



nfep-Expertengespräch:

## Verschärfte Wegzugsbesteuerung

PROF. DR. JAN F. BRON zur neuen gesetzlichen Regelung, Handlungsdruck und Handlungsoptionen

Lieber Herr Professor Bron, mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz, dem Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie, wurde jüngst eine Neuregelung der deutschen Wegzugsbesteuerung beschlossen. Was haben wir uns hierunter vorzustellen und was bewirkt die Neuregelung?

Bei einem Wegzug aus Deutschland wird nach der Norm des § 6 AStG die Wegzugsbesteuerung grundsätzlich ausgelöst, wenn die bzw. der wegziehende Steuerpflichtige i.S.d. § 17 EStG, mithin zu mindestens 1 Prozent, an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Der wegziehende Gesellschafter wird für Zwecke der Wegzugsbesteuerung so behandelt, als habe er seine Beteiligung zum gemeinen Wert, also zum Verkehrswert, veräußert. Gleiches gilt bei gewissen gleichgestellten Ereignissen wie beispielsweise der Schenkung oder Vererbung eines solchen Kapitalgesellschaftsanteils ins Ausland. Der Gesellschafter schuldet in der Folge eine Steuer ohne tatsächliche Veräußerung, d.h. obwohl ihm gar kein Veräußerungserlös zufließt, aus dem er die Steuer bezahlen könnte.

Die wohl größte Änderung ergibt sich jetzt bei der Frage, wann diese Wegzugsteuer effektiv an das Finanzamt zu zahlen ist.



PROF. DR. JAN F. BRON, LL.M.OEC.,  
Steuerberater und Partner, Flick Gocke  
Schaumburg, Frankfurt a.M.

Hier ist bislang zwischen dem Wegzug in EU-/EWR-Länder einerseits und dem Wegzug in Drittstaaten andererseits zu differenzieren. Beim Wegzug in Drittstaaten, wenn wir einmal den Sonderfall Schweiz mit dem Freizügigkeitsabkommen zwischen der EU und der Schweiz ausblenden, kommt eine Stundung der Wegzugsteuer bis dato nur in Härtefällen in Betracht. Beim Wegzug in EU-/EWR-Länder hingegen kann die festgesetzte Wegzugsteuer regelmäßig zinslos und ohne Sicherheitsleistung dauerhaft gestundet werden. Die Steuer ist dann grundsätzlich erst beim tatsächlichen Beteiligungsverkauf fällig.

Dieses differenzierende Konzept wird jetzt aufgegeben und die dauerhafte, zinslose Stundungsmöglichkeit auch in EU-/EWR-Fällen abgeschafft. Bei nicht nur vorübergehenden Wegzügen ist die Steuer künftig grundsätzlich sofort fällig; nur

auf Antrag – und das in der Regel auch nur gegen Sicherheitsleistung – kann die Steuer in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden.

Zudem sind verschiedene Fälle zu beachten, in denen die noch nicht entrichtete Steuer vorzeitig fällig wird. Die eingeschränkte Stundungsmöglichkeit entfällt demnach, ähnlich den bishe-



rigen Restriktionen, wenn der Steuerpflichtige seine Kapitalgesellschaftsbeteiligung veräußert, aber darüber hinaus künftig beispielsweise auch, wenn die Kapitalgesellschaft nach dem Wegzug Ausschüttungen tätigt, die einen bestimmten Teil des Anteilswertes im Wegzugszeitpunkt übersteigen. Die Wegzugsteuer wird künftig also tendenziell häufiger und stärker zu definitiven Belastungen führen.

**Was heißt in diesem Fall künftig, also ab wann gelten die Neuregelungen? Und welche Regelungen sind bei nur vorübergehenden Wegzügen aus Deutschland zu beachten?**

Die Neuregelungen gelten grundsätzlich ab dem 1. Januar 2022. Für bis zum 31. Dezember 2021 erfolgte Wegzüge soll das bisherige Stundungskonzept hingegen im Wesentlichen weitergelten. Die bislang bestehende Möglichkeit, nach dem Wegzug eintretende Anteilswertminderungen im Veräußerungsfall noch rückwirkend bei der Wegzugsteuer mindernd berücksichtigen zu können, wird jedoch mit dem Jahreswechsel auch für die bereits erfolgten Wegzüge entfallen.

Was die Frage der Differenzierung zwischen dauerhaften und vorübergehenden Wegzügen anbelangt, bestehen beim vorübergehenden Wegzug zwei größere Erleichterungen. Erstens: Die entstandene Wegzugsteuer kann rückwirkend wieder entfallen, wenn nicht zuvor bestimmte schädliche Ereignisse eintreten, zu denen wie gesagt künftig auch größere Ausschüttungen aus der Kapitalgesellschaft gehören. Und zweitens: Auf Antrag kann die festgesetzte Wegzugsteuer nicht nur ratenweise gezahlt werden, sondern auch die Ratenzahlung entfallen. Bei entsprechendem „Wohlerhalten“ können so beim vorübergehenden Wegzug sowohl definitive als auch temporäre Belastungen aufgrund einer Wegzugsteuer vermieden werden.

