

Recht der Internationalen Wirtschaft

RIW

1–2 | 2020

Betriebs-Berater International

22.1.2020 | 66. Jg.
Seiten 1–92

DIE ERSTE SEITE

Christian Leuthner

Sanktionen ohne Ende? – Bußgelder 20 Monate nach Inkrafttreten der DSGVO

AUFSÄTZE

Professor Dr. Abbo Junker

Die Rechtsprechung des EuGH zum europäischen Arbeitsrecht im Jahr 2019 | 1

Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M.

Made in Germany – Herkunftsbezeichnung und Ursprungszeugnis im Lichte des Auslandsgeschäfts | 12

Professor Dr. Till Moser

Einkünftezurechnung gemäß § 15 AStG im Fall mehrerer Stifter | 17

Dr. Will Dendorfer und **Janine Kickler-Kreuz**

Im „Iron Grip“ des US-Fiskus: in Deutschland lebende Greencard-Besitzer bzw. US-Staatsbürger | 20

LÄNDERREPORTE

Christian Klein

Länderreport Frankreich | 26

INTERNATIONALES WIRTSCHAFTSRECHT

EuGH: Kein Erlass eines Europäischen Kontenpfändungsbeschlusses auf Grund eines nicht vollstreckbaren Mahnbescheids | 30

EuGH: EuInsVO – Zuständigkeit des Gerichts des Hauptinsolvenzverfahrens auch für Klagen in Bezug auf Liegenschaften in anderen EU-Staaten | 38

EuGH: Gemeinschaftsgeschmacksmuster – Gerichtsstand für einstweilige Maßnahmen | 41

BGH: Schadensersatzpflicht wegen Verstoßes gegen eine ausschließliche Gerichtsstandsvereinbarung | 64

RIW-Kommentar von **Professor Dr. Peter Mankowski** | 70

INTERNATIONALES STEUERRECHT UND ZOLLRECHT

EuGH: Gesamtschuldnerische Haftung von Geschäftsführer und Gesellschaft für Verbrauchsteuern | 72

EuGH: Kapitalverkehrsfreiheit – unterschiedliche ertragsteuerliche Behandlung von gebietsansässigen und fremden Pensionsfonds | 75

wenn kein unbeschränkt steuerpflichtiger Stifter mehr existiert. Da jedoch der Stifter A nach wie vor unbeschränkt steuerpflichtig ist, kommt in persönlicher Hinsicht nur er für eine Zurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG in Betracht. Bereits deshalb können Anteile des verzogenen Stifters B nicht dem Bezugs-/Anfallsberechtigten S zugerechnet werden. Eine parallele Zurechnung zu einem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter *und* zu einem oder mehreren Bezugs-/Anfallsberechtigten sieht der Wortlaut des § 15 Abs. 1 AStG nicht vor.

Ansicht 3 (volle Zurechnung zu A) ist mit dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 AStG durchaus vereinbar, insbesondere da die Zurechnung hier der Höhe nach auf die tatsächlichen Einkünfte der Stiftung begrenzt ist. Jedoch vermag sie nicht mit dem vom BFH²⁴ vertretenen abstrakten Stifterbegriff zu harmonisieren, der hier nur eine anteilige Verortung der Stifterstellung in Deutschland vornehmen würde.

Überträgt man dagegen die hier im Zusammenhang mit Beispiel 2 entwickelten Grundsätze zum Zwei-Stifter-Fall auf Beispiel 3, so ergibt sich das Folgende: Die abstrakte Person des Stifters ist bei einer pro-Kopf-Betrachtung nun nur noch hälftig in Deutschland verortet, hälftig dagegen im Ausland. Nur insoweit, wie die Stifterperson der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegt, erscheint dann eine Einkünftezurechnung sachgerecht, also vorliegend bei Aufteilung nach Köpfen hälftig.

Folgt man diesem Ansatz, so muss insoweit in Beispiel 3 eine Zurechnung von 50% der Einkünfte der A-Stiftung gegenüber dem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter A erfolgen, während eine Zurechnung gegenüber B als nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Stifter vollumfänglich unterbleibt. Die Zurechnung gegenüber dem Bezugsberechtigten S bleibt nach dieser Auffassung ebenfalls versperrt, da auch in Beispiel 3 noch ein unbeschränkt steuerpflichtiger Stifter existiert.

V. Reformperspektiven und Ausblick

Die Frage der Zurechnungsquote im Rahmen der Anwendung des § 15 AStG ist bereits im Ein-Stifter-Fall in einigen Fallkonstellationen nicht abschließend geklärt; im Fall mehrerer Stifter ist eine eindeutige Zurechnungsquote generell nicht eindeutig aus dem Wortlaut der Vorschrift abzuleiten. Zwar führt der hier vorgeschlagene Auslegungsansatz i. d. R. für diese Konstellation zu ökonomisch akzeptablen Ergebnissen, aber er ist – wie die übrigen vertretenen Auslegungen – nicht in jeder Fallkonstellation sachgerecht.

Vor diesem Hintergrund sollte die Zurechnungsquote im Kontext des § 15 AStG im Rahmen der ohnehin anstehenden ATAD-Umsetzung grundlegend reformiert werden, optimalerweise durch eine ausschließliche Orientierung an der wirtschaftlichen Begünstigung, wie sie etwa die §§ 7–14 AStG recht differenziert vornehmen. Der Gedanken einer „*per se*-Missbräuchlichkeit“ der Stifterstellung an einer Auslandsstiftung ist dagegen nicht mehr zeitgemäß und sollte daher bei der Bemessung der Zurechnungsquote zukünftig keine Rolle mehr spielen.



Professor Dr. Till Moser

Steuerberater, promovierte an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg. Er war mehrere Jahre für eine „Big Four“-Wirtschaftsprüfungs-/Steuerberatungsgesellschaft in Frankfurt a.M. im Bereich Financial Services Tax tätig. Seit 2015 ist er Professor für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der FH Kiel – University of Applied Sciences. Seine Forschungsschwerpunkte liegen im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung sowie der grenzüberschreitenden Steuerplanung und -gestaltung.

24 BFH v. 5. 11. 1992, I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

Dr. Will Dendorfer, Steuerberater/Certified Public Accountant, und Janine Kickler-Kreuz, Enrolled Agent, beide Köln

Im „Iron Grip“ des US-Fiskus: in Deutschland lebende Greencard-Besitzer bzw. US-Staatsbürger

US-Staatsbürger und Greencard-Besitzer unterliegen gegenüber den US-Steuerbehörden umfangreichen Meldepflichten, was ihre weltweiten Einkünfte, Finanzkonten und Beteiligungen angeht. Diese Meldepflichten, die im Übrigen mit fühlbaren Sanktionen bewehrt sind, gelten selbst dann, wenn die betroffenen Personen nicht in den USA leben, z.B. weil sie ihren Wohnsitz in Deutschland haben. Der folgende Beitrag legt zunächst die Rechtslage dar und gibt im Anschluss Handlungsempfehlungen.

I. Rechtlicher Hintergrund

In der Beratungspraxis häufen sich seit Jahren die Fälle, in denen in Deutschland lebende Privatpersonen, Gesellschafter von Unternehmen oder in Deutschland lebende Immobilieninvestoren die US-Greencard erwerben bzw. die US-Staatsbürgerschaft annehmen oder seit vielen Jahren innehaben.

Der Erwerb der Greencard geht oft einher mit dem USA-Aufenthalt des designierten Nachfolgers eines Un-

ternehmers oder des designierten Erben eines Immobilienvermögens aufgrund eines Studiums oder Praktikums oder aber mit der temporären Geschäftsleitung der US-Tochtergesellschaft durch ein Mitglied der Unternehmerfamilie. Auch der Erwerb mittels der sog. Greencard-Lotterie ist nicht selten. Andere Personen haben z.B. die US-Staatsbürgerschaft erworben, weil sie in den USA geboren wurden oder weil sie aus anderen Gründen (z.B. über den Ehegatten) die Gelegenheit hatten, sie anzunehmen.

Solche Personen versteuern ihre weltweiten Einkünfte in Deutschland, da sie entweder dort ihren Wohnsitz nach ihrer Rückkehr begründen oder ihn während ihres USA-Aufenthalts nicht aufgegeben haben. Dass sie auch fortlaufende US-Steuerpflichten haben, wird entweder (durchaus gutgläubig) nicht erkannt oder unter Berufung darauf verworfen, dass sie den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Deutschland haben.

Indes hat der US-Gesetzgeber dafür gesorgt, dass dem Greencard-Inhaber – und in vermehrten Maße dem US-Staatsbürger – engmaschige steuerliche Pflichten auferlegt werden, und zwar unabhängig vom Wohnsitz und ebenso unabhängig davon, in welchem Land die Quelle seiner Einkünfte liegt. So besteuern die USA ihre Staatsbürger, aber auch ihre Greencard-Besitzer und sonstige als in den USA nach nationalem Steuerrecht ansässig geltende Personen (auch als US-Personen bezeichnet) mit ihren weltweiten Einkünften (*saving clause* des Art. 1 Abs. 4 Buchst. a DBA Deutschland/USA).

Das US-Steuerrecht befreit US-Personen grundsätzlich nicht von der Besteuerung ausländischer Einkünfte. Lediglich die *Foreign Earned Income Exclusion* der IRC Sec. 911 gewährt einen Freibetrag auf ausländische Arbeitseinkünfte von bis zu USD 107 600 (vgl. Stand 2020).

Im Gegensatz zu den Greencard-Besitzern und sonstigen US-Personen können sich in Deutschland lebende US-Staatsbürger für US-einkommensteuerliche Zwecke nicht darauf berufen, dass sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen nach der *tie-breaker*-Regel des Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA Deutschland/USA außerhalb der USA befindet.

Ferner bestehen für alle US-Personen (auch für Greencard-Besitzer, die sich auf die *tie-breaker*-Regel stützen) eine Reihe von Mitteilungspflichten, die im Versäumnisfall mit relativ hohen Bußgeldern bewehrt sind. Durch den *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) und durch zwischenstaatliche Vereinbarungen (*intergovernmental agreements*) mit einer Reihe von Ländern, darunter auch Deutschland, haben die USA das Netz an automatischen Meldungen an den US-Fiskus kontinuierlich enger gezogen.¹

II. Fallbeispiel

Nachfolgend werden einschlägige US-steuerliche Regelungen (z. T. nur selektiv) und sich daraus ergebende Probleme anhand eines Beispielfalls aufgezeigt. US-nachlasssteuerliche Implikationen sowie US-einkommensteuerliche Auswirkungen bei der beabsichtigten oder unbeabsichtigten Aufgabe der Greencard bzw. Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft (*exit tax* im Rahmen der *expatriation*) werden ergänzend behandelt.

1. Sachverhalt

Frau A wurde in den USA geboren, zog in jungen Jahren mit ihren deutschen Eltern nach Deutschland, wuchs hier auf und wurde eine erfolgreiche Unternehmerin. Obwohl sie nie einen US-amerikanischen Pass beantragte, ist sie aufgrund ihres Geburtsorts US-Staatsbürgerin. Daneben besitzt sie die deutsche Staatsbürgerschaft durch Abstammung. Ihr Ehepartner und ihre Kinder sind ausschließlich deutsche Staatsbürger.

