



PRAXISLEITFADEN

FAMILIENUNTERNEHMEN UND BESTEUERUNG

TEIL 2: AUSLAND

von
Rainer Kirchdörfer,
Bertram Layer,
Sebastian Matenaer
und Andrea Seemann

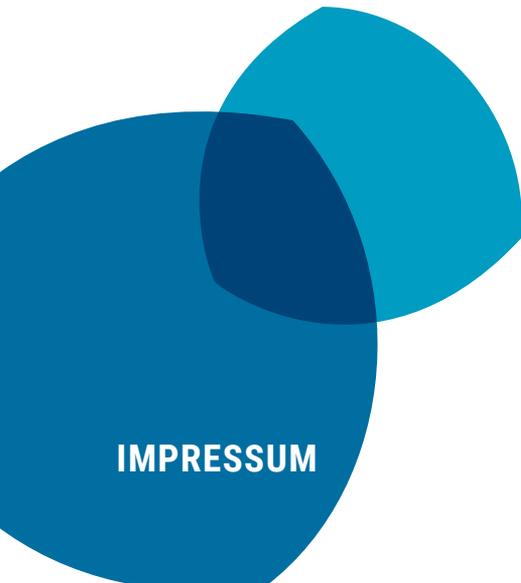
2., aktualisierte Auflage

Herausgeber



HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ
RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER





IMPRESSUM

VERANTWORTLICH:

WIFU-Stiftung
Prof. Dr. Tom A. Rüsen
Alfred-Herrhausen-Straße 48
58448 Witten

Redaktion: Monika Nadler

Gestaltung: Designbüro Schönfelder GmbH, Essen

Titelfoto: Getty Images

Fotos S. 31: Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU), Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz Partnergesellschaft mbB (3)

Hinweis: Das Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU) und die WIFU-Stiftung streben einen diskriminierungsfreien Gebrauch von Sprache an, in dem die Vielfalt aller Mitmenschen berücksichtigt wird. Wir verwenden daher, wo möglich, genderneutrale Formulierungen und nennen i. d. R. die weibliche und die männliche Form. Vereinzelt kann es etwa aus Platzgründen vorkommen, dass das generische Maskulinum als nicht-markierte Form für das Genus von Personenbezeichnungen gewählt wurde. Auf die Verwendung von Genderzeichen wie Sternchen, Binnen-I, Unterstrich und Doppelpunkt verzichten wir zugunsten eines ungestörten Leseflusses.

Disclaimer: Urheber der Inhalte in diesem Praxisleitfaden ist/sind der/die namentlich bezeichnete/n Autor/en, sofern nicht anders angegeben. KI-generierte Texte und Inhalte sind als solche gekennzeichnet.

ISSN (Print) 2626-3424
ISSN (Online) 2626-3432

2., aktualisierte Auflage, Stand Januar 2025

INHALT

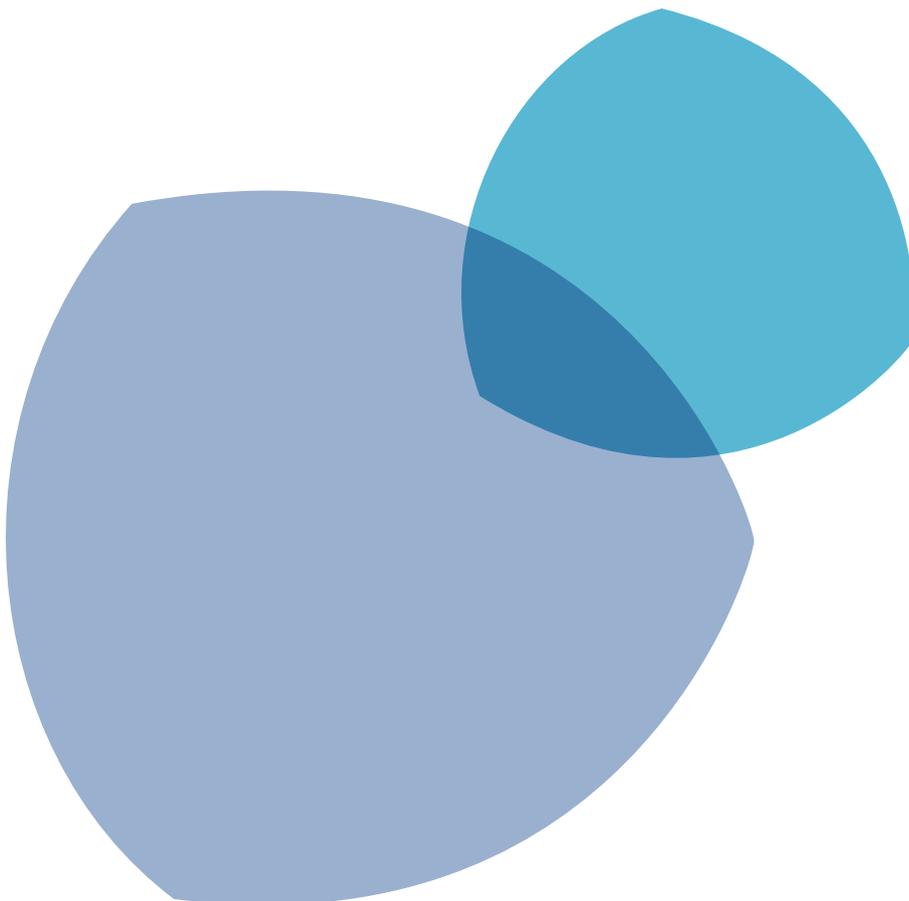
1 Einführung	4
2 Besteuerungsaspekte bei international tätigen Familienunternehmen	5
2.1 Ländervergleich	5
2.2 Grundzüge des internationalen Steuerrechts	7
2.3. Unternehmensstruktur zur Einbindung von Auslandsaktivitäten.....	14
3 Wegzug des Gesellschafters ins Ausland	20
3.1 Das Ziel des deutschen Gesetzgebers: Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts	20
3.2 Der „ertragsteuerliche“ Wegzug des Gesellschafters	20
3.3. Wegzug des Gesellschafters ins steuerbegünstigte Ausland aus Erbschaftsteuergründen	29
4 Quellen und weiterführende Literatur	30
Kontakt	31

1 | EINFÜHRUNG

Ziel dieses Leitfadens ist die Vermittlung eines Überblicks über die Besteuerung von international tätigen Familienunternehmen bei Geschäftsvorgängen mit *Auslandsbezug*. Betrachtet wird u.a. die Besteuerungssituation in verschiedenen Ländern, die sich derzeit durch Steuerreformen erheblich verändert. Ferner werden die Grundzüge der internationalen Besteuerung dargelegt und daraus auch Empfehlungen für die in steuerlicher Hinsicht optimierte Unternehmensstruktur abgeleitet. Und schließlich werden Fragestellungen und Gestaltungshinweise in Verbindung mit dem Wegzug von Gesellschaftern ins Ausland aufgezeigt.

Die Besteuerung von Familienunternehmen bei Geschäftsvorgängen mit *Inlandsbezug* wird in einem eigenen Praxisleitfaden dieser Reihe dargestellt.¹ Dieser widmet sich insbesondere folgenden Themen:

- Bedeutung der Steuern bei der Wahl einer Rechtsform,
- Unternehmensnachfolge und damit verbundene Steuerfolgen
- sowie den Möglichkeiten der Umstrukturierung von Familienunternehmen und den damit verbundenen Steuerfolgen.



¹ Hierzu Kirchdörfer et al. (2025).

2 | BESTEUERUNGSASPEKTE BEI INTERNATIONAL TÄTIGEN FAMILIENUNTERNEHMEN

2.1 | LÄNDERVERGLEICH

Ein wichtiger Bestandteil der Steuerplanung international tätiger Familienunternehmen ist die Vermeidung von Doppelbesteuerungen desselben Sachverhaltes in verschiedenen Ländern und die

Nutzung von Steuersatzdifferenzen bei der Besteuerung ausländischer Tochtergesellschaften zur Senkung der Gesamtsteuerquote in der Unternehmensgruppe. Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften in wichtigen Industrienationen der EU und weltweit:

UNTERNEHMENSBESTEUERUNG 2023 IM INTERNATIONALEN VERGLEICH

Tarifliche Besteuerung des Gewinns von Kapitalgesellschaften 2023 (nominal) in Prozent (Körperschaftsteuern, Gewerbeertragsteuern und vergleichbare andere Steuern des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften)

Staaten	Zentralstaat	Gebietskörperschaften	Gesamtbelastung
EU-Staaten			
Belgien ²	25	–	25
Bulgarien	10	–	10
Dänemark	22	–	22
Deutschland	15,83 ³	14,10 ⁴	29,93 ⁵
Estland	20 ⁶	–	20
Finnland	20	–	20
Frankreich ²	25	–	25
Griechenland	22	–	22
Irland	12,5	–	12,5
Italien	24	3,9 ⁷	27,9
Kroatien ²	18	–	18
Lettland	20 ⁶	–	20
Litauen ²	15	–	15

Fortsetzung auf S. 6

² Diese Staaten wenden ermäßigte Tarifeingangssätze oder weitere andere Sondersätze an.

³ Inklusive 5,5% Solidaritätszuschlag.

⁴ Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 402,92% (gewogener Durchschnittshebesatz 2022).

⁵ Die Höhe der Gesamtbelastung kann von der Summe aus den vorangegangenen Spalten abweichen, da es sich bei den Einzelbelastungen um Rundungsergebnisse handelt.

⁶ Gewinnausschüttungsteuer; 0% bei Thesaurierung (in Estland 14%, soweit Ausschüttung den Durchschnitt der Ausschüttungen der vorangegangenen 3 Jahre nicht übersteigt).

⁷ Standardsatz IRAP; Bemessungsgrundlage ist – anders als bei Staatssteuer – die „Wertschöpfung“, nicht der „Gewinn“; ein Teil der IRAP mindert als Betriebsausgaben die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer.

Staaten	Zentralstaat	Gebietskörperschaften	Gesamtbelastung
Luxemburg²	18,19	6,75	24,94
Malta	35	–	35
Niederlande²	25,8	–	25,8
Österreich	24	–	24
Polen²	19	–	19
Portugal²	21	1,5 ⁸	22,5
Rumänien²	16	–	16
Schweden	20,6	–	20,6
Slowakei²	21	–	21
Slowenien	19	–	19
Spanien	25	–	25
Tschechien	19	–	19
Ungarn	9	2 ⁹	10,82
Zypern	12,5	–	12,5
Andere Staaten			
Japan²	23,2	8,84 ¹⁰	30,42
Kanada (Ontario²)	15	11,5	26,5
Norwegen	22	–	22
Schweiz (Zürich)	8,5 ¹¹	15,26 ¹¹	19,2
USA (Staat New York²)	21	6,5 ¹²	26,14
Vereinigtes Königreich²	25	–	25

Abbildung 1: Unternehmensbesteuerung 2023 im internationalen Vergleich
Quelle: Bundesministerium der Finanzen, „Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2023“, Ausgabe 2024.

⁸ Gemeindezuschlag (maximal 1,5% auf den Gewinn).

⁹ Gewerbesteuer; mindert als Betriebsausgabe die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer.

¹⁰ Einschließlich – bei Steuer des Zentralstaats – abzugsfähiger Gewerbesteuer (Business Tax, hier 7,48%) und Zuschläge der Präfekturen und Gemeinden auf die Steuer des Zentralstaats (hier Durchschnittswert).

¹¹ Steuern mindern die eigene Bemessungsgrundlage.

