



## Private Wealth Management

### Modul 4.2: Wegzugsbesteuerung

Münster, 4. April 2008

Dr. Andreas Richter, LL.M.  
Dr. Jens Escher

P+P Pöllath + Partners  
www.pplaw.com

### Überblick



#### **A. Einleitung**

- I. Einleitende Beispiele
- II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung
- III. Doppelbesteuerungsabkommen

#### **B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs**

- I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug
- II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt

#### **C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**

- I. Erwerbstatbestände
- II. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht
- III. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht
- IV. Erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht
- V. Beseitigung der Doppelbesteuerung
- VI. Europarechtliche Grenzen

**A. Einleitung**

## I. Einleitendes Beispiel I



1. Der deutsche Staatsbürger A lebte bislang stets in D. Er verlegt 2001 seinen Wohnsitz nach England, wo er die Besteuerung auf „remittance basis“ in Anspruch nimmt. Er bezieht aus Anleihen gegen deutsche Emittenten jährlich Zinsen i.H.v. 30.000 EUR. Zudem ist er zu 0,5 % an der deutschen B-GmbH beteiligt. Von dieser erhält er jährlich Dividenden i.H.v. 40.000 EUR. 2008 veräußert er seinen Anteil an der B-GmbH mit Gewinn. Sämtliche Einkünfte werden nicht nach GB überwiesen.

Das deutsche FA verlangt im Jahr 2008 Einkommensteuer auf sämtliche genannten Einkünfte.

A fragt sich, ob das wohl richtig sein kann?

**A. Einleitung**

## I. Einleitendes Beispiel II



2. Der deutsche Staatsbürger B verlegte 2005 zusammen mit seiner Familie den Wohnsitz in die Schweiz, wo er ein Haus kauft. Er ist zu 100 % an der von ihm gegründeten deutschen B-GmbH beteiligt, deren Wert sich im Laufe der Jahre vervielfacht hat. Außerdem hält er 0,5 % an der niederländischen C-B.V.

2009 verstirbt B und wird von seiner Familie beerbt.

Das deutsche FA hatte bereits 2005 Einkommensteuer auf den Wertzuwachs der Anteile an der B-GmbH erhoben, ohne dass B diese verkauft hätte. Nun verlangt das FA von den Erben Erbschaftsteuer für den Erwerb der B-GmbH, der C-B.V. und der schweizerischen Immobilie.

Die Erben fragen sich, ob das wohl alles richtig sein kann?

A. Einleitung  
 II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung

P+P

**Ansässigkeit**

- als persönlicher Anknüpfungspunkt der Besteuerung
- Oberbegriff des Int. Steuerrechts für Wohnsitz, Geschäftsleitung, usw.
- Ausdruck der besonders engen Beziehung der Person zum Territorium;  
Rechtfertigung für die Besteuerung des Welteinkommens

**Keine Ansässigkeit im betreffenden Staat**

- Besteuerung nur, wenn sachlicher Anknüpfungspunkt
- in diesem Staat belegene Einkommensquelle oder Vermögen

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners
5

A. Einleitung  
 II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung

P+P

**Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht**

- Ansässigkeit in Deutschland führt zur unbeschränkten Einkommen- und Erbschaftsteuerpflicht, vgl. § 1 Abs. 1 EStG und § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
- daneben ist eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht im Zuzugsstaat möglich
- nationale Ansässigkeitsregelungen maßgeblich

**Aufgabe der Ansässigkeit in Deutschland**

- steuerlich motivierter Wegzug nur erfolgreich bei Verlust der deutschen Steuerpflicht
- Ansässigkeit (**Wohnsitz / gewöhnlicher Aufenthalt**) aufgeben!
- allerdings kommt eine laufende deutsche Besteuerung nach dem Wegzug in Betracht (beschränkte bzw. erweitert beschränkte ESt-Pfl.)
- bei Einkünften aus deutschen Quellen ist nur geringe Senkung der Steuerbelastung möglich; Ausnahme: DBA-Schutz!

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners
6

A. Einleitung

## II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung

Definition des Wohnsitzes

Nach § 8 AO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter solchen Umständen innehat, die darauf schließen lassen dass er diese beibehalten und nutzen möchte.

- Anknüpfung an tatsächliche Gegebenheiten (objektiv, nicht subjektiv)
- nur natürliche Personen können einen oder mehrere Wohnsitz haben
- der Begriff Wohnung wird weit ausgelegt: z.B. Wohnwagen, Hotelzimmer etc.
- Innehaben setzt die Verfügungsmacht über die Wohnung voraus
- ständige Nutzung oder gewisse Regelmäßigkeit, keine Mindestaufenthaltszeit und keine Staatsangehörigkeit vorausgesetzt

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

7

A. Einleitung

## II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung

Aufgabe des Wohnsitzes

- Wohnungsauflösung, auch unbefristete Vermietung
- keine vorübergehende Nutzung (mehr)
- nicht ausreichend: Weiteren Wohnsitz in anderem Staat begründen
- **Problem:** Familienangehörige/Ehepartner können Wohnsitz „vermitteln“
- **Problem:** Für Erbschaftsteuer auch Wohnsitz des Erben relevant
- Wenn die Aufgabe des Wohnsitzes erfolgreich war, darf außerdem **kein gewöhnlicher Aufenthalt** in Deutschland bestehen!

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

8

**A. Einleitung**

## II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung

**Definition des gewöhnlichen Aufenthalts**

Nach § 9 AO hat jemand seinen gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt.

- **gesetzliche Fiktion** des § 9 Satz 2 AO: immer gewöhnlicher Aufenthalt, wenn zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von **mehr als sechs Monaten**; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt
- **Ausnahme** nach § 9 Satz 3 AO: Aufenthalte zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecke, die nicht länger als 1 Jahr dauern
- Für ErbSt ist auch gewöhnlicher Aufenthalt des Erben relevant!

**A. Einleitung**

## III. Bedeutung und Wirkungsweise von DBA

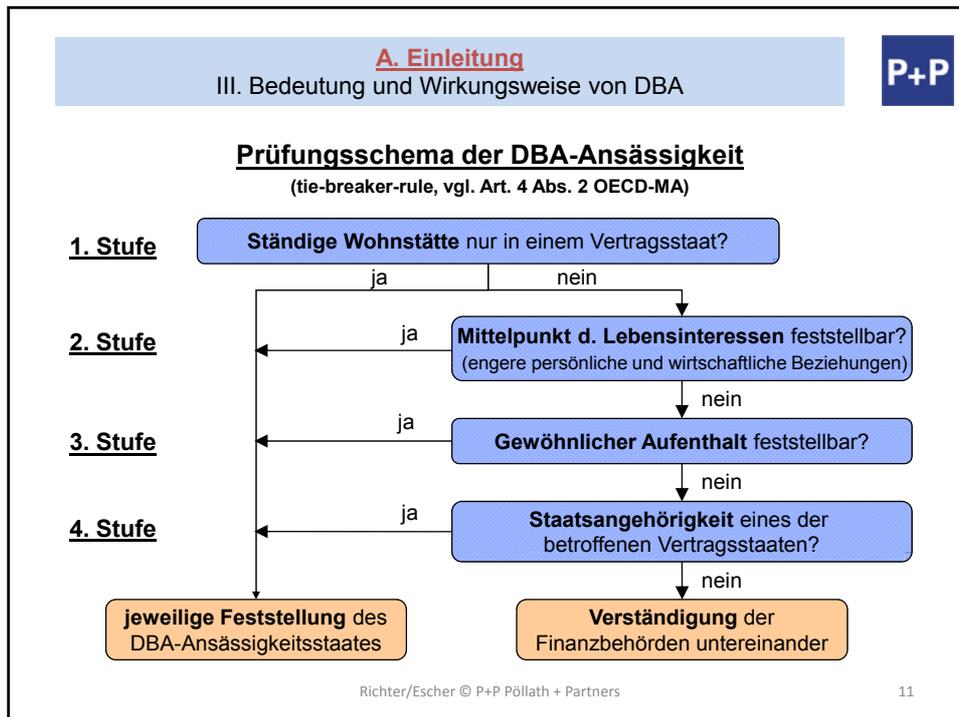
**Anknüpfungspunkte in mehreren Staaten**

