

STEUERLICHE GRUNDREGELN
FÜR DEN ZU- UND WEGZUG VON
VERMÖGENDEN PRIVATPERSONEN



INHALT

1. Deutschland	1	4. Österreich	20
1.1 Wegzug aus Deutschland	1	4.1 Wegzug aus Österreich	20
1.1.1 Vorbemerkung	1	4.1.1 Vorbemerkung	20
1.1.2 Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland	1	4.1.2 Aufgabe des Wohnsitzes in Österreich	20
1.1.3 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung	1	4.1.3 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung	20
1.1.4 Sozialversicherung bei Wohnsitzaufgabe	3	4.1.4 Sozialversicherung bei Wohnsitzaufgabe	21
1.2 Zuzug nach Deutschland	3	4.2 Zuzug nach Österreich	22
1.2.1 Vorbemerkung	3	4.2.1 Vorbemerkung	22
1.2.2 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlagerung	3	4.2.2 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung	22
1.2.3 Sonstiges	4	4.2.3 Sonstiges	23
1.3 Erbschafts- und schenkungssteuerliche Konsequenzen	4	4.3 Erbschafts- und schenkungssteuerliche Konsequenzen	23
2. Frankreich	6	5. Schweiz	25
2.1 Wegzug aus Frankreich	6	5.1 Wegzug aus der Schweiz	25
2.1.1 Vorbemerkung	6	5.1.1 Vorbemerkung	25
2.1.2 Aufgabe des Wohnsitzes in Frankreich	6	5.1.2 Aufgabe des Wohnsitzes in der Schweiz	25
2.1.3 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung	6	5.1.3 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung	26
2.1.4 Sozialversicherung bei Wohnsitzaufgabe	7	5.1.4 Sozialversicherung bei Wohnsitzaufgabe	26
2.2 Zuzug nach Frankreich	8	5.2 Zuzug in die Schweiz	26
2.2.1 Vorbemerkung	8	5.2.1 Vorbemerkung	26
2.2.2 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung	8	5.2.2 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung	26
2.2.3 Sonstiges	10	5.2.3 Sonstiges	28
2.3 Erbschafts- und schenkungssteuerliche Konsequenzen	10	5.3 Erbschafts- und schenkungssteuerliche Konsequenzen	28
3. Italien	12	Kontaktdaten	29
3.1 Wegzug aus Italien	12		
3.1.1 Vorbemerkung	12		
3.1.2 Aufgabe des Wohnsitzes in Italien	12		
3.1.3 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung	13		
3.1.4 Sozialversicherung bei Wohnsitzaufgabe	13		
3.2 Zuzug nach Italien	14		
3.2.1 Vorbemerkung	14		
3.2.2 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung	14		
3.2.3 Sonstiges	19		
3.3 Erbschafts- und schenkungssteuerrechtliche Auswirkungen	19		



1. DEUTSCHLAND

1.1 Wegzug aus Deutschland →

1.1.1 Vorbemerkung

Ein Wegzug aus Deutschland ist aus unterschiedlichen Gründen motiviert. Es kann die Affinität zu einer anderen Kultur, klimatische Verhältnisse, persönliche Beziehungen oder aus steuerlichen Gründen sein. Egal aus welchem Grund ein Wegzug erfolgt, die steuerlichen Auswirkungen ergeben sich unabhängig davon. Zentral ist dabei das sog. Außensteuerrecht. Moore hilft Ihnen dabei die Veränderungen Ihrer persönlichen Lebenssituation über die Grenzen in den Griff zu bekommen. Die Voraussetzungen und die Folgen stellen wir Ihnen im Überblick dar, um Ihnen eine erste Orientierung zu geben. Der Staat hat aus seiner Sicht ein berechtigtes Interesse, sein Steueraufkommen zu sichern und unterzieht daher den Wegzug einer genauen Prüfung, ob dadurch wesentliche Steuereinnahmen entfallen. In vielen Fällen ist ein Wegzug ohne nennenswerte steuerliche Auswirkung machbar. Ob dies in Ihrem Fall zutrifft, oder ob bei Ihnen eine beachtliche Wegzugsbesteuerung zum Tragen kommt, sagen wir Ihnen gerne und unterstützen Sie auch im Vorfeld bei der Planung Ihres Wegzugs.

1.1.2 Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland

Endet die unbeschränkte Steuerpflicht, indem der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt in Deutschland aufgegeben wird, so kann dies für eine weitere Einkommensteuerpflicht in Deutschland verschiedene Folgen haben:

- Es besteht keine Steuerpflicht mehr;
- Es besteht erweiterte beschränkte Steuerpflicht (s. 1.1.3);
- Es besteht beschränkte Steuerpflicht (s. nachfolgend).

Voraussetzungen:

- Sie sind eine natürliche Person;
- Es besteht kein Wohnsitz im Inland und kein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland;
- Sie haben inländische Einkünfte.

Folgen:

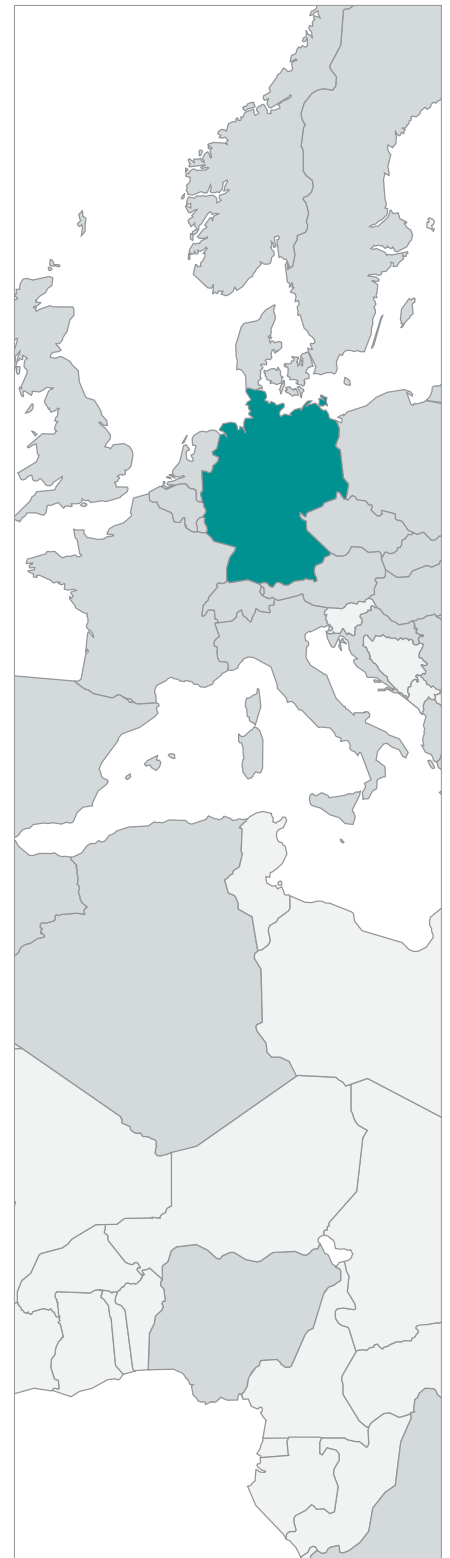
- Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen nur die inländischen Einkünfte, es werden nur die aus inländischen Quellen stammenden Einkünfte besteuert (Quellenprinzip). Die beschränkte Steuerpflicht gilt auch für den Solidaritätszuschlag. Eventuell schränken Doppelbesteuerungsabkommen das deutsche Besteuerungsrecht ein.

Prüfung:

- Was inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht sind und ob das Besteuerungsrecht eingeschränkt wird, klären wir gerne mit Ihnen gemeinsam.

1.1.3 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung

Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegt in Deutschland der Einkommensteuer. Da bei einem Wegzug Deutschland in der Regel das Besteuerungsrecht an einer späteren Veräußerung verliert, wird im Zeitpunkt des Wegzugs eine Veräußerung fingiert und die bis dahin entstandenen stillen Reserven zur Besteuerung herangezogen.



Voraussetzungen:

- Natürliche Person, die in Deutschland mindestens 10 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war;
- Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland endet durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes (oder weitere Ersatztatbestände);
- Die natürliche Person hält im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht Anteile an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft;
- Die Anteile an der Kapitalgesellschaft erfüllen die Voraussetzungen des § 17 EStG (wesentliche Beteiligung > 1%).

Folgen:

- Es wird ein fiktiver Veräußerungsgewinn als Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Wegzugs und den Anschaffungskosten ermittelt;
- Der fiktive Veräußerungsgewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren (60% Steuerpflicht);
- Die Steuer kann gegen Sicherheitsleistung und Ratenzahlung auf maximal fünf Jahre gestundet werden, wobei eine Realisierung im Ausland (z.B. durch Verkauf oder verdeckte Einlage) zu einem Widerruf führt;
- Für den Wegzug eines EU/EWR-Staatsangehörigen in einen EU/EWR-Mitgliedstaat wird die Steuer von Amts wegen gestundet. Dies gilt aber nicht bei fehlender Vollstreckungsmöglichkeit (Liechtenstein). Die Stundung erfolgt zinslos und unter Vorbehalt des Widerrufs bei Veräußerung oder Wegzug in einen Drittstaat. Wenn nicht bis zum 31.12. eines jeden Jahres der Wohnsitz und die Eigentumsverhältnisse an der Beteiligung an das zuständige deutsche Finanzamt gemeldet werden, erfolgt ebenfalls ein Widerruf der Stundung. Entsprechendes gilt auch im Fall der Ersatztatbestände (insbesondere Schenkung);
- Besteht bereits zum Zeitpunkt des Wegzugs die Absicht, innerhalb von fünf Jahren zurückzukehren, erfolgt eine vorläufige Steuerfestsetzung gegen Stundung mit Sicherheitsleistung. Die Steuerpflicht entfällt rückwirkend, wenn die Person innerhalb von fünf Jahren wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. Das Finanzamt kann die Fristen auf längstens 10 Jahre verlängern, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass hierfür berufliche Gründe maßgebend waren.

Prüfung:

- Ob der Tatbestand der Wegzugsbesteuerung bei Ihnen greift und welche Linderungsmöglichkeiten es gibt, klären wir gerne mit Ihnen gemeinsam.

Unabhängig von einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, kann es im Rahmen der erweitert beschränkten Steuerpflicht zu Besteuerungsfolgen kommen.

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht ist eine Sonderform der beschränkten Steuerpflicht hinsichtlich inländischer Einkünfte, wenn ein Deutscher aus der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland ausgeschieden ist. Sie greift, wenn er seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt unter Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland in ein niedrig besteuertes Gebiet verlegt, aber weiterhin in Deutschland wesentliche wirtschaftliche Interessen behält. Damit soll verhindert werden, dass natürliche Personen nur aus steuerlichen Gründen in niedrig besteuerte Gebiete ziehen.

Voraussetzungen:

- Deutsche Staatsangehörigkeit;
- Die Person gibt ihren Wohnsitz und ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland auf;
- Sie muss innerhalb der letzten 10 Jahre für 5 Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sein;
- Sie muss wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland behalten;
- Der Wegzug muss in ein niedrig besteuertes Gebiet erfolgen.

Folgen:

- Bestimmte Vermögensgegenstände bleiben für weitere 10 Jahre in Deutschland steuerverstrickt.

Prüfung:

- Ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, ob wesentliche wirtschaftliche Interessen verbleiben und welche Einkünfte davon betroffen sind, klären wir gerne mit Ihnen gemeinsam.

1.1.4 Sozialversicherung bei Wohnsitzaufgabe

Die Steuer ist bei einem Wegzug lediglich ein kleiner Baustein. Außersteuerliche Folgen gibt es zahlreiche und gravierende. Das beginnt mit Aufenthaltsgenehmigungen, Visa und Arbeitserlaubnissen, zieht sich über Sprachkenntnisse, gesundheitliche Aspekte, versicherungstechnische Fragen (Sozialversicherung, Krankenversicherung, Rente, Haftpflicht usw.) bis hin zu Versorgungsfragen im Alter und bei Krankheit, sowie vieler weiterer rechtlicher Fragen vom Aufenthalt bis zum Zoll. Bitte bedenken Sie dies und lassen Sie sich auch in all diesen und vieler anderen auf Sie zukommenden Themen beraten (z.B.: Was geschieht mit den bereits erworbenen Rentenansprüchen?). Informieren Sie sich gut!



1.2 Zuzug nach Deutschland ←

1.2.1 Vorbemerkung

Ein Zuzug nach Deutschland ist grundsätzlich davon abhängig, ob die gesetzlichen Einreisebestimmungen und Aufenthaltsregelungen erfüllt werden. Die entsprechenden Anmelde- und Bewilligungspflichten sind zu beachten. Als Staatsangehörige der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) genießen Sie Freizügigkeit und haben das Recht auf Einreise und Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland.

1.2.2 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlagerung

Natürliche Personen werden im Zeitpunkt der Begründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Die Einkommensteuerpflicht umfasst nicht nur die deutschen Einkünfte, sondern auch sämtliche aus dem ehemaligen Wohnsitzstaat oder dem sonstigem Ausland bezogene Einnahmen wie z.B. Wertpapier-, Zins- oder Renteneinkünfte ("Welteinkommensprinzip"). In Abhängigkeit von den jeweiligen DBA werden aber bestimmte ausländische Einkünfte von der Besteuerung in Deutschland freigestellt oder zumindest auf die inländische Steuer angerechnet.