¹² Steuer mindert die Bemessungsgrundlage für die Bundessteuer. Ohne die nur in der Stadt New York erhobene New York City General Corporation Tax i. H. v. 8,85%.

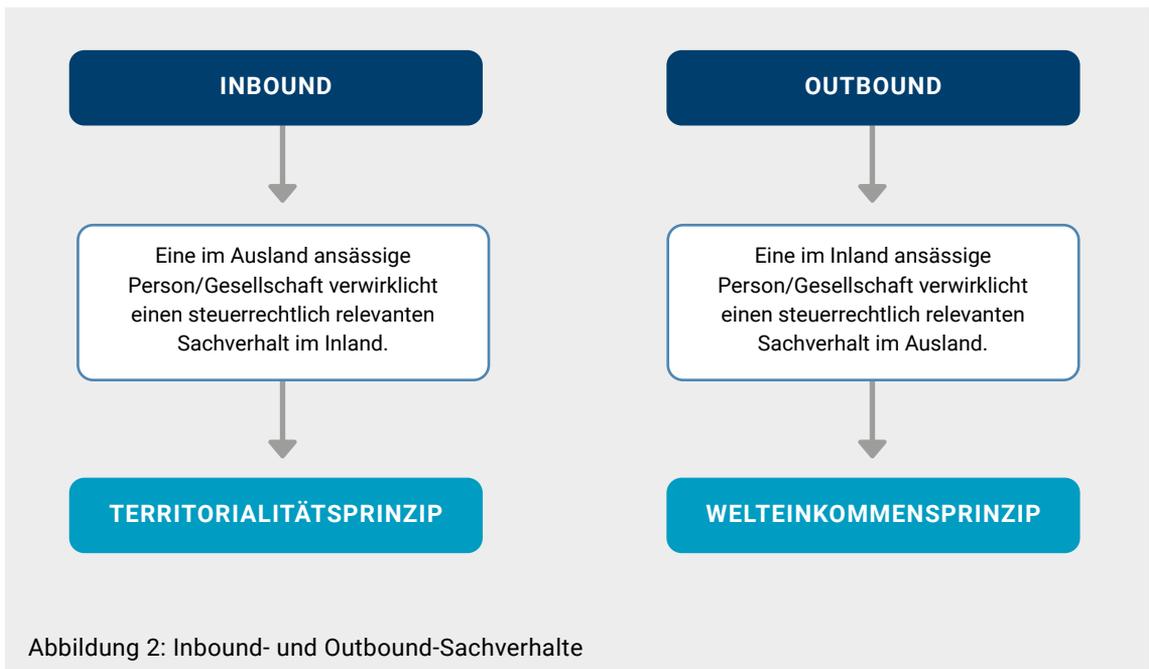
Durch die Senkung der Steuersätze im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2009 hatte Deutschland seine Position im internationalen Vergleich deutlich verbessert. Viele Staaten¹³ haben zwischenzeitlich jedoch durch teilweise weitreichende Steuerreformen deutlich aufgeholt und Deutschland hat im internationalen Steuerwettbewerb wieder an Boden verloren.

Auch beim Länderranking der Erbschaftsteuerbelastung belegt Deutschland im internationalen Vergleich nur einen hinteren Platz; einige europäische Staaten haben die Erbschaftsteuer zwischenzeitlich ganz abgeschafft.¹⁴

2.2 | GRUNDZÜGE DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS

a) Einleitung

Die Regelungen zum internationalen Steuerrecht, mit denen größere Familienunternehmen schon durch ihre ausländischen Vertriebs- und Produktionsgesellschaften regelmäßig konfrontiert sind, finden sich sowohl in nationalen Steuergesetzen als auch in völkerrechtlichen Verträgen. Bei der Einordnung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts kann man dabei zunächst zwei Alternativen, sogenannte Inbound- und Outbound-Sachverhalte, unterscheiden:

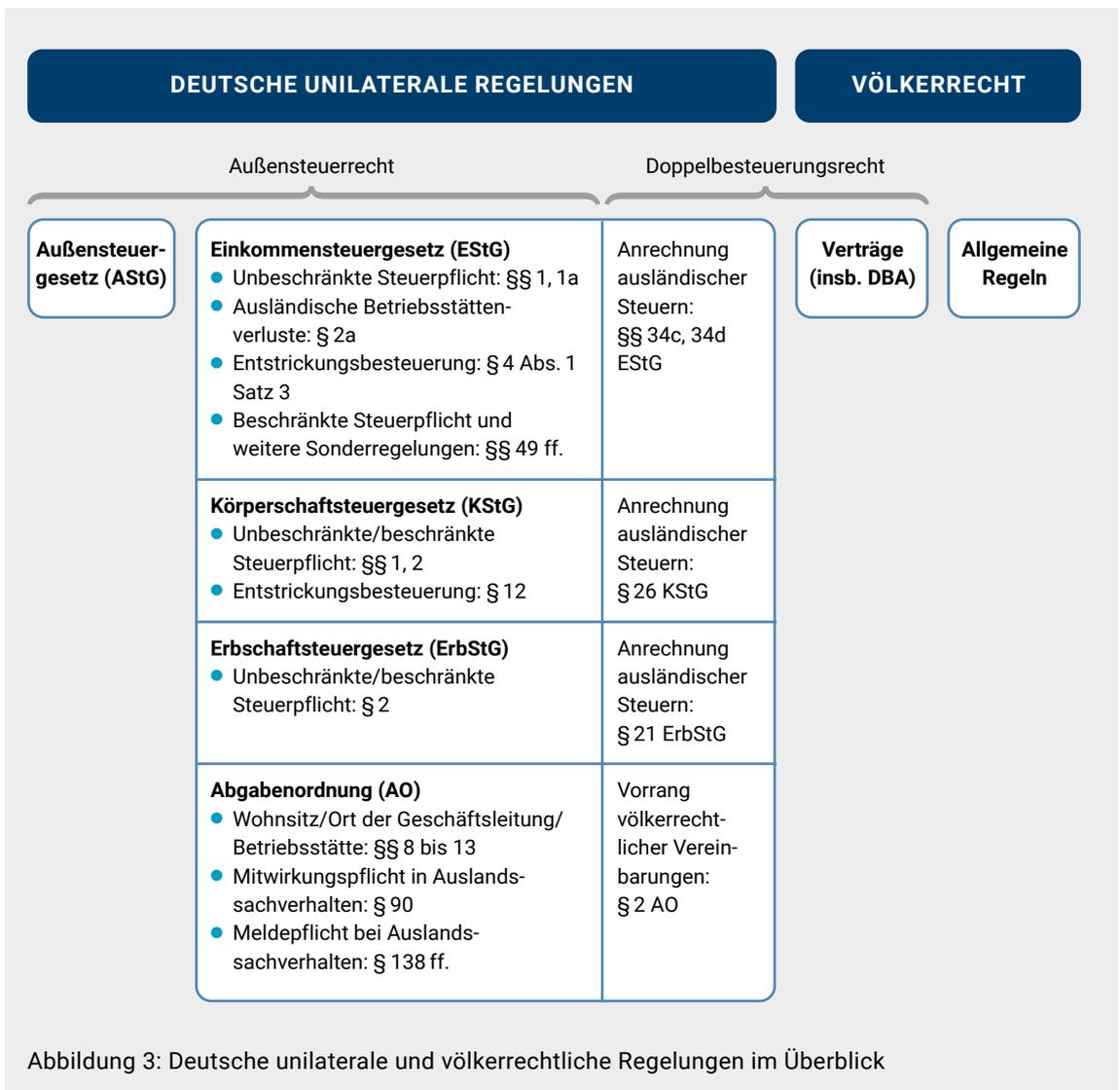


¹³ Der Körperschaftsteuersatz in Belgien und Schweden wurde beispielsweise in den letzten Jahren erheblich gesenkt.

¹⁴ Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2024).

Die Regelungen des internationalen Steuerrechts lassen sich aufteilen in die Normen zum Doppelbesteuerungsrecht, insbesondere zur Anrechnung ausländischer Steuern auf im Ausland erzielte Einkünfte eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen, und in Regelungen, die

im Wesentlichen der Sicherung des deutschen Steuersubstrats bspw. durch Anpassung nicht fremdüblicher Leistungsverrechnungen in internationalen Unternehmensgruppen (Verrechnungspreise) dienen.



b) Doppelbesteuerungsabkommen

Für das international tätige Familienunternehmen muss es ein zentrales Anliegen sein, Doppelbesteuerungen, also Mehrfachbesteuerungen desselben Gewinns mit derselben Steuerart, zu vermeiden. Dabei spielen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), also zwischenstaatliche Verträge über die Behandlung von Steuern, eine sehr wichtige Rolle. Doppelbesteuerungsabkommen bilden niemals die Rechtsgrundlage für einen Steueranspruch. Dieser muss sich aus dem nationalen Recht ergeben. DBA schränken einen Steueranspruch vielmehr ein. Weltweit existieren auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts mehr als 3 000 Doppelbesteuerungsabkommen.

Deutschland unterhält mit mehr als 90 Staaten Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Vom Bundesministerium der Finanzen wird jährlich eine aktuelle Übersicht der DBA, die auch den Stand von Verhandlungen enthält, veröffentlicht.¹⁵ Um einen „Wildwuchs“ zu verhindern, strebt die Staatengemeinschaft eine gewisse Standardisierung der DBA an, was insbesondere durch die Vorgaben der OECD („Musterabkommen“) umgesetzt wird/wurde. Die deutschen DBA beruhen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen überwiegend auf diesem Musterabkommen. Auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer hat Deutschland hingegen lediglich sechs Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark, Frankreich, Griechenland, Schweden, der Schweiz und den USA abgeschlossen. In allen anderen Konstellationen der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Doppelbesteuerung kommt lediglich die inländische Regelung des § 21 ErbStG zum Tragen, die in bestimmten Sachverhalten die Anrechnung der ausländischen Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die entsprechende deutsche Steuer vorsieht. Auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer droht also viel häufiger der Eintritt einer Doppelbesteuerung, die nicht oder nur unzu-

reichend durch nationale Regelungen gelöst wird, als auf dem Gebiet der Ertragsteuern.

Eine Doppelbesteuerung ist sowohl dann möglich und gilt es zu vermeiden,

- wenn ein Steuerpflichtiger (sei es eine Gesellschaft oder eine natürliche Person) seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung bzw. seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in mehreren Ländern hat
- und auch bei in mehreren Ländern liegenden Vermögenswerten/Einkunftsquellen.

Bei der ersten Frage, der des Doppel(wohn)sitzes, kommt den Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen zur Ermittlung des Ansässigkeitsstaats wesentliche Bedeutung zu. Nach nationalem Recht würde der Steuerpflichtige zunächst einmal in beiden Staaten steuerlich ansässig und in beiden Staaten unbeschränkt (mit seinem Welteinkommen: „Welteinkommensprinzip“) steuerpflichtig sein. Nach den Doppelbesteuerungsabkommen wird dieser Konflikt bei natürlichen Personen als Steuerpflichtigen regelmäßig zu Gunsten desjenigen Staates gelöst, in dem der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt hat, und bei juristischen Personen zählt der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung. Diesem Ansässigkeitsstaat steht dann primär das Besteuerungsrecht zu. Hat der Steuerpflichtige auch Vermögenswerte oder Einkunftsquellen im anderen Staat, wie z. B. bestimmte Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft, Immobilien etc., greift das sogenannte Belegenheitsprinzip ein. Dann darf der Belegenheitsstaat die Einkünfte aus den dort belegenen Vermögensgegenständen besteuern. Die Doppelbesteuerung wird dann entweder durch Freistellung oder Anrechnung der Steuer im Ansässigkeitsstaat vermieden.

