

Wegzug nach Spanien – kann die „Ley Beckham“ die deutsche Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung verhindern?

§ 6 AStG, Art. 93 LIRPF, DBA Deutschland–Spanien und die Grenzen einer steuerlichen Wohnsitzbrücke

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstraftverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

www.steuerrecht.com

Inhalt

Executive Summary	6
1. Ausgangsfrage und Ergebnis.....	7
2. Die drei voneinander zu trennenden Steuerzugriffe.....	8
2.1 Wegzugsbesteuerung von Kapitalgesellschaftsanteilen	8
2.2 Entstrickung betrieblicher Wirtschaftsgüter.....	8
2.3 Wegzugsbesteuerung von Investmentanteilen	8
3. Die deutsche Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG	9
3.1 Persönliche und sachliche Voraussetzungen.....	9
3.2 Die drei Auslösungstatbestände	9
3.3 Steuerberechnung und Anschaffungskosten	9
3.4 Ratenzahlung und Meldepflichten.....	10
4. Was das spanische Art.-93-Regime tatsächlich leistet.....	10
4.1 Kein Gesetz namens „Lex Beckham“	10
4.2 Dauer und Zugangsvoraussetzungen.....	11
4.3 Steueransässigkeit in Spanien	11
4.4 Steuerumfang.....	11
4.5 Ausschlussrisiken	12
5. Die Sonderregel im DBA Deutschland–Spanien	13
5.1 Gewöhnliche DBA-Systematik	13
5.2 Ziffer II des Protokolls	13
5.3 Bedeutung für § 6 AStG.....	13
6. Gestaltungsmodell I: Vollständiger Wegzug mit geplanter Rückkehr.....	14
6.1 Entstehung der Steuer trotz Art. 93	14
6.2 Rückkehrerregelung als echte Beseitigung	14

6.3 Sperren während der Abwesenheit.....	15
6.4 Zahlungsaufschub.....	15
6.5 Bewertung des Modells	15
7. Gestaltungsmodell II: Die echte deutsche Wohnsitzbrücke.....	16
7.1 Tatbestandliche Idee.....	16
7.2 Anforderungen an den deutschen Wohnsitz.....	16
7.3 Kein automatischer Steueraufschub	16
7.4 Wirkung der Protokollklausel	17
7.5 Preis der Brücke: deutsche Welteinkommensbesteuerung.....	17
7.6 Zeitliche Grenze	17
8. Gestaltungsmodell III: Veräußerung während der Wohnsitzbrücke.....	18
8.1 Steuerliche Grundmechanik	18
8.2 Was dadurch vermieden wird.....	18
8.3 Richtige Reihenfolge.....	18
8.4 Ausnahmen.....	19
9. Das Ende des Beckham-Regimes und die passive Entstrickungsgefahr.....	19
9.1 Wiederanwendung des DBA	19
9.2 Passive Entstrickung.....	19
9.3 Praktische Konsequenz.....	20
10. Art. 13 Abs. 7 DBA: Nachbesteuerungsrecht, aber kein Freibrief.....	20
11. Betriebliche Entstrickung bei Einzelunternehmen, Personengesellschaft und GmbH.....	21
11.1 Einzelunternehmen.....	21
11.2 Personengesellschaft	21
11.3 Deutsche GmbH	21
11.4 Vermeidung durch Substanz und Funktionsordnung	22
11.5 Zeitliche Streckung.....	22

12. Andere spanische Gesetze und Strukturen	22
12.1 Startup Law und Digital-Nomad-Regelungen.....	22
12.2 Spanische Wegzugssteuer nach Art. 95 bis LIRPF	23
12.3 Spanische Holding und ETVE	23
12.4 Schenkung und Familiennachfolge	24
13. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht, Investmentfonds und weitere Nebenfolgen	24
13.1 § 2 AStG.....	24
13.2 Investmentvermögen	24
13.3 Spanische Vermögensteuern	25
13.4 Familie im Sonderregime	25
14. Bewertung, Liquidität und Ausschüttungssperren	25
14.1 Der richtige Bewertungsstichtag	25
14.2 Liquiditätsplanung.....	25
14.3 Gewinnausschüttungen.....	26
15. Fallgruppen und Zahlenbeispiele	26
15.1 Fall A: Sechs Jahre Spanien und sichere Rückkehr	26
15.2 Fall B: Verkauf im vierten Jahr	26
15.3 Fall C: Wertsteigerung während der Brücke.....	27
15.4 Fall D: Spanisches Homeoffice als Geschäftsleitungszentrum	27
15.5 Fall E: Verkauf einer spanischen Immobiliengesellschaft	27
16. Umsetzung in der Beratungspraxis.....	27
16.1 Phase 1: Bestandsaufnahme	27
16.2 Phase 2: Zielmodell	28
16.3 Phase 3: Vorababsicherung	28
16.4 Phase 4: Laufende Überwachung	28
16.5 Phase 5: Exit aus der Struktur	29

17. Verbindliche Auskunft: der entscheidende Sicherungsschritt.....	29
---	----

Executive Summary

Die umgangssprachlich als „Ley Beckham“ bezeichnete Sonderregel des Art. 93 des spanischen Einkommensteuergesetzes kann einen deutschen Steueranspruch **weder stunden noch erlassen**. Ob die deutsche Wegzugsbesteuerung entsteht und wie sie erhoben wird, richtet sich ausschließlich nach deutschem Recht. Gleichwohl kann das spanische Regime Teil einer rechtlich tragfähigen zeitlichen Gestaltung sein. Der Grund liegt nicht nur in der spanischen Besteuerung ausländischer Vermögensgewinne, sondern vor allem in Ziffer II des Protokolls zum DBA Deutschland–Spanien: Für Art.-93-Steuerpflichtige sind Art. 4 sowie Art. 6 bis 21 des DBA nicht anwendbar. Damit fallen während der Sonderphase sowohl die gewöhnliche DBA-Ansässigkeitsentscheidung als auch die Verteilungsnorm für Veräußerungsgewinne aus Art. 13 DBA aus.¹

Aus dieser Besonderheit ergeben sich drei praktisch relevante Modelle. Erstens kann bei einem vollständigen, aber nur vorübergehenden Wegzug die Rückkehrerregelung des § 6 Abs. 3 AStG genutzt werden. Die Steuer wird zunächst festgesetzt; ihre Erhebung kann jedoch auf Antrag zurückgestellt werden. Bei rechtzeitiger Rückkehr und Einhaltung sämtlicher Sperren entfällt der Steueranspruch. Zweitens kann ein tatsächlich fortbestehender deutscher Wohnsitz den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG vermeiden. Während Art. 93 LIRPF gilt, spricht wegen der DBA-Protokollklausel bei einer nicht spanischen Beteiligung viel dafür, dass Deutschland sein Veräußerungsbesteuerungsrecht nicht verliert. Drittens kann innerhalb dieser Phase ein geplanter Unternehmensverkauf realisiert werden: Deutschland besteuert dann den tatsächlichen Veräußerungsgewinn, Spanien erfasst den Gewinn aus einer deutschen operativen Gesellschaft unter den spanischen Quellenregeln grundsätzlich nicht. Das Dry-Income-Problem wird vermieden; die deutsche Besteuerung des realen Gewinns bleibt bestehen.²

Die Wohnsitzbrücke ist jedoch keine höchstrichterlich bestätigte Standardgestaltung. Sie scheitert an einer bloßen Meldeadresse, an einer fehlerhaften spanischen Option, an spanischen Quellenanknüpfungen, an einer vorzeitigen Beendigung des Sonderregimes oder an einer späteren passiven Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts. Die neuere BFH-Rechtsprechung

¹ Ziffer II des Protokolls zum DBA Deutschland–Spanien vom 03.02.2011: Art. 4 sowie Art. 6 bis 21 DBA sind auf spanische Steuerpflichtige, die Art. 93 LIRPF gewählt haben, nicht anwendbar.

² Art. 13 Abs. 1 Buchst. i des spanischen Nichtresidentensteuergesetzes, Real Decreto Legislativo 5/2004 (TRLIRNR), insbesondere die Quellenregeln für Veräußerungsgewinne aus Anteilen.

bestätigt für betriebliche Entstrickungstatbestände, dass auch eine reine Rechts- oder DBA-Änderung einen Steuerzugriff auslösen kann.³ Deshalb ist die verbindliche Auskunft kein Komfortelement, sondern der Kern der Umsetzung.