Der Einkommensteuersatz ist progressiv ausgestaltet, mit einem Eingangssteuersatz von 14% nach Überschreiten des Grundfreibetrages und einem Spitzensteuersatz von 45%. Ferner werden Zuschlagsteuern in Form des Solidaritätszuschlags in der Höhe von 5,5% auf die zu entrichtende Einkommensteuerschuld und bei Kirchenangehörigen in Form von Kirchensteuer in Höhe von 8% - 9% erhoben.

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens werden zahlreiche Abzugsmöglichkeiten und Vergünstigungen gewährt (z.B. Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen). Für Ehegatten und Familien gibt es weitere Steuererleichterungen (z.B. Zusammenveranlagung und Kinderfreibetrag).

Falls eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird, ist Gewerbesteuer zu entrichten. Die Höhe der Gewerbesteuer ist abhängig vom festgelegten Steuersatz (Hebesatz) der Gemeinde, in der die gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Eine Entlastung der Gewerbesteuer erfolgt auf Ebene des Gewerbetreibenden in seiner Einkommensteuererklärung.

Einkünfte aus privatem Kapitalvermögen unterliegen der Abgeltungssteuer. Hiervon erfasst sind insbesondere Dividenden, Genussrechte, Erträge aus Lebensversicherungen und Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen. Die Besteuerung der privaten Kapitaleinkünfte erfolgt mit einem einheitlichen Steuersatz in der Höhe von 25%, zzgl. Solidaritätszuschlag und eventuell Kirchensteuer.

Bei Erwerb einer deutschen Immobilie fällt eine Grunderwerbsteuer je nach Bundesland in Höhe von 3,5% bis 6,5% des Kaufpreises an.

1.2.3 Sonstiges

Die steuerlichen Facetten eines Zuzugs nach Deutschland sind sehr vielschichtig und weitreichend. Da wir hier nur einen kleinen Überblick aufzeigen können, bedarf es einer gemeinsamen eingehenden Prüfung der Steuerfolgen in Ihrem persönlichen Fall.

1.3 Erbschafts- und schenkungssteuerliche Konsequenzen

In Deutschland besteht eine persönliche Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht, wenn der Erblasser respektive der Schenker oder der entsprechende Erwerber seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat. Im Hinblick auf Wegzügler gilt dies auch, sofern sie deutsche Staatsangehörige sind, die sich zum Zeitpunkt des Erbfalls, beziehungsweise der Schenkung, nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben ("erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht").

Auch nach Ablauf der Fünf-Jahres-Frist besteht zudem eine beschränkte Steuerpflicht, wenn Inlandsvermögen (z.B. ein Gewerbebetrieb oder eine Immobilien in Deutschland) verschenkt oder vererbt wird. Das gilt selbst dann, wenn alle Beteiligten im Ausland wohnen, auch wenn sie das schon für viele Jahre tun.

Eine Doppelbesteuerung kann sich aufgrund unterschiedlicher beziehungsweise mehrfacher Anknüpfungspunkte der nationalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze, welche für die Begründung der Steuerpflicht an die Lokalisation von Erben und/oder Erblasser sowie des erworbenen Vermögens anknüpfen, ergeben. Dadurch können in zwei oder mehr Staaten die Tatbestände der subjektiven und objektiven Steuerpflicht erfüllt sein. Sofern kein DBA besteht, vermeiden beziehungsweise mindern nationale Regelungen die Doppelbesteuerung. So wird in Deutschland die Doppelbesteuerung durch die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Steuern vermieden.

Bemessungsgrundlage für die Erbschafts- beziehungsweise Schenkungssteuer in Deutschland ist der Verkehrswert des übergegangenen Vermögens. Der Steuertarif ist progressiv in Abhängigkeit vom Verwandtschaftsgrad und der Höhe des Vermögens ausgestaltet und beträgt zwischen 7% und 50%. Ferner werden persönliche Freibeträge zwischen EUR 2.000 und EUR 50.000 gewährt. Diese sind unter anderem vom Verwandtschaftsgrad abhängig. Für die Übertragung von Betriebsvermögen gibt es zusätzliche Steuerbefreiungen bzw. Begünstigungen.



2. FRANKREICH



2.1 Wegzug aus Frankreich →

2.1.1 Vorbemerkung

Mit dem Wegzug aus Frankreich sind zahlreiche steuerliche Problematiken verbunden, die grundsätzlich von der Frage abhängen, ob mit dem Wegzug auch der steuerliche Wohnsitz in Frankreich beendet wird.

2.1.2 Aufgabe des Wohnsitzes in Frankreich

Nach französischem Steuerrecht gilt eine natürliche Person als in Frankreich steuerlich ansässig, wenn sie zumindest eines der folgenden vier Kriterien erfüllt:

- Sie lebt auf dauernder Basis in Frankreich mit ihrer Familie (Familienwohnsitz);
- Sie hat in Frankreich keinen Familienwohnsitz, hält sich aber hauptsächlich (mehr als 6 Monate im Jahr) in Frankreich auf;
- Sie übt in Frankreich ihre Hauptberufstätigkeit aus;
- Sie hat in Frankreich den Mittelpunkt ihrer wirtschaftlichen Interessen.

Abkommensrechtliche Kriterien werden zur Bestimmung des Wohnsitzes erst herangezogen, wenn unter Anwendung des Steuerrechts zweier Staaten eine Doppelansässigkeit oder ein Ansässigkeitskonflikt bestehen. Die mit Deutschland, Italien, Österreich und der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) regeln den Konflikt unter Anwendung folgender sukzessiver Kriterien: Ständige Wohnstätte, Mittelpunkt der Lebensinteressen, gewöhnlicher Aufenthalt und Staatsangehörigkeit.

Eine Wohnsitzaufgabe liegt vor, wenn der Wegzügler, entweder die oben aufgelisteten inländischen Wohnsitzkriterien nicht mehr erfüllt, oder wenn Frankreich unter Anwendung des jeweiligen DBA nicht als Wohnsitzstaat gilt.

2.1.3 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung

Mit dem Wegzug und Wohnsitzverlegung ins Ausland endet die unbeschränkte Steuerpflicht in Frankreich und der Wegzügler muss die bis zum Zeitpunkt des Wegzugs bezogenen Einkünfte in Frankreich besteuern. Ab der Wohnsitzverlegung ins Ausland ist der Wegzügler vorbehaltlich abkommensrechtlicher Vorschriften in Frankreich nur aufgrund inländischer Einkünfte und Vermögenswerte steuerpflichtig (beschränkte Steuerpflicht). Für die Besteuerung inländischer Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen wird ein Mindestbesteuerungssatz von 20% angewandt. Es sei denn, der Steuerpflichtige kann beweisen, dass er weniger hätte zahlen müssen, wenn seine Einkünfte (in- und ausländische) in Frankreich besteuert worden wären.

Die Wohnsitzverlegung ins Ausland löst unter Umständen eine Ausgangsbesteuerung („Exit tax“) aus. Das bedeutet, dass alle Wertzuwächse die bis zum Zeitpunkt der Auswanderung noch nicht besteuert wurden, sofort steuerpflichtig werden. Der Wegzug führt aber auch dazu, dass die französische Einkommensteuer in manchen Fällen im Wege einer Quellenbesteuerung erhoben wird. Dies sind insbesondere:

2.1.3.1 Gehälter und ähnliche Vergütungen

Gehälter und ähnliche Vergütungen (Privatrenten), die in Frankreich durch beschränkt

Steuerpflichtige bezogen werden, unterliegen einer progressiven Quellensteuer, die vom Arbeitgeber bei der Zahlung einzubehalten ist. Die Quellensteuertarife in 2018 sind wie folgt:

- 0% für Nettobeträge bis EUR 14.605;
- 12% für Beträge zwischen EUR 14.605 und EUR 42.370;
- 20% ab EUR 42.370.

Für die Berechnung der Quellensteuer wird die Familiensituation nicht berücksichtigt. Die Quellensteuer von 12% gilt als Abgeltungssteuer und die entsprechenden Gehälter unterliegen keiner weiteren Einkommensteuer. Gehälter, die mit der Quellensteuer zum Satz von 20% belastet worden sind, sind wiederum in der Jahreseinkommensteuererklärung auszuweisen und mit einem Mindestbesteuerungssatz von 20% belastet. Die bereits einbehaltene Quellensteuer von 20% wird gegen die Einkommensteuer angerechnet.

2.1.3.2 Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinne

Dividendenausschüttungen an Privatpersonen in Deutschland, Italien, Österreich oder der Schweiz unterliegen einer Quellensteuer von 21%. Unter Anwendung der DBA kann die Quellensteuer auf 15% reduziert werden. Die in Frankreich einbehaltene Quellensteuer ist im Ausland anrechenbar.

Zinszahlungen sind nach den jeweiligen DBA grundsätzlich quellensteuerfrei.

Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an französischen Kapitalgesellschaften durch ausländische Privatpersonen sind nach dem DBA mit Deutschland und der Schweiz in Frankreich freigestellt. Die DBA mit Italien und Österreich enthalten hingegen eine Sonderregelung, wonach Gewinne aus der Veräußerung von „substanziellen Beteiligungen“ (mehr als 25%) in Frankreich zum progressiven Einkommensteuersatz (bis 45%) zu versteuern sind.

2.1.3.3 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Einkünfte aus der Vermietung/Verpachtung oder Veräußerung französischer Immobilien sind nach dem Belegenheitsprinzip immer in Frankreich zu besteuern. Bei Mieteinkünften ist zu beachten, dass für die Ermittlung der steuerpflichtigen Nettoeinkünfte die Immobilie nicht steuerlich abgeschrieben werden kann. Verluste können in der Höhe von EUR 10.700 gegen andere Einkünfte angerechnet und für den überschüssigen Betrag auf die Mieterträge der nächsten 10 Jahre vorgetragen werden. Der Steuersatz darf nicht unter 20% des steuerpflichtigen Nettoeinkommens liegen.

Der Steuersatz für Veräußerungsgewinne von Liegenschaften beläuft sich auf 19% für in der EU und in der Schweiz Ansässige, wobei es zu zusätzlichen Sozialabgaben in Höhe von 17,2% kommt. Nach einer Besitzdauer von 22 Jahren sind die Gewinne freigestellt (30 Jahre für eine Freistellung der Sozialabgaben). Unter bestimmten Bedingungen kann die Veräußerung des französischen Zweitwohnsitzes EU-ansässiger Steuerpflichtiger freigestellt werden.

Trotz Aufgabe des Wohnsitzes in Frankreich unterliegt der Wegzügler einer jährlichen Erklärungspflicht.

2.1.4 Sozialversicherung bei Wohnsitzaufgabe

Im Bereich der sozialen Sicherheit wirken zahlreiche zwei- oder mehrseitige Abkommen, welche zu einem Gegenseitigkeitsverhältnis der Vertragsstaaten führen. Diese Abkommen bewirken, dass die Staatsbürger in den Vertragsstaaten gleichbehandelt werden. Das bedeutet unter anderem, dass Versicherungszeiten für die Erfüllung der für einen Leistungsanspruch vorgesehenen Mindestversicherungsdauer (vor allem wichtig für die Pensionsversicherung) zusammengerechnet sowie Sachleistungen in der Unfall- und Krankenversicherung auch in einem anderen Vertragsstaat vom Versicherungsträger erbracht werden.

Berechtigte Rentenansprüche gehen grundsätzlich nicht verloren, sondern können auch in Österreich, Deutschland, Italien oder in der Schweiz bezogen werden.

2.2 Zuzug nach Frankreich ←

2.2.1 Vorbemerkung

Deutsche, Italiener, Österreicher oder Schweizer, die nach Frankreich umziehen und Ihren Wohnsitz nach Frankreich verlegen wollen, sollten sich im Vorfeld über die steuerlichen Folgen informieren. Frankreich zählt zu den Ländern in Europa, die noch eine Vermögenssteuer erheben. Darüber hinaus sind die Erbschafts- und Schenkungssteuern in Frankreich relativ hoch im Vergleich zu Deutschland, Italien, Österreich oder der Schweiz.

Es besteht in Frankreich keine Zuzugsanmeldepflicht und der Zuzügler wird erst mit der Abgabe der ersten Einkommensteuererklärung im Folgejahr bei den Steuerbehörden registriert.

2.2.2 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung

In Frankreich steuerlich wohnhafte Personen unterliegen einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Wenn mit dem Zuzug auch der steuerliche Wohnsitz nach Frankreich verlegt wird, wird der Zuzügler grundsätzlich ab dem Zeitpunkt des Zuzugs in Frankreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und muss sämtliche Einkünfte aus französischer und ausländischer Quelle in Frankreich deklarieren. Eventuelle Doppelbesteuerungen werden entweder im Wege des Anrechnungsverfahrens (Dividenden) oder der Freistellung mit Progressionsvorbehalt (Gehälter) vermieden.



Das DBA mit der Schweiz enthält eine Besonderheit in Bezug auf die Abschaffung der Doppelbesteuerung im Wege der Freistellung mit Progressionsvorbehalt. Einkünfte die nach dem DBA in der Schweiz zu besteuern sind, sind in Frankreich nur zu Zwecken der Progression berücksichtigt. Die Freistellung wird jedoch in Frankreich erst gewährt, wenn nachgewiesen ist, dass die Einkünfte in der Schweiz tatsächlich besteuert worden sind. Einkünfte, die nach dem DBA in der Schweiz zu versteuern, die aber aus irgendwelchem Grund tatsächlich nicht besteuert worden sind, werden somit in Frankreich nicht freigestellt.

Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der Familiensituation berechnet und der Höchstsatz liegt bei 45% für Nettoeinkommen ab EUR 153.783 für eine Person in 2018.

Die steuerliche Behandlung einiger Kategorien von Einkünften wird unten kurz dargestellt:

2.2.2.1 Gehälter und ähnliche Vergütungen

Gehälter und ähnliche Vergütungen sind grundsätzlich in Frankreich zu besteuern, wenn Frankreich als Tätigkeitsstaat gilt. Für unbeschränkt Steuerpflichtige wird die Lohnsteuer nicht vom Arbeitgeber an der Quelle einbehalten, sondern vom Arbeitnehmer selbst im Rahmen seiner Jahressteuererklärung erklärt. Dies wird sich jedoch ab dem 1. Januar 2019 ändern.

Ab dem 1. Januar 2019 wird eine Quellensteuer auch für unbeschränkt Steuerpflichtige eingeführt, so dass für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige eine Lohnsteuerabzugspflicht des Arbeitgebers und eine anschließende Erklärungspflicht des Arbeitnehmers besteht, wenn die Löhne eine bestimmte Höchstgrenze überschreiten. Werbungskosten sind pauschal auf 10% des Nettogehalts in 2017 mit einem Höchstbetrag von EUR 12.305 (Versteuerung in 2018) festgesetzt. Tatsächlich entstandene Kosten können jedoch abgesetzt werden, wenn sie durch entsprechende Belege nachgewiesen sind.

2.2.2.2 Zinserträge

Ab dem 1. Januar 2018 unterliegen Zinserträge in Frankreich einer Abgeltungssteuer (*prélèvement forfaitaire unique – PFU*) von 30%, die aus Einkommensteuer von 12,8% und Sozialabgaben von 17,2% besteht. Zinserträge können jedoch auch wahlweise dem progressiven Einkommensteuersatz (bis 45%) unterworfen werden. Sollte sich die endgültige Steuerpflicht als < 30% erweisen, wird der Überschuss zurückgezahlt.

Die Anwendung des progressiven Einkommensteuersatzes muss dann jedoch für alle Kapitaleinkünfte und Veräußerungsgewinne von Beteiligungen gelten. Es ist nicht möglich, sie lediglich für eine Art von Einkommen oder Veräußerungsgewinn zu wählen.

Vor dem 1. Januar 2018 wurden Zinserträge in Frankreich grundsätzlich mit dem progressiven Einkommensteuersatz (und Sozialabgaben von 15,5%) besteuert. Wahlweise konnten Zinserträge einer Abgeltungssteuer (*prélèvement forfaitaire libératoire*) von 24% unterworfen werden, die vom Schuldner bei der Zahlung einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen war. Hinzu kamen Sozialabgaben von insgesamt 15,5% (Gesamtbesteuerung: 41,2%).

2.2.2.3 Dividendeneinkünfte

Ab dem 1. Januar 2018 wird, wie bei den Zinserträgen, der komplette Dividendenbetrag mit der PFU von 30% besteuert; auch hier ist die Wahl der Anwendung des progressiven Einkommensteuersatzes auf Dividenden, Zinserträge und Veräußerungsgewinne (siehe oben) möglich. Sollte der Steuerpflichtige diese Wahl ausüben, bleibt der frühere 40% Basisabschlag (siehe unten) von Dividendeneinkünften anwendbar.

Vor dem 1. Januar 2018 unterlagen Dividendeneinkünfte dem progressiven Einkommensteuersatz mit einem Basisabschlag von 40% (nur 60% des Dividendenbetrags wurden tatsächlich besteuert). Hinzu kamen die Sozialabgaben von insgesamt 15,5% (berechnet auf 100% des Dividendenbetrags). Dividendeneinkünfte waren außerdem einer Quellensteuer von 21% unterworfen (*prélèvement forfaitaire non-libératoire*).

2.2.2.4 Veräußerungen von Beteiligungen

Ab dem 1. Januar 2018 werden Veräußerungsgewinne von Beteiligungen ohne Rücksicht auf die Besitzdauer ebenfalls der PFU von 30% unterworfen. Steuerpflichtige haben die Wahl, den progressiven Einkommensteuersatz auf ihre Veräußerungsgewinne anzuwenden. Dann sind 50% des Gewinnes freigestellt, wenn die Besitzdauer mehr als zwei Jahre beträgt (oder es erfolgt eine Freistellung von 65% bei Besitzdauer von mehr als acht Jahren), wobei in beiden Fällen vorausgesetzt wird, dass die Anteile vor dem 1. Januar 2018 erworben wurden. Es besteht keine Möglichkeit der Steuerreduzierung bei langer Besitzdauer von Beteiligungen, die ab dem 1. Januar 2018 erworben wurden, auch wenn der progressive Einkommensteuersatz gewählt wird. Diese Wahlmöglichkeit besteht lediglich bei der Einkommensteuer; die Erhebung von Sozialabgaben in Höhe von 17,2% bleibt unverändert.

Vor dem 1. Januar 2018 wurden Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen mit dem progressiven Einkommensteuersatz und 15,5% Sozialversicherungsbeitrag besteuert. Die Veräußerungsgewinne wurden, soweit es die Einkommensteuer, nicht jedoch die Sozialabgaben betrifft, ab dem zweiten Jahr Besitzdauer um 50% reduziert und um 65% ab dem achten Jahr. Dies führte dazu, dass Veräußerungsgewinne auf Beteiligungen nach einer Besitzdauer von acht Jahren freigestellt waren.

Gewinne aus Aktienoptionen und Gratisaktien unterliegen einer spezifischen steuerlichen Behandlung und werfen in grenzüberschreitenden Verhältnissen spezifische Fragestellungen auf, die bei einem Zuzug nach Frankreich berücksichtigt werden müssen.

Gewinne aus dem Verkauf von Immobilien und Anteilen an Immobiliengesellschaften (Gesellschaften, deren nicht betrieblich genutzte Immobilien mehr als die Hälfte der Aktiva ausmachen) sind mit einem Satz von 19% besteuert. Dazu kommen die Sozialabgaben (17,2%). Der Veräußerungsgewinn auf einer Immobilie wird ab dem sechsten Jahr für jedes weitere Jahr der Besitzdauer um 6% reduziert und ist folglich nach 22 Jahren Besitzdauer vollumfänglich von der Einkommensteuer freigestellt (30 Jahre Besitzdauer für eine Freistellung der Sozialabgaben).

2.2.2.5 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind unter Anwendung des progressiven Steuersatzes besteuert. Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens sind grundsätzlich nur die tatsächlich verauslagten Kosten (Zinsen, Renovierungskosten, Versicherung, Steuer, usw.) abzugsfähig. Die Abschreibungen (AfA) können erst unter Anwendung von Sondervorschriften von den Mieteinnahmen abgezogen werden. Ausländische Mieteinkünfte werden grundsätzlich in Frankreich freigestellt, müssen jedoch für den Progressionsvorbehalt in Frankreich deklariert werden. Dabei werden die ausländischen Mieteinkünfte unter Anwendung französischer Steuervorschriften neu ermittelt. Nach heutiger Praxis der Steuerbehörden können Verluste aus Vermietung und Verpachtung von im Ausland gelegenen Liegenschaften in Frankreich bei der Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes (Progression) nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

2.2.2.6 Vermögenssteuer

Privatpersonen unterliegen in Frankreich einer jährlichen Vermögenssteuer, wenn der Nettoverkehrswert ihres Vermögens nach Abzug aller offenen Verbindlichkeiten eine bestimmte Höchstgrenze (EUR 1,3 Mio. für 2018) überschreitet. Die Steuersätze sind progressiv und liegen zwischen 0,5% und 1,5% (über EUR 10 Mio.). Ab dem 1. Januar 2018 werden nur direkt oder indirekt besessene Immobilien oder Grundpfandrechte der Vermögenssteuer unterworfen. Früher war die Vermögenssteuer auf alle Vermögensarten, abgesehen von ausdrücklich freigestelltem Vermögen, fällig.

In Frankreich steuerlich wohnhafte Privatpersonen unterliegen grundsätzlich einer unbeschränkten Vermögenssteuerpflicht, während im Ausland steuerlich wohnhafte Personen die Vermögenssteuer erst aufgrund ihrer in Frankreich gelegenen Vermögenswerte schulden.

Die oben dargestellten inländischen Vorschriften sind vorbehaltlich der abkommensrechtlichen Sonderregelungen anwendbar. Die DBA mit Deutschland, Italien, Österreich und der Schweiz umfassen die Vermögenssteuer. Grundsätzlich werden jedoch nach den oben genannten DBA Zuzügler aus diesen Ländern in Frankreich aufgrund Ihres Welteinkommens vermögenssteuerpflichtig. Ausländische Vermögenswerte eines Zuzüglers werden jedoch von der französischen Vermögenssteuerbasis während der ersten 5 Jahre ausgeschlossen.

2.2.3 Sonstiges

Um den Standort Frankreich für Führungskräfte in international tätigen Unternehmen attraktiver zu machen, wurden steuerliche Vergünstigungen eingeführt. So können beispielsweise Mitarbeiter und Führungskräfte, die vom Ausland nach Frankreich entsandt oder direkt bei einer französischen Firma eingestellt werden und dabei ihren Wohnsitz nach Frankreich verlegen, für einen Zeitraum von acht Jahren bestimmte Vergünstigungen im Bereich der Einkommensteuer und der Vermögenssteuer in Anspruch nehmen. Sämtliche entsendungsbezogenen Vorteile (Auslandszulage, Übernahme der Wohnungskosten, Heimflüge usw.) können unter Umständen freigestellt werden. Mitarbeiter, die direkt vom Ausland in Frankreich eingestellt werden, können eine Freistellung ihres Grundgehalts in Höhe von 30% beanspruchen.

2.3 Erbschafts- und schenkungssteuerliche Konsequenzen

Der Anwendungsbereich der französischen Erbschafts- beziehungsweise Schenkungssteuer ist von der Wohnsitzsituation der Parteien zum Zeitpunkt der Übertragung abhängig.

Wenn der Erblasser oder Schenker seinen Wohnsitz in Frankreich hat, besteht eine unbeschränkte Steuerpflicht und sowohl im Inland als auch im Ausland gelegene Vermögensgegenstände (Weltvermögen) sind in Frankreich erbschafts- beziehungsweise schenkungssteuerpflichtig. Wenn der Erblasser oder Schenker seinen Wohnsitz im Ausland hat, wird die Erbschafts- und Schenkungssteuersituation wie folgt aufgrund des Wohnsitzes des Begünstigten beziehungsweise des Erbberechtigten bestimmt:

- Nur die in Frankreich gelegenen Vermögenswerte (französische Immobilien, Forderungen gegenüber inländischen Gläubigern, Anteile an einer inländischen Gesellschaft, usw.) sind steuerbar, wenn der Begünstigte im Ausland steuerlich wohnhaft ist; hingegen ist wiederum das Weltvermögen in Frankreich zu erklären, wenn der Begünstigte zum Zeitpunkt der Übertragung und zumindest sechs Jahre in den vorangegangenen 10 Jahren in Frankreich steuerlich ansässig war;
- Für die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage kommen je nach Verwandtschaftsgrad Freibeträge in Betracht. Für Übertragungen unter Verwandten in gerader Linie belaufen sich die Freibeträge zurzeit auf EUR 100.000;
- Für Schenkungen unter Ehegatten beläuft sich der Freibetrag auf EUR 80.724. Erbschaften unter Ehegatten und Lebensgefährten sind von der Erbschaftssteuer freigestellt. Die Freibeträge erneuern sich alle 15 Jahre.

Die Steuersätze sind progressiv und liegen zwischen 5% und 45% (ab ca. EUR 1,8 Mio; dies gilt nur für Schenkungen unter Ehepaaren und Übertragungen in der direkten Linie). Für Übertragungen auf andere Personen gelten, wenn überhaupt, andere Steuersätze und Freibeträge. Je nach Alter des Schenkers kann die Schenkungssteuer bis um die Hälfte ermäßigt werden. Der Schenker kann darüber hinaus die Schenkungssteuerschuld übernehmen, ohne dass dies dem geschenkten Vermögen zugerechnet wird oder als eine weitere Schenkung behandelt wird.

Die oben dargestellten inländischen Vorschriften sind vorbehaltlich der abkommensrechtlichen Sonderregelungen anwendbar. Frankreich hat zurzeit sehr wenige DBA im Bereich der Schenkungs- und Erbschaftssteuer abgeschlossen.

Mit der Schweiz bestand lediglich ein Erbschaftssteuer-DBA, das von Frankreich gekündigt wurde. Für Schenkungen und Erbschaften gilt deshalb seit dem 1. Januar 2015 das Besteuerungsrecht Frankreichs nach den oben dargestellten Grundsätzen. Nach den Vorschriften der DBA mit Italien und Österreich sind Schenkungen und Nachlässe grundsätzlich in Frankreich zu versteuern, wenn der Erblasser oder Schenker in Frankreich steuerlich ansässig war. Außerdem sind französische Immobilien- und Betriebsvermögen eines ausländischen Erblassers / Schenkers immer in Frankreich zu versteuern.



3. ITALIEN

3.1 Wegzug aus Italien

3.1.1 Vorbemerkung

Beim Wegzug italienischer Privatpersonen in die Schweiz, nach Österreich, Deutschland oder Frankreich besteht zwar keine detaillierte Regelung, welche die mit dem Wegzug verbundene Verlagerung von Einkünften und Vermögen steuerlich erfasst (sprich, es existiert keine so genannte Wegzugsbesteuerung), dennoch sind bereits im Vorfeld mögliche Steuerkonsequenzen einzuplanen. Insbesondere sind die mit der Schweiz, Österreich, Deutschland, Frankreich sowie mit anderen Ländern abgeschlossenen DBA zu beachten, die eine Zuordnung der Besteuerungsrechte für Einkünfte und Vermögen vorsehen. Im Folgenden werden die wesentlichen steuerlichen Aspekte einer solchen Entscheidung angesprochen.