Die nachfolgende Übersicht gibt anhand der Regelungen nach dem OECD-Muster-DBA einen Überblick über die Zuordnung der Besteuerungsrechte in Abhängigkeit von der jeweiligen Einkunftsquelle.

¹⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 15.01.2024, BStBl. I 2024, 193.

ART DER EINKÜNFTE	ARTIKEL DES OECD-MA	DAS BESTEUERUNGSRECHT
Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt (insbesondere Immobilien, Land- und Forstwirtschaft)	Art. 6	Grundsätzlich steht das Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem das Vermögen liegt: Belegenheitsstaat
Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates, soweit das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit nicht im anderen Vertragsstaat durch eine dort belegene Betriebsstätte ausübt ¹⁶	Art. 7	Grundsätzlich steht das Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem das Unternehmen betrieben wird: Quellenstaat (Betriebsstättenprinzip)
Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen	Art. 13	<ul style="list-style-type: none"> • Bei Veräußerung unbeweglichen Vermögens (Art. 13 Abs. 1): Belegenheitsstaat • Bei Veräußerung von beweglichem Vermögen einer Betriebsstätte (Art. 13 Abs. 2): Betriebsstättenprinzip • Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen (Art. 13 Abs. 3): Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Schiffahrtsprinzip) • Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, deren Wert zu mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht (Art. 13 Abs. 4): Belegenheitsprinzip • Gewinne aus der Veräußerung von sonstigem Vermögen: Ansässigkeitsstaat des Veräußerers
Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit und Ähnliches	Art. 15 ff.	Tätigkeitsstaat mit Ausnahme von kurzfristig entsandten Arbeitskräften (183-Tage-Regelung) und bestimmte weitere Ausnahmen (Ausübungsortprinzip)
Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt	Art. 10	Grundsätzlich steht das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person zu. Der Staat, in welchem die Dividende bezahlende Gesellschaft ihren Sitz hat, kann jedoch eine Quellensteuer erheben, deren Höhe wiederum in den DBA beschränkt ist (im OECD-Musterabkommen z. B. auf 5% für Schachteldividenden und auf 15% in anderen Fällen).
Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden	Art. 11	Das Besteuerungsrecht liegt grundsätzlich bei dem Staat, in dem die die Zinsen erhaltende Person ansässig ist. Der Staat, in der Schuldner der Zinsen ansässig ist, kann allerdings eine Quellensteuer erheben, die nach den DBA wiederum beschränkt ist (im OECD-Musterabkommen z.B. auf 10%).
Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist	Art. 12	Das Besteuerungsrecht liegt in dem Staat, in welchem der Inhaber des Rechts, an welchem die Lizenz vergeben wird, ansässig ist. Eine Quellenbesteuerung in dem Land, in welchem die die Lizenzgebühr bezahlende Person ansässig ist, besteht nicht.
Sonstige Einkünfte	Art. 21	Sonstige Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person hat, können nur im dem Staat besteuert werden, in welchem die Person ansässig ist.

Abbildung 4: Besteuerungsrechte und ihre Abhängigkeit von der Einkunftsquelle

¹⁶ Vgl. nachfolgend unter 2.3.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung kann grundsätzlich auf zwei Wegen erfolgen: Entweder ein Staat nimmt die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen von der Besteuerung bei sich selbst aus (Freistellungsmethode – Art. 23A des OECD-MA) oder der eine Staat rechnet die im anderen Staat gezahlte Steuer (vom Einkommen oder Vermögen) auf die Steuer an, die er bei sich selbst erhebt (Anrechnungsmethode – Art. 23B des OECD-MA). Welche Methode nun bei welcher Einkunftsart zum Tragen kommt, ist (i. d. R.) im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geregelt. Deutschland vermeidet die Doppelbesteuerung für Betriebsstätteneinkünfte, Einkünfte aus Immobilien und aus Land- und Forstwirtschaft sowie Veräußerungsgewinne hieraus regelmäßig durch die Freistellungsmethode.

Auch bei Anwendung der Freistellungsmethode gilt allerdings ein Progressionsvorbehalt. Doppelbesteuerungen bei Einkünften aus Dividenden, Einkünften von Künstlern und Sportlern sowie Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen werden in Deutschland regelmäßig durch die Anrechnungsmethode vermieden.

Die Anwendung der Freistellungsmethode ist gerade bei solchen Betriebsstätten sehr interessant, die im niedrig besteuerten Ausland belegen sind, da auch bei Auszahlung der Gewinne an die natürliche Person (als Eigentümer der Betriebsstätte) keine weitere Ertragsteuer in Deutschland anfällt.¹⁷

Das folgende Schaubild zeigt die Wirkungsweise der DBA:

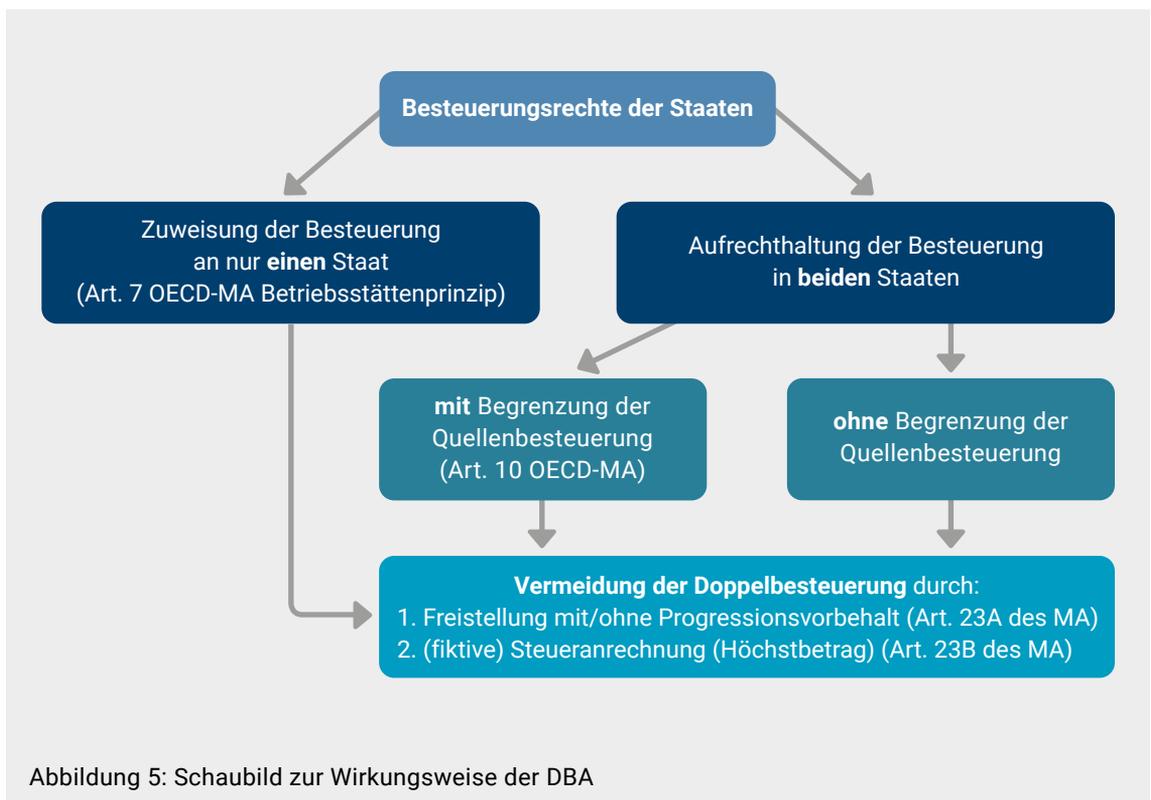


Abbildung 5: Schaubild zur Wirkungsweise der DBA

¹⁷ Vgl. nachfolgend unter 2.3.

c) Verrechnungspreise

Für international tätige Familienunternehmen werden die Verrechnungspreisgestaltung und deren Dokumentation, aber auch die deutschen Sanktionierungen von Funktionsverlagerungen ins Ausland und die Anwendung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung für passive, niedrig besteuerte Auslandseinkünfte immer bedeutsamer.

Die Regelung des § 1 Außensteuergesetz (AStG) und weitere nationale Regelungen dienen dazu, dem Fiskus eine Gewinnkorrektur im Falle von nicht dem Fremdvergleich entsprechenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, also insbesondere zwischen Konzernunternehmen, zu ermöglichen. § 1 AStG gilt dabei ausschließlich für grenzüberschreitende Lieferungs- und Leistungsbeziehungen. Eine (außerbilanzielle) Korrektur der Einkünfte erfolgt dann, wenn gemäß § 1 AStG

- eine Minderung der Einkünfte eines Steuerpflichtigen
- durch Geschäftsbeziehungen zum Ausland
- mit einer nahestehenden Person unter
- Vereinbarung nicht fremdvergleichskonformer Bedingungen

vorliegt.

Eine solche Geschäftsbeziehung kann sowohl zu einer eigenständigen Konzerngesellschaft, aber auch zu einer unselbstständigen Betriebsstätte der Gesellschaft selbst vorliegen. Von einer nahestehenden Person ist dabei insbesondere auszugehen, wenn eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung von mindestens 25 Prozent (unmittelbar oder mittelbar) besteht. Auch in anderen Konstellationen kann ein die Korrektur rechtfertigendes Näheverhältnis bestehen. Andererseits kann es freilich nur dann zu einer Korrektur von inländischen Gewinnen gemäß § 1 AStG kommen, wenn die vereinbarten Preise (Verrechnungspreise) einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die Ermittlung des fremdüblichen Verrechnungspreises

muss in der Verrechnungspreisdokumentation festgehalten werden. Diese Dokumentation ist oftmals auch aufgrund der zwischenzeitlich länderspezifisch erforderlichen Informationen („Country-by-Country Report“) sehr aufwändig.

d) Funktionsverlagerung

Ebenfalls Bestandteil der Regelungen des § 1 AStG ist die sogenannte Funktionsverlagerung. Verlagert ein Unternehmen nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter, sondern eine komplette Funktion inklusive der dazugehörigen Chancen und Risiken, z. B. auf eine ausländische Tochtergesellschaft, greifen die Besonderheiten zur Ermittlung des Fremdvergleichspreises für Funktionsverlagerungen gem. § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG.

