

Wohnsitzverlegung der Deutschen

Allgemeine Punkte zur Wegzugsstrategie
und Wahl des Zuzuglandes

Fallbeispiele Teil 1: Unternehmer

Fallbeispiele Teil 2: Ruheständler/Privatiers

Referent: RA/StB Dr. Jochen Ettinger

Termin: 29. März 2006

Copyright 2006 by Dissmann Orth Rechtsanwalts-gesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft GmbH, München (www.dolaw.de)

Inhaltsübersicht

- Wahl des Zuzuglandes
- Fallstricke beim Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht
- Fallstricke beim Wegzug aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht
- Dokumentation des Wegzugs gegenüber dem Finanzamt
- Fallbeispiele Teil 1: Unternehmer
- Fallbeispiele Teil 2: Ruheständler/Privatiers

1. Wahl des Zuzuglandes

- Kriterien für die Wahl des Zuzuglandes: 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
- Erste Plätze der „Beliebtheitsskala“ für deutsche Bürger: Schweiz und Österreich

2. Fallstricke beim Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

2.1 Voraussetzungen eines Wegzugs in ertragsteuerlicher Hinsicht

- Grundsätzlich: Aufgabe des Wohnsitzes und/oder des gewöhnlichen Aufenthaltes in Deutschland
- Fälle des Doppelwohnsitzes

2.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

- Kein allgemeiner Tatbestand einer Wegzugsbesteuerung, Einzelregelungen

2.2.1 § 6 AStG: Besteuerung des Vermögenszuwachses in „wesentlichen“ Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

- Voraussetzungen: Beteiligung i.S.v. § 17 EStG, natürliche Person, die insgesamt mindestens 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland
- Ersatztatbestände nach § 6 Abs. 3 AStG
- Rechtsfolge: Versteuerung der stillen Reserven (gemeiner Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht ./ ursprüngliche Anschaffungskosten)

- Geltung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c) EStG)
- § 6 Abs. 4 AStG: Entfallen der Wegzugsbesteuerung bei Rückkehr innerhalb von 5 Jahren, 10-Jahres-Frist bei Abwesenheit aus beruflichen Gründen und Rückkehrabsicht
- Stundungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 5 AStG
- Europarecht

2.2.2 § 16 Abs. 3 EStG: Fingierte Betriebsaufgabe durch Wegzug

- Rechtsprechung des BFH zur Entstrickung durch Wegzug
- Verlegung des Wohnsitzes des Gewerbebetreibenden nicht ausreichend; Gewerbebetrieb als solcher muss ins Ausland verlegt werden und aus dem deutschen Besteuerungsrecht ausscheiden
- Erfinder/Freiberufler
- Europarecht

2.2.3 § 12 KStG: Verlegung der Geschäftsleitung einer Körperschaft ins Ausland

- Fiktiver Auflösungsgewinn bei Ende der unbeschränkten Steuerpflicht einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft (§ 12 Abs. 1 i.V.m. § 11 KStG)
- Europarecht

2.2.4 § 21 UmwStG: Besteuerung der stillen Reserven in einbringungsgeborenen Anteilen

- Einbringungsgeborene Anteile

- Besteuerung der stillen Reserven bei Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG)
- Fälle: DBA-Regelung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA; Verschenken, Vererben oder Vermachen
- Halbeinkünfteverfahren nach wohl h.M. auch nach Ablauf der 7-jährigen Sperrfrist (§ 3 Nr. 40 Satz 4 lit. a) EStG) nicht anwendbar (str.)
- Europarecht

2.3 Beschränkte Steuerpflicht und erweiterte beschränkte Steuerpflicht

- Beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG, Einfluss der DBA
- Erweiterte beschränkte Steuerpflicht: §§ 2 ff. AStG
(wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland, Wegzug in ein Niedrigsteuerland, Geltung für „erweiterte Inlandseinkünfte“; Modifikation durch DBA)

3. Fallstricke beim Wegzug aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht

3.1 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, Modifikation durch ErbSt-DBA (Österreich!)
- 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!)

