

TAUSCH MIT BUCHWERTÜBERTRAGUNG ZWISCHEN VERBUNDENEN PERSONEN

Gewinne aus der Veräußerung von U.S.-Immobilien unterliegen regelmäßig der U.S.-Besteuerung. Grundsätzlich entsteht ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem steuerlichen Buchwert („basis“, fortgeführten Anschaffungskosten). Dabei ist es unerheblich, ob der Kaufpreis in Geld oder anderen Wirtschaftsgütern beglichen wird. Im letzteren Fall wird ein Gewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Marktwert („fair market value“) der erhaltenen Wirtschaftsgüter und dem steuerlichen Buchwert der veräußerten Wirtschaftsgüter realisiert.

Der U.S.-Steuergesetzgeber unterstellt jedoch, dass bei bestimmten Tauschgeschäften die von den Parteien erhaltenen Wirtschaftsgüter im Prinzip lediglich eine Fortsetzung der bisherigen Eigentumsposition sind, welche die Parteien auch in den hingegebenen Wirtschaftsgütern hatten. Eine solche Fortsetzung der Eigentumsposition rechtfertigt nach Auffassung des Gesetzgebers keine Besteuerung.

Der Gesetzgeber hat deshalb in § 1031 des U.S.-Steuergesetzbuchs (Internal Revenue Code, „IRC“) festgelegt, dass der in bestimmten Tauschgeschäften realisierte Veräußerungsgewinn erst dann zu versteuern ist, wenn das erhaltene Wirtschaftsgut endgültig veräußert wird. Der steuerliche Effekt entspricht in etwa der 6b-Rücklage im deutschen Steuerrecht. Die Voraussetzungen für ein solches Tauschgeschäft lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Die Transaktion ist ein Tauschgeschäft, das durch gegenseitige Übertragung von Wirtschaftsgütern gekennzeichnet ist. Dies liegt z.B. nicht vor, wenn die aus einem Verkauf stammenden Geldmittel lediglich reinvestiert werden. Abgestellt wird dabei, ob Geldmittel im Rahmen der Transaktion faktisch erhalten wurden („constructively received“).
- Gegenstand des Tauschgeschäfts kann ein Wirtschaftsgut sein, das entweder zu Investitionszwecken („investment“) oder im Rahmen eines aktiven Geschäftsbetriebs („property held for productive use in trade or business“) gehalten wird. Bestimmte Wirtschaftsgüter sind ausdrücklich ausgenommen: z.B., Vorratsvermögen, Aktien, Wertpapiere sowie Anteile an Personengesellschaften und Trusts. Bei Immobilien ist ein Tausch mit selbstgenutztem Wohneigentum oder mit Bestandsimmobilien im Vorratsvermögen („property held for sale“) unzulässig.
- Schließlich müssen die getauschten Wirtschaftsgüter von gleicher Art („like-kind“) sein, damit eine Fortsetzung der Eigentumsposition des im Tauschgeschäft hingegebenen Wirtschaftsguts gegeben ist. Bebaute Immobilien („improved real property“) und unbebaute Grundstücke („unimproved real property“) sind dabei nicht von gleicher Art.

Die Vorgehensweise des U.S.-amerikanischen Steuerrechts ist, im Gegensatz zur 6b-Rücklage im deutschen Steuerrecht, extrem restriktiv, da die häufigste Motivation eines Verkäufers die Gewinnrealisierung ist, nicht der Tausch gegen ein anderes Objekt.

In der Praxis haben sich jedoch verschiedene Planungsmodelle entwickelt, die geeignet sind, die Zielsetzung eines tauschwilligen Verkäufers/Käufers, der eine steuerfreie Buchwertübertragung anstrebt, mit der Zielsetzung eines Verkäufers, der sein Objekt gegen Bargeld veräußern will, in Einklang zu bringen. Das grundlegende Modell ist der Tausch zwischen drei Par-

teien („*three party exchange*“): Käufer K möchte die Immobilie des Steuerzahlers S erwerben, Steuerzahler S ist nur an einem steuerfreien Tauschgeschäft mit der Immobilie des Verkäufers V interessiert, Verkäufer V möchte ausschließlich gegen Bargeld veräußern.

