



Gang über die Grenze

Ein Wegweiser durch das
Internationale Steuerrecht

Gang über die Grenze

Ein Wegweiser durch das Internationale Steuerrecht

Stand der Rechtslage: März 2015

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	4
Grundlagen des Internationalen Steuerrechts	5
Auslandsaktivitäten deutscher Unternehmen	6
Gestaltungsmöglichkeiten einer Auslandsinvestition und steuerliche Folgen	6
Grenzüberschreitende Direktgeschäfte	6
Entstehung einer ausländischen Betriebsstätte	7
Gründung einer Tochtergesellschaft im Ausland (Direktinvestition)	8
Gründung einer Personengesellschaft	8
Gründung einer Kapitalgesellschaft	8
Steuerliche Problemfelder bei Auslandsinvestitionen	9
Entstrickungsbesteuerung stiller Reserven	9
Allgemeine Entstrickungstatbestände	9
Funktionsverlagerung als spezieller Entstrickungstatbestand	10
Verrechnungspreisproblematik	10
Hinzurechnungsbesteuerung	12
Verlustnutzung	13
Grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung	14
Arbeitnehmerentsendung ins Ausland	14
Zuweisung des Besteuerungsrechts und Folgen	14
Steuerliche Pflichten für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	16
Sozialversicherungsrechtliche Besonderheiten	17
Arbeitnehmerentsendung ins Inland	18
Wegzug von Privatpersonen ins Ausland	18
Besteuerungspflicht in Deutschland nach dem Wegzug	18
Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht	19
Beschränkte Steuerpflicht	20
Erweitert beschränkte Steuerpflicht	20
Wegzugsbesteuerung	21
Erbschaft- und schenkungsteuerliche Besonderheiten	22
Erbrechtliche Aspekte	24

Einleitung

Für Industrieunternehmen ist und bleibt das Ausland für Investitionen attraktiv. 45 % der Industriebetriebe planten 2014 ein Engagement außerhalb von Deutschland (2013: 46 %). Das hohe Niveau der Auslandsaktivitäten setzt sich damit fort (Quelle: DIHK-Umfrage „Auslandsinvestitionen in der Industrie 2014“).

Die Hauptbeweggründe für die Expansion ins Ausland sind zum einen die Erschließung und Durchdringung ausländischer Märkte, zum anderen unverändert auch die Hoffnung, im Ausland kostengünstiger produzieren zu können. Dabei trägt das Engagement im Ausland auch dazu bei, Arbeitsplätze im Inland zu sichern.

Ist die grundlegende unternehmerische Entscheidung zum Gang über die Grenze gefallen, ist zunächst zu klären, in welcher Form die Auslandsinvestition vorgenommen werden soll. Die Beantwortung dieser Frage hängt u. a. davon ab, was konkret das Ziel der Auslandsinvestition ist und mit welcher Investitionsart sich dieses am ehesten erreichen lässt. Wenn auch nicht allein ausschlaggebend, so doch von einigem Gewicht ist dabei die Frage nach den steuerlichen Auswirkungen bzw. Gestaltungsmöglichkeiten des ausländischen Engagements. Nach dem Gang über die Grenze sind laufend die steuerlichen Auswirkungen des grenzüberschreitenden Engagements im Auge zu behalten. Besonders die Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer stellt dabei häufig eine große Herausforderung dar.

Aber nicht nur Unternehmen, sondern auch Privatpersonen zieht es ins Ausland. Die Gründe hierfür sind vielfältig. So können berufliche oder private Gründe für einen Wegzug aus Deutschland sprechen. Gerade bei vermögenden oder einkommensstarken Personen oder Familien wird aber auch immer wieder ein steuerlich motivierter Wegzug in Betracht gezogen.

Wir als auf den Mittelstand spezialisiertes Beratungsunternehmen wollen Ihnen mit der hier vorliegenden Broschüre einen ersten Eindruck davon geben, welche steuerlichen Besonderheiten, Chancen und Risiken ein Gang über die Grenze mit sich bringen kann. Wir begleiten Sie gern sowohl in der Phase der Vorbereitung als auch bei der Umsetzung und freuen uns, Sie mit weiterführenden Informationen und Gestaltungsvorschlägen unterstützen zu dürfen.

Durch unsere weltweite Vernetzung können wir Ihnen nicht nur kompetent als Berater zur Seite stehen, sondern Sie auch bei der Herstellung von internationalen Kontakten zu Anwälten, Notaren, Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern im jeweiligen Land Ihres Interesses unterstützen.

Sprechen Sie uns an!

Grundlagen des Internationalen Steuerrechts

Die steuerlichen Auswirkungen des Gangs über die Grenze hängen in erster Linie von der Beantwortung der Frage ab, in welchem Staat Unternehmer, Unternehmen bzw. deren Gesellschafter, Arbeitnehmer oder Privatpersonen ihre Einkünfte zu versteuern haben.

Während natürliche Personen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, wenn sie einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, ist das bei Körperschaften (z. B. Kapitalgesellschaften) der Fall, wenn diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Bei Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht ist grundsätzlich das gesamte Welteinkommen eines Steuerpflichtigen in Deutschland zu versteuern (Welteinkommensprinzip). Es ist also unerheblich, in welchem Land die Einkünfte erzielt wurden.

Daneben unterliegen diejenigen, die weder Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt bzw. Geschäftsleitung oder Sitz in Deutschland haben, grundsätzlich mit ihren inländischen Einkünften in Deutschland der

beschränkten Steuerpflicht (Quellenstaatsprinzip).

Da die vorgenannten Grundsätze so oder in ähnlicher Form auch in anderen Ländern existieren, kann es zur Doppelbesteuerung kommen, wenn z. B. eine Person in Deutschland mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig ist und daneben Einnahmen aus einem anderen Staat erzielt, die dort der beschränkten Steuerpflicht (z. B. Einkünfte im Zusammenhang mit im Ausland belegenen Immobilien oder Betriebsstätten) unterliegen.

Eine solche Doppelbesteuerung soll durch entsprechende Regelungen im nationalen Steuerrecht sowie durch völkerrechtliche und supranationale Normen und insbesondere durch die von zwei Vertragsstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vermieden bzw. abgemildert werden.

DBA enthalten Regelungen darüber, welcher Staat seine Steueransprüche ggf. ganz oder teilweise zurücknehmen muss. Deutschland hat mit knapp 90 Staaten DBA abgeschlossen. Mitgliedstaaten der OECD sind dabei

angehalten, sich beim Abschluss ihrer DBA am OECD-Musterabkommen zu orientieren. Hierbei handelt es sich um einen Formulierungsvorschlag für Doppelbesteuerungsabkommen, den die OECD 1963 veröffentlicht und seitdem ständig weiterentwickelt hat.

Im Allgemeinen beschränken DBA den Steuerzugriff der Quellenstaaten auf international als fair angesehene Obergrenzen für die Quellenbesteuerung und geben den Ansässigkeitsstaaten das volle Besteuerungsrecht unter Berücksichtigung entsprechender Entlastungsmechanismen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung für im Quellenstaat zu besteuernde Einkünfte.

■ Ein Steuerpflichtiger kann aufgrund der jeweiligen nationalen Regelungen in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sein. Die Doppelbesteuerungsabkommen stehen dem nicht entgegen, sehen jedoch Regelungen vor, die das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte trotzdem nur einem Staat zuweisen.

Auslandsaktivitäten deutscher Unternehmen

Bei einem unternehmerischen Auslandsengagement ist im Vorfeld stets zu klären, wie die Besteuerung der in diesem Zusammenhang erzielten Einkünfte zu erfolgen hat. Hierfür ist entscheidend, in welcher Form die Auslandsaktivitäten ausgeübt werden sollen.

Gestaltungsmöglichkeiten einer Auslandsinvestition und steuerliche Folgen

Aus unternehmerischer Sicht lässt sich die gewerbliche Betätigung über die Grenze hinweg durch Direktgeschäfte (keine Kapitalbindung) oder Direktinvestitionen (Kapitalbindung) verwirklichen. Als Zwischenstufe dieser beiden Extreme ist alternativ außerdem die Entstehung einer ausländischen Betriebsstätte denkbar. Diese Form der Auslandsaktivität ginge über die Tätigkeit im reinen Direktgeschäft hinaus, setzt jedoch noch keine Gesellschaftsgründung voraus.

Neben den vorgenannten Möglichkeiten ist ein Auslandsengagement auch durch „Wegzug“ des gesamten Unternehmens denkbar. Dieser kann auf vielfältige Weise bewirkt werden, z. B. durch Umstrukturierungen oder durch die Verlegung des Sitzes bzw. der Geschäftsleitung. Kommt es hierdurch zu einer Beschränkung oder dem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts, löst das regelmäßig eine Versteuerung aus. Aufgrund der Komplexität und des Umfangs des Themenbereichs, kann diese Problematik an dieser Stelle nicht detaillierter ausgeführt werden. Sollte von Ihrer Seite hierzu näherer Beratungsbedarf bestehen, sprechen Sie uns gern an.

Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die eingangs beschriebenen Möglichkeiten einer Auslandsinvestition.

Grenzüberschreitende Direktgeschäfte

Ein unternehmerischer Gang über die Grenze muss sich nicht - vor allem nicht sofort - in Investitionen im anderen Land niederschlagen. Die ersten Erfahrungen mit dem Ausland sammelt ein Unternehmen in den allermeisten Fällen durch sogenannte Direktgeschäfte. Hierunter versteht man Geschäfte, die unmittelbar vom Inland aus mit dem ausländischen Vertragspartner abgewickelt werden. Die Geschäfte kommen ohne einen festen ausländischen Stützpunkt - eine Niederlassung oder eine Personen- bzw. Kapitalgesellschaft - zustande. Zivilrechtlich basieren solche Direktgeschäfte insbesondere auf Kauf-, Werk-, Dienst- oder Darlehensverträgen.

Beispiel:

Eine deutsche Brauerei liefert Bier in die Niederlande.

Neben allen anderen Fragen, die sich im Zusammenhang mit solchen „über die Grenze hinweg“ geschlossenen Verträgen ergeben, sind die steuerlichen Aspekte dieser Transaktionen von großer Wichtigkeit.

Direktgeschäfte

Einkunftsart	Quellenbesteuerung
Veräußerung materieller und immaterieller beweglicher Vermögenswerte	grundsätzlich keine Quellenbesteuerung
Zinsen	umfangs- und betragsmäßig begrenzte Quellenbesteuerung
Dividenden	volle oder betragsmäßig begrenzte Quellenbesteuerung im Sitzland der zahlenden Gesellschaft
Lizenzgebühren (inkl. Zahlungen für die Nutzung von Warenzeichen und Urheberrechten)	umfang- und betragsmäßig begrenzte Quellenbesteuerung am Ort der Nutzung bzw. im Sitzstaat des Lizenzgebührensschuldners
Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	Quellenbesteuerung im Belegenheitsstaat
Veräußerung von unbeweglichem Vermögen	Quellenbesteuerung nach Maßgabe des Belegenheitsprinzips bzw. der Betriebsstättenregel (Betriebsvermögen)

Zu klären ist insbesondere, in welchem Land die Umsatzsteuer abzuführen ist bzw. der Vorsteuerabzug begehrt werden kann, ob der Unternehmer sich im Ausland steuerlich registrieren lassen muss und ob für die Leistung im Ausland (Quellenstaat) weitere Steuerbelastungen entstehen.

Letzteres hängt davon ab, wie die beschränkte Steuerpflicht in den jeweiligen Ländern ausgestaltet ist. In diesem Zusammenhang kann die Leistung mit ausländischer Ertragsteuer (Quellenbesteuerung) belastet sein, auch ohne dass eine ausländische Niederlassung oder Tochtergesellschaft vorhanden ist. Der unten stehenden Übersicht können Sie entnehmen, welche gängigen Einkunftsarten in den nationalen Steuergesetzen von Industriestaaten als Anknüpfungspunkt für die beschränkte Steuerpflicht im Quellenstaat üblich sind.

