



Newsletter Nr. 88 (DE)

Steuerliche Folgen des Wegzugs
der Gesellschafter bzw. des Geschäftsführers einer
deutschen GmbH ins Ausland

Februar 2021

Obwohl Lorenz & Partners große Sorgfalt darauf verwenden, die in diesen Newslettern bereitgestellten Informationen auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass diese eine individuelle Beratung nicht ersetzen können. Lorenz & Partners übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit oder Vollständigkeit der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.

Dieser Newsletter behandelt die zu erwartenden steuerrechtlichen Konsequenzen, wenn eine nach deutschem Recht gegründete GmbH ihre Geschäftsleitung ins Ausland (hier nach Thailand) verlagert bzw. die Gesellschafter im Ausland (hier Thailand) wohnhaft sind bzw. der Geschäftsführer nach Thailand zieht.

Behandelt werden dabei drei Themenkomplexe:

- I. die ertragssteuerrechtlichen Konsequenzen für die Gesellschaft selbst;
- II. die ertragssteuerrechtlichen Konsequenzen für die Gesellschafter; und
- III. die umsatzsteuerrechtlichen Folgen aus der Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung;
- IV. die fiktiv-ertragssteuerrechtlichen Konsequenzen für den wegziehenden Gesellschafter.

I. Ertragssteuerrechtliche Konsequenzen für die Gesellschaft

1) Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland

Die deutsche GmbH ist gemäß § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (nachfolgend „KStG“) aufgrund ihres

statutarischen Sitzes i. S. d. § 11 Abgabenordnung in Deutschland weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig.

2) Unbeschränkte Steuerpflicht in Thailand

Die Frage, ob durch die Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung (der einzig alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer zieht nach Thailand) auch eine Steuerpflicht in Thailand ausgelöst wird, ist zunächst auf Basis der nationalen thailändischen Vorschriften zu beantworten.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Thailand vom 10. Juli 1967 (nachfolgend „DBA D/TH“)

kann zur Klärung einer thailändischen Steuerpflicht dagegen nicht herangezogen werden. Zwar enthält das DBA D/TH in Art. 4 Abs. 1 eine Legaldefinition der Ansässigkeit. Diese dient jedoch nur der Verteilung des Besteuerungsrechts. Die originäre Steuerpflicht wird ausschließlich nach den nationalen thailändischen Vorschriften begründet.

Eine pauschale Beantwortung der Frage, ob die Verlegung der Geschäftsleitung eine Steuerpflicht in Thailand auslöst, ist nicht möglich.

Vielmehr bedarf es jeweils einer Prüfung der konkreten Umstände des Einzelfalls. Grundsätzlich gilt jedoch, dass eine Besteuerung in Thailand nicht naheliegt, solange in Thailand weder Bankkonten unterhalten werden, keine Rechnungen der GmbH innerhalb Thailands versendet werden und auch kein nationales Thailand-Einkommen erzielt wird und lediglich die Leitung der Gesellschaft von Thailand aus erfolgt (siehe Sec. 65 ff. Thai Revenue Code). Gegebenenfalls ist dies problematisch, wenn keine Arbeitserlaubnis für den Ausländer vorliegt, damit er legal in Thailand arbeiten darf.

Folgt aus den thailändischen Vorschriften, dass allein der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung in Thailand die Steuerpflicht in Thailand nicht auslöst, dann wird das Einkommen der Gesellschaft weiterhin ausschließlich in Deutschland besteuert. In dieser Konstellation besteht folglich kein Risiko einer Doppelbesteuerung.

Wird hingegen nach den nationalen (thailändischen) Regelungen ebenfalls eine thailändische Steuerpflicht der Gesellschaft begründet, hat auch Thailand das Recht, das Einkommen/den Gewinn der Gesellschaft zu besteuern. Hierbei handelt es sich um eine sog. Doppelansässigkeit, deren Konsequenzen nachfolgend näher untersucht werden:

3) Problem der Doppelansässigkeit

Da sowohl in Deutschland als auch - annahmegemäß - in Thailand eine (unbeschränkte) Steuerpflicht der Gesellschaft besteht, kommt es bei der Klärung der Frage, welchem Land das Besteuerungsrecht letztlich zusteht, nunmehr maßgeblich auf die Vorschriften des DBA D/TH an.

