

RA/StB Dr. Maximilian Haag, LL.M. (Duke), München

Ertragsteuerliche Fragen bei Zuzug und Wegzug natürlicher Personen

RA/StB Dr. Maximilian Haag, LL.M. (Duke) ist Counsel bei P+P Pöllath + Partners in München. Der Beitrag basiert auf einem Vortrag des Verfassers am 21.03.2018 auf der Münchner Steuerfachtagung 2018.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Die sachgerechte Erfassung der vielgestaltigen Sachverhalte des Zuzugs und Wegzugs natürlicher Personen nach und aus Deutschland bereitet der Praxis häufig Probleme. Anhand von Beispielfällen wird eine Reihe aktueller ertragsteuerlicher Zweifelsfragen beim Zuzug und Wegzug natürlicher Personen beleuchtet.

I. Einleitung

Das Steuerrecht hat Schwierigkeiten mit einer sachgerechten Erfassung der vielgestaltigen Sachverhalte des Zuzugs und Wegzugs natürlicher Personen nach und aus Deutschland. Der Fokus des deutschen Gesetzgebers lag lange auf Vorkehrungen zum Schutz des Steuersubstrats. Beispiele sind die Reichsfluchtsteuer von 1931,¹ das AStG von 1972² und nicht zuletzt das seit 1919³ fast unveränderte Konzept des steuerlichen Wohnsitzes (§ 8 AO). Viele steuerliche Aspekte bei Wegzügen sind bis heute ungeklärt; die europäische Integration wirft weitere Fragen auf. Zudem hat sich Deutschland in jüngerer Zeit immer mehr zum Zuzugsland entwickelt. Das für Wegzügler geschaffene steuerliche Instrumentarium ruft in Zuzugsfällen oft fragwürdige Ergebnisse hervor.

II. Begründung und Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht

Die unbeschränkte Est-Pflicht (§ 1 Abs. 1 EStG) setzt i.d.R. einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland voraus. Der gewöhnliche Aufenthalt (§ 9 AO) spielt in der Praxis kaum eine Rolle, da es angesichts des weitreichenden Wohnsitzkonzepts für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht auf den Aufenthalt des Stpfl. meist nicht ankommt. Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen will (§ 8 AO). Dieser Wohnsitzbegriff setzt sich aus dem objektiven Element „Wohnung“ und dem subjektiven Element „Nutzungsabsicht“ zusammen. Die ältere Rspr. legte den Wohnsitzbegriff überwiegend weit aus.⁴ In mehreren Urteilen aus den letzten Jahren verfolgte der BFH allerdings eine etwas restriktivere

Linie.⁵ Hintergrund der jüngsten Entscheidungen waren Anträge auf Kindergeld für im Ausland lebende Kinder. Das fiskalische Interesse war in diesen Fällen – anders als in den älteren Urteilen – auf einen engen Wohnsitzbegriff gerichtet. Mit BMF-Schreiben vom 07.08.2017⁶ hat die Verwaltung die Rspr. zum Wohnsitz im Anwendungserlass zu § 8 AO erstmals systematisch zusammengefasst. Seither herrscht für einige Fragen bei Begründung oder Aufgabe eines Wohnsitzes etwas mehr Rechtssicherheit:

- Eine kurzfristige, vorübergehende oder notdürftige Unterbringung ist keine Wohnung.
- Kann der Stpfl. eine Wohnung wegen Absprachen mit anderen Wohnungsnutzern nicht jederzeit frei nutzen, ist kein Wohnsitz anzunehmen.
- Erforderlich ist eine Nutzung, die über bloße Besuche, kurzfristige Ferientaufenthalte und unregelmäßige kurze Aufenthalte zu Erholungs- oder Verwaltungszwecken hinausgeht.
- Wer eine Wohnung von vornherein in der Absicht nimmt, sie nur vorübergehend (für bis zu sechs Monate) beizubehalten und zu benutzen, begründet dort keinen Wohnsitz.
- Wer sich in der Wohnung eines Angehörigen oder Bekannten aufhält, begründet dort keinen Wohnsitz, es sei denn, die Wohnung ist ein „Familienwohnsitz“.

Das von der Rspr. vor Jahrzehnten für Wegzugsfälle entwickelte Konzept vom „Familienwohnsitz“⁷ ist allerdings nicht mehr zeitgemäß und führt in Zuzugsfällen häufig zu sonderbaren Ergebnissen. Der Wohnsitz eines Ehegatten ist allenfalls ein Indiz für den Wohnsitz des anderen Ehegatten; eine allgemeine Regel lässt sich daraus m.E. nicht ableiten.

III. Zweifelsfragen beim Zuzug

Hat ein Stpfl. einen Wohnsitz im Inland, bedeutet dies nicht zwingend, dass er sein Welteinkommen in Deutschland versteuern muss. Deutschland unterhält ein dichtes Netz an DBA, deren Zweck der Schutz des in mehreren Ländern ansässigen Stpfl. vor mehrfacher Besteuerung ist. Wird ein im Ausland Ansässiger durch Zuzug auch in Deutschland ansässig, lösen die DBA die Besteuerungskonkurrenz im Regelfall dadurch, dass sich die Ansässigkeit im einen Land nach bestimmten Kriterien gegenüber der Ansässigkeit im anderen Land durchsetzt (Art. 4 Abs. 2 OECD-MA: „Tie-Breaker“-Test). Ergibt der Tie-Breaker-Test eine abkommensrechtliche Ansässigkeit im Ausland, stellt sich die Frage, ob Deutschland den Stpfl. nach nationalem Recht gleichwohl wie einen Steuerinländer behandeln darf.

