



# Aktuelle Praxisfälle zur Wegzugsbesteuerung



**Annemarie Finckh**, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen  
und für Heimat

**Benedikt Wiedmann, LL.M.**, StB/FBISr, PSP München

Deutscher Vereinigung für Internationales Steuerrecht (IFA)

29. November 2023, München

# Agenda

- **Teil 1: Überblick über § 6 AStG**
- **Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung**
- **Diskussionsrunde**



# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 1. Zeitlicher Anwendungsbereich (§ 21 III 1 AStG n.F.)

### § 6 AStG a.F.

(= am 30.6.2021 geltende Fassung)

**Weiterhin** anzuwenden

- für Sachverhalte im Sinne des § 6 AStG a.F., die **vor dem 1.1.2022 verwirklicht** worden sind.
- auf **laufende Stundungen** nach § 6 IV und V AStG a.F.
- auf noch **laufende Fristen** nach § 6 III AStG a.F.

### § 6 AStG n.F.

(= ab 1.7.2021 geltende Fassung, insbesondere ATAD-UmsG)

Gilt **erstmal**s für Sachverhalte, die **nach dem 31.12.2021 verwirklicht** werden.

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 2. Persönliche Voraussetzungen

### Alte Fassung (§ 6 I 1 AStG a.F.)

- Natürliche Person
- Betrachtungszeitraum:  
ab Geburt
- Voraussetzung:  
insgesamt mindestens **10 Jahre**  
unbeschränkt einkommensteuerpflichtig  
nach § 1 I EStG

### Neue Fassung (§ 6 II AStG n.F.)

- Natürliche Person
- Betrachtungszeitraum:  
12 Jahre vor dem auslösenden Tatbestand
- Voraussetzung:  
insgesamt mindestens **7 Jahre** unbeschränkt  
einkommensteuerpflichtig nach § 1 I EStG
- Sonderregelung bei Inanspruchnahme der  
Rückkehrerregelung

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 3. Auslösende Tatbestände - § 6 I AStG

### Alte Fassung

- Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge Wohnsitzaufgabe
- Unentgeltliche Übertragung auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person
- Begründung eines weiteren Wohnsitzes im DBA-Ausland
- Einlage in einen Betrieb in einem anderen Staat
- Ausschluss / Beschränkung des Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Veräußerungsgewinns

### Neue Fassung

- Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge Wohnsitzaufgabe
- Unentgeltliche Übertragung auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person
- Subsidiär: Ausschluss / Beschränkung des Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Veräußerungsgewinns

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 4. Rückkehrerregelung - § 6 III AStG im Überblick (1)

### Alte Fassung

#### Voraussetzung

- Vorübergehende Abwesenheit
- Wiederbegründung unbeschränkte ESt-Pflicht innerhalb von **5 Jahren**
- Verlängerung um höchstens 5 Jahre möglich, wenn
  - Abwesenheit aus beruflichen Gründen und
  - Rückkehrabsicht unverändert fortbesteht

### Neue Fassung

#### Voraussetzung

- Vorübergehende Abwesenheit
- Wiederbegründung unbeschränkte ESt-Pflicht innerhalb von **7 Jahren**
- Verlängerung um höchstens 5 Jahre möglich, wenn
  - Rückkehrabsicht unverändert fortbesteht

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 4. Rückkehrerregelung - § 6 III AStG im Überblick (2)

### Alte Fassung

#### Rechtsfolge

Entfall des Steueranspruchs, soweit

- Anteile in der Zwischenzeit nicht veräußert bzw. Tatbestände des § 6 I 2 Nr. 1 oder 3 AStG a.F. (= unentgeltliche Anteilsübertragung bzw. Einlage) nicht erfüllt
- Keine DBA-Ansässigkeit in einem ausländischen Staat

### Neue Fassung

#### Rechtsfolge

Entfall des Steueranspruchs, soweit

- Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in Betriebsvermögen eingelegt
- Keine substantziellen Gewinnausschüttungen / Einlagenrückgewähr (> 25 % des gemeinen Werts bei Wegzug)
- Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts mindestens im Umfang, wie im Wegzugszeitpunkt



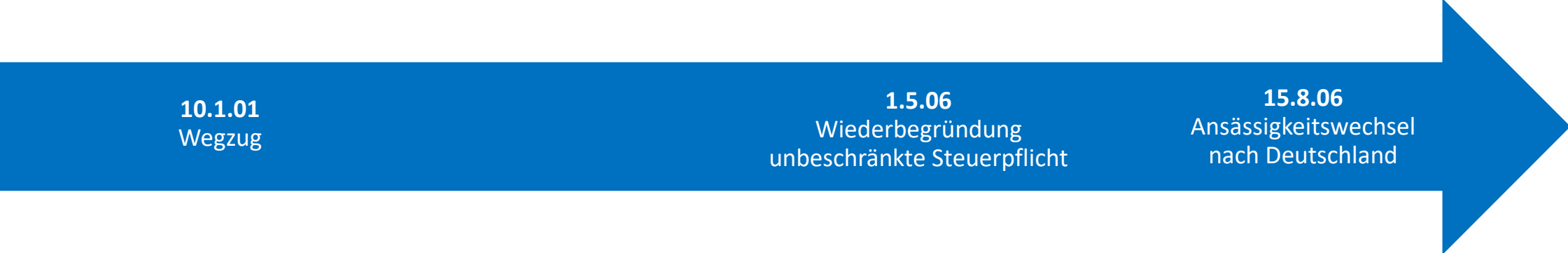
# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 4. Rückkehrerregelung - § 6 III AStG n.F. im Detail (1)

10.1.01  
Wegzug

1.5.06  
Wiederbegründung  
unbeschränkte Steuerpflicht

15.8.06  
Ansässigkeitswechsel  
nach Deutschland



### Diskussionspunkte

- vorübergehende Abwesenheit / Rückkehrabsicht
- Zeitpunkt der Anwendung der Rückkehrerregelung
- Folgen der Inanspruchnahme, insbesondere § 6 II AStG n.F.

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 4. Rückkehrerregelung - § 6 III AStG n.F. im Detail (2)

10.1.01  
Wegzug

1.5.06  
Wiederbegründung  
unbeschränkte Steuerpflicht

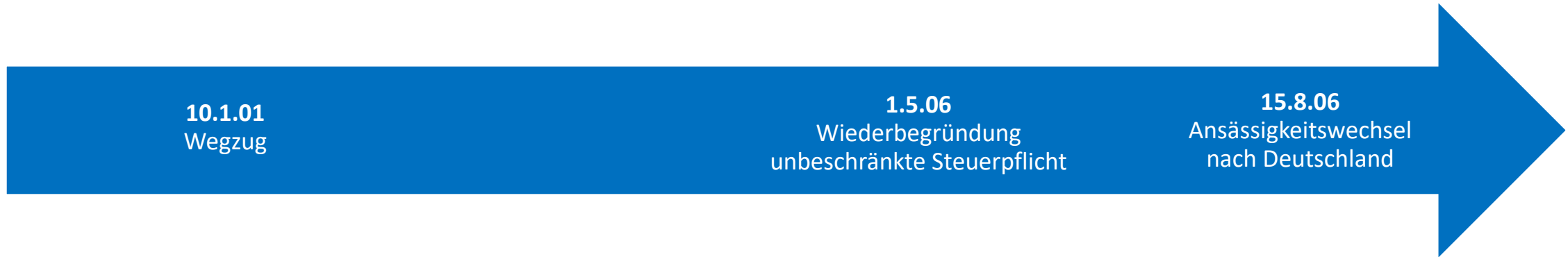
15.8.06  
Ansässigkeitswechsel  
nach Deutschland

Diskussionspunkt: vorübergehende Abwesenheit / Rückkehrabsicht

- vorübergehende Abwesenheit setzt **Rückkehrabsicht** voraus
- AEStG-Entwurf Tz. 6.3.1.1: Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 21.12.2022 (I R 55/19): **tatsächliche Rückkehr** innerhalb 7-Jahreszeitraums **ausreichend**
- Rückkehr außerhalb 7-Jahreszeitraums: Rückkehrabsicht ist mit Antrag auf Fristverlängerung zu dokumentieren

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 4. Rückkehrerregelung - § 6 III AStG n.F. im Detail (3)

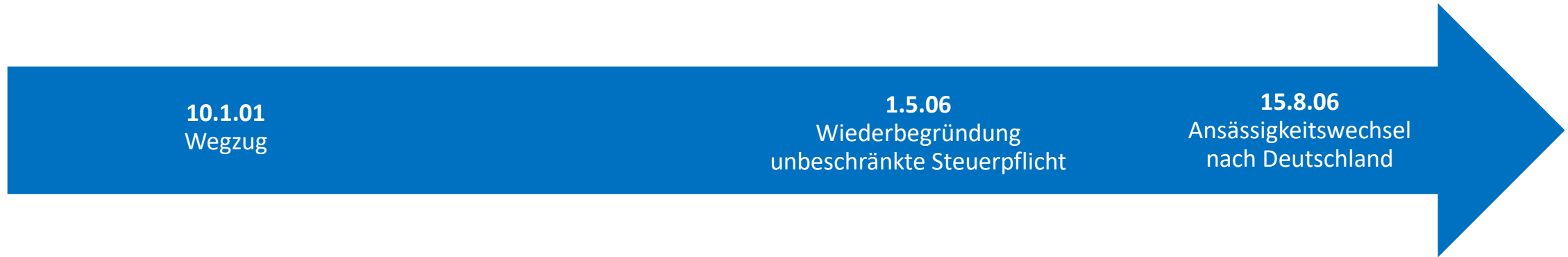


### Diskussionspunkt: Zeitpunkt der Anwendung der Rückkehrerregelung

- AEASTG-Entwurf Tz. 6.3.1.7.5: maßgebend sind allein Umstände zum **Zeitpunkt der Wiederbegründung** der unbeschränkten Steuerpflicht
- Ausnahme im Einzelfall: Nachholung der für die Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts erforderlichen abkommensrechtlichen Ansässigkeit innerhalb von sechs Monaten