Als vorübergehend gilt ein Wegzug dabei grundsätzlich dann, wenn die mit dem Wegzug aufgegebenen unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland innerhalb von sieben Jahren wieder begründet wird bzw. im Fall der grenzüberschreitenden Anteilsübertragung der Beschenkte oder der Erbe innerhalb von sieben Jahren unbeschränkt steuerpflichtig wird und so das beim Wegzug bzw. bei der grenzüberschreitenden Anteilsübertragung verloren gegangene deutsche Besteuerungsrecht für etwaige Anteilsveräußerungsgewinne wieder begründet wird. Auf Antrag kann die Siebenjahresfrist um insgesamt höchstens fünf Jahre verlängert werden, wenn eine Rückkehrabsicht fortbesteht. Spätestens nach insgesamt zwölf Jahren kann ein Wegzug jedoch nicht mehr als vorübergehend gelten und die Erleichterungen für vorübergehende Wegzüge können nicht genutzt werden.

Ist man zunächst von einem vorübergehenden Wegzug ausgegangen, für den die (ratierliche) Zahlung der Steuer ausgesetzt wurde, und stellt sich später heraus, dass die Wegzugsteuer nicht mehr entfallen kann, ist nicht nur die Steuer vollumfänglich zu zahlen, sondern für den insofern unrechtmäßig in Anspruch genommenen Zahlungsaufschub auch ein Zins nach den allgemeinen Steuerverzinsungsvorschriften von 0,5 Prozent pro Monat bzw. 6 Prozent pro Jahr zu entrichten.

**Gibt es bei all diesen Verschärfungen auch Verbesserungen für Steuerpflichtige?**

Ja, die gibt es, zumindest eingeschränkt. Da beim Wegzug in Drittstaaten bislang nur in Härtefällen eine Ratenzahlung in Betracht kommt, und das auch grundsätzlich nur über fünf Jahre, ergibt sich hier sowohl durch das neue siebenjährige Ratenzahlungskonzept als auch die Aussetzungsmöglichkeit der

Ratenzahlung in Fällen des vorübergehenden Wegzugs eine größere Fallgruppe mit Verbesserungen.

In der wohl weit überwiegenden Zahl der Fälle wirkt die Reform jedoch steuerverschärfend. Im Fall des dauerhaften Wegzugs ist die Wegzugsteuer selbst im EU-/EWR-Kontext zumindest ratenweise zu zahlen und die Ratenzahlung wird in der Regel auch nur bei Stellung von Sicherheiten gewährt. Im Fall der vorübergehenden Wegzüge und Ratenzahlungsaussetzung droht die Verzinsung.

Sowohl beim dauerhaften als auch beim vorübergehenden Wegzug kann es zudem zur Fälligkeit der noch nicht gezahlten Steuer kommen. Das Konzept, nachdem eine gewährte Stundung bei schädlichen Ereignissen entfällt, ist zwar schon aus dem geltenden Recht bekannt, auch hier ergeben sich jedoch Verschärfungen. Bereits angesprochen hatte ich den Fall, dass nicht nur eine Veräußerung der Kapitalgesellschaftsanteile, sondern auch hohe Ausschüttungen aus der Kapitalgesellschaft stundungsschädlich sein werden.

Zudem ist zu befürchten, dass der Kreis der schädlichen Anteilsveräußerungen nach einem Wegzug deutlich größer wird. Denn bislang gelten bestimmte Umwandlungsvorgänge die Kapitalgesellschaft bzw. die Beteiligung daran betreffend explizit nicht als schädliche Veräußerungsvorgänge. Auch diese Regelung entfällt. Für den Teil der Umwandlungen, bei denen im Zuge der Umwandlung neu erhaltene Anteile steuerrechtlich in die Rechtsstellung der beim Wegzug vorhandenen Anteile eintreten, muss sich hieraus keine Änderung ergeben. Zumindest bei den Umwandlungsfällen aber, bei denen gesetzlich kein solcher Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung der Altanteile vorgesehen ist, insbesondere in Fällen des sogenannten Anteilstauschs nach § 21 UmwStG, muss damit gerechnet werden, dass die entsprechende Umwandlung zu einer definitiven Wegzugsteuerbelastung führt.

**Von wenigen Ausnahmefällen abgesehen sollten wegzugswillige Steuerpflichtige also erwägen, noch in diesem Jahr zu ziehen, also bevor das neue Recht greift?**

Das sollten sie. Wenn ich vor der Wahl stehe, den Tatbestand im geltenden Recht oder künftig zu verwirklichen, dann wird das geltende Recht in aller Regel, zumindest in den EU-/EWR-Fällen, attraktiver sein.

