



Wegzugsbesteuerung: Vorteile sichern und Nachteile vermeiden!

In dieser Ausgabe lesen Sie:

■ Editorial

■ **Wegzugsbesteuerung: Gleichstellung des Wegzugs mit einer Anteilsveräußerung**

Voraussetzungen der Anwendung von § 6 AStG	2
Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns	2
Realisation von Verlusten?	3
Weitere Besteuerungstatbestände	3
Ausnahme: Vorübergehende Abwesenheit	3

■ Internationale Aspekte

Anwendung eines DBA	3
Besonderheiten in der EU: Steuerstundung	3

■ Weitere steuerliche Folgen im Falle des Wegzugs

Erweitert beschränkte Steuerpflicht	4
Erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte	4

EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

ein Wegzug aus Deutschland kann vielfältige Motivationen haben: Möglicherweise locken eine fremde Kultur, ein milderes Klima, persönliche Beziehungen oder der Wunsch, Steuern zu sparen. Aber was auch immer eine(n) Deutsche(n) zum Wegzug aus dem Heimatland bewegt haben mag – die steuerlichen Folgen treten unabhängig vom Hintergrund des Wegzugs ein und sollten entsprechende Beachtung finden.

Die insoweit zentrale Regelung im deutschen Außensteuerrecht ist diejenige nach § 6 AStG zur Besteuerung von Anteilseignern an Kapitalgesellschaften, die wesentlich (d. h. zu mehr als einem Prozent) beteiligt sind.

Die Voraussetzungen und Folgen der sog. Wegzugsbesteuerung finden Sie in der vorliegenden PKF Spezial-Ausgabe zusammengefasst. Am Ende des Beitrags weisen wir ergänzend zu den dadurch bedingten einkommensteuerlichen Konsequenzen auf weitere steuerliche Folgen der Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland hin.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

Wegzugsbesteuerung: Gleichstellung des Wegzugs mit einer Anteilsveräußerung

Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegt in Deutschland der Einkommensteuer. Beim Wegzug aus Deutschland verliert der deutsche Fiskus in vielen Fällen die Möglichkeit, eine Anteilsveräußerung der Besteuerung zu unterwerfen. Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG soll daher sicherstellen, dass die Wertsteigerung der Anteile während der Zeit, in der der Steuerpflichtige in Deutschland einen Wohnsitz hatte, besteuert wird.

1. Voraussetzungen der Anwendung von § 6 AStG

Von der Wegzugsbesteuerung nach § 6 des Außensteuergesetzes (AStG) sind Personen betroffen, die mindestens zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig waren und

- ihren Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland aufgeben (somit verlieren sie die unbeschränkte Steuerpflicht) und die
- innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent an einer Kapitalgesellschaft beteiligt waren.

Die Wegzugsbesteuerung greift auch bei Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Hat der Wegziehende die Anteile unentgeltlich erworben, ist es ausreichend, wenn der Erblasser oder Schenker die Mindestbeteiligungsgrenze innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums erfüllt hat. Soweit die o. g. Voraussetzungen vorliegen, wird der Wegzug steuerlich einer Veräußerung der Beteiligung gleichgesetzt.

Beispiel: S hat vor mehreren Jahren ein größeres Vermögen geerbt und dieses in einer Spardosen-GmbH angelegt. Er entschließt sich, seinen Ruhestand mit seiner Frau in wärmeren Breiten zu verbringen. Die beiden verkaufen ihr Einfamilienhaus in Deutschland und wandern nach Thailand aus.

Steuerfolgen: Die Wegzugsbesteuerung führt dazu, dass S bei Umzug nach Thailand so besteuert wird, als hätte er seine GmbH veräußert – ohne dass ihm Liquidität zufließt!

2. Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich aus dem gemeinen Wert der Beteiligung zum Zeitpunkt des Wegzugs abzüglich der Anschaffungskosten. Der gemeine Wert ist der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung erzielt werden kann. Da die fiktive Veräußerung der Anteile besteuert wird, ist – wie bei einer tatsächlichen Veräußerung auch – das Teileinkünfteverfahren anzuwenden: Das heißt, dass nur 60% des Gewinns besteuert werden.

Die Fiktion der Veräußerung führt dazu, dass Steuern zu zahlen sind, obwohl wie im obigen Beispiel dargestellt kein Liquiditätszufluss gegeben ist. Insbesondere bei ertragsschwachen Gesellschaften mit hohen stillen Reserven kann die Wegzugsbesteuerung folglich dazu führen, dass der Inhaber gezwungen sein wird, die Anteile zu veräußern.

Empfehlung: Sofern der Wegzug aus Deutschland ernsthaft geplant ist und eine Beteiligung im Sinne der Wegzugsbesteuerung vorliegt, sollte eine rechtzeitige Vorsorge zur Liquiditätssicherung getroffen werden.

3. Realisation von Verlusten?

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung können mit der Wegzugsbesteuerung keine Verluste entstehen; deren Realisation dürfe nur durch tatsächliche Veräußerung vor dem Wegzug erfolgen (so das BMF im Schreiben vom 14.5.2004, Az.: IV B 4 – S 1340 – 11/04, Tz. 6.1.3.3).

4. Weitere Besteuerungstatbestände

Neben dem tatsächlichen Wegzug führen noch weitere Tatbestände zur Anwendung der Wegzugsbesteuerung. Das sind

- die Einlage der Anteile in einen Betrieb des Steuerpflichtigen in einem ausländischen Staat,
- die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in einem anderen Staat, soweit nach dem entsprechenden DBA die Ansässigkeit in Deutschland verloren geht (s.u.);
- die Übertragung der Anteile durch Schenkung oder Erwerb von Todes wegen auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person.

Beispiel: Vater V, wohnhaft in München, ist zu 10% an einer GmbH beteiligt. Sohn S hat sich nach seinem Studium in St. Gallen entschieden, weiterhin in der Schweiz zu leben. In Deutschland besteht kein(e) Wohnung oder gewöhnlicher Aufenthalt. V überträgt die Beteiligung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge an S.

Steuerfolgen: Die Übertragung unterliegt der Schenkungsteuer. Da S in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, kommt zudem § 6 AStG zur Anwendung. Die Übertragung der Beteiligung unterliegt also neben der Schenkungsteuer auch noch der Einkommensteuer auf den fiktiven Veräußerungsgewinn.

5. Ausnahme: Vorübergehende Abwesenheit

Keine Anwendung findet die Wegzugsbesteuerung bei nur vorübergehenden Aufenthalten im Ausland. Die Frist für vorübergehende Aufenthalte beträgt fünf Jahre. Sie kann vom Finanzamt um weitere fünf Jahre verlängert werden, wenn nachgewiesen wird, dass berufliche Gründe für die Abwesenheit maßgebend sind.

Internationale Aspekte

Bei der Wegzugsbesteuerung kommt es zwar grundsätzlich nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige in einen Staat zieht, mit dem Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat oder nicht. Dennoch ergeben sich einige Besonderheiten. Zudem gibt es Sonderregelungen für einen Wegzug in einen EU-Staat.

1. Anwendung eines DBA

Bei inländischen Kapitalgesellschaften unterliegt der Veräußerungsgewinn nach dem Wegzug der beschränkten Steuerpflicht. Bei Anwendung eines DBA steht das Besteuerungsrecht in der Regel dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zu. Mit dem Wegzug aus Deutschland wechselt die Ansässigkeit bei Aufgabe des Wohnsitzes sofort in den Zuzugsstaat.

Im Falle der Veräußerung der Beteiligung kann Deutschland die im EStG geregelte Besteuerung nicht mehr wahrnehmen. Deutschland hätte keinen Zugriff mehr auf den Veräußerungsgewinn. Genau hier knüpft die Wegzugsbesteuerung an.

Für Staaten, mit denen kein DBA abgeschlossen wurde, greift die beschränkte Steuerpflicht nach dem EStG bei tatsächlicher Veräußerung noch. Doch auch in diesen Fällen wird vorab bereits beim Wegzug nach § 6 AStG eine fiktive Veräußerung besteuert. Der Veräußerungsgewinn bei tatsächlicher Veräußerung wird dann um den bereits besteuerten Vermögenszuwachs gekürzt. Ist der tatsächliche Veräußerungsgewinn niedriger als die Besteuerung beim Wegzug oder entsteht sogar ein Veräußerungsverlust, kann dieser nur mit anderen positiven Einkünften im Veräußerungsjahr ausgeglichen werden. Eine (anteilige) Erstattung der „Wegzugsteuer“ findet also nicht statt.

Ein besonders hohes Besteuerungsrisiko droht, wenn bei tatsächlicher Veräußerung auch der Staat, in den der Steuerpflichtige gezogen ist, die Wertsteigerung der Anteile besteuern möchte, die Deutschland bereits fiktiv besteuert hat.

Empfehlung: Hier droht eine echte Doppelbesteuerung. Entsprechende Klärungen sollten zwingend vor dem Wegzug erfolgen.