1 RGBl. I 1931 S. 699.

2 BGBl. I 1972 S. 1713.

3 RGBl. 1919 S. 1993, ursprünglich § 62 RAO.

4 Z.B. BFH vom 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl. II 1970 S. 153; FG Münster vom 22.02.1984 – V 2216/83 U, EFG 1984 S. 636; FG Rheinland-Pfalz vom 24.04.1998 – 4 K 2608/95, EFG 1998 S. 1182; BFH vom 10.11.1978 – VI R 127/76, RS0996745; vom 23.11.1988 – II R 139/87, DB 1989 S. 712; vom 10.04.2013 – I R 50/12, RS0767931.

5 BFH vom 23.06.2015 – III R 38/14, RS1163350; vom 25.09.2014 – III R 10/14, RS1045707; vom 17.05.2017 – III B 92/16, RS1244572; vom 12.06.2017 – III B 157/16, RS1246136.

6 BMF vom 07.08.2017, BStBl. I 2017 S. 1257 = VA1249056.

7 Vgl. BFH vom 02.11.1994 – I B 110/94; vom 11.04.1984 – I R 230/80; AEAO zu § 8, Tz. 5.2.

1. Zurechnungsbesteuerung (§ 15 AStG) bei Lebensmittelpunkt im Ausland?

Das AStG beinhaltet zwei Mechanismen zum Durchgriff auf von juristischen Personen im Ausland erzielte thesaurierte Einkünfte, die nach allgemeiner Regel – mangels Ausschüttung an den inländischen Berechtigten – vor der Besteuerung im Inland abgeschirmt wären. Die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) regelt die unmittelbare steuerliche Erfassung von niedrig besteuerten „passiven“ Einkünften einer ausländischen Zwischengesellschaft bei deren unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern. Die Zurechnungsbesteuerung (§ 15 AStG) sieht eine direkte Besteuerung aller Einkünfte von ausländischen Familienstiftungen und -Trusts (auch mit Sitz in Hochsteuerländern) bei deren inländischen Begünstigten vor. Wirtschaftliches Problem beider Konzepte ist, dass der Stpfl. ESt auf Einkünfte zahlen muss, die ihm nicht zugeflossen sind und daher seine Leistungsfähigkeit nicht erhöht haben. Eine Ausnahme hiervon gilt nur für EU-/EWR-Sachverhalte (§ 8 Abs. 2, § 15 Abs. 6 AStG). Beide Mechanismen werfen damit Probleme beim Zuzug von Ausländern auf, die die Berechtigung an einer ausländischen Gesellschaft oder Stiftung im Drittstaat „mitbringen“.⁸

Beispiel:

Die Eheleute M leben mit ihren Kindern in Nevada. Frau M ist Deutsche, Herr M Amerikaner. Herr M ist Begünstigter eines Familien-Trusts in New York. Herr M tritt Anfang 2018 für vier Jahre eine Stelle als Manager in New York an und mietet dort eine Wohnung. Frau M zieht zugleich mit den Kindern für vier Jahre nach Berlin, wo die Familie ebenfalls eine Wohnung mietet. Herr M hält sich berufsbedingt meist in den USA auf. Ferien verbringt die Familie in ihrem Haus in Nevada. Einkünfte aus deutschen Quellen hat Herr M nicht.

Durch Begründung eines Wohnsitzes im Inland sind die Eheleute M unbeschränkt steuerpflichtig geworden. Dies gilt auch für Herrn M, dem der Wohnsitz von Frau und Kindern als „Familienwohnsitz“ zugerechnet wird. Abkommensrechtlich ist Herr M jedoch in den USA ansässig, weil sein Lebensmittelpunkt dort liegt oder – bei unklarem Lebensmittelpunkt – jedenfalls sein gewöhnlicher Aufenthalt in den USA ist (Art. 4 Abs. 2 DBA USA). Mangels Einkünften aus deutschen Quellen unterliegt Herr M somit grds. nicht der deutschen Besteuerung. Unklar ist allerdings, ob Herr M die Einkünfte des Familien-Trusts in New York ungeachtet seiner DBA-Ansässigkeit in den USA in Deutschland anteilig als Kapitaleinkünfte versteuern muss (§ 15 AStG). Denn § 20 Abs. 1 AStG ordnet für die Zurechnungsbesteuerung einen Treaty Override an. Zweifelhafte ist die Reichweite von § 20 Abs. 1 AStG, wenn der Zugezogene abkommensrechtlich im Ausland ansässig bleibt; fraglich ist dann, ob § 20 Abs. 1 AStG neben den Verteilungsregeln der DBA auch deren Ansässigkeitsregeln verdrängt. Die Frage ist m.E. zu verneinen: Hinzurechnungs- und Zurechnungsbesteuerung können nicht weiter reichen als die direkte Besteuerung bei persönlicher Erzielung der Einkünfte durch den Stpfl. Bei persönlicher Erzielung der anteiligen Trust-Einkünfte durch Herrn M hätte Deutschland mangels Ansässigkeit von Herrn M im Inland kein Besteuerungsrecht. Dieses Ergebnis lässt sich durch Art. 1 Abs. 6 DBA USA belegen, der die Zurechnungsbesteuerung auf im Inland „ansässige“ Personen beschränkt. Ein nicht Ansässiger unterliegt danach weder der Hinzurechnungs- noch der Zurechnungsbesteuerung.⁹