3.2 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“

3.3 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“
- Gegenbeweis: Kein Wegzug in ein erbschaftsteuerliches Niedrigsteuerland (§ 4 Abs. 2 AStG) wenn 30-%-Grenze erreicht

- 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. Dokumentation des Wegzugs gegenüber dem Finanzamt

4.1 Allgemeines

- Umstände des Einzelfalls sind maßgeblich

4.2 Unterscheidung zwischen Wegzug in ein DBA-Land und Wegzug in ein Nicht-DBA-Land

- **Wegzug in ein Nicht-DBA-Land:** Vollständige Wohnsitzaufgabe notwendig

- **Wegzug in ein DBA-Land:** Verlegung der DBA-mäßigen Ansässigkeit (vereinfacht: Mittelpunkt der Lebensinteressen) reicht aus
- Nebenwohnsitz in Deutschland kann beibehalten werden
- Sonderregelungen in Art. 4 Abs. 3 des DBA Deutschland-Schweiz Ertragsteuern bzw. Art. 4 Abs. 3 des DBA Deutschland-Schweiz Erbschaftsteuern
- Sonderregelungen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer: Art. 8 Abs. 2 DBA Deutschland-Schweiz Erbschaftsteuer sowie Art. 5 Nr. 2 DBA Deutschland-Österreich Erbschaftsteuer

4.3 Checkliste für einen vollständigen Wegzug aus Deutschland

- Verkauf sämtlicher selbst genutzter Wohnimmobilien in Deutschland
- alternativ: Langfristige Fremdvermietung
- kein Leerstehenlassen von möblierten Wohnimmobilien in Deutschland
- melderechtliche Abmeldung in Deutschland und Anmeldung im Ausland nach den dortigen ausländerrechtlichen Vorschriften (Sonderfall Großbritannien: Hier gibt es keine Meldepflicht, hier erfolgt statt dessen eine steuerliche Meldung an das Inland Revenue)

- Ehepartner bzw. minderjährige Kinder müssen mitziehen, d.h. dürfen nicht eine deutsche Wohnung aufrecht erhalten, weil dies zur Zurechnung eines deutschen Wohnsitzes beim Wegzügler führen kann
- trotz fehlender Rechtsprechung hierzu sollten die für Ehepaare geltenden Grundsätze aus Vorsichtsgründen für enge eheähnliche Gemeinschaften bzw. eingetragene Lebenspartnerschaften ebenfalls beachtet werden
- Kündigung von deutschen Telefonanschlüssen, auch Handys, Wechsel zu ausländischen Telefongesellschaften/ausländisches Handy einrichten
- Kfz-Abmeldung in Deutschland und Anmeldung im Ausland

- Reduzierung deutscher Bankverbindungen auf das Maß, was zur Verwaltung von in Deutschland etwaig verbleibendem Kapitalvermögen notwendig ist, Änderung des laufenden Zahlungsverkehrs auf ein ausländisches Girokonto
- Kündigung deutscher, Beschaffung ausländischer Kreditkarten
- möglichst dichte schriftliche Dokumentation der Wegzugspläne, z.B. in Kündigungsschreiben gegenüber Elektrizitätswerk, Wasserversorger u.ä., was dann ggf. später dem Finanzamt zu Nachweiszwecken vorgelegt werden kann
- Dokumentation des Umzugs und des Umzugstichtags insbesondere durch entsprechende Rechnungen, entsprechende Korrespondenz mit dem Umzugsunternehmen, Schaltung von Makleraufträgen bzgl. Vermietung/Verkauf der deutschen Wohnstätte

