

INTERNATIONALISIERUNG DER GESELLSCHAFTER- FAMILIE

DIE DEUTSCHE WEGZUGSBESTEUERUNG FÜR ANTEILE AN KAPITAL- GESELLSCHAFTEN IM STEUERLICHEN PRIVATVERMÖGEN

VON DR. BERTRAM LAYER UND ANDREA SEEMANN

ABSTRACT

Die Internationalisierung ist nicht nur im Familienunternehmen, sondern auch in der Gesellschafterfamilie ein wichtiges Thema – sei es ein Studium oder eine Berufstätigkeit im Ausland, etwa der Aufbau einer ausländischen Niederlassung für das Unternehmen bzw. die Führung einer ausländischen Tochtergesellschaft, oder auch ein Wegzug ins Ausland aus privaten Gründen, bspw. aufgrund von Heirat. Die steuerlichen Regelungen hingegen sind nach wie vor sehr national geprägt und zielen auf die Sicherung des Besteuerungsaufkommens des jeweiligen Landes ab. Wird durch einen Wegzug das Besteuerungsrecht eingeschränkt oder ausgeschlossen, führt dies regelmäßig zur Festsetzung einer Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung, die – soweit keine Stundung erfolgt – für den Gesellschafter eine kaum zu finanzierende Belastung darstellt. Die Regelungen kommen daher oftmals einem faktischen Wegzugsverbot gleich. Der nachfolgende Beitrag analysiert die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung für Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die vom Gesellschafter im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden. Die Erläuterung der steuerlichen Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung für den Fall, dass die Anteile an der Kapitalgesellschaft in einem steuerlichen Betriebsvermögen gehalten werden (z.B. in einer gewerblich geprägten Personengesellschaft), bleiben einem gesonderten Beitrag vorbehalten.

I. Das Ziel des deutschen Gesetzgebers: die Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts

Die maßgebliche Regelung zur Wegzugsbesteuerung, § 6 AStG, wurde in den 70er-Jahren eingeführt. Anstoß war ein prominenter Wegzugsfall, die Regelung wird daher auch *Lex-Horten* genannt. Vor dem Verkauf der Anteile am Unternehmen verzog der Unternehmer in die Schweiz. Dieser Fall war der Ausgangspunkt von diversen und komplexen Regelungen der Wegzugsbesteuerung im deutschen Steuerrecht, die laufend fortentwickelt wurden. Unter dem Oberbegriff Wegzugsbesteuerung sind inzwischen zahlreiche Regelungen im Steuerrecht ein-

zuordnen, die sowohl Gesellschafter von Kapital- als auch Gesellschafter von Personengesellschaften treffen. Bei der Personengesellschaft spricht man auch von der sog. Entstrickungsbesteuerung. Zudem gibt es noch weitere Regelungen für Gesellschaften selbst, bspw. bei einer Verlegung der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft vom In- ins Ausland. Die verschiedenen Regelungsbereiche aus Gesellschaftersicht sind in Abbildung 1 dargestellt.