2. Zuzug von Geschäftsführern ausländischer KapGes.

Schwerwiegende Folgen können sich ergeben, wenn der Zuzügler Geschäftsführer oder sonstiger Vertreter¹⁰ einer ausländischen KapGes. ist, die durch seinen Zuzug unbeabsichtigt ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) ins Inland verlegt und dadurch eine Geschäftsleitungs-Betriebsstätte im Inland begründet (§ 12 Satz 1 Nr. 1 AO). Die ausländische Gesellschaft wird dadurch unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Einkünfte einer KapGes. mit Geschäftsleitungs-Betriebsstätte im Inland unterliegen ferner der GewSt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3, Abs. 2 Satz 1 GewStG), soweit sie der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Nach der Rspr. befindet sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO) dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird. Dies ist der Ort, an dem die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden.¹¹ Maßnahmen mit zu vernachlässigender Bedeutung sind nicht zu berücksichtigen („Abgrenzung nach unten“). Nicht relevant sind ferner Entscheidungen in der Verantwortung der Gesellschafter, etwa die Festlegung der Unternehmenspolitik, die Mitwirkung an außerordentlichen Maßnahmen sowie Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung („Abgrenzung nach oben“).

Beispiel:

A betreibt über eine australische KapGes., deren einziger Managing Director er ist, einen Handel mit Bootteilen in Melbourne. A zieht für ein paar Jahre nach Deutschland. Seither reist A nur noch einmal im Monat nach Melbourne, um „nach dem Rechten zu sehen“. Alle übrigen Tätigkeiten für seine Gesellschaft erledigt er mittels Telefon, E-Mails usw. in seiner deutschen Wohnung.

Infolge des Zuzugs von A ist die australische KapGes. aufgrund der Abwicklung eines Großteils ihrer laufenden Verwaltungstätigkeiten vom Inland aus unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig geworden. Abkommensrechtlich ist die australische Gesellschaft ebenfalls in Deutschland ansässig geworden, da hierfür der Ort der Geschäftsleitung maßgeblich ist (Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA Australien). Deutschland hat hiernach das Besteuerungsrecht an den Gewinnen der Gesellschaft (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA Australien), wobei alle auf die australische Betriebsstätte entfallenden Gewinne in Australien besteuert werden können (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA Australien). Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt grds. durch Freistellung der der australischen Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinnanteile durch Deutschland (Art. 22 Abs. 2 Buchst. a DBA Australien). Zu beachten ist allerdings ein Aktivitätsvorbehalt für die Anwendung der Freistellungsmethode (Art. 22 Abs. 2 Buchst. d DBA Australien): bei passiven Einkünften rechnet Deutschland die australische Steuer nur auf die deutsche Steuer an. A hat damit kein Problem, da der Handel mit Bootteilen aktive Tätigkeit ist. Es verbleibt das Problem der Gewinnabgrenzung zwischen der deutschen Geschäftsleitungs-Betriebsstätte und der australischen Betriebsstätte, welche in Absprache mit den Steuerbehörden in beiden Ländern gefunden werden muss.

⁸ Ausführlich Haag/Faltenbacher, IStR 2017 S. 89.

⁹ Ähnlich für die Hinzurechnungsbesteuerung Schönfeld/Hoene, IStR 2013 S. 349.

¹⁰ Vgl. BFH vom 12.02.2004 – IV R 29/02, DB 2004 S. 1974.

¹¹ BFH vom 07.12.1994 – I K 1/93, RS0739053.

IV. Zweifelsfragen beim Wegzug

1. Beschränkte und „erweitert“ beschränkte ESt-Pflicht

Mit dem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht endet das deutsche Besteuerungsrecht nicht komplett. Vielmehr unterliegt der Wegzügler mit bestimmten Einkünften aus deutschen „Quellen“ der beschränkten ESt-Pflicht (§ 1 Abs. 4 EStG). Beschränkt steuerpflichtig sind die in § 49 EStG aufgeführten „inländischen“ Einkünfte. Praktisch bedeutsam ist die fehlende Steuerpflicht für Zinsen aus unbesicherten deutschen Quellen, z.B. Sparkonten und Anleihen. Bei Wegzug ins niedrig besteuerte Ausland sieht das deutsche Recht zusätzlich eine erweitert beschränkte Steuerpflicht vor (§ 2 AStG). In deren Anwendungsbereich bleibt der Wegzügler für zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem seine unbeschränkte Steuerpflicht endete, über seine „inländischen“ Einkünfte (§ 49 EStG) hinaus mit allen Einkünften, die nicht „ausländische“ (vgl. § 34d EStG) sind, im Inland steuerpflichtig. Solche nicht „inländischen“ und zugleich nicht „ausländischen“ Einkünfte sind etwa Renten sowie alle von deutschen Schuldner bezahlten Zinsen. Ferner werden alle Veräußerungsgewinne aus inländischen Vermögensgegenständen erfasst (§ 20 Abs. 2, § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG). Die erweitert beschränkte Steuerpflicht hat folgende Voraussetzungen:

- der Stpfl. war in den letzten zehn Jahren vor Wegzug mindestens fünf Jahre als Deutscher unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 AStG);
- der Stpfl. zieht in ein Land mit „niedriger Besteuerung“ (§ 2 Abs. 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Hs. 2 AStG). Eine niedrige Besteuerung ist insb. anzunehmen, wenn die im Zuzugsland erhobene ESt aufgrund einer besonderen Vorzugsbesteuerung¹² erheblich gemindert ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG);
- der Stpfl. hat „wesentliche wirtschaftliche Interessen“ im Inland. Dies können „betriebsbezogene Interessen“ (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG) sein, d.h. Beteiligungen als (Mit-)Unternehmer eines inländischen Gewerbebetriebs oder i.S.v. § 17 EStG an einer inländischen KapGes., es können „einkünftebezogene Interessen“ (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG) sein, d.h. der Stpfl. erzielt aus inländischen Quellen mehr als 62.000 € p.a. oder mehr als 30% seiner weltweiten Einkünfte, und es können „vermögensbezogene Interessen“ (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 AStG) sein, d.h. der Wegzügler hält Inlandsvermögen im Wert von über 154.000 € oder sein Inlandsvermögen macht mehr als 30% seines Gesamtvermögens aus.

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht gilt nur, soweit die beschränkt und erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte im jeweiligen Jahr über 16.500 € betragen (§ 2 Abs. 1 Satz 3 AStG). Darüber hinaus ist die erweitert beschränkte Steuerpflicht bei Wegzug in ein DBA-Land ohne abkommensrechtlichen Vorbehalt zugunsten von § 2 AStG nicht anwendbar.¹³ Das betrifft derzeit die meisten EU-/EWR-Länder und OECD-Mitglieder wie USA, Japan und Kanada.¹⁴ Bei Wegzug in ein DBA-Land mit Vorbehalt zugunsten der erweitert beschränkten Steuerpflicht sind abkommensrechtliche

Einschränkungen zu beachten, etwa nach der „Abwandererregelung“ (Art. 4 Abs. 4 DBA Schweiz), welche die erweitert beschränkte Steuerpflicht auf einen Zeitraum von fünf Jahren begrenzt. Die Prüfung der Merkmale des § 2 AStG ist jährlich anzustellen, sodass die erweitert beschränkte Steuerpflicht von Jahr zu Jahr ein- oder aussetzen kann.

Beispiel:

Die Eheleute D sind Deutsche und leben in München. Herr D hat Einkünfte von ca. 800.000 € p.a. aus Kapitalvermögen weltweit. Der Anteil deutscher Aktien und Anleihen daran ist eher gering: im Jahr 2016 14.000 €, im Jahr 2017 12.000 €, im Jahr 2018 18.000 € (Zufluss von 3.000 € im ersten Quartal). Darüber hinaus gehört Herrn D eine Wohnung bei Ingolstadt (Wert 160.000 €, Mieterträge 6.000 € p.a.). Frau D hat von ihren Eltern eine 4%ige Beteiligung an einer deutschen GmbH erhalten (Wert: 130.000 €), die keine Dividenden ausschüttet, aber aus einem von den Eltern gewährten und an Frau D abgetretenen Gesellschafterdarlehen Zinsen an Frau D bezahlt: in den Jahren 2016 und 2017 16.000 €, im Jahr 2018 nach einer Zinsanpassung 17.000 €. Am 21.09.2016 ziehen die Eheleute D nach Italien und beantragen die zum 01.01.2017 neu eingeführte italienische Pauschalbesteuerung.¹⁵ Am 21.03.2018 verkauft Herr D die Wohnung.

Mit Aufgabe des deutschen Wohnsitzes am 21.09.2016 endet die unbeschränkte Steuerpflicht der Eheleute D. Die Mieterträge von Herrn D bleiben beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Von Herrn D bezogene Dividenden aus deutschen Aktien unterliegen der beschränkten Steuerpflicht zum Steuersatz von 15% (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG i.V.m. Art. 10 Abs. 2 DBA Italien). Für die anderen Einkünfte der Eheleute D endet am 21.09.2016 die Steuerpflicht im Inland. Mit der Option zur italienischen Pauschalsteuer, nach der die Eheleute D in Italien jährlich nur 125.000 € ESt zahlen, erfüllen die Eheleute D ab 01.01.2017 die Merkmale einer „niedrigen Besteuerung“ i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG. Wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland ergeben sich bei Herrn D aus dem Besitz der Wohnung bei Ingolstadt, da deren Wert über 154.000 € liegt. Bei Frau D ergeben sich wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland aus dem Besitz einer deutschen Beteiligung i.S.v. § 17 EStG. Die erweitert beschränkte Steuerpflicht ist nicht durch DBA ausgeschlossen, da Deutschland sich in Nr. 17 Buchst. a des Protokolls vom 18.10.1989 zum DBA Italien die Anwendung von § 2 AStG vorbehalten hat. Neben ihren beschränkt steuerpflichtigen Einkünften müssen die Eheleute D ab 01.01.2017 somit alle deutschen Zinsen und Veräußerungsgewinne aus deutschen Wertpapieren wieder in Deutschland versteuern. Für beide Eheleute ist allerdings je gesondert die Freigrenze von 16.500 € p.a. zu prüfen: Herr D überschreitet diese 2017, da seine deutschen Kapital- und Mieteinkünfte zusammen bei 18.000 € p.a. liegen. Frau D unterschreitet die Grenze 2017 allerdings, da ihre Zinseinkünfte aus dem Darlehen an die GmbH nur 16.000 € ausmachen. 2017 unterliegt somit nur Herr D der erweitert beschränkten Steuerpflicht, Frau D muss ihre deutschen Zins-einnahmen nicht in Deutschland versteuern. Im Jahr 2018 ändert sich die deutsche Besteuerung erneut: Zwar überschreitet Herr D die Freigrenze von 16.500 €, da er 2018 allein deutsche Kapitaleinkünfte von 18.000 € erzielt. Allerdings verliert er durch den Verkauf der Wohnung die wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland, sodass er nicht mehr der erweitert beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Umgekehrt unterliegt Frau D im Jahr 2018 der erweitert beschränkten Steuerpflicht mit ihren Zinsen, da diese die Grenze von 16.500 € überschreiten.

