

# **Postgraduierten-Studiengang Private Wealth Management**

Modul 4.2 : Wegzugsbesteuerung

Münster, 4. April 2008

Dr. Andreas Richter, LL.M.

Dr. Jens Escher

P + P Pöllath + Partners

# Inhaltsverzeichnis

<b>A. Einführung.....</b>	<b>1</b>
I. Steuern als Motiv des Wegzugs.....	1
II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung.....	2
1. Begründung einer Ansässigkeit im Ausland.....	3
2. Verlust der Ansässigkeit in Deutschland.....	4
a) Wegzug als Aufgabe des Wohnsitzes i.S.d. § 8 AO.....	4
aa) Definition des Wohnsitzes.....	4
bb) Aufgabe des Wohnsitzes.....	5
b) Kein gewöhnlicher Aufenthalt i.S.d. § 9 AO.....	9
3. Zeitpunkt des steuerlichen Wegzugs.....	12
III. Bedeutung und Wirkungsweise von DBA.....	13
1. Ziel der DBA.....	13
2. Verhältnis von nationalen und DBA-Ansässigkeitsbestimmungen.....	13
3. Zuteilung des Besteuerungsrechts.....	15
<b>B. Einkommensteuerliche Folgen des Wegzugs.....</b>	<b>16</b>
I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug.....	16
1. Unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 1 EStG.....	17
a) Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht.....	17
b) Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht.....	17
2. Beschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 4 EStG.....	17
a) Begründung der beschränkten Steuerpflicht.....	18
b) Rechtsfolgen der beschränkten Steuerpflicht.....	18
3. Erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht, § 2 AStG.....	19
a) Begründung der erweitert beschränkten Steuerpflicht.....	19
aa) Niedrige Besteuerung im Zielstaat.....	20
bb) Beibehaltung von wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland.....	21
b) Rechtsfolgen der erweitert beschränkten Steuerpflicht.....	22
c) Anwendung vorbehaltlich abkommensrechtlicher Bestimmungen.....	23
II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt.....	24
1. Anteile an Kapitalgesellschaften, § 6 AStG.....	24
a) Persönliche Voraussetzungen.....	25
b) Betroffene Vermögensgegenstände.....	26
c) Besteuerungsanlass: Wegzug und Wegzugssurrogate.....	26
d) Rechtsfolgen.....	27

e)	Wertminderung während der Stundungszeit .....	30
f)	Europarechtliche Grenzen.....	31
aa)	Durch § 6 AStG berührte Grundfreiheiten .....	31
bb)	Vorgaben des EuGH .....	33
cc)	Umsetzung durch § 6 AStG i.d.F. des SEStEG.....	34
2.	Entstrickung von Wirtschaftsgütern eines Betriebsvermögens .....	35
a)	Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts als Entnahme.....	36
b)	Verbleib von Wirtschaftsgütern in einer inländischen Betriebsstätte.....	37
<b>C.</b>	<b>Erbschaft- und Schenkungsteuer.....</b>	<b>38</b>
I.	Erwerbstatbestände .....	38
II.	Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.....	39
1.	Begründung der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht .....	39
2.	Rechtsfolgen der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht.....	41
III.	Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG .....	41
1.	Begründung der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht .....	41
2.	Rechtsfolgen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht .....	43
a)	Bestehen und Umfang der Steuerpflicht .....	43
b)	Einschränkungen gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht.....	43
IV.	Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 4 AStG .....	43
1.	Begründung der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht.....	44
a)	Vorliegen der beschränkten Steuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG .....	44
b)	Anwendbarkeit von § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG auf den Erblasser/Schenker.....	44
c)	Kein Nachweis i.S.d. § 4 Abs. 2 AStG.....	45
2.	Rechtsfolgen der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht .....	45
V.	Beseitigung der Doppelbesteuerung .....	47
1.	Eingreifen von DBA.....	47
2.	Anrechnung ausländischer Steuern, § 21 ErbStG .....	49
VI.	Europarechtliche Grenzen.....	50
1.	Rechtssache <i>van Hilten</i> .....	51
2.	Übertragbarkeit auf § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG? .....	52
3.	Beschränkung der Grundfreiheiten durch § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG .....	53
a)	Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 EGV.....	53
b)	Niederlassungsfreiheit, Art 43 EGV.....	54
c)	Freizügigkeit, Art. 18 EGV .....	55

## A. Einführung

### I. Steuern als Motiv des Wegzugs

Neben anderen Motiven können Steuern einen entscheidenden Anreiz zum Wegzug bilden, wenn die zu erwartende Abgabenlast im Zielland niedriger ist als die Abgabenlast im Herkunftsland. Die Abgabenlast des Ziellandes ist dabei anhand eines Belastungsvergleichs unter Gesamtschau aller Abgaben und aller Steuerarten zu beurteilen. Der Belastungsvergleich sollte nicht nur die aktuell laufende Besteuerung im Vergleichsstaat der deutschen gegenüberstellen, vielmehr sind auch die Besteuerung des Wegzugs selber, die u.U. langjährige fortdauernde deutsche Besteuerung sowie die Besteuerung der Vermögensnachfolge zu berücksichtigen. So kann eine aus ertragsteuerlichen Gründen motivierte Wohnsitzverlegung u.U. in Bezug auf die Erbschaftsteuer nachteilig sein (oder umgekehrt). Sämtliche individuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Wegziehenden sind im Einzelfall einzubeziehen. Ferner sind auch die Transaktionskosten für den Wegzug als solchen zu berücksichtigen.

Zahlreiche potentielle Zuzugsstaaten bieten zum Teil erhebliche Steuervergünstigungen an. Dies gilt nicht nur für „offshore“ Jurisdiktionen, sondern auch in Bezug auf einige Mitgliedstaaten der EU. Großbritannien und Irland bieten z.B. die Freistellung ausländischer Einkünfte, sofern diese nicht ins Land transferiert oder dort in sonstiger Weise genutzt werden (sog. „Remittance Basis“ Besteuerung<sup>1</sup>). Belgien und Österreich haben eine Kapitalertragsteuer mit Abgeltungscharakter, in Luxemburg gibt es die Möglichkeit einer individuell für bis zu zehn Jahre durch Individualvertrag aushandelbaren, pauschalen Einkommensteuer. Auch in der Schweiz besteht die Möglichkeit einer pauschalen Besteuerung nach dem Aufwand.<sup>2</sup> Monaco, Andorra (keine Erhebung von Einkommensteuer) und Österreich (Abschaffung der Erbschaftsteuer) können in Teilbereichen als Nullsteuerländer eingestuft werden. Die Isle of Man mit einem Spitzensteuersatz von 18 %, die Kanalinseln Guernsey und Alderney mit einem pauschalen Steuersatz von 20 % und Liechtenstein mit einem Spitzensteuersatz von derzeit 17,01 % sind als Niedrigsteuerländer bekannt.

---

<sup>1</sup> Vgl. hierzu Ronge in IStR 2003, 661; Ettinger/Wieder in PStB 2005, 282.

<sup>2</sup> Vgl. hierzu ausf. Kubaile/Suter in PStB 2008, 78 ff.

## II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung

Einer der wesentlichsten Aspekte für die Beantwortung der Frage, ob und inwieweit sich eine Person in einem bestimmten Staat einer Besteuerung ausgesetzt sieht, ist das Vorliegen eines Anknüpfungspunktes für die Besteuerung. Insoweit ist insbesondere die Beurteilung der steuerlichen Ansässigkeit von Bedeutung.

Die Ansässigkeit bezeichnet einen persönlichen Anknüpfungspunkt der Besteuerung. Der in den deutschen Steuergesetzen nicht verwendete Begriff stammt aus dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), wo er als Oberbegriff für Anknüpfungstatbestände wie Wohnsitz, ständiger Aufenthaltsort, Geschäftsleitung usw. gebraucht wird.<sup>3</sup>

Die Ansässigkeit begründet eine besonders enge Beziehungen der Person zu einem Territorium, die als Rechtfertigung dafür dient, dass der betreffende Staat grundsätzlich das gesamte weltweite Einkommen besteuert (sog. „Welteinkommensprinzip“). Fehlt es an einer Ansässigkeit im betreffenden Staat, so kommt ein Besteuerungsrecht desselben nur in Betracht, wenn sich zumindest ein sachlicher Anknüpfungspunkt für die Besteuerung in Form einer in diesem Staat belegenen Einkommensquelle findet („Quellenprinzip“).

In Deutschland führt die Ansässigkeit zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG). Entsprechendes gilt für die Erbschaftsteuer (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Folge der unbeschränkten Steuerpflicht ist jeweils, dass grds. das weltweite Einkommen bzw. Vermögen der deutschen Besteuerung unterliegt. Fehlt es an einer Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in Deutschland, so besteht hingegen grds. nur ein beschränktes Besteuerungsrecht Deutschlands im Hinblick auf die aus inländischen Quellen bezogenen Einkünfte (beschränkte Einkommensteuerpflicht, §§ 1 Abs. 4, 49 EStG) bzw. das im Inland belegene Vermögen (beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

---

<sup>3</sup> Teilweise zählt zu den Anknüpfungspunkten alternativ auch Staatsangehörigkeit, so z.B. im Fall der USA.

Da jeder Staat für sich die Ansässigkeit definiert, kann es zu einer Ansässigkeit in mehreren Staaten kommen, was zu einer Doppelbesteuerung führen kann. Eine Doppelbesteuerung kann aber auch dadurch hervorgerufen werden, dass das Besteuerungsrecht eines Staates aufgrund der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen mit dem Besteuerungsanspruch eines anderen Staates aufgrund einer dort belegenen Einkunftsquelle kollidiert.

## **1. Begründung einer Ansässigkeit im Ausland**

Zumeist besteht vor einem Wegzug aus Deutschland die deutsche Ansässigkeit, welche zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG in der Einkommensteuer und nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in der Erbschaftsteuer führt. Gewöhnlich geht der Wegzug mit einem Wechsel der Ansässigkeit einher, d.h. diese wird in Deutschland aufgegeben und im Ausland begründet. Im Einzelfall kann allerdings bereits zuvor eine Ansässigkeit im ausländischen Staat bestehen, so dass lediglich die inländische aufgegeben wird.

Die Voraussetzungen der Ansässigkeit richten sich dabei ausschließlich nach den jeweiligen Normen der beteiligten Staaten und sind international nicht einheitlich. So ergeben sich teilweise erhebliche Unterschiede in den einzelnen länderspezifischen Voraussetzungen. Auch andere Staaten unterscheiden aber meist vergleichbar dem deutschen Steuerrecht zwischen unbeschränkter Steuerpflicht (Welteinkommen/-vermögensprinzip) und beschränkter Steuerpflicht (Quellenprinzip).

Meist sind objektive Kriterien, wie das Innehaben einer Wohnung im jeweiligen Staat, für die Begründung der Ansässigkeit („residence“) maßgeblich. Es werden darüber hinaus aber auch subjektive Kriterien wie die Absicht, auf Dauer in dem jeweiligen Staat zu verweilen („domicile“), herangezogen, deren Vorliegen wiederum nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen ist.

Die Frage, ob im jeweiligen Zuzugsstaat nach den Kriterien dieses Staates eine Ansässigkeit begründet wird, ist daher angesichts der Vielzahl der Konstellationen in jedem Einzelfall individuell zu überprüfen.

## **2. Verlust der Ansässigkeit in Deutschland**

Ein Wegzug ist meist steuerlich motiviert und soll die ertrag- bzw. erbschaftsteuerliche Belastung im Wegzugsstaat minimieren. Dies kann bei einem Wegzug aus Deutschland nur dann erreicht werden, wenn eine Besteuerung in Deutschland künftig so weit wie möglich vermieden wird.

Nach dem deutschen Steuerrecht ist eine Person im steuerrechtlichen Sinne ansässig, wenn sie einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder den gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) in Deutschland hat. Dabei ist die Staatsangehörigkeit unbeachtlich. Die unbeschränkte Einkommensteuernpflicht kann somit nur dadurch vermieden werden, dass der Steuerpflichtige nach seinem Wegzug im Inland weder seinen Wohnsitz (§ 8 AO) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat. Im Fall der Erbschaftsteuer dauert die unbeschränkte Steuerpflicht unter bestimmten Voraussetzungen sogar trotz Aufgabe der inländischen Ansässigkeit noch für einen bestimmten Zeitraum fort.<sup>4</sup> Ferner sind besonderen Regelungen zur fortdauernden inländischen Besteuerung nach dem Wegzug zu beachten, die erst eine geraume Zeit nach Ende der unbeschränkten Steuerpflicht erlöschen<sup>5</sup>, sowie deutsche Besteuerungsrechte aufgrund des Quellenprinzips<sup>6</sup>.

### **a) Wegzug als Aufgabe des Wohnsitzes i.S.d. § 8 AO**

#### **aa) 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 die Wohnung beibehalten und benutzen möchte. Die steuerrechtliche Definition des Wohnsitzes knüpft dabei an tatsächliche Gegebenheiten und nicht an subjektive Merkmale an. Sie kann nicht mit Hilfe zivilrechtlicher Bestimmungen oder melderechtlicher Vorschriften ausgelegt werden.<sup>7</sup> Einen Wohnsitz kann nur eine natürliche Person haben.<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> Vgl. hierzu unten, C. II.

<sup>5</sup> Vgl. hierzu unten, B. I. 3. und C. IV.

<sup>6</sup> Vgl. hierzu unten, B. II. 2. und C. III.

<sup>7</sup> Ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH BStBl. II 1996, 2.

<sup>8</sup> Gersch in Klein, AO, § 8 Rn. 1.

Der Begriff der Wohnung wird weit ausgelegt. Umfasst sind alle zum dauerhaften Verbleib geeigneten Räumlichkeiten.<sup>9</sup> Daher wurden als Wohnung u.a. angesehen: der Wohnwagen zur Dauermiete auf einem Campingplatz<sup>10</sup>, das möblierte Zimmer<sup>11</sup>, das Hotelzimmer bei Dauernutzung<sup>12</sup>, ein Jagdhaus<sup>13</sup> und eine Gemeinschaftsunterkunft auf einer Baustelle<sup>14</sup>. Da jemand mehrere Wohnungen haben kann, sind auch mehrere Wohnsitze möglich.

Das Innehaben der Wohnung liegt vor, wenn die Person die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnung hat, diese also jederzeit zur Nutzung zur Verfügung steht.<sup>15</sup> Es müssen Umstände vorliegen, die schlussfolgern lassen, dass die Wohnung beibehalten und auch künftig als Wohnung genutzt wird. Darüber hinaus muss die Wohnung ständig genutzt oder zumindest mit einer gewissen Regelmäßigkeit, auch in größeren Zeitabständen, aufgesucht werden. Eine Mindestaufenthaltszeit im Jahr ist dabei nicht erforderlich.<sup>16</sup> Ein nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinanderfolgender kurzer Zeiträume zu Erholungszwecken soll allerdings nicht ausreichen.<sup>17</sup> Die Grenzen sind insoweit fließend, so dass insbesondere in Fällen, in denen Räumlichkeiten als Ferienhaus/-wohnung genutzt werden, stets mit Blick auf das Risiko einer Wohnsitzbegründung zu prüfen ist, ob diese dauerhaft zur Verfügung stehen bzw. in welcher Regelmäßigkeit diese aufgesucht werden.

## **bb) Aufgabe des Wohnsitzes**

Von zentraler Bedeutung für die Besteuerung ist die Frage, ob der Wegzügler im Einzelfall seinen deutschen steuerlichen Wohnsitz tatsächlich aufgegeben hat. Hier erge-

---

<sup>9</sup> BFH BStBl. II 2001, 294.

<sup>10</sup> FG Hamburg EFG 1974, 66.

<sup>11</sup> BFH BStBl. II 1970, 153.

<sup>12</sup> FG Münster EFG 1984, 636; allerdings nicht bei nur gelegentlicher Nutzung.

<sup>13</sup> RFH RStBl. 1941, 290.

<sup>14</sup> BFH BStBl. 1979, 224.

<sup>15</sup> BFH BStBl. II 1996, 2.

<sup>16</sup> BFH BStBl. 1968, 439; 1989, 182; 2001, 294.

<sup>17</sup> BFH BStBl. II 1989, 182; BStBl. II 1994, 70.

ben sich in der Praxis gelegentlich Abgrenzungsschwierigkeiten, vor allem aber Nachlässigkeiten des Steuerpflichtigen in tatsächlicher Hinsicht.

