

DISSMANN ORTH

**Ertragsteuerliche Aspekte beim Wegzug aus Deutschland in die USA
bzw. beim Zuzug von den USA nach Deutschland**

RA/StB/FAStR Dr. Jochen Ettinger

Vortragsveranstaltung am 28.02.2013
bei der
11. STEP Deutschland Konferenz Heidelberg

Inhaltsübersicht

- Wohnsitzfragen, Ansässigkeit nach DBA Deutschland-USA ESt
- Fallstricke des Wegzug aus ertragsteuerlicher Sicht
- Gestaltungsmöglichkeiten beim Wegzug
- Ertragsteuerliche Aspekte des Zuzugs nach Deutschland

1. Wegzug in ertragsteuerlicher Sicht

1.1 Voraussetzungen eines Wegzugs in ertragsteuerlicher Hinsicht

- Grundsätzlich: Aufgabe des Wohnsitzes und/oder des gewöhnlichen Aufenthaltes in Deutschland
- Beweisvorsorge
- Fälle des Doppelwohnsitzes
- Unterscheide: Wegzug in ein Nicht-DBA-Staat versus Wegzug in einen DBA-Staat wie die USA

1.2 Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung

1.2.1 Allgemeines

- Systematisch zusammengefasste Entstrickungsregelungen durch die Neuregelungen des SEStEG

1.2.2 § 6 AStG: Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

1.2.2.1 Anwendungsbereich

- Anteile i.S.v. § 17 EStG

- Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland

- Sachliche Anwendungsfälle: Grundfall Wegzug

- Ersatztatbestände in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 bis 3 AStG:
Unentgeltliche Übertragung der Anteile (Schenkung oder Erbfall),
Begründung einer vorrangigen Ansässigkeit nach DBA in einem
anderen Staat, Einlage der Anteile in einem Betrieb oder eine
Betriebsstätte im Ausland

1.2.2.2 Anteilsbewertung, Gewinnermittlung

- § 6 Abs. 1 Satz 4 AStG: Gemeiner Wert
- Ermittlung des gemeinen Werts
- Geltung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c EStG)
- Veräußerungsverluste

1.2.2.3 Entfallen des Steueranspruchs – Drittlandsfälle und EG/EWR-Fälle

- Rückzug nach Deutschland innerhalb einer Fünf-Jahres-Frist (§ 6 Abs. 3 Satz 1 AStG) Berufliche Gründe führen zu einer fünfjährigen
- Verlängerungsmöglichkeit auf insgesamt 10 Jahre (§ 6 Abs. 3 Satz 2 AStG); Rückkehrabsicht muss von Anfang an bestehen

1.2.2.4 Stundung des Steueranspruchs – Drittlandsfälle und EG/EWR-Fälle

- Stundung auf fünf Jahre, wenn alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten verbunden wäre (§ 6 Abs. 4 Satz 1 AStG); Zahlungen in regelmäßigen Teilbeträgen
- Fälle der beruflichen Abwesenheit: Länge der Stundung entspricht Länge der von der Finanzverwaltung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG eingeräumten Frist; u.U. ohne Sicherheitsleistung
- Verzinslich (Gegenschluss zu § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG)

1.2.2.5 Sonderregelungen für nachträgliches Entfallen und Steuerstundung bei einem Wegzug innerhalb der EU oder des EWR

- Nachträgliches Entfallen der Wegzugsbesteuerung für Wegzüge innerhalb der EU oder des EWR ohne zeitliche Begrenzung in den Fällen des § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG
- Geregelt in § 6 Abs. 5 AStG

- Stundungsregeln im Grundtatbestand der Wegzugsbesteuerung: Festsetzung der Steuer, aber zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung, wenn der Steuerpflichtige in einen Mitgliedstaat der EU oder des EWR zieht und (kumulativ) er Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR ist und (kumulativ) er im neuen Wohnsitzstaat einer der deutschen Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt (§ 6 Abs. 5 Satz 1 AStG).
- USA: Drittstaat, keine Anwendung von § 6 Abs. 5 AStG

1.2.3 § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG: Allgemeiner Entstrickungstatbestand für natürliche Personen