Gem. Art. 7 Abs. 1 DBA D/TH sind Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich in dem Land zu besteuern, in welchem die Gesellschaft ansässig ist. Der abkommensrechtliche Begriff der Ansässigkeit ist in Art. 4 DBA D/TH geregelt. Danach besteht eine Ansässigkeit in dem Land, in dem die Gesellschaft errichtet wurde, sie ihren Sitz hat oder ihren Ort der Geschäftsleitung hat. Demnach wäre die deutsche GmbH sowohl in Deutschland (Errichtung, statutarischer Sitz) als auch in Thailand (Ort der Geschäftsleitung) ansässig.

Das Problem der Doppelansässigkeit wird in Art. 4 Abs. 3 DBA D/TH geregelt. Abweichend zum OECD-Musterabkommen, in dem in solchen Fällen eine nicht natürliche Person nur in dem Staat als ansässig gilt, in dem sie den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung hat (hier Thailand), ist im DBA D/TH geregelt, dass in diesem Fall die zuständigen Behörden beider Länder die Frage der Ansässigkeit in gegenseitigem Einvernehmen regeln. Dies bedeutet, dass in der Praxis beide Länder das Einkommen der Gesellschaft zu-

nächst besteuern können. Erst im Anschluss wird die Frage der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen eines sog. Verständigungsverfahrens beantwortet.

Eine abweichende Regelung gilt nach Art. 7 Abs. 1 S. 2 DBA D/TH dann, wenn die deutsche GmbH eine Betriebsstätte in einem der Länder unterhält. Sowohl in Thailand als auch in Deutschland könnte eine Betriebsstätte vorliegen, wenn die Gesellschaft dort tätig ist und dabei feste Geschäftseinrichtungen nutzt (vgl. Art. 5 Abs. 1 DBA D/TH). In diesem Fall unterliegt der Gewinn, der der Betriebsstätte zugerechnet werden kann, der Besteuerung (auch) im Betriebsstättenstaat.

Die Anwendung des sog. Methodenartikels gem. Art. 22 DBA D/TH führt jedoch auch in diesem Fall zu Problemen. Art. 22 DBA D/TH stellt nämlich ebenfalls auf die Ansässigkeit i. S. d. Art. 4 DBA D/TH ab: „bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person“ bzw. „bei einer in Thailand ansässigen Person“ mit der Folge, dass gem. Art. 4 Abs. 3 DBA D/TH ein Verständigungsverfahren notwendig ist, da diese Frage nicht endgültig geregelt wurde.

Zusammenfassend ergibt sich daher: Nach der geltenden Regelung - wenn in Thailand eine Steuerpflicht ausgelöst wird - kommt es zunächst zu einer Doppelbesteuerung. Diese kann nur im Rahmen eines bilateralen Verständigungsverfahrens beseitigt werden.

Auch die nationalen Vorschriften über Rulings bzw. verbindliche Auskünfte vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern, da eine Abstimmung beider Länder notwendig ist. Die Erfahrung zeigt, dass Verständigungsverfahren ca. zwei Jahre, oft aber sehr viel länger dauern.

4) Fiktive Auflösung

Eine besondere Gefahr droht aus der Regelung des § 12 Abs. 3 KStG. Nach dieser Vorschrift sind stille Reserven (z. B. Wertzuwächse einer deutschen Immobilie oder des deutschen Betriebsvermögens) in Deutschland in zwei Fällen zu besteuern. Erstens, wenn die GmbH den Ort der Geschäftsleitung nach Thailand (oder ins sonstige EU-Ausland, nach dem Ausscheiden des Vereinigten Königreichs aber mit Bestandsschutz für Großbritannien und Nordirland) verlegt und sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidet (Satz 1). Zweitens, wenn sie aufgrund der Bestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen als im neuen Staat ansässig gilt. Zu einem ähnlichen Effekt kommt es beim Wegzug der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, siehe hierzu unten zur Wegzugbesteuerung.