Sachverhalt kann Anknüpfungspunkte in mehreren Staaten aufweisen: **doppelte Ansässigkeit** oder **Kollision von Ansässigkeits- und Quellenbesteuerung**.

→ **Doppelbesteuerung**

**Doppelbesteuerungsabkommen vermeiden Doppelbesteuerung**

- DBA sind völkerrechtliche Verträge zwischen zwei Staaten
- DBA begründen keine Steuerpflicht, sondern verteilen Besteuerungsrechte
- DBA legen dazu einen der Staaten als DBA-Ansässigkeitsstaat fest
- dem Ansässigkeitsstaat steht meist das vorrangige Besteuerungsrecht zu  
→ Art. 6 – 21 OECD-MA („Verteilungsartikel“)
- bei doppelter Ansässigkeit nach nationalen Regeln wird grds. nach der **tie-breaker-rule** entschieden, Art. 4 Abs. 2 OECD-MA



**A. Einleitung**  
III. Bedeutung und Wirkungsweise von DBA

**P+P**

**Zuteilung der Besteuerungsrechte**

Nach Bestimmung der Ansässigkeit können Besteuerungsrechte zugeteilt werden:

- **Ansässigkeitsstaat** kann grds. Welteinkommen und Weltvermögen besteuern
- **der andere Staat** kann grds. nur Einkommen und Vermögen mit Bezug zu seinem Territorium besteuern, sog. Quellenprinzip
- DBA enthalten für versch. Einkünfte **Verteilungsartikel**: vgl. Art. 6-21 OECD-MA
- nur wenn auch der andere (Quellen-)Staat ein Besteuerungsrecht hat, muss eine Doppelbesteuerung nach den **Methodenartikeln** vermieden werden, vgl. Art. 23 A und 23 B OECD-MA
- nach den Methodenartikeln kann der DBA-Ansässigkeitsstaat
  - die ausländischen Einkünfte aus der Besteuerungsgrundlage herausnehmen (**Freistellungsmethode**) oder
  - er rechnet die ausländische Steuer auf die eigene Steuer an (**Anrechnungsmethode**)

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners 12

**A. Einleitung**

## III. Bedeutung und Wirkungsweise von DBA

**Stand der deutschen DBA:**

- über 80 DBA für Steuern auf Einkommen und Vermögen
- 5 DBA für Erbschaft- und Schenkungsteuern

**Ggf. unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung:**

- im Ertragssteuerrecht durch § 34 c EStG bzw. § 26 KStG
- im Erbschaftsteuerrecht (eingeschränkt) durch § 21 ErbStG

**B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs**

## I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug

**Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht, § 1 Abs. 1 EStG**

- wer in Deutschland ansässig ist (**Wohnsitz/gewöhnlicher Aufenthalt**), unterliegt im Grundsatz mit seinem Welteinkommen der deutschen Besteuerung
- wer im Ausland eine zusätzliche Ansässigkeit begründet, unterliegt im Grundsatz weiterhin mit seinem Welteinkommen der deutschen Besteuerung, wenn deutsche Ansässigkeit nicht erfolgreich aufgegeben wurde

**Rechtsfolge:** Besteuerung sämtlicher Einkünfte unabhängig von Herkunft

**Vorteil:** Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse durch steuerliche Vergünstigungen und Verschonungen

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug



#### **Beschränkte Einkommensteuerpflicht, § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG**

- ohne Ansässigkeit unterliegen nur inländische Einkünfte i.S.d § 49 EStG der deutschen Besteuerung
- inländische Einkünfte weisen konkreten Bezug zum Inland auf
- materielle und verfahrensrechtliche Besonderheiten beachten:
  - „Objektsteuer“
  - persönliche Verhältnisse irrelevant
  - beschränkter Werbungskostenabzug
  - Mindestbesteuerung: Tarif 25 %

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug



#### **Beschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG**

Die beschränkte Steuerpflicht knüpft an inländische Einkünfte i.S.v. **§ 49 EStG**:

- **Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft**
- **Einkünfte aus Gewerbebetrieb (inländische Betriebsstätte!)**
- **Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit im Inland**
- **Einkünfte aus bestimmtem inländ. Kapitalvermögen**
- **Einkünfte aus inländischer Vermietung und Verpachtung**
- **Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften** (Beachte 1 %-Schwelle bei Kapitalgesellschaften)
- **Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 4 EStG** Versicherungszahlungen und Ähnliches
- **Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG** z.B. gelegentlich Vermittlung, etc.

**Inländisch** sind also Einkünfte, die auf Vermögensgegenständen oder Handlungen mit hinreichend engem Bezug zum deutschen Staat beruhen.

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug



#### Beschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG

- **Belegenheitsprinzip:** Inländisches Grundvermögen führt zu inländischen Einkünften, z.B. VuV, LuF, verwandte Veräußerungsgeschäfte
- **Betriebsstättenprinzip:** Inländische Betriebsstätte (§ 12 AO) führt zu inländischen Einkünften
- **Tätigkeitsprinzip:** Einkünfte sind inländisch, wenn der Steuerpflichtige sie durch eine Tätigkeit im Inland erzielt
- **Verwertungsprinzip:** In Ergänzung zum Tätigkeitsprinzip wird an den Ort der Verwertung der Arbeitsergebnisse angeknüpft
- **Schuldnerprinzip:** Für bestimmte Kapitalvermögenseinkünfte wird an die Ansässigkeit des Schuldners der Kapitalerträge angeknüpft, vor allem bei Dividenden

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

17

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug



#### Beschränkte Steuerpflicht - Materielle rechtliche Besonderheiten

- **Einschränkungen beim Abzug von Betriebsausgaben/Werbungskosten**
  - Besteuerung auf Brutto-Basis bei best. Einkünften mit Steuerabzug an der Quelle
  - Erfordernis eines (strengen) wirtschaftlichen Zusammenhangs
- **Einschränkungen beim Abzug von Sonderausgaben**
- **Kein Abzug außergewöhnlicher Belastungen**
- **Steuersätze**
  - Mindeststeuersatz von 25 % (§ 50 III EStG)
  - Abgeltungswirkung von Steuerabzügen (z.B. Dividenden: 20 %, Aufsichtsratsvergütungen: 30 %), soweit nicht ausnahmsweise Veranlagung erfolgt (§ 50 V EStG)

