

## Vorwort

In den letzten Jahren haben die Anfragen für die Beratung hinsichtlich des Wegzugs aus steuerlichen Gründen stark zugenommen und es ist zu erwarten, dass sich diese Entwicklung fortsetzen wird. Insbesondere die deutsche Erbschaftsteuer wird oft als Grund für Wegzugswünsche genannt. Dies gilt umso mehr, als es für Übertragungen bebauter Grundstücke ab dem 1.1.2023 zu starken Erhöhungen in der Bewertung kommen wird.

In den Nachbarländern Schweiz, Österreich und Italien gibt es dagegen in vielerlei Hinsicht günstigere steuerliche Bedingungen, insbesondere hinsichtlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer, es können aber u.U. auch weitergehende Privilegien für bestimmte Gruppen unter den Zuziehenden, wie etwa für sehr Wohlhabende, Selbständige, Rentner oder Sportler, nutzbar gemacht werden.

Dieses Buch soll dem Auswanderungswilligen und dessen steuerlichen und rechtlichen Beratern eine erste Orientierungshilfe sein und ihm bei der Beantwortung seiner ersten Fragen in steuerlicher Hinsicht dienen. Eine weitergehende Beratung durch den auf diesem Gebiet versierten Berater kann es freilich nicht ersetzen.

In Fortentwicklung der Voraufgaben konnten wir nun für die 3. Auflage Mitautoren gewinnen, die im Recht des jeweiligen Zielstaats besonders bewandert sind. Für die Schweiz sind das RA Dr. Michael Nordin, LL.M., Dipl. Steuerexperte, und RA Roland Wild, Dipl. Steuerexperte. Österreich wurde bearbeitet von RAin Maja Mayrhuber, LL.M., und RA DDr. Clemens Philipp Schindler, LL.M. Italien, wo sich durch den Regierungswechsel quasi in letzter Minute noch Änderungen der rechtlichen Lage ergeben haben, wurde übernommen von RA Salvatore Barba.

Ihnen gilt mein besonderer Dank.

Schondorf, im Februar 2023

*Dr. Rainer Deininger*



## Inhaltsübersicht

Vorwort .....	V
Autorenverzeichnis .....	IX
§ 1 Einleitung .....	1
§ 2 Deutschland als Wegzugsstaat .....	7
A. Steuerliche Rahmenbedingungen in Deutschland .....	9
B. Konsequenzen des Wegzugs nach deutschem Steuerrecht .....	29
C. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland .....	59
§ 3 Die Schweiz als Zuzugsstaat .....	65
A. Steuerliche Rahmenbedingungen in der Schweiz .....	66
B. Ansässigkeit nach DBA Schweiz/Deutschland .....	79
C. Auswirkungen des DBA Schweiz/Deutschland im Hinblick auf die im Rahmen des Wegzugs von Deutschland erhobenen Steuern .....	85
D. Auswirkungen des DBA Schweiz/Deutschland im Hinblick auf typischerweise von Emigranten erzielte Einkünfte .....	90
E. Auswirkungen des DBA Schweiz/Deutschland (E) auf typischer- weise von Emigranten hinterlassenes Vermögen .....	95
F. Steuerlicher Vergleich einzelner Kantone .....	97
§ 4 Österreich als Zuzugsstaat .....	107
A. Steuerliche Rahmenbedingungen in Österreich .....	108
B. Ansässigkeit nach den DBA Österreich/Deutschland .....	120
C. Auswirkungen des DBA Österreich/Deutschland im Hinblick auf die im Rahmen des Wegzugs von Deutschland erhobenen Steuern .....	121
D. Auswirkungen des DBA Österreich/Deutschland im Hinblick auf typischerweise von Wegzählern erzielte Einkünfte .....	123
E. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich .....	128
F. Zusammenarbeit in Steuersachen .....	129
§ 5 Italien als Zuzugsstaat .....	133
A. Einleitung .....	134
B. Historischer Kurzüberblick zum Besteuerungssystem in Italien ..	137
C. Italienisches Besteuerungssystem .....	139
D. Italienische Regelungen zur Vermeidung der Doppelbe- steuerung .....	163

E. Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Italien .....	163
F. Parlamentswahlen 2022 .....	164
§ 6 Fazit .....	165
Anhang .....	169
A. Abkommenstexte .....	169
B. Wichtige Verwaltungsanweisungen .....	235
Stichwortverzeichnis .....	285

## Autorenverzeichnis

*Salvatore Barba*

Rechtsanwalt, München

*Dr. Rainer Deininger, LL.M.*

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Schondorf

*Maja Mayrhuber, LL.M.*

Rechtsanwältin, Wien

*Dr. Michael Nordin, LL.M.*

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Zürich

*DDr. Clemens Philipp Schindler, LL.M.*

Rechtsanwalt, Steuerberater, Wien

*Roland Wild, M.A. (HSG)*

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Zürich



## § 1 Einleitung

Die Unternehmer *Theo Müller*<sup>1</sup> und *Otto Beisheim*,<sup>2</sup> die (Ex-) Sportler *Boris Becker*, *Franz Beckenbauer*, *Günther Netzer*, *Rainer Schüttler*, *Michael und Ralf Schumacher*, *Anni Friesinger*, *Jan Ullrich* sowie der Autor *Johannes Mario Simmel*<sup>3</sup> haben sämtlich eines gemeinsam: Sie alle haben die im internationalen Vergleich **hohen Steuersätze in Deutschland**<sup>4</sup> nicht mehr toleriert und verlegten ihren Wohnsitz aus Deutschland heraus nach Österreich oder in die Schweiz in der Hoffnung, dort auf günstigere steuerliche Rahmenbedingungen zu treffen.<sup>5</sup>

Zwar wurde der Spitzensteuersatz in der Einkommensteuer in den vergangenen Jahren mehrfach gesenkt.<sup>6</sup> Dennoch herrscht in Deutschland eine Steuerbelastung, die über dem Durchschnitt der EU liegt.<sup>7</sup>