- Neuregelung des Bereichs der finalen Entnahmetheorie des BFH (im Ergebnis ähnlich wie zuvor, d.h. Verlagerung eines Betriebs in der Folge eines Wegzugs führt zu einer Versteuerung der stillen Reserven im Betriebsvermögen, einschließlich Firmenwert oder Kundenstamm)
- Allgemeiner Entstrickungstatbestand: § 4 Abs. 1 Satz 3 (ergänzt Satz 4) EStG
- Voraussetzungen: Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens (insbesondere Verbringen von Wirtschaftsgütern ins Ausland)

- Entstrickung erfolgt anders als bei Entnahmen im Inland nicht zum Teilwert, sondern zum gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG)
- Sondervorschrift für fingierte Betriebsaufgabe: § 16 Abs. 3a EStG, zinslose Verteilung der Steuer auf 5 Jahre (§ 36 Abs. 5 EStG)

1.3 Besteuerung nach Wegzug: Beschränkte Steuerpflicht und erweiterte beschränkte Steuerpflicht

- Beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG
- Beschränkung der Reichweite von § 49 EStG im DBA-Fall
- Erweiterte beschränkte Steuerpflicht: §§ 2 ff. AStG (wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland, Wegzug in ein Niedrigsteuerland, Geltung für „erweiterte Inlandseinkünfte“; Modifikation durch DBA)

- **Erweiterte Inlandseinkünfte:** Alle Einkünfte, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht sog. nicht-ausländische Einkünfte i.S.v. § 34c Abs. 1 EStG wären (z.B. alle aus dem Inland bezogenen Zinsen, nicht nur dinglich gesicherte Forderungen, private Renten, dauernde Lasten etc.)
- **USA:** kein Niedrigsteuerland, zudem keine Öffnungsklausel im DBA

1.4 Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerlichen Wegzugstatbestände

1.4.1 Gezielte Vermögensstrukturierung

- Grundbesitz und Betriebsvermögen: neutrale Wirtschaftsgüter
- Bewegliches Privatvermögen (Kunstsammlungen, Schmuck, Wertpapiervermögen, Bargeld etc.): dito
- Regelung der Vermögensnachfolge, Veräußerungen vor Wegzug

1.4.2 Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften vor Wegzug

- Vermeidung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG durch Formwechsel in eine Mitunternehmerschaft (GmbH & Co. KG)
- relevant insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten wie den USA
- Steuerliche Behandlung des Formwechsels auf Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter
- § 42 AO? § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG?

1.4.3 Einbringung von Anteilen i.S.v. § 17 EStG in ein deutsches Betriebsvermögen

- Einbringung in ein Betriebsvermögen, insbesondere GmbH & Co. KG
- Relevant insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten
- Steuerliche Behandlung der Einbringung
- § 42 AO? § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG?
- Differenziere DBA-Fall von Nicht-DBA-Fall

1.4.4 Frühzeitige Anteilsübertragungen

- Veräußerung an ausländische Personengesellschaft des Steuerpflichtigen
- Gestalten der Voraussetzungen des § 17 EStG

1.4.5 „Hinauswachsen“ aus der deutschen Besteuerung durch Umwandlungsvorgänge nach Wegzug

- Ausgangskonstellation: Steuerpflichtiger ist an einer Mitunternehmerschaft beteiligt
- Bei Formwechsel in Kapitalgesellschaft und Wegzug: Auslösende Wegzugsteuer, ggf. gestundet
- Wegzug und Formwechsel in Kapitalgesellschaft nach Wegzug: Nach Ablauf der Sieben-Jahres-Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG stehen spätere Veräußerungsgewinne dem neuen Ansässigkeitsstaat zu (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, so auch DBA Deutschland-USA ESt)

- Bewertungswiderspruch! § 42 AO?

1.4.6 Erwerb von Beteiligungen über ausländische Betriebsstätten in DBA-Staaten

- Langfristige Maßnahme vor einem geplanten Wegzug
- Erwerb von (weiteren) Beteiligungen nicht mehr über in- oder ausländische Holding-Gesellschaft in Form einer Kapitalgesellschaft, sondern durch ausländische Personengesellschaft oder ausländische Betriebsstätte
- Anwendung von § 6 AStG wird vermieden
- Problem der DBA-Zuordnung zu beachten

2. EG-rechtliche Aspekte

2.1 Bereich des § 6 AStG

- Im Grundsatz § 6 AStG EG-rechtskonform
- De lege ferenda: Folgewirkungen aus der EuGH-Entscheidung in der Rs. National Grid Indus?! (verzinslich und gegen Sicherheitsleistung?!)
- Drittstaatenthematik, also z.B. Wegzug in die USA: Gleichbehandlung unter Hinweis auf Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV?
- strittig, tendenziell (-)

2.2 Bereich des allgemeinen Entstrickungsstatbestands des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG

- Argument „fehlende Administrierbarkeit“ kann jedenfalls nicht im Bereich der fingierten Betriebsaufgabe/Besteuerung einer Betriebsverlegung durchgreifen
- m.E. ist unlimitierte Stundungslösung im EU-/EWR-Raum erforderlich
- Wertungen der Rs. National Grid Indus zu beachten (zeitlich unbeschränkte Stundung, aber verzinslich und Sicherheitsleistung)
- Drittstaatenthematik, also z.B. Wegzug in die USA: siehe oben

3. Ertragsteuerliche Aspekte beim Zuzug

3.1 Wohnsitzmanagement

- Exakte Beratung des potentiellen Zuzüglers bzgl. der Voraussetzungen eines deutschen steuerlichen Wohnsitzes und dessen steuerliche Folgen
- Dito bzgl. Ansässigkeit nach dem DBA Deutschland-USA Est
- „Gestaltung“ des Lebensmittelpunktes nach den Tie-Breaker-Rules

3.2 Step-Up

- Kein genereller Step-Up auf Verkehrswerte bei Zuzug
- Sondervorschrift des § 17 Abs. 3 Satz 3 EStG: Verkauft in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger eine Beteiligung i.S.v. § 17 EStG (z.B. deutsche GmbH oder US-Inc.), wird statt historischer Anschaffungskosten der Wert zugrunde gelegt, den ausl. Staat bei einer vergleichbaren Wegzugssteuer angenommen hat (max. jedoch Verkehrswert)

- US-Wegzugssteuer ist der deutschen vergleichbar
- Sondervorschrift in Art 13 Abs. 6 DBA Deutschland-USA Est:
Deutschland hat den Verkehrswert im Zuzugszeitpunkt bei späterer Veräußerung zugrunde zu legen, wenn Besteuerung mit US-Wegzugssteuer erfolgte
- Hinweis: Im Bereich der Überführung von Betriebsvermögen ist ein Step-Up auf die gemeinen Werte nach den § 4 Abs. 1 Satz 8 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG möglich

3.3 Behandlung von US-Trusts nach Zuzug

- US-Trusts können nach § 15 Abs. 4 AStG unter die Hinzurechnungsbesteuerung des § 15 AStG fallen
- Der Ausnahmetatbestand des § 15 Abs. 6 AStG für EU-/EWR-Stiftungen greift nicht ein
- Tendenziell führen US-Trusts nach Zuzug zu steuerlichen Problemen in Deutschland; Auflösung entsprechender Strukturen vor Zuzug ist zu bedenken

3.4 Fristenüberwachung nach Zuzug

- Beratung von Ausländern, die nur vorübergehend im Inland ansässig sind (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG, 10-Jahres-Frist, „Hineinwachsen“ in eine deutsche Wegzugssteuerlast)
- Problematik des grundsätzlichen „Alles-oder-nichts-Prinzips“ nach Verstreichen der 10-Jahres-Frist
- Geltung auch hinsichtlich Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, z.B. US-Inc. (Typenvergleich)

Ertragsteuerliche Aspekte beim Wegzug aus Deutschland in die USA bzw. beim Zuzug von den USA nach Deutschland

Bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung:

DISSMANN ORTH
Rechtsanwaltsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft GmbH

RA/StB/FASr Dr. Jochen Ettinger

Kardinal-Faulhaber-Straße 14 a
80333 München
Telefon: 089/290848-33
E-Mail: ettinger@dolaw.de
www.dolaw.de