

Verlagerung der betrieblichen Tätigkeit von Deutschland in die Schweiz

Der Wegzug von Unternehmern von Deutschland in die Schweiz setzt häufig eine gewisse Vorlaufzeit voraus, um steuerliche Belastungen in Deutschland vermeiden und vorteilhafte Strukturierungen umsetzen zu können. Als Alternative zum Wegzug kommt auch eine schrittweise Verlagerung der betrieblichen Tätigkeit unter Beibehaltung des Wohnsitzes in Deutschland in Betracht. Grundlagen und Fallstricke des deutschen Ertragsteuerrechts, welche hierbei zu beachten sind, sollen nachfolgend näher beleuchtet werden.



Von **Jasmin Weinert**

Fachberaterin für Intern. Steuerrecht
WSWP Weinert GmbH, München

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 sicherzustellen, dass in Deutschland kein «gewöhnlicher Aufenthalt» (i.d.R. 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 iVm. §§ 49 ff. EStG). Unter die beschränkte Steuerpflicht in Deutschland fallen bspw. Einkünfte aus einem inländischen Gewerbebetrieb (Personengesellschaft bzw. Betriebs-

stätte mit Geschäftsleitung im Inland) oder aus der Vermietung und der Veräußerung von im Inland belegenen Immobilien. Das vorrangig zu beachtende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) weist für die genannten Einkünfte Deutschland das Besteuerungsrecht zu (Art. 7 iVm. Art. 5 und Art. 13 Abs. 1 DBA D–CH).

Für eine Übergangszeit von bis zu 6 Jahren nach dem Wegzug kann in bestimmten Fällen eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht zur Anwendung kommen (§§ 2 ff. des ASTG iVm. 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.

Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts

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.

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

Steuerliche Fallstricke durch deutsche Entstrickungsnormen

Da dem deutschen Fiskus mit dem Wegzug einer Privatperson bzw. der Verlegung von Betrieben und Betriebsteilen erhebliches – potentielles – «Steuersubstrat» verloren gehen kann, sehen nationale deutsche Vorschriften 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 ein (Veräußerungs-) Erlös zur Finanzierung der Steuerlast nicht zur Verfügung. Ungewiss ist, ob die im Wegzugszeitpunkt besteuerten stillen Reserven bei einer tatsächlichen späteren Veräußerung dann auch noch vorhanden sind und vergütet würden.

Zu nennen sind unter anderem die sog. Wegzugsbesteuerung nach § 6 ASTG (Aussensteuergesetz) für Anteile an Kapitalvermögen im Privatvermögen ab einer Mindestbeteiligung von 1%, die Annahme einer (steuerpflichtigen) Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG bei Verlegung eines gesamten Gewerbebetriebs und die Besteuerung eines fiktiven Auflösungsgewinns bei Verlegung von Sitz und/oder Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft nach

§ 12 Abs. 1 iVm. § 11 KStG, soweit hierdurch deren unbeschränkte Steuerpflicht endet.

Ferner ist nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG eine steuerpflichtige Entnahme anzunehmen, wenn Wirtschaftsgüter (einschliesslich immaterieller, z.B. Firmenwert oder Kundenstamm) von einem Betriebsvermögen in ein anderes transferiert werden und Deutschland hierdurch sein Besteuerungsrecht verliert. Bei der Verlagerung unternehmerischer Funktionen eines Betriebs ist § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG iVm. der sog. Funktionsverlagerungsverordnung zu beachten. Die Vorschrift bestimmt, wie eine verlagerte Funktion zu bewerten und dem zurückbleibenden Inlandsbetrieb (steuerpflichtig) zu vergüten ist.

Auch wenn nationale deutsche «Entstrickungsnormen» durch zinslose Stundungen des fingierten Veräusserungs- bzw. Entnahmegewinns, zum Teil bis zur endgültigen Veräusserung des betroffenen Wirtschaftsguts, aufgrund von EU-Rechtsprechung entschärft wurden, sind Drittstaaten wie die Schweiz hiervon – zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung – ausgeschlossen (vgl. § 6 Abs. 5 AStG, § 4g EStG).

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 Veräusserungsgeschäfts 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. erstmalig zur Vermeidung einer «Entstrickungsbesteuerung» herbeigeführt werden soll. Zu berücksichtigende steuerliche Kriterien sind u.a. die persönliche Steuersituation des

Steuerpflichtigen, Prognosen hinsichtlich der weiteren Wertentwicklung, die Höhe einer durch den Wegzug ausgelösten Steuer sowie erbschaft- und schenkungssteuerliche Aspekte.

Bewusste Herbeiführung der Steuerverhaftung in Deutschland

Zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen muss häufig eine erstmalige Steuerverhaftung der stillen Reserven in den Anteilen im Vorfeld zu einem Wegzug bewusst herbeigeführt werden. Eine Gestaltung hierzu ist die Überführung der Kapitalgesellschaft in die Rechtsform einer Personengesellschaft. Die Steuerverhaftung in Deutschland setzt allerdings voraus, dass die Tätigkeit der (neuen) Personengesellschaft eine originär gewerbliche ist und sich ferner die Geschäftsleitung der geschaffenen Inlandsbetriebsstätte in Deutschland befindet. Befinden sich im Betriebsvermögen der (neuen) Personengesellschaft Anteile an Kapitalgesellschaften, ist darauf zu achten, dass diese der Inlandsbetriebsstätte funktional zugeordnet werden können. Durch die Rückumwandlung in eine Kapitalgesellschaft nach erfolgtem Wegzug soll ein steuerunschädliches Herauswachsen aus der deutschen Steuerverhaftung nach Ablauf der vom deutschen Umwandlungssteuerrecht vorgesehenen 7-Jahres-Sperrfrist möglich sein.

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. 1

lit. a DBA sind die in der Schweiz erzielten Betriebsstätteneinkünfte – 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 Besteuerung 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 dem schweizerischen Steuerregime. Aufgrund der Abschirmwirkung der Schweizer Kapitalgesellschaft sind Gewinne bis zu deren Ausschüttung der deutschen Besteuerung entzogen. Erfolgt die Ausschüttung an eine Mutterkapitalgesellschaft 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 hinzu.

Auch bei Investitionen in der Schweiz sind Fallstricke des deutschen Steuerrechts zu vermeiden. Zum einen ist sicherzustellen, 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.

jasmin.weinert@weinert-wp.com

www.weinert-wp.com