Eine Verfeinerung stellt die Implementierung des Tausches durch eine vierte, unabhängige Partei dar. Dies ist in der Regel ein auf Tauschgeschäfte spezialisierter Treuhänder. Die Übertragung der Immobilien und Zahlungen wird dabei durch eine Reihe von Treuhandverträgen implementiert. Jedenfalls wird die Immobilie des Steuerzahlers S auf eine vierte Partei übertragen, die das Objekt an den Käufer K gegen Geld veräußert. Mit dem Geld erwirbt die vierte Partei das Objekt des Verkäufers V und überträgt es schließlich auf den Steuerzahler S.

§ 1031(f) setzt Grenzen für Tauschgeschäfte mit Buchwertübertragung zwischen verbundenen Personen und enthält auch eine allgemeine Mißbrauchsklausel. Zweck der Vorschrift ist es, den Tausch eines Wirtschaftsgutes mit niedrigem steuerlichen Buchwert gegen ein Wirtschaftsgut mit hohem steuerlichen Buchwert vor einem beabsichtigten Verkauf des Wirtschaftsguts mit dem vormals niedrigen Buchwert (nach dem Tausch aber nunmehr hohen Buchwert) zwischen verbundenen Personen zu meiden.

Die Rechtslage ist jedoch weitgehend ungeklärt. Als Verwaltungsverlautbarung versucht das Technical Advice Memorandum 9748006 („TAM“ im folgenden) jedenfalls einige Aspekte zu klären.

Das TAM geht von einer Situation aus, in der der Steuerzahler S letztlich im Zuge des Tauschs ein von seiner Mutter kürzlich erworbenes, von ihr selbstgenutztes Wohngrundstück erhält. Obwohl das TAM in diesem Falle keine Buchwertübertragung zuläßt und letztlich viele Fragen offen läßt, scheint es möglich zu sein, eine Gestaltung zu wählen, in der eine verbundene Person eine den Wünschen des Steuerzahlers entsprechende Immobilie erwirbt oder herstellt, die dann im Rahmen eines Tauschgeschäfts mit Buchwertübertragung verwendet wird. Dies bedeutet, dass Planungsoptionen für Tauschgeschäfte mit Buchwertübertragung zwischen verbundenen Personen bei entsprechender Gestaltung grundsätzlich bestehen.

Diese Planungsoptionen dürften vor allem bei noch im Bau befindlichen Objekten sowie bei sog. „*built to suit*“ Projekten zum Einsatz kommen, also Projekten, welche auf die speziellen Anforderungen des Bauherrn zugeschnitten sind. In beiden Situation könnte also ein Steuerzahler eine noch zu errichtende Immobilie bei einer verbundenen (natürlichen oder juristischen) Person parken, bevor er diese nach Fertigstellung im Rahmen eines Tausches mit Buchwertfortführung erwirbt.

DOPPELTE STAATSBÜRGERSCHAFT FÜR IM AUSLAND LEBENDE DEUTSCHE ERLEICHTERT

Die Änderung des Staatsangehörigkeitsgesetzes zum 1. Januar 2000 hat den Erwerb der U.S.-Staatsbürgerschaft durch Deutsche bei gleichzeitiger Beibehaltung der deutschen Staatsangehörigkeit erheblich erleichtert. Nach bisheriger Rechtslage verlor der Erwerber der U.S.-Staatsbürgerschaft regelmäßig seine deutsche Staatsangehörigkeit. Es ist damit zu rechnen, dass nunmehr die Anzahl der Personen, die sowohl die deutsche als auch die U.S.-Staatsangehörigkeit besitzen, deutlich zunehmen wird.

