



## **Merkblatt**

# **Die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG**

von

**Kristin Hutzl** cand. iur.

*Stand: Mai 2009*

**IBN Consulting & Immigration**

**[www.ibn.co.za](http://www.ibn.co.za)**

## **Die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG**

### **1. Einführung**

Besteht ein DBA zwischen Deutschland und einem ausländischem Staat, wie es mit Südafrika der Fall ist, so führt der Wegzug eines unbeschränkt Steuerpflichtigen zum Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts. Das deutsche Steuersystem enthält deshalb einige Vorschriften, die eine Art Sicherungssystem darstellen, durch das die in Deutschland gebildeten Wertzuwächse (stille Reserven) zwischen Anschaffung und Wegzug – noch im Zeitpunkt des Wegzugs versteuert werden. Zu den wichtigsten Vorschriften zählt dabei die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG.

Dessen Absatz 1 besagt:

Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, ist auf Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 des Einkommensteuergesetzes auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind.

Durch § 6 AStG wird somit im Zeitpunkt des Wegzugs aus Deutschland und dem damit verbundenen Ende der unbeschränkten Steuerpflicht, eine Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft fingiert. Damit stellt der deutsche Fiskus sicher, dass die zwischenzeitlichen Wertzuwächse der Anteile bereits im Zeitpunkt des Wegzugs besteuert werden, da ein späterer Zugriff auf den Wegzügler z.B. im Zeitpunkt einer etwaigen tatsächlichen Veräußerung aus praktischen Gründen problematisch sein könnte.

### **2. Persönliche Voraussetzungen**

Die Anwendung des § 6 AStG setzt voraus, dass die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG mindestens zehn Jahre bestanden hat. Es ist nicht von Bedeutung, welche Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtige hat, ob er seinen Wohnsitz in ein Niedrig- oder Hochsteuerland verlegt und ob mit dem neuen

Wohnsitz ein DBA besteht oder nicht. War der Steuerpflichtige beziehungsweise sein Rechtsvorgänger mit Unterbrechungen mehrere Male unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland, so sind diese Zeiträume zusammenzuziehen.

### **3. Sachliche Voraussetzungen**

Die Wegzugsbesteuerung erstreckt sich auf im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen an einer inländischen oder ab dem Veranlagungszeitraum 2007 auch ausländischen Kapitalgesellschaft, für die im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG – ausgenommen die Veräußerung – erfüllt sind. Es ist somit erforderlich, dass der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre mindestens zu einem Prozent unmittelbar oder mittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Hierfür reicht es aus, wenn diese Beteiligung innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums nur kurzfristig zu mindestens einem Prozent bestanden hat. Möglich ist es somit, dass § 6 AStG auch dann greift, wenn die Beteiligung zum Zeitpunkt des Wegzugs die Grenze von einem Prozent unterschreitet. Hat der Wegzügler die Anteile während des Fünf-Jahres-Zeitraums unentgeltlich erworben, reicht es aus, wenn die Mindestbeteiligung in der Person des Rechtsvorgängers oder eines der Rechtsvorgänger erfüllt war.

### **4. Ergänzungstatbestände**

Der Wohnsitzverlagerung stehen drei Ergänzungstatbestände und ein Auffangtatbestand gleich, die ebenfalls in § 6 Abs. 1 AStG aufgeführt werden.

#### 4.1 Unentgeltliche Anteilsübertragung auf beschränkt Steuerpflichtige

Nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG löst die Schenkung von Anteilen an einen nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen die Rechtsfolgen des § 6 Abs. 1 AStG aus. Außerdem fällt unter Nr. 1 auch die Übertragung von Anteilen von Todes wegen, das heißt, dass der Erbfall nicht mehr von der Wegzugsbesteuerung ausgeschlossen ist.

#### 4.2 Begründung einer Ansässigkeit in einem DBA-Staat

Begründet der Steuerpflichtige eine Doppelansässigkeit in Südafrika, so findet § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG Anwendung.

Der Wohnsitz des Steuerpflichtigen ist dann zwar weiterhin Deutschland und er ist auch weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig. Da jedoch mit Südafrika ein DBA besteht, gilt Südafrika als Ansässigkeitsstaat, sofern der Steuerpflichtige dort seinen Mittelpunkt des persönlichen Lebensinteresses hat. Hier soll durch den Ergänzungstatbestand vermieden werden, dass bisher entstandene stille Reserven in Deutschland nicht besteuert werden können.

