



Steuerflucht ins Ausland

vom
21. Juni 2001

Informationen zur Sendung

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-------|---|----|
| 1. | Einleitung | 2 |
| 2. | Allgemeines zur Steuerpflicht | 2 |
| 2.1. | Die Ansässigkeit als Abgrenzungskriterium für Steuerpflicht | 2 |
| 2.2. | Die unbeschränkte Steuerpflicht..... | 2 |
| 2.3. | Die beschränkte Steuerpflicht..... | 3 |
| 3. | Die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland..... | 3 |
| 3.1. | Der steuerliche Wohnsitz | 3 |
| 3.2. | Gewöhnlicher Aufenthalt | 4 |
| 3.3. | Die Aufgabe des Wohnsitzes..... | 4 |
| 4. | Die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach dem Außensteuergesetz..... | 5 |
| 4.1. | Allgemeines..... | 5 |
| 4.2. | Die Voraussetzungen der erweitert beschränkten Steuerpflicht..... | 5 |
| 4.2.1 | Kriterium 1: Persönliche Voraussetzungen | 6 |
| 4.2.2 | Kriterium 2: Niedrigsteuergesetz..... | 6 |
| 4.2.3 | Kriterium 3: Wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen | 7 |
| 4.2.4 | Umfang der erweitert beschränkten Steuerpflicht | 8 |
| 4.2.5 | Verfahren..... | 9 |
| 5. | Wohnsitzverlagerung aus erbschaftsteuerlichen Gründen | 9 |
| 5.1. | Die unbeschränkte Steuerpflicht im Erbschaftsteuergesetz..... | 10 |
| 5.2. | Die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht | 10 |
| 5.3. | Beschränkte Steuerpflicht..... | 10 |
| 5.4. | Steuerpflicht nach dem Außensteuergesetz..... | 11 |
| 5.5. | Zusammenfassende Übersicht zur Erbschaftsteuerpflicht..... | 11 |
| 6. | Schluss..... | 13 |
| 7. | Weitere Hinweise | 13 |

1. Einleitung

Von einem Leben in einem Paradies, in dem man zudem noch Steuern sparen kann, hat jeder schon einmal geträumt. Vor allem für diejenigen, die es sich leisten können, ist es schon eine verlockende Idee: die Koffer packen und Deutschland den Rücken kehren, weg in ein Land, in dem am besten keine Steuern gezahlt werden müssen. Doch so einfach es auch klingt; in der Praxis ist ein Wegzug aus Deutschland allein aus steuerlichen Gründen ein nicht zu unterschätzender Vorgang. Der deutsche Fiskus schaut in solchen Fällen ganz genau hin, damit ihm seine Einnahmen nicht einfach so abhanden kommen. Was bei solchen steuerlich motivierten Wohnwechseln, die auch zum Erfolg führen sollen, zu beachten ist, wird im folgenden Beitrag beschrieben. Dabei wird sowohl auf die ertragsteuerlichen als auch auf die erbschaftsteuerlichen Hindernisse näher eingegangen. Allerdings kann dieser Beitrag auch nur einen kleinen Einblick in diese Problematik geben. Sofern jemand tatsächlich mit einem Wohnwechsel ins Ausland liebäugelt, sollte dazu in jedem Fall vorher fachkundiger Rat eingeholt werden.

2. Allgemeines zur Steuerpflicht

2.1. Die Ansässigkeit als Abgrenzungskriterium für Steuerpflicht

Im Allgemeinen kann die Steuerpflicht im jeweiligen Land entweder an der Staatsbürgerschaft oder an dem Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt einer Person anknüpfen. Je nachdem, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind oder nicht, wird noch zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht unterschieden. Von dem Vorliegen der Voraussetzungen der jeweiligen Steuerpflicht hängt es ab, welche Einkünfte in welchem Umfang der Steuer des jeweiligen Landes zu unterwerfen sind.

Im deutschen Einkommensteuerrecht wird für die Zuweisung der Steuerpflicht auf die **Ansässigkeit** einer Person abgestellt. Für die Ansässigkeit ist

- der Wohnsitz oder
- der gewöhnliche Aufenthalt

einer Person maßgeblich. Danach ist eine Person nach § 1 Abs. 1 EStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie hier ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Erfüllt eine Person diese Voraussetzungen nicht, unterliegt sie gemäß § 1 Abs. 4 EStG mit ihren in Deutschland erzielten und in § 49 EStG aufgeführten Einkünften lediglich der beschränkten Steuerpflicht, sofern nicht die Voraussetzungen der erweitert beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG (Außensteuergesetz) gegeben sind (vgl. hierzu nachfolgend unter 4).

2.2. Die unbeschränkte Steuerpflicht

Personen, die in Deutschland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind gemäß § 1 Abs. 1 EStG mit ihren gesamten Einkünften, unabhängig davon, ob diese in Deutschland oder im Ausland erzielt werden, in Deutschland **unbeschränkt steuerpflichtig** (sog. Welteinkommensprinzip). Die Ermittlung der Steuerlast erfolgt in diesem Fall nach den Regeln des deutschen Einkommensteuerrechts. Demzufolge gehören zu den steuerpflichtigen Einkünften die folgenden unter § 2 EStG aufgeführten Einkunftsarten:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14 EStG),
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15, 16 EStG),
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG),
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG),

- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG),
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG),
- Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG).

