



WEGZUGSBESTEuerung UND LEDIGLICH „VORÜBERGEHENDE ABWESENHEIT“ – BFH-URTEIL VOM 21.12.2022 (AZ. I R 55/19)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 21.12.2022 (I R 55/19) zum Tatbestandsmerkmal der „vorübergehenden Abwesenheit“ im Rahmen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 3 AStG a. F. Stellung genommen. Der BFH erteilt der von der Finanzverwaltung vertretenen subjektiven Theorie, nach der im Zeitpunkt des Wegzugs die Rückkehrabsicht bestehen (und nachgewiesen werden) muss, eine Absage (vgl. Tz. 6.4.1. im Anwendungserlass zum AStG, BStBl. I 2004). Der Steuerpflichtige muss lediglich innerhalb der entsprechenden Frist wieder unbeschränkt steuerpflichtig werden.

SACHVERHALT UND VORINSTANZ:

Der Kläger zog unter Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes zum 01.03.2014 nach Dubai (Vereinigte Arabische Emirate). Zum Zeitpunkt des Wegzugs war der Kläger an diversen Kapitalgesellschaften mit inländischem Sitz zu mehr als 1 % beteiligt.

Der Kläger hat sich anschließend ab dem 04.06.2016 zeitlich zusammenhängend über sechs Monate in Deutschland aufgehalten.

Das zuständige Finanzamt erfasste im Jahr 2014 Veräußerungsgewinne i. S. v. § 6 Abs. 1 AStG i. V. m. § 17 EStG.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass das Tatbestandsmerkmal der „vorübergehenden Abwesenheit“ nach § 6 Abs. 3 AStG, für ein Entfallen der Wegzugsbesteuerung, nicht erfüllt ist. Die Voraussetzung sei nur erfüllt, wenn der „subjektive Wille“ des Steuerpflichtigen zur Rückkehr und damit der Wille, wieder unbeschränkt steuerpflichtig zu werden, bereits zum Zeitpunkt des Wegzugs glaubhaft gemacht wird (sogenannte subjektive Theorie). Bloße Absichtserklärungen reichen nach Auffassung der Finanzverwaltung hierfür nicht aus.¹



ROBIN HIERL

Senior Manager
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt (FH, M.A.)
hierl@peterpartner-stb.de
Telefon: +49(0)2 21 99 59 85-31

¹Vgl. BMF-Schreiben vom 14.5.2004 [sog. Anwendungserlass zum AStG], BStBl. I 2004, Tz. 6.4.1.

Die dagegen gerichtete Klage beim Finanzgericht (FG) Münster blieb hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 AStG ohne Erfolg. Das FG schließt sich der von der Finanzverwaltung vertretenen „subjektiven Theorie“ an. Der Kläger habe nicht glaubhaft gemacht, dass er bei seinem Wegzug in die Vereinigte Arabische Emirate die Absicht hatte, nach Deutschland zurückzukehren. Das FG führt weitergehend aus, dass § 6 Abs. 3 AStG nicht für gescheiterte oder „abgebrochene“ Auswanderungen gilt und keine „Reparaturvorschrift“ für steuerlich „missglückte“ Wegzüge darstellt.²

ENTSCHEIDUNG:

Der BFH widerspricht der Vorinstanz und der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung.

Der Steueranspruch auf der Grundlage der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 AStG – für 2014 – ist mit Blick auf den Wiedereintritt der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 6 Abs. 3 AStG im Jahr 2016 entfallen.

Beruhet die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf vorübergehender Abwesenheit und wird der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG, soweit die Kapitalgesellschaftsanteile in der Zwischenzeit nicht veräußert und die Tatbestände des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 (unentgeltliche Übertragung) oder 3 (Einlage in eine ausländische Betriebsstätte) AStG nicht erfüllt worden sind und der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nach einem DBA als in einem ausländischen Staat ansässig gilt.

