

Wegzugsbesteuerung

Steuerlich motivierter Wegzug natürlicher Personen

Herausgegeben von

Dr. Jochen Ettinger

Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht

Partner

Dissmann Orth Rechtsanwaltsgesellschaft

Steuerberatungsgesellschaft GmbH, München

Unter Mitarbeit von

Dr. Nico H. Burki

Rechtsanwalt und diplomierter schweizerischer Steuerexperte

Burki Rechtsanwälte, Zürich-Zollikon

Mag. Roland Fugger

Steuerberater

Partner

LeitnerLeitner, Linz

Dipl.-Kfm. Gerald R. Brix

US-Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

(Certified Public Accountant)

Gründungspartner

Brix + Partners LLC, New York

Dr. Rita Vogt

Rechtsanwältin und Steuerberaterin

Deloitte & Touche, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Über die Autoren	XIX
A. Einleitung	1
B. Wahl des Zuzuglandes	3
C. Wegzug aus ertragsteuerlicher Sicht	7
1. Voraussetzungen eines Wegzugs in ertragsteuerlicher Hinsicht	
1.1 Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt	
1.2 Doppelwohnsitz	11
2. Ertragsteuerliche Entstrickungstatbestände der Wegzugsbesteuerung	12
2.1 Allgemeines	12
2.2 § 6 AStG: Besteuerung des Vermögenszuwachses in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	13
2.2.1 Persönlicher Anwendungsbereich	13
2.2.2 Sachlicher Anwendungsbereich	14
2.2.3 Tatbestände der Wegzugsbesteuerung	15
2.2.3.1 Wegzug ins Ausland	15
2.2.3.2 Ersatzrealisationstatbestände	15
2.2.4 Anteilsbewertung, Gewinnermittlung	17
2.2.5 Vorübergehende Abwesenheit	19
2.2.6 Stundung des Steueranspruchs	21
2.2.7 Sonderregelungen für die 5steuerstundung bei einem Wegzug innerhalb der EU oder des EWR	22
2.2.7.1 Stundungsregeln im Grundtatbestand der Wegzugsbesteuerung	22
2.2.7.2 Stundung bei den Ersatztatbeständen der Wegzugsbesteuerung	22
2.2.8 Widerruf der Stundung	23
2.2.9 Antrag auf weitere Stundung in Umwandlungsfällen	24
2.2.10 Berücksichtigung von Wertminderungen nach Wegzug	24

2.2.11	Mitteilungspflichten des Steuerpflichtigen	26
2.2.12	Wegzugsbesteuerung bezüglich Anteile, die auf Einbringungen nach § 20 UmwStG oder Anteilstauschvorgängen nach §21 UmwStG entstanden sind	26
2.2.13	Zeitliche Geltung der Neuregelungen des § 6 ASiG	27
2.3	§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG: Allgemeiner Entstrickungstatbestand für natürliche Personen	28
2.3.1	Neuregelung des Bereichs der sog. finalen Entnahmetheorie des BFH	28
2.3.2	Wertansatz	29
2.3.3	Kodifizierung der Theorie der „finalen Betriebsaufgabe“	30
2.3.4	Zeitlicher Anwendungsbereich	30
2.4	§ 21 UmwStG a. F.: Besteuerung der stillen Reserven in nach altem Recht einbringungsgeborenen Anteilen	30
3.	Inländische Besteuerung trotz Wegzug	31
3.1	Beschränkte Einkommensteuerpflicht	32
3.2	Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht	32
4.	Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerlichen Wegzugstatbestände	35
4.1	Gezielte Vermögensstrukturierung	35
4.2	Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften vor Wegzug	36
4.3	Einbringung von Anteilen i. S.v. § 17 EStG in ein deutsches Betriebsvermögen	38
4.4	Frühzeitige Anteilsübertragungen	42
4.5	Begründung von zwei Auslandswohnsitzen	43
4.6	Wegzug und „Leerschüttung“	43
4.7	„Hinauswachsen“ aus der deutschen Besteuerung durch Umwandlungsvorgänge nach Wegzug	44
4.8	Erwerb von Beteiligungen über ausländische Betriebsstätten in DBA-Staaten	45
4.9	Fristenüberwachung	45

