines Nutzungsrechtes des überlebenden Ehegatten, in diesem enthalten ist.¹³⁶

An dieser Stelle stellt sich die Frage, ob ein Verzicht des überlebenden Ehegatten auf das Nutzungsrecht evtl. als gleichwertige Gegenleistung an den Erblasser zu behandeln sei. Wenn dem so wäre, könnte die Anwendung von Code Sec. 2034 leicht umgangen werden. Code Sec. 2043 (b) (1) regelt hierzu, dass ein Verzicht ein Nutzungsrecht nicht als Gegenleistung in Geld oder Geldeswert gelte.^{137 138}

3.3.2 Die Steuerabzüge

Im US-amerikanischen Nachlasssteuerrecht wird zwischen vier Arten des Steuerabzugs unterschieden, welche im Folgenden näher erläutert werden.

¹³² Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S.94, Rz. 154

¹³³ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 92; § 6.01

¹³⁴ Vgl. https://www.law.cornell.edu/wex/dower_and_curtsey

¹³⁵ Vgl. <https://www.hg.org/legal-articles/what-is-the-application-of-dower-and-curtsey-44817>

¹³⁶ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 50, Par. 175

¹³⁷ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 92; § 6.01

¹³⁸ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 50, 51, Par. 180

3.3.2.1 Der Steuerabzug für Nachlassausgaben, Nachlassschulden und Nachlasssteuern gemäß Code Sec. 2053

Gemäß Code Sec. 2053 (a) (1) sind sämtliche Begräbniskosten grundsätzlich abzugsfähig. Den Regulations¹³⁹ zufolge müssen diese allerdings sowohl mit der Beisetzung zusammenhängen, als auch nachvollziehbar und begründbar sein. Unter den Begräbniskosten im Sinne dieser Vorschrift sind die angemessenen Kosten eines Grabsteines, Grabmals oder Mausoleums sowie die Kosten des Leichentransports zu verstehen. Auch die Kosten der künftigen Grabpflege sind abzugsfähig.¹⁴⁰

Des Weiteren wird für den Abzug vorausgesetzt, dass die Ausgaben entweder tatsächlich getätigt worden oder zweifellos bestimmbar sind. Staatliche Beihilfen für die Beerdigung reduzieren den Revenue Rulings¹⁴¹ zufolge die abzugsfähigen Begräbniskosten (siehe Anlage 3). Die gleiche Sachbehandlung wird laut Revenue Rulings¹⁴² bei Kosten, die durch den Verursacher des Todes, basierend auf einer Schadensersatzverpflichtung, getragen werden, vorgenommen (siehe Anlage 4).¹⁴³

Auch im deutschen Erbschaftssteuerrecht sind Bestattungskosten abzugsfähig. Hierzu ist in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG geregelt, dass „die Kosten der Bestattung des Erblassers, die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal, die Kosten für die übliche Grabpflege mit ihrem Kapitalwert für eine unbestimmte Dauer sowie die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der der Erlangung des Erwerbs entstehen“ von dem Erwerb als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind. Insofern ist das deutsche System dem US- amerikanischen sehr ähnlich. Allerdings sieht § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG einen Betrag von 10 300 € vor, welcher ohne Nachweis als Bestattungskosten abgezogen wird. Einen solchen Pauschbetrag gibt es im US- amerikanischen Nachlasssteuerrecht nicht.

Neben den Begräbniskosten sind im US- amerikanischen Nachlasssteuerrecht die Nachlassverwaltungsausgaben abzugsfähig. Dabei wird zwischen den Nachlassverwaltungsausgaben für das sog. „Probate Property“ und jenen für das sog. „Nonprobate Property“ unterschieden.

¹³⁹ Vgl. Reg. § 20.2053-2

¹⁴⁰ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 174, Par. 785

¹⁴¹ Vgl. Rev. Rul. 66-234, 1966-2 CB 436

¹⁴² Vgl. Rev. Rul. 77-274, 1977-2 CB 326

¹⁴³ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S.141, Rz. 222

Als „Probate Property“ bezeichnet man das im Bruttonachlass enthaltene Vermögen, dessen Eigentümer der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes war und das basierend auf der Nachlassregelung auf eine Person übertragen werden muss. Die Abzugsfähigkeit für dieses Vermögen richtet sich nach Code Sec. 2053 (a) (2). Den Regulations¹⁴⁴ zufolge seien unter diese Vorschrift jene notwendigen und begründbaren Kosten zu subsumieren, die für die Nachlassverwaltung anfielen. Darin inbegriffen seien die Aufwendungen für die Erfassung des Nachlassvermögens, die Schuldentilgung und die Nachlassverteilung. Dabei handelt es sich z.B. um Kommissionszahlungen an den Testamentsvollstrecker¹⁴⁵ und in Bezug auf die Nachlasssteuererklärung¹⁴⁶ oder einem der Durchsetzung des Nachlassanspruchs dienenden Rechtsstreits¹⁴⁷ anfallende Anwaltsgebühren. Vermögensverwaltungskosten, von welchen die Erben bzw. Begünstigten profitieren, seien dagegen nicht abzugsfähig.^{148 149}

Die zweite Form der abzugsfähigen Verwaltungskosten sind jene für das sog. „Nonprobate Property“. Darunter versteht man Vermögen, welches zwar im Bruttonachlass enthalten ist, im Zeitpunkt des Todes des Erblassers jedoch nicht mehr in dessen Eigentum stand. Dies ist hauptsächlich bei Vermögen der Fall, das dem Bruttonachlass fiktiv zugerechnet wurde. Die Abzugsfähigkeit für dieses Vermögen richtet sich nach Code Sec. 2053 (b) und ist insofern gegeben, als ein Steuerabzug möglich wäre, würde es sich um „Probate Property“ handeln. Des Weiteren wird vorausgesetzt, dass die Ausgaben innerhalb der Veranlagungsfrist i.S.v. Code Sec. 6501 getätigt wurden. Diese beginnt mit dem Datum der Fälligkeit der Steuererklärung und beträgt regelmäßig drei Jahre. In Betracht kämen derartige Verwaltungsausgaben gemäß der Regulations¹⁵⁰ nur, wenn diese aufgrund des Todes des Erblassers entstanden seien und mit dem Vermögensrecht des Erblassers zusammenhängen oder sich auf die Übertragung des uneingeschränkten gesetzlichen Titels des Vermögens auf den Begünstigten bezögen.¹⁵¹

Im deutschen Erbschaftssteuerrecht ist ein Abzug von Nachlassverwaltungskosten in § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG ausdrücklich ausgeschlossen.

Gemäß Code Sec. 2053 (a) (3) sind auch Nachlassschulden, welche höchstpersönliche Verpflichtungen des Erblassers darstellen, als Steuerabzug zulässig.

¹⁴⁴ Vgl. Reg. § 20.2053-3 (a)

¹⁴⁵ Vgl. Reg. § 20.2053-3 (b)

¹⁴⁶ Vgl. Reg. § 20.2053-3 (c) (1)

¹⁴⁷ Vgl. Reg. § 20.2053-3 (c) (2)

¹⁴⁸ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S.141, 142, Rz. 223, 224

¹⁴⁹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 174, Par. 790

¹⁵⁰ Vgl. Reg. § 20.2053-8 (b)

¹⁵¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 143, Rz. 225

Laut Regulations¹⁵² setze ein Abzug jedoch voraus, dass die Schulden gegen den Nachlass durchsetzbar und im Todeszeitpunkt bereits entstanden seien. Dies gelte auch für die Zinsen.^{153 154}

Letztlich ist gemäß Code Sec. 2053 (a) (4) noch der Wert unbezahlter Hypotheken und ähnlicher durch das Nachlassvermögen gesicherter Forderungen gegen den Bruttonachlass oder gegen bestimmtes Vermögen des Bruttonachlasses abzugsfähig. Sollten sich die Forderungen ausschließlich auf bestimmtes Nachlassvermögen beziehen, erfolgt die Steuerbefreiung bereits durch die Einbeziehung des bloßen Nettowertes des Vermögensgegenstandes in den Bruttonachlass. Andernfalls wird zunächst der gesamte Vermögenswert in den Bruttonachlass einbezogen und anschließend der Steuerabzug vorgenommen.¹⁵⁵

An dieser Stelle sei noch erwähnt, dass im US- amerikanischen Recht eine dingliche Sicherung, wie sie das deutsche Recht kennt, nicht existiert. Durch vertragliche Vereinbarungen kann die Haftung für eine Forderung jedoch auf bestimmte Vermögensgegenstände beschränkt werden.¹⁵⁶

Die oben aufgeführten Steuerabzüge können gemäß Code Sec. 2053 (a) nur insoweit in Anspruch genommen werden, als es die Gesetze des Staates, in dem die Verwaltung des Nachlasses erfolgt, zulassen. Ob es sich um einen Staat innerhalb oder außerhalb der Vereinigten Staaten handelt, ist unerheblich. Des Weiteren enthält Code Sec. 2053 (c) eine Reihe von Abzugsbeschränkungen, die allerdings nicht weiter thematisiert werden sollen.

Auch das deutsche Erbschaftssteuerrecht sieht einen Schuldenabzug vor. In § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG heißt es dazu, dass „die vom Erblasser herrührenden Schulden, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb, Anteil an einem Gewerbebetrieb, Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt worden sind“ als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig seien. Gemäß § 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG seien jedoch „Schulden und Lasten, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegen“ nicht abzugsfähig.