**Beispiel 1<sup>18</sup>:** *Der deutsche Spitzensportler S begründet einen Wohnsitz in Monaco. Ab und zu besucht er seine Familie in Deutschland und wohnt in seinem alten Jugendzimmer.*

**Beispiel 2<sup>19</sup>:** *Der deutsche Architekt A wird für die Zeit der Bauphase von seinem Arbeitgeber nach Dubai versetzt, um Großprojekte zu beaufsichtigen. Seine Ehefrau nutzt weiterhin zusammen mit den Kindern das beiden Ehegatten gehörende Haus in Hamburg.*

**Beispiel 3<sup>20</sup>:** *Aufgrund einer unerwartet guten Auftragslage in der Region wird die Versetzung des Architekten A nach Dubai auf unbestimmte Zeit verlängert. Seine Ehefrau und die Kinder ziehen zu A nach Dubai, nachdem das Haus unbefristet an Dritte vermietet und der gesamte Hausrat in einer dann als Lager angemieteten 1-Zimmer Wohnung in Hamburg eingelagert wurde.*

Typischerweise hat der Wegziehende bisher seinen Wohnsitz i.S.d. § 8 AO in Deutschland und ist deshalb unbeschränkt steuerpflichtig. Der steuerliche Wegzug, d.h. die Beendigung der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht, geschieht dann durch Aufgabe dieses Wohnsitzes. Aufgegeben wird der Wohnsitz, wenn die Tatbestandsmerkmale des § 8 AO beseitigt werden, wofür die tatsächlichen Umstände maßgeblich sind.<sup>21</sup> Eine Aufgabe liegt demnach vor, wenn die Wohnung aufgelöst oder nicht nur vorübergehend nicht mehr benutzt wird<sup>22</sup> bzw. bei nicht ständiger Nutzung nicht mehr periodisch aufgesucht wird.<sup>23</sup>

---

<sup>18</sup> Beispiel nach Birk, Steuerrecht, 10. Auflage (2007), § 6 Rn. 598.

<sup>19</sup> Vgl. FG Köln EFG 1996, 2.

<sup>20</sup> Vgl. FG Düsseldorf EFG 1999, 716.

<sup>21</sup> BFH BStBl. 1997, 447.

<sup>22</sup> Kruse in Tipke/Kruse, AO, § 8 Rn. 16.

<sup>23</sup> BFH BStBl. 1972, 949.

*Im **Beispiel 1** ist demnach von Bedeutung, ob das Jugendzimmer des S als dessen Wohnsitz angesehen werden kann. Dies hängt davon ab, wie oft und wie lange S seine Familie besucht, ob er jederzeit das Zimmer bewohnen kann und ob er noch persönliche Gegenstände (z.B. Kleidung, Hygieneartikel) zum sofortigen Gebrauch vorhält, die auf eine regelmäßige Nutzung schließen lassen.*

Das Merkmal der Wohnung lässt sich, wenn in Deutschland noch Wohnimmobilien verbleiben, zumeist bejahen. Das Innehaben einer Wohnung ist aber nicht mehr gegeben, wenn der Wegzügler tatsächlich nicht mehr über die Wohnung verfügen kann bzw. diese nicht mehr ständig und auch nicht in größeren Abständen regelmäßig benutzt. Allein die Begründung eines ausländischen Wohnsitzes führt nicht zur Aufgabe des inländischen Wohnsitzes. Ausschlaggebend ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände, die erkennen lassen, ob und wann eine Rückkehr beabsichtigt ist.

Die unbefristete Fremdvermietung ist ein Indiz dafür, dass keine Verfügungsmacht mehr über die Wohnung besteht<sup>24</sup>, diese nicht mehr benutzt wird<sup>25</sup> und somit eine Aufgabe des Wohnsitzes vorliegt. Dies gilt nicht, wenn die Begleitumstände darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten werden soll, wie wenn die Vermietung befristet nur für die Zeit der Abwesenheit<sup>26</sup> bzw. nur zur Bewachung des Objektes erfolgt<sup>27</sup>.

Insbesondere beim Wegzug von Familien ist darauf zu achten, dass Familienangehörige das Innehaben einer inländischen Wohnung „vermitteln“ können. So spricht die andauernde Nutzung der Wohnung durch Familienmitglieder für die Beibehaltung der Wohnung, weil sie als Familienmittelpunkt nicht die Anwesenheit des Wegzüglers erfordert.<sup>28</sup> Dagegen führt allein der Umstand der Eheschließung nicht zur Begründung eines gemeinsamen Wohnsitzes, solange noch keine räumliche Beziehung zur inländischen Wohnung besteht.<sup>29</sup> Bei getrenntlebenden Ehegatten hat der im Ausland leben-

---

<sup>24</sup> FG Hamburg EFG 1984, 294; FG Hamburg v. 20.06.2001, I 468/98, n.v.

<sup>25</sup> BFH BStBl. 1996, 2.

<sup>26</sup> FG Hamburg EFG 1992, 277.

<sup>27</sup> FG Schleswig-Holstein EFG 1982, 5.

<sup>28</sup> BFH BStBl. 1968, 818; BFH/NV 1995, 753.

<sup>29</sup> FG Hamburg EFG 1994, 730.

de Ehegatte keinen inländischen Wohnsitz, wenn die inländische Wohnung nur für den anderen Ehegatten und die Kinder bestimmt ist und sämtliche Verhältnisse erkennen lassen, dass die Wohnung nicht mitbenutzt werden soll und nicht als Heim betrachtet wird.<sup>30</sup> Kehrt dagegen der im Ausland getrennt lebende Ehegatte immer wieder in die inländische Wohnung zurück, um Fragen der Haushaltsführung zu besprechen und auch zu übernachten, genügt dies zur Wohnsitzbegründung.<sup>31</sup> Das Verlangen nach Zusammenveranlagung spricht ebenso dafür, dass die inländische Familienwohnung noch als Wohnsitz angesehen wird.<sup>32</sup>

*Im **Beispiel 2** kann davon ausgegangen werden, dass die in der inländischen Wohnung lebende Familie dem A einen inländischen Wohnsitz „vermittelt“, weil anzunehmen ist, dass dieser nach Beendigung des Großprojektes wieder ins Inland zurückkehrt.*

*Im **Beispiel 3** ist die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes dagegen anzunehmen, weil zum einen aufgrund der Vermietung an Dritte keine Verfügungsmacht mehr über die Familienwohnung besteht und zum anderen zwar eine Wohnung angemietet wurde, über die auch verfügt werden kann, diese aber aufgrund der geringen Größe und der Nutzung als Lager nicht mehr als Wohnung i.S.d. § 8 AO anzusehen ist.*

Die Planung des steuerlichen Wegzugs durch Aufgabe des inländischen Wohnsitzes muss also sämtliche Umstände, die gegen eine Aufgabe sprechen könnten, entsprechend würdigen und nötigenfalls beseitigen.

Zu beachten ist, dass im Hinblick auf die Erbschaftsteuer auch der Wohnsitz des Erben in die Planung mit einzubeziehen ist, da nach deutschem Erbschaftsteuerrecht schon der inländische Wohnsitz des Erben zur unbeschränkten Steuerpflicht des Vermögensanfalls führt (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). So ist bei der Planung des Wegzugs von Familien der Wohnsitz der erbenden Kinder von Bedeutung. Dieser befindet sich zwar regelmäßig am Wohnsitz der Eltern,<sup>33</sup> die Kinder können jedoch auch einen eigenen

---

<sup>30</sup> BFH HFR 1965, 268.

<sup>31</sup> FG Baden-Württemberg v. 30.01.2002, 2 K 3/02, n.v.

<sup>32</sup> BFH BStBl. 1968, 818.

<sup>33</sup> Gersch in Klein, AO, § 8 Rn. 7.

(abweichenden) Wohnsitz begründen.<sup>34</sup>

Der steuerliche Wegzug ist vollzogen, wenn der Wohnsitz tatsächlich aufgegeben, die Aufgabe also nicht nur vorhersehbar ist.<sup>35</sup> Die Aufgabe des Wohnsitzes ist mit der Ausreise vollzogen, wenn nicht die Umstände ergeben, dass der Steuerpflichtige in diesem Zeitpunkt die bestimmte Absicht hat, ins Inland zurückzukehren.<sup>36</sup> Bei einem ursprünglich vorübergehenden Auslandsaufenthalt ist entscheidend, in welchem Zeitpunkt Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass der Steuerpflichtige nicht mehr ins Inland zurückkehren wird.<sup>37</sup>

## **b) Kein gewöhnlicher Aufenthalt i.S.d. § 9 AO**

War die steuerliche Wohnsitzaufgabe und damit der steuerliche Wegzug erfolgreich, muss – sofern noch Besuche in Deutschland erfolgen – darauf geachtet werden, dass nicht ein gewöhnlicher Aufenthalt nach § 9 AO begründet wird, der zur deutschen unbeschränkten Steuerpflicht führt.

Seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand nach § 9 AO dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Als gewöhnlicher Aufenthalt ist nach der gesetzlichen Fiktion des § 9 Satz 2 AO stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Dies gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken dient und nicht länger als ein Jahr dauert (§ 9 Satz 3 AO).

Der gewöhnliche Aufenthalt nach § 9 AO ist für die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG alternativer Anknüpfungspunkt zum Wohnsitz nach § 8 AO. Dabei wird wie beim Wohnsitz an äußere Merkmale angeknüpft, die darauf schließen lassen, dass

---

<sup>34</sup> BFH BStBl. 1994, 887.

<sup>35</sup> RFH RStBl. 1934, 994.

<sup>36</sup> BFH/NV 2002, 1148; RFH RStBl. 1939, 329.

<sup>37</sup> BFH/NV 2002, 1148.

sich die Person an diesem Ort nicht nur vorübergehend aufhält.<sup>38</sup> Daher ist der einer Begründung eines gewöhnlichen Aufenthaltes entgegenstehende Wille unerheblich, wenn er zu den tatsächlichen Gegebenheiten im Widerspruch steht,<sup>39</sup> so dass auch Zwangsaufenthalte beispielsweise wegen Krankheit einen gewöhnlichen Aufenthalt begründen können.<sup>40</sup> Anders als beim Wohnsitz ist ein mehrfacher gewöhnlicher Aufenthalt zur selben Zeit allerdings nicht möglich.<sup>41</sup>

Die Begründung des gewöhnlichen Aufenthalts setzt körperliche Anwesenheit voraus<sup>42</sup>, vgl. § 9 Satz 1 AO. Die Eheschließung ist wie die polizeiliche Anmeldung unerheblich, weil der steuerliche Aufenthalt der Ehefrau unabhängig von der des Mannes zu beurteilen ist und umgekehrt.<sup>43</sup>

Der Aufenthalt setzt keine ständige Anwesenheit in Deutschland voraus, weswegen kurze Unterbrechungen diesen nicht beenden.<sup>44</sup> Eine Wohnung i.S.d. § 8 AO ist ebenso wenig erforderlich wie das Verweilen an einem einzigen Ort. Fraglich ist, ob das Merkmal „Gebiet“ das gesamte Inland umfasst. Jedenfalls soll ein Aufenthalt im Inland insgesamt (d.h. in wechselnden Orten und Gebieten) einen gewöhnlichen Aufenthalt nur nach § 9 Satz 2 AO begründen.<sup>45</sup>

Die Fiktion des § 9 Satz 2 AO geht (vorbehaltlich des Satzes 3) dem Satz 1 vor, d.h. dass bei einem zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als 6 Monaten ein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland unwiderleglich vermutet wird. Kurzfristige Unterbrechungen wie Urlaub und Wochenendheimfahrten hindern einen zeitlichen Zusammenhang nicht,<sup>46</sup> die Frist muss nicht in einem Kalenderjahr erfüllt werden.<sup>47</sup>

---

<sup>38</sup> BFH BStBl. II 1990, 701; FG Baden-Württemberg EFG 1991, 102.

<sup>39</sup> RFH RStBl. 1937, 1247.

<sup>40</sup> BFH BStBl. II 1971, 758; auch BFH/NV 1987, 262 (Inhaftierung).

<sup>41</sup> Gersch in Klein, AO, § 9 Rz. 2.

<sup>42</sup> Kruse in Tipke/Kruse, AO, § 9 Rn. 14.

<sup>43</sup> BFH BStBl. II 1970, 153; FG Köln EFG 1983, 252.

<sup>44</sup> BFHE 161, 482.

<sup>45</sup> Kruse in Tipke/Kruse, AO, § 9 Rn. 5.

<sup>46</sup> BFH BStBl. II 1962, 429.

<sup>47</sup> FG Baden-Württemberg EFG 1991, 102.

„Nicht nur vorübergehend“ ist der Aufenthalt, wenn er sich über einen längeren Zeitraum erstreckt, wobei auch Aufenthalte mit einer Dauer von weniger als 6 Monaten ausnahmsweise einen gewöhnlichen Aufenthalt begründen können.<sup>48</sup> „Vorübergehend“ sind dagegen kurzfristige Aufenthalte, die keinen gewöhnlichen Aufenthalt begründen. Dies gilt für häufige kurzfristige Aufenthalte<sup>49</sup>, ausländische Grenzgänger mit Wohnsitz im Ausland, die im Inland arbeiten<sup>50</sup>, den Unternehmer, der nach Betriebsschluss regelmäßig von seinem inländischen Betrieb zur Familienwohnung im Ausland zurückkehrt<sup>51</sup> bzw. nur gelegentlich am Arbeitsort übernachtet<sup>52</sup>, sowie die Familie, die im Ausland lebt und sich zusammen etwa drei Monate im Inland aufhält, ohne einen Anspruch auf Räume zu haben, die ihren üblichen Verhältnissen entsprechen.<sup>53</sup> Ein gewöhnlicher Aufenthalt wird nur begründet, wenn die Begleitumstände dafür sprechen, dass die Person sich nicht nur vorübergehend im Inland aufhält. Entscheidend ist, ob ein mehr als sechs Monate dauernder Aufenthalt geplant war.<sup>54</sup> Dies wird jedoch angenommen, wenn ein Aufenthalt zwar nach bereits fünf Monaten beendet wurde, der diesem zugrunde liegende Arbeitsvertrag aber ursprünglich über mehr als ein Jahr laufen sollte.<sup>55</sup>

Beendet wird der gewöhnliche Aufenthalt, wenn der Steuerpflichtige nicht mehr im Inland verweilt und auch nicht mehr den Willen zur Rückkehr hat.<sup>56</sup> Entscheidend ist, ob die Abwesenheit zu einer wesentlichen Lockerung des Bandes zwischen der Person und dem Inland führt.<sup>57</sup> In der Regel gibt somit ein Steuerpflichtiger, der im Ausland

---

<sup>48</sup> BFH BStBl. II 1978, 118; 1989, 956; AEAO zu § 9.

<sup>49</sup> FG Nürnberg EFG 78, 548, auch bei deutscher Postadresse u. polizeil. Meldung.

<sup>50</sup> BFH BStBl. II 1990, 687; 1990, 701; weiterhin ist § 1 Abs. 3 EStG zu beachten.

<sup>51</sup> BFH BStBl. II 1985, 331; dies gilt auch dann, wenn der Unternehmer enge private und wirtschaftliche Beziehungen zum Inland hat oder häufige berufliche Reisen im Inland unternimmt, BFH BStBl. II 1990, 701.

<sup>52</sup> BFH BStBl. II 1985, 331; i.d.R. anders bei wochentäglichen Übernachtungen im Inland, BFH BStBl. II 1988, 944; FG Berlin EFG 1997, 26.

<sup>53</sup> FG Baden-Württemberg EFG 1985, 483.

<sup>54</sup> BFH/NV 1995, 968.

<sup>55</sup> FG Rheinland-Pfalz EFG 1975, 446.

<sup>56</sup> RFH RStBl. 1935, 1219; FG Hamburg EFG 1959, 241; FG Baden-Württemberg EFG 1990, 93.

<sup>57</sup> BFH BStBl. 1978, 494.

bleibt, seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland mit der Ausreise auf.<sup>58</sup> Dabei spricht der Zeitraum der Abwesenheit umso mehr für eine Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts, je länger diese andauert, wenn keine ernstlichen Vorkehrungen zur Rückkehr getroffen werden bzw. ein Hinderungsgrund vorliegt.<sup>59</sup>

Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht knüpft ebenso wie die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt an (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 a) ErbStG), weshalb insoweit die vorstehenden Ausführungen entsprechend gelten. Dies gilt nicht nur für den Erblasser, sondern auch für die Erben, da auch diese nach dem ErbStG persönlich steuerpflichtig sind.

Im Ergebnis ist zu empfehlen, die Zahl der Anknüpfungspunkte im Inland nach einem Wegzug durch Wohnsitzaufgabe so gering wie möglich zu halten, sofern eine deutsche unbeschränkte Einkommen- und/oder Erbschaftsteuerpflicht vermieden werden soll. Zumindest sollte die Gesamtsituation, insbesondere die Aufenthaltsdauer im Inland, regelmäßig dahingehend überprüft werden, ob diese nicht nach den oben geschilderten Ausführungen die Annahme der Begründung eines gewöhnlichen Aufenthalts im Inland entgegen dem Willen des Betroffenen zulässt.

### **3. Zeitpunkt des steuerlichen Wegzugs**

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass auch der Zeitpunkt des Wegzugs von erheblicher Bedeutung ist, weil sich dieser auf die Veranlagung und Höhe der Einkommensteuer auswirken kann. So erfolgt eine ganzjährige Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn der Wegzügler auch nur einen Teil des Kalenderjahres unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG). In diese Veranlagung werden während der Zeit einer eventuellen beschränkten Steuerpflicht erzielte inländische Einkünfte einbezogen. Die nach dem Wegzug angefallenen ausländischen Einkünfte werden, auch bei inländischer Steuerfreistellung durch DBA, im Wege des Progressionsvorbehaltes gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 2 u. 3, Abs. 2 Nr. 2 EStG berücksich-

---

<sup>58</sup> RFH RStBl. 1937, 382; ebenso bei vorheriger Wohnsitzaufgabe, RFH RStBl. 1933, 92.