¹² Zu Einzelfällen BMF vom 14.05.2004, BStBl. I 2004, Sondernr. 1, Tz. 2.2.2. Beispiele sind etwa die Schweizer „Besteuerung nach dem Aufwand“ sowie die britische Besteuerung nach der „Remittance Basis“, vgl. FG München vom 21.11.2011 – 8 K 628/08, EFG 2012 S. 587. Seit 01.01.2017 fällt auch die neue italienische Pauschalsteuer hierunter, vgl. Ettinger/Hergeth/Psaier, IWB 2/2018 S. 47; von Oertzen/Zapf, IStR 2017 S. 961.

¹³ BMF vom 14.05.2004, BStBl. I 2004, Sondernr. 1, Tz. 2.0.2.1.

¹⁴ Vgl. Elicker, in: Blümich (Hrsg.), 139. Aufl. 2018, § 2 AStG Rn. 9.

¹⁵ Dazu Ettinger/Hergeth/Psaier, IWB 2/2018 S. 47.

2. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG

§ 6 AStG unterwirft stille Reserven einer Beteiligung i.S.v. § 17 EStG bei Wegzug des Gesellschafters ins Ausland als fiktive Veräußerung der deutschen Besteuerung.¹⁶ Der Gesetzgeber hat die Bestimmung für nötig gehalten, da Deutschland bei Wegzug des Stpfl. in ein DBA-Land meist gehindert ist, Gewinne aus einem späteren Anteilsverkauf zu besteuern. Denn nach den meisten DBA steht das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer KapGes. dem Wohnsitzstaat zu (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA).¹⁷ Dieser Zweck findet sich allerdings in § 6 AStG nicht spiegelbildlich wieder, weshalb die Vorschrift eine überschießende Besteuerungstendenz aufweist. So verliert Deutschland bei Wegzug des Stpfl. in einen Nicht-DBA-Staat bei Anteilen an deutschen Gesellschaften sein Besteuerungsrecht nicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG). Überdies hat der Gesetzgeber mit dem SEStEG¹⁸ Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften zum 01.01.2007 in die Wegzugsbesteuerung einbezogen und dadurch den Steuertatbestand – der schon durch die Absenkung der Schwelle in § 17 Abs. 1 EStG von 25% über 10% auf 1% ab 01.01.2001 erheblich verbreitert worden war – weiter ausgedehnt.

Der Wegzugsbesteuerung unterliegen Deutsche wie Ausländer, die mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren. Neben der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG) existieren wichtige Ersatztatbestände, welche die Wegzugssteuer auslösen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 AStG). Abkommensrechtlich kann es auch bei Beibehaltung des deutschen Wohnsitzes zum „Wegzug“ kommen, wenn Deutschland nach den Tie-Breaker-Regeln die Qualifikation als Ansässigkeitsstaat verliert (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA) und damit das deutsche Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung endet (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG). Zugleich hat sich Deutschland in manchen DBA zur Sicherung seines Besteuerungsrechts Sonderregeln ausbedungen, die in bestimmten Fällen eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auch nach Verlust der DBA-Ansässigkeit ermöglichen. Diese Sonderregeln geraten zwangsläufig in Widerspruch zur Wegzugsbesteuerung.

Beispiel:

Die Schweizerin S lebt seit 01.04.2005 in Deutschland. Seit 2000 hält S 25% des Grundkapitals der Muesli AG in Appenzell; die Aktien hat S von ihrem Vater durch Schenkung bekommen. Der Vater hatte bei Gründung der Muesli AG Anschaffungskosten für die Aktien von 106.000 CHF. Am 01.03.2018 zieht S zurück nach Appenzell, behält aber ihr Haus in Deutschland und kehrt gelegentlich dorthin zurück. Der gemeine Wert der Muesli AG beträgt am 01.04.2005 230 Mio. CHF, am 01.01.2007 235 Mio. CHF und am 01.03.2018 255 Mio. CHF.

S ist unbeschränkt steuerpflichtig, da sie ihren Wohnsitz im Inland behalten hat. Zusätzlich unterliegt sie der „überdachenden Besteuerung“, da sie über eine ständige Wohnstätte in Deutschland verfügt (Art. 4 Abs. 3 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 DBA Schweiz). Dies sichert Deutschland eine fiktive Ansässigkeit und damit das Besteuerungsrecht an allen Einkünften aus deutschen Quellen.

Trotz dieser Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts unterliegt S im Jahr 2018 der Wegzugsbesteuerung (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG).¹⁹

a) Steuerbarer Wertzuwachs bei Beteiligung an ausländischen KapGes.

Der steuerpflichtige Gewinn wird als Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile (§ 9 BewG) im Zeitpunkt des Wegzugs und den Anschaffungskosten ermittelt (§ 6 Abs. 1 Satz 4 AStG). Ungeklärt ist, ob es zu einer Aufstockung der Anschaffungskosten kommt, wenn ein Stpfl. mit Beteiligung an einer ausländischen KapGes. wegzieht, die er bereits vor Inkrafttreten des SEStEG gehalten hat und deren Wert teilweise aus der Zeit vor dem 01.01.2007 herrührt. M.E. sind die Grundsätze des Urteils des BVerfG vom 07.10.2010²⁰ zur Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle in § 17 EStG – welche kraft Verweises in § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG auch für die Wegzugsteuer gelten – auf die Einführung der Wegzugsteuer für Beteiligungen an ausländischen KapGes. zum 01.01.2007 entsprechend anzuwenden. Danach gilt ein veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff, demzufolge sich die Wesentlichkeitsschwelle nicht nach den im Jahr der Veräußerung geltenden Regeln richtet, sondern ihre Überschreitung Jahr für Jahr zu prüfen ist. Übertragen auf die Wegzugssteuer bedeutet dies, dass der Gesetzgeber Wertsteigerungen ausländischer KapGes., die vor dem 01.01.2007 entstanden sind, nicht besteuern darf.