Die erneute Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht ist zwischen den Beteiligten unstrittig. Der Kläger erfüllt in 2016 die Voraussetzungen des § 9 AO („gewöhnlicher Aufenthalt“). Zudem ist der Kläger gem. Artikel 4 DBA-VAE³ im Jahr 2016 in Deutschland ansässig. Die Kapitalgesellschaftsanteile wurden zudem in der Zwischenzeit nicht veräußert und die Tatbestände des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 oder 3 AStG wurden ebenfalls nicht erfüllt.⁴

Die Voraussetzung der „vorübergehenden Abwesenheit“ ist lt. Auffassung des BFH im Streitfall ebenfalls gegeben. Die von der Finanzverwaltung (und Teilen der Literatur) vertretene subjektive Theorie lehnt der BFH ab. Der BFH schließt sich vielmehr der von Teilen der Literatur vertretenen „eingeschränkt objektiven Theorie“ an.⁵ Danach muss der Steuerpflichtige lediglich innerhalb der entsprechenden Frist wieder unbeschränkt steuerpflichtig werden.⁶ Der Rückkehrwille kann hierbei durchaus im Laufe des 5-Jahres-Zeitraums (also im Ausland) gebildet worden sein. Der Umstand

²Vgl. FG Münster Urteil vom 31.10.2019 - 1 K 3448/17 E.

³Das DBA mit den Vereinigte Arabische Emirate ist zum Jahresende 2021 außer Kraft getreten und war folglich im Streitjahr noch anwendbar.

⁴Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass der Kläger einige Beteiligungen veräußert hat, bei diesen ist die Anwendung des § 6 AStG jedoch zwischen den Beteiligten nicht strittig.

⁵Vgl. Häck, IStR 2020, S. 118; Kraft, in: Kraft, AStG, 2. Auflage 2019, § 6 AStG, Rz. 435; Pohl, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 160. EL, Dezember 2021 (Kommentierung der a. F.).

⁶Vgl. Kraft, in: Kraft, AStG, 2. Auflage 2019, § 6 AStG, Rz. 435.

der tatsächlichen – zeitgerechten – Rückkehr das Entfallen der Belastung nach § 6 Abs. 1 AStG auslöst und damit das Beruhen der Rückkehr auf einer ursprünglich bestehenden Rückkehrabsicht indiziert.

Der BFH begründet dies neben dem Wortlaut der Norm⁷ mit dem teleologischen Leitprinzip der Regelung, welches auf die Bewahrung des nationalen Besteuerungsrechts mit Blick auf die stillen Reserven der Kapitalgesellschaftsbeteiligungen ausgerichtet ist.

KOMMENTIERUNG DES URTEILS:

Da die Beurteilung des „subjektiven“ Willens in der Praxis zu erheblichen Einschränkungen der Anwendbarkeit geführt hat,⁸ insbesondere, da die Finanzverwaltung die bloße Absichtserklärung für nicht ausreichend angesehen hat,⁹ ist die Entscheidung des BFH zu begrüßen. Das Urteil erleichtert damit die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 AStG erheblich – die subjektive „Gesinnung“ des Steuerpflichtigen spielt keine Rolle mehr.¹⁰

NEUFASSUNG DES § 6 AStG:

Da das gesamte AStG mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.06.2021¹¹ grundlegend überarbeitet wurde, stellt sich die Frage, ob die Entscheidung des BFH auf die Neufassung übertragen werden kann.

Der Wortlaut im § 6 Abs. 3 AStG hat sich im Wesentlichen nicht geändert. Weiterhin wird die Rückkehrabsicht durch die Formulierung „auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen“ beschrieben. Die Entscheidung des BFH sollte daher auch für den neu gefassten § 6 AStG – mit dem erweiterten zeitlichen Rückkehrrahmen von 7 Jahren – uneingeschränkt anwendbar sein.¹²

BEDEUTUNG FÜR DIE PRAXIS:

Da die Wegzugsbesteuerung mit dem Wegfall der zinslosen und zeitlich unbegrenzten Stundung in EU-/EWR-Fällen nach § 6 Abs. 5 AStG eine erhebliche Verschärfung erfahren hat, rückt die Rückkehrregelung für die Vermeidung der Wegzugsbesteuerung deutlich in den Vordergrund. Die Rechtsprechung untermauert diesen neuen Fokus. Bei bestehender Rückkehrabsicht hatte die hohe Hürde der Glaubhaftmachung in der laufenden Beratung für Probleme gesorgt. Als Steuerberater musste man sich darauf verlassen, dass man das Finanzamt von dem subjektiven Willen des Mandanten überzeugen kann. Diese hohe Hürde hat der BFH nunmehr beseitigt.