D. Wegzug aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht	47
1. Voraussetzungen eines Wegzugs in erbschaft- und schenkungsteuerlicher Hinsicht	47
1.1 Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. a) ErbStG	47
1.2 Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG	48
1.3 Fiktive unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, § 2 Abs. 3 ErbStG	49
1.4 Erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b) ErbStG	50
1.5 Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, § 4 AStG	51
2. Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer	53
2.1 DBA-Fall vs. Nicht-DBA-Fall	53
2.2 Umstrukturierung von Vermögenswerten	54
2.3 Einbringung von Wirtschaftsgütern in ausländische Kapitalgesellschaften	54
2.4 Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit	55
2.5 Minderung der deutschen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage	55
2.6 Beibehaltung eines weiteren Wohnsitzes in Deutschland bzw. Antrag auf fiktive unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 3 ErbStG n. F.	56
2.7 Berücksichtigung deutscher „Abwehrmechanismen“ bei der Vermögens- und Nachfolgeplanung nach Wegzug ins Ausland.	58
2.8 Steuerfreie Zugewinnausgleichsforderung	58
E. Europarechtliche Aspekte im Hinblick auf die einkommensteuerlichen Tatbestände der Wegzugsbesteuerung	61
1. Bereich des §6 AStG	61
2. Drittstaatenthematik	62
3. Bereich der allgemeinen Entstrickungstatbestände	63

F. Europarechtliche Aspekte im Hinblick auf erbschaft- und schenkungsteuerliche Vorschriften	65
1. Grundsätzliches	65
2. Vergünstigungen für Betriebsvermögen	66
3. Persönliche Freibeträge gemäß §§ 16,17 ErbStG	67
4. Erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	69
5. Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	70
6. Ansatz von Verbindlichkeiten/Schuldenabzug	70
7. Bewertung von ausländischem Immobilienvermögen	71
<u>G. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz</u>	<u>73</u>
1. Bewilligung der Wohnsitznahme in der Schweiz	73
1.1 Grundsätzliche gesetzliche Regelung	73
1.2 Regelung für Staatsangehörige der EU/EFTA	75
2. Erwerb von Liegenschaften in der Schweiz durch Ausländer	75
3. Erbrecht	76
4. Einkommens- und Vermögenssteuern	77
4.1 Ordentliche Besteuerung	77
4.2 Steuerpflicht	77
4.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht	77
4.2.2 Beschränkte Steuerpflicht	78
4.3 Steuersätze	79
5. Aufwandbesteuerung	79
5.1 Einführung	79
5.2 Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung	82
5.3 Bemessungsgrundlage	83
5.3.1 Lebensaufwand	83
5.3.2 Kontrollrechnung	84
5.4 Verfahren bei der Aufwandbesteuerung	86
5.5 Steuertarife	86
6. Modifizierte Aufwandbesteuerung	86
6.1 Einführung	86
6.2 Methode der modifizierten Aufwandbesteuerung	87

7. Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz für die Einkommens- und Vermögenssteuern („DBAD“)	88
7.1 Bestimmung der Ansässigkeit und Doppelwohnsitz	88
7.2 Überdachende deutsche Steuerpflicht	89
7.3 Erweitert beschränkte Steuerpflicht in Deutschland	89
7.4 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen	89
7.5 Ansässigkeit unter dem DBAD	90
8. Schweizerische Sozialversicherungsbeiträge	90
8.1 Erwerbstätige Personen	90
8.2 Personen ohne Erwerbstätigkeit in der Schweiz	91
9. Schweizerische Erbschafts- und Schenkungssteuern	92
9.1 Einführung	92
9.2 Zuwendungen an Stiftungen oder Trusts	92
9.3 Erbschaftssteuer-Initiative aus dem Jahre 2011	93
10. Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern („EDBAD“)	94
10.1 Geltungsbereich	94
10.2 Ständige Wohnstätte des Erblassers in Deutschland im Zeitpunkt des Todes	95
10.3 Frühere Wohnstätte des Erblassers in Deutschland	95
10.4 Wohnstätte der Erben in Deutschland	95
H. Überblick über die Besteuerung in Österreich	97
1. Einleitung	97
2. Einkommensteuerliche Aspekte in Bezug auf den Zuzug nach Österreich	98
2.1 Persönliche Anknüpfungspunkte für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht	98
2.1.1 Vorbemerkungen	98
2.1.2 Wohnsitz	99
2.1.2.1 Exkurs: Zweitwohnsitzverordnung	102
2.1.3 Gewöhnlicher Aufenthalt	104
2.2 Besteuerung von Einkünften nach österreichischem Recht und ausgewählte Sonderaspekte	105
2.2.1 Systematik und Steuersätze	105
2.2.2 Verwertung von Auslandsverlusten	107
2.2.3 Sonderregimes: Zuzugsbegünstigung und Sportlerverordnung	108

