Der Wegzug von Deutschland in die Schweiz

Von Dr. Stephan Scherer
Fachanwalt für Erbrecht
Partner Shearman & Sterling LLP
Mannheim

Es ist vier Jahre her, dass der deutsche Unternehmer Theo Müller mit der Ankündigung Aufsehen erregte, er werde seinen Wohnsitz sowie den Sitz seiner Holdinggesellschaft aus steuerlichen Gründen in die Schweiz verlegen. Insbesondere die in Deutschland drohende Erbschaftsteuer führte der Unternehmer seinerzeit als Wegzugsmotiv an. In dieselbe Zeit fällt der Beginn der politischen Diskussion über eine Reform der Erbschaftsteuer, die noch immer andauert, wenngleich die «Koch/Steinbrück-Arbeitsgruppe» am 5. November 2007 die Eckpunkte eines neuen Gesetzesentwurfs zur Erbschaftsteuer vorgelegt hat. Da die Mehrzahl der Schweizer Kantone die Erbschaftsteuer abgeschafft hat und die Schweiz Ausländer nicht zuletzt mit der günstigen Pauschalbesteuerung auf der Basis der inländischen Aufwendungen lockt, stellt sich mancher deutsche Steuerpflichtige die Frage, welche Hürden er zu erwarten hat, wenn er steuerwirksam von Deutschland in die Schweiz ziehen möchte.

Grundlagen

Die Grundregeln der Besteuerung in Wegzugsfällen lassen sich auf folgenden Nenner bringen: Wer mit dem Schritt ins Ausland auch das Ende der deutschen Steuerpflicht herbeiführen will, muss seiner Heimat vollständig den Rükken kehren, seinen deutschen Wohnsitz aufgeben und darf sich auch sonst nicht mehr regelmässig im Inland aufhalten. Indes bewirkt auch ein derart vollständiger Wegzug kein sofortiges Ende der deutschen Steuerpflicht, vielmehr greift für Wegzügler ohne Schweizer Staatsangehörigkeit eine fünfjährige überdachende Besteuerung, unter der die deutsche Steuerpflicht für das Welteinkommen des Steuerpflichtigen fortbesteht.

Auch Schenkungen und Erbschaften unterliegen in dieser Periode der deutschen Schenkungsteuer, nach Ablauf dieser Frist nur noch, soweit der Beschenkte oder Erbe in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist oder der Schenkungs- oder Nachlassgegenstand in Deutschland belegen ist. Anders als auf dem Gebiet der Einkommen- und der Erbschaftsteuer besteht für Schenkungen kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz. Nur für die Schenkung von Betriebsvermögen besteht eine Übereinkunft zwischen den Finanzverwaltungen beider Staaten, das Erbschaftsteuerabkommen entsprechend anzuwenden. Für Schenkungen, die aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht oder Belegenheit des Schenkungsgegenstands in Deutschland steuerpflichtig sind, gilt daher die Grundregel, dass sie bereits vor dem Wegzug vollzogen werden sollten, da anderenfalls eine echte Doppelbesteuerung in Deutschland und der Schweiz droht, sofern der betreffende Kanton Schenkungsteuer erhebt und sich die Schenkung nicht auf Betriebsvermögen beschränkt. Hier gilt es, den Wegzug von Anfang an sorgsam vorzubereiten, denn diese Doppelbesteuerung lässt sich nicht nur nach dem Umzug durch ein Verschieben einer Schenkung umgehen, sondern auch im Vorfeld vermeiden, indem die Schenkung vorgezogen wird oder aber es gelingt, mit der zuständigen Kantonsbehörde eine Vorzugsbesteuerung für Schenkungen auszuhandeln.

Aus erbschaftsteuerlicher Sicht ist die Rechtslage durch das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen vorgegeben: Der Wegzug eröffnet nur dann einen Weg aus der deutschen Erbschaftsteuer, wenn der Wegzügler nicht nur die erwähnte Fünfjahresfrist nach Aufgabe seines deutschen Wohnsitzes überlebt, sondern als Erben und Vermächtnisnehmer nur Personen einsetzt, die ihrerseits nicht in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügen. Zwar schreibt das Erbschaftsteuer-Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz im letzteren Fall das primäre Besteuerungsrecht der Schweiz zu, gleichwohl steht der Bundesrepublik Deutschland ein Nachbesteuerungsrecht zu.

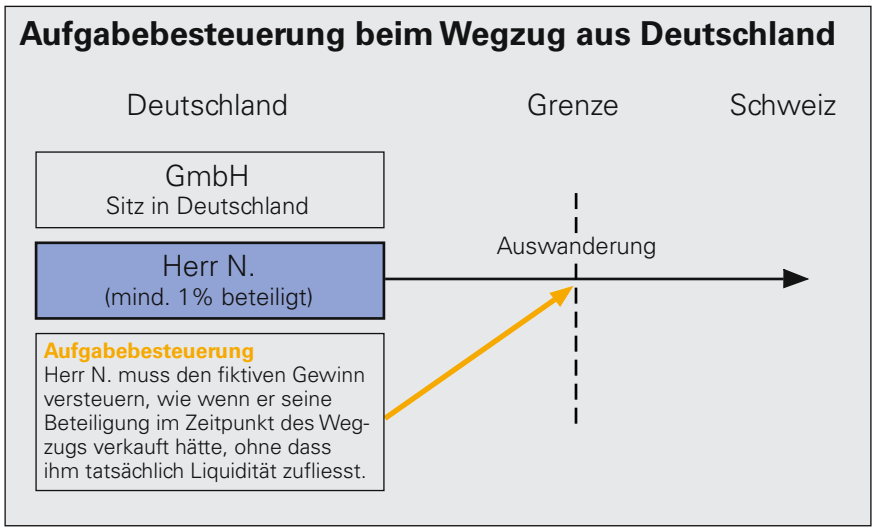
Wegzugsbesteuerung

Neben diesen Regelungen sieht das deutsche Aussensteuerrecht eine weitere wichtige Regelung vor, die an den Wegzug anknüpft. Die Wegzugsbesteuerung ist in § 6 des Aussensteuergesetzes (AStG) niedergelegt und zum 1. Januar 2007 reformiert worden. Bislang erfasste sie – neben anderen Besteuerungstatbeständen – nur aus Deutschland wegziehende natürliche

Personen, die seit fünf Jahren an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt waren und mindestens 1% der Anteile hielten.

Neuerdings erfasst § 6 AStG auch Beteiligungen an Auslandskapitalgesellschaften. Rechtsfolge des § 6 AStG ist im Ergebnis die Ertragsteuerpflicht der auf die Beteiligung entfallenden offenen Rücklagen und stillen Reserven. In reinen Inlandsfällen entsteht diese Steuerpflicht nur im Veräusserungsfall, also dann, wenn der Steuerpflichtige Rücklagen und stille Reserven durch Anteilsveräusserung realisiert und ihm ein entsprechender Veräusserungserlös zufliesst, den er in der Folge zu versteuern hat. Den Wegzügler trifft die Steuerpflicht nach § 6 AStG mit doppelter Härte, denn in seinem Fall wird die Steuerpflicht nicht durch eine Veräusserung, sondern durch den blossen Wegzug ausgelöst, also durch einen Vorgang, der bei ihm nicht zu einem Liquiditätszufluss führt, aus dem die fällige Steuer beglichen werden kann.

Die genannte Regelung wurde bereits in der Vergangenheit wiederholt als europarechtswidrig kritisiert, weil sie die in Art. 43 EU-Vertrag niedergelegte Niederlassungsfreiheit unzulässig einschränkt. Der deutsche Gesetzgeber hat auf diese Kritik nicht mit der Abschaffung des § 6 AStG, sondern durch eine zurückhaltende Beschränkung des § 6 AStG reagiert: Bei einem Wegzug eines EU- oder EWR-Staatsangehörigen ins EU- oder EWR-Ausland wird die nach § 6 AStG anfallende Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet, wenn der Steuerpflichtige in einem der genannten Staaten einer Steuerpflicht unterliegt, die der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbar ist, also die Steuer vom weltweiten Einkommen des Steuerpflichtigen abhängig macht. Da die Schweiz weder der EU noch dem EWR angehört, steht ein Deutscher, der in die Schweiz verziehen möchte, vor folgender Wahl: Er kann entweder die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG in Kauf nehmen, um nach Ablauf von fünf Jahren der überdachenden deutschen Einkommensteuerpflicht etwa die Vorteile der Schweizer Pauschalbesteuerung zu erreichen, oder



aber er begründet gezielt einen Wohnsitz in einem EU- oder EWR-Staat, um auf diesem Weg im betreffenden Staat seine unbeschränkte Steuerpflicht zu schaffen und die zinslose Stundung der Wegzugssteuer nach § 6 AStG zu erreichen. Im letzteren Fall bietet es sich an, die Ertragsteuerbelastung und den Umfang des Abkommensschutzes auf dem Gebiet der Doppelbesteuerung der EU- und EWR-Staaten zu vergleichen, um zu vermeiden, dass die Steuerstundung in Deutschland um den Preis einer Doppelbesteuerung oder sonstigen wirtschaftlichen Mehrbelastung in einem anderen Staat zu teuer erkauft wird.

Auch wenn die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG in vielen Fällen faktisch eine Wegzugshürde darstellt, hat sie der Gesetzgeber nicht ausschliesslich auf Wegzugsfälle beschränkt. Vielmehr greift § 6 AStG seit der Verschärfung in diesem Jahr generell ein, wenn Kapitalgesellschaftsanteile nicht mehr von einem unbeschränkt in Deutschland Steuerpflichtigen gehalten werden, der Anteil also beispielsweise unentgeltlich auf einen Steuerausländer übertragen oder diesem von Todes wegen zugewandt wird.

Weitere Wegzugsfolgen

Neben den steuerlichen sollten auch die sonstigen rechtlichen Folgen eines Wegzugs sorgfältig durchdacht werden. Der Wegzug eines Deutschen in die Schweiz kann beispielsweise die Streitanfälligkeit seines Testaments erhöhen. Dies hat seine Ursache darin, dass Schweizer Gerichte und Behörden grundsätzlich Schweizer Erbrecht anwenden, wenn eine gewöhnlich in der Schweiz ansässige Person verstirbt. Aus deutscher Sicht kommt es demgegenüber auf die Staatsangehörigkeit des Erblassers an, weshalb es an der Geltung des deutschen Erbrechts nichts ändert, wenn ein Deutscher in die Schweiz übersiedelt. Wenden die staatlichen Stellen in unterschiedlichen Staaten unterschiedliches nationales Recht an, eröffnet sich dem unzufriedenen Angehörigen die Möglichkeit des sog. «Forum Shopping». Dies bedeutet, dass er sich gezielt an die Gerichte desjenigen Staates wendet, dessen Recht ihm eine günstigere Rechtsfolge verspricht. Ein solches «Forum Shopping» kann eine allein vom deutschen Recht ausgehende Nachfolgeregelung grundlegend in Frage stellen, z.B. weil eine nach deutschem Recht zulässige Dauertestamentsvollstreckung dem Schweizer Erbrecht fremd ist und sich daher auch der minderjährige Erbe eines ihm unliebsamen Testamentsvollstreckers durch Anrufung Schweizer Gerichte entledigen kann. Ähnliches gilt für die unterschiedlich hohen Pflichtteilsquoten in der Schweiz und in Deutschland. In der deutsch-schweizerischen Praxis wird man diesem internationalen Entscheidungsdissens zwischen den beiderseitigen staatlichen Stellen durch eine vom Schweizer Erbrecht zugelassene und vom deutschen Erbrecht indirekt akzeptierte umfassende Rechtswahl zugunsten des deutschen Erbrechts begegnen.

sscherer@shearman.com