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 4. Rückkehrerregelung - § 6 III AStG n.F. im Detail (4)



### Diskussionspunkt: Folgen der Inanspruchnahme

- *primäre* Rechtsfolge: **Entfall des Steueranspruchs** nach § 6 I AStG n.F. in dem Umfang, in dem die sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind
- *sekundäre* Rechtsfolge: für „Folgewegzüge“ ist § 6 II 4 AStG n.F. zu beachten: „Steuerpflichtiger gilt als unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 6 Absatz 1 AStG.“

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 5. Stundung - § 6 IV AStG im Überblick

- Grundsatz: Fälligkeit der Wegzugssteuer einen Monat nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids (§ 220 I AO i.V.m. § 36 EStG)

### Alte Fassung (§ 6 IV und V AStG a.F.)

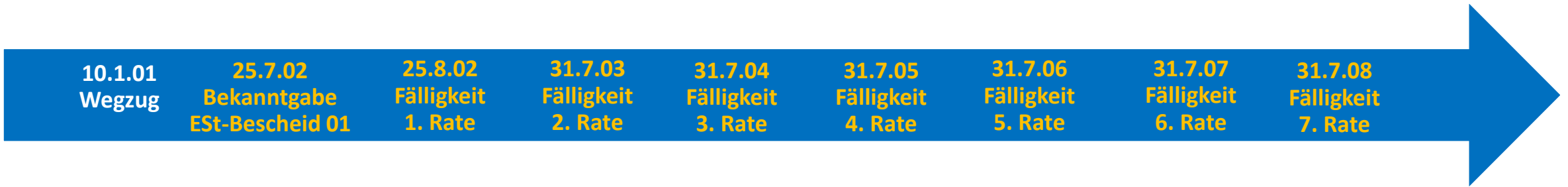
- Stundung wegen erheblicher Härte (§ 6 IV AStG a.F.)
  - Verzinsliche Stundung in regelmäßigen Teilbeträgen für höchstens 5 Jahre
  - bei Berufung auf Rückkehrerregelung: Ratenverzicht möglich
- „EU/EWR-Stundung“ (§ 6 V AStG a.F.)
  - Für EU-Staatsangehörige bei Wegzug in einen EU-Mitgliedsstaat
  - Unbefristete, zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung

### Neue Fassung (§ 6 IV AStG n.F.)

- „One-fits-all-Lösung“ (unabhängig vom „Wegzugsort“)
  - Zinslose Stundung in sieben gleichen Jahresraten
  - bei Berufung auf Rückkehrerregelung: Verzicht auf Jahresraten möglich (§ 6 IV 7 AStG n.F.)

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 5. Stundung - § 6 IV AStG n.F. im Detail (1)



### Stundungsregelung nach § 6 IV 1 AStG n.F.

- **Ermessensvorschrift** („kann auf Antrag des Steuerpflichtigen“)
- AEASTG-Entwurf Tz. 6.4.1:
  - Stundung kann nicht bzw. insoweit nicht gewährt werden, als ein **schädliches Ereignis** bis zum Erlass des Steuerbescheids oder der Entscheidung über den Antrag auf Stundung eingetreten ist
  - insbesondere keine Stundung, wenn **1. Rate nicht fristgerecht** entrichtet
- **sieben gleiche Jahresraten** mit gesetzlichen Fälligkeitsterminen

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 5. Stundung - § 6 IV AStG n.F. im Detail (2)

### Stundungsregelung nach § 6 IV 1 AStG n.F.

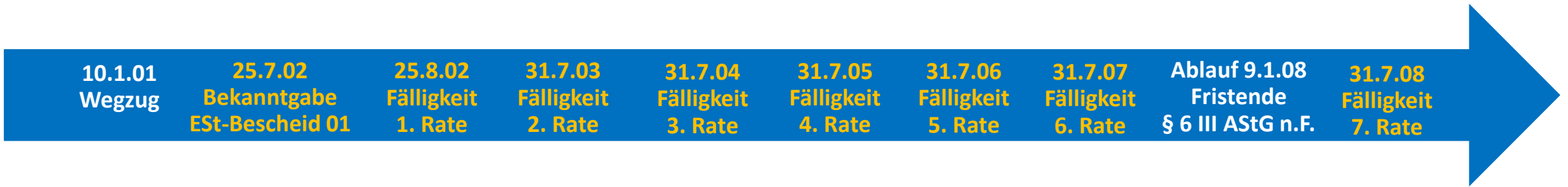
- vollumfänglicher oder anteiliger **Entfall der Stundung** bei Eintritt eines der abschließend in § 6 IV 5 AStG n.F. genannten Ereignisse, insbesondere
  - nicht fristgerechte Entrichtung der Jahresrate
  - Verletzung der Mitwirkungspflichten nach § 6 V AStG n.F.
  - Anteilsveräußerung oder -übertragung  
(Ausnahme: unentgeltliche Übertragung von Todes wegen)
  - substantielle Gewinnausschüttung und Einlagenrückgewähr

(vgl. auch AEASTG-Entwurf Tz. 6.4.2)

→ Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuer innerhalb eines Monats nach Eintritt des schädlichen Ereignisses; kein Stundungswiderruf erforderlich

# Teil 1: Überblick über § 6 AStG

## 5. Stundung - § 6 IV AStG n.F. im Detail (3)



### Stundung bei Berufung auf Rückkehrerregelung

- Antrag auf **Entfall der Erhebung von Jahresraten** möglich
  - Stundungszeitraum richtet sich grds. nach der Frist in § 6 III AStG n.F. zur Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht
  - soweit Steuer später nicht nach § 6 III AStG n.F. entfällt → Verzinsung
- bei Antrag auf Ratenzahlung nach § 6 IV 1 AStG n.F. unter Hinweis auf Rückkehrerregelung: Ratenzahlung grds. nach § 6 IV 1-3 AStG n.F. in **sieben gleichen Jahresraten**

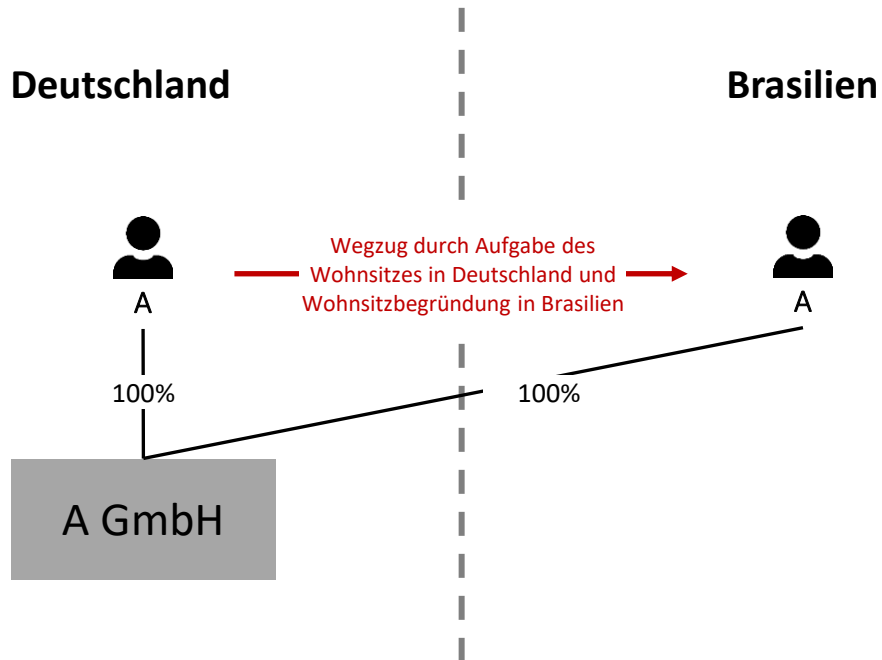




## Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 1. Wegzug in Nicht-DBA-Staat



### Sachverhalt

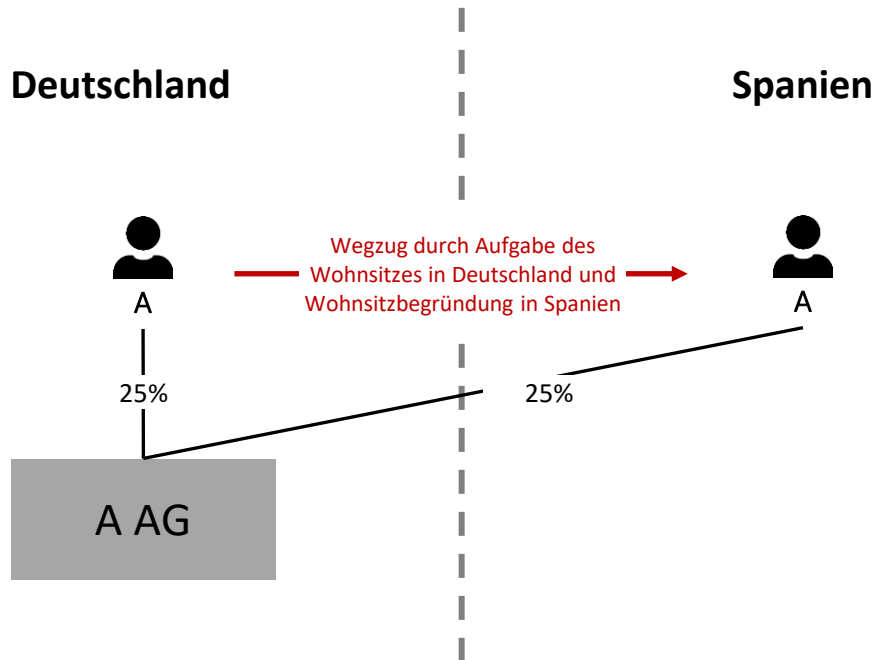
- A wohnt seit 40 Jahren ausschließlich in Deutschland. Sie verzieht unter Aufgabe ihres Wohnsitzes nach Brasilien. Sie verfügt über eine 100%-ige Beteiligung an der A GmbH; deren Sitz sowie der Ort der Geschäftsleitung verbleiben in Deutschland.