Aber nicht nur wegzugswilige Prominente und Superreiche ziehen das Ausland deutschen Landen vor. Die Zahl der Wegzügler steigt stark an und sie wird es voraussichtlich auch in den kommenden Jahren tun. Wurde in 2005 mit insgesamt **145.000 Wegzählern** bereits ein Rekord<sup>8</sup> in dieser Kategorie aufgestellt, erreichten die Zahlen für 2019 ein ganz anderes, viel höheres Niveau: 1,232 Millionen Menschen zogen von Deutschland in das Ausland.<sup>9</sup>

1 Gründer des Molkerei-Unternehmens *Müller-Milch* aus Aretsried bei Augsburg.

2 Gründer der Metro AG.

3 Die Sängerin Shakira muss sich vor einem Gericht in Barcelona zurzeit dazu verantworten, ob sich ihr Wohnsitz in Spanien oder auf den Bahamas befand. Die spanische Staatsanwaltschaft hat eine Freiheitsstrafe von 8 Jahren und 2 Monaten zzgl. einer Geldstrafe von EUR 23,8 Mio. gefordert, vgl. Süddeutsche Zeitung v. 1./2./3.10.2022, S. 12.

4 Siehe hierzu die Studie des Bundesamts für Finanzen „Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich“, Ausgabe 2022, Stand 31.12.2021. abrufbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2021.pdf](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2021.pdf).

5 *Landsittel*, Gestaltungsmöglichkeiten, S. 53 zur zivilrechtlichen Rechtslage, falls ein in der Schweiz ansässiger deutscher Staatsangehöriger in der Schweiz verstirbt.

6 Senkungen des Spitzensteuersatzes seit der Steuerreform 2000 von zuvor 53 % auf 51 % für den VZ 2000, auf 48,5 % ab dem VZ 2001, auf 42 % ab dem VZ 2005; Anhebung auf 47 % (sog. Reichensteuer) ab dem VZ 2008. In 2022 beträgt der Spitzensteuersatz in Deutschland 42% und gilt ab einem Einkommen von 58.597 EUR bis 277.826 EUR.

7 Siehe hierzu die Studie des BMF „Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich“, Ausgabe 2022, abrufbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2021.pdf](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2021.pdf).

8 *Schrauf*, Praxis Internationale Steuerberatung 2007, 122.

9 <https://www.welt.de/politik/deutschland/article210579441/Migration-in-Deutschland-Statistik-fuer-2019-zeigt-Wanderungsueberschuss.html>.

Wanderten im Jahr 1998 lediglich 6.174 deutsche Staatsbürger<sup>10</sup> in die Schweiz aus, was die Schweiz auf Platz vier der beliebtesten Auswanderungsziele der Deutschen hievte,<sup>11</sup> hat sich die Zahl bereits in 2006 nahezu verdreifacht: 18.007 Deutsche<sup>12</sup> zog es in die Schweiz, womit die Schweiz beliebtester Zielstaat wurde. Daneben zog es 10.345 deutsche Staatsbürger in 2006 nach Österreich, womit Österreich nach der Schweiz und den USA auf der Rangliste der beliebtesten Zielstaaten auf Rang drei liegt.<sup>13</sup> Die USA verlieren derweil an Attraktivität für deutsche Auswanderer. In 2019 erreichte die Auswanderung in die Vereinigten Staaten das niedrigste Niveau seit 1991, teilte das Statistische Bundesamt mit. Es seien nur 10.000 Deutsche mehr in die USA ausgewandert, als von dort zurückkehrten. Nachdem die USA von 1991 bis 2004 noch das beliebteste Auswanderungsziel waren, liegen sie mittlerweile hinter der Schweiz und Österreich.<sup>14</sup>

Angesichts von zunehmend in Talkrunden geäußerten Ansichten, wie z.B. „Wohlhabende werden zu wenig zur Kasse gebeten“,<sup>15</sup> wird sich der Trend zum Wegzug für wirtschaftlich Bessergestellte fortsetzen.

- 3 Dabei wird oft übersehen, dass der Wegzug aus steuerlicher Sicht sehr gut vorbereitet werden muss, um die gewünschten Folgen herbeizuführen. Dieses Buch soll dem Auswanderungswilligen, für den die Schweiz, Österreich oder Italien potentielle Ziele sind, eine **erste Orientierungshilfe** sein und ihm bei der Beantwortung seiner ersten Fragen in steuerlicher Hinsicht dienlich sein. Es kann aber nicht die Beratung im Einzelfall ersetzen.
- 4 Lagen bereits in 2004 für Deutschland mit ca. 370.000 Menschen, die jeweils über 1 Mio. EUR ihr eigen nennen, sowie mit fast 10.000 Einkommensmillionären, die im Durchschnitt 2,7 Mio. EUR verdienen,<sup>16</sup> bereits stattliche Zahlen vor, ist die Zahl der Millionäre in Deutschland (und weltweit) trotz Corona weiter angestie-

---

10 In diesem Buch beinhaltet die Verwendung der maskuline Form („Staatsbürger“, „Steuerpflichtiger“, etc.) der Einfachheit halber auch die feminine Form, ohne damit eine Wertung zum Ausdruck bringen zu wollen.

11 Statistisches Jahrbuch 2000, Hrsg. Statistischen Bundesamt, Stuttgart 2000, S. 80; zitiert nach *Bischoff/Kotyrba*, BB 2002, 382 (Fn 1).

12 Quelle: Statistisches Bundesamt.

13 Quelle: Statistisches Bundesamt.

14 <https://www.welt.de/politik/deutschland/article210579441/Migration-in-Deutschland-Statistik-fuer-2019-zeigt-Wanderungsueberschuss.html>.

15 So etwa die ehemalige Bundesfamilienministerin Renate Schmidt in der „Münchner Runde“ im BR Fernsehen vom 19.10.2022.

16 Quelle: Statistisches Bundesamt Wiesbaden für das Jahr 2004, Augsburgener Allgemeine v. 26.8.2008, S. 1.

gen. In Deutschland gibt es jetzt 1,535 Millionen Millionäre, nach 1,466 Millionen im Vorjahr.<sup>17</sup>

Die bis ca. Anfang 2022 anhaltende Wachstumsphase mit niedrigen Inflationsraten und hohen Zinssätzen hat dazu geführt, dass beachtliches Vermögen gebildet wurde, das jetzt vor dem Zugriff des deutschen Fiskus geschützt werden soll.