3.1.2 Aufgabe des Wohnsitzes in Italien

Entscheidend für eine Wohnsitzverlagerung ist, dass die Privatperson für mehr als 183 Tage ihr Domizil (= Mittelpunkt der Lebens- und Geschäftsinteressen) oder ihren Wohnsitz (= gewöhnlicher Aufenthaltsort) ins Ausland verlegt. Nur dann gilt sie für steuerliche Zwecke in Italien als nicht mehr ansässig. Das Finanzamt kann die Abwanderung in einen anderen Wohnsitzstaat aber aberkennen, sofern die betroffene Person nachweislich weiterhin besondere wirtschaftliche und gesellschaftliche Beziehungen mit Italien unterhält. Es obliegt in diesen Fällen dem Steuerzahler, die Umstände der Wohnsitzänderung zu belegen bzw. zu beweisen.

Alle italienischen Staatsbürger, welche für mehr als ein Jahr ihren Wohnsitz außerhalb des italienischen Staatsgebietes verlegen, sind verpflichtet, in der eigenen Gemeinde die Löschung beim "Meldeamt der ansässigen Bevölkerung" zu beantragen und eine Eintragung ins A.I.R.E. (*Anagrafe residenti all'estero* – Meldeamt für Ansässige im Ausland) vorzunehmen. Ausnahmen bestehen für vorübergehende Wegzüge, deren Dauer nicht ein Jahr übersteigt, und für im Ausland tätige Angestellte des Staates.

Besondere Regelungen gelten im Falle einer Abwanderung in Länder mit besonderen Steuerbegünstigungen. Bei Abwanderung in eines der als "Steuerparadies" zu qualifizierenden Länder, wozu auch die Schweiz zählt, bleibt eine steuerliche Ansässigkeit in Italien grundsätzlich aufrechterhalten. Ausgenommen hiervon sind Fälle, in denen die abgewanderte Person nachweisen kann, dass sie ihren Wohnsitz tatsächlich in das entsprechende Steuerparadies verlegt hat.

Besteht trotz der Wohnsitzbegründung in Österreich, Deutschland, Frankreich oder in der Schweiz eine Doppelansässigkeit i. S. eines zweiten Wohnsitzes oder Domizils auch in Italien, so ist auf der Grundlage der anzuwendenden DBA zu bestimmen, in welchem Staat die ausgewanderte Privatperson für steuerliche Zwecke ansässig ist, wobei diesbezüglich der so genannte "Mittelpunkt der Lebensinteressen" maßgebend ist. Hierfür gilt folgendes Beispiel:



Wenn eine Person sich werktags aus Arbeitsgründen in Italien und am Wochenende in Deutschland bei der Familie aufhält, so zählt jener Wohnsitz, in welchem die Person ihren wirtschaftlichen und persönlichen Lebensmittelpunkt hat (sprich, Deutschland). Insofern wird in Italien nur das Einkommen aus z. B. abhängiger Arbeit dieser Person versteuert, während in Deutschland ihre gesamten weltweit erzielten Einkünfte zur Veranlagung herangezogen werden, wobei die in Italien entrichtete Steuer auf die Lohneinkünfte bei der Berechnung der Steuer im Ausland berücksichtigt wird.

3.1.3 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung

Nach einem Wegzug beschränkt sich die italienische Besteuerung nur noch auf die in Italien erzielten Einkünfte. Eine Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen, welche keine Unternehmenstätigkeit laut Art. 55 TUIR (*Testo unico delle imposte sui redditi* – Italienisches Steuergesetz) ausüben, ist in Italien nicht vorgesehen. Einkünfte, die als in Italien erzielt erachtet werden, sind im Wesentlichen:

3.1.3.1 Einkünfte aus Immobilienbesitz

Einkünfte aus im Inland gelegenem Immobilien- und Liegenschaftsvermögen; das Zubehör; Einkünfte werden auch dann erzielt, wenn die entsprechenden Immobilien selbst genutzt werden, da dann ein fiktiver Mietertrag angesetzt wird.

3.1.3.2 Einkünfte aus Kapitalanlagen

Einkünfte, die vom Staat, von im Staat ansässigen oder nicht im Staat ansässigen Personen, welche im Inland über eine feste Betriebsstätte verfügen, entrichtet werden, sind grundsätzlich in Italien zu versteuern (z. B. Zinserträge aus Obligationen von italienischen Emittenten), vorbehaltlich der Regelung des jeweiligen DBA.

3.1.3.3 Unternehmenseinkünfte

Erträge aus Unternehmen, die in Italien über eine Niederlassung oder ihren Sitz verfügen (italienischen Betriebsstätten, Beteiligungen an italienischen Personengesellschaften).

3.1.3.4 Sonstige Einkünfte

Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit der Veräußerung von Immobilien (Spekulationsfrist von 5 Jahren) und Baugründen (keine Spekulationsfrist, immer steuerbar) sowie Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit dem Verkauf von Beteiligungen, vorbehaltlich der Regelung des jeweiligen DBA.

3.1.3.5 Einkünfte aus unselbständiger und selbständiger Tätigkeit:

Einkünfte aus im Inland geleisteter unselbständiger Tätigkeit und gleichgestellte Einkünfte sowie Erträge aus selbständiger Tätigkeit, die im Inland ausgeübt wird (auch gelegentlich), vorbehaltlich der Regelung des jeweiligen DBA.

Die steuerlichen Verpflichtungen nach einem Wegzug in Bezug auf die in Italien zu besteuernenden Einkommen sind im Wesentlichen die Übermittlung der jährlichen Steuererklärung und die Bezahlung der entsprechenden Einkommensteuer (bzw. der entsprechenden Vorauszahlungen); im Falle von Immobilienbesitz fällt zudem die Gemeindeimmobiliensteuer IMU an sowie die TASI (Dienstleistungsgebühr) und die TARI (Müllgebühr), die jeweilige Höhe wird durch Gemeindebeschluss festgesetzt.

3.1.4 Sozialversicherung bei Wohnsitzaufgabe

Im Bereich der sozialen Sicherheit wirken zahlreiche zwei- oder mehrseitige Abkommen, welche zu einem Gegenseitigkeitsverhältnis der Vertragsstaaten führen. Diese Abkommen bewirken, dass die Staatsbürger in den Vertragsstaaten gleich behandelt werden. Das bedeutet unter anderem, dass Versicherungszeiten für die Erfüllung der für einen Leistungsanspruch vorgesehenen Mindestversicherungsdauer (vor allem wichtig für die Pensionsversicherung) zusammengerechnet, sowie Sachleistungen in der Unfall- und Krankenversicherung auch in einem anderen Vertragsstaat vom Versicherungsträger erbracht werden.

Berechtigte Rentenansprüche gehen grundsätzlich nicht verloren, sondern können auch in Österreich, Deutschland, Frankreich oder in der Schweiz bezogen werden.

3.2 Zuzug nach Italien ←

3.2.1 Vorbemerkung

Ein Zuzug nach Italien ist grundsätzlich davon abhängig, ob die gesetzlichen Einwanderungsvorschriften durch den potenziellen Zuzügler erfüllt werden. Die entsprechenden Anmelde- und Bewilligungspflichten sind zu beachten.

EU-Bürger können sich innerhalb der Europäischen Union frei bewegen. Wenn ein EU-Bürger seinen Wohnsitz nach Italien verlegt, so muss er sich innerhalb von 60 Tagen beim Melde- bzw. Standesamt der Gemeinde anmelden. Nach erfolgter Meldung kann ein Personalausweis sowie der Zugang zu den sozialen Diensten der Gemeinde (Sozialhilfe, Eintragung in Kinderhorte, usw.) beantragt werden.

Von einer Wohnsitzverlegung ist dann auszugehen, wenn die Privatperson für den überwiegenden Teil des Besteuerungszeitraumes (mindestens 183 Tage im Kalenderjahr) in den Melderegistern der ansässigen Bevölkerung eingetragen ist und im Inland ihr Domizil oder ihren Wohnsitz hat.

3.2.2 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung

3.2.2.1 Ordentliche Besteuerung

Mit der Wohnsitzverlegung nach Italien unterliegen deutsche, österreichische, schweizer oder französische Bürger mit ihren Welteinkünften der unbeschränkten italienischen Steuerpflicht, d. h. die gesamten weltweiten Einkünfte sind in Italien zu veranlagen, vorbehaltlich der im Rahmen des jeweiligen DBA vorgesehenen Anrechnungsmöglichkeit der im Ausland bezahlten Steuern.

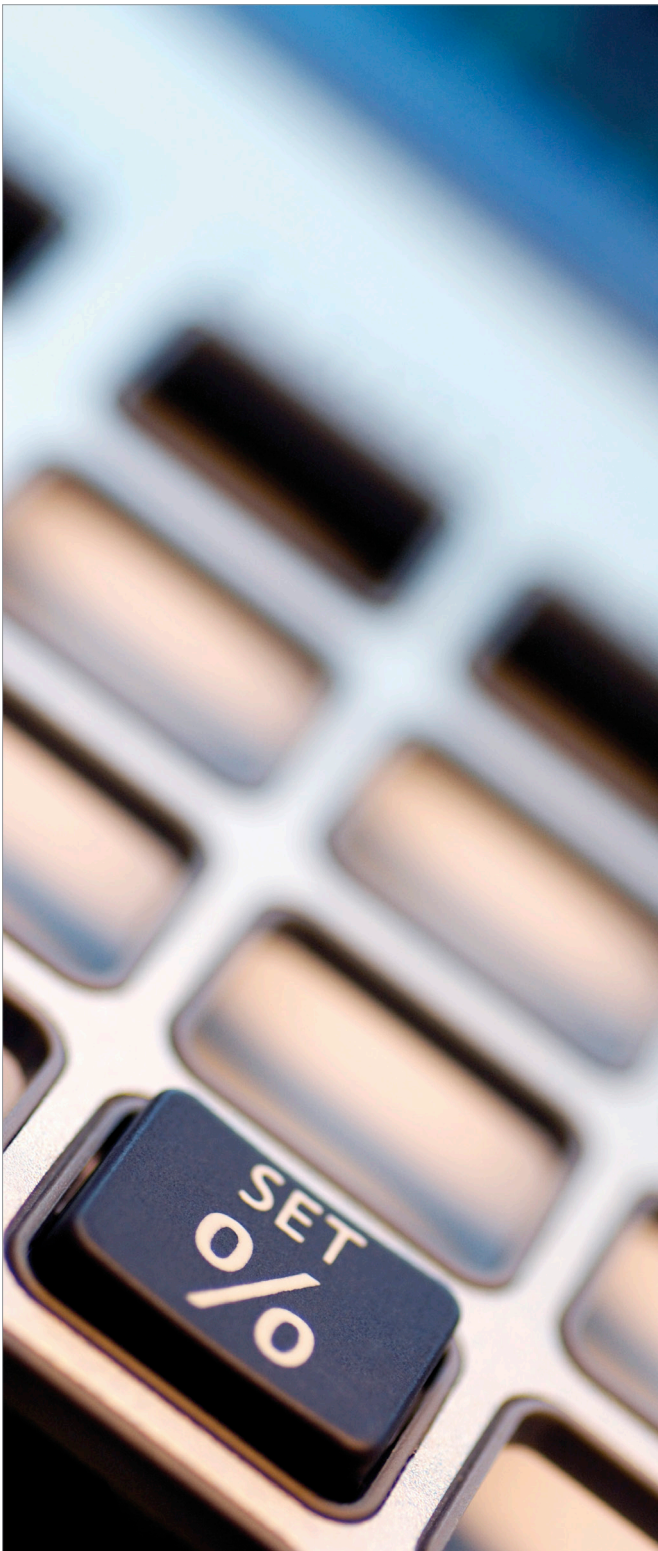
Die Einkommensteuer wird aufgrund des in der Steuererklärung ermittelten Gesamteinkommens, abzüglich eventueller Abzugsbeträge, durch eine progressive Steuer ermittelt, welche bei einem Eingangssteuersatz von 23% beginnt und bis zu 43% betragen kann.

Bei einem Einkommen	Steuersatz
EUR 0 - EUR 15.000	23%
EUR 15.001 - EUR 28.000	27%
EUR 28.001 - EUR 55.000	38%
EUR 55.001 - EUR 75.000	41%
über EUR 75.000	43%

Zudem ist ein regionaler und kommunaler Einkommensteuerzuschlag zu entrichten. Die diesbezüglichen Sätze sind unterschiedlich und variieren zwischen "0" und maximal 1%. Eine Vermögenssteuer ist nicht zu entrichten.

Das Gesamteinkommen setzt sich aus folgenden Einkunftsarten zusammen:

- Einkünfte aus Grundvermögen;
- Kapitalvermögen;
- Einkommen aus unselbstständiger Tätigkeit;
- Einkommen aus selbstständiger, freiberuflicher und unternehmerischer Tätigkeit;
- Sonstige Einkünfte.



Wesentliche Abzüge werden gewährt für: Unterstützungsleistungen an Familienangehörige, bezahlte Arztrechnungen, Passivzinsen auf Darlehen für den Erstwohnungskauf, Restaurierungsarbeiten an eigenen Immobilien und für Sozialbeiträge.