1. Ausgangsfrage und Ergebnis

Der Wegzug eines Unternehmers oder Gesellschafters nach Spanien wird häufig mit zwei Erwartungen verbunden. Zum einen soll die persönliche Steuerbelastung durch das spanische Sonderregime für Zuziehende begrenzt werden. Zum anderen soll die deutsche Wegzugsbesteuerung möglichst nicht sofort Liquidität entziehen, obwohl die Beteiligung nicht veräußert und kein Kaufpreis vereinnahmt wurde. Beide Erwartungen betreffen unterschiedliche Steuersysteme. Ihre Verknüpfung ist nur dann belastbar, wenn deutsche Tatbestände, spanische Zuzugsregeln und das DBA in der richtigen Reihenfolge geprüft werden.

Das Ergebnis lautet daher nicht: „Spanien setzt die deutsche Wegzugssteuer aus.“ Richtig ist vielmehr: **Spanisches Recht kann die tatsächlichen Voraussetzungen schaffen, unter denen ein deutscher Wegzugstatbestand zeitlich nicht oder nur vorübergehend eingreift.** Die rechtliche Aussetzung oder das spätere Erlöschen eines bereits entstandenen deutschen Anspruchs kann dagegen nur auf § 6 Abs. 3 und 4 AStG beruhen.⁴

Für einen vorübergehenden Aufenthalt ist das Rückkehrermodell regelmäßig am belastbarsten. Für einen bereits konkret geplanten Unternehmensverkauf innerhalb der maximal sechs spanischen Steuerperioden kann die Wohnsitzbrücke wirtschaftlich überlegen sein. Für einen endgültigen Wegzug ohne Rückkehr und ohne Verkauf bietet Art. 93 LIRPF dagegen keine dauerhafte Lösung. In diesem Fall verbleiben vor allem die siebenjährige Ratenzahlung, eine rechtzeitige Bewertung und eine belastbare Liquiditätsplanung.

³ BFH, Urteil vom 19.11.2025 – I R 41/22: Eine Rechtsänderung, insbesondere das Inkrafttreten eines neuen DBA, kann eine passive Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auslösen.

⁴ § 6 Abs. 1 bis 5 AStG in der am 21.08.2026 geltenden Fassung.

2. Die drei voneinander zu trennenden Steuerzugriffe

2.1 Wegzugsbesteuerung von Kapitalgesellschaftsanteilen

§ 6 AStG betrifft natürliche Personen mit Anteilen im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Grundsätzlich genügt, dass der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war. Die bloße Absenkung der Quote unmittelbar vor dem Wegzug beseitigt die §-17-Eigenschaft deshalb nicht sofort.⁵ Der Tatbestand fingiert eine Veräußerung zum gemeinen Wert. Er besteuert nicht die Auswanderung als solche, sondern den bis zum maßgeblichen Zeitpunkt entstandenen, noch nicht realisierten Beteiligungszuwachs.

2.2 Entstrickung betrieblicher Wirtschaftsgüter

Die betriebliche Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG beziehungsweise § 12 KStG ist hiervon zu unterscheiden. Sie setzt voraus, dass Deutschland sein Besteuerungsrecht an einem betrieblichen Wirtschaftsgut ausschließt oder beschränkt. Typisch ist die Verlagerung eines Wirtschaftsguts oder einer Funktion aus einer deutschen in eine spanische Betriebsstätte. Der private Umzug eines Gesellschafters entstrickt dagegen nicht automatisch die Wirtschaftsgüter seiner GmbH. Entscheidend sind die tatsächliche Geschäftsleitung, die unternehmerischen Funktionen und die funktionale Zuordnung der einzelnen Wirtschaftsgüter.^{6,7}

2.3 Wegzugsbesteuerung von Investmentanteilen

Seit 2025 ist außerdem die Wegzugsbesteuerung nach dem Investmentsteuergesetz einzubeziehen. § 19 Abs. 3 InvStG erfasst unter anderem Investmentanteile, wenn innerhalb der letzten fünf Jahre mindestens 1 % der Anteile gehalten wurden oder die Anschaffungskosten mindestens 500.000 Euro betrugen; für Spezial-Investmentanteile besteht eine ergänzende Regelung. Die Verweisungen auf § 6 Abs. 2 bis 5 AStG machen deutlich, dass eine Wegzugsanalyse heute nicht bei GmbH-Anteilen enden darf.⁸

⁵ § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG; zur Fünfjahresbetrachtung der Beteiligungsquote siehe ebenfalls § 17 Abs. 1 EStG.

⁶ § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG zur Entstrickung betrieblicher Wirtschaftsgüter.

⁷ § 12 Abs. 1 KStG zur Entstrickung auf Ebene einer Körperschaft.

⁸ § 19 Abs. 3 InvStG sowie für Spezial-Investmentanteile § 49 Abs. 5 InvStG, jeweils in der am 21.08.2026 geltenden Fassung.

3. Die deutsche Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG

3.1 Persönliche und sachliche Voraussetzungen

Persönlich erfasst § 6 AStG natürliche Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre vor dem maßgeblichen Ereignis insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren. Bei unentgeltlich erworbenen Anteilen werden unter den gesetzlichen Voraussetzungen auch Zeiten des Rechtsvorgängers einbezogen. Sachlich muss ein Anteil im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegen. Erfasst werden Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften; entscheidend ist die steuerliche Typenqualifikation, nicht die Bezeichnung nach ausländischem Gesellschaftsrecht.^{9,10}

3.2 Die drei Auslösungstatbestände

1. Die **Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht** infolge der Aufgabe des deutschen Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts löst § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG aus. Es ist unerheblich, ob Deutschland nach dem Wegzug noch ein begrenztes Quellenbesteuerungsrecht behalten könnte.
2. Die **unentgeltliche Übertragung** auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person wird durch Nr. 2 erfasst. Eine Schenkung an in Spanien lebende Familienangehörige ist deshalb keine Ersatzlösung für den Wegzug.
3. Der **Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts** an einem späteren Veräußerungsgewinn wird durch Nr. 3 erfasst. Dieser Tatbestand ist für die Wohnsitzbrücke entscheidend, weil die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht fortbestehen kann, während ein DBA Deutschland gleichwohl das Veräußerungsrecht nimmt oder begrenzt.¹¹

3.3 Steuerberechnung und Anschaffungskosten

Der gemeine Wert der Beteiligung im Zeitpunkt des fingierten Verkaufs wird den steuerlichen Anschaffungskosten gegenübergestellt. Der positive Gewinn unterliegt grundsätzlich dem

⁹ § 6 Abs. 1 bis 5 AStG in der am 21.08.2026 geltenden Fassung.

¹⁰ BMF, Schreiben vom 22.12.2023 – IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes (AEASTG), insbesondere Tz. 6.1 bis 6.5.

¹¹ BMF, AEASTG vom 22.12.2023, Tz. 6.1.4.1 und 6.1.4.3: Ein zusätzlicher Auslandswohnsitz kann bei fortbestehender deutscher unbeschränkter Steuerpflicht über § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG relevant werden.

Teileinkünfteverfahren.¹² Bei nicht notierten Beteiligungen ist die Bewertung regelmäßig der streitanfälligste Teil. Das vereinfachte Ertragswertverfahren kann ein Indiz liefern, ist aber nicht zwingend, wenn ein anderer anerkannter Bewertungsansatz den gemeinen Wert besser abbildet.¹³

Besondere Aufmerksamkeit verlangt der Anschaffungskosten-Step-up. Nach § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG gelten die Anteile nur insoweit als zum gemeinen Wert erworben, wie die auf den fingierten Gewinn entfallende Steuer entrichtet wurde. Eine bloße Festsetzung oder ein noch offener Zahlungsaufschub erzeugt daher nicht automatisch einen vollständigen Step-up.¹⁴ Das kann bei einem späteren tatsächlichen Verkauf zu komplexen Anrechnungs- und Doppelbelastungsfragen führen.

3.4 Ratenzahlung und Meldepflichten

Die festgesetzte Steuer kann auf Antrag in sieben gleichen Jahresraten gezahlt werden. Die Raten sind gesetzlich unverzinslich; das Finanzamt soll regelmäßig Sicherheit verlangen. Eine Rate wird zusammen mit den noch offenen Raten insbesondere bei Zahlungsverzug, Insolvenz, Veräußerung oder Übertragung der Anteile sowie bei bestimmten substantiellen Ausschüttungen fällig. Hinzu treten monatliche Ereignismeldungen und eine jährliche elektronische Bestätigung der Anschrift und Anteilszurechnung bis zum 31. Juli.^{15,16}

4. Was das spanische Art.-93-Regime tatsächlich leistet

4.1 Kein Gesetz namens „Lex Beckham“

„Ley Beckham“ oder „Lex Beckham“ ist lediglich die gebräuchliche Bezeichnung für Art. 93 LIRPF.¹⁷ Die begünstigte Person bleibt spanischer Einkommensteuerpflichtiger, darf die Steuer aber nach modifizierten Regeln des Nichtresidentensteuerrechts berechnen. Das Regime ist daher keine Nichtansässigkeit und kein genereller Freibrief für weltweite Steuerfreiheit.

