

Wegzugsbesteuerung
Steuerlich motivierter Wegzug natürlicher Personen ins Ausland:
Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

RA/StB/FASStR Dr. Jochen Ettinger

Vortragsveranstaltung am 14. Dezember 2016
bei der

STEUERBERATERKAMMER MÜNCHEN

- Wahl des Zuzugslandes
- Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht
- Wegzug aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht
- EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die neuen Tatbestände der Wegzugsbesteuerung
- EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf erbschaft- und schenkungsteuerliche Vorschriften
- Überblick über die Besteuerung in der Schweiz
- Überblick über die Besteuerung in Österreich

1. Einleitung

- Thema Wegzug ins Ausland ist ein „Dauerbrenner“ in der Beratung von (vermögenden) Privatpersonen
- „Trendthemen“: Becker, Schumacher, Zumwinkel & Co., Abgeltungsteuer, Informationsaustausch, UBO-Register
- Politische und wirtschaftliche Entwicklungen als Wegzugsgrund

2. Wahl des Zuzuglandes

- Kriterien für die Wahl des Zuzuglandes (wenn in der konkreten Wegzugssituation überhaupt alternative Wegzugsziele zur Debatte stehen):
Außersteuerliche Gründe wie wirtschaftliches Umfeld, infrastrukturelle Anbindung, Sprache und Kultur etc.
- Aufenthaltsrechtliche Aufnahme im Zuzugsstaat
- Steuerliche Situation im Zuzugsstaat, insbesondere auch zu diesem bestehenden DBA
- Mittel- bis langfristige Zukunftsplanung
- Typische Wegzugsziele

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.1 Voraussetzungen eines Wegzugs in ertragsteuerlicher Hinsicht

- Grundsätzlich: Aufgabe des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltes in Deutschland
- Wohnsitzkasuistik: „Weiß“ – „Grau“ – „Schwarz“
- Beweisvorsorge
- Fälle des Doppelwohnsitzes
- Unterscheide: Wegzug in ein Nicht-DBA-Staat versus Wegzug in einen DBA-Staat

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.1 Allgemeines

- Systematisch zusammengefasste Entstrickungsregelungen durch die Neuregelungen des SEStEG

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.2 § 6 AStG: Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

3.2.2.1 Anwendungsbereich

- Anteile i.S.v. § 17 EStG
- Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland
- Sachliche Anwendungsfälle: Grundfall Wegzug
- Ersatztatbestände in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 bis 3 AStG: Unentgeltliche Übertragung der Anteile (Schenkung oder Erbfall), Begründung einer vorrangigen Ansässigkeit nach DBA in einem anderen Staat, Einlage der Anteile in einem Betrieb oder eine Betriebsstätte im Ausland
- Auffangtatbestand in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG: Entstrickung aufgrund sonstiger Ereignisse

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.2 § 6 AStG: Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

3.2.2.2 Anteilsbewertung, Gewinnermittlung

- § 6 Abs. 1 Satz 4 AStG: Gemeiner Wert
- Ermittlung des gemeinen Werts
- Geltung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c EStG)
- Veräußerungsverluste

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.2 § 6 AStG: *Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften*

3.2.2.3 *Entfallen des Steueranspruchs – Drittlandsfälle und EG/EWR-Fälle*

- Rückzug nach Deutschland innerhalb einer Fünf-Jahres-Frist (§ 6 Abs. 3 Satz 1 AStG)
- Berufliche Gründe führen zu einer fünfjährigen Verlängerungsmöglichkeit auf insgesamt 10 Jahre (§ 6 Abs. 3 Satz 2 AStG); (Rückkehrabsicht muss von Anfang an bestehen)
- Neuregelung durch das SEStEG: Entfallen auch im Erbfall, wenn Erbe innerhalb von fünf Jahren nach dem Erbfall in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig wird (§ 6 Abs. 3 Satz 3 AStG)

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.2 § 6 AStG: *Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften*

3.2.2.4 *Stundung des Steueranspruchs– Drittlandsfälle & EG/EWR-Fälle*

- Stundung auf fünf Jahre, wenn alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten verbunden wäre (§ 6 Abs. 4 Satz 1 AStG) Zahlungen in regelmäßigen Teilbeträgen Fälle der beruflichen Abwesenheit: Länge der Stundung
- entspricht Länge der von der Finanzverwaltung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG eingeräumten Frist; u.U. ohne Sicherheitsleistung
- Verzinslich (Gegenschluss zu § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG)

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.2 § 6 AStG: *Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften*

3.2.2.5 *Sonderregelungen für nachträgliches Entfallen und Steuerstundung bei einem Wegzug innerhalb der EU oder des EWR*

