

Steuerrechtliche Folgen einer Wohnsitzverlegung nach Monaco 1

§§ 1, 49, 50 EStG; §§ 2, 16 ErbStG; §§ 2, 4 AStG, § 8 AO

DStP AStG Jg. 2012 § 2 Nr. 1/2012

A. Grundsätzliche Anmerkungen

Die persönliche Einkommen- und Erbschaftsteuerpflicht knüpft an die Ansässigkeit der steuerpflichtigen Personen an. Gibt eine natürliche Person ihren steuerlichen Wohnsitz in Deutschland tatsächlich auf, fällt auch der Anknüpfungspunkt für eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht und – jedoch mit einer Zeitverzögerung von fünf Jahren – für eine unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht weg. Inländische Einkünfte oder inländisches Vermögen bleiben aber weiterhin in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber im Außensteuergesetz (AStG) Sonderregelungen vorgesehen, die beim Wegzug in Niedrigsteuergebiete greifen und zu einer Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht führen.

B. Sachverhalt und FragestellungI. Sachverhalt

Die Steuerpflichtige ist 92 Jahre alt und hat ihren einzigen Wohnsitz im Inland. Da sie mittlerweile voll pflegebedürftig ist, lebt sie in einem betreuten Heim. Derzeit erzielt sie folgende Einkünfte:

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem im Inland belegenen Objekt,
- Sonstige Einkünfte aus einer Hinterbliebenenrente des verstorbenen Ehemanns,
- Einkünfte aus Kapitalvermögen, größtenteils aus festverzinslichen Wertpapieren und Einlagen bei Banken.

Die Tochter (nachfolgend „T“) der Steuerpflichtigen, die gerichtlich als Betreuerin ihrer Mutter (nachfolgend „M“) bestellt wurde, hat ihren Wohnsitz sowie ihren beruflichen und wirtschaftlichen Mittelpunkt seit längerer Zeit im Fürstentum Monaco. Es ist beabsichtigt, dass M ihren Wohnsitz im Inland aufgibt und zu T nach Monaco zieht, um dort von dieser gepflegt und betreut zu werden. M wird nach dem Wegzug weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland beibehalten. Mit dem Tod der M wird ihr gesamtes Vermögen auf T als deren Alleinerbin übergehen.

II. Fragestellung

Frage 1:

Welche Auswirkungen hat der Wegzug von M auf die Einkommensbesteuerung nach deutschem Recht?

Frage 2:

Welche Auswirkungen hat die mit dem Tod der M eintretende Erbfolge auf die Einkommens- und Erbschaftsbesteuerung in Deutschland?

C. Stellungnahme

I. Besteuerung von M nach dem Wegzug

1. Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG endet mit der Aufgabe des Wohnsitzes; sie endet mithin nicht zum Ende des Veranlagungszeitraums, sondern im Zeitpunkt der Wohnsitzverlagerung.¹ Wohnsitz i.S.d. § 8 AO ist nicht der melderechtliche Wohnsitz, sondern der Ort, an dem der Steuerpflichtige tatsächlich wohnt. Aufgrund der gesundheitlichen Situation der M besteht kein Zweifel daran, dass eine Verlegung aus dem Heim im Inland zu T nach Monaco einen Wechsel des Wohnsitzes i.S.d. § 8 AO und damit einen Wegfall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht begründet. Eine sog. Wegzugsbesteuerung, also eine durch den Wegzug steuerlich fingierte Veräußerung von in Deutschland steuerverstrickten Wirtschaftsgütern, kommt aufgrund der Vermögenszusammensetzung und der Besteuerungssituation von M nicht in Betracht. Eine Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen sieht das deutsche Steuerrecht nur für Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1 Satz 3, § 16 Abs. 3a EStG) und für Anteile an Kapitalgesellschaften, die von § 17 EStG erfasst werden (§ 6 AStG), vor. Andere Wirtschaftsgüter gelten bei Wegzug des Steuerpflichtigen nicht als veräußert, selbst wenn das deutsche Besteuerungsrecht durch den Wegzug verlorengeht. Dies gilt insbesondere für Kapitalvermögen, bei dem eine Besteuerung durch Wegzug des Inhabers nicht vorgesehen ist, obwohl Veräußerungsgeschäfte ungeachtet zeitlicher Haltefristen gem. § 20 Abs. 2 EStG² steuerpflichtig sind.

¹ Vgl. BFH, Urt. v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302 = FR 2002, 526 unter II.1.

² Soweit das Kapitalvermögen im Regelfall nach dem 31.12.2008 angeschafft worden ist (§ 52a Abs. 10 EStG).

Nach dem Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht ist M gem. § 1 Abs. 4 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig mit ihren inländischen Einkünften i.S.d. § 49 EStG unter Beachtung der für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Sondervorschriften des § 50 EStG (insbesondere das Abzugsverbot für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sowie die Nichtgewährung des Grundfreibetrags). Ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht mit dem Fürstentum Monaco nicht.³ Die im Jahr des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte fallen unter den Progressionsvorbehalt gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Abgrenzung einzelner Einkünfte in unbeschränkt und ggf. beschränkt steuerpflichtige Einkünfte ist dabei danach vorzunehmen, in welchem Zeitpunkt die Einkünfte nach den einkunftsartspezifischen Vorgaben erzielt worden sind – im Falle der von M erzielten Überschusseinkünfte ist somit der Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich.⁴

Zu den nach § 49 EStG beschränkt steuerpflichtigen inländischen Einkünften zählen in jedem Fall die Einkünfte aus der Vermietung des im Inland belegenen Objekts (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) sowie die Einkünfte aus der Hinterbliebenenrente des verstorbenen Ehemanns (§ 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG), weil die Leibrente von einem inländischen Sozialversicherungsträger gewährt wird.⁵ Anders verhält es sich aber mit den Einkünften aus Kapitalvermögen. Grundsätzlich unterliegen nur gewinnabhängige Einkünfte aus Kapitalvermögen der beschränkten Steuerpflicht. Hierzu zählen Gewinnausschüttungen (Dividenden) und Gewinnanteile typischer stiller Gesellschafter, § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 EStG, oder Erträge aus Genussrechten, die einkommensteuerlich Fremdkapital darstellen und daher nicht bereits unter den für Gewinnausschüttungen geltenden § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fallen, § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. bb EStG. Einkünfte aus Kapitalvermögen, deren Höhe sich nicht in Abhängigkeit vom Gewinn berechnet – also Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren oder Bankeinlagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG – unterliegen nur der beschränkten Steuerpflicht

³ Vgl. die Länderübersicht auf http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_318/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/node.html?__nnn=true (Stand: 29.11.2011) unter „Monaco“. Es besteht lediglich seit dem 28.7.2010 ein Abkommen über die Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch, das zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht ratifiziert worden ist.

⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 19.12.2001, a.a.O., unter II.2.

⁵ Beide Einkünfte unterliegen keinem Quellensteuerabzug, auch nicht dem Quellensteuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a EStG.

nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG, wenn es einen zusätzlichen inländischen Anknüpfungspunkt durch Besicherung mit inländischem Grundbesitz gibt.⁶ Im Regelfall unterliegen daher Zinsen, die von einem in Deutschland ansässigen Gläubiger gewährt oder über eine in Deutschland ansässige Zahlstelle ausbezahlt werden, nicht der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Besteht für die Kapitalerträge keine beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG, ist – vorbehaltlich der Sonderfälle der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, § 2 AStG, und der antragsgebundenen fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht, § 1 Abs. 3 EStG, – von der auszahlenden Stelle kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen.⁷ Wurde Kapitalertragsteuer ohne rechtlichen Grund – also ohne Steuerpflicht der Kapitalerträge – einbehalten, kann diese Kapitalertragsteuer nicht im Wege einer (insoweit freiwilligen) Veranlagung angerechnet werden, denn es besteht keine materielle Einkommensteuerpflicht der Einkünfte. Stattdessen kann entweder der Steuerabzugsschuldner (in der Regel das Kreditinstitut) die Erstattung der ohne rechtlichen Grund einbehaltenen Kapitalertragsteuer nach § 44b Abs. 5 EStG beantragen, oder – dies dürfte der Regelfall sein, weil der Abzugsschuldner nicht verpflichtet werden kann, die Erstattung zu beantragen – der Gläubiger der Kapitalerträge selbst kann die Erstattung der Kapitalertragsteuer nach den allgemeinen Grundsätzen des § 37 Abs. 2 AO beantragen.⁸

2. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG

Gemäß § 2 AStG unterliegen beschränkt Steuerpflichtige einer erweiterten beschränkten Steuerpflicht, wenn sie in ein Niedrigsteuergbiet ziehen, weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland haben und als Deutsche in den zehn Jahren vor ihrem Wegzug wenigstens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren. In Ermangelung entgegenstehender Informationen wird davon ausgegangen, dass M deutsche Staatsangehörige ist und das Kriterium der fünfjährigen unbeschränkten Steuerpflicht erfüllt. Auch ist das Fürstentum Monaco ein niedrig besteuertes Gebiet i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG. Eine niedrige Besteuerung in diesem Sinne liegt vor, wenn die Einkommen-

⁶ Zinsen unterliegen auch ohne dingliche Besicherung zusätzlich der beschränkten Steuerpflicht, wenn sie gegen Aushändigung eines Zinsscheins anonym im Inland ausbezahlt werden („Schaltergeschäft“), § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d EStG. Diese beschränkte Steuerpflicht wird im Folgenden vernachlässigt.

⁷ Vgl. BMF, Schr. v. 22.12.2009 – IV C 1 - S 2252/08/10004, BStBl. I 2010, 94 Rz. 313.

⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 13.11.1985 – I R 275/82, BStBl. II 1986, 193 = FR 1986, 248 unter A. 1; dem folgend BMF, Schr. v. 5.11.2002 – IV C 1 - S 2400-27/02, BStBl. I 2002, 1346 Rz. 49.

steuerbelastung eines unverheirateten Steuerpflichtigen mit einem steuerpflichtigen Einkommen von 77 000 € um mindestens ein Drittel unter der deutschen Einkommensteuerbelastung liegt (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG). Da das Fürstentum Monaco keine Einkommensteuer erhebt, handelt es sich stets und unabhängig vom konkreten Sachverhalt um ein niedrig besteuertes Gebiet i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG.⁹ Schließlich ist zu beachten, dass gem. § 2 Abs. 1 Satz 3 AStG die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht in solchen Veranlagungszeiträumen anzuwenden ist, in denen die insgesamt steuerpflichtigen Einkünfte nicht mehr als 16 500 € betragen. Entscheidend für diese Nichtaufgriffsgrenze sind demnach die Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG, d.h. die nach den Vorschriften des EStG ermittelten Einnahmen abzgl. der abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Für die Frage, ob die Einkunftsgrenze überschritten ist, sind die beschränkt und erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte zusammenzuzählen.¹⁰ Liegen diese Einkünfte zusammengenommen nicht über 16 500 €, kommt die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht zur Anwendung mit der Folge, dass es bei der einfachen beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG bleibt.

Liegen die inländischen Einkünfte der M über 16 500 €, hängt die erweiterte beschränkte Steuerpflicht von M mithin vom Kriterium der wesentlichen wirtschaftlichen Interessen in Deutschland ab. § 2 Abs. 3 AStG sieht hierzu drei Fallkonstellationen vor, wobei die erste ein unternehmerisches Engagement in Deutschland voraussetzt (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG), was bei M wegen deren Gesundheitszustand von vornherein – auch für die Zukunft – ausgeschlossen werden kann. Erfüllt sein dürfte indessen das zweite oder dritte Kriterium. Danach hat derjenige wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland, dessen nicht ausländische Einkünfte mehr als 30 % der gesamten Einkünfte bzw. dessen nicht ausländisches Vermögen mehr als 30 % des Gesamtvermögens betragen.¹¹ Da M eine inländische Leibrente bezieht und ein inländisches Grundstück vermietet, dürfte bereits deshalb mindestens eine der 30 %-Grenzen überschritten sein. Sofern auch das Kapitalvermögen von M kein ausländisches Kapitalvermögen i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG ist – also Einlagen bei deutschen Banken oder festverzinsliche Wertpapiere deutscher Schuldner –, was größtenteils der Fall sein dürfte, wird M nach ihrem Wegzug auf jeden Fall

⁹ Vgl. das Beispiel bei *Kraft* in Kraft, AStG, 2009, § 2 Rz. 92.

¹⁰ Siehe BMF, Schr. v. 14.5.2004 – IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl. I Sondernr. 1/2004), Tz. 2.0.1.3.

¹¹ Wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen liegen außerdem vor, wenn die nicht ausländischen Einkünfte den Betrag von 62 000 € oder das nicht ausländische Vermögen den Betrag von 154 000 € übersteigen.

der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen, jedenfalls vorbehaltlich der Nichtaufgriffsgrenze von 16 500 €.

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht führt dazu, dass M neben ihren nach § 49 EStG beschränkt steuerpflichtigen Einkünften über einen Zeitraum von zehn Jahren nach dem Jahr des Wegzugs auch alle anderen Einkünfte, die keine ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34d EStG sind, der (erweiterten) beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen hat. Da die Hinterbliebenenrente und die Vermietungseinkünfte aus der inländischen Immobilie ohnehin regulär beschränkt steuerpflichtig sind, hat die erweiterte beschränkte Steuerpflicht im Fall von M lediglich zur Folge, dass zusätzlich solche Einkünfte aus Kapitalvermögen der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, die zwar nicht von § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG erfasst werden, aber dennoch keine ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG sind. Hierzu zählen alle Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren deutscher Schuldner oder Zinsen aus Spareinlagen bei deutschen Banken.¹² Insoweit käme dann eine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug – entgegen der Ausführungen im vorangegangenen Abschnitt – nicht mehr in Betracht.¹³ Auch für erweitert beschränkt Steuerpflichtige gilt jedoch der seit 2009 anzuwendende Sondertarif nach § 32d EStG (Abgeltungsteuer)¹⁴, so dass der Kapitalertragsteuerabzug unter den auch für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Voraussetzungen abgeltend wirkt (§ 43 Abs. 5 EStG).

3. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG

Unter der Annahme, dass M nach ihrem Wegzug nach Monaco der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegt, kann es sinnvoll sein, die Möglichkeit einer freiwilligen unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 EStG zu prüfen. Denn auch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG führt für sich genommen noch nicht dazu, dass die für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Beschränkungen des § 50 EStG – insbesondere das Abzugsverbot für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen gem. § 50 Abs. 1 Satz 3

¹² Das Merkmal „deutsch“ bezieht sich darauf, dass der Schuldner der Kapitalerträge selbst in Deutschland unbeschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig und das Kapitalvermögen nicht durch ausländischen Grundbesitz besichert ist (Umkehrschluss zu § 34d Nr. 6 EStG). Siehe auch BMF, Schr. v. 14.5.2004, a.a.O., Tz. 2.5.0.2. unter 5.a) sowie das Beispiel bei *Kraft*, a.a.O., § 2 Rz. 149.

¹³ So zur einfachen beschränkten Steuerpflicht BMF, Schr. v. 22.12.2009, a.a.O., Rz. 312.

¹⁴ Weder § 32d EStG selbst sieht eine Beschränkung seines Anwendungsbereichs auf unbeschränkt Steuerpflichtige vor, noch schließt die Sondervorschrift des § 50 EStG die Anwendung des § 32d EStG für beschränkt Steuerpflichtige aus.

EStG – nicht mehr anzuwenden sind.¹⁵ Weil im Fall von M im Zweifel alle Einkünfte keine ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34d EStG sind und daher nach Wegzug nach Monaco sämtliche gegenwärtig der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegenden Einkünfte der (erweiterten) beschränkten Steuerpflicht unterliegen werden, wird die deutsche Einkommensteuerbelastung nach Anwendung des § 2 AStG höher sein als die nach den allgemeinen Regeln der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gegenwärtig entstehende Einkommensteuerbelastung. Zwar hat der Gesetzgeber auf dieses Paradoxon mit einer Belastungsobergrenze in § 2 Abs. 6 AStG reagiert, wonach die Steuerbelastung, die bei unbeschränkter Steuerpflicht entstünde, nicht durch die Anwendung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht überschritten werden darf. Allerdings muss die so nach oben begrenzte Steuerbelastung mindestens der Steuerbelastung bei einfacher beschränkter Steuerpflicht nach § 49 EStG entsprechen.¹⁶ Da auch bei einfacher beschränkter Steuerpflicht keine Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden dürfen und überdies der Grundfreibetrag nicht gewährt wird, § 50 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG, kann die Gesamtsteuerbelastung bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht auch unter Beachtung der Belastungsobergrenze i.S.d. § 2 Abs. 6 AStG immer noch höher ausfallen als bei unbeschränkter Steuerpflicht. Aus diesem Grund empfiehlt sich unter Umständen ein Antrag auf (fiktive) unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 EStG.

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG werden beschränkt Steuerpflichtige als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, wenn ihre Einkünfte mindestens zu 90 % der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag von derzeit 8004 € (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) nicht übersteigen.¹⁷ Bei der Ermittlung der Einkünfte, die zu 90 % der deutschen Besteuerung unterliegen müssen, werden alle Einkünfte berücksichtigt, die nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts steuerpflichtig sind.¹⁸ Die Summe dieser Einkünfte muss mindestens 90 % der Summe sämtlicher Einkünfte betragen, die bei unbeschränkter Steuerpflicht der Einkommensteuer unterläge. Im Fall der M dürften

¹⁵ Vgl. BMF, Schr. v. 14.5.2004, a.a.O., Tz. 2.5.3.2.

¹⁶ Vgl. BMF, Schr. v. 14.5.2004, a.a.O., Tz. 2.6.1.

¹⁷ Die Einschränkung des § 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 EStG, wonach der maßgeblich Grundfreibetrag nach Maßgabe der Verhältnisse im Wohnsitzstaat zu kürzen ist, kommt im Verhältnis zu Monaco nicht in Betracht, vgl. BMF, Schr. v. 4.10.2011 – IV C 4 - S 2285/07/0005:005, Juris.

¹⁸ Umkehrschluss zu § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG. Siehe auch *Ebling* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, § 1 EStG Rz. 296.

die Voraussetzungen für die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht erfüllt sein, sofern die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Wesentlichen keine ausländischen Einkünfte nach § 34d EStG sind. Denn in diesem Fall unterliegt M der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG, so dass über den Umfang des § 49 EStG hinaus sämtliche nicht ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen der deutschen Einkommensteuer unterliegen, womit die 90 %-Grenze überschritten wird. Dass für die Anwendung des § 1 Abs. 3 EStG auch die nach § 2 AStG erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte einzubeziehen sind, wird zwar bislang – soweit ersichtlich – nicht durch eine Meinungsäußerung aus Finanzverwaltung, Rechtsprechung oder Schrifttum kommentiert. Jedoch verlangt der Wortlaut des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG eindeutig, dass die Einkünfte „mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen“, was bei Anwendung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG bezüglich der nicht von § 49 EStG erfassten, nicht ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34d EStG der Fall ist. Die Voraussetzung des § 1 Abs. 3 EStG kann daher auch erst durch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht i.S.d. § 2 AStG geschaffen werden.

Die Wirkungen der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht sind auf die inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG beschränkt. Es wird also nicht das Welteinkommen versteuert, sondern nur die inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG.¹⁹ Die erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte werden nicht von der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht erfasst, da sie bereits nach § 2 AStG steuerpflichtig sind. Die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht kann somit nur vorteilhaft sein.²⁰ Wegen der Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht gelten bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht die Beschränkungen des § 50 EStG nicht, so dass der Einkommensteuertarif mit Grundfreibetrag zur Anwendung kommt und Sonderausgaben sowie außergewöhnliche Belastungen nach den allgemeinen Vorschriften abzugsfähig sind.

¹⁹ Vgl. *Ebling*, a.a.O., § 1 Rz. 277 sowie *Heinecke* in Schmidt, EStG, 30. Aufl., § 1 Rz. 70.

²⁰ Im Schrifttum wird zurecht auf einen Nachteil der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht hingewiesen, der darin besteht, dass inländische Einkünfte, die nach einem DBA in Deutschland nicht besteuert werden dürfen, weil die Person tatsächlich im Ausland ansässig ist, bei fiktiv unbeschränkter Steuerpflicht gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG in den Progressionsvorbehalt einbezogen werden müssen (vgl. *Güsse*, StuW 1999, 357). Hierauf kommt es aber im Sachverhalt nicht an, weil mit dem Fürstentum Monaco kein DBA abgeschlossen wurde.

II. Besteuerung von T nach dem Erbfall

1. Einkommensteuer

Mit dem Tod von M enden die beschränkte, die erweiterte beschränkte und die fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht. Damit wird T mit den erworbenen inländischen Einkunftsquellen beschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG. Wegen des gemäß Sachverhaltsschilderung langjährigen Aufenthalts der T in Monaco und der Tatsache, dass T auch dort ihre persönlichen und wirtschaftlichen Interessen hat, ist davon auszugehen, dass T infolge ihres Wegzugs nach Monaco nicht (mehr) der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gem. § 2 AStG unterliegt. Damit erstreckt sich die (einfache) beschränkte Steuerpflicht von T nur auf das Grundstück im Inland, denn die Hinterbliebenenrente fällt mit dem Tod der M weg und die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen wegen unterstellter fehlender Besicherung durch inländischen Grundbesitz nicht der beschränkten Steuerpflicht (Umkehrschluss zu § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG). Durch entsprechenden Nachweis des monegasischen Wohnsitzes kann bei den deutschen Zahlstellen der Kapitalerträge die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bewirkt werden. Weil die Zahlstelle für die Kapitalertragsteuer haftet, wird sie nicht bloß einen melderechtl. Wohnsitznachweis fordern, sondern eine Bestätigung des Status als Steuerausländer der monegasischen Finanzbehörde. Nur dann nämlich gewährt die Finanzverwaltung der Zahlstelle Vertrauensschutz und entlässt sie damit aus der Haftung.²¹

2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall unterliegt der Erbschaft- und Schenkungsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Der Steuerpflicht unterliegt der gesamte Erwerb von Todes wegen, wenn der Erblasser oder der Erwerber im Zeitpunkt des Erbanfalls ein Inländer i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG ist. Steuerausländer unterliegen nur der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht mit ihrem Inlandsvermögen (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Deutsche Staatsangehörige – wie M – sind auch dann Inländer, wenn sie seit weniger als fünf Jahren keinen Wohnsitz im Inland haben. Nach einem Umzug nach Monaco bleibt M also für einen Zeitraum von fünf Jahren unbeschränkt steuerpflichtig, so dass die Vererbung ihres gesamten Vermögens der deutschen Erbschaftsteuerpflicht unterliegt. Nach Ablauf der

²¹ Vgl. z.B. Bayerisches Landesamt für Steuern, VfG. v. 4.11.2011 – S 0325 1.1-2/1 St42, BeckVerw 255334.

Fünfjahresfrist unterliegt nur der Erwerb des Inlandsvermögens von M der deutschen Erbschaftsteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Zum Inlandsvermögen zählt vor allem die Immobilie (§ 121 Nr. 2 BewG). Festverzinsliche Wertpapiere von deutschen Schuldern oder Einlagen bei deutschen Banken stellen kein Inlandsvermögen dar, wenn sie nicht mit deutschem Grundvermögen besichert sind (§ 121 Nr. 7 BewG).²²

Wesentliche negative Folge der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht ist, dass die recht hohen verwandtschaftsgradabhängigen Freibeträge gem. § 16 Abs. 1 ErbStG – z.B. für Erwerbe von einem Elternteil i.H.v. 400 000 € – nicht gewährt werden. Stattdessen gewährt § 16 Abs. 2 ErbStG einen verwandtschaftsgradunabhängigen Freibetrag für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe von 2000 €. Infolge vom EuGH festgestellter Verstöße gegen unionsrechtliche Grundfreiheiten²³ hat der Gesetzgeber zwar die Möglichkeit geschaffen, bei beschränkt steuerpflichtigen Erwerben zur unbeschränkten Steuerpflicht zu optieren, um damit in den Genuss der höheren Freibeträge zu gelangen (§ 2 Abs. 3 ErbStG).²⁴ Diese Möglichkeit gilt aber nur dann, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässig ist, und damit nicht im Fall eines Erwerbs der T von M mit Wohnsitz in Monaco.

Analog zur erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht sieht § 4 AStG auch eine erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht vor. Sie tritt dann ein, wenn im Zeitpunkt des Todes der M²⁵ diese der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht i.S.d. § 2 AStG unterliegt. Die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht greift somit ebenso über einen Zeitraum von zehn Jahren nach Wegzug in ein einkommensteuerliches Niedrigsteuerland. Der Umfang der erweiterten beschränkten Erbschaftsteuerpflicht knüpft ebenfalls an den Umfang der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht an und erfasst im Falle von M über das Maß der ohnehin bestehenden beschränkten Steuerpflicht bezüglich der inländischen Immobilie das Kapitalvermögen, des-

²² Analog zur beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG.

²³ EuGH, Urt. v. 22.4.2010 – Rs. C-510/08, FR 2010, 528 m. Anm. *Billig = Mattner*, HFR 2010, 771.