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

18

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug



### Erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht, § 2 AStG

#### Voraussetzungen

1. mindestens 5 der letzten 10 Jahre vor Wegzug unbeschränkte Steuerpflicht
2. deutsche Staatsangehörigkeit (während der 5 Jahre)
3. Wegzug in **Niedrigsteuerland** oder Wegzug ohne Zielstaat (z.B. Weltreise, dauernder Aufenthalt auf Hochseeyacht)
4. Beibehaltung wesentlicher wirtschaftlicher Interessen in Deutschland

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug



### Erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht, § 2 AStG

- **Niedrigsteuerland** (+), wenn allgemeines Einkommensteuerniveau um mehr als 1/3 geringer als in Deutschland ist.
  - Abstrakter Vergleich der Besteuerung einer unverheirateten natürlichen Person mit einem Einkommen von 77.000 Euro im Ausland und in Deutschland
- Niedrige Besteuerung auch (+), wenn Belastung im Zuzugsstaat aufgrund **Vorzugsbesteuerung** gemindert ist.
  - Anwendungsschreiben des BMF zum AStG 2004
- **Möglichkeit des Gegenbeweises:** Steuerpflichtiger kann nachweisen, dass die ausländische Steuer des Zielstaates mindestens 2/3 der deutschen bei unbeschränkter Steuerpflicht beträgt.

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug



#### **Erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht, § 2 AStG**

##### **Beibehaltung wesentlicher wirtschaftlicher Interessen in Deutschland**

- Betriebsbezogene Interessen: Einfluss auf inländischen Gewerbebetrieb
  - Kommanditist: Gewinnbeteiligung vom mehr als 25 % i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG
  - Kapitalgesellschaftsanteil: Beteiligung zu mindestens 1 %
- Einkünftebezogene Interessen: Bezug erheblicher inländischer Einkünfte Gesamteinkünfte zu mehr als 30 % aus Deutschland oder mehr als 62.000 Euro
- Vermögensbezogene Interessen: erhebliches Inlandsvermögen Gesamtvermögen zu mehr als 30 % in Deutschland oder mehr als 154.000 Euro

**§ 5 AStG**: Hinzurechnung von Einkünften/Vermögen nach §§ 7, 8, 14 AStG bei Einschaltung von Zwischengesellschaften

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug



#### **Rechtsfolgen der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht**

1. Einkommensteuer auf alle inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG; zusätzlich auch auf alle weiteren Einkünfte, die § 34 d EStG nicht als „ausländische Einkünfte“ qualifiziert:
  - Zinseinkünfte aus deutsche Quellen
  - Renten (§ 22 Nr. 1 EStG), wenn Schuldner seinen Sitz im Inland hat
  - Veräußerungsgewinne, wenn veräußerten Gegenstände nicht im Ausland belegen (z.B. Beteiligung an deutscher KapGes < 1 %)
  - Gewerbliche Einkünfte nur bei inländischer Betriebstätte!
2. bestimmte Quellenabzüge haben keine Abgeltungswirkung (§ 2 Abs. 5 Satz 3 AStG)
3. Einkünfte, die weiterhin in Deutschland steuerbar sind, unterliegen progressivem Steuertarif bei Einzelveranlagung (§ 32 a EStG) unter Bezug auf die Welteinkünfte, mindestens aber Steuersatz von 25 %
4. soweit die Steuer geringer als die Steuerabzugsbeträge nach § 50 I, VI EStG ist, bleibt es bei den Abzugsbeträgen, § 2 Abs. 5 Satz 3 AStG

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug



#### Rechtsfolgen der erweitert beschränkten Steuerpflicht (II)

- **Dauer**
  - erweitert beschränkte Steuerpflicht endet, wenn Voraussetzungen des § 2 AStG entfallen, spätestens aber nach Ablauf von 10 Jahren nach Ende des Wegzugsjahres  
→ maximal also bis zu 11 Jahre!
  - anschließend kann der Steuerpflichtige der einfachen beschränkten Steuerpflicht unterliegen
- **Ausnahme**  
Rechtsfolgen der erweitert beschränkten Steuerpflicht treten nur ein, wenn Einkünfte insgesamt Freigrenze von 16.500 Euro übersteigen.
- **Wichtig:** Anwendung nur vorbehaltlich DBA
  - ggf. zeitliche Beschränkung des Besteuerungsrechts gem. § 2 AStG (z.B. Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz: 5 Jahre)
  - ggf. entfällt Abkommenschutz infolge subject-to-tax Klausel (z.B. Art. 7 Abs. 1 DBA-GB bzgl. Zinsen)

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug



#### Zeitpunkt des Wegzugs

- von erheblicher Bedeutung, weil sich dieser auf die Veranlagung und die Höhe der Einkommensteuer auswirken kann, § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG
  - **ganzjährige Veranlagung** auf Grundlage unbeschränkter Einkommensteuerpflicht, wenn der Wegzügler auch nur ein Teil des Jahres unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war
  - ausländische Einkünfte nach Wegzug werden durch Progressionsvorbehalt berücksichtigt

**B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs**

Einleitendes Beispiel I (Lösung)



1. Der deutsche Staatsbürger A lebte bislang stets in D. Er verlegt 2001 seinen Wohnsitz nach England, wo er die Besteuerung auf „remittance basis“ in Anspruch nimmt. Er bezieht aus Anleihen gegen deutsche Emittenten jährlich Zinsen i.H.v. 30.000 EUR. Zudem ist er zu 0,5 % an der deutschen B-GmbH beteiligt. Von dieser erhält er jährlich Dividenden i.H.v. 40.000 EUR. 2008 veräußert er seinen Anteil an der B-GmbH mit Gewinn. Sämtliche Einkünfte werden nicht nach GB überwiesen.

Das deutsche FA verlangt im Jahr 2008 Einkommensteuer auf sämtliche genannten Einkünfte.

A fragt sich, ob das wohl richtig sein kann?

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

25

**B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs**

Einleitendes Beispiel I (Lösung)

**Unbeschränkte Steuerpflicht?**

- mangels Wohnsitz/ständ. Aufenthalt im Inland (-)

**Beschränkte Steuerpflicht?**

- Zinsen (-)
- Dividenden (+), § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG
- Veräußerungsgewinn (-)
  - keine inländische Betriebsstätte, § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG
  - keine Anteile i.S.d. § 17 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

26

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

Einleitendes Beispiel I (Lösung)



### Erweitert beschränkte Steuerpflicht, § 2 AStG?

- natürl. Person, innerh. der letzten 10 Jahre vor Wegzug als Deutscher für 5 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig (+)
  - Ansässigkeit in ausländischem Gebiet (+)
  - Niedrigbesteuerung (+): remittance basis nach BMF = Vorzugsbesteuerung
  - wesentl. wirtschaftl. Interessen im Inland (+): inl. Eink. > 62.000 EUR
  - Wegzug vor weniger als 10 Jahren (+)
  - Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinn keine ausl. Einkünfte i.S.d. § 34 c EStG (+)
  - Freigrenze von 16.500 EUR überschritten (+)
- **grds. hier erweitert beschränkte Steuerpflicht für**
- Zinsen
  - Dividenden
  - Veräußerungsgewinn

### → **Entgegenstehen des DBA-GB?**

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

27

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

Einleitendes Beispiel I (Lösung)



### Artikel VI: Dividenden

(1) Dividenden, die eine in einem der Gebiete ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Gebiet ansässige Person zahlt, können auch in dem erstgenannten Gebiete besteuert werden. Die Steuer in dem erstgenannten Gebiet darf jedoch 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen, wenn die Dividenden entweder **in dem anderen Gebiet steuerpflichtig** sind oder wenn...