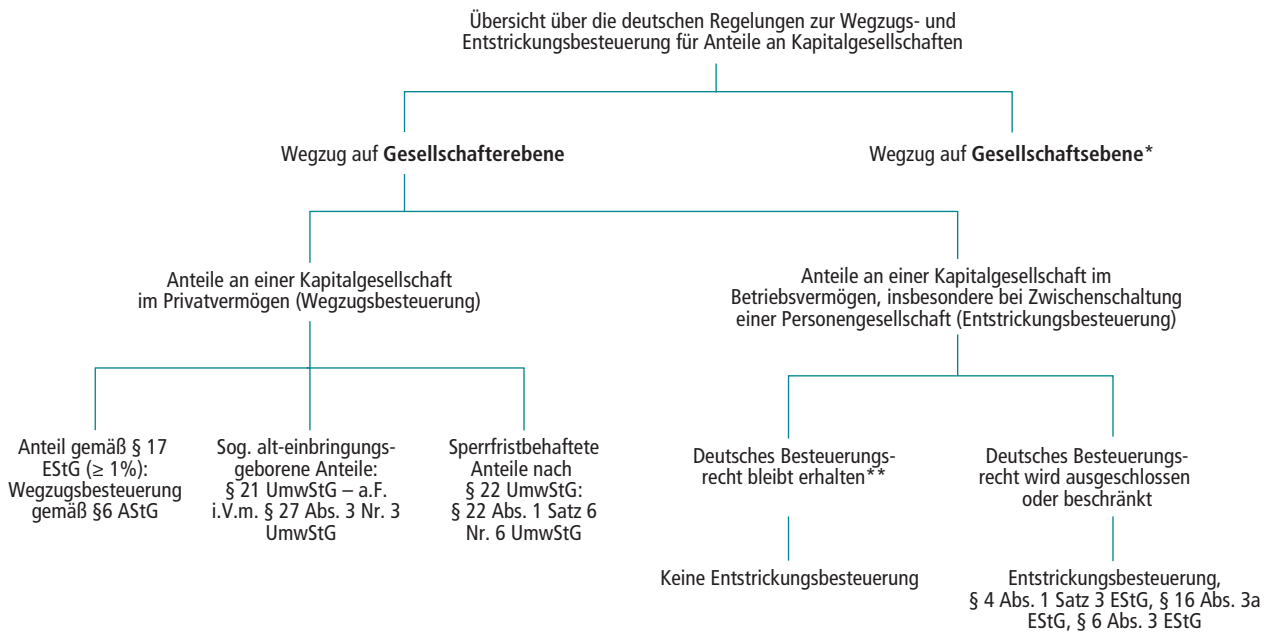
Die steuerlichen Folgen bei Eingreifen der Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung für den Gesellschafter sind oftmals kaum tragbar. Verzieht bspw. ein zu 20 % an einer GmbH beteiligter Gesellschafter ins Ausland und greift § 6 AStG (Regelung der Wegzugsbesteuerung) ein, müssen die stillen Reserven im Gesellschaftsanteil des Gesellschafters versteuert werden, als ob dieser verkauft werden würde. Ohne einen tatsächlichen Verkaufsvorgang ist schon die Frage der Höhe des Anteilswerts schwierig zu beantworten. Hat man die Hürde der Bewertung genommen, stellt sich im nächsten Schritt die Frage der Finanzierung der Steuerschuld. Bei Wegzug ins europäische Ausland bzw. ins EWR-Ausland und auch in bestimmten Konstellationen der nur zeitweisen Abwesenheit mit Rückkehrabsicht wird die Steuer gestundet.¹ In allen anderen

INHALT

- I. Das Ziel des deutschen Gesetzgebers: die Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts
- II. Der „steuerliche“ Wegzug eines Gesellschafters
- III. Regelung der Wegzugsbesteuerung
 1. Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG
 2. Besondere Regelungen bei sog. alt-einbringungsgeborenen Anteilen gemäß § 21 UmwStG a.F.
 3. Sperrfristbehaftete Anteile gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG n.F.
 4. Praxisbeispiele
- IV. Gestaltungsüberlegungen
- V. Reformvorschläge
- VI. Ausblick/Handlungsempfehlungen

¹ Dies gilt nur, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen gehalten werden, also § 6 AStG anwendbar ist.

Übersicht 1



* Die Regelungen zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung auf Gesellschaftsebene werden in diesem Beitrag nicht weiter erläutert.

** Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Zugzugsstaat und abkommensrechtlicher Zuordnung der Beteiligung zu einer deutschen Betriebsstätte

Abb. 1, Quelle: Eigene Darstellung

Übersicht 2

Praxisfälle des steuerlich relevanten Wegzugs



Abb. 2, Quelle: Eigene Darstellung

Fällen muss diese bezahlt werden. Dann droht der Verkauf des Anteils als letzter Ausweg zur Finanzierung der Steuer-schulden.

II. Der „steuerliche“ Wegzug eines Gesellschafters

Bereits die Fragen, ob und wann ein steuerlich maßgeblicher Wegzug eines Gesellschafters ins Ausland erfolgt, sind nicht einfach zu beantworten. Sicherlich gibt es Fallgestaltungen, in denen man eindeutig den Wegzug bejahen und den Zeitpunkt festlegen kann. Oftmals erfolgt ein Wegzug aber schleichend oder ist nur vorübergehender Natur.