- Kündigung von Privatmitgliedschaften in Deutschland wie Fitnessclubs, Golfclubs, sonstigen Vereinen, sowie Eingehen von Vereinsmitgliedschaften im Ausland
- Nachsendeauftrag von der aufgegebenen deutschen an die neue Adresse im Ausland einrichten
- Kapitalvermögen und anderes fungibles Vermögen möglichst aus Deutschland ins Ausland verlagern und dort anlegen/verwalten
- Übernachtung bei Aufenthalten in Deutschland in Hotels oder bei Freunden und Bekannten, aber immer nur als Gast und „aus dem Koffer lebend“

- nach erfolgter Umsetzung: Chronologische und möglichst taggenaue Aufzeichnung über Aufenthaltszeiten in Deutschland (wegen der Thematik gewöhnlicher Aufenthalt)
- Eintragung in Wählerregister für Kommunalwahlen bei einem Wegzug in einen EU-Staat als Zuzugsstaat
- grundsätzlich Einstellung beruflicher Tätigkeit nach Wegzug in Deutschland, außer wenn Grenzgängertätigkeit bzw. Rückkehr von Betrieb nach Geschäftsschluss ins Ausland erfolgt

4.4 Checkliste bei Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen ins Ausland

- Verhältnis der aufrechterhaltenen deutschen Wohnung zur ausländischen Wohnung sollte klar auf das Verhältnis Neben- zu Hauptwohnsitz hindeuten
- Strom-, Gas-, Wasserverbrauch sollte die überwiegende Anwesenheit/Nutzung des Hauptwohnsitzes im Ausland und die dahinter klar zurücktretenden Nutzung des deutschen Nebenwohnsitzes dokumentieren
- entsprechende Meldungen bei den Meldebehörden

- Vermögen soweit wie möglich im Ausland anlegen, damit Verlagerung des Lebensmittelpunktes auch in wirtschaftlicher Hinsicht plausibilisiert werden kann
- Tageszeitungsabonnements etc. in Deutschland einstellen und nur noch im Ausland vorhalten
- Verlagerung der gesellschaftlichen Aktivitäten in Form von Vereinsmitgliedschaften etc. aus Deutschland ins Ausland
- Eintragung in Wählerregister für Kommunalwahlen bei einem Wegzug in einen EU-Staat als Zuzugsstaat

- nach erfolgtem Umzug: Chronologische und möglichst taggenaue Aufzeichnung über Aufenthaltszeiten in Deutschland (wegen dem Nachweis der Unterordnung der Deutschlandaufenthalte gegenüber den Aufenthalten im Zuzugsstaat)

5. Fallbeispiele Teil 1: Unternehmer

5.1 Fallbeispiel A: Wegzug eines Erfinders von Deutschland nach Österreich

- Themen: Fingierte Betriebsaufgabe in Deutschland, EG-Rechtswidrigkeit der entsprechenden BFH-Rechtsprechung, Besteuerung der Einkünfte in Deutschland nach erfolgtem Wegzug.

5.1.1 Sachverhalt

- Herr A ist Ende 2004 von Deutschland nach Österreich umgezogen. Er hat seinen deutschen Wohnsitz vollständig aufgegeben.

- Herr A ist Erfinder, und zwar in freiberuflicher Tätigkeit, die in dem Erfinden und Verlizenzieren von erfolgten Erfindungen an Lizenznehmer in Deutschland und Österreich besteht. Diese Tätigkeit wurde nach Wegzug aus Österreich heraus in einem österreichischen Büro unter Aufgabe des deutschen Büros fortgeführt.

5.1.2 Fragestellungen

- Das deutsche Finanzamt möchte einen Aufgabegewinn im VZ 2004 besteuern und stützt sich dabei auf die sog. Entstrickungsrechtsprechung des BFH aus den 70iger Jahren.

- Herr A fragt, ob dies heutzutage noch rechtens ist; sodann fragt er, wie seine Lizenzeinnahmen nach dem Wegzug zu besteuern sind und ob hier Deutschland noch im Rahmen der beschränkten oder erweiterten beschränkten Steuerpflicht ein Besteuerungsrecht hat. Insbesondere die erweiterte beschränkte deutsche Einkommensteuerpflicht beschäftigt Herrn A, weil er nach dem Wegzug in Österreich nach § 38 öEStG als Erfinder einem speziellen, ermäßigten Steuersatz unterliegt.

5.1.3 Beratungshinweise

- Der Wegzug eines Freiberuflers mit samt seinem freiberuflichen Vermögen unter Aufgabe des deutschen Büros erfüllt nach der Entstrickungsrechtsprechung des BFH den Tatbestand des § 16 Abs. 3 EStG (fingierte Betriebsaufgabe).

- Entscheidung des EuGH in der Rs. Lasteyrie du Saillant vom 11.03.2004 ist aber auf diesen Fall zu übertragen.
- „Wegzugsbesteuerung“ nach § 16 Abs. 3 EStG könnte nur durch den Gesetzgeber EG-rechtskonform ausgestaltet werden (analog BMF-Schreiben vom 08.06.2005).
- Fazit: Herr A kann sich per Einspruch/AdV-Antrag zum Finanzgericht/Klageverfahren gegen eine Besteuerung wehren (aber: entsprechende Prozessrisiken/Kostenrisiken/Zeitfaktoren zu beachten).
- Deutsche Besteuerung der Lizenzeinkünfte nach erfolgtem Wegzug: § 49 Abs. 1 Nr. 3 bzw. 6 EStG bzw. § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG, soweit Lizenzeinnahmen von in Deutschland ansässigen Lizenznehmern bezahlt werden;

- aber: DBA-Schutz nach Art. 12 Abs. 1 DBA
Deutschland/Österreich auf dem Gebiet der Ertragssteuern;
- auch erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG dadurch verdrängt (vgl. AStG-Anwendungserlass Tz. 2.0.2.1: „Einkünfte und Vermögensteile, für die nach dem DBA dem betreffenden Gebiet - Wohnsitzstaat - das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht, unterliegen nicht der erweiterten beschränkten Steuerpflicht.“).
- Quellensteuer in Deutschland nach § 50 d Abs. 1 und 2 EStG, aber Möglichkeit der Rückerstattung bzw. Freistellung.
- Dagegen von vornherein kein Anknüpfungspunkt für ein deutsches Besteuerungsrecht, soweit österreichische Lizenznehmer.

5.2 Fallbeispiel B: Wegzug eines IT-Unternehmers von Deutschland nach Portugal

- Themen: IT-Unternehmer zieht nach Portugal; späterer Verkauf des deutschen Unternehmens, deutsche Wegzugssteuer nach § 6 AStG.

5.2.1 Sachverhalt

- Herr B ist IT-Unternehmer. Er betreibt sein Unternehmen in Form einer in Deutschland ansässigen GmbH sowie einer in UK ansässigen Limited. Er selbst ist Junggeselle und mobil.

- Herr B zieht Ende 2004 von Deutschland nach Portugal und gibt dabei seinen deutschen Wohnsitz komplett auf. Die Geschäftsführung seiner deutschen GmbH erfolgt danach durch einen Fremdgeschäftsführer.
- Im Sommer 2005 veräußert er seine Beteiligung an der deutschen GmbH; dieser Veräußerungsvorgang ist nach portugiesischem Steuerrecht unter Anwendung eines speziellen Steuersatzes von 10 % auf den Veräußerungsgewinn steuerpflichtig.

5.2.2 Fragestellungen

- Das Finanzamt setzte im Einkommensteuerbescheid für den VZ 2004 eine Wegzugssteuer bzgl. der deutschen GmbH-Beteiligung in Höhe von mehreren 100.000 Euro fest und stützt sich dabei auf das BMF-Schreiben vom 08.06.2005.
- Herr B möchte hiergegen vorgehen.

5.2.3 Beratungshinweise

- EG-Rechtswidrigkeit der deutschen Wegzugsbesteuerung: Vergleichbarkeit von § 6 AStG mit der in der Rs. Lasteyrie du Saillant vom EuGH verworfenen Regelung zur französischen Wegzugsbesteuerung?