→ **hier (-), daher kein Abkommenschutz**

### Artikel VII: Zinsen und Lizenzgebühren

(1) Zinsen oder Lizenzgebühren, die aus Quellen innerhalb eines der Gebiete von einer in dem anderen Gebiet ansässigen **und damit dort steuerpflichtigen** Person bezogen werden, werden nur in diesem anderen Gebiete besteuert.

→ **hier (-), daher kein Abkommenschutz**

### Artikel VIII: Veräußerungsgewinne

(3) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1 und 2 nicht genannten Vermögens können nur in dem Gebiet besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

→ **keine subject-to-tax-Klausel, d.h. Abkommenschutz hier insoweit (+)**

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

28

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Wegzugsbesteuerung im engeren Sinne: § 6 AStG

- **betroffen: Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG**
- **Besteuerung stiller Reserven im Wegzugszeitpunkt**  
Veräußerungsunabhängige Aufdeckung stiller Reserven, die in Anteilen des (noch) unbeschränkt steuerpflichtigen Wegzegers verkörpert sind, in der logischen Sekunde vor dem Wegzug
- **letztmöglicher Zeitpunkt der Besteuerung der stillen Reserven**  
Meist ist Deutschland abkommensrechtlich nach dem Wegzug gehindert, die Besteuerung an die tatsächliche spätere Gewinnrealisierung zu knüpfen, vgl. Art. 13 Abs. 5 i.V.m. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA
- **§ 6 AStG a.F.: sofortige Steuererhebung im Wegzugszeitpunkt**  
→ grundlegende Änderungen durch das SEStEG!

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Europarechtliche Zulässigkeit der Wegzugsbesteuerung

- **fraglich im Hinblick auf Grundfreiheiten, insb.**
  - Freizügigkeit der Unionsbürger, Art. 18 EGV
  - Arbeitnehmerfreizügigkeit, Art. 39 EGV
  - Niederlassungsfreiheit, Art. 43 EGV
  - Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 EGV
- **Vorgaben des EuGH in den Rs. *du Saillant* und *N***
  - Entscheidungen zur französischen bzw. niederl. Wegzugsbesteuerung
  - sofortige Steuererhebung bei Wegzug = Verletzung Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV)

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Europarechtliche Zulässigkeit der Wegzugsbesteuerung

- Wegzugsbesteuerung aber nicht grds. unzulässig
  - Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten stellt legitimes Allgemeininteresse dar, das Beeinträchtigung rechtfertigen kann
  - Wegzugsbesteuerung gerechtfertigt, die den im Mitgliedstaat entstandenen Wertzuwachs anteilig besteuert (Territorialitätsprinzip)
- Das Europarecht erfordert
  - **zinslose Stundung** ohne Antrag
  - **ohne Sicherheitsleistung** sowie
  - Berücksichtigung eventueller **Wertminderung** im Stundungszeitraum
- Reaktion des deutschen Gesetzgebers
  - **§ 6 a.F. AStG** war bei innergemeinschaftlichem Wegzug nach der Rechtsprechung des EuGH und einer Anweisung des BMF (2005) nicht mehr anwendbar
  - das **SEStEG** sollte die europarechtlichen Vorgaben des EuGH im deutschen Steuerrecht umzusetzen

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

31

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG n.F.

##### 1. Persönliche Voraussetzung

**Natürliche Person**, die insges. 10 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war.

→ Bei unentgeltlicher Übertragung: Anrechnung der Zeiten des Rechtsvorgängers.

##### 2. Betroffene Vermögensgegenstände

**Anteile** an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG :

- Anteile müssen im **Privatvermögen** gehalten sein.
- mehr als bloße Portfolio-Beteiligung:
  - **1 %-Schwelle** innerhalb der letzten 5 Jahren vor dem Wegzug.
  - Zurechnung der Zeit des Rechtsvorgängers bei unentgeltlichem Erwerb.

**3. Besteuerungsanlass:** Beendigung unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland **oder** Wegzugsurrogat.

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

32

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Vier Wegzugssurrogate, § 6 I 2 AStG:

1. fingierter Wegzug, wenn der Steuerpflichtige seine Anteile unentgeltlich auf im Ausland ansässige Person überträgt. Dazu gehört auch der grenzüberschreitende Erwerb von Todes wegen
2. Wegzug im Sinne eines DBA: Der Steuerpflichtige ist in Zukunft nach DBA im Ausland ansässig (z.B. tie-breaker-rule), auch wenn er inländischen Wohnsitz beibehält
3. Einlage der Anteile in ausländische Betriebsstätte; Arg: Sonst Abschirmwirkung der ausländischen Betriebsstätte, Art 13 II DBA
4. Auffangtatbestand: Jede andere Beschränkung der deutschen Besteuerung durch DBA

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Bemessungsgrundlage des § 6 AStG

**Differenz** zwischen gemeinem Wert am Tag des Wegzugs und Buchwert der Anteile (historische Anschaffungskosten).

#### Ausnahme 1

Wenn Anteile zuvor einer Wegzugsbesteuerung im Ausland unterlagen, kommt es auf damals angesetzten Anteilswert beim Wegzug oder auf gemeinen Wert der Anteile im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland an. Jeweils niedrigerer Wert ist anzusetzen, vgl. § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG.

#### Ausnahme 2

Wenn Steuerpflichtiger Anteile unentgeltlich erworben hat, kommt es auf Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers, hilfsweise dessen Vorgänger an, vgl. § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG.

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Rechtsfolgen des § 6 AStG:

Ermittelter Veräußerungsgewinn fließt nach § 17 EStG im Veranlagungszeitraum des Wegzugs in reguläre einkommenssteuerliche Bemessungsgrundlage ein.

→ **einmaligen Erhöhung der Einkommensteuer**

#### Rückwirkendes Entfallen der Steuer:

- wenn Steuerpflichtiger innerhalb von 5 Jahren seit dem Wegzug nach Deutschland zurückkehrt (§ 6 III 1 AStG) und keine zwischenzeitliche Anteilsveräußerung oder Verwirklichung eines Surrogats
- 5-Jahres-Frist kann um weitere 5 Jahre erweitert werden, wenn Abwesenheit berufliche Gründe hat und der Steuerpflichtige dies glaubhaft machen kann
- **bei Wegzug in EU/EWR-Staat:** Entfallen der Steuer **ohne zeitl. Beschränkung**, wenn unbeschränkte Steuerpflicht im Inland wieder begründet wird und DBA nicht entgegensteht (§ 6 III 4 AStG)

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

35

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Rechtsfolgen des § 6 AStG (II):

##### Auf Antrag: Stundung in Drittlands-Fällen

Steuer kann gegen Sicherheitsleistung für 5 Jahre gestundet werden, wenn Einziehung mit erheblichen Härten verbunden wäre, § 6 Abs. 4 AStG.

##### Stundung in EU-/EWR-Fällen

- Wegzug von Staatsangehörigen eines EU-/EWR-Staates innerhalb EU/EWR: Antragslose, **zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung**, § 6 Abs. 5 AStG.
- **Meldepflichten:** Der Steuerpflichtige hat Gründe für Wegfall der Stundung zu melden. Er muss außerdem jährlich bestätigen, dass ihm Anteile weiterhin zurechenbar sind. Dazu muss er jährlich seine Adresse angeben.
- Ggf. **Widerruf** der Stundung bei Veräußerung oder Verwirklichung von Surrogat oder Verletzung der Meldepflichten.