Die Regelungen zur Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerung greifen nicht nur im klassischen Fall der Aufgabe des deutschen Wohnsitzes und des (dauerhaften) Wegzuges ins Ausland, sondern auch in den Fällen eines Doppelwohnsitzes,

einer zeitlich beschränkten Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland oder bei Übertragung der Anteile im Wege der Schenkung bzw. von Todes wegen auf einen im Ausland lebenden Nachfolger.

In Abbildung 2 sind mögliche, in der Praxis häufig anzutreffende Konstellationen des Wegzugs dargestellt².

Beispiel 1: Wegzugsbesteuerung bei Wegzug ins EU-Ausland

Ein Gesellschafter eines Familienunternehmens in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft, der zu 10 % beteiligt ist, verzieht nach Frankreich. Der inländische Wohnsitz wird aufgegeben. Die Anteile haben Anschaffungskosten von 1 Mio. Euro und »

2 Vgl. zur Übersicht der steuerlichen Folgen der jeweiligen Fallgruppe Ziff. III. 3.

zum Zeitpunkt des Wegzugs einen Verkehrswert von 10 Mio. Euro. Damit werden stille Reserven i.H.v. 9 Mio. Euro der Wegzugsbesteuerung unterworfen und damit eine Steuer i.H.v. ca. 2,6 Mio. Euro festgesetzt. Aufgrund des Wegzugs ins europäische Ausland wird die Steuer zinslos gestundet, ist allerdings bspw. bei einem späteren Verkauf, einer nach § 6 AStG schädlichen Umstrukturierung oder auch einem Wegzug ins Drittland zu zahlen.

Beispiel 2: Auslandsstudium

Ein Gesellschafter eines Familienunternehmens in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft, der zu 10 % beteiligt ist, studiert für vier Jahre in den USA. Dort lebt er in einer eigenen Wohnung. In den Semesterferien kehrt er regelmäßig nach Deutschland zurück und bewohnt in dieser Zeit sein altes Kinderzimmer im Hause der Eltern. Teilweise werden in den Semesterferien aber auch Praktika im In- oder Ausland absolviert. Die überwiegende Zeit verbringt der Student in den USA. In solchen Fallkonstellationen ist es strittig, ob der Lebensmittelpunkt (zeitweise) ins Ausland verlegt und damit ein Fall der Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerung gegeben sein kann. Umso länger das Auslandsstudium dauert, umso größer das Risiko, dass der Lebensmittelpunkt ins Ausland verlegt wird. Während bei einem oder zwei Auslandssemestern unter Beibehaltung des deutschen Wohnsitzes regelmäßig kein relevanter Wegzugstatbestand vorliegt, ist dies bei einem langjährigen Auslandsstudium mit geringem Inlandsaufenthalt anders zu betrachten.

Beispiel 3: Übertragung der Anteile auf einen im Ausland lebenden Nachfolger

Ein Gesellschafter eines Familienunternehmens in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft, der zu 10 % beteiligt ist, hat zwei Kinder. Eines der Kinder lebt mit seiner Familie im Inland. Das andere Kind lebt mit dem Ehepartner in der Schweiz. Eine (kurzfristige) Rückkehr ist nicht absehbar. Die Anteile sind sog. alt-einbringungsgeborene Anteile gemäß § 21 UmwStG a.F.³, da die Gesellschaft in den 70er-Jahren von der Rechtsform einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft steuerneutral umgewandelt wurde. Würde der Gesellschafter seine Anteile gleichmäßig an beide Kinder verschenken bzw. vererben, würde hinsichtlich des in Deutschland lebenden Kindes keine Wegzugsbesteuerung eingreifen. Die Übertragung könnte damit ertragsteuerneutral erfolgen. Die Übertragung auf das in der Schweiz lebende Kind hingegen würde wie eine Veräußerung besteuert werden und damit zu hohen ertragsteuerlichen Belastungen führen. Gleichzeitig würde die Übertragung sowohl an das deutsche Kind als auch an das in der Schweiz lebende Kind der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen.

