



Kurzinformation:

Grundlagen der deutschen Besteuerung bei Wegzug aus Deutschland

Der Wegzug aus Deutschland, insbesondere, aber nicht nur, in Fällen des Wohnsitzwechsels ins niedrig besteuerte Ausland, bedeutet nicht ohne weiteres ein Ende des deutschen Steuerzugriffs. Unter bestimmten Voraussetzungen unterliegen realisierte oder auch nur fiktive inländische Einkünfte auch nach Wegzug, zeitlich beschränkt, einer deutschen Besteuerung. Das deutsche Steuerrecht hält insoweit Regelungen sowohl für natürliche Personen als auch für Unternehmungen bereit. Die Finanzämter verschicken bei Bekanntwerden des Wegzugs aus Deutschland umfangreiche Fragekataloge zur Abfrage steuer-sensibler Details; nicht selten veranlassen die Finanzbehörden auch Aussenprüfungen.

Auch wenn derzeit noch nicht vollständig geklärt ist, inwieweit diese Regelungen im Einklang stehen zu den europa- und internationalrechtlichen Grundsätzen der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, ist jeder, der sich mit dem Gedanken einer Wohnsitz- oder Sitzverlegung ins Ausland trägt, gut beraten, etwaige nachteilige Effekte des deutschen Steuerrechts zu analysieren und, soweit möglich, nach optimalen Gestaltungen zu suchen.

Nachfolgend eine Zusammenfassung wesentlicher gesetzlicher Regelungen im deutschen Steuerrecht:

1 Wegzug einer natürlichen Person

1.1 Wohnsitzverlegung ins niedrig besteuerte Ausland

- Grundsätzlich sind Personen, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, im Inland nur mit bestimmten, gesetzlich geregelten, Einkünften *«beschränkt steuerpflichtig»*.
- Soweit die Person innerhalb der letzten 10 Jahre vor ihrem Wegzug ins Ausland mindestens fünf Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war, kann sie ab Wohnsitzverlegung unter die verschärfte sogenannte *«erweiterte beschränkte Steuerpflicht»* in Deutschland fallen.

Voraussetzung ist, dass

- der neue Wohnsitzstaat ein «Niedrigsteuerland» ist und
- wesentliche wirtschaftliche Interessen (gesetzlich definiert, z.B. Grundbesitz) des Wegzegers in Deutschland verbleiben.

Welche Staaten als «niedrig besteuert» gelten, ist nach einer gesetzlich geregelten Vergleichsberechnung – gemessen an der deutschen Steuerbelastung einer ledigen Person – zu beurteilen. Eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht bringt mit sich, dass diverse zusätzliche Einkünfte, z.B. aus Kapitalvermögen, aus Dienstleistungsverträgen, aus wiederkehrenden Bezügen und aus Gewerbebetrieb, unabhängig von einer deutschen Be-

triebsstätte in Deutschland bis zu 10 Jahren nachlaufend besteuert werden können.

Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz enthält auf Basis dieser erweiterten beschränkten Steuerpflicht des deutschen Aussensteuerrechts in Artikel 4 eine Regelung der sogenannten *«überdachenden Besteuerung»*, ersichtlich mit dem Zweck, das deutsche Besteuerungsrecht zu konkretisieren und damit den Wegzug in die Schweiz unattraktiver zu machen.

1.2 «Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht»

Personen, die zwar im Ausland wohnen, deren Einkünfte aber zu mindestens 90 % der deutschen Einkommenssteuer unterliegen (*«beschränkte Steuerpflicht»*) haben ein besonderes Wahlrecht: Auf Antrag werden diese Personen – typischerweise Grenzgänger – einer sogenannten *«fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht»* unterworfen.

- Dies bedeutet, dass sämtliche Einkünfte dieser Personen in Deutschland veranlagt und der deutschen Tarifsteuer unterworfen werden.
- Hinsichtlich der geringeren Auslandseinkünfte kann es zur Anwendung des sogenannten Progressionsvorbehalts kommen; dies kann die durchschnittliche Steuerbelastung erhöhen.
- Nachdem das Jahressteueränderungsgesetz 2009 auch für beschränkt steuerpflichtige Einkünfte die Abziehbarkeit von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vorsieht, könnte sich der vorteilhafte Effekt der *«fiktiv unbeschränkten Steuerpflicht»* relativieren.
- In jedem Fall bedarf die Ausübung des Antrags selbst einer genauen Betrachtung des individuellen Sachverhalts.