Beispiel:

Die A GmbH möchte einen Teil ihrer Produktion von Deutschland nach Bulgarien verlagern. Hintergrund ist, dass es sich um eine sehr personalintensive Produktion handelt und in Deutschland auf absehbare Zeit nicht mehr kostendeckend produziert werden kann. Zum anderen bestehen auch Schwierigkeiten, die benötigten Mitarbeiter auf dem deutschen Arbeitsmarkt zu bekommen. Die (gebrauchten) Maschinen sollen nun nach Bulgarien gebracht und von der dortigen Tochtergesellschaft weiterverwendet werden. Mit der deutschen Kostenquote würde kein Gewinn erzielt werden, während mit der bulgarischen Kostenquote ein Gewinn von jährlich 100 000,00 Euro erwirtschaftet werden kann. Im Zuge der Ermittlung eines steuerrelevanten „Verrechnungspreises“ für die Funktion, die verlagert wird, werden (vereinfacht) nicht nur die in Deutschland etwaig vorhandenen stillen Reserven in den Maschinen ermittelt, sondern es werden auch die zukünftig im Ausland entstehenden Gewinne berücksichtigt. Damit wird auch der potenziell in Bulgarien aufgrund der niedrigen Personalkosten zu erwirtschaftende Gewinn von jährlich 100 000,00 Euro in die Bewertung der verlagerten Funktion miteinbezogen.

e) Hinzurechnungsbesteuerung

Unter bestimmten Voraussetzungen werden Gesellschaften im sogenannten niedrig besteuerten Ausland auch dann als steuerlich transparent betrachtet und deren Einkünfte den deutschen Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet, wenn die Gewinne solcher Gesellschaften eigentlich zunächst nur von der betreffenden Gesellschaft selbst zu versteuern wären. Damit werden insbesondere ausländische Kapitalgesellschaften, die eigentlich als eigenes Steuersubjekt Abschirmwirkung entfalten, gleichwohl als transparent betrachtet und Auslandsgewinne auch ohne tatsächliche Ausschüttung auf das deutsche Steuerniveau „hochgeschleust“. Die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung sind in den §§ 7 – 14 ASTG zu finden.

Um zur Hinzurechnungsbesteuerung zu kommen, müssen kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Gesellschafter der Auslandsgesellschaft muss eine *natürliche oder juristische*, im Inland *unbeschränkt steuerpflichtige* Person sein.
- Dieser Gesellschafter muss an einer *ausländischen Kapitalgesellschaft* (weder Sitz noch Geschäftsleitung dürfen im Inland sein) beteiligt sein. Erfasst werden auch andere Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. des Körperschaftsteuergesetzes.
- Die Beteiligung von *Steuerinländern* muss *mehr als 50 Prozent* betragen („deutsche Beherrschung“).
- Die ausländische Gesellschaft muss *Einkünfte aus passiven Tätigkeiten* erzielen und (nur bei Gesellschaften im europäischen Ausland bzw. im europäischen Wirtschaftsraum) nicht nachweisen können, dass sie einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht.
- Und diese passiven Einkünfte müssen einer *niedrigen Besteuerung* (Ertragsteuerbelastung weniger als 15 Prozent) unterliegen.

§ 8 ASTG enthält einen Katalog aktiver Einkünfte. Alle Einkünfte, die nicht aus einer solchen aktiven Tätigkeit stammen, sind gefährdet, als passive Einkünfte eingestuft zu werden. Wichtige praktische Beispiele für mögliche passive Einkünfte sind, in Abhängigkeit von der konkreten Ausgangslage, z. B. konzerninterne Finanzierungstätigkeiten und Lizenzeinnahmen.

f) (Globale) Mindestbesteuerung

Zum 1. Januar 2024 ist das Mindeststeuergesetz (MinStG) in Kraft getreten. Ziel des Mindeststeuergesetzes ist es, in jedem Teilnehmerland eine effektive Ertragsbesteuerung von mindestens 15 Prozent sicherzustellen. Damit soll multinationalen Konzernen erschwert werden, ihre Aufwendungen in Hochsteuerländern geltend zu machen und Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern.

Das Mindeststeuergesetz findet Anwendung auf Unternehmensgruppen, bei denen in den Konzernabschlüssen ihrer obersten Muttergesellschaften in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre ein weltweiter Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro ausgewiesen wird. Aber auch Unternehmensgruppen, die derzeit die maßgebliche Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro nicht überschreiten, können unter gewissen Voraussetzungen vom Mindeststeuergesetz betroffen sein.¹⁸ Unternehmensgruppen mit einer untergeordneten internationalen Tätigkeit sind für einen Übergangszeitraum von fünf Jahren von der Mindestbesteuerung ausgenommen (vgl. § 83 MinStG).¹⁹

Die steuerlichen Pflichten müssen nicht von jeder in Deutschland belegenen Geschäftseinheit gesondert erfüllt werden. Mehrere steuerpflichtige Geschäftseinheiten bilden vielmehr gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 MinStG eine Mindeststeuergruppe, deren Träger gemäß § 3 Abs. 1 Satz 3 MinStG die Mindeststeuer schuldet, die auf die gruppenangehörigen Geschäftseinheiten entfällt. Die

¹⁸ Vgl. Behrendt (2024), S. 521 ff.

¹⁹ Eine Unternehmensgruppe mit einer untergeordneten internationalen Tätigkeit liegt vor, wenn die Gruppe über Geschäftseinheiten in höchstens sechs anderen Steuerhoheitsgebieten verfügt und der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten, die in allen Steuerhoheitsgebieten mit Ausnahme des Referenzsteuerhoheitsgebiets belegen sind, 50 Millionen Euro nicht übersteigt.

Geschäftseinheiten, deren Mindeststeuerbeiträge dem Gruppenträger zugerechnet werden, sind dem Gruppenträger zum Ausgleich verpflichtet.

Zur Ermittlung des Gruppenträgers wird geprüft, ob eine Einheit eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält und diese hätte konsolidieren müssen, wenn eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses bestanden hätte (vgl. § 3 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 3 Satz 1 i. V. m § 7 Abs. 20 MinStG).

Die Besteuerung mit mindestens 15 Prozent wird im Grundsatz durch die Primär- und durch die Sekundärer ergänzungssteuerregelung sichergestellt. Die Primärer ergänzungssteuerregelung (vgl. §§ 8 ff. MinStG) verpflichtet eine in den Anwendungsbereich fallende inländische Konzernmuttergesellschaft dazu, für alle Gewinne derjenigen Tochtergesellschaften, deren effektive Steuerbelastung unter 15 Prozent liegt, eine Ergänzungssteuer in Höhe des ihr zuzurechnenden Anteils am Steuererhöhungsbetrag der Tochterunternehmen als Kompensation zu zahlen.

Wenn eine solche primäre Besteuerung der Konzernmuttergesellschaft nicht stattfinden kann, werden die übrigen Konzerngesellschaften im Wege der Sekundärer ergänzungssteuerregelung dazu verpflichtet, diese Zusatzsteuer teilweise zu entrichten (vgl. §§ 11 ff. MinStG).²⁰

Insbesondere die Ermittlung des bereinigten Mindeststeuer-Gesamtgewinns (Nenner bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes) sowie die Ermittlung der angepassten erfassten Steuern (Zähler zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes) sind aufgrund der Komplexität der Ermittlung mit einem erheblichen Aufwand verbunden.²¹

2.3 | UNTERNEHMENSSTRUKTUR ZUR EINBINDUNG VON AUSLANDSAKTIVITÄTEN

a) Neustrukturierung von Auslandsaktivitäten

Wenn Aktivitäten im Ausland aufgebaut oder ausländische Betriebe aufgekauft werden, stellt sich die Frage nach der optimalen Unternehmensform, um ausländische Gewinne bzw. Verluste steuergünstig zu „verbuchen“. Da das Familienunternehmen im Inland i. d. R. schon gewachsene („unveränderbare“) Strukturen hat, stellt sich insbesondere die Frage, wie auf der Basis der häufig vorgegebenen Strukturen im Inland das Auslandsengagement strukturiert werden kann. Im Inland ist das Familienunternehmen entweder in der Rechtsform der Personengesellschaft (häufig GmbH & Co. KG) oder als Kapitalgesellschaft (häufig GmbH) organisiert. Oft werden die Unternehmensgewinne in hohem Maße im Unternehmen thesauriert. Es ist vielfach der Wunsch, dass die Rücklagenbildung nicht in einzelnen Auslandsgesellschaften stattfindet, sondern im Mutterunternehmen selbst, um von hier aus weitere Aktivitäten und Investitionen finanzieren zu können. Diesen Anforderungen kann nur eine auch in steuerlicher Hinsicht optimierte Unternehmensstruktur Rechnung tragen.

Hierbei gilt es zunächst, die richtige Organisationsform für das Engagement im Ausland zu finden. In Betracht kommen die Gründung einer Betriebsstätte, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft. Neben steuerlichen Aspekten spielen hier freilich auch Haftungsrisiken, die Möglichkeit der Führung der Auslandsgesellschaft durch lokale Geschäftsführer, die Üblichkeit

²⁰ Diese Auffangregelung wurde geschaffen, um eine Umgehung der Zusatzbesteuerung durch die Verlagerung von Konzernobergesellschaften in ein niedrig besteuertes Steuerhoheitsgebiet, das die globale Mindestbesteuerung nicht eingeführt hat, zu vermeiden.

²¹ Cordes & Geißler (2024), 221.

der Rechtsform im Ausland und vieles mehr eine wichtige Rolle. Schließlich stellt sich die Frage, welche Gewinne im Ausland anfallen werden (Verrechnungspreisgestaltung). Es ist natürlich verlockend, im niedrig besteuerten Ausland möglichst hohe Gewinne anfallen zu lassen, während in höher besteuerten Auslandsgesellschaften die Gewinne niedrig gehalten werden sollen. Eine solche Verrechnungspreispolitik birgt aber das hohe Risiko, dass deutsche oder ausländische Finanzbehörden die „Gewinnverlagerung“ nicht akzeptieren und es damit zu empfindlichen Steuernachzahlungen (häufig Doppelbesteuerungen) kommt.

b) Praxisbeispiel

Der Familienunternehmer Max Mustermann (M) ist gemeinsam mit seinen beiden Kindern (T und S) an der M GmbH & Co. KG beteiligt.²² Die M GmbH & Co. KG (deutsches Mutterunternehmen) hat in der Vergangenheit aufgrund internationaler Absatzmärkte eine Vertriebsgesellschaft in den USA, die US-Corp. (Corporation = GmbH) und in Tschechien, die CZ-s.r.o. (společnost s ručením omezeným = GmbH) gegründet. Die M GmbH & Co. KG plant zudem weitere Auslandsgesellschaften zu errichten, die sowohl Vertriebs- als auch teilweise Produktionstätigkeiten übernehmen sollen.