III. Regelung der Wegzugsbesteuerung

1. Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG

Hält ein Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft Anteile i.S.d. § 17 EStG, also regelmäßig eine Beteiligung von mind. 1 %⁴, ist § 6 AStG grds. anwendbar. § 6 AStG greift zudem nur dann

ein, wenn der Gesellschafter insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war. Die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht eines Rechtsvorgängers bei unentgeltlichem Rechtsgeschäft (Schenkung bzw. Vererbung von Anteilen) wird gemäß § 6 Abs. 2 AStG einbezogen. Die Regelung gilt für Anteile sowohl an einer deutschen als auch an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Anknüpfungspunkt ist dabei ausschließlich der Gesellschafter, nicht aber die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft selbst. § 6 Abs. 1 AStG normiert sodann verschiedene Fallkonstellationen, in denen die Wegzugsbesteuerung gilt:

- Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland;
- Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen;
- die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Ausland, wenn der Steuerpflichtige aufgrund dessen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in diesem Staat ansässig anzusehen ist (also seinen Lebensmittelpunkt ins Ausland verlegt);
- Die Anteile an der Kapitalgesellschaft werden in den Betrieb oder eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in einem ausländischen Staat eingelegt;
- Wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen oder beschränkt wird (Auffangtatbestand).

Eine Wegzugsbesteuerung ist aufgrund der Formulierung des Gesetzes auch dann möglich, wenn das deutsche Besteuerungsrecht betreffend den Veräußerungsgewinn gar nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.⁵ Außerdem sind Fallgestaltungen denkbar, in denen eine Wegzugsbesteuerung eintritt, obwohl der Gesellschafter gar nicht wegzieht. Dies kann bei einer Änderung der Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens⁶, bspw. für Immobilien-Kapitalgesellschaften, der Fall sein.⁷

Ist der Steuerpflichtige, bzw. im Fall der Schenkung/Vererbung der Anteile sein Rechtsnachfolger, Staatsangehöriger eines Mitgliedsstaats der Europäischen Union bzw. eines EWR-Staats und unterliegt er im Zuzugsstaat einer der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Besteuerung (Besteuerung des Welteinkommens), wird die geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zeitlich unbegrenzt gemäß § 6 Abs. 5 AStG gestundet. Weitere Voraussetzung der Stundung ist, dass Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat gewährleistet ist.⁸ Die

³ Vgl. nachfolgend unter Ziff. III. 1 b).

⁴ In Ausnahmefällen kann auch eine Beteiligung, die geringer als 1 % ist, einen Anteil i.S.d. § 17 EStG darstellen (siehe die Ausnahmeregelungen in § 17 Abs. 1 Satz 4 und in Abs. 6 EStG).

⁵ Verzieht ein Gesellschafter, der Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft hält, ins Ausland, greift die Wegzugsbesteuerung auch dann, wenn nach dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland das Besteuerungsrecht für einen Veräußerungsgewinn weiterhin zustehen würde (solche Fallkonstellationen gibt es beispielsweise im DBA mit Tschechien).

⁶ Es ist umstritten, ob eine Wegzugsbesteuerung eingreift, wenn die Beschränkung/der Ausschluss des Besteuerungsrechts ohne Zutun des Steuerpflichtigen erfolgt; vgl. Blümich/Pohl, 139. Auflage 2018, AStG § 6 Rn. 57.

⁷ Diese missliche Situation traf beispielsweise Gesellschafter von spanischen Immobilien-Kapitalgesellschaften aufgrund der Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Spanien.

⁸ Im Verhältnis zu den EU-Mitgliedstaaten wird diese Bedingung aufgrund der EG-Amtshilferichtlinie und der EG-Beitreibungsrichtlinie erfüllt.

Stundungsregelung gilt neben dem Grundtatbestand des Wegzugs auch für die o.a. weiteren Fallkonstellationen. Bei Rückkehr ins Inland (Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht oder anderweitige Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts) wird die Steuer erlassen (§ 6 Abs. 3 Satz 4 AStG).