Es gibt sogar Fälle, in denen bei einem heutigen Wegzug überhaupt keine Wegzugsbesteuerung greift, künftig aber schon. So trifft die Wegzugsbesteuerung heute nur Steuerpflichtige, die mindestens zehn Jahre lang in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig waren, was vorübergehend in Deutschland Lebenden den Rückzug in ihr Heimatland ohne Wegzugsteuer erlaubt. Künftig greift die Wegzugsteuer jedoch bereits, wenn der Steuerpflichtige von den letzten zwölf mindestens sieben Jahre in Deutschland lebte. In Fällen, in denen die sieben Jahre abgelaufen sind oder abzulaufen drohen, kann sich das neue Recht damit mehrfach nachteilig auswirken. Zum einen, weil sich die Problematik der Wegzugsbesteuerung erstmalig stellt, und zum anderen, weil dann auch gleich die verschärften Rechtsfolgen des neuen Wegzugsbesteuerungskonzeptes zu beachten sind.

Auch bei vielen anderen Steuerpflichtigen wird es nicht nur um die Frage „Wegzugsbesteuerung nach altem oder neuem Recht?“, sondern auch um die Frage „Wegzugsbesteuerung ja oder nein?“ gehen. Denn im Ergebnis kann eine Steuerbelas-

tung durch die Wegzugsteuer sowohl für einen Wegzug nach alter als auch nach neuer Rechtslage prohibitiv wirken, was im Übrigen auch die Europarechtskonformität der Regelung infrage stellt. Auch wenn sich diese Frage der Europarechtswidrigkeit geradezu aufdrängt, wollen Steuerpflichtige aber nun nicht unbedingt Besteuerungsrisiken tragen und vor Gerichten über die europarechtliche Zulässigkeit einer Besteuerung streiten, sondern effektive Steuerbelastungen rechtssicher vermeiden. Dies macht eine entsprechende Wegzugsplanung erforderlich, die eben nicht nur klärt, welche Auswirkungen ein Wegzug beispielsweise auf das anwendbare Ehe- und Familienrecht hat, sondern gerade auch die steuerlichen Konsequenzen optimiert.

**Sie sehen also Möglichkeiten, eine Wegzugsbesteuerung gänzlich zu vermeiden?**

Exakt. Je früher mit der entsprechenden Planung begonnen wird, desto besser lassen sich zielführende Optimierungseingriffe in den Lebenssachverhalt vornehmen. Die Gestaltungen zielen dabei regelmäßig darauf ab, ein deutsches Besteuerungsrecht für Gewinne aus potenziellen Anteilsveräußerungen dauerhaft und unabhängig von einer Ansässigkeit der Gesellschafter in Deutschland zu perpetuieren. Fiskalisch besteht dann keine wegzugsbedingte Besteuerungsnotwendigkeit und den Gesellschaftern bzw. deren potenziellen Erben wird eine internationale Mobilität ermöglicht. In Abhängigkeit vom Einzelfall können dazu Instrumente wie der Formwechsel der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, die Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen in eine (geschäftsführende) Holding-Personengesellschaft oder Übertragungslösungen, auch unter Einsatz von Stiftungen oder Nießbrauchsgestaltungen, zum Ziel führen.

**Ich kann also zusammenfassen, dass bei allen angesprochenen Verschärfungen Steuerpflichtige künftig schneller und härter von einer Wegzugsteuer betroffen sein können, aber gleichwohl Handlungs- und Gestaltungsspielräume bestehen, um gegebenenfalls nicht finanzierbare Steuerbelastungen zu vermeiden.**

Ja, die Verschärfungen machen eine sorgfältige Planung nicht obsolet, sondern umso wichtiger.

**Vielen Dank für das Gespräch.**

Ich danke. ■

Das Interview führte MAXIMILIAN KLEYBOLDT vom Netzwerk der Finanz- und Erbschaftsplaner e.V. ([www.nfep.de](http://www.nfep.de)).

Zu den Beratungsschwerpunkten von PROFESSOR BRON gehören die Unternehmens- und Vermögensnachfolge, die Strukturierung des betrieblichen und privaten Vermögens sowie das Steuerrecht der Familienunternehmen inklusive Unternehmensveräußerungen und Umstrukturierungen. Im Rahmen der Beratung von Unternehmerfamilien beschäftigt er sich ferner regelmäßig mit Fragen der Wegzugs- und Zugzugsplanung sowie Spezialfragen aus steuerlichen Betriebsprüfungen und Steuerstreitverfahren. Er ist Honorarprofessor an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg sowie Autor zahlreicher Veröffentlichungen im Bereich des Steuerrechts.