Insbesondere die deutsche Erbschaftsteuer wird schon seit langem als Wegzugsgrund angeführt.<sup>18</sup> Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) nimmt an, dass die gesamte Höhe der jährlichen Erbschaften und Schenkungen in Deutschland ca. 300 bis 400 Milliarden EUR beträgt, was ca. 10% der deutschen Wirtschaftsleistung entspricht.<sup>19</sup> Der Fiskus partizipiert hieran über die Erbschaft-/Schenkungssteuer laut DIW-Schätzungen mit etwa sechs bis sieben Milliarden EUR.<sup>20</sup> 5

Die aktuelle Diskussion um die Erhöhung der Erbschaft-/Schenkungssteuer und deren indirekte Erhöhung durch die im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 beschlossenen Änderungen des Bewertungsgesetzes, die sich auf bebaute Grundstücke auswirken können und für Bewertungsstichtage ab dem 1.1.2023 anzuwenden sind, wird die Wegzugswilligkeit derer, die dazu wirtschaftlich in der Lage sind, daher weiter erhöhen.

Aussagen wie „Ökonomisch gesehen gibt es kaum ein Land in der Welt, das Arbeit stärker besteuert und gleichzeitig Vermögen inklusive der Erbschaft- und Schenkungssteuer weniger besteuert als Deutschland“,<sup>21</sup> lassen erahnen, dass es in den nächsten Jahren beim Vermögenstransfer in die nächsten Generationen zu Mehrbelastungen kommen kann.

In Deutschland gibt es **so viele reiche Menschen wie nie zuvor**.<sup>22</sup> Der Spitzensteuersatz in Deutschland beträgt 42 % und gilt 2022 ab einem zu versteuernden Einkommen von 58.597 bis 277.826 EUR. Die Grenze für den Spitzensteuersatz liegt bei 117.194 EUR. Der Höchststeuersatz von 45 % greift ab einem zu versteuernden Einkommen von mehr als 277.826 EUR. Für Ehepaare oder Lebenspartner gelten bei Zusammenveranlagung jeweils die doppelten Beträge. Ca. 4 6

17 Quelle faz.net <https://www.faz.net/aktuell/finanzen/die-zahl-der-millionaere-in-deutschland-steigt-auf-1-5-millionen-17411789.html?service=printPreview>.

18 So *Theo Müller*, der die Erbschaftsteuer in Deutschland als „nicht mehr hinnehmbar“ bezeichnet, *Der Spiegel* Heft 39/2003, S. 130.

19 <https://www.br.de/nachrichten/bayern/gerecht-oder-ungerecht-diskussion-um-die-erbschaftsteuer,TOB6sOv>.

20 <https://www.br.de/nachrichten/bayern/gerecht-oder-ungerecht-diskussion-um-die-erbschaftsteuer,TOB6sOv>.

21 *Fratzscher*. Leiter des DIW <https://www.br.de/nachrichten/deutschland-welt/erbschaftsteuer-finanzminister-lindner-fuer-hoehere-freibetraege,TPD78qR>

22 So bereits: *Fuchsbriefe* November 2002, S. 5. Nach Einschätzung von Finanzexperten werden bis zum Jahr 2010 2 Billionen EUR vererbt, *Süddeutsche Zeitung* v. 26.9.2003, S. 19.

Millionen in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige zahlen aktuell diesen Spitzensteuersatz.<sup>23</sup>

- 7 Im europäischen Vergleich liegt Deutschland mit einem Spitzensteuersatz von 42 % im unteren Mittelfeld. Finnland (56,95 %), Dänemark (56 %) und Schweden (52,85 %) rufen die höchsten Spitzensteuersätze auf, sog. „Nordisches Modell“.<sup>24</sup> In Österreich, Belgien und Portugal liegt der Spitzensteuersatz ebenfalls deutlich höher als in Deutschland. Den niedrigsten Spitzensteuersatz (max. 15 %) in Europa erhebt Ungarn.
- 8 Jedoch sind Überlegungen in Deutschland im Gange, den Spitzensteuersatz anzuheben. So hat Bundeswirtschaftsminister Robert Habeck im Mai 2022 in einem Interview den Vorschlag vorgebracht, die Steuern für Besserverdiener zu erhöhen. Ziel ist, Steuerentlastungen bei der Einkommensteuer für weniger Verdienende zu finanzieren.<sup>25</sup> Nach einer Berechnung des BMF müsste ein modifizierter Spitzensteuersatz bei 57,4 % liegen, der ab einem zu versteuernden Einkommen von 80.000 EUR im Jahr anzuwenden wäre. Das würde einen neuen Höchstwert für den Spitzensteuersatz in Deutschland bedeuten.<sup>26</sup>
- 9 Die Regierungsparteien sind sich hierzu aber uneins. Insbesondere die FDP, die 2021 mit dem Wahlversprechen angetreten ist, (zumindest) die Verkehrssteuern während ihrer Regierungsbeteiligung nicht anzuheben, sieht keinen Raum für die Erhöhung des Spitzensteuersatzes. Die FDP will eher versuchen, steuerliche Entlastungen für untere und mittlere Einkommenschichten durch Einsparungen am Bundeshaushalt zu finanzieren.<sup>27</sup> Angesichts der voranschreitenden Inflation dürfte allerdings auch dieser Vorschlag ins Leere laufen.
- 10 Die Erwartung auf ein günstigeres steuerliches Umfeld in der **Schweiz** im Vergleich zu Deutschland ist insbesondere im Hinblick auf die **niedrigere Erbschaft- und Schenkungsteuer** begründet (vgl. § 3 Rdn 29 ff.). Daneben werden von potentiellen Immigranten in die Schweiz der Wunsch nach politischer und wirtschaftlicher Stabilität, ein erhöhtes Bedürfnis nach Diskretion, stabile regulatorische Rahmenbedingungen, direkter Marktzugang und hohe Expertise in der Vermögensverwaltung sowie die Verfügbarkeit von innovativen Spezialprodukten als Motivation zur Vermögensverlagerung in die Schweiz genannt.<sup>28</sup> Da in steuerlicher Hinsicht große Unterschiede zwischen den Kantonen herrschen (vgl. § 3 Rdn 83 ff.) lohnt es sich, ausreichend Zeit und Recherche im Hinblick auf den geeigneten Zielkanton zu verwenden.