2. Besonderheiten in der EU: Steuerstundung

Im Falle des Wegzugs in einen EU- oder EWR-Staat besteht die Möglichkeit der zinslosen Stundung der Steuer bis zur tatsächlichen Veräußerung des Anteils. Diese Stundungsmöglichkeit wurde wegen der drohenden EU-Rechts-

widrigkeit der Wegzugsbesteuerung eingeführt. Sie kann nur von Staatsangehörigen der EU- oder EWR-Staaten in Anspruch genommen werden. Die Stundung ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Amtshilfe zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat;
- Vorliegen einer solchen Ausgestaltung der Steuerpflicht im Zuzugsstaat, die mit der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbar ist.

Hinweis: Sofern die Stundung gewährt wird, muss der Steuerpflichtige bestimmte Mitteilungspflichten erfüllen.

Weitere steuerliche Folgen im Falle des Wegzugs

Neben der Wegzugsbesteuerung ist bei Aufgabe des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland auch die erweitert beschränkte Steuerpflicht des § 2 AStG zu beachten. Zudem können sich Erbschaft-/schenkungsteuerliche Folgen ergeben.

1. Erweitert beschränkte Steuerpflicht

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht hat zur Folge, dass über die nächsten zehn Jahre (Schweiz: fünf Jahre) weiterhin eine Veranlagung zur deutschen Einkommensteuer erfolgen muss. Neben den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften unterliegen weitere Einkünfte der deutschen Besteuerung, z.B. aus Deutschland zufließende Zinsen.

PKF FASSELT SCHLAGE Partnerschaft

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

14050 **Berlin** · Platanenallee 11 · Tel. +49 30 306 907 - 0

47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0

20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0

56864 **Bad Bertrich** · Brückenweg 6 · Tel. +49 2674 91 00-10

06114 **Halle** · Bernburger Straße 4 · Tel.: +49 345 52 521-0

04275 **Leipzig** · August-Bebel-Str. 61 · Tel.: +49 341 3099-10

56410 **Montabaur** · Steinweg 40-42 · Tel +49 2602 93 11-0

18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel.: +49 381 491 24-0

Die Inhalte der PKF* Themen Öffentlicher Sektor können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF* Themen Öffentlicher Sektor dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF FASSELT SCHLAGE ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF FASSELT SCHLAGE übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf-fasselt.de einsehbar.

Der Steuersatz wird unter Einbezug aller Einkünfte (Progressionsvorbehalt) ermittelt. Die Voraussetzungen der erweitert beschränkten Steuerpflicht sind nach § 2 AStG:

- deutsche Staatsangehörigkeit und mindestens fünf Jahre unbeschränkte Steuerpflicht in den letzten zehn Jahren vor Ende der unbeschränkten Steuerpflicht;
- wesentliche Inlandsinteressen wie gewerbliche Inlandstätigkeit als Einzelunternehmer oder als Mitunternehmer oder bei Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft > 1%;
- niedrige Besteuerung im Zuzugsstaat wegen eines niedrigen Tarifs, wesentlicher Steuervorteile oder Nicht-Ansässigkeit (Steuerbelastung von weniger als 2/3 bei Einkünften von 77.000 € im Vergleich zur deutschen Besteuerung);
- die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte betragen mehr als 16.500 € im Jahr.

2. Erbschaft-/schenkungsteuerliche Aspekte

Bei deutschen Staatsangehörigen, die sich nicht länger als fünf Jahre (USA: zehn Jahre) dauernd im Ausland aufgehalten haben, unterliegen Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen auch ohne Wohnsitz im Inland der unbeschränkten Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht in Deutschland. Anschließend unterliegt das Inlandsvermögen (z.B. inländische Grundstücke, Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften) der beschränkten Steuerpflicht, bei der nur sehr geringe Freibeträge gelten.

www.pkf-fasselt.de

38122 **Braunschweig** · Theodor-Heuss-Str. 2 · Tel. +49 531 2403-0

60325 **Frankfurt** · Ulmenstr. 37-39 · Tel. +49 69 17 00 00-0

50670 **Köln** · Gereonstraße 34-36 · Tel. +49 221 1643-0

39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel.: +49 3904 66 38-0

38350 **Helmstedt** · Bötticherstr. 51 · Tel.: +49 5351 12 01-0

39112 **Magdeburg** · Halberstädter Straße 40 A · Tel.: +49 391 62 823-0

14476 **Potsdam** · Am Lehnitzsee 5 · Tel.: +49 33208 223 55