Im Jahr 2016 wurde sie durch Schenkung im Wege der vorweggenommen Erbfolge Mehrheitskommanditistin des elterlichen Familienunternehmens, einem Produktionsunternehmen mit Sitz in Deutschland, das in der Rechtsform der GmbH & Co. KG geführt wird. Die restlichen Anteile an der GmbH & Co. KG sind noch im Besitz des Vaters, der ausschließlich die deutsche Staatsbürgerschaft innehat. Ferner ist sie seit 2016 mehrheitlich an einer deutschen Vertriebs-GmbH und an einer deutschen Holding-GmbH beteiligt. Letztere hält eine Reihe von Vertriebs-Tochtergesellschaften in Europa, Asien und Südamerika zu je 100%, deren einzige Einkünfte sich auf Dividenden der Auslands-Vertriebsgesellschaften sowie Zinsen aus der Anlage überschüssiger liquider Mittel beschränken.

Die Produktions-GmbH & Co. KG vereinnahmt Lizenzgebühren von der deutschen Vertriebs-GmbH und von den unter der Holding-GmbH hängenden Auslands-Vertriebtochtergesellschaften.

Das Privatvermögen von A besteht überwiegend aus deutschen Gewerbe- und Wohnimmobilien sowie Wertpapierdepots bei deutschen Banken. Der Verkehrswert ihres Gesamtvermögens liegt über USD 2 Mio.

A hat in der Vergangenheit keine US-Steuererklärungen abgegeben. Anfang 2020 wird sie anlässlich einer Kontoeröffnung für eine neue Gruppengesellschaft von dem Kreditinstitut routinemäßig um eine Selbstauskunft gebeten. In diesem Zusammenhang erfährt sie, dass das Kreditinstitut Konto- bzw. Depotinformationen über ihre Kunden – sofern diese US-Personen sind – über das Bundeszentralamt für Steuern an die US-Finanzverwaltung (*Internal Revenue Service* – IRS) zu übermitteln hat und dass die Meldepflicht nicht besteht, sofern sie mit der Vorlage des Formulars W-8BEN (*Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding and Reporting [Individuals]*) unter eidesstattlicher Versicherung bestätigt, dass sie *keine* US-Person ist. Sie wird darauf hingewiesen, dass sie andernfalls das Formular W-9 (*Request for Taxpayer Identification Number and Certification*) vorzulegen hat, in dem sie u.a. bestätigt, dass sie eine US-Person ist.

A hat ihre deutschen Steuerpflichten stets ordnungsgemäß erfüllt. Sie bezog in all den Jahren keine Einkünfte aus US-Quellen. Nach ihrer Recherche steht fest, dass sie als US-Person seit vielen Jahren in den USA unbeschränkt einkommensteuererklärungspflichtig ist, jährlich umfangreiche US-steuerliche Mitteilungspflichten zu erfüllen hat sowie u. U. mit relativ hohen Bußgeldfestsetzungen durch den IRS rechnen muss, insbesondere falls der IRS aufgrund der Meldung des o.g. Kreditinstituts von ihrer US-Staatsbürgerschaft erfahren sollte.

¹ Vgl. Dendorfer, RIW 2014, 669.

A liebäugelt daher mit der Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft, um die US-Steuerproblematik (vermeintlich) vom Tisch zu haben.

2. US-steuerliche Mitteilungspflichten

Neben den weiter unten behandelten US-Einkommensteuererklärungspflichten (s. unten 3.) hat A grundsätzlich folgende US-steuerliche Mitteilungspflichten (*information-reporting obligations*), die für jedes Steuerjahr form- und fristgerecht zu erfüllen sind, auch wenn aus diesen Mitteilungserklärungen nicht unmittelbar US-Einkommensteuerzahlungspflichten entstehen sollten:

(1) Für die außerhalb den USA von ihr persönlich oder zusammen mit ihrem Ehegatten oder ihren Kindern gehaltenen Finanzkonten (u. a. Bankkonten, Wertpapierdepots, Derivate, Lebensversicherungen mit Überschussbeteiligung) sowie für alle Bankkonten der Unternehmensgruppe, bei denen sie Unterschriftsvollmacht oder ähnliche Rechte hat. Die Pflicht besteht, sofern mindestens eines dieser Finanzkonten an mindestens einem (beliebigen) Tag im Kalenderjahr einen Guthabensaldo von mindestens USD 10 000 aufweist, oder sofern mehrere Finanzkonten zusammen einen solchen Guthabensaldo aufweisen. Meldepflichtig ist jeweils der höchste Guthabensaldo im Jahr. Die Meldung hat jährlich auf dem Formular FinCEN 114 (*Report of Foreign Bank and Financial Accounts – FBAR*) zu erfolgen. Sie ist nur online auf der Webseite des *Financial Crimes Enforcement Network* zulässig.

(2) Für die bereits auf dem oben erwähnten Formular FinCEN 114 aufzuführenden Finanzkonten sowie bestimmte andere außerhalb den USA gehaltene Anlagepositionen (z. B. Anteile an Erbengemeinschaften, nicht aber Immobilien), sofern bestimmte, von A's persönlichen Verhältnissen abhängige, Wertgrenzen überschritten sind. Die Mitteilung erfolgt auf dem Formular 8938 (*Statement of Specified Foreign Assets*) zusammen mit der US-Einkommensteuererklärung eines jeden Jahres. In diesem Formular sind Querverweise zu den jeweiligen Abschnitten und Zeilen der Einkommensteuererklärung zu machen, in denen die aus den Anlagepositionen resultierenden Einkünfte erklärt sind.