- Deutsche Fachliteratur: Ja, auch § 6 AStG ist EG-rechtswidrig.
- Auswirkungen auf den vorliegenden Sachverhalt: Wegzugsbesteuerung darf nicht festgesetzt werden.
- Kann sich das Finanzamt auf das BMF-Schreiben vom 08.06.2005 stützen?
- BMF-Schreiben ist selbst EG-rechtlich problematisch und ist hier nach erfolgtem Wegzug ergangen und wurde lediglich als formale Rechtfertigung für eine materiell wohl EG-rechtswidrige Steuerfestsetzung verwendet.

- Verfahrensmäßiges Vorgehen: Einspruchseinlegung, AdV-Antrag beim Finanzamt, nach dessen Ablehnung AdV-Antrag zum zuständigen Finanzgericht.
- Anordnung von Sicherheitsleistungen im AdV-Verfahren?

5.3 Fallbeispiel C: Wegzug eines Pharma-Unternehmers vor Verkauf von Unternehmensbeteiligungen

- Themen: Unternehmer mit in- und ausländischen Beteiligungen, Wegzug nach Österreich, anschließender Verkauf von ausländischen Beteiligungen, weitere Tätigkeit im Inland nach Wegzug ins Ausland.

5.3.1 Sachverhalt

- Unternehmer C verfügt über vielfältige Beteiligungen an Unternehmen auf dem Gebiet Biotech und Pharma im In- und Ausland, insbesondere über eine Mehrheitsbeteiligung an einer deutschen Aktiengesellschaft mit Sitz in München sowie über eine Minderheitsbeteiligung an einer niederländischen B.V.
- Er ist verheiratet und hat ein schulpflichtiges Kind. Er lebt mit seiner Familie in München.
- Herr C zog Ende 2003 von München nach Salzburg. Mitte 2004 veräußerte er die Beteiligung an der niederländischen B.V. mit hohem Gewinn.

- Er ist weiterhin Vorstandsvorsitzender der deutschen Aktiengesellschaft, deren Mehrheitsaktionär er ist, und pendelt mehrere Male pro Woche von Salzburg nach München.

5.3.2 Fragestellungen

- Inwieweit fällt beim Wegzug nach Österreich eine deutsche Wegzugssteuer nach § 6 AStG an?
- Wie wird der Veräußerungsgewinn bzgl. der niederländischen B.V. in Deutschland und Österreich besteuert?

- Ist es schädlich, dass Herr C weiterhin seiner deutschen Vorstandstätigkeit nachgeht?
- Könnten Frau und Kind alternativ auch in Deutschland bleiben oder müssen diese zwingend mitziehen?
- Welcher Vorteil bietet der Wegzug nach Österreich für C?

5.3.3 Beratungshinweise

- Der Wegzug nach Österreich löste eine deutsche Wegzugssteuer nach § 6 AStG bezogen nur auf die Beteiligung der deutschen Aktiengesellschaft aus;

- Bewertung nach Stuttgarter Verfahren oder Ertragswertverfahren?
- EG-Rechtswidrigkeit des § 6 AStG? Anwendbarkeit des BMF-Schreibens vom 08.06.2005 auf alle noch offenen Fälle, unabhängig vom Zeitpunkt des Wegzugs!
- § 6 AStG auch bezüglich der niederländischen B.V.-Beteiligung anwendbar?
- Behandlung der B.V.-Beteiligung nach österreichischem Steuerrecht, Besteuerung des Veräußerungsgewinns (Step-Up!).
- Ausübung der Vorstandstätigkeit nach Wegzug („Grenzpendler“).

- Wohnsitzthematik/Ehefrau und Kind.
- Vorteile der Ansässigkeit in Österreich.