---

23 Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/steuerwissen/spitzensteuersatz/>.

24 Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/steuerwissen/spitzensteuersatz/>.

25 Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/steuerwissen/spitzensteuersatz/>.

26 Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/steuerwissen/spitzensteuersatz/>.

27 Vgl. <https://www.smartsteuer.de/online/steuerwissen/spitzensteuersatz/>.

28 Credit Suisse (Deutschland) AG, Broschüre Vermögensanlage in der Schweiz, Stand: Februar 2008.

Vorteilhaft für Zuzügler wirkt sich in diesem Zusammenhang aus, dass am 1.6.2002 das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft<sup>29</sup> in Kraft getreten ist. Dieses Abkommen hat sowohl die Einreise und den Aufenthalt der Angehörigen der EU in der Schweiz als auch der Schweizer in der EU zum Inhalt. Voraussetzung für eine Wohnsitznahme (ohne Erwerbstätigkeit in der Schweiz) ist nur noch die finanzielle Unabhängigkeit und der Nachweis einer Krankenversicherung.<sup>30</sup> Nach Art. 7 Buchst. f des Freizügigkeitsabkommens sind EU-Bürger beim Immobilienerwerb in der Schweiz den Schweizer Bürgern gleichgestellt. 11

Aber auch **Österreich** steht auf der Wunschliste der deutschen Emigranten sehr weit oben. Im Hinblick auf eine Verlagerung des Wohnsitzes nach Österreich liegt ein Vorteil gegenüber der Schweiz darin, dass Österreich ein Mitgliedstaat der EU ist. Zwar existiert in Österreich ein etwas höherer Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer als in Deutschland. Jedoch können die österreichische Endbesteuerung (vgl. § 4 Rdn 3), das Fehlen eines Solidaritätszuschlags und der sog. Sportler-Erlass (vgl. § 4 Rdn 16) an einem Wegzug aus Deutschland Interessierte zu einem Zuzug nach Österreich motivieren. Auch die zum 31.8.2008 außer Kraft getretene Erbschaft- und Schenkungsteuer (vgl. § 4 Rdn 33 ff.) mag ein gewichtiges Kriterium für einen Zuzug nach Österreich darstellen. 12

Nachdem der Immobilienmarkt in Italien dreigeteilt ist (hohe Preise in den großen Städten wie Rom oder Mailand, sehr hohe Preise in den touristisch interessanten Gebieten wie Gardasee, Venedig und Sardinien, vergleichsweise niedrige Preise im Rest des Landes), ist es für Wegzugswillige nach Italien ggf. interessant, etwas weiter entfernt von den klassischen Feriengebieten oder Metropolen nach Immobilien zu suchen.<sup>31</sup> 13

Italien hält zahlreiche Vergünstigungen und Privilegierungen für Zuzügler bereit (vgl. § 5 Rdn 65 ff.; u.a. über steuerliche Vorteile für Selbstständige und Rentner bis zum Ein-Euro-Haus), die einen Umzug steuerlich attraktiv machen. Hier stechen besonders die Flat Tax von 100.000 EUR auf ausländische Einkünfte pro Veranlagungszeitraum für wohlhabende Zuzügler (vgl. § 5 Rdn 66) und die Flat Tax i.H.v. 7% auf Einkünfte, mit denen ein Rentenzweck verfolgt wird, für Rentner (vgl. § 5 Rdn 98) ins Auge. Auch im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer bestehen u.U. Vorteile im Vergleich zu den deutschen Regelungen (vgl. § 5 Rdn 113 ff.). 14

---

29 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, abrufbar unter <http://www.europa.admin.ch/ba/off/abkommen/d/personen/pdf>.

30 *Gehrig*, IWB Nr. 6 v. 26.3.2003, Gruppe 2, S. 531.

31 *Süddeutsche Zeitung* v. 12./13.11.2002, S. 46.