- Nachträgliches Entfallen der Wegzugsbesteuerung für Wegzüge innerhalb der EU oder des EWR ohne zeitliche Begrenzung in den Fällen des § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG
- Neuregelung der Steuerstundung für Wegzüge innerhalb der EU oder des EWR (Stundungslösung als Reaktion auf die EuGH-Entscheidung Rs. Lasteyrie du Saillant; aber: EuGH- Entscheidung Rs. National Grid Indus – droht Verschärfung?)
- Geregelt in § 6 Abs. 5 AStG
- Stundung auch bei den Ersatztatbeständen der Wegzugsbesteuerung möglich: § 6 Abs. 5 Satz 3 AStG

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.2 § 6 AStG: *Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften*

3.2.2.5 *Sonderregelungen für nachträgliches Entfallen und Steuerstundung bei einem Wegzug innerhalb der EU oder des EWR*

- Stundungsregeln im Grundtatbestand der Wegzugsbesteuerung: Festsetzung der Steuer, aber zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung, wenn der Steuerpflichtige in einen Mitgliedstaat der EU oder des EWR zieht und (kumulativ) er Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR ist und (kumulativ) er im neuen Wohnsitzstaat einer der deutschen Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt (§ 6 Abs. 5 Satz 1 AStG)
- Weitere Voraussetzung: Amtshilfe und Beitreibung der Steuerforderung durch den anderen Staat muss gewährleistet sein (§ 6 Abs. 5 Satz 2 AStG)
- Stundungsvorschrift neuerdings auch für den Auffangtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG vorgesehen

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.2 § 6 AStG: *Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften*

3.2.2.5 *Sonderregelungen für nachträgliches Entfallen und Steuerstundung bei einem Wegzug innerhalb der EU oder des EWR*

- **Widerruf der Stundung:** § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG (zwingende Regelung, kein Ermessen), insbesondere Fälle in denen der Steuerpflichtige oder sein Rechtsnachfolger die Anteile veräußert oder verdeckt einlegt oder die Anteile auf eine in einem Drittstaat an-sässige Person übergehen
- **Berücksichtigung von Wertminderungen nach Wegzug** aufgrund nachträglicher Ereignisse nur unter engen Voraussetzungen (§ 6 Abs. 6 AStG): Voraussetzung ist, dass die Wertminderung nicht bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat berücksichtigt wird; Doppelbesteuerungsprobleme; weitere Voraussetzung: Wertminderung beruht auf betrieblicher Veranlassung, nicht aber auf gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen wie insbesondere Gewinnausschüttungen (Steuerpflichtiger trägt die Feststellungslast!)

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.2 § 6 AStG: *Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften*

3.2.2.5 *Sonderregelungen für nachträgliches Entfallen und Steuerstundung bei einem Wegzug innerhalb der EU oder des EWR*

- Behandlung von Verlustvorträgen
- Mitteilungspflichten durch den Steuerpflichtigen oder seinen Rechtsnachfolger an das Finanzamt: Jährlich bis zum 31.01. eines jeden Jahres hinsichtlich seiner am 31.12. des Vorjahres geltenden Anschrift sowie Bestätigung, dass Anteile nicht veräußert worden sind sowie Mitteilung, wenn zum Widerruf der erfolgten Stundung führende Tatbestände verwirklicht sind (§ 6 Abs. 7 AStG)

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.2 § 6 AStG: Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

3.2.2.6 Wegzugsbesteuerung bzgl. Anteilen, die auf Einbringungen nach § 20 UmwStG oder Anteilstauschvorgängen nach § 21 UmwStG entstanden sind

- Anteile aus Einbringungsvorgängen und Anteilstauschvorgängen unterliegen nach neuem Recht keiner Sonderregelung mehr
- Allgemeine Regelungen des § 6 AStG auch insoweit einschlägig

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.3 § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG: Allgemeiner Entstrickungstatbestand für natürliche Personen

- Neuregelung des Bereichs der finalen Entnahmetheorie des BFH (im Ergebnis ähnlich wie zuvor, d.h. Verlagerung eines Betriebs in der Folge eines Wegzugs führt zu einer Versteuerung der stillen Reserven im Betriebsvermögen, einschließlich Firmenwert oder Kundenstamm)
- Allgemeiner Entstrickungstatbestand: § 4 Abs. 1 Satz 3 (ergänzt Satz 4) EStG
- Voraussetzungen: Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens (insbesondere Verbringen von Wirtschaftsgütern ins Ausland)
- Entstrickung erfolgt anders als bei Entnahmen im Inland nicht zum Teilwert, sondern zum gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG)
- Sondervorschrift für fingierte Betriebsaufgabe: § 16 Abs. 3a EStG, zinslose Verteilung der Steuer auf 5 Jahre (§ 36 Abs. 5 EStG)

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.2.4 § 21 UmwStG a.F.: Besteuerung der stillen Reserven in nach altem Recht einbringungsgeborenen Anteilen

- Entstrickungsregelungen des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F. gelten unverändert fort (für einbringungsgeborene Anteile nach altem Recht)
- Voraussetzung für eine Wegzugssteuer nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F.: Deutsches Besteuerungsrecht endet (Fälle der Verlegung von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt ins Ausland, verschenken, vererben oder vermachen der Anteile an nicht im Inland ansässige Personen, Fälle des nachträglichen Abschlusses oder der Änderung eines DBA)
- Nach wohl herrschender Meinung keine Geltung des Teileinkünfteverfahrens in diesem Sondertatbestand
- Spezielle Stundungsregeln des § 6 Abs. 5 AStG sofern Wegzug in einen EU- bzw. EWR-Staat

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.3 Beschränkte Steuerpflicht und erweiterte beschränkte Steuerpflicht

- Beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG
- Beschränkung der Reichweite von § 49 EStG im DBA-Fall
- Erweiterte beschränkte Steuerpflicht: §§ 2 ff. AStG (wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland, Wegzug in ein Niedrigsteuerland, Geltung für „erweiterte Inlandseinkünfte“; Modifikation durch DBA)
- Erweiterte Inlandseinkünfte: Alle Einkünfte, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht sog. nicht-ausländische Einkünfte i.S.v. § 34c Abs. 1 EStG wären (z.B. alle aus dem Inland bezogenen Zinsen, nicht nur dinglich gesicherte Forderungen, private Renten, dauernde Lasten; Gewinne aus Umschichtung von deutschen Streubesitzaktien etc.)

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerliche Wegzugstatbestände

3.4.1 *Wohnsitzmanagement*

- in welchen Ländern liegen Wohnsitze nach nationalem Recht vor?
- Wo kann sinnvollerweise und verifizierbar ggf. eine DBA-mäßige Ansässigkeit begründet werden
- Soll bewusst eine DBA-mäßige Ansässigkeit in Deutschland beibehalten oder bewusst aus Deutschland hinausverlagert werden?

3.4.2 *Gezielte Vermögensstrukturierung*

- Grundbesitz und Betriebsvermögen
- Bewegliches Privatvermögen (Kunstsammlungen, Schmuck, Wertpapiervermögen, Bargeld etc.)
- Gezielte Vermögensstrukturierung als steuerplanerische Maßnahme im Hinblick auf die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerliche Wegzugstatbestände

3.4.3 Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften vor Wegzug

- Vermeidung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG durch Formwechsel in eine Mitunternehmerschaft (GmbH & Co. KG)
- relevant insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten
- Steuerliche Behandlung des Formwechsels auf Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter
- § 42 AO? § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG? § 50i EStG?

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerliche Wegzugstatbestände

3.4.4 Einbringung von Anteilen i.S.v. § 17 EStG in ein deutsches Betriebsvermögen

- Einbringung in ein Betriebsvermögen, insbesondere GmbH & Co. KG
- Relevant insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten
- Steuerliche Behandlung der Einbringung
- § 42 AO? § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG?
- Differenziere DBA-Fall von Nicht-DBA-Fall
- § 50i EStG

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerliche Wegzugstatbestände

3.4.5 Frühzeitige Anteilsübertragungen

- Veräußerung auf ausländische Kapitalgesellschaft oder ausländische Personengesellschaft des Steuerpflichtigen
- Gestalten der Voraussetzungen des § 17 EStG
- Übertragung auf Stiftungen/Trusts vor Wegzug

3.4.6 Begründung von zwei Auslandswohnsitzen

- Relevant bei Wegzählern, die in einen Drittstaat ziehen möchten
- Beispiel, Doppelwohnsitz Österreich/Schweiz
- Gewährung der Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG?

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerliche Wegzugstatbestände

3.4.7 *Wegzug und „Leerschüttung“*

- Wegzug innerhalb der EU führt zu keiner Liquiditätsbelastung (§ 6 Abs. 5 AStG)
- Dividendenausschüttungen sind vorbehaltlich von Quellensteuern dem neuen Ansässigkeitsstaat zugewiesen (Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA)
- Ausnutzung bestehender Unterschiede bei der Besteuerung von Dividenden nach nationalem Recht

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerliche Wegzugstatbestände

3.4.8 „Hinauswachsen“ aus der deutschen Besteuerung durch Umwandlungsvorgänge nach Wegzug

- Ausgangskonstellation: Steuerpflichtiger ist an einer Mitunternehmerschaft beteiligt
- Bei Formwechsel in Kapitalgesellschaft und Wegzug: Auslösende Wegzugsteuer, ggf. gestundet innerhalb der EU/EWR
- Wegzug und Formwechsel in Kapitalgesellschaft nach Wegzug: Nach Ablauf der Sieben-Jahres-Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG stehen spätere Veräußerungsgewinne dem neuen Ansässigkeitsstaat zu (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA)
- Bewertungswiderspruch! § 42 AO?
- Der vorstehenden Gestaltungsüberlegung hat der Gesetzgeber durch die Einführung von § 50i Abs. 2 EStG jedenfalls für gewerblich geprägte KGs einen Riegel vorgeschoben (anders dagegen m.E. für originär gewerbliche KGs)

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerliche Wegzugstatbestände

3.4.9 Erwerb von Beteiligungen über ausländische Betriebsstätten in DBA-Staaten

- Langfristige Maßnahme vor einem geplanten Wegzug
- Erwerb von (weiteren) Beteiligungen nicht mehr über in- oder ausländische Holding-Gesellschaft in Form einer Kapitalgesellschaft, sondern durch ausländische Personengesellschaft oder ausländische Betriebsstätte (insbesondere Freistellungsbetriebsstätte)
- Anwendung von § 6 AStG wird vermieden
- Problem der DBA-Zuordnung zu beachten

3. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

3.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerliche Wegzugstatbestände

3.4.10 Fristenüberwachung

- Beratung von Ausländern, die nur vorübergehend im Inland ansässig sind (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG, 10-Jahres-Frist)
- Problematik des „Alles-oder-nichts-Prinzips“ nach Verstreichen der 10-Jahres-Frist

4. Wegzug aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht

4.1 Voraussetzungen eines Wegzugs in erbschaft- und schenkungsteuerlicher Hinsicht

- Unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wenn Erblasser/Schenker und/oder Erwerber Inländer sind
- Rechtsfolge: Das gesamte vererbte/übertragene Weltvermögen unterliegt der deutschen Steuer!
- Wegzug nur des Erblassers ins Ausland grundsätzlich nicht ausreichend, ggf. Modifikation durch ErbSt-DBA
- Beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG
- Rechtsfolge: Inlandsvermögen unterliegt nach wie vor der deutschen Steuer (Vorsicht: Reduzierte Freibeträge!)

4.2 Erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

- Erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b) ErbStG
- Geltung für deutsche Staatsangehörige und für Übertragungsvorgänge innerhalb von 5 Jahren nach einem Wegzug von Erblasser/Schenker und Erwerber
- Ggf. Einschränkung durch ErbSt-DBA
- „Rückzugsphasen“

4.3 Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

- Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 4 AStG
- Voraussetzungen des § 2 AStG (§ 4 Abs. 1 AStG)
- Rechtsfolge: Ausdehnung der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht über das Inlandsvermögen (§ 121 BewG) auf das „erweiterte Inlandsvermögen“
- Erweitertes Inlandsvermögen: Auch alle sonstigen Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland, Spareinlagen, Bankguthaben bei inländischen Geldinstituten, alle Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften unabhängig von der Beteiligungshöhe, wiederkehrende Leistungen gegen inländische Schuldner, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte etc.
- Beschränkung des Anwendungsbereichs von § 4 AStG durch ErbSt-DBA
- Verhältnis der erweiterten beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht zur erweiterten unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

4.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer

- Besteht ein DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit dem Zuzugsstaat? (ohne DBA kann es zur Situation der Doppelbesteuerung kommen, insbesondere für nicht bewegliche Gegenstände wie Kapitalvermögen!)
- Umstrukturierung des Vermögens: Vermeidung von Katalog-Wirtschaftsgütern i.S.v. § 121 BewG bzw. Vermeidung von erweitertem Inlandsvermögen nach § 4 AStG
- Einbringung inländischer Wirtschaftsgüter in ausländische Kapitalgesellschaften, § 42 AO?
- Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit zur Vermeidung der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b) ErbStG
- Minimierung der deutschen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage

4.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer

- Bewusstes Beibehalten eines deutschen Wohnsitzes (§§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. a, 16, 17 ErbStG)
- Antrag zur fiktiven unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 3 ErbStG (neu eingeführt durch das Beitreibungsrichtlinienumsetzungsgesetz für Erwerbe nach dem 13.12.2011), soweit ein Beteiligter EU/EWR-Ansässigkeit hat
- Abwehrmechanismen bei Nachfolgeplanungen im Anschluss an einen Wegzug zu beachten
- Steuerfreiheit Zugewinnausgleich (§ 5 ErbStG)

5. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die neuen Tatbestände der Wegzugsbesteuerung

5.1 Bereich des neugefassten § 6 AStG

- Im Grundsatz § 6 AStG EG-rechtskonform
- Ausgestaltung der neuen Regelung im Detail problematisch (Mitteilungspflichten in § 6 Abs. 7 AStG, Unschärfen bei der Berücksichtigung von Wertminderungen in § 6 Abs. 6 AStG)
- Rechtslage kann insgesamt als geklärt angesehen werden

5. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die neuen Tatbestände der Wegzugsbesteuerung

5.2 Drittstaatenthematik

- Wegzug in Nicht-EU-Staaten unter Hinweis auf Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV (ex Art. 56 EG)
- Verhältnis zur Schweiz: Bilaterale Abkommen begründen vergleichbare Freizügigkeitsrechte wie die Grundfreiheiten, str. (Auswirkung EuGH Rs. Ettwein?!)
- Rechtslage kann insgesamt als noch ungeklärt angesehen werden

5. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die neuen Tatbestände der Wegzugsbesteuerung

5.3 Bereich des allgemeinen Entstrickungstatbestands des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. § 16 Abs. 3a EStG

- Eigentlich wären m.E. Wertungen der EuGH-Entscheidung in der Rs. National Grid Indus und Kommission gegen Spanien zu beachten (zeitlich unbeschränkte Stundung, aber verzinslich und gegen Sicherheitsleistung)
- Aber: schrittweises Zuneigen des EuGH zu einem „5-Jahres-Entstrickungs-Konzepts“
- Zunächst in einem Fall des UmwStG 1995 in der DMC-Entscheidung des EuGH vom 23.01.2014 (damalige 5-Jahres-Regelung des dt. Rechts zulässig)
- Dann auf EuGH-Vorlage des FG Düsseldorf zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG: EuGH-Entscheidung vom 21.5.2015 in der Rs. Verder LabTec, der zu entnehmen ist, dass der EuGH die Fünftel-Regelung auch im Bereich des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 4g EStG bzw. bei der parallelen Regelung des § 36 Abs. 5 EStG als EG-rechtskonform erachtet.
- Rechtslage kann insgesamt als geklärt angesehen werden

5. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die neuen Tatbestände der Wegzugsbesteuerung

5.4 Bereich der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht

- Das FG Baden-Württemberg hatte mit Beschluss vom 19.12.2013 dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die in Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz erlaubte zeitlich begrenzte nachlaufende deutsche beschränkte ESt-Besteuerung von deutschen Einkünften (im Streitfall: aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland als „umgekehrter Grenzpendler“ nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG, wo ansonsten nur eine deutsche Besteuerung mit 4,5 % nach Art. 15a DBA-Schweiz eingreifen würde) eines Nicht-Schweizers nach kompletten Wegzugs in die Schweiz gegen das Freizügigkeitsabkommen verstößt (weil evtl. eine Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit vorliegt).
- EuGH hat dazu am 19.11.2015 in der Rs. C-241/14 – Roman Bukovansky entschieden. Der EuGH entschied, dass die deutsche Regelung nicht gegen das Freizügigkeitsabkommen verstößt und damit europarechtskonform ist.
- Diese Entscheidung des EuGH ist m.E. auch auf § 2 AStG übertragbar.

6. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuerlichen Vorschriften

6.1 Grundsätzliches

- Allgemeines: Der EuGH geht von der Geltung der Europäischen Grundfreiheiten uneingeschränkt auch für den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer aus (vgl. EuGH-Urteile in der Rs. Erben von Barbier v. 11.12.2003, in der Rs. van Hilten v. 23.02.2006, in der Rs. Jäger v. 17.01.2008, in der Rs. Mattner v. 22.04.2010, in der Rs. Scheunemann vom 19.07.2012 und in der Rs. Welte vom 17.10.2013)
- Erbschaftsteuerliche Normen sind insbesondere an der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV, ex Art. 56 EG) zu messen
- Ggfs. Ist bei einer Beteiligung, die sicheren Einfluss auf das Unternehmen ermöglicht, die Unterlassungsfreiheit einschlägig (Vergl. EuGH Rs. Scheunemann.)
- In Drittstaaten-Sachverhalten ist die ggf. EuGH-Entscheidung in der Rs. Welte einschlägig

6. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorschriften

6.2 Vergünstigungen für Betriebsvermögen

- Entscheidung des EuGH v. 17.01.2008 in der Rs. Jäger wurde vom Gesetzgeber im Rahmen der Erbschaftsteuerreform umgesetzt
- Die neuen Begünstigungen für Betriebsvermögen im § 13a,b ErbStG gelten auch für Betriebsvermögen im EU/EWR-Ausland
- Die neuen Begünstigungen für Betriebsvermögen im § 13a, b ErbStG gelten jedoch nicht für Betriebsvermögen in Drittstaaten (jedenfalls dann nicht, wenn die gegenständliche Beteiligung Einfluss vermittelt und damit die Niederlassungsfreiheit tangiert ist, so EuGH vom 19.07.2012 in der Rs. Scheunemann)

6. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorschriften

6.3 Persönliche Freibeträge gemäß §§ 16, 17 ErbStG

- Lediglich Freibetrag von EUR 2.000,00 im Rahmen der beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht
- Entscheidung des EuGH vom 22.04.2010 in der Rs. Mattner: Fall einer Schenkung, EU-Fall. Laut EuGH ist die Gewährung des niedrigeren Freibetrags von EUR 2.000 europarechtswidrig
- Ähnlich der EuGH in der Entscheidung vom 17.10.2013 in der Rs. Welte, Drittstaaten-Sachverhalt (Schweiz): Gewährung eines anderen Freibetrags als der, der gewährt werden würde, wenn wenigstens eine Partei Inländer wäre, ist europarechtswidrig (hier: Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, die Drittwirkung hat). So auch FG Baden-Württemberg v. 28.7.2014 für einen Drittstaaten-Sachverhalt des Streitjahres 2010
- Vertragsverletzungsverfahren wurde gegen Deutschland bereits nach Rs. Mattner eingeleitet

6. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorschriften

6.3 Persönliche Freibeträge gemäß §§ 16, 17 ErbStG

- Reaktion des deutschen Gesetzgebers: Einführung der fiktiven unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 3 ErbStG (Argument des deutschen Fiskus: Keine Besserstellung beschränkt Steuerpflichtiger im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen, da Abschaffung § 16 Abs. 2 ErbStG zu vollen Freibeträgen auf Inlandsvermögen geführt hätte)
- Aber: Neuregelung reicht nach EuGH vom 8.6.2016 in der Rs. Sabine Hünnebeck (EU-Fall) nicht aus, um die EG-Rechtswidrigkeit der Bestimmungen zu beseitigen.
- Außerdem: § 2 Abs. 3 ErbStG wirkt nicht für Drittstaaten-Sachverhalten (ist daher aufgrund Rs. Welte und obiter dictum Rs. Hünnebeck m.E. ebenfalls aus diesem Blickwinkel EG-rechtswidrig).
- Steuerpflichtige sollten sich bis zu einer etwaigen weiteren gesetzgeberischen „Reparatur“ direkt auf die EuGH-Rechtsprechung berufen

6. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorschriften

6.4 Erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

- Erbfall für die Dauer von fünf Jahren nach dem Wegzug wird noch nach deutschem Erbschaftsteuerrecht besteuert (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG)
- Kapitalverkehrsfreiheit verletzt?
- EuGH in der Rs. van Hilten: Kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit

6. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorschriften

6.5 Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

- Ältere Literatur: EG-Rechtswidrig aufgrund Verstoßes gegen die Kapitalverkehrs-freiheit
- Aber wohl ebenfalls EuGH-Urteil in der Rs. van Hilten einschlägig

6. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorschriften

6.6 Ansatz von Verbindlichkeiten/Schuldenabzug

- Nur für unbeschränkt Steuerpflichtige uneingeschränkt zulässig (§ 10 Abs. 5 ErbStG)
- Im Fall der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht Abzug von Schulden und Lasten dagegen nur nach § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG (wirtschaftlicher Zusammenhang zu inländischen Vermögensgegenständen erforderlich)
- EuGH-Entscheidung in der Rs. Erben von Barbier einschlägig
- Keine Änderung dieser Rechtslage durch die Erbschaftsteuerreform erfolgt, direktes Berufen auf EG-Recht nötig.

6. EG-rechtliche Aspekte im Hinblick auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorschriften

6.7 Bewertung von ausländischem Immobilienvermögen

- Immobilien werden nach der Erbschaftsteuerreform auch im Inland am Maßstab des gemeinen Werts bewertet
- Begünstigung durch Wertabschlag von 10% gemäß § 13c Abs. 1 ErbStG führt zu Wohnzwecken vermieteter Immobilien, gilt auch für EU/EWR-Auslandsimmobilien

7. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz

7.1 Einkommensteuer in der Schweiz

- Einkommensteuerarten in der Schweiz: Ordentliche Besteuerung, Aufwandbesteuerung, modifizierte Aufwandbesteuerung

7. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz

7.1 Einkommensteuer in der Schweiz

7.1.1 Ordentliche Besteuerung

- Einkommensteuer wird vom Bund und den Kantonen erhoben
- Maximaler Einkommensteuersatz für natürliche Personen max. 11,5% (Bund) zzgl. ca. 7 - 35 % (Kanton)
- „Niedrig-Steuer-Kantone“ Schwyz, Zug
- „Hoch-Steuer-Kanton“ Tessin
- Sozialabgaben i.H.v. rd. 10 % grundsätzlich ohne Höchstbegrenzung

7. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz

7.1 Einkommensteuer in der Schweiz

7.1.2 Besteuerung nach dem Aufwand (Aufwandsteuer)

- Voraussetzung: Ausländischer Staatsbürger, keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz, Wohnsitz erstmals oder nach 10-jähriger Landesabwesenheit
- Bemessungsgrundlage: Jährliche Lebenshaltungskosten (ausgehandelte Bemessungsgrundlage, Grundsatz: bisher 5-facher Mietwert der in der Schweiz genutzten Wohnung, Kontrollrechnung)
- Seit dem 01.01.2014 (Bundesebene) bzw. seit 01.01.2016 (Kantonebene) ist das Siebenfache des jährlichen Mietwerts maßgeblich und es gilt eine Mindestbemessungsgrundlage von CHF 400.000. Es gelten mehrjährige Übergangsfristen für Altfälle
- Abschaffung der Aufwandsbesteuerung in einigen Kantonen (Zürich, Schaffhausen, Appenzell-Ausserrhoden, Basel-Stadt und Basel-Land)
- Ablehnung der eidgenössischen Volksinitiative „Schluss mit den Steuerprivilegien für Millionäre“ am 30.11.2014

7. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz

7.1 Einkommensteuer in der Schweiz

7.1.3 Modifizierte Aufwandbesteuerung

- Regelung des § 4 Abs. 6 DBA-Schweiz: Kein DBA-Schutz bei Inanspruchnahme der Aufwandbesteuerung
- Aushebelung durch die Möglichkeit der Vereinbarung der modifizierten Aufwandbesteuerung

7. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz

7.1 Einkommensteuer in der Schweiz

7.1.4 Auswirkungen des DBA-Schweiz auf die Einkommensteuer

- Ansässigkeit nach dem DBA-Schweiz:
Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA-Schweiz
- Überdachende deutsche Einkommensteuerpflicht:
Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG
- Erweiterte beschränkte Steuerpflicht:
(Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz i.V.m. § 2 AStG)

7. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz

7.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer

7.2.1 Allgemeines

- Erbschaft- und Schenkungsteuer wird durch die Kantone erhoben; keine Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Bundesebene
- Steuersätze zwischen 0 und 54 % nach Verwandtschaftsgrad
- Anknüpfung: Wohnsitz des Erblassers zum Zeitpunkt des Todes/Schenkgebers im Zeitpunkt der Schenkung; Besteuerungsrecht des Kantons der Belegenheit
- Keine Erbschaft- und Schenkungsteuer für Vermögensübergänge zwischen Eheleuten (meiste Kantone, Tendenz steigend)
- In zahlreichen Kantonen auch keine Erbschaft- und Schenkungsteuer für Vermögensübergänge auf Kinder
- Kanton Luzern: Grundsätzlich keine Schenkungsteuer
- Weder Erbschaft- noch Schenkungsteuer: Kanton Schwyz

7. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz

7.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer

7.2.1 Allgemeines

- Aktuelle Entwicklungen: Gemäß einer im Jahr 2011 lancierten Volksinitiative sollten künftig Erbschaften von über CHF 2 Mio. und Schenkungen von über CHF 20.000,00 auf Bundesebene mit einem Steuersatz von 20 % besteuert werden
- Ablehnung der Volksinitiative im Jahr 2015 mit großer Mehrheit

7. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz

7.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer

7.2.2 Auswirkungen des ErbSt-DBA-Schweiz

- Grundsätzliche Zuweisung des Besteuerungsrecht durch die Ansässigkeit (Art. 4 Abs. 2 ErbSt-DBA-Schweiz)
- „Überdachende“ deutsche Erbschaftsteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) ErbStG, Art. 4 Abs. 3 ErbSt-DBA-Schweiz)
- Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland nach (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b) ErbStG, Art. 4 Abs. 4 ErbSt-DBA-Schweiz)
- Erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht (§ 4 AStG) durch ErbSt-DBA-Schweiz verdrängt
- Ansässigkeit von Erben in Deutschland (Art. 8 Abs. 2 ErbSt-DBA-Schweiz)
- Auswirkung auf Schenkungen

7. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz

7.3 Vermögensteuer

7.3.1 *Ordentliche Besteuerung*

- Ca. 0,1 – 1 % p.a. je nach Kanton

7.3.2 *Besteuerung nach dem Aufwand*

- Ebenfalls von Pauschalierung erfasst

8. Überblick über die Besteuerung in Österreich

8.1 Einkommensteuer in Österreich

8.1.1 Grundsatz

- Österreichische unbeschränkte Steuerpflicht: Wohnsitz/Aufenthalt

8.1.2 Zuzugsaspekte

- „Step- up“ für Beteiligung an ausländischen, wesentlichen Beteiligungen
- Zuzugsbegünstigungen in den Bereichen Wissenschaft, Forschung, Kunst

8. Überblick über die Besteuerung in Österreich

8.1 Einkommensteuer in Österreich

8.1.3 Laufende Besteuerung nach dem Zuzug

- Österreichisches Steuerrecht an deutsches Steuerrecht angelehnt
- Tarif: Progressiver Tarif, ab EUR 60.000 p.a. Grenzsteuersatz von 50 %, kein Solidaritätszuschlag, keine Gewerbesteuer
- Abgeltungssteuer (27,5 %) für bestimmtes Kapitalvermögen im Rahmen der sog. Endbesteuerung
- Capital Gains

8. Überblick über die Besteuerung in Österreich

8.1 Einkommensteuer in Österreich

8.1.3 Laufende Besteuerung nach dem Zuzug

- Geltung für Kapitalerträge aus Geldanlagen bei österreichischen Banken, Zinsen aus Forderungswertpapieren mit depotauszahlender Stelle in Österreich, Anteilscheinen an österreichischen Kapitalanlagefonds, Kapitalerträge aus Aktien, GmbH-Anteilen, Genussrechten, Partizipationskapital, wenn Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in Österreich hat, sowie neuerdings für bestimmte ausländische Kapitalanlagen
- Sonderbesteuerung für Sportler: „Sportlerverordnung“

8. Überblick über die Besteuerung in Österreich

8.1 Einkommensteuer in Österreich

8.1.4 Auswirkungen des DBA-Österreich auf die Einkommensteuer

- Ansässigkeit nach dem DBA-Österreich: Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA-Österreich
- Beschränkte Einkommensteuerpflicht (§ 49 EStG)
- Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht (§ 2 AStG)

8. Überblick über die Besteuerung in Österreich

8.2 Erbschaftsteuer

- Verfassungswidrigkeit der österreichischen Erbschaftsteuer: Entscheidung des österreichischen Verfassungsgerichtshofs politische Überlegungen der Aufhebung der österreichischen Schenkung- und Erbschaftsteuer
- Österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuer ist zum 31.07.2008 ausgelaufen
- Das ErbSt-DBA-Österreich wurde jedoch mit Wirkung zum 01.01.2008 gekündigt
- Reine Meldungspflicht in Österreich nach dem Schenkungsmeldegesez

8. Überblick über die Besteuerung in Österreich

8.3 Sonstiges

- Keine Vermögensteuer in Österreich
- Österreichische Privatstiftung: Interessant aufgrund niedriger Eingangssteuer (2,5 %), erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht sowie beschränkte Erbschaftsteuerpflicht ist jedoch bei Dotierung zu beachten

Zur Person

Dr. Jochen Ettinger ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht in München. Er ist Partner bei der Dissmann Orth Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH, München (www.dolaw.de). Herr Dr. Ettinger berät vorwiegend mittelständische Unternehmen und Unternehmer sowie vermögende Privatpersonen in den Bereichen Gesellschaftsrecht, deutsches und internationales (Struktur-)Steuerrecht, Umstrukturierungen, Unternehmenskauf, Vermögensplanung und Vermögensnachfolge. Herr Dr. Jochen Ettinger ist Autor verschiedener Fachbeiträge auf den Gebieten des Gesellschafts- und Steuerrechts und referiert regelmäßig zu diesen Themenbereichen.



Wegzugsbesteuerung

Steuerlich motivierter Wegzug natürlicher Personen ins Ausland: Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

Bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung:

DISSMANN ORTH
Rechtsanwaltsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft GmbH

RA/StB/FAStR Dr. Jochen Ettinger

Kardinal-Faulhaber-Straße 14 a
80333 München
Telefon: 089/290848-33
E-Mail: ettinger@dolaw.de
www.dolaw.de