#### 4.3 Einlage der Anteile in ein Betriebsvermögen in einem DBA-Staat

§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG besagt, dass es ebenfalls zur Wegzugsbesteuerung kommt, wenn der Steuerpflichtige inländische Beteiligungen nach § 17 EStG in einen ausländischen Betrieb oder Betriebsstätte einlegt. Bisher war dies nur möglich, wenn durch ein DBA der Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts geregelt wurde. Dies ist nunmehr unerheblich. Die Wegzugsbesteuerung greift somit, obwohl der Steuerpflichtige noch im Inland ansässig ist.

#### 4.4 Auffangtatbestand

Auch im Falle eines Nichtvorliegens einer der oben genannten Ergänzungstatbestände, ist der Wegzug zu besteuern, falls andere das Besteuerungsrecht ausschließende Gründe vorliegen. Die Vorschrift greift vor allem, wenn durch ein Doppelbesteuerungsabkommen Veräußerungsgewinne in Deutschland freigestellt werden oder ausländische Steuern auf diese angerechnet werden müssen.

### **5. Umfang der Besteuerung**

Der nach § 6 AStG steuerpflichtige Vermögenszuwachs unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht. Er ist zusammen mit anderen Einkünften, die dem Steuerpflichtigen in dem betreffenden Veranlagungszeitraum bis zum Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zugeflossen sind, zu veranlagen. Als Rechtsfolge tritt § 17 EStG ein. Da jedoch keine Veräußerung der Anteile stattfindet, wird gemäß § 6 Abs. 1 Satz 4 AStG der gemeine Wert nach § 9 Abs. 2 BewG der Anteile im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht angesetzt. Bei der Ermittlung des gemeinen Werts wird von einer fiktiven Veräußerung der Anteile auf dem Markt ausgegangen.

Bei börsennotierten Wertpapieren greift § 11 Abs. 1 BewG, wonach der letztnotierte Kurs maßgeblich ist. Auf den Vermögenszuwachs ist seit 2009 das Teileinkünfteverfahren<sup>1</sup> anzuwenden. § 6 AStG gilt allerdings nur für Fälle, in denen der gemeine Wert der Anteile beim Wegzug die Anschaffungskosten übersteigt. Die Bestimmung führt nicht zur Realisierung von Verlusten.<sup>2</sup> Es sollen nur die stillen Reserven besteuert werden, die während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht entstanden sind. Nach § 17 EStG ergibt sich somit, dass nur der Wertzuwachs, der nach § 17 Abs. 3 EStG den Freibetrag von 9.060 Euro übersteigt, der Besteuerung unterliegt. Zu beachten ist jedoch, dass nach § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG der Freibetrag bei steigendem Wertzuwachs abnimmt. Wird ein Anteil nach dem Wohnsitzwechsel veräußert, so unterliegt der dabei entstehende Veräußerungsgewinn nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e in Verbindung mit § 17 EStG der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns wird der Veräußerungserlös den Anschaffungskosten gegenübergestellt, Veräußerungskosten dürfen in Abzug gebracht werden. Bei der Veranlagung ist jedoch der Veräußerungsgewinn um den bereits versteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Sollte sich im Ergebnis ein Verlust ergeben, so ist es möglich diesen mit anderen der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünften zu verrechnen.

## **6. Möglichkeiten der Vermeidung der Besteuerung trotz Wegzugs**

Das deutsche Steuerrecht bietet den Steuerpflichtigen aber durchaus auch Möglichkeiten, trotz eines Wegzugs nach Südafrika die Besteuerung nach § 6 AStG zu vermeiden. Aufgrund der Komplexität der (zulässigen) Steuergestaltungen kann hier nur eine Gestaltungsalternative in ihren Grundlagen dargestellt werden:

Die Rechtsfolgen des § 6 AStG können dadurch vermieden werden, dass der Steuerpflichtige seine Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft „verdeckt“, d.h. ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit steuerneutral in das Gesamthandsvermögen einer gewerblich tätigen GmbH & Co. KG einlegt. Der Grund für die „Aushebelung“ der Wegzugsbesteuerung durch diese Vorgehensweise liegt darin, dass eine gewerbliche GmbH & Co. KG aus Sicht des Wegzüglers eine deutsche Betriebsstätte erzeugt, für deren zugehöriges (inländisches) Gesamthandsvermögen Deutschland das volle Besteuerungsrecht – national wie abkommensrechtlich – auch dann behält, wenn der Steuerpflichtige ins DBA-Ausland

---

<sup>1</sup> Früher Halbeinkünfteverfahren 3 Nr. 40 Satz 1 lit. C iVm 3c Abs. 2 EStG

<sup>2</sup> Vergleiche BFH-Urteil vom 28. Februar 1990, BStBl II S. 615.