Die bisherige Struktur stellt sich wie folgt dar:

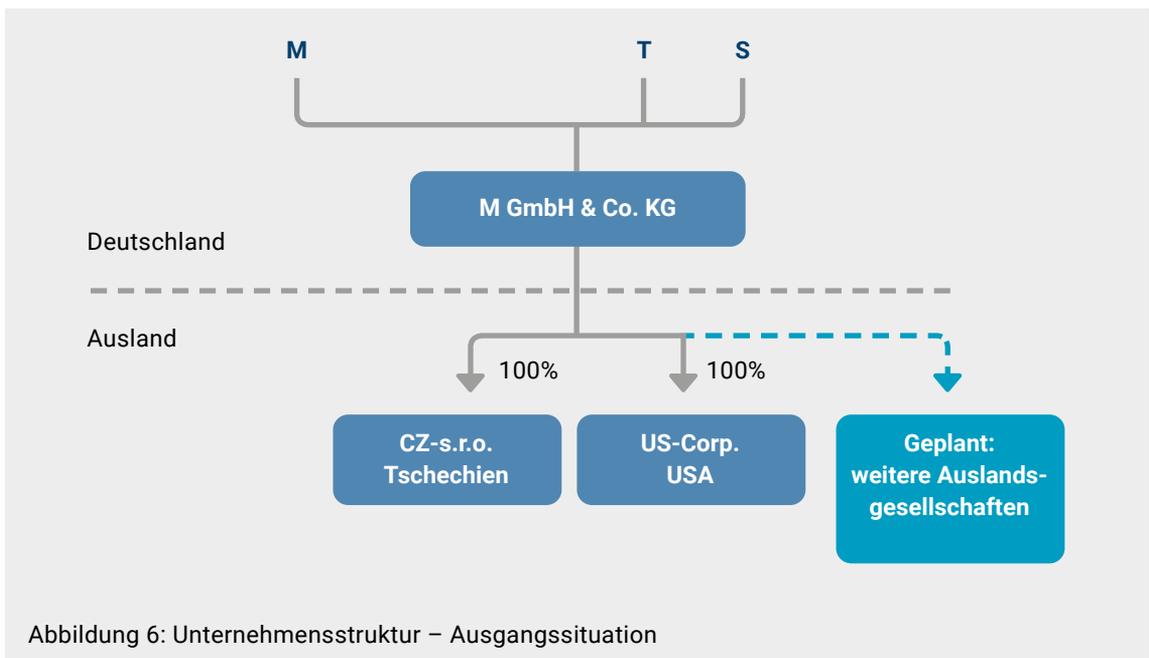


Abbildung 6: Unternehmensstruktur – Ausgangssituation

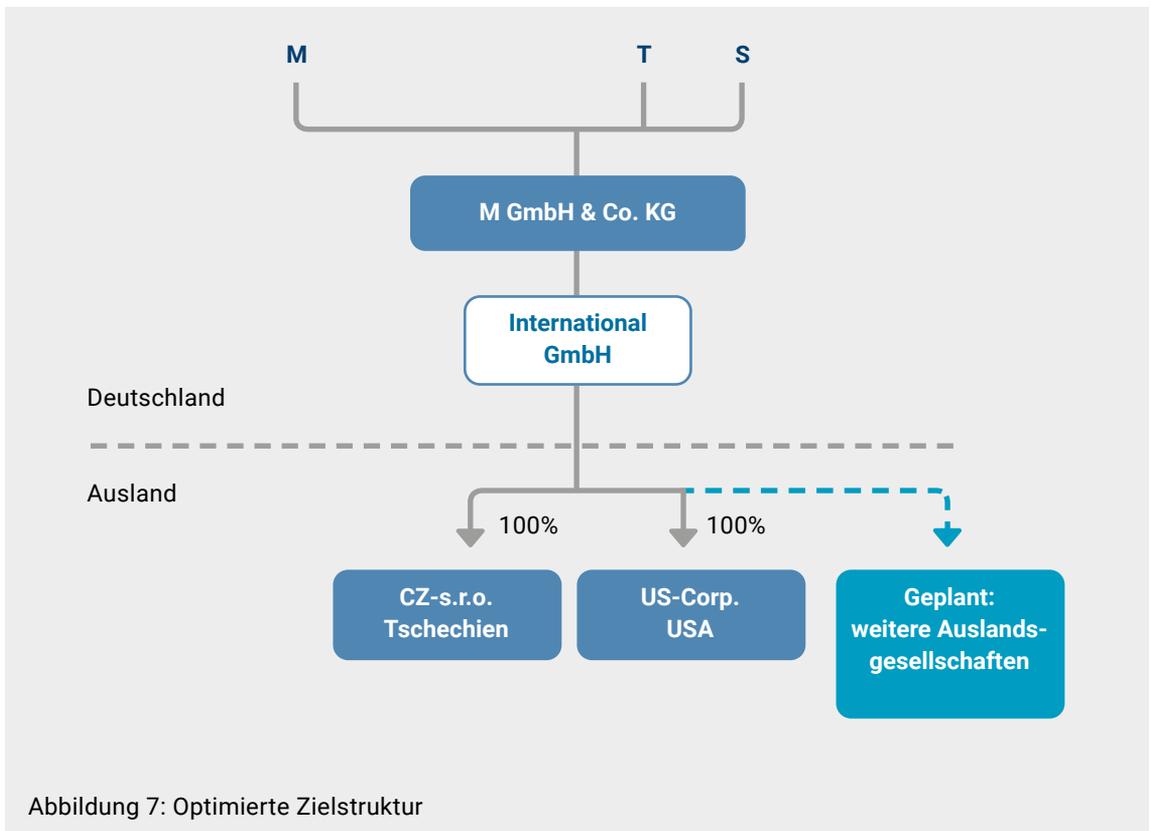
²² Vgl. mit Berechnungsbeispielen auch Layer & Claß (2014), S. 91.

Aus Haftungsgründen möchte die M GmbH & Co. KG nicht über Auslandsbetriebsstätten tätig werden, sondern im Ausland jeweils eigene Gesellschaften errichten.

Die bisher gewählte Struktur ist im Hinblick auf die Ausschüttung von Gewinnen ausländischer Tochtergesellschaften an die deutsche Muttergesellschaft nicht optimal. Zum einen wird auf die Ausschüttung im Ausland Quellensteuer in Höhe von 15 Prozent einbehalten, zum anderen sind die

Ausschüttungen auf Ebene der M GmbH & Co. KG der Einkommensteuer mit dem Teileinkünfteverfahren zu unterwerfen, sodass in Abhängigkeit vom Steuersatz im Ausland eine Gesamtsteuerbelastung von 40 bis 50 Prozent entstehen würde.

Erster Schritt zur Optimierung der Gesellschaftsstruktur wäre die Bündelung der Auslandsbeteiligungen in einer deutschen Zwischenholding in Form einer Kapitalgesellschaft.



Gewinne, die aus den ausländischen Tochtergesellschaften in die deutsche Zwischenholding ausgeschüttet werden, unterliegen im Rahmen des sogenannten Holdingprivilegs jetzt nur noch einer sehr geringen Steuerbelastung. Diese beträgt derzeit zirka 1,5 Prozent der Dividende.²³ Bei dieser Struktur wird die Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen nach den Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig auf null Prozent, ausnahmsweise auf fünf Prozent reduziert. Bei europäischen Auslandstöchtern ist neben diesem internationalen Schachtelprivileg des DBA auch die Mutter-Tochter-Richtlinie der EU anwendbar, welche ebenfalls zu einer Reduzierung der Quellensteuer auf null Prozent führt.

Im Ergebnis ist diese Struktur selbst *bei voller Ausschüttung* („Durchschüttung“) der Gewinne an die M GmbH & Co. KG aufgrund der zusätzlich zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft nur um zirka einen Prozentpunkt nachteiliger als die Aus-

gangsstruktur. Werden die Gewinne aber auf Ebene der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft thesauriert oder ggf. als Darlehen an die M GmbH & Co. KG ausgereicht, kann bereits durch Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft die Gesamtsteuerbelastung der ausländischen Gewinne deutlich gesenkt werden.

c) Gründung von Tochterpersonengesellschaften im Ausland

Eine weitere Möglichkeit zur Optimierung der Gesellschaftsstruktur, insbesondere bei regelmäßigen Ausschüttungen („Durchschüttungen“) an die Gesellschafter, ergibt sich bei Einbindung von ausländischen Personengesellschaften. Bereits bestehende Auslands-Kapitalgesellschaften können ggf. in die Rechtsform der Personengesellschaft umgewandelt werden:

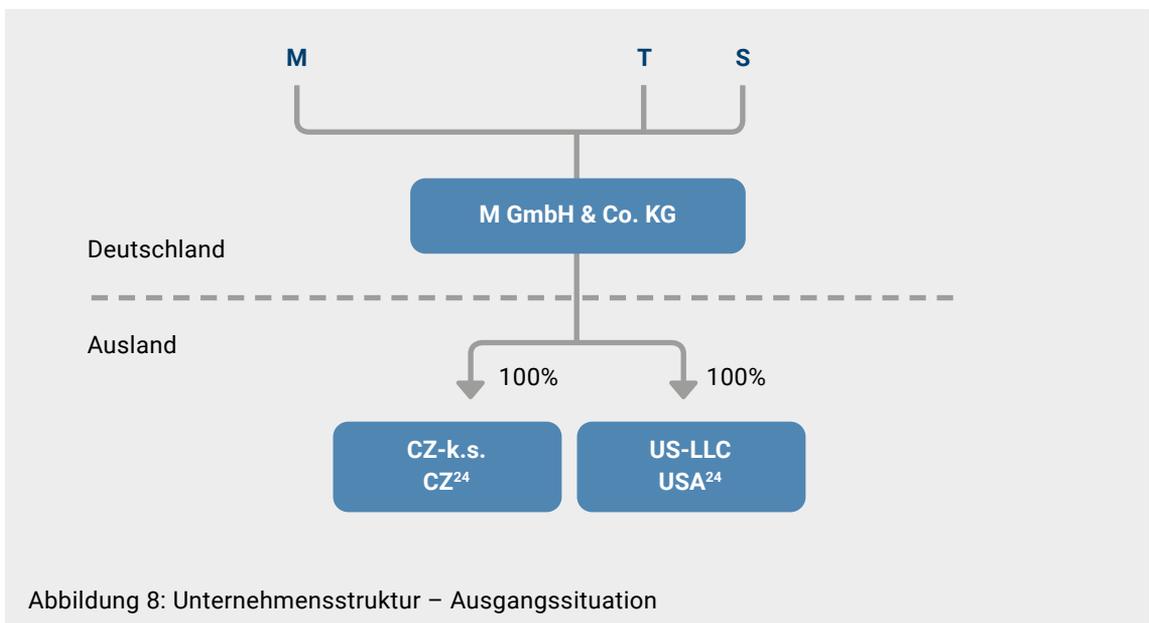


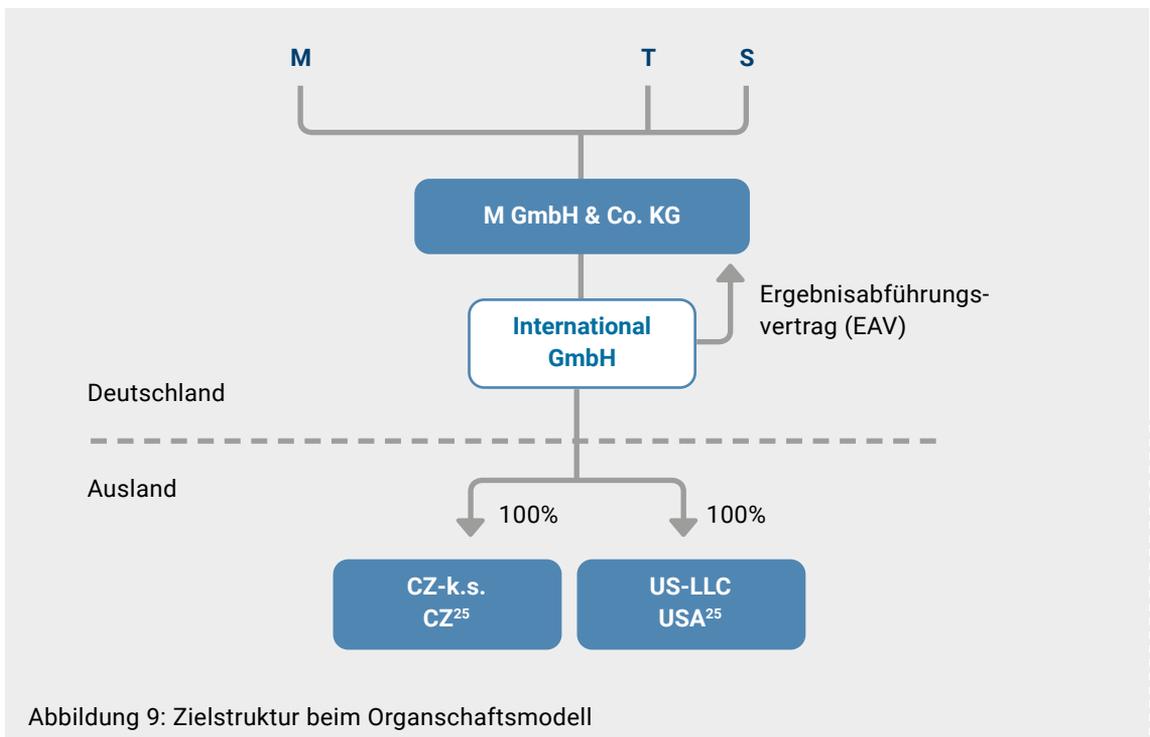
Abbildung 8: Unternehmensstruktur – Ausgangssituation

²³ Gewinnausschüttungen werden nach § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG zu 95 Prozent steuerlich befreit. Unter den Voraussetzungen des sogenannten Schachtelprivilegs greift diese Befreiung auch für die Gewerbesteuer gemäß § 9 Nr. 2a, Nr. 7 GewStG ein.