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

36

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Rechtsfolgen des § 6 AStG (III):

- EuGH in Rs. *N*: Zwischenzeitliche Wertminderung im Wegzugsstaat zu berücksichtigen, soweit Zuzugsstaat dies nicht tut
- daher jetzt in EU/EWR-Fällen: Berücksichtigung zwischenzeitlicher **Wertminderungen** bei Widerruf der Stundung (§ 6 VI 1 AStG n.F.)
- Ziel: Wie im reinen Inlandsfall (§ 17 EStG) Besteuerung nur des tatsächlichen Veräußerungsgewinns
- Voraussetzung aber: Wertminderung im Zuzugsstaat nicht berücksichtigt
  - keine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Zuzugsstaat
  - Besteuerung auf Grundlage historischer AK (d.h. kein step-up bei Zuzug)
- **Beispiel:** AK der Anteile 10, Wert bei Wegzug 100; Verkauf nach Wegzug zu 50
  - keine Besteuerung im Zuzugsstaat: ESt nur auf Wertzuwachs von 40 fällig
  - Zuzugsstaat besteuert Gewinn i.H.v. 40: ESt ebenfalls auf 40
  - Zuzugsstaat berücksichtigt Verlust von 50 (step-up bei Zuzug): ESt auf 90  
→ (P) Verrechenbarkeit des Verlustes im Ausland? Steuersatz?

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

37

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Gemeinschaftsrechtskonforme Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung?

Auch **§ 6 AStG n.F.** ist europarechtlich nicht unproblematisch:

- sofortige Steuerfestsetzung unter Stundung ohne Sicherheit i.O.
- Antrag und Sicherheitsleistung in Drittlandsfällen: Vereinbarkeit mit Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV)?
- erhöhte Mitwirkungspflichten beim innergemeinschaftlichen Wegzug
- Regelung zur Berücksichtigung der Wertminderung im Ausland nicht ausreichend; besser: Konkreter Belastungsvergleich

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

38

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Entstrickung von WG eines Betriebsvermögens (§ 4 I 3 EStG)

- **§ 6 AStG und § 17 EStG** erfassen nur Vermögensgegenstände, die im Privatvermögen gehalten werden.
- Wegzugsbesteuerung auch bei Verlagerung von **Wirtschaftsgütern eines Betriebsvermögens, § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG**
  - Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bzgl. Gewinn aus Veräußerung betrieblicher WG → fiktive Entnahme
  - Aufdeckung aller im Vermögensgegenstand verkörperten stillen Reserven
  - Möglichkeit der Bildung eines rätierlich aufzulösenden Ausgleichspostens nach § 4g EStG
  - EG-rechtliche Zulässigkeit?

## B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs

### II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt



#### Entstrickung von Wirtschaftsgütern eines Betriebsvermögens (II)

- keine Besteuerung der stillen Reserven infolge § 4 I 3 EStG bei **Verbleib von Wirtschaftsgütern in einer inländischen Betriebsstätte**
- durch **Einlage von Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG** in einen eigenen inländischen Betrieb kann evtl. **Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG vermieden** werden
  - verdeckte Einlage kein Veräußerungsvorgang
  - deutsches Besteuerungsrecht für Betriebsstättengewinne (+), § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG
  - keine Wegzugsbesteuerung gem. § 4 I 3 EStG
  - keine Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG, da keine Anteile im Privatvermögen (§ 17 EStG)
    - Problem: Tatsächliche Zuordnung der Anteile zur Betriebsstätte?

## C. Erbschaft- und Schenkungsteuer

### I. Erwerbstatbestände



#### **Vielzahl von Staaten erhebt keine Erbschaftsteuer**

z.B. Australien, Malta, Neuseeland, Österreich, Schweden sowie einige Kantone der Schweiz.

#### **Andere Staaten haben günstigeres Erbschaftsteuerrecht als Deutschland**

z.B. stellt USA Ehegattenerwerb frei, einige Schweizer Kantone z.B. den Erwerb der Kinder und des Ehegatten.

#### **Erwerbstatbestände mit deutscher Steuerpflicht**

**Vor allem:**     **Schenkung unter Lebenden, § 516 BGB und**  
                           **Erwerb von Todes wegen, § 1922 BGB**

Auch **Erwerbe nach ausländischem Recht** können deutscher Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht unterliegen.

## C. Erbschaft- und Schenkungsteuer

### II. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht



#### **Begründung der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht**

- Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, wenn Erblasser, Schenker und/oder Erwerber **Inländer** ist, § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
- **Steuerinländer kraft Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt, § 2 Abs. 1 Nr. 1 a) ErbStG**  
 Unabhängig von Nationalität: Wohnsitz (§ 8 AO) / gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO)
- **Deutsche Auslandsbedienstete** gelten auch ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland als Steuerinländer, wenn Sie zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen, dafür Arbeitslohn aus einer inländischen Kasse beziehen und im Ausland keiner vergleichbaren unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen
- **Andere als natürliche Personen im Inland**  
 Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, mit **Geschäftsleitung oder Sitz im Inland**

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
II. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

**P+P**

**Rechtsfolgen der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht**

- **Umfang der Steuerpflicht:** grds. weltweiter Vermögensanfall („Weltvermögensprinzip“)
- **Umfang der Steuerpflicht auch davon abhängig, an wen diese anknüpft:**
  - wenn Erblasser/Schenker = Inländer: Gesamter, weltweiter Nachlass unterliegt deutscher Besteuerung
  - wenn nur Erwerber = Inländer: Nicht gesamter weltweiter Nachlass, sondern nur der dem inländischen Erwerber zurechenbare Vermögensanfall

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners 43

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
II. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

**P+P**

**Erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht**

unbeschränkte ErbSt-Pflicht mit <u>Weltvermögen</u>  § 2 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG	erweitert unbeschränkte ErbSt-Pflicht mit <u>Weltvermögen</u>  § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG	erweitert beschränkte ErbSt-Pflicht mit erweitertem Inlandsvermögen  § 4 Abs. 1 AStG	beschränkte Steuerpflicht mit Inlandsvermögen  § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG
<p style="text-align: center;">                 Wohnsitzverlagerung ins Ausland      5 Jahre      10 Jahre      <b>Zeit</b> →             </p>			

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners 44

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
II. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

**P+P**

**Erweitert unbeschränkte ErbSt-Pflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG**

**Steuerpflicht für gesamten Vermögensanfall, wenn sich**

- bei deutscher Staatsangehörigkeit
- Erblasser oder Erwerber
- im Zeitpunkt des Todes
- nicht länger als 5 Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben
- ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben

Beachte: Beim Wegzug in die USA ► 5-Jahresfrist wird 10-Jahresfrist!