Fortsetzung Beispiel:

Würden alle vor dem Zuzug von S nach Deutschland entstandenen stillen Reserven aus der Bemessungsgrundlage der Steuer herausgerechnet, müsste S 3.750.000 € versteuern (Wert am 01.03.2018 – Wert am 01.04.2005 × 60% im Teileinkünfteverfahren). Das Gesetz verbietet diese Lösung, es sei denn, das Herkunftsland hat seinerseits beim Zuzug nach Deutschland eine Wegzugssteuer erhoben (§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG). Die Schweiz kennt keine Wegzugssteuer. Würden die Anschaffungskosten des Vaters von S herangezogen, müsste S 38.249.936 € versteuern (Wert am 01.03.2018 – Anschaffungskosten × 60%). Auch diese Lösung ist m.E. unzutreffend, da es vor dem 01.01.2007 keine deutsche Wegzugssteuer für Anteile an ausländischen KapGes. gab. S muss m.E. 3 Mio. € versteuern (Wert am 01.03.2018 – Wert am 01.01.2007 × 60%). Denn eine Besteuerung von vor dem 01.01.2007 entstandenen stillen Reserven verstößt gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

b) Zinslose Stundung nur in EU/EWR-Fällen (§ 6 Abs. 5 AStG)

Ist der Wegzügler Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Mitgliedslands und unterliegt er nach dem Wegzug in einem dieser Länder („doppelter“ EU-/EWR-Bezug) einer der deutschen ESt vergleichbaren Steuerpflicht, wird die Wegzugssteuer zinslos, unbefristet und ohne Sicherheit gestundet (§ 6 Abs. 5 Satz 1 AStG). Die Stundung ist erst bei Anteilsverkauf oder Verwirklichung eines gleichgestellten Vorgangs zu widerrufen, ferner dann, wenn die Anteile auf eine in einem Drittstaat ansässige Person übergehen oder der Stpfl. in einen Drittstaat umzieht (§ 6 Abs. 5 Satz 4 AStG). Ob

16 Einen Überblick zur ursprünglichen Regelung gibt Engl, RIW 1978 S. 442 (444 f.).

17 Eine Ausnahme hierzu ist Art. 13 Abs. 4 DBA Schweiz.

18 BGBl. I 2006 S. 2782; BGBl. I 2007 S. 68.

19 Zur Problematik Kraft/Kraft, AStG, 2009, § 6 Rn. 363 f.

20 BVerfG vom 07.07.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl. II 2011 S. 86 = DB 2010 S. 10.

die Beschränkung der zinslosen Stundung auf „doppelte“ EU/EWR-Sachverhalte mit der auch für Drittstaaten anwendbaren Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) vereinbar ist, musste der BFH noch nicht entscheiden.²¹ Die Frage wird mit dem für März 2019 angekündigten Austritt von Großbritannien aus der EU voraussichtlich große Bedeutung erlangen, z.B. bei Wegzug von britischen Staatsangehörigen in andere EU/EWR-Staaten. Das FG Baden-Württemberg sieht in einer Sofortversteuerung bei Wegzug in die Schweiz allerdings einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), welche nach dem Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EU²² auch für die Schweiz gilt, und hat die Vorschrift mit Beschluss vom 14.06.2017²³ dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt. Große Teile des Schrifttums sprechen sich daher bei Wegzügen in die Schweiz für eine Anwendung von § 6 Abs. 5 AStG aus.²⁴

Fortsetzung Beispiel:

Da S in ein Drittland zieht, ist ihr nach dem Wortlaut von § 6 Abs. 5 AStG die zinslose Stundung der Wegzugssteuer zu versagen. Die Finanzverwaltung wendet die Vorschrift in Schweiz-Fällen nicht an, solange der EuGH nicht über die Vorlage des FG Baden-Württemberg vom 14.06.2017 entschieden hat. Steuerbescheide sollten daher offengehalten werden.

3. „Wegzugsbesteuerung“ nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sowie § 50i EStG für Altfälle

§ 6 AStG erfasst nur Anteile des Privatvermögens. Beteiligungen an gewerblichen PersGes. unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, sofern die Gesellschaft eine Betriebsstätte (§ 12 AO) im Inland hat (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Zugleich behält Deutschland im Regelfall bei Wegzug des Unternehmers ins DBA-Ausland das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gewinne der deutschen Betriebsstätte (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA). Wird das deutsche Besteuerungsrecht an einem Wirtschaftsgut dagegen im Zuge des Wegzugs des Unternehmers ins DBA-Ausland ausgeschlossen, gilt der Wegzug als Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG). Ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts ist insb. anzunehmen, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnendes Wirtschaftsgut künftig einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist (§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG). Die fiktive Entnahme führt zur Aufdeckung der stillen Reserven in den betreffenden Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Hs. 2 EStG). Die Besteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG droht somit, wenn ein Stpfl. Anteile i.S.v. § 17 EStG zur Vermeidung der Folgen von § 6 AStG in eine nur gewerblich geprägte PersGes. einlegt und danach wegzieht. Denn mangels unternehmerischer Tätigkeit kann eine gewerblich geprägte PersGes. abkommensrechtlich keine Betriebsstätte begründen.²⁵