5) Empfehlungen

Es gilt zu verhindern, dass eine doppelte Ansässigkeit der Gesellschaft begründet wird, da es hierdurch zu einer doppelten Besteuerung kommen

kann. Dies kann u. a. durch die folgenden Gestaltungsmöglichkeiten erreicht werden:

- Denkbar ist, den Ort der Geschäftsleitung - soweit aus operativen Gründen möglich - nicht zu verlegen und alle maßgeblichen Entscheidungen weiterhin in Deutschland zu treffen. Es könnte beispielsweise ein Geschäftsführer in Deutschland benannt werden, womit den thailändischen Behörden gegenüber dargelegt werden könnte, dass - nach wie vor - alle maßgeblichen Entscheidungen ausschließlich in Deutschland getroffen werden. Allerdings muss das dann auch tatsächlich so gelebt werden, denn es gilt im Steuerrecht: „substance over form“.
- Ferner kann in Thailand unter Nutzung des dargestellten Gestaltungspotenzials versucht werden, die Steuerpflicht prinzipiell zu vermeiden.
- Schließlich kann durch gesellschaftsrechtliche Umwandlungen Abhilfe geschaffen werden. Die deutsche GmbH kann in eine Personengesellschaft (z. B. KG) umgewandelt werden. Aus steuerlicher Sicht hätte dies zur Folge, dass das Engagement in Deutschland als Beteiligung einer thailändischen Gesellschaft/natürlichen Person an einer deutschen Betriebsstätte angesehen würde. Die Ge-

winne, die der deutschen Betriebsstätte zugerechnet werden, unterlägen einer Besteuerung mit der Einkommensteuer (falls natürliche Personen Gesellschafter sind) bzw. mit der Körperschaftsteuer (falls thailändische Gesellschafterin eine Kapitalgesellschaft ist) in Deutschland. In Thailand werden die Gewinne aus der deutschen Betriebsstätte jedenfalls nach Art. 22 Abs. 3 lit. a) DBA D/TH unter Progressionsvorbehalt freigestellt.

II. Ertragssteuerrechtliche Konsequenzen für die Gesellschafter

Zu klären ist weiterhin, in welchem Land die Dividenden, die die Gesellschafter erhalten, versteuert werden müssen.

1) Steuerpflicht in Deutschland

Die Gesellschafter der GmbH haben annahmegemäß in Deutschland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt.

Infrage kommt daher allenfalls eine beschränkte Steuerpflicht gem. §§ 1 Abs. 4, 49 Einkommensteuergesetz (nachfolgend „EStG“). Dividenden gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und ihre Zahlung löst gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) EStG dann eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland aus, wenn sich der Sitz oder der

Ort der Geschäftsleitung in Deutschland befinden. Vorliegend verbleibt der statutarische Sitz in Deutschland, sodass eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland entsteht. Da diese Einkünfte der Kapitalertragsteuer in Deutschland gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 25% unterliegen, gilt die deutsche Einkommensteuer durch den Steuerabzug als abgegolten (sog. Abgeltungssteuer). Die Abgabe einer Einkommensteuererklärung in Deutschland ist nicht notwendig.

2) Steuerpflicht in Thailand

Da es sich bei den Gesellschaftern um thailändische Tax-Residents handelt, werden die Dividenden aus der deutschen GmbH in Thailand gem. Sec. 40 (2) Revenue Code nur dann besteuert, wenn diese nach Thailand eingeführt werden. Verbleiben die Dividenden in Deutschland oder werden sie in ein anderes Land eingeführt, dann wird die thailändische Steuerpflicht nicht ausgelöst. Die Dividende ist folglich nur steuerpflichtig, wenn sie nach Thailand eingeführt wird.

3) Doppelbesteuerungsabkommen

Anwendungsraum für das DBA D/TH bleibt nur, wenn Thailand ein Besteuerungsrecht an der Dividende hat, und dies ist nur der Fall, wenn diese nach Thailand eingeführt worden ist (Sec. 40 (2) Revenue Code). Denn in dieser Konstellation kommt es zu einer Doppelbesteuerung in Deutschland und Thailand. Gem. Art.