¹² § 3 Nr. 40 Buchst. c und § 3c Abs. 2 EStG: Gewinne nach § 17 EStG unterliegen grundsätzlich dem Teileinkünfteverfahren.

¹³ § 11 BewG und § 199 ff. BewG können für die Bewertung nicht notierter Anteile Bedeutung gewinnen; entscheidend bleibt der gemeine Wert im konkreten Einzelfall.

¹⁴ § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG: Ein fiktiver Anschaffungskosten-Step-up tritt nur ein, soweit die auf den fingierten Gewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist.

¹⁵ § 6 Abs. 4 und 5 AStG: sieben grundsätzlich unverzinsliche Jahresraten, Sicherheitsleistung, Fälligkeitsereignisse und elektronische Mitteilungspflichten.

¹⁶ BMF, amtlicher Vordruck „ASt Mitteilung § 6 Abs. 5 AStG“, aktualisiert am 12.12.2025; der Vordruck erfasst inzwischen auch einschlägige Tatbestände des Investmentsteuergesetzes.

¹⁷ Der Begriff „Ley Beckham“ ist eine gebräuchliche, aber untechnische Bezeichnung. Die gesetzliche Grundlage ist Art. 93 LIRPF; es handelt sich nicht um ein eigenständiges Gesetz dieses Namens.

4.2 Dauer und Zugangsvoraussetzungen

Das Regime gilt für das Steuerjahr, in dem die spanische Steueransässigkeit aufgrund des Zuzugs erworben wird, und für die fünf folgenden Steuerjahre. Es umfasst damit maximal sechs spanische Steuerperioden. Die Person darf in den fünf vorangegangenen Steuerperioden nicht in Spanien ansässig gewesen sein. Der Zuzug muss auf einem gesetzlichen Qualifikationsgrund beruhen, insbesondere auf einem Arbeitsverhältnis, internationaler Telearbeit, einer Organstellung, einer zertifizierten unternehmerischen Tätigkeit oder einer gesetzlich beschriebenen hochqualifizierten Tätigkeit.^{18,19}

Die Option ist grundsätzlich innerhalb von sechs Monaten ab dem maßgeblichen Tätigkeitsbeginn zu erklären. Die Frist ist kein bloßes Ordnungsmerkmal. Wird sie versäumt, lässt sich die hier untersuchte Struktur regelmäßig nicht rückwirkend reparieren. Für Option, Verzicht und Ausschluss wird das Modelo 149 verwendet; die jährliche Steuererklärung erfolgt grundsätzlich mit Modelo 151.²⁰

4.3 Steueransässigkeit in Spanien

Art. 93 setzt voraus, dass die Person in Spanien steuerlich ansässig wird. Nach Art. 9 LIRPF kommt dies insbesondere bei mehr als 183 Aufenthaltstagen im Kalenderjahr oder bei einem Schwerpunkt der wirtschaftlichen Interessen in Spanien in Betracht. Eine widerlegbare Familienvermutung ergänzt die gesetzlichen Kriterien.^{21,22} Die Gestaltung darf deshalb nicht auf der Annahme beruhen, man könne Art. 93 nutzen und zugleich spanische Ansässigkeit vermeiden.

4.4 Steuerumfang

Für Arbeitslohn und bestimmte unternehmerische Einkünfte ordnet Art. 93 eine umfassende spanische Quellenfiktion an. Arbeitslohn wird deshalb grundsätzlich mit 24 % bis 600.000 Euro und mit 47 % für den darüber liegenden Teil besteuert. Für die gesondert erfassten Kapitaleinkünfte

¹⁸ Art. 93 Abs. 1 LIRPF in der seit 01.01.2023 erweiterten und am 21.08.2026 geltenden Fassung.

¹⁹ Art. 115 und 116 Reglamento del IRPF, Real Decreto 439/2007: Dauer des Regimes und grundsätzlich sechsmonatige Optionsfrist.

²⁰ Art. 115 bis 119 Reglamento del IRPF; für Option, Verzicht und Ausschluss wird das spanische Modelo 149 verwendet, die Jahreserklärung erfolgt grundsätzlich mit Modelo 151.

²¹ Art. 9 Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), konsolidierte Fassung, Stand 21.08.2026.

²² Art. 9 Abs. 1 LIRPF: Spanische Steueransässigkeit kann insbesondere durch mehr als 183 Aufenthaltstage oder durch den Schwerpunkt der wirtschaftlichen Interessen entstehen.

gilt eine Staffel von 19 % bis 30 %.^{23, 24} Ausländische Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung nicht spanischer Wertpapiere fallen demgegenüber grundsätzlich nur dann in die spanische Bemessungsgrundlage, wenn eine spanische Quellenanknüpfung besteht.

Gerade dieser Quellenansatz erklärt die Attraktivität für einen geplanten Verkauf einer deutschen Gesellschaft. Nach Art. 13 TRLIRNR sind Gewinne aus Wertpapieren insbesondere dann spanische Einkünfte, wenn die Wertpapiere von einer spanischen Person oder Gesellschaft ausgegeben wurden oder wenn die Beteiligung unmittelbar oder mittelbar wesentlich auf spanischem Grundbesitz beruht. Ein Anteil an einer deutschen operativen GmbH ohne spanischen Immobilienbezug ist danach grundsätzlich kein spanischer Quellenwert.²⁵

4.5 Ausschlussrisiken

Das Regime ist nicht für jede selbständige Tätigkeit geöffnet. Wer in Spanien eine Tätigkeit über eine dortige Betriebsstätte ausübt, kann die Voraussetzung des Art. 93 Abs. 1 Buchst. c verletzen, soweit nicht gerade die gesetzlich privilegierte unternehmerische oder hochqualifizierte Tätigkeit vorliegt. Ein spanisches Homeoffice des Gesellschafter-Geschäftsführers ist deshalb nicht nur eine Frage der persönlichen Besteuerung, sondern kann zugleich Betriebsstätten- und Geschäftsleitungsrisiken für die deutsche Gesellschaft auslösen.

Die Verletzung einer Zugangsvoraussetzung führt nach Art. 118 RIRPF zum Ausschluss bereits im betreffenden Steuerjahr.²⁶ Ein freiwilliger Verzicht wirkt grundsätzlich ab dem folgenden Kalenderjahr und muss im November oder Dezember erklärt werden; eine spätere Rückkehr in das Sonderregime ist ausgeschlossen.²⁷ Für die deutsche Planung ist daher nicht nur das reguläre Ende nach sechs Jahren, sondern jedes vorzeitige Ausschlussereignis als möglicher Entstrickungszeitpunkt zu modellieren.

²³ Art. 93 Abs. 2 Buchst. e LIRPF: 24 % bis 600.000 Euro und 47 % für den darüber liegenden Teil; für die dort gesondert genannten Kapitaleinkünfte gilt seit 01.01.2025 eine Staffel von 19 % bis 30 %.

²⁴ Art. 93 Abs. 2 Buchst. b LIRPF: Sämtliche Arbeitslohnbezüge und die gesetzlich genannten unternehmerischen Einkünfte gelten während des Regimes als in Spanien erzielt.

²⁵ Art. 13 Abs. 1 Buchst. i des spanischen Nichtresidentensteuergesetzes, Real Decreto Legislativo 5/2004 (TRLIRNR), insbesondere die Quellenregeln für Veräußerungsgewinne aus Anteilen.

²⁶ Art. 118 Reglamento del IRPF: Der Verlust einer Tatbestandsvoraussetzung führt zur Ausschließung bereits in dem Steuerjahr, in dem die Voraussetzung verletzt wird.

²⁷ Art. 117 Reglamento del IRPF: Ein Verzicht ist grundsätzlich im November oder Dezember vor dem Jahr seiner Wirkung zu erklären; eine spätere Rückkehr in das Regime ist ausgeschlossen.

5. Die Sonderregel im DBA Deutschland–Spanien

5.1 Gewöhnliche DBA-Systematik

Ohne Sonderregel würde eine Person mit Wohnungen in Deutschland und Spanien zunächst nach beiden nationalen Rechtsordnungen unbeschränkt beziehungsweise resident steuerpflichtig sein. Art. 4 DBA würde sodann anhand ständiger Wohnstätte, Mittelpunkt der Lebensinteressen, gewöhnlichem Aufenthalt und Staatsangehörigkeit eine einheitliche DBA-Ansässigkeit bestimmen. Für gewöhnliche Anteilsveräußerungen weist Art. 13 Abs. 6 DBA das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Ein Wechsel der DBA-Ansässigkeit nach Spanien kann damit trotz fortbestehendem deutschen Wohnsitz eine Beschränkung im Sinne von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG auslösen.

5.2 Ziffer II des Protokolls

Das DBA-Protokoll durchbricht diese gewöhnliche Systematik. Für spanische Steuerpflichtige, die Art. 93 LIRPF gewählt haben, sind Art. 4 und Art. 6 bis 21 des DBA nicht anwendbar. Damit entfällt während des Sonderregimes die normale Tie-Breaker-Regel des Art. 4 ebenso wie die Verteilungsnorm des Art. 13.²⁸

Diese Protokollklausel bedeutet nicht, dass überhaupt kein DBA existiert. Insbesondere Verfahrens-, Informations- und Verständigungsnormen sowie Art. 22 sind nicht ausdrücklich ausgenommen. Sie bedeutet aber, dass die zentrale Zuweisung des Besteuerungsrechts für laufende Einkünfte und Veräußerungsgewinne nicht nach den gewöhnlichen Artikeln erfolgen kann. Eine schematische Aussage, Deutschland müsse wegen „spanischer Ansässigkeit“ zurücktreten, ist während Art. 93 daher falsch.

5.3 Bedeutung für § 6 AStG

Bleibt ein echter deutscher Wohnsitz bestehen, endet die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht nicht. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG greift deshalb nicht. Für Nr. 3 ist zu prüfen, ob das deutsche Recht an einem späteren Veräußerungsgewinn ausgeschlossen oder beschränkt wird. Bei einer deutschen oder sonstigen nicht spanischen Beteiligung spricht während der wirksamen Art.-93-

²⁸ Ziffer II des Protokolls zum DBA Deutschland–Spanien vom 03.02.2011: Art. 4 sowie Art. 6 bis 21 DBA sind auf spanische Steuerpflichtige, die Art. 93 LIRPF gewählt haben, nicht anwendbar.

Phase viel dafür, dass die Protokollklausel gerade keine solche Beschränkung bewirkt: Art. 13 DBA ist unanwendbar, Spanien besteuert den nicht spanischen Quellengewinn nach Art. 93 grundsätzlich nicht, und Deutschland besteuert aufgrund der fortbestehenden unbeschränkten Steuerpflicht.

Diese Schlussfolgerung ist vertretbar, aber nicht höchstrichterlich speziell für diese Dreieckskombination bestätigt.²⁹ Sie muss außerdem für die konkrete Beteiligung geprüft werden. Eine spanische Beteiligung, eine spanische Betriebsstätte oder eine Immobiliengesellschaft mit überwiegend spanischem Grundbesitz können zu einer spanischen Quellenbesteuerung und damit zu einer Beschränkung oder zumindest zu einer Anrechnungspflicht führen.³⁰

6. Gestaltungsmodell I: Vollständiger Wegzug mit geplanter Rückkehr

6.1 Entstehung der Steuer trotz Art. 93

Gibt der Steuerpflichtige seinen letzten deutschen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt auf, endet die unbeschränkte Steuerpflicht. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG ist verwirklicht. Die spätere Wahl des Art. 93 LIRPF ändert daran nichts. Spanien kann einen bereits entstandenen deutschen Tatbestand weder rückwirkend beseitigen noch dessen Festsetzung untersagen.

6.2 Rückkehrerregelung als echte Beseitigung

Der deutsche Steueranspruch entfällt jedoch, wenn die Abwesenheit nur vorübergehend ist und der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. Das Finanzamt kann die Frist auf Antrag um insgesamt höchstens fünf weitere Jahre verlängern, wenn die Rückkehrabsicht unverändert fortbesteht.³¹ Die maximale sechsjährige Dauer des Art.-93-Regimes passt damit zeitlich in die gesetzliche Grundfrist.

Der BFH hat zur Vorgängerfassung entschieden, dass eine tatsächliche Rückkehr innerhalb der gesetzlichen Grundfrist das Merkmal der nur vorübergehenden Abwesenheit erfüllt, ohne dass

²⁹ Die Aussage zur „Wohnsitzbrücke“ ist eine aus dem Wortlaut von § 6 AStG, Art. 93 LIRPF und Ziffer II des DBA-Protokolls entwickelte Gestaltungsbeurteilung. Eine veröffentlichte höchstrichterliche Entscheidung genau zu dieser Kombination liegt – soweit ersichtlich – zum Rechtsstand 21.08.2026 nicht vor.

³⁰ Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland–Spanien sowie Art. 13 Abs. 1 Buchst. i Nr. 3 TRLIRNR zu Gesellschaften, deren Wert im Wesentlichen auf spanischem Grundbesitz beruht.

³¹ § 6 Abs. 3 AStG: Rückkehr innerhalb von sieben Jahren; Verlängerung auf Antrag um insgesamt höchstens fünf weitere Jahre.

zusätzlich eine bereits beim Wegzug nachweisbare Rückkehrabsicht verlangt werden darf.³² Für die Fristverlängerung bleibt die fortbestehende Rückkehrabsicht dagegen ausdrücklich gesetzliche Voraussetzung. Auch für den Antrag auf vollständigen Zahlungsaufschub empfiehlt sich eine von Beginn an konsistente Dokumentation.

6.3 Sperren während der Abwesenheit

Der Steueranspruch entfällt nur, soweit die Anteile zwischenzeitlich weder veräußert noch übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden. Zusätzlich dürfen Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr zusammen nicht mehr als 25 % des beim Wegzug angesetzten gemeinen Werts betragen. Schließlich muss Deutschland sein Besteuerungsrecht mindestens in dem Umfang zurückerhalten, in dem es vor dem Wegzug bestand.³³

Die 25%-Grenze ist keine bloße Missbrauchsklausel. Sie kann bei einer hohen Sonderausschüttung, einer Einlagenrückgewähr oder einer Kombination mehrerer Zahlungen überschritten werden. Das führt nicht nur zum Scheitern der Rückkehrerregelung, sondern kann zugleich die sofortige Fälligkeit offener Raten auslösen.³⁴

6.4 Zahlungsaufschub

Im Rückkehrerfall kann auf Antrag auf die Erhebung der Jahresraten verzichtet werden. Die Steuer bleibt zunächst festgesetzt, wird aber bis zum Ende der eingeräumten Rückkehrfrist nicht eingezogen. Entfällt der Anspruch bei Rückkehr, muss nichts gezahlt werden. Scheitert die Rückkehr oder tritt ein schädliches Ereignis ein, wird die offene Steuer fällig; für den gewährten Zahlungsaufschub fallen dann Zinsen entsprechend § 234 AO an.³⁵

6.5 Bewertung des Modells

Für einen tatsächlich vorübergehenden Spanienaufenthalt ist dies die rechtlich stärkste Gestaltung. Ihr Vorteil besteht im möglichen vollständigen Entfallen der Steuer. Ihr Nachteil besteht in der Bindung: Ein Unternehmensverkauf während der Abwesenheit ist schädlich. Wer

³² BFH, Urteil vom 21.12.2022 – I R 55/19, BStBl II 2023, 593. Das Urteil betraf die frühere Fünfjahresfrist; die tragende Auslegung der tatsächlichen Rückkehr wird von der Finanzverwaltung für die heutige Siebenjahresfrist aufgegriffen.

³³ § 6 Abs. 3 AStG: Rückkehr innerhalb von sieben Jahren; Verlängerung auf Antrag um insgesamt höchstens fünf weitere Jahre.

³⁴ § 6 Abs. 4 Satz 5 Nr. 5 AStG: Ausschüttungen oder Einlagenrückgewähr von insgesamt mehr als 25 % des Wegzugswerts können die noch offene Steuer fällig werden lassen.

³⁵ § 6 Abs. 4 Satz 7 und 8 AStG: Im Rückkehrerfall kann auf Antrag die Erhebung der Jahresraten entfallen; bleibt der Steueranspruch bestehen, fallen für den Zahlungsaufschub Zinsen entsprechend § 234 AO an.

bereits heute einen Exit innerhalb der nächsten sechs Jahre plant, benötigt daher eher das Veräußerungsmodell als die Rückkehrerlösung.

7. Gestaltungsmodell II: Die echte deutsche Wohnsitzbrücke

7.1 Tatbestandliche Idee

Der Steuerpflichtige begründet seine spanische Steueransässigkeit und wählt Art. 93 LIRPF, behält aber zugleich eine Wohnung in Deutschland, die ihm jederzeit zur Verfügung steht und von ihm tatsächlich als Bleibe genutzt wird. Damit bleibt die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht bestehen.³⁶ Der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG wird zunächst nicht ausgelöst.

7.2 Anforderungen an den deutschen Wohnsitz

§ 8 AO verlangt mehr als eine Anmeldung. Die Wohnung muss objektiv verfügbar und subjektiv zum Wohnen bestimmt sein. Eine Mindestzahl von Aufenthaltstagen gibt es nicht; auch unregelmäßige Aufenthalte können genügen. Der BFH erkennt ausdrücklich an, dass eine Person mehrere Wohnsitze haben kann und dass der deutsche Wohnsitz nicht Mittelpunkt der Lebensinteressen sein muss.³⁷

Umgekehrt reichen bloße Besuche, Ferienaufenthalte oder die Nutzung nur für Verwaltungszwecke nicht aus.³⁸ Eine vollständig und langfristig fremdvermietete Wohnung ist typischerweise nicht jederzeit verfügbar. Das Modell benötigt daher eine echte Wohnmöglichkeit, persönliche Nutzungsspuren, laufende Kosten, Zugangsmöglichkeit und eine tatsächliche Aufenthaltsroutine. Eine fingierte Meldeadresse würde nicht nur steuerlich scheitern, sondern erhebliche Erklärungs- und gegebenenfalls steuerstrafrechtliche Risiken erzeugen.

7.3 Kein automatischer Steueraufschub

Die Wohnsitzbrücke „stundet“ keine bereits entstandene Steuer. Ihr Ansatz ist tatbestandlich: Solange weder die unbeschränkte Steuerpflicht endet noch Deutschland sein

³⁶ § 1 Abs. 1 EStG in Verbindung mit §§ 8 und 9 AO zur deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht.

³⁷ § 8 AO; BFH, Urteil vom 24.07.2018 – I R 58/16, BFH/NV 2019, 104; BFH, Urteil vom 25.07.2019 – III R 46/18, BFH/NV 2020, 82.

³⁸ BFH, Urteil vom 25.07.2019 – III R 46/18: Bloße Besuche, kurzfristige Ferienaufenthalte und die Nutzung nur zu Verwaltungszwecken genügen für einen Wohnsitz nicht.

Veräußerungsbesteuerungsrecht verliert, entsteht der §-6-Anspruch nicht. Das ist rechtlich etwas anderes als eine Ratenzahlung oder Stundung.

7.4 Wirkung der Protokollklausel

Ohne Art. 93 könnte der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Spanien wechseln und Art. 4 DBA die Person Spanien zuordnen. Art. 13 Abs. 6 DBA würde dann das Veräußerungsbesteuerungsrecht grundsätzlich Spanien zuweisen. Während Art. 93 ist genau diese Abkommensmechanik durch Ziffer II des Protokolls ausgeschaltet. Das ist der tragende Grund, weshalb die Wohnsitzbrücke für nicht spanische Beteiligungen überhaupt erwogen werden kann.

7.5 Preis der Brücke: deutsche Welteinkommensbesteuerung

Der Vorteil hat einen Preis. Die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht umfasst grundsätzlich das Welteinkommen. Gleichzeitig behandelt Spanien insbesondere den gesamten Arbeitslohn während Art. 93 als spanische Einkunft. Weil die gewöhnlichen DBA-Verteilungsartikel nicht anwendbar sind, darf die Doppelbesteuerungsentlastung nicht mit Standardformeln aus Art. 15 oder Art. 16 DBA unterstellt werden.^{39,40} Die laufende Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers, Tantiemen, Dividenden und private Vermietungseinkünfte müssen daher vorab separat modelliert werden.

7.6 Zeitliche Grenze

Die Wohnsitzbrücke ist auf die wirksame Art.-93-Phase begrenzt. Sie endet mit Ablauf des sechsten spanischen Steuerjahres, mit einem wirksamen Verzicht oder bereits im Jahr eines schädlichen Ausschlussereignisses. Wer bis dahin weder verkauft noch nach Deutschland zurückkehrt, muss die Folgewirkungen des wieder anwendbaren Art. 4 und Art. 13 DBA bewerten.

³⁹ § 34c EStG und Art. 22 DBA Deutschland–Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung; wegen Ziffer II des DBA-Protokolls ist die Behandlung unter Art. 93 LIRPF für jede Einkunftsart gesondert zu prüfen.

⁴⁰ Art. 22 DBA Deutschland–Spanien. Die Protokollausnahme für Art. 4 und Art. 6 bis 21 macht eine schematische Anwendung der gewöhnlichen DBA-Entlastung während des Art.-93-Regimes unzulässig.

8. Gestaltungsmodell III: Veräußerung während der Wohnsitzbrücke

8.1 Steuerliche Grundmechanik

Hält der Steuerpflichtige einen echten deutschen Wohnsitz, bleibt er in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Verkauft er während der wirksamen Art.-93-Phase seine Beteiligung an einer deutschen operativen GmbH, besteuert Deutschland den tatsächlichen Gewinn nach § 17 EStG. Spanien besteuert diesen Gewinn unter Art. 93 grundsätzlich nicht, sofern er nach den spanischen Quellenregeln nicht als in Spanien erzielt gilt. Für eine deutsche operative GmbH ohne spanischen Immobilien- oder Betriebsstättenbezug ist dies grundsätzlich der Fall.⁴¹

8.2 Was dadurch vermieden wird

Die Gestaltung vermeidet nicht die deutsche Steuer auf den Wertzuwachs. Sie ersetzt jedoch die fiktive Besteuerung ohne Liquidität durch die Besteuerung eines realisierten Verkaufs mit Kaufpreiszufuss. Nach Abschluss der Veräußerung existiert die Beteiligung nicht mehr. Wird der deutsche Wohnsitz erst danach aufgegeben, kann § 6 AStG hinsichtlich dieser Beteiligung nicht mehr eingreifen.

8.3 Richtige Reihenfolge

1. Die Art.-93-Berechtigung und die spanische Quellenqualifikation werden vorab schriftlich geprüft.
2. Der deutsche Wohnsitz wird tatsächlich beibehalten und dokumentiert.
3. Der Anteilskaufvertrag wird noch während des wirksamen Sonderregimes vollzogen; auf den steuerlichen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums kommt es an.
4. Erst nach Vollzug und steuerlicher Erfassung des Verkaufs wird entschieden, ob der deutsche Wohnsitz aufgegeben wird.

Die umgekehrte Reihenfolge ist regelmäßig schädlich. Wird zuerst der deutsche Wohnsitz aufgegeben, entsteht die Wegzugssteuer. Ein anschließender Verkauf lässt offene Raten

⁴¹ Art. 13 Abs. 1 Buchst. i des spanischen Nichtresidentensteuergesetzes, Real Decreto Legislativo 5/2004 (TRLIRNR), insbesondere die Quellenregeln für Veräußerungsgewinne aus Anteilen.

grundsätzlich sofort fällig werden. Bei Anteilen an einer deutschen Kapitalgesellschaft kann zusätzlich eine deutsche beschränkte Steuerpflicht für den tatsächlichen Verkauf bestehen.⁴²

8.4 Ausnahmen

Nicht in das einfache Modell fallen Anteile an spanischen Gesellschaften, an Gesellschaften mit überwiegend spanischem Immobilienvermögen, Anteile mit Zuordnung zu einer spanischen Betriebsstätte oder Strukturen, bei denen Spanien aus anderen Gründen einen Quellengewinn annimmt. Ebenfalls gesondert zu prüfen sind Earn-out-Klauseln, Rückbeteiligungen, Reinvestments und Anteilstauschmodelle. Entscheidend ist nicht nur der Vertragsschluss, sondern die steuerliche Qualifikation jedes Bestandteils.

9. Das Ende des Beckham-Regimes und die passive Entstrickungsgefahr

9.1 Wiederanwendung des DBA

Mit dem Ende des Art.-93-Regimes ist Ziffer II des DBA-Protokolls nicht mehr einschlägig. Art. 4 und Art. 6 bis 21 DBA werden wieder anwendbar. Hält die Person Wohnungen in beiden Staaten und liegt ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen in Spanien, kann sie nun abkommensrechtlich Spanien zugeordnet werden. Art. 13 Abs. 6 DBA weist den Gewinn aus der Veräußerung gewöhnlicher Gesellschaftsanteile grundsätzlich Spanien zu.

9.2 Passive Entstrickung

Ein steuerlicher Zugriff kann auch ohne aktive Handlung des Steuerpflichtigen entstehen. Die Finanzverwaltung versteht den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts weit. Die jüngere BFH-Rechtsprechung hat für § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 KStG bestätigt, dass eine bloße Rechtsänderung oder das Inkrafttreten eines DBA eine passive Entstrickung auslösen kann.^{43,44}

⁴² § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG zur beschränkten Steuerpflicht bei Veräußerung bestimmter Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften.

⁴³ BFH, Urteil vom 19.11.2025 – I R 41/22: Eine Rechtsänderung, insbesondere das Inkrafttreten eines neuen DBA, kann eine passive Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auslösen.

⁴⁴ BFH, Urteil vom 19.11.2025 – I R 6/23 zur passiven Entstrickung nach § 12 KStG; erforderlich ist, dass Deutschland vor der Rechtsänderung tatsächlich ein Besteuerungsrecht besaß.

Für die konkrete Frage, ob das bloße Ende einer persönlichen Sonderregel unter § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG fällt, liegt keine unmittelbar einschlägige veröffentlichte BFH-Entscheidung vor. Die systematische Nähe und die Verwaltungsauffassung verbieten jedoch, den Vorgang als risikolos zu behandeln. Der BFH hat im Spanien-Kontext zudem klargestellt, dass der steuerliche Gewinn unmittelbar vor Eintritt der Beschränkung zu erfassen ist.⁴⁵

9.3 Praktische Konsequenz

Spätestens zwölf bis achtzehn Monate vor dem erwarteten Ende des Regimes muss feststehen, ob verkauft, nach Deutschland zurückgekehrt oder die anschließende DBA-Ansässigkeit anderweitig gestaltet wird. Ein Abwarten bis zum Jahresende ist gefährlich, weil das spanische Steuerjahr kalenderjahrbezogen ist und der Verlust der Art.-93-Voraussetzungen bereits im laufenden Jahr wirken kann.

10. Art. 13 Abs. 7 DBA: Nachbesteuerungsrecht, aber kein Freibrief

Art. 13 Abs. 7 DBA erlaubt dem früheren Ansässigkeitsstaat unter bestimmten Voraussetzungen, den bis zum Ansässigkeitswechsel entstandenen Wertzuwachs aus Anteilen zu besteuern, wenn die Person zuvor mindestens fünf Jahre dort ansässig war und innerhalb von fünf Jahren nach dem Ansässigkeitswechsel veräußert.⁴⁶ Die Vorschrift soll die Abwanderung stiller Reserven begrenzen.

Daraus folgt jedoch nicht automatisch, dass § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG beim Ende des Beckham-Regimes ausgeschlossen ist. Das Nachbesteuerungsrecht ist zeitlich und gegenständlich begrenzt. Es kann daher selbst als Beschränkung gegenüber dem zuvor unbefristeten deutschen Recht verstanden werden. Außerdem stellt sich die Vorfrage, zu welchem Zeitpunkt die Person für Art. 13 Abs. 7 als in Spanien ansässig geworden gilt, wenn Art. 4 während der Art.-93-Phase ausdrücklich nicht anwendbar war.

⁴⁵ BFH, Urteil vom 16.04.2024 – IX R 38/21: Der Entstrickungsgewinn ist unmittelbar vor Eintritt der Beschränkung zu erfassen; die materielle Frage der passiven Wegzugsbesteuerung nach der damals maßgeblichen Fassung blieb im Ergebnis offen.

⁴⁶ Art. 13 Abs. 7 DBA Deutschland–Spanien enthält für bestimmte Anteilsveräußerungen ein auf fünf Jahre begrenztes deutsches Nachbesteuerungsrecht, wenn die dortigen Voraussetzungen erfüllt sind.

Diese Fragen sind nicht durch eine allgemeine Aussage lösbar. Sie müssen in der verbindlichen Auskunft ausdrücklich gestellt werden. Eine Gestaltung, die allein auf der Hoffnung beruht, Art. 13 Abs. 7 verschiebe den deutschen Zugriff um weitere fünf Jahre, ist nicht belastbar.

11. Betriebliche Entstrickung bei Einzelunternehmen, Personengesellschaft und GmbH

11.1 Einzelunternehmen

Verlegt ein Einzelunternehmer seine operative Tätigkeit nach Spanien und werden bisher einer deutschen Betriebsstätte zugeordnete Wirtschaftsgüter einer spanischen Betriebsstätte zugeordnet, kann § 4 Abs. 1 Satz 3 oder 4 EStG die stillen Reserven realisieren. Das gilt nicht nur für körperliche Wirtschaftsgüter. Besondere Bedeutung haben Kundenstamm, Marken, Know-how, digitale Plattformen und sonstige immaterielle Werte. Die Rechtsprechung bestätigt, dass die Überführung in eine ausländische Betriebsstätte einen Entstrickungstatbestand auslösen kann.⁴⁷

11.2 Personengesellschaft

Bei einer Mitunternehmerschaft sind Gesamthandsvermögen, Sonderbetriebsvermögen und funktionale Zuordnung getrennt zu prüfen. Gerade Beteiligungen im Sonderbetriebsvermögen können durch neue DBA-Regeln oder eine geänderte Immobilienquote passiv entstrickt werden. Die Urteile des BFH vom 19. November 2025 zeigen, dass die passive Entstrickung kein theoretischer Sonderfall mehr ist.

11.3 Deutsche GmbH

Der Umzug des Gesellschafters verlagert die GmbH nicht automatisch. Problematisch wird es, wenn der Alleingesellschafter-Geschäftsführer von Spanien aus die laufenden und strategischen Entscheidungen trifft, Verträge abschließt, Personal steuert und Bankvollmachten ausübt. Dann drohen eine spanische Geschäftsleitung oder Betriebsstätte, eine Funktionsverlagerung und eine Beschränkung deutscher Besteuerungsrechte. Art. 93 schützt nur die natürliche Person; er verändert weder den Sitz noch die steuerliche Zuordnung der GmbH.

⁴⁷ BFH, Urteil vom 26.03.2025 – I R 5/24: Die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte kann den gesetzlichen Entstrickungstatbestand auslösen.

11.4 Vermeidung durch Substanz und Funktionsordnung

Eine Entstrickung wird nur vermieden, wenn die deutsche Besteuerungszuordnung tatsächlich erhalten bleibt. Erforderlich sind je nach Unternehmensgröße eine funktionsfähige deutsche Geschäftsleitung, belastbare Entscheidungskompetenzen, Personal, Räume, Dokumentation, Bank- und Zeichnungsbefugnisse sowie eine konsistente Verrechnungspreis- und Betriebsstättenanalyse. Pro-forma-Protokolle aus Deutschland genügen nicht, wenn die tatsächlichen Entscheidungen in Spanien fallen.

11.5 Zeitliche Streckung

Ist die Entstrickung wirtschaftlich gewollt oder unvermeidbar, kann § 4g EStG unter seinen Voraussetzungen einen Ausgleichsposten ermöglichen, der grundsätzlich über fünf Jahre aufgelöst wird.⁴⁸ Wird ein ganzer Betrieb nach § 16 Abs. 3a EStG in einen EU- oder EWR-Staat verlagert, kann § 36 Abs. 5 EStG die auf den Aufgabegewinn entfallende Steuer in fünf unverzinsliche Jahresraten verteilen.⁴⁹ Beide Regelungen verschieben die Zahlung oder Gewinnrealisierung; sie beseitigen die Steuer nicht.

12. Andere spanische Gesetze und Strukturen

12.1 Startup Law und Digital-Nomad-Regelungen

Die Ley 28/2022 hat Art. 93 LIRPF erweitert. Die Ley 14/2013 stellt unter anderem den aufenthaltsrechtlichen Rahmen für internationale Telearbeit bereit.^{50,51} Diese Regelungen können den Zugang zum Art.-93-Regime ermöglichen. Sie enthalten aber keine Vorschrift, die einen deutschen §-6-Anspruch stundet oder beseitigt. Ihre Funktion ist tatbestandlich und migrationsrechtlich, nicht schuldrechtlich gegenüber dem deutschen Fiskus.

⁴⁸ § 4g EStG: Bildung und grundsätzlich fünfjährige Auflösung eines Ausgleichspostens bei bestimmten Entstrickungsvorgängen.

⁴⁹ § 36 Abs. 5 EStG: fünf unverzinsliche Jahresraten für die auf einen Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3a EStG entfallende Steuer unter den gesetzlichen EU-/EWR-Voraussetzungen.

⁵⁰ Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores y su internacionalización; Art. 93 Abs. 1 Buchst. b Nr. 1 LIRPF nennt ausdrücklich das Visum für internationale Telearbeit.

⁵¹ Ley 28/2022 de fomento del ecosistema de las empresas emergentes; durch sie wurde Art. 93 LIRPF insbesondere für Unternehmer, hochqualifizierte Fachkräfte und bestimmte Familienangehörige erweitert.

12.2 Spanische Wegzugssteuer nach Art. 95 bis LIRPF

Spanien kennt eine eigene Wegzugsbesteuerung. Sie setzt grundsätzlich voraus, dass der Steuerpflichtige in mindestens zehn der letzten fünfzehn Steuerperioden spanischer IRPF-Steuerpflichtiger war und eine der Wertschwellen überschritten wird: mehr als 4 Millionen Euro Gesamtwert der Beteiligungen oder mehr als 25 % an einer Gesellschaft bei einem Wert dieser Beteiligung von mehr als 1 Million Euro.⁵²

Für Art.-93-Steuerpflichtige beginnt der Zehnjahreszeitraum erst im ersten Steuerjahr nach Ende des Sonderregimes.⁵³ Wer Spanien unmittelbar nach den sechs Sonderjahren wieder verlässt, löst deshalb regelmäßig noch keine spanische Wegzugssteuer nach Art. 95 bis aus. Das ist ein echter spanischer Vorteil für die Rückkehr. Er wirkt aber ausschließlich gegen eine spanische Exit Tax und nicht gegen die deutsche Wegzugsbesteuerung.