Da einige Stpfl. die bis zum BFH-Urteil vom 04.05.2011²⁶ von der Finanzverwaltung anerkannte Möglichkeit zur Einlage

von Anteilen i.S.v. § 17 EStG in gewerblich geprägte PersGes. genutzt hatten und danach ohne Wegzugssteuer weggezogen waren, sah sich der Gesetzgeber veranlasst, für diese „Altfälle“ nachträglich das deutsche Besteuerungsrecht entgegen den DBA auf die spätere Veräußerung der Anteile zu erstrecken (§ 50i EStG). § 50i EStG wurde zum 01.01.2017²⁷ neu gefasst und gilt für alle noch offenen Fälle.²⁸ Die neue Bestimmung regelt unterschiedliche Folgen, je nachdem, ob der Wegzug des Gesellschafters vor oder nach dem 01.01.2017 erfolgt ist:

- Hat ein Stpfl. Anteile i.S.d. § 17 EStG vor dem 29.06.2013 zum Buchwert in eine gewerblich geprägte oder infizierte PersGes. (§ 15 Abs. 3 EStG) eingebracht und ist er vor dem 01.01.2017 ins DBA-Ausland weggezogen, findet keine Entstrickungsbesteuerung statt. Stattdessen unterliegt der Gewinn aus der späteren Veräußerung oder Entnahme der Anteile i.S.d. § 17 EStG ungeachtet entgegenstehender DBA-Regeln der deutschen Steuer (§ 50i Abs. 1 Satz 1 EStG – Treaty Override).
- Hat ein Stpfl. Anteile i.S.d. § 17 EStG zum Buchwert in eine gewerblich geprägte oder infizierte PersGes. eingebracht und zieht er erst nach dem 31.12.2016 ins Ausland (DBA oder Nicht-DBA), so findet im Zeitpunkt des Wegzugs die Entstrickungsbesteuerung gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG Anwendung.

§ 50i EStG in der seit dem 01.01.2017 geltenden Fassung sichert das deutsche Besteuerungsrecht somit nur für Wegzüge bis zum 31.12.2016 und ist bei Wegzug nach diesem Zeitpunkt nicht anwendbar.²⁹ Erfolgt der Wegzug nach dem 01.01.2017, bleibt es daher bei den Folgen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG im Zeitpunkt des Wegzugs.

Beispiel:

Die Brüder A und B (deutsche Staatsangehörige) sind zu je 50% an der deutschen Auto GmbH beteiligt und planen den Wegzug nach Österreich. Sie haben ihre Anteile an der Auto GmbH daher beide Anfang 2013 zum Buchwert in zwei gewerblich geprägte GmbH & Co. KG eingelegt. A zieht im November 2016 nach Innsbruck, B im März 2017 nach Salzburg.

Mit Wegzug von A und B endet deren Ansässigkeit in Deutschland. Die Wegzugssteuer nach § 6 AStG wird jedoch nicht ausgelöst, da die Anteile der Auto GmbH nicht mehr zum Privatvermögen von A und B gehören, sondern zu deren Betriebsvermögen bei – nach nationalem Recht – inländischen Betriebsstätten. Gleichwohl verliert Deutschland durch den Wegzug von A und B das Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus einem etwaigen Anteilsverkauf. Denn abkommensrechtlich haben die beiden gewerblich geprägten GmbH & Co. KG keine Betriebsstätten im Inland, sodass die Anteile der Auto GmbH unter Art. 13 Abs. 5 DBA Österreich fallen.

Bei A hält sich Deutschland daher nicht an das DBA und besteuert sowohl die Dividenden der Auto GmbH als auch einen etwaigen späteren Gewinn aus dem Verkauf der Anteile daran als gewerbliche Einkünfte des A (§ 50i Abs. 1 Satz 1 EStG). Sein Wegzug hat somit keine steuerlichen Folgen. Im Fall von B ist § 50i Abs. 1 EStG nicht anwendbar, da B erst nach dem 31.12.2016 weggezogen ist. Deutsch-

21 Vgl. BFH vom 25.08.2009 – I R 88, 89/07, DB 2009 S. 2464 = BFH/NV 2009 S. 2047.

22 Abkommen vom 21.06.1999, BGBl. II 2001 S. 811.

23 FG Baden-Württemberg vom 14.06.2017 – 2 K 2413/15, BB 2017 S. 2727.

24 Statt vieler Lademann/Gropp, § 6 AStG Rn. 78; Elicker, a.a.O. (Fn. 14), § 6 AStG Rn. 85.

25 BFH vom 04.05.2011 – II R 51/09, DB 2011 S. 2070 = BFH/NV 2011 S. 1637; vom 09.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011 S. 482 = DB 2011 S. 564.

26 BFH vom 04.05.2011, a.a.O. (Fn. 25).

27 BGBl. I 2016 S. 3000.

28 BMF vom 05.01.2017, DB 2017 S. 35 = DStR 2017 S. 157.

29 Ditz/Quilitzsch, DStR 2017 S. 281 (292); Lieckenbrock, DStR 2017 S. 177.

land hat damit an den von B eingelegten Anteilen der Auto GmbH ab Wegzug des B nach DBA kein Besteuerungsrecht mehr, weshalb die Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG im Wegzugsjahr Anwendung findet. Eine Stundung ähnlich § 6 Abs. 5 AStG ist für diesen Fall nicht vorgesehen. Unbeschränkt Stpfl. können bei Verlagerung einzelner Wirtschaftsgüter in andere EU/EWR-Länder einen über fünf Jahre aufzulösenden Ausgleichsposten bilden, durch den ein rätlicher Besteuerungsaufschub erreicht wird (§ 4g EStG). Ob diese Möglichkeit auch B offensteht, ist höchst zweifelhaft, da er nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig ist. Für B wäre es daher günstiger gewesen, die Anteile der Auto GmbH im Privatvermögen zu behalten, da ihm dann beim Wegzug die Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG gewährt worden wäre.