10 Abs. 2 lit. b) (1) i. V. m. Art. 22 Abs. 3 lit. b) Nr. 2 DBA D/TH wird in Deutschland die Quellensteuer auf 20% reduziert und in Thailand wird diese Quellensteuer auf die thailändische Steuerschuld angerechnet.

4) Steueroptimierung

Die Steueroptimierung ist vor allem akademisch und eigentlich nur bei erheblichen Vermögensmassen (ab ca. 3 Mio. Vermögen, oder ab 1 Mio. Dividenden pro Jahr) interessant.

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, werden die Dividenden in jedem Fall mit einem Steuersatz von 25% bzw. 20% besteuert. Ein steuerlich günstigeres Ergebnis lässt sich jedoch durch eine Umgestaltung der Beteiligungsverhältnisse erzielen.

Dies setzt voraus, dass die Anteile an der deutschen GmbH in eine bereits bestehende Hongkonger Ltd. als Einlage eingebracht werden. Diese Hongkonger Gesellschaft muss ferner eine Kapitalgesellschaft in Luxemburg gründen und die Anteile an der deutschen GmbH wiederum als Sacheinlage in die luxemburgische Gesellschaft einbringen. Dadurch wird erreicht, dass die luxemburgische Gesellschaft unmittelbar an der deutschen GmbH beteiligt ist. Die luxemburgische Gesellschaft zahlt die Dividende an die Hongkonger Gesellschaft, wo die Dividenden an die Gesellschafter ausgezahlt werden können.

Die vorgenannte Konstruktion wird folgendermaßen besteuert:

*Aufgrund der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 90/435/EWG) wird die Dividendenzahlung der deutschen GmbH an die luxemburgische Gesellschaft nicht der Quellensteuer in Deutschland unterliegen (vgl. § 43b Abs. 1 S. 1 EStG), wobei ein rechtzeitiger Antrag auf Befreiung von der deutschen Kapitalertragsteuer notwendig ist. Zwingend erforderlich ist jedoch, dass die Luxemburger Gesellschaft tatsächlich **über ausreichend Substanz** (eigenes Büro, 3 Festangestellte etc.) i. S. d. § 50d Abs. 3 EStG verfügt.*

Die gezahlte Dividende ist in Luxemburg steuerfrei. Die Ausschüttung der Dividende von der luxemburgischen Gesellschaft an die Hongkonger Ltd. ist nach Art. 10 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Luxemburg/Hongkong vom 2. November 2007 quellensteuerfrei.

In Hongkong kommt die Dividende unverteuert an und bleibt auch steuerfrei, da es sich um einen Offshore-Gewinn handelt (vgl. Art. 14 Inland Revenue Ordinance (HK)).

Wenn die Dividenden auch in Hongkong verbleiben, jedenfalls nicht nach Thailand überwiesen werden, wird auch keine thailändische Steuerpflicht ausgelöst.

Durch die empfohlene Gestaltung ist die Steuerbelastung von den ursprünglichen 25% auf 0% gesunken. Der break-even-point des vorgeschlagenen Optimierungsmodells wird dann erreicht, wenn die erwartete Steuerersparnis die Gründungs- und laufenden Kosten der luxemburgischen Gesellschaft übersteigt, dass macht im Allgemeinen erst ab 1 Mio. € Dividenden p.a. Sinn. Denn die Gesamtkosten

der Gesellschaften, die jeweils Substanz verlangen ist ansonsten höher als die effektive Steuerersparnis.

III. Umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen (aus dem ausländischen Ort der Geschäftsleitung)

Im Umsatzsteuergesetz (nachfolgend „UStG“) wird zur Bestimmung des Leistungs- oder Lieferungsortes auf den Ort des Unternehmens abgestellt. Beispielsweise wird eine sonstige Leistung an einen Nicht-Unternehmer nach § 3a Abs. 1 S. 1 UStG an dem Ort erbracht, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Die getätigten Umsätze unterliegen nur dann der deutschen Umsatzsteuer, wenn sie als in Deutschland ausgeführt gelten. Gem. Abschnitt 3a.1 Abs. 1 S. 3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (nachfolgend „UStAE“) ist dabei maßgeblich, wo sich der Ort der Geschäftsleitung befindet. Das ist der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden, wobei der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort des satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt, berücksichtigt werden (Abschnitt 31.1, S. 4 UStAE). Liegt danach die Geschäftsleitung im Ausland, handelt es sich nicht mehr um ein Unternehmen, das in Deutschland betrieben wird. Der Ort sonstiger Leistungen, die an Nicht-Unternehmer ausgeführt werden, läge in diesem Fall nicht in Deutschland. Im Falle

von Leistungen an Unternehmer i. S. d. UStG wird eine sonstige Leistung hingegen - von Ausnahmetatbeständen abgesehen - dort erbracht, von wo aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 UStG).

Wird die sonstige Leistung jedoch von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt diese als Ort der sonstigen Leistung (§ 3a Abs. 1 S. 2 UStG). Die umsatzsteuerliche Betriebsstätte wird ähnlich (**nicht gleich**) definiert, wie in Art. 5 DBA D/TH. Betriebsstätte ist gem. Abschnitt 3a.1 Abs. 3 UStAE jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. Sie setzt insbesondere einen zureichenden Mindestbestand an personellen und sachlichen Mitteln und einen hinreichenden Grad an Beständigkeit voraus.

Aus der umsatzsteuerlichen Sicht bleibt der Ort des Unternehmens folglich in Deutschland, soweit sich dort auch eine Betriebsstätte befindet. Wird die gesamte Tätigkeit hingegen nur von der Geschäftsleitung ausgeführt, ohne dass wenigstens ein Büro in Deutschland besteht, dann handelt es sich nicht mehr um ein in Deutschland betriebenes Unternehmen.

Vorsteuer kann in Deutschland jedoch unabhängig von dem Ort der Geschäftsleitung geltend gemacht werden. Auch im Ausland ansässige Unternehmer können den Vorsteuerabzug beanspruchen, sofern die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen.

Dies gilt auch dann, wenn sie im Inland keine Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt haben oder (auch) Vorsteuern geltend machen, die im Zusammenhang mit den im Ausland bewirkten Umsätzen stehen. Diese Fragen sind nur zur Bestimmung des richtigen Verfahrens maßgeblich, nämlich dafür, ob die Vorsteuer im Rahmen des allgemeinen Besteuerungsverfahrens oder im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens i. S. d. §§ 59 ff. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung geltend gemacht wird.

Zu beachten ist hierbei jedoch, dass sonstige Leistungen, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden, an dem Ort ausgeführt werden, aus dem der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 S. 1 UStG). Wird das Unternehmen im Ausland betrieben (siehe dazu oben), werden von der Gesellschaft bezogene Leistungen nicht in Deutschland erbracht, sie sind in Deutschland nicht steuerbar. Sofern der Leistungserbringer (unrichtigerweise) die Umsatzsteuer in Rechnung stellt, kann diese nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Der Leistungserbringer hat die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nichtsdestotrotz an das Finanzamt abzuführen (§ 14c Abs. 1 UStG).

Die genauen Konsequenzen im Falle eines umsatzsteuerlich im Ausland betriebenen Unternehmens hängen da-

von ab, welcher Art die getätigten Umsätze der GmbH sind. Abstrakte Aussagen lassen sich hierzu nicht machen.

IV. Wegzugbesteuerung

Zieht ein Gesellschafter einer deutschen Kapitalgesellschaft von Deutschland ins Ausland, so kann dies die Wegzugbesteuerung auslösen. Der deutsche Fiskus besteuert bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 AStG einen **fiktiven Veräußerungsgewinn** der Geschäftsanteile, obwohl die Geschäftsanteile weder tatsächlich verkauft werden noch beabsichtigt wird, sie zu verkaufen.