### Steuerliche Rechtsfolgen

- Die Aufgabe des deutschen Wohnsitzes unterliegt der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG, da die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht von A beendet wird.
- Der Umstand, dass das deutsche Besteuerungsrecht an den Anteilen an der A GmbH unverändert fortbesteht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 c) aa) EStG), also weder ausgeschlossen noch beschränkt wird, ist für die Anwendung des § 6 AStG unbeachtlich (BFH, Urteil vom 08.12.2021 – I R 30/19, BStBl. II 2022, 763).
- Bei Entrichtung der Wegzugsteuer wird – zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei späterer Veräußerung – ein Step-Up der Anschaffungskosten auf den gemeinen Wert gewährt, § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG.
- Lösung: Doppelansässigkeit durch Beibehaltung eines inländischen Wohnsitzes? Risiko: Abschluss eines neuen DBA mit Art. 13 entsprechend des OECD-MA.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 2. Temporärer Wegzug („vorübergehende Abwesenheit“)



### Sachverhalt

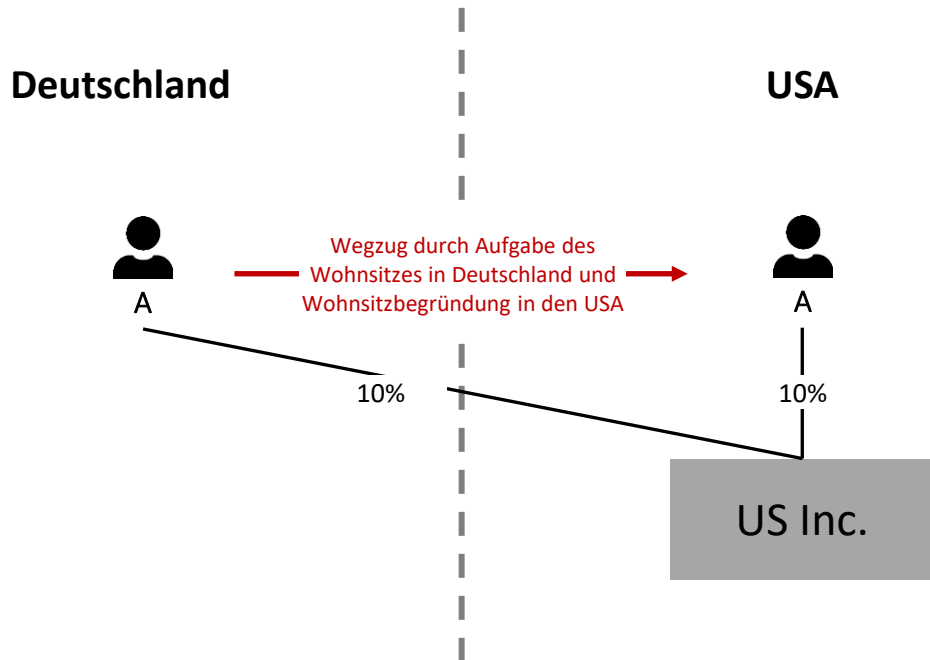
- A wohnt in Deutschland. Sie verzieht in 2023 unter Aufgabe ihres Wohnsitzes nach Spanien; es besteht zu diesem Zeitpunkt **keine** Absicht nach Deutschland zurückzukehren. Im Jahr 2028 kehrt sie dennoch wieder nach Deutschland zurück und gibt ihren spanischen Wohnsitz vollumfänglich auf. Sie verfügt über eine 25%-ige Beteiligung an der A AG.

### Steuerliche Rechtsfolgen

- Die Aufgabe des deutschen Wohnsitzes unterliegt der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG.
- Nach Ansicht des BFH (Urteil vom 21.12.2022 – I R 55/19, BStBl. II 2023, 898) löst der Umstand der tatsächlichen (zeitgerechten) Rückkehr in der Grundsituation des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG das Entfallen der Belastung (die „Begünstigung“) aus und indiziert damit das Beruhen der Rückkehr auf einer ursprünglich bestehenden Rückkehrabsicht; dabei kann der Rückkehrwille durchaus auch im Laufe des ersten 7-Jahreszeitraums gebildet worden sein.
- Dieser Ansicht will sich die Finanzverwaltung nunmehr anschließen (vgl. Entwurf des Anwendungserlasses zum AStG, Tz. 6.3.1.1).
- Damit entfällt beim Rückzug – sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind – der Steueranspruch wieder, § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 3. Steuerliche Verstrickung von Anteilen durch Gesetzesänderung



### Sachverhalt

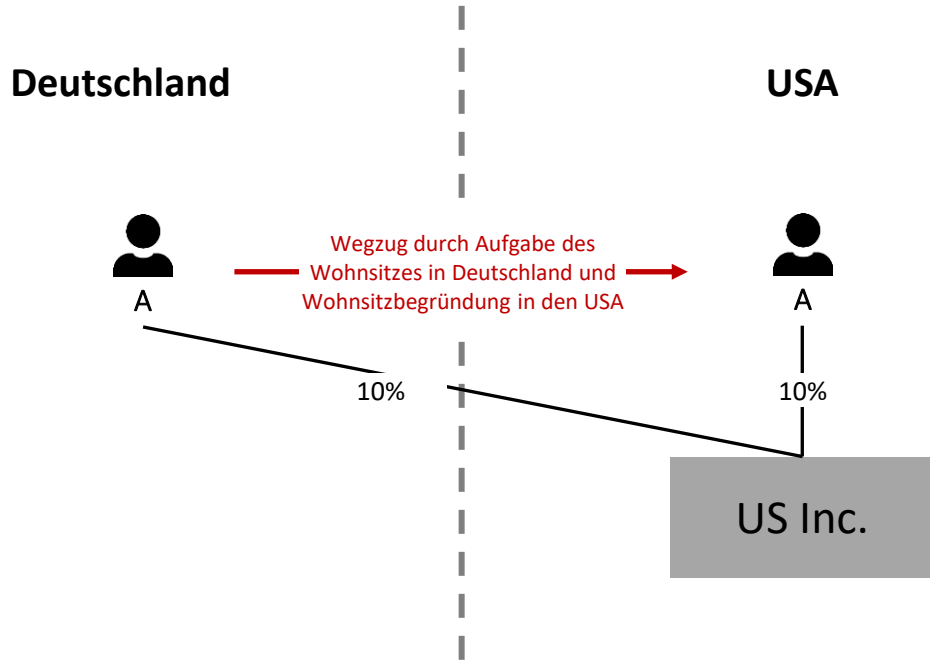
- A (US-Staatsbürger) ist – im Rahmen eines ca. 8 Jahre dauernden Secondment – am 01.12.2014 aus den USA nach Deutschland gezogen. Er verfügt über eine 10%-ige Beteiligung an der US Inc., für die er nichtselbstständig tätig ist. Nach Ablauf des Secondment am 06.01.2022 zog A in die USA zurück und gab seinen Wohnsitz in Deutschland vollumfänglich auf.

### Steuerliche Rechtsfolgen

- Die Aufgabe des deutschen Wohnsitzes unterliegt der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG, da die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht von A beendet wird. Er gilt auch als unbeschränkt Steuerpflichtiger i.S.d. § 6 Abs. 1 AStG, da er mehr als 7 der letzten 12 Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war (§ 6 Abs. 2 Satz 1 AStG). Die Wegzugsbesteuerung umfasst sämtliche – in den USA und Deutschland – entstandenen stillen Reserven, da A mangels Exit-Taxation in den USA keinen Step-Up nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG erhält.
- Unter Geltung der Altfassung des § 6 AStG (Wegzug bis 31.12.2021; § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG) hätte A nicht die persönlichen Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung erfüllt, da diese nur für natürliche Personen galt, die insgesamt mindestens 10 Jahre nach unbeschränkt steuerpflichtig waren.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 3. Steuerliche Verstrickung von Anteilen durch Gesetzesänderung

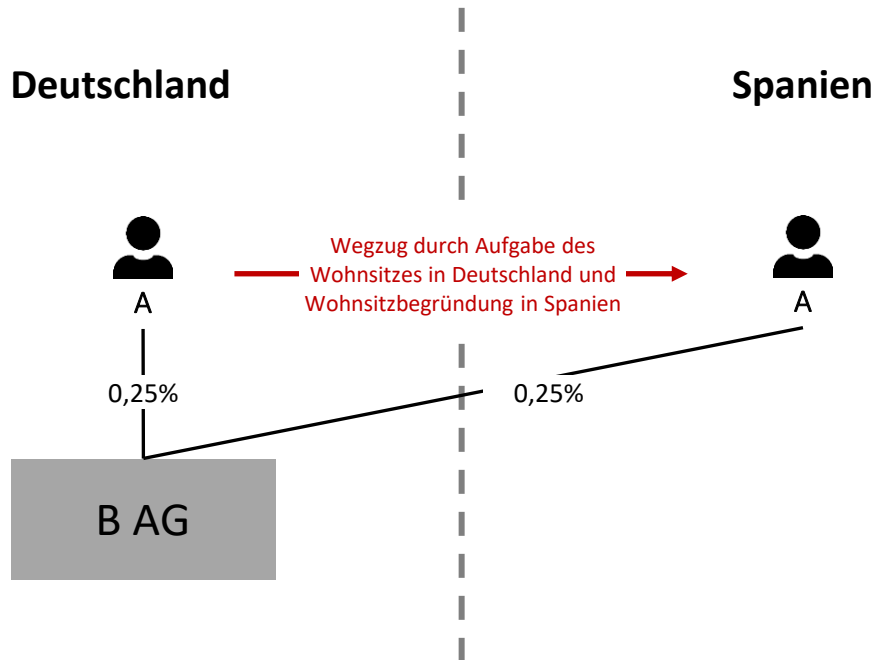


### Steuerliche Rechtsfolgen

- Fraglich ist daher, ob – aufgrund des „Hineinwachsens“ in die Wegzugsbesteuerung – sämtliche stillen Reserven der Besteuerung nach § 6 AStG n.F. unterliegen. Unter Beachtung der Rechtsprechung des BVerfG zur Absenkung der (Mindest-)Beteiligungsquoten bei § 17 EStG (Beschluss vom 07.07.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05) könnte es verfassungsrechtlich geboten sein, die bis zur Neuregelung ab 2022 entstandenen stillen Reserven auszuklammern; dies jedenfalls dann, wenn ein Wegzug unter der Neufassung vor Erreichung der 10-Jahresgrenze erfolgt.
- Betroffen ist damit insbesondere eine Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland von mindestens 7 Jahren und weniger als 10 Jahren.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 4. Wegzug mit Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 6 EStG – Beteiligung < 1%



### Sachverhalt

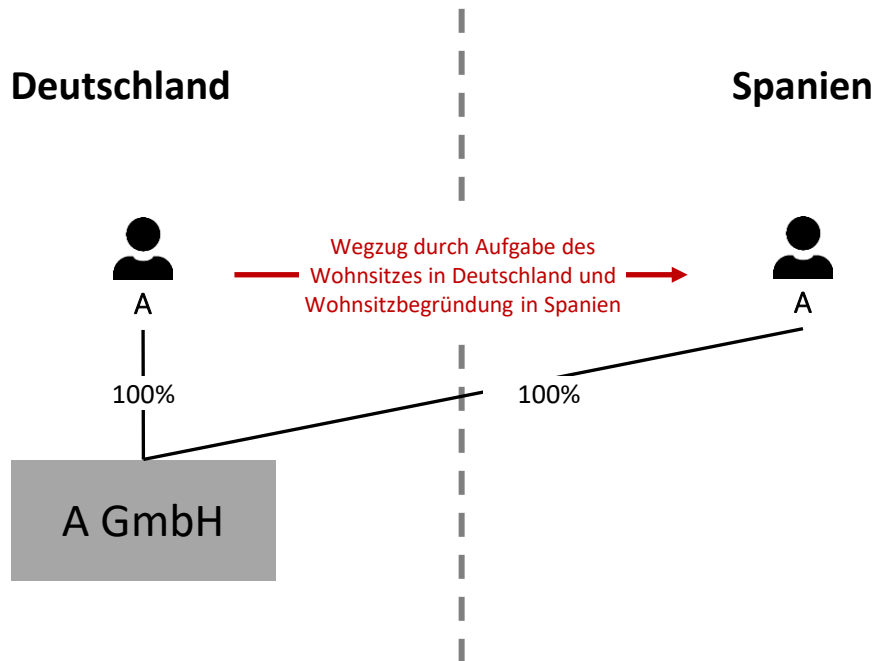
- A verzieht in 2023 unter Aufgabe ihres Wohnsitzes nach Spanien. Sie verfügt über eine 0,25%-ige Beteiligung an der – börsennotierten – B AG. Die Anteile hat sie im Jahr 2014 durch Einbringung ihrer 75%-igen Beteiligung an der X GmbH in die B AG zum Buchwert erhalten (qualifizierter Anteilstausch nach § 21 UmwStG).

### Steuerliche Rechtsfolgen

- Die Beteiligung von A an der B AG beträgt zwar weniger als 1%, weshalb die Anteile grds. nicht unter § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG fallen.
- Da es sich aber um Anteile handelt, die A im Rahmen eines Anteilstausches unter dem gemeinen Wert erworben hat und die eingebrachten Anteile (an der X GmbH) als solche i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Einbringungszeitpunkt qualifizierten, gelten auch die erhaltenen Anteile an der B AG – unabhängig von der Beteiligungsquote und ohne zeitliche Restriktion (d. h. ohne Fünfjahresfrist) – als solche i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG.
- Die Aufgabe des deutschen Wohnsitzes unterliegt damit der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG (vgl. hierzu auch: Entwurf des Anwendungserlasses zum AStG, Tz. 6.1.3 a.E.).
- Gilt auch für Anteile i.S.d. § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 5. Stundung nur gegen Sicherheitsleistungen



### Sachverhalt

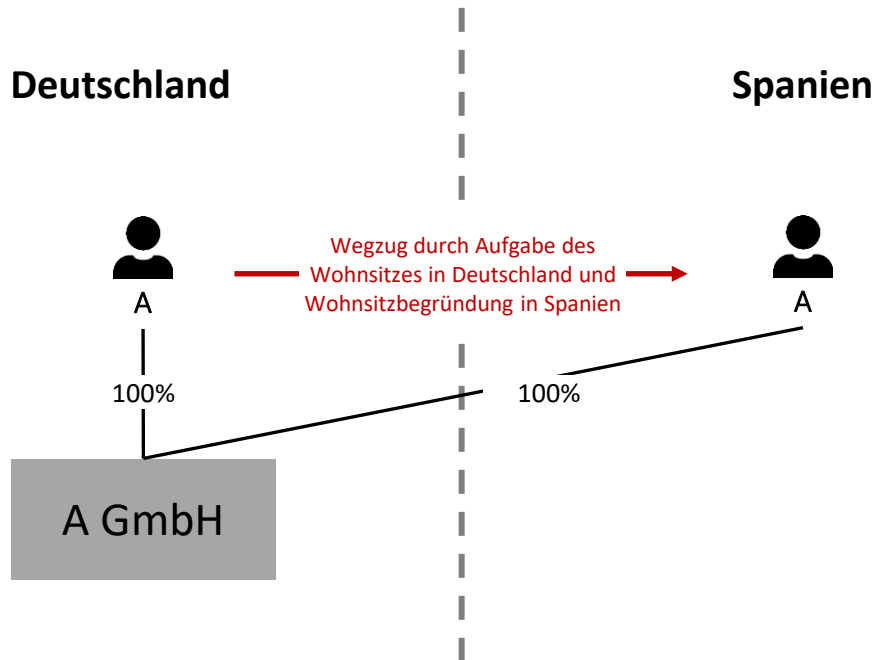
- A ist Alleingesellschafter der A GmbH. Er verzieht in 2023 nach Spanien. In 2027 erfolgt der Rückzug nach Deutschland unter vollständiger Aufgabe des spanischen Wohnsitzes. Die festgesetzte „Wegzugsteuer“ beträgt EURm 1,5.
- Neben den Anteilen an der A GmbH verfügt A über ein Wertpapierdepot (gemeiner Wert: EURm 0,25) und ein Ferienhaus auf Mallorca (gemeiner Wert: EURm 1,75). Weiteres nennenswertes Vermögen besteht nicht.

### Steuerliche Rechtsfolgen

- Die Voraussetzungen des Wegfalls der Steuer nach § 6 Abs. 3 AStG sind erfüllt, da A innerhalb des 7-Jahreszeitraums des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG tatsächlich zurückkehrt (BFH, Urteil vom 21.12.2022 – I R 55/19, BStBl. II 2023, 898; Entwurf des Anwendungserlasses zum AStG, Tz. 6.3.1.1).
- Einem Antrag auf Ratenzahlung oder (zwischenzeitliche) Stundung ohne Ratenzahlung bei vorübergehender Abwesenheit kann in der Regel jedoch nur gegen Sicherheitsleistung stattgegeben werden, § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG. Hierfür gelten die §§ 241 ff. AO.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 5. Stundung nur gegen Sicherheitsleistungen



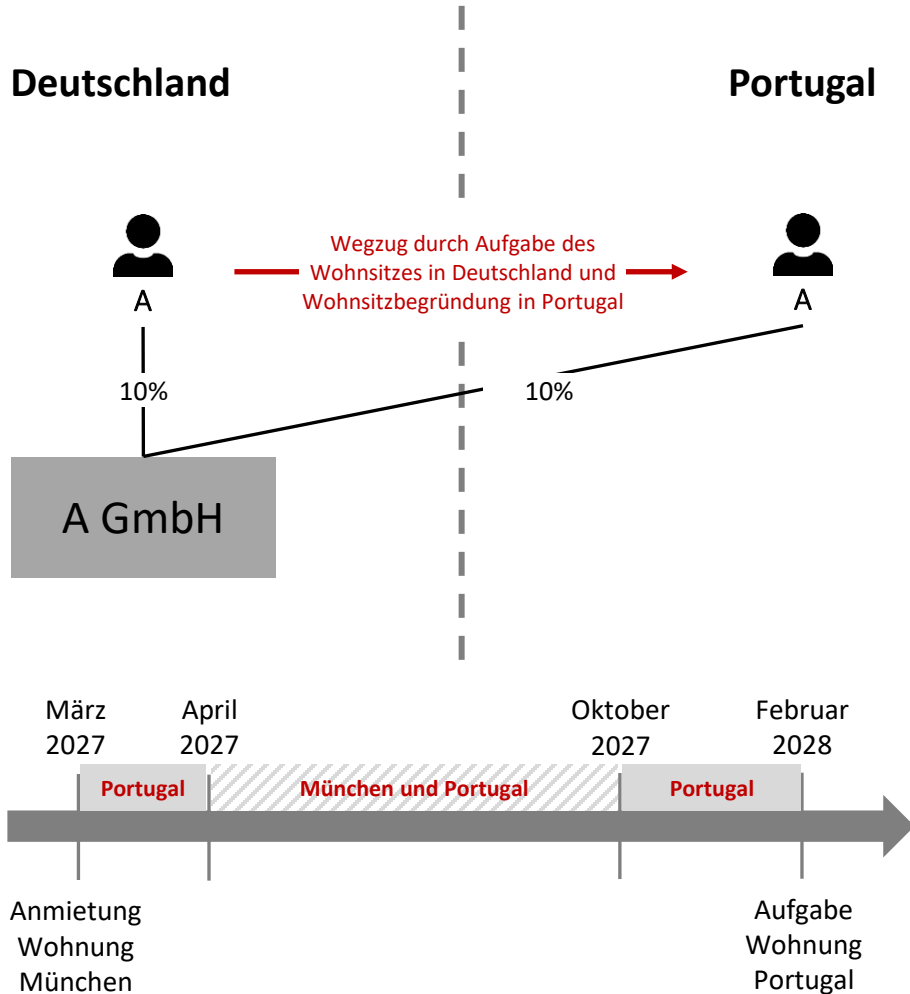
### Steuerliche Rechtsfolgen

- Als Sicherheitsleistung kommen demnach in Betracht:
  - Hinterlegung von Zahlungsmitteln;
  - Verpfändung von Schuldverschreibungen des Bundes, eines Sondervermögens des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbands, zwischenstaatlicher Einrichtungen, denen der Bund Hoheitsrechte übertragen hat, wenn sie im Geltungsbereich dieses Gesetzes zum amtlichen Börsenhandel zugelassen sind, der Deutschen Genossenschaftsbank, der Deutschen Siedlungs- und Landesrentenbank, der Deutschen Ausgleichsbank, der Kreditanstalt für Wiederaufbau und der Landwirtschaftlichen Rentenbank;
  - eine mit der Übergabe des Sparbuchs verbundene Verpfändung von Spareinlagen bei einem Kreditinstitut;
  - Bestellung von erstrangigen Hypotheken, Grund- oder Rentenschulden an im Inland belegenen Grundstücken oder Erbbaurechten.
- Damit kommt eine Verpfändung von Anteilen an einer – nicht börsennotierten – Kapitalgesellschaft regelmäßig nicht in Betracht bzw. steht im Ermessen der Finanzverwaltung (§ 245 AO).
- Scheitert damit die Stundungsregelung des § 6 Abs. 4 AStG in der Praxis regelmäßig an fehlenden Sicherheiten?



# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 6. „Zu späte“ Rückkehr nach Deutschland

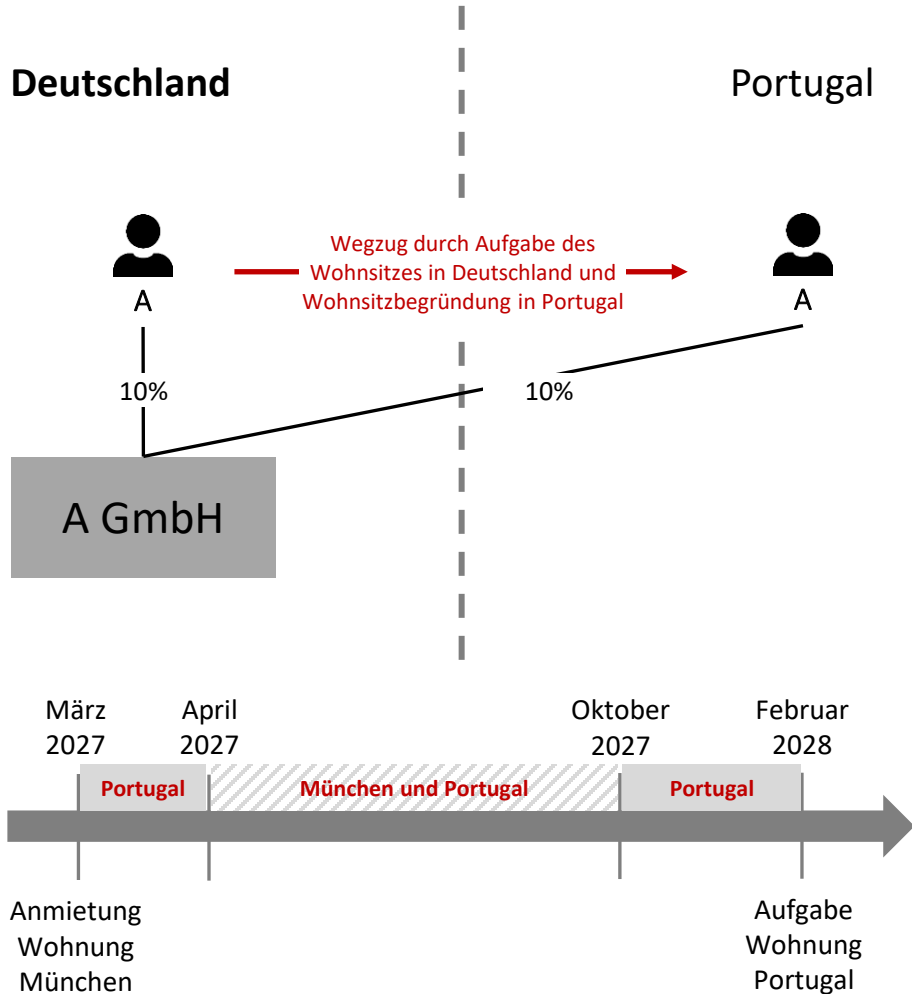


### Sachverhalt

- A ist Gesellschafter der A GmbH. Er verzieht in 2023 nach Portugal. Es war von Anfang an geplant, dass er nur vorübergehend nach Portugal verzieht. Im März 2027 mietet A in München eine 1-Zimmer-Wohnung an, die er auch in den Monaten April bis Mitte Oktober für insgesamt 60 Tage bewohnt. Die restlichen Tage verbringt A in Portugal, da er dort nichtselbständig tätig ist. Seine Wohnung in Portugal gibt er Anfang Februar 2028 auf und verzieht – gemeinsam mit seiner Ehefrau – komplett nach Deutschland. Am 01.04.2028 tritt er seine Arbeitsstelle in München an.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 6. „Zu späte“ Rückkehr nach Deutschland

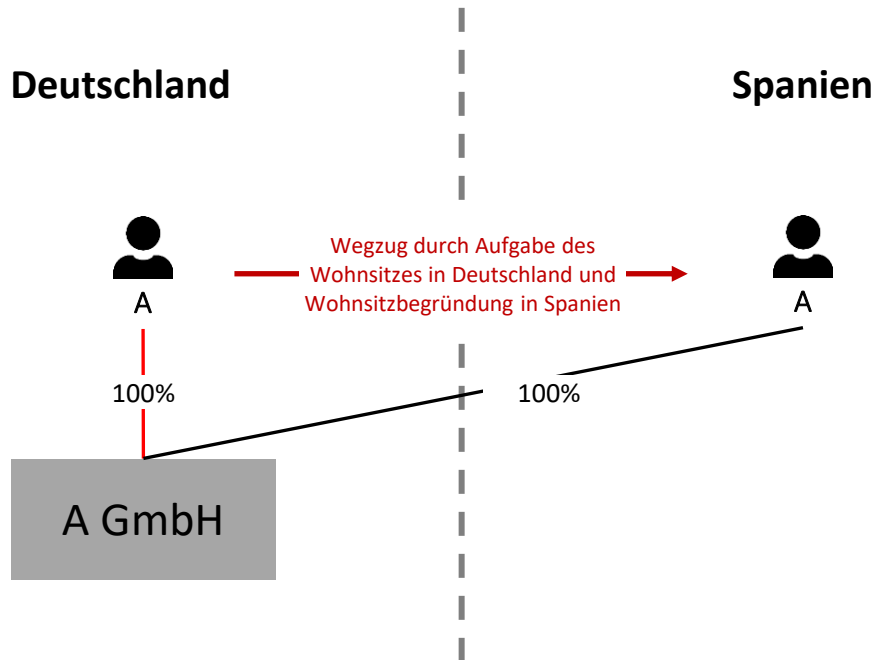


### Steuerliche Rechtsfolgen

- Abkommensrechtlich ist A in 2027 und 2028 weiterhin in Portugal ansässig (Art. 4 Abs. 2 a) DBA Portugal). Erst im Februar 2028 gibt er seinen Wohnsitz in Portugal auf, so dass er auch abkommensrechtlich (nur noch) in Deutschland ansässig ist.
- Nach Ansicht im Entwurf des Anwendungserlasses zum AStG, Tz. 6.3.1.7.5. sind für die Anwendung der Rückkehrerregelung (§ 6 Abs. 3 AStG) allein die Umstände im Zeitpunkt der Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht im März/April 2027 maßgebend. Zu diesem Zeitpunkt fehlt es an der Voraussetzung des § 6 Absatz 3 Satz 1 Nr. 3 AStG, da Deutschland erst mit dem Ansässigkeitswechsel des A im Februar 2028 das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Beteiligung wieder in dem Umfang zusteht, wie es im Zeitpunkt des Wegzugs bestand. Die Rückkehrerregelung kann daher nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht – auch nicht zu einem späteren Zeitpunkt – in Anspruch genommen werden.
- Dem Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG kann – meines Erachtens – ein solches enges zeitliches Verständnis nicht entnommen werden.
- Es besteht jedoch das Risiko, dass der 7-Jahreszeitraum auf unbestimmte Zeit durch den Steuerpflichtigen verlängert werden könnte.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 7. Wegzug mit sperrfristbehafteten Anteilen



### Sachverhalt

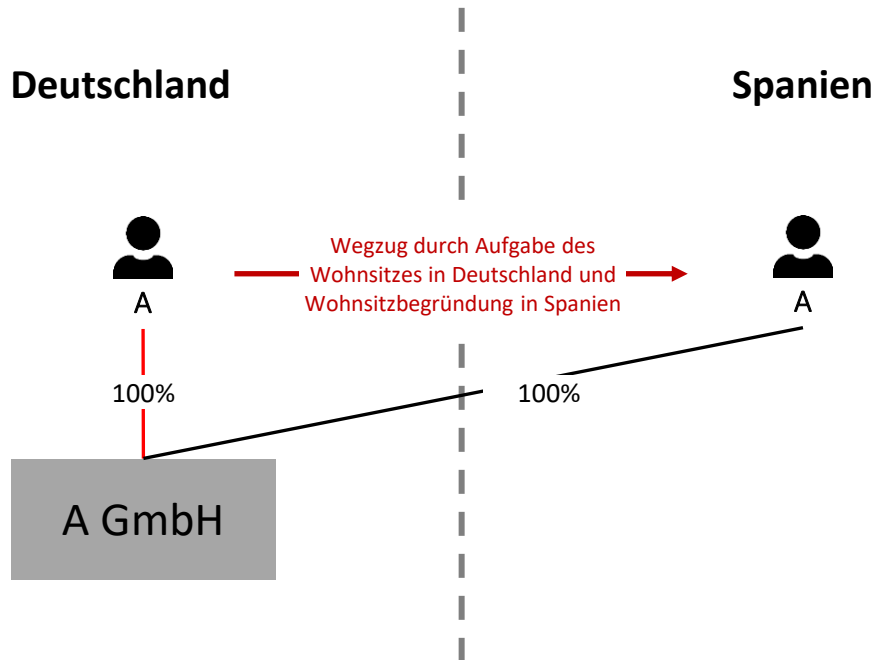
- A ist Gesellschafter der A GmbH. Er hat in 2021 sein Einzelunternehmen in die A GmbH zu Buchwerten eingebracht (§ 20 UmwStG). Er verzieht in 2023 nach Spanien. Es besteht von Beginn an Rückkehrabsicht; der Rückzug nach Deutschland erfolgt dann auch tatsächlich in 2027 unter vollständiger Aufgabe des spanischen Wohnsitzes.

### Steuerliche Rechtsfolgen und Problemstellung

- Die Aufgabe des deutschen Wohnsitzes unterliegt der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG, da die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht von A beendet wird.
- Fraglich ist, ob der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Nr. 1 AStG (auch) eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns I nach § 22 Abs. 1 UmwStG auslöst. Weder der Entwurf des Anwendungserlasses zum AStG noch der Entwurf des Umwandlungsteuer-Erlasses äußern sich zu der Thematik.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 7. Wegzug mit sperrfristbehafteten Anteilen

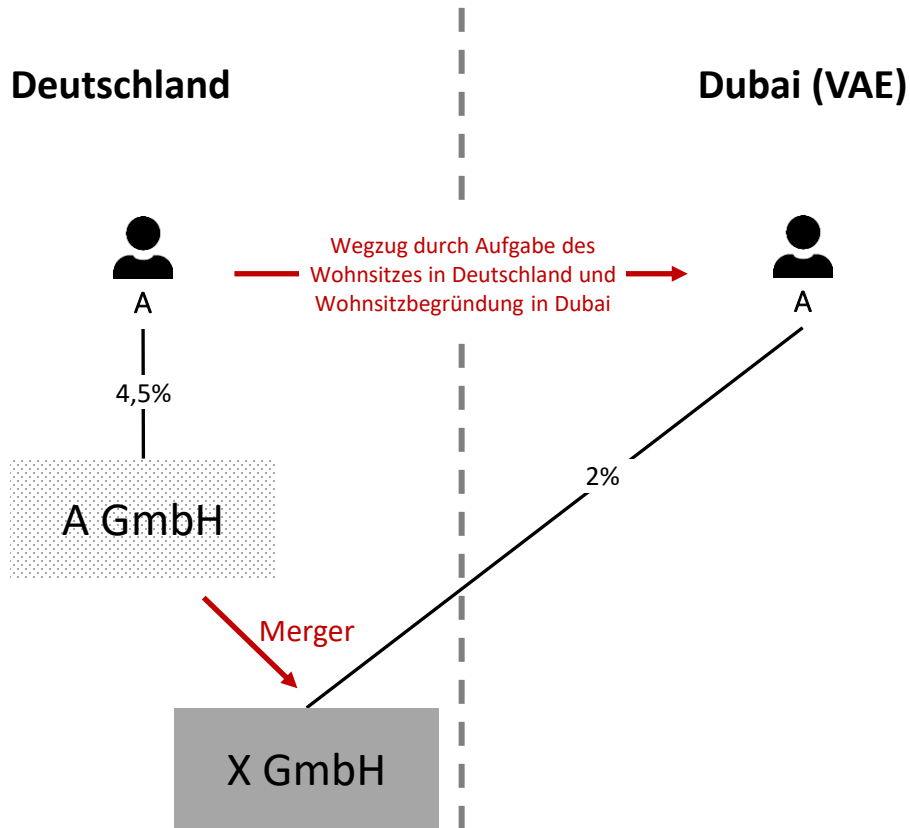


### Steuerliche Rechtsfolgen und Problemstellung

- Für einen Sperrfristverstoß spricht...
  - Der Wegzug steht „*der Veräußerung von Anteilen [...] gleich*“. Es wird damit eine Veräußerung für steuerliche Zwecke fingiert.
  - Durchsetzung der Steuer auf den Einbringungsgewinn I könnte bei im Ausland lebenden Steuerpflichtigen gefährdet sein (insb. bei ausländischen Anteilen).
- Gegen einen Sperrfristverstoß spricht...
  - Das Besteuerungsrecht für den Einbringungsgewinn I bleibt auch nach dem Wegzug bestehen, da dieser rückwirkend im Jahr der Einbringung entsteht und als Gewinn i.S.d. § 16 EStG gilt (§ 22 Abs. 1 Satz 1 und 2 UmwStG); die Besteuerung im Inland kann damit – auch nach dem Wegzug – weder ausgeschlossen noch beschränkt sein.
  - Es besteht auch kein Informationsdefizit über eine tatsächliche Veräußerung, da der Steuerpflichtige eine jährliche Meldung nach § 22 Abs. 3 UmwStG abgeben muss.
  - § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG enthält eine Norm zum Sperrfristverstoß bei Wegzug in ein Nicht-EU-Staat; der Gesetzgeber hat damit den Wegzug als (potentiell) schädliches Ereignis gesehen und im UmwStG geregelt.
- Die Steuer nach § 6 AStG ist – aufgrund der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens – in der Regel geringer als die Besteuerung des Einbringungsgewinns I (tarifliche Einkommensteuer ohne Anwendung von § 34 EStG).

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 8. Verschmelzung nach Wegzug als schädliches Ereignis



### Sachverhalt

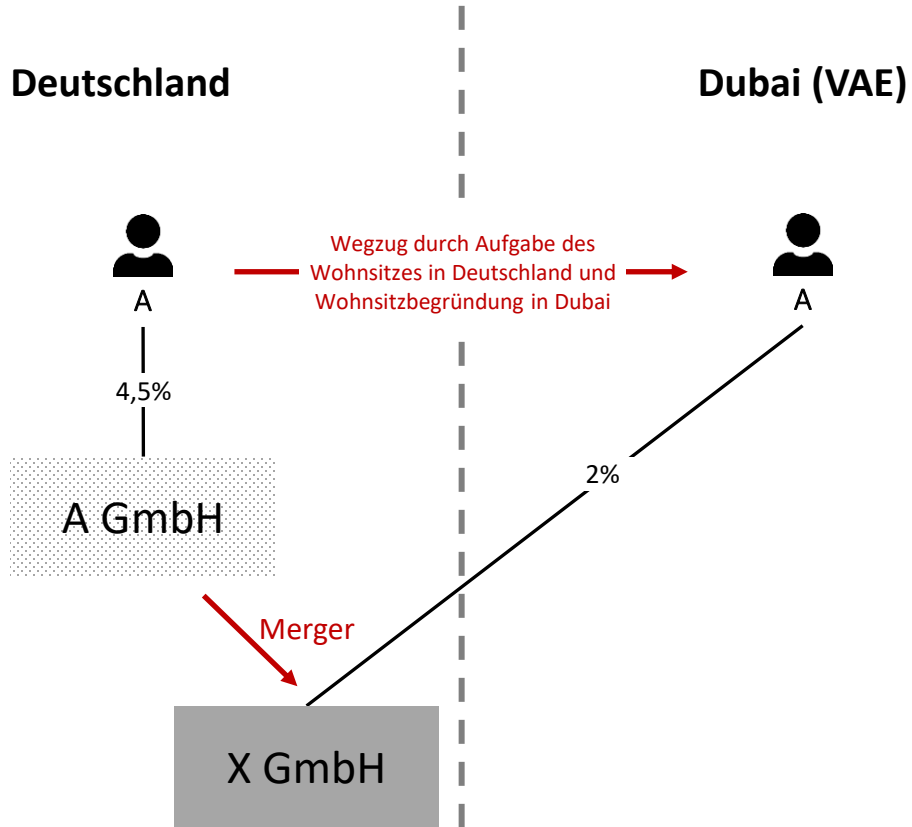
- A ist mit 4,5% an der A GmbH beteiligt. Sie verzieht in 2023 nach Dubai, VAE. Es war von Anfang an geplant, dass A nur vorübergehend nach Dubai zieht; in 2027 erfolgt dann tatsächlich der Rückzug nach Deutschland.
- Im Jahr 2025 wird jedoch die A GmbH auf die X GmbH verschmolzen. A stellt einen Antrag auf Buchwertfortführung nach § 13 Abs. 2 UmwStG.

### Steuerliche Problemstellung

- Fraglich ist, ob durch die Verschmelzung der Tatbestand des § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AStG ausgelöst wird. Danach entfällt der Steueranspruch nur, soweit die Anteile in der Zwischenzeit u.a. nicht veräußert oder übertragen wurden.
- Nach § 13 Abs. 1 UmwStG (vgl. auch Rdnr. 00.03 des UmwStE) gilt auf Ebene der Anteilseigner einer übertragenden Körperschaft die Umwandlung zwischen Körperschaften als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang der Anteile zum gemeinen Wert.
- Nach § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG treten die Anteile an der übernehmenden Körperschaft steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Körperschaft und gelten damit **nicht** als veräußert. Der Antrag nach § 13 Abs. 2 UmwStG sollte auch bei Bestehen eines DBA gestellt werden können.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 8. Verschmelzung nach Wegzug als schädliches Ereignis