12.3 Spanische Holding und ETVE

Die Zwischenschaltung einer spanischen Holding oder einer ETVE kann für Dividendenströme, Beteiligungsmanagement und internationale Investitionen sinnvoll sein. Sie ist jedoch kein automatisches Mittel gegen § 6 AStG. Wird die deutsche Beteiligung zum gemeinen Wert übertragen, wird der Gewinn regelmäßig sofort realisiert. Erfolgt ein steuerneutraler Anteilstausch oder eine Einbringung, setzt sich die deutsche Steuerverhaftung typischerweise in den erhaltenen Holdinganteilen fort.⁵⁴

Auch eine Quote unter 1 % hilft nicht zwingend, wenn die Anteile aus einem steuerneutralen Umwandlungs- oder Einbringungsvorgang stammen; § 17 Abs. 6 EStG enthält insoweit Sonderregeln.⁵⁵ Holdinggestaltungen müssen deshalb ausgehend vom bereits vorhandenen deutschen Wertzuwachs und nicht nur von der künftigen spanischen Besteuerung konzipiert werden.

⁵² Art. 95 bis Abs. 1 LIRPF: spanische Wegzugsbesteuerung grundsätzlich erst bei zehn von fünfzehn vorangegangenen spanischen Steuerperioden und bei Überschreiten der gesetzlichen Wertschwellen.

⁵³ Art. 95 bis Abs. 8 LIRPF: Bei früheren Art.-93-Steuerpflichtigen beginnt der dortige Zehnjahreszeitraum erst im ersten Steuerjahr, in dem das Sonderregime nicht mehr anwendbar ist.

⁵⁴ Zum Anteilstausch und zur Einbringung sind insbesondere §§ 20, 21 UmwStG sowie die Sperrfrist- und Nachversteuerungsregeln zu prüfen; die konkrete Anwendbarkeit hängt von Rechtsträger, Gegenleistung und Beteiligungsverhältnissen ab.

⁵⁵ § 17 Abs. 6 EStG kann auch bestimmte unter 1 % liegende Beteiligungen erfassen, wenn sie aus einem steuerneutralen Umwandlungs- oder Einbringungsvorgang hervorgegangen sind.

12.4 Schenkung und Familiennachfolge

Die Schenkung an einen in Spanien lebenden Ehegatten oder ein Kind ist grundsätzlich keine Vermeidungsstrategie. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG fingiert bei unentgeltlicher Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person eine Veräußerung. Hinzu kommen Schenkungsteuer, spanische regionale Besonderheiten und die spätere Zurechnung der Anteile. Eine vorweggenommene Erbfolge muss daher eigenständig und langfristig geplant werden.

13. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht, Investmentfonds und weitere Nebenfolgen

13.1 § 2 AStG

Bei deutschen Staatsangehörigen ist § 2 AStG zusätzlich zu prüfen. War die Person in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig, lebt sie in einem niedrig besteuerten Gebiet oder genießt sie eine erhebliche Vorzugsbesteuerung und behält sie wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland, kann die erweiterte beschränkte Steuerpflicht bis zu zehn Jahre eingreifen.⁵⁶

Art. 93 ist ein Vorzugsregime. Ob § 2 AStG tatsächlich greift, hängt gleichwohl von der gesetzlichen Belastungsvergleichsrechnung und den konkreten deutschen Interessen ab. Eine Beteiligung im Sinne des § 17 EStG an einer deutschen Gesellschaft kann ein wesentliches wirtschaftliches Interesse begründen. Während einer echten Wohnsitzbrücke ist § 2 AStG noch nicht einschlägig, weil die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht fortbesteht; relevant wird die Vorschrift bei deren späterer Beendigung.

13.2 Investmentvermögen

Größere Fondspositionen können seit 2025 selbst dann einer Wegzugsbesteuerung unterliegen, wenn keine 1%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vorliegt. Besonders die Anschaffungskostenschwelle von 500.000 Euro führt dazu, dass vermögende Privatpersonen ihr

⁵⁶ § 2 AStG zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht deutscher Staatsangehöriger bei Niedrig- oder Vorzugsbesteuerung und wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland.

gesamtes Depot inventarisieren müssen. Die Rückkehrer- und Ratenregeln gelten über die gesetzlichen Verweisungen entsprechend.

13.3 Spanische Vermögensteuern

Art. 93 begrenzt die spanische Vermögensteuerpflicht grundsätzlich auf spanisches Vermögen nach dem Realobligationsprinzip.⁵⁷ Gleichwohl müssen spanische Immobilien, Konten, Beteiligungen und die jeweilige regionale beziehungsweise staatliche Zusatzbelastung gesondert geprüft werden. Die günstige Behandlung ausländischer Vermögenswerte ist ein Begleiteffekt, aber kein Bestandteil der deutschen Wegzugssteuerplanung.

13.4 Familie im Sonderregime

Unter den gesetzlichen Voraussetzungen können Ehegatten, bestimmte Kinder und gegebenenfalls der andere Elternteil das Art.-93-Regime mitnutzen.⁵⁸ Für die deutsche Wohnsitz- und Mittelpunktprüfung ist der Familienumzug zugleich ein gewichtiges Indiz. Die spanische Familienoption darf deshalb nicht isoliert von der deutschen Dokumentation und der späteren DBA-Ansässigkeit entschieden werden.

14. Bewertung, Liquidität und Ausschüttungssperren

14.1 Der richtige Bewertungsstichtag

Die Bewertung muss auf den jeweiligen Tatbestandszeitpunkt erfolgen: bei Aufgabe des deutschen Wohnsitzes, unmittelbar vor der Beschränkung des Besteuerungsrechts oder beim tatsächlichen Verkauf. Ein sechsjähriges Hinausschieben kann wirtschaftlich nachteilig sein, wenn der Unternehmenswert stark steigt. Die spätere Bemessungsgrundlage ist dann höher als bei einem sofortigen Wegzug.

14.2 Liquiditätsplanung

Die sieben Jahresraten mildern die Liquiditätsbelastung, ersetzen aber keine Finanzierungsplanung. Sicherheitsleistungen können Banklinien binden. Ein späterer Verkauf, eine

⁵⁷ Art. 93 Abs. 1 Unterabs. 2 LIRPF: Unter dem Sonderregime besteht die spanische Vermögensteuerpflicht grundsätzlich nur nach dem Realobligationsprinzip für spanisches Vermögen.

⁵⁸ Art. 93 Abs. 3 LIRPF: Ehegatten, bestimmte Kinder und unter Voraussetzungen der andere Elternteil können das Regime mitnutzen.

Schenkung oder eine hohe Ausschüttung kann die Reststeuer binnen eines Monats fällig werden lassen. Der geplante Cashflow der Gesellschaft, der private Finanzierungsbedarf und die Kaufpreisstruktur müssen deshalb mit den Fälligkeitseignissen des § 6 Abs. 4 AStG abgestimmt werden.

14.3 Gewinnausschüttungen

Bei der Rückkehrerlösung ist die 25%-Grenze besonders kritisch. Maßgeblich ist der gemeine Wert der Ausschüttungen und Einlagenrückgewähr im Verhältnis zum Wegzugswert. Auch mehrere für sich genommen unauffällige Zahlungen werden zusammengerechnet. Gewöhnliche Dividendenpolitik kann deshalb die Rückkehrerlösung zerstören, wenn sie nicht bereits bei Beginn des Aufenthalts geplant wird.

15. Fallgruppen und Zahlenbeispiele

15.1 Fall A: Sechs Jahre Spanien und sichere Rückkehr

A hält 100 % an einer deutschen GmbH. Die Anschaffungskosten betragen 100.000 Euro, der gemeine Wert beim Wegzug 4,1 Millionen Euro. A gibt sämtliche deutschen Wohnsitze auf, wählt in Spanien wirksam Art. 93 LIRPF und will nach sechs Jahren zurückkehren. § 6 AStG erfasst einen fiktiven Gewinn von 4 Millionen Euro. A beantragt, im Rückkehrerfall auf die Erhebung der Jahresraten zu verzichten. Er verkauft oder überträgt die Anteile nicht, begrenzt Ausschüttungen und kehrt innerhalb von sieben Jahren zurück. Der deutsche Steueranspruch entfällt. Art. 95 bis LIRPF greift bei der Rückkehr aus Spanien regelmäßig noch nicht, weil dessen Zehnjahresuhr für Art.-93-Steuerpflichtige noch nicht begonnen hat.