1) Wegzugsbesteuerung

Hintergrund der Wegzugsbesteuerung ist, dass Deutschland regelmäßig das Besteuerungsrecht an den Kapitalgesellschaftsanteilen verliert, sobald eine natürliche Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort ins Ausland verlagert und sie die Beteiligungen im Privatvermögen hält. Voraussetzung für die Entstehung der Wegzugsteuer ist nach der aktuellen Rechtslage (Stand Februar 2021), dass der Steuerpflichtige die letzten 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war, mindestens 1 % der Anteile an der Gesellschaft in den letzten 5 Jahren besaß und er seinen Wohnsitz in Deutschland **endgültig aufgibt**. Für bis zum Wegzug entstandene Wertsteigerungen in den Anteilen wird eine fiktive Veräußerung unterstellt, um auf diesem Weg eine Ka-

pitalflucht aus Deutschland zu erschweren und sicherzustellen, dass stille Reserven auch im Inland steuerlich erfasst werden.

Die Wahl des neuen Heimatlands spielt aktuell noch eine entscheidende Rolle bei der Wegzugsbesteuerung. Liegt der neue Wohnsitz innerhalb der EU oder des EWR-Gebiets kann die anfallende Steuer derzeit unbefristet und zinslos sowie ohne Sicherheitsleistung gestundet werden, bis die Anteile tatsächlich veräußert werden (Theorie der finalen Entnahmen, BFH). Mit dem Umsetzungsgesetz zur Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) soll die Erleichterung beim Wegzug innerhalb der EU und dem EWR-Gebiet jedoch entfallen. Die Neuregelung sieht hier vor, dass nicht mehr dahingehend unterschieden wird, wo der neue Wohnsitz sein wird (EU/EWR Gebiet oder Drittland). Nach aktuellem Referentenentwurf ist geplant, dass zukünftig die zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung in allen Fällen wegfällt, es aber die Möglichkeit gibt, die Steuerlast gestreckt auf sieben Jahre zu verteilen.

Spätestens seit den konkretisierten Plänen zur Wegzugsbesteuerung im ATAD-Umsetzungsgesetz ist die Mobilität von Gesellschaftern erheblich eingeschränkt und mit unmittelbarer Liquiditätsbelastung verbunden.

2) Ausnahme

Die Steuer wird erstattet, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von fünf

Jahren seinen Wohnsitz zurück nach Deutschland verlagert. Diese fünf Jahre können um weitere fünf Jahre, also auf insgesamt zehn Jahre verlängert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass berufliche Gründe für seine Abwesenheit maßgebend sind und seine Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht. Im Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetz, welches mit Stand vom 15. Februar 2021 noch nicht ratifiziert wurde, ist vorgesehen, die Verlängerung um sieben statt fünf Jahre zu ermöglichen, ohne dass dafür berufliche Gründe für die Abwesenheit nachgewiesen werden müssen.

3) Erbschaftsteuer

Um einen Wegzug noch unattraktiver zu gestalten hat der Gesetzgeber die sog. **erweiterte unbeschränkte** Erbschafts-Steuerpflicht normiert. Hiernach sind auch solche deutschen Staatsangehörigen voll erbschaftsteuerpflichtig, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufhalten haben. In anderen Worten sind somit deutsche Staatsbürger, die kürzer als fünf Jahre im Ausland leben und innerhalb dieser Zeit mit einem Erbfall konfrontiert werden in Deutschland vollständig erbschaftsteuerpflichtig (und ggf. mangels Erbschaftssteuer DBA zusätzlich im Ansässigkeitsstaat.)

Bei mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen von mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital an einer inländischen Kapitalgesellschaft besteht

sogar eine unbefristete beschränkte Steuerpflicht, auch wenn sowohl der Erblasser/Schenker als auch der **Erbe/Beschenkte im Ausland leben**. Dass in Fällen der beschränkten Steuerpflicht eine Minderung des Freibetrags vorzunehmen ist, wird die im Ausland lebenden Beteiligten zusätzlich negativ überraschen.