Nach dem OECD-Musterabkommen für DBA wird dem Empfängerstaat, also dem Staat, in dem die Lieferung oder Leistung erfolgt, kein Besteuerungsrecht für Liefergeschäfte oder gewerbliche Dienstleistungen zuerkannt. Für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sieht das OECD-Musterabkommen

Obergrenzen für Quellensteuern von z. B. 15 %, 5 % bzw. 0 % vor. Für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen wird das volle Besteuerungsrecht dem Belegenheitsstaat (d. h. dem Staat, in dem das Grundstück liegt) zugewiesen. Allerdings folgen nicht alle DBA, die Deutschland abgeschlossen hat, in allen Punkten dem OECD-Musterabkommen, sodass stets für den konkreten Fall die maßgeblichen Regelungen des anzuwendenden DBA zu prüfen sind.

In Einzelfällen, insbesondere bei Direktgeschäften mit Entwicklungsländern, ist zu beachten, dass in den dortigen nationalen Gewinnermittlungsvorschriften überraschende Bestimmungen enthalten sein können, nach denen bei Vertragsbeziehungen mit einem (aus Sicht des Entwicklungslandes) ausländischen Vertragspartner für diesen ein fiktiver Lieferungs- oder Leistungsgewinn entsteht, der einer Besteuerung zugrunde gelegt wird.

Besteht mit dem betreffenden Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen, kann die steuerliche Mehrbelastung lediglich aufgrund der Bestimmungen der in Deutschland geltenden Steuergesetze (Einkommen- und Körperschaftsteuer) abgemildert oder vermieden werden.

Um unerfreuliche Überraschungen zu vermeiden, sollten die steuerlichen Folgen eines Direktgeschäfts mit dem Ausland im Einzelfall sorgfältig geprüft werden.

Entstehung einer ausländischen Betriebsstätte

Bei einer Betriebsstätte handelt es sich in erster Linie um ein steuerliches Konstrukt, sie muss deshalb nicht zwingend aktiv gegründet werden.

Die Begründung einer Betriebsstätte erfolgt in der Regel vielmehr unkompliziert und unbürokratisch. Sie stellt die einfachste Möglichkeit dar, einen aktiven Stützpunkt für Geschäfte in dem jeweiligen Staat zu installieren. Im Gegensatz zur Entstehung einer Betriebsstätte kann sich jedoch die laufende Handhabung einer solchen, insbesondere was die materiellen und formellen steuerlichen Folgen betrifft, als schwierig erweisen. Selbstverständlich sind unsere Steuerexperten in den in diesem Zusammenhang auftretenden Fragestellungen erfahren und beraten Sie gern.

Bei einer Betriebsstätte handelt es sich um eine wirtschaftlich selbständige betriebliche Einheit, die zivilrechtlich Teil des inländischen Unternehmens ist. Diese unternehmerische Einheit kann bestimmte betriebliche Funktionen für das deutsche Stammhaus übernehmen, beispielsweise die Produktion von Waren oder die Übernahme von Vertriebs- und Serviceleistungen. Es handelt sich dabei im Allgemeinen um eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, von der aus mit einer gewissen Dauerhaftigkeit eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.

Einen Sonderfall stellt die sogenannte Vertreter-Betriebsstätte dar. Eine ausländische Betriebsstätte wird - auch ohne feste Geschäftseinrichtung im Ausland - dann angenommen, wenn ein sogenannter ständiger Vertreter im Ausland für einen deutschen Unternehmer nachhaltig Geschäfte abschließt (Vertretungsvollmacht) und dabei dessen Sachweisungen unterliegt.

Keine Betriebsstätten sind:

- Warenlager
- Ausstellungsräume
- Werbebüros

- Geschäftseinrichtungen für Wareneinkauf, Informationsbeschaffung, Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten

Beispiel:

Ein deutscher Automobilhersteller unterhält in Schweden eine feste Geschäftseinrichtung, deren Aufgabe in der Erbringung von Werbedienstleistungen (z. B. Erstellen von Werbebroschüren) besteht. Es handelt sich um eine Hilfstätigkeit. Das Unternehmen begründet hierdurch keine Betriebsstätte in Schweden.

Mit den letztgenannten Geschäftseinrichtungen werden insbesondere sogenannte Repräsentationsbüros von Betriebsstätten abgegrenzt. Eine ausländische Repräsentanz ist eine feste Geschäftseinrichtung, die ausländischen Kunden oder Interessenten z. B. als Anlaufstelle für produktbezogene Informationen dient oder Produktwerbung durchführt. Da diese Repräsentanzen lediglich passiv tätig sind, werden diese im Ausland grundsätzlich nicht der Besteuerung unterworfen.

Im Einzelfall kommt es häufig zur unbeabsichtigten Begründung einer ausländischen Betriebsstätte. Zum einen deshalb, weil es formelle Voraussetzungen für deren Begründung gibt. Zum anderen, weil z. B. die Übergänge von vorbereitenden und Hilfstätigkeiten zu aktiven Tätigkeiten fließend sein können.

Aufgrund der Tatsache, dass die Einkünfte der Betriebsstätte nach dem Recht des ausländischen Staates in der Regel als inländische angesehen werden, kommt es grundsätzlich zur Besteuerung dieser Einkünfte

sowohl im jeweiligen Staat (beschränkte Steuerpflicht) als auch im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses (Welteinkommensprinzip).

Der drohenden Doppelbesteuerung des Betriebsstättenerfolgs wirken das deutsche Steuerrecht sowie bestehende Doppelbesteuerungsabkommen entgegen:

Bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erfolgt die Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung durch die Methoden der Steueranrechnung, des Steuerabzugs, der Steuerpauschalierung oder Steuerfreistellung.

Existiert ein Doppelbesteuerungsabkommen, stellt der Sitzstaat des Stammhauses die Einkünfte der Betriebsstätte entweder von der eigenen Besteuerung frei (Freistellungsmethode) oder die im Betriebsstättenstaat erhobenen Steuern werden auf die im Sitzstaat entstehenden Steuern angerechnet (Anrechnungsmethode).

Die im Fall von Betriebsstätten erforderliche Aufteilung des Unternehmensergebnisses zwischen Stammhaus und Betriebsstätte stellt regelmäßig eine Herausforderung dar und kann streitanfällig sein.

Gründung einer Tochtergesellschaft im Ausland (Direktinvestition)

Soll das ausländische Engagement in Form einer Direktinvestition stattfinden, stellt sich zunächst die Frage nach der Rechtsformwahl. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit der Gründung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft.

Gründung einer Personengesellschaft

Die Personengesellschaft ist nach deutschem Verständnis nicht einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig. Die auf Ebene der Personengesellschaft ermittelten Besteuerungsgrundlagen werden den Gesellschaftern vielmehr anteilig zugewiesen und auf Gesellschafterebene der Besteuerung unterworfen. Die Gesellschaft selbst ist steuerlich transparent (Transparenzprinzip).

Ausländische Staaten verfolgen oftmals ähnliche Konzeptionen wie Deutschland. In einigen Staaten werden Personengesellschaften aber auch als eigenständige Steuersubjekte anerkannt. Die Besteuerung erfolgt dann dort nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen, d. h., die Ebene der Gesellschaft ist streng von der Ebene der Gesellschafter getrennt (Trennungsprinzip). Das Einkommen wird also zunächst auf Ebene der Gesellschaft und dann noch einmal auf Ebene der Gesellschafter (Ausschüttungen) versteuert. In einigen Staaten kann auch zwischen der Anwendung der beiden Konzepte gewählt werden.

Wird eine Personengesellschaft in einem Vertragsstaat nach dem Trennungsprinzip und in dem anderen Vertragsstaat steuerlich als transparent behandelt, kommt es zu einem Qualifikationskonflikt, der unter Umständen für steuerlich vorteilhafte Gestaltungen genutzt werden, andererseits aber auch Probleme verursachen kann.

Nach deutschem Steuerrecht wird das Transparenzprinzip auch auf ausländische Personengesellschaften angewandt, wenn die ausländische Gesellschaftsform so ausgestaltet ist, dass sie mit den Personengesellschaften, die das deutsche Recht

kennt, vergleichbar ist (Rechtstypenvergleich). Die Beteiligung an einer ausländischen, gewerblich tätigen Personengesellschaft wird dann so behandelt, als bestünde für jeden beteiligten Gesellschafter eine ausländische Betriebsstätte.

Verluste einer ausländischen Personengesellschaft können unter Umständen bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen in Deutschland steuerlich geltend gemacht werden.

Gründung einer Kapitalgesellschaft

Die Gründung einer Kapitalgesellschaft ist in der Regel aufwendiger und kostenintensiver als die Gründung einer Personengesellschaft. Neben Beratungskosten im Zusammenhang mit der Vertragserstellung fallen meist Gebühren für die Eintragung im nationalen Handelsregister an. Die Aufbringung des Gesellschaftskapitals oder die Zufuhr von Eigenkapital können zusätzlich einer Kapitalverkehrsteuer bzw. Gesellschaftssteuer unterliegen.

Eine Kapitalgesellschaft unterliegt als eigenes Körperschaftsteuersubjekt der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht und wird als solche im jeweiligen Land selbständig besteuert (Trennungsprinzip). Der steuerliche Gewinn wird nach ausländischen Regeln auf Ebene der Gesellschaft ermittelt, die sich unter Umständen erheblich von den deutschen Regeln unterscheiden können und unterliegt dort der Besteuerung.

Die steuerliche Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen (z. B. Werbeaufwendungen, Bewirtungskosten, Forderungsabschreibung, Zuweisung zu Rückstellungen etc.) sowie Verlustverrechnungs- und Vortragsmöglichkeiten können ebenfalls stark vom deutschen Besteuerungssystem abweichen.

Der Gewinn nach Steuern kann von der Kapitalgesellschaft thesauriert und vorge-tragen oder an die Anteilseigner aus-geschüttet werden. Schüttet die Tochterge-sellschaft den Gewinn nach Steuern an ihre Anteilseigner aus, führt das zusätzlich - je nach Ausgestaltung des Steuersystems - zu steuerpflichtigen Einkünften auf Ebene der Gesellschafter.

Gewinnausschüttungen unterliegen dabei in der Regel der beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat (Quellensteuer) sowie dar-über hinaus der unbeschränkten Steuer-pflicht im Ansässigkeitsstaat des Anteils-eigners. Die Quellensteuer wird in der Regel durch das jeweilige DBA bzw. die Mutter-Tochter-Richtlinie der Höhe nach begrenzt.

Die Vortragsfähigkeit von Verlusten, die die ausländische Kapitalgesellschaft erleidet, richtet sich nach den jeweils geltenden nationalen Bestimmungen und ist unter Umständen zeitlich begrenzt.

Steuerliche Problemfelder bei Auslandsinvestitionen

Entstrickungsbesteuerung stiller Reserven

Grundsätzlich gilt, dass in Deutschland geschaffene Werte in Deutschland zu be-steuern sind. Werden Wirtschaftsgüter oder ganze Tätigkeitsbereiche von Unternehmen ins Ausland veräußert, ist der Gewinn, im Wesentlichen bestehend aus Veräußerungs-preis abzüglich Buchwert, in Deutschland steuerpflichtig. Die Steuerpflicht kann jedoch auch ohne Veräußerung eintreten. Werden Wirtschaftsgüter oder ganze Tätig-keitsbereiche von Unternehmen ins Ausland verlagert, verliert Deutschland regelmäßig das Besteuerungsrecht. Der Gesetzgeber hat vorgesehen, dass die Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven sichergestellt wird (Entstrickungsbesteue-rung). Dabei ist insbesondere zwischen dem allgemeinen Entstrickungsstatbestand bei

Überführung eines Wirtschaftsguts ins Ausland und der Funktionsverlagerung zu unterscheiden.

Allgemeine Entstrickungsstatbestände

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern vom inländischen Stammhaus in eine aus-ländische Betriebsstätte desselben Unter-nnehmens erfolgt in der handelsrechtlichen Buchführung des Stammhauses grundsätz-lich keine Gewinnrealisierung. Das Wirt-schaftsgut wird weiterhin mit dem Buch-wert angesetzt, allerdings unternehmens-intern der Betriebsstätte zugeordnet.

Der Gesetzgeber hat vorgesehen, dass die Überführung des Wirtschaftsguts ins Ausland steuerlich wie eine Ent-nahme oder Veräußerung behandelt wird - mit der Folge, dass steuerlich die stillen Reserven aufgedeckt und be-steuert werden.

In Fällen, in denen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in ein anderes EU-Land überführt werden, ist jedoch die Bildung eines Ausgleichspostens möglich, der eine Verteilung der zu besteuern den stillen Reserven auf fünf Jahre zulässt. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens wird die Besteuerung grundsätzlich zum Zeitpunkt der Über-führung durchgeführt.

Verlustvortrag

Land	Möglichkeiten der Verlustverrechnung bzw. des Verlustvortrags und des Verlustrücktrags
Belgien	unbegrenzter Verlustvortrag
Deutschland	Verlustrücktrag begrenzt auf 1 Mio. €, Verlustvortrag unbegrenzt, Verlustverrechnung eingeschränkt durch Mindestbesteuerung
Frankreich	unbegrenzter Verlustvortrag, 1 Jahr Rücktrag jeweils begrenzt durch Mindestbesteuerung
Großbritannien	Verlustvortrag unbeschränkt auf Gewinne des gleichen Geschäfts, Verlustrücktrag für 1 Jahr möglich
Luxemburg	unbegrenzter Verlustvortrag
Niederlande	9 Jahre Verlustvortrag, 1 Jahr Rücktrag
Österreich	unbegrenzter Verlustvortrag eingeschränkt durch Mindestbesteuerung
Polen	5 Jahre (in voller Höhe vortragsfähig, aber Verlustabzug in einem Jahr nur bis zu 50 % des im Verlustjahr entstandenen Verlustes)
Schweiz	7 Jahre Verlustvortrag
Tschechien	5 Jahre Verlustvortrag
Ungarn	grundsätzlich unbegrenzter Verlustvortrag
USA	2 Jahre Verlustrücktrag, 20 Jahre Verlustvortrag

Beispiel:

Ein inländischer Unternehmer hat im inländischen Stammhaus vor zwei Jahren eine Verarbeitungsmaschine gekauft. Der Buchwert beträgt 80.000 €, der Verkehrswert 90.000 €. Die Maschine wird Anfang des laufenden Wirtschaftsjahres in eine Betriebsstätte nach Frankreich überführt und dort eingesetzt. Die Restnutzungsdauer beträgt acht Jahre.

Nach der derzeit geltenden Gesetzeslage sind in dem vorgenannten Beispiel die stillen Reserven in Höhe von 10.000 € aufzudecken und zu versteuern. Auf Antrag ist die Bildung eines Ausgleichspostens möglich. Dadurch werden die stillen Reserven von 10.000 € nicht sofort, sondern über einen festen Zeitraum von fünf Jahren besteuert, über den der Ausgleichsposten ergebniserhöhend aufzulösen ist.

Die derzeit geltende Gesetzeslage ist umstritten. Kritisch wird insbesondere gesehen, dass Gewinne besteuert werden, die entweder noch nicht realisiert sind oder vielleicht auch gar nicht realisiert werden. In dem oben dargestellten Beispiel ist es durchaus üblich, dass die Verarbeitungsmaschine verschrottet oder ggf. nach Ablauf der Nutzungsdauer zum Schrottpreis veräußert wird.

Funktionsverlagerung als spezieller Entstrickungstatbestand

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn ein Unternehmen eine Funktion, d. h. eine bestimmte Geschäftstätigkeit als Teil des Unternehmens (z. B. Produktion, Vertrieb), auf ein verbundenes Unternehmen oder

eine Betriebsstätte des Unternehmens im Ausland verlagert. Der mit der Ausübung dieser Geschäftstätigkeit verbundene Gewinn unterliegt regelmäßig nicht mehr in Deutschland, sondern im Ausland der Besteuerung. Der Gesetzgeber hat deshalb Regelungen vorgesehen, die eine Besteuerung der stillen Reserven einschließlich des zukünftigen Gewinnpotenzials sicherstellen sollen, die der Funktion zuzuordnen sind.

Die Verlagerung eines Teils der Geschäftstätigkeit ins Ausland kann zu einer Versteuerung der stillen Reserven und des Gewinnpotenzials in Deutschland führen.

Eine reine Funktionsverdopplung, d. h. zusätzliche Geschäftstätigkeiten im Ausland ohne Einschränkung der Ausübung der konkreten Funktion im Inland, ist keine Funktionsverlagerung und wird daher nicht besteuert.

Liegt eine grenzüberschreitende Funktionsverlagerung vor, ist der Wert der entsprechenden Funktion einschließlich übertragener Wirtschaftsgüter (Transferpaket) zu ermitteln. Bei der Wertermittlung wird unterstellt, dass das Transferpaket an fremde Dritte veräußert wurde. Somit erfolgt eine Bewertung unter Fremdvergleichsgrundsätzen, bei der neben den stillen Reserven der einzelnen zu übertragenden Wirtschaftsgüter auch das Gewinnpotenzial, das durch die Funktionsverlagerung mit an das übernehmende Unternehmen übergeht, erfasst und bewertet wird. Da der Fremdvergleichspreis innerhalb eines gedachten Einigungsbereichs bestimmt wird, sind unterschiedliche Bewertungsszenarien zu unterstellen, sodass jeweils ein Unternehmenswert des abgebenden Unternehmens vor und nach der Funktionsverlagerung sowie jeweils ein Unternehmenswert des

aufnehmenden Unternehmens vor und nach der Funktionsverlagerung zu ermitteln sind, damit auch Synergieeffekte und Standortvorteile des übernehmenden Unternehmens etwa aufgrund geringerer Lohnkosten mit berücksichtigt werden. Der letztlich ermittelte fiktive Veräußerungsgewinn unterliegt in Deutschland der Besteuerung.

Ist die tatsächliche Gewinnentwicklung positiver als bei der Bestimmung des Fremdvergleichspreises unterstellt, geht der Gesetzgeber davon aus, dass Unsicherheiten bei der (hypothetischen) Preisvereinbarung bestanden haben und unabhängige fremde Dritte eine entsprechende Preisanpassungsklausel vereinbart hätten. Tritt eine erhebliche Abweichung der tatsächlichen Gewinne innerhalb von zehn Jahren nach der Funktionsverlagerung ein, muss grundsätzlich eine (einmalige) Preisanpassung erfolgen. Weist der Steuerpflichtige nach, dass keine Unsicherheiten bei der ursprünglichen Preisvereinbarung vorlagen und auch fremde Dritte keine Preisanpassungsklausel vereinbart hätten, kann eine Preisanpassung vermieden werden.

Zu Einzelheiten wird auf die Broschüre „Internationale Verrechnungspreise und ihre Dokumentation“ verwiesen.

Verrechnungspreisproblematik

Innerhalb eines Konzerns bestehen üblicherweise zahlreiche Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften. Im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten können Unterschiede in der Höhe der Steuerbelastung verschiedener Länder genutzt werden, wenn Gewinne hauptsächlich in Konzernunternehmen anfallen, die einer geringeren Steuerbelastung unterliegen. Dies kann dadurch erreicht werden, dass ein Unternehmen durch die

Festlegung von Preisen für die Leistungen im Konzernverbund (Verrechnungspreise) Gewinne einer im niedrig besteuerten Ausland ansässigen Unternehmenseinheit bzw. Betriebsstätte zuweist. Die Aufteilung des Gesamtkonzernergebnisses ist somit insbesondere von der Ausgestaltung der internen Verrechnungspreise für Lieferungen und Leistungen abhängig (z. B. Warenpreise, Lieferpreise, Dienstleistungsgebühren, Zinsen, Lizenzgebühren, Mietzinsen, Konzernumlagen).

Während sich tatsächliche Marktpreise im funktionierenden Wettbewerb durch das Zusammenwirken von Angebot und Nachfrage bilden, ist der Verrechnungspreis innerhalb einer Unternehmensgruppe von einem zweckorientierten Charakter geprägt. Im Unterschied zu fremden Dritten, bei denen jeder Beteiligte eigene Interessen verfolgt und insofern Preismanipulationen zur Gewinnverlagerung eher selten sind, eröffnen Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen in Ermangelung von Interessengegensätzen vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten. Vor diesem Hintergrund bestehen in internationalen Abkommen und im nationalen Recht umfangreiche Regelungen zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen bei Verrechnungspreisen.

Da bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen das Steuerrecht mindestens zweier Staaten Anwendung findet, sind die Finanzverwaltungen der betroffenen Staaten regelmäßig bemüht, die Angemessenheit der Verrechnungspreise für die Leistungen aus Sicht des jeweiligen Staates zu beurteilen. Da diese Beurteilung durchaus zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann, haben sich für den internationalen Geschäftsverkehr unter der Führung der OECD

international anerkannte Verrechnungsmethoden entwickelt.

Bei der Festlegung von Verrechnungspreisen findet sich in der Praxis häufig das Problem, dass im täglichen Leben zwar grundsätzlich einzelne Elemente der international anerkannten Methoden verwendet werden, diese jedoch nicht schlüssig und bis zum Ende durchdacht sind. Häufig ist auch zu beobachten, dass sich gerade mittelständische Unternehmen scheuen, im Vorhinein eine bestimmte Methode und einen bestimmten Verrechnungspreis zu fixieren. Das ist jedoch gerade im internationalen Geschäftsverkehr unabdingbar, da Finanzverwaltungen von zumindest zwei betroffenen Staaten involviert sind.

Die Methoden, die sich zur Ermittlung und Überprüfung von Verrechnungspreisen entwickelt haben, orientieren sich am Fremdvergleichsgrundsatz. Grundsätzlich wird zwischen den transaktionsbezogenen Standardmethoden und den gewinnbezogenen Methoden unterschieden. Die deutsche Finanzverwaltung wendet dabei bevorzugt die transaktionsbezogenen Standardmethoden an, insbesondere sind dies:

- Preisvergleichsmethode (Vergleich von Preisen mit denen, die bei identischen Geschäften zwischen fremden Dritten zustande kommen),
- Wiederverkaufsmethode (Wiederverkaufspreis abzüglich marktüblicher Rohgewinnmarge) und
- Kostenaufschlagsmethode (Summe der Selbstkosten zuzüglich eines betriebs- oder branchenüblichen Aufschlags).

Von besonderer Bedeutung ist die Dokumentation der Ermittlung angemessener Verrechnungspreise. Die grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen müssen er-

kannt und die diesbezügliche Verrechnungspreisermittlung muss anhand geeigneter Methoden dokumentiert werden. Die Vorlage der Dokumentation kann zwar grundsätzlich nur im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung (Betriebsprüfung) von der Finanzverwaltung verlangt werden, in Ausnahmefällen soll jedoch auch eine Vorlage außerhalb einer steuerlichen Außenprüfung möglich sein. Auf Anforderung sind die betreffenden Aufzeichnungen innerhalb einer Frist von 60 Tagen vorzulegen.

Bei Nichtvorlage der Dokumentation kann die Finanzverwaltung grundsätzlich unterstellen, dass die im Inland erklärten Einkünfte zu niedrig sind und eine Schätzung der „zutreffenden“ Höhe der Einkünfte zu lasten des Steuerpflichtigen vornehmen. Trotz des nicht unerheblichen Aufwands der erstmaligen Einrichtung einer Dokumentation ist es dringend zu empfehlen, diese rechtzeitig vorzunehmen. Liegt eine ordnungsgemäße Dokumentation vor, liegt die Beweislast, dass der ermittelte Preis nicht dem Fremdvergleich standhält, aufseiten des Finanzamts. Eine Einkünftekorrektur kann das Finanzamt zudem nicht vornehmen, sofern sich der Verrechnungspreis innerhalb des sogenannten Einigungsbereichs befindet.

Die Vorlage einer ordnungsgemäßen Verrechnungspreisdokumentation vermeidet, dass das Finanzamt Verrechnungspreise zu lasten des Steuerpflichtigen schätzen darf.

Die Dokumentationspflicht umfasst zunächst Aufzeichnungen über die Art und den Inhalt der Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen, des Weiteren die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von

Preisen und anderen Geschäftsbeziehungen. Gesetzliche Vorgaben dahingehend, wie die Dokumentation im Einzelnen aufgebaut sein muss, bestehen nicht. In Anlehnung an die Vorgaben der Finanzverwaltung könnte eine Dokumentation - stark vereinfacht - folgende beispielhafte Gliederung haben:

1. Allgemeine Angaben über den Konzern
a. Konzernstruktur mit Beteiligungsverhältnissen b. Organigramm c. Darstellung von Umlageverträgen
2. Allgemeine Angaben über den Konzern
a. Informationen über bestehende Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zu nahe-stehenden Personen b. Darstellung der Art und des Umfangs der Leistungsbeziehungen c. Funktions- und Risikoanalyse (d. h. Erläuterung und Bewertung der einzelnen Leistungen der Konzernmitglieder anhand von Risikofaktoren; im Ergebnis erfolgt eine Darstellung der Wertschöpfungskette und eine Untersuchung des Wertschöpfungsbeitrags einzelner Konzernmitglieder)
3. Verrechnungspreisanalyse
Darstellung und Begründung der Geeignetheit der angewandten Verrechnungspreis-methoden auf Basis der Funktions- und Risikoanalyse

Zu Einzelheiten insbesondere bei Anwendung der verschiedenen Methoden wird auf die Broschüre „Internationale Verrechnungspreise und ihre Dokumentation“ verwiesen.

Hinzurechnungsbesteuerung

Eine ausländische Kapitalgesellschaft ist ein im Ausland eigenständiges Steuer-subjekt. Die Einkünfte aus deren Tätigkeit sind grundsätzlich im Ausland steuer-pflichtig. Das gilt auch, wenn ein inländi-

scher Steuerpflichtiger an der Kapital-gesellschaft beteiligt ist. Ein deutsches Besteuerungsrecht entsteht im Allgemeinen nur, wenn die Kapitalgesellschaft Ausschüt-tungen an ihren inländischen Gesellschafter vornimmt oder der inländische Gesell-schafter seine Beteiligung an der ausländi-schen Kapitalgesellschaft veräußert. Soweit und solange Gewinne thesauriert werden, besteht für Deutschland kein Besteuerungs-recht.

Die Hinzurechnungsbesteuerung soll zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestal-tungen verhindern, dass im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige ihre ausländi-schen Einkünfte auf eine Kapitalgesellschaft, die ihren Sitz in einem Niedrigsteuerland hat und im Inland nicht steuerpflichtig ist, übertragen und dadurch Steuervorteile erzielen (Abschirmwirkung). Bestimmte passive Einkünfte der ausländischen Kapitalgesellschaft werden dabei - unab-hängig davon, ob sie ausgeschüttet werden oder nicht - unmittelbar den inländischen Gesellschaftern zugerechnet. Dadurch wird die Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft von der deutschen Besteuerung aufgehoben.

■ Eine missbräuchliche Abschirmwirkung durch das Zwischenschalten einer ausländischen Kapitalgesellschaft wird für bestimmte schädliche Einkünfte verhindert. Bei Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft sind deshalb immer die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung zu prüfen.

Die Rechtsfolgen der Hinzurechnungs-besteuerung treten ein, wenn die ausländi-sche Kapitalgesellschaft durch inländische

Gesellschafter beherrscht wird (Mehrheit der Anteile oder der Stimmrechte) und Einkünfte aus passivem Erwerb erzielt. Letzteres ist die wohl komplizierteste Tat-bestandsvoraussetzung, denn der Gesetz-geber hat einen Katalog mit aktiven (= un-schädlichen) Einkünften erstellt. Alle nicht in diesem Katalog enthaltenen Einkünfte sind passive (= schädliche) Einkünfte, so-genannte Zwischeneinkünfte. Schädliche Einkünfte können z.B. Einkünfte aus be-stimmten Geld- bzw. Wertpapieranlagen, Einkünfte aus Dienstleistungen unter Be-teiligung von Inländern und Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern und Ähnliches sein. Weiter-hin müssen die passiven Einkünfte im Aus-land niedrig besteuert werden (ausländi-sche Ertragsteuerbelastung unter 25 %).

Die schädlichen Zwischeneinkünfte werden dem inländischen Gesellschafter entspre-chend seiner Hinzurechnungsquote (un-mittelbare Beteiligung am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft) hinzugerechnet. Dieser wird so behandelt, als würde er un-mittelbar nach dem Ende des Wirtschafts-jahres von der Zwischengesellschaft eine Vollausschüttung erhalten. Zu beachten ist, dass der Hinzurechnungsbetrag in voller Höhe steuerpflichtig ist, d. h., das Schach-telprivileg für inländische Kapitalgesell-schaften, das Teileinkünfteverfahren bzw. die Abgeltungsteuer für natürliche Personen finden für den inländischen Gesellschafter keine Anwendung.

■ Die Vorschriften zur Hinzurechnungs-besteuerung sind kompliziert und sind insbesondere bei der Gestaltung von grenzüberschreitenden Beteiligungs-strukturen zu beachten.

Verlustnutzung

Bei der Nutzung ausländischer Verluste im Inland steht besonders die Verlustnutzung sogenannter finaler Betriebsstättenverluste im Vordergrund.

Die Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte unterliegen grundsätzlich der Besteuerung des ausländischen Betriebsstättenstaates. Dabei wird die Doppelbesteuerung vermieden, indem die ausländische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet wird. Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem ausländischen Staat, das die Freistellungsmethode vorsieht, werden die ausländischen Gewinne von der deutschen Besteuerung ausgenommen; entsprechend sind ausländische Verluste in Deutschland nicht zu berücksichtigen.

Unterstellt wird, dass ausländische Verluste im Betriebsstättenstaat grundsätzlich mit ausländischen Gewinnen in diesem Staat verrechnet werden können. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) kann jedoch eine unzulässige

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gegeben sein, wenn alle Möglichkeiten zur Berücksichtigung der Verluste im Betriebsstättenstaat ausgeschöpft sind und diese Verluste auch in künftigen Zeiträumen unter keinen Umständen mehr berücksichtigt werden können. Ausländische Betriebsstättenverluste sind somit im Inland zu berücksichtigen, soweit es sich um finale Verluste handelt. Der EuGH hat bislang offengelassen, unter welchen konkreten Voraussetzungen solche finalen Verluste vorliegen.

! Sogenannte finale Betriebsstättenverluste sind im Inland zu berücksichtigen, wenn die Verluste aus tatsächlichen Gründen nicht mehr im Ausland berücksichtigt werden können.

Finale Betriebsstättenverluste liegen z. B. bei Umwandlung einer Auslandsbetriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft oder deren endgültiger Aufgabe oder Veräußerung vor. Die Nachweispflicht über das Vorliegen finaler Betriebsstättenverluste liegt beim Steuerpflichtigen. In der Praxis handelt es sich häufig um eine schwierige Streitfrage.

Grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung

Die kontinuierlich zunehmende Internationalisierung von Unternehmen geht mit stetig komplexer werdenden Beschäftigungsverhältnissen von Arbeitnehmern einher. Immer häufiger entsenden international operierende Unternehmen hochqualifizierte Mitarbeiter in ihre Niederlassungen bzw. in der Unternehmensgruppe zugehörige Unternehmen ins Ausland oder umgekehrt. Darüber hinaus kommt es häufig vor, dass deutsche Unternehmen Mitarbeiter im Ausland beschäftigen oder Mitarbeiter in Deutschland für ein ausländisches Unternehmen tätig werden. Das betrifft mittlerweile nicht mehr nur Großkonzerne, sondern auch kleine oder mittelständische Unternehmen. Neben der Berücksichtigung von arbeitsrechtlichen Gesichtspunkten stellt bei internationalen Mitarbeiterereinsätzen die notwendige Beachtung von steuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen eine große Herausforderung dar. Die komplexe Thematik soll im Folgenden insbesondere am Beispiel der Arbeitnehmerentsendung ins Ausland verdeutlicht werden

Arbeitnehmerentsendung ins Ausland

Für den im Folgenden betrachteten Outbound-Fall (deutscher Arbeitnehmer wird in das Ausland entsendet) liegt eine Arbeitnehmerentsendung grundsätzlich dann vor, wenn ein Arbeitnehmer auf Weisung seines deutschen Arbeitgebers (entsendendes Unternehmen) zeitlich begrenzt im Ausland eine Beschäftigung für ihn ausübt. Das bisherige Arbeitsverhältnis bleibt hierbei bestehen, kann jedoch ruhen. Hiervon

abzugrenzen sind Fälle, in denen Arbeitnehmer bei verbundenen Unternehmen im Ausland tätig werden und ihr Arbeitslohn Bestandteil einer Dienst- bzw. Werkleistung ist. In diesen Fällen liegt keine Arbeitnehmerentsendung im eigentlichen Sinn vor, jedoch ist unabhängig von der Entsendethematik zu prüfen, ob es ggf. durch die Tätigkeit im Ausland zu einer Steuerpflicht des Arbeitnehmers im Ausland kommt.

Die steuerlichen Regelungen zur Arbeitnehmerentsendung gelten für alle anderen Fälle, in denen deutsche Mitarbeiter im Ausland tätig werden oder aber ein deutsches Unternehmen ausländische Mitarbeiter beschäftigt (z. B. Vertriebsmitarbeiter) ebenso.

Zuweisung des Besteuerungsrechts und Folgen

Bei der Arbeitnehmerentsendung ist aus steuerrechtlicher Sicht vor allem zu prüfen, ob das im Rahmen der Entsendung gezahlte Entgelt weiterhin im Inland steuerpflichtig ist, welche steuerlichen Folgen sich im Ausland ergeben und wie eine im Ausland ggf. erhobene Steuer bei der deutschen Einkommensbesteuerung berücksichtigt wird.

Aus steuerlicher Sicht ist bei im Ausland tätigen Mitarbeitern immer auch zu prüfen, ob dort eine Betriebsstätte entstehen könnte. Denkbar sind vor allem Vertreter- oder Dienstleistungsbetriebsstätten.

Prinzipiell unterliegt bei einer Mitarbeiterentsendung der betroffene Arbeitnehmer

nach den jeweiligen nationalen Regelungen zugleich im Inland als auch im Entsendestaat (ausländischer Tätigkeitsstaat) der Besteuerung. Zur Vermeidung einer daraus resultierenden Doppelbesteuerung hat Deutschland mit einer Vielzahl von Staaten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Besteht kein DBA, kann eine Doppelbesteuerung ggf. auf Basis unilateraler Vorkehrungen (Anrechnung, Abzug, Auslandstätigkeitserlass für bestimmte begünstigte Tätigkeiten) vermieden werden.

Nach dem Recht der DBA wird bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit Arbeit prinzipiell dem **Ansässigkeitsstaat** (in der Regel der Staat, in dem unbeschränkte Steuerpflicht besteht und in dem sich der persönliche Lebensmittelpunkt befindet) **das Besteuerungsrecht zugeteilt**. Im Tätigkeitsstaat dürfen dann keine Steuern erhoben werden.

Von dieser Maßgabe abweichend erhält der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden (Arbeitsortprinzip). Zu einer **Besteuerung im Tätigkeitsstaat** kommt es in folgenden Fällen:

- Der Arbeitnehmer hält sich zur Arbeitsausübung mehr als 183 Tage pro Kalenderjahr, pro Steuerjahr oder innerhalb eines beliebigen 12-Monats-Zeitraums (abhängig vom jeweiligen DBA) im Tätigkeitsstaat auf **oder**
- der Arbeitgeber, der die Vergütung trägt (wirtschaftlicher Arbeitgeber), ist im Tätigkeitsstaat ansässig **oder**
- die Vergütung wird von einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat getragen.

Beispiel:

A ist für ein deutsches Unternehmen tätig und wird für acht Monate zur ausländischen Muttergesellschaft entsandt, um dort Know-how zur Umsetzung im deutschen Unternehmen zu erwerben. Die Familie von A lebt in diesem Zeitraum weiterhin in Deutschland. A bleibt zwar in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, da er jedoch mehr als 183 Tage im Ausland ist, steht das Besteuerungsrecht dem ausländischen Staat zu.

Zu beachten ist hierbei, dass der Begriff des Arbeitgebers im Sinne des DBA vom zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff abweichen kann. Für die Zuweisung des Besteuerungsrechts ist die Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers entscheidend. Hierfür ist es unerheblich, wer das Gehalt auszahlt. Im Rahmen von Mitarbeiterentsendungen ist festzustellen, welches Unternehmen (im Ansässigkeitsstaat oder im Tätigkeitsstaat) Interesse an der Entsendung hat und gegenüber welchem Unternehmen der Arbeitnehmer weisungsgebunden ist. Es wird aufseiten der Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass im Fall der Entsendung von weniger als drei Monaten das entsendende Unternehmen der wirtschaftliche Arbeitgeber ist.

Beispiel:

Die ausländische Tochter eines deutschen Unternehmens hat zeitweise Probleme wegen zu geringer Personalkapazität. B wird deshalb für vier Monate

zur ausländischen Tochter entsandt. Da die Entsendung im Interesse der Tochtergesellschaft erfolgt, wird diese wirtschaftlicher Arbeitgeber. B wird für diesen Zeitraum im Ausland steuerpflichtig.

Wichtig ist, dass, falls das entsendende Unternehmen weiterhin die Bezüge an den Arbeitnehmer zahlt, das Interesse an der Entsendung jedoch beim Unternehmen im ausländischen Tätigkeitsstaat liegt, die Gehaltszahlungen sowie ein etwaiger geldwerter Vorteil unbedingt nach Verrechnungspreisgrundsätzen weiterberechnet werden müssen. Das ist auch in den Fällen, in denen ein entsandter Arbeitnehmer für eine ausländische Betriebsstätte tätig wird, zu beachten. Hierbei ist nicht die buchhalterische Erfassung der betreffenden Personalkosten maßgebend. Entscheidend ist, dass die Kosten dem wirtschaftlichen Interesse entsprechend zugeordnet werden.

Die zwischen Deutschland und den Nachbarstaaten, Frankreich, Österreich und der Schweiz geschlossenen DBA enthalten eine sogenannte Grenzgängerregelung. Grenzgänger sind Arbeitnehmer, die im Grenzbereich des einen Staates arbeiten und täglich zu ihrem Wohnsitz im Grenzbereich des anderen Staates zurückkehren. In diesen Fällen behält der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht.

Wird das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zugeteilt, werden die im Ausland erzielten Einkünfte in der Regel von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat freigestellt. Unter der Freistellungsmethode wird

die Doppelbesteuerung in der Weise vermieden, dass der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte, für die der ausländische Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht hat, aus der Bemessungsgrundlage ausschließt.

■ Auf den Abzug deutscher Lohnsteuer darf der inländische Arbeitgeber selbst bei eindeutiger abkommensrechtlicher Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Tätigkeitsstaat jedoch nur dann verzichten, wenn die Freistellung vom Finanzamt bestätigt wurde.

Um zu vermeiden, dass im Ansässigkeitsstaat Einkünfte freigestellt werden, die im ausländischen Tätigkeitsstaat gar keiner Besteuerung unterliegen haben (sogenannte weiße Einkünfte), ist der entsandte Arbeitnehmer bei der Abgabe seiner Steuererklärung verpflichtet, einen Besteuernachweis oder Besteuerungsverzichtsnachweis aus dem Tätigkeitsstaat beizubringen. Bei Freistellung werden die ausländischen Einkünfte in Deutschland zwar nicht besteuert, sie beeinflussen aber unter dem Progressionsvorbehalt die Höhe des Steuersatzes, mit dem andere in diesem Staat erzielte Einkünfte, wie z. B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, besteuert werden. Für den Progressionsvorbehalt muss die Ermittlung der Einkünfte nach deutschem Recht erfolgen. Werbungskosten, die der Auslandstätigkeit zuzuordnen sind, sind hierbei anzusetzen. Sie dürfen allerdings keine Minderung inländischer Einkünfte verursachen. Ferner darf es zu keiner Doppelberücksichtigung des Werbungskosten-Pauschbetrags führen. Ein Abzug von Sonderausgaben, die in direktem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften stehen, ist nicht gestattet.

Wenn die ausländischen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit in einem Tätigkeitsstaat besteuert werden, mit dem kein DBA besteht, wird die ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet. Hierbei ist die festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer um etwaige Ermäßigungsansprüche zu kürzen. Eine Anrechnung kann nur erfolgen, wenn die anzurechnende, ausländische Steuer der deutschen Steuer entspricht. Das ist gegeben, wenn die ausländische Steuer direkt auf die Besteuerung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit gerichtet ist, wobei die Art der Steuererhebung unerheblich ist. Die Anrechnung ist nur bis zum Höchstbetrag der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Steuer möglich. Aus diesem Grund kann es zu Anrechnungsüberhängen kommen. Ein Vor- oder Rücktrag in andere Veranlagungsperioden ist nicht gestattet. Unterm Strich werden bei der Anrechnung die zu versteuernden ausländischen Einkünfte also stets mit dem jeweils höheren Steuersatz der beiden Länder belastet.

Neben der Anrechnung der ausländischen Steuer kann der Arbeitnehmer beantragen, unter der sogenannten Abzugsmethode die ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. Dem Antrag ist zu entsprechen, wenn eine Anrechnung nicht möglich ist, weil die ausländische Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht oder aber nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen (z. B. Besteuerung durch einen Drittstaat).

In den meisten Fällen ist die Anrechnung der Steuern für den Arbeitnehmer günstiger als der Abzug, da unter der Anrechnungsmethode die deutsche Steuer direkt durch die ausländische Steuer gekürzt wird. Die Abzugsmethode beinhaltet lediglich eine

Minderung der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer. Besteht jedoch unter der Anrechnungsmethode ein Überhang der ausländischen Steuer, sollte eine Günstigerprüfung durchgeführt werden.

Ergänzend erwähnt sei hier, dass bei Fehlen eines DBA unter Umständen noch die Möglichkeit der Freistellung ausländischer Einkünfte nach dem Auslandstätigkeitserlass besteht. Dieser Erlass, der früher als sogenannter Montageerlass bestand, kann bei bestimmten, im Erlass abschließend aufgezählten begünstigten Tätigkeiten Anwendung finden. Hierzu zählen bestimmte Ingenieurleistungen sowie andere als förderungswürdig angesehene Aktivitäten, wie z. B. Tätigkeiten der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe zur technischen oder finanziellen Zusammenarbeit.

Neben der vollumfänglichen Zuordnung des Besteuerungsrechts an nur einen Staat gibt es auch Fälle, in denen eine **Besteuerung in mehreren Ländern** stattfindet. Das kann immer dann eintreten, wenn ein Mitarbeiter in mehreren Ländern tätig wird.

Beispiel:

Ein deutsches Unternehmen beschäftigt einen österreichischen Vertriebsmitarbeiter, der auch einige deutsche Kunden in Deutschland betreut. Der Vertriebsmitarbeiter ist in Österreich ansässig und dort auch größtenteils tätig. Das Besteuerungsrecht für sein Gehalt liegt deshalb im Grundsatz bei Österreich. Da er jedoch auch in Deutschland tätig ist und er von einem deutschen Arbeitgeber bezahlt wird, ist das auf die Arbeitstage in Deutschland entfallende Gehalt im Tätigkeitsstaat Deutschland steuerpflichtig.

Bei einem derartigen „Payroll-Split“ wird das Gesamtgehalt des Arbeitnehmers auf die beiden Staaten aufgeteilt. Hierbei können Progressionsvorteile ausgeschöpft werden, die sich ergeben, wenn die im Ausland generierten Arbeitseinkünfte dort isoliert in einer niedrigen Progressionsstufe besteuert werden. Darüber hinaus ist zu beachten, dass einige Staaten (z. B. Belgien) Steuervorteile für entsandte ausländische Arbeitnehmer gewähren, die im Rahmen des Payroll-Split-Modells unter Umständen in Anspruch genommen werden können.

Wichtig ist, dass bei Anwendung des Payroll-Split-Modells die zwischen den Ländern festgelegte Gehaltsaufteilung auch der Arbeitsleistung des Entsandten sowohl zeitlich als auch wertmäßig gerecht wird. Für die Anerkennung durch die Finanzbehörden sind Dokumentationspflichten zu beachten, die zum einen eine Aufzeichnung der Arbeitszeit (Nachweis über Arbeitstage, z. B. über Reisekostenabrechnungen) und zum anderen (in Hinblick auf Verrechnungspreisaspekte) die Darlegung der Fremdüblichkeit des im In- und Ausland eingeräumten Gehaltsniveaus beinhalten.

Steuerliche Pflichten für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Bei Mitarbeiterentsendungen ins Ausland bestehen sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer besondere Dokumentations-/Nachweispflichten.

Das deutsche Nachweisgesetz verpflichtet Arbeitgeber, die wesentlichen Bedingungen eines Arbeitsvertrags schriftlich zu fixieren, zu unterzeichnen und dem betreffenden Arbeitnehmer auszuhändigen. Das hat bei einem Arbeitsverhältnis von mehr als einem Monat spätestens einen Monat nach Beginn

des Arbeitsverhältnisses zu erfolgen. Bei einer Arbeitnehmerentsendung sind insbesondere die Dauer der Auslandstätigkeit sowie das Arbeitsentgelt für die Entsendung (unter Währungsangabe) inklusive eventueller Sachleistungen zu fixieren.

In Bezug auf die Vereinbarung des Arbeitsentgelts hat der Arbeitgeber unter den geltenden Verrechnungspreisvorschriften die Fremdüblichkeit zu beachten. Hier bestehen für ihn die maßgebenden Dokumentationsvorschriften.

In Deutschland ist der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Eine Vielzahl von Ländern sieht ein ähnliches Verfahren vor. Allerdings gilt das nicht für alle Länder. Vor einer Entsendung ist festzustellen, ob im ausländischen Tätigkeitsstaat die Lohnsteuer durch den Arbeitgeber oder den Arbeitnehmer zu entrichten ist.

Für den Arbeitnehmer bestehen bei Besteuerung der Einkünfte im ausländischen Tätigkeitsstaat im Wesentlichen die bereits erwähnten Nachweispflichten (Nachweis über Erhebung und Zahlung der ausländischen Steuer). Kann er diese nicht beibringen, droht Doppelbesteuerung (Versagung der Freistellung der betreffenden Einkünfte in Deutschland).

Sozialversicherungsrechtliche Besonderheiten

Das Sozialversicherungsrecht folgt dem Territorialprinzip. Hiernach ist ein Arbeitnehmer in dem Land sozialversichert, in dem er seiner Tätigkeit nachgeht. Das heißt, Arbeitnehmer, die in Deutschland beschäftigt sind, sind seitens des Arbeitgebers in Deutschland zur Sozialversicherung anzu-

melden. Die Staatsangehörigkeit des Arbeitnehmers, sein Wohnsitz, die Rechtsform oder der Sitz des Arbeitgebers sind hierbei nicht von Relevanz. Ebenfalls ohne Belang ist, ob der betreffende Arbeitnehmer schon in einem anderen Staat Sozialversicherungsbeiträge leistet.

Eine Ausnahme vom Territorialprinzip bildet die sogenannte Ausstrahlung. Danach bleibt ein Arbeitnehmer in Deutschland sozialversicherungspflichtig, wenn er für einen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber zeitlich befristet ins Ausland entsendet wird. Entscheidend ist, dass der Entgeltanspruch gegenüber dem deutschen Arbeitgeber bestehen bleibt. Wird ein Angestellter eines deutschen Konzerns bei einem Tochterunternehmen im Ausland tätig, greift die deutsche Sozialversicherungspflicht nur dann, wenn das Entgelt weiter von der deutschen Muttergesellschaft gezahlt wird und die deutsche Gesellschaft auch weiterhin weisungsbefugt bleibt. Bezüglich der zeitlichen Befristung gibt es keine exakte Vorgabe, diese kann unter Umständen mehrere Jahre umfassen - wesentlich ist nur der Umstand der von vornherein vereinbarten Befristung. Das beinhaltet die Gewährleistung, dass der Arbeitnehmer nach Beendigung der Entsendung auch weiterhin vom deutschen Arbeitgeber beschäftigt wird.

Unterliegen entsandte Arbeitnehmer für die Dauer ihres Auslandseinsatzes nicht der deutschen Sozialversicherungspflicht, können sie (auf Antrag) zusätzliche Beiträge zur deutschen Rentenversicherung leisten.

Trotz des Fortbestehens der deutschen Sozialversicherungspflicht ist der entsandte Arbeitnehmer in der Regel auch im aus-

ländischen Tätigkeitsstaat sozialversicherungspflichtig. Um zu vermeiden, dass ein Arbeitnehmer in zwei Staaten Sozialversicherungsbeiträge zu leisten hat, wurden verschiedene länderbezogene Vereinbarungen für den EU/EWR-Raum sowie die Schweiz getroffen. Nach diesen Verordnungen unterliegen Arbeitnehmer bei einer Entsendung bis zu 24 Monaten ausschließlich der Sozialversicherungspflicht des Entsendestaates. Wird der Zeitraum von 24 Monaten überschritten, ist von Beginn an das Sozialversicherungsrecht des Tätigkeitsstaates maßgebend. Darüber hinaus hat Deutschland mit einer Reihe von Staaten (für welche die EU-Verordnungen keine Anwendung finden) Sozialversicherungsabkommen geschlossen. Da diese mit dem jeweiligen Vertragsstaat individuell vereinbart wurden, fixieren sie unterschiedliche Entsendezeiträume, nach denen sich die ausschließliche Sozialversicherungspflicht im Entsendestaat bestimmt (z. B. Zeitgrenze Tunesien: zwölf Monate; USA: fünf Jahre). Möchte ein Arbeitgeber einen Mitarbeiter innerhalb der EU entsenden, muss er eine Entsendebescheinigung (über die Anwendung des deutschen Sozialversicherungsrechts) bei der gesetzlichen Krankenkasse beantragen. Bei Staaten, mit denen ein Sozialversicherungsabkommen geschlossen wurde, ist die Zuständigkeit für die Ausstellung einer Entsendebescheinigung individuell im Abkommen geregelt.

Wird ein Arbeitnehmer in mehreren Ländern tätig, sorgen Sozialversicherungsabkommen dafür, dass die Versicherungspflicht nur einem der Staaten zugeordnet wird.

Bei Entsendungen in Länder, für die nicht die EU-Verordnungen Anwendung finden, mit denen aber auch kein Sozialversicherungsabkommen geschlossen wurde, ist eine Doppelversicherung nicht auszuschließen.

Arbeitnehmerentsendung ins Inland

Die vorangegangenen Abschnitte betrachten den Outbound-Fall, bei dem ein Arbeitnehmer auf Weisung seines deutschen Arbeitgebers im Ausland tätig wird. Die hierfür dargelegten Sachverhalte finden prinzipiell auch Anwendung auf den umgekehrten Inbound-Fall. Während seines Einsatzes in Deutschland unterliegt der entsendete ausländische Arbeitnehmer mit seinem gesamten Welteinkommen der Besteuerung in Deutschland, sofern er hier seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Treffen diese Voraussetzungen nicht zu, findet auf ihn die beschränkte

Steuerpflicht Anwendung. Hierzu sei erwähnt, dass das Gesetz die Möglichkeit einräumt, auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Voraussetzung hierfür ist, dass inländische (deutsche) Einkünfte erzielt werden und die Gesamteinkünfte zu mindestens 90 % der deutschen Besteuerung unterworfen sind oder dass die nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nicht übersteigen. Die Steuerpflicht auf Antrag bietet Steuerpflichtigen in den Fällen, in denen beide Ehegatten keinen Wohnsitz in Deutschland haben, die Möglichkeit der Zusammenveranlagung.

Wenn ein deutscher Arbeitgeber Arbeitslohn an einen nach Deutschland entsendeten Arbeitnehmer zahlt, ist er zum Lohnsteuer einbehalt verpflichtet. Auch hier entsteht die Lohnsteuer bereits im Zeitpunkt der Lohnauszahlung. Im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht ist jedoch zu beachten, dass der ausländische Arbeitnehmer seinem deutschen Arbeitgeber eine „Besondere Lohnsteuerbescheinigung“ vorlegen muss. Diese muss vom Arbeitnehmer bei dem für den deutschen Arbeitgeber zuständigen Finanzamt beantragt werden. Bei Nichtvorlage ist der Arbeitgeber verpflichtet, den Lohnsteuerabzug nach Steuerklasse VI vorzunehmen.

Wegzug von Privatpersonen ins Ausland

Nicht nur Unternehmen, sondern auch Privatpersonen zieht es immer häufiger ins Ausland. Die Gründe hierfür sind vielfältig. Vor allem jüngere Deutsche studieren im Ausland oder sammeln internationale Erfahrungen durch Praktika oder einen Berufseinstieg bei ausländischen Unternehmen. Aber auch in späteren Jahren können berufliche oder private Gründe für einen Wegzug aus Deutschland sprechen.

Gerade bei vermögenden und/oder einkommensstarken Privatpersonen und Familien ist aber in vielen Fällen auch die Hoffnung, von geringeren Steuer- und Abgabelasten in anderen Ländern zu profitieren, ausschlaggebend für einen Wegzug aus Deutschland. Bevorzugte Zielländer sind hier vor allem Staaten, die keine oder nur eine geringe Einkommensbesteuerung vorweisen, keine Erbschaft- und Schenkungsteuer kennen oder besonders günstige Steuerregime für zugewanderte Ausländer bieten. Probleme

ergeben sich in diesen Fällen in der Regel dann, wenn steuerliche Motive einzige Begründung für den Wegzug sind und deshalb das bisherige Leben in Deutschland eigentlich gar nicht aufgegeben werden soll.

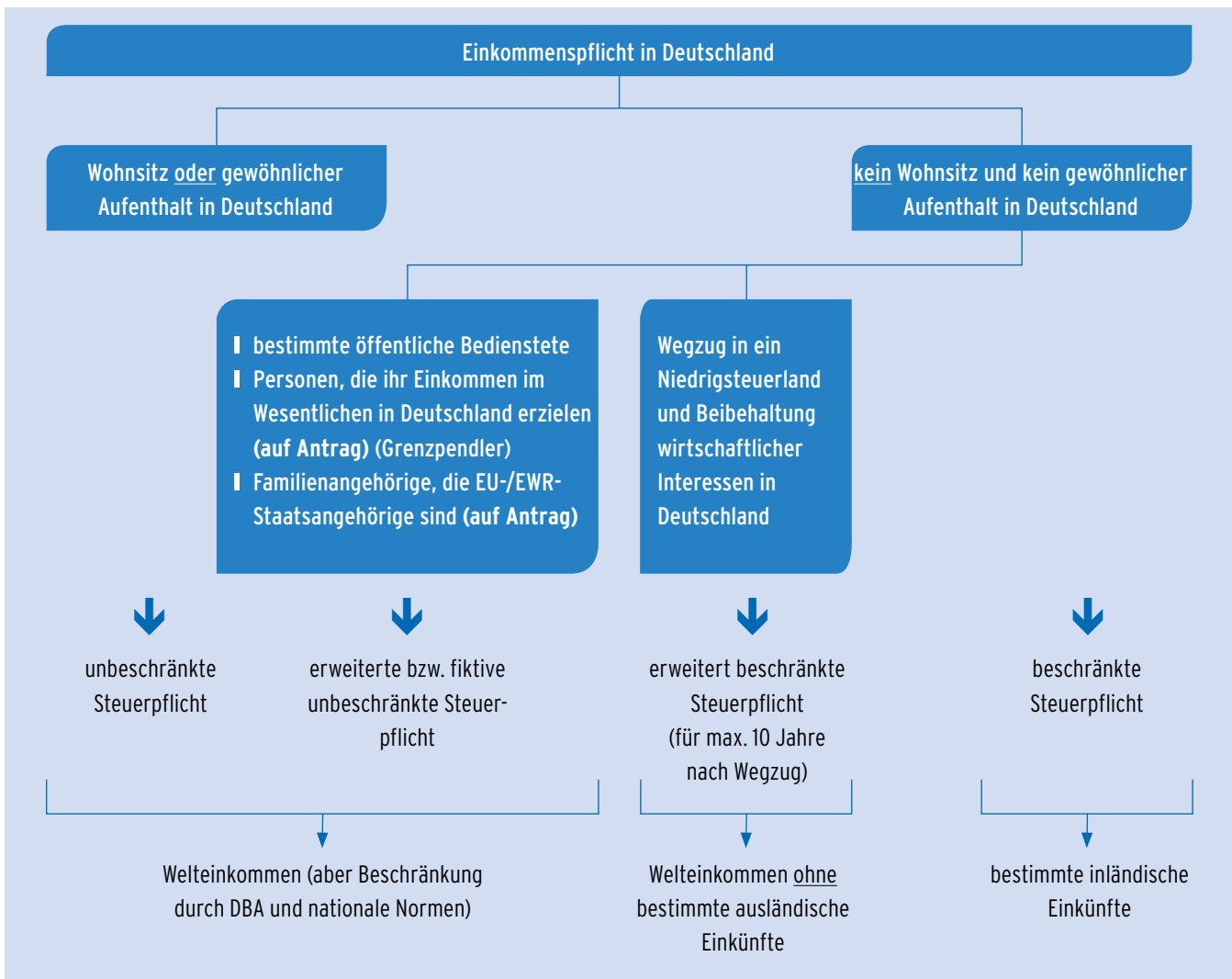
Da der deutsche Fiskus die sogenannte Steuerflucht ins Ausland naturgemäß kritisch sieht, kennt das deutsche Außensteuerrecht heute eine Vielzahl von Regelungen, die den steuerlichen Wegzug erschweren oder sogar ganz verhindern. Von diesen Regelungen sind dabei allerdings nicht nur Personen betroffen, die aus rein steuerlichen Gründen Deutschland verlassen wollen, sondern auch alle anderen Wegziehenden.

Ein Wegzug ist deshalb immer - egal, ob aus steuerlichen oder gänzlich anderen Gründen - im Vorfeld hinsichtlich steuerlicher Folgen zu prüfen, um unerwartete steuerliche Nachteile zu vermeiden und

mögliche steuerliche Vorteile optimal ausnutzen zu können.

Besteuerungspflicht in Deutschland nach dem Wegzug

Ein Wegzug aus Deutschland führt nicht immer dazu, dass jegliche Berührungen mit deutschen Steuern automatisch wegfallen. Je nach persönlichen Lebens- und Vermögensverhältnissen, die beide als Anknüpfungspunkte für steuerliche Regelungen dienen, ergeben sich auch nach dem Wegzug noch verschiedene steuerliche Pflichten und Belastungen, die erkannt werden müssen. Nur auf diese Weise ist ein optimaler Umgang mit den steuerlichen Problemfeldern des Wegzugs möglich.



Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht

Wer in Deutschland aufgrund eines Wohnsitzes oder seines gewöhnlichen Aufenthalts unbeschränkt steuerpflichtig ist, unterliegt in Deutschland grundsätzlich mit allen Einkünften - unabhängig davon, wo auf der Welt diese erzielt werden - der Besteuerung (Welteinkommensprinzip). Zwar schränken Doppelbesteuerungsabkommen oder unilaterale Maßnahmen das grundsätzliche Besteuerungsrecht vielfach ein, bei einem Wegzug aus steuerlichen Gründen, häufig aber auch bei anders motivierten Umzügen, besteht regelmäßig trotzdem

ein Interesse daran, die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland aufzugeben. Mögliche steuerliche Vorteile kommen häufig nur dann zum Tragen, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland tatsächlich aufgegeben wird.

Ausschlaggebend für die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht ist zunächst, dass in Deutschland kein Wohnsitz mehr vorgehalten wird. Unerheblich ist dabei, ob im Ausland ein neuer, zusätzlicher Wohnsitz begründet wird und ob dieser den Lebensmittelpunkt darstellt. Eine Person kann nämlich mehrere Wohnsitze in verschiedenen Ländern haben.

Ein Wohnsitz in Deutschland wird immer dann angenommen, wenn einer Person eine Wohnung zur dauernden Nutzung zur Verfügung steht, sie über die Wohnung also tatsächlich verfügen kann (z. B. dauerhafter Schlüsselbesitz) und diese mit einer gewissen Regelmäßigkeit aufsucht. Gelegentliche Besuche oder Urlaube reichen dabei aus. Ob es sich um Eigentum handelt oder die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird, spielt keine Rolle. Die Wohnung eines Ehegatten wird dem anderen Ehegatten in der Regel als Wohnsitz zugerechnet. Im Fall des Elternhauses ist dagegen immer zu prüfen, ob die Wohnung nicht nur zu Besuchszwecken

aufgesucht wird. Regelmäßig aufgesuchte Ferienwohnungen oder -häuser können einen Wohnsitz begründen.

Die Beurteilung, ob ein Wohnsitz vorliegt, kann im Einzelfall sehr komplex sein und sollte deshalb immer mithilfe eines erfahrenen Beraters erfolgen.

Bei einem Wegzug aus steuerlichen Gründen soll das gesellschaftliche Leben in Deutschland häufig möglichst nahezu unverändert aufrechterhalten werden. Dadurch besteht die Gefahr, dass auch ein Wohnsitz beibehalten wird. Es ist deshalb sorgfältig darauf zu achten, dass die angestrebten Steuervorteile nicht durch einen zurückbehaltenen Wohnsitz zunichtegemacht werden. Im Zweifelsfall sollte auf Übernachtungen in (wechselnden) Hotelzimmern zurückgegriffen werden, um das Risiko „Wohnsitz in Deutschland“ zu minimieren.

Wird der Wohnsitz in Deutschland aufgegeben, könnte sich unbeschränkte Steuerpflicht noch aufgrund des **gewöhnlichen Aufenthalts** in Deutschland ergeben. Ein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland wird in zwei Fällen angenommen:

- nicht nur vorübergehendes Verweilen in Deutschland oder
- zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als einem halben Jahr.

„Nicht nur vorübergehendes Verweilen“ in Deutschland wird angenommen, wenn sich der Aufenthalt über einen längeren Zeitraum erstreckt. Vorübergehende berufliche oder private Aufenthalte führen nicht zu einem gewöhnlichen Aufenthalt. Das gilt auch für Personen, die täglich in Deutschland arbeiten und jeden Abend nach Hause zurückkehren. Etwas anderes gilt, wenn an den Wochentagen überwiegend in Deutschland übernachtet wird und nur am Wochen-

ende der ausländische Wohnsitz besucht wird. Betroffen hiervon sind deshalb vor allem Personen, die aus rein steuerlichen oder privaten Gründen ins Ausland ziehen und ihre Beschäftigung in Deutschland unverändert fortführen.

Ein ständiger Aufenthalt aufgrund eines zeitlich zusammenhängenden Aufenthalts von mehr als einem halben Jahr in Deutschland dürfte in Wegzugsfällen dagegen kaum von Bedeutung sein.

Zu beachten ist jedoch, dass die unbeschränkte Steuerpflicht nicht in allen Wegzugsfällen zwingend nachteilig sein muss. Insbesondere bei Wegzug in ein Land, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, ist die unbeschränkte Steuerpflicht häufig unschädlich. Werden auch nach dem Wegzug weiterhin umfangreiche Einkünfte in Deutschland erzielt - beispielsweise weil es sich um einen rein privat motivierten Wegzug handelt -, kann die unbeschränkte Steuerpflicht im Einzelfall sogar günstiger sein, da den persönlichen Verhältnissen steuerliche Rechnung getragen wird (z. B. Ehegattensplitting). In solchen Fällen ist es allerdings nicht immer notwendig, dass die unbeschränkte Steuerpflicht durch Sachverhaltensgestaltung (z. B. Beibehaltung einer kleinen Wohnung) gesichert wird. Unter bestimmten Umständen können nämlich Personen ohne Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt in Deutschland beantragen, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden (**fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht**).

Beschränkte Steuerpflicht

Entfällt die unbeschränkte Steuerpflicht durch den Wegzug, bedeutet das nicht automatisch, dass deshalb keinerlei Steuerpflichten in Deutschland mehr bestehen. Ein besonderer Inlandsbezug kann im

Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nämlich trotzdem zu Steuerpflichten in Deutschland führen. Bei der Einkommensteuer sind hier insbesondere gewerbliche Einkünfte aus inländischen Betriebsstätten (z. B. auch in Form von Anteilen an gewerblichen Personengesellschaften), Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von in Deutschland belegenem Grundbesitz, Einkünfte aus in Deutschland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Arbeit sowie Kapitaleinkünfte in Form von Ausschüttungen aus deutschen Kapitalgesellschaften von Bedeutung. Auch hier gilt jedoch wieder, dass das nationale deutsche Besteuerungsrecht durch abkommensrechtliche Regelungen mit einzelnen Ländern beschränkt sein kann.

Abgesehen davon, dass im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht das gesamte Welteinkommen, sondern nur Einkommen aus deutschen Quellen der Besteuerung unterliegt, unterscheiden sich die beiden Besteuerungsregime vor allem durch die Art der Einkommensermittlung. So kommen bei beschränkt Steuerpflichtigen viele Regelungen, die der individuellen Situation der Steuerpflichtigen Rechnung tragen sollen (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Ehegattensplitting), nicht zur Anwendung.

Erweitert beschränkte Steuerpflicht

Um deutschen Staatsangehörigen den (steuerlichen) Wegzug in sogenannte Niedrigsteuerländer zu erschweren, kennt das deutsche Steuerrecht seit vielen Jahren das Konstrukt der erweitert beschränkten Steuerpflicht.

Hiervon sind deutsche Staatsangehörige betroffen, die

- innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Wegzug in Deutschland mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren,
- im Ausland niedriger als in Deutschland besteuert werden (wobei das Gesetz eine genaue Definition der sogenannten Niedrigbesteuerung vorsieht) und
- weiterhin wirtschaftlich mit Deutschland verbunden bleiben (z. B. wesentliches Einkommen oder Vermögen in Deutschland oder weiterhin gewerbliche Tätigkeit in Deutschland).

In diesen Fällen unterliegen in Deutschland nicht nur die üblichen beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte, sondern auch weitere Einkünfte, die aus deutscher Sicht nicht ausdrücklich ausländische Einkünfte darstellen, der Besteuerung. Ausländische Einkünfte werden bei der Ermittlung des Steuersatzes einbezogen (Progressionsvorbehalt).

Der erweiterte beschränkte Steuerpflicht unterliegen beispielsweise Zinseinkünfte bei inländischen Banken oder wiederkehrende Bezüge (insb. Dauernde Last nach Unternehmensübergabe). Insofern können die steuerlichen Ziele eines Wegzugs nicht erreicht werden.

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht ist auf die ersten zehn Jahre nach dem Wegzug begrenzt und kann durch Doppelbesteuerungsabkommen eine weitere Beschränkung erfahren.

Wegzugsbesteuerung

In Wegzugsfällen ist jedoch nicht nur zu prüfen, wie sich die Besteuerung in Deutschland nach dem Wegzug verändert, sondern auch, ob der Wegzug selbst Steuerfolgen auslöst.

Besondere Bedeutung kommt dabei der Besteuerung des **Vermögenszuwachses privat gehaltener Kapitalgesellschaftsanteile** zu. Durch diese Regelung soll vermieden werden, dass deutsche Eigentümer (wertvoller) Kapitalgesellschaften die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland aufgeben, um (auf Grundlage abkommensrechtlicher Regelungen) einen später realisierten Veräußerungsgewinn nicht in Deutschland besteuern zu müssen.

Um das zu vermeiden, sieht das deutsche Steuerrecht grundsätzlich vor, dass im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht stille Reserven, die in Kapitalgesellschaftsbeteiligungen in Höhe von mindestens 1 % gebunden sind, der deutschen Besteuerung zu unterwerfen sind - auch ohne einen Veräußerungsvorgang. Der Einkommensteuerpflicht unterliegt dabei die Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Beteiligung im Zeitpunkt des Wegzugs und den Anschaffungskosten. Das Teileinkünfteverfahren (Besteuerung von 60 % des auf diese Weise ermittelten Gewinns) kommt zur Anwendung.

Beispiel:

A ist alleiniger Gesellschafter der A GmbH, die er vor vielen Jahren mit einem Stammkapital von 25.000 € gegründet hat und seither erfolgreich betreibt. Die stark gewachsene GmbH hat inzwischen einen Unternehmenswert von 5 Mio. €. Da er bereits einen Teil der Verantwortung abgegeben hat und das Tagesgeschäft seine tägliche Anwesenheit nicht mehr erfordert, beschließt er, mit seiner Ehefrau ins Tessin (Schweiz) zu ziehen.

Die Voraussetzungen für die Vermögenszuwachsbesteuerung sind erfüllt, so-

dass der Vermögenszuwachs von 5 Mio. € abzüglich 25.000 € zu 60 % der deutschen Besteuerung zu unterwerfen ist. Auf die Bemessungsgrundlage von 2.985.000 € kommt der deutsche Spitzensteuersatz von 45 % zuzüglich Solidaritätszuschlag zur Anwendung, sodass für das Wegzugsjahr eine zusätzliche Steuer in Höhe von fast 1,5 Mio. € zu entrichten ist.

Da ohne Veräußerung und damit ohne jeden Liquiditätszufluss ein fiktiver Gewinn besteuert wird, kann die Regelung sogar dazu führen, dass ein geplanter Wegzug aus steuerlichen Gründen aufgegeben oder zumindest so gestaltet werden muss, dass die Wegzugsbesteuerung nicht ausgelöst wird. Zwar gibt es die Möglichkeit, die Steuer unter Stellung von Sicherheitsleistungen für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren zu stunden. Das löst aber nur die Problematik des sofortigen Liquiditätsbedarfs. Die Tatsache, dass ein fiktiver Gewinn besteuert wird, der anderenfalls möglicherweise erst in vielen Jahren oder - bei unentgeltlicher Übertragung der Anteile an die nächste Generation - gar nicht realisiert worden wäre, wird davon jedoch nicht berührt. Ein zusätzliches Problem ergibt sich, wenn das Zuzugsland bei einem späteren Verkauf nur die Anschaffungskosten und nicht den gemeinen Wert des Anteils bei Zuzug zum Abzug zulässt. In diesem Fall droht Doppelbesteuerung.

Eine deutliche Entschärfung hat die Regelung allerdings für den Wegzug in einen EU- oder EWR-Staat erfahren. In diesen Fällen wird die Steuer zwar ebenfalls auf den Zeitpunkt des Wegzugs ermittelt und festgesetzt, dann jedoch zinslos und ohne Sicherheiten gestundet - und zwar so lange, bis

die Anteile tatsächlich veräußert werden oder ein anderer Realisationstatbestand verwirklicht wird.

Soll trotz drohender Besteuerung stiller Reserven in Kapitalgesellschaftsanteilen die unbeschränkte Steuerpflicht aufgegeben werden, kann vor allem im Fall des Wegzugs in einen Drittstaat in Erwägung gezogen werden, die bisher privat gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteile steuerlich in Deutschland zu verhaften. Das kann beispielsweise durch Einlage in ein inländisches Betriebsvermögen erfolgen. Zwar unterliegt ein später realisierter Veräußerungsgewinn dann weiterhin der Besteuerung in Deutschland, die sofortige Besteuerung bei Wegzug wird jedoch vermieden.

In der Vergangenheit war hier die Gründung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG die Gestaltung der Wahl. Aufgrund der heute geltenden Sichtweise, dass eine bloß gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ohne echte Betriebsstätte in Deutschland die Wegzugsbesteuerung nicht verhindern kann, reicht das inzwischen jedoch nicht mehr aus. Verfügt der Wegziehende nicht über einen originären Gewerbebetrieb mit Betriebsstätte in Deutschland (beispielsweise in Form einer Personengesellschaft), mit der die Anteile eng verknüpft sind oder werden können, bliebe als Gestaltung die Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine (in Deutschland steuerpflichtige) Personengesellschaft, was jedoch insbesondere im Fall thesaurierter Gewinne ebenfalls Steuerzahlungen auslösen kann.

Nicht nur bei Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen, sondern auch im Fall betrieblichen Vermögens kann der Wegzug

eine Besteuerung durch **Entstrickung stiller Reserven** auslösen. Hiervon betroffen sind vor allem Unternehmer, die ihr Unternehmen nach dem Wegzug vom neuen Wohnort aus betreiben. Auch hier kann die Aufgabe der Besteuerung in Deutschland dazu führen, dass im Zeitpunkt des Wegzugs stille Reserven einschließlich eines Firmenwerts der Besteuerung zu unterwerfen sind. Das wird nur vermieden, wenn das Unternehmen wie bisher mit Deutschland verknüpft bleibt - regelmäßig in Form einer deutschen Betriebsstätte.

Beispiel:

A betreibt in München eine erfolgreiche Werbeagentur. Aus privaten Gründen beschließt er, seinen Lebensmittelpunkt nach Salzburg in Österreich zu verlegen. Die Werbeagentur möchte er unter gleichem Namen in neuen Räumlichkeiten in Salzburg weiterbetreiben. Er hat keinen Zweifel, dass seine bisherigen Kunden seine Leistungen auch weiterhin in Anspruch nehmen.

Durch den Umzug der Werbeagentur nach Österreich kommt es zu einer Besteuerung aller stillen Reserven. Aufgrund guter Erträge in den vergangenen Jahren ist hiervon vor allem ein nicht unerheblicher Firmenwert betroffen.