Für Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen (Einkommen- sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer) ist zu bestimmen, in welchem der beiden Staaten eine Person vorrangig ansässig ist. Dabei kommt das sog. „*tie breaker*“ Verfahren zur Anwendung: Zunächst ist zu untersu-

chen, zu welchem der beiden Staaten eine Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Ergibt sich danach keine Entscheidung, weil die persönlichen und wirtschaftlichen Interessen auf beide Staaten gleichermaßen verteilt sind, ist zu untersuchen, in welchem Staat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Verteilt sich ihr Aufenthalt auf beide Staaten gleichermaßen, dann entscheidet die Staatsangehörigkeit. Für den Fall, dass auch dieses Kriterium, z.B. durch Doppelstaatsangehörigkeit, keinen Ausschlag gibt, entscheiden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

Diese Fälle der doppelten Staatsangehörigkeit verbunden mit persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen sowie Aufenthalt in beiden Staaten gleichermaßen sind nicht die Regel, können aber durch die zunehmende Mobilität und die nunmehr einfachere Möglichkeit der doppelten Staatsangehörigkeit in Zukunft häufiger auftreten.

Unliebsame Überraschungen kann es dann geben, wenn die zuständigen Steuerbehörden in diesen Fällen anders entscheiden, als dies der Steuerpflichtige und dessen Berater getan haben. Durch die abkommensrechtliche Zuordnung der Einkunftsarten auf den Wohnsitzstaat einerseits und den Quellenstaat andererseits ergeben sich, bedingt durch die nationalen Steuerrechte, oft erhebliche Unterschiede, wenn die Ansässigkeit vom Wohnsitzstaat zum Quellenstaat wechselt und umgekehrt. Als Beispiele für die Unterschiede lassen sich anführen: Art und Weise der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Freistellung oder Anrechnung), Steuerbegünstigungen und -befreiungen, die nur Ansässigen zustehen, unterschiedliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage oder auch zeitliche Erfassung in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen. Relativiert wird diese Situation im Verhältnis zu den U.S.A. dadurch, dass die U.S.A. aufgrund der sog. „Saving Clause“ ihre Staatsbürger grundsätzlich so besteuert als wäre das Abkommen nicht in Kraft. Letztlich bedeutet dies aber, dass der betroffene Doppelstaatsbürger immer Gefahr läuft, in jeder Situation die jeweils höhere Steuerbelastung in Deutschland oder in den U.S.A. zu zahlen. Eine gestaltende Planung kann hier Erleichterung verschaffen und ist deshalb dringend anzuraten.

ÄNDERUNGEN IM DEUTSCH-AMERIKANISCHEN ERBSCHAFTSTEUERABKOMMEN

Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuern von 1980 (DBA im folgenden) wird durch ein Ergänzungsprotokoll geändert, welches am 14. Dezember 1998 unterzeichnet wurde. Es tritt jedoch erst mit Ratifizierung in Kraft. Da viele Bestimmungen rückwirkenden Charakter haben, werden vier entscheidende Änderungen mit zum Teil weitreichenden Auswirkungen unten kurz dargestellt.

Begrenzter Ehegattenfreibetrag

Nach U.S.-Steuerrecht sind Vermögenswerte, die beim Ableben eines Ehegatten auf den überlebenden Ehegatten übergehen, grundsätzlich von der Nachlaßsteuer befreit (sog. unbegrenzter Ehegattenfreibetrag). Das gilt jedoch seit einer Gesetzesänderung in 1988 nur noch, wenn der überlebende Ehegatte die amerikanische Staatsangehörigkeit besitzt. Durch das Protokoll wird ein begrenzter Ehegattenfreibetrag in Höhe des nach U.S.-Steuerrecht anwendbaren allgemeinen nachlaßsteuerlichen Freibetrags für unbeschränkt steuerpflichtige Nachlässe eingeführt. Damit bleiben Nachlässe bis zu einem Betrag von derzeit \$ 1,35 Mio. steuerfrei. Dieser Betrag steigt bis zum Jahr 2006 kontinuierlich auf \$ 2 Mio. an. Der begrenzte Ehegattenfreibetrag wird in Fällen von Ehen zwischen Deutschen, Deutschen und Amerikanern sowie Deutschen und