²⁴ Art. 11 Nr. 1 Buchst. b des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmG), noch nicht im BGBl. I verkündet, Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags v. 4.11.2011, BR-Drucks. 676/11.

²⁵ Nach § 4 Abs. 1 AStG ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuer maßgeblich, dies entspricht jedoch bei Erwerben von Todes wegen regelmäßig dem Todeszeitpunkt des Erblasser (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

sen Einkünfte nicht zu ausländischen Einkünften nach § 34d Nr. 6 EStG führt. Hierzu gehören also Kapitalforderungen gegen deutsche Schuldner oder Einlagen bei deutschen Banken.

D. Fazit

Der Wegzug der M in das Fürstentum Monaco beendet deren unbeschränkte Einkommensteuerpflicht. Damit unterliegen in jedem Fall die Vermietung der inländischen Immobilie sowie die Hinterbliebenenrente weiterhin der beschränkten deutschen Einkommensteuerpflicht. Weil das Fürstentum Monaco ein Niedrigsteuergbiet ist und davon ausgegangen werden muss, dass M aufgrund ihres inländischen Vermögens wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland beibehalten wird, wird sie nach ihrem Wegzug der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG unterliegen mit der Folge, dass sämtliches Kapitalvermögen, das in festverzinslichen Wertpapieren gegen deutsche Schuldner oder in Einlagen bei deutschen Banken besteht, der deutschen Steuerpflicht unterliegt. Der Abgeltungsteuertarif von 25 % auf die Kapitalerträge ist auch in den Fällen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht anzuwenden. Durch entsprechende Umschichtung des Kapitalvermögens wird die erweiterte beschränkte Steuerpflicht insoweit beendet. Indessen kann es wegen des Abzugsverbots von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen für beschränkt Steuerpflichtige sinnvoll sein, einen Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG zu prüfen. Da hierfür die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte mindestens 90 % der Gesamteinkünfte betragen müssen, kann es empfehlenswert sein, der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nicht durch Umschichtung des Kapitalvermögens in andere Länder zu entgehen, damit die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünften die 90 %-Grenze weiterhin überschreiten. Zwar gilt die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nur für die inländischen Einkünfte nach § 49 EStG und damit nicht für die auch nach § 2 AStG steuerpflichtigen Einkünfte. Wegen § 2 Abs. 6 AStG bildet aber die Steuerbelastung bei echter unbeschränkter Steuerpflicht aller Einkünfte die Obergrenze der Steuerbelastung. Für den Fall, dass die Kapitalforderungen von M ausschließlich auf festverzinslichen Wertpapieren gegen deutsche Schuldner oder Einlagen bei deutschen Banken bestehen und die erweiterte beschränkte Steuerpflicht greift, würde sich durch den Antrag auf fiktive unbeschränkte Steuerpflicht an der steuerlichen Situation der M durch deren Wegzug im Ergebnis nichts ändern.

Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht endet nach Ablauf von fünf Jahren nach dem Wohnsitzwechsel. Bis zu diesem Zeitpunkt unterliegt der gesamte Erbanfall der T der deutschen Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung des für

den Erwerb eines Kindes geltenden Freibetrag von derzeit 400 000 €. Nach Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht greift die beschränkte Steuerpflicht des Inlandsvermögens, mithin der inländischen Immobilie. Der Freibetrag beträgt dann nur noch 2000 €. Unterliegt M im Jahr ihres Todes allerdings noch der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht, unterliegt auch der Erwerb von T der erweiterten beschränkten Erbschaftsteuerpflicht nach § 4 AStG mit der Folge, dass neben der ohnehin steuerpflichtigen inländischen Immobilie zusätzlich die gegen deutsche Schuldner bestehenden Kapitalforderungen und Einlagen in Deutschland erbschaftsteuerpflichtig sind. Aus diesem Grund kann es spätestens fünf Jahre nach dem Wegzug und damit dem Ende der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht empfehlenswert sein, das deutsche Kapitalvermögen zu Gunsten ausländischen Kapitalvermögens umzuschichten, um den Folgen der erweiterten beschränkten Einkommen- und Erbschaftsteuerpflicht zu entgehen, selbst wenn eine fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG wegen Unterschreitens der 90 %-Grenze dann nicht mehr möglich ist.