## § 2 Deutschland als Wegzugsstaat

Übersicht:	Rdn	Rdn
<b>A. Deutsche Rahmenbedingungen in Deutschland</b> .....	1	
<b>I. Einkommensteuer</b> .....	1	
1. Einführung .....	1	
2. Wohnsitz/gewöhnlicher Aufenthalt .....	3	
3. Mitteilungspflicht .....	11	
4. Steuergestaltung .....	14	
a) Definition .....	14	
b) Grenzüberschreitender Bezug .....	16	
c) Steuerlicher Vorteil .....	20	
d) Struktur .....	23	
e) Verfahren .....	26	
f) Steuererklärung .....	32	
g) Mitteilungspflicht .....	34	
<b>II. Erbschaft- und Schenkungsteuer</b> .....	36	
1. Status Quo durch die Erbschaftsteuerreform .....	37	
2. EuGH-Rechtsprechung .....	41	
a) EuGH, Urt. v. 21.12.2021 – C-394/20 .....	41	
aa) Sachverhalt .....	41	
bb) Vorlagefragen .....	42	
cc) Entscheidung des EuGH ..	43	
b) EuGH, Urt. v. 3.9.2014, C-127/12 .....	46	
aa) Sachverhalt .....	46	
bb) Entscheidung des EuGH ..	47	
c) EuGH, Urt. v. 17.10.2013 – C-181/12 (Welte) .....	48	
aa) Sachverhalt .....	48	
bb) Entscheidung des EuGH ..	49	
<b>III. Abgabenordnung</b> .....	50	
1. Sachverhalt .....	51	
2. Entscheidung des BFH .....	52	
<b>B. Konsequenzen des Wegzugs nach deutschem Steuerrecht</b> .....	53	
<b>I. Allgemeines</b> .....	53	
<b>II. Beschränkte Einkommensteuerpflicht, § 1 Abs. 4 EStG</b> .....	56	
<b>III. Erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht, § 2 AStG</b> .....	61	
<b>IV. Besteuerung des Vermögenszuwachses an Kapitalgesellschaften, § 6 AStG n.F.</b> .....	67	
1. Allgemeines .....	67	
2. § 6 AStG n.F. durch das ATAD-Umsetzungsgesetz .....	70	
a) ATAD-Umsetzungsgesetz .....	70	
b) Stundung und ratierliche Zahlung der Wegzugssteuer .....	81	
c) Vergleichbare Steuerpflicht im Zuzugsstaat .....	86	
d) Gewährleistung des Steueranspruchs .....	87	
e) Melde- bzw. Mitteilungspflichten .....	88	
f) Berücksichtigung von verlustbedingten Wertminderungen ..	90	
g) Verstoß gegen Europarecht? ..	92	
h) Wegzug oder anderes schädliches Handeln in Bezug auf einen Drittstaat .....	94	
3. EuGH-Rechtsprechung: Das Urteil in Sachen Wächter .....	98	
a) Sachverhalt .....	98	
b) Entscheidung des EuGH .....	99	
c) Entscheidung des FG Baden-Württemberg .....	101	
d) Reaktion des BMF .....	102	
4. EuGH-Rechtsprechung: Das Urteil in Sachen Kommission/Portugal .....	105	
a) Sachverhalt .....	105	
b) Entscheidung des EuGH .....	106	
c) Reaktion in der Literatur .....	107	
5. EuGH-Rechtsprechung: Das Urteil i.S. de Lasteyrie du Saillant .....	108	
a) Einleitung .....	108	
b) Sachverhalt .....	110	
c) Entscheidung des EuGH .....	113	
6. EuGH-Rechtsprechung: Das Urteil in Sachen N .....	117	
a) Sachverhalt .....	117	
b) Entscheidung des EuGH .....	118	
<b>V. Entnahmefiktion bei Steuerentstrickung, § 4 Abs. 1 S. 3 EStG</b> ..	121	
1. Allgemeines .....	121	
2. EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache Verder LabTec .....	127	
3. EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache DMC .....	128	
<b>VI. Besteuerung bestimmter Einkünfte nach § 50i EStG</b> .....	130	
<b>VII. Erweitert unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG</b> ..	133	
<b>VIII. Beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG</b> .....	135	
<b>IX. Erweitert beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, § 4 Abs. 1 AStG</b> .....	138	
1. Allgemeines .....	138	
2. EuGH-Rechtsprechung: Das Urteil in Sachen van Hilten .....	140	

a) Sachverhalt . . . . .	141	1. Unbeschränkte Erbschaftsteuer-	
b) Entscheidung des EuGH . . . . .	143	pflicht . . . . .	154
3. Gestaltungsüberlegungen . . . . .	150	2. Fehlen eines DBA . . . . .	156
<b>C. Unilaterale Maßnahmen zur</b>		3. Entsprechensklausel . . . . .	157
<b>Vermeidung der Doppelbesteuerung</b>		4. Zeitmoment . . . . .	162
<b>in Deutschland . . . . .</b>	152	5. Mitwirkungspflichten . . . . .	163
I. Einkommensteuer . . . . .	152	6. Höchstbetragsbegrenzung . . . . .	164
II. Erbschaftsteuer . . . . .	153	7. Vorlage des BFH an den EuGH . . . . .	166

## Literaturhinweise

*Aigner*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im DBA-Recht, IStR 2003, 154; *Bader*, Wohnsitzverlegung ins Ausland, INF 2002, 523; *Baßler*, Wer ist Steuerpflichtiger in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG?, IStR 2013, 22; *Bischoff/Kotyriba*, Wohnsitzverlegung in die Schweiz – Steuerfolgen und Steuerplanung, BB 2002, 382; *Blumenberg/Schäfer*, Das SEStEG: Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise, 2007; *Daragan*, Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt, ZErB 2000, 38; *Dautzenberg*, Kein Verstoß von § 6 Abs. 1 AStG gegen Grundgesetz und EGV, IStR 1998, 301; *Deininge*r, Wegzug natürlicher Personen von Deutschland nach Österreich unter Berücksichtigung der de Lasteyrie-Entscheidung des EuGH, INF 2004, 460; *Deininge*r, Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften in Europa, 2001; *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht Kommentar, 101. Aktualisierung 2022; *Haag*, Steuerliche Aspekte der Vermögensnachfolge in Zuzugs- und Wegzugsfällen, ZErB 2018, 262; *Hahn*, Von Spartanern und Athenern – zum Beschluss des BFH vom 17.12.1997 zur Vereinbarkeit des § 6 AStG mit dem EGV, zu seinen Kritikern und zugleich ein Beitrag zur Dogmatik der Grundfreiheiten des EGV, DStZ 2000, 14; *Hörger/Stephan/Pohl*, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 3. Auflage 2011; *Jahn*, Praxis Internationale Steuerberatung, 2008; *Jülicher*, Internationales Erbschaftsteuerrecht am Beispiel des ErbStG, ZErB 2003, 204; *Jülicher*, Die anrechenbare Steuer i.S.d. § 21 ErbStG, ZEV 1996, 285; *Kahlenberg*, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG), IStR 2020, 378; *Kapp/Ebeling*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 92. Aktualisierung 2022; *Linn*, Das EuGH-Urteil in der Rs. DMC und der Vorlagebeschluss des FG Düsseldorf – Ende der Diskussionen um die Wegzugssteuer?, IStR 2014, 136; *Meincke/Hannes/Holtz*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: ErbStG, 18. Auflage 2021; *Plewka/Watrin*, Steuerliche Strukturierung internationaler Vermögensnachfolgen, ZEV 2002, 253; *Rödder*, Steuerfreier Exit von stillen Reserven beim Wegzug von Unternehmen aus Deutschland? IStR 2005, 297; *Saß*, Zur Rechtsprechung des EuGH und einigen Folgerungen für das deutsche Steuerrecht, FR 1998, 1; *Schauhoff/Idler*, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2008, 341; *Schindler*, Neuregelung der österreichischen Wegzugsbesteuerung – Ein Vorbild für andere Mitgliedstaaten?, IStR 2004, 711; *Schmidt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Weber-Grellet, 41. Auflage 2022; *Schnitger*, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags – Auswirkungen der Rs. Lasteyrie du Saillant auf den deutschen Rechtskreis, BB 2004, 804; *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: ErbStG, Kommentar, 63. Auflage 2022; *von Oertzen/Bärsch/Kühn/Lindermann*, Der Wegzug von Unternehmer und Unternehmensholding ins Ausland zur Begrenzung deutscher Ertrags- und zukünftig deutscher Substanzsteuern in Form einer deutschen Vermögensteuer, IStR 2021, 1841; *Wachter*, Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Portugal, ErbStB 2004, 88; *Wacker*, Hat der EuGH seine Rechtsprechung zu den unionsrechtlichen

