

Aktuelles zur Mobilität von Unternehmen und ihrer Gesellschafter

16. August 2023

Vortrags- und Diskussionsveranstaltung des
YIN Gesprächskreises Rhein-Ruhr und Westfalen

Teilnehmer

- Leon Wittling (Ruhr-Universität Bochum)
- Nils Leucht (FA Düsseldorf-Nord)*
- Julian Solowjeff (YPOG)
- Vitali Parenko (BZSt)*
- Carsten Quilitzsch (FGS)
- Benedikt Schewe (Linklaters)

* in nicht-dienstlicher Eigenschaft

Agenda

- A. Begrüßung und Einführung (Benedikt Schewe)
- B. Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung – Überblick und Einführung in die Thematik (Leon Wittling)
- C. Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung im PV (Julian Solowjeff / Nils Leucht)
- D. Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung im BV (Carsten Quilitzsch / Vitali Parenko)
- E. Fazit und Zusammenfassung (Benedikt Schewe)

Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung – Überblick und Einführung in die Thematik

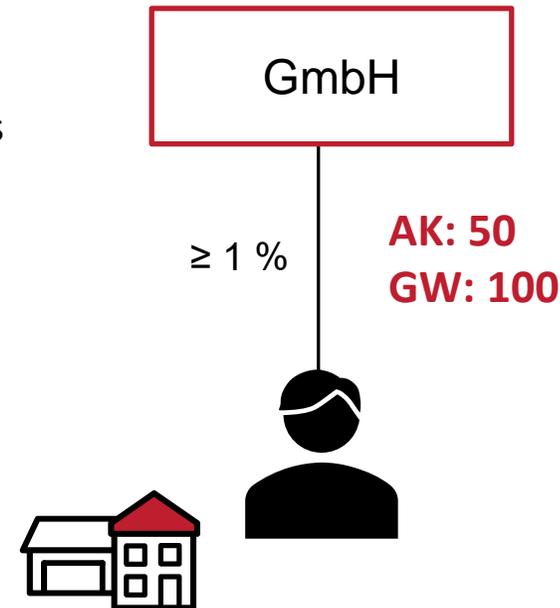
Leon Wittling

Überblick Entstrickungsbesteuerung

- Besteuerung anlässlich einer Steuerentstrickung
- Vergleich des deutschen Besteuerungsrechts vor und nach dem jeweiligen Ereignis
- Zweck:
 - Sicherung der Besteuerungshoheit
 - Wahrung nationaler und zwischenstaatlicher Steuergerechtigkeit
- Differenzierung:
 - § 6 AStG (Privatvermögen)
 - § 4 Abs. 1 S. 3, 4, § 16 Abs. 3a EStG; § 12 KStG (Betriebsvermögen)
 - § 1 Abs. 3b AStG
 - § 3 Abs. 2 Nr. 2, § 11 Abs. 2 Nr. 2, etc. UmwStG

Konzeption § 6 AStG

- Unbeschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 6 Abs. 2 AStG
- Anteile i.S.v. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG
- Tatbestandsauslösende Ereignisse:
 - Wegzug unter Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht
 - Unentgeltliche Übertragung auf nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen
 - Subsidiär: Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Veräußerungsgewinns der Anteile
- Veräußerungsfiktion zum gemeinen Wert
- Wohl keine Berücksichtigung fiktiver Verluste



1



§ 516 BGB; § 1922 BGB

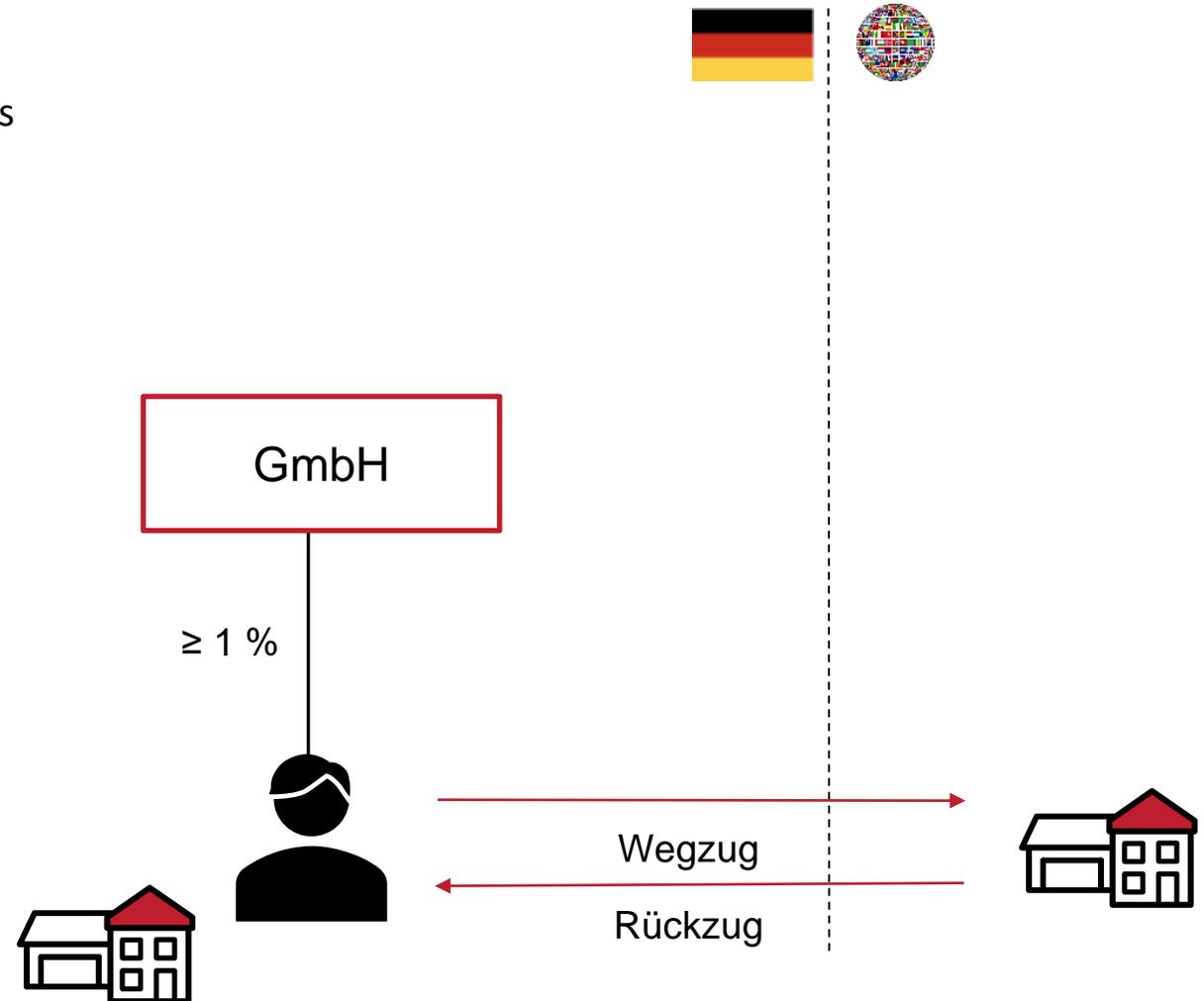
2



3

Rückkehrregelung § 6 Abs. 3 AStG

- Rückabwicklung der Rechtsfolgen durch Anordnung eines rückwirkenden Ereignisses i.S.v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO
 - Nur vorübergehende Abwesenheit
 - Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht innerhalb von sieben Jahren (bzw. zwölf bei Fristverlängerung)
 - Kein Eintritt eines Ereignisses i.S.d. S. 1 Nr. 1 und 2; mind. Wiederbegründung des Besteuerungsrechts im Wegzugszeitpunkt (Nr. 3)



Stundungskonzept § 6 Abs. 4 AStG

Ratenzahlung

- Sieben gleiche Jahresraten
- Vollumfängliche bzw. anteilige Fälligkeitstellung bei Eintritt eines Ereignisses i.S.d. § 6 Abs. 4 S. 5 AStG
- Stundungszeitraum in Fällen des § 6 Abs. 3 AStG entsprechend der Rückkehrfrist; keine Entrichtung von Jahresraten

Sicherheitsleistung

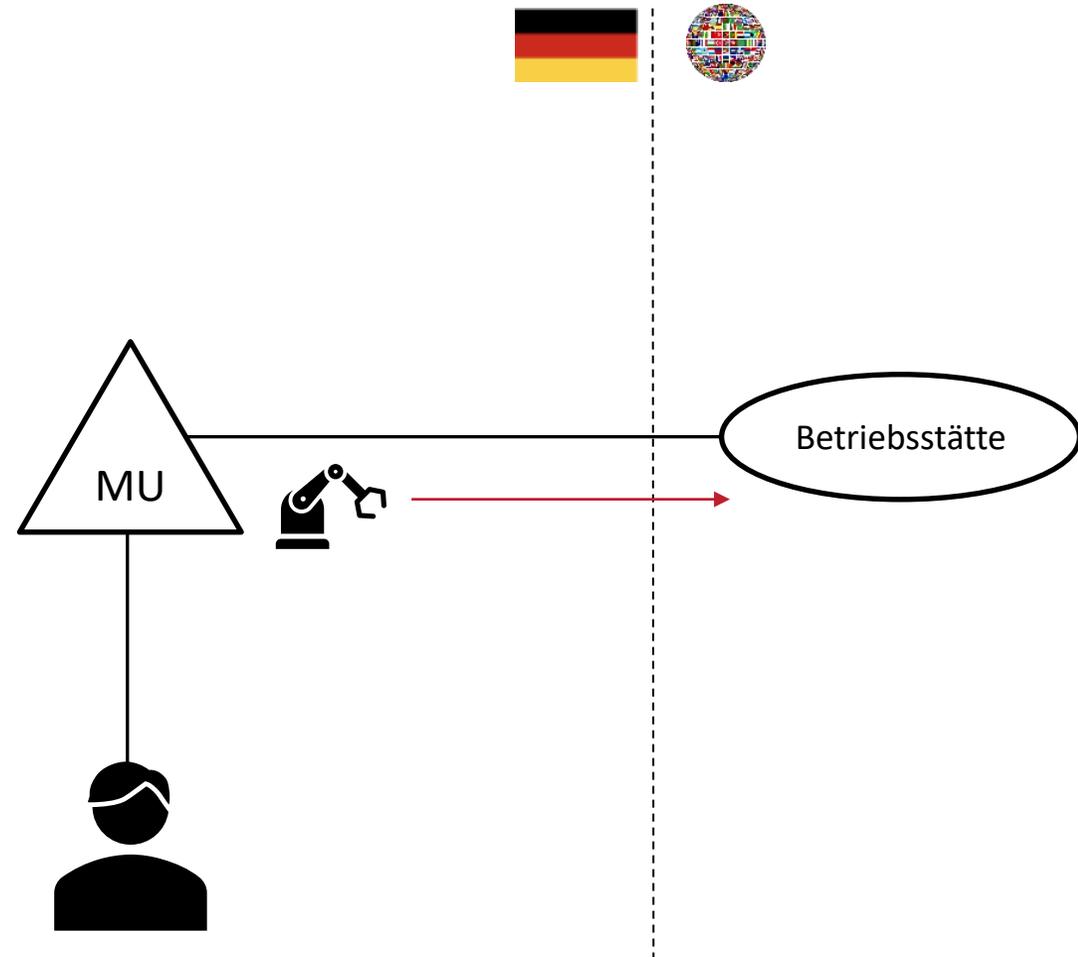
- Ratenzahlung **in der Regel** nur gegen Sicherheitsleistung
- Keine Sicherheitsleistung in Fällen des § 6 Abs. 3 AStG

Verzinsung

- Keine Verzinsung der Jahresraten
- Sofern Steueranspruch nicht nach § 6 Abs. 3 AStG entfällt und auf Jahresraten verzichtet wurde, Verzinsung des gewährten Zahlungsaufschubs

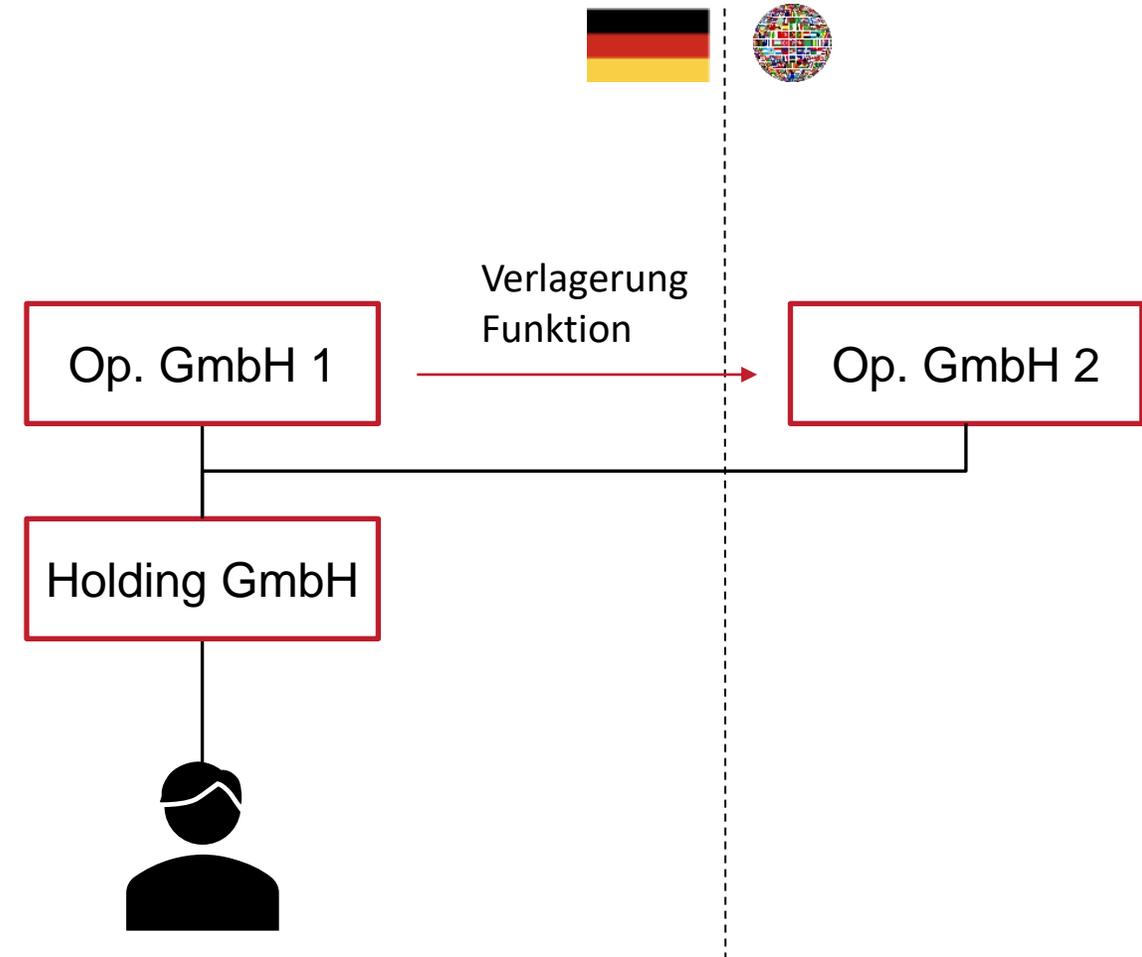
Entstrickung im Betriebsvermögen § 4 Abs. 1 S. 3 EStG