**Gestaltungsempfehlung:**

Vermeidung der deutschen ErbSt-Pflicht vor Ablauf der 5-Jahresfrist eventuell durch Wechsel der Staatsangehörigkeit

- ☛ Vermeidung von Heimwehphasen: Wenn für kurze Zeit in Deutschland wieder Wohnsitz begründet wird, beginnt die 5-Jahresfrist erneut
- ☛ Erweiterte unbeschränkte ErbSt-Pflicht soll verhindern, dass Erblasser bzw. Schenker kurz vor Vermögensübergabe steuerlich motiviert ins Ausland zieht

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners 45

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
III. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

**P+P**

**Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht**

unbeschränkte ErbSt-Pflicht mit Weltvermögen  § 2 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG	erweiterte unbeschränkte ErbSt-Pflicht mit Weltvermögen  § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG	erweiterte beschränkte ErbSt-Pflicht mit erweitertem Inlandsvermögen  § 4 Abs. 1 AStG	beschränkte Steuerpflicht mit <u>Inlandsvermögen</u>  § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG
--	---	---	---

Zeit →

Wohnsitzverlagerung ins Ausland      5 Jahre      10 Jahre

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners 46

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
III. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht



**Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht**

**§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG**

**Steuerpflicht für Inlandsvermögen, wenn**

- keine (erweitert) unbeschränkte ErbSt-Pflicht besteht und
- Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG geerbt wird.

☛ **reduzierter Freibetrag i.H.v. 1.100,- €**  
§ 16 Abs. 2 ErbStG

☛ **eingeschränkter Abzug von Schulden und Lasten**  
▶ **wirtschaftlicher Zusammenhang mit Inlandsvermögen**  
§ 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG

☛ **Keine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer, § 21 ErbStG**

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

47

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
III. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht



**Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht**

**Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG:**

- inl. land- und forstwirtschaftliches Vermögen
- inl. Grundvermögen und inländisches Betriebsvermögen
- Beteiligungen an inl. Kapitalgesellschaften mit mind. 10 %
- in inl. Buch oder Register eingetragene Erfindungen, Gebrauchsmuster und Topographien
- einem inl. Gewerbebetrieb überlassene sonstige Wirtschaftsgüter
- durch inl. Sachvermögen gesicherte Hypotheken, Grund- und Rentenschulden sowie andere Forderungen und Rechte
- Forderungen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus part.Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz oder gew. Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat
- Nutzungsrechte an den vorstehend genannten Vermögensgegenständen

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

48

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
III. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

P+P

**Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht**

**Nicht Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG sind z.B.:**

- Bank- oder Sparguthaben bei deutschen Kreditinstituten
- Ungesicherte Forderungen gegen inländische Schuldner
- Im Inland befindlicher Hausrat
- Geldvermächnisse

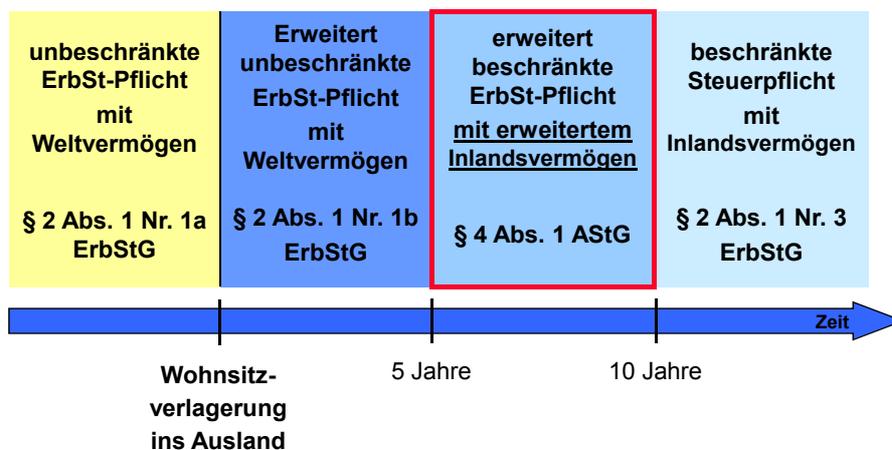
Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

49

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
IV. Erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

P+P

**Erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht**



Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

50

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
IV. Erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

**P+P**

**Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht**

**§ 4 Abs. 1 AStG**

**Steuerpflicht für sog. erweitertes Inlandsvermögen bei**

- Ansässigkeit in einem Niedrigsteuerland (§ 2 AStG)
- Verbleiben wesentlicher wirtschaftlicher Interessen in Deutschland
- Übertragung innerhalb 10 J. nach Ende des Wegzugsjahres
- kein Nachweis, dass mind. 30 % der deutschen Steuer im Ausland fällig

Vorliegen der erweitert beschränkten ESt-Pflicht nach § 2 Abs. 1 S. 1 AStG  
**und** der beschränkten ErbSt-Pflicht § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

↓

Rechtsfolgen der beschränkten ErbSt-Pflicht für alle Teile des Erwerbs, deren Erträge bei unbeschränkter EinkommenSt-Pflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG wären, sog. **erweitertes Inlandsvermögen**

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners 51

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
IV. Erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

**P+P**

**Erweitertes Inlandsvermögen**

nach BMF-Schreiben vom 14.05.2004 – Tz. 4.1.1.

- Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland
- Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland
- Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften, Investmentfonds und offenen Immobilienfonds sowie Geschäftsguthaben bei Genossenschaften im Inland
- Ansprüche auf Renten und andere wiederkehrende Leistungen gegen Schuldner im Inland sowie Nießbrauchs- und Nutzungsrechte an Vermögensgegenständen im Inland
- Erfindungen und Urheberrechte, die im Inland verwertet werden
- Versicherungsansprüche gegen Versicherungsunternehmen im Inland
- bewegliche Wirtschaftsgüter, die sich im Inland befinden
- Vermögen, dessen Erträge nach § 5 AStG der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen
- Vermögen, das nach § 15 AStG dem erweitert beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen ist

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners 52

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
V. Beseitigung der Doppelbesteuerung



**Anknüpfungspunkte der deutschen Erbschaftsteuerpflicht**

1. Inländereigenschaft Erblasser bzw. Schenker
2. Inländereigenschaft Erwerber
3. Erwerb von Inlandsvermögen

**Doppelbesteuerung ist denkbar**

- insb. als Folge der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht
- als Folge unterschiedlicher Inlandsvermögensdefinitionen

**Derzeit nur 5 Erbschaftsteuer-DBA**

- Dänemark, Griechenland, Schweden, Schweiz und USA
- noch nicht ratifiziertes DBA-E Frankreich

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
V. Beseitigung der Doppelbesteuerung



**OECD-MA-E**

- **Ansässigkeitsbestimmung:** tie-breaker-rule, Art. 4 Abs. 2 OECD-MA-E
- **primäres Besteuerungsrecht:** Ansässigkeitsstaat des Erblassers, nicht des Erwerbers
- **Immobilien und Betriebsvermögen:** Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaats, Art. 5 und 6 OECD-MA-E
- **ggf. Beschränkung der nachlaufenden Besteuerung im Inland**
  - erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (5-Jahres-Frist) kann durch DBA eingeschränkt werden
    - Ggf. aber auch Erweiterung: Im DBA-E USA Verlängerung der 5-Jahres-Frist auf 10-Jahre!
  - DBA kann auch der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht entgegenstehen
- **Vermeidung der Doppelbesteuerung:** Freistellungs- oder Anrechnungsmethode, vgl. Art. 9A und 9B OECD-MA-E

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
V. Beseitigung der Doppelbesteuerung



**Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung: § 21 ErbStG**

Liegt kein DBA vor oder verweist die DBA-Anrechnungsmethode auf das nationale Recht, wird die Doppelbesteuerung mit § 21 ErbStG vermieden.