(hier: nach Südafrika) fortzieht. Die im Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG befindlichen X-Anteile stellen gewissermaßen „eingefrorenes Betriebsvermögen“ und nicht länger „wegzugsschädliches“ Anteilsvermögen i.S.v. § 17 EStG dar.

## **7. Regelungen zur Minderung**

Das Kernproblem der Wegzugsbesteuerung liegt darin, dass der Steuerpflichtige Steuern bezahlen muss, obwohl keine entsprechende Veräußerung vorliegt, es fehlt ihm somit an Liquidität. Um unerträgliche Belastungen zu vermeiden, stehen dem Steuerpflichtigen unterschiedliche Wege offen, die Steuer entweder erlassen zu bekommen oder zu stunden.

### 7.1 Vorübergehende Abwesenheit

Macht der Steuerpflichtige vor seinem Wegzug deutlich, dass er innerhalb von fünf Jahren wieder unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland wird, so greift § 6 Abs. 3 AStG. Diese 5-Jahres-Frist kann vom Finanzamt unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige versichert, dass seine Abwesenheit beruflich bedingt ist und er weiterhin beabsichtigt zurückzukehren, um weitere fünf Jahre verlängert werden.

### 7.2 Stundung der Steuerschuld im Rahmen der Härtefallregelung

Sofern die Steuerschuld nach § 6 AStG eine erhebliche Härte darstellt, besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit die Steuerschuld nach § 6 Abs. 4 AStG zu stunden. Die Tilgung der Steuerschuld erfolgt dann in regelmäßigen Teilbeträgen über 5 Jahre. Um von der Härtefallregelung Gebrauch zu machen, ist eine Sicherheit an das Finanzamt zu leisten. Außerdem können gemäß § 234 Abs. 1 AO Stundungszinsen anfallen. Falls der Steuerpflichtige Anteile innerhalb des Stundungszeitraums veräußert, so liegt meist kein Fall mehr von erheblicher Härte vor. Die Stundung wird dann bezüglich der veräußerten Anteile aufgehoben.

**Kristin Hutzel**

**Kontakt?**

| Johannesburg   | Kapstadt   | Stellenbosch   | Dubai   |
|--|--|--|---|
| 706 Keynes Building<br>128, 10th Street<br>Parkmore,<br>Sandton 2196<br>Johannesburg                                   | 100 New Church Street<br>Tamboerskloof 8001<br>Kapstadt  | 1st Floor<br>C2 Black Horse Center<br>Cnr Dorp & Mark Street<br>Stellenbosch   | Suite 1501<br>15th Floor<br>Al Musalla Tower<br>Khaled Bin Al Waleed<br>Road<br>Dubai               |
| Tel: +27 (0)11 6664770<br>Fax: +27 (0)11 6664746<br><a href="mailto:johannesburg@ibn.co.za">johannesburg@ibn.co.za</a> | Tel: +27 (0)21 4222620<br>Fax: +27 (0)21 4222621<br><a href="mailto:capetown@ibn.co.za">capetown@ibn.co.za</a> | Tel: +27 (0)21 8867606<br>Fax: +27 (0)21 8878435<br><a href="mailto:stellenbosch@ibn.co.za">stellenbosch@ibn.co.za</a> | Tel: +971 50 1047583<br>Fax: +27 21 4222621<br><a href="mailto:dubai@ibn.co.za">dubai@ibn.co.za</a> |

[www.ibn.co.za](http://www.ibn.co.za)

IBN ist Mitglied der  
Southern African – German Chamber of Commerce (SAGC)  
Western Cape Investment & Trade Promotion Agency (WESGRO)  
Afrika Verein der Deutschen Wirtschaft  
Cape Town and Stellenbosch Tourism  
Stellenbosch Sakekamer

R M Ertner ist Mitglied im SAGC Regional Council und im Cape Town Club

IBN ist lizenziertes Anbieter für Finanzdienstleistungen (FSB Lizenznummer 24076)

**Disclaimer:** Wir stellen in unseren Merkblättern verschiedenste Informationen zur Verfügung und haben die dargelegten Informationen sorgfältig geprüft und ausgewählt. Wir weisen jedoch darauf hin, dass wir keine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der angegebenen Informationen übernehmen können. Für Ihr Verständnis bedanken wir uns.

**Urheberrecht:** Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von Abbildungen, der Funksendungen, der Wiedergabe auf photomechanischem Wege und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten.