

Wegzugsbesteuerung

Steuerlich motivierter Wegzug natürlicher Personen

Herausgegeben von

Dr. Jochen Ettinger

Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht
Partner
Dissmann Orth Rechtsanwalts-gesellschaft
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)
Trust and Estate Practitioner
Gründungspartner
Brix + Partners LLC, New York

Dr. Rita Vogt

Rechtsanwältin und Steuerberaterin
Dr. Schwab & Dr. Kappler Steuerkanzlei, Augsburg

2. Auflage

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Über die Autoren	XIX
<u>A. Einleitung</u>	1
<u>B. Wahl des Zuzugslandes</u>	3
C. Wegzug aus ertragsteuerlicher Sicht	7
1. Voraussetzungen eines Wegzugs in ertragsteuerlicher Hinsicht	8
1.1 Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt	9
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	14
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	16
2.2.4 Anteilsbewertung, Gewinnermittlung	18
2.2.5 Vorübergehende Abwesenheit	20
2.2.6 Stundung des Steueranspruchs	22
2.2.7 Sonderregelungen für die Steuerstundung bei einem	
Wegzug innerhalb der EU oder des EWR	23
2.2.7.1 Stundungsregeln im Grundtatbestand der	
Wegzugsbesteuerung	23
2.2.7.2 Stundung bei den Ersatztatbeständen der	
Wegzugsbesteuerung	24
2.2.8 Widerruf der Stundung	25
2.2.9 Antrag auf weitere Stundung in Umwandlungsfällen	25
2.2.10 Berücksichtigung von Wertminderungen nach	
Wegzug	25

2.2.11	Mitteilungspflichten des Steuerpflichtigen	27
2.2.12	Wegzugsbesteuerung bezüglich Anteile, die auf Einbringungen nach § 20 UmwStG oder Anteilstauschvorgängen nach § 21 UmwStG entstanden sind	27
2.2.13	Zeitliche Geltung der Neuregelungen des §6 AStG	28
2.3	§ 4 Abs.1 Satz 3 EStG: Allgemeiner Entstrickungstatbestand für natürliche Personen	29
2.3.1	Neuregelung des Bereichs der sog. finalen Entnahmetheorie des BFH	30
2.3.2	Wertansatz	30
2.3.3	Kodifizierung der Theorie der „finalen Betriebsaufgabe“	31
2.3.4	Zeitlicher Anwendungsbereich	31
2.4	§ 21 UmwStG a. F.: Besteuerung der stillen Reserven in nach altem Recht einbringungsgeborenen Anteilen	32
3.	Inländische Besteuerung trotz Wegzug	33
3.1	Beschränkte Einkommensteuerpflicht	33
3.2	Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht	34
4.	Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die ertragsteuerlichen Wegzugstatbestände	36
4.1	Wohnsitzmanagement	36
4.2	Gezielte Vermögensstrukturierung	37
4.3	Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften vor Wegzug	39
4.4	Einbringung von Anteilen i. S. v. § 17 EStG in ein deutsches Betriebsvermögen	40
4.5	Frühzeitige Anteilsübertragungen	44
4.6	Begründung von zwei Auslandswohnsitzen	46
4.7	Wegzug und „Leerschüttung“	46
4.8	„Hinauswachsen“ aus der deutschen Besteuerung durch Umwandlungsvorgänge nach Wegzug	47
4.9	Erwerb von Beteiligungen über ausländische Betriebsstätten in DBA-Staaten	48
4.10	Fristenüberwachung	49

<u>D. Wegzug aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht</u>	51
1. Voraussetzungen eines Wegzugs in erbschaft- und schenkungsteuerlicher Hinsicht	51
1.1 Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. a) ErbStG	51
1.2 Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG	52
1.3 Fiktive unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, § 2 Abs. 3 ErbStG	53
1.4 Erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b) ErbStG	55
1.5 Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, § 4 AStG	56
2. Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer	58
2.1 DBA-Fall vs. Nicht-DBA-Fall	58
2.2 Umstrukturierung von Vermögenswerten	59
2.3 Einbringung von Wirtschaftsgütern in ausländische Kapitalgesellschaften	59
2.4 Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit	60
2.5 Minderung der deutschen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage	60
2.6 Beibehaltung eines weiteren Wohnsitzes in Deutschland bzw. Antrag auf fiktive unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 3 ErbStG n. F.	61
2.7 Berücksichtigung deutscher „Abwehrmechanismen“ bei der Vermögens- und Nachfolgeplanung nach Wegzug ins Ausland	64
2.8 Steuerfreie Zugewinnausgleichsforderung	64
<u>E. Europarechtliche Aspekte im Hinblick auf die einkommensteuerlichen Tatbestände der Wegzugsbesteuerung</u>	65
1. Bereich des § 6 AStG	65
2. Drittstaatenthematik	67
3. Bereich der allgemeinen Entstrickungstatbestände	68

F. Europarechtliche Aspekte im Hinblick auf erbschaft- und schenkungsteuerliche Vorschriften	71
1. Grundsätzliches	71
2. Vergünstigungen für Betriebsvermögen	72
3. Persönliche Freibeträge gemäß §§ 16, 17 ErbStG	73
4. Erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	75
5. Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	76
6. Ansatz von Verbindlichkeiten/Schuldenabzug	77
7. Bewertung von ausländischem Immobilienvermögen	77
<u>G. Überblick über die Besteuerung in der Schweiz</u>	79
1. Bewilligung der Wohnsitznahme in der Schweiz	79
1.1. Grundsätzliche gesetzliche Regelung	79
1.2. Regelung für Staatsangehörige der EU/EFTA	81
1.2.1. Geltendes Recht	81
1.2.2. Verfassungsänderung auf Grund der Masseneinwanderungsinitiative	82
2. Erwerb von Liegenschaften in der Schweiz durch Ausländer	83
3. Erbrecht	84
4. Einkommens- und Vermögenssteuern	85
4.1. Ordentliche Besteuerung	85
4.2. Steuerpflicht	85
4.2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht	85
4.2.2. Beschränkte Steuerpflicht	86
4.3. Steuersätze	87
5. Aufwandbesteuerung	88
5.1. Einführung	88
5.1.1. Historische Entwicklung	88
5.1.2. Neue Entwicklungen auf Bundesebene	89
5.1.2.1. Gesetzgebungen	89
5.1.2.2. Volksinitiative	92
5.1.3. Entwicklungen in den Kantonen	92
5.1.3.1. Kanton Zürich	92
5.1.3.2. Kanton Glarus	93
5.1.3.3. Kanton Thurgau	93

5.1.3.4	Kanton Schaffhausen	93
5.1.3.5	Kanton St. Gallen	93
5.1.3.6	Kanton Appenzell Ausserrhoden	93
5.1.3.7	Kanton Luzern	94
5.1.3.8	Kanton Graubünden	94
5.1.3.9	Kanton Basel Stadt	94
5.1.3.10	Kanton Basel Landschaft	94
5.1.3.11	Kanton Bern	94
5.1.3.12	Kanton Freiburg	95
5.2.	Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung	95
5.3.	Bemessungsgrundlage	96
5.3.1	Lebensaufwand	96
5.3.2	Kontrollrechnung	97
5.4.	Verfahren bei der Aufwandbesteuerung	98
5.5.	Steuertarife	99
6.	Modifizierte Aufwandbesteuerung	99
6.1.	Einführung	99
6.2.	Methode der <i>modifizierten</i> Aufwandbesteuerung	100
6.3.	Entwicklungen in Frankreich	101
7.	Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz für die Einkommens- und Vermögenssteuern ("DBAD")	102
7.1.	Bestimmung der Ansässigkeit und Doppelwohnsitz	102
7.2.	Überdachende deutsche Steuerpflicht	103
7.3.	Erweitert beschränkte Steuerpflicht in Deutschland	103
7.4.	Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen	103
7.5.	Ansässigkeit unter dem DBAD	104
8.	Schweizerische Sozialversicherungsbeiträge	104
8.1.	Erwerbstätige Personen	104
8.2.	Personen ohne Erwerbstätigkeit in der Schweiz	105
9.	Schweizerische Erbschafts- und Schenkungssteuern	106
9.1.	Einführung	106
9.2.	Zuwendungen an Stiftungen oder Trusts	106
9.3.	Erbschaftssteuer-Initiative aus dem Jahre 2011	107
10.	Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern ("EDBAD")	108
10.1.	Geltungsbereich	108

10.2. Wohnsitz- Wohnstätte	108
10.2.1. Wohnsitz	108
10.2.2. Ständige Wohnstätte des Erblassers in Deutschland im Zeitpunkt des Todes	109
10.2.3. Frühere Wohnstätte des Erblassers in Deutschland	109
10.2.4. Wohnstätte der Erben in Deutschland	109
10.3. Zuteilungsnormen	109
10.4. Vermeidung der Doppelbesteuerung	110

H. Überblick über die Besteuerung in Österreich **111**

1. Einleitung	111
2. Einkommensteuerliche Aspekte in Bezug auf den Zuzug nach Österreich	112
2.1 Persönliche Anknüpfungspunkte für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht	112
2.1.1 Vorbemerkungen	112
2.1.2 Wohnsitz	113
2.1.2.1 Exkurs: Zweitwohnsitzverordnung	116
2.1.3 Gewöhnlicher Aufenthalt	118
2.2 Besteuerung von Einkünften nach österreichischem Recht und ausgewählte Sonderaspekte	119
2.2.1 Systematik und Steuersätze	119
2.2.2 Verwertung von Auslandsverlusten	121
2.2.3 Sonderregimes: Zuzugsbegünstigung und Sportlerverordnung	122
2.2.4 Steuerliche Aspekte bei Einkünften aus Kapitalvermögen	123
2.2.4.1 Vorbemerkung	123
2.2.4.2 Einkünfte, die der Endbesteuerung (25 94) unterliegen	126
2.2.4.3 Einkünfte, die nicht der Endbesteuerung unterliegen	127
2.2.4.4 Verlustausgleichsregelungen	128
2.2.4.5 Aufwertung der Anschaffungskosten bei Zuzug („step up“)	129
2.2.5 Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Liegenschaften im Privatvermögen	130
2.2.6 Nicht steuerbare Veräußerungen	131

3. Zwischenstaatliche Aspekte im Verhältnis zu Deutschland (DBA Österreich-Deutschland)	132
3.1 Anerkennung des Zuzuges dem Grunde nach	132
3.1.1 Vorbemerkungen	132
3.1.2 Zuzug unter Aufgabe des deutschen Wohnsitzes	133
3.1.3 Zuzug unter Beibehaltung des deutschen Wohnsitzes als Nebenwohnsitz – Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen	134
3.2 Abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte im Verhältnis zu Deutschland – Ausgewählte Fragestellungen aus der Praxis	136
3.2.1 Artikel 6: Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	137
3.2.2 Artikel 7: Unternehmensgewinne	139
3.2.3 Artikel 10 und 11: Dividenden und Zinsen	141
3.2.4 Artikel 13: Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen	141
3.2.5 Artikel 15: Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit	143
3.2.6 Artikel 16: Aufsichtsrats- und Geschäftsführervergütungen	145
3.2.7 Artikel 18: Private Ruhebezüge	146
4. Wegzug aus Österreich	147
5. Erbschafts- und Schenkungssteuer	149
5.1 Rechtslage bis 31.7.2008 - Vorsicht bei Altfällen	149
5.2 Rechtslage ab 1.8.2008	150
6. Sonstige Abgaben	151
6.1 Vermögenssteuer	151
6.2 Grunderwerbsteuer	151
6.3 Gebühren	152
6.4 Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugssteuer bei PKWs	152
6.5 Stiftungseingangssteuer	153

I. Überblick über die Besteuerung in Großbritannien **155**

1. Grundzüge der Einkommensbesteuerung in Großbritannien	156
1.1 Persönliche Steuerpflicht in Großbritannien – „Residence“	156
1.2 Einkunftsarten	158
1.3 Freibeträge	159
1.4 Einkommensteuertarif	160

1.5	Capital Gains Tax-Steuern vom Veräußerungsgewinn	161
1.6	Remittance Basis -Transferbesteuerung	162
1.7	Auswirkungen des DBA-Großbritannien auf die Einkommensteuer	164
2.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	169
3.	Sonstiges	170
3.1	Der Einsatz von Trusts	170
3.2	Die Besteuerung des „Carried Interest“ in Großbritannien	171
J.	US-Steuerrecht	173
1.	Einleitende Bemerkung	173
2.	Das US-Ertragsteuerrecht – ein Überblick	175
2.1	Die US-Einkommensteuer	175
2.1.1	Beschränkte US-Steuerpflicht	175
2.1.2	Von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht	179
2.1.3	Steuerpflicht aufgrund des Aufenthaltes – Substantial Presence Test	180
2.1.4	Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund der Ansässigkeit	182
2.1.5	Ausnahme von der unbeschränkten US-Steuerpflicht bei DBA-Anwendung	183
2.1.6	Überblick über die beschränkte US-Steuerpflicht aufgrund der Anwesenheitstage	185
2.2	Unbeschränkte US-Steuerpflicht	186
2.2.1	Ermittlung der US-Einkommensteuer	186
2.2.2	Erhebung der Einkommensteuer	187
2.2.3	Besteuerung von laufenden Einkünften	188
2.2.3.1	US-Steuersätze	188
2.2.3.2	Zusätzliche Steuer auf Investmenteinkünfte	189
2.2.3.3	Alternative Mindeststeuer	189
2.2.3.4	Betriebliche Einkünfte	190
2.2.3.5	Andere Einkünfte	191
2.2.3.6	Verlustverrechnungsbeschränkungen	191
2.2.3.7	Anteile an Personengesellschaften – Direkte Ergebniszurechnung	191

2.2.3.8	Anteile an Körperschaften – Besteuerung von Qualified Dividends	192
2.2.3.9	Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und -Verlusten	192
2.2.3.10	Anrechnung von ausländischen Steuern – Foreign Tax Credit	195
2.3	US-Körperschaftsteuer	196
2.3.1	Einleitung	196
2.3.2	Einordnung von Gesellschaften – Check-the-Box Election	198
2.3.2.1	Historischer Hintergrund	198
2.3.2.2	Per Se Körperschaften	199
2.3.2.3	Automatische Klassifikation von US-Gesellschaften	200
2.3.2.4	Automatische Klassifikation von ausländischen Gesellschaften	201
2.3.2.5	Ausübung des Check-the-Box Wahlrechts	202
2.3.3	Besonderheiten bei ausländischen Gesellschaften	203
2.3.3.1	CFC und PFIC – ein Überblick	203
2.3.3.2	Controlled Foreign Corporations	203
2.3.3.3	Passive Foreign Investment Companies	205
2.4	Steuerliche Informationspflichten in den USA	207
2.4.1	Offenlegung ausländischer Bankkonten	207
2.4.2	Offenlegung bestimmter im Ausland gehaltener Vermögenswerte	208
2.4.3	Erklärung von US-Personen mit Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften	210
2.4.4	Erklärungspflicht von US-Personen über Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften	211
2.4.5	Offenlegung von Transaktionen zwischen ausländischen Trusts und bestimmten ausländischen Schenkungen	212
2.5	Belastungsvergleich wichtiger Investitionsalternativen	212
2.5.1	Mögliche Investitionsalternativen-ein Überblick	212
2.5.2	Annahmen	213
2.5.3	Zusammenfassung der Ergebnisse des Steuerbelastungsvergleiches	215

2.5.4	US-Personengesellschaft wird in Deutschland als Körperschaft behandelt (Domestic Hybrid)	215
2.5.5	Deutsche Körperschaft (GmbH)	216
2.5.6	Deutsche Körperschaft wird in den USA als Personengesellschaft behandelt (Foreign Hybrid)	217
2.5.7	Deutsche oder US-Personengesellschaft	217
2.5.8	Belastungsvergleich – eine tabellarische Gegenüberstellung der vier dargestellten Investitionsmodelle	218
3.	Die Besteuerung von Vermögensübertragungen	219
3.1	Überblick über die Besteuerung von Vermögensübertragungen	219
3.2	Unbeschränkte vs. Beschränkte Steuerpflicht	221
3.3	US-Nachlasssteuer	222
3.3.1	Allgemeines	222
3.3.2	Ermittlung der US-Nachlasssteuer	222
3.3.3	Ermittlung des Bruttonachlasses (Schritt 1)	223
3.3.4	Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Abzugsbeträge (Schritt 2)	225
3.3.5	Ermittlung der vorläufigen Nachlasssteuer (Schritt 3)	227
3.3.6	Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Anrechnungsbeträge (Schritt 4)	228
3.3.7	Erfordernis zur Abgabe von US-Nachlasssteuererklärungen	234
3.4	Erbschaftsteuer-DBA	235
3.4.1	Grundzüge	235
3.4.2	Die materiell-rechtlichen Besteuerungsregelungen des DBA-Erb D/USA	236
3.4.3	Abzüge und Befreiungen	236
3.4.4	Anrechnung	238
3.5	US-Schenkungssteuer	239
3.6	Vergleich zwischen Nachlass- und Schenkungssteuer	242
3.7	Generation-Skipping Transfer Tax	242
4.	Planung vor Eintritt in die unbeschränkte US-Steuerpflicht	244
4.1	Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage bei Zuzug	244
4.2	Ausgewählte Sonderfälle zur Ermittlung des US-steuerlichen Buchwertes	246

4.3	Steuerliche Maßnahmen vor Eintritt der unbeschränkten US-Steuerpflicht	247
4.3.1	Immobilieigentum in Deutschland	249
4.3.1.1	Wohnimmobilie (Eigennutzung)	249
4.3.1.2	Sonstige Immobilien (im Privatvermögen)	250
4.3.2	Im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften in Deutschland	253
4.3.2.1	Beteiligungshöhe weniger als 1%	253
4.3.2.2	Beteiligungshöhe ab 1%	255
4.3.3	Anteile an deutschen Personengesellschaften	257
4.3.4	Andere Vermögenswerte in Deutschland	258
4.3.4.1	Lebensversicherungen	258
4.3.4.2	Fonds in Deutschland	260
4.3.5	Alternative Maßnahmen	261
4.3.5.1	Schenkungen	261
4.3.5.2	Änderung der Gesellschaftsverträge	262
4.3.5.3	Reorganisation zur Minimierung von Subpart F Einkünften	263
4.3.5.4	Anhebung auf den Verkehrswert	264
5.	US-Wegzugsbesteuerung	270
5.1	Einleitung	270
5.2	Überblick über die Wegzugsbesteuerung nach dem 16. Juni 2008 unter IRC §877A	271
5.3	Persönlicher Anwendungsbereich	272
5.4	Zeitlicher Anwendungsbereich	274
5.5	Sachlicher Anwendungsbereich	274
5.5.1	Tax Liability Test	275
5.5.2	Net Worth Test	276
5.5.3	Certification Test	276
5.5.4	Ausnahmeregelungen für bestimmte US-Staatsbürger	277
5.6	Wirkung der Wegzugsbesteuerung	278
5.6.1	Veräußerungsfiktion/Mark-to-Market	278
5.6.2	Abzug des Freibetrages	279
5.6.3	Veräußerungsverluste	281
5.6.4	Steuersatz	281
5.6.5	Berücksichtigung der Veräußerungsfiktion bei späterer tatsächlicher Veräußerung	282

*4

5.6.6	Buchwertkorrektur bei ursprünglichem Zuzug	282
5.6.7	Wegzugsbesteuerung: Ausnahme von der DBA-Anwendung .	283
5.6.8	Mögliche Doppelbesteuerung	283
5.7	Wahlrecht zur Stundung der Steuer	284
5.8	Sonderbehandlung von bestimmtem Vermögen und Vermögensansprüchen	285
5.8.1	Nachträgliche Vergütungen	286
5.8.2	Steuerbegünstigte Konten	288
5.8.3	Ansprüche aus bestimmten Trusts	289
5.9	Weitere Konsequenzen des Wegzugs	290
5.10	Steuer auf Vermögensübertragungen von Expatriates an US-Personen	291
5.11	Compliance	292
5.12	Wegzugsbesteuerung: Prüfschema	293
5.13	Überblick über die Wegzugsbesteuerung vor dem 17. Juni 2008 unter IRC §877	294

Anhänge

DBA Schweiz	297
DBA Schweiz/ErbSt	325
DBA Österreich	335
DBA Großbritannien	363
DBA USA	393
DBA USA/ErbSt	437

Stichwortverzeichnis	453
-----------------------------	------------