Grenzen der Wegzugsbesteuerung geändert?, IStR 2017, 926; *Wassermeyer*, Der Meinungsstreit um die Wegzugsbesteuerung i.S. des § 6 AStG, IStR 2013, 1; *Wassermeyer*, Merkwürdigkeiten bei der Wegzugsbesteuerung, IStR 2007, 833; *Wassermeyer*, Die Denkfehler des Gesetzgebers in § 6 AStG-Entwurf, DB 2006, 1390; *Wassermeyer*, Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil Hughes des Lasteyrie du Saillant, GmbH 2004, 613; *Weigell/Brand/Safarik*, Investitions- und Steuerstandort Schweiz, 3. Auflage 2012; *Wilde*, Das kanadische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 1996; *Wöhrle/Schelle/Gross*, Außensteuerrecht – Grundwerk mit Fortsetzungsbezug, Kommentar, 48. Ergänzungslieferung, Stand 10/2022

## A. Steuerliche Rahmenbedingungen in Deutschland

### I. Einkommensteuer

#### 1. Einführung

Neben der progressiv ansteigenden Einkommensteuer mit den sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG erhebt der Fiskus in Deutschland weiterhin, aber wenigstens sehr stark eingeschränkt, den Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 %. Jede natürliche Person ist mit ihren sämtlichen in- und ausländischen Einkünften nach dem sog. **Welteinkommensprinzip** unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 EStG, falls sie in Deutschland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§§ 8, 9 AO) hat. Daneben besteht eine sog. beschränkte Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG, der natürliche Personen unterliegen, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, jedoch inländische Einkünfte i.S.v. § 49 EStG (etwa gewerbliche Einkünfte, für die eine Betriebsstätte in Deutschland unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist, oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem in Deutschland belegenen Grundstück) haben. Gewerbliche Einkünfte werden zudem mit der Gewerbesteuer belastet.

Mit der Einführung der Abgeltungssteuer zum 1.1.2009 durchbrach der deutsche Gesetzgeber die Systematik eines einheitlichen persönlichen Steuersatzes und schuf für die Einkunftsart der Kapitaleinkünfte zum Teil einen speziellen Steuersatz. Dabei ist die Gleichstellung mit der österreichischen Abgeltungssteuer (§§ 93 ff. ÖstEStG) nicht vollständig gerechtfertigt. Zwar beläuft sich der Steuersatz bei beiden Abgeltungssteuern auf 25 %, jedoch kommen bei der deutschen Variante noch Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer dazu. Daneben wird zum anderen in Deutschland ab 1.1.2009 die Veräußerung von Wertpapieren ebenfalls generell von der Abgeltungssteuer erfasst, wogegen es in Österreich bei der Spekulationsbesteuerung bleibt, womit Verkäufe von Wertpapieren nach über einjähriger Haltefrist steuerfrei sind.

## 2. Wohnsitz/gewöhnlicher Aufenthalt

- 3 Natürliche Personen sind in Deutschland **nicht mehr unbeschränkt einkommensteuerpflichtig**, sobald sie in Deutschland weder Wohnsitz (§ 8 AO) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben. Die Finanzrechtsprechung stellt jedoch nur geringe Anforderungen an die Erfüllung der beiden Begriffe, so dass ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt im steuerlichen Sinne sehr schnell errichtet ist. Insbesondere bei starker Bindung an Deutschland, sei es aus unternehmerischen oder familiären Gründen, droht die Gefahr eines gescheiterten Wohnsitzwechsels mit ggf. für den Steuerpflichtigen sehr nachteiligen Folgen.
- 4 Nach Auffassung des BFH liegt bereits ein **Wohnsitz** vor, wenn der Steuerpflichtige ein möbliertes Zimmer zur Benutzung bereithält, in dem sich persönliche Gegenstände befinden.<sup>1</sup> Der wegzugswillige Steuerpflichtige ist daher gehalten, die selbst genutzte Immobilie zu verkaufen oder sehr langfristig zu vermieten, um einen steuerlichen Wohnsitz in Deutschland zu vermeiden. Hierbei reicht die Vermietung an volljährige Familienangehörige zwar grundsätzlich aus, solange sie nicht nur zum Schein erfolgt.<sup>2</sup> Jedoch muss die Vermietung von langer Dauer sein. So reichten nach Ansicht des FG Hamburg 10 Monate Vermietungsdauer nicht aus, um eine Aufgabe des Wohnsitzes anzunehmen.<sup>3</sup> Demgegenüber hat der BFH bei einer Vermietungsdauer von 27 Monaten die Aufgabe des Wohnsitzes bejaht.<sup>4</sup> Nicht erforderlich ist, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland liegt.<sup>5</sup>
- 5 Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 23.10.2018<sup>6</sup> festgehalten, dass die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland unabhängig davon verwirklicht sein kann, ob Tätigkeiten im In- oder Ausland ausgeübt werden. Selbst ein Lebensmittelpunkt im Ausland schließe die Annahme eines Wohnsitzes und damit eine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland nicht aus.

Nach § 8 AO hat jemand seinen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Kennzeichnend für eine Wohnung ist, dass diese zum Wohnen geeignet sei, wobei auch eine bescheidene Bleibe ausreiche. Dabei ist es für das Vorliegen eines Wohnsitzes im Inland ohne Bedeutung, ob dieser den Mittelpunkt der Lebensinteressen der betreffenden Person bildet.<sup>7</sup> Nach ständiger Rechtsprechung müsse die Wohnung dem Steuerpflichtigen objektiv jeder-

1 BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl II 1994, 887.

2 *Bader*, INF 2002, 523 (524).