Angehörigen von Drittstaaten gewährt, soweit der Nachlaß unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Vorschrift gilt rückwirkend. Entsprechende Anträge sind innerhalb eines Jahres nach dem Austausch der Ratifikationsurkunden zu stellen.

Steueranrechnungsbetrag (unified credit) für beschränkt steuerpflichtige Nachlässe

Nachlässe von Personen, die bei Ihrem Tode weder U.S.-Bürger noch in den U.S.A. ansässig waren, sind nur mit dem in den U.S.A. belegenen Vermögen steuerpflichtig. Belegenheit und Besteuerung für in Deutschland ansässige Erblasser regelt das DBA. Beschränkt steuerpflichtige Nachlässe erhalten einen Steueranrechnungsbetrag („*unified credit*“) bis höchstens \$ 13.000, was einem Freibetrag für die ersten \$ 60.000 des steuerpflichtigen Nachlasses entspricht.

Das Protokoll sieht nunmehr vor, dass der Anrechnungsbetrag bis auf den Betrag steigen kann, der unbeschränkt steuerpflichtigen Nachlässen zusteht. Im Jahr 2000 liegt der Anrechnungsbetrag bei \$ 220.550, was einem Nachlaßwert von \$ 675.000 entspricht. Dabei wird die Höhe des Anrechnungsbetrages nach dem Verhältnis des Werts des in den U.S.A. belegenen Bruttosachlusses zum Wert des gesamten Nachlasses berechnet.

Wechsel der steuerlichen Ansässigkeit für Erbschaftsteuerzwecke

Verlegen deutsche Staatsangehörige ihren Wohnsitz nicht auf Dauer von Deutschland in die U.S.A. und tritt dort binnen fünf Jahren nach der Wohnsitzverlegung der Erbfall ein, so hat Deutschland nach wie vor das Recht, das weltweite Vermögen des Erblassers zu besteuern. Die U.S.A. haben in diesem Fall lediglich das Recht, das in U.S.A. belegene Vermögen (Grundvermögen, U.S.-Betriebsstättenvermögen und U.S.-Personengesellschaftsvermögen) zu besteuern.

Das Protokoll verlängert diese Frist von fünf Jahren auf zehn Jahre. Im Zuge der gesteigerten Mobilität und Globalisierung hilft diese Änderung, die Verbundenheit mit dem Herkunftsstaat aufrechtzuerhalten und die langfristige Lebensplanung auf die deutschen Verhältnissen auszurichten.

Ausweitung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht für US-Bürger und langjährige Greencard-Inhaber

Alle mit den U.S.A. abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten eine sog. Vorbehaltsklausel („*Saving Clause*“), nach der U.S.-Staatsbürger so besteuert werden, als wäre kein Abkommen abgeschlossen worden. Diese Klausel wurde in mehrfacher Hinsicht geändert.

So werden jetzt neben den U.S.-Staatsbürgern auch in den U.S.A. ansässige Personen („*Greencard Holder*“) von der Vorbehaltsklausel erfaßt. Damit entspricht die Klausel nunmehr den anderen Vorbehaltsklauseln in anderen U.S.-Abkommen. Durch die Änderung werden nunmehr auch langjährige Greencard-Inhaber der erweiterten beschränkten Steuerpflicht für einen Zeitraum von zehn Jahren nach Aufgabe der Greencard oder der „steuerlichen Auswanderung“ unterworfen. Das Abkommen spiegelt nunmehr auch die 1996 eingeführte „Wegzugsbesteuerung“ für langjährige Greencard-Inhaber wider.