(3) Für die außerhalb der USA von A gehaltenen Wertpapierdepots, sofern sie Investmentgesellschaften enthalten (auch Zwerganteile zählen), deren Bruttoeinkünfte u. a. zu mindestens 75% passiver Natur sind. Die Mitteilung hat jährlich auf dem Formular 8621 (*Information Return by a Shareholder of a Passive Foreign Investment Company or Qualified Electing Fund*) zu erfolgen.

(4) Für die Beteiligungen von A an der Familien-GmbH & Co. KG (Formular 8865 – *Return of U.S. Persons with Respect to Certain Foreign Partnerships*) sowie der deutschen Vertriebs-GmbH und der Holding-GmbH, zusammen mit den direkten und indirekten Tochtergesellschaften der Holding-GmbH (jeweils Formular 5471 – *Information Return of U.S. Persons with Respect to Certain Foreign Corporations*). Aufgrund des hier vorliegenden Anteilsbesitzes von A von mehr als 50% (Stimmrecht oder Verkehrswert) sind die unkonsolidierten Jahresabschlüsse der einzelnen Gesellschaften der Unternehmensgruppe jährlich nach US-steuerlichen Grundsätzen überzuleiten und in das jeweilige Formular einzutragen. Sofern die Komplementär-GmbH der Produktions-GmbH & Co. KG weder am Vermögen noch am Gewinn- oder Verlust der GmbH & Co. KG beteiligt ist, könnte die GmbH & Co. KG u. U. als US-steuerlich intransparent zu qualifizieren sein,² so dass folglich das *information reporting* hier ebenfalls auf dem Formular 5471 zu erfolgen hätte.

(5) Für die 2016 erfolgte Schenkung der Kommanditanteile ihres Vaters, sofern der Verkehrswert der Anteile mehr als

USD 100 000 betrug. Die Schenkung ist auf dem Formular 3520 (*Annual Return To Report Transactions With Foreign Trusts and Receipt of Certain Foreign Gifts*) mitzuteilen. Die Einreichung des Formulars erfolgt i. d. R. zusammen mit der US-Einkommensteuererklärung. Die Schenkung ist zwar nach US-nationalem Steuerrecht steuerfrei, da der Schenker seine steuerliche Ansässigkeit im US-Ausland hat und der Schenkungsgegenstand nicht in den USA belegen ist; dies befreit aber nicht von der Mitteilungspflicht.

Die Verletzung der aufgelisteten Mitteilungspflichten ist i. d. R. mit einem Bußgeld von USD 10 000 bewehrt. Liegt bei der Nichtabgabe bzw. der Versäumnis der Abgabefrist des *FBAR*-Formulars FinCEN 114 *non-willfulness* vor, beträgt das Bußgeld grundsätzlich USD 10 000 pro Finanzkonto und pro Jahr. *Non-willfulness* entspricht in etwa dem deutschen Rechtsbegriff der Fahrlässigkeit. Hingegen kann bei *willfulness* (in etwa vergleichbar mit Vorsatz) ein Bußgeld von bis zu 50% des höchsten Guthabensaldos des betroffenen Finanzkontos (oder falls größer, mindestens USD 100 000) pro Jahr festgesetzt werden. Bei Straftatbeständen ist auch eine Haftstrafe möglich.

Für Greencard-Inhaber gelten die Ausführungen dieses Abschnitts entsprechend, und zwar selbst dann, wenn der Greencard-Inhaber gem. Art. 4 Abs. 2 Buchst. a, b, oder c des DBA Deutschland/USA geltend macht, dass er in den USA für DBA-Zwecke nicht steuerlich ansässig und deshalb in den USA nur beschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

3. US-Einkommensteuererklärungspflichten

Aufgrund ihrer US-Staatsbürgerschaft ist A nach US-nationalem Steuerrecht in den USA unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und hat daher dort ihre weltweiten Einkünfte auf dem Formular 1040 (*U.S. Individual Income Tax Return*) zu erklären und zu versteuern. Dies gilt unabhängig davon, ob sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in den USA oder außerhalb den USA hat. Nach US-nationalem Recht und im DBA, gestützt durch die *saving clause* des Art. 1 Abs. 4 DBA Deutschland/USA, besteuern die USA ihre Staatsbürger (und im Übrigen auch in den USA gem. Art. 4 DBA Deutschland/USA steuerlich Ansässige, also ggf. auch Greencard-Inhaber) so, als ob das DBA Deutschland/USA für sie nicht gelte (vorbehaltlich der in Art. 1 Abs. 5 DBA Deutschland/USA aufgeführten Ausnahmen).

Zur US-einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zählen u. a. die gewerblichen Einkunftsanteile an der Familien-GmbH & Co. KG, ihre Vergütungen als Geschäftsführerin der verschiedenen Gruppengesellschaften, die Dividenden aus den beiden GmbHs, die Vermietungseinkünfte aus dem Immobilienvermögen sowie die Zins-, Dividenden- und Veräußerungsgewinneinkünfte aus den Wertpapierfonds.

A kann u. a. die in Deutschland gezahlte Einkommensteuer sowie den Solidaritätszuschlag in den gesetzlichen Grenzen der IRC Sec. 901 auf dem Formular 1116 (*Foreign Tax Credit*) anrechnen.

2 S. dazu Dendorfer, Überblick über das Steuerrecht der USA, in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Losebl., Bd. VI, Anhang USA, Rdnr. 102; Dorfmueller, IStR 2010, 644.

Die Holding-GmbH erfüllt die Voraussetzungen einer *Controlled Foreign Corporation* (CFC) gem. IRC Sec. 957, da *A* sie als US-Person mehrheitlich hält. Ferner erzielt die Holding-GmbH aufgrund der Dividenden ihrer Auslands-Tochtergesellschaften vorwiegend passive Einkünfte i. S. d. IRC Sec. 952 (*Subpart F Income*). Daher wird *A* ab dem Steuerjahr 2016 unabhängig von der Zahlung einer tatsächlichen Dividende eine fiktive Dividende (*deemed dividend*) in Höhe von 51% der passiven Einkünfte der CFC zugerechnet. Eine spätere tatsächliche Ausschüttung in gleicher Höhe wird jedoch nicht erneut besteuert.

Auch die Vertriebs-GmbH qualifiziert als CFC. Gleiches könnte für die Produktions-GmbH & Co. KG gelten, sofern sie für US-Steuerzwecke als intransparent (also Besteuerung wie eine *corporation*) behandelt wird (s. o. II. 2.). So kann es dazu führen, dass gem. IRC Sec. 951A das *Global Intangible Low-Taxed Income* (GILTI) der Vertriebs-GmbH bzw. u. U. auch der Produktions-GmbH & Co. KG bei *A* besteuert wird. Die Bemessungsgrundlage der GILTI-Steuer ergibt sich – vereinfacht ausgedrückt – aus dem gesondert ermittelten *net CFC income* von *A* abzüglich einer fiktiven Standardrendite (*net deemed tangible income return*) der CFC von 10% der auf *A* anteilig entfallenden qualifizierenden materiellen Vermögenswerte der CFC, vermindert durch bestimmte qualifizierende Schuldzinsen der CFC. Auf diese Bemessungsgrundlage werden die Einkommensteuersätze (10% bis 37%) angewendet. *A* kann insofern die deutsche Körperschaftsteuer der Holding-GmbH nicht als *foreign tax credit* anrechnen.

Die Beteiligungen von *A* an der Vertriebs-GmbH, der Holding-GmbH (und u. U. auch der Produktions-GmbH & Co. KG) unterlagen am Stichtag 31. 12. 2017 im Zuge der damaligen US-Steuerreform der *repatriation tax* der IRC Sec. 965. Demnach galten die US-steuerlichen Kapitalrücklagen (*Earnings and Profits – E&P*) der genannten Gesellschaften zum 31. 12. 2017 als fiktiv ausgeschüttet und unterlagen einmalig einer Einkommensteuer von 15,5% bzw. 8%, je nachdem, ob die Rücklagen aus liquiden oder illiquiden Mitteln stammten. Die *repatriation tax* war mit der jährlichen US-Einkommensteuererklärung für 2017 zu veranlagern und zu zahlen (eine Verteilung auf 8 Jahre ist mangels fristgerechter Veranlagung nicht zulässig).

Die Nichtabgabe der US-Einkommensteuererklärungen (*noncompliance*) löst im Aufdeckungsfall nicht nur die eventuellen Steuernachzahlungen, sondern auch Nachzahlungszinsen und Bußgeldfestsetzungen aus. Im Fall der Nichtabgabe läuft die Festsetzungsfrist nicht an, sodass der IRS alle offenen Steuerjahre veranlagern kann. Sofern grob fahrlässiges oder vorsätzliches Handeln ausgeschlossen werden kann, ist es gängige IRS-Praxis, die Nachreichung der Steuererklärungen nur für etwa 6 bis 8 Jahre einzufordern (eine Garantie dafür besteht jedoch nicht).

Die dargelegten US-Einkommensteuerpflichten gelten im gleichen Umfang für Greencard-Inhaber, die sich nicht auf die *tie-breaker*-Regel des Art. 4 DBA Deutschland/USA berufen.

4. US-Nachlasssteuerpflicht

Bei der US-Nachlasssteuer ist nicht der Erbe, sondern der Nachlass selbst, also die Vermögensmasse, der Steuerschuldner. Der Nachlass von *A* als US-Staatsbürgerin ist unabhängig von ihrem Wohnsitz unbeschränkt steuerpflichtig

und umfasst das weltweite Vermögen, also auch ihre Unternehmensbeteiligungen. Die Spannweite der Nachlasssteuersätze bewegt sich von 18% bis 40%, je nach Bemessungsgrundlage und unabhängig vom Verwandtschaftsgrad bzw. Ehestand.

Der Ehegatte von *A* kann einen begrenzten Ehegattenfreibetrag nach Art. 10 Abs. 6 des Erbschaftsteuer-DBA Deutschland/USA i. V. m. IRC Sec. 2010 in Höhe von USD 11 580 000 geltend machen (vgl. Stand 2020).

Bei Greencard-Inhabern weicht die US-nachlasssteuerliche Behandlung ab. Im Gegensatz zum Fall des US-Staatsbürgers kommt es hier zunächst auf die Prüfung der US-nachlasssteuerlichen Ansässigkeit (*domicile*, Treasury Reg. §20.0–1(b)(1)) an, um feststellen zu können, ob die beschränkte oder unbeschränkte US-Nachlasssteuerpflicht besteht.

5. US-Wegzugsbesteuerung (Exit Tax) bei Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft (bzw. der Greencard)

Eine Beendigung der unbeschränkten US-Einkommensteuerpflicht sowie der umfangreichen Mitteilungspflichten ist für *A* zu Lebzeiten nur möglich, wenn sie die US-Staatsbürgerschaft formgerecht aufgibt. In diesem Fall liegt ein steuerlicher Wegzug (*expatriation*) gem. IRC Sec. 877A i. V. m. Sec. 877 vor. Die Steuerfolgen erstrecken sich u. a. auf die einmalige Besteuerung (*exit tax*) eines fiktiven Veräußerungsgewinns. Dabei wird die Veräußerung des weltweiten Vermögens zu den Verkehrswerten am Tag vor der *expatriation* fingiert. Von den Verkehrswerten werden die nach US-Steuerrecht fortgeschriebenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgezogen und der so ermittelte gesamte Veräußerungsgewinn der US-Einkommensteuer unterworfen, falls er USD 737 000 (vgl. Stand 2020) übersteigt.

Ferner muss zusätzlich mindestens eines der folgenden Tatbestandsmerkmale erfüllt sein, um die *exit tax* auszulösen (vgl. Stand 2020):

- Durchschnittliche US-Einkommensteuer von *A* in den letzten fünf Steuerjahren vor der *expatriation* > USD 171 000 (*tax-liability test*), oder
- weltweites Nettovermögen von *A* am Tag vor der *expatriation* ≥ USD 2 Mio. (*net-worth test*), oder
- auf dem beim IRS einzureichenden Formular 8854 (*Initial and Annual Expatriation Statement*) verweigert *A*, eidesstattlich zu versichern, dass sie ihren US-Steuerpflichten innerhalb der letzten fünf Jahre ordnungsgemäß nachgekommen ist (*certification test*).

Da *A* seit Geburt sowohl die US-Staatsangehörigkeit als auch die deutsche Staatsbürgerschaft innehat, gilt für sie die *dual-citizen exception* der IRC Sec. 877A (g)(1)(B)(i)(I) u. (II), wodurch nur noch der oben genannte *certification test* maßgeblich ist. Sofern sie die geforderte eidesstattliche Versicherung abgeben könnte, würde somit die *exit tax* vermieden, selbst wenn der *tax-liability test* und der *net-worth test* erfüllt wären. Aber *A* kann beim gegenwärtigen Stand ihrer US-Steuersituation die US-Staatsbürgerschaft nicht aufgeben, ohne die *exit tax* auszulösen, da sie guten Gewissens die eidesstattliche Versicherung des *certification test* nicht abgeben kann.

Aus deutscher Sicht liegt kein Veräußerungstatbestand vor. Daher kann die *exit tax* schon deswegen nicht angerechnet

	Alternative 1		Alternative 2		Alternative 3	Alternative 4	Alternative 5
	Nichts tun (Nullalternative)		Quiet Disclosure ex nunc, keine Expatriation, kein SFOP, keine Willfulness		SFOP, anschl. lfd. Erfüllung der Stpfl., keine Expatriation	Expatriation ohne SFOP	Expatriation mit vorhergehendem SFOP
	a) keine Aufdeckung	b) spätere Aufdeckung	a) keine Aufdeckung	b) spätere Aufdeckung			
SFOP	n/a	nicht zulässig	n/a	nicht zulässig	zulässig, falls keine Steuerhinterziehung	n/a	zulässig, falls keine Steuerhinterziehung
Steuernachzahlung	keine	i.d.R. mind. 6 Jahre	keine	i.d.R. mind. 6 Jahre	i.d.R. 3 Jahre	i.d.R. mind. 6 Jahre	i.d.R. 3 Jahre
Nachzahlungszinsen	keine	ja	keine	ja	ja	ja	ja
FBAR u. andere Mitteilungserklärungen	keine	i.d.R. mind. 6 Jahre	nur ab lfd. Jahr	i.d.R. max. 6 Jahre	i.d.R. 3 Jahre	i.d.R. mind. 6 Jahre	i.d.R. 6 Jahre
Bußgeld	keine	ja	keine	ja	keine	ja	keine
Exit Tax	bei zukünftigem Aufgabebetatbestand (führt zur Aufdeckung!)	bei zukünftigem Aufgabebetatbestand	bei zukünftigem Aufgabebetatbestand (führt zur Aufdeckung!)	bei zukünftigem Aufgabebetatbestand	bei zukünftigem Aufgabebetatbestand	grunds. ja	grunds. ja, falls nicht US- Staatsbürger durch Geburt
US-Nachlasssteuer auf weltweites Vermögen	ja, falls Aufdeckung im Todesfall	ja	ja, falls Aufdeckung im Todesfall	ja	ja	nein	nein

werden. Sofern später das US-Vermögen tatsächlich veräußert wird, vermeidet Art. 13 Abs. 6 DBA Deutschland/USA die Doppelbesteuerung.³

Stirbt eine US-Person innerhalb von 10 Jahren nach Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft oder der US-Greencard, unterliegt ihr in den USA belegenes Vermögen grundsätzlich (und vorbehaltlich entgegenstehender DBA-Vergünstigungen) der US-Nachlasssteuer, auch wenn das Vermögen über eine ausländische Kapitalgesellschaft gehalten wird.

Ein Greencard-Inhaber muss über die genannten Tatbestandsmerkmale hinaus eine Haltedauer erfüllen, um der *exit tax* zu unterliegen. Er muss zum Zeitpunkt der Rückgabe der Greencard mindestens in acht von fünfzehn Kalenderjahren zu irgendeinem Zeitpunkt nach US-nationalem Recht einkommensteuerlich in den USA ansässig gewesen sein, um als *long-term resident* gelten. Wohlgemerkt kann eine (ggf. unbeabsichtigte) *expatriation* vorliegen, wenn der Greencard-Inhaber dazu übergeht, US-Einkommensteuererklärungen als beschränkt Steuerpflichtiger abzugeben, weil er die *tie-breaker*-Regel des Art. 4 Abs. 2 DBA Deutschland/USA in Anspruch nimmt (z. B. durch Geltendmachung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in Deutschland), oder wenn ihm die Greencard durch die US-Einreisebehörde entzogen wird.

6. Innerstaatliches Verständigungsverfahren (SFOP)

Allerdings hat *A* die Möglichkeit, vor der Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft ein innerstaatliches Verständigungsverfahren (*Streamlined Foreign Offshore Procedure* – SFOP) beim IRS zu beantragen, um die *noncompliance*-Situation zu bereinigen. Sofern das SFOP vor Aufdeckung der *noncompliance* ordnungsgemäß eingeleitet wurde und *willfulness* (s. o. II. 2.) ausgeschlossen werden kann, sieht der IRS von der Festsetzung von Bußgeldern ab, jedoch nicht von Nachzahlungszinsen.

Im Rahmen des SFOP sind i. d. R. die Steuer- bzw. Mitteilungserklärungen, für die die Abgabefrist bereits abgelaufen ist, für die letzten drei Steuerjahre sowie die FBAR-Formulare (s. o. II. 2.) für die letzten sechs Steuerjahre abzugeben. In *A*'s Fall wären dies die US-Einkommensteuererklärungen 2016, 2017 und 2018, die somit auch die Besteuerung der *repatriation tax* (s. o. II. 2.) zum Stichtag 31. 12. 2017 umfassen und ferner die FBAR-Formulare 2013 bis 2018. Anschließend wäre grundsätzlich der Weg frei für die Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft und der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, dass *A* ihre US-Steuerpflichten ordnungsgemäß erfüllt hat. Die *exit tax* würde dann nicht anfallen.

III. Wirtschaftliche Bewertung und Fazit

1. Handlungsalternativen und denkbare Zahlungsströme

Viele US-Staatsbürger (inklusive doppelte Staatsbürger) oder Greencard-Inhaber, die im US-Ausland leben und in der Vergangenheit ihren US-Steuerpflichten nicht oder nicht ausreichend nachgekommen sind, stehen vor ähnlichen Entscheidungsproblemen wie *A* im obigen Fallbeispiel. Unabhängig von eventuellen emotionalen Gesichtspunkten geht

es bei der Entscheidungsfindung um die monetäre Bewertung der folgenden Handlungsalternativen:

1. Nichts tun (Nullalternative)
 - a) Keine Aufdeckung der *noncompliance*
 - b) Spätere Aufdeckung der *noncompliance*
2. *Quiet disclosure*, d. h. unaufgeforderte Erfüllung der US-Steuerpflichten *ex nunc*, also ab dem Steuerjahr, für das die Steuerklärungsfrist noch nicht abgelaufen ist; keine *expatriation*, kein SFOP
 - a) Keine Aufdeckung der vorausgegangenen *noncompliance*
 - b) Spätere Aufdeckung der vorausgegangenen *noncompliance*
3. SFOP inklusive Nachholung der US-Steuerpflichten für i. d. R. drei Steuerjahre (sechs Steuerjahre für die FBAR-Formulare); anschließend laufende Erfüllung der US-Steuerpflichten; keine *expatriation*
4. *Expatriation* ohne vorhergehendes SFOP
5. *Expatriation* mit vorhergehendem SFOP

Bei der Bewertung dieser Handlungsalternativen sind die Eintrittswahrscheinlichkeiten und die voraussichtliche Höhe der folgenden Zahlungsströme maßgeblich:

- a) Nachzahlungsrisiko für die Jahre der *noncompliance* (i. d. R. mindestens 6 Jahre), ohne SFOP
 - US-Steuernachzahlungen
 - US-Bußgelder bzw. ggf. Strafzahlungen
 - US-Nachzahlungszinsen
- b) Zahlungsabflüsse im Fall der *quiet disclosure* (d. h. in den zukünftigen Jahren der *compliance*, ohne SFOP, ohne *expatriation*)
 - US-Steuerberatungskosten für die Erstellung der zukünftigen laufenden US-Steuer- bzw. Mitteilungserklärungen
 - Zukünftige laufende US-Steuerzahlungen
 - US-Nachlasssteuer im Fall des Ablebens des Steuerpflichtigen
 - ggf. US-Steuerberatungskosten für die US-nachlasssteuerliche Beratung
 - Nachzahlungsrisiko (s. o. a)) im Fall der Aufdeckung der vorausgegangenen *noncompliance*⁴
- c) Zahlungsabflüsse im Fall der Durchführung eines SFOP
 - US-Rechtsanwaltskosten für die Feststellung ob *non-willful conduct* vorliegt und für die Vertretung im SFOP zur Wahrung des *attorney-client privilege*
 - US-Steuerberatungskosten für die grundlegende Beratung vor Beantragung des SFOP
 - US-Steuerberatungskosten für die Erstellung der US-Steuer- bzw. Mitteilungserklärungen des SFOP-Zeitraums
 - US-Steuernachzahlungen für den SFOP-Zeitraum
 - US-Nachzahlungszinsen für den SFOP-Zeitraum
- d) Zahlungsabflüsse im Fall der *expatriation*
 - US-Steuerberatungskosten für die Beratung im Rahmen der *exit-tax*-Problematik sowie ggf. Schätzung des *exit-tax*-Risikos
 - Ggf. US-Rechtsanwaltskosten, falls Vertretung im *expatriation*-Verfahren gewünscht oder notwendig
 - Nachzahlungsrisiko (s. o. a)), falls kein SFOP vorausgegangen ist.

Die dargestellten Handlungsalternativen werden in der Übersicht auf Seite 24 zusammen mit den wichtigsten ent-

³ Vgl. *Eimermann*, in: Wassermeyer (Fn. 2), Bd. VI, Rdnr. 187.