6. Fallbeispiele 2: Ruheständler/ Privatiers

6.1 Fallbeispiel D: Vermögende Privatperson will vollständig nach Spanien wegziehen

- Themen: Vermögende Privatperson mit umfangreichem, hauptsächlich deutschem Immobilienvermögen und Doppelwohnsitz in Deutschland und Spanien; vollständiger Wegzug, d.h. Ummeldung nach Spanien geplant; Besteuerung in Deutschland und Spanien, spanische Vermögensteuer.

6.1.1 Sachverhalt

- Herr D ist deutscher Staatsangehöriger. Er ist 67 Jahre alt und alleinstehend. Er hat seinen Hauptwohnsitz derzeit in Deutschland, hält sich aber häufig in seinem Ferienhaus in Spanien auf.
- Er erwägt, seinen Hauptwohnsitz nach Spanien zu verlegen, da er sich zukünftig verstärkt in Spanien aufhalten möchte.

- Er verfügt über umfassendes, im steuerlichen Privatvermögen gehaltenes Immobilienvermögen in Deutschland mit einem Gesamtverkehrswert von EUR 10 Mio. Daneben verfügt er über Wertpapierdepots bei verschiedenen deutschen Banken mit einem Verkehrswert von um die EUR 5 Mio.
- Herr D ist Privatier.

6.1.2 Fragestellungen

- Herr D fragt, inwieweit die Verlagerung des Hauptwohnsitzes/der vollständige Wegzug nach Spanien sich steuerlich auswirkt, insbesondere, ob es dann zu einer Doppelbesteuerung hinsichtlich der Einkünfte aus den deutschen Immobilien kommen könnte;

- Sodann wird gefragt, wie es sich mit der Besteuerung bzgl. der Wertpapierdepots in Deutschland verhält;
- Schließlich wird von D gefragt, wie es mit der in Spanien erhobenen Vermögensteuer bzgl. des in Deutschland belegenen Vermögens (Grundbesitz, Wertpapierdepots) aussieht und was für eine Liquiditätsbelastung sich hier für Herrn D ergeben würde.

6.1.3 Beratungshinweise

- Vollständiger Wegzug nach Spanien bzw. Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen führt nach Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland-Spanien zur DBA-mäßigen Ansässigkeit nur noch in Spanien;

- Die Einkünfte aus der Vermietung der deutschen Immobilien bleiben in Deutschland auch nach vollständigem Wegzug/Verlagerung des Lebensmittelpunktes beschränkt steuerpflichtig;
- Nach Art. 23 Abs. 2 lit. b Sätze 2 und 3 DBA Deutschland-Spanien gilt hier die Anrechnungsmethode;
- Besteuerung der Einkünfte aus den deutschen Wertpapierdepots nach Wegzug: beschränkte Einkommensteuerpflicht in den Grenzen des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG nur in Ausnahmefällen;
- Keine erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht bzgl. der Kapitaleinkünfte in Deutschland nach Wegzug nach § 2 AStG, da Spanien kein Niedrigsteuerland ist;

- Es greift auch bzgl. der Kapitaleinkünfte die Anrechnungsmethode nach Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA Spanien, Begrenzung der deutschen Quellensteuer nach DBA auf 15 %;
- Anrechnungsmethode bedeutet aufgrund Spitzensteuersatz in Spanien von 45 % und in Deutschland inkl. Solidaritätszuschlag von 44,31 % grundsätzlich jeweils keine Doppelbesteuerung;
- Fazit: Verlagerung der DBA-mäßigen Ansässigkeit nach Spanien bringt ertragsteuerlich also keinen Vorteil, insoweit eher neutral;
- Problem Vermögensteuer in Spanien: Spanische Vermögensteuer erstreckt sich auch auf deutsche Immobilien und deutsches Wertpapiervermögen;