Anderes Privatvermögen (z. B. private Grundstücke oder Kunstgegenstände) sind von einer Entstrickung dagegen nicht bedroht.

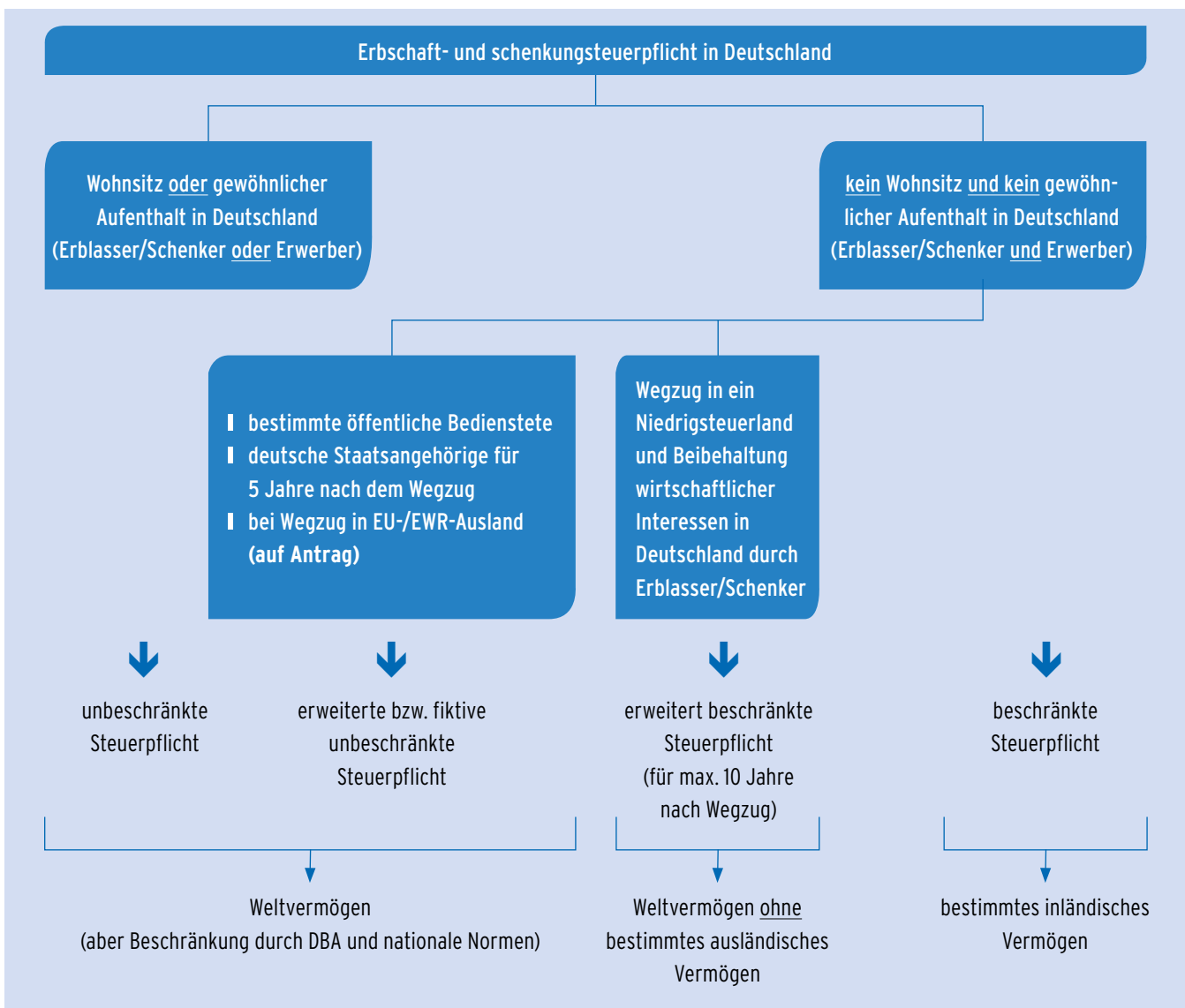
Bei einem geplanten Wegzug ist immer sicherzustellen, dass keine unerwarteten Steuerzahlungen auf vorhandene stille Reserven anfallen.

Erbschaft- und schenkungsteuerliche Besonderheiten

Vor allem bei einem steuerlich motivierten Wegzug aus Deutschland spielt sehr häufig auch die Besteuerung einer Vermögensübertragung auf die nachfolgende Generation eine große Rolle. Kennt das Zielland keine der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer ähnliche Steuer (z. B. Österreich) oder bestehen erhebliche Erleichterungen bei Übertragungen innerhalb der Familie (z. B. Schweiz), ist es regelmäßig ein wichtiges Ziel, dass die günstigen Regelungen des Zuzugslands nicht durch eine Belastung mit deutscher Erbschaft- und Schenkungsteuer zunichtegemacht werden.

Auch das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

Im Fall der **unbeschränkten Steuerpflicht** wird das gesamte übertragene Vermögen im In- und Ausland der deutschen Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung unterworfen. Auch hier vermeiden (vereinzelte) Doppelbesteuerungsabkommen und nationale Normen eine Doppelbesteuerung, falls im Ausland ebenfalls Erbschaft- oder Schenkungsteuer anfällt. Anders als bei den Ertragsteuern besteht hier jedoch viel häufiger die Problematik, dass die Entlastungsmechanismen versagen und es trotzdem zu Mehrfachbesteuerung kommt. Grund hierfür sind die international sehr unterschiedlich ausgestalteten Systeme der Besteuerung von unentgeltlichen Übertragungen und Erbfällen.



Unbeschränkte Steuerpflicht liegt vor, wenn entweder Erblasser/Schenker oder Erbe(n)/Beschenkte(r) in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die Voraussetzungen für unbeschränkte Steuerpflicht entsprechen dabei denen der Einkommensteuer. Praktische Probleme ergeben sich daraus, dass die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht des vermögenden Erblasser/Schenkers allein nicht ausreicht, sondern auch alle (potenziellen) Erben/Beschenkten die unbeschränkte Steuerpflicht aufgeben

müssten, was regelmäßig einen erheblichen Aufwand bedeutet und gar nicht immer durchführbar ist.

Anders als bei der Einkommensteuer führt der Wegzug bei deutschen Staatsangehörigen nicht vom ersten Tag an zur Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht. Vielmehr gelten die Wegziehenden noch für fünf Jahre als **erweitert unbeschränkt steuerpflichtig**.

Der Wegzug aus erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gründen muss wegen der erweitert unbeschränkten Steuerpflicht zwingend längerfristig vorbereitet werden.

Erst im Fall **beschränkter Steuerpflicht** aller Beteiligten reduziert sich das Besteuerungsrecht Deutschlands auf bestimmtes Inlandsvermögen (insbesondere im Inland belegenes Grundvermögen, inländisches Betriebsvermögen, Anteile an inländischen

Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligung ab 10 %). Da bei beschränkter Steuerpflicht nur ein sehr geringer Freibetrag in Höhe von 2.000 € zur Verfügung steht, kann es in Einzelfällen sinnvoll sein, **fiktive unbeschränkte Steuerpflicht** zu beantragen. Das ist jedoch nur bei Wegzugsfällen ins EU- oder EWR-Ausland möglich. Diese Option kann dann sinnvoll sein, wenn ein Wegzug aus privaten oder beruflichen Gründen erfolgt ist und das übertragene Vermögen vor allem aus Inlandsvermögen besteht.

Analog zu den einkommensteuerlichen Regelungen kennt das deutsche Steuerrecht auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine **erweiterte beschränkte Steuerpflicht**. Diese kann jedoch nur vom Erblasser oder Schenker, nicht aber von dem Erwerber bzw. den Erwerbern ausgelöst werden. Die Voraussetzungen entsprechen denen der Einkommensteuer (vgl. S. 20 f.). Auch hier führt die erweitert beschränkte Steuerpflicht dazu, dass nicht nur inländisches Vermögen, sondern auch anderes Vermögen der deutschen Besteuerung zu unterwerfen ist. Betroffen dürfte wiederum vor allem Kapitalvermögen sein.

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht ist auf die ersten zehn Jahre nach dem Wegzug begrenzt, kann jedoch - aufgrund der erweitert unbeschränkten Steuerpflicht, die für die ersten fünf Jahre gilt, immer erst fünf Jahre nach dem Wegzug beginnen. Durch Doppelbesteuerungsabkommen kann die erweitert beschränkte Steuerpflicht zudem eingeschränkt sein.

Erbrechtliche Aspekte

Mit dem Wegzug ins Ausland wird sich regelmäßig auch Anpassungsbedarf in erbrechtlicher Hinsicht ergeben, da die Rechtsordnungen anderer Länder vom deutschen Erbrecht abweichen können.

So wird beispielsweise nicht in jedem Land das deutsche handschriftliche Testament anerkannt. Auch kennt nicht jede Rechtsordnung das gemeinsame Ehegattentestament. Die gesetzliche Erbfolge bezüglich Erbberechtigten, Erbquoten und Pflichtteilen unterscheidet sich zwischen den verschiedenen Staaten ebenfalls stark. Zu bedenken ist auch, dass bereits getätigte Verfügungen (z. B. Pflichtteilsverzichte) in einem anderen Rechtsraum für das dortige Erbrecht ohne Bedeutung sein können und damit unter Umständen ins Leere gehen. Für deutsche Auswanderer häufig überraschend kommt das in angelsächsischen Ländern sehr verbreitete System der zwingenden Nachlassverwaltung, das den Zugriff auf den Nachlass erst nach einer gewissen Zeitdauer ermöglicht.

Je mehr Staaten von einem Erbfall berührt sind, weil z. B. der Erblasser oder ein Erbe dort wohnt oder aber weil sich Vermögen, das zum Nachlass gehört, dort befindet, desto wichtiger ist es, ein erbrechtliches Gesamtkonzept zu entwickeln. Häufig kann es nämlich dazu kommen, dass die unterschiedlichen Rechtsordnungen mehrerer betroffener Staaten miteinander konkurrieren und eine sogenannte Nachlasskollision

eintritt. Eine solche liegt vor, wenn auf den Nachlass das Erbrecht verschiedener Staaten Anwendung findet und innerstaatliche Regelungen oder ein zwischen den Staaten abgeschlossener Staatsvertrag den Kollisionsfall nicht auflösen können.

■ Neben steuerlichen Problemfeldern sind bei einem Wegzug insbesondere auch erbrechtliche Themen von Bedeutung. Es ist deshalb immer zu prüfen, ob bisherige testamentarische Gestaltungen (insbesondere auch in formaler Hinsicht) in Einklang mit den erbrechtlichen Regelungen des Zuzugslands stehen.

Für Mitgliedstaaten der EU (außer Dänemark, Irland und Großbritannien) gilt für Sterbefälle ab dem 17.8.2015 die europäische Erbrechtsverordnung (EU-ErbVO). Diese greift zwar nicht in das nationale Erbrecht ein, vereinheitlicht aber zumindest die Regelungen zum anzuwendenden Erbrecht sowie verschiedener anderer Bereiche. Wesentlich ist, dass grundsätzlich nicht mehr die Staatsangehörigkeit, sondern ausschließlich der gewöhnliche Aufenthalt das anwendbare Erbrecht bestimmt.

■ Auch wenn in der Vergangenheit bereits Vorkehrungen für internationale Erbfälle getroffen wurden, müssen diese bei Anwendbarkeit der EU-ErbVO zwingend neu überprüft werden, da sich hier gravierende Änderungen ergeben können.



Ihr Ansprechpartner

ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu)
Telefon: 0831 - 25297 - 0 · Fax: 0831 - 25297 - 77
atg@atg.de · www.atg.de

Augsburger Treuhand
Zweigniederlassung der ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 4 · 86150 Augsburg
Telefon: 0821 - 34368 - 0 · Fax: 0821 - 34368 - 29
atg@a.atg.de · www.atg.de

ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hirschzeller Straße 4 · 87600 Kaufbeuren
Telefon: 08341 - 9017 - 0 · Fax: 08341 - 9017 - 90
atg@kf.atg.de · www.atg.de

Impressum

Herausgeber: ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.: Dr. Simone Jäck
ATG · Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:
valido marketing services

Die Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Stand: März 2015