2.3. Die beschränkte Steuerpflicht

Ein Steuerpflichtiger, der nach den nachfolgend unter 3 ausführlich beschriebenen Kriterien nicht im Inland ansässig ist, unterliegt mit seinen in Deutschland erzielten Einkünften nach § 1 Abs. 4 EStG nur der **beschränkten Steuerpflicht**. Wie der Name schon vermuten lässt, ist der Umfang der steuerpflichtigen Einnahmen, die in Deutschland der Steuerpflicht unterliegen, beschränkt. Demzufolge sind nur bestimmte im Einkommensteuergesetz aufgeführte Einkünfte in Deutschland zu versteuern.

Zu den Einkünften, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, gehören nach § 49 Abs. 1 EStG unter anderem:

- Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft,
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
 - für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein Vertreter bestellt ist,
 - wenn es sich um Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG handelt, deren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland ist,
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist,
- bestimmte inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen,
- bestimmte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sofern sich das unbewegliche Vermögen (Grundstücke) im Inland befindet.

Daraus ergibt sich, dass selbst, wenn eine Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland aufgibt, dennoch bestimmte in Deutschland erzielte Einkünfte auch in Deutschland der Steuerpflicht unterliegen.

Ob die Einkünfte in Deutschland der Besteuerung unterliegen, hängt also im Wesentlichen davon ab, ob die betreffende Person im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Deshalb werden im Folgenden die Begriffe des steuerlichen Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltes näher dargestellt.

3. Die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland

3.1. Der steuerliche Wohnsitz

Der steuerliche Wohnsitz einer Person bestimmt sich nach den tatsächlichen Umständen und nicht nach dem Willen der Person. Der Wohnsitz besteht dementsprechend dort, wo der Steuerpflichtige eine Wohnung innehat, die er als solche tatsächlich benutzt und die seinen Lebensmittelpunkt begründet. Auf die polizeiliche Meldung beim Einwohnermeldeamt kommt es dabei nicht an.

Der Begriff der Wohnung ist dabei weit auszulegen. Darunter sind Räumlichkeiten zu verstehen, die zum Wohnen geeignet sind. Ausreichend ist also ein fester, zum Wohnen geeigneter Raum, der mit Möbeln ausgestattet und heizbar ist sowie über eine Kochgelegenheit verfügt. Es kann sich dabei um ein möbliertes Zimmer, eine Unterkunft in einer Gemeinschaftsbaracke, eine Zweitwohnung, aber auch um ein Sommer- oder Ferienhaus handeln.

Selbst ein feststehender Campingwagen, der ständig zu Wohnzwecken und nicht nur vorübergehend zu Erholungszwecken genutzt wird, oder ein langfristig genutztes Hotelzimmer kann eine Wohnung im steuerlichen Sinne darstellen.

Der Wohnberechtigte muss die Wohnung innehaben. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn er nach Belieben über die Wohnung verfügen kann. Hierbei kommt es mehr auf die tatsächliche als auf die rechtliche Verfügungsmacht an. Diese Verfügungsmacht entfällt beispielsweise bei einer längerfristigen Vermietung.

Ferner muss der Steuerpflichtige die Wohnung auch tatsächlich benutzen, wobei eine ständige Nutzung der Wohnung nicht erforderlich ist. Wesentlich ist jedoch, dass die Wohnung wenigstens mit einer gewissen Regelmäßigkeit und Gewohnheit benutzt wird und nicht nur zu vorübergehenden Wohnzwecken dient.

Ein verheirateter Steuerpflichtiger hat grundsätzlich seinen Wohnsitz dort, wo sich seine Familie aufhält. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige gelegentlich auswärts übernachtet oder sich sogar über einen längeren Zeitraum im Ausland aufhält.

3.2. Gewöhnlicher Aufenthalt

Sofern sich der Wohnsitz des Steuerpflichtigen nicht im Inland befindet, ist als zweites Kriterium zu prüfen, ob eine Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.

Der gewöhnliche Aufenthalt eines Steuerpflichtigen bestimmt sich nach der Dauer seines Aufenthaltes im jeweiligen Staat und ist für jeden Einzelfall gesondert zu bestimmen. Ein Steuerpflichtiger hat seinen gewöhnlichen Aufenthalt dort, „wo es die Umstände vermuten lassen, dass sein Aufenthalt nicht nur vorübergehend ist“. Es ist davon auszugehen, dass bei einem Aufenthalt von mehr als sechs Monaten bereits die Voraussetzungen für einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und somit für die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland erfüllt sind. Kürzere Unterbrechungen durch Wochenendheimfahrten oder Urlaub bleiben unberücksichtigt.

3.3. Die Aufgabe des Wohnsitzes

Will nun eine Person die Besteuerung ihrer Einkünfte in Deutschland nach dem Einkommensteuergesetz vermeiden, so gilt es zunächst einerseits, den Wohnsitz ins Ausland zu verlagern und andererseits auch keine Einkünfte mehr aus Deutschland zu beziehen. Deshalb werden nun die Voraussetzungen für die Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland dargestellt.

Der inländische Wohnsitz gilt im Allgemeinen dann als aufgegeben, wenn sich die tatsächlichen Lebensverhältnisse der betreffenden Person derart ändern, dass kein Wohnsitz im Inland mehr vorhanden ist. Hierbei ist auf die jeweiligen Umstände des Einzelfalles abzustellen. Der Wille des Steuerpflichtigen ist dagegen hierfür nicht maßgeblich. Gleichermäßen reicht – korrespondierend zur Wohnsitzbegründung - auch die polizeiliche Abmeldung nicht aus, eine Aufgabe des Wohnsitzes zu dokumentieren.

Bei der steuerlichen Beurteilung der Frage, ob der Wohnsitz im Inland aufgegeben wurde, kommt es allerdings - anders als bei der Wohnsitzbegründung - weniger auf die tatsächliche regelmäßige Nutzung der Wohnung als vielmehr darauf an, ob die Wohnung in einem nutzungsbereiten Zustand gehalten wird. Eindeutig gilt ein Wohnsitz als aufgegeben, wenn die Wohnung aufgelöst ist. Wird die bisher bewohnte Wohnung vermietet, dann spricht dies für die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes, sofern es sich nicht nur um eine kurzfristige Vermietung von bis zu sechs Monaten handelt.

Ferner kann eine Wohnsitzaufgabe darin bestehen, dass die Wohnung dauerhaft nicht mehr benutzt wird. In diesem Fall darf die Wohnung aber weder durch den Steuerpflichtigen selbst noch durch Angehörige oder seine Bediensteten mehr als nur vorübergehend genutzt werden.

Unter einer nicht nur vorübergehenden Nutzung ist ein Zeitraum von maximal zwei Monaten im Kalenderjahr zu verstehen. Behält also die betreffende Person neben dem neuen Wohnsitz im Ausland die inländische Wohnung oder ein möbliertes Zimmer mit persönlichen Gegenständen in der Wohnung naher Angehöriger bei und hält er sich dort zwar nicht regelmäßig, aber dennoch mehr als zwei Monate im Kalenderjahr auf, unterstellt das Finanzamt in der Regel, dass der inländische Wohnsitz beibehalten wird und somit die unbeschränkte Steuerpflicht bestehen bleibt. Hier wird das Finanzamt die Lebensgewohnheiten des betreffenden Steuerpflichtigen besonders genau beobachten, um festzustellen, ob dieser auch tatsächlich seine Zelte in Deutschland abgebrochen hat.

4. Die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach dem Außensteuergesetz

4.1. Allgemeines

Neben der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht nach dem Einkommensteuergesetz kann sich allerdings auch eine Steuerpflicht aus dem Außensteuergesetz ergeben. Das Außensteuerrecht wurde vom Gesetzgeber eingeführt, um eine Reduzierung der Steuerlast durch eine Verlagerung von Einkünften in niedrig besteuerte Länder zu vermeiden. Aus diesem Grund sind bei einem steuermotivierten Wohnortwechsel stets die Bestimmungen des Außensteuergesetzes mit in Betracht zu ziehen. Das Außensteuergesetz greift somit dann ein, wenn die allgemeinen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht mehr anzuwenden sind.

Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland endgültig aufgibt. In diesem Fall erlischt die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland. Die nun in einem ausländischen Staat ansässige Person kann nach den Bestimmungen des Einkommensteuerrechts grundsätzlich nur noch mit bestimmten Einkünften, die der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen (vgl. dazu auch 2.3), zur Einkommensteuer herangezogen werden.

4.2. Die Voraussetzungen der erweitert beschränkten Steuerpflicht

In § 2 AStG wird bestimmt, dass jede natürliche Person weiterhin im Jahr des Wohnsitzwechsels und den darauf folgenden zehn Jahren über die im Rahmen des Einkommensteuergesetzes verankerte beschränkte Steuerpflicht **erweitert beschränkt steuerpflichtig** ist, wenn sie als Deutsche in den letzten zehn Jahren mindestens fünf Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig war (Kriterium 1).

Zusätzlich wird zur Begründung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht noch vorausgesetzt, dass die natürliche Person während dieses Zeitraums

in einem ausländischen Gebiet ansässig ist und dort **nicht oder nur niedrig** besteuert wird *oder* in **keinem Gebiet ansässig** ist (Kriterium 2)

und

wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland hat (Kriterium 3).

Sofern nicht alle drei Voraussetzungen vorliegen, verbleibt es bei der unter 2.3 beschriebenen beschränkten Steuerpflicht.

Allerdings kommt die erweiterte Besteuerung nach dem Außensteuerrecht selbst bei Vorliegen aller Voraussetzungen nur in den Veranlagungszeiträumen zur Anwendung, in denen die steuerpflichtigen Einkünfte 32.000 DM übersteigen.

4.2.1 Kriterium 1: Persönliche Voraussetzungen

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach dem AStG tritt nur ein, wenn die natürliche Person als deutscher Staatsangehöriger in den letzten zehn Jahren mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war. Damit kommt die erweitert beschränkte Steuerpflicht nur für die Personen in Betracht, die in dem zu überprüfenden Zehnjahreszeitraum zu irgendeinem Zeitpunkt die deutsche Staatsangehörigkeit besaßen. Dagegen kommt es nicht darauf an, ob die betreffende Person zum Zeitpunkt der Aufgabe des Wohnsitzes noch die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt. Insofern werden nur die Jahre in die Betrachtung einbezogen, in denen der Steuerpflichtige zum einen die deutsche Staatsangehörigkeit besessen hat und zum anderen unbeschränkt steuerpflichtig war.

War ein Steuerpflichtiger in dem Zehn-Jahreszeitraum mehrmals im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, sind bei der Ermittlung des Fünf-Jahreszeitraums alle Zeiträume zuzurechnen, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht bestanden hat. Inlandsaufenthalte, die keine unbeschränkte Steuerpflicht begründeten, sind nicht mit einzubeziehen.

Fehlt es an der fünfjährigen unbeschränkten Steuerpflicht innerhalb des Zehn-Jahreszeitraums, verbleibt es – selbst wenn die übrigen Voraussetzungen des § 2 AStG vorliegen – bei der unter 2.3 beschriebenen beschränkten Steuerpflicht.

Bei Ehegatten sind die Voraussetzungen der erweitert beschränkten Steuerpflicht getrennt für jeden Ehegatten zu prüfen.

4.2.2 Kriterium 2: Niedrigsteuergebiet

Als nächste Voraussetzung der erweitert beschränkten Steuerpflicht ist zu prüfen, ob die betreffende natürliche Person entweder in keinem Gebiet oder in einem Niedrigsteuerland ansässig ist.

Eine Person ist in dem Gebiet ansässig, in denen sie aufgrund eines Wohnsitzes, eines gewöhnlichen Aufenthalts oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach dortigem Recht steuerpflichtig ist. Den Nachweis der Ansässigkeit in einem ausländischen Staat hat dabei die betreffende Person zu erbringen. Sofern die Person diesen Nachweis nicht erbringt, gilt sie als in keinem Gebiet ansässig und erfüllt somit bereits die Voraussetzung des zweiten Kriteriums.

In den Fällen, in denen die Ansässigkeit in einem ausländischen Staat nachgewiesen werden kann, wird das Kriterium 2 dennoch erfüllt, wenn es sich bei diesem Land um ein Niedrigsteuerland im Sinne des Außensteuerrechts handelt. Ein Niedrigsteuerland ist nach dem AStG durch eines der beiden nachstehend beschriebenen Merkmale gegeben:

- (1) Zum einen liegt ein Niedrigsteuerland vor, wenn die Einkommensteuer, die das ausländische Gebiet auf ein Einkommen von 150.000 DM von einer unverheirateten Person erhebt, um mehr als ein Drittel geringer als die auf dieses Einkommen zu entrichtende deutsche Einkommensteuer ist. Danach wird ein Staat zu einem Niedrigsteuergebiet, wenn die Steuerbelastung dieses Staates auf ein Einkommen von 150.000 DM im Jahr 2001 weniger als 23,75 % beträgt. Im Zuge der Unternehmenssteuerreform sinkt diese Grenze bis zum Jahr 2005 auf 21,12 %.

| Jahr | 2001 | 2002 | 2003 | 2005 |
|----------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| zu versteuerndes Einkommen | 150.000,00 | 150.000,00 | 150.000,00 | 150.000,00 |
| Einkommensteuer | 53.443,00 | 53.446,00 | 52.443,00 | 47.520,00 |
| Durchschnittsbelastung | 35,63% | 35,63% | 34,96% | 31,68% |
| Grenzbelastung | 23,75% | 23,75% | 23,31% | 21,12% |

Das zur Berechnung des ausländischen Steuersatzes und der dazu gehörigen ausländischen Einkommensteuer notwendige Einkommen in Höhe von 150.000 DM ist nach dem Kurs am Anfang eines Jahres in die maßgebliche ausländische Währung umzurechnen. Der Steuerpflichtige kann jedoch auf Antrag von diesem Umrechnungskurs abweichen und stattdessen den Jahresdurchschnittskurs verwenden, wenn er diesen nachweist. Bei der Ermittlung der im Ausland zu zahlenden Steuer sind die von dem ausländischen Staat oder seinen politischen Untergliederungen erhobenen Steuern vom Einkommen zu berücksichtigen. Bei der Berechnung der deutschen Steuer ist der Solidaritätszuschlag nach Auffassung des BFH - dem höchsten deutschen Steuergericht - nicht mit einzubeziehen.

- (2) Zum anderen kann es sich bei dem Ansässigkeitsstaat auch um ein Niedrigsteuerland handeln, wenn die Einkommensteuer in diesem Land aufgrund einer Vorzugsbesteuerung erheblich gemindert werden kann. Eine solche Vorzugsbesteuerung liegt beispielsweise vor, wenn aus dem Ausland zuziehende Personen keine Einkommensteuer im neuen Wohnsitzstaat zu entrichten haben oder Steuervergünstigungen, etwa die Besteuerung aufgrund ihres Verbrauchs, begünstigende Steuerverträge, Erlasse oder Steuerstundungen ohne Rücksicht auf die steuerliche Leistungsfähigkeit, erlangt werden können oder die Einkünfte aus den im Inland verbliebenen Wirtschaftsinteressen gegenüber anderen Einkünften bevorzugt besteuert werden. Hierbei genügt es, wenn diese Vorzugsbesteuerung für wesentliche Teile des Einkommens gewährt wird.

Eine Vorzugsbesteuerung liegt auch dann vor, wenn der ausländische Ansässigkeitsstaat nach seiner Rechtsordnung gegenüber der allgemeinen Besteuerung eine Vorzugsbesteuerung einräumt, ohne dass es darauf ankommt, dass der jeweils betroffenen Person diese Vorzugsbesteuerung auch tatsächlich gewährt wird oder von Rechts wegen gewährt werden kann.

Unterliegen nach dem ausländischen Steuerrecht bei allen in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Personen die aus dem Ausland stammenden Einkünfte nicht der Besteuerung, so stellt dies keine gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumte Vorzugsbesteuerung dar.

Allerdings besitzt der Steuerpflichtige in diesem Fall die Möglichkeit, diese fiktive Vermutung einer Vorzugsbesteuerung zu widerlegen. Dazu muss er nachweisen, dass seine auf dieses Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern, die sich sowohl aus der im Ausland zu entrichtenden Steuer als auch aus der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland ergebenden Einkommensteuer zusammensetzt (Ist-Steuer), mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland angefallen wäre (Soll-Steuer). Bei der Ermittlung der fiktiven deutschen Einkommensteuer (Soll-Steuer) wird der Steuerpflichtige entgegen den tatsächlichen Verhältnissen so besteuert, als sei er in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Demzufolge müssen bei der Berechnung dieser fiktiven Steuer die im Ausland angefallenen Steuern, die sich dann aus der beschränkten Steuerpflicht im eigentlichen Wohnsitzstaat ergeben, ebenfalls berechnet werden.

4.2.3 Kriterium 3: Wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen

Als letztes Kriterium zur Begründung der erweitert beschränkten Steuerpflicht müssen zu den bisher beschriebenen Kriterien noch wesentliche Interessen des Steuerpflichtigen in Deutschland hinzutreten. Eine Person hat im Sinne des Außensteuergesetzes wesentliche Interessen in Deutschland, wenn:

- die Person zu Beginn des Veranlagungszeitraums Unternehmer oder Mitunternehmer eines in Deutschland belegenen Gewerbebetriebs ist **oder**
- ihr als Kommanditist mehr als 25 % der Einkünfte aus der Gesellschaft zufließen **oder**

- ihr innerhalb der letzten fünf Jahre eine Beteiligung von mindestens 10 v.H. (ab 2001: mindestens 1 v.H.) an einer Kapitalgesellschaft gehört.

Weiterhin hat eine Person im Inland wesentliche Interessen, wenn:

- ihre Einkünfte, die bei unbeschränkter Steuerpflicht im Inland anfallen würden, im Veranlagungszeitraum entweder mehr als 30 % ihrer sämtlichen Einkünfte *oder*
- ihre Einkünfte, die bei unbeschränkter Steuerpflicht im Inland anfallen würden, im Veranlagungszeitraum mehr als 120.000 DM betragen.

Sofern unter der Annahme einer unbeschränkten Steuerpflicht im Inland Einkünfte von mehr als 120.000 DM anfallen, sind wesentliche Interessen im Inland gegeben. Die 30 %-Regelung braucht dann nicht mehr geprüft zu werden. Damit findet eine Prüfung der 30 %-Grenze nur dann statt, wenn die im Inland unter der Annahme einer unbeschränkten Steuerpflicht anfallenden Einkünfte 120.000 DM oder weniger ausmachen.

Wesentliche Interessen im Inland hat eine Person auch, wenn zu Beginn des Veranlagungszeitraums das Vermögen dieser Person, deren Erträge bei unbeschränkter Steuerpflicht zu den inländischen Erträgen zählen würden, entweder:

- mehr als 30 v.H. des Gesamtvermögens dieser Person ausmacht *oder*
- mehr als 300.000 DM übersteigt.

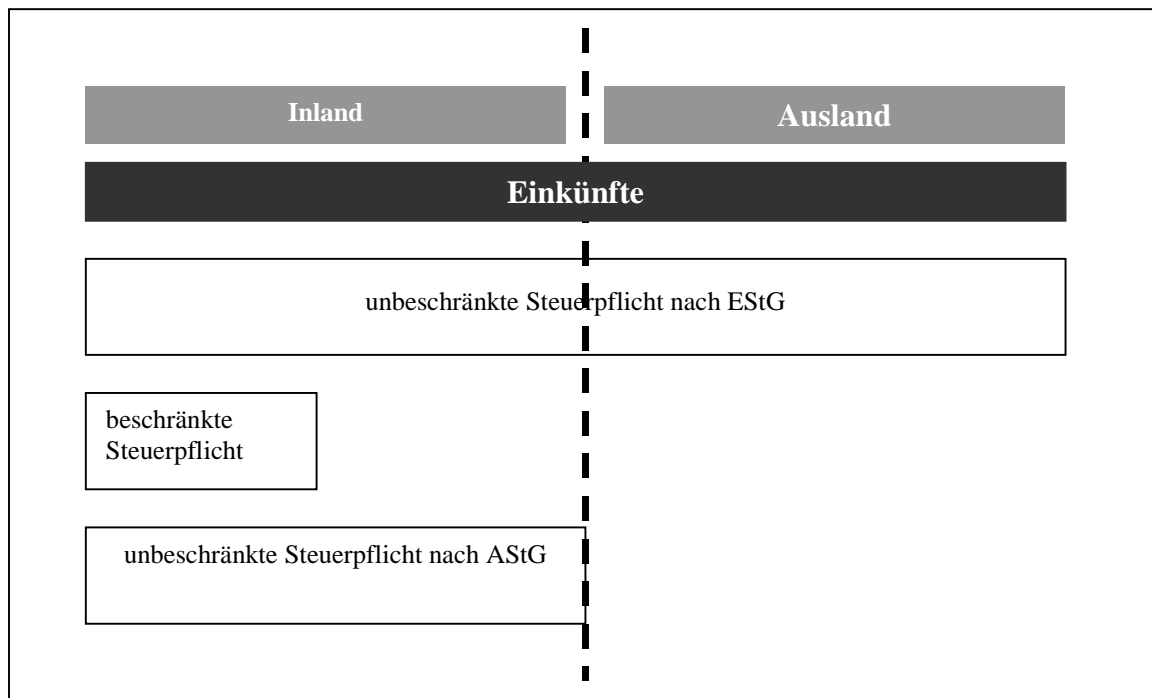
Auch hier muss die 30 v.H.-Regelung nicht mehr überprüft werden, wenn das Vermögen 300.000 DM übersteigt.

4.2.4 Umfang der erweitert beschränkten Steuerpflicht

In den Fällen, in denen alle drei Voraussetzungen vorliegen, ist die betreffende Person erweitert beschränkt steuerpflichtig.

Diese erweitert beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich dabei über die der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte hinaus auf alle anderen Einkünfte, die nicht ausländische Einkünfte nach § 34d EStG sind. Bei diesen sog. erweiterten Inlandseinkünften handelt es sich neben den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus § 49 EStG beispielsweise um

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die weder einer inländischen noch einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind oder aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, deren Schuldner unbeschränkt steuerpflichtig ist.
- Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn der Schuldner unbeschränkt steuerpflichtig ist. Hierunter fallen beispielsweise Zinsen, die von Inländern auf Schuldscheindarlehen an erweitert beschränkt Steuerpflichtige gezahlt werden.
- Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von beweglichem Vermögen im Inland, sofern dieses nicht zu einem im Ausland belegenen Sachinbegriff gehört.
- Einkünfte aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 22 Nr. 2 EStG, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter nicht im Ausland belegen sind.
- andere Einkünfte, die das deutsche Steuerrecht in den §§ 34d und 49 EStG weder dem Inland noch dem Ausland zurechnet.



Die sich aufgrund der erweitert beschränkten Steuerpflicht ergebende Gesamtsteuer ist auf Nachweis des Steuerpflichtigen auf die sich bei fortbestehender unbeschränkter Steuerpflicht und ausschließlichem inländischen Wohnsitz ergebende deutsche Einkommensteuer zu begrenzen, wobei jedoch die sich bei beschränkter Steuerpflicht ergebende Steuer nicht unterschritten werden darf.

4.2.5 Verfahren

Erweitert beschränkt steuerpflichtige Personen haben nach § 56 Abs. 2 Satz 2 EStDV eine Steuererklärung über sämtliche im abgelaufenen Kalenderjahr bezogenen Einkünfte beim örtlich zuständigen Finanzamt abzugeben. Der Steuerpflichtige hat darüber hinaus einen Empfangsbevollmächtigten zu benennen, wenn das Finanzamt dies verlangt.

Beim Übergang von der unbeschränkten zur erweitert beschränkten Steuerpflicht während eines Veranlagungszeitraums sind zwei Einkommensteuer-Veranlagungen durchzuführen.

5. Wohnsitzverlagerung aus erbschaftsteuerlichen Gründen

Die Erbschaftsteuer ist eine Rechtsverkehrsteuer, deren Steuerpflicht an bestimmte in § 1 Abs. 1 ErbStG abschließend aufgeführte Vorgänge anknüpft. Danach unterliegen:

- der Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 3-6 ErbStG)
- die Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 ErbStG)
- Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, § 8 ErbStG)
- sowie das Vermögen von Stiftungen in Abständen von 30 Jahren (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 26 ErbStG)

der Erbschaftsteuer. Dabei sind die Tatbestände, die die Erbschaftsteuer auslösen, grundsätzlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen.

Eine Wohnsitzverlagerung kann auch aus erbschaftsteuerlichen Gründen in Betracht gezogen werden. Vor allem vor dem Hintergrund, dass beispielsweise einige Kantone in der Schweiz keine Erbschaftsteuer besitzen und auch die USA plant, die Erbschaftsteuer abzuschaffen, kann eine Wohnsitzverlagerung zur Reduzierung der Erbschaftsteuerbelastung zunächst als

Gestaltungsalternative interessant werden. Bevor jedoch näher hierauf eingegangen wird, sollen zunächst kurz die Anknüpfungspunkte für die Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland skizziert werden. Auch im Bereich der Erbschaftsteuer wird zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterschieden. Hinzu kommen noch Erweiterungen der Steuerpflicht, wenn ein Wohnsitzwechsel ins Ausland stattgefunden hat.

5.1. Die unbeschränkte Steuerpflicht im Erbschaftsteuergesetz

In § 2 ErbStG wird die Frage geregelt, welche Personen beteiligt sein müssen, damit ein vom Erbschaftsteuergesetz erfasster Vermögenserwerb der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt.

Die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, die das gesamte Weltvermögen umfasst, tritt ein, wenn der **Schenker/Erblasser** *oder* der **Erwerber** zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs Inländer ist. Als Inländer gelten nach dem Wohnsitzprinzip unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit grundsätzlich alle natürlichen Personen, deren Wohnsitz bzw. gewöhnlicher Aufenthalt im Inland liegt, sowie alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gelegen ist.

5.2. Die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht

Daneben findet gemäß § 2 I Nr. 1 Buchst. b) ErbStG eine Verlängerung der unbeschränkten Steuerpflicht auf der Basis des Staatsangehörigkeitsprinzips statt. Danach unterliegen auch sämtliche Vermögensanfälle unbeschränkt der deutschen Erbschaftsteuer, wenn es sich auf mindestens einer Seite der Beteiligten um Steuerpflichtige handelt, die im Besitz der deutschen Staatsangehörigkeit sind und die sich nicht länger als fünf Jahre im Ausland aufgehalten haben.

Ferner wird nach § 2 I Nr. 1 Buchst. c) ErbStG eine unbeschränkte Steuerpflicht unabhängig von der Fünf-Jahresfrist begründet, wenn der Erwerber oder Erblasser/Schenker zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis steht und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse bezieht. Die Erweiterung der unbeschränkten Steuerpflicht gilt in letzterem Fall jedoch nur für Personen, deren Nachlass oder Erwerb in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich zu einer der deutschen beschränkten Steuerpflicht (vgl. 5.3) vergleichbaren Steuer herangezogen wird.

5.3. Beschränkte Steuerpflicht

Vermögensübergänge, bei denen weder auf der Seite der Erblasser/Schenker noch auf der Seite der Erwerber ein Inländer im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beteiligt ist, unterliegen dann der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, wenn es sich um Inlandsvermögen handelt. Der Umfang des Inlandsvermögens bestimmt sich nach § 121 BewG. Dazu gehören nach § 121 BewG insbesondere folgende Vermögensgegenstände:

- inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen;
- inländisches Grundvermögen;
- inländisches Betriebsvermögen. Als solches gilt das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient, sofern hierfür eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist;
- Anteile an einer Kapitalgesellschaft, deren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland liegt und deren Beteiligung am Grund- oder Stammkapital mittelbar oder unmittelbar mindestens 10 v.H. beträgt;

- Erfindungen, Gebrauchsmuster und Topographien, die in ein inländisches Register eingetragen sind;
- Wirtschaftsgüter, die einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen sind (insbesondere an diesen vermietet und verpachtet sind);
- Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere Forderungen oder Rechte, wenn sie beispielsweise durch inländischen Grundbesitz unmittelbar oder mittelbar gesichert sind;
- Forderungen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat;
- Nutzungsrechte an den eben genannten Vermögensgegenständen.

5.4. Steuerpflicht nach dem Außensteuergesetz

Nach § 4 AStG wird die beschränkte Steuerpflicht für die Dauer von zehn Jahren nach Wegzug des Erblassers bzw. Schenkers ins Ausland auf diejenigen Vermögensübergänge erweitert, die nicht Auslandsvermögen darstellen. Man spricht daher auch von der erweitert beschränkten Steuerpflicht, die jedoch nur eintritt, wenn der **Erblasser/Schenker** nach den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 AStG auch *erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtig* ist (vgl. dazu auch 4.2). So führt ein Wegzug des Erblassers/Schenkers aus dem Inland **unter Aufgabe der deutschen Staatsbürgerschaft** für die Dauer von zehn Jahren zur beschränkten Steuerpflicht nach § 4 AStG.

Das nach § 4 Abs. 1 AStG der Erbschaftsteuerpflicht unterliegende Vermögen erstreckt sich dabei über den Umfang des nach dem Erbschaftsteuerrecht unterliegenden Inlandsvermögen im Sinne von § 121 BewG (siehe auch 5.3) hinaus auch auf das Vermögen, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34c EStG darstellen.

Allerdings kann die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht des Außensteuergesetzes auch verhindert werden. Dazu muss jedoch nachgewiesen werden, dass für die Teile des Erwerbs, die nach dieser Vorschrift über den Umfang der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht hinaus steuerpflichtig sind, im Ausland eine Steuer zu entrichten ist, die mindestens 30 v.H. der deutschen Erbschaftsteuer beträgt, die bei Anwendung der erweitert beschränkten Steuerpflicht nach dem Außensteuergesetz auf dieses Vermögen entfallen wäre.

Sofern der Erblasser nach dem Wegzug aus dem Ausland entgegen der oben dargestellten Situation **im Besitz der deutschen Staatsangehörigkeit bleibt**, so unterliegt der Steuerpflichtige für die *ersten fünf Jahre* der **unbeschränkten nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG** und für die *folgenden fünf Jahre* der **beschränkten Steuerpflicht nach § 4 AStG**. Mit der Erweiterung sowohl der beschränkten als auch der unbeschränkten Steuerpflicht verfolgt der Gesetzgeber ebenfalls das Ziel, kurzfristige Wohnsitzverlagerungen zur Vermeidung der Erbschaftsteuer zu verhindern.

5.5. Zusammenfassende Übersicht zur Erbschaftsteuerpflicht

| Fallgruppe | Vorschrift | Voraussetzung für den Eintritt | Vermögensumfang | Wirkung |
|---------------------------------------|-------------------------------|---|-----------------|---|
| I. unbeschränkte Steuerpflicht | | | | |
| a) Steuer-Inländer mit Auslandsver- | § 2 Abs.1 Nr.1a und 1d ErbStG | Erblasser/Schenker oder Erwerber besitzen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufent- | „Weltvermögen“ | auf Antrag Anrechnung nach § 21 ErbStG evt. subsidiär zum DBA |

| | | | | |
|--|---|---|--|---|
| mögen „allgemeine unbeschränkte Steuerpflicht“ | | halt im Inland | | |
| b) Fiktiver Steuer-Inländer „verlängerte unbeschränkte Steuerpflicht“ | § 2 Abs.1 Nr.1b ErbStG | Erblasser oder Erwerber besitzen keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aber deutscher Staatsangehöriger und weniger als 5 Jahre im Ausland | „Weltvermögen“ | auf Antrag Anrechnung nach § 21 ErbStG evt. subsidiär zum DBA |
| c) Fiktiver Steuer-Ausländer „erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht“ | § 2 Abs.1 Nr.1c ErbStG | Erblasser oder Erwerber besitzen keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aber deutscher Staatsangehöriger und unabhängig von Fünfjahresfrist besteht ein Dienstvertrag mit inländischer juristischer Person | „Weltvermögen“ | auf Antrag Anrechnung nach § 21 ErbStG evt. subsidiär zum DBA |
| II. beschränkte Steuerpflicht | | | | |
| a) Steuer-Ausländer mit Inlandsvermögen | § 2 Abs.1 Nr.3 ErbStG | Erblasser und Erwerber besitzen keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Inland | Inlandsvermögen i.S.d. § 121 Abs.2 BewG | keine Anrechnung |
| b) Steuer-Ausländer mit erweitertem Inlandsvermögen (kein Deutscher) | § 4 Abs.1 AStG | Wegzug des Erblassers aus dem Inland unter Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit | erweitertes Inlandsvermögen für die Dauer von zehn Jahren | keine Anrechnung |
| c) Steuer-Ausländer mit erweitertem Inlandsvermögen (Deutscher) | erste fünf Jahre: § 2 Abs.1 Nr.1b ErbStG zweite fünf Jahre: § 4 Abs.1 AStG | Wegzug des Erblassers aus dem Inland unter Beibehaltung der deutschen Staatsangehörigkeit | erste fünf Jahre: „Weltvermögen“ zweite fünf Jahre: erweitertes Inlandsvermögen | erste fünf Jahre: Anrechnung möglich zweite fünf Jahre: keine Anrechnung |

Quelle: Lars Zipfel, Unternehmensübertragungen

Das Ziel eines Wohnsitzwechsels, um damit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer zu sparen bzw. zu verhindern, gestaltet sich noch schwieriger als ein Wegzug aus ertragsteuerlichen Gründen. Dies beruht zum einen darauf, dass die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland nicht nur an den Erblasser/Schenker anknüpft. So unterliegt eine Erbschaft bzw. Schenkung auch unbeschränkt der deutschen Erbschaftsteuer, wenn der Erwerber seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat. Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht kann somit nur verhindert werden, wenn sowohl der Erblasser/Schenker als auch der Erwerber keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland besitzt.

Daneben dürfen, damit keine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht begründet wird, auch keine in Deutschland belegenen und der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegenden Vermögensgegenstände übertragen werden.

6. Schluss

Diese kurzen und allgemein gehaltenen Ausführungen haben bereits gezeigt, dass ein aus steuerlichen Gründen motivierter Wohnsitzwechsel einerseits zahlreiche private Entbehrun-gen erforderlich macht und andererseits auch sehr viele steuerliche Fallstricke zu beachten sind. Dies beweisen auch zahlreiche prominente Beispiele, wie das von Boris Becker, der trotz Wegzug in ein Niedrigsteuerland dem deutschen Fiskus nicht so leicht entrinnen konnte. Daneben haben die aufgezeigten Regelungen auch gezeigt, dass der deutsche Gesetzgeber zahlreiche Vorkehrungen geschaffen hat, mit denen er die kurzfristige Wohnsitzverlagerung mit dem Ziel, Steuern zu sparen, zumindest zeitweise verhindern kann. Ferner hat der Beitrag gezeigt, dass steuerlich motivierte Wohnsitzwechsel häufig auch mit persönlichen Opfern, wie beispielsweise der Aufgabe der Staatsangehörigkeit und der damit zusammenhängenden Rechte, verbunden sind.

Auch in den Ausführungen zum Bereich der Erbschaftsteuer wurde deutlich, dass ein Wohnsitzwechsel einer der an einer Erbschaft oder Schenkung beteiligten Parteien nicht ausreicht, um die Besteuerung von Erbschaften bzw. Schenkungen zu verhindern.

Aus diesem Grund sollte auch im Hinblick auf die persönlichen Konsequenzen genau überlegt werden, bevor ein solcher Wohnsitzwechsel, der ausschließlich auf steuerlichen Gründen beruht, durchgeführt wird.

7. Weitere Hinweise

- Winfried Wöhrle; Diether Schelle; Ekkehard Gross: Außensteuergesetz (AStG) - Kommentar; Stuttgart : Schäffer-Poeschel; - Losebl.-Ausg.
- Lars Zipfel (2001): Unternehmensübertragungen im deutschen und internationalen Erbschaftsteuerrecht, München, Oldenbourg-Verlag.