- Zu erwartende Belastung von fast EUR 300.000 p.a. (progressiver Vermögensteuersatz von bis zu 2,5 % p.a.);
- DBA Deutschland/Spanien verhindert die Erfassung von in Deutschland belegenem Vermögen für Zwecke der spanischen Vermögensteuer nicht (Art. 22 Abs. 1, 23 Abs. 2 lit. b Satz 2 DBA Spanien: Es gilt wiederum die Anrechnungsmethode, die ins Leere läuft, da Deutschland derzeit keine Vermögensteuer erhebt);
- Gestaltungsmöglichkeit: Steuerung der DBA-mäßigen Ansässigkeit, d.h. Beibehaltung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in Deutschland und Steuerung durch entsprechende zeitliche Aufenthalte in Deutschland und Belassen der wirtschaftlichen Beziehungen zu Deutschland.

6.2 Fallbeispiel E: Wegzug eines Familienoberhauptes nach erfolgter vorweggenommener Erbfolge in Deutschland nach Österreich

- Themen: Unternehmensnachfolge gegen Versorgungsleistungen in Deutschland; Besteuerung der Versorgungsleistungen nach Wegzug in Deutschland bzw. Österreich; Erbschaftsteuerminimierung in Deutschland und Österreich; Erbenansässigkeit in Deutschland; Schweiz und Italien als alternative Wegzugsländer.

6.2.1 Sachverhalt

- Herr E, 60 Jahre alt, verheiratet, ein volljähriger Sohn, lebt in Deutschland. Ihm gehören 100 % eines Einzelunternehmens in Augsburg/Deutschland, das im Bereich des Einzelhandels operiert;
- Im Einzelunternehmen befindet sich auch umfangreicher Grundbesitz;
- der geschätzte Verkehrswert des Einzelunternehmens liegt um die EUR 20 Mio.
- Daneben sind private Immobilien, bebaut und unbebaut, sowie ein von Herrn E und seine Ehefrau genutztes, im Eigentum des Herrn E stehendes Einfamilienhaus in Augsburg vorhanden.

- Daneben verfügt E über bei verschiedenen deutschen Banken und Vermögensverwaltern angelegtes Privatvermögen i.H.v. EUR 10 Mio.
- E und seine Frau möchten nach Kitzbühel/Österreich ziehen, wo sie bereits ein Haus haben. Alternativ kommen die Schweiz oder Italien in Betracht.
- Zuvor soll das Vermögen in Deutschland „aufgeräumt“ werden. Sohn S soll Nachfolger im Einzelunternehmen werden, der Vater möchte sich aber durch laufende Zahlungen seinen Lebensstandard aufrecht erhalten.

- Die Ehefrau soll in diesem Zusammenhang ebenfalls eine Versorgung/Zuwendung erhalten.

6.2.2 Fragestellungen

- Wie kann die Unternehmensnachfolge in Deutschland gegen derartige laufende Zahlungen an den Vater strukturiert werden?
- Wie verhält es sich hier mit deutscher Erbschaft- und Schenkungsteuer?

- Wie erfolgt die Besteuerung nach Wegzug, insbesondere die Besteuerung der Versorgungsleistungen, die der Sohn zahlt, sowie die Besteuerung von Kapitalvermögen, das dann entsprechend in Österreich angelegt werden soll?
- Wie sieht es mit der Erbschaftsteuer bei einem späteren Versterben des E und seiner Frau aus?
- Wie werden nun erfolgende Vermögensübertragungen auf die Ehefrau des E besteuert? Kann E z.B. das neue Familienwohnheim in Österreich auf seine Frau steuerbegünstigt verschenken?

6.2.3 Beratungshinweise

- E möchte vor dem Wegzug nach Österreich seine Vermögensverhältnisse ordnen. Hinsichtlich des Unternehmensvermögens kommt hier eine Übertragung auf den Sohn gegen Versorgungsleistungen in Betracht.
- Die Übertragung erfolgt schenkungsteuerlich steuerbegünstigt durch die Bewertung als Betriebsvermögen (Freibetrag in Höhe von EUR 225.000 nach § 13 a Abs. 1 Satz 1 ErbStG und Abschlag für Betriebsvermögen i.H.v. 35 %). Dazu kommen ggf. noch der persönliche Freibetrag für den Sohn nach dem Vater i.H.v. EUR 205.000.
- In Höhe des steuerlichen Wertes der Versorgungsleistung ergibt sich eine Stundung der Schenkungsteuer, solange E lebt (§ 25 Abs. 1 ErbStG).