<sup>59</sup> RFH RStBl. 1939, 537 (8 Mo.); RFH RStBl. 1937, 615 (2,5 J.); RFH RStBl. 1937, 336 (> 3 J.); BFH v. 11.06.1963, I 420/62 (> 6 Mo.).

tigt.<sup>60</sup> Somit stellt § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG nicht nur eine Verfahrensvorschrift dar, sondern kann im Einzelfall zu einer (vermeidbaren) steuerlichen Mehrbelastung führen.

### **III. Bedeutung und Wirkungsweise von DBA**

Ein Sachverhalt kann Anknüpfungspunkte in mehreren Staaten aufweisen, woraus eine Doppelbesteuerung resultieren kann. Die Staaten können aber ihre Besteuerungsrechte einschränken, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dies kann unilateral durch nationales Recht oder bilateral mit Hilfe von DBA erfolgen. Diese gehen (nach ihrer Umsetzung durch den Gesetzgeber) den Regelungen des nationalen Rechts vor (§ 2 AO).

#### **1. Ziel der DBA**

DBA sind völkerrechtliche Verträge zwischen zwei Staaten, in denen die Besteuerungsrechte für einzelne Einkommensarten und Vermögensgegenstände zugewiesen werden. DBA sollen so vermeiden, dass juristische wie natürliche Personen in mehreren Staaten für Einkommen, Vermögen, Erbschaften und Schenkungen doppelt besteuert werden. DBA begründen selbst keine Besteuerungsrechte, sondern haben lediglich zur Folge, dass ein Staat das ihm nach seinem innerstaatlichen Recht zustehende Besteuerungsrecht infolge der vertraglichen Vereinbarung nicht oder nur mit Einschränkungen ausübt. Deutschland hat derzeit mit zahlreichen Staaten DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, sowie mit 5 Staaten DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern<sup>61</sup> geschlossen.<sup>62</sup>

#### **2. Verhältnis von nationalen und DBA-Ansässigkeitsbestimmungen**

Auch wenn die beteiligten Staaten ein DBA geschlossen haben, kann ein Steuerpflichtiger nach den einzelnen nationalen Ansässigkeitsregelungen in mehreren Staaten ansässig sein. Allerdings enthalten auch DBA Regelungen zur Ansässigkeit. Besteht nach

---

<sup>60</sup> BFH BStBl. II 2002, 660; BFH/NV 02, 584.

<sup>61</sup> Dänemark, Griechenland (eingeschränkt), Schweden, Schweiz (nur Erbschaftsteuer!), USA; das DBA mit Österreich ist zum 31.12.2007 gekündigt worden.

<sup>62</sup> Aktuelle Übersicht unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

innerstaatlichem Recht der beteiligten Staaten eine Doppelansässigkeit, so legt das DBA denjenigen Staat als vorrangigen Ansässigkeitsstaat fest, zu dem die engeren Beziehungen bestehen (vgl. Art. 4 OECD-MA<sup>63</sup>). Diese abkommensrechtliche Ansässigkeitsbestimmung ermöglicht die Aufteilung der Besteuerungsrechte, wobei dem Staat, der aus Sicht des DBA der Ansässigkeitsstaat ist, regelmäßig auch das vorrangige Besteuerungsrecht zukommt.

Zunächst ist die Ansässigkeit nach den nationalen Regelungen zu prüfen. Die Bestimmung der Ansässigkeit in Deutschland richtet sich dazu nach §§ 8 ff. AO. Die Bestimmung der Ansässigkeit für den ausländischen Staat richtet sich nach dessen Recht. Wird die Ansässigkeit in beiden Staaten bejaht,<sup>64</sup> liegt ein Kollisionsfall vor. In diesem Fall richtet sich die Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 2 OECD-MA.

Die „tie-breaker-rule“ des Art. 4 Abs. 2 OECD-MA legt dazu eine Rangfolge der steuerlichen Anknüpfungsmerkmale fest. Zunächst ist deshalb zu prüfen, in welchem der beteiligten Staaten der Steuerpflichtige seine ständige Wohnstätte<sup>65</sup> (abkommensrechtlicher Begriff, enger als derjenige des Wohnsitzes gem. § 8 AO) hat. Hat der Steuerpflichtige in mehreren Staaten eine ständige Wohnstätte, muss geprüft werden, in welchem Staat der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, also wo der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen ist. Wenn aber in einem Staat die persönlichen und in dem anderen Staat die wirtschaftlichen Interessen enger sind, stellt der BFH darauf ab, welcher Ort der bedeutungsvollere ist. Dies dürfte aus

---

<sup>63</sup> Musterabkommen der Organisation for Economic Cooperation and Development, welches meist Grundlage für DBA zwischen Industriestaaten ist und einen internationalen Konsens bildet.

<sup>64</sup> Im Einzelfall kann die Ansässigkeit in einem Vertragsstaat bereits aus besonderen Gründen zu verneinen sein. So gilt eine Person, die in der Schweiz die Besteuerung nach dem Aufwand (sog. „Pauschalbesteuerung“) in Anspruch nimmt, nach Art. 4 Abs. 6 DBA-Schweiz fiktiv als nicht in der Schweiz ansässig. Der Abkommenschutz wird in diesem Fall versagt. Dieser kann jedoch für Einkünfte aus deutschen Quellen dadurch aufrecht erhalten werden, dass in der Schweiz die sog. „modifizierte Pauschalbesteuerung“ in Anspruch genommen wird. In diesem Fall werden alle schweizerischen Einkünfte und solche aus Drittstaaten weiterhin in der Schweiz pauschal besteuert, während alle nach schweizerischem Recht steuerbaren deutschen Einkünfte so behandelt werden, als wenn sie der ordentlichen schweizerischen Besteuerung unterlägen. Vgl. hierzu Bischoff/Kotyrbá in BB 2002, 382, 384; Kubaile in PStB 2004, 126, 132.

<sup>65</sup> Vgl. etwa zu den Anforderungen einer „ständigen Wohnstätte“ i.S.d. DBA-Schweiz BFH BStBl. II 2007, 812, wonach die Wohnung „eine nicht nur hin und wieder aufgesuchte, sondern in den allgemeinen Lebensrhythmus des Steuerpflichtigen einbezogene Anlaufstelle“ darstellen müsse. Ferienhäuser/-wohnungen sind hiervon regelmäßig nicht erfasst, vgl. Hardt in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 4 Schweiz Rn. 71.

deutscher Sicht der Ort mit den engeren wirtschaftlichen Interessen sein.<sup>66</sup> Liegt kein eindeutiges Ergebnis vor, ist auf den Ort des gewöhnlichen Aufenthaltes zurückzugreifen. Wenn auch dieser nicht eindeutig bestimmbar ist, ist die Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen zu prüfen. Hat der Steuerpflichtige mehrere Staatsangehörigkeiten oder ist er nicht Staatsangehöriger der beteiligten Staaten, so kann es letztlich zu einem Verständigungsverfahren der zuständigen Steuerbehörden kommen.

Im Ergebnis muss die Beibehaltung eines nur gelegentlich aufgesuchten inländischen Wohnsitzes (§ 8 AO) nach dem Wegzug (vorbehaltlich des Eingreifens von Sonderregelungen<sup>67</sup>) also nicht zwingend dazu führen, dass ein umfassendes Besteuerungsrecht Deutschlands bestehen bleibt.

### **3. Zuteilung des Besteuerungsrechts**

Nachdem der Ansässigkeitsstaat eindeutig bestimmt wurde, können die Besteuerungsrechte aufgeteilt werden. Dabei wird im OECD-MA grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat der Vorrang bei der Besteuerung eingeräumt, dieser hat grundsätzlich das Recht auf Besteuerung der weltweiten Einkünfte. Dem Nicht-Ansässigkeitsstaat wird hingegen regelmäßig nur das Recht auf Besteuerung solcher Einkünfte eingeräumt, die einen bestimmten Bezug zu einer in diesem Staat gelegenen Quelle aufweisen. Die in den Art. 6 bis 21 OECD-MA enthaltenen „Verteilungsartikel“ ordnen insoweit getrennt nach Einkunftsarten detailliert die Besteuerungsrechte zu. Einzelne Einkünfte werden dann entweder nur im Ansässigkeitsstaat (Ansässigkeitsprinzip) oder auch im Quellen- oder Belegenheitsstaat besteuert (Quellen- oder Belegenheitsprinzip).

Die Doppelbesteuerung wird durch Anwendung der „Methodenartikel“ der Art. 23 A und 23 B OECD-MA vermieden. Nach der Freistellungsmethode des Art. 23 A OECD-MA werden die ausländischen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der inländischen

---

<sup>66</sup> Reith, Internationales Steuerrecht, Rz. 4.223 ff mit Verweis auf BFH v. 23.10.1985, BStBl. II 1986, 133, 136.

<sup>67</sup> Im Verhältnis zur Schweiz ist in diesem Zusammenhang die sog. „überdachende Besteuerung“ Deutschlands nach Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz zu beachten. Die Regelung betrifft natürliche Personen, die nach den nationalen Steuergesetzen Deutschlands und der Schweiz in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sind, jedoch über Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz als in der Schweiz ansässig gelten. In diesem Fall kann Deutschland die Person weiterhin wie eine unbeschränkt steuerpflichtige Person besteuern, i.d.R. unter Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuern; vgl. hierzu Deininger in ZErB 2003, 362, 364.

Besteuerung freigestellt, wohingegen bei der Anrechnungsmethode des Art. 23 B OECD-MA die ausländischen Steuern bis zur Höhe der inländischen Steuer auf diese angerechnet werden. Daneben oder bei Fehlen eines DBA können die unilateralen Anrechnungsregeln der § 34c EStG, § 26 KStG und § 21 ErbStG anwendbar sein.

Die Freistellungsmethode wird oft durch bestimmte Vorbehaltsklauseln ergänzt. Diese sollen verhindern, dass „weiße“ (also insgesamt steuerfreie) Einkünfte entstehen. Nach der sog. „Rückfallklausel“ im Methodenartikel fällt das alleinige Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurück, wenn der Quellen- oder Belegenheitsstaat von seinem nach dem DBA bestehenden Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht. Ähnlich funktionieren sog. „subject-to-tax“ Klauseln, die ggf. in den einzelnen Zuordnungsartikeln zu finden sind. Nach der sog. „switch-over“ Klausel kann der Ansässigkeitsstaat an Stelle der zunächst einschlägigen Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode anwenden, wenn eine doppelte Nichtbesteuerung aufgrund eines Qualifikationskonfliktes nicht verhindert werden kann.<sup>68</sup>

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

Die Begründung eines Wohnsitzes im Ausland führt wie bereits dargestellt nicht zwingend dazu, dass eine Besteuerung im Inland in jedem Fall entfällt. In Abhängigkeit davon, welche inländischen Anknüpfungspunkte für die Besteuerung auch nach dem Wegzug unterhalten werden, ergeben sich vielmehr u.U. weiterhin Besteuerungsfolgen im Inland.

### **I. Inländische Besteuerung nach dem Wegzug**

Das EStG unterscheidet im Grundsatz zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Für die Besteuerung nach einem erfolgten Wegzug aus Deutschland ist daher entscheidend, welcher Steuerpflicht der Wegzügler unterliegt. Wer in Deutschland ansässig ist, unterfällt grds. mit seinem gesamten Welteinkommen der unbeschränkten Steuerpflicht. Nicht in Deutschland Ansässige sind dagegen allenfalls mit

---

<sup>68</sup> Eine vergleichbare Folge wird neuerdings durch § 50d Abs. 9 EStG auch in Fällen bewirkt, in denen das einschlägige DBA keine subject-to-tax-Klausel enthält.

ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig.<sup>69</sup>

## **1. Unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 1 EStG**

### **a) Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht**

Nach § 1 Abs. 1 EStG ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wer seinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland hat. Wer daher nur zusätzlich einen ausländischen Wohnsitz erlangt oder seinen Lebensmittelpunkt unter Beibehaltung eines inländischen Wohnsitzes ins Ausland verlegt, ist immer noch Steuerinländer. Hat der Steuerpflichtige beispielsweise noch eine nicht vermietete Ferienwohnung oder auch nur ein für ihn eingerichtetes Zimmer im Haus der Eltern, so kann er in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bleiben.

Die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG entfällt bei der Aufgabe jeglichen Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts im Inland und somit auch dann, wenn weltweit keine neue Ansässigkeit begründet wird, wie z.B. im Fall einer Weltreise.

### **b) Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht**

§ 2 Abs. 1 EStG bestimmt als Rechtsfolge die Besteuerung sämtlicher Einkünfte des Steuerpflichtigen in Deutschland, unabhängig vom Ort ihrer Herkunft (sog. „Welteinkommensprinzip“). Anders als bei beschränkt Steuerpflichtigen werden im Gegenzug aber die persönlichen Lebensumstände durch verschiedene steuerliche Vergünstigungen und Verschonungen berücksichtigt.

## **2. Beschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 4 EStG**

Besteht nach dem Wegzug keine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland mehr, so kann es bei einer beschränkten Einkommensteuerpflicht im Inland bleiben.

---

<sup>69</sup> Ausnahmen von diesem Grundsatz enthalten § 1 Abs. 2 und 3, § 1a EStG.

## a) Begründung der beschränkten Steuerpflicht

Nach § 1 Abs. 4 EStG ist beschränkt steuerpflichtig, wer als natürliche Person im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat und aus deutscher Sicht inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG bezieht. Beschränkt steuerpflichtig können somit nur Steuerausländer sein.

Im Gegensatz zur unbeschränkten Steuerpflicht, bei welcher der Steuerpflichtige mit seinem Welteinkommen der deutschen Einkommensteuer unterliegt, hat die beschränkte Steuerpflicht den Charakter einer Objektsteuer. Sie knüpft zwar im Ausgangspunkt an die sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 2 EStG an. Voraussetzung für das Bestehen der beschränkten Steuerpflicht ist aber, dass die jeweiligen Einkünfte im Katalog des § 49 Abs. 1 EStG genannt sind und ggf. der dort festgelegte besondere Inlandsbezug erfüllt ist. Die Einkommensteuerpflicht von Steuerausländern beschränkt sich demnach auf deren inländische Einkünfte.

Inländische Einkünfte nach § 49 EStG sind solche Einkünfte, die einen konkreten Bezug zum Inland aufweisen. Insoweit wird etwa auf die Belegenheit des Einkünfterzielungsgegenstandes im Inland abgestellt (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines inländischen Grundstücks, § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG), auf die Zuordnung zu einer inländischen Betriebstätte i.S.d. § 12 AO (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 49 Abs. 1 Nr. 1 a) EStG), auf eine im Inland ausgeübte oder verwertete Tätigkeit (Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Tätigkeit, § 49 Abs. 1 Nr. 3, 4 EStG) oder auf die Existenz eines inländischen Schuldners (z.B. Dividenden, § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG). Grds. besteht aber keine beschränkte Steuerpflicht für Zinsen, Ausnahme: insb. Sicherung der Forderung durch inländischen Grundbesitz, § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) EStG.

## b) Rechtsfolgen der beschränkten Steuerpflicht

§ 1 Abs. 4 EStG bestimmt, dass der Steuerpflichtige nur beschränkt, also nur mit seinen inländischen Einkünften nach § 49 EStG im Inland steuerpflichtig ist. Die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (Familienstand, Kinder, Sonderausgaben, etc.) bleiben anders als im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht grds. unberücksichtigt; auch Werbungskosten sind regelmäßig nur beschränkt abziehbar (vgl. zu diesen Einschränkungen § 50 Abs. 1 EStG). Dies rechtfertigt sich daraus, dass die persönlichen

Verhältnisse des Steuerpflichtigen in der Regel im ausländischen Wohnsitzstaat berücksichtigt werden.

Für beschränkt Steuerpflichtige gilt der Regeltarif mit einer Mindestbesteuerung von grds. 25 % (§ 50 Abs. 3 EStG).<sup>70</sup> Soweit die Einkünfte einem Steuerabzug an der Quelle unterliegen, entfällt allerdings im Grundsatz eine Veranlagung. Dies ist insbesondere im Hinblick auf Einkünfte aus Kapitalvermögen der Fall, die dem Kapitalertragsteuerabzug (§§ 43 ff. EStG) unterliegen. Dem Steuerabzug kommt hier grds. Abgeltungswirkung zu (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG).

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

Im Fall des Wohnsitzwechsels natürlicher Personen in ein Niedrigsteuerland kann überdies die erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht gem. § 2 AStG eingreifen. In diesem Fall kommt es nach dem Wegzug zu einer über die (einfache) beschränkte Einkommensteuerpflicht hinausgehenden Besteuerung im Inland.

#### **a) Begründung der erweitert beschränkten Steuerpflicht**

§ 2 Abs. 1 AStG setzt voraus, dass die natürliche Person in den letzten 10 Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 EStG (also vor dem Wegzug durch Aufgabe des inländischen Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthalts, §§ 8, 9 AO) insgesamt mindestens 5 Jahre als Deutscher unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Der Steuerpflichtige muss also gerade während der Zeiträume, die in die Berechnung des 5-Jahres-Zeitraums eingehen, die deutsche Staatsangehörigkeit besessen haben.<sup>71</sup> Der Steuerpflichtige muss ferner grds. in einem Niedrigsteuerland ansässig werden und darüber hinaus noch wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland haben.