V. Fazit

Dem deutschen Steuerrecht fehlt ein systematisch stimmiges und verfassungs-, europa- wie abkommensrechtlich kohärentes Konzept für die Behandlung von Zuzugs- und Wegzugsfällen. Während etwa die Wegzugssteuer (§ 6 AStG) mindestens zehn Jahre der unbeschränkten Steuerpflicht vor Wegzug verlangt, erfordert die erweitert beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG), dass der Stpfl. innerhalb der letzten zehn Jahre vor Wegzug mindestens fünf Jahre als Deutscher unbeschränkt steuerpflichtig war. Die Zurechnungsbesteuerung (§ 15 AStG) sollte auf „passive“ Einkünfte von Stiftungen und Trusts im niedrig besteuerten Ausland beschränkt werden. Durch eine solche Koppelung an die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) würden Zuzügler aus Hochsteuerländern sowie ausländische Stiftungen mit „aktiven“ Einkünften von den überzogenen Folgen der Zurechnungsbesteuerung entlastet. Ebenso wünschenswert wäre eine zielgenaue Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung

(§ 6 AStG). Diese trifft häufig Stpfl., die beim Wegzug nicht beraten waren. Insb. bei Anteilen an ausländischen KapGes. ist mangels Kenntnis vieler Stpfl. von der Steuerpflicht und mangels Prüfungsmöglichkeit des FA ein Vollzugsdefizit handgreiflich. Vor dem Hintergrund der überschießenden Besteuerungstendenz des § 6 AStG erscheint dieser bisweilen willkürliche Steuerzugriff als mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 GG) unvereinbar. Eine Besteuerung von vor dem 01.01.2007 entstandenen stillen Reserven in Anteilen an ausländischen KapGes. verstößt ferner gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. Überdies bedarf es keiner Wegzugssteuer für Anteile an deutschen KapGes. bei Wegzug in Nicht-DBA-Staaten, wenn der Zuzugsstaat Amtshilfe gewährt und somit die beschränkte Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG) durchgesetzt werden kann. Bei Wegzug in die Schweiz sollte der Ersatztatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG so lange nicht zur Anwendung kommen, wie Deutschland nach Art. 4 Abs. 3 DBA Schweiz oder Art. 13 Abs. 4 DBA Schweiz das Recht zur Besteuerung des Gewinns aus einem etwaigen Anteilsverkauf hat.

Redaktionelle Hinweise:

- Zum Wegzug natürlicher Personen und der Frage, ob eine Steuerstundung auch bei Wegzug in die Schweiz Anwendung findet, vgl. *Escher*, Blog-Beitrag, DB1255301;
- zur Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG und der Nichtberücksichtigung fiktiver Veräußerungsverluste vgl. *Moritz*, DB 2017 S. 2578 = DB1252178;
- zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA vgl. *Schmitt/Meyen*, DB 2015 S. 769 = DB0692998;
- zur Verzinsung der Wegzugssteuer vgl. *Graw*, StR kompakt, DB0644887.

Kompakt

Umsatzsteuer

»DB1270368

Inneregemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

Der EuGH hatte zu entscheiden, ob ein inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft auch vorliegt, wenn der Zwischenunternehmer zwar in dem Mitgliedstaat, von dem aus der Gegenstand befördert oder versandt wird, für Zwecke der USt erfasst ist, aber für den konkreten inneregemeinschaftlichen Erwerb die USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaats verwendet. Der EuGH bejaht auch für diesen Fall ein inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft. Außerdem hat er entschieden, dass ein Mitgliedstaat nicht berechtigt ist, die Steuerfreiheit des Zwischenerwerbs allein mit der Begründung zu versagen, dass der Zwischenerwerber die zusammenfassende Meldung verspätet abgegeben hat.

EuGH, Urteil vom 19.04.2018 – Rs. C-580/16, Hans Bühler KG Streitjahre 2012, 2013

RA/VRIFG a.D. Thomas Müller war Vorsitzender Richter am FG Köln.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist ein Unternehmen mit Sitz in Deutschland. Sie verfügt in diesem Mitgliedstaat über eine deutsche USt-IdNr. In dem streitigen Zeitraum (Oktober 2012 bis März 2013) war sie auch in Österreich für USt-Zwecke erfasst, wo sie eine Betriebsstätte errichten wollte. Die österreichische USt-IdNr. verwandte die Klägerin für folgende Umsätze: Sie kaufte bei in Deutschland ansässigen Lieferanten Waren ein, die sie dann an einen in der Tschechischen Republik ansässigen und für MwSt-Zwecke erfassten Kunden weiterverkaufte. Die Waren wurden von den deutschen Lieferanten direkt an den tschechischen Enderwerber versandt. Die deutschen Lieferanten führten in den Rechnungen an die Klägerin deren österreichische USt-IdNr. an. Diese stellte ihrerseits Rechnungen an den Enderwerber aus, in denen sie ihre österreichische USt-IdNr. verwandte. In diesen Rechnungen wurde darauf hingewiesen, dass diese Umsätze „inneregemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte“ seien und MwSt-Schuldner demnach der Enderwerber sei.

Die Klägerin gab zunächst in Österreich zusammenfassende Meldungen für Oktober 2012 bis Januar 2013 ab, in denen sie ihre österreichische USt-IdNr. und die tschechische MwSt-IdNr. des Enderwerbers angab. Zu dem Feld „Dreiecks-