¹⁵² Vgl. Reg. § 20.2053-4 (a) (1)

¹⁵³ Vgl. Reg. § 20.2053-4 (e)

¹⁵⁴ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 181, Par. 800

¹⁵⁵ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 195, Par. 850

¹⁵⁶ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 145, Rz. 227; Fußnote 254

3.3.2.2 Der Steuerabzug für Verluste gemäß Code Sec. 2054

Als weiteren möglichen Steuerabzug sieht das US-amerikanische Nachlasssteuerrecht den Abzug für Verluste vor. Gemäß Code Sec. 2054 handelt es sich dabei um solche Verluste, die durch Feuer, Sturm, Schiffbruch oder einem anderen Unglücksfall verursacht wurden, sowie um Verluste, die durch einen Diebstahl entstehen. Voraussetzung ist jedoch, dass die Verluste während der Nachlassabwicklung auftreten und nicht durch eine Versicherung oder anderweitig kompensiert werden. Folglich sind Verluste, welche erst nach der Verteilung des betreffenden Nachlassvermögens entstehen, nicht abzugsfähig. Den Regulations¹⁵⁷ zufolge seien auch Verluste, die zum Zeitpunkt des Einreichens der Steuererklärung bereits bei der Einkommensteuer in Anspruch genommen wurden, vom Steuerabzug ausgeschlossen.¹⁵⁸

Eine ähnliche Verlustberücksichtigung existiert im deutschen Erbschaftssteuerrecht nicht.

3.3.2.3 Der Steuerabzug bei Vermögensverfügungen an gemeinnützige Organisationen gemäß Code Sec. 2055

Der Steuerabzug bei Verfügungen an gemeinnützige Organisationen wurde bereits im Schenkungsteuerrecht erörtert. Ein solcher Abzug ist gemäß Code Sec. 2055 auch innerhalb des Nachlasssteuerrechts vorgesehen. Der begünstigte Empfängerkreis ist bei der Nachlasssteuer, verglichen mit der Schenkungsteuer, von substantzieller Ähnlichkeit. Insofern kann auf die Ausführungen bei der Schenkungsteuer (siehe 3.2.3. Die Steuerabzüge) verwiesen werden. Zusätzlich zu den bei der Schenkungsteuer qualifizierten Empfängern, sind innerhalb der Nachlasssteuer gemäß Code Sec. 2055 (a) (5) bestimmte Verfügungen an sog. „Employee Stock Ownership Plans“ (Mitarbeiterbeteiligungspläne), die nach dem 5. August 1997 vorgenommen wurden, abzugsfähig.^{159 160} Außerdem zählen im Gegensatz zur Schenkungsteuer nur jene Veteranenorganisationen zum begünstigten Empfängerkreis, die durch einen „Act of Congress“ ins Leben gerufen wurden.¹⁶¹ Dabei handelt es sich um Gesetze, die, auf Grundlage der US-Verfassung, durch den Kongress verabschiedet wurden.¹⁶²

¹⁵⁷ Vgl. Reg. § 20.2054-1

¹⁵⁸ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 196, Par. 900

¹⁵⁹ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 317; § 18.01; Fußnote 2

¹⁶⁰ Vgl. Taxpayer Relief Act of 1997, Pub. L. No. 105-34, § 1530 (c) (7), 111 Stat. 788, 1078 (1997)

¹⁶¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 152, 153, Rz. 238

¹⁶² Vgl. <https://definitions.uslegal.com/a/act-of-congress/>

Voraussetzung für den Abzug bei Verfügungen an gemeinnützige Organisationen i.S.v. Code Sec. 2055 (a) (2) und (4) ist, wie auch bei der Schenkungsteuer, dass kein privater Anteilseigner oder eine Einzelperson von einem Teil des Nettoverdienstes einer solchen Organisation profitiert. Außerdem wird ein Abzug auch hier versagt, wenn ein bedeutender Teil der Aktivitäten des Empfängers auf einen gesetzgeberischen Einfluss abzielt oder dieser in eine politische Kampagne zugunsten der Kandidatur einer Person für ein öffentliches Amt eingreift. Gemäß Code Sec. 2055 (d) darf der Steuerabzug den Wert des betreffenden Vermögens, mit welchem dieses im Bruttonachlass enthalten ist, nicht überschreiten.¹⁶³

Auch die Gesetze der einzelnen Bundesstaaten spielen eine wichtige Rolle bei der Entscheidung, ob Vermögensverfügungen abzugsfähig sind. Verfügungen, die nach dem Recht des Bundesstaates nichtig sind, schließen den Steuerabzug aus.¹⁶⁴

In Code Sec. 2055 sind weitere Abzugsbeschränkungen geregelt. Auf diese soll allerdings nicht weiter eingegangen werden.

Der Vergleich zum deutschen Steuerrecht kann über § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG hergestellt werden. Wie bereits bei der Schenkungsteuer beschrieben, handelt es sich hierbei um eine Steuerbefreiungsvorschrift für Vermögensverfügungen, die mit denen i.S.v. Code Sec. 2055 vergleichbar sind.

3.3.2.4 Der Ehegattenabzug gemäß Code Sec. 2056

Die Intention des Kongresses, die Besteuerung eines Vermögensgegenstandes erst dann vorzunehmen, wenn dieser eine Ehegemeinschaft verlässt, wird auch im Nachlasssteuerrecht durch den Ehegattenabzug umgesetzt. Dieser ist seit dem Economic Recovery Tax Act of 1981¹⁶⁵ für Vermögensübergänge nach dem Jahre 1981 der Höhe nach unbegrenzt.¹⁶⁶

Geregelt ist der Ehegattenabzug in Code Sec. 2056. Um den Steuerabzug geltend machen zu können, müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein. Neben einer gültigen Ehe im Todeszeitpunkt ist erforderlich, dass der Erblasser von seinem Ehegatten überlebt wurde und dieser Staatsbürger der Vereinigten Staaten war oder das Vermögen über einen qualifizierten inländischen Trust an ihn übergeht. Das betreffende Vermögen muss weiterhin Bestandteil des Brutto-

¹⁶³ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 232, Par. 1101

¹⁶⁴ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 234, Par. 1110

¹⁶⁵ Vgl. Economic Recovery Tax Act of 1981, Pub. L. No. 97-34, § 403, 95 Stat. 172, 301

¹⁶⁶ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 333

nachlasses und vom Erblasser auf den überlebenden Ehegatten übergegangen sein. In bestimmten Fällen, in denen es sich bei dem übertragenen Vermögensrecht lediglich um ein befristetes handelt („Terminable Interests“), scheidet ein Abzug gemäß Code Sec. 2056 (b) aus.¹⁶⁷

¹⁶⁷ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 199, Par. 1000

4 Bewertung des Vermögens

Im US-amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuerrecht erfolgt die Bewertung grundsätzlich anhand der allgemeinen Bewertungsregeln. Für bestimmtes Vermögen sind jedoch besondere Bewertungsregeln vorgesehen.¹⁶⁸

4.1 Allgemeine Bewertungsregeln

Die allgemeinen Bewertungsregeln finden in den Fällen Anwendung, in denen die besonderen Bewertungsregeln nicht greifen. Eine generelle gesetzliche Regelung zur Wertermittlung existiert nicht, weshalb das Finanzministerium in den Regulations¹⁶⁹ Aussagen über die Vermögensbewertung treffen musste. Diese richte sich nach dem sog. „Fair Market Value“ (angemessener Marktpreis). Es handle sich dabei um jenen Preis, zu welchem der Vermögensgegenstand von einem gewillten Verkäufer auf einen gewillten Käufer, unter Ausschluss jeglichen Drucks und unter beidseitiger Kenntnis aller relevanten Fakten, übergehen würde. Zwangsverkäufe würden demnach keine Rückschlüsse auf den Fair Market Value zulassen.¹⁷⁰

Zur Bestimmung des Fair Market Value gibt es verschiedene Bewertungsmethoden. Am einfachsten ließe sich der Wert ermitteln, wenn der betreffende Vermögensgegenstand in begründbarer Zeit vor oder nach dem Bewertungstag innerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs verkauft bzw. erworben wurde. In solchen Fällen behandelt der IRS den zugrunde gelegten Preis regelmäßig als Fair Market Value. Sollte trotz des erfolgten Verkaufs der gewöhnliche Geschäftsverkehr oder der begründbare Zeitraum verneint werden, kann die Wertermittlung durch Wertberichtigungen erfolgen. Problematisch an dieser Methode ist jedoch, dass der Verkauf des betreffenden Vermögens vorausgesetzt wird. Da dies nicht immer der Fall ist, gibt es weitere Bewertungsmethoden. So kann der Fair Market Value auch aus Verkäufen vergleichbaren Vermögens hergeleitet werden. Neben der Vergleichbarkeit des Vermögens, welche sich nach den wertbildenden Faktoren und dem jeweiligen Markt richtet, werden auch bei diesem Verfahren der gewöhnliche Geschäftsverkehr und der begründbare Zeitraum vorausgesetzt. Regelmäßige Anwendung findet diese Methode bei Grundstücken.¹⁷¹

Die Grundstücksbewertung anhand von Vergleichswerten ist auch im deutschen Recht üblich und kann gemäß § 182 Abs. 2 BewG bei Wohneigentum, Teileigen-

¹⁶⁸ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 174, Rz. 291

¹⁶⁹ Vgl. Reg. §§ 20.2031-1 (b), 25.2512-1

¹⁷⁰ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 14; § 1.06

¹⁷¹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 175, 176, Rz. 295-297

tum und Ein- und Zweifamilienhäusern erfolgen. Nach § 183 Abs. 1 S. 1 BewG sind bei der Bewertung im Vergleichswertverfahren „Kaufpreise von Grundstücken heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen“.

Bei ertragsproduzierenden Vermögen kann die Bestimmung des Fair Market Value auch durch die Kapitalisierung von Vermögenserträgen erfolgen. Innerhalb des Kapitalisierungsverfahrens gibt es mehrere verschiedene Bewertungsmethoden.¹⁷² Auch im deutschen Recht ist die Bewertung anhand von Erträgen vorgesehen. So werden gemäß § 182 Abs. 3 BewG Mietgrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die eine übliche Miete bestimmbar ist, im Ertragswertverfahren i.S.d. §§ 184 ff. BewG ermittelt. Des Weiteren werden nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen im vereinfachten Ertragswertverfahren gemäß §§ 199 ff. BewG bewertet.

Letztlich kann auch der Wiederherstellungs-/ Wiederbeschaffungswert oder der Tauschwert der Ermittlung des Fair Market Value zugrunde gelegt werden.¹⁷³ Welche Bewertungsmethode auf welches Vermögen anzuwenden ist, regeln weitgehend die Regulations.

Das deutsche Äquivalent des Fair Market Value ist der gemeine Wert. Dieser ist in § 9 Abs. 2 BewG definiert. Es handelt sich dabei um den Preis, der bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Beachtung der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes erzielt würde.

4.2 Besondere Bewertungsregeln

Neben den allgemeinen Bewertungsregeln hält das US-amerikanische Nachlass- und Schenkungsteuerrecht für bestimmte Vermögensarten besondere Bewertungsregeln bereit. Zum einen gibt es für gemäß Code Sec. 2032A qualifiziertes Grundvermögen besondere Bewertungsregeln, welche jedoch lediglich innerhalb der Nachlasssteuer zur Anwendung kommen können. Für den Testamentsvollstrecker besteht, wenn bestimmte Voraussetzungen bzgl. des Vermögens und dessen Wertverhältnis zum Bruttonachlass sowie der Beziehung zwischen dem Erblasser und seinen Erben, erfüllt sind, die Möglichkeit, sich auf die besonderen Bewertungsregeln zu berufen. Dabei muss es sich allerdings um Grundvermögen handeln, welches entweder als Farmland oder innerhalb eines Betriebes genutzt wurde. Außerdem ist für die Anwendung von Code Sec. 2032A

¹⁷² Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 177, Rz. 298

¹⁷³ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 179, Rz. 304, 305

erforderlich, dass ein qualifizierter Erbe die Nutzung des Grundvermögens aufrechterhält.¹⁷⁴

Zum anderen gibt es die sog. „Estate Freeze Rules“ gemäß Code Sec. 2701 ff., deren Zweck es ist, die Umgehung der Schenkung- und Nachlasssteuer durch das sog. „Estate Freezing“ zu vermeiden. Diese Regelungen sind sowohl für die Schenkungsteuer, als auch für die Nachlasssteuer, teilweise jedoch lediglich für die Schenkungsteuer von Relevanz. Beim Estate Freezing (Nachlasseinfrierung) handelt es sich um eine Nachlassplanungsstrategie, mittels welcher der Vermögenswert beim Besitzer „eingefroren“ wird, um künftige Wertsteigerungen von der Besteuerung auszunehmen. Dabei wird eine Person der jüngeren Generation durch die Übertragung eines Vermögensrechtes dahingehend begünstigt, dass diese von künftigen Wertsteigerungen profitiert. Die tatsächliche Verfügungsmacht über das Vermögen verbleibt jedoch beim Schenker, weil sich dieser die tatsächliche Kontrolle über das Vermögen behält. Da die zukünftigen Wertsteigerungen durch diese Strategie nicht mehr beim Schenker, sondern beim Beschenkten erfolgen, würden diese von der Nachlass- und Schenkungsbesteuerung ausgenommen. Um dies zu vermeiden, wurden die Estate Freeze Rules eingeführt. Anwendung finden diese Vorschriften auf Vermögensverfügungen, die nach dem 8. Oktober 1990 vorgenommen wurden.^{175 176}

Bei derartigen Vermögensverfügungen erfolgt die Wertermittlung des übertragenen Vermögensrechtes indem der Wert des zurückbehaltenen Rechts vom Gesamtwert des Vermögens abgezogen wird. Um den Wert des übertragenen Vermögensrechtes niedrig zu halten und somit Steuern zu sparen, wurde der Wert des zurückbehaltenen Vermögensrechtes in der Vergangenheit zu hoch angesetzt. Aus diesem Grund enthalten die Estate Freeze Rules Vorschriften, welche die zu niedrige Bewertung der übertragenen Vermögensrechte durch den Ausschluss wertmäßiger Überbewertungen der zurückbehaltenen Vermögensrechte verhindern sollen.

Diese speziellen Bewertungsregeln sind in den Code Sec. 2701 – 2704 manifestiert. Code Sec. 2701 enthält Vorschriften über die Bewertung von Vermögensrechten an Corporations und Partnerships in Fällen, in denen dieses, unter Rückbehalt bestimmter Vermögensrechte, an Familienmitglieder verfügt wird. Erfolgt die Vermögensverfügung in einen Trust, durch welchen Familienmitglieder

¹⁷⁴ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 188, 189, Rz. 325-327

¹⁷⁵ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 199, 200, Rz. 351

¹⁷⁶ Vgl. <https://investinganswers.com/financial-dictionary/estate-planning/estate-freeze-3930>

begünstigt werden, hält Code Sec. 2702 besondere Bewertungsregeln bereit, wenn sich der Verfügende ein Recht an dem Vermögen zurückbehält. Code Sec. 2703 zielt auf die Verhinderung von Wertverfälschungen ab, die entstehen können, wenn sich der Verfügende bestimmte Rechte an dem übertragenen Vermögen zurückbehält, ohne zu beabsichtigen, von diesen Rechten Gebrauch zu machen. Letztlich soll durch Code Sec. 2704 verhindert werden, dass erlöschende Rechte und bestimmte Beschränkungen genutzt werden, um eine Wertreduzierungen herbeizuführen.¹⁷⁷

4.3 Der alternative Bewertungstag

Der Vermögenswert des Steuerobjektes wird grundsätzlich zum Zeitpunkt der Schenkung bzw. zum Todeszeitpunkt des Erblassers bestimmt.

Abweichend von diesem Grundsatz kann innerhalb der Nachlasssteuer der alternative Bewertungstag i.S.v. Code Sec. 2032 gewählt werden. Im Schenkungssteuerrecht ist eine solche Wahlmöglichkeit nicht vorgesehen. Voraussetzung für die Anwendung des alternativen Bewertungstages ist gemäß Code Sec. 2032 (a), dass sich der Testamentsvollstrecker in der Nachlasssteuererklärung ausdrücklich auf diesen beruft. Des Weiteren ist gemäß Code Sec. 2032 (c) erforderlich, dass sich durch die Optierung zum alternativen Bewertungsstichtag sowohl der Wert des Bruttonachlasses, als auch die Summe der zu zahlenden Nachlass- und GST- Steuer bezüglich des im Bruttonachlass enthaltenen Vermögens verringert.

Bei wirksamer Ausübung des Wahlrechtes zugunsten der Anwendung von Code Sec. 2032 erfolgt die Bewertung gemäß Code Sec. 2032 (a) (2) grundsätzlich sechs Monate nach dem Todestag des Erblassers. Von diesem Grundsatz gibt es jedoch zwei Ausnahmen. So wird gemäß Code Sec. 2032 (a) (1) im Bruttonachlass enthaltenes Vermögen, über welches innerhalb von sechs Monaten nach dem Todeszeitpunkt des Erblassers verfügt wird, am Tage der Verfügung bewertet. Die zweite Ausnahme ist in Code Sec. 2032 (a) (3) geregelt und bezieht sich auf Vermögensrechte, die von Zeitabläufen betroffen sind. Diese sind am alternativen Bewertungstag zunächst mit dem Wert in den Bruttonachlass einzubeziehen, den sie im Todeszeitpunkt besaßen. Anschließend werden zwischenzeitliche Wertveränderungen berücksichtigt, die nicht auf dem bloßen Zeitablauf beruhen.

¹⁷⁷ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 437, Par. 2500, 2580

Wenn eine Optierung zugunsten des alternativen Bewertungstages stattgefunden habe, gelte dieser den Regulations¹⁷⁸ zufolge für den gesamten Bruttonachlass. Eine Beschränkung auf einzelnes Vermögen sei nicht zulässig.

Weiterhin regeln die Regulations¹⁷⁹, dass Code Sec. 2032 lediglich auf Vermögen angewendet werde, welches im Todeszeitpunkt Bestandteil des Bruttonachlasses war.^{180 181}

Im deutschen Erbschafts- und Schenkungsteuerrecht ist der Bewertungsstichtag im § 11 ErbStG geregelt. Demnach sei für die Wertermittlung der Entstehungszeitpunkt der Steuer maßgebend, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Die Steuerentstehung ergibt sich aus § 9 ErbStG. Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers. Im Falle von Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Ausführungszeitpunkt der Schenkung.

Ein Wahlrecht bezüglich des Bewertungszeitpunktes, wie es im US-amerikanischen Nachlasssteuerrecht vorgesehen ist, gibt es im deutschen Erbschafts- und Schenkungsteuerrecht nicht.

¹⁷⁸ Vgl. Reg. § 20.2032-1 (b) (1)

¹⁷⁹ Vgl. Reg. § 20.2032-1 (d)

¹⁸⁰ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 132-134, § 7.09

¹⁸¹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 40, Par. 105

5 Tarife und Steuerberechnung

Sowohl bei der Nachlass- als auch bei der Schenkungsteuerberechnung ist zunächst eine vorläufige Steuer zu ermitteln und diese anschließend um die zulässige(n) Steuergutschrift(en) zu vermindern um die tatsächlich zu zahlende Steuer zu erhalten.¹⁸²

5.1 Tarife

Im US- amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuerrecht sind progressive Steuertarife vorgesehen. Welcher Steuersatz zu Anwendung kommt, richtet sich somit nach der Höhe des Steuerobjektes. Eine Auflistung der jeweiligen Steuersätze ist innerhalb des Nachlasssteuerrechts in Code Sec. 2001 (c) vorhanden (siehe Anlage 6). Über den gesetzlichen Verweis in Code Sec. 2502 (a) (1) sind die gleichen Steuertarife auch innerhalb des Schenkungsteuerrechts anzuwenden.

Im Jahre 2018 liegt der Einstiegssteuersatz bei 18 %. Der Spitzensteuersatz wurde mit dem American Taxpayer Relief Act of 2012 (Pub. L. 112-240) von 35 % auf 40 % angehoben.

Trotz der stufenweise ansteigenden Steuersätze ist eine wirkliche Progression im US- Recht nicht gegeben. Grund dafür ist der sog. „Applicable Credit Amount“ (formals: „Unified Credit“). Es handelt sich hierbei um eine Steuergutschrift, die sowohl im Nachlass- als auch im Schenkungsteuerrecht existiert. In 2018 betrug diese \$ 4 417 800, was bedeutet, dass Steuerobjekte bis zu \$ 11 180 000 steuerfrei bleiben. Da der Spitzensteuersatz bereits bei einem Steuerobjekt von \$ 1 000 000 angewandt wird, sind die weiteren Steuersätze hinfällig. Eine Anwendung dieser ist aufgrund der Höhe des „Applicable Credit Amount“ ausgeschlossen.^{183 184}

Diese Steuergutschrift existiert sowohl im Nachlass- als auch im Schenkungsteuerrecht. Innerhalb des Nachlasssteuerrechts ist der „Applicable Credit Amount“ in Code Sec. 2010 geregelt. Code Sec. 2505 enthält die schenkungsteuerliche Vorschrift. In den Jahren 2002 bis 2010 gab es hinsichtlich der Höhe der Steuergut-

¹⁸² Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 5, Par. 12

¹⁸³ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 4, 5, 475, Par. 10, 11, 2600

¹⁸⁴ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 7, § 1.03

schrift zwischen den beiden Steuerarten Unterschiede. Seit dem Jahr 2011 gelten jedoch wieder die gleichen Beträge.¹⁸⁵

Auch im deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht sind progressive Steuersätze vorgesehen, die mangels vorhandener Steuergutschriften auch zwingend zur Anwendung kommen. Die jeweiligen Steuersätze sind in § 19 ErbStG geregelt und richten sich einerseits nach dem steuerpflichtigen Erwerb und andererseits nach der Steuerklasse i.S.v. § 15 ErbStG. Der höchste Steuersatz beträgt 50 %.

5.2 Berechnung bei der Schenkungsteuer

Um die Schenkungsteuer für ein bestimmtes Jahr berechnen zu können, ist in einem ersten Schritt eine vorläufige Steuer für dieses Jahr zu ermitteln. Dabei wird zunächst eine vorläufige Steuer auf alle steuerbaren Schenkungen des betreffenden Jahres und der früheren Jahre bestimmt. Schenkungen, die vor dem 7. Juni 1932 getätigt wurden, sind jedoch gemäß Code Sec. 2502 (b) nicht zu berücksichtigen. Anschließend ist eine vorläufige Steuer auf alle Schenkungen früherer Jahre zu ermitteln und diese von der vorläufigen Gesamtsteuer zu subtrahieren.¹⁸⁶ Von dieser Differenz wird anschließend der in früheren Jahren noch nicht beanspruchte „Applicable Credit Amount“ abgezogen. Den Revenue Rulings¹⁸⁷ zufolge ist dieser Abzug zwingend vorzunehmen (siehe Anlage 5).¹⁸⁸

Grundlage für die Berechnung der vorläufigen Schenkungsteuer sind gemäß Code Sec. 2502 (a) die Steuertarife i.S.v. Code Sec. 2001 (c). Dabei sind den Regulations¹⁸⁹ zufolge die im betreffenden Jahr geltenden Steuertarife ausschlaggebend. Die aktuellen Tarife finden somit auch auf Schenkungen früherer Jahre Anwendung. Im Gegensatz dazu werden gemäß Code Sec. 2504 (a), (b) zur Bestimmung des Umfangs der steuerbaren Schenkungen früherer Jahre jene Vorschriften angewandt, die zur Zeit der jeweiligen Schenkung galten.¹⁹⁰

Das folgende Beispiel soll das Berechnungssystem der US- amerikanischen Schenkungsteuer verdeutlichen.

Beispiel 2: Mike Miller nahm in 2017 eine steuerbare Schenkung i.H.v. \$ 200 000 und in 2018 eine i.H.v. \$ 600 000 vor.

¹⁸⁵ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 281, 282, Par. 1425

¹⁸⁶ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 383, Par. 2350

¹⁸⁷ Vgl. Rev. Rul. 79-398, 1979-2 CB 338

¹⁸⁸ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 384, Par. 2376

¹⁸⁹ Vgl. Reg. § 25.2502-1 (a) (5)

¹⁹⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 230, Rz. 417

Die vorläufige Schenkungsteuer für das Jahr 2018 berechnet sich wie folgt:

- Steuerbare Schenkungen in 2017 und 2018 insgesamt: \$ 800 000
→ Steuer auf diesen Betrag gemäß Code Sec. 2502 (a) i.V.m.
Code Sec. 2001 (c): \$ 267 800
- Steuerbare Schenkungen in 2017: \$ 200 000
→ Steuer auf diesen Betrag gemäß Code Sec. 2502 (a) i.V.m.
Code Sec. 2001 (c): \$ 54 800
- Vorläufige Schenkungsteuer für 2018 = \$ 213 000 (\$ 267 800 - \$ 54 800)

Um die endgültige Steuerschuld für 2018 ermitteln zu können, ist von der vorläufigen Steuer der noch nicht beanspruchte „Applicable Credit Amount“ abzuziehen. Im Jahr 2017 betrug dieser \$ 2 141 800. Da dieser zwingend in Anspruch genommen werden musste, war in 2017 keine Schenkungsteuer zu zahlen. In 2018 betrug der „Applicable Credit Amount“ \$ 4 417 800, von welchem selbst nach Abzug der bereits in 2017 beanspruchten \$ 54 800 noch genügend Volumen verbleibt, um die Steuer auch in 2018 auf \$ 0 zu mindern.¹⁹¹

5.3 Berechnung bei der Nachlasssteuer

Auch bei der Nachlasssteuer ist zunächst eine vorläufige Steuer zu berechnen. Gemäß Code Sec. 2001 (b) wird zu diesem Zweck die Summe aus dem steuerbaren Nachlass und den nach dem Jahr 1976 vorgenommenen und nicht im Bruttonachlass enthaltenen steuerbaren Schenkungen gebildet. Unter Anwendung der Steuertarife i.S.v. Code Sec. 2001 (c) erfolgt dann die Berechnung einer vorläufigen Steuer. Anschließend ist diese um eine hypothetische Schenkungsteuer zu mindern. Es handelt sich hierbei um eine Steuer, die für alle nach 1976 erfolgten steuerbaren Schenkungen nach den aktuell geltenden Steuertarifen zu zahlen wäre. Dabei kommt es nicht auf die gezahlten, sondern lediglich auf die zahlbaren Steuern an. Im Rahmen der Berechnung der hypothetischen Steuer ist es irrelevant, ob die Schenkungen im Bruttonachlass enthalten sind. Des Weiteren ist bei der Bestimmung der hypothetischen Schenkungsteuer der

¹⁹¹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 384, Par. 2376

„Applicable Credit Amount“ auch dann abzuziehen, wenn eine tatsächliche Anrechnung nicht erfolgte.¹⁹²

Im Gegensatz zum Berechnungssystem der Schenkungsteuer sind bei der Berechnung der endgültigen Nachlasssteuer nicht lediglich der Abzug des „Applicable Credit Amount“, sondern auch weitere Steuergutschriften zulässig. Neben dem „Applicable Credit Amount“ i.S.v. Code Sec. 2010 gibt es innerhalb des Nachlasssteuerrechts eine Steuergutschrift für staatliche Steuern von Todes wegen. Außerdem hält das Nachlasssteuerrecht Steuergutschriften für Schenkungsteuern von vor 1977, für bestimmte Bundesnachlasssteuern und für ausländische Steuern von Todes wegen bereit. Diese sind in Code Sec. 2011 ff. gesetzlich verankert.¹⁹³

Unabhängig davon, ob der „Applicable Credit Amount“ bereits im Rahmen der Schenkungsteuer beansprucht wurde, ist dieser innerhalb der Nachlasssteuerberechnung erneut abziehbar. Durch dessen Abzug bei der Ermittlung der hypothetischen Schenkungsteuer wird eine doppelte Begünstigung vermieden.¹⁹⁴

Das Grundsystem der Nachlasssteuerberechnung soll nun anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.

Beispiel 3: Mike Miller nahm im Jahr 1985 eine steuerbare Schenkung im Wert von \$ 900 000 an Tony Parker und eine im Wert von \$ 100 000 an Stella Jackson vor. Fälschlicherweise wurde der „Applicable Credit Amount“ (damals: „Unified Credit“) auf diese Schenkungen nicht angerechnet. 2018 stirbt Mike Miller. Er hinterlässt einen steuerbaren Nachlass i.H.v. \$ 300 000. Im Bruttonachlass enthalten ist auch die Schenkung an Stella Jackson, nicht jedoch jene an Tony Parker.

Die vorläufige Nachlasssteuer berechnet sich wie folgt:

- Steuerbarer Nachlass + nicht im Bruttonachlass enthalten steuerbare Schenkungen = \$ 1 200 000 (\$ 300 000 + \$ 900 000)
→ Steuer auf diesen Betrag gemäß Code Sec. 2001 (c): \$ 425 800
- Hypothetische Steuer gemäß Code Sec. 2001 (c):

¹⁹² Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 236, Rz. 427

¹⁹³ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 237, Rz. 430

¹⁹⁴ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 237, Rz. 431

→ Schenkungen insgesamt = \$ 1 000 000 (\$ 900 000 + \$ 100 000)

→ Steuer auf diesen Betrag gemäß Code Sec. 2001 (c): \$ 345 800

→ abzüglich „Applicable Credit Amount“: - \$ 345 800

→ Hypothetische Steuer = \$ 0

- Vorläufige Nachlasssteuer = \$ 425 800 (\$ 425 800 - \$ 0)

Zur Ermittlung der endgültigen Steuerschuld sind nun die zulässigen Steuerabzüge vorzunehmen. In diesem Beispiel reicht allein der Abzug des „Applicable Credit Amount“ aus, um die Steuer auf \$ 0 zu senken.

6 Die Generation- Skipping- Transfer (GST) Steuer

6.1 Allgemeines

Neben der Nachlass- und Schenkungsteuer existiert im US- amerikanischen Recht noch eine weitere Steuer, die auf unentgeltliche Vermögensübertragungen erhoben wird. Es handelt sich hierbei um die sog. GST Steuer. Diese wurde mit dem Tax Reform Act of 1976¹⁹⁵ erstmals eingeführt. Ziel dieser zusätzlichen Steuer war zunächst, bei bestimmten Vermögensverfügungen in Trusts, die Besteuerung auf Ebene künftiger Generationen sicherzustellen. Problematisch an der damaligen Form der GST Steuer war jedoch, dass sich deren Anwendung als äußerst umständlich erwies. Außerdem ließ die Steuer direkte Vermögensverfügungen außer Acht, die an Personen der mindestens übernächsten Generation vorgenommen wurden.

Mit dem Tax Reform Act of 1986¹⁹⁶ wurde die GST Steuer in wesentlichen Teilen geändert. Direkte Vermögensverfügungen, welche mindestens eine Generation überspringen, sind nunmehr ebenso von der Steuer umfasst. Gesetzlich verankert wurde diese im Chapter 13 in den Sections 2601 ff. des IRC.

Gemäß Code Sec. 2631 steht jedem Übertragenden pro Kalenderjahr eine Steuerbefreiung entsprechend des aktuell geltenden basic exclusion amount i.S.v. Code Sec. 2010 (c) zu. Die Besteuerung der nicht von der GST Steuer ausgenommenen Übertragungen erfolgt gemäß Code Sec. 2641 unter Anwendung des für die Nachlasssteuer geltenden Spitzensteuersatzes.¹⁹⁷

Natürliche Personen, die zwei oder mehr Generationen unterhalb jener des Übertragenden angehören, werden gemäß Code Sec. 2613 als „skip persons“ (Skip Personen) bezeichnet.¹⁹⁸

Das Prinzip der GST Steuer soll nun anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht werden.

Beispiel 4: Bill Johnson schenkt seiner Tochter Caroline Johnson Vermögen. Caroline schenkt dieses Vermögen direkt an ihren Sohn Bruno Johnson weiter. Es liegen somit zwei schenkungsteuerpflichtige Verfügungen vor, welche jeweils der Schenkungsteuer unterliegen.

¹⁹⁵ Vgl. Tax Reform Act of 1976, Pub. L. No. 94-455, § 2006,90 Stat. 1520,1879-90

¹⁹⁶ Vgl. Tax Reform Act of 1986, Pub. L. No. 99-514, § 1431, 100 Stat. 2085, 2717-29

¹⁹⁷ Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 385, 386

¹⁹⁸ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 392, Par. 2435

Hätte Bill das Vermögen direkt an seinen Enkel Bruno übertragen, läge lediglich eine Schenkung vor, welche der Schenkungsbesteuerung zu unterwerfen wäre. Um einen solchen Steuerausfall zu vermeiden, wird diese Schenkung neben der Schenkungsteuer grundsätzlich der GST Steuer unterworfen.

6.2 Das Steuersubjekt

Auch bei der GST Steuer können gemäß Code Sec. 2652 (a) (1) i.V.m. Code Sec. 2663 (2) lediglich natürliche Personen ein Steuersubjekt der unbeschränkten GST Steuerpflicht darstellen. Voraussetzung hierfür ist, dass es sich um Personen handelt, die entweder Staatsbürger der Vereinigten Staaten oder Residents dieser sind. Steuersubjekt der GST Steuer ist der Verfügende. Insofern spielt es auch keine Rolle, dass die Skip Person gemäß Code Sec. 2603 (a) die Steuer teilweise zu entrichten hat.¹⁹⁹

6.3 Das Steuerobjekt

Beim Steuerobjekt handelt es sich um den steuerbaren Betrag eines GST, welcher sich aus dem Wert des übertragenen Vermögens vermindert um die zulässigen Steuerabzüge und Reduzierungen ergibt.²⁰⁰ Die konkrete Berechnung des steuerbaren Betrags hängt von der Art des Vermögensübergangs ab.²⁰¹

6.3.1 Die Vermögensübergänge

Hinsichtlich der Vermögensübergänge wird zwischen drei Arten unterschieden. Die einfachste Form eines GST ist der direkte Skip gemäß Code Sec. 2612 (c). Ein solcher ist gegeben, wenn Vermögen direkt an eine Skip Person i.S.v. Code Sec. 2613 übertragen wird und die Übertragung der Nachlass- oder Schenkungsbesteuerung unterliegt.

Die Übertragung durch steuerbares Erlöschen ist die zweite Form eines GST. Ein solches liegt gemäß Code Sec. 2612 (a) vor, wenn Rechte an Vermögen, welches in einem Trust gehalten wird, erlöschen. Dies ist jedoch nur der Fall, wenn nicht unmittelbar nach dem Erlöschen ein Vermögensrecht einer Non-Skip Person begründet wird oder eine Verteilung von Trustvermögen an eine Skip Person nach dem Erlöschen ausgeschlossen ist. Unter Non-Skip Personen sind gemäß

¹⁹⁹ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 256, Rz. 473

²⁰⁰ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 256, Rz. 474

²⁰¹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 405, Par. 2451

Code Sec. 2613 (b) solche Personen zu verstehen, die keine Skip Personen sind.

Die dritte Form des GST ist die Übertragung durch steuerbare Verteilung. Eine solche liegt gemäß Code Sec. 2612 (b) vor, wenn Vermögen von einem Trust an eine Skip Person übertragen wird, und nicht bereits ein direkter Skip oder eine Übertragung durch steuerbares Erlöschen vorliegt.^{202 203}

Vorausgesetzt wird bei allen oben genannten Arten des GST, dass sowohl eine nachlass- oder schenkungsteuerpflichtige Vermögensverfügung, als auch ein Vermögensübergang vorliegt, welcher unter Begründung eines GST erfolgt. Dabei muss es sich bei dem Verfügenden innerhalb der Nachlass- oder Schenkungsteuer und der GST Steuer grundsätzlich um dieselbe Person handeln. Die nachlass- oder schenkungsteuerpflichtige Verfügung fällt bei einem direkten Skip mit der Vermögensübertragung, welche den GST begründet, zusammen. Anders ist dies beim steuerbaren Erlöschen und bei steuerbaren Verteilungen. Während die Vermögensübertragung an den Trust als nachlass- oder schenkungsteuerpflichtige Vermögensverfügung anzusehen ist, liegt der GST erst mit dem Erlöschen oder der Verteilung vor.²⁰⁴

6.3.2 Die Steuerabzüge und Reduzierungen

Um den steuerbaren Betrag endgültig ermitteln zu können, sind vom Wert des übertragenen Vermögens noch die Steuerabzüge und Reduzierungen vorzunehmen. Die jeweils zulässigen Steuerabzüge sind in Code Sec. 2621 ff. manifestiert. Deren Anwendung hängt von der Art des Vermögensübergangs ab. Die Reduzierungen sind in Code Sec. 2624 (d) geregelt. Demnach sind die vom Begünstigten erbrachten Gegenleistungen vom Wert des übergehenden Vermögens abzuziehen.²⁰⁵

Geht das Vermögen durch einen direkten Skip über, ist der steuerbare Betrag gemäß Code Sec. 2623 der Wert des von der Skip Person erhaltenen Vermögens. Reduziert wird dieser Betrag um die vom Begünstigten erbrachten Gegenleistungen. Steuerabzüge sind beim direkten Skip nicht vorgesehen. Ausschlaggebend für die Bestimmung des steuerbaren Betrags ist der Wert des tatsächlich

²⁰² Vgl. Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: a.a.O., S. 386, Par. 21.01

²⁰³ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 391, Par. 2433

²⁰⁴ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 258, Rz. 477

²⁰⁵ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 269, Rz. 501

vom Begünstigten erhaltenen Vermögens. Dies bedeutet, dass Kosten, wie zum Beispiel die GST Steuer, nicht im steuerbaren Betrag enthalten sind.²⁰⁶

Findet der Vermögensübergang durch steuerbares Erlöschen von Rechten statt, ermittelt sich der steuerbare Betrag gemäß Code Sec. 2622 (a), wonach vom Wert des betreffenden Trustvermögens der Steuerabzug nach Code Sec. 2622 (b) vorgenommen wird. In besagter Sektion wird auf die nachlasssteuerrechtliche Regelung von Code Sec. 2053 verwiesen. Demnach seien ähnliche Abzüge wie jene des Nachlasssteuerrechts zulässig. Darunter fallen die in direktem Zusammenhang mit dem Trustvermögen stehenden Schulden und Verwaltungsausgaben. Ein direkter Zusammenhang ist dann gegeben, wenn sich Forderungen auf das Trustvermögen beziehen oder die Zahlung der Ausgaben durch Vermögen des Trusts zu erfolgen hat. Schließlich ist gemäß Code Sec. 2624 (d) auch bei dieser Form des Vermögensübergangs eine Reduzierung in Höhe der erbrachten Gegenleistungen vorzunehmen.²⁰⁷

Im Falle der steuerbaren Verteilung ist der steuerbare Betrag gemäß Code Sec. 2621 zu bestimmen. Dabei ist Code Sec. 2621 (a) zufolge der Wert des Vermögens, welches der Begünstigte erhalten hat, um jene Ausgaben zu mindern, die im Zusammenhang mit der Ermittlung, Erhebung und Erstattung der GST Steuer stehen. Bei steuerbaren Verteilungen ist die GST Steuer vom Begünstigten zu zahlen. Sollte diese demgegenüber ganz oder teilweise vom Treuhänder des Trusts beglichen werden, wird die Zahlung gemäß Code Sec. 2621 (b) als zusätzliche steuerbare Verteilung behandelt. Um den endgültig steuerbaren Betrag zu erhalten, sind noch die erbrachten Gegenleistungen gemäß Code Sec. 2624 (d) zu subtrahieren.^{208 209}

²⁰⁶ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 270, Rz. 502

²⁰⁷ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 270, Rz. 503

²⁰⁸ Vgl. Wolf Wassermeyer: a.a.O., S. 270, Rz. 504

²⁰⁹ Vgl. U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, a.a.O., S. 405, Par. 2451

7 Fazit

Beim Vergleich des US- amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuersystems mit der deutschen Erbschafts- und Schenkungsteuer, sind signifikante Unterschiede feststellbar. Trotz gewisser Gemeinsamkeiten, wie z.B. der Abzugsfähigkeit von Bestattungskosten, handelt es sich um zwei gänzlich verschiedene Systeme.

Beginnend mit der Tatsache, dass es sich bei der US- amerikanischen Nachlass- und Schenkungsteuer um zwei unterschiedliche Steuerarten handelt, die separaten Vorschriften folgen, gibt es eine derartige Unterscheidung im deutschen Recht nicht. Außerdem ist eine der GST Steuer ähnliche Abgabe in Deutschland nicht vorgesehen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Beziehung zwischen dem Erblasser/ Schenker und dem Begünstigten im deutschen Recht unberücksichtigt bleibt, da deren Verhältnis über die Freibeträge des § 16 ErbStG und der Steuersätze des § 19 ErbStG Rechnung getragen wird.

Weiterhin unterscheidet sich das US- amerikanische Recht vom deutschen dahingehend, als in diesem nicht die Erwerbsbesteuerung, sondern die Besteuerung beim Erblasser/ Schenker erfolgt.

Eine Progression der Steuertarife ist grundsätzlich in beiden Ländern vorgesehen. Diese kommt in Deutschland auch zwingend zur Anwendung, da eine Steuergutschrift, wie der Applicable Credit Amount in den USA, nicht existiert. Ob die Progression auch in den USA Anwendung findet, richtet sich nach der Höhe des besagten Steuerfreibetrags. Aktuell ist dieser hoch genug, um im Falle des Überschreitens im Spitzensteuersatz zu landen.

Zwar können den Ausführungen der vorangegangenen Seiten vereinzelt Gemeinsamkeiten beider Systeme entnommen werden, die für deren Vergleich relevant sind. Vergleicht man jedoch den strukturellen Aufbau der Besteuerungssysteme beider Länder, kann lediglich geschlussfolgert werden, dass sich deren Herangehensweise im Hinblick auf die Besteuerung unentgeltlich übertragenen Vermögens gänzlich unterscheidet.

Anlage 1: Auszug aus dem Internal Revenue Bulletin von 2017²¹⁰

INTERNAL REVENUE BULLETIN



HIGHLIGHTS OF THIS ISSUE

**Bulletin No. 2017-45
November 6, 2017**

These synopses are intended only as aids to the reader in identifying the subject matter covered. They may not be relied upon as authoritative interpretations.

INCOME TAX

Rev. Rul. 2017-21, page 482.

Federal rates; adjusted federal rates; adjusted federal long-term rate and the long-term exempt rate. For purposes of sections 382, 1274, 1288, and other sections of the Code, tables set forth the rates for November 2017.

Notice 2017-66, page 487.

This notice invites public power providers (as defined in § 54C(d)(2) of the Internal Revenue Code (Code)) to submit applications for an allocation of the available authority (volume cap) to issue new clean renewable energy bonds under § 54C of the Code to finance qualified renewable energy facilities (as defined in § 54C(d)(1) of the Code).

Rev. Proc. 2017-58, page 489.

This procedure provides the 2018 cost-of-living adjustments to certain items due to inflation as required by various provisions of the Code and Service guidance.

ADMINISTRATIVE

Notice 2017-59, page 484.

This notice provides rules claimants must follow to submit a claim for refund pursuant to the temporary relief provided in section 3.02 of Notice 2017-30, 2017-21 I.R.B. 1248. A claimant may submit a refund claim for the § 4081(a)(1) tax imposed on undyed diesel fuel and kerosene for fuel that is 1) removed from a Milwaukee terminal; 2) entered into a Green Bay terminal within 24 hours; and 3) subsequently dyed and removed from the Green Bay terminal.

Rev. Proc. 2017-58, page 489.

This procedure provides the 2018 cost-of-living adjustments to certain items due to inflation as required by various provisions of the Code and Service guidance.

EMPLOYEE PLANS

Notice 2017-64, page 486.

Section 415 of the Internal Revenue Code (the Code) provides for dollar limitations on benefits and contributions under qualified retirement plans. Section 415(d) requires that the Secretary of the Treasury annually adjust these limits for cost of living increases. Other limitations applicable to deferred compensation plans are also affected by these adjustments under § 415. Under § 415(d), the adjustments are to be made under adjustment procedures similar to those used to adjust benefit amounts under § 215(i)(2)(A) of the Social Security Act.

ESTATE TAX

Rev. Proc. 2017-58, page 489.

This procedure provides the 2018 cost-of-living adjustments to certain items due to inflation as required by various provisions of the Code and Service guidance.

²¹⁰ Vgl. <https://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb17-45.pdf>

Section 2039 of the Code provides, in part, as follows:

(c) EXEMPTION OF ANNUITIES UNDER CERTAIN TRUSTS AND PLANS.—Notwithstanding the provisions of this section or of any provision of law, there shall be excluded from the gross estate the value of an annuity or other payment receivable by any beneficiary (other than the executor) under—

(1) an employees' trust (or under a contract purchased by an employees' trust) forming part of a pension, stock bonus, or profit-sharing plan which, at the time of the decedent's separation from employment (whether by death or otherwise), or at the time of termination of the plan if earlier, met the requirements of section 401(a); * * *.

The exclusion provided under 2039(c) of the Code is applicable to situations in which *the decedent* was an employee-participant in one of the designated "qualified plans" or a party to an annuity contract purchased by his employer. Subsection (c) (1), for example, refers to "the decedent's separation from employment." Subsection (c) (1) also requires as a condition for exclusion that the payment receivable by the beneficiary be receivable under an employee's trust forming part of a "qualified plan."

Neither of these requirements is satisfied in the present case. The decedent was not an employee-participant in the profit-sharing plan. The decedent's community property interest is receivable by her executor and becomes part of her probate estate. It will be distributable thereafter under her will or by an intestate distribution.

Accordingly, it is held, under the above circumstances, that the value of the decedent's community property interest in the trust forming part of a "qualified plan" is includible in her gross estate under section 2033 of the Code and that section 2039(c) is inapplicable to exclude such interest.

(Also Section 2031; 20.2031-1.)

Rev. Rul. 67-370

A defeasible remainder interest in trust which is subject to termination at the will of another is an interest in property within the meaning of section 2033 of the Internal Revenue Code of 1954, and the value of such interest is includible in the remainderman's gross estate if the interest was not terminated prior to his death.

Advice has been requested whether a certain remainder interest in trust which may be terminated at the will of another is an interest in property within the meaning of section 2033 of the Internal Revenue Code of 1954.

Under the terms of an inter vivos trust, controlled by New York law, the decedent or his estate was to receive the principal upon the death of the settlor. The settlor had reserved the right to modify, alter, or revoke the trust during her lifetime. Subsequent to the decedent's death, the settlor modified the trust and extinguished the estate's defeasible remainder interest.

Section 2033 of the Code provides as follows:

The value of the gross estate shall include the value of all property to the extent of the interest therein of the decedent at the time of his death.

Section 20.2033-1(a) of the Estate Tax Regulations provides, in part, as follows:

In general. The gross estate of a decedent * * * includes under section 2033 the value of all property, whether real or personal, tangible or intangible, and wherever situated, beneficially owned by the decedent at the time of his death.

²¹¹ Vgl. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-2d53761e75dd858453296f2bc2a6a2c8/pdf/GOVPUB-T22-2d53761e75dd858453296f2bc2a6a2c8-2.pdf>

Anlage 3: Auszug aus dem Cumulative Bulletin von 1966²¹²

§ 2042.]

436

SECTION 2042.—PROCEEDS OF LIFE INSURANCE

26 CFR 20.2042-1: Proceeds of life insurance.

Valuation principles where the death of the person whose life measures the interest to be valued is known to be imminent. See Rev. Rul. 66-307, page 429.

PART IV.—TAXABLE ESTATE

SECTION 2053.—EXPENSES, INDEBTEDNESS, AND TAXES

26 CFR 20.2053-2: Deduction for funeral expenses. Rev. Rul. 66-234

A deduction, for Federal estate tax purposes, may be allowed for the amount of funeral expenses actually expended by the estate. The amount of this deduction must be reduced to reflect the value of the death benefits payable by the Veterans Administration and the benefit payable to other than the decedent's spouse by the Social Security Administration.

Advice has been requested regarding the Federal estate tax treatment of the death benefit payable by the Veterans' Administration to cover the funeral expenses of certain deceased veterans under Public Law 85-862, as amended, September 2, 1958, 38 U.S.C. 902, and the lump-sum death payment payable by the Social Security Administration under the Social Security Act, as amended, August 14, 1953, 42 U.S.C. 402.

Section 2053(a) (1) of the Internal Revenue Code of 1954 permits a deduction from the value of the gross estate, for funeral expenses. Section 20.2053-2 of the Estate Tax Regulations provides:

Deduction for Funeral Expenses.—Such amounts for funeral expenses are allowed as deductions from a decedent's gross estate as (a) are actually expended, (b) would be properly allowable out of property subject to claims under the laws of the local jurisdiction * * *.

Section 902 of Title 38 of the United States Code provides in part that the Administrator of Veterans' Affairs may pay a sum not to exceed \$250 to such person as he prescribes, to cover the burial and funeral expenses of a deceased veteran and the expense of preparing the body and transporting it to the place of burial. No deduction shall be made from the burial allowance unless the amount of expenses incurred is covered by an amount actually paid by the United States, a State, any agency or political subdivision of the United States, or of a State, or the employer of the deceased veteran. No claim should be allowed (1) for more than the difference between the entire amount of the expenses incurred and the amount paid by any or all of the foregoing, or (2) when the burial allowance would revert to the funds of a public or private organization or would discharge such an organization's obligation without payment. The burial allowance or any part thereof shall not be paid in any case where specific provision is otherwise made for payment of expenses of funeral, transportation, and interment under any other Act.

Section 3.1601(a) of the regulations issued under Title 38 of the Code provides in part that claims may be executed by the undertaker

²¹² Vgl. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-8137c78a0d933643beac8b1ac96ebf53/pdf/GOVPUB-T22-8137c78a0d933643beac8b1ac96ebf53-2.pdf>

Anlage 4: Auszug aus dem Cumulative Bulletin von 1977²¹³

Section 2053

ington v. Commissioner, 36 B.T.A. 698 (1937), *acq.*, 1928-1 C.B. 15. But see *Hibernia Bank v. United States*, Civil Docket No. C-74-701 SC (N.D. Cal. Sept. 25, 1975).

The Internal Revenue Service believes that the Tax Court reached an erroneous conclusion in *Estate of Jane deP. Webster*, 65 T.C. 968 (1976), to the extent that it held deductible as an administration expense interest paid by the executors, and accruing after death, on money borrowed by the decedent. See *Estate of Jane deP. Webster*, nonquiescence on this issue, page , this Bulletin.

In *Ballance v. United States*, *supra*, the District Court denied a deduction as an administration expense for post-death interest on debts incurred by the decedent (Civil Docket No. 3026 (S.D. Ind., Dec. 21, 1964)). The court did not elaborate on the circumstances of the payment of the post-death interest. The Court of Appeals reversed on this point but again did not explain in detail the circumstances under which the interest payments were made. The opinion does not clearly differentiate between interest which the decedent agreed to pay (and which would have been liable to pay had the decedent lived), and additional interest which was caused by the executor postponing payment of the claim to avoid a sacrifice sale. The Court of Appeals' decision is deemed to be incorrect to the extent that it allowed a deduction as an administration expense for interest on debts contracted by the decedent which came due after decedent's death. It is believed that the District Court in *Ballance* correctly held that such interest is not deductible.

Accordingly, payments of interest, which have accrued subsequent to decedent's death, will not be allowed as a deductible administration expense under section 2053(a)(2) of the Code if they are merely interest payments which the decedent agreed to

pay. Thus, no deduction for the \$7,762.57 post-death interest is allowable in the instant case.

26 CFR 20.2053-2: Deduction for funeral expenses.

Funeral expenses; reimbursed under wrongful death statute. The deduction allowed to an estate for funeral expenses under section 2053 of the Code must be reduced by any reimbursement received for such expenses as the result of an action brought under a state's wrongful death statute or by the reasonable value of any right to such recovery not yet received.

Rev. Rul. 77-274

Advice has been requested as to the Federal estate tax treatment of an amount recovered under a wrongful death statute for the funeral expenses of the decedent.

The decedent, a resident of State X, died in an airplane crash. The accident occurred in State X. Thereafter, an action was brought under the wrongful death statute of State X by the executor of decedent's estate against the negligent airline for damages arising by reason of the wrongful act that caused the decedent's death. Damages in the amount of 400x dollars were asked for the loss sustained by decedent's beneficiaries and 1x dollars for funeral expenses incurred for the decedent.

Under the wrongful death statute of State X, when the death of a person is caused by a wrongful act, neglect or default, an action for damages will lie against the person who would have been liable in damages if death had not ensued. The statute limits recovery to such damages as are fair and just compensation for the pecuniary injuries resulting from the death, together with the hospital, medical, and funeral expenses incurred for the deceased, and does not provide for the assessment of punitive damages.

The action for damages shall be brought by the executor or the administrator of decedent's estate for the benefit of those persons who would take the decedent's property had the decedent died intestate, or, with respect to the hospital, medical, and funeral expenses, for the benefit of the person or persons who bore the burden of such expenses.

It is well settled that the recovery under a wrongful death act forms no part of the estate of the decedent where the right of action does not exist until the decedent has died. Under these circumstances, the decedent possessed neither a property interest in, nor a power of appointment over, the right of action at the time of death. See Rev. Rul. 54-19, 1954-1 C.B. 179 (New Jersey law); Rev. Rul. 69-8, 1969-1 C.B. 219 (Death on the High Seas Act); Rev. Rul. 75-126, 1975-1 C.B. 296 (Arizona law); Rev. Rul. 75-127, 1975-1 C.B. 297 (Connecticut and Iowa law).

The specific question, therefore, is whether a deduction is allowable under section 2053(a) of the Internal Revenue Code of 1954 for the incurred funeral expenses of the decedent recoverable under the statute.

Section 2053(a)(1) of the Code allows as a deduction from the value of the gross estate such amounts for funeral expenses as are allowable by the laws of the jurisdiction under which the estate is being administered.

Section 20.2053-2 of the Estate Tax Regulations provides:

Deduction for funeral expenses.—Such amounts for funeral expenses are allowed as deductions from a decedent's gross estate as (a) are actually expended, (b) would be properly allowable out of property subject to claims under the laws of the local jurisdiction, and (c) satisfy the requirements of paragraph (c) of section 20.2053-1.

Section 20.2053-1(c) restricts the deduction to an amount not in excess of the property in the estate subject to claims plus amounts that are paid before the estate tax return is due out of property not subject to claims.

²¹³ Vgl. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-337feb5ffdbf7cd40ec14095523ac5af/pdf/GOVPUB-T22-337feb5ffdbf7cd40ec14095523ac5af-2.pdf>

Anlage 5: Auszug aus dem Cumulative Bulletin von 1979²¹⁴

Section 2056

B. At the time of D's death, A owed X Corporation 100x dollars evidenced by A's individual note, and A had sufficient funds to satisfy A's debt. D had no liability with respect to this debt. D's will provided that 100x dollars be paid to X Corporation in satisfaction of A's debt. The residue of D's estate is to pass to B. The value of D's adjusted gross estate is 500x dollars.

LAW AND ANALYSIS

Section 2056(a) of the Code provides a deduction from the value of the gross estate for the value of property passing from the decedent to the decedent's surviving spouse. Section 20.2056(e)-2 of the Estate Tax Regulations states that in general a property interest is considered as passing to the surviving spouse only if it passed to the surviving spouse as the beneficial owner.

D's bequest will benefit A by relieving A of A's debt to X Corporation. In the absence of the bequest, A would have been required to pay X Corporation 100x dollars from A's own funds. In substance this transaction is indistinguishable from a situation in which D gives A 100x dollars and A is free to use the bequest to satisfy A's debt. Under these circumstances, D's bequest to satisfy A's debt is a property interest that passes from the decedent to the decedent's surviving spouse for purposes of the estate tax marital deduction.

Compare section 20.2056(b)-4(b) of the Estate Tax Regulations providing that the payment of an indebtedness with respect to property is passing from a decedent to the decedent's surviving spouse is an additional interest passing to the surviving spouse, if the executor was required by the terms of the decedent's will or by local law to make such a payment out of other estate assets.

HOLDING

A marital deduction in the amount of 100x dollars is allowed under sec-

tion 2056 of the Code for D's bequest to satisfy A's debt.

Chapter 12.—Gift Tax Subchapter A.—Determination of Tax Liability

Section 2505.—Unified Credit Against Gift Tax

Unified credit. The unified credit provided in section 2505 of the Code is mandatory, and a donor must use it in computing the net gift tax.

Rev. Rul. 79-398

ISSUE

In computing the net gift tax, may a donor elect not to use the unified credit provided for in section 2505 of the Internal Revenue Code of 1954?

FACTS

In June 1978, G transferred \$100,000 to an adult child, A, on the condition that A would pay the resulting federal gift tax. G is unmarried, and this was the first gift that G has made. G does not want to use the unified credit to reduce the gift tax, because A is going to pay the tax.

LAW AND ANALYSIS

Section 2501 of the Code imposes a tax on the transfer of property by gift.

Section 2505(a) of the Code provides:

* * * there shall be allowed as a credit against the tax imposed by section 2501 for each calendar quarter an amount equal to—

- (1) \$47,000, reduced by
- (2) the sum of the amounts allowable as a credit to the individual under this section for all preceding calendar quarters.

Section 2505(b) of the Code provides that the amount of the unified credit is phased in over several years. The maximum amount of the unified credit available in 1978 is \$34,000.

Section 2505 was added to the Code by the Tax Reform Act of 1976, and is effective for gifts made after December 31, 1976. Committee Reports in-

dicate that the unified credit against gift taxes is in lieu of the specific exemption provided under section 2521 for gifts made prior to 1977. See H.R. Rep. No. 94-1380, 94th Cong., 2d Sess. 15 (1976), 1976-3 (Vol. 3) C.B. 735, 749, and S. Rep. No. 94-938 (Part 2), 94th Cong., 2d Sess. 13 (1976), 1976-3 (Vol. 3) C.B. 643, 655. The language of section 2505 differs significantly from that of section 2521.

Section 2521 of the Code provided that the exemption was to be allowed to the extent of \$30,000, reduced by "the aggregate of the amounts claimed and allowed" for prior gift tax periods. (Emphasis supplied.) Thus, the specific exemption, at the option of the donor, could be taken in the full amount of \$30,000 in a single calendar quarter or calendar year, or be spread over a period of time in such amounts as the donor elected. Any portion of the \$30,000 exemption not applied to reduce the gift tax liability for prior gift tax periods remained available to the donor because such portion had not been claimed and allowed in the prior periods.

Both section 2521 and section 2505 contain the phrase "shall be allowed". This phrase in conjunction with "claimed and allowed" in section 2521 permits the donor to elect the use of the exemption. In contrast, the phrase "shall be allowed" in section 2505 coupled with the provision that the credit available is reduced by "amounts allowable" for preceding periods makes the application of the credit mandatory. (Emphasis supplied.)

Under section 2505 of the Code, the available unified credit in a current period depends on how much was allowable to reduce gift taxes on gifts in any earlier periods. If a gift in an earlier period was taxable to any extent, any unexhausted unified credit would have been "allowable" even though the donor desired neither to claim the credit nor to have it allowed.

²¹⁴ Vgl. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-6eaa29abdb3cb3395409c39796201cdf/pdf/GOVPUB-T22-6eaa29abdb3cb3395409c39796201cdf-2.pdf>

Anlage 6: Unified Rate Schedule²¹⁵

RATE SCHEDULE I.S.V. 26 U.S. CODE § 2001 (C)

If the amount with respect to which the tentative tax to be computed is:	The tentative tax is:
Not over \$10,000	18 percent of such amount.
Over \$10,000 but not over \$20,000	\$1,800, plus 20 percent of the excess of such amount over \$10,000.
Over \$20,000 but not over \$40,000	\$3,800, plus 22 percent of the excess of such amount over \$20,000.
Over \$40,000 but not over \$60,000	\$8,200 plus 24 percent of the excess of such amount over \$40,000.
Over \$60,000 but not over \$80,000	\$13,000, plus 26 percent of the excess of such amount over \$60,000.
Over \$80,000 but not over \$100,000	\$18,200, plus 28 percent of the excess of such amount over \$80,000.
Over \$100,000 but not over \$150,000	\$23,800, plus 30 percent of the excess of such amount over \$100,000.
Over \$150,000 but not over \$250,000	\$38,800, plus 32 percent of the excess of such amount over \$150,000.
Over \$250,000 but not over \$500,000	\$70,800, plus 34 percent of the excess of such amount over \$250,000.
Over \$500,000 but not over \$750,000	\$155,800, plus 37 percent of the excess of such amount over \$500,000.
Over \$750,000 but not over \$1,000,000	\$248,300, plus 39 percent of the excess of such amount over \$750,000.
Over \$1,000,000	\$345,800, plus 40 percent of the excess of such amount over \$1,000,000.

²¹⁵ Vgl. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/2001>

Rechtsquellenverzeichnis

Gesetze

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 18. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2639) geändert worden ist

Bewertungsgesetz (BewG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 4. November 2016 (BGBl. I S. 2464) geändert worden ist

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geändert worden ist

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 13. Juli 2017 (BGBl. I S. 2347) geändert worden ist

U.S. Code: Title 8. Aliens And Nationality (siehe: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/8>)

U.S. Code: Title 26. Internal Revenue Code (IRC) (Aug. 16, 1954, ch. 736, 68A Stat. 3; Pub. L. 99-514, § 2, Oct. 22, 1986, 100 Stat. 2095.)
(siehe: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>)

Urteile

Estate of Cullison v. Commissioner, 221 F.3d 1347, 85 A.F.T.R.2d 1908 (9th Cir. 2000) (unpublished opinion) (siehe: Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: *Understanding Estate and Gift Taxation*, LexisNexis 2015, § 3.01, Fußnote 2)

Helvering v. Hutchings, 312 U.S. 393 (1941)
(siehe: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/312/393/>)

Verwaltungsanweisungen

26 Code of Federal Regulations (CFR) Subchapter B - Estate And Gift Taxes
(siehe: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/chapter-I/subchapter-B>)

Rev. Rul. 67-370, 1967-2 Cumulative Bulletin (CB) 324
(siehe: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-2d53761e75dd858453296f2bc2a6a2c8/pdf/GOVPUB-T22-2d53761e75dd858453296f2bc2a6a2c8-2.pdf>)

Rev. Rul. 66-234, 66-2 Cumulative Bulletin (CB) 436
(siehe: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-8137c78a0d933643beac8b1ac96ebf53/pdf/GOVPUB-T22-8137c78a0d933643beac8b1ac96ebf53-2.pdf>)

Rev. Rul. 77-274, 1977-2 Cumulative Bulletin (CB) 326
(siehe: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-337feb5ffdbf7cd40ec14095523ac5af/pdf/GOVPUB-T22-337feb5ffdbf7cd40ec14095523ac5af-2.pdf>)

Rev. Rul. 79-398, 1979-2 Cumulative Bulletin (CB) 338
(siehe: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-6eaa29adbd3cb3395409c39796201cdf/pdf/GOVPUB-T22-6eaa29adbd3cb3395409c39796201cdf-2.pdf>)

Rev. Proc. 2017-58, Internal Revenue Bulletin (IRB) 2017-45, 489
(siehe: <https://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb17-45.pdf>)

Literaturverzeichnis

Kommentare

Brant J. Hellwig; Robert T. Danforth: Understanding Estate and Gift Taxation, LexisNexis 2015

U.S. Master Estate and Gift Tax Guide, CCH Inc., 2018

Wolf Wassermeyer: Das US- amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 1996

Internetquellen

<https://definitions.uslegal.com/a/act-of-congress/>

<https://investinganswers.com/financial-dictionary/estate-planning/estate-freeze-3930>

<https://investinganswers.com/financial-dictionary/tax-center/internal-revenue-service-irs-981>

<https://legal-dictionary.thefreedictionary.com/Internal+Revenue+Code>

<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/312/393/>

<http://uscode.house.gov/search/criteria.shtml>

<https://www.congress.gov/bill/97th-congress/house-bill/4242>

<https://www.congress.gov/bill/105th-congress/house-bill/2014>

<https://www.congress.gov/bill/112th-congress/house-bill/8/text>

<https://www.congress.gov/bill/94th-congress/house-bill/10612>

<https://www.congress.gov/bill/99th-congress/house-bill/3838>

<https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-2d53761e75dd858453296f2bc2a6a2c8/pdf/GOVPUB-T22-2d53761e75dd858453296f2bc2a6a2c8-2.pdf>

<https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-8137c78a0d933643beac8b1ac96ebf53/pdf/GOVPUB-T22-8137c78a0d933643beac8b1ac96ebf53.pdf>

8137c78a0d933643beac8b1ac96ebf53-2.pdf

<https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-337feb5ffdbf7cd40ec14095523ac5af/pdf/GOVPUB-T22-337feb5ffdbf7cd40ec14095523ac5af-2.pdf>

<https://www.govinfo.gov/content/pkg/GOVPUB-T22-6eaa29adbd3cb3395409c39796201cdf/pdf/GOVPUB-T22-6eaa29adbd3cb3395409c39796201cdf-2.pdf>

<https://www.hg.org/legal-articles/what-is-the-application-of-dower-and-curtesy-44817>

<https://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb17-45.pdf>

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/8>

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/8/1401>

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-B>
(Website zur Auswahl der weiteren Themengebiete)

<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/chapter-I/subchapter-B>
(Website zur Auswahl der weiteren Themengebiete)

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/2001>

https://www.law.cornell.edu/wex/dower_and_curtesy

<https://www.revolvy.com/page/Revenue-Act-of-1916>

Acts of Congress

Economic Recovery Tax Act of 1981, S. Rept 97-176; H. Rept 97-201; H. Rept 97-215, (siehe: <https://www.congress.gov/bill/97th-congress/house-bill/4242>)

Revenue Act of 1916, ch. 463, 39 Stat. 756, September 8, 1916 (siehe: <https://www.revolvy.com/page/Revenue-Act-of-1916>)

Taxpayer Relief Act of 1997, H. Rept. 105-148; H. Rept. 105-220 (siehe: <https://www.congress.gov/bill/105th-congress/house-bill/2014>)

Taxpayer Relief Act of 2012, Pub. L. 112-240 (siehe: <https://www.congress.gov/bill/112th-congress/house-bill/8/text>)

Tax Reform Act of 1976, H.Rept 94-658; S.Rept 94-938 Part 2; S.Rept 94-938; S.Rept 94-1236; H.Rept 94-1515 (siehe: <https://www.congress.gov/bill/94th-congress/house-bill/10612>)

Tax Reform Act of 1986, S.Rept 99-313; H.Rept 99-426; H.Rept 99-841 (siehe: <https://www.congress.gov/bill/99th-congress/house-bill/3838>)

Eidesstattliche Versicherung

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der wissenschaftlichen Abschlussarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Ort, Datum

Unterschrift