1.3 Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinns bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

- Hierbei handelt es sich um den Grundtatbestand der Wegzugsbesteuerung, geregelt im Aussensteuergesetz. Bei Personen, die im Zeitpunkt ihres Wegzugs eine mindestens einprozentige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft halten, kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Veräußerung dieser Beteiligung fingiert und der fiktive Gewinn der deutschen Wegzugssteuer unterworfen werden.
- Das Gesetz enthält auch Vorschriften für den Vererbungs- und Schenkungsfall.
- Bei Wohnsitzwechsel in einen anderen EU-Staat kann Anspruch auf eine zinslose Stundung des Steueranspruchs bestehen, wobei die Stundung im Falle des Todes im Ausland widerrufen und damit der Zahlungsanspruch wieder auflebt und sofort fällig wird.
- Die gesamte Regelung ist sehr komplex, auch was das Verhältnis zwischen beschränkter Steuerpflicht (bei inländischen Kapitalgesellschaftsanteilen) und Wegzugssteuer (bei ausländischen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen) angeht.
- Steuererleichterungen sollen gelten für den Fall des Rückzugs, wobei der Anwendungsbereich der Vorschrift unklar ist. Betroffene sollten dringend konkreten Rat im Einzelfall einholen.

1.4 Unterjährige Besteuerung im Wegzugsjahr

- Im Kalenderjahr des Wegzugs einer natürlichen Person, in dem also zunächst unbeschränkte Steuerpflicht und danach ggfs. beschränkte Steuerpflicht mit einzelnen Einkunftsarten besteht, gelten Besonderheiten für die einkommenssteuerliche Veranlagung. Die während der beschränkten Einkommenssteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte sind in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommenssteuerpflicht einzubeziehen.

2 Wegzug von Körperschaften

- Europarechtlicher Hintergrund: Mit verschiedenen Gesetzesreformen (Gesetz zur Modernisierung und Missbrauchsbekämpfung – MoMiG -; Gesetz zum internationalen Privatrecht) will der deutsche Gesetzgeber dem Druck der europäischen und internationalen Rechtsprechung nachgeben und *sich von der sogenannten «Sitztheorie» lösen*.

- Die bisher vertretene Sitztheorie besagte, dass sowohl der Satzungssitz im Inland zu sein hat, als auch der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung bzw. Verwaltung. Diese Koppelung führte bislang dazu, dass eine Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland die sofortige Auflösung und Abwicklung der Gesellschaft zur Folge hatte.
- Jetzt wendet man sich der sogenannten *Gründungstheorie* zu, nach der eine Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland unter Beibehalt des Satzungssitzes im Inland zulässig sein soll, allerdings flankiert von steuerlichen Regelungen der «Wegzugsbesteuerung».
- Anknüpfungspunkt für die deutsche Wegzugssteuer ist nun die Frage, ob – bei Sitzverlegungen innerhalb der EU – das deutsche Besteuerungsrecht verloren geht oder beschränkt wird. Soweit z.B. eine deutsche Kapitalgesellschaft ihren Verwaltungssitz in einen anderen Mitgliedstaat der EU verlegt und dabei Wirtschaftsgüter aus dem deutschen Steuerzugriff ausscheiden, wird eine *fiktive Realisierung* angenommen und die stillen Reserven einer vorgezogenen Besteuerung unterworfen. Inwieweit diese Regelung zu dem EU-Recht konform ist, ist derzeit unklar.

Bei *Wegzügen* einer Gesellschaft *ins Drittland ausserhalb der EU* – sowohl Fälle der Verlegung des Satzungssitzes als auch nur Verlegungen des Verwaltungssitzes – ordnet das Gesetz derzeit eine Fiktion der Gesellschaftsauflösung an. Folge ist, dass der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung in Deutschland zugrunde zu legen ist. Auch diese Regelung steht derzeit im europarechtlichen Kontext auf dem Prüfstand.

Stand Mai 2009

Dieses Informationsblatt erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Es beinhaltet keine rechtliche oder steuerliche Beratung und ersetzt kein individuelles Beratungsgespräch.