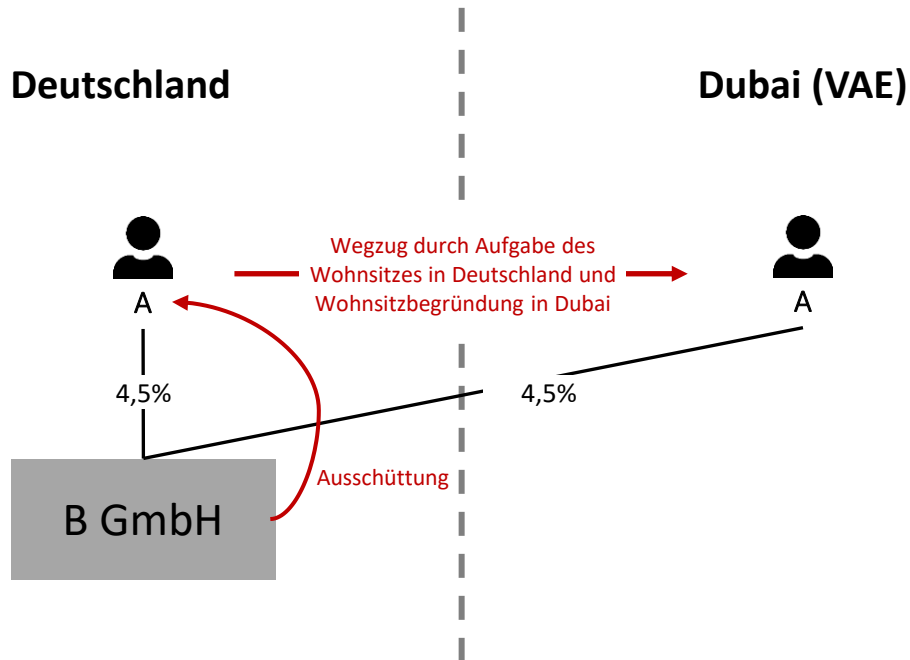


### Steuerliche Problemstellung

- Der Entwurf des Anwendungserlasses zum AStG äußert sich zur Verschmelzung nicht. In Tz. 6.3.1.3 wird als schädliches Ereignis – neben der Veräußerung – nur der Anteilstausch bei den Umwandlungen genannt.
- Die Verschmelzung zu Buchwerten nach § 13 Abs. 2 UmwStG sollte daher kein schädliches Ereignis i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AStG darstellen. Beim Rückzug entfällt – sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind – der Steueranspruch wieder.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 9. Wegzugsteuer und Ausschüttung als Doppelbelastung



### **Beachte:**

Die Regelung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AStG gilt über § 21 Abs. 3 Satz 2 AStG auch für Stundungen nach § 6 Abs. 4 oder Abs. 5 AStG in Altfälle (Wegzüge vor dem 01.01.2022). In solchen Fällen gilt sie jedoch nur für Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr, die nach dem Tag des Kabinettschlusses des Gesetzes zur globalen Mindestbesteuerung (BT-Drs. 20/8668) erfolgen.

### **Sachverhalt**

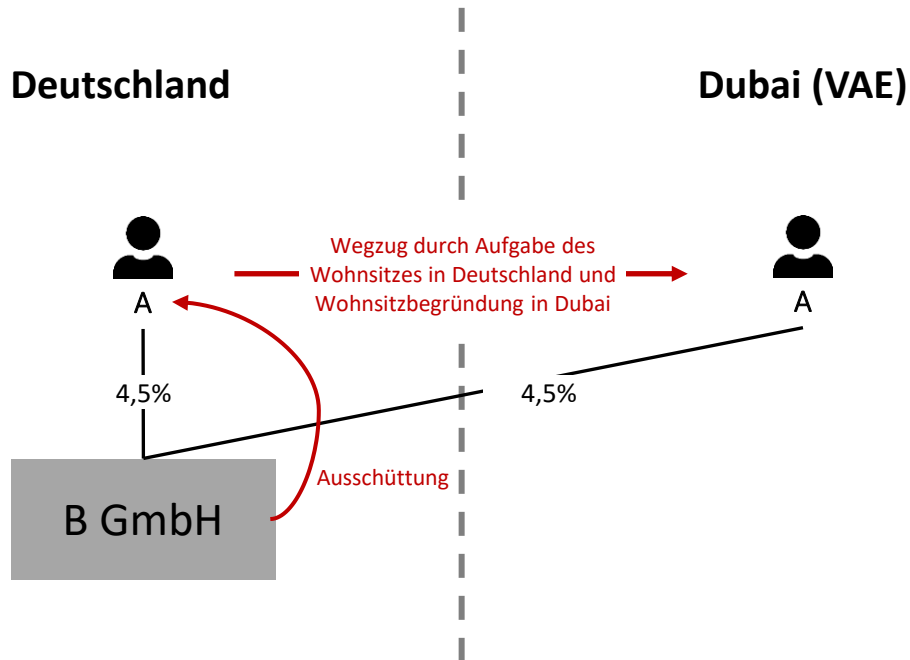
- A ist mit 4,5% an der B GmbH beteiligt. Sie verzieht in 2023 nach Dubai, VAE. Es besteht von Beginn an der Plan, nach Deutschland zurückzukehren; der Rückzug erfolgt dann auch tatsächlich in 2029. Der gemeine Wert der Anteile von A beträgt zum Zeitpunkt des Wegzugs EURm 5,0.
- Im Jahr 2028 veräußert die B GmbH einen Teilbetrieb und schüttet den Veräußerungserlös an die Gesellschafter aus. Die auf A entfallende Ausschüttung beträgt EURm 4,0 Mio.
- Ergänzung: Im Jahr 2030 verzieht A endgültig nach Österreich.

### **Steuerliche Rechtsfolgen**

- Die Aufgabe des deutschen Wohnsitzes unterliegt der Wegzugbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG.
- Die Regelungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG sind grds. erfüllt. In 2029 entfällt die Wegzugsteuer aufgrund der Rückkehr nach Deutschland jedoch nur insoweit wieder, wie keine Gewinnausschüttungen erfolgt sind, deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein 25% des gemeinen Werts der Anteile im Wegzugszeitpunkt beträgt.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 9. Wegzugsteuer und Ausschüttung als Doppelbelastung



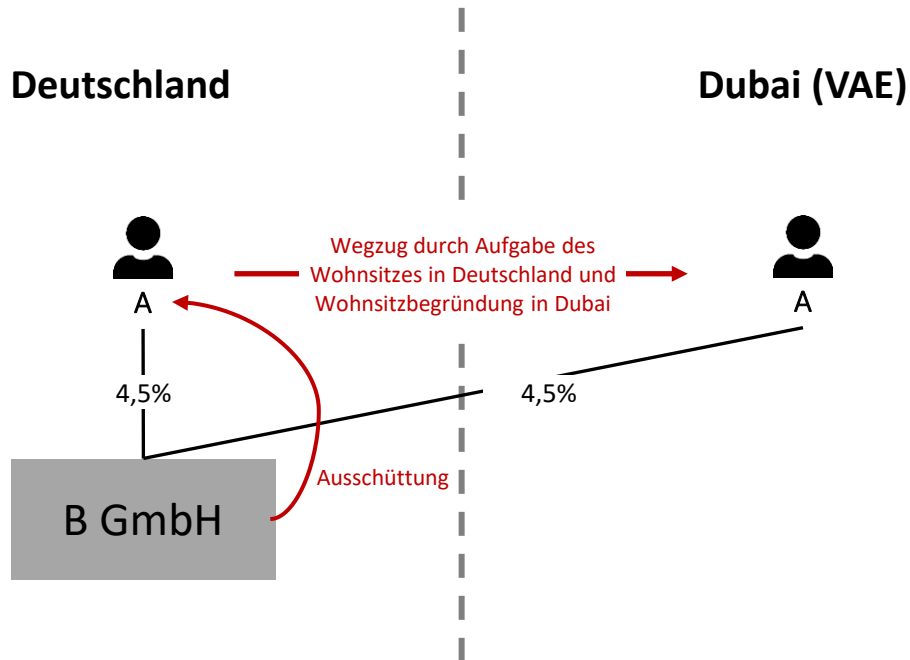
### Steuerliche Rechtsfolgen

- Zwischen dem Wegzug und dem Rückzug nach Deutschland sind A Gewinnausschüttungen im Umfang von 80% des gemeinen Wertes der Anteile an der B GmbH zugeflossen. Die 25%-Grenze nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AStG ist damit überschritten. Im Umfang von 55 % (= 80% abzgl. 25%) kann die Wegzugsteuer nicht (mehr) entfallen. Für die verbleibenden 45% des Steueranspruchs nach § 6 Abs. 1 AStG kommt die Rückkehrerregelung weiterhin in Betracht, wenn auch die übrigen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Zudem wird die Steuer insofern innerhalb eines Monats fällig gestellt, § 6 Abs. 4 Satz 5 Nr. 5 AStG.
- Die Ausschüttungen unterliegen in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht, § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) aa) EStG. Der Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 25% zzgl. SolZ ist abgeltend, § 50 Abs. 2 EStG; ein Erstattungsanspruch steht A – mangels DBA – nicht zu.



# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 9. Wegzugsteuer und Ausschüttung als Doppelbelastung



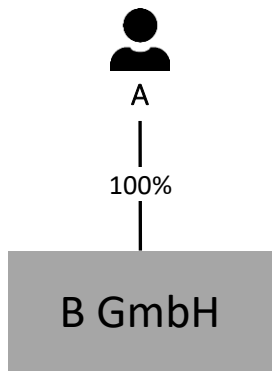
### Steuerliche Rechtsfolgen

- Es erfolgt damit eine partielle (temporäre oder ggf. definitive) Doppelbelastung mit Wegzugsteuer und Kapitalertragsteuer.
- Es erfolgt in Höhe der entrichteten Wegzugsteuer ein Step-Up der Anschaffungskosten auf den (anteiligen) gemeinen Wert, § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG). Damit wird bei einer späteren Veräußerung die Doppelbesteuerung wieder aufgehoben.
- Zur Ergänzung: Bei dem erneuten Wegzug nach Österreich wird nunmehr ein (fiktiver) Veräußerungsverlust nach § 6 AStG i.V.m. § 17 EStG erzielt, da – aufgrund der Ausschüttung – der Verkehrswert der Anteile unter die (erhöhten) Anschaffungskosten gesunken ist. Dieser fiktive Veräußerungsverlust wird jedoch bei der Wegzugsbesteuerung nicht berücksichtigt (vgl. BFH, Urteil vom 26.04.2017 – I R 27/15, BStBl. II 2017, 1194). Die Doppelbesteuerung wirkt definitiv. Bei einer späteren Veräußerung steht Deutschland kein Besteuerungsrecht mehr zu, Art. 13 Abs. 5 DBA Österreich.
- Mögliche Lösung: Vorschaltung einer Holding-GmbH zur Abschirmung von Ausschüttungen von Tochtergesellschaften **vor dem Wegzug?**