Die Inanspruchnahme des § 6 Abs. 3 AStG ist jedoch nach unserer Auffassung nur für Rückkehrfälle mit einer kurzen Abwesenheit von Bedeutung, bei denen der Mandant vor Festsetzung der Steuer (gem. § 6 AStG i. V. m. § 17 EStG) ins Inland zurückkehrt. Die Festsetzung der Steuer ist hierbei

⁷Differenzierung zwischen § 6 Abs. 3 S. 1 und S. 3 AStG.

⁸Vgl. Kraft, in: Kraft, AStG, 2. Auflage 2019, § 6 AStG, Rz. 436.

⁹Vgl. BMF-Schreiben vom 14.5.2004 [sog. Anwendungserlass zum AStG], BStBl. I 2004, Tz. 6.4.1.

¹⁰Vgl. Häck, IStR 2023, S. 324.

¹¹BGBI. I 2021, S. 2035.

¹²Vgl. Häck, IStR 2023, S. 324.

vom Zeitpunkt des Wegzugs, der Erstellung der Steuererklärung und Veranlagung beim Finanzamt abhängig. Da insbesondere die Erstellung der Steuererklärung unter Berücksichtigung der gesetzlichen Fristen durch den Berater aufgeschoben werden kann, sehen wir insbesondere bei Auslandsaufenthalten von ca. 2 Jahren eine hohe Relevanz des § 6 Abs. 3 AStG. Bei einer späteren Rückkehr (nach Festsetzung der Steuer durch das Finanzamt) kann zwar eine Stundung gem. § 6 Abs. 4 S. 7 AStG beantragt werden, aber es ist zu erwarten, dass das Finanzamt hierfür gem. § 6 Abs. 4 S. 7 i. V. m. S. 2 AStG eine Sicherheitsleistung fordern wird. Da die Anteile nach § 17 EStG in der Vielzahl der Fälle wohl den Großteil des Vermögens ausmachen, wird der Mandant für die Zahlung der Sicherheitsleistung gezwungen sein die Anteile (zu mindestens anteilig) zu veräußern. Das stellt eine faktische „Wegzugssperre“ dar.¹³ Nur in anderen Fällen, bei denen die Sicherheitsleistung aus anderen Mitteln gezahlt werden kann, sehen wir eine Anwendbarkeit der Rückkehrregelung mit Stundung als sinnvoll an.

Bleibt die Empfehlung, in Fällen längerer Abwesenheit bzw. fehlender Liquidität, rechtzeitig gestalterisch aktiv zu werden (z.B. mittels originär gewerblich tätiger GmbH & Co. KG) und diese Gestaltung im Vorfeld des Wegzugs mit der Finanzverwaltung abzustimmen.¹⁴

**PETER
PARTNER**
S T E U E R -
B E R A T E R

AALEN

Peter & Partner Steuerberater PartG mbB
Ulmer Str. 68
73431 Aalen
Tel.: +49(0)73 61 97 37 46-0
Fax.: +49(0)73 61 97 37 46-99
info@peterpartner-stb.de

KÖLN

Peter & Partner Steuerberater PartG mbB
Gereonstraße 18-32
50670 Köln
Tel.: +49(0)2 21 99 59 85-32
info@peterpartner-stb.de

¹³Vgl. Häck, IStR 2023, S. 324.

¹⁴Bei Fragen zu verschiedenen Gestaltungsoptionen stehen wir gerne zur Verfügung.