3 FG Hamburg v. 12.9.1991 – III 47/90, EFG 1992, 277.

4 BFH v. 12.11.1986 – I R 25/84, n.v., Juris-Dokumentnummer 141283.

5 BFH v. 19.3.2002 – I R 15/01, DStRE 2003, 346.

6 BFH v. 23.10.2018 – I R 74/16, BFH/NV 2019, 388.

7 So auch BFH v. 13.11.2013 – I R 38/13, BFH/NV 2014, 1046.

zeit, immer wenn er dies wünsche, als Bleibe zur Verfügung stehen und subjektiv von ihm zu einem jederzeitigen Wohnaufenthalt bestimmt sein.

Damit kann nach § 8 AO ein Steuerpflichtiger gleichzeitig mehrere Wohnsitze 6 im In- und/oder Ausland innehaben. Weder das Einkommensteuerrecht noch Grundsätze des internationalen Steuerrechts geben nach Ansicht des BFH Anhaltspunkte für Differenzierungen, nach denen etwa nur der Wohnsitz, der als Lebensmittelpunkt genutzt wird, zur Begründung einer unbeschränkten Steuerpflicht führen könnte.<sup>8</sup> Kennzeichnend für eine Wohnung ist, dass es sich – i.S. einer bescheidenen Bleibe – um Räume handelt, die zum Bewohnen geeignet sind. Die Frage der **unbeschränkten Steuerpflicht im Inland** sei von der Frage der **DBA-Ansässigkeit** eines Steuerpflichtigen zu trennen. Wenn im vorliegenden Fall zwei Wohnsitze vorliegen, gelte der Steuerpflichtige zwar i.S.d. DBA als nur in Rumänien ansässig, da sich dort der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befinde. Auf die DBA-Ansässigkeit komme es aber für die Beurteilung der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht nicht an.

Aus der unbeschränkten Steuerpflicht folgt das Welteinkommensprinzip, nach 7 dem sämtliche in- und ausländischen Einkünfte grundsätzlich und zunächst einmal der deutschen Besteuerung unterliegen. Erst im zweiten Schritt ist zu beurteilen, ob und wie im Zusammenspiel mit einem anwendbaren DBA Besteuerungsrechte zugewiesen oder eingeschränkt werden, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Unterhält eine natürliche Person mehrere Wohnsitze in verschiedenen Staaten, so sind daher im ersten Schritt die nationalen Steuergesetze der beteiligten Wohnsitzstaaten zu prüfen. Diese definieren die Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte oder nur beschränkte Steuerpflicht und damit die Art der einzureichenden Steuererklärung.

Unterliegen bei unbeschränkter Steuerpflicht ausländische Einkünfte dem Progressionsvorbehalt und sind sonst freigestellt, führt dies zu einem Anstieg des anzuwendenden Steuersatzes, was die Steuerlast für die inländischen Einkünfte erhöht. Das kann bei der Steuerberechnung durchaus zu Unterschieden im Vergleich zur beschränkten Steuerpflicht führen, die ausschließlich inländische Einkünfte betrifft.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>9</sup> genügt es, dass die Wohnung z.B. über 8 Jahre hinweg jährlich regelmäßig zweimal zu bestimmten Zeiten über einige Wochen benutzt wird.<sup>10</sup> Anhaltspunkte dafür können die Ausstattung und Einrichtung sein; nicht erforderlich ist, dass sich der Steuerpflichtige während einer Mindestanzahl von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhält.<sup>11</sup> Wer eine Wohnung von vornherein in der Absicht nimmt, sie nur vorübergehend

---

8 BFH v. 23.10.2018 – I R 74/16, BFH/NV 2019, 388.

9 AEAO zu § 8 AO.

10 Verweis auf BFH, Urt. v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl 1989 II, 182.

11 Verweis auf BFH, Urt. v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl 1997 II, 447.

(weniger als sechs Monate) beizubehalten und zu benutzen, begründet dort keinen Wohnsitz.<sup>12</sup> Auch gelegentliches Übernachten auf einem inländischen Betriebsgelände, in einem Büro u.Ä. (sog. Schlafstelle) kann dort keinen Wohnsitz begründen.<sup>13</sup> Wer sich – auch in regelmäßigen Abständen – in der Wohnung eines Angehörigen oder eines Bekannten aufhält, begründet dort ebenfalls keinen Wohnsitz,<sup>14</sup> sofern es nicht wie im Fall einer Familienwohnung oder der Wohnung einer Wohngemeinschaft gleichzeitig die eigene Wohnung ist.

- 9 Wer einen Wohnsitz im Ausland begründet und seine Wohnung im Inland beibehält, hat nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>15</sup> auch im Inland einen Wohnsitz i.S.v. § 8 AO.<sup>16</sup> Bei einem ins Ausland versetzten Arbeitnehmer ist ein inländischer Wohnsitz widerlegbar zu vermuten, wenn er seine Wohnung im Inland beibehält, deren Benutzung ihm möglich ist und die nach ihrer Ausstattung jederzeit als Bleibe dienen kann.<sup>17</sup> Das Innehaben der inländischen Wohnung kann nach den Umständen des Einzelfalls auch dann anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige sie während eines Auslandsaufenthalts kurzfristig (bis zu sechs Monaten) vermietet oder untervermietet, um sie alsbald nach seiner Rückkehr im Inland wieder zu benutzen.
- 10 Ein **gewöhnlicher Aufenthalt** ist grundsätzlich bereits bei einem Aufenthalt von mehr als sechs Monaten begründet (§ 9 S. 2 AO).