Eine Stundung der Steuer für einen Wegzug ins Drittausland, z.B. in die USA bzw. in die Schweiz⁹, ist mit Ausnahme der vorübergehenden Abwesenheit nicht geregelt. Bei einer lediglich vorübergehenden Abwesenheit von fünf Jahren (in Ausnahmefällen bei Abwesenheit aufgrund beruflicher Gründe verlängerbar auf zehn Jahre) wird die Wegzugsbesteuerung bei Rückkehr des Steuerpflichtigen gemäß § 6 Abs. 3 AStG erlassen. Die Steuer wird für diesen Zeitraum gemäß § 6 Abs. 4 Satz 3 AStG gestundet, allerdings gegen Sicherheitsleistung, wenn der Steueranspruch gefährdet erscheint. Ohne Rückkehrabsicht ist die Wegzugssteuer gemäß § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG maximal auf fünf Jahre unter Zahlung von Teilbeträgen von je einem Fünftel gegen Sicherheitsleistung zu stunden, wenn die Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre.

Bei einer schenkweisen Übertragung der Anteile an einen im Drittausland lebenden Nachfolger entfällt die Möglichkeit des Erlasses der Steuer bei Rückkehr gemäß § 6 Abs. 3 AStG. Bei der Übertragung der Anteile von Todes wegen an einen im Drittausland lebenden Nachfolger wird die Steuer erlassen, wenn dieser innerhalb von fünf Jahren nach Deutschland zurückkehrt (§ 6 Abs. 3 Satz 3 AStG). Eine Verlängerung auf zehn Jahre und eine Stundung gemäß § 6 Abs. 4 Satz 3 AStG bis zur Rückkehr sind nicht vorgesehen.

Der Steuerpflichtige hat gemäß § 6 Abs. 7 AStG umfangreiche Angabe- und Nachweispflichten zu beachten, die bei Übertragung der Anteile auch auf den Rechtsnachfolger übergehen. Werden diese Nachweise nicht erbracht, kann die Stundung widerrufen werden.

2. Besondere Regelungen bei sog. alt-einbringungsgeborenen Anteilen gemäß § 21 UmwStG a.F.

Die Regelung des § 21 UmwStG a.F. für sog. alt-einbringungsgeborene Anteile verdrängt die Anwendung von § 6 AStG, sodass sich die Besteuerung ausschließlich nach den Regelungen des Umwandlungssteuerrechts richtet.¹⁰ Gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F. kommt es zu einer Versteuerung der stillen Reserven in den Anteilen, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen wird.¹¹ Die Steuer kann in fünf jährlichen Teilbeträgen zu mind. je einem Fünftel entrichtet werden, wenn die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt ist. Stundungszinsen werden dabei nicht erhoben. Beim Wegzug ins europäische bzw. EWR-

Ausland sind gemäß § 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 2 UmwStG die Stundungsregelungen des § 6 Abs. 5 AStG anwendbar, es ist somit eine zinslose und zeitlich unbeschränkte Stundung möglich. Ein Wegfall der Steuer bei Rückkehr nach Deutschland gemäß § 6 Abs. 3 AStG ist nach dem Gesetzeswortlaut aber ebenso nicht vorgesehen wie eine Stundung und ein Erlass der Steuer bei zeitlich beschränktem Wegzug ins Drittausland mit Rückkehrabsicht. Insbesondere die Fälle des Auslandsstudiums bzw. der zeitlich beschränkten Auslandstätigkeit sind bei Vorliegen von alt-einbringungsgeborenen Anteilen besonders kritisch zu würdigen.

Der Status von alt-einbringungsgeborenen Anteilen ist oftmals schwierig zu ermitteln. Alt-einbringungsgeborene Anteile sind insbesondere durch die Einbringung von Mitunternehmeranteilen, Betrieben und Teilbetrieben in eine Kapitalgesellschaft oder den Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte bis zum 12. Dezember 2006 entstanden.

3. Sperrfristbehaftete Anteile gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG n.F.

Sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft sperrfristbehaftet gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG (siebenjährige Nachfrist), bspw. aufgrund einer Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, führt ein Wegzug ins Drittausland bei Beschränkung/Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts gemäß § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG zu einer Nachbesteuerung der Einbringung für den betreffenden Gesellschafter¹². Dies gilt auch bei Schenkung oder Vererbung der sperrfristbehafteten Anteile auf einen im Drittausland ansässigen Nachfolger. Ein Wegzug ins europäische bzw. EWR-Ausland führt nicht zu einer Verletzung der Nachfrist. Die Regelungen des § 22 Abs. 1 UmwStG sind parallel zu § 6 AStG anwendbar. Anders als die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG wird die Steuer bei Verletzung der Nachfrist gemäß § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG bei einer späteren Rückkehr nicht erlassen. Auch eine Stundung ist nicht vorgesehen.