**Voraussetzungen**

- Bei unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland
- darf die auf den Erwerber entfallende,
- festgesetzte ausländische Erbschaftsteuer,
- die der deutschen Erbschaftsteuer entspricht,
- keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegen.

**Rechtsfolge**

(U.U. nur lückenhafte) Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer. Beim Erwerb von Inlands- und Auslandsvermögen nur anteilige Anrechnung:

**Höchstbetrag** = deutsche ErbSt X  $\frac{\text{Steuerpflichtiges Auslandsvermögen}}{\text{Steuerpflichtiges Gesamtvermögen}}$   
(pro Ausland)

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

55

**C. Erbschaft- und Schenkungsteuer**  
VI. Europarechtliche Grenzen



**Europarechtliche Grenzen**

**EuGH – Rs. Erben von Barbier**

Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf Erbschaft-/Schenkungssteuer anwendbar

**Europarechtliche Bedenken:** Doppelbesteuerung aufgrund **erweitert unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht** und Erbschaftsteuer im Zuzugsstaat

**EuGH – Rs. van Hilten**

Niederländische Erblasserin verstarb am Wohnsitz in der Schweiz

Wegen niederländischer erweitert unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht:  
**Besteuerung** des Weltvermögensanfalls der Erben **in Niederlanden**, obwohl niederländische Erbschaftsteuer nur an Erblasser anknüpft

**+ Besteuerung in der Schweiz = Doppelbesteuerung**

**EuGH:** Kein Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit, weil Doppelbesteuerung im konkreten Fall durch DBA und nationale Regelungen vollständig vermieden wurde

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

56

### C. Erbschaft- und Schenkungsteuer VI. Europarechtliche Grenzen



#### **Deutsche erweitert unbeschränkte ErbSt-Pflicht und Europarecht**

**EuGH:** Vermeidung der Doppelbesteuerung durch DBA und nationale Regelungen erforderlich; dem Inlandsfall vergleichbare Belastung!

**Im deutschen Erbschaftsteuerrecht (-), weil**

- kaum Erbschaftsteuer-DBA und
- § 21 ErbStG „unvollkommen“: fehlende Anrechnung z.B. bei Auslandskonten und ausl. KapG-Anteilen < 10 %

▶ **Doppelbesteuerung bleibt in vielen Fällen bestehen**, Verletzung von:

1. Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 EGV
2. Niederlassungsfreiheit, Art. 43 EGV
3. Freizügigkeit, Art. 18 EGV

▶ **Beschränkung der Grundfreiheiten** durch höhere Steuerlast wegen Doppelbesteuerung nach Umzug und Einschränkung bei Investitionsentscheidung

▶ **Rechtfertigung dieser Beschränkung nicht ersichtlich!**

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

57

### Beispielfall II Lösung



2. Der deutsche Staatsbürger B verlegte 2005 zusammen mit seiner Familie den Wohnsitz in die Schweiz, wo er ein Haus kauft. Er ist zu 100 % an der von ihm gegründeten deutschen B-GmbH beteiligt, deren Wert sich im Laufe der Jahre vervielfacht hat. Außerdem hält er 0,5 % an der niederländischen C-B.V.

2009 verstirbt B und wird von seiner Familie beerbt.

Das deutsche FA hatte bereits 2005 Einkommensteuer auf den Wertzuwachs der Anteile an der B-GmbH erhoben, ohne dass B diese verkauft hätte. Nun verlangt das FA von den Erben Erbschaftsteuer für den Erwerb der B-GmbH, der C-B.V. und der schweizerischen Immobilie.

Die Erben fragen sich, ob das wohl alles richtig sein kann?

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

58

Beispielfall II  
Lösung



### 1. Erhebung von Einkommensteuer im Wegzugszeitpunkt

- **Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG?**
  - natürliche Person, 10 Jahre in D unbeschränkt steuerpfl. (+)
  - Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG (+)
  - Beendigung der unbeschr. Steuerpflicht (+)
  - Folge: Besteuerung stiller Reserven gem. § 6 Abs. 1 AStG
  
- **Stundung?**
  - Schweiz kein EU/EWR-Staat; § 6 Abs. 5 AStG (-)
  - bei Drittstaaten nur bei erheb. Härte gegen Sicherheit; hier (-)
  - Berufung auf Freizügigkeitsabkommen mit Schweiz wohl (-), da Freizügigkeit nur zur Aufnahme wirtschaftlicher Tätigkeiten uneingeschränkt gewährleistet sein dürfte

Beispielfall II  
Lösung



### 2. Festsetzung der Erbschaftsteuer: Steuerpflicht im Inland?

- **Erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG**
  - Erblasser = Deutscher Staatsangehöriger (+)
  - Nicht länger als 5 Jahre im Ausland, ohne deutschen Wohnsitz (+)
  - Nachlass unterliegt in vollem Umfang der deutschen Besteuerung, einschließlich
    - Auslandsimmobilie
    - Beteiligung an B-GmbH (100 %)
    - Beteiligung an C – B.V. (0,5 %)
  
- **Entgegenstehendes DBA?**

**Beispielfall II**  
Lösung



**Art. 4 Abs. 4 DBA-E Schweiz:**

Hatte ein Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen **Wohnsitz in der Schweiz** und hatte er **vorher** über eine **ständige Wohnstätte** in der Bundesrepublik Deutschland verfügt, so kann das Nachlassvermögen **ungeachtet der Artikel 5 bis 8 Absatz 1** nach dem **Recht der Bundesrepublik Deutschland besteuert** werden, wenn der Erblasser in den letzten zehn Jahren vor der Aufgabe seiner letzten Wohnstätte in der Bundesrepublik Deutschland mindestens fünf Jahre über eine solche Wohnstätte verfügt hatte und sein Tod in dem Jahr, in dem er zuletzt über eine solche Wohnstätte verfügt hatte, oder **in den folgenden fünf Jahren** eingetreten ist. Dies gilt nicht, wenn der Erblasser (..)

Die nach dem Abkommen in der Schweiz zulässige Besteuerung bleibt unberührt. Artikel 10 Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.

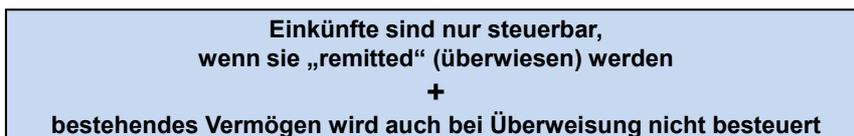
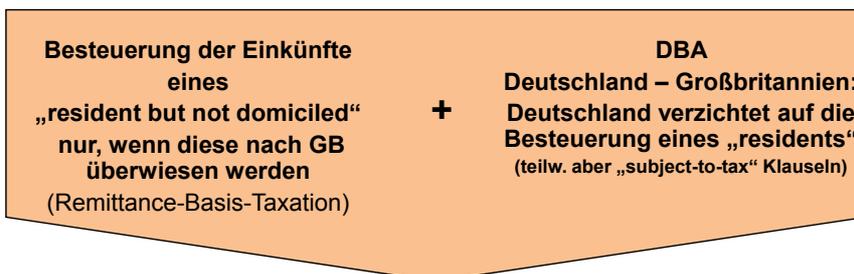
- DBA erlaubt hier deutsche Besteuerung gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG!
- Besteuerung des Nachlasses in D, ggf. unter Anrechnung schweizerischer Steuern