15.2 Fall B: Verkauf im vierten Jahr

B hält ebenfalls 100 % an einer deutschen operativen GmbH. Er beabsichtigt den Verkauf im vierten Jahr nach dem Zuzug. B behält deshalb eine jederzeit verfügbare und tatsächlich genutzte Wohnung in Deutschland, wird zugleich in Spanien ansässig und wählt Art. 93. Nach vorheriger verbindlicher Auskunft verkauft er im vierten Jahr. Deutschland besteuert den realen §-17-Gewinn. Spanien besteuert den Gewinn aus den deutschen GmbH-Anteilen mangels spanischer Quellenanknüpfung grundsätzlich nicht. Erst nach dem Vollzug gibt B den deutschen Wohnsitz auf. Das Dry-Income-Risiko wurde vermieden; der reale Gewinn blieb in Deutschland steuerpflichtig.

15.3 Fall C: Wertsteigerung während der Brücke

C behält die Beteiligung und verschiebt die endgültige Aufgabe des deutschen Wohnsitzes bis nach dem sechsten spanischen Steuerjahr. Der Unternehmenswert steigt von 4,1 auf 7 Millionen Euro. Wird § 6 AStG erst dann ausgelöst, erfasst die Bemessungsgrundlage grundsätzlich den höheren Wert. Der zeitliche Aufschub hat die Steuer nicht nur verschoben, sondern den steuerpflichtigen stillen Gewinn vergrößert. Das Beispiel zeigt, dass „später“ nicht automatisch „günstiger“ bedeutet.

15.4 Fall D: Spanisches Homeoffice als Geschäftsleitungszentrum

D ist Alleingesellschafter-Geschäftsführer. Er lässt die GmbH formal in Deutschland, trifft aber sämtliche strategischen und operativen Entscheidungen aus seinem Haus in Barcelona. Verträge werden dort verhandelt und abgeschlossen, Bankfreigaben erfolgen dort, deutsches Leitungspersonal besteht nicht. Unabhängig von seiner persönlichen Art.-93-Besteuerung drohen eine spanische Geschäftsleitung oder Betriebsstätte sowie eine Entstrickung oder Funktionsverlagerung. Die persönliche Sonderregel löst dieses Unternehmensproblem nicht.

15.5 Fall E: Verkauf einer spanischen Immobiliengesellschaft

E hält Anteile an einer Gesellschaft, deren Wert zu mehr als 50 % auf spanischem Grundbesitz beruht. Selbst während Art. 93 kann Spanien einen Quellengewinn erfassen; außerdem enthält Art. 13 Abs. 2 DBA eine Immobiliengesellschaftsklausel, sobald die DBA-Artikel wieder anwendbar sind. Die einfache Aussage „ausländische Beteiligungsgewinne sind unter Beckham steuerfrei“ wäre hier falsch. Die Quellenqualifikation muss immer auf Gesellschafts- und Vermögensebene vorgenommen werden.

16. Umsetzung in der Beratungspraxis

16.1 Phase 1: Bestandsaufnahme

1. Sämtliche unmittelbaren und mittelbaren Kapitalgesellschaftsanteile, Investmentanteile, Sonderbetriebsvermögen und betrieblichen Wirtschaftsgüter werden vollständig inventarisiert.
2. Für jede Beteiligung werden Quote, Erwerbszeitpunkt, Anschaffungskosten, gemeiner Wert, Immobilienquote, Betriebsstättenzuordnung und erwarteter Verkaufszeitpunkt dokumentiert.

3. Die deutsche Sieben-von-Zwölf-Jahres-Voraussetzung und bei unentgeltlichem Erwerb die Rechtsvorgängerzeiten werden geprüft.
4. Die spanische Art.-93-Zugangsgrundlage wird konkret bestimmt: Arbeitsvertrag, Telearbeit, Organstellung, Unternehmer- oder Hochqualifiziertenstatus.
5. Familienwohnsitze, Aufenthaltstage, wirtschaftliche Interessen und die geplante tatsächliche Nutzung der deutschen Wohnung werden erfasst.

16.2 Phase 2: Zielmodell

Die Entscheidung zwischen Rückkehrermodell, Wohnsitzbrücke und sofortiger Wegzugsbesteuerung mit Ratenzahlung muss vor dem Umzug fallen. Die Modelle sind nicht beliebig austauschbar. Wer die Rückkehrerlösung wählt, darf während der Abwesenheit nicht verkaufen. Wer verkaufen will, benötigt regelmäßig die Wohnsitzbrücke oder akzeptiert die bereits entstandene Wegzugssteuer.

16.3 Phase 3: Vorababsicherung

1. Ein deutsches Bewertungsgutachten wird auf einen nahe am geplanten Tatbestand liegenden Stichtag vorbereitet.
2. Die verbindliche Auskunft wird mit einem vollständig bestimmten Sachverhalt beantragt.
3. Ein spanisches Gutachten bestätigt Art.-93-Berechtigung, Optionsfrist, Quellenqualifikation der Beteiligung und fehlende spanische Betriebsstätte.
4. Gesellschaftsrechtliche Leitungs-, Zeichnungs- und Bankprozesse werden so organisiert, dass die tatsächliche Geschäftsleitung der deutschen Gesellschaft in Deutschland verbleibt, sofern dies Ziel der Struktur ist.
5. Ein Kalender überwacht Optionsfrist, jährliche deutsche Meldungen, spanische Erklärungen, Ausschüttungsgrenze und das Ende des sechsten Steuerjahres.

16.4 Phase 4: Laufende Überwachung

Die Struktur muss jährlich überprüft werden. Änderungen des Arbeitsvertrags, der Organstellung, der Beteiligungsstruktur, des Immobilienvermögens der Gesellschaft, des Familienwohnsitzes, der Aufenthaltsroutine oder der Geschäftsleitungsprozesse können die

ursprüngliche Beurteilung verändern. Gerade ein Ausschluss aus Art. 93 darf nicht erst bei Abgabe der spanischen Jahreserklärung erkannt werden.

16.5 Phase 5: Exit aus der Struktur

Der Ausstieg wird mindestens ein Jahr im Voraus geplant. Beim Verkauf sind Signing, Closing, wirtschaftlicher Übergang, Earn-out, Rückbeteiligung und Kaufpreisstundung steuerlich zu koordinieren. Bei Rückkehr müssen die unbeschränkte Steuerpflicht und das deutsche Besteuerungsrecht rechtzeitig und nachweisbar wiederhergestellt sein. Bei endgültigem Verbleib in Spanien sind passive Entstrickung, § 2 AStG und spanische Normalbesteuerung nach Ende von Art. 93 zu kalkulieren.

17. Verbindliche Auskunft: der entscheidende Sicherungsschritt

§ 89 Abs. 2 AO ermöglicht eine verbindliche Auskunft über die steuerliche Beurteilung eines genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalts.⁵⁹ Für die Wohnsitzbrücke sollte der Antrag nicht abstrakt fragen, ob „Beckham die Wegzugssteuer verhindert“. Er muss den vollständigen Lebens- und Beteiligungssachverhalt abbilden.

1. Besteht bei der konkret beschriebenen Wohnung und Nutzungsroutine ein deutscher Wohnsitz nach § 8 AO?
2. Wird § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG bei fortbestehendem Wohnsitz nicht verwirklicht?
3. Führt die spanische Ansässigkeit unter wirksamem Art. 93 LIRPF und Ziffer II des DBA-Protokolls bei der konkret bezeichneten nicht spanischen Beteiligung zu keinem Ausschluss und keiner Beschränkung im Sinne von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG?
4. Welche Rechtsfolge tritt beim planmäßigen Ende, bei einem freiwilligen Verzicht oder bei einem Ausschluss aus Art. 93 ein?
5. Welche Bedeutung hat Art. 13 Abs. 7 DBA für Umfang und Zeitpunkt eines etwaigen deutschen Besteuerungsrechts?

⁵⁹ § 89 Abs. 2 AO; Steuer-Auskunftsverordnung. Eine verbindliche Auskunft setzt einen genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalt und ein besonderes steuerliches Interesse voraus.

6. Führt der konkrete Verkauf während der Art.-93-Phase zu einer Besteuerung nach § 17 EStG ohne vorherige Anwendung von § 6 AStG?

Die Auskunft bindet nur bei Identität zwischen beantragtem und verwirklichtem Sachverhalt. Eine abweichende Wohnungsnutzung, ein anderer Verkaufstermin oder eine geänderte Beteiligungsstruktur kann die Bindungswirkung entfallen lassen. Die tatsächliche Durchführung ist daher ebenso wichtig wie die rechtliche Konzeption.