

STEUERPLANUNG

Einsatz ausländischer Familienstiftung zur steuerlichen Asset und Income Protection (Teil 1)

von StB Dr. Carsten Heinz, Peter Scheuch, M.I.Tax und StB Dr. Florian Schiefer, alle Noerr LLP Berlin

| In- und ausländische Familienstiftungen erfreuen sich als Instrument für die Vermögensnachfolge oder im Rahmen von „Asset-Protection“-Strukturen großer Beliebtheit. Allerdings sollten die mitunter recht flexibel ausgestaltbaren rechtlichen Rahmenbedingungen aus steuerlicher Sicht genau geprüft werden, um steuerliche Risiken zu vermeiden. Daneben bieten insbesondere ausländische Familienstiftungen sowohl in Zuzugs- als auch in Wegzugsfällen steuerliche Anreize. Der zweiteilige Musterfall soll den typischen Ablauf einer steuerzentrierten Beratung mit ausländischen Familiengesellschaften aus ertrag- und schenkungsteuerlicher Sicht wiedergeben. |

1. Einleitung

Im vorliegenden ersten Teil des Musterfalls sollen neben der Darstellung eines exemplarischen Sachverhalts die steuerlichen Konsequenzen eines unstrukturierten Zuzugs von vermögenden Privatpersonen mit der Absicht eines späteren Wegzugs aufgezeigt werden. Die steuerlichen Auswirkungen eines längerfristigen Zuzugs nach Deutschland sind nicht zu überschätzen – insbesondere vor dem Hintergrund der Besteuerung von sich vor und/oder während der unbeschränkten Steuerpflicht ergebenden Wertzuwächsen im Vermögen.

2. Mustersachverhalt

Der in Monaco wohnhafte konfessionslose A (keine deutsche Staatsbürgerschaft) ist erfolgreicher Geschäftsführer eines Familienunternehmens. Nunmehr Mittvierziger und noch immer Single möchte A – nachdem für seine Geschäftsführungsaufgaben Nachfolger gefunden sind – für einen gewissen Zeitraum kontinentaleuropäische Luft schnuppern. Es soll – dem Ruf seiner Vorfahren und einer Honorarprofessur für Management zum 1.1.16 folgend – nach „good old Germany“ gehen. Das trifft sich gut, denn auch seine Schwester B und seine Nichte C leben bereits in Deutschland, während sein Neffe D nach seinem Studium im sonstigen Ausland sein Glück versucht. A hat keine weiteren Verwandten.

Bei einem genaueren Blick auf das Vermögen des A offenbart sich ein wahres Sammelsurium an Vermögenswerten:

- Ausgangspunkt bildet das unternehmerische Vermögen des A. Es unterteilt sich in eine kapitalistisch geprägte und tief gestaffelte Konzernstruktur mit der X-Ltd. (Sitz und Geschäftsleitung in den USA, Substanz vorhanden) an der Spitze, an der A und B privat zu jeweils 50 % beteiligt sind und die anteilig jährliche Dividenden von 10 Mio. EUR erwarten lässt. Unabhän-

Auswirkungen eines längerfristigen Zuzugs nach Deutschland

A zieht aus Monaco nach Deutschland

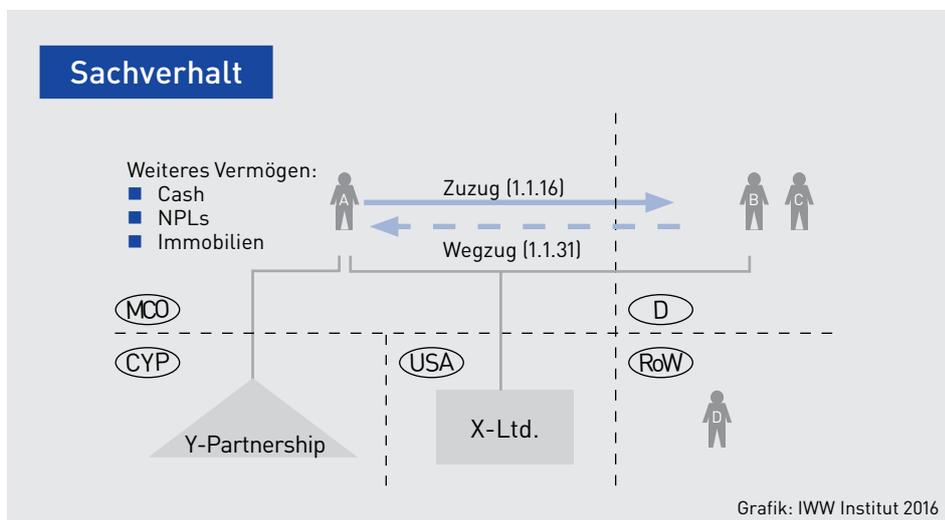
Beteiligungen an der X-Ltd. und der Y-Partnership

gig hiervon ist A Gesellschafter einer zypriotischen Personengesellschaft (Y-Partnership), die in den letzten Jahren im Durchschnitt einen anteiligen operativen gewerblichen Gewinn von 1 Mio. EUR erzielt hat. Nach einem aktuellen Wertgutachten entspricht der gemeine Wert seiner Beteiligung an der X-Ltd. 100 Mio. EUR, während sein Personengeschaftsanteil an der Y-Partnership einen Wert von 10 Mio. EUR hat. Die Anschaffungskosten beider Beteiligungen sind im Folgenden vernachlässigbar.

- Neben den unternehmerischen Vermögenswerten besitzt A auf der ganzen Welt vermietete Immobilien und selbst genutzte Appartements im Wert von 25 Mio. EUR. So auch in Deutschland, wo er bereits vor fünf Jahren in Nachbarschaft der Familie B ein Haus im Wert von 2 Mio. EUR erworben hat, welches bis zu seinem Zuzug nach Deutschland vermietet bleiben soll. Aus der deutschen Immobilie erzielt er derzeit Mieteinnahmen von 100.000 EUR p.a., während sich die laufenden Mieteinnahmen seiner außerhalb Deutschlands belegenen Immobilien auf 1 Mio. EUR belaufen.
- Darüber hinaus unterhält er bei mehreren Banken Konten mit hohen Sichteinlagen von 30 Mio. EUR sowie Depots mit Finanzanlagen. Den Großteil der Finanzanlagen bilden Portfolios, sog. Non-performing Loans (NPL). Diese beinhalten zu Krisenhochzeiten unter pari erworbene Darlehensforderungen und sollen in Zukunft zu einem höheren Wert als den Anschaffungskosten (5 Mio. EUR; gemeiner Wert = 45 Mio. EUR) weiterveräußert werden. Aus Vereinfachungsgründen sollen weder die Sichtenanlagen noch die NPLs Zinsen generieren.

Weltweites
und deutsches
Immobilien-
vermögen

Finanzanlagen,
insbesondere in
NPLs



Nach dem Planungshorizont des A soll der Aufenthalt in Deutschland nicht länger als 15 Jahre andauern, möchte er doch seinen Lebensabend in etwas sonnigeren Gefilden verbringen. In Bezug auf das unternehmerische Vermögen ist nach der bisherigen Geschäftsentwicklung davon auszugehen, dass dessen gemeine Werte (Annahme: entspricht Teilwerten) alle fünf Jahre um ca. 20 % ansteigen. Aus Vereinfachungsgründen soll der Wert der Immobilien und sonstigen Vermögenswerte konstant bleiben. Auch die laufenden Einkünfte sollen im Zeitverlauf konstant bleiben. Wertentwicklung und laufende Einkünfte stellen sich somit vereinfacht wie folgt dar:

Planungshorizont
von 15 Jahren

■ Wertentwicklung und laufende Einkünfte (in EUR)

| Bewertungsstichtag\ Vermögenswert (laufender Gewinn) | Laufende Einnahmen p. a. | 31.12.15 | 31.12.20 | 31.12.25 | 31.12.30 |
|---|-----------------------------|----------|----------|----------|----------|
| X-Ltd. | 10 Mio. | 100 Mio. | 120 Mio. | 144 Mio. | 173 Mio. |
| Y-Partnership | 1 Mio. | 10 Mio. | 12 Mio. | 14 Mio. | 17 Mio. |
| Immobilienvermögen Deutschland | 100.000 | 2 Mio. | | | |
| Immobilienvermögen Ausland | 1 Mio. | 23 Mio. | | | |
| Sichteinlagen | - | 30 Mio. | | | |
| NPLs | - | 45 Mio. | | | |

Aus Vereinfachungsgründen werden in den folgenden Betrachtungen etwaige im Zusammenhang mit Einnahmen anfallende Aufwendungen sowie der Solidaritätszuschlag ausgeblendet. Eine persönliche Einkommensteuerbelastung des A von 45 % wird unterstellt.

3. Unstrukturierter Zuzug

■ Fortführung Musterfall

A möchte von seinem steuerlichen Berater zunächst wissen, welche steuerlichen Konsequenzen der Zuzug nach Deutschland für ihn hätte.

Lösungshinweise: Vor seinem Umzug nach Deutschland unterliegt A mit seinen inländischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung lediglich der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland, da er weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland hat (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG).

Setzt A seinen Plan in die Tat um und macht die bislang vermietete deutsche Immobilie ab dem 1.1.16 zu seinem Wohnsitz, steht dies der Begründung seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gleich (§ 1 Abs. 1 EStG). Ab diesem Zeitpunkt sind sämtliche im Inland wie im Ausland erzielten Einkünfte des A der Einkommensteuer zu unterwerfen (H 1a EStR; „Welteinkommensprinzip“):

- Die von der X-Ltd. bezogenen Dividenden stellen – vorbehaltlich eines durchzuführenden Rechtstypenvergleichs – Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, die nach § 32d Abs. 1 EStG der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegen. US-Quellensteuern – die nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) DBA-USA maximal 15 % betragen sollten – sind ggf. nach § 32d Abs. 5 EStG anzurechnen.

Beachten Sie | A könnte im vorliegenden Fall grundsätzlich auch einen Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens stellen, da die Voraussetzung einer Mindestbeteiligung von 25 % erfüllt ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG). Im vorliegenden Fall ist dies jedoch aufgrund des dann anwendbaren Höchststeuersatzes auf 60 % der Dividende (im Ergebnis Steuer-

Beschränkte
Steuerpflicht vor
seinem Umzug

Unbeschränkte
Steuerpflicht nach
Zuzug nach
Deutschland

Abgeltungsteuer von
25 % auf Dividenden-
einkünfte

belastung von 27 %) nicht vorteilhaft, zumal annahmegemäß keine Werbungskosten geltend gemacht werden sollen.

- Die Gewinne aus der Beteiligung des A an der Y-Partnership sind – ebenfalls vorbehaltlich eines Rechtstypenvergleichs – einkommensteuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Mitunternehmer) zu qualifizieren und unterliegen grundsätzlich seinem individuellen Steuersatz von 45 %. Eine Freistellung der Betriebsstättengewinne kommt nach dem DBA-Zypern indes nicht in Betracht, da dieses zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vorsieht (Art. 22 Abs. 1 DBA-Zypern). Etwaige auf Zypern erhobene Steuern werden daher auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet (§ 34c Abs. 6 i.V.m. § 34d Nr. 2 Buchst. a) EStG). Da A keine Geschäftsleitungs- oder Mitunternehmerbetriebsstätte in Deutschland begründet, unterliegen die aus der Mitunternehmerschaft resultierenden Einkünfte mangels inländischer Betriebsstätte nicht der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 2 GewStG).
- Anstelle der schon zuvor in Deutschland (beschränkt) steuerpflichtigen Mieteinnahmen sind nun die sonstigen weltweit erzielten Mieteinnahmen in die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG einzubeziehen und mit der Veranlagung dem persönlichen Steuersatz des A zu unterwerfen. Auch in diesem Fall sind ausländische Steuern grundsätzlich auf die deutsche Einkommensteuer anrechenbar (§ 34c Abs. 1 EStG i.V.m. § 34d Nr. 7 EStG; § 34c Abs. 6 EStG). Etwas anderes ergibt sich nur, wenn die Immobilien in Staaten belegen sind, mit denen Deutschland ein DBA mit Freistellungsmethode bzw. einseitiger Zuteilung des Besteuerungsrechts zum Belegenheitsstaat im Verteilungsartikel abgeschlossen hat. In diesem Fall ist Deutschland als Ansässigkeitsstaat regelmäßig nicht befugt, sein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Mieteinnahmen auszuüben (Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA).

Beachten Sie | Wenn es nicht explizit im jeweiligen DBA untersagt wird, kommt dann allerdings – zumindest in Drittstaatenfällen – eine Berücksichtigung der Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts in Betracht (§ 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG). Abweichungen von der grundsätzlichen Freistellung können sich durch abkommensrechtliche und innerstaatliche Vorbehaltsklauseln ergeben, die regelmäßig zu einem Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode führen können (s. hierzu Kahlenberg/Mair, PISb 14, 10).

Neben der Besteuerung der laufenden Einkünfte aus dem Vermögen des A, mithin der Fruchtziehung, stellt sich bei Zuzug des A nach Deutschland zunächst die Frage der **Verstrickung** seines Vermögens:

- Für den Fall, dass Deutschland durch den Zuzug des A erstmalig das Besteuerungsrecht an Veräußerungsgewinnen in Bezug auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens erlangt, steht dies einer zu gemeinen Werten zu bewertenden Einlage gleich (§ 4 Abs. 1 S. 8 2. HS EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG). Wie bereits ausgeführt, gilt A für einkommensteuerliche Zwecke als Mitunternehmer der Y-Partnership. Durch die Beteiligung an der Y-Partnership wird dem A auch für Zwecke des DBA-Zypern eine Be-

Gewinne aus der Y-Partnership unterliegen nicht der Gewerbesteuer

Weltweit erzielte Mieteinnahmen im Inland steuerpflichtig, vorbehaltlich der DBA



ARCHIV
Ausgabe 1 | 2014
Seite 10

Beteiligung an Y-Partnership führt zur Fiktion einer Einlage zum GW

etriebsstätte in Zypern zugerechnet, auf deren Einkünfte jedoch nicht die Freistellungs-, sondern die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt. In Bezug auf die im Betriebsvermögen der Y-Partnership befindlichen Wirtschaftsgüter wird daher – trotz etwaiger Anrechnung zypriotischer Steuern (arg. e zu § 4 Abs. 1 S. 3 EStG) – das deutsche Besteuerungsrecht an entsprechenden Veräußerungsgewinnen begründet, sodass sie letztlich mit ihren gemeinen Werten von 10 Mio. EUR zum 1.1.16 anzusetzen sind.

- Auch im Privatvermögen tendiert die Einkommenbesteuerung – entgegen der quellentheoretischen Systematik der Überschusseinkunftsarten – zunehmend zur Erfassung von Veräußerungsvorgängen (§ 17 EStG, § 20 Abs. 2 EStG, § 23 EStG). Allgemeine Verstrickungsvorschriften – wie beim Betriebsvermögen – finden sich für das Privatvermögen allerdings nicht, sodass es im Zuzugsfall bei einer späteren Veräußerung grundsätzlich zu einer Besteuerung stiller Reserven in Deutschland kommen kann, die ursprünglich im Ausland entstanden sind. Nennenswert ist hier die Verstrickung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen i.S.d. § 17 EStG (mind. 1 % Beteiligungshöhe und fünf Jahre Haltedauer). Derlei Anteile können jedoch unter bestimmten Voraussetzungen anstatt mit ihren historischen Anschaffungskosten maximal mit ihren gemeinen Werten ersterfasst werden. Voraussetzung ist, dass im Wegzugsstaat eine der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG vergleichbare Besteuerung stattgefunden hat (§ 17 Abs. 2 S. 3 EStG). Da eine derartige Wegzugsbesteuerung in Monaco nicht stattfindet, ist letztlich sämtliches Privatvermögen mit den historischen Anschaffungskosten zu erfassen (insbesondere die Beteiligung an der X-Ltd., Immobilienbestand, NPLs).

Beachten Sie | Ein Verkauf der NPLs während der unbeschränkten Steuerpflicht des A würde z.B. zu einem nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i.V.m. S. 2 EStG zu erfassenden Veräußerungsgewinn von 40 Mio. EUR führen (GW ./ historische AK) und gemäß § 32d EStG der Abgeltungsteuer unterliegen. Dass der gemeine Wert bereits bei Zuzug 45 Mio. EUR betrug, spielt insofern keine Rolle.

Für den Fall des bereits geplanten Wegzugs des A aus Deutschland zum 31.12.30, mithin der Beendigung seiner unbeschränkten Steuerpflicht, ist letztlich zu prüfen, inwiefern es durch den Ausschluss des Besteuerungsrechts Deutschlands zu einer **Entstrickung** und damit der Besteuerung der bis dato im Betriebs- oder Privatvermögen entstandenen stillen Reserven kommen wird. Es zeigt sich eine spiegelbildlich zur Verstrickung vorzunehmende Besteuerung:

- In Bezug auf seinen Mitunternehmeranteil an der Y-Partnership, dessen Veräußerung im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht grundsätzlich nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG steuerpflichtig wäre, käme es durch den Wegzug zu einem Ausschluss des Besteuerungsrechts Deutschlands und zur Anwendung der speziellen Entstrickungsvorschrift des § 16 Abs. 3a EStG (fiktive Betriebsaufgabe). Annahmegemäß soll der gemeine Wert des Anteils an der Y-Partnership zum 31.12.30 17 Mio. EUR betragen, sodass sich i.H.d. Differenz zum Wert der Ersterfassung (10 Mio. EUR) gewerbliche Einkünfte von 7 Mio. EUR bei einem Wegzug ergeben.

Veräußerungen von PV nach den §§ 17, 20 Abs. 2 und 23 EStG steuerpflichtig

Bei Wegzug: Entstrickung spiegelbildlich zur Verstrickung

Fiktive Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3a EStG

- Für im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligungen, wie im Fall der Beteiligung des A an der X-Ltd., ist die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG von Bedeutung. Danach erfolgt eine Exit-Besteuerung bei Wegzug, sofern der Anteilinhaber in der Vergangenheit mindestens zehn Jahre einer unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterlegen hat. Dies ist vorliegend der Fall, da A den Wegzug erst zum 31.12.30 plant. Gemäß § 6 Abs. 1 S. 4 AStG hat A einen fiktiven Veräußerungsgewinn i.H.d. gemeinen Werts der Anteile an der X-Ltd. (173 Mio. EUR) in Deutschland zu versteuern (annahmegemäß sind die historischen Anschaffungskosten vernachlässigbar).
- Für andere Wirtschaftsgüter des Privatvermögens (insbesondere Immobilienbestand, NPLs) kommt es mangels einschlägiger Vorschriften nicht zu einer Entstrickungs- bzw. Wegzugsbesteuerung.

Beachten Sie | Vermietet der A nach dem Wegzug sein Haus, erzielt er abermals – wie vor seinem Zuzug – beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Dies ist letztlich auch ratsam, um den Wegzug zu belegen, da die Verfügungsmacht über ein leer stehendes Haus in Deutschland hinsichtlich § 8 AO ein gewisses Konfliktpotenzial birgt.

- Grundsätzlich wäre für einkommensteuerliche Zwecke darüber hinaus die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG zu prüfen, welche im vorliegenden Fall bereits mangels deutscher Staatsangehörigkeit des A ausscheidet (ausführlich hierzu Hagemann/Kahlenberg, PISStB 15, 70). Aus selbigem Grund scheiden auch für erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Zwecke die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b) ErbStG) und die erweitert beschränkte Steuerpflicht (§ 4 AStG) aus.

Zusammenfassung: Für die Besteuerung des A lässt sich – vorbehaltlich einer Anrechnung ausländischer Quellensteuern und einer etwaigen Entstrickungs- bzw. Wegzugsbesteuerung – stark vereinfacht Folgendes festhalten:

- Die dem Regelsteuersatz unterliegenden laufenden Einkünfte des A betragen pro Jahr 2 Mio. EUR (V & V Ausland, Y-Partnership). Die Steuerbelastung wäre mit 900.000 EUR p.a. zu beziffern. Die auf den Gewinnausschüttungen der X-Ltd. lastende jährliche Abgeltungsteuerbelastung beträgt 2,5 Mio. EUR.
- In Bezug auf die Anteile an der X-Ltd. und der Y-Partnership ergäbe sich bei Wegzug – vorbehaltlich einer Anwendbarkeit der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 3 EStG – eine Gesamtbemessungsgrundlage von 180 Mio. EUR, die stark vereinfacht eine einmalige Einkommensteuerbelastung von 81 Mio. EUR zur Folge hätte.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Im zweiten Teil dieses Musterfalls (in der nächsten Ausgabe) wird aufgezeigt, inwiefern sich derartige Besteuerungsfolgen durch den Einsatz ausländischer Familienstiftungen vermeiden lassen und welche steuerlichen Hürden bei der Strukturierung zu nehmen sind.

Exit-Besteuerung bei Wegzug gemäß § 6 Abs. 1 AStG

Vermietung des Hauses um Wegzug nachzuweisen



ARCHIV
Ausgabe 3 | 2015
Seite 70

Hohe Wegzugsbesteuerung



SIEHE AUCH
Teil 2 in der nächsten Ausgabe