

# AUS DEM YOUNG IFA NETWORK

## Tagungsbericht: Aktuelles zur Mobilität von Gesellschaften und Gesellschaftern

Am 16.8.2023 veranstaltete die YIN-Sektion Rhein-Ruhr und Westfalen ihre elfte Diskussionsveranstaltung zum Thema „Aktuelles zur Mobilität von Gesellschaften und Gesellschaftern“ bei YPOG in Köln. Mehr als 40 steuerrechtlich Interessierte diskutierten unter der Moderation von Benedikt Schewe (Linklaters) über aktuelle Fragen und Probleme im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Mobilität von Gesellschaften und Gesellschaftern. Die Veranstaltung gliederte sich in einen Einführungsvortrag des Verfassers (s. IWB 19/2023 S. 807, NWB CAAA-49720) und zwei Panels. Das erste Panel, bestehend aus Nils Leucht (Finanzamt Düsseldorf-Nord) und Julian Solowjeff (YPOG), behandelte ausgewählte Aspekte der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG i. d. F. des ATAD-Umsetzungsgesetzes. Carsten Quilitzsch (FGS) und Vitali Parenko (BZSt) bildeten das zweite Panel. Sie diskutierten zur Entstrickungsbesteuerung im Betriebsvermögen sowie zur Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3b AStG.

11. Diskussionsveranstaltung der YIN-Sektion Rhein-Ruhr und Westfalen am 16.8.2023

### I. Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG (Panel 1)

#### 1. Reichweite der Veräußerungsfiktion

Leucht und Solowjeff warfen zunächst die Frage auf, ob die nunmehr in § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG vorgesehene Veräußerungsfiktion zu einem Sperrfristverstoß i. S. des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG führt. Nach Leucht spreche hierfür zunächst der Wortlaut. Dieser fingiere explizit eine Veräußerung. Zudem berief er sich auf den Zweck von § 22 UmwStG. Diese Norm solle verhindern, dass sich der Steuerpflichtige § 17 EStG und die GmbH-Besteuerung „erschleiche“. Letztlich profitiere der Anteilseigner bei der Verwirklichung des § 6 AStG sogar von § 17 EStG, da es an einer „regulären“ Besteuerung des Einbringungsgewinns außerhalb des Teileinkünfteverfahrens fehle.

Sperrfristverstoß i. S. des § 22 Abs. 1 UmwStG

Solowjeff vertrat die gegenteilige Auffassung. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG nehme beim Wegzug natürlicher Personen in Drittstaaten einen Sperrfristverstoß an. Dies wäre im Anwendungsbereich des § 6 AStG obsolet. Den Zweck von § 22 UmwStG erkannte er ebenfalls als nicht ausschlaggebend an. Hiernach hätte es schon bei § 6 AStG a. F. eines Sperrfristverstoßes bedurft. Aus der Begründung des ATAD-Umsetzungsgesetzes gehe nicht hervor, dass der Gesetzgeber dies für die Neufassung ändern wollte. Das Umwandlungssteuergesetz sei im Rahmen der ATAD-Umsetzung zudem gerade nicht geändert worden.

Im Plenum schloss sich dann eine Diskussion zur Unionsrechtskonformität des § 6 AStG n. F. an. Beide Panelisten stimmten darin überein, dass § 6 AStG unionsrechtswidrig sei. Ihrer Ansicht nach dehne sich dies auf § 22 UmwStG aus, da § 22 UmwStG überhaupt keine Stundung vorsehe.

Der § 6 AStG ist (bleibt) unionsrechtswidrig

#### 2. Fortwährendes Besteuerungsrecht bei Nachlaufklauseln

Anschließend thematisierten sie die Verwirklichung von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG bei einer Art. 13 Abs. 7 Buchst. a DBA Kanada entsprechenden Nachlaufklausel. Die beiden waren sich einig, dass § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG erst nach Ablauf der Nachlauffrist von zehn Jahren verwirklicht werde. So lange bestehe ein deutsches Besteuerungsrecht an

Erst nach Ablauf der Nachlauffrist von zehn Jahren ist der Tatbestand verwirklicht (str.)

den Veräußerungsgewinnen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG. Sie wiesen jedoch darauf hin, dass es offenbar Stimmen gebe, die eine Tatbestandsverwirklichung bereits im Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsel für möglich hielten.

Schenkung führt zur Besteuerung des Vermögenszuwachses

### 3. Unzulängliche Ausgestaltung von § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG

Sodann wandten sich Leucht und Solowjeff § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG und der fehlenden Erfassung von Schenkungen zu. Eine unentgeltliche Übertragung der entstrickten Kapitalanteile sei für die Inanspruchnahme der Rückkehrregelung grds. schädlich (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AStG). § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG mache hiervon ausdrücklich nur für den Erwerb von Todes wegen eine Ausnahme und lasse den Steueranspruch entfallen, wenn der Rechtsnachfolger die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG erfüllt. Eine Schenkung sei hingegen schädlich. Leucht verwies dabei auf die dahingehende Auffassung der Finanzverwaltung in Rz. 139 des AEASTG-E v. 19.7.2023.

Planlücke bei Schenkungen

Nach übereinstimmender Ansicht von Leucht und Solowjeff sei § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG allerdings analog auf Schenkungen anzuwenden. Weder der Referentenentwurf noch die Stellungnahmen vor dem Finanzausschuss enthielten Aussagen zu § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG. Es könne deswegen davon ausgegangen werden, dass der Schenkungsfall dem Gesetzgeber nicht bekannt und damit planwidrig sei. Die Interessenslagen seien bei einer vorweggenommenen und einer tatsächlichen Erbfolge vergleichbar. Derartige Vorgänge würden bei anderen Vorschriften wie § 6 Abs. 3 EStG und § 17 EStG gleich behandelt. Die analoge Anwendung würde auch dem Zweck von § 6 Abs. 3 AStG entsprechen, die Wiederverstrickung der Kapitalanteile zu begünstigen. Zudem entfele der Steueranspruch im Rahmen von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG, wenn der Beschenkte in das Inland zurückkehre (§ 6 Abs. 3 Satz 5 AStG).

Hier kommt es zu echter Doppelbesteuerung

### 4. Ausländische stille Reserven nach Rückzug

Zuletzt diskutierten sie den Umstand, dass die derzeitige Ausgestaltung von § 6 AStG i. V. mit § 17 Abs. 2 Satz 3, 4 EStG zu einer Doppelbesteuerung von im Ausland gebildeten stillen Reserven führen könne. Sie zeigten zunächst auf, dass bei einer Rückabwicklung der Besteuerungsfolgen nach § 6 Abs. 3 AStG kein Step-up gewährt werde (§ 17 Abs. 2 Satz 4 EStG). Bei einer späteren Veräußerung bzw. abermaligen Verwirklichung von § 6 AStG würden damit auch die stillen Reserven besteuert, die während des Aufenthalts des Gesellschafters im Ausland entstanden seien. Habe der ausländische Staat diese Wertzuwächse bereits bei der Rückkehr des Gesellschafters nach Deutschland besteuert, würden diese doppelt besteuert.

Im Plenum wurde insofern eine unionsrechtskonforme Auslegung des § 17 Abs. 2 Satz 3, 4 EStG unter Heranziehung von Art. 5 Abs. 5 ATAD diskutiert. Da die ATAD auf Körperschaftsteuersubjekte beschränkt sei, wurde dies im Ergebnis aber abgelehnt. Dem Steuerpflichtigen sei in derartigen Situationen regelmäßig zu empfehlen, § 6 Abs. 3 AStG etwa mangels Rückkehrabsicht nicht in Anspruch zu nehmen. In diesem Zusammenhang wurde jedoch auf das jüngste Urteil des BFH v. 21.12.2022 - I R 55/19, NWB IAAAJ-37545 zu § 6 Abs. 3 AStG a. F. hingewiesen. Hiernach könne die tatsächliche Rückkehr eine Rückkehrabsicht indizieren. Nach Solowjeff könne der Steuerpflichtige die Anteile vor der Rückkehr aber beispielsweise noch an eine persönliche Holdinggesellschaft veräußern oder die Anteile vor dem Rückzug in ein steuerliches Betriebsvermögen überführen bzw. übertragen.

## II. Entstrickungsbesteuerung im Betriebsvermögen (Panel 2)

### 1. Wegzug des Gesellschafters

Quilitzsch und Parenko gingen zunächst auf die steuerlichen Folgen ein, die aus dem Wegzug einer natürlichen Person mit einer im Betriebsvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligung resultieren. Dabei unterstellten sie eine mittelbare Beteiligung über eine nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte Holding-KG und einen Wegzug in einen europäischen DBA-Staat. Das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Kapitalanteile werde grds. aufgrund Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 2017 entsprechender DBA-Klauseln ausgeschlossen. Der Betriebsstättenvorbehalt nach Art. 13 Abs. 2 OECD-MA 2017 greife nicht, da die nur gewerblich geprägte Personengesellschaft dem Steuerpflichtigen keine Unternehmensgewinne im abkommensrechtlichen Sinne vermittele.

Im Plenum wurde dann diskutiert, inwieweit sich hier nationale Spezialregelungen, wie insbesondere das spanische „Lex Beckham“, auswirken würden. Nach dem Lex Beckham gelten umziehende Personen in Spanien nur als beschränkt steuerpflichtig, weswegen eine dortige abkommensrechtliche Ansässigkeit ausscheiden würde. Die Panelisten gingen anschließend auf die aus der Beeinträchtigung des Besteuerungsrechts resultierenden Rechtsfolgen nach § 4 Abs. 1 Satz 3 i. V. mit § 4g EStG ein. Parenko wies insbesondere auf den Auflösungsstatbestand des § 4g Abs. 5 Satz 2 EStG hin. Eine unzureichende Mitwirkung nach § 90 Abs. 2 AO führe zur sofortigen gewinnerhöhenden Auflösung des Ausgleichspostens. Gerade im Zusammenhang mit ausländischen Holdinggesellschaften komme es regelmäßig dazu, dass die Herausgabe von Geschäftsunterlagen verweigert werde. Hieran schloss sich im Plenum die Diskussion an, inwieweit die betriebliche Entstrickung bei betrieblichen Kapitalanteilen unionsrechtskonform sei.

Im Folgenden besprachen die Panelisten etwaige Vermeidungsstrategien. Regelmäßig sei die gewerbliche Anreicherung der Holding-KG am sinnvollsten. Hierzu würden der KG etwa Funktionen der Kapitalgesellschaft zugeordnet. Eine originär gewerbliche Tätigkeit führe zu abkommensrechtlichen Unternehmensgewinnen einer deutschen Betriebsstätte. Wegen Art. 13 Abs. 2 OECD-MA 2017 würde eine Entstrickungsbesteuerung vermieden, sofern die Kapitalanteile der inländischen DBA-Betriebsstätte funktional zuzuordnen seien.

### 2. Auslandsstudium

In Anknüpfung an die vorherige Situation thematisierten sie dann die Anwendung einer Tie-breaker-Rule i. S. von Art. 4 Abs. 2 OECD-MA 2017 im Kontext eines temporären Auslandsstudiums. Quilitzsch stellte hierzu fest, dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit in derartigen Fällen ungeklärt sei. Nach Parenko sei der jeweilige Einzelfall entscheidend. Primär komme es auf die persönlichen Lebensverhältnisse, etwa den Familienwohnsitz, an. Die wirtschaftlichen Verhältnisse seien nachrangig. Er wies ebenfalls darauf hin, dass die Finanzverwaltung bei derartigen Fragen auf die (plausiblen) Aussagen des Steuerpflichtigen angewiesen sei.

Zudem wurde diskutiert, ob die finanzgerichtlichen Urteile zur Bezugsberechtigung von Kindergeld insoweit von Relevanz seien. Dies wurde von Parenko prinzipiell bejaht. Für das Kindergeld komme es allerdings nur auf den Wohnsitz an. Dieser sei bei der Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit lediglich der erste Ausgangspunkt. Bedeutender seien die Möglichkeiten internationaler Amtshilfe. Seiner Auffassung nach sei es möglich und zweckdienlich, in Erfahrung zu bringen, wie der ausländische DBA-Staat die Ansässigkeit in derartigen Fällen beurteile. Dabei betonte er, dass der Steuerpflichtige kein Anrecht auf ein derartiges Auskunftsersuchen hat.

Einseitige Steuerfreiheit schlägt nicht durch

Vermeidung durch gewerbliche Anreicherung der Holding-KG

Stets Einzelfallentscheidung – dabei sind die wirtschaftlichen Verhältnisse nachrangig

Für Anspruch auf Kindergeld kommt es nur auf den Wohnsitz an

Personalübergang ist kein zwingendes Merkmal (str.)

### 3. Funktionsverlagerung

Zum Schluss ihres Panels gingen Quilitzsch und Parenko auf die verrechnungspreisliche Bewertung einer Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3b AStG ein. Sie diskutierten, wann eine Funktion i. S. des § 1 FVerlV vorliege und welche Anforderungen an eine Verlagerung zu stellen seien. Quilitzsch vertrat unter Verweis auf § 1 Abs. 1 FVerlV die These, dass eine Funktionsverlagerung einen Personalübergang erfordere. Parenko folgte dem nicht. Das Personal sei zwar regelmäßig wichtig für die Funktionsbegründung. Es sei seiner Ansicht nach aber nicht zwingend. Er stellte heraus, dass in Einzelfällen bereits der Übergang von Kunden- oder Lieferantenstämmen mit einem gewissen Wertschöpfungspotenzial ausreichen könne.

Anschließend wandten sie sich der Funktionsverdopplung i. S. des § 1 Abs. 5 FVerlV zu. Quilitzsch bemängelte, dass die Bagatellgrenzen für die Weiterführung der Funktion im Inland entfallen sind. Nach Parenko seien die Bagatellgrenzen für kleinere Unternehmen oft ohnehin zu pauschal gewesen. Er plädierte aber für eine gewisse Flexibilität aufseiten der Finanzverwaltung.

Zuletzt wiesen die Panelisten darauf hin, dass das reine Outsourcing einer Produktion nach der Cost-Plus-Methode nach Ansicht des BMF grds. keine Funktionsverlagerung darstelle.

Es bestehen nach wie vor erhebliche Mobilitätshindernisse

### III. Fazit

Die gelungene Veranstaltung zeigte auf, dass trotz der ATAD-Umsetzung immer noch wesentliche Grundfragen der Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung unbeantwortet sind. Dies gilt insbesondere für die Unionsrechtskonformität einer Entstrickungsbesteuerung, die im Privat- oder Betriebsvermögen gehaltene Kapitalanteile betrifft. Dabei resultieren aus den Entstrickungstatbeständen nach wie vor erhebliche Mobilitätshindernisse. Berater und Gerichte werden sich daher wohl auch in Zukunft noch verstärkt hiermit beschäftigen müssen. Im Anschluss an den fachlichen Teil ermöglichte YPOG auf der kanzleieigenen Dachterrasse ein Get-Together mit Blick auf den Rhein. In gewohnt lockerer Atmosphäre konnten so die fachlichen Diskussionen vertieft und neue Bekanntschaften geknüpft werden.

*(Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht von Prof. Dr. Roman Seer an der Ruhr-Universität Bochum) ■*