- **Ausschluss** oder **Beschränkung** des Besteuerungsrechts bezüglich des **Veräußerungsgewinns** oder der **Nutzung** eines Einzelwirtschaftsguts
- Fiktion Beeinträchtigung bei Überführung von inländischer in ausländische Betriebsstätte (§ 4 Abs. 1 S. 4 EStG)
- Entnahmefiktion zum gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 Hs. 2 EStG)
- Ausgleichsposten nach § 4g EStG, **nur in EU-/EWR-Fällen**:
 - Auflösung über fünf Jahre, vollumfängliche Auflösung bei Eintritt eines Ereignisses i.S.d. § 36 Abs. 5 S. 4 EStG
 - Sicherheitsleistung nur bei Gefährdung des Steueranspruchs
 - Keine Verzinsung
 - Keine Rückkehrregelung vergleichbar § 6 Abs. 3 AStG
- Parallelvorschriften: § 12 Abs. 1 KStG für Körperschaften; § 16 Abs. 3a EStG für (Teil)Betriebe



Funktionsverlagerung § 1 Abs. 3b AStG i.V.m. FVerlV

- Einkünftekorrektur der Höhe nach bei Einkünften aus grenzüberschreitendem Leistungsaustausch
- Verlagerung einer Funktion einschließlich der zugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile
- Hypothetischer Fremdvergleich und Transferpaketbewertung; letztlich Bewertung nach Ertragswertverfahren (vgl. § 2 FVerlV)



Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung im Privatvermögen

Nils Leucht / Julian Solowjeff

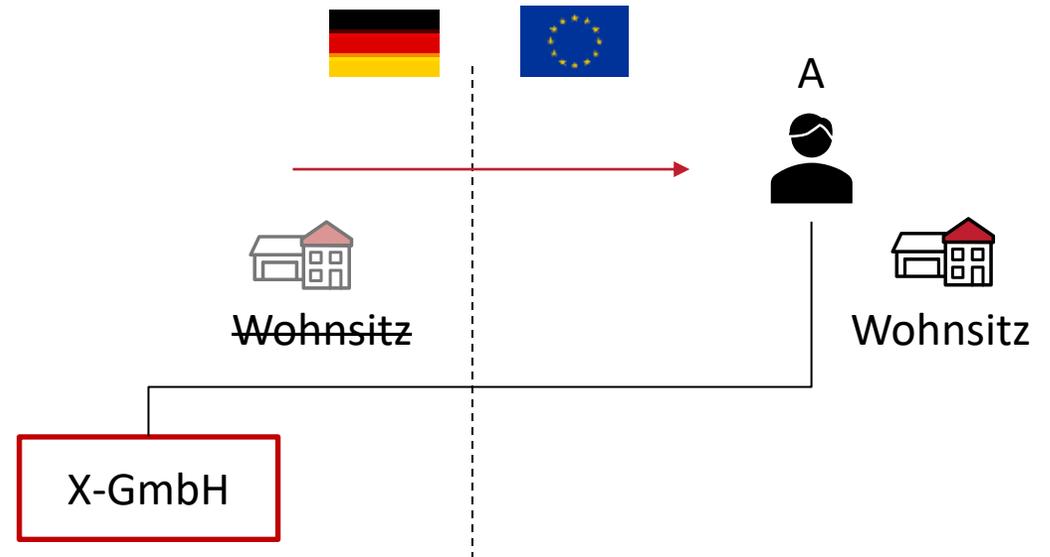
1. Reichweite der Veräußerungsfiktion (1/2)

Sachverhalt

- A (**Steuerinländer**) verzieht in einen EU-Staat. Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt im Inland wird beendet.

Lösung

- Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht endet (§ 1 Abs. 1 EStG).
- Der Wegzug unterliegt der Wegzugsbesteuerung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG).



Auszug aus § 6 AStG

(1) ¹Vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, Körperschaftsteuergesetzes und Umwandlungssteuergesetzes stehen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes zum gemeinen Wert gleich

1. die **Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht** infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts, [...].

1. Reichweite der Veräußerungsfiktion (2/2)

Sachverhalt

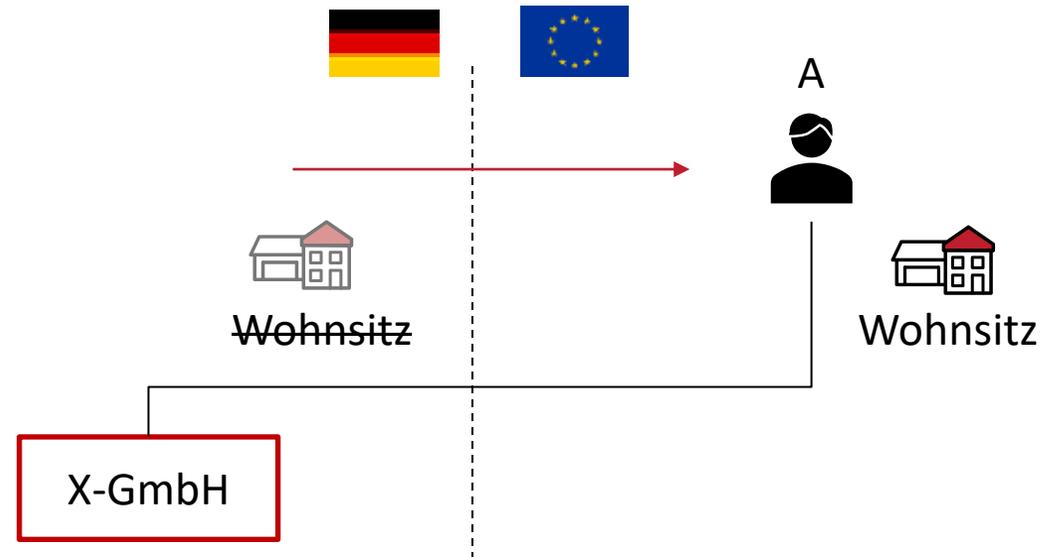
- **Jahr 01:** A (**Steuerinländer**) bringt das Einzelunternehmen mit stillen Reserven von 700 in die X-GmbH ein. Die Bewertung erfolgt zu steuerlichen Buchwerten.
- **Jahr 05:** A verzieht in einen EU-Staat. Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt im Inland wird beendet. Die stillen Reserven in den Anteilen an der X-GmbH betragen 700.

Lösung

- **Jahr 01:** Die Anteile an der X-GmbH unterliegen gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG einer Sperrfrist von sieben Jahren.
- **Jahr 05:** Der Wegzug unterliegt der Wegzugsbesteuerung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG).

Diskussionspunkte

- Führt der Wegzug zu einem Sperrfristverstoß gemäß § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG?



Auszug aus § 22 UmwStG

(1) ¹Soweit in den Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2) der Einbringende die **erhaltenen Anteile** innerhalb eines Zeitraums von **sieben Jahren** nach dem Einbringungszeitpunkt **veräußert**, ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn des Einbringenden im Sinne von § 16 des Einkommensteuergesetzes zu versteuern (Einbringungsgewinn I); § 16 Abs. 4 und § 34 des Einkommensteuergesetzes sind nicht anzuwenden.

2. Fortwährendes Besteuerungsrecht

Sachverhalt

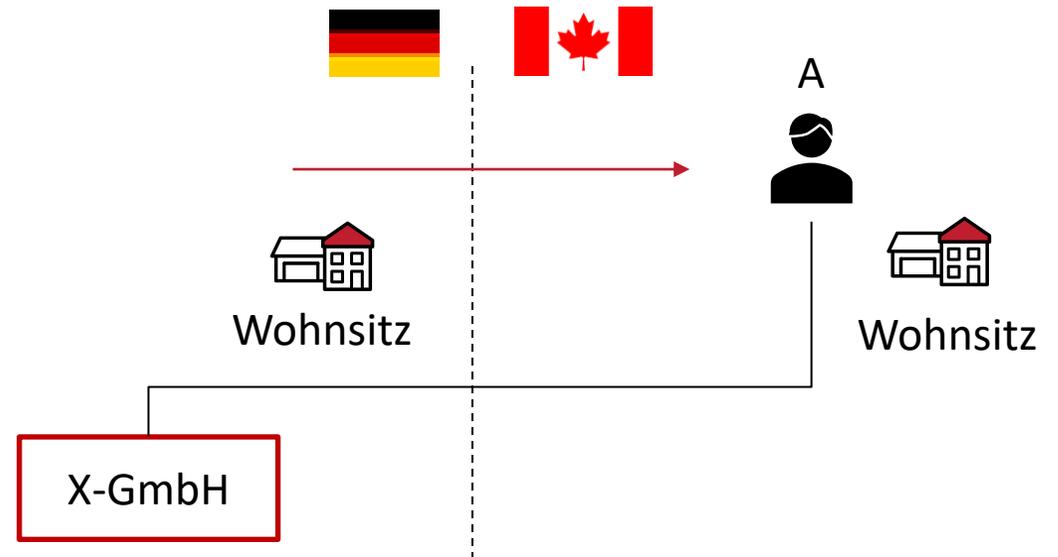
- A (**Steuerinländer**) verzieht nach Kanada. Der Wohnsitz im Inland wird neben einem Wohnsitz und dem gewöhnlichen Aufenthalt in Kanada beibehalten.

Lösung

- Es kommt zur Wegzugsbesteuerung, wenn das Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG).

Diskussionspunkte

- Besteht das Besteuerungsrecht infolge der Nachfallklausel in Art. 13 Abs. 7 Buchst. a DBA-Kanada fort?



Auszug aus Art. 13 DBA-Kanada

(7) Für eine natürliche Person, die in einem Vertragsstaat ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, gilt Folgendes:
a) Absatz 6 berührt nicht das Recht eines jeden Vertragsstaats, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften die **Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen** zu besteuern, die diese Person zu irgendeinem Zeitpunkt **während der ersten zehn Jahre** nach dem Tag bezieht, von dem ab sie **nicht mehr im erstgenannten Staat ansässig** ist.

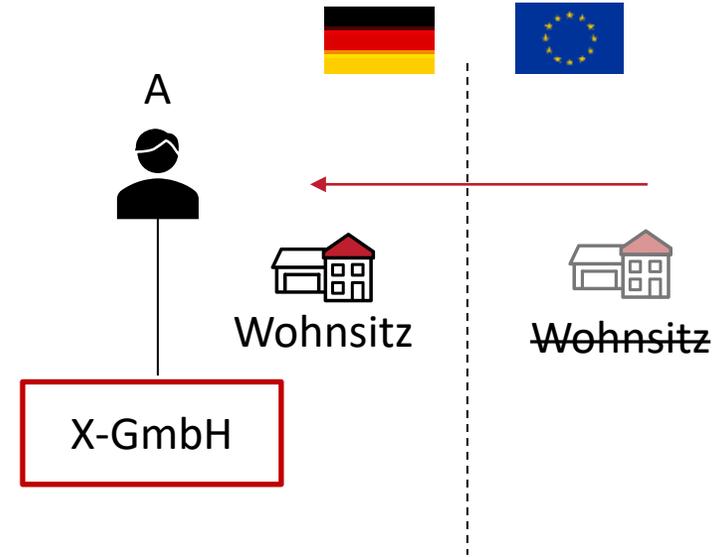
3. Rückkehrabsicht bei Anteilsübertragungen (1/3)

Sachverhalt

- **Jahr 01:** A (**Steuerinländer**) verzieht in einen EU-Staat. Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt im Inland wird beendet.
- **Jahr 05:** A (**Steuerausländer**) verzieht zurück ins Inland. Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt im EU-Staat wird beendet.

Lösung

- **Jahr 01:** Der Wegzug unterliegt der Wegzugbesteuerung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG).
- **Jahr 05:** Der Steueranspruch entfällt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren wieder in die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht eintritt (§ 6 Abs. 3 Satz 1 AStG).



Auszug aus § 6 AStG

(3) ¹Beruhet die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 auf einer **nur vorübergehenden Abwesenheit** des Steuerpflichtigen und wird der Steuerpflichtige innerhalb von **sieben Jahren** seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch nach Absatz 1 [...].

3. Rückkehrabsicht bei Anteilsübertragungen (2/3)

Sachverhalt

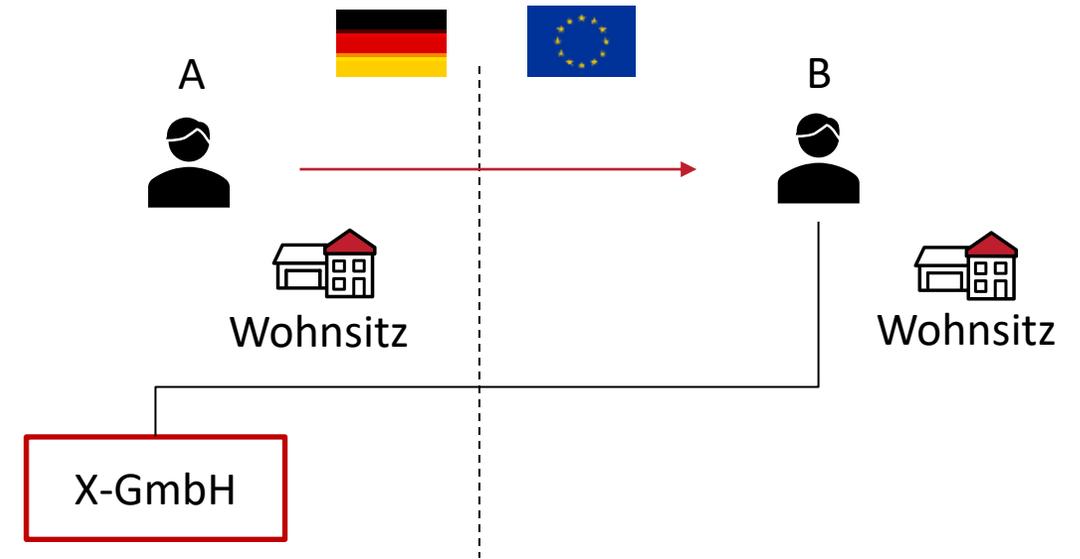
- **Jahr 01:** A (**Steuerinländer**) überträgt unentgeltlich die Anteile an der X-GmbH auf B (**Steuerausländer**).
- **Jahr 05:** B verzieht erstmalig ins Inland. Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt im EU-Staat wird beendet.

Lösung

- **Jahr 01:** Die unentgeltliche Übertragung unterliegt der Wegzugsbesteuerung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG).
- **Jahr 05:** Der Steueranspruch entfällt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren wieder in die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht eintritt (§ 6 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. Satz 1 AStG).

Diskussionspunkte

- Kann B wieder in die unbeschränkte Steuerpflicht eintreten?
- AEASTG-E Rn. 161



Auszug aus § 6 AStG

(3) ⁵Wird im Fall der **unentgeltlichen Übertragung** im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 auf eine natürliche Person die betreffende Person innerhalb von sieben Jahren seit der Übertragung unbeschränkt steuerpflichtig, gelten die **Sätze 1 bis 3 entsprechend**.

3. Rückkehrabsicht bei Anteilsübertragungen (3/3)

Sachverhalt

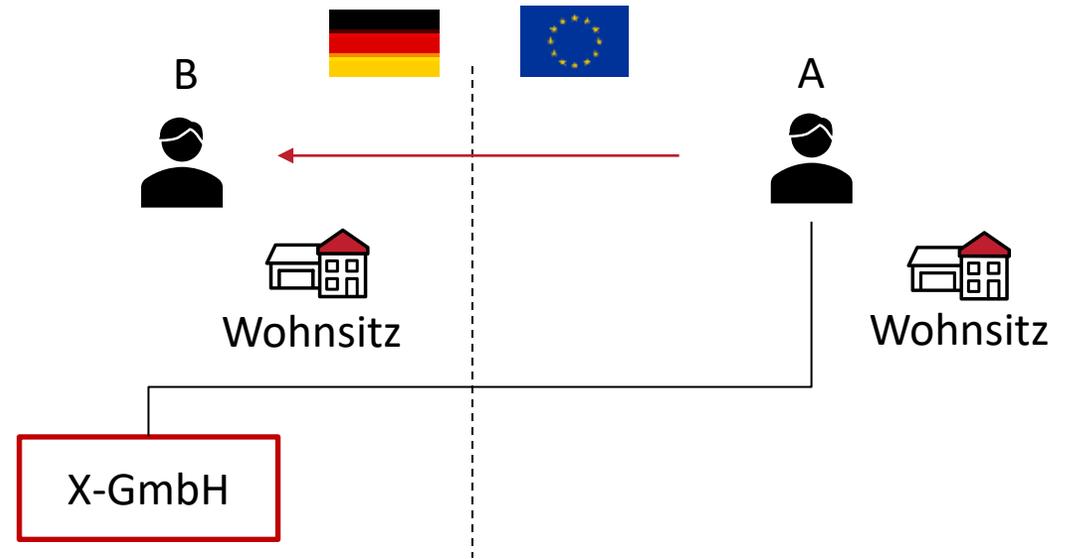
- **Jahr 01:** A (**Steuerinländer**) verzieht in einen EU-Staat. Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt im Inland wird beendet.
- **Jahr 05:** A (**Steuerausländer**) überträgt unentgeltlich die Anteile an der X-GmbH auf B (**Steuerinländer**).

Lösung

- **Jahr 01:** Der Wegzug unterliegt der Wegzugsbesteuerung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG).
- **Jahr 05:** Die Rückkehrregelung findet keine Anwendung, da die Anteile an der X-GmbH übertragen werden und keine Übertragung von Todes wegen vorliegt (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 AStG).

Diskussionspunkte

- Kann eine teleologische Erweiterung des § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG erfolgen?
- AEASTG-E Rn. 156



Auszug aus § 6 AStG

(3) ²Abweichend von Satz 1 Nummer 1 ist eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person **von Todes wegen** unbeachtlich, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 durch die betreffende Person [...] erfüllt werden.

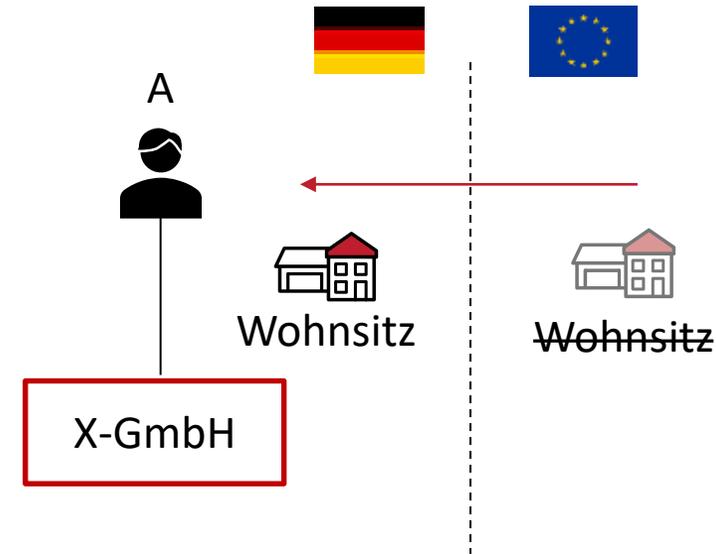
4. Ausländische stille Reserven nach Rückzug (1/2)

Sachverhalt

- **Jahr 01:** A (**Steuerinländer**) verzieht in einen EU-Staat. Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt im Inland wird beendet.
- **Jahr 15:** A (**Steuerausländer**) verzieht zurück ins Inland. Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt im EU-Staat wird beendet.

Lösung

- **Jahr 01:** Der Wegzug unterliegt der Wegzugbesteuerung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG).
- **Jahr 15:** Die Rückkehrregelung findet keine Anwendung (§ 6 Abs. 3 Satz 1 und 3 AStG). Der „Wegzugswert“ im verziehenden EU-Staat stellt die Anschaffungskosten dar (§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG).



Auszug aus § 17 EStG

(2) ³Weist der Veräußerer nach, [...] dass der bis zu diesem Zeitpunkt entstandene Vermögenszuwachs [...] im Wegzugsstaat einer der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer unterlegen hat, tritt an die Stelle der **Anschaffungskosten** der Wert, den der Wegzugsstaat bei der **Berechnung der der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer** angesetzt hat, höchstens jedoch der gemeine Wert.

4. Ausländische stille Reserven nach Rückzug (2/2)

Sachverhalt

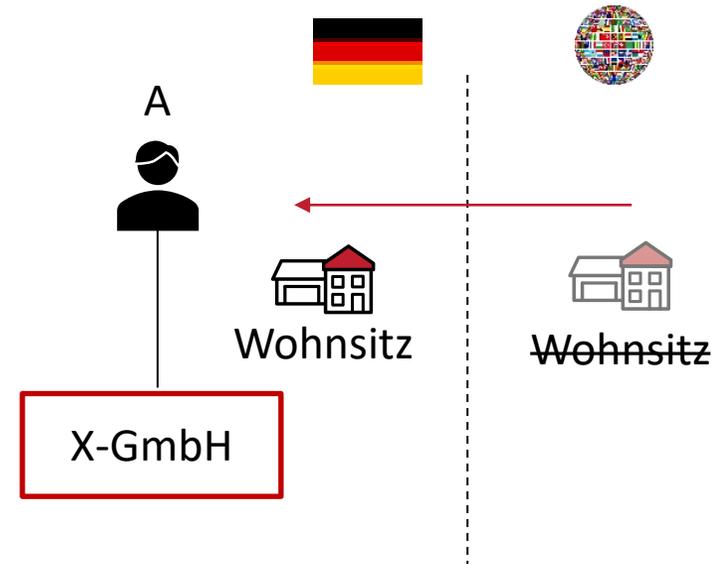
- **Jahr 01:** A (**Steuerinländer**) verzieht ins Ausland. Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt im Inland wird beendet. Die stillen Reserven betragen 100.
- **Jahr 05:** A (**Steuerausländer**) verzieht zurück ins Inland. Der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt im Ausland wird beendet. Die stillen Reserven betragen 1.000 und unterliegen im verziehenden Staat einer Wegzugsbesteuerung.

Lösung

- **Jahr 01:** Der Wegzug unterliegt der Wegzugbesteuerung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG).
- **Jahr 05:** Der Steueranspruch entfällt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren wieder in die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht eintritt (§ 6 Abs. 3 Satz 1 AStG). Es kommt nicht zur Erhöhung der Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 2 Satz 4 EStG).

Diskussionspunkte

- Teleologische Reduktion bei vorübergehender Abwesenheit?
- Übertragung oder Überführung in Betriebsvermögen?



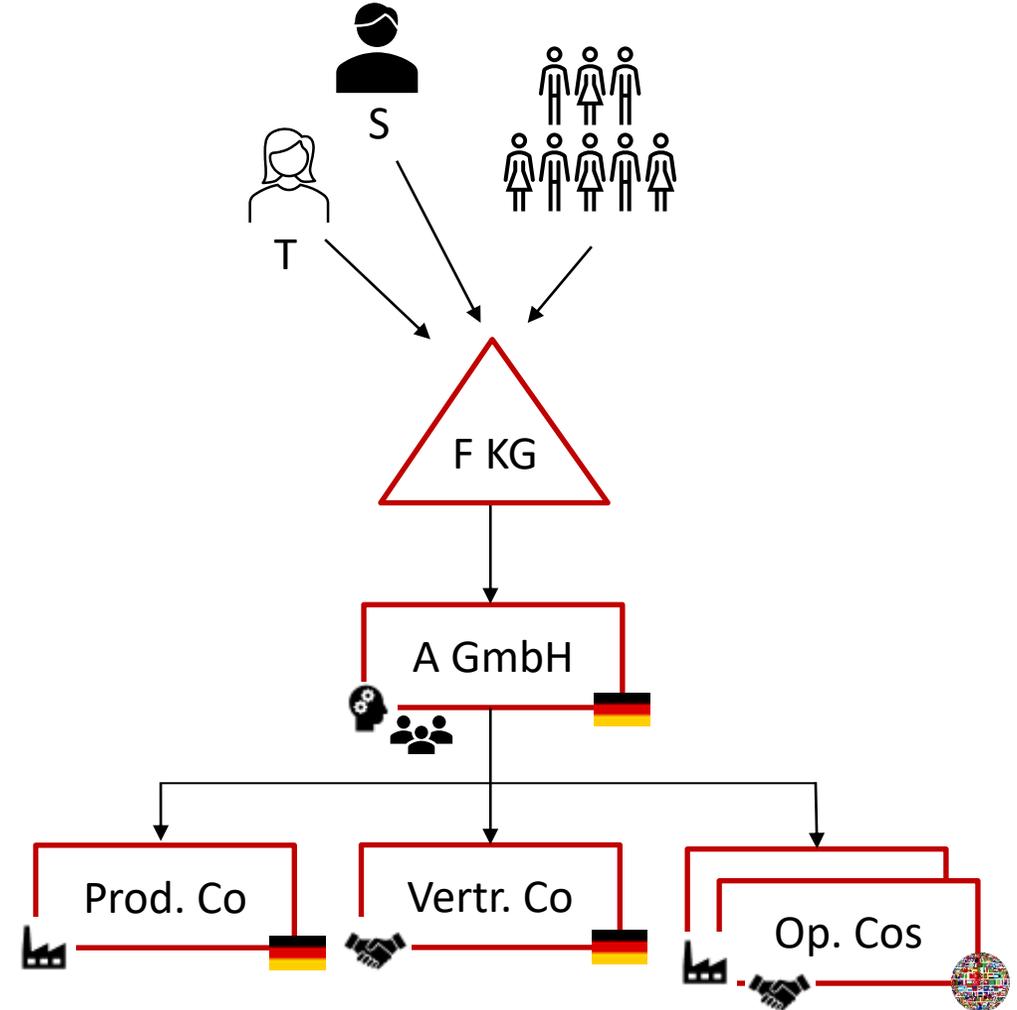
Auszug aus § 17 EStG
(2) ⁴Satz 3 ist in den Fällen des § 6 Absatz 3 des Außensteuergesetzes nicht anzuwenden.

Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung im Betriebsvermögen

Carsten Quilitzsch / Vitali Parenko

Fallmaterial 1/2

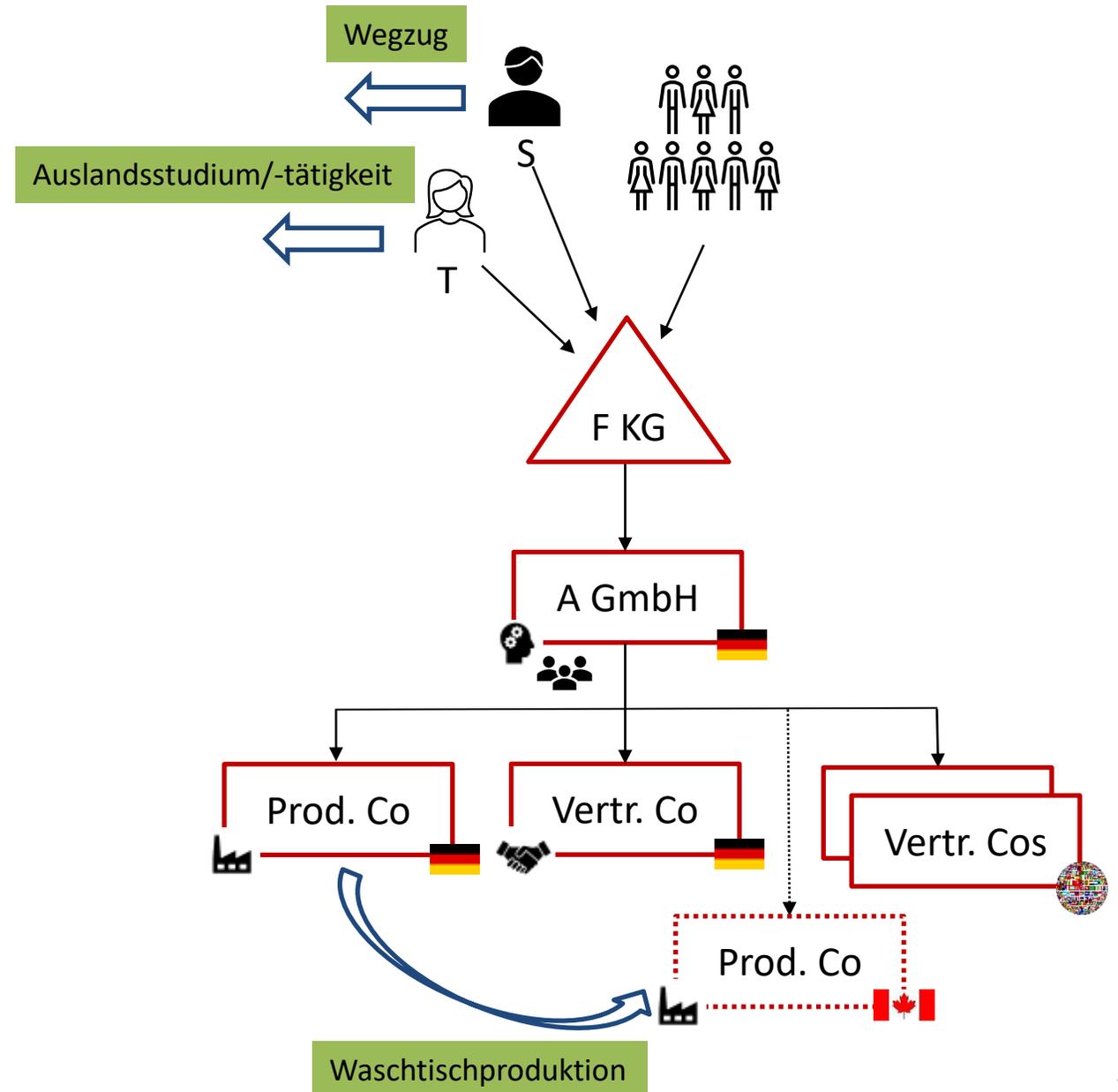
- Die **A Unternehmensgruppe**, ein Familienunternehmen, ist im Bereich der **Herstellung** und dem **Vertrieb von Waschtischen und Geschirr** aus Keramik tätig.
- **Obergesellschaft** der A Unternehmensgruppe war in der **Vergangenheit** die steuerlich in Deutschland ansässige **A GmbH**. Diese ist alleinige Anteilseignerin von Produktions- und Vertriebsgesellschaften im In- und Ausland.
- Selbst ist die A GmbH **nicht operativ** tätig. Sie übernimmt vielmehr die Funktion einer **Führungsholding**. In diesem Rahmen sind bei der A GmbH **unternehmerische Zentralfunktionen** (u.a. IT, REWE, Controlling, Marketing) angesiedelt.
- In Vorbereitung der vorweggenommenen Erbfolge hatte die Eigentümerfamilie die Implementierung einer **Familien-KG (F KG)** oberhalb der A GmbH angestoßen. Die F KG ist **gewerblich geprägt** i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.



Fallmaterial 2/2

Problemstellungen

- (1) Gesellschafter **S** zieht einen **temporären oder dauerhaften Wegzug** aus Deutschland in Betracht, möchte seine Unternehmensbeteiligung aber nach Möglichkeit behalten. Ziel soll **Spanien** sein.
- (2) Gesellschafterin **T** hat sich für ein **Studium in UK** immatrikuliert. Geplant ist eine Aufenthaltsdauer von **vier Jahren**, endgültig steht dies aber noch nicht fest. Im Anschluss soll T erste **Praxiserfahrungen** durch Mitwirkung in der **Geschäftsleitung verschiedener Auslandsgesellschaften der A Unternehmensgruppe** sammeln.
- (3) Aufgrund **steigender Energiekosten** erwägt die Geschäftsleitung, die **Herstellung von Waschtischen in Deutschland einzustellen** und hierfür stattdessen ein **Werk in Kanada neu zu errichten**.



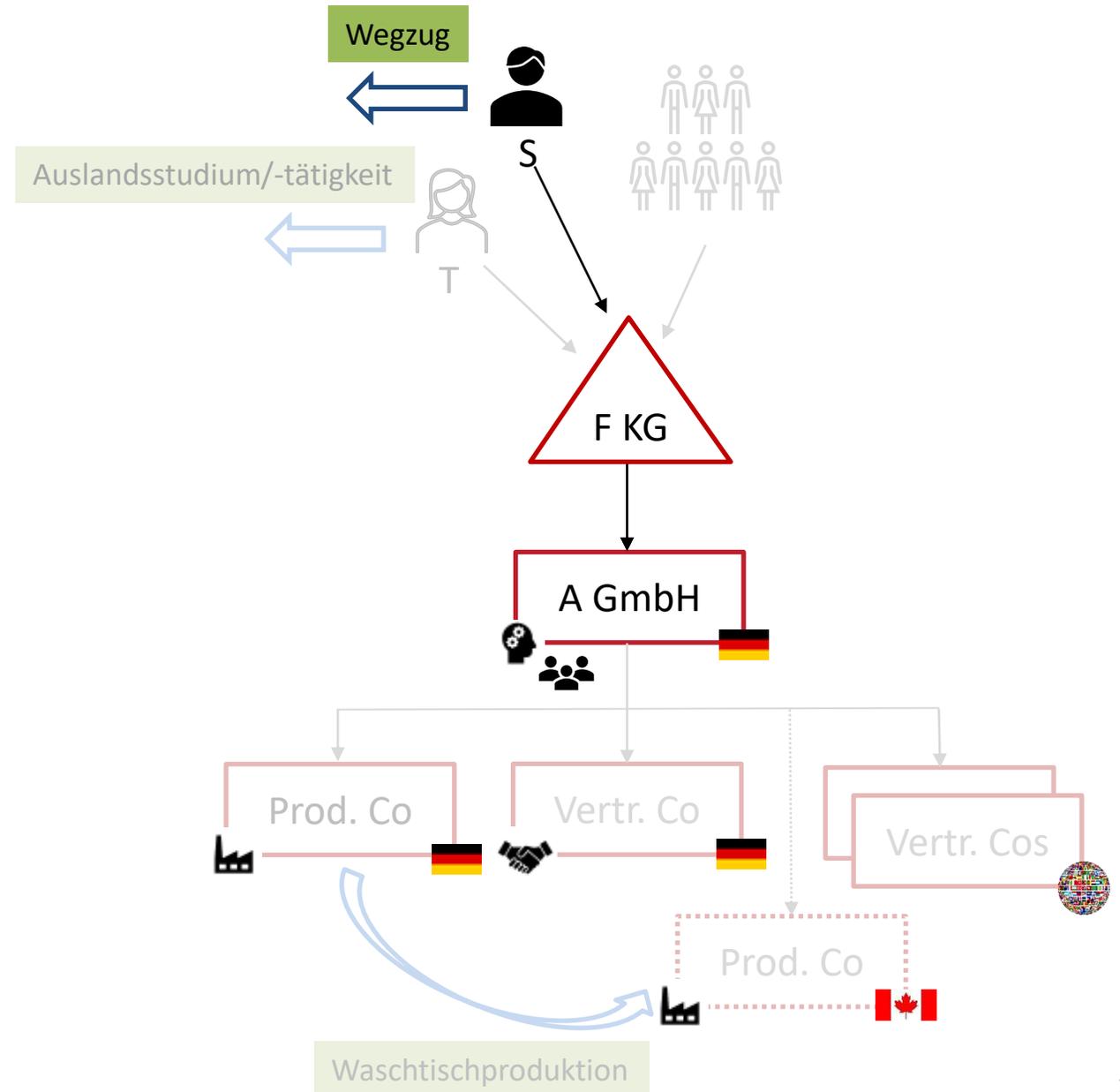
Fall 1: Der Wegzug des S

§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG?

- Ausschluss oder Beschränkung deutschen Besteuerungsrechts unter Anwendung von **Art. 13 Abs. 6 DBA Spanien**.
- **Betriebsstättenvorbehalt** nach Art. 13 Abs. 4 DBA Spanien ist nicht erfüllt. Die F KG vermittelt keine abkommensrechtlichen Unternehmensgewinne/keine Betriebsstätte (st. Rspr./Auffassung BMF).
- Ansatz des **gemeinen Wertes** und **Gewinnrealisierung** in Bezug auf die Unternehmensbeteiligung des S.

Diskussionspunkte

- Vereinbarkeit mit EU-Recht?
- Anwendung **§ 4g EStG**?
- Analoge Anwendung von **§ 6 Abs. 3 AStG** bei nachweislich vorübergehender Abwesenheit?
- **Gewerbliche „Anreicherung“** der F KG und funktionale Zuordnung der GmbH-Beteiligungen?