⁴ Sofern keine *willfulness* vorliegt, akzeptiert der IRS bei *quiet disclosure* mittlerweile die Bußgeldfreiheit und scheint den Zeiträumen für Nachzahlungen auf maximal 6 Jahre zu begrenzen; IRS Memorandum LB&I-09-1118-014 (Nov. 20, 2018).

scheidungsrelevanten Kriterien dargestellt. Die Alternativen 1 und 2 gehen von der Annahme aus, dass die *noncompliance* nicht von der US-Finanzbehörde aufgedeckt wird. Sie sind lediglich als Kontrast zum Aufdeckungsfall zu sehen und können von Beratern schon aus berufsrechtlichen Gründen nicht empfohlen werden. Unter dem Begriff „Aufdeckung“ wird dabei die Kenntniserlangung des IRS vor der Offenlegung durch den Steuerpflichtigen bzw. seines Beraters verstanden. Im Übrigen gelten die obigen Begriffsinhalte und Einschränkungen (insb. unter II.). Die Alternative 4 ist i. d. R. wenig sinnvoll.

2. Fazit

Als Fazit kann festgehalten werden, dass A – wie viele US-Personen in ähnlicher Lage – erfahrungsgemäß mit der Alternative 5 (*expatriation* mit vorherigem SFOP) am besten fahren wird, um die US-Steuerproblematik erfolgreich hinter sich zu bringen.



Dr. rer. pol. Will Dendorfer

Steuerberater und Certified Public Accountant, Mitglied des AICPA, New York. Partner bei der internationalen Beratungs- und Prüfungsgesellschaft Rödl & Partner und nach 27 Jahren Berufserfahrung in den USA (zuletzt New York) nunmehr von Köln aus als Leiter des *US Desk in Germany* tätig. Strategische US-Steuerplanung für deutsche Familienunternehmen, Medienunternehmen, Fondsgesellschaften und vermögende Privatpersonen in allen Phasen des US-Investments.



Janine Kickler-Kreuz

Enrolled Agent (Internal Revenue Service, USA), Bachelor of Business & Law in Accounting and Taxation. Senior Associate bei der internationalen Beratungs- und Prüfungsgesellschaft Rödl & Partner und nach 5 Jahren Berufserfahrung in den USA seit 2017 Fachmitarbeiterin im *Team Tax USA* am *US Desk in Germany*, Köln.

Länderreporte

Christian Klein, Rechtsanwalt/Avocat à la Cour, Paris

Länderreport Frankreich

I. Rechtspolitischer Hintergrund

Nach einem fulminanten Startjahr, einem sehr schwierigen zweiten Regierungsjahr folgte 2019 für den französischen Staatspräsidenten *Macron* und dessen reformorientierte Politik ein Jahr der Konsolidierung. Innenpolitisch war zwar zur Jahreswende und im Frühjahr 2019 aufgrund der heftigen Proteste der „Gelbwesten“ in Frankreich noch mächtig „Druck auf dem Kessel“, den *Macron* jedoch mit Hilfe gewisser Zugeständnisse an die Forderungen der Protestler, insbesondere Steuersenkungen für mittlere Einkommen, schließlich abbauen konnte. Überhaupt zeigte sich das französische Staatsoberhaupt in seinem dritten Amtsjahr einsichtiger und lernfähig, gab insbesondere seine Unnahbarkeit auf und demonstrierte deutlich mehr Bürgernähe als noch zu Beginn seiner Präsidentschaft. Auch drosselt er das Tempo seiner ambitionierten Reformmaßnahmen; so lässt es die Regierung nunmehr bei der geplanten Umstrukturierung der Arbeitslosenversicherung und des Rentensystems deutlich langsamer und „einfühlsamer“ angehen, als bei den vorangegangenen Reformvorhaben, vor allem der Arbeitsrechtsreform 2017. Dafür sind beide Themen auch viel zu sensibel und bergen ein enormes soziales Konfliktpotential.

Insgesamt kann sich die wirtschaftliche Halbzeitbilanz von *Macron* aber durchaus sehen lassen: ein deutlicher Anstieg des Wirtschaftswachstums auf 1,3%, eine Arbeitslosenquote, die (wenngleich noch immer deutlich höher als in anderen EU-Ländern) mit 8,6% das niedrigste Niveau seit 2009

hat und eine zumindest leichte Senkung des Haushaltsdefizits.

II. Wesentliche Gesetzesreformen und praxisrelevante Urteile in 2018

1. Reformen und gesetzliche Neuregelungen

a) Gesetz zur Vereinfachung, Klarstellung und Aktualisierung des Gesellschaftsrechts

Nahezu fünf Jahre nach Einbringung in das Gesetzgebungsverfahren wurde am 20. 7. 2019 das „Gesetz zur Vereinfachung, Klarstellung und Aktualisierung des Gesellschaftsrechts“ parlamentarisch verabschiedet. Die Neuerungen betreffen im Wesentlichen Regelungen im Zusammenhang mit der Übertragung und Verpachtung eines Geschäftsbetriebs (*fonds de commerce*) sowie die Gesellschaften bürgerlichen Rechts und die Handelsgesellschaften:

(1) Mit Streichung von Art. L.141-1 Code Commerce entfällt die bisher für die Wirksamkeit des Vertrages über die Übertragung des *fonds de commerce* erforderliche Notwendigkeit, in den Vertrag Angaben zum Ursprung des Geschäftsbetriebes, zu eingetragenen Sicherheiten/Lasten und Rechten Dritter, sowie zu den in den letzten 3 Jahren vor Übertragung erzielten Jahresumsätzen und Betriebsergebnissen aufzunehmen. Diese bisherigen gesetzlichen Mindestangaben dienten dem Schutz des Erwerbers, so dass deren Wegfall bei einigen Praktikern zunächst auf gewisse Be-