5) Lösungen

Um für die mit dem Wegzug des Gesellschafters verbundenen Probleme eine Lösung anbieten zu können, wollen wir Ihnen fünf Möglichkeiten vorstellen:

a) Gründung einer deutschen Familienstiftung

Eine Familienstiftung kann die Wegzugsbesteuerung verhindern, da ihr Vermögen dauerhaft dem inländischen Steuerrecht unterliegt. Hierbei ist es wichtig, dass die Anteile am Unternehmen vor der Aufgabe des Wohnsitzes im Inland an die Familienstiftung übertragen werden. Unter einer Familienstiftung versteht man eine mit Vermögen ausgestattete Institution, die dauerhaft dem Interesse einer Familie dient. Eine Familienstiftung ist eine rechtlich selbstständige juristische Person und gehört ausschließlich sich selbst, sodass das Vermögen, beispielsweise die Anteile an einer GmbH, von ihr übernommen werden. Selbst wenn die Destinatäre der Stiftung ins Ausland ziehen, sorgt die Fa-

milienstiftung für eine steuerliche Stabilität, sodass es zu keiner Wegzugsbesteuerung kommt.

b) *Gründung einer Liechtensteiner Familienstiftung (relevant nur bei erheblichem Vermögen)*

*Solange die strengeren Regularien zur Wegzugsbesteuerung aus dem ATAD-Umsetzungsgesetz noch nicht in Kraft getreten sind, könnten die vorweg genannten Vorteile einer deutschen Familienstiftung noch maximiert werden, in dem die Stiftung in Liechtenstein gegründet wird. Einer der größten Vorteile ist hierbei, dass ausländische Stiftungen nicht der **Erbersatzsteuer unterliegen**, selbst wenn sie mit inländischen Vermögen ausgestattet wurden. Die Erbersatzsteuer fingiert eine Vermögensübertragung durch Erbfolge im regelmäßigen Turnus von 30 Jahren und soll verhindern, dass das Vermögen von deutschen Stiftungen dauerhaft der Erbschaftsteuer entzogen wird. Weiter erfolgt die Gründung einer Stiftung in Liechtenstein oft leichter und schneller. Zudem unterliegt die laufende Verwaltung einer deutschen Familienstiftung strengeren Kontrollen durch die inländische Stiftungsaufsicht.*

c) *Kombination einer Holding-GmbH-Struktur mit einer Liechtensteiner Stiftung*

In dieser Konstellation wird die Tochter-GmbH an die Liechtensteiner Stiftung veräußert. Finanziert wird die Transaktion durch ein Verkäuferdarlehen der Holding-GmbH an die Stiftung. Die Stiftung wiederum tilgt das Darlehen laufend aus Dividendenzahlungen. Der Vorteil dieser Struktur liegt darin, dass 95 % der ausgeschütteten

Gewinne steuerfrei sind, da sie bei der Holdinggesellschaft nicht besteuert werden müssen. Die verbleibenden 5 % der Dividende unterliegen der Besteuerung in Höhe von 30 %, sodass auf die Ausschüttung insgesamt nur 1,5 % Steuern gezahlt werden.

d) *Wegzug nach Schenkung der GmbH-Anteile an ein Familienmitglied in Deutschland unter Nießbrauchsvorbehalt*

Würde der Unternehmer seinen GmbH-Anteil zeitlich vor dem geplanten Wegzug ins Ausland unentgeltlich und unter Nießbrauchsvorbehalt auf einen weiterhin unbeschränkt Steuerpflichtigen (in Deutschland wohnenden) Angehörigen übertragen, wären dem Unternehmer auch weiterhin künftige Dividenden aus dem Geschäftsanteil zuzurechnen. Rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Geschäftsanteils wäre aber der ausgewählte Angehörige im Inland, sodass keine Wegzugsbesteuerung ausgelöst werden würde.