---

<sup>70</sup> Zu europarechtlichen Bedenken gegen die Mindestbesteuerung vgl. Birk, Steuerrecht, Rz. 606 m.w.N.

<sup>71</sup> Vgl. Reimer in Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, § 11 Rz. 152.

## aa) Niedrige Besteuerung im Zielstaat

Begründet der Steuerpflichtige in einem anderen Staat eine Ansässigkeit, infolge welcher der Zuzugsstaat ihn als umfassend einkommensteuerpflichtig behandelt, greift die erweiterte beschränkte Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 AStG nur ein, wenn der Steuerpflichtige dort einer niedrigen Besteuerung nach § 2 Abs. 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Hs. 2 AStG unterliegt. Dies ist nach § 2 Abs. 2 AStG dann der Fall, wenn (abstrakt gesehen)

- das allgemeine Einkommensteuerniveau bei einer im Ausland ansässigen unverheirateten natürlichen Person, die ein Einkommen von € 77.000,- bezieht, um *mehr als ein Drittel geringer* ist als die Belastung unter gleichen Bedingungen nach dem EStG (§ 2 Abs. 2 Nr. 1), oder
- die Belastung der Person durch die im Zuzugsstaat erhobene Einkommensteuer aufgrund einer gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumten *Vorzugsbesteuerung*<sup>72</sup> erheblich gemindert sein kann (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG).

Dem Steuerpflichtigen bleibt allerdings in beiden Alternativen die Möglichkeit zur Erbringung des Nachweises, dass die insgesamt von seinem Einkommen zu entrichtenden Steuern des ausländischen Staates mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die er bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG in Deutschland zu entrichten hätte (konkret-individuelle Vergleichsrechnung). Gelingt dieser Nachweis, so ist nicht von einer niedrigen Besteuerung im Zuzugsstaat auszugehen (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 Hs. 2 und Nr. 2 Hs. 2 AStG). Da dem Steuerpflichtigen insoweit die Beweislast auferlegt ist, erfordert dieser Tatbestand besondere Aufmerksamkeit in der Beratungspraxis.

§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG setzt allerdings nicht zwingend voraus, dass der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz tatsächlich in einen anderen Staat verlegt. Gibt der Wegzügler seine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland auf, ohne eine neue Ansässigkeit im Ausland zu begründen, wie z.B. bei einer Weltreise oder einem langen Aufenthalt

---

<sup>72</sup> Zu Einzelfällen einer Vorzugsbesteuerung in diesem Sinne vgl. die Grundsätze zur Anwendung des AStG, BMF BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Tz. 2.2.2. Die Finanzverwaltung rechnet hierzu insbesondere die schweizerische Besteuerung nach dem Aufwand (sog. „Pauschalbesteuerung“) sowie die britische „Remittance Basis“ Besteuerung.

auf einem Hochseeschiff, so greift die erweitert beschränkte Steuerpflicht ebenfalls ein. Dies erspart der deutschen Steuerverwaltung aufwendige Ermittlungen, ob und wo der Steuerpflichtige eine neue Ansässigkeit nach dem Recht des jeweiligen Zuzugsstaates begründet hat.

#### **bb) Beibehaltung von wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland**

Des Weiteren setzt die erweitert beschränkte Steuerpflicht die Beibehaltung wesentlicher wirtschaftlicher Interessen des Wegzüglers nach dem Wegzug im Inland voraus (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 3 AStG). Dies ist dann der Fall, wenn eine der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- Der Wegzügler war zu Beginn des Veranlagungszeitraums Unternehmer oder Mitunternehmer eines im Geltungsbereich des AStG belegenen Gewerbebetriebs. Sofern er Kommanditist ist, bedarf es einer Gewinnbeteiligung von mehr als 25 % i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dem gleichgestellt ist die Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, wenn dabei die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG erfüllt sind, der Steuerpflichtige also zu mindestens 1 % an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist (*Betriebsbezogene Interessen*, § 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG);
- Die Einkünfte aus inländischen Quellen betragen im Veranlagungszeitraum mehr als 30 % der insgesamt bezogenen Einkünfte oder übersteigen den Betrag von € 62.000,- (*Einkünftebezogene Interessen*, § 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG);
- Das (inländische) Vermögen des Wegzüglers, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG wären, beträgt zu Beginn des jeweiligen Veranlagungszeitraums mehr als 30 % des Gesamtvermögens oder mehr als € 154.000,- (*Vermögensbezogene Interessen*, § 2 Abs. 3 Nr. 3 AStG).

Versuche, die Voraussetzungen zu den wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland zu umgehen, werden durch § 5 AStG erschwert, der die Anwendung der Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7, 8, 14 AStG) auf den Personenkreis des § 2 AStG vorsieht. Auf diese Weise werden dem Wegzügler diejenigen Vermö-

gensgegenstände, Einkünfte, Gesellschaftsbeteiligungen usw. aus inländischen Quellen zugerechnet, die er mittels einer im Niedrigsteuerland ansässigen Kapitalgesellschaft hält bzw. bezieht.

## **b) Rechtsfolgen der erweitert beschränkten Steuerpflicht**

Der Gesetzgeber baut mit § 2 AStG konzeptionell auf der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 EStG auf und erweitert diese.<sup>73</sup> Greift die erweitert beschränkte Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 AStG ein, so bleibt der Wegzügler bis zum Ablauf von 10 Jahren nach Ende des Jahres, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht endete, nicht nur mit seinen inländischen Einkünften gem. § 49 EStG, sondern über den Katalog des § 49 EStG hinaus mit allen Einkünften, welche nicht nach § 34d EStG ausländisch sind (d.h. solchen aus inländischen Quellen), in Deutschland steuerpflichtig.<sup>74</sup>

Es erfolgt also eine grundlegende Ausweitung der Besteuerungsgrundlage im Vergleich zur beschränkten Steuerpflicht. Zusätzlich erfasst werden beispielsweise sämtliche *Zinseinkünfte* (d.h. unabhängig von einer Sicherung durch inländischen Grundbesitz, vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) aa) EStG) sowie *Renten* i.S.d. § 22 Nr. 1 EStG, wenn der Schuldner seinen Sitz im Deutschland hat. Ferner werden *Veräußerungsgewinne* in den Fällen des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG erfasst, wenn die veräußerten Gegenstände im Inland belegen sind. Abweichend von der „einfachen“ beschränkten Steuerpflicht können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften daher auch dann erfasst sein, wenn die Beteiligungsschwelle des § 17 EStG nicht erreicht ist. Im Hinblick auf gewerbliche Einkünfte hat der BFH allerdings unlängst klargestellt, dass diese der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 AStG nur dann unterliegen können, wenn diese einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Im Übrigen liegen keine inländischen Einkünfte vor.<sup>75</sup>

---

<sup>73</sup> BFH v. 19.12.2007, I R 19/06, BFH/NV 2008, 672 m.w.N.; a.A. Wassermeyer in Flick/Wassemeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 2 Rz. 22 ff., wonach die von § 49 Abs. 1 EStG erfassten Einkünfte nicht zum Kreis der von § 2 AStG betroffenen Einkünfte zu zählen seien.

<sup>74</sup> Vgl. zu einzelnen erfassten Einkünften die Grundsätze zur Anwendung des AStG, BMF v. 14.05.2005, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Tz. 2.5.0.1.

<sup>75</sup> BFH v. 19.12.2007, I R 19/06, BFH/NV 2008, 672. Der BFH ging dabei davon aus, dass es prinzipiell keine „betriebsstättenlosen“ gewerblichen Einkünfte („floating income“) gebe; a.A. insoweit BMF v. 14.05.2005, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Tz. 2.5.0.1.

Der erweitert beschränkt Steuerpflichtige unterliegt mit sämtlichen inländischen Einkünften dem sich nach § 32a EStG ergebenden Tarif, der sich aus der Zugrundelegung seiner Welteinkünfte ergibt (Progressionsvorbehalt, § 2 Abs. 5 AStG), mindestens jedoch dem für alle beschränkt Steuerpflichtigen geltenden Tarif von 25 % nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG i.V.m. § 2 Abs. 5 Satz 3 AStG. Anders als bei der (einfachen) beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 50 Abs. 5 EStG) haben bestimmte Steuerbeträge, die im Abzugswege erhoben werden (Kapitalertragsteuer, §§ 43 ff. EStG; Abzugsteuer gem. § 50 a EStG), im Rahmen der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht keine Abgeltungswirkung (§ 2 Abs. 5 AStG).

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht endet erst, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 AStG nicht mehr vorliegen, spätestens jedoch nach Ablauf von 10 Jahren nach Ende des Wegzugsjahres (§ 2 Abs. 1 Satz 1 AStG). Maximal kann die Phase der erweitert beschränkten Steuerpflicht daher 11 Jahre betragen. Danach kann der Steuerpflichtige jedoch weiterhin der einfachen beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG unterliegen.

Die Rechtsfolgen des § 2 Abs. 1 AStG treten allerdings nur ein, wenn die danach ggf. insgesamt steuerpflichtigen Einkünfte im jeweiligen Veranlagungszeitraum den Betrag von € 16.500,- übersteigen (Freigrenze, § 2 Abs. 1 Satz 2 AStG). Wird diese Freigrenze nicht überschritten, kann von vornherein allenfalls die beschränkte Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG eingreifen.

### **c) Anwendung vorbehaltlich abkommensrechtlicher Bestimmungen**

Besteht mit dem Zuzugsstaat ein DBA, so können die darin getroffenen Regelungen den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 AStG einschränken bzw. dessen Anwendung vollständig ausschließen. Steht nach dem einschlägigen Abkommen das Besteuerungsrecht im Hinblick auf die betreffenden Einkünfte aus deutschen Quellen nicht Deutschland, sondern dem Wohnsitzstaat zu, so führt auch § 2 Abs. 1 AStG nicht zu einer Besteuerung im Inland. Die Vorschrift ist nur vorbehaltlich entgegenstehender abkommensrechtlicher Regelungen anzuwenden.<sup>76</sup> Einige DBA sehen aber gerade

---

<sup>76</sup> Vgl. die Grundsätze zur Anwendung des AStG, BMF v. 14.05.2004, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Tz. 2.0.2.1.

Vorbehalte vor, die Deutschland die nachlaufende Besteuerung von Einkünften aus deutschen Quellen erlauben, z.B. Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz.<sup>77</sup> Bei Anwendung des § 2 AStG ist daher in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht durch ein DBA begrenzt ist bzw. ob und in wie weit Deutschland das Besteuerungsrecht weiterhin zusteht.

Besondere Bedeutung kann in diesem Zusammenhang auch „subject-to-tax“ Klauseln zukommen, die das Zurücktreten des deutschen Besteuerungsanspruchs aufgrund eines DBA von einer tatsächlichen Besteuerung der betreffenden Einkünfte im anderen Vertragsstaat abhängig machen.<sup>78</sup> Besteht eine solche Klausel im Abkommen und übt der Zuzugsstaat das ihm nach dem DBA im Grundsatz zustehende Besteuerungsrecht nicht aus, so kann Deutschland die betreffenden Einkünfte auf der Grundlage des § 2 Abs. 1 AStG besteuern.

## **II. Besteuerung im Wegzugszeitpunkt**

Da das deutsche Besteuerungsrecht nach dem Wegzug aufgrund eines DBA eingeschränkt sein oder ganz entfallen kann, erfolgt in bestimmten Fällen eine Besteuerung unmittelbar im Wegzugszeitpunkt. Diese Besteuerung im Wegzugszeitpunkt kann man als Wegzugsbesteuerung im engeren Sinne bezeichnen.<sup>79</sup>

### **1. Anteile an Kapitalgesellschaften, § 6 AStG**

Der Schwerpunkt der einmaligen Belastungen, die ein Wegzug auslöst, liegt bei der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG. Sie wurde in den 1970er Jahren als sog. lex

---

<sup>77</sup> Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz enthält einen Vorbehalt, der Deutschland innerhalb von 5 Jahren nach Ende der unbeschränkten Steuerpflicht ungeachtet der übrigen Abkommensbestimmungen eine Besteuerung der aus Deutschland stammenden Quelleneinkünfte erlaubt. Der Vorbehalt schafft den Raum für die Anwendung des § 2 AStG (vgl. Hardt in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 4 Schweiz Rn. 130), wobei allerdings die im Abkommen vorgesehene zeitliche Begrenzung von 5 Jahren (ggü. den von § 2 AStG vorgesehenen 10 Jahren) zu beachten ist (vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 2 Rz. 5c).

<sup>78</sup> Vgl. z.B. Art. 6 Abs. 1, 7 Abs. 1 DBA-GB für Dividenden bzw. Zinsen; für Veräußerungsgewinne enthält Art. 8 Abs. 3 DBA-GB hingegen keine subject-to-tax Klausel, so dass insoweit eine Anwendung des § 2 AStG ausscheidet.

<sup>79</sup> Unmittelbare steuerliche Folgen kann der Wegzug außerdem in Bezug auf Altersvorsorgezulagen nach §§ 83 ff. EStG haben. Diese sind infolge des Wegzugs u.U. gem. § 95 i.V.m. §§ 93, 94 EStG zurückzuzahlen.

Horten eingeführt, war aber zuletzt infolge der Entscheidung des EuGH vom 11. März 2004 (*Hughes de Lasteyrie du Saillant*<sup>80</sup>), in der eine der deutschen Regelung vergleichbare französische Steuernorm als unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) beurteilt wurde, erheblichen Unsicherheiten ausgesetzt und wurde bis zum Inkrafttreten des SEStEG, durch welches die Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG grundlegenden Änderungen<sup>81</sup> unterzogen wurde, nur mit Einschränkungen vollzogen.<sup>82</sup>

Leitgedanke der Wegzugsbesteuerung ist die Besteuerung stiller Reserven, die in einer qualifizierten Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft des (noch) unbeschränkt steuerpflichtigen Wegzüglers zum Wegzugszeitpunkt verkörpert sind. Der Gesetzgeber hat die Wegzugsbesteuerung für erforderlich gehalten, da Deutschland bei einem Wegzug des Steuerpflichtigen in einen DBA-Staat regelmäßig abkommensrechtlich daran gehindert ist, die Gewinne im Zeitpunkt der späteren tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven (also im Zeitpunkt der Veräußerung oder sonstigen Übertragung) zu besteuern. Denn nach den meisten von Deutschland abgeschlossenen DBA steht das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ausschließlich dem Wohnsitzstaat zu (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA), so dass im Fall einer nach dem Wegzug erfolgenden Veräußerung ggf. auch diejenigen stillen Reserven ausschließlich der Besteuerung im Zugzugsstaat unterlägen, die während der Zeit der Ansässigkeit in Deutschland gebildet worden sind. Insofern stellt die Wegzugsbesteuerung regelmäßig den letztmöglichen Zugriff Deutschlands auf die stillen Reserven dar.<sup>83</sup>

## a) Persönliche Voraussetzungen

Der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG unterliegen natürliche Personen, die mindes-

---

<sup>80</sup> EuGH v. 11.03.2004, Rs. C-9/02 – *du Saillant*, FR 2004, 659.

<sup>81</sup> Vgl. hierzu ausf. Richter/Escher in FR 2007, 674, 675 ff.

<sup>82</sup> Im Vorgriff auf eine gesetzliche Neuregelung des § 6 AStG und angesichts eines hinsichtlich der deutschen Wegzugsbesteuerung laufenden Vertragsverletzungsverfahrens der EU-Kommission hatte das BMF bereits verfügt, dass die nach § 6 AStG a.F. entstandene und festzusetzende Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden ist; vgl. BMF v. 08.06.2005, IV B 5 – S 1348 – 35/05, BStBl. I 2005, 714.

<sup>83</sup> Ismer/Reimer/Rust in EWS 2004, 207.

tens 10 Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig waren. Allerdings ist § 6 Abs. 2 AStG zu beachten, wonach im Fall einer unentgeltlichen Rechtsnachfolge die Vorbesitzzeiten von Rechtsvorgängern in die Berechnung einzubeziehen sind.

## **b) Betroffene Vermögensgegenstände**

Sachlicher Anknüpfungspunkt des § 6 AStG ist das Halten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG. Danach muss der Steuerpflichtige irgendwann innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen sein und diese Anteile in seinem Privatvermögen gehalten haben. Entgegen der bisherigen Rechtslage erfasst § 6 AStG nun auch Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften, sofern die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt sind.

Hat der Steuerpflichtige alle oder einzelne dieser Anteile innerhalb von 5 Jahren vor dem Wegzug unentgeltlich (auch durch Erbfall) erworben, so muss er sich die Zeit des Anteilsbesitzes des Rechtsvorgängers und unter Umständen sogar mehrerer Rechtsvorgänger zurechnen lassen (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG).

## **c) Besteuerungsanlass: Wegzug und Wegzugssurrogate**

Als Besteuerungsanlass gilt gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts. Dieser Grundtatbestand wird allerdings durch vier Wegzugssurrogate ergänzt, so dass bei deren Vorliegen ebenfalls die Wegzugsbesteuerung ausgelöst wird:

- § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG erfasst den Fall der Schenkung unter Lebenden und den des Erwerbs von Todes wegen. Auch ohne einen tatsächlichen Wegzug der Person kann daher die Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG ausgelöst werden, wenn die Anteile im Wege der unentgeltlichen Rechtsnachfolge auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person übertragen werden (Problem: Doppelbelastung durch ErbSt und EinkSt).
- Nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG wird die Wegzugsbesteuerung dann ausgelöst, wenn der Steuerpflichtige zwar in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bleibt, aber künftig nach einem DBA („tie-breaker-Regel“, Art. 4 Abs. 2 OECD-

MA) vorrangig als in einem anderen Staat ansässig anzusehen ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige einen inländischen Wohnsitz beibehält und es zu einer Gewichtsverschiebung zwischen dem inländischen Wohnsitz und einem ausländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt kommt.

- § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG ordnet die Gleichstellung mit der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht nach Abs. 1 für den Fall an, dass der Steuerpflichtige Anteile oder Teile der Anteile aus dem inländischen Privatvermögen aussondert und sie einer ausländischen Betriebsstätte zuordnet. Der Grund für diese Regelung liegt in der partiellen Abschirmwirkung der ausländischen Betriebsstätte, wodurch die übertragenen Anteile ab dem Zeitpunkt der Einlage in die ausländische Betriebsstätte der deutschen Besteuerung entzogen sind, sofern zwischen Deutschland und dem Betriebsstättenstaat ein DBA besteht. Dies resultiert daraus, dass sich Deutschland in solchen Fällen fast durchgehend zur Freistellung sämtlicher Betriebsätteneinkünfte, also auch realisierter Wertsteigerungen der Anteile, verpflichtet hat (vgl. Art. 13 Abs. 2, 23 A Abs. 1 OECD-MA).
- § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG enthält schließlich einen Auffangtatbestand, nach dem der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen aufgrund anderer als der genannten Ereignisse erfasst wird. Hierdurch sollen nach der Gesetzesbegründung alle sonstigen Fälle erfasst werden, in denen Deutschland nach einem DBA den Veräußerungsgewinn freistellen oder die ausländische Steuer anrechnen muss.

#### **d) Rechtsfolgen**

Als Rechtsfolge bestimmt § 6 Abs. 1 AStG, dass § 17 EStG auch ohne Veräußerung der Anteile anzuwenden ist, soweit die übrigen Voraussetzungen dieser Norm erfüllt sind. Der fiktive Veräußerungsgewinn wird grds. ermittelt als Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile (§ 9 BewG) im Zeitpunkt des Wegzugs und den historischen Anschaffungskosten<sup>84</sup> (§ 6 Abs. 1 Satz 4 AStG). Der Wegzug bzw. die Wegzugssurro-

---

<sup>84</sup> Eine Besonderheit gilt insoweit gem. § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG in der Konstellation, dass der Steuerpflichtige die betroffenen Anteile bereits zu dem Zeitpunkt besessen hat, zu dem er in Deutschland

gate bewirken somit, dass der Wegzügler Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG erzielt. Der ermittelte Veräußerungsgewinn fließt im jeweiligen Veranlagungszeitraum in die reguläre einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage ein.

Es bestehen hiervon jedoch drei Ausnahmen zugunsten des Steuerpflichtigen:

- **Stundung in Drittlands-Fällen**

Gem. § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG kann die auf den fiktiven Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer auf Antrag über einen Zeitraum von höchstens 5 Jahren gegen Sicherheitsleistung gestundet werden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. Im Fall der Veräußerung der Anteile oder der Verwirklichung von nach § 17 EStG gleichgestellten Fällen ist die Stundung allerdings zu widerrufen (§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG).

- **Stundung in EG-/EWR-Fällen**

Für den Fall, dass der Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines EG-/EWR-Mitgliedstaates<sup>85</sup> ist und er nach der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem dieser Staaten einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht<sup>86</sup> unterliegt, sieht § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG eine zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung vor. Die Stundung ist unbefristet und nicht an einen Antrag des Steuerpflichtigen gebunden. Diese Regelung stellt das Kernstück der Neuregelung durch das SEStEG dar und soll die Wegzugsbesteuerung gemeinschaftsrechtskonform ausgestalten. Voraussetzung für die Stundung ist allerdings, dass die Amtshilfe und die gegenseitige Un-

---

unbeschränkt steuerpflichtig wurde (also im Zuzugsfall) und der frühere Ansässigkeitsstaat eine dem § 6 AStG vergleichbare Wegzugsbesteuerung vorgenommen hat. In diesem Fall sind nicht die historischen Anschaffungskosten der Anteile maßgeblich, sondern alternativ der vom Wegzugsstaat bei einer dem § 6 AStG vergleichbaren Wegzugsbesteuerung angesetzten Anteilswert oder der Wert der Anteile im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, je nachdem, welcher dieser Werte niedriger ist. Im Fall des Wiederzuzugs nach einem vorangegangenen Wegzug aus Deutschland soll dies aber nicht gelten (§ 17 Abs. 2 Satz 4 EStG).

<sup>85</sup> Für Staatsangehörige anderer Staaten kann sich in DBA-Fällen aber u.U. auf der Grundlage der Art. 24 OECD-MA entsprechende Abkommensvorschrift ein Anspruch auf Gleichbehandlung ergeben; vgl. hierzu Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 24 MA Rz. 26.

<sup>86</sup> Fraglich ist, ob diese Voraussetzung etwa im Fall des Wegzugs nach Großbritannien unter dortiger Inanspruchnahme der „Remittance Basis“ Besteuerung erfüllt ist; vgl. Wassermeyer in IStR 2007, 833, 835.

terstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat gewährleistet ist (§ 6 Abs. 5 Satz 2 AStG n.F.).<sup>87</sup>

Die Stundung ist erst im Fall von Realisierungsmaßnahmen zu widerrufen (z.B. Veräußerung der Anteile), ferner soweit Anteile auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person übergehen, die nicht in einem EG-/EWR-Mitgliedsstaat einer der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, oder der Steuerpflichtige bzw. dessen Rechtsnachfolger keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen EG-/EWR-Mitgliedsstaat mehr unterhält (§ 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 bis 4 AStG).

Im Übrigen sind eine Reihe von Meldepflichten des weggezogenen Steuerpflichtigen zu beachten. So hat der Steuerpflichtige die Verwirklichung von Gründen anzuzeigen, die zum Widerruf der Stundung führen können (also insbesondere eine Anteilsveräußerung). Ferner besteht eine periodische Meldepflicht nach § 6 Abs. 7 Satz 4 AStG. Danach hat der Steuerpflichtige dem deutschen Finanzamt jährlich im Januar die Anschrift mitzuteilen, unter der er bis zum 31. Dezember des Vorjahres erreichbar war, und zu bestätigen, dass ihm (oder ggf. seinem Rechtsnachfolger) die Anteile weiterhin zurechenbar sind. Die Verletzung dieser Pflicht kann den Widerruf der Stundung nach sich ziehen (§ 6 Abs. 7 Satz 5 AStG).

#### - **Nachträgliches Entfallen des Steueranspruchs**

Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG entfällt die Wegzugsbesteuerung nach Wegzug in einen Drittstaat rückwirkend, wenn der Steuerpflichtige *innerhalb von 5 Jahren* seit seinem Wegzug nach Deutschland zurückkehrt und er erneut im Inland unbeschränkt steuerpflichtig wird, ohne dass nach einem DBA eine vorrangige Ansässigkeit im Ausland besteht. Dies gilt allerdings nur insoweit, als er die Anteile nicht zwischenzeitlich veräußert bzw. keinen Surrogationstatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG erfüllt hat.

---

<sup>87</sup> Im Verhältnis zu den EG-Mitgliedstaaten dürfte diese Voraussetzung aufgrund der geltenden EG-Amtshilferichtlinie (RiLi. 77/799/EWG) und der EG-Beitreibungsrichtlinie (RiLi. 76/308/EWG) stets erfüllt sein.

Gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG ist eine Verlängerung der 5-Jahres-Frist um weitere 5 Jahre möglich, sofern der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber glaubhaft machen kann, dass seine Abwesenheit beruflich motiviert ist und seine Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht.

Nach einem Wegzug in einen EG-/EWR-Mitgliedstaat entfällt die Steuer dagegen *ohne zeitliche Begrenzung*, wenn der Anteilseigner wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird oder das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Veräußerungsgewinns auf andere Weise wieder entsteht oder nicht mehr beschränkt ist (§ 6 Abs. 3 Satz 4 AStG n.F.).

#### **e) Wertminderung während der Stundungszeit**

Im Fall des Wegzugs in einen EG-/EWR-Mitgliedstaat besteht eine weitere Besonderheit. Nach § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG sind im Fall des Widerrufs der Stundung zumindest im Fall der Anteilsveräußerung Wertminderungen zu berücksichtigen, die die Anteile während der Zeit der Stundung erfahren haben. Ist der tatsächliche Gewinn aus der späteren Veräußerung der Anteile niedriger als der fiktive Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt des Wegzugs, so ist der Vermögenszuwachs daher unter Einbeziehung einer eventuellen zwischenzeitlichen Wertminderung der Anteile zu ermitteln und der Steuerbescheid, durch welchen die Einkünfte aus dem gem. § 6 Abs. 1 besteuerten Wertzuwachs erfasst wurden, zu ändern. Hierdurch soll eine Gleichstellung mit inländischen Sachverhalten erreicht werden, in denen nur der tatsächliche Veräußerungsgewinn von § 17 EStG erfasst wird.

Voraussetzung ist nach dem Gesetzeswortlaut jedoch, dass die Wertminderung durch den Zuzugsstaat bei der Einkommensteuerfestsetzung nicht berücksichtigt wurde (§ 6 Abs. 6 Satz 1 AStG). Erfasst werden sollen nach der Gesetzesbegründung die Fälle, in denen der Veräußerungsgewinn nach den gesetzlichen Vorschriften des Zuzugsstaates nicht besteuert wird oder der Zuzugsstaat bei der Besteuerung des Veräußerungs-

gewinns nicht den gemeinen Wert der Anteile im Zuzugszeitpunkt (Wertaufstockung), sondern die ursprünglichen Anschaffungskosten zugrunde legt.<sup>88</sup>

## **f) Europarechtliche Grenzen**

Die Besteuerung stiller Reserven, die in einer qualifizierten Beteiligung eines noch unbeschränkt Steuerpflichtigen verkörpert sind, im Zeitpunkt des Wegzugs nach § 6 AStG wirft unweigerlich Fragen bzgl. der gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit auf, insbesondere im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV), die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EGV) sowie die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV).

Durch das SEStEG wurde die Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG grundlegend neu geregelt. Handlungsbedarf bestand insb. infolge der Entscheidung des EuGH in der Rs. *du Saillant*, in welcher eine der deutschen Regelung vergleichbare französische Steuernorm als unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) beurteilt wurde. In Fortführung dieser Rechtsprechung machte der EuGH in der zur niederländischen Wegzugsbesteuerung ergangenen Entscheidung vom 7.9.2006 (Rs. *N<sup>89</sup>*) diverse Vorgaben für die gemeinschaftsrechtskonforme Ausgestaltung einer Wegzugsbesteuerung.

### **aa) Durch § 6 AStG berührte Grundfreiheiten**

Die in Art. 43 EGV verankerte Niederlassungsfreiheit umfasst die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates nach den für die Angehörigen des Niederlassungsstaats geltenden Bestimmungen.<sup>90</sup> Neben dem Gebot, Angehörige eines anderen Mitgliedstaates nicht gegenüber den eigenen Staatsangehörigen zu diskriminieren, verbietet sie zugleich, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat beschränkt.<sup>91</sup> Dieses

---

<sup>88</sup> Vgl. BR-Drs. 542/06 v. 11.08.2006, S. 88.

<sup>89</sup> EuGH vom 07.09.2005, RS. C-470/04 – *N*, FR 2006, 1128.

<sup>90</sup> EuGH v. 11.3.2004, Rs. C-9/02 – *du Saillant*, FR 2004, 659, Rn. 40 m.w.N.

<sup>91</sup> EuGH v. 11.3.2004, Rs. C-9/02 – *du Saillant*, FR 2004, 659, Rn. 40; v. 13.4.2000, Rs. C-251/98 – *Baars*, FR 2000, 573, Rz. 28.

Verbot gilt auch in Bezug auf steuerrechtliche Vorschriften.<sup>92</sup> Wie der EuGH in der Rechtssache *du Saillant* klargestellt hat, ist eine Wegzugsbesteuerung geeignet, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit zu beschränken, da hiervon eine abschreckende Wirkung auf Steuerpflichtige ausgehen kann, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollen.<sup>93</sup>

Im Rahmen der Wegzugsbesteuerung kommt ferner eine Beschränkung der durch Art. 39 EGV gewährleisteten Arbeitnehmerfreizügigkeit<sup>94</sup> in Betracht. Diese bezweckt, dass jeder Arbeitnehmer seinen Arbeitsplatz gemeinschaftsweit frei wählen kann.<sup>95</sup> Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher eine Beschränkung dieser Freiheit dar.<sup>96</sup>

Schließlich kommt eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 EGV in Betracht. Diese verbietet alle Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten.<sup>97</sup> Im Gegensatz zu den übrigen Grundfreiheiten ist die Kapitalverkehrsfreiheit also nicht auf den Ortswechsel innerhalb der europäischen Union beschränkt.<sup>98</sup> Unter Kapitalverkehr ist der einseitige Transfer eines Wertes in Form von Geld- oder Sachkapital aus einem Mitgliedstaat in einen anderen zu verstehen.<sup>99</sup> Auch Art. 56 EGV schützt vor Beschränkungen durch den Herkunftsstaat.<sup>100</sup>

---

<sup>92</sup> EuGH v. 11.3.2004, Rs. C-9/02 – *du Saillant*, FR 2004, 659, Rn. 44 m.w.N.

<sup>93</sup> EuGH v. 11.3.2004, Rs C-9/02 – *du Saillant*, FR 2004, 659, 551, Rn. 45.

<sup>94</sup> Ob im Fall des Wegzugs im Einzelfall die Arbeitnehmerfreizügigkeit gem. Art. 39 EGV oder die Niederlassungsfreiheit gem. Art 43 EGV einschlägig ist, richtet sich nach der Art der ausgeübten Tätigkeit, die das Motiv für den Wegzug bestimmt; vgl. Schön in IStR 2004, 289, 295; Lausterer in DStZ 2004, 299, 303.

<sup>95</sup> Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung, S. 135.

<sup>96</sup> EuGH v. 12.12.2002, Rs. C-358/00 – *de Groot*, IStR 2003, 58, Rn. 78 f. m.w.N.

<sup>97</sup> EuGH v. 23.2.2006, Rs. C-513/03 – *van Hilten*, DStRE 2006, 851, Rn. 37; Birk, FS Offerhaus, 163, 172.

<sup>98</sup> EuGH v. 23.2.2006, Rs. C-513/03 – *van Hilten*, DStRE 2006, 851, Rn. 35; Wassermeyer, GmbHR 2004, 613, 615; zur Anwendung auf Drittstaatensachverhalte vgl. ausf. Dölker/Ribbrock in BB 2007, 1928.

<sup>99</sup> Birk, FS Offerhaus, 163, 172.

<sup>100</sup> EuGH v. 11.12.2003, Rs. C-364/07 – *Barbier*, DStRE 2004, 93, Rn. 64 m.w.N.

Ob die Kapitalverkehrsfreiheit im Fall des Wegzugs berührt ist, erscheint allerdings fraglich. Bislang wurde das Vorliegen von Kapitalverkehr i.S.d. Art. 56 EGV überwiegend bejaht, wenn ein Inländer ins – auch außereuropäische – Ausland zieht und dabei bzw. in der Folge auch seine Kapitalgesellschaftsanteile i.S.d. § 17 EStG überträgt.<sup>101</sup> Demgegenüber hat der EuGH in der zur Rs. *van Hilten* ergangenen Entscheidung festgestellt, dass die bloße Verlegung des Wohnsitzes nicht in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt. Die Wohnsitzverlagerung umfasse für sich genommen keine finanzielle Transaktion oder die Übertragung von Eigentum und weise auch keine anderen Merkmale einer Bewegung von Kapital auf.<sup>102</sup>

Das Gericht hat in der *van Hilten*-Entscheidung aber auch festgestellt, dass zum Kapitalverkehr i.S.d. Art. 56 EGV der Vermögenserwerb von Todes wegen zählt, sofern dieser einen grenzüberschreitenden Bezug aufweist.<sup>103</sup> Der Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit umfasst also auch die unentgeltliche Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen.<sup>104</sup> Daher wird der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit jedenfalls durch den in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG für den Fall einer unentgeltlichen Rechtsnachfolge vorgesehenen Ersatzrealisationstatbestand berührt.

## **bb) Vorgaben des EuGH**

Der EuGH hat in den zu den Rechtssachen *du Saillant* und *N* ergangenen Entscheidungen klargestellt, dass die aus Anlass des Wegzugs ins Ausland erfolgende sofortige Besteuerung latenter Wertsteigerungen eine gemeinschaftsrechtswidrige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) darstellen kann.<sup>105</sup> Das Gericht hat eine Wegzugsbesteuerung stiller Reserven allerdings nicht grundsätzlich verworfen. Vielmehr wurde jedenfalls in der Entscheidung zur Rs. *N* verdeutlicht, dass der Wegzugsstaat auf die Besteuerung der während der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im In-

---

<sup>101</sup> Birk, FS Offerhaus, 163, 172; Dautzenberg in IStR 1998, 305, 307; Wassermeyer in GmbHR 2004, 613, 615; Kinzl/Goerg in IStR 2005, 450, 453; Bron in IStR 2006, 296, 300; a.A. Hahn in DStZ 2000, 14, 18.

<sup>102</sup> EuGH v. 23.2.2006, Rs. C-513/06 – *van Hilten*, DStRE 2006, 851, Rn. 49; krit. hierzu Bron in IStR 2006, 296, 299.

<sup>103</sup> EuGH v. 23.2.2006, Rs. C-513/06 – *van Hilten*, DStRE 2006, 851, Rn. 37; vgl. auch EuGH v. 11.12.2003, Rs. C-364/01 – *Barbier*, DStRE 2004, 93, Rn. 58.

<sup>104</sup> Vgl. Schnitger in BB 2004, 804, 808.

<sup>105</sup> Vgl. hierzu Richter/Escher in FR 2007, 674 ff.

land entstandenen Wertzuwächse nicht endgültig verzichten muss. Mit einer am Territorialitätsprinzip orientierten Aufteilung der Besteuerung des Wertzuwachses zwischen den Mitgliedstaaten werde ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt, das geeignet sei, eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten zu rechtfertigen.<sup>106</sup>

Einschränkend gelte indes, dass die sofortige Steuererhebung aufgrund der Möglichkeit einer Stundung nicht erforderlich sei. Vor dem Hintergrund der Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinien dürfe die Stundung auch nicht von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Schließlich stellte der EuGH in der Rs. *N* klar, dass eine verhältnismäßige Wegzugsbesteuerung die vollständige Berücksichtigung von nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderungen durch den Wegzugsstaat erfordere, soweit diese nicht bereits im Zuzugsstaat berücksichtigt worden sind.<sup>107</sup>

### **cc) Umsetzung durch § 6 AStG i.d.F. des SEStEG**

Im Wesentlichen dürfte die durch das SEStEG erfolgte Neuregelung der deutschen Wegzugsbesteuerung den Vorgaben des EuGH gerecht werden.<sup>108</sup> Gegen die in § 6 Abs. 5 AStG bei EG-/EWR-Sachverhalten vorgesehene sofortige Steuerfestsetzung unter Gewährung einer voraussetzungslosen Stundung dürften keine Bedenken bestehen. Jedenfalls für den Fall der späteren Veräußerung der Anteile sieht § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG entsprechend der Vorgabe des EuGH auch eine Änderung der festgesetzten Steuer vor, soweit eine nachträglich eingetretene Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt worden ist.

Dennoch bleiben verschiedene Zweifel, ob die Neuregelung den Anforderungen einer gemeinschaftsrechtskonformen Wegzugsbesteuerung tatsächlich umfassend gerecht wird. In den von § 6 Abs. 4 AStG erfassten Drittlandsfällen setzt die Stundung weiterhin einen Antrag sowie eine Sicherheitsleistung voraus, auch wird sie nicht unbefristet gewährt. Insoweit ist fraglich, ob dies mit der grds. auch auf Drittlandsachverhalte anwendbaren Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) vereinbar ist. Insbesondere kann die gegenseitige Verwaltungszusammenarbeit auch durch bilaterale Abkommen gewähr-

---

<sup>106</sup> EuGH vom 07.09.2005, Rs. C-470/04 – *N*, FR 2006, 1128, Rn. 41 ff.

<sup>107</sup> EuGH vom 07.09.2005, Rs. C-470/04 – *N*, FR 2006, 1128, Rn. 54.

<sup>108</sup> Vgl. auch Grotherr in IWB 2007, Fach 3, Gruppe 1, 2153, 2174.

leistet sein, so dass es an der Erforderlichkeit der Maßnahme fehlen könnte.<sup>109</sup> Fraglich ist ferner die Erforderlichkeit der erhöhten Mitwirkungspflichten gem. § 6 Abs. 7 AStG n.F.

Auch bzgl. der in § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG vorgesehenen Berücksichtigung von Wertminderungen verbleiben Zweifel, ob diese Regelung die Anforderungen an eine gemeinschaftsrechtskonform ausgestaltete Wegzugsbesteuerung erfüllt.<sup>110</sup> Zwar hat der EuGH eine Berücksichtigung der Wertminderung explizit nur für den Fall der Nichtberücksichtigung im Zuzugsstaat gefordert. Letztlich entscheidend für eine gemeinschaftsrechtskonforme Wegzugsbesteuerung dürfte aber sein, dass die im Zeitpunkt der späteren Veräußerung fällige Steuer nicht diejenige übersteigen darf, die der Steuerpflichtige im Veräußerungszeitpunkt ohne Wegzug hätte entrichten müssen. Vor diesem Hintergrund dürfte die Nichtberücksichtigung der Wertminderung nur dann gerechtfertigt sein, soweit sich der bei der Veranlagung im Zuzugsstaat ergebende Verlust (Differenz zwischen dem Wertansatz gem. § 6 AStG beim Wegzug und dem später realisierten Veräußerungserlös) dort auch tatsächlich steuermindernd auswirkt. Dies bringt § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG nicht hinreichend zum Ausdruck. Ferner wäre eine dem Inlandsfall vergleichbare steuerliche Belastung nur dann gewährleistet, wenn im Zuzugsstaat ein vergleichbares Steuerniveau herrscht.

## **2. Entstrickung von Wirtschaftsgütern eines Betriebsvermögens**

§ 6 AStG und § 17 EStG erfassen nur Vermögensgegenstände, die der Steuerpflichtige in seinem Privatvermögen hält. Die Steuerbarkeit ist zudem auf Kapitalgesellschaftsanteile beschränkt.

Eine Besteuerung kann aber auch dadurch ausgelöst werden, dass der Steuerpflichtige bei seinem Wegzug auch Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens ins Ausland verlagert. In diesem Bereich hat das SEStEG zu weitreichenden Änderungen der Rechtslage geführt.

---

<sup>109</sup> Vgl. auch Schrauf in PStB 2007, 122, 126 unter Hinweis auf Art. 26 Abs. 1 und 4 DBA-USA.

<sup>110</sup> Vgl. hierzu Richter/Escher in FR 2007, 674, 681 f.

## a) **Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts als Entnahme**

Verlagert der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens seines inländischen Unternehmens ins Ausland bzw. in eine ausländische Betriebstätte (§ 12 AO), so werden diese Wirtschaftsgüter regelmäßig dem Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus entzogen. Selbst wenn zwischen Deutschland und dem Zuzugsland ein DBA zur Anwendung kommt, so ergibt sich daraus nichts anderes, da sich Deutschland in der Regel darin zur Freistellung späterer betrieblicher Veräußerungsgewinne verpflichtet hat.<sup>111</sup>

Um derartige Gewinnverlagerungen ins Ausland zu verhindern, sieht § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG vor, dass der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes als Entnahme für betriebsfremde Zwecke i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG gilt.

Die fiktive Entnahme führt dazu, dass das Wirtschaftsgut seine Eigenschaft als Betriebsvermögen verliert. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG schreibt für diesen Fall vor, dass die entnommenen Wirtschaftsgüter nicht mit ihrem Buchwert, sondern i.d.R. mit ihrem Teilwert anzusetzen sind, d.h. die im Betriebsvermögen verhafteten stillen Reserven werden realisiert. Die Entnahme führt somit zu einer Gewinn- und Steuererhöhung. Gem. § 4g Abs. 2 EStG besteht lediglich die Möglichkeit zur Bildung eines rätierlich aufzulösenden Ausgleichspostens, durch welchen ein gewisser Besteuerungsaufschub zu erreichen ist. Eine umfassende Stundung, wie sie in § 6 Abs. 5 AStG vorgesehen ist, wird hier also nicht gewährt.

Die Gleichsetzung des Wegzugs mit einer Entnahme begegnet ähnlichen europarechtlichen Bedenken wie die Besteuerung nach § 6 AStG. Solange eine innerstaatliche Verlagerung von Wirtschaftsgütern von einer Betriebstätte auf die andere im Inland nicht zu einer Entstrickung und zur Aufdeckung der stillen Reserven führt, ist die Annahme einer Entnahme mit der Folge einer sofortigen Besteuerung im Fall einer grenzüberschreitenden Verlagerung in eine Betriebstätte in einem EU- bzw. EWR-Staat rechtfertigungsbedürftig. Da bei einer innergemeinschaftlichen Verlagerung beispiels-

---

<sup>111</sup> Vgl. Art. 13 Abs. 2, 23 Abs. 1 OECD-MA.

weise eine vorläufige Steuerfestsetzung mit Stundung (vgl. § 6 AStG Abs. 5 n.F.) ein milderer Mittel wäre als die sofortige Besteuerung (ggf. unter Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG), stößt die vorhandene Regelung auf gemeinschaftsrechtliche Bedenken.<sup>112</sup>

## **b) Verbleib von Wirtschaftsgütern in einer inländischen Betriebstätte**

Belässt der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter über den Wegzug oder die Verwirklichung eines Wegzugssurrogates hinaus in einer inländischen Betriebstätte, so bleiben diese Gegenstände in Deutschland steuerverhaftet. Der Wegzug löst dann keine Besteuerung der stillen Reserven gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG aus.

Gegebenenfalls kann daher durch Einlage von Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG in einen eigenen inländischen Betrieb auch eine Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG vermieden werden. Dies könnte sowohl im Fall der drohenden sofortigen Steuerfestsetzung bei Wegzug in einen anderen EU-Staat (Gefahr des späteren Widerrufs der Stundung), vor allem aber im Fall des Wegzugs in einen Drittstaat (sofortige Fälligkeit der Steuer) eine interessante Gestaltungsvariante sein.

Die verdeckte Einlage (d.h. die Einlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten) stellt keinen Veräußerungsvorgang dar,<sup>113</sup> so dass die Einlage keine Besteuerung gem. § 17 Abs. 1 EStG auslöst. Nach der Einlage bleiben die Anteile dann mit einer inländischen Betriebstätte verknüpft, so dass die beschränkte Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG auch nach dem Wegzug bestehen bleibt. Das Besteuerungsrecht für mit einer Betriebstätte verknüpfte Veräußerungsgewinne wird regelmäßig auch durch DBA nicht eingeschränkt.

Eine Wegzugbesteuerung gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wird in diesem Fall nicht ausgelöst. Auch eine Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG kommt nicht in Betracht, da der Steuerpflichtige zum Wegzugszeitpunkt keine Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG (also im Privatvermögen gehaltene Anteile) mehr hält. Die genannte Gestaltung würde aller-

---

<sup>112</sup> Reimer in Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, § 11 Rn. 87 f.; Buciek in DStZ 2003, 139 ff.; Körner in IStR 2004, 424, 429.

<sup>113</sup> Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 17 Rz. 115.

dings voraussetzen, dass die Anteile der inländischen Betriebstätte tatsächlich zugeordnet werden können.<sup>114</sup>

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

Eine Vielzahl von Staaten erhebt keine Erbschaftsteuer, wie z.B. Andorra, Australien, Bahamas, Barbados, Bermudas, Cayman-Inseln, Costa Rica, Isle of Man, Madeira, Malediven, Malta, Neuseeland, Österreich<sup>115</sup>, Schweden, sowie einige Kantone der Schweiz. In anderen Staaten existieren höhere Freibeträge als in Deutschland, die Bewertung von Vermögensgegenständen ist günstiger oder der Ehegattenerwerb ist vollkommen freigestellt (z.B. USA<sup>116</sup>). Daher kann auch die Erbschaftsteuer ein Grund sein, in ein Land mit niedriger Nachfolgebesteuerung auszuwandern. Oftmals ist dies ein wesentliches Wegzugsmotiv als die ertragsteuerliche Belastung.

Nicht nur die Einkünfte des Wegzüglers unterliegen nach einem Wegzug u.U. weiter der deutschen Besteuerung, auch Schenkungen und Erbschaften werden vom deutschen Fiskus ggf. weiterhin steuerlich erfasst.

### **I. Erwerbstatbestände**

Der deutschen objektiven Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht unterliegen die in den §§ 3 und 7 ErbStG genannten Tatbestände, die unmittelbar an zivilrechtliche Vorgänge anknüpfen (z.B. Schenkung, § 516 BGB; Erwerb durch Erbanfall, § 1922 BGB). In Erbfällen mit Auslandsbezug stellt sich jedoch vorab die Frage, ob die Regeln des deutschen Zivilrechts überhaupt zur Anwendung kommen. In jedem Einzelfall ist daher zu prüfen, ob nach den Regeln des internationalen Privatrechts ausländisches oder inländisches Recht einschlägig ist.<sup>117</sup> Selbst wenn sich der Erwerb aber nach ausländi-

---

<sup>114</sup> Krit. insoweit Wassermeyer in IStR 2007, 833, 837.

<sup>115</sup> Die Erbschaft-/Schenkungssteuer soll in Österreich zum 31.07.2008 auslaufen. Infolge dessen hat Deutschland das mit Österreich bestehende DBA zum 31.12.2007 gekündigt.

<sup>116</sup> Die Steuersätze der US-Nachlasssteuer sinken bis 2009 unter gleichzeitiger Anhebung der Freibeträge kontinuierlich ab; ab 2010 entfällt die Nachlasssteuer u.U. ganz. Vgl. hierzu i. Einz. Winheller in BBVE 2005, 32.

<sup>117</sup> Vgl. hierzu Richter in Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, §§ 4 ff.

schem Zivilrecht richtet, kann dieser Vorgang bei hinreichendem Inlandsbezug gleichwohl der deutschen Erbschaftsteuer unterliegen.<sup>118</sup> In diesem Fall ist zu prüfen, ob das im Ausland erfüllte Rechtsinstitut mit einem inländischen Rechtsinstitut vergleichbar ist. Auf dieser Grundlage ist sodann zu ermitteln, welche Tatbestände des deutschen Erbschaftsteuerrechts im gegebenen Fall verwirklicht wurden.<sup>119</sup>

## **II. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG**

### **1. Begründung der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht**

Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG ein, wenn der Erblasser, der Schenker *oder der Erwerber* ein Inländer ist. Die alternative Anknüpfung auch an den Erwerber ist gerade in Wegzugsfällen von wesentlicher Bedeutung, da der Wegzug allein des Erblassers/Schenkers für sich genommen ggf. nicht ausreicht, um eine Besteuerung im Inland zu vermeiden. Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt für die Prüfung des Inlandsbezuges ist für den Erblasser der Zeitpunkt des Todes, für den Schenker der der Ausführung der Schenkung und für den Erwerber der Zeitpunkt der Steuerentstehung i.S.d. § 9 ErbStG.

Inländer sind nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 a) bis d) ErbStG:

- **Steuerinländer kraft Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 a) ErbStG**

Als Steuerinländer gelten unabhängig von ihrer Nationalität natürliche Personen, die ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland haben.

- **Wegzügler mit Deutscher Staatsangehörigkeit, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG (sog. „erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht“)**

Als Steuerinländer gelten auch deutsche Staatsangehörige, die sich seit ihrem Wegzug nicht länger als 5 Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne

---

<sup>118</sup> BFH BStBl. II 1977, 425.

<sup>119</sup> Vgl. hierzu ausf. Ostertun in Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, § 12 Rz. 293 ff.

im Inland einen Wohnsitz zu haben. Insbesondere diese Fallgruppe wird in Wegzugsfällen relevant, da sie zu einem nachlaufenden Besteuerungsanspruch Deutschlands führt (im Ausland auch als „German tax shadow“ bezeichnet). Ziel dieser Regelung ist es, den deutschen Besteuerungsanspruch vor steuerlich motivierten und kurzfristigen Wegzügen, die kurz vor der Verwirklichung eines erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Tatbestands vorgenommen werden, zu schützen. Während der Dauer von 5 Jahren nach dem Wegzug behandelt Deutschland den Wegzügler mit deutscher Staatsangehörigkeit daher weiterhin wie einen Inländer und unterwirft einen Vermögensübergang im Grundsatz der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland. Zu beachten ist, dass diese Frist im Fall des Wegzugs in die USA sogar auf 10 Jahre erweitert wurde, was dem ErbStG nicht unmittelbar zu entnehmen ist.<sup>120</sup>

Erfasst werden Personen, die unter Aufgabe ihres inländischen Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts ins Ausland gezogen sind. Wird zwischenzeitlich – wenn auch nur vorübergehend – erneut ein inländischer Wohnsitz (§ 8 AO) begründet, so läuft die 5- bzw. 10-Jahresfrist neu an.<sup>121</sup> Diese berechnet sich taggenau nach den §§ 186 ff. BGB und nicht nach Kalenderjahren.<sup>122</sup> Die Frist beginnt daher mit dem auf den Tag der Wohnsitzaufgabe folgenden Tag und ist ausgehend vom Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung an zurückzurechnen. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob diese Voraussetzung vom Schenker oder Beschenkten erfüllt wird.

- **Deutsche Auslandsbedienstete, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 c) ErbStG**

Als Inländer gelten auch Personen, die zwar im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, die dem Inland jedoch dadurch verbunden sind, dass sie zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen.

---

<sup>120</sup> Art. 3 des Zustimmungsgesetzes vom 15. September 2000 zum Ergänzungsprotokoll DBA-E USA v. 14. September 2000, BGBl. II 2000, 1170.

<sup>121</sup> Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 2 Rn. 21.

<sup>122</sup> Ostertun in Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, § 12 Rz. 315.

- **Andere als natürliche Personen im Inland, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 d) ErbStG**

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 d) sind auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder Ihren Sitz im Inland haben, als Inländer zu behandeln.

## **2. Rechtsfolgen der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht**

Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG stellt den „Normalfall“ des ErbStG dar. Danach unterliegt der weltweite Vermögensanfall der deutschen Erbschaftsteuer, unabhängig davon, ob sich das Vermögen im Inland oder im Ausland befindet („Weltvermögensprinzip“).

Der Umfang des von der inländischen Besteuerung erfassten Vermögensanfalls hängt aber maßgeblich davon ab, ob die Steuerpflicht beim Erblasser/Schenker oder beim Erwerber anknüpft. Sind der Erblasser oder der Schenker unbeschränkt steuerpflichtig, so unterfallen der gesamte Nachlass bzw. die gesamte Schenkung unabhängig von der Ansässigkeit des Erwerbers der deutschen Besteuerung. Ist hingegen nur der Erwerber unbeschränkt steuerpflichtig, so wird nicht der gesamte Nachlass von der inländischen Besteuerung erfasst, sondern ausschließlich der dem inländischen Erwerber zurechenbare Vermögensanfall.

## **III. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG**

### **1. Begründung der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht**

Sind weder der Erblasser bzw. Schenker noch der Erwerber Inländer i.S.d. ErbStG, so tritt die Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nur ein, soweit es sich bei dem einzelnen Erwerbsgegenstand um Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG handelt (beschränkte Erbschaftsteuerpflicht). Es muss sich also um einen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vermögensübergang von Inlandsvermögen handeln, der zwischen Nichtinländern erfolgt.

Zum erbschaftsteuerlichen Inlandsvermögen gehören nach § 121 BewG:

- Nr. 1: Inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen.
- Nr. 2: Inländisches Grundvermögen.
- Nr. 3: Inländisches Betriebsvermögen.

*Voraussetzung ist hier, dass das Betriebsvermögen mit einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 AO) oder ständigen Vertreter (§ 13 AO) verknüpft ist.*

- Nr. 4: Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz / Geschäftsleitung im Inland.

*Zu beachten ist, dass der Erblasser bzw. Schenker allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG als Eigentümer der übertragenen Anteile zu mindestens 10 % am Grund- und Stammkapital der inländischen Gesellschaft beteiligt sein muss.*

- Nr. 5: Erfindungen, Gebrauchsmuster, Topographien, eingetragen in ein inländisches Buch oder Register.

- Nr. 6: Wirtschaftsgüter, die einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen sind.

*Hierunter fallen auch Urheberrechte, wenn sie einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen worden sind.*

- Nr. 7: Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere Rechte und Forderungen, soweit sie durch inländischen Grundbesitz gesichert sind.

- Nr. 8: Forderungen aus Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen.

*Das Handelsgewerbe wird dann als inländisches angesehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.*

- Nr. 9: Nutzungsrechte an einem der in Nr. 1 bis 8 genannten Vermögensgegenstände, wenn sie an einem Wirtschaftsgut im Inland bestehen.

Kapitalforderungen, denen jeder Bezug zum Inland fehlt, können im Übrigen nicht von der beschränkten Steuerpflicht erfasst werden.

## **2. Rechtsfolgen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht**

### **a) Bestehen und Umfang der Steuerpflicht**

Im Gegensatz zur unbeschränkten Steuerpflicht gilt bei der beschränkten Steuerpflicht nicht das Weltvermögensprinzip. Vielmehr unterliegt nur das inländische Vermögen i.S.d. § 121 BewG der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer („Belegenheitsprinzip“).

### **b) Einschränkungen gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht**

Im Fall der beschränkten Steuerpflicht gelten im Vergleich zur unbeschränkten Steuerpflicht verschiedene Einschränkungen. So ist ein Schuldenabzug nur insoweit zulässig, als die Schulden und Lasten in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Inlandsvermögen stehen und dieses belasten (§ 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG). Ferner tritt nach § 16 Abs. 2 ErbStG an die Stelle der Freibeträge nach §§ 16, 17 ErbStG ein von der Steuerklasse unabhängiger Freibetrag von € 1.100,-.<sup>123</sup> Auch ein Erwerb vom Ehegatten ist daher nur i.H.v. € 1.100,- von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. Darüber hinaus scheidet eine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuern auf die deutsche Erbschaftsteuer nach § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bei beschränkter Steuerpflicht aus, sofern sich nicht aus der Anwendung eines DBA etwas anderes ergibt.

## **IV. Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 4 AStG**

§ 4 Abs. 1 AStG erweitert den Umfang der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht über die von § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG erfassten Vermögensgegenstände hinaus auf zusätzliche Sachverhalte mit Inlandsbezug, wenn der Wegzügler seine Ansässigkeit in ein Niedrigsteuerland (in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht) verlegt hat. Hierdurch kann der Umfang der inländischen Erbschaftsteuerpflicht bis zum Ablauf von 10 Jahren nach Ende des Wegzugsjahres erweitert werden.

---

<sup>123</sup> Die Vereinbarkeit dieser Einschränkung mit dem Gemeinschaftsrecht ist fraglich; vgl. hierzu Oster-tun in Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, § 12 Rz. 325 m.w.N.

## 1. Begründung der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht

Die erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht tritt unter folgenden Voraussetzungen ein:

### a) Vorliegen der beschränkten Steuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

Der Vermögensübergang muss im Grundsatz der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG unterliegen, d.h. weder der Erblasser/Schenker noch der Erwerber darf im Inland ansässig sein, was zur unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht für den Erwerb führen würde. Da Wegzügler deutscher Nationalität in den ersten 5 Jahren nach ihrem Wegzug der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG unterliegen, greift die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach § 4 AStG daher im Regelfall vom Beginn des 6. bis zum Ende des 10. auf den Wegzug folgenden Jahres ein. Wird die deutsche Staatsangehörigkeit allerdings vorzeitig aufgegeben, würde die Phase der erweitert beschränkten Steuerpflicht entsprechend früher beginnen und bis zu 10 Jahre nach Ende des Wegzugjahres andauern.

Nach herrschender Literaturlauffassung kann die erweitert beschränkte Steuerpflicht gem. § 4 AStG überdies nur dann eingreifen, wenn zum Erwerb zumindest auch Inlandsvermögen i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG gehört. Dafür spricht, dass § 4 AStG die „Erbschaftsteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG“ voraussetzt. Daher käme § 4 AStG nicht zur Anwendung, wenn der Erblasser/Schenker (ggf. neben Auslandsvermögen) ausschließlich „erweitertes Inlandsvermögen“ innehat.<sup>124</sup>

### b) Anwendbarkeit von § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG auf den Erblasser/Schenker

Des Weiteren muss § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG auf den Erblasser bzw. den Schenker anwendbar sein, d.h. dieser muss unter Beibehaltung wesentlicher wirtschaftlicher Interessen in ein Niedrigsteuerland (bezogen auf die Einkommensteuer) verzogen sein.<sup>125</sup> Die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 AStG müssen gem. § 4 Abs. 1 AStG zur Zeit der Steuerentstehung (§ 9 ErbStG) gegeben sein. Die erbschaftsteuerliche Schuld muss

---

<sup>124</sup> Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 4 Rz. 10; Ostertun in Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, § 12 Rz. 347.

<sup>125</sup> Vgl. hierzu oben unter B. I. 3.

daher bis zum Ablauf von 10 Jahren nach dem Ende des Jahres entstanden sein, in dem die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Erblassers bzw. des Schenkers geendet hat. Somit kann die erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht im Extremfall für 11 Jahre andauern.

### **c) Kein Nachweis i.S.d. § 4 Abs. 2 AStG**

Es kommt allerdings nicht zur erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass eine ausländische Steuerpflicht für die fraglichen Erwerbsteile besteht, welche der deutschen Erbschaftsteuer entspricht und die mindestens 30 % der sonst nach § 4 Abs. 1 AStG hierfür anfallenden deutschen Erbschaftsteuer beträgt (§ 4 Abs. 2 AStG). Dies ist durch eine Vergleichsrechnung zu ermitteln.

## **2. Rechtsfolgen der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht**

Sind die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 AStG gegeben, wird die beschränkte Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG bis zum Ablauf von 10 Jahren nach Ende des Jahres, in welchem die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht geendet hat, auf zusätzliche Teile des Erwerbs ausgedehnt („erweitertes Inlandsvermögen“). Es gelten insoweit dann die gleichen Rechtsfolgen wie bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht.

Von der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht betroffen sind diejenigen Vermögensteile, deren Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG wären. Es ist also danach zu fragen, ob fiktive Erträge aus den unter § 1 ErbStG fallenden Gegenständen bei unterstellter unbeschränkter Einkommensteuerpflicht einen der Tatbestände des § 34d Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG erfüllen würden und es lediglich am jeweils genannten Anknüpfungspunkt im Ausland fehlt. Bei Verneinung dieser Frage liegen keine ausländischen, sondern inländische Einkünfte vor, so dass die betroffenen Gegenstände von der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht nach § 4 AStG erfasst werden.

Die Steuerpflicht erweitert sich hierdurch also faktisch insoweit, wie der Katalog des § 34d EStG über denjenigen des § 121 BewG hinausgeht.<sup>126</sup> Betroffen ist insbesondere folgendes Vermögen<sup>127</sup>:

- Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland;
- Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland;
- Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften, Investmentfonds und offene Immobilienfonds sowie Geschäftsguthaben 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.

Auch durch die Zwischenschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft kann die erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht für Vermögen mit Inlandsbezug regelmäßig nicht vermieden werden, da den Gesellschaftern die Erträge der Zwischengesellschaft sowie deren Vermögenswerte ggf. gem. § 5 Abs. 1 AStG zurechnet werden.<sup>128</sup>

---

<sup>126</sup> Vgl. Ostertun in Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, § 12 Rz. 343.

<sup>127</sup> Vgl. die Grundsätze zur Anwendung des AStG, BMF BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Tz. 4.1.1.

<sup>128</sup> Vgl. die Grundsätze zur Anwendung des AStG, BMF BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Tz. 5 ff.

## V. Beseitigung der Doppelbesteuerung

Das deutsche Erbschaftsteuerrecht kennt drei Anknüpfungspunkte, die in Fällen mit Auslandsberührung die inländische Erbschaftsteuerpflicht auslösen können (Inländer-eigenschaft des Erblassers/Schenkers, Inländereigenschaft des Erwerbers, Erwerb von Inlandsvermögen). Da andere Staaten ihre Besteuerungsansprüche ähnlich abgrenzen, kann ein einziger Erbfall u.U. die Steuerpflicht in 3 Ländern auslösen.<sup>129</sup> Eine Doppelbesteuerung kann insbesondere infolge der Ausdehnung der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht auf 5 Jahre nach dem Wegzug (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 b ErbStG) eintreten.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat Deutschland mit einigen wenigen Staaten DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern abgeschlossen. Als unilaterale Maßnahme besteht im Übrigen die Möglichkeit einer Steueranrechnung nach Maßgabe des § 21 ErbStG.

### 1. Eingreifen von DBA

Sofern sich auf der Grundlage des ErbStG eine Steuerpflicht im Inland ergibt, kann das deutsche Besteuerungsrecht im Fall des Bestehens eines DBA im Einzelfall eingeschränkt sein. Deutschland hat derzeit allerdings mit nur 5 Staaten DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern abgeschlossen.<sup>130</sup>

Die Doppelbesteuerung wird wahlweise durch die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode vermieden. Die Staaten verpflichten sich also dazu, bestimmte Vermögensgegenstände von der eigenen Besteuerung freizustellen oder zumindest eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische zu gewährleisten. Es muss hierzu vorab festgelegt werden, welchem Staat das vorrangige Besteuerungsrecht zukommen soll. Das primäre Besteuerungsrecht im Sinne einer unbeschränkten Steuerpflicht kommt grds. dem Staat zu, in dem der Erblasser zu Zeitpunkt seines Todes ei-

---

<sup>129</sup> Vgl. Meincke, ErbStG, § 2 Rz. 14.

<sup>130</sup> Dänemark, Griechenland (eingeschränkt), Schweden, Schweiz (nur Erbschaften!), USA; das DBA mit Österreich wurde aufgrund des Auslaufens der österreichischen Erbschaftsteuer zum 31.12.2007 gekündigt. Ein DBA mit Frankreich steht vor der Ratifizierung; vgl. hierzu Czakert in IStR 2007, 281.

nen Wohnsitz hatte; die abkommensrechtliche Ansässigkeit ist ggf. anhand der im DBA vorgesehenen „tie-breaker-rules“ (vgl. Art. 4 Abs. 2 OECD-MA) festzustellen.<sup>131</sup> Für bestimmte Vermögensarten (Immobilien, Art. 5 OECD-MA; Betriebstättenvermögen, Art. 6 OECD-MA) steht allerdings regelmäßig dem Belegenheitsstaat das vorrangige Besteuerungsrecht zu, der Erblasser-Wohnsitzstaat verpflichtet sich demnach zu einer Freistellung bzw. Anrechnung.<sup>132</sup>

Da der Erblasser-Wohnsitzstaat in Wegzugsfällen regelmäßig der Zuzugsstaat ist, wird in Deutschland grds. nur bestimmtes Inlandsvermögen der Besteuerung unterworfen. Dies gilt im Regelfall auch dann, wenn die Erben ihren Wohnsitz in Deutschland haben, da der Erwerber-Wohnsitz regelmäßig in den Hintergrund tritt.<sup>133</sup>

Besteht im Einzelfall ein DBA mit dem Zuzugsstaat, so kann dies insb. einer uneingeschränkten Besteuerung des Weltvermögens in Deutschland innerhalb der ersten 5 Jahre nach dem Wegzug aufgrund der erweitert unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG entgegenstehen. Es kommt daher entscheidend darauf an, ob und in wie weit das jeweilige DBA Deutschland das Recht zur nachlaufenden Besteuerung einräumt.<sup>134</sup> Im Einzelfall (vgl. Art. 4 Abs. 3 DBA-E USA) kann dieses Recht sogar über den im ErbStG vorgesehenen Rahmen hinaus erweitert sein.<sup>135</sup>

---

<sup>131</sup> Im Fall des Wegzugs in die Schweiz ist zu beachten, dass Deutschland in bestimmten Fällen eines Doppelwohnsitzes gem. Art. 4 Abs. 3 DBA-E Schweiz ein Recht zur „überdachenden Besteuerung“ hat, d.h. es erfolgt eine Besteuerung in Deutschland unter Anrechnung der schweizerischen Steuer; vgl. hierzu Deininger in ZErB 2003, 362, 364.

<sup>132</sup> Vgl. hierzu insgesamt Meincke, ErbStG, § 2 Rz. 18 ff.

<sup>133</sup> Im Verhältnis zur Schweiz bestehen hier jedoch Besonderheiten, vgl. Art. 8 Abs. 2 DBA-E Schweiz. Danach kann der Erwerbsanteil eines in Deutschland ansässigen Erwerbers „überdachend“ besteuert werden; vgl. hierzu Jülicher, IStR 2004, 37, 42 f.

<sup>134</sup> Vgl. z.B. Art. 4 Abs. 4 DBA-E Schweiz, wonach Deutschland (unter Anrechnung der schweizerischen Steuer) im Grundsatz für 5 Jahre das Recht zur nachlaufenden Besteuerung zusteht („überdachende Besteuerung“). Dies gilt allerdings nicht, wenn der Wegzug zum Zwecke einer unselbstständigen Tätigkeit oder Eheschließung mit einem schweizerischen Staatsangehörigen erfolgte oder der Erblasser im Wegzugszeitpunkt schweizerischer Staatsangehöriger war; vgl. hierzu Deininger in ZErB 2003, 362, 364.

<sup>135</sup> Art. 4 Abs. 3 DBA-E USA sieht für die Zeit von 10 Jahren nach dem Wegzug ein vorrangiges Besteuerungsrecht Deutschlands vor. In Bezug auf Wegzüge in die USA wurde die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG vorgesehene 5-Jahres-Frist daher außerhalb des ErbStG auf 10 Jahre verlängert; vgl. Art. 3 des Zustimmungsgesetzes vom 15. September 2000 zum Ergänzungsprotokoll DBA-E USA v. 14. September 2000 (BGBl. II 2000, 1170).

Der Geltendmachung eines Besteuerungsanspruchs aufgrund der erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht gem. 4 Abs. 1 AStG, die im Regelfall im 6. bis 10. Jahr nach dem Wegzug eingreift, kann im Einzelfall ebenfalls ein DBA entgegenstehen.<sup>136</sup> Auch insoweit ist daher stets zu prüfen, ob das DBA Deutschland das Besteuerungsrecht einräumt.<sup>137</sup>

Für den Fall, dass ein Teil des Vermögens der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund eines DBA entzogen ist, sieht § 19 Abs. 2 ErbStG vor, dass der Steuertarif so zu ermitteln ist, als würde auch der nicht steuerbare Vermögensteil der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen (Progressionsvorbehalt).

## **2. Anrechnung ausländischer Steuern, § 21 ErbStG**

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung existiert mit § 21 ErbStG außerdem eine nationale Regelung, die im Fall der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland die Anrechnung festgesetzter und gezahlter ausländischer Erbschaftsteuer, die keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt, auf die deutsche Erbschaftsteuer vorsieht. Diese Norm greift dann ein, wenn kein DBA mit dem anderen Staat (§ 21 Abs. 4 ErbStG) besteht oder ein DBA, das die Anwendung der Anrechnungsmethode vorsieht.

Die Anrechnung der ausländischen Steuer ist allerdings nur in bestimmten Grenzen möglich. Zählt zum Erwerb sowohl ausländisches wie inländisches Vermögen, so hat eine Verhältnisrechnung zur Ermittlung der auf das Auslandsvermögen entfallenden inländischen Steuer sicherzustellen, dass die (ggf. höhere) ausländische Steuer nur insoweit angerechnet wird, wie auch inländische Steuer auf das Auslandsvermögens i.S.d. § 21 Abs. 2 ErbStG anfällt (§ 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Der Höchstbetrag<sup>138</sup> der anrechenbaren ausländischen Steuer ist (ggf. gesondert für jedes einzelne Land, § 21 Abs. 1 Satz 3 ErbStG; sog. „per-country-limitation“) wie folgt zu ermitteln:

---

<sup>136</sup> Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 2 Rz. 82.

<sup>137</sup> So gestattet z.B. Art. 4 Abs. 4 DBA-E Schweiz auch die „überdachende Besteuerung“ Deutschlands im Hinblick auf Art. 4 Abs. 1 AStG; vgl. hierzu Jülicher in IStR 2004, 37, 42.

<sup>138</sup> Vgl. hierzu auch Meincke, ErbStG, § 21 Rz. 22 ff.; Ostertun in Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, § 12 Rz. 417 ff.

Höchstbetrag = dt. ErbSt x

Steuerpflichtiges Auslandsvermögen

Steuerpflichtiges Gesamtvermögen

Da eine höhere ausländische Steuer nur bis zur Höhe der inländischen angerechnet werden kann, bleibt die überschießende ausländische Steuer ggf. bestehen (sog. „Anrechnungsüberhang“).

Die Doppelbesteuerung wird durch § 21 ErbStG ferner nicht stets umfassend vermieden. Insbesondere die enge Definition des Auslandsvermögens in § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG sowie die „per-country-limitation“ bei in mehreren Staaten belegenem Auslandsvermögen führen in den nicht erfassten Fällen zur Doppelbesteuerung.<sup>139</sup> Typisch ist insbesondere die Doppelbesteuerung bei inländischen Erblassern mit Vermögen in Staaten, deren beschränkte Steuerpflicht weiter reicht als der von § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG in Bezug genommene Katalog des § 121 BewG.<sup>140</sup> Hiervon betroffen sind unter anderem Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften unterhalb einer Beteiligungsschwelle von 10 % sowie Wertpapiere und private Kapitalorderungen.<sup>141</sup>

## VI. Europarechtliche Grenzen

In der Rs. *Erben von Barbier*<sup>142</sup> stellte der EuGH klar, dass die europäischen Grundfreiheiten uneingeschränkt auch für den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuern anzuwenden sind. Die Gegenargumentation, dass Erbschaften und Schenkungen mangels wirtschaftlicher Betätigung nicht in den Anwendungsbereich des EG-Vertrages fielen, wurde als nicht stichhaltig abgelehnt.

Europarechtliche Bedenken bestehen insbesondere hinsichtlich der erweitert unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG. Diese führt regelmäßig dazu, dass ein deutscher Staatsangehöriger, der sei-

---

<sup>139</sup> Die Vereinbarkeit dieser Doppelbelastung mit dem Gemeinschaftsrecht ist zweifelhaft; vgl. hierzu jetzt BFH v. 16.01.2008, II R 45/05, BFH/NV 2008, 690.

<sup>140</sup> Vgl. Ostertun in Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung, § 12 Rz. 421.

<sup>141</sup> Meincke, ErbStG, § 21 Rz. 30.

<sup>142</sup> EuGH v. 11.12.2003, Rs. C-364/01 – *Barbier*, DStRE 2004, 93.

nen Wohnsitz in Ausland verlegt, im Anschluss daran in Bezug auf dieselben Wirtschaftsgüter in zwei Staaten der Erbschaftsteuer unterliegt. Denn nach einem Wegzug aus Deutschland bleibt die unbeschränkte Steuerpflicht für 5 Jahre erhalten (insbesondere mit der Folge, dass das gesamte Auslandsvermögen in Deutschland zu versteuern ist), und es tritt eine unbeschränkte oder beschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach den nationalen Gesetzen des Zuzugsstaates hinzu.

Besteht in diesem Fall mit dem Zuzugsstaat kein DBA, welches eine hinreichende Anrechnung der ausländischen Steuer gewährleistet, so kann es infolge der nachlaufend bestehenden unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland zu einer doppelten Besteuerung kommen, was die Entscheidung für den Wegzug erschweren kann.

## 1. **Rechtssache *van Hilten***

Wesentliche Aussagen zur Vereinbarkeit einer erbschaftsteuerlichen Wegzugsbesteuerung finden sich in der Entscheidung zur Rs. *van Hilten*<sup>143</sup>. In dieser hat sich der EuGH mit der niederländischen Wegzugsbesteuerung befasst, die in ihrer Ausgestaltung der deutschen erweitert unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht sehr ähnlich war.

Im Entscheidungsfall war die Erblasserin niederländische Staatsangehörige und lebte bis 1988 in den Niederlanden. Zunächst verlegte sie ihren Wohnsitz nach Belgien, dann, im Jahr 1991, in die Schweiz, die seitdem als ihr steuerlicher Wohnsitz galt. Sie starb im November 1997, also innerhalb von 10 Jahren, nachdem sie die Niederlande verlassen hatte. Sowohl Liegenschaften in der Schweiz, als auch in Belgien und in den Niederlanden gehörten zu ihrem Nachlass.

Nach der Wohnsitzfiktion des niederländischen Erbschaftsteuerrechts galt die Erblasserin in diesem Zeitpunkt als in den Niederlanden wohnhaft. Deshalb wurden ihre Erben von der niederländischen Steuerverwaltung zur Erbschaftsteuer für den gesamten Nachlass herangezogen, den sie nach niederländischem Recht erworben hatten. Aber auch in der Schweiz unterfiel das Erbe der dortigen Besteuerung.

Im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens urteilte der EuGH, dass die erweitert

---

<sup>143</sup> EuGH v. 23.02.2006, Rs. C-513/03 – *van Hilten*, IStR 2006, 309.

unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach niederländischem Recht nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV) verstoße. Er ging dabei aber davon aus, dass eine Doppelbesteuerung im Entscheidungsfall „durch ein System von Steuergutschriften“ vollständig vermieden wurde.<sup>144</sup>

## **2. Übertragbarkeit auf § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG?**

Fraglich ist allerdings, welche Auswirkung die Entscheidung des EuGH auf die deutsche Wegzugsbesteuerung nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG hat, insbesondere, ob sich daraus bereits die Europarechtskonformität des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG ergibt. Dies wird man mit guten Gründen verneinen können.

Die Rs. *van Hilten* betraf einen Sachverhalt, der nicht zwischen zwei EU-Staaten verwirklicht wurde, sondern zwischen einem Mitgliedstaat (Niederlande) und einem Drittstaat (Schweiz). Demzufolge wandte der EuGH einen eingeschränkten Prüfungsmaßstab an und überprüfte die niederländische Regelung lediglich im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit. Auf reine EU-Sachverhalte finden allerdings die europäischen Grundfreiheiten uneingeschränkte Anwendung. Insoweit hat der EuGH eine Prüfung aber noch nicht vorgenommen.

Des Weiteren besteht bzgl. der Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei erweitert beschränkter Erbschaftsteuerpflicht ein erheblicher Unterschied zwischen deutschem und niederländischem Recht. In der Rs. *van Hilten* wurde – was auch gerade entscheidungserheblich war – die infolge der erweitert unbeschränkten Steuerpflicht drohende Doppelbesteuerung aufgrund der Ausgestaltung des DBA zwischen den Niederlanden und der Schweiz sowie gesetzlicher und untergesetzlicher Vorschriften des niederländischen Erbschaftsteuerrechts vollständig beseitigt. Dies ist in Bezug auf die deutsche erweitert unbeschränkte Steuerpflicht infolge der in Deutschland nur unvollkommen vorhandenen Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aber anders.

---

<sup>144</sup> EuGH v. 23.02.2006, Rs. C-513/03 – *van Hilten*, IStR 2006, 309, Rn. 48.

Die Frage, ob auch die durch § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG angeordnete erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht europarechtskonform ist, wird durch die Entscheidung des EuGH in der Rs. *van Hilten* also nicht unmittelbar beantwortet.<sup>145</sup>

### **3. Beschränkung der Grundfreiheiten durch § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG**

Eine ungerechtfertigte Beschränkung von Grundfreiheiten durch § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG kommt insbesondere unter folgenden Gesichtspunkten in Betracht.

#### **a) Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 EGV**

Der EuGH hat in der Rs. *van Hilten* (erneut) festgestellt, dass es sich beim Erwerb von Todes wegen um Kapitalverkehr i.S.v. Art. 56 EGV handelt.<sup>146</sup> Eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die niederländische erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht hat der EuGH gerade deshalb verneint, weil zwischen der Schweiz und den Niederlanden ein DBA besteht, welches für den Fall der Doppelbesteuerung die Anrechnung der ausländischen Steuer in den Niederlanden vorsieht. Ergänzende Vorschriften finden sich im nationalen niederländischen Recht<sup>147</sup>, die eine vollständige Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer ermöglichen. Aufgrund dieser Regelungen sah der EuGH „die gleiche Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen für Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, und für solche, die im betreffenden Mitgliedstaat geblieben sind“, als gewährleistet an.<sup>148</sup>

In Deutschland existieren allerdings kaum DBA auf dem Gebiet des Erb- und Schenkungsteuerrechts mit anderen Staaten, die in einer solchen Konstellation die Doppelbesteuerung verhindern könnten. Auch besteht in Deutschland – anders als in den Niederlanden – keine nationale Vorschrift, die eine Doppelbesteuerung vollständig vermeidet. § 21 ErbStG sieht die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer gem. § 21 Abs. 2 ErbStG nur in Bezug auf bestimmtes Auslandsvermögen vor. Eine Anrechnung

---

<sup>145</sup> In diesem Sinne wohl auch Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 2 Rz. 21.

<sup>146</sup> EuGH v. 23.02.2006, Rs. C-513/03 – *van Hilten*, IStR 2006, 309, Rn. 42; vgl. auch EuGH v. 11.12.2003, Rs. C-364/01 – *Barbier*, DStRE 2004, 93, Rn. 58.

<sup>147</sup> Art. 13 des Erlasses zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 1989 (Besluit ter voorkoming dubbele belasting).

<sup>148</sup> EuGH v. 23.02.2006, Rs. C-513/03 – *van Hilten*, IStR 2006, 309, Rn. 46.

wird nur für ausländische Steuer auf solche Vermögensgegenstände gewährt, die bei Belegenheit im Inland zum Inlandsvermögen gem. § 121 BewG zählen würden (§ 21 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Insoweit besteht z.B. eine Anrechnungslücke für ausländische Erbschaft- und Schenkungsteuer, die auf Kontenvermögen im Ausland erhoben wird.<sup>149</sup> Dasselbe gilt für die ausländische Steuer auf ausländische Wertpapiere.<sup>150</sup> Eine Doppelbesteuerung kann daher allenfalls durch komplementäre Regelungen im anderen EU-Mitgliedstaat vermieden werden. Regelungen anderer Mitgliedstaaten können die generelle Europarechtswidrigkeit einer nationalen Rechtsvorschrift indes nicht beseitigen.

Fehlt es demnach an einem entsprechenden DBA oder entsprechend weit reichenden Anrechnungsmöglichkeiten des nationalen Rechts, kann es aufgrund des Wegzugs des Erblassers zu steuerlichen Nachteilen bei den Erben und anderen Begünstigten von Todes wegen kommen. Auch eine erst künftige Erbschaft- oder Schenkungsteuerbelastung kann zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs führen, wie zuletzt auch der BFH in einem jüngeren Vorlagebeschluss ausführte.<sup>151</sup>

Ungeachtet der zum niederländischen Recht ergangenen Entscheidung in der Rs. *van Hilten* dürfte § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG daher die Kapitalverkehrsfreiheit in unzulässiger Weise beschränken.

## **b) Niederlassungsfreiheit, Art 43 EGV**

Nach der Rechtsprechung des EuGH liegt in dem Umzug in einen anderen Mitgliedstaat und dem Verfolgen wirtschaftlicher Belange in diesem Staat eine Ausübung der Niederlassungsfreiheit.<sup>152</sup> Diese verbietet es dem Herkunftsstaat, die Niederlassung seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat zu behindern. Dies gilt auch in Bezug auf steuerrechtliche Vorschriften.<sup>153</sup> Eine zu erwartende höhere Erbschaftsteuerlast wird der spätere Erblasser bei seiner Entscheidung über den Umzug berück-

---

<sup>149</sup> Jülicher in PStB 2000, 168, 171; Thonemann in ErbStB 2005, 220, 223.

<sup>150</sup> Schaumburg in RIW 2001, 161, 169.

<sup>151</sup> BFH v. 14.06.2006 – II R 35/05, BStBl. II 2006, 627.

<sup>152</sup> EuGH v. 11.3.2004, Rs. C-9/02 – *du Saillant*, IStR 2004, 236.

<sup>153</sup> EuGH v. 11.3.2004, Rs. C-9/02 – *du Saillant*, IStR 2004, 236, Rn. 44.

sichtigen. Aufgrund einer späteren höheren Steuerbelastung wird er möglicherweise von einem Umzug in einen anderen Mitgliedstaat absehen. Vor diesem Hintergrund dürfte § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b) ErbStG daher auch eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen.

### c) Freizügigkeit, Art. 18 EGV

Durch die steuerliche Doppelbelastung kann der Staatsangehörige eines Mitgliedstaates davon abgehalten werden, sein Recht auf Freizügigkeit gem. Art 18 EGV auszuüben, wenn er sich damit einer nachhaltigen steuerlichen Behandlung seines Nachlasses aussetzt. Dies entspricht einer Anmerkung des EuGH in der Rechtssache *Barbier*, in welcher das Gericht ausdrücklich die erbschaftsteuerlichen Auswirkungen als relevanten Faktor bei der Entscheidung, vom Freizügigkeitsrecht Gebrauch zu machen, benannte.<sup>154</sup> Die erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht ist in diesem Sinne wegen des Risikos einer Doppelbesteuerung geeignet, eine Person vom Umzug in einen anderen Mitgliedstaat – und damit vom Gebrauch des Freizügigkeitsrecht – abzuhalten.

Diese Wirkung entspricht gerade auch dem Zweck der nationalen Regelungen über eine erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht. Die betreffenden Staaten wollen gerade verhindern, dass sich ihre Staatsangehörigen durch kurzfristige Wohnsitzverlagerung im Alter der nationalen Erbschaftsteuer entziehen.<sup>155</sup> Die erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht soll die Verlagerung des Wohnsitzes zumindest wirtschaftlich weniger attraktiv machen.<sup>156</sup>

In diesem Sinne hat auch der Generalanwalt *Léger* in der Rs. *van Hilten* in seinen Schlussanträgen ausgeführt, dass die Anordnung einer erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht im Grundsatz geeignet sei, das Recht auf Freizügigkeit nach Art. 18 EGV zu beschränken.<sup>157</sup>

---

<sup>154</sup> EuGH v. 11.12.2003, Rs. C-364/01 – *Barbier*, DStRE 2004, 93, Rn. 75; ebenso Schaumburg in RIW 2001, 161, 164; Wachter in DStR 2004, 540, 543; Burgstaller/Hasslinger in IWB 2004, 303, 310; Schnittger in FR 2004, 185, 189.

<sup>155</sup> Vgl. Weinmann in Moench, ErbStG, § 2 Rn. 2.

<sup>156</sup> Wachter in FR 2005, 1068, 1075.

<sup>157</sup> Schlussanträge des Generalanwalts *Léger* vom 30.7.2005, IWB (EU), Fach 11a, Rn. 68.

Da in Deutschland keine Regelungen bestehen, die eine ausländische Erbschaftsteuer in vollem Umfang steuermindernd berücksichtigen, wie es in den Niederlanden der Fall ist, tritt infolge der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht gerade jene Benachteiligung der Erben ein, die nach den Ausführungen des Generalanwalts geeignet ist, das Recht auf Freizügigkeit zu beschränken.