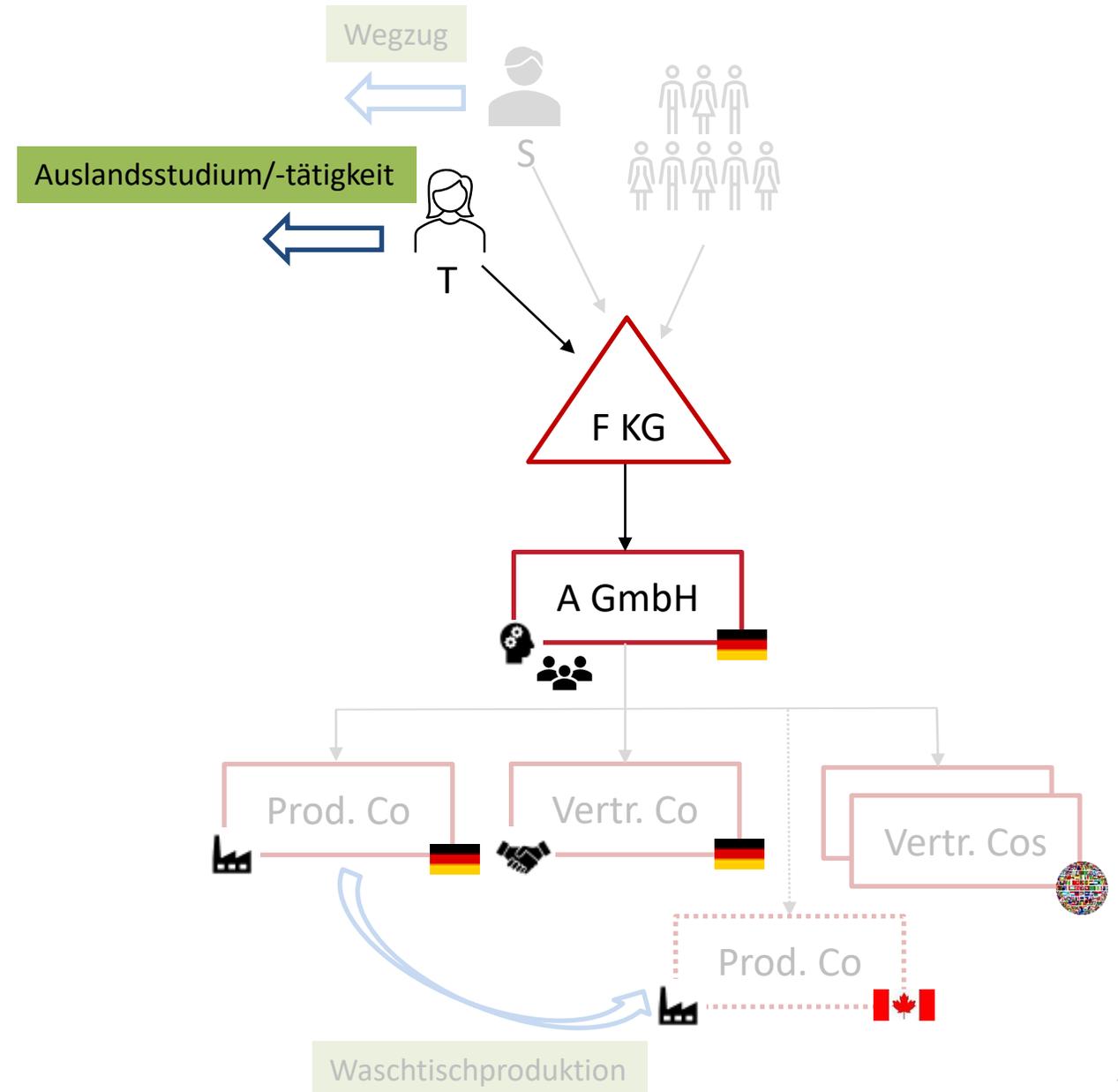
Fall 2: Der „Wegzug“ der T

§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG?

- Ausschluss oder Beschränkung deutschen Besteuerungsrechts unter Anwendung von Art. 13 Abs. 5 DBA UK?

Diskussionspunkte

- **Abkommensrechtliche Ansässigkeit** (Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen, Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) DBA UK)?
- Analoge Anwendung von **§ 6 Abs. 3 AStG** bei nachweislich vorübergehender Abwesenheit?
- Festsetzung und **dauerhafte Stundung** der Entstrickungssteuer?
- (bilaterale) **Rechtssicherheit**?



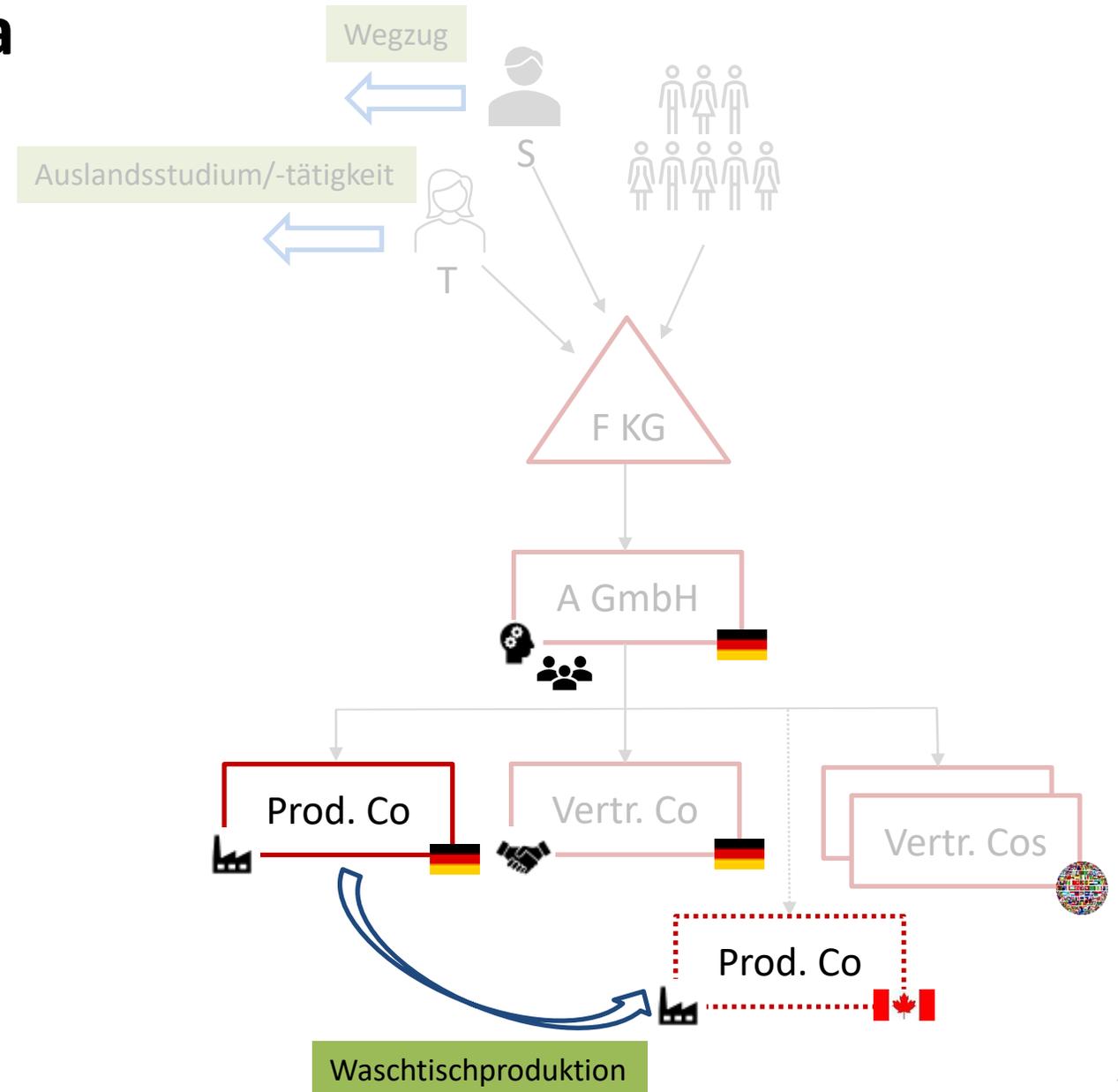
Fall 3: Die Produktion in Kanada

§ 1 Abs. 3b AStG?

- **Verlagerung einer Funktion** einschließlich der zugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile.
- Ansatz eines **Transferpaketes** (letztlich Ertragswert).

Diskussionspunkte

- Vorliegen einer **Funktion/Teilfunktion**?
- **Verlagerung** einer Funktion oder **Funktionsverdoppelung**?
- Anwendung von **Bagatellgrenzen**?
- Ausnahmen für Auftragsfertigung (sog. **Routinefunktion**)?



Fazit / Q&A