²⁴ Personengesellschaften

Der Vorteil dieser Struktur liegt darin, dass die Gewinne der Auslands-Personengesellschaften als Betriebsstättengewinne regelmäßig aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland steuerlich freigestellt sind, also in Deutschland keine zusätzliche Steuer auf die Entnahme der Gewinne aus der Auslands-Personengesellschaft anfällt. Allerdings wird im Ausland regelmäßig auf

die Gewinne der Auslands-Personengesellschaften Einkommensteuer erhoben werden, die wiederum regelmäßig deutlich höher liegt als die Körperschaftsteuer im Ausland. Für einzelne Tochter-Personengesellschaften kann sich daher die folgende, auch als sogenanntes Organschaftsmodell bekannte, Struktur anbieten:



²⁵ Personengesellschaften

Durch dieses Organschaftsmodell lässt sich ggf. eine weitere steuerliche Optimierung dadurch erreichen, dass die ausländische Personengesellschaft über eine deutsche Kapitalgesellschaft gehalten wird, die wiederum mit der deutschen Muttergesellschaft einen Ergebnisabführungsvertrag vereinbart. Der Vorteil dieser Struktur liegt darin, dass der Gewinn der ausländischen Personengesellschaft aufgrund der Rechtsform des Gesellschafters (hier: GmbH) im Ausland dem in der Regel günstigeren Regime der Körperschaftsteuer unterliegt. Infolge des Ergebnisabführungsvertrages zwischen den beiden deutschen Gesellschaften werden im Rahmen der Organschaft die (in Deutschland nur dem Progressionsvorbehalt unterliegenden) Auslands-Betriebsstättengewinne ohne weitere steuerliche Belastung an die M GmbH & Co. KG und damit wieder an die Gesellschafter selbst (in deren Privatvermögenssphäre) durchgereicht.

Allerdings gilt es bei der Einbindung einer ausländischen Personengesellschaft zu beachten, dass die steuerliche Einordnung von Personengesellschaften je nach Land höchst unterschiedlich sein kann und daher unter Umständen Qualifikationskonflikte mit nachteiligen steuerlichen Folgen drohen können.

d) Grenzüberschreitende Organschaft/ Auslandsverluste

Eine echte Gruppenbesteuerung, wie sie zum Teil im Ausland anzutreffen ist, sucht man im deutschen Steuerrecht vergeblich. Dementsprechend gibt es im deutschen Steuerrecht auch keine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung. Eine Konsolidierung von Ergebnissen inländischer und ausländischer Konzerneinheiten kann also nicht stattfinden. Es gibt in Deutschland zwar die sogenannte Organschaft, diese lässt jedoch die Gewinnermittlung für jede einzelne der an der Organschaft beteiligten Gesellschaften unangetastet. Es erfolgt lediglich eine teilweise Aufweichung des Trennungsprinzips, das heißt der systematisch separaten Betrachtung der Gesellschaft und der Gesellschafterebene für steuerliche Zwecke, indem der Gewinn/Verlust der deutschen Organschaft (Tochtergesellschaft) dem deutschen Organträger (Muttergesellschaft) zugerechnet wird.

Im Ergebnis kann aber mit einer vorausschauenden Gestaltung der konzerninternen Verrechnungspreise auch unter Berücksichtigung der jeweiligen Funktionen der Auslandsgesellschaften ein Auflaufen von Verlusten in der einen Gesellschaft und Gewinnen in der anderen Gesellschaft oftmals (weitgehend) vermieden werden.

3 | WEGZUG DES GESELLSCHAFTERS INS AUSLAND

Die Internationalisierung ist nicht nur im Familienunternehmen, sondern auch im Gesellschafterkreis ein wichtiges Thema, sei es, dass ein Gesellschafter selbst ein Studium mit Wohnsitz im Ausland beginnt, dass er dorthin heiratet, dass er eine ausländische Niederlassung für das Familienunternehmen aufbaut oder dass er die Führung einer ausländischen Tochtergesellschaft übernimmt und deshalb dort einen Wohnsitz nehmen muss. Die steuerlichen Regelungen für diese Wegzugsfälle sind nach wie vor national geprägt und zielen auf die Sicherung des Besteuerungsaufkommens des jeweiligen Landes ab. Wird durch einen Wegzug das nationale (deutsche) Besteuerungsrecht (bezogen auf die Gesellschaftsanteile des ins Ausland wegziehenden Gesellschafters) eingeschränkt oder ausgeschlossen, führt dies regelmäßig zur Festsetzung einer Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung, die – soweit keine Stundung erfolgt – für den Gesellschafter eine kaum zu finanzierende Belastung darstellt. Die steuerlichen Regelungen kommen daher oftmals einem faktischen Wegzugsverbot gleich.

3.1 | DAS ZIEL DES DEUTSCHEN GESETZGEBERS: SICHERUNG DES DEUTSCHEN BESTEUERUNGSRECHTS

Die maßgebliche Regelung zur Wegzugsbesteuerung, § 6 AStG, wurde in den 1970er Jahren eingeführt. Anstoß war ein prominenter Wegzugsfall, die Regelung wird daher auch „Lex Horten“ genannt. Vor dem Verkauf der Anteile am Unternehmen verzog der Unternehmer in die Schweiz.

Unter den Oberbegriff Wegzugsbesteuerung sind inzwischen zahlreiche Regelungen im Steuerrecht einzuordnen, die sowohl Gesellschafter von Kapitalgesellschaften als auch Gesellschafter von Personengesellschaften treffen. Bei der Personengesellschaft spricht man auch von der sogenannten Entstrickungsbesteuerung. Zudem gibt es noch weitere Regelungen für Gesellschaften selbst,

die unter den Oberbegriff Wegzugsbesteuerung fallen, bspw. bei Verlegung der *Geschäftsleitung* einer Kapitalgesellschaft vom Inland in das Ausland. Die verschiedenen Regelungsbereiche sind in Abbildung 10 dargestellt.

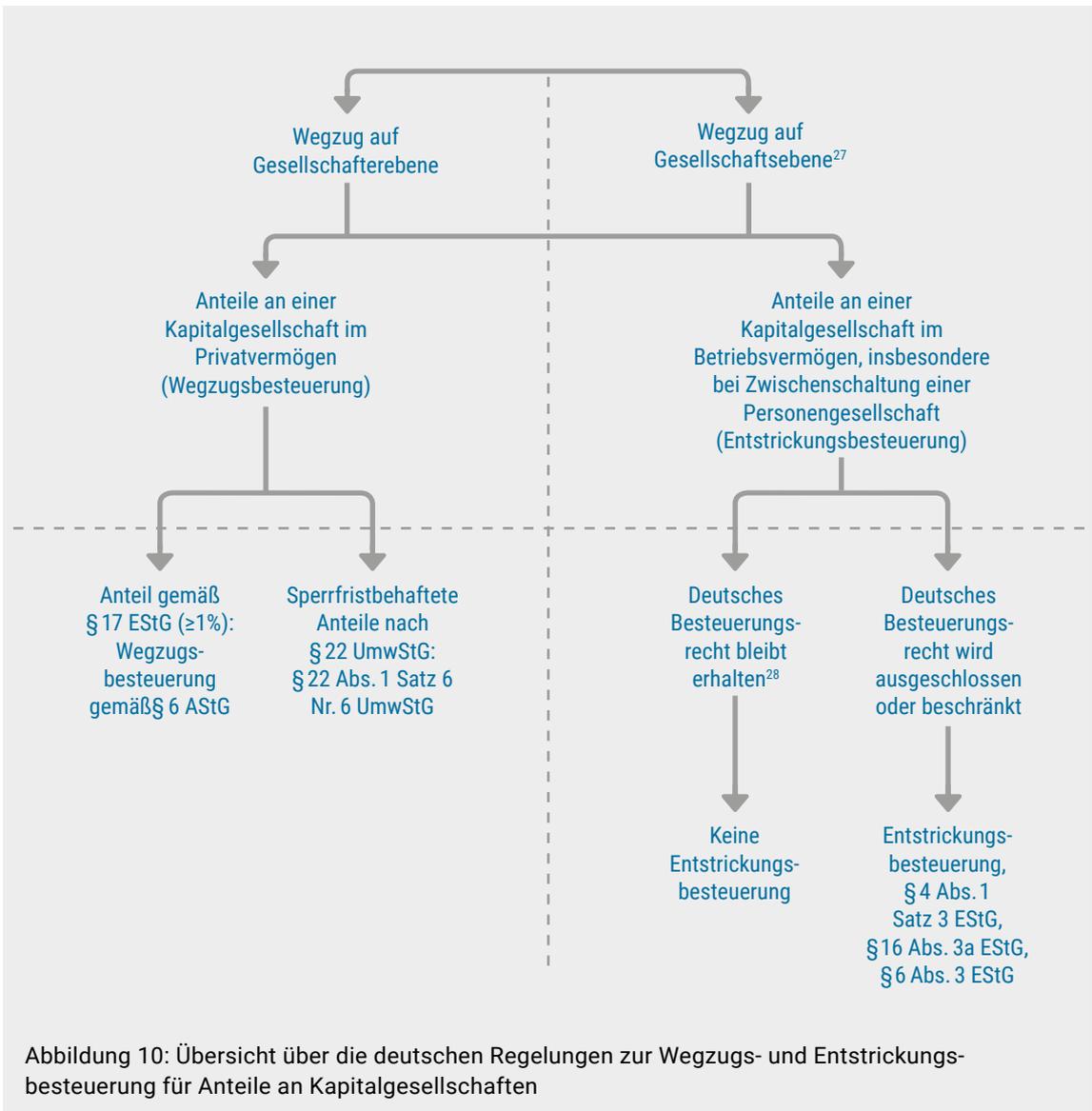
Die steuerlichen Folgen bei Eingreifen der Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung sind für den Gesellschafter in aller Regel nicht tragbar. Verzieht beispielsweise ein zu 20 Prozent an einer GmbH beteiligter Gesellschafter ins Ausland und greift die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ein, müssen die stillen Reserven im Gesellschaftsanteil des Gesellschafters trotz fehlenden Liquiditätszuflusses so versteuert werden, als ob dieser verkauft worden wäre. Hat der Anteil von 20 Prozent einen Wert von 20 Millionen Euro und Anschaffungskosten von 1 Million Euro, so betragen die stillen Reserven 19 Millionen Euro. Diese werden mit dem sog. Teileinkünfteverfahren zu 60 Prozent dem regulären Einkommensteuersatz (zuzüglich SolZ) in Deutschland unterworfen, was in Summe ohne Berücksichtigung von Kirchensteuer zirka 47,5 Prozent ausmacht. Im vorliegenden Beispiel führt dies zu einer Steuerbelastung von zirka 5,4 Millionen Euro.

