

B & P Special

Verlagerung des Wohnsitzes bzw. der betrieblichen Tätigkeit von Deutschland in die Schweiz

02/2012

I. Einführung

Aufgrund der Steuerbelastung in Deutschland sehen sich manche unbeschränkt steuerpflichtige Personen dazu veranlasst, Einkommen und Vermögen in Länder mit einer niedrigeren Steuerbelastung als Deutschland zu verlagern. Ziel dieser Verlagerung ist vorrangig die deutsche Einkommensteuer sowie die deutsche Erbschaft- und Schenkungssteuer zu reduzieren oder sogar auszuschließen.

Eine derartige Reduzierung der deutschen Steuerbelastung lässt sich grundsätzlich erreichen, indem der Steuerpflichtige sein Vermögen und seine Einkünfte ins niedrig besteuerte Ausland verlagert und die Einkünfte in Deutschland aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) steuerfrei gestellt werden, oder indem der Steuerpflichtige weiter geht und seinen Wohnsitz und seinen gewöhnlichen Aufenthalt ins niedrig besteuerte Ausland verlagert und dadurch die deutsche Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens vermeidet.

Die Verlagerung des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes führt jedoch nicht immer dazu, dass die deutsche Besteuerung vermieden wird. Der deutsche Gesetzgeber hat vielmehr insbesondere durch die Einführung des Außensteuerge-

setzes (AStG) versucht, der steuerlich motivierten Flucht ins niedrig besteuerte Ausland durch eine Reihe von Maßnahmen entgegenzuwirken.

II. Keine automatische Steuerverlagerung für sämtliche Einkünfte mit dem Wegzug

Um als Privatperson den Anwendungsbereich der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland verlassen zu können, ist ein deutscher Wohnsitz aufzugeben und sicher zu stellen, dass in Deutschland kein „gewöhnlicher Aufenthalt“ (in der Regel ein zusammenhängender Zeitraum von mehr als 6 Monaten) vorliegt. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist das deutsche Besteuerungsrecht aber grundsätzlich nur für die – aus deutscher Sicht – ausländischen Einkünfte entzogen.

Auch nach dem Wegzug bleiben Einkünfte aus inländischen (deutschen) Quellen in Deutschland steuerverhaftet. Sie werden im Rahmen der sog. beschränkten Steuerpflicht erfasst (§ 1 Abs. 4 i.V.m. §§ 49 ff. EStG). Unter die beschränkte Steuerpflicht in Deutschland fallen beispielsweise Einkünfte aus einem inländischen Gewerbebetrieb (Personengesellschaft bzw. Betriebsstätte mit Geschäftsleitung im Inland) oder aus der Vermietung und der Veräu-



ßerung von im Inland belegenen Immobilien. Das vorrangig zu beachtende Doppelbesteuerungsabkommen D-CH weist für die genannten Einkünfte Deutschland das Besteuerungsrecht zu (Art. 7 i.V.m. Art. 5 und Art. 13 Abs. 1 DBA D-CH).

III. Erweitert beschränkte Steuerpflicht (§§ 2-5 AStG)

Darüber hinaus kommt für eine Übergangszeit von bis zu 10 Jahren nach dem Wegzug in bestimmten Fällen eine erweitert beschränkte Steuerpflicht zur Anwendung (§§ 2 ff. AStG i.V.m. mit Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH). Diese dehnt den Katalog der steuerlich relevanten Einkünfte aus und sieht insbesondere einen Progressionsvorbehalt beim Steuersatz vor. Erweitert beschränkt steuerpflichtige Personen müssen daher auch nach der Auswanderung dem deutschen Fiskus gegenüber ihr gesamtes Welteinkommen offenlegen.

Die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 AStG sind folgende:

1. Die Person war in Deutschland in den letzten 10 Jahren vor dem Wegzug als Deutscher mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.
2. Die Person ist in einem ausländischen Gebiet mit niedriger Besteuerung ansässig.
3. Sie hat weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland.

Eine niedrigere Besteuerung ist gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1, 1. Halbsatz AStG grundsätzlich gegeben, wenn die Einkommensteuer des ausländischen Zuzugsgebiets bei ei-

ner unverheirateten natürlichen Person mit Einkünften in Höhe von 77.000,00 € um mehr als 1/3 niedriger als die deutsche Einkommensteuer ist. Eine niedrigere Besteuerung ist ferner gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2, 1. Halbsatz AStG, grundsätzlich gegeben, wenn die Steuerbelastung der Person im ausländischen Zuzugsgebiet aufgrund einer gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumten Vorzugs- oder Pauschalbesteuerung erheblich gemindert sein kann. Eine niedrigere Besteuerung wird jedoch dann nicht angenommen, wenn die Person nachweist, dass die von ihrem Einkommen im Ausland insgesamt zu entrichtende Einkommensteuer mindestens 2/3 der Einkommensteuer beträgt, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland zu entrichten hätte.

Wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland sind nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG gegeben, wenn der Steuerpflichtige als Mitunternehmer eines in Deutschland belegenen Gewerbebetriebes beteiligt ist oder, sofern er Kommanditist ist, zu mehr als 25 % an den Einkünften der Gesellschaft beteiligt ist oder er zu mindestens mit 1 % am Kapital einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

Wesentliche wirtschaftliche Interessen sind gem. § 2 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 3 AStG ferner gegeben, wenn die inländischen Einkünfte entweder 30 % der gesamten Einkünfte der Person betragen oder 62.000,00 € überschreiten, oder wenn das inländische Vermögen entweder 30 % des Gesamtvermögens beträgt oder den Wert von 151.000,00 € überschreitet.



Die Rechtsfolge der erweitert beschränkten Steuerpflicht ist, dass sich das deutsche Besteuerungsrecht bis zum Ablauf von 10 Jahren nach Ende des Jahres, in dem der Wegzug der Person erfolgte, nicht auf die Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 EStG, sondern auch auf die nicht-ausländischen Einkünfte im Sinne des § 34d Abs. 1 EStG erstreckt. Mit anderen Worten: die erweitert beschränkte Steuerpflicht erweitert den Katalog der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte des Steuerpflichtigen. Außerdem bewirkt die erweitert beschränkte Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 5 AStG, dass die Abgeltungswirkung der Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (beispielsweise Dividenden, Zinsen, Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit etc.) aufgehoben wird, und dass die gesamten in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte im o. g. Zeitraum der Besteuerung unterliegen. Die Einkünfte sind folglich in die normale Veranlagung einzubeziehen und unterliegen darüber hinaus unter Anrechnung der ausländischen Quellensteuer dem nach seinem Welteinkommen zu bemessenden persönlichen Steuertarif des Steuerpflichtigen (Progressionsvorbehalt).

Darüber hinaus unterliegt das Vermögen, dessen Einkünfte erweitert beschränkt steuerpflichtig sind, gem. § 4 AStG bei einem steuerpflichtigen Erwerb der erweitert beschränkten Erbschaft- oder Schenkungssteuerpflicht.

IV. Wegfall des deutschen Besteuerungsrechtes

Dagegen entfällt mit dem Wegzug das deutsche Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Art. 13 Abs. 3 DBA D-CH) sowie für laufende Einkünfte aus Kapitalvermögen, sofern nicht Ausnahmen, z.B. für Dividenden inländischer Unternehmen und für Zinsen, welche durch inländischen Grundbesitz besichert sind, zu berücksichtigen sind.

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2e EStG unterliegen die Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 EStG zwar auch nach dem Wegzug an sich weiterhin der beschränkten Steuerpflicht. Das deutsche Besteuerungsrecht wird jedoch durch das DBA D-CH ausgeschlossen.

Eine sog. Steuerentstrickung ergibt sich ferner, wenn Betriebe oder Betriebsteile von Deutschland in die Schweiz verlagert werden, oder bei einer Kapitalgesellschaft die Geschäftsleitung bzw. der Sitz ins Ausland verlegt wird.

V. Steuerliche Fallstricke durch deutsche Entstrickungsnormen

1. Wegzugbesteuerung nach § 6 AStG

Da dem deutschen Fiskus mit dem Wegzug einer Privatperson bzw. der Verlegung von Betrieben und Betriebsteilen erhebliches potentiell „Steuersubstrat“ verloren gehen kann, sieht das Außensteuergesetz in bestimmten Fällen eine (grundsätzlich letztmalige) Inlandsbesteuerung vor, bevor



das Besteuerungsrecht auf den anderen Staat übergeht. Hierzu wird ein Veräußerungstatbestand für steuerliche Zwecke fingiert. Dementsprechend steht jedoch ein (Veräußerungs-)Erlös zur Finanzierung der Steuerlast nicht zur Verfügung und darüber hinaus ist ungewiss, ob die im Wegzugszeitpunkt besteuerten stillen Reserven bei einer tatsächlich späteren Veräußerung dann auch noch vorhanden sind und vergütet werden.

Die Voraussetzungen des § 6 AStG sind folgende:

Ist eine natürliche Person mindestens 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und endet diese unbeschränkte Steuerpflicht durch die Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes, ist gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 EStG auf eine Beteiligung an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt des Wegzugs der § 17 EStG (Veräußerungsbesteuerung) auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind. Gem. § 17 EStG ist es erforderlich, dass einerseits der Betroffene zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wegzug am Kapital der Gesellschaft zumindest zu 1 % beteiligt war, und dass andererseits die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird. Sind diese Voraussetzungen gegeben, wird die Differenz zwischen den ursprünglichen Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert der Beteiligung im Zeitpunkt des Wegzuges als fiktiver Veräußerungsgewinn besteuert. Der fiktive Veräußerungsgewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG und ist im Rah-

men der deutschen Einkommensteuer daher lediglich zu 60 % anzusetzen (BMF-Schreiben vom 14.05.2004, Tz. 6.1.3.2).

Gem. § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG steht der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG gleich:

- a) Die Schenkung oder die Vererbung der Anteile auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person,
- b) die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes in einem ausländischen Staat, wenn die Person aufgrund dessen gem. eines anwendbaren DBA als in diesem Staat ansässig gilt,
- c) die Einlage der Anteile in ein ausländisches Betriebsvermögen, oder
- d) der Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile aufgrund eines DBA.

Unterhält die Person sowohl in Deutschland als auch in dem ausländischen Staat einen steuerlichen Wohnsitz, gilt sie im Verhältnis zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat regelmäßig als in dem Staat abkommensrechtlich ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Der persönliche Lebensmittelpunkt einer Person befindet sich an dem Ort, zu dem die betreffende Person die engeren familiären, gesellschaftlichen, politischen und kulturellen Bindungen hat, wobei den familiären Bindungen in aller Regel die herausragende Bedeutung zukommt. Der wirtschaftliche



Lebensmittelpunkt befindet sich an dem Ort, zu dem die Person die engeren wirtschaftlichen Bindungen unterhält, die beispielsweise von örtlich gebundenen beruflichen bzw. unternehmerischen Tätigkeiten, von Einnahmequellen und von Vermögensgegenständen ausgehen. Entscheidend ist die Wertung aller Einzelumstände.

Die Besteuerungsfolgen können nach § 6 Abs. 3 AStG ausnahmsweise durch Stundung vermieden werden, wenn der Steuerpflichtige seine unbeschränkte Steuerpflicht nur vorübergehend für einen Zeitraum von fünf Jahren aufgibt, bzw. seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nur vorübergehend für einen Zeitraum von fünf Jahren in einen Zuzugsstaat verlagert, wobei dieser Zeitraum bei beruflich bedingter Abwesenheit noch einmal um weitere fünf Jahre verlängert werden kann. Der Steueranspruch wird während der Abwesenheit gegen Sicherheitsleistung gestundet und entfällt mit der Rückkehr des Steuerpflichtigen, soweit die Beteiligung in der Zwischenzeit nicht im steuerlichen Sinne veräußert wurde.

Die Besteuerungsfolgen können nach § 6 Abs. 5 AStG seit 2007 ferner auch dann durch Stundung vermieden werden, wenn der Steuerpflichtige in einen anderen EWR-Staat (d.h. alle EU-Staaten sowie Norwegen, Island und Liechtenstein) verzieht. Die Wegzugsteuer wird in diesen Fällen zwar festgestellt, der Steueranspruch wird jedoch ohne Sicherheitsleistung zeitlich unbefristet und unverzinslich gestundet. Es wird auch dann gestundet, wenn der Steuerpflichtige nicht nach Deutschland zurückkehrt. Bei einer Ver-

äußerung wird der Steueranspruch fällig. Er vermindert sich allerdings, falls und soweit der tatsächlich erzielte Veräußerungsgewinn niedriger ausfällt als der fiktive Veräußerungsgewinn und die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt wird. Ferner muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass die Wertminderung betrieblich veranlasst ist und nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme, insbesondere eine Gewinnausschüttung, zurückzuführen ist. Voraussetzung ist allerdings, dass zum einen der Steuerpflichtige im Zuzugsstaat einer Steuer unterliegt, die mit der deutschen Einkommensteuer vergleichbar ist, und zum anderen, dass die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuern zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat gesichert ist und zum dritten, dass der Steuerpflichtige am Ende eines Kalenderjahres jeweils nachweist, dass er seine Beteiligung noch hält und über sie zwischenzeitig nicht verfügt hat.

Insoweit wurde die „Entstrickungsnorm“ des § 6 AStG durch zinslose Stundungen des fingierten Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinns, zum Teil bis zur endgültigen Veräußerung des betroffenen Wirtschaftsgutes, aufgrund von EU-Rechtsprechung entschärft.

Drittstaaten wie die Schweiz sind hiervon jedoch – zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung – ausgeschlossen (vgl. § 6 Abs. 5 AStG, § 4g EStG).



2. Annahme einer Betriebsaufgabe bei Verlegung eines Gewerbebetriebes bzw. eines fiktiven Auflösungsgewinns bei Verlegung von Sitz und/oder Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft

Wird ein gesamter Gewerbebetrieb verlegt, wird eine (steuerpflichtige) Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG angenommen. Bei Verlegung von Sitz und/oder Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft wird ein fiktiver Auflösungsgewinn besteuert nach § 12 Abs. 1 i.V.m. § 11 KStG, soweit hierdurch deren unbeschränkte Steuerpflicht endet.

3. Annahme einer steuerpflichtigen Entnahme bei Transferierung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in ein anderes

Ferner ist nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG eine steuerpflichtige Entnahme anzunehmen, wenn Wirtschaftsgüter (einschl. immaterieller, z.B. Firmenwert oder Kundstamm) von einem Betriebsvermögen in ein anderes transferiert werden und Deutschland hierdurch sein Besteuerungsrecht verliert.

4. Verlagerung unternehmerischer Funktionen eines Betriebes

Bei der Verlagerung unternehmerischer Funktionen eines Betriebes ist § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG i.V.m. der sog. Funktionsverlagerungsverordnung zu beachten. Die Vorschrift bestimmt, wie eine verlagerte Funktion zu bewerten und dem zurückbleibenden Inlandsbetrieb (steuerpflichtig) zu vergüten ist.

VI. Vermögensumschichtungen im Vorfeld eines Wegzugs

Im Vorfeld eines Wegzugs sollten sämtliche Vermögensgegenstände auf den Prüfstand kommen und Vermögensumschichtungen in Erwägung gezogen werden. Aus steuerlicher Sicht unproblematisch sind: Bankguthaben, wenn diese von Deutschland in die Schweiz transferiert werden; Wertpapiere, welche nicht inländische Emittenten betreffen; ferner private bewegliche Vermögensgegenstände, welche in Deutschland nur im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäftes oder bei gewerblichem An- und Verkauf die Steuerpflicht auslösen.

Bei anderen Vermögensgegenständen ist abzuwägen, ob eine (ggf. fortbestehende) deutsche Steuerverhaftung auch nach dem Wegzug in Kauf genommen bzw. zur Vermeidung einer „Entstrickungsbesteuerung“ herbeigeführt werden soll.

Dabei sind zu berücksichtigen steuerliche Kriterien, u.a. die persönliche Steuersituation des Steuerpflichtigen, Prognosen hinsichtlich der weiteren Wertentwicklung, die Höhe einer durch Wegzug ausgelösten Steuer sowie erbschaft- und schenkungssteuerliche Aspekte.

VII. Gestaltungen unter Beibehaltung des deutschen Wohnsitzes

Als mittelfristige Maßnahme im Vorfeld zu einem Wegzug ist denkbar, den deutschen Wohnsitz zunächst beizubehalten. Sofern auch der Lebensmittelpunkt weiterhin in Deutschland liegt, besteht für eine Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG (sofern



keine Ersatztatbestände greifen) grundsätzlich kein Raum. Eine vorteilhafte Besteuerung in der Schweiz kann dennoch für betriebliche Neuinvestitionen in Anspruch genommen werden.

Bei Investition durch Gründung einer schweizerischen Personengesellschaft bzw. Betriebsstätte sind Unternehmensgewinne nach Art. 7 des DBA D-CH im Betriebsstättenstaat Schweiz zu besteuern. Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA D-CH sind die in der Schweiz erzielten Betriebsstätteinkünfte – soweit es sich nachweislich um die im DBA genannten aktiven Tätigkeiten handelt – von der Besteuerung in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Hierdurch bleibt es bei einer Versteuerung auf schweizerischem Steuerniveau. Zu den in der Aktivitätsklausel genannten aktiven Tätigkeiten zählen u.a. die Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr. Die Verwaltung eigenen Vermögens ist ebenso wie Holdingtätigkeiten nicht begünstigt.

Bei Gründung einer (aktiv) tätigen Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz unterliegen Gewinne der Kapitalgesellschaft der schweizerischen Steuerregie. Aufgrund der Abschirmwirkung der Schweizer Kapitalgesellschaft sind Gewinne bis zu deren Ausschüttung der deutschen Besteuerung entzogen. Erfolgt die Ausschüttung an eine Mutter-Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland, sind die aus der Schweiz weitergeleiteten Dividenden zu

95 % von der Besteuerung in Deutschland freigestellt. Erst bei Weiterausschüttung an die Privatperson tritt zusätzlich zur schweizerischen Besteuerung eine Besteuerung in Deutschland zum Abgeltungssteuersatz von 26,375 % bzw. auf Antrag zum tariflichen Steuersatz für 60 % der Einkünfte (Teileinkünfteverfahren) hinzu.

Aber auch bei Investitionen in der Schweiz sind Fallstricke des deutschen Steuerrechts zu vermeiden.

Zum einen ist sicher zu stellen, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Auslandsgesellschaft tatsächlich in der Schweiz und nicht in Deutschland befindet. Zum anderen dürfen einem bereits bestehenden deutschen Inlandsunternehmen keine Geschäftschancen bzw. betrieblichen Funktionen unentgeltlich zugunsten des schweizerischen Unternehmens entzogen werden. Die Verdoppelung einer Inlandsfunktion ist dagegen ohne nachteilige deutsche Steuerfolge möglich.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.