2.2.4	Steuerliche Aspekte bei Einkünften aus Kapitalvermögen	109
2.2.4.1	Vorbemerkung	109
2.2.4.2	Einkünfte, die der Endbesteuerung (25 %) unterliegen	112
2.2.4.3	Einkünfte, die nicht der Endbesteuerung unterliegen	113
2.2.4.4	Verlustausgleichsregelungen	114
2.2.4.5	Aufwertung der Anschaffungskosten bei Zuzug („step up“)	115
2.2.5	Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Liegenschaften im Privatvermögen	116
2.2.6	Nicht steuerbare Veräußerungen	117
3.	Zwischenstaatliche Aspekte im Verhältnis zu Deutschland (DBA Österreich-Deutschland)	118
3.1	Anerkennung des Zuzuges dem Grunde nach	118
3.1.1	Vorbemerkungen	118
3.1.2	Zuzug unter Aufgabe des deutschen Wohnsitzes	119
3.1.3	Zuzug unter Beibehaltung des deutschen Wohnsitzes als Nebenwohnsitz - Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen	121
3.2	Abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte im Verhältnis zu Deutschland - Ausgewählte Fragestellungen aus der Praxis	122
3.2.1	Artikel 6: Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	123
3.2.2	Artikel 7: Unternehmensgewinne	125
3.2.3	Artikel 10 und 11: Dividenden und Zinsen	127
3.2.4	Artikel 13: Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen	127
3.2.5	Artikel 15: Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit	129
3.2.6	Artikel 16: Aufsichtsrats- und Geschäftsführervergütungen	131
3.2.7	Artikel 18: Private Ruhebezüge	132
4.	Wegzug aus Österreich	133
5.	Erbschafts- und Schenkungssteuer	135
5.1	Rechtslage bis 31.7.2008 - Vorsicht bei Altfällen	135
5.2	Rechtslage ab 1.8.2008	136
6.	Sonstige Abgaben	137
6.1	Vermögenssteuer	137

6.2	Grunderwerbsteuer	137
6.3	Gebühren	138
6.4	Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugssteuer bei PKWs	138
6.5	Stiftungseingangssteuer_____.	139
I.	Überblick über die Besteuerung in Großbritannien-	141
1.	Grundzüge der Einkommensbesteuerung in Großbritannien	142
1.1	Persönliche Steuerpflicht in Großbritannien - „Residence“	142
1.1.1	Residence - Ansässigkeit	143
1.1.2	Ordinary residence - gewöhnliche Ansässigkeit	144
1.1.3	Domicile - Heimatwohnsitz	145
1.2	Einkunftsarten	145
1.3	Freibeträge	146
1.4	Einkommensteuertarif	147
1.5	Capital Gains Tax-Steuern vom Veräußerungsgewinn	148
1.6	Remittance Basis - Transferbesteuerung	149
1.7	Auswirkungen des DBA-Großbritannien auf die Einkommensteuer	152
2.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	156
3.	Sonstiges	157
3.1	Der Einsatz von Trusts	157
3.2	Die Besteuerung des „Carried Interest“ in Großbritannien	158
J.	US-Steuerrecht	159
1.	Einleitende Bemerkung	159
2.	Das US-Ertragsteuerrecht - ein Überblick	160
2.1	Die US-Einkommensteuer	160
2.1.1	Beschränkte US-Steuerpflicht	161
2.1.2	Von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht	164
2.1.3	Steuerpflicht aufgrund des Aufenthaltes-Substantial PresenceTest	164
2.1.4	Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund der Ansässigkeit	167
2.1.5	Ausnahme von der unbeschränkten US-Steuerpflicht bei DBA-Anwendung	168

2.1.6	Überblick über die beschränkte US-Steuerpflicht aufgrund der Anwesenheitstage	170
2.2	Unbeschränkte US-Steuerpflicht	170
2.2.1	Ermittlung der US-Einkommensteuer	170
2.2.2	Erhebung der Einkommensteuer	172
2.2.3	Besteuerung von laufenden Einkünften	173
2.2.3.1	US-Steuersätze	173
2.2.3.2	Alternative Mindeststeuer	173
2.2.3.3	Betriebliche Einkünfte	174
2.2.3.4	Andere Einkünfte	175
2.2.3.5	Verlustverrechnungsbeschränkungen	175
2.2.3.6	Anteile an Personengesellschaften - Direkte Ergebniszurechnung	175
2.2.3.7	Anteile an Körperschaften - Besteuerung von Qualified Dividends	176
2.2.3.8	Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und -Verlusten	176
2.2.3.9	Anrechnung von ausländischen Steuern - Foreign Tax Credit	178
2.3	US-Körperschaftsteuer	180
2.3.1	Einleitung	180
2.3.2	Einordnung von Gesellschaften - Check-the-Box Election	182
2.3.2.1	Historischer Hintergrund	182
2.3.2.2	Per Se Körperschaften	183
2.3.2.3	Automatische Klassifikation von US-Gesellschaften	183
2.3.2.4	Automatische Klassifikation von • ausländischen Gesellschaften	184
2.3.2.5	Ausübung des Check-the-Box Wahlrechts	185
2.3.3	Besonderheiten bei ausländischen Gesellschaften	185
2.3.3.1	CFC und PFIC-ein Überblick	185
2.3.3.2	Controlled Foreign Corporations	186
2.3.3.3	Passive Foreign Investment Companies	188
2.4	Steuerliche Informationspflichten in den USA	189
2.4.1	Offenlegung ausländischer Bankkonten	189
2.4.2	Offenlegung bestimmter im Ausland gehaltener Vermögenswerte	191

2.4.3	Erklärung von US-Personen mit Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften	193
2.4.4	Erklärungspflicht von US-Personen über Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften	193
2.4.5	Offenlegung von Transaktionen zwischen ausländischen Trusts und bestimmten ausländischen Schenkungen	194
2.5	Belastungsvergleich wichtiger Investitionsalternativen	195
2.5.1	Mögliche Investitionsalternativen-ein Überblick	195
2.5.2	Annahmen	196
2.5.3	Zusammenfassung der Ergebnisse des Steuerbelastungsvergleiches	197
2.5.4	US-Personengesellschaft wird in Deutschland als Körperschaft behandelt (Domestic Hybrid)	198
2.5.5	Deutsche Körperschaft (GmbH)	198
2.5.6	Deutsche Körperschaft wird in den USA als Personengesellschaft behandelt (Foreign Hybrid)	199
2.5.7	Deutsche oder US-Personengesellschaft	199
2.5.8	Belastungsvergleich - eine tabellarische Gegenüberstellung der vier vorteilhaftesten Investitionsmodelle	201
3.	Die Besteuerung von Vermögensübertragungen	202
3.1	Überblick über die Besteuerung von Vermögensübertragungen	202
3.2	Bestimmung der Ansässigkeit aufgrund des Domizils	202
3.3	US-Nachlasssteuer	204
3.3.1	Allgemeines	204
3.3.2	Ermittlung der US-Nachlasssteuer	204
3.3.3	Ermittlung des Bruttonachlasses (Schritt 1)	204
3.3.4	Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Abzugsbeträge (Schritt 2)	207
3.3.5	Ermittlung der vorläufigen Nachlasssteuer (Schritt 3)	209
3.3.6	Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Anrechnungsbeträge (Schritt 4)	210
3.3.7	Erfordernis zur Abgabe von US-Nachlasssteuererklärungen	214
3.4	Erbschaftsteuer-DBA	215
3.4.1	Grundzüge	215

3.4.2	Die materiell-rechtlichen Besteuerungsregelungen des DBA-Erb D/USA	216
3.4.3	Anrechnung	216
3.5	Generation-Skipping Transfer Tax	217
3.6	US-Schenkungsteuer	219
4.	Planung vor Eintritt in die unbeschränkte US-Steuerpflicht	221
4.1	Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage bei Zuzug	221
4.2	Ausgewählte Sonderfälle zur Ermittlung des US-steuerlichen Buchwertes	222
4.3	Steuerliche Maßnahmen vor Eintritt der unbeschränkten US-Steuerpflicht	224
4.3.1	Immobilieigentum in Deutschland	225
4.3.1.1	Wohnimmobilie (Eigennutzung)	225
4.3.1.2	Sonstige Immobilien (im Privatvermögen)	226
4.3.2	Im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften in Deutschland	229
4.3.2.1	Beteiligungshöhe weniger als 1%	229
4.3.2.2	Beteiligungshöhe ab 1%	231
4.3.3	Anteile an deutschen Personengesellschaften	233
4.3.4	Andere Vermögenswerte in Deutschland	234
4.3.4.1	Lebensversicherungen	234
4.3.4.2	Fonds in Deutschland	235
4.3.5	Alternative Maßnahmen	236
4.3.5.1	Schenkungen	238
4.3.5.2	Änderung der Gesellschaftsverträge	238
4.3.5.3	Reorganisation zur Minimierung von Subpart F Einkünften	240
4.3.5.4	Anhebung auf den Verkehrswert	241
5.	US-Wegzugsbesteuerung	246
5.1	Einleitung	246
5.2	Überblick über die Wegzugsbesteuerung nach dem 16. Juni 2008 unter IRC § 877A	247
5.3	Wegzugsbesteuerung Neu: Prüfschema	248
5.4	Persönlicher Anwendungsbereich: Wegzug eines Expatriates	248
5.5	Zeitlicher Anwendungsbereich: Wegzug nach dem 16.Juni2008	250

5.6	Sachlicher Anwendungsbereich: Potentielle Steuerumgehung durch Wegzug	250
5.6.1	TaxÜabilityTest	251
5.6.2	Net Worth Test	— 252
5.6.3	Certification Test	253
5.6.4	Ausnahme von bestimmten US-Staatsbürgern bei Überschreiten der Bagatellgrenzen	253
5.7	Wirkung der Wegzugsbesteuerung (Mark-to-Market)	254
5.7.1	Bestimmtes Vermögen unterliegt der Veräußerungsfiktion	254
5.7.2	Veräußerungsgewinne: Abzug des Freibetrages	255
5.7.3	Veräußerungsverluste: Einschränkungen nach allgemeinen Grundsätzen	255
5.7.4	Berücksichtigung der Veräußerungsfiktion bei späterer Veräußerung	256
5.7.5	Besonderheit bei ursprünglichen Zuzug: Step-Up in Basis	256
5.7.6	Wegzugsbesteuerung: Ausnahme von der DBA-Anwendung	257
5.7.7	Mögliche Doppelbesteuerung durch Wegzugsbesteuerung	257
5.8	Sonderbehandlung von bestimmtem Vermögen und Vermögensansprüchen	257
5.8.1	Nachträgliche Vergütungen	258
5.8.2	Steuerbegünstigte Konten	259
5.8.3	Ansprüche aus bestimmten Trusts (Treuhandenschaft ohne Eigentümerstellung des Expatriates, Nongrantor Trust)	260
5.9	Wahlrecht zur Stundung der Steuer	260
5.10	Weitere Konsequenzen der Wegzugsbesteuerung	261
5.11	Steuer auf Übertragungen von Expatriates an US-Personen	262
5.12	Überblick über die Wegzugsbesteuerung vor dem 17. Juni 2008 unter IRC §877	263
5.13	Compliance	265

Anhänge

DBA Schweiz		267
DBA Schweiz/ErbSt	_____	295
DBA Österreich		305
DBA Großbritannien	-	333
DBA USA		363
DBA USA/ErbSt		407
Stichwortverzeichnis		423