- In Zahlen: Ein Verkauf des Einzelunternehmens (an S oder einen Dritten) hätte trotz „halben“ durchschnittlichen Steuersatzes von 56 % des regulären Steuersatzes nach §§ 34, 16 EStG eine Einkommensteuerbelastung des Vaters von rd. EUR 3,5 Mio. zur Folge gehabt. Die Schenkung des Einzelunternehmens auf den Sohn im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge würde dagegen zu einer Steuerbelastung von insgesamt nur rd. EUR 1,9 Mio. führen, wobei ein Betrag von rd. EUR 1 Mio. sofort fällig und der Restbetrag von rd. EUR 0,9 Mio. zunächst gestundet werden würde.
- ertragsteuerliche Behandlung der Versorgungsleistungen: Nach deutschem Einkommensteuerrecht zu differenzieren zwischen Leibrente und dauernder Last, aus Sicht des Sohnes dauernde Last vorzugswürdig;

- Behandlung von Versorgungsleistungen im Ausland:
Zuweisung des Besteuerungsrechts ins Ausland (z.B. Art. 18, 21 Abs. 1 DBA Deutschland/Österreich, Art. 21 DBA Deutschland/Schweiz sowie Art. 22 Abs. 1 DBA Deutschland/Italien).
- Liquidierung des übrigen Vermögens: Vorsicht bei Immobilien, bzgl. Kapitalvermögen dagegen grundsätzlich steuerneutral;
- Einkommensteuerliche Vorteile des Wegzugs nach Österreich:
Endbesteuerung von Kapitalvermögen schlägt trotz formal höheren Steuersatzes in Österreich bei der „steuerlichen G+V“ durch;

- Vorteil bei einem späteren Erbfall: Großteil des Vermögens kann in österreichisches Kapitalvermögen umgeschichtet werden und unterfällt damit der österreichischen Endbesteuerung auch für Zwecke der Erbschaftsteuer;
- Art. 5 Nr. 2 DBA Deutschland/Österreich auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern schützt vor deutscher Erbschaftsteuer trotz weiterer Ansässigkeit des Sohnes S in Deutschland;
- Versorgung der Ehefrau: Für Schenkungen gilt der 5-Jahres-Zeitraum nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG;
- Steuerbegünstigung bei Schenkung des österreichischen, neuen Familienheims? § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG anwendbar? EG-Recht?

- Alternative: Schenkung des deutschen Wohnhauses vor Wegzug, ggf. dann später Verkauf durch Ehefrau;
- Schweiz und Italien als Alternativen?
- Italien: Keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr in Italien, aber kein DBA auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer!
- Schweiz: Niedrige/keine Erbschaft- und Schenkungsteuer je nach Zuzugskanton im Fall Schweiz, aber Art. 8 Abs. 2 DBA Deutschland/Schweiz Erbschaftsteuer;
- Weiterer Vorteil Österreichs: Beibehaltung eines deutschen Nebenwohnsitzes möglich.

ACADEMY & FINANCE

Wohnsitzverlegung der Deutschen Allgemeine Punkte zur Wegzugsstrategie und Wahl des Zuzugslandes Fallbeispiele Teil 1: Unternehmer Fallbeispiele Teil 2: Ruheständler/Privatiers

DISSMANN ORTH

RECHTSANWALTSGESELLSCHAFT
STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT GMBH

RA/StB Dr. Jochen Ettinger

Kardinal-Faulhaber-Straße 14 a
80333 München

Telefon: 089/290848-23

E-Mail: ettinger@dolaw.de

www.dolaw.de