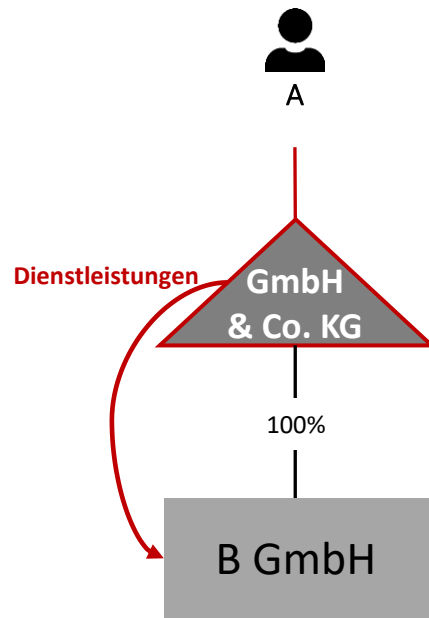
# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 10. Zwischenschaltung einer gewerblichen Personengesellschaft

### Derzeitige Struktur



### Struktur mit GmbH & Co. KG



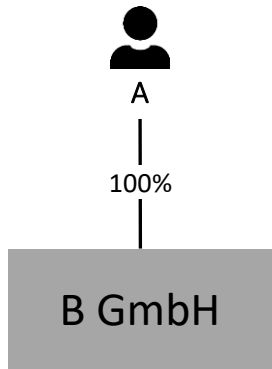
### Strukturierungsmaßnahme

- Eine Möglichkeit besteht in der Übertragung der GmbH-Anteile auf eine gewerblich tätige Personengesellschaft (GmbH & Co. KG).
- In diesem Fall besteht keine (unmittelbare) GmbH-Beteiligung, die unter die Wegzugsbesteuerung fallen könnte.
- Zur Vermeidung der Entstrickungsbesteuerung (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) ist es jedoch erforderlich, dass die GmbH & Co. KG eine eigene gewerbliche Tätigkeit von nicht untergeordneter Bedeutung gegenüber der B GmbH (oder fremden Dritten) ausübt (d. h. keine reine Holdingfunktion innehat).
- Die Anteile an der B GmbH müssen nach dem Veranlassungsprinzip der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Maßstab ist demgemäß die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Beteiligung zu den in der Betriebsstätte entfalteteten betrieblichen Tätigkeiten.
- Hierbei kommen insbesondere administrative Tätigkeiten, die gegenüber der B GmbH erbracht werden, in Betracht, wie z. B. Rechnungswesen, Accounting, Rechts- und Steuerberatung, HR-Services, Controlling, etc.
- Diese Tätigkeiten – und die erforderlichen personellen Ressourcen – können dabei von der B GmbH auf die GmbH & Co. KG verlagert werden und im Gegenzug von der GmbH & Co. KG an die B GmbH fakturiert werden.

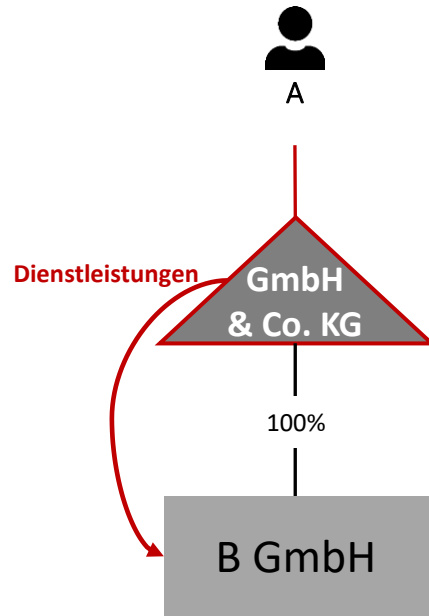
# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 10. Zwischenschaltung einer gewerblichen Personengesellschaft

### Derzeitige Struktur



### Struktur mit GmbH & Co. KG

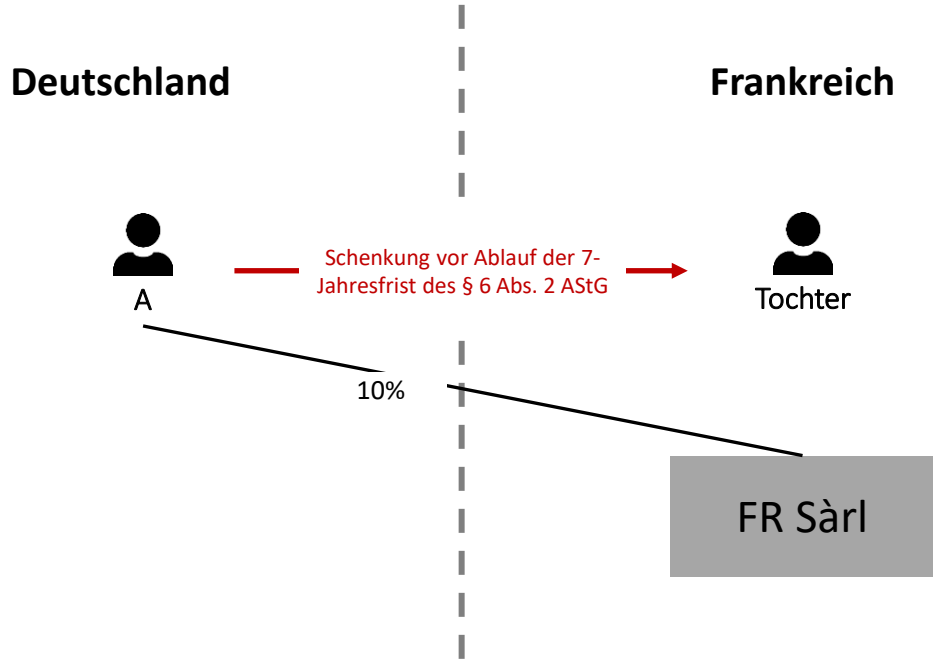


### Strukturierungsmaßnahme

- Die Tätigkeiten sollten jedoch von gewissem Gewicht (sowohl in Bezug auf die eingesetzten personellen Ressourcen als auch dem finanziellen Umfang) und auf die Bedürfnisse der B GmbH zugeschnitten sein. Es muss sich demnach um Personal handeln, die für die B GmbH spezifische Aufgaben erfüllt.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 11. Schenkung vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht i.S.d. § 6 Abs. 2 AStG



### Sachverhalt

- A zieht gemeinsam mit ihrem Ehemann in 2023, nachdem sie 25 Jahre in Frankreich gelebt haben, in 2023 wieder zurück nach Deutschland. Die gemeinsame Tochter bleibt in Frankreich wohnhaft; sie hat nicht vor, nach Deutschland zu ziehen. A ist zu 10% an der französischen FR Sàrl beteiligt.
- Die Tochter ist Alleinerbin des Vermögens der A.

### Steuerliche Rechtsfolgen

- Die unentgeltliche Übertragung (im Wege des Erbanfalls oder einer Schenkung) kann die Wegzugsteuer nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG auslösen. Schuldner der Wegzugsteuer wäre A als Übertragende (Entwurf des Anwendungserlasses zum AStG, Tz. 6.1.4.2).
- Zur Vermeidung der Wegzugsteuer bestünde die Möglichkeit, dass A die Anteile im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge an ihre Tochter schenkt. In zeitlicher Hinsichtlich muss die Schenkung jedoch vor Ablauf der 7-Jahresfrist seit Zuzug erfolgen, da bis dahin keine unbeschränkte Steuerpflicht i.S.d. § 6 Abs. 2 AStG vorliegt und eine Wegzugsbesteuerung ausscheidet.

# Teil 2: Praxisbeispiele zur Wegzugsbesteuerung

## 12. Wegzug mit Anteilen $\geq 1\%$ versus mit Anteilen $< 1\%$

### Sachverhalt

- A ist Alleingesellschafter einer inländischen GmbH, die als Konzernholding für mehrere in- und ausländische Tochtergesellschaften fungiert. Der gemeine Wert der Holding beträgt EURm 500; die stillen Reserven belaufen sich auf EURm 350.
- B verfügt über ein Aktiendepot bei einem inländischen Kreditinstitut. Das Depot besteht hauptsächlich aus Aktien an im DAX- und MDAX gelisteten Unternehmen; jede einzelne Beteiligung beträgt deutlich weniger als 1%. Der Gesamtwert des Depots beträgt EURm 500; die stillen Reserven belaufen sich auf EURm 350.
- Im Jahr 2023 verziehen sowohl A als auch B nach Österreich. Beide geben ihren inländischen Wohnsitz vollumfänglich auf.

### Steuerliche Rechtsfolgen bei A

- Die Aufgabe des deutschen Wohnsitzes löst eine Wegzugbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG aus.
- Die stillen Reserven unterliegen damit im Zeitpunkt des Wegzugs (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG) der Besteuerung nach § 6 AStG i.V.m. § 17 EStG unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens. Die Einkommensteuer (inkl. SolZ) aus dem Wegzug beträgt ca. **EURm 99,7**.

### Steuerliche Rechtsfolgen bei B

- Bei B ergeben sich weder bei Wegzug noch bei einer späteren Veräußerung inländische Besteuerungsfolgen. Die Anteile fallen weder unter § 6 AStG noch handelt es sich bei den Kapitaleinkünften (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG) um inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG. Auch unterliegen die Einkünfte nicht der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG, da Österreich grds. nicht als Niedrigsteuerland gilt (vgl. z.B. BMF, Schreiben vom 15.03.1996 – IV C 6 -S 1343 - 1/96).



## Teil 3: Diskussionsrunde

# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit



**Peters, Schönberger & Partner**

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Schackstraße 2 80539 München

## Kontakt

---



089 38172 0



[psp@psp.eu](mailto:psp@psp.eu)



[www.psp.eu](http://www.psp.eu)