Der Abgabetermin für die verschiedenen Steuererklärungen ist jeweils unterschiedlich, wobei als Richtwert der Juni des darauf folgenden Jahres angesehen werden kann. Zu beachten ist, dass die Lohnsteuer hinsichtlich der Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit grundsätzlich vom Arbeitgeber einbehalten wird; werden ausschließlich derartige Einkünfte bezogen, so bestehen zudem vereinfachte Erklärungsbestimmungen (Modell 730) bzw. man ist u. U. sogar von der Abgabe einer Steuererklärung befreit.

Hinsichtlich der einzelnen Einkunftsarten ist zu beachten, dass Grundvermögen (sprich, Immobilienvermögen) auch dann besteuert wird, wenn unmittelbar keine damit zusammenhängenden Einkünfte (Mieten) erzielt werden; diesbezüglich werden je nach Art der Immobilie fiktive Mieteinnahmen angesetzt. Spekulationsgewinne aus der Veräußerung von Grundvermögen sind hingegen nach einer Haltefrist von fünf Jahren steuerfrei, ausgenommen Baugrundstücke.

3.2.2.1 Kapitalerträge und sonstige Erträge

Was die Veranlagung und Besteuerung von Kapitalerträgen und sonstigen Erträgen betrifft, gilt im Wesentlichen folgendes:

Beteiligungen werden in nicht qualifizierte Beteiligungen mit einem Stimmrecht gleich oder unter 20% und einer Beteiligung am Kapital gleich oder unter 25% für nicht börsennotierte Gesellschaften, bzw. 2% und 5% für börsennotierte Gesellschaften, und in qualifizierte Beteiligungen unterschieden.

Die Besteuerung für Beteiligungsveräußerungen von nicht qualifizierten Beteiligungen erfolgt ab dem 01. Juli 2014 mit einem definitiven Steuereinbehalt (Abgeltungssteuer) in Höhe von 26%.

Die Veräußerungsgewinne aus qualifizierten Beteiligungen unterliegen im Ausmaß von 49,72% (bis 31. Dezember 2017) bzw. 58,14% (ab dem 01. Januar 2018) des jeweiligen Gewinns dem anzuwendenden progressiven Steuersatz. Diese Regelung gilt sowohl für Beteiligungen an in- als auch an ausländischen Gesellschaften, da gemäß den anwendbaren DBAs derartige Veräußerungsgewinne i. d. R. ausschließlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind. Zu beachten ist, dass unter Umständen zwecks Ermittlung des Beteiligungsansatzes bei Veräußerungen jener Wert

zu berücksichtigen ist, der Grundlage für die Wegzugsbesteuerung im Ausland gebildet hat (so z. B. im DBA Deutschland mit Italien). Des Weiteren gelten u. U. Sonderregeln für die Veräußerung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften (so z. B. im DBA Frankreich mit Italien). Sonderregeln gelten hingegen für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften, da diese grundsätzlich in jenem Land steuerbar sind, in dem sich der Sitz der Gesellschaft befindet.

Die Besteuerung von in- und ausländischen Dividenden aus nicht qualifizierten Beteiligungen, die an Privatpersonen ausgeschüttet werden, erfolgt mit einer 26%-igen endgültigen Quellenbesteuerung (Abgeltungssteuer). Hingegen Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen sind im Ausmaß von 49,72% bei Ausschüttung von Gewinnrücklagen, welche vor dem 31. Dezember 2016 gebildet wurden, bzw. im Ausmaß von 58,14% andernfalls, unter Anwendung des jeweils gültigen progressiven Einkommensteuersatzes zu veranlagen bzw. zu versteuern. Bezüglich der ausländischen Dividenden kann bei qualifizierten Beteiligungen die im Ausland evtl. bezahlte Steuer angerechnet werden, jedoch nur insofern der im Ausland getätigte Steuereinbehalt der abkommensrechtlichen Regelung entspricht und nur in der Höhe jenes Betrages, der dem Anteil der auf die Dividende entfallenden italienischen Steuer entspricht. Wird im Ausland hingegen eine höhere Quellensteuer eingehoben als vom DBA vorgesehen, so muss für den übersteigenden Betrag bei der ausländischen Behörde die Rückerstattung beantragt werden.

Bankzinsen, Erträge aus Obligationen, Wertpapierfonds und Immobilienfonds werden mit einer Quellensteuer in Höhe von 26% endgültig besteuert. Jeder Staatsbürger mit Vermögen im Ausland (auch Grundvermögen) ist verpflichtet, dieses in einer eigenen Übersicht in der Steuererklärung zu melden (Vordruck RW). Es handelt sich hier um ein Überwachungsverfahren aus devisarechtlichen Gründen und zur Prüfung der Besteuerung der entsprechenden Erträge unter Anwendung der Steuern IVIE und IVAFE. Bei der IVIE handelt es sich um eine Steuer in Höhe von 0,76%, welche auf den Wert der im Ausland gehaltenen Immobilien berechnet wird. Hingegen die IVAFE findet auf im Ausland gehaltene Finanzmittel sowie auf Depots oder Versicherungen im Ausmaß von 0,2% Anwendung und für Kontokorrents und Sparbücher erfolgt die Besteuerung mit einem Fixbetrag von Euro 34,20. Im entsprechenden Blatt der Steuererklärung werden aber keine Einkommen erklärt, sondern nur der Bestand des Auslandsvermögens und die entsprechenden Bewegungen.

Die seit 1. Juli 2005 geltende Zinsrichtlinie sieht bekanntlich einen automatischen Informationsaustausch zwischen den EU-Finanzverwaltungen über Zinserträge vor. Dies bedeutet, dass die italienische Finanzverwaltung die Informationen nicht nur vom Steuerpflichtigen selbst über den Vordruck RW erhält, sondern zusätzlich auch durch die ausländische Finanzverwaltung. Somit kann nicht nur die tatsächliche Besteuerung der Zinsen oder sonstigen Kapitalerträge überprüft werden, sondern auch die korrekte Abfassung des Vordrucks RW; etwaige Unterlassungen im Vordruck RW können daher auf jeden Fall aufgedeckt werden. In Italien ansässige Privatpersonen sind deshalb verpflichtet, in ihren Steuerklärungen detaillierte Angaben über die Bewegungen ihres Finanz- bzw. Immobilienvermögens, welches im Ausland gehalten wird, anzugeben. Die Unterlassung wird mit einer Verwaltungsstrafe in Höhe von 3% bis 15% des Vermögens geahndet; für Vermögen, welche in Black List Staaten gehalten werden, werden die Strafen verdoppelt. Davon ausgenommen sind nur Bankkonten, bei denen die ausländische Bank im Auftrag des Inhabers die Zinsen sofort bei deren Gutschrift an eine italienische Bank überweist und diese die für die Bankzinsen vorgesehene Quellensteuer in Höhe von 26% einbehält.



Bei Erwerb einer Immobilie in Italien sind die indirekten Steuern wie die Registersteuer, Hypothekarsteuer und Katastersteuer zu berücksichtigen. Diese können bis zu 9% des Kaufpreises betragen. Beim Ankauf eines landwirtschaftlichen Grundes erhöhen sich die Steuersätze auf insgesamt 15%. Besondere Begünstigungen bestehen beim Ankauf von „Erstwohnungen“ und denkmalgeschützten Gebäuden.

Auf Liegenschaften ist eine Besitzsteuer („IMU“) zugunsten der jeweiligen Gemeinde zu entrichten. Die Steuersätze variieren zwischen 0,046% und 0,106% des so genannten Katasterwerts (ein fiktiver Mietertragswert). Zudem muss der Besitzer die Dienstleistungsgebühr TASI und die Müllgebühr TARI entrichten, wobei die Steuersätze bis zu 0,25% betragen können (abhängig von der jeweiligen Gemeinde).

3.2.2.2 Steuerbegünstigungen

Für natürliche Personen, die ihren Steuerwohnsitz zumindest für eine bestimmte Zeit außerhalb von Italien hatten und sich dafür entscheiden nach Italien zurückzukehren, wurden verschiedene Steuerbegünstigungen vorgesehen.

3.2.2.2.1 „Neo Residenti“

Ab 01. Januar 2017 können natürliche Personen für eine Dauer von 15 Jahren diese Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen, vorausgesetzt jene Person:

- Verlegt den Steuerwohnsitz nach Italien;
- War in den letzten 9 von 10 Jahren nicht in Italien steuerlich ansässig.

Zu beachten ist dabei für Steuerzahler, welche bereits in Italien ansässig waren, dass sie sich beim Wegzug ins A.I.R.E Register eingetragen haben.

Bei der hier angesprochenen Steuerbegünstigung handelt es sich um eine Flat Tax, welche vor allem *high net-worth individuals* (HNWIs) in den Fokus nimmt. Sämtliche Einkommen aus dem Ausland, sprich nicht aus Italien bezogen, werden mit einem Pauschalbetrag von EUR 100.000 jährlich besteuert, unabhängig von der Höhe des Einkommens. Einkommen, welche im Inland und somit im Staatsgebiet Italiens erwirtschaftet werden, werden weiterhin mit dem progressiven Steuersatz von 23% bis 43%, wie zuvor ausgeführt, besteuert.

Des Weiteren besteht auch die Möglichkeit, das Regime auf Familienmitglieder zu erweitern, für welche eine Reduzierung auf EUR 25.000 Anwendung findet. Dies gilt auch, wenn die Familienmitglieder zu einem späteren Zeitpunkt den Steuerwohnsitz nach Italien verlegen; jedoch liegt die Dauer der Anwendung stets bei den maximalen 15 Jahren des Hauptsteuerzahlers.

Wie zuvor bereits erwähnt, werden nur die Einkünfte mit der Flat Tax besteuert, welche im Ausland erwirtschaftet wurden. Dazu zählen auch beispielsweise Zinsen auf einem Kontokorrent im Ausland oder Gewinne aus nicht qualifizierten ausländischen Beteiligungsabtretungen.

Erträge aus der Abtretung von qualifizierten Beteiligungen, welche in den ersten 5 Jahren der Option erzielt werden, müssen mit dem progressiven Steuersatz von 23% bis 43% auf 49,72% des Veräußerungserlöses (100% für Beteiligungen an Gesellschaften in Steuerparadiesen) besteuert werden.

Dividenden und Gewinne (letztere nach Ablauf der 5-Jahres-Frist) aus Beteiligungen in Staaten, für welche die Option ausgeübt wurde, unterliegen immer der Pauschalbesteuerung unabhängig vom Staat, in dem die Einnahmen erzielt werden (somit auch hinsichtlich der Staaten, die als Steuerparadiese gelten).

Es besteht die Möglichkeit gewisse Länder aus der Sonderbesteuerung auszuschließen und die Einkünfte der ordentlichen Besteuerung zu unterwerfen, beispielsweise wenn in einem Land ein entsprechend großes Steuerguthaben aussteht.

Es besteht keine Pflicht den Vordruck RW (Vermögenssituationen im Ausland) auszufüllen und ebenso werden die Steuern IVIE und IVAFE nicht berechnet. Dies gilt mit den im oberen Absatz angeführten Ausnahmen, wenn beispielsweise ein Staat von der Anwendung ausgeschlossen wird oder wenn es sich um qualifizierte Beteiligungen handelt, welche für die ersten 5 Steuerjahre für Überwachungszwecke eventueller steuerpflichtiger Gewinne angegeben werden müssen.

Bei der Option für die Flat Tax kommt man auch bei Schenkungen und bei einer Erbschaft in den Genuss der besagten Vergünstigungen (die Schenkungs- oder Erbschaftssteuer wird nur auf das in Italien belegene Vermögen im Moment der Schenkung bzw. Erbfolge berechnet nicht hingegen auf das im Ausland belegene Vermögen). Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass Vermögen in jenen ausländischen Staaten, welche von der pauschalen Besteuerung ausgeschlossen wurden, nicht die Begünstigung beanspruchen kann.

Die Wahl dieser Steuerbegünstigung ist freiwillig und kann zum ersten Mal in der Steuererklärung 2018 für das Jahr 2017 gewählt werden, wobei die pauschale Steuer immer innerhalb vom 30. Juni zur Gänze eingezahlt werden muss. Es ist jederzeit möglich vor Ablauf der 15 Jahre auf eigenen Wunsch zur ordentlichen Besteuerung zu wechseln, dies hat jedoch auch Auswirkungen auf die Familienmitglieder, falls diese ebenfalls für die Anwendung des Systems optiert haben.

3.2.2.2.2 Option für Dozenten und Forscher

Diese Steuerbegünstigung kann von Forschern und Dozenten angewendet werden, welche:

- Im Besitz eines akademischen Titels sind;
- Im Ausland ansässig waren und dort für 2 Jahre kontinuierlich als Forscher oder Dozenten in öffentlichen/privaten Zentren oder an Universitäten gearbeitet haben;
- Ihren Steuerwohnsitz nach Italien verlegen;
- In Italien die Tätigkeit als Dozent oder Forscher weiterhin ausüben werden.

Dabei werden die Einkünfte aus selbstständiger und unselbstständiger Arbeit nur im Ausmaß von 10% für die Einkommensteuer IRPEF berücksichtigt und zudem werden sie für die Berechnung der IRAP ausgeschlossen.

Diese Begünstigung gilt für 3 Jahre ab der Verlegung des Steuerwohnsitzes, vorausgesetzt man bleibt in Italien ansässig.