4. Praxisbeispiele

Fortsetzung Beispiel 1: Wegzug ins europäische Ausland

Nach 15 Jahren beabsichtigt der Gesellschafter, wieder nach Deutschland zu ziehen und seinen französischen Wohnsitz aufzugeben. Dabei ist zunächst nunmehr aus französischer Sicht zu prüfen, ob der Wegzug in Frankreich einer Wegzugsbesteuerung unterliegt. Selbst wenn in Frankreich eine Wegzugsbesteuerung festgesetzt wird, führt diese nicht zu einer Berücksichtigung höherer Anschaffungskosten im Inland, da bei Rückkehr die in Deutschland ursprünglich festgesetzte Wegzugssteuer wieder erlassen wird (§ 17 Abs. 2 Satz 4 EStG). Bei einer etwaigen späteren Veräußerung der Anteile würde es deshalb zu einer nicht sachgerechten Doppelbesteuerung kommen. »

⁹ Zur Frage der EU-Rechtswidrigkeit der Regelung des § 6 Abs. 1 AStG bei Umzug des Gesellschafters in die Schweiz vergleiche das beim EuGH unter Az. C-581/17 anhängige Verfahren, vorgelegt durch das Finanzgericht Baden-Württemberg mit Beschluss vom 14. Juni 2017, Az. 2 K 2413/15.

¹⁰ § 21 UmwStG a.F. verdrängt zudem die Regelung der Entstrickungsbesteuerung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, wenn die Anteile in einem Betriebsvermögen gehalten werden.

¹¹ Ein Wegzug führt nicht zwingend zu einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts, vielmehr kann nach den Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder bei Fehlen eines solchen Doppelbesteuerungsabkommens das deutsche Besteuerungsrecht erhalten bleiben.

¹² Wird ausnahmsweise trotz Wegzug das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen, erfolgt keine Verletzung der Nachfrist.

Zusammenfassende Übersicht		
Anteile an einer Kapitalgesellschaft ≥ 1% im steuerlichen Privatvermögen*		Alt-einbringungsgeborene Anteile gemäß § 21 UmwStG a.F.
Fallgruppe 1: Dauerhafter Wegzug		
a) ins EU/EWR-Ausland**	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, unbegrenzte zeitliche Stundung gemäß § 6 Abs. 5 AStG	Besteuerung der stillen Reserven gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F. bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile, unbegrenzte zeitliche Stundung gemäß § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG in Verbindung mit § 6 Abs. 5 AStG
b) ins Drittland	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, Zahlung der Steuer auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren gegen Sicherheitsleistung	Besteuerung der stillen Reserven gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F. bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile, Bezahlung der Steuern in fünf jährlichen Teilbeträgen gemäß § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG a.F., wenn die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt ist.
Fallgruppe 2: Dauerhafter Doppelwohnsitz mit Lebensmittelpunkt		
a) im EU/EWR-Ausland***	Wie Fallgruppe 1	Wie Fallgruppe 1
b) im Drittland	Wie Fallgruppe 1	Wie Fallgruppe 1
Fallgruppe 3: Zeitlich begrenzter Wegzug		
a) ins EU/EWR-Ausland***	Wie Fallgruppe 1, Erlass der Steuer bei Rückkehr bzw. Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts gemäß § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG	Wie Fallgruppe 1; unklar, ob Erlass der Steuer bei Rückkehr eingreift mangels Verweis auf § 6 Abs. 3 AStG
b) ins Drittland	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, Erlass der Steuer bei Rückkehr innerhalb von fünf Jahren, in Ausnahmefällen zehn Jahre gemäß § 6 Abs. 3 AStG, Stundung gemäß § 6 Abs. 4 Satz 3 AStG ohne Sicherheitsleistung, wenn der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint	Wie Fallgruppe 1; kein Erlass der Steuer bei Rückkehr
Fallgruppe 4: Zeitlich begrenzter Doppelwohnsitz		
a) im EU/EWR-Ausland***	Wie Fallgruppe 3	Wie Fallgruppe 3
b) im Drittland	Wie Fallgruppe 3, nach dem Gesetzeswortlaut unklar, ob Erlass der Steuer eingreift, da die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland nicht beendet wurde***	Wie Fallgruppe 3
Fallgruppe 5: Schenkung/Vererbung von Anteilen und Nachfolger ist ansässig		
a) im EU/EWR-Ausland***	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, unbegrenzte zeitliche Stundung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG, Erlass der Steuer bei Rückkehr gemäß § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG	Bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts: Besteuerung der stillen Reserven gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F., Stundung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 AStG; unklar, ob Erlass der Steuer bei Rückkehr eingreift mangels Verweis auf § 6 Abs. 3 AStG
b) im Drittland	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, Erlass der Steuer bei vorübergehender Abwesenheit gemäß § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG nur bei Übertragung von Todes wegen, aber ohne Verlängerung auf zehn Jahre und kein Anspruch auf Stundung gemäß § 6 Abs. 4 Satz 3 AStG, bei Schenkung der Anteile kein Erlass bei Rückkehr	Bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts: Besteuerung der stillen Reserven gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F.; Bezahlung der Steuer in fünf jährlichen Teilbeträgen, wenn die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt ist; kein Erlass der Steuer bei Rückkehr

Abb. 3, Quelle: Eigene Darstellung

* Bei mindestens zehnjähriger unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland

** Steuerpflichtiger bzw. Rechtsnachfolger ist Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der europäischen Union bzw. des EWR und unterliegt im Zugzugsstaat einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht. Zudem sind Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Zugzugsstaat gewährleistet

*** dies bejahend Kraft, Kommentar zum AStG, 1. Auflage 2009, § 6, Rn. 439.

Fortsetzung Beispiel 2: Auslandsstudium

Wird der Gesellschafter durch sein Studium in den USA dort abkommensrechtlich ansässig, hat er also seinen Lebensmittelpunkt in den USA bzw. gibt er den deutschen Wohnsitz auf, steht den USA gemäß Art. 13 Abs. 5 DBA USA das Recht zu, den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile zu besteuern.¹³

Eine Wegzugsbesteuerung ist daher gemäß § 6 Abs. 1 AStG festzusetzen. Bei Rückkehr innerhalb von fünf Jahren wird die Steuer gemäß § 6 Abs. 3 AStG erlassen.

Fortsetzung Beispiel 3: Übertragung der Anteile auf einen im Ausland lebenden Nachfolger

Die schenkweise Übertragung oder Vererbung der alt-einbringungsgeborenen Anteile an das im Drittland lebende Kind führt beim Schenker/Erblasser zu einer Besteuerung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG. Die in den Anteilen

¹³ Eine Doppelbesteuerung soll durch die Regelung des Art. 13 Abs. 6 DBA USA vermieden werden, indem der Zugzugsstaat den Marktpreis als Anschaffungskosten berücksichtigt.

enthaltenen stillen Reserven zum Zeitpunkt der Schenkung bzw. zum Zeitpunkt des Todes werden besteuert. Die steuerlichen Konsequenzen haben bei der Schenkung der Schenker bzw. bei der Erbschaft die Erben als Rechtsnachfolger zu tragen. Die Zahlung kann gemäß § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in fünf Jahresraten ohne Stundungszinsen erfolgen, wenn die Besteuerung sichergestellt ist. Auch bei einer Rückkehr des in der Schweiz lebenden Kindes würde die Steuer nicht erlassen werden.

IV. Gestaltungsüberlegungen

Vermeidung eines steuerlich relevanten Wegzugs

Zunächst ist zu überlegen, ob ein Wegzug im steuerlichen Sinne vermieden werden kann. Besteht mit dem Zuzugsstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen, kann bereits die Beibehaltung eines deutschen Wohnsitzes ausreichend sein. Besteht mit dem Zuzugsstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen, könnte versucht werden, gerade bei einem vorübergehenden Auslandsaufenthalt durch entsprechend starke Anknüpfung an Deutschland den Lebensmittelpunkt im Inland zu belassen und damit einen Wegzug im steuerlichen Sinne zu vermeiden.

Zuordnung der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte/ Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die Rechtsform der Personengesellschaft

Alternativ käme in Betracht, dass die Anteile an der Kapitalgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet werden, bspw. durch Einbringung in eine gewerbliche Personengesellschaft. Hierfür bedarf es allerdings einer funktionalen Zuordnung der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte, also einer engen Verknüpfung der gewerblichen Tätigkeit mit den Anteilen an der Kapitalgesellschaft.

Ein Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die Rechtsform der Personengesellschaft scheidet regelmäßig an den damit verbundenen hohen steuerlichen Belastungen durch die Ausschüttungsfiktion der thesaurierten Gewinne.

Übertragung der Anteile auf einen Inländer/eine inländische Familienstiftung

Eine Wegzugsbesteuerung könnte auch dann vermieden werden, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft vor dem Wegzug auf eine im Inland ansässige natürliche Person oder eine inländische Familienstiftung übertragen werden. Dieser Schritt muss wohl überlegt werden, da die Übertragung u.a. der Schenkungsteuer unterliegt. Auch eine Rückforderung bzw. erneute Auflösung der Familienstiftung, bspw. bei Rückkehr nach Deutschland, wird nur ausnahmsweise in Betracht kommen können.

Sonstige Überlegungen

Schließlich sind im Einzelfall auch Gestaltungen denkbar, bei denen das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen einem Inländer zugerechnet wird, bspw. durch die Einräumung eines Nießbrauchs, und damit die Anteile trotz Wegzug des Gesellschafters steuerlich weiterhin in Deutschland verhaftet bleiben, eine Wegzugsbesteuerung also vermieden wird. Dies kann auch eine sinnvolle Gestaltung zur Vermeidung

von steuerlichen Risiken im Ausland sein, bspw. einer Erbschaftsteuer oder Wegzugsbesteuerung.

V. Reformvorschläge

Die Wegzugsbesteuerung/Entstrickungsbesteuerung ist geprägt von sehr unterschiedlichen Regelungen, die in Abhängigkeit von der Rechtsform und der Art der gehaltenen Anteile zu sehr unterschiedlichen Besteuerungsfolgen führen. Es bedarf daher dringend einer Vereinheitlichung der Regelungen. Vor diesem Hintergrund haben Herr Prof. Dr. Kudert, Herr Dr. Hagemann und Herr Dr. Kahlenberg von der Universität Frankfurt/Oder im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen einen Reformvorschlag erarbeitet.¹⁴ Nach dem Reformmodell sollen stille Reserven bei Wegzug ins Ausland lediglich festgestellt, die Steuer aber noch nicht festgesetzt werden. Die Festsetzung der Steuer soll davon abhängig sein, ob Deutschland im Verkaufsfall sein Besteuerungsrecht durchsetzen kann. Zudem sollen die Regelungen vereinheitlicht werden.

VI. Ausblick/Handlungsempfehlungen

Durch die steigende Internationalisierung gibt es fast in jeder Gesellschafterfamilie zumindest ein Familienmitglied, das vorübergehend oder dauerhaft im Ausland lebt. Es ist dringend anzuraten, dass bei einem geplanten Auslandsaufenthalt der steuerliche Berater frühzeitig eingebunden wird. Insbesondere bei einem dauerhaften Wegzug ist ein entsprechender zeitlicher Vorlauf von mehreren Monaten für die Umsetzung etwaig notwendiger Strukturänderungen einzuplanen. Auch bei im Ausland lebenden Erben ist das Thema der Wegzugsbesteuerung im Rahmen der testamentarischen Regelungen zu berücksichtigen. ◆

¹⁴ Siehe zu Reformvorschlägen die Studie der Stiftung Familienunternehmen: Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung.



Dr. Bertram Layer und Andrea Seemann sind Partner im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz. Ihr Schwerpunkt ist die Beratung von Familienunternehmen und deren Gesellschaftern bei der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, u.a. auch durch Einbindung von Stiftungen, bei Umstrukturierungen und beim Kauf und Verkauf von Unternehmen.

KEYWORDS

Doppelbesteuerungsabkommen • Entstrickungsbesteuerung • Stundung • Wegzugsbesteuerung