Die Übertragung der GmbH-Anteile kann schenkungsteuerfrei vorgenommen werden, wenn für die Schenkung die Begünstigung für Familienunternehmen in Anspruch genommen werden kann. Ein Wegzug mit einem Nießbrauchsrecht löst hingegen keine Wegzugsbesteuerung aus.

e) Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (GmbH & Co. KG)

Das Modell der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft in Form der GmbH & Co. KG eignet sich insbesondere für Gesellschaften ohne große Gewinnvorträge. Die Kapitalgesellschaft wird im Rahmen eines Formwechsels in eine Personengesellschaft gewandelt. Damit entfällt § 6 Abs. 1 AStG i. V. m § 17 Abs. 1 Satz 1 des EstG, denn dort sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft ein Tatbestandsmerkmal. Es zieht also ein Gesellschafter einer Personengesellschaft weg. Zu beachten wäre einerseits eine **mögliche Funktionsverlagerung**. Andererseits muss § 7 UmwStG beachtet werden. Bei Gewinnvorträgen kommt es zu einer fiktiven Ausschüttung aller in der GmbH steckenden Gewinne, die dem Gesellschafter zustehen, mithin wäre Kapitalertragssteuer zu zahlen. Gewinnvorträge gelten mit der Umwandlung als ausgeschüttet und sind – ohne Liquiditätszufluss – mit ca. 27 % (Abgeltungsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) zu versteuern, was die Option für den Fall hoher Gewinnvorträge sehr teuer macht, sie ist jedoch in jedem Falle günstiger als den vollen Wert des Unternehmens zu versteuern. Es besteht nach dem Wegzug auch die Möglichkeit, die dann vorhandene Personengesellschaft wieder in einer Kapitalgesellschaft zurückumzuwandeln, um Besteuerungsvorteile

von Kapitalgesellschaften wieder nutzbar zu machen.

V. Ergebnis und steuerliche Empfehlungen

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, hat die **Verlegung des Ortes** der Geschäftsleitung aus der Sicht der Gesellschaft **die Doppelansässigkeit zur Folge**, wenn auch das thailändische Steuerrecht die deutsche GmbH als in Thailand ansässig betrachtet. Aufgrund der Verweisung auf das Verständigungsverfahren im DBA D/TH sollte diese Situation vermieden werden.

Die Verlegung **des Ortes der Geschäftsleitung** wirkt sich hingegen auf die **Gesellschafter nicht aus**. Diese sind nach wie vor in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Grundsätzlich besteht jedoch, wie oben aufgezeigt, erhebliches Optimierungspotenzial, wenn die Beteiligungsverhältnisse steuerlich optimal gestaltet werden. Dies erfordert jedoch eine auf den jeweiligen Einzelfall abgestimmte genauere Untersuchung.

Umsatzsteuerrechtlich kann es dazu kommen, dass das Unternehmen nicht mehr als in Deutschland betrieben angesehen wird. Dies hat weitreichende Konsequenzen im Hinblick auf die Umsatzsteuerpflicht von ausgeführten und bezogenen Leistungen. Grundsätzlich kann jedoch die Vorsteuer – sofern sie zu Recht in Rechnung gestellt wurde – weiterhin geltend gemacht werden.

Letztlich schränkt das aktuelle Steuerrecht durch die **Wegzugsbesteuerung** die internationale Mobilität deutscher Unternehmer ein. Mit der Umsetzung einer der oben genannten Maßnahmen erlangen die Gesellschafter die Möglichkeit den Wegzug ins Ausland steueroptimiert umzusetzen.

Wie immer im Steuerrecht gilt auch bei diesem Thema der Grundsatz, dass

eine sorgfältige und vor allem rechtzeitige Analyse von zentraler Bedeutung ist, um alle Option offen zu halten. Es macht natürlich keinen Sinn Konstruktionen zu wählen, die ggf. Steuern sparen, aber in der Umsetzung so nicht ‚lebbar‘ sind, oder unverhältnismäßig teuer werden.

*Wir hoffen, dass wir Ihnen mit den vorliegenden Informationen behilflich sein konnten.
Sollten Sie weitere Fragen haben, wenden Sie sich bitte an:*

LORENZ & PARTNERS Co., Ltd.
27th Floor, Bangkok City Tower
179 South Sathorn Road, Bangkok 10120, Thailand
Tel.: +66 (0) 2-287 1882
E-Mail: info@lorenz-partners.com