3.2.2.2.3 Die sogenannten Arbeiter „contro-esodati“

Für diese Steuerbegünstigung wird folgendes vorausgesetzt:

- Man hat bereits fortwährend für 24 Monate in Italien gelebt;
- Es handelt sich um einen EU-Bürger mit akademischen Titel;
- In den letzten zwei Jahren hielt man sich außerhalb Italiens und dem Herkunftsland, als Angestellter, Freiberufler, Unternehmer oder Student, mit anschließender Promotion auf;
- Nach dem 20. Januar 2009 wurde eine Tätigkeit als Angestellter, Freiberufler oder Unternehmer in Italien ausgeübt;
- Innerhalb von 3 Monaten nach Beginn der Tätigkeit wurde der Wohnsitz nach Italien verlegt;
- Im Laufe der darauffolgenden 5 Jahre wird der Steuerwohnsitz nicht außerhalb Italiens verlegt. Ansonsten werden alle Begünstigungen nichtig und müssen mit entsprechenden Strafen und Verzugszinsen nachgezahlt werden.

Sollten diese Voraussetzungen alle zutreffen, so werden die Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Arbeit auf 20% für Frauen und auf 30% für Männer verringert und daraufhin progressiv besteuert.

3.2.2.4 Die sogenannten „Lavoratori impatriati“, zurückkehrende Arbeiter

Ab 01. Januar 2017 genießen sämtliche unten aufgelistete natürliche Personen, welche ihren Steuerwohnsitz nach Italien verlegen und zur selben Zeit jegliche Voraussetzungen erfüllen, eine Steuerbegünstigung im Rahmen einer Verringerung auf 50% der Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Arbeit für eine Dauer von 5 Jahren.

- Personen, welche im Besitz eines akademischen Titels sind, in den letzten 2 Jahren fortwährend außerhalb Italiens ansässig waren und dort ununterbrochen studiert haben oder als Angestellte tätig waren;
- Manager bzw. Angestellte mit entsprechend erhöhter Qualifikation, welche in den letzten 5 Jahren nicht in Italien ansässig waren und nun für ein Unternehmen mit Sitz in Italien und hauptsächlich im italienischen Staatsgebiet tätig sind;
- Freiberufler, welche in den letzten 5 Jahren nicht in Italien ansässig waren und für mindestens 2 Jahre ihren Steuerwohnsitz nicht ins Ausland verlegen, ansonsten wird die Begünstigungen als nichtig betrachtet.

3.2.3 Sonstiges

Eine Besonderheit stellt in Italien die persönliche Steuernummer (*codice fiscale*) dar, welche jede Person eindeutig identifiziert. Jede ansässige natürliche Person muss diese Steuernummer bei der Finanzbehörde beantragen, wobei bei Antragstellung der Reisepass (eventuell mit Visum oder Aufenthaltsgenehmigung) benötigt wird.

Wird der Steuererklärungspflicht nicht fristgerecht nachgekommen, ergeben sich Folgen von Verspätungszuschlägen bis hin zu Steuerschätzungen.

3.3 Erbschafts- und schenkungssteuerrechtliche Auswirkungen

Die Besteuerung in Italien beschränkt sich im Falle eines ausländischen Wohnsitzes des Erblassers oder Schenkers, auf die in Italien belegenen Güter und Rechte, mit Ausnahme des Falles in dem der Begünstigte der Schenkung in Italien ansässig ist: In besagtem Fall unterliegt die Schenkung auch für im Ausland belegene Güter der italienischen Steuer, wobei die im Ausland evtl. bezahlten Steuern angerechnet werden können. Die Höhe der Steuer bemisst sich gemäß den im Folgenden detaillierten Prozentsätzen, unter Berücksichtigung evtl. bestehender Freibetragsgrenzen:

Subjekte	Freibetrag	Steuersatz
Ehepartner, Verwandte in direkter Linie	EUR 1.000.000	4%
Geschwister	EUR 100.000	6%
Verwandte bis zum 4. Grad	-	6%
Alle anderen	-	8%

Sonderbestimmungen gelten für Minderjährige und Behinderte bzw. im Falle der Option für die Flat Tax für „neo residenti“ (siehe oben).

Im Falle eines italienischen Wohnsitzes des Erblassers gilt für die italienische Erbschaftssteuer das Prinzip der Territorialität, d.h. dass das an in Italien ansässige Privatpersonen vererbte Vermögen alle zu übertragenden Güter (Immobilien, Wertpapiere, usw.) und Rechte beinhaltet und somit auch jene, die im Ausland bestehen. Hingegen bei Schenkungen zählt der Wohnsitz des Begünstigten (z. B. eine in Deutschland liegende Immobilie wird an einen in Italien ansässigen Begünstigten geschenkt) oder der Ort, an dem sich der Vermögensgegenstand befindet (z. B. eine in Italien liegende Immobilie wird an einen in Deutschland ansässigen Begünstigten geschenkt). Nachdem mit Ausnahme von Frankreich weder mit der Schweiz noch mit Österreich oder Deutschland für Erbschaften und Schenkungen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, kann es u. U. zu einer doppelten Belastung aufgrund der verschiedenen Anknüpfungspunkte für die Besteuerung kommen.

4. ÖSTERREICH

4.1 Wegzug aus Österreich →

4.1.1 Vorbemerkung

Beim Wegzug von Privatpersonen aus Österreich sind neben den meldebehördlichen Formalitäten die steuerlichen Konsequenzen zu beachten. Österreich hat sowohl mit Deutschland, der Schweiz, Italien als auch Frankreich ein DBA abgeschlossen. In diesen Abkommen werden die Besteuerungsrechte der Länder geregelt und die Einkünfte, welche eine Person bezieht, zwischen den Ländern aufgeteilt, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

4.1.2 Aufgabe des Wohnsitzes in Österreich

Bei Wohnsitzverlagerungen nach Deutschland, der Schweiz, Italien oder Frankreich ist zu prüfen, ob noch ein steuerlicher Anknüpfungspunkt in Österreich gegeben ist. Das kann ein Wohnsitz, eine Ferienwohnung oder ein längerer regelmäßiger Aufenthalt sein. Als Wohnsitz gilt jener Ort, an dem jemand eine Wohnung innehat und die Absicht besteht, diese zu benutzen und beizubehalten. Dabei ist nicht entscheidend, ob eine Wohnung tatsächlich beziehungsweise gegenwärtig benutzt wird; allein die Möglichkeit dazu ist ausreichend. Damit ein Wohnsitz als aufgegeben gilt, ist es notwendig, die Wohnung zu verkaufen, zu vermieten oder nicht mehr bewohnbar zu machen, indem zum Beispiel die gesamten Möbel entfernt werden. Hinsichtlich der Ferienwohnung besteht eine Sonderregelung durch die Zweitwohnsitzverordnung.

Des Weiteren darf in Österreich kein gewöhnlicher Aufenthalt gegeben sein. Dieser liegt dann vor, wenn sich jemand weiterhin in Österreich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass der Aufenthalt nicht nur vorübergehend ist. Das ist stets dann der Fall, wenn der Aufenthalt in Österreich länger als sechs Monate dauert.

Besteht in zwei Staaten gleichzeitig ein Wohnsitz, so ist unter Anwendung des jeweiligen DBAs zu prüfen, in welchem der beiden Staaten die Person im steuerlichen Sinn ansässig ist. Der Ansässigkeitsstaat hat das Recht, das gesamte Welteinkommen zu besteuern. Weist ein DBA die Besteuerung von Einkünften dem anderen Staat zu, vermeidet das System der Anrechnung oder Freistellung unter Progressionsvorbehalt eine Doppelbesteuerung.

4.1.3 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung

Der Wegzug und damit der Verlust des Besteuerungsrechtes für Österreich kann zu einer "Wegzugsbesteuerung" führen. Das ist beispielsweise der Fall, wenn der Steuerpflichtige eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hält.

Im privaten Bereich wird bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes über Antrag die Steuerschuld ermittelt, aber bis zur tatsächlichen Veräußerung nicht festgesetzt. Ein Wegzug in andere Staaten gilt als Veräußerung und führt zur Besteuerung des Unterschiedsbetrags zwischen gemeinem Wert und Anschaffungskosten.



Neben dieser Wegzugsbesteuerung im privaten Bereich kennt Österreich auch die Wegzugsbesteuerung im betrieblichen Bereich. In diesem Fall erfolgt auf Antrag die Besteuerung bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes mittels Stundungsverfahrens. Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ist in § 6 Z 6 lit. e Ö-EStG ein Ratenzahlungszeitraum von nur zwei Jahren vorgesehen, während der Aufteilungszeitraum für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sieben Jahre beträgt. Sofern der Wegzug in einen anderen Staat erfolgt bzw. kein Antrag auf Stundung gestellt wird, erfolgt eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven.

Besteht weder ein Wohnsitz noch ein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich, behält sich der österreichische Staat die Besteuerung gewisser Einkünfte vor, sofern ein Anknüpfungspunkt existiert. Es handelt sich hierbei im Besonderen um:

- Einkünfte aus einer in Österreich betriebenen Land- und Forstwirtschaft;
- Selbständige, gewerbliche und unselbständige Einkünfte aus Tätigkeiten, welche in Österreich ausgeübt oder verwertet werden;
- Betriebsstätteneinkünfte, dazu zählen auch Gewinnanteile an österreichischen Personengesellschaften;
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung österreichischer Immobilien;
- Einkünfte aus österreichischem Kapitalvermögen;
- Einkünfte aus österreichischen Grundstücksveräußerungen.

In besonderen Fällen ist eine Abzugssteuer von 20% vorzunehmen; in Sonderfällen auch 25% bzw. 27,5%. Das ist unter anderem bei Einkünften aus in Österreich ausgeübter selbständiger Tätigkeit als Künstler, Architekt, Vortragender, Sportler oder bei Artisten der Fall. Darüber hinaus unterliegen der Abzugssteuer

Aufsichtsratsvergütungen und Einkünfte aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung sowie Einkünfte aus der Personalgestaltung.

4.1.4 Sozialversicherung bei Wohnsitzaufgabe

Im Bereich der sozialen Sicherheit wirken zahlreiche zwei- oder mehrseitige Abkommen, welche zu einem Gegenseitigkeitsverhältnis der Vertragsstaaten führen. Diese Abkommen bewirken, dass die Staatsbürger in den Vertragsstaaten gleich behandelt werden. Das bedeutet unter anderem, dass Versicherungszeiten für die Erfüllung der für einen Leistungsanspruch vorgesehenen Mindestversicherungsdauer (vor allem wichtig für die Pensionsversicherung) zusammengerechnet sowie Sachleistungen in der Unfall- und Krankenversicherung auch in einem anderen Vertragsstaat vom Versicherungsträger erbracht werden.



4.2 Zuzug nach Österreich ←

4.2.1 Vorbemerkung

Mit der Verlegung des Wohnsitzes beziehungsweise Begründung des gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich besteht unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich, so dass grundsätzlich alle Einkünfte zu versteuern sind. Sofern der Steuerpflichtige bei Zuzug bereits im Eigentum von Kapitalvermögen wie beispielsweise Aktien war, so übernimmt Österreich den gemeinen Wert zum Zeitpunkt des Zuzugs als Anschaffungskosten um eine potentielle Doppelerfassung von Erträgen bzw. eine Doppelbesteuerung zu verhindern.

Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann der Bundesminister für Finanzen über Antrag für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Person steuerliche Mehrbelastungen von ausländischen Einkünften beseitigen, die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten.

Bei Personen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, begründet eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren eine unbeschränkte Steuerpflicht in denen diese Wohnung an mehr als 70 Tagen benutzt wird.

4.2.2 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung

Ergibt sich für gewisse Einkünfte aufgrund eines DBAs, wie z.B. bei der Vermietung eines ausländischen Grundstückes, das Recht des anderen Staates zur Besteuerung, stellt Österreich – je nach DBA – diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung frei oder rechnet die ausländische Steuer an.

Österreich hat einen progressiven Einkommensteuertarif. Der Eingangssteuersatz beträgt 25% ab EUR 11.000. Für Einkommensteile über EUR 60.000 kommt der grundsätzliche Spitzensteuersatz von 50% zur Anwendung. Bis 2020 existiert ein zeitlich beschränkter Spitzensteuersatz von 55% für Einkommensteile, die EUR 1.000.000 überschreiten.

Der österreichische Gesetzgeber hat für inländische Gewinnanteile aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung eine besondere Besteuerung an der Quelle vorgesehen. Die Kapitalertragssteuer in der Höhe von 27,5% muss von der Kapitalgesellschaft bei Ausschüttung von Gewinnen einbehalten werden. Mit dem Abzug der Kapitalertragssteuer ist die Einkommensteuerschuld zur Gänze abgegolten (so genannte Endbesteuerung). Erfolgt die Besteuerung im normalen Veranlagungsverfahren, so wird auf diese Einkünfte der halbe Durchschnittssteuersatz angewendet. Diese Form der Endbesteuerung gilt auch für Erträge aus Forderungswertpapieren, wenn sich die Kupon auszahlende Stelle im Inland befindet. Für Erträge aus Spareinlagen bei inländischen Banken beträgt die Endbesteuerung 25%.

Gewinne aus der Veräußerung privater Beteiligungen sind mit einem Fixsteuersatz von 27,5% zu besteuern. Für Beteiligungen, deren Anschaffung vor dem 01. Januar 2011 erfolgt ist, bestehen Sondervorschriften.

Seit 01. April 2012 existiert die sogenannte Immobilienertragsteuer, die für Gewinne aus privater Grundstücksveräußerung eine Besteuerung mittels Fixsteuersatz von 30% vorsieht. Davon ausgenommen sind u.a. Immobilien in der der Steuerpflichtige selbst wohnt (Hauptwohnsitzbefreiung) bzw. der Gebäudeteil, wenn das Gebäude selbst gebaut wurde (Herstellerebefreiung). Für Immobilien, die vor dem 31. März 2002 angeschafft wurden, existieren grundsätzlich Erleichterungen, die zu einer effektiven Steuerbelastung von 4,2% des Veräußerungserlöses führen.

Andere Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen sind grundsätzlich steuerfrei, sofern es sich nicht um ein Spekulationsgeschäft handelt. Ein Spekulationsgeschäft liegt dann vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. In Österreich werden mit Ausnahme der Grundsteuer keine Vermögenssteuern erhoben.

Beim Eigentumserwerb von Grundstücken muss in Österreich eine Grunderwerbssteuer in der Höhe von 3,5% des Kaufpreises (bei gewissen Verwandtschaftsverhältnissen ein progressiv gestaffelter Tarif von 0,5% bis 3,5% des Grundstückswerts) entrichtet werden. Der Grundstückseigentümer muss überdies jährlich Grundsteuer entrichten, dabei wird der niedrige Einheitswert als Bemessungsgrundlage herangezogen, so dass die Grundsteuer eine Belastung von geringer Bedeutung ist.

4.2.3 Sonstiges

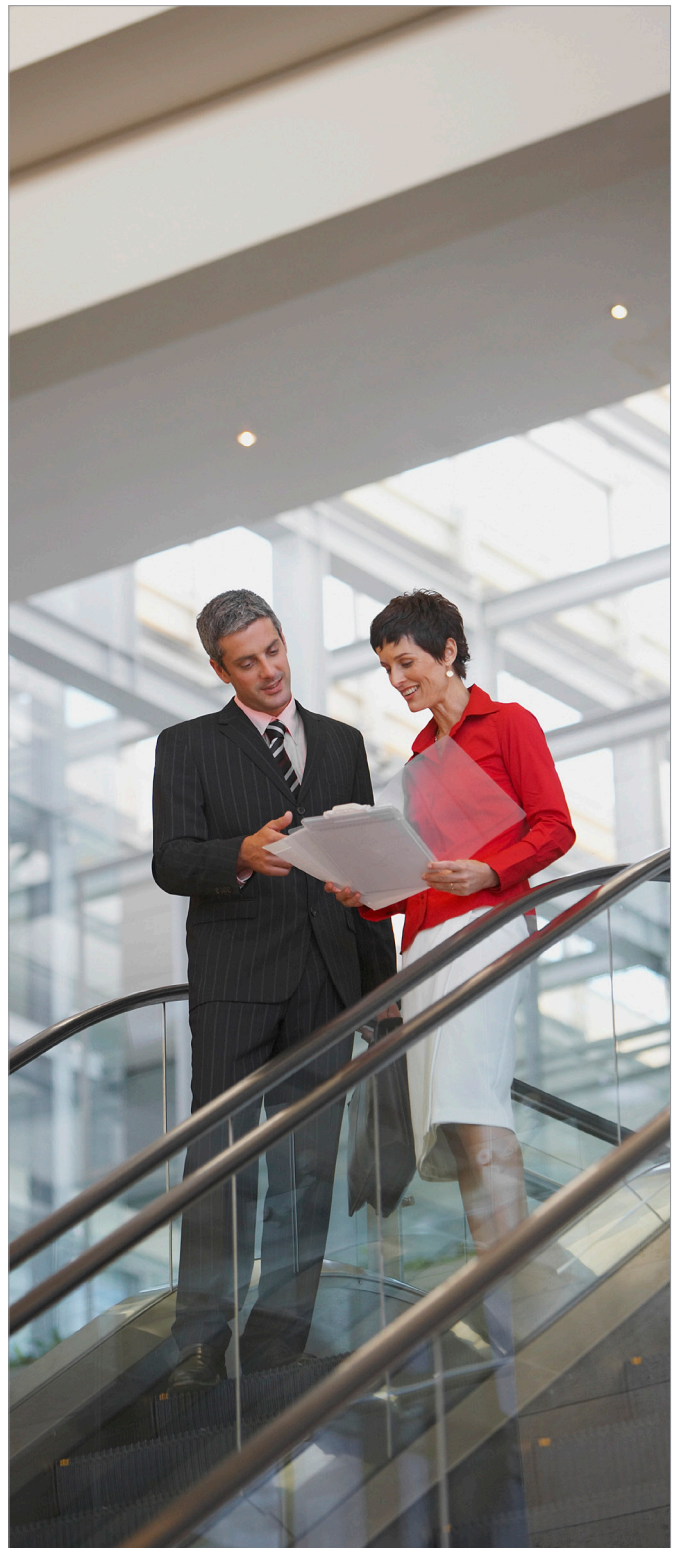
Seit dem Jahr 1993 können in Österreich Stiftungen errichtet werden, die unter anderem oder vorwiegend eigennützigen Zwecken dienen. Somit wurde ein Anreiz geschaffen, auch ausländisches Vermögen in österreichische Stiftungen einzubringen. Die Privatstiftung kann als Art "Familienholding" für Unternehmensanteile dienen und oft, besser als jeder Gesellschafts- oder Syndikatsvertrag, auch über Generationen hinweg den Zusammenhalt von Unternehmensanteilen sichern.

4.3 Erbschafts- und schenkungssteuerliche Konsequenzen

Durch die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen Privatleute ab Wohnsitzaufnahme in Österreich für das österreichische Vermögen weder einer Erbschaftssteuer noch einer Schenkungssteuer.

Hinsichtlich der Schenkungen besteht eine Meldeverpflichtung. Zuwendungen an Stiftungen unterliegen einer Eingangsbesteuerung von 2,5%. Besteht das der Stiftung gewidmete Vermögen in Grundstücken, erhöht sich die Steuer um 3,5% (auf insgesamt 6%) des maßgeblichen Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke.

Im Bereich der Erbschaftssteuer hat Österreich unter anderem mit der Schweiz ein DBA. Das DBA mit Deutschland wurde mit Wirkung zum Jahresende 2007 gekündigt. Am 6. November 2008 wurde ein Abkommen zur vorübergehenden Weitergeltung unterzeichnet. Damit ist die Weitergeltung des gekündigten DBA auf Erbfälle, in denen der Erblasser nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. August 2008 verstorben ist, abgesichert.





5. SCHWEIZ

5.1 Wegzug aus der Schweiz →

5.1.1 Vorbemerkung

Plant eine nicht erwerbstätige, vermögende Privatperson aus der Schweiz wegzuziehen, sind verschiedene mögliche Problemkreise zu bedenken. Je nachdem, ob beispielsweise das ordentliche Rentenalter schon erreicht ist oder nicht – ob Wohneigentum in der Schweiz beibehalten werden soll oder nicht – sind unterschiedliche Maßnahmen zu treffen. Im Vorfeld eines Wegzugs ist eine Analyse der rechtlichen und steuerlichen Konsequenzen mittels Planung auf lange Sicht in jedem Fall zu empfehlen.

5.1.2 Aufgabe des Wohnsitzes in der Schweiz

Zieht eine Person von der Schweiz weg, hat sie sich bei der Einwohnerkontrolle ihrer Wohnsitzgemeinde abzumelden. Anlässlich dieser Abmeldung wird durch das Gemeindesteueramt überprüft, ob sämtliche bis zu diesem Tag geschuldeten Steuern bezahlt sind oder ob deren Bezahlung sichergestellt werden kann. Die Steuern werden somit auf *pro rata temporis* Basis erhoben. Ein Nachweis der Wohnsitznahme in einem anderen Land ist nicht notwendig. Erst dann erhält die Person den so genannten Heimatschein ausgehändigt, mit welchem sie sich an ihrem neuen Wohnort wieder anmelden kann.

Die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz knüpft an den Wohnsitz an. Dieser bestimmt sich nach der "Absicht des dauernden Verbleibens". Daher wird der Ort, wo die persönlichen Dokumente liegen, für sich allein nur als Indiz für den Wohnsitz, d.h. die Ansässigkeit in der Schweiz betrachtet. Effektiv abgestellt wird auf die tatsächlichen Gegebenheiten, vor allem auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen. Konkret heißt dies, dass die Familie (falls vorhanden) ebenfalls den Wohnsitz ins Ausland verlegt und die Wohnung resp. ein Haus aufgegeben (verkauft oder vermietet) werden muss, damit vor den Steuerbehörden behauptet werden kann, der Wohnsitz sei ins Ausland verlegt worden.

Gesetzt den Fall, dass eine Person ihren Wohnsitz verlegen will, sich aber für sporadische Aufenthalte in der Schweiz eine Zweitwohnung mietet, kann seitens der Steuerbehörde die Wohnsitzverlegung bereits hinterfragt werden. Falls nicht die tatsächliche Aufenthaltsdauer im anderen Land den Ausschlag gibt, ist mit dem Zentrum der Lebensinteressen (privat und geschäftlich) zu argumentieren. Dass dies gerade bei nicht mehr Erwerbstätigen schwer fallen kann, liegt auf der Hand. Kann jedoch schlüssig nachgewiesen werden, dass im Ausland nicht nur eine Wohnstätte zur Verfügung steht, sondern dass sich die "Wegzügler" dort voll integriert haben, steht einer Anerkennung der Ansässigkeit im Ausland resp. dem Wegzug aus der Schweiz nichts mehr im Wege.

Sofern der Wegzügler gemäß den Steuergesetzen der jeweiligen Länder sowohl in der Schweiz als auch im Zuzugsland als unbeschränkt steuerpflichtig betrachtet wird, regeln die bestehenden DBA in einem solchen Fall die so genannte Doppelansässigkeit, d.h. in welchem Staat der Wegzügler für steuerliche Zwecke des Abkommens und der Zuweisung des Besteuerungsrechts nach dem Abkommen ausschließlich als ansässig gilt.



Grundsätzlich wird dabei auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abgestellt. Maßgebend ist hierbei der Wohnsitz, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. Hat der Auswanderer tatsächlich seinen Lebensmittelpunkt ins Ausland verlegt, gilt er dort als ansässig und wird daher grundsätzlich auch nur dort unbeschränkt besteuert. Dem Quellenstaat steht ein oftmals in der Höhe beschränktes Steuerrecht zu. Kann ein Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden, wird maßgeblich auf den gewöhnlichen Aufenthalt und ansonsten auf die Staatsangehörigkeit des Auswanderers abgestellt.

5.1.3 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung

Die Schweiz kennt für natürliche Personen keine Wegzugsbesteuerung. Mit dem Tag der Abmeldung endet grundsätzlich die Steuerpflicht in der Schweiz.

Einzig beim Vorliegen einer Beteiligung an einer Schweizer Personengesellschaft, einer selbständigen Erwerbstätigkeit mit einer Betriebsstätte in der Schweiz sowie bei Immobilienbesitz in der Schweiz bleibt eine - auf diese Einkünfte und Vermögensteile beschränkte - Steuerpflicht erhalten. In diesen Fällen ist weiterhin eine Steuererklärung einzureichen, so dass die aus der Schweiz stammenden/liegenden Einkünfte/Vermögensteile von der Schweiz besteuert werden können. Für die Bestimmung des Steuersatzes sind die weltweiten Steuerfaktoren maßgebend und daher zu deklarieren. Im Wohnsitzland sind diese (in der Schweiz) besteuerten Einkünfte resp. Vermögenswerte – je nach DBA mit dem betreffenden Staat – freizustellen oder die bezahlten Steuern werden angerechnet.

Auf Dividenden sowie Bank- und Obligationenzinsen von Schweizer Gesellschaften erhebt die Schweiz eine Verrechnungssteuer von 35%. Einen Teil dieser Steuer (in Ausnahmefällen den gesamten Betrag) kann man zurückfordern, sofern und soweit ein DBA mit dem neuen Wohnsitzstaat existiert.

5.1.4 Sozialversicherung bei Wohnsitzaufgabe

Im Bereich der sozialen Sicherheit wirken zahlreiche zwei- oder mehrseitige Abkommen, welche zu einem Gegenseitigkeitsverhältnis der Vertragsstaaten führen. Diese Abkommen bewirken, dass die Staatsbürger in den Vertragsstaaten gleich behandelt werden. Das bedeutet unter anderem, dass Versicherungszeiten für die Erfüllung der für einen Leistungsanspruch vorgesehenen Mindestversicherungsdauer (vor allem wichtig für die Pensionsversicherung) zusammengerechnet sowie Sachleistungen in der Unfall- und Krankenversicherung auch in einem anderem Vertragsstaat vom Versicherungsträger erbracht werden.

Durch den Wegzug aus der Schweiz tritt die Person, welche die Schweiz verlässt, grundsätzlich aus der Schweizer Sozialversicherungspflicht aus. Sie kann sich aber – sofern sie das Rentenalter noch nicht erreicht hat – als so genannter Auslandschweizer freiwillig weiterhin der Beitragspflicht unterstellen lassen, damit keine Rentenansprüche verloren gehen.

5.2 Zuzug in die Schweiz

5.2.1 Vorbemerkung

Ein Zuzug in die Schweiz ist grundsätzlich davon abhängig, ob die gesetzlichen Einwanderungsvorschriften durch den potenziellen Zuzügler erfüllt werden. Die entsprechenden Anmelde- und Bewilligungspflichten sind zu beachten.