### 3. Mitteilungspflicht

- 11 Nach §§ 138d–138k AO<sup>18</sup> besteht bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen eine Mitteilungspflicht bezüglich „grenzüberschreitender Steuergestaltungen“. Ein sehr ausführliches BMF-Schreiben vom 29.3.2021<sup>19</sup> hat dazu Stellung genommen. Die Grundzüge dieses grundsätzlich auch für Wegzüge relevanten BMF-Schreibens werden nachfolgend dargestellt.
- 12 Die Richtlinie (EU) 2018/822 sieht vor, dass die EU-Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2019 eine Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen sowie einen diesbezüglichen zwischenstaatlichen Informationsaustausch einführen mussten. Deutschland hat zu diesem Zweck mit dem Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom

12 Verweis auf BFH, Urt. v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl 1989 II, 956.

13 Verweis auf BFH, Urt. v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl 1985 II, 331.

14 Verweis auf BFH, Urt. v. 24.10.1969 – IV 290/64, BStBl 1970 II, 109.

15 AEAO zu § 8 AO.

16 Verweis auf BFH, Urt. v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl 1975 II, 708.

17 Verweis auf BFH, Urt. v. 17.5.1995 – I R 8/94, BStBl 1996 II, 2.

18 Eingefügt durch Gesetz vom 21.12.2019, BGBl I 2019, 1682.

19 BMF v. 29.3.2021 – IV A 3 – S 0304/10/10006 :010/IV B 1 – S 1317/19/10058 :11 (nachfolgend auch „BMF-Schreiben v. 29.3.2021“) mit 276 Rn.

21.12.2019<sup>20</sup> die AO, das EGAO, das EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) und FVG zum 1.1.2020 modifiziert. Das Ziel der Richtlinie (EU) 2018/822 besteht zum einen darin, „die nationalen Gesetzgeber in die Lage zu versetzen, im Interesse einer gerechten Besteuerung im Binnenmarkt auf unerwünschte Steuergestaltungen früher als bisher reagieren zu können (rechtspolitische Auswertung). Zum anderen sollen die Finanzverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten die mit den Mitteilungen erlangten Informationen im Veranlagungsverfahren der Nutzer grenzüberschreitender Steuergestaltungen verwenden können, sei es durch allgemeine Verwaltungsanweisungen oder durch individuelle Ermittlungsmaßnahmen bei den Nutzern (veranlagungsunterstützende Auswertung).“<sup>21</sup>

Die §§ 138d–138k AO sowie die Regelungen des EUAHiG sind dabei „auf alle Steuern anzuwenden, die von einem oder für einen EU-Mitgliedstaat bzw. von oder für gebiets- oder verwaltungsmäßige Gliederungseinheiten eines EU-Mitgliedstaats, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden“<sup>22</sup> – mit Ausnahme der Kirchensteuer. 13

In den Anwendungsbereich der §§ 138d–138k AO sowie des EUAHiG fallen insbesondere die

- Einkommensteuer
- Körperschaftsteuer
- Gewerbesteuer
- Grunderwerbsteuer
- Kraftfahrzeugsteuer
- Versicherungsteuer
- Grundsteuer
- Erbschaft- und Schenkungsteuer
- Luftverkehrssteuer und
- nicht-harmonisierten Verbrauchsteuern (z.B. Kaffeesteuer).

Erfasst werden aber auch Steuern anderer EU-Mitgliedstaaten, die in den Anwendungsbereich der EU-Amtshilferichtlinie fallen.<sup>23</sup>

#### 4. Steuergestaltung

##### a) Definition

Unter Steuergestaltung versteht das BMF sehr weitgehend „einen bewussten, das (reale und/oder rechtliche) Geschehen mit steuerlicher Bedeutung verändernden Schaffensprozess durch Transaktionen, Regelungen, Handlungen, Vorgänge, Vereinbarungen, Zusagen, Verpflichtungen oder ähnliche Ereignisse. Durch den 14

---

20 BGBl 2019 I, 2875.

21 Rn 3 des BMF-Schreibens v. 29.3.2021.

22 Rn 7 des BMF-Schreibens v. 29.3.2021.

23 Rn 8 des BMF-Schreibens v. 29.3.2021.

Nutzer oder für den Nutzer wird dabei eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert. Diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation bekommt dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung, die ansonsten nicht eintreten würde. Eine Steuergestaltung liegt **nicht** vor, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums abwartet, nach welchem er eine Transaktion steuerfrei oder nicht steuerbar realisieren kann. Unerheblich ist, ob die Gestaltung modellhaft angelegt ist.“<sup>24</sup>

M.E. fallen nach dieser sehr extensiven Definition auch Wegzüge von Deutschland in einen anderen Staat unter den Begriff der Steuergestaltung.

- 15 Das BMF nennt als Beispiele für „Gestaltungen mit steuerlicher Bedeutung“, die nur unter Berücksichtigung der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 138d AO eine Mitteilungspflicht auslösen:
- die Schaffung, die Zuordnung, der Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen anderen Rechtsträger;
  - die Gründung oder der Erwerb einer die Einkünfte erzielenden juristischen Person;
  - Anpassung vertraglicher Konditionen nicht ausschließlich unter Fremdvergleichsgrundsätzen.<sup>25</sup>

Beteiligte einer „Gestaltung mit steuerlicher Bedeutung“ können der Nutzer, andere Beteiligte sowie ggf. der sog. Intermediär (Rechtsanwälte, Steuerberater etc.<sup>26</sup>) sein.<sup>27</sup>

#### b) Grenzüberschreitender Bezug

- 16 Eine Steuergestaltung ist nach Ansicht des BMF dann „grenzüberschreitend“, wenn sie mehr als einen EU-Mitgliedstaat oder mindestens einen EU-Mitgliedstaat und einen oder mehrere Drittstaaten betrifft (§ 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO). Der Begriff der Betroffenheit ist weit auszulegen und setzt keine steuerliche Auswirkung voraus. Ob die Steuergestaltung grenzüberschreitend ist, richtet sich darüber hinaus grundsätzlich nach der Ansässigkeit oder der Tätigkeit der Beteiligten, d.h. des Nutzers, der anderen an der Gestaltung Beteiligten und ausnahmsweise des Intermediärs (wenn er über die Tätigkeiten i.S.d. § 138d Abs. 1 AO hinaus an der Steuergestaltung beteiligt ist).“<sup>28</sup>

24 Rn 9 des BMF-Schreibens v. 29.3.2021.

25 Rn 10 des BMF-Schreibens v. 29.3.2021.

26 Zur Mitteilungspflicht der Intermediäre – abhängig von der Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht durch den Nutzer – siehe Rn 74 ff. des BMF-Schreibens v. 29.3.2021.

27 Rn 11 ff. des BMF-Schreibens v. 29.3.2021.

28 Rn 31 des BMF-Schreibens v. 29.3.2021.