Bei nur zeitweisen Abwesenheit mit Rückkehrabsicht (Abwesenheit bis zu sieben Jahren, maximal verlängerbar auf zwölf Jahre), wird die Steuer gestundet.²⁶ In allen anderen Fällen droht die Notwendigkeit eines Verkaufs des Anteils als letzter Ausweg zur Finanzierung der Steuerschuld.

3.2 | DER „ERTRAGSTEUERLICHE“ WEGZUG DES GESELLSCHAFTERS

Bereits die Frage, ob und wann ein ertragsteuerlich maßgeblicher Wegzug eines Gesellschafters ins Ausland erfolgt, ist nicht einfach zu beantworten. Sicherlich gibt es Fallgestaltungen, in denen man einen Wegzug eindeutig bejahen und den Zeitpunkt festlegen kann. Oftmals erfolgt ein Wegzug aber „schleichend“ oder ist nur vorübergehender Natur: Der Gesellschafter studiert in der

²⁶ Dies gilt nur, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen gehalten werden, also § 6 AStG anwendbar ist.



Schweiz und kommt anfangs jedes Wochenende und während der Semesterferien nach Deutschland zurück. Er verliebt sich nach vier Jahren Aufenthalt in eine Schweizerin, kommt nur noch ganz selten nach Deutschland zurück und will nun doch länger in der Schweiz bleiben. Ein anderer Gesellschafter arbeitet für Boston Consulting Group in Deutsch-

land. Er wird für vier Jahre in die USA versetzt; nun steht eine dreijährige Verlängerung der USA-Tätigkeit an.

Die Regelungen zur Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerung greifen nicht nur im klassischen Fall der Aufgabe des deutschen Wohnsitzes

²⁷ Auf Gesellschaftsebene bestimmen sich die Regelungen der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 KStG.

²⁸ Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Zuzugsstaat und abkommensrechtlicher Zuordnung der Beteiligung zu einer deutschen Betriebsstätte.

und dem (dauerhaften) Wegzug ins Ausland, sondern grundsätzlich auch in den Fällen eines Doppelwohnsitzes, einer zeitlich beschränkten Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland oder bei der Übertragung bzw. dem Übergang der Anteile im Wege der Schenkung bzw. von Todes wegen auf einen im Ausland lebenden Nachfolger.

In der nachfolgenden Übersicht sind mögliche, in der Praxis häufig anzutreffende Konstellationen des Wegzugs dargestellt:



Hält ein Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft Anteile im Sinne des § 17 EStG, also regelmäßig eine Beteiligung von mindestens einem Prozent im steuerlichen Privatvermögen, ist § 6 AStG grundsätzlich anwendbar. § 6 AStG greift allerdings nur dann ein, wenn der Gesellschafter insgesamt innerhalb der letzten zwölf Jahre mindestens sieben Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war. Die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht eines Rechtsvorgängers bei vorangegangenen unentgeltlichem Rechtsgeschäft (Schenkung bzw. Vererbung des betreffenden Anteils) wird gemäß § 6 Abs. 2 AStG einbezogen. Die Regelung zur Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG gilt sowohl für Anteile an einer deutschen als auch an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. § 6 Abs. 1 AStG enthält sodann verschiedene Fallkonstellationen, in denen die Wegzugsbesteuerung eingreift, insbesondere Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes im Inland oder Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft oder durch Erwerb von Todes wegen auf in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen. Die Wegzugsbesteuerung fällt aber auch dann an, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Eine unbegrenzte zinslose Stundung der Steuer ist nicht mehr vorgesehen. § 6 Abs. 5 AStG a.F. wurde ersatzlos gestrichen. Die Steuer ist auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen in einem Zeitraum von höchstens sieben Jahren gegen Sicherheitsleistung zu bezahlen (§ 6 Abs. 4 AStG). Bei Rückkehr ins Inland (Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht oder anderweitige Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts) innerhalb von sieben Jahren wird die Steuer erlas-

sen (§ 6 Abs. 3 AStG). Unter den weiteren Voraussetzungen von § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 3 AStG ist bei fortbestehender Rückkehrabsicht auf Antrag eine Verlängerung auf zwölf Jahre möglich. Bei der Übertragung der Anteile von Todes wegen oder einer schenkweisen Übertragung an einen im Ausland lebenden Nachfolger wird die Steuer erlassen, wenn dieser innerhalb von sieben Jahren nach Deutschland zurückkehrt (§ 6 Abs. 3 Satz 5 AStG). Die Steuer kann auf Antrag bis zur Rückkehr gegen Sicherheitsleistung gestundet werden (§ 6 Abs. 4 Satz 7 AStG).

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder auch andere Vermögensgegenstände im steuerlichen Betriebsvermögen, beispielsweise durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, gehalten, greift § 6 AStG bei Wegzug des Gesellschafters der Personengesellschaft nicht ein, es gelten vielmehr die einkommensteuerlichen Regelungen der Entstrickungsbesteuerung.²⁹ Es kommt allerdings dann zu einer Entstrickungsbesteuerung, wenn das deutsche Besteuerungsrecht an (einzelnen) Vermögensgegenständen des Betriebsvermögens ausgeschlossen oder beschränkt wird. Der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts im Falle eines Wegzugs eines Gesellschafters bzw. der Übertragung seiner Anteile an der Personengesellschaft auf einen im Ausland lebenden Nachfolger ist folglich davon abhängig, ob nach den deutschen Regelungen sowie den Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Zuzugsstaat das deutsche Besteuerungsrecht beschnitten wird. Eine Beschränkung bzw. ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts kommt insbesondere dann in Betracht, wenn mit dem Zuzugsstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, welches das Besteuerungsrecht dem Zuzugsstaat zuweist.

²⁹ § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 4g EStG, § 6 Abs. 3 EStG, § 16 Abs. 3a EStG, § 36 Abs. 5 EStG.

Beispiel

Ein Familienstamm, der gemeinsam zu 40 Prozent (mittelbar) an einem Familienunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, hat seine Beteiligungen an der Kapitalgesellschaft in einer gewerblich geprägten Personengesellschaft gebündelt. Die Personengesellschaft selbst übt keine gewerbliche Tätigkeit aus, sondern beschränkt sich auf die Ausübung der Gesellschafterrechte. Einer der Gesellschafter beabsichtigt in die USA zu verziehen. Nach Art. 13 des Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA würde ein späterer Veräußerungsgewinn bei Veräußerung der Gesellschaftsanteile lediglich in den USA versteuert werden können. Die deutsche GmbH & Co. KG ist im abkommensrechtlichen Sinne kein Unternehmen und vermittelt daher keine Betriebsstätte, der die Anteile an der Kapitalgesellschaft zugeordnet werden könnten. Durch den Wegzug würde daher das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt bzw. ausgeschlossen werden, so dass eine Entstrickungsbesteuerung droht.

Eine abkommensrechtliche Zuordnung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte erfordert weiter, dass die Anteile funktional der Betriebsstätte zuzurechnen sind, also z. B. maßgebliche Liefer- und Leistungsbeziehungen bestehen. Klassisches Beispiel ist hierfür die Zuordnung der Vertriebs-Tochtergesellschaft zur Produktions-Betriebsstätte.³⁰ Insbesondere bei reinen Holdinggesellschaften ist die Zuordnung der Anteile an Tochter-Kapitalgesellschaften höchst umstritten.³¹

Ein Erlass der Steuer bei Rückkehr bzw. Wiederbegründung des deutschen Steuerrechts entsprechend § 6 Abs. 3 AStG oder eine Stundung ist für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an einer Kapitalgesellschaft nicht vorgesehen. Beim Weg-

zug in ein Land der EU/EWR kann aber nach § 4g EStG auf unwiderruflichen Antrag ein Ausgleichsposten gebildet werden, der über fünf Jahre gewinnerhöhend aufzulösen ist. Auf diese Weise kommt es zu einer ratierlichen Streckung der Steuer auf fünf Jahre.³²

Sollte die funktionale Zuordnung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte nicht möglich sein, kann die Überlegung angestellt werden, die Anteile an der Kapitalgesellschaft auf eine Familienstiftung zu übertragen. Eine Entstrickungsbesteuerung bzw. Wegzugsbesteuerung kann damit grundsätzlich vermieden werden. Das Besteuerungsrecht von Deutschland wäre in diesem Fall gesichert. Neben gesellschaftsrechtlichen Fragen (ist beispielsweise eine Familienstiftung überhaupt als Gesellschafter der Gesellschaft zugelassen und unter welchen Bedingungen) ergeben sich weitere Probleme. Eine inländische Familienstiftung wird in vielen Zuzugsstaaten, auch in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Familienstiftung und der Besetzung von deren Organen, als transparenter Rechtsträger betrachtet. Dies kann in Einzelfällen dazu führen, dass die Familienstiftung auch für Erbschaftsteuerzwecke als transparent angesehen wird und beim Ableben von Destinatären erbschaftsteuerpflichtige Vorgänge angenommen werden. Beispielsweise existiert eine solche Thematik im Falle eines in Frankreich ansässigen Destinatärs.³³ Aber auch ertragsteuerlich werden bei einer transparent besteuerten Familienstiftung die Erträge den im Ausland lebenden Destinatären unabhängig von ihrer Ausschüttung zugerechnet.

Die nachfolgende tabellarische Übersicht (Abb. 12) gibt einen Überblick über die Abschirmwirkung einer deutschen Familienstiftung in Abhängigkeit vom Wohnsitz des jeweiligen Destinatärs.

³⁰ Vgl. für weitere Kriterien für einen Funktionszusammenhang der Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit einer Betriebsstätte Layer (2024), S. 1051 f.

³¹ Vgl. Kraft & Hohage (2017), S. 2565 m. w. N. und im Einzelnen die Ausführungen bei Layer (2016), S. 20 f. und Layer (2024), S. 1052 f.

³² Vgl. zuletzt EuGH, Urteil vom 23.01.2014, Az. C-164/12; EuGH, Urteil vom 21.05.2015, Az. C-657/13.

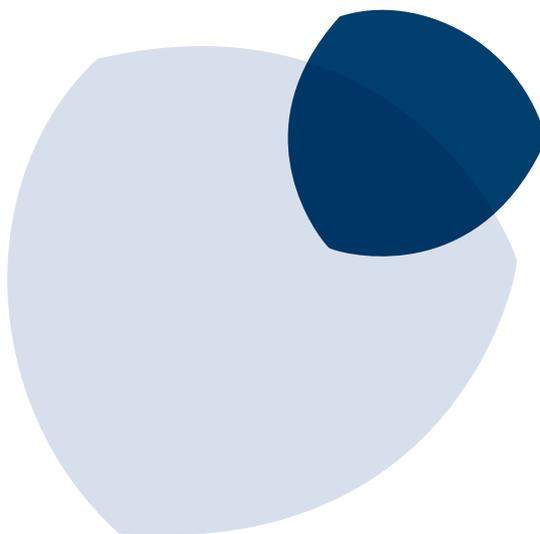
³³ Vgl. Dannecker (2023), S. 1068.

LÄNDER (WOHNSITZ DESTINATÄR)	JA	NEIN	ABHÄNGIG VON DER SATZUNG/GOVERNANCE
Dänemark			x
Frankreich		x	
Liechtenstein			x
Österreich			x
Schweden			x
Schweiz			x
Spanien ³⁴	x		
UK			x
Australien			x
Dominikanische Republik	x		
Neuseeland			x
USA			x

Abbildung 12: Abschirmwirkung einer deutschen Familienstiftung (Trennungsprinzip)³⁵

Zusammenfassender Überblick

In der Übersicht auf den folgenden Seiten sind die wesentlichen Fallkonstellationen eines steuerlichen Wegzugs zusammengestellt.



³⁴ Steuerbelastung für laufende Ausschüttungen der Stiftung bis zu 80%.

³⁵ Übersicht basiert auf eigenen Erfahrungswerten.

	Anteile an einer Kapitalgesellschaft ≥ 1% im steuerlichen Privatvermögen	Anteile an Kapitalgesellschaften oder andere Vermögensgegenstände im steuerlichen Betriebsvermögen, insbesondere bei Zwischenschaltung einer gewerblich geprägten Personen- gesellschaft
Fallgruppe 1: Dauerhafter Wegzug		
a) ins EU/EWR-Ausland	<p>Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, Zahlung der Steuer auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens sieben Jahren gegen Sicherheitsleistung</p> <p>Keine unbegrenzte zeitliche Stundung mehr für Neufälle ab 1.1.2022 (§ 6 Abs. 5 AStG a. F. wurde ersatzlos gestrichen)</p>	<p>Bei Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts: Entstrickungsbesteuerung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3, ggf. § 16 Abs. 3a EStG unter Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven; keine Stundung, ggf. Ratenzahlung in 5 Jahresraten nach § 4g EStG</p>
b) ins Drittland	<p>Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, Zahlung der Steuer auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens sieben Jahren gegen Sicherheitsleistung</p>	<p>Bei Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts: Entstrickungsbesteuerung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3, ggf. § 16 Abs. 3a EStG unter Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven; keine Stundung bzw. Ratenzahlung</p>
Fallgruppe 2: Dauerhafter Doppelwohnsitz mit Lebensmittelpunkt im		
a) EU/EWR-Ausland	<p>Wie Fallgruppe 1; Ausnahme falls keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts</p>	<p>Wie Fallgruppe 1</p>
b) im Drittland	<p>Wie Fallgruppe 1; Ausnahme falls keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts</p>	<p>Wie Fallgruppe 1</p>

	Anteile an einer Kapitalgesellschaft ≥ 1% im steuerlichen Privatvermögen	Anteile an Kapitalgesellschaften oder andere Vermögensgegenstände im steuerlichen Betriebsvermögen, insbesondere bei Zwischenschaltung einer gewerblich geprägten Personen- gesellschaft
Fallgruppe 3: Zeitlich begrenzter Wegzug		
a) ins EU/EWR-Ausland	Wie Fallgruppe 1, Erlass der Steuer bei Rückkehr bzw. Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts gemäß § 6 Abs. 3 AStG innerhalb von sieben Jahren, unter den weiteren Voraussetzungen von § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 AStG, bei fortbestehender Rückkehrabsicht auf Antrag zwölf Jahre	Wie Fallgruppe 1
b) ins Drittland	Wie Fallgruppe 1, Erlass der Steuer bei Rückkehr bzw. Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts gemäß § 6 Abs. 3 AStG innerhalb von sieben Jahren, unter den weiteren Voraussetzungen von § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 AStG, bei fortbestehender Rückkehrabsicht auf Antrag zwölf Jahre	Wie Fallgruppe 1
Fallgruppe 4: Zeitlich begrenzter Doppelwohnsitz mit Lebensmittelpunkt im		
a) EU/EWR-Ausland	Wie Fallgruppe 3; Ausnahme falls keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	Wie Fallgruppe 1
b) Drittland	Wie Fallgruppe 3; Ausnahme falls keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	Wie Fallgruppe 1

Fortsetzung auf S. 28

	Anteile an einer Kapitalgesellschaft ≥ 1% im steuerlichen Privatvermögen	Anteile an Kapitalgesellschaften oder andere Vermögensgegenstände im steuerlichen Betriebsvermögen, insbesondere bei Zwischenschaltung einer gewerblich geprägten Personen- gesellschaft
Fallgruppe 5: Schenkung/Vererbung von Anteilen und Nach- folger ist ansässig im		
a) EU/EWR-Ausland	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG. Bei Wegzug ohne Rückkehrabsicht, Zahlung der Wegzugsteuer in 7 Jahresraten, Erlass der Steuer bei vorübergehender Abwesenheit gemäß § 6 Abs. 3 Satz 5 AStG (7 Jahre, verlängerbar auf 12 Jahre) mit Anspruch auf Stundung. Sonderregelungen bei Weiterübertragung von Anteilen durch bereits im Ausland lebenden Gesellschafter	Bei Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts: Keine Fortführung der steuerlichen Buchwerte gemäß § 6 Abs. 3 EStG und damit Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven gemäß § 16 EStG durch den Erblasser/Schenker, keine Stundung bzw. Erlass der Steuer bei Rückkehr
b) Drittland	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG. Bei Wegzug ohne Rückkehrabsicht, Zahlung der Wegzugsteuer in 7 Jahresraten, Erlass der Steuer bei vorübergehender Abwesenheit gemäß § 6 Abs. 3 Satz 5 AStG (7 Jahre, verlängerbar auf 12 Jahre) mit Anspruch auf Stundung. Sonderregelungen bei Weiterübertragung von Anteilen durch bereits im Ausland lebenden Gesellschafter	Bei Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts: Keine Fortführung der steuerlichen Buchwerte gemäß § 6 Abs. 3 EStG und damit Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven gemäß § 16 EStG durch den Erblasser/Schenker, keine Stundung bzw. Erlass der Steuer bei Rückkehr

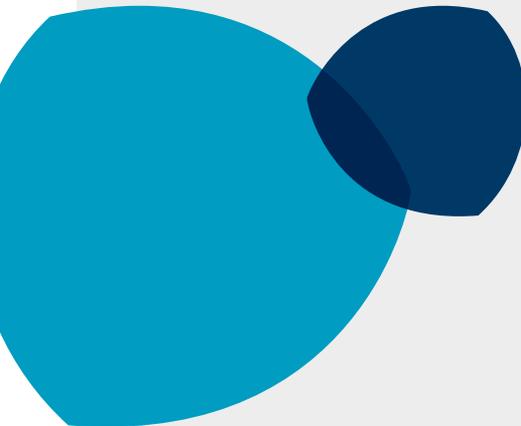
Abbildung 13: Überblick über die Besteuerungsfolgen beim Wegzug

3.3 | WEGZUG DES GESELLSCHAFTERS INS STEUERBEGÜNSTIGTE AUSLAND AUS ERBSCHAFTSTEUERGRÜNDEN

Aufgrund der drohenden Besteuerung des bereits der Einkommensteuer unterworfenen Vermögens mit Erbschaftsteuer und auch wegen der in Deutschland immer wieder geführten Diskussion über die Wiedereinführung der Vermögensteuer stellen sich die Gesellschafter von Familienunternehmen durchaus die Frage des Wegzugs in einen steuergünstigeren ausländischen Staat. Selbst wenn der Gesellschafter die Möglichkeit hat, ins Ausland zu verziehen, ohne die vorab beschriebene Wegzugsbesteuerung auszulösen, muss der Wegziehende einen „langen Atem“ haben, um der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht tatsächlich zu entfliehen. Es gibt nämlich „Nachfristen“.

Im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuer gilt beispielsweise eine fünfjährige Nachfrist, in der die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland auch bei einem Wegzug ins Ausland fortgilt. Trotz Wegzug des potenziellen Erblassers ins Ausland und trotz Ablauf der fünfjährigen Nachfrist bleibt es bei einer unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht, wenn und soweit die (künftigen) Erben, beispielsweise die Kinder, in Deutschland leben. In erb-schaftsteuerlicher Hinsicht bedürfte es damit eines Wegzugs der gesamten Familie. Dabei wäre selbst ein Nebenwohnsitz in Deutschland schon schädlich. Schließlich müssten die Vermögenswerte so strukturiert werden, dass auch keine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland, beispielsweise für inländisches Betriebsvermögen, verbleibt. Es wird deutlich, dass es somit weitreichender Strukturmaßnahmen bedarf, um die steuerliche Verknüpfung zum Inland zu lösen.

4 | QUELLEN UND WEITERFÜHRENDE LITERATUR

- 
- Behrendt, L. (2024): Globale Mindeststeuer – Auch ein Thema für die Kleinen! In: DStR 2024.
 - Bundesministerium der Finanzen (2024): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2023.
 - Cordes, M. & Geißler, A. (2024): Pillar Two – Nationales Umsetzungsgesetz vom 21.12.2023 – Ausgewählte Aspekte aus Sicht deutscher, international tätiger Familienunternehmen. In: FR 2024.
 - Dannecker, A. (2023): Stiftungen bei Unternehmensnachfolge. In: DStR 2023.
 - Dietlein, G. & Schellenberger, M. (2023): Die internationale Unternehmerfamilie. Ausgewählte Beispiele für Fallstricke in anderen Rechtssystemen. Praxisleitfaden. Witten: WIFU-Stiftung.
 - Hennerkes, B.-H. & Kirchdörfer, R. (2015): Die Familie und ihr Unternehmen. Frankfurt: Campus.
 - Kirchdörfer, R.; Layer B. & Seemann, A. (2025): Familienunternehmen und Besteuerung. Teil 1: Inland. 2., aktual. Auflage. Praxisleitfaden. Witten: WIFU-Stiftung.
 - Kraft, C. & Hohage, U. (2017): Zuordnung von Beteiligungen zu einer Holdingpersonengesellschaft nach nationalem Recht und DBA-Recht. In: DB 44/2017.
 - Layer, B. (2024): Der „wegziehende“ Mitunternehmer – Steuerliche und ausgewählte sonstige Aspekte. In: DStR 2024.
 - Layer, B. (2016): Der Erbschaftsteuer-Kompromiss. In: FuS 04/2016.
 - Layer, B. & Claß, G. (2014): Vermögen im Ausland – was sind die steuerlichen Folgen? In: FuS 03/2014.
 - Layer, B. & Seemann, A. (2022): Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer. Erbschaftsteuerliche Grundlagen und Gestaltungsüberlegungen zur Optimierung der Unternehmensnachfolge. 2., aktual. Auflage. Praxisleitfaden. Witten: WIFU-Stiftung.
 - Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.) (2024): Erbschaftsteuer im internationalen Vergleich. München: Stiftung Familienunternehmen.

KONTAKT

HERAUSGEBER

Die im Jahr 2009 gegründete gemeinnützige WIFU-Stiftung hat die Aufgabe, Forschung und Lehre auf dem Gebiet des Familienunternehmertums sowie den Praxistransfer der Erkenntnisse zu fördern. Zu ihren wichtigsten Förderern zählen rund 80 Familienunternehmen aus dem deutschsprachigen Raum. Im Mittelpunkt aller Aktivitäten der WIFU-Stiftung steht die Gewinnung, Vermittlung und Verbreitung hochwertigen und an aktuellen Fragestellungen orientierten Wissens über Familienunternehmen und Unternehmerfamilien. Die eingesetzten Fördermittel dienen vornehmlich der Errichtung und dem Erhalt von Lehrstühlen, der Unterstützung von Forschungsvorhaben sowie der Vergabe von Stipendien an Nachwuchswissenschaftlerinnen und Nachwuchswissenschaftler. Ein Schwerpunkt der Forschungsförderung durch die WIFU-Stiftung