Die Schweiz als Zuzugsland bietet viele Möglichkeiten. Wegen der kantonalen Struktur mit 26 verschiedenen Staats- und Steuerhoheiten, wegen der Mehrsprachigkeit und der landschaftlichen Vielfalt auf kleinstem Raum sind vor einem Zuzug gewisse Grundsatzüberlegungen anzustellen.

5.2.2 Steuerliche Folgen der Wohnsitzverlegung

Natürliche Personen die aus Deutschland, Österreich, Italien oder Frankreich in die Schweiz ziehen, werden im Zeitpunkt der Wohnsitznahme in der Schweiz unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Die Einkommensteuerpflicht umfasst nicht nur die schweizerischen Einkünfte, sondern auch sämtliche aus dem ehemaligen Wohnsitzstaat oder dem sonstigem Ausland bezogene Einnahmen wie z.B. Wertpapier-, Zins- oder Renteneinkünfte (*Welteinkommensprinzip*). In Abhängigkeit von den jeweiligen DBA werden aber bestimmte ausländische Einkünfte von der Besteuerung in der Schweiz freigestellt oder zumindest auf die inländische Steuer angerechnet.

In der Schweiz werden Steuern auf drei Ebenen erhoben: der Bund erhebt die sog. "Direkte Bundessteuer" und der Kanton erhebt und veranlagt die Staats- und die Gemeindesteuern. Steuerbar sind bei unbeschränkter Steuerpflicht grundsätzlich das weltweite Einkommen sowie das weltweite Vermögen. Für die Einkommensteuer werden die verschiedenartigen Einkünfte zusammengezählt. Für eine Familie mit zwei Kindern ist mit ungefährender prozentualer Steuerbelastung zu rechnen:

Bei einem Ein-kommen	Kanton Schwyz	Kanton Neuenburg
EUR 80.000	7,0%	16,8%
EUR 130.000	10,2%	23,0%
EUR 300.000	16,7%	33,6%

Private Kapitalgewinne sind steuerfrei.

Dividendeneinkünfte aus maßgeblichen Beteiligungen (in der Regel ab 10%) werden privilegiert besteuert. Einkünfte mit Vorsorgecharakter in Form von Kapitaleistungen werden gesondert und zu einem privilegierten Steuersatz erfasst.

Auf den Ertrag von inländischem beweglichem Kapitalvermögen, z.B. Zinsgutschriften auf schweizerischen Bankkonten, Coupons von Obligationen etc., erhebt der Bund eine Verrechnungssteuer von 35%. Es handelt sich hierbei um eine so genannte Sicherungssteuer. Dies bedeutet, dass ein Teil des Vermögensertrages von der Bank dem Fiskus direkt abgeliefert wird. Deklariert der in der Schweiz wohnhafte Steuerpflichtige hernach den Bruttoertrag ordnungsgemäß in seiner Steuererklärung, so erhält er den einbehaltenen Betrag auf Antrag vollumfänglich zurückerstattet.

Vermögenssteuern werden nur auf Ebene der Kantone und Gemeinden erhoben. Der Bund erhebt keine Vermögenssteuer. Die Steuersätze bewegen sich beispielsweise bei einem steuerbaren Vermögen von EUR 3,4 Mio. zwischen 0,13% (Nidwalden) und 0,87% (Genf).

Wer ohne eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausüben zu wollen als Rentnerin oder Rentner einen Wohnsitz in der Schweiz nimmt, kann grundsätzlich von der Pauschalbesteuerung – der Besteuerung nach dem Aufwand – profitieren. In diesem Falle wird aufgrund des Lebensaufwandes des Steuerpflichtigen und dessen Familie mit den Steuerbehörden ein steuerbares Einkommen resp. Vermögen bestimmt. Die effektiven Faktoren (Einkommen und Vermögen) sind nicht zu deklarieren. Dieses Steuerprivileg wird von vielen, aber nicht von allen Kantonen angeboten. Da die konkrete Ausgestaltung der Besteuerung nach dem Aufwand jedem Kanton überlassen ist, empfiehlt es sich in jedem Fall, zunächst mit der zuständigen Behörde eine Vereinbarung zu treffen. Diese Variante ist vor allem für Personen mit stattlichem Vermögen von Interesse, da in der Schweiz, im Gegensatz zu den meisten europäischen Staaten, eine Vermögenssteuer erhoben wird, welche bei Überlegungen im Zusammenhang mit einer Wohnsitzverlegung in die Schweiz nicht zu vernachlässigen ist.

Beim Verkauf von Liegenschaften in der Schweiz wird eine Handänderungssteuer erhoben, welche in der Regel je zur Hälfte vom Käufer und Verkäufer zu zahlen ist. Der Steuersatz bestimmt sich aufgrund des kantonalen Steuergesetzes, in welchem die Immobilie liegt und bestimmt sich nach dem Erwerbspreis resp. Verkehrswert der Liegenschaft. Die Handänderungssteuer bewegt sich zwischen 0% (Zürich) und ca. 3,3% (Neuenburg).

Bei der Veräußerung einer in der Schweiz gelegenen Liegenschaft wird der Grundstückgewinn (Wertzuwachs einer Liegenschaft seit dem Zeitpunkt des Erwerbes) in einigen Kantonen mit der Einkommensteuer, in anderen dagegen mit einer separaten Grundstückgewinnsteuer erfasst.

5.2.3 Sonstiges

Durch die Wohnsitznahme in der Schweiz wird eine Person grundsätzlich sozialversicherungspflichtig, sofern sie das ordentliche Pensionierungsalter (zurzeit bei Männern 65 Jahre, bei Frauen 64 Jahre) noch nicht erreicht hat. Wer nicht erwerbstätig ist, hat als so genannter Nichterwerbstätiger Beiträge bis zur ordentlichen Pensionierung zu leisten. Diese berechnen sich auf der Basis des Vermögens und der kapitalisierten übrigen Einkünfte. Bei einem so errechneten Gesamtvermögen von ca. EUR 3,4 Mio. beträgt der Maximalbeitrag pro Person und Jahr ca. EUR 8.800.

Jede Person mit Wohnsitz in der Schweiz hat sich zudem obligatorisch bei einer Krankenkasse zu versichern. Eine bestehende ausländische Versicherung wird für maximal ein Jahr akzeptiert.

5.3 Erbschafts- und schenkungssteuerliche Konsequenzen

Die Schweiz knüpft die Erbschafts- und Schenkungssteuern - mit Ausnahme von in der Schweiz gelegenen Liegenschaften resp. Betriebsstätten - an den Wohnsitz des Erblassers resp. des Schenkers.

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird nur auf kantonaler Ebene erhoben. Die Steuersätze sind somit abhängig vom Wohnsitzkanton, von der Höhe des übergegangenen Vermögens und vom Verwandtschaftsgrad zwischen Schenker/Erblasser und Beschenktem/Erbe. Gewisse Kantone (Schwyz und Luzern) erheben keine Schenkungssteuer. Schenkungen und Erbschaften an Ehegatten resp. direkte Nachkommen sind in den meisten Kantonen steuerbefreit, so dass Vermögen auf den Ehegatten resp. die Kinder in der Regel steuerfrei übergehen können.

Die Steuersätze bewegen sich bei einer Schenkung resp. einem Erbanfall an Kinder in der Höhe von 0% und bei einem Erbanfall an Nichtverwandte von über EUR 340.000 von 0% (Schwyz) bis 54% (Genf). Daher ist es ratsam, vor der Wohnsitzwahl stets die Erbschafts- und Schenkungssteuertarife zu konsultieren.



KONTAKTDATEN

Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an:

Deutschland

Moore Deutschland AG
Alliance Management Sistenichtrasse 3
40597 Düsseldorf
www.moore-germany.com

Dunja Krug

T +49 211 2613 0822
dunja.krug@moore-germany.com

Frankreich

COFFRA – Compagnie Fiduciaire Franco-Allemande
155 Boulevard Haussmann
75008 Paris

Nikolaj Milbradt

T +33 1 4359 3388
nmilbradt@coffra.fr

Italien

BUREAU PLATTNER
Via Leonardo da Vinci 12
39100 Bolzano

Peter Karl Plattner

T +39 471 222500
peterkarl.plattner@bureauplattner.com

Österreich

MSVIE connect GmbH Wirtschaftsprüfung Steuerberatung
Gonzagagasse 15 / Top 2a
1010 Vienna
www.msvie.at

Michael Brightwell

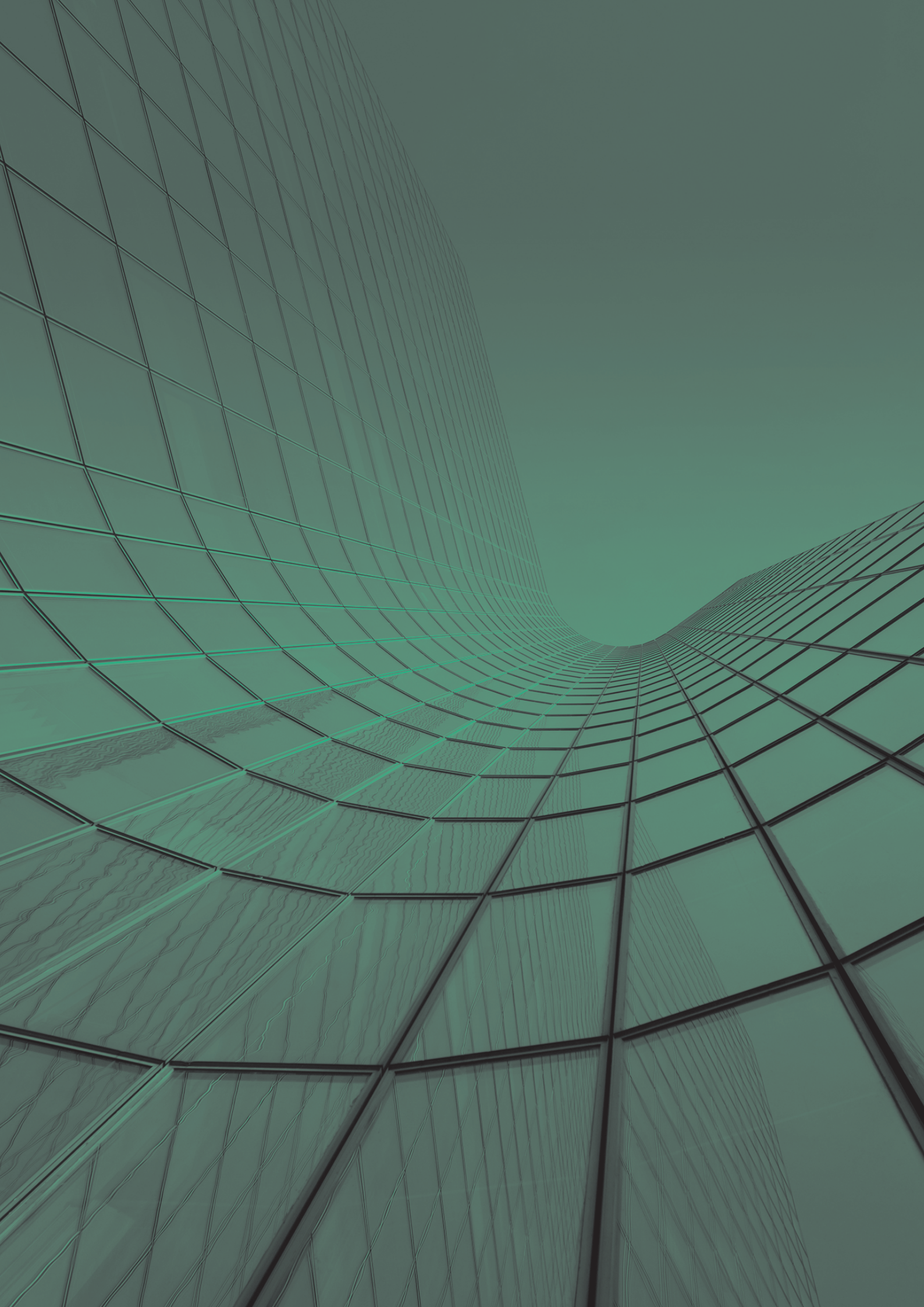
T +43 50 206 6 1600
m.brightwell@msvie.at

Schweiz

REFIDAR MOORE STEPHENS AG
Europastraße 18
8152 Glattbrugg

Hélène Staudt

T +41 44 828 1818
helene.staudt@moore-zurich.com



MOORE GLOBAL NETWORK

We've spent more than 100 years serving clients through our professional services. With more one-to-one support from senior partners than you might be used to, you'll always be working with professionals. Our services will help you navigate new markets effortlessly, and take advantage of every opportunity.

For more information on how our global services and sector expertise can help your business thrive in over 100 countries, just get in touch.

CONTACT US

Find your nearest member firm at
www.moore-global.com

Or email:
marketing@moore-global.com



www.moore-global.com

We believe the information contained herein to be correct at the time of going to press, but we cannot accept any responsibility for any loss occasioned to any person as a result of action or refraining from action as a result of any item herein. Printed and published by © Moore Global Network Limited. Moore Global Network Limited, a company incorporated in accordance with the laws of England, provides no audit or other professional services to clients. Such services are provided solely by member and correspondent firms of Moore Global Network Limited in their respective geographic areas. Moore Global Network Limited and its member firms are legally distinct and separate entities. They are not and nothing shall be construed to place these entities in the relationship of parents, subsidiaries, partners, joint ventures or agents. No member firm of Moore Global Network Limited has any authority (actual, apparent, implied or otherwise) to obligate or bind Moore Global Network Limited or any other Moore Global Network Limited member or correspondent firm in any manner whatsoever.