**D. Anhang**

I. Attraktives Zielland: Großbritannien



**Großbritannien**



D. Anhang
P+P

I. Attraktives Zielland: Großbritannien

**Großbritannien**

**Als „remitted“ gelten:**

- auf ein Bankkonto in GB überwiesene Erträge
- WG, die mit ausländischen Einkünften gekauft, nach GB verbracht und dort veräußert werden
- Gebrauch ausländischer Kreditkarten
- Tilgung einer ausländischen Darlehensverbindlichkeit, wenn Darlehen für Kosten in GB aufgenommen wurde (Zinszahlung schadet nicht)
- im Ausland verschenkte WG, die nach GB verbracht werden und bei denen der Schenker der Nutznießer bleibt
- Währungsumtauschgewinne, die bei einer Überweisung von Vermögen entstehen

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners
63

D. Anhang
P+P

I. Attraktives Zielland: Großbritannien

**Großbritannien**

**Risiken und Nachteile:**

- ⊗ Ein „resident“ wird nach 17 Jahren automatisch „domiciled“  
→ unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht des Nachlasses.
- ⊗ **Neu:** Pauschalbetrag i.H.v. 30.000 Pfund, wenn Steuerpflichtiger seit mindestens sieben Jahren „resident-but-not-domiciled“ ist.
- ⊗ **kein ErbSt-DBA Deutschland – Großbritannien**

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners
64

**D. Anhang**  
II. Attraktives Zielland: Schweiz



**Schweiz**

- ☺ **Keine oder nur geringe Erbschaftsteuer**
  - Regelung kantonsabhängig, teilweise erheben Gemeinden auch ErbSt
  - Wohnsitz von Erblasser und Erbe in der Schweiz
  
- ☺ **Möglichkeit der pauschalen Besteuerung nach dem Aufwand**
  - gesamtes Welteinkommen wird mit geringem Steuersatz besteuert
  
- ☹ **Risiko der fehlgeschlagenen Aufgabe des deutschen Wohnsitzes**
  - Maßnahmen zum Ausschluss der Annahme eines Wohnsitzes (§ 8 AO) bzw. eines gewöhnlichen Aufenthaltes (§ 9 AO) in Deutschland.
    - vollständige Wohnsitzaufgabe in Deutschland und Verlegung des Lebensmittelpunktes in die Schweiz.
    - kein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als 6 Monaten in Deutschland (vgl. § 9 AO).
  
- ☹ **Vermögensteuer**

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners 65

**D. Anhang**  
II. Attraktives Zielland: Schweiz



**Schweiz**

**Pauschale Besteuerung nach dem Aufwand – Voraussetzungen:**  
vgl. Art. 14 DBG bzw. Art. 6 StHG

- **natürliche Person mit nichtschweizerischer Staatsangehörigkeit**
- **steuerrechtlicher Wohnsitz bzw. Aufenthalt in der Schweiz**  
(erstmalig bzw. nach mindestens zehnjährigem Auslandsaufenthalt)
- **keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz**  
(eigene Vermögensverwaltung, sowie Erwerbstätigkeit im Ausland zulässig)

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners 66

<b>D. Anhang</b> II. Attraktives Zielland: Schweiz		P+P
<p><b>Schweiz</b></p> <p><b><u>Pauschale Besteuerung nach dem Aufwand – Ermittlung:</u></b></p> <p><b>Ausgangspunkt:</b> Lebensaufwand der Steuerpflichtigen samt Familie</p>		
<b><u>2 Untergrenzen:</u></b>		
<b>Mindestansatz:</b> 5- bis 8-facher jährlicher Mietzins / Mietwert der eigengenutzten Immobilie	<p><b>Mindestens</b> so viel wie die nach den ordentlichen Tarifen berechneten Steuern vom gesamten Bruttoertrag des in der Schweiz gelegenen und angelegten Vermögens samt den daraus fließenden Einkünften.</p> <p>(z.B. auch Immaterialgüter und deren Einkünfte, Ruhegehälter, Renten und Pensionen aus schweizerischen Quellen)</p> <p><b>Sog. modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand:</b>  <b>Erträge aus in- und ausländischen Quellen,</b>          wenn für ausländische Einkünfte die pauschale Steueranrechnung geltend gemacht wird.</p>	
Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners		67

<b>D. Anhang</b> II. Attraktives Zielland: Schweiz		P+P
<p><b>Schweiz</b></p> <p><b><u>Steuerfallen beim Wegzug in die Schweiz:</u></b></p>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Kein qualifizierter Wohnsitz in der Schweiz</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ferienwohnung nicht ausreichend (Art. 4 II DBA-Schweiz; vgl. auch Art. 4 V DBA-E Schweiz)</li> <li>• bei Inanspruchnahme der Vorzugsbesteuerung ohne Einbezug deutscher Einkünfte wird die Ansässigkeit in der Schweiz verneint (Art. 4 Abs. 6 DBA-Schweiz)</li> </ul> </li> <li>→ Vermeidung durch Einbezug deutscher Einkünfte (modifizierte Aufwandsbesteuerung)</li> <li>– <b>Überdachende Besteuerung</b> → Hochschleusung auf deutsches Steuerniveau           <ul style="list-style-type: none"> <li>• bei Doppelwohnsitz (Art. 4 Abs. 3 DBA-ErbSt-Schweiz)</li> <li>• Wegzugsjahr + folgende 5 Jahre (Art. 4 Abs. 4 DBA-E Schweiz)</li> <li>• (Ausn.: Arbeitsaufnahme in der Schweiz, familiäre Motive, Schweizer Staatsangehörigkeit des Erblasser)</li> </ul> </li> </ul>		
Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners		68

D. Anhang  
III. Attraktives Zielland: Österreich



### Österreich

☺ **Kapitalertragsteuer mit Abgeltungscharakter**

- Belastung von Zinserträgen mit 25 % = Endbesteuerung, d.h. keine weitere Belastung durch ESt o. ErbSt (Ausn. SchenkungSt).
- Gilt auch für (insbesondere ausländische) Dividenden.
- Vererbung der Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften steuerfrei, wenn Beteiligung < 1 % (sonst 25 %).
- Substanzgewinne von Großanlegerfonds werden nur zu 20 % steuerlich erfasst + Besteuerung der Ausschüttung an den Privatanleger mit 25 %
  - Endbelastung i.H.v. 5 %.

**In Zukunft noch geringere Steuerlast, da Österreich Erbschaft- und Schenkungsteuer auslaufen lässt!**

☺ **Private Veräußerungsgewinne sind steuerfrei**

- wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als 1 Jahr beträgt (vgl. § 30 öEStG) u. weniger als 1 % der Kapitalgesellschaftsanteile gehalten werden (vgl. § 31 öEStG)

Richter/Escher © P+P Pöllath + Partners

69



**Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit!**

Dr. Andreas Richter, LL.M.  
Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht

Dr. Jens Escher  
Rechtsanwalt

P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin

Tel.: +49 (0)30 253 53 132

Fax: +49 (0)30 253 53 999

[andreas.richter@pplaw.com](mailto:andreas.richter@pplaw.com)

[jens.escher@pplaw.com](mailto:jens.escher@pplaw.com)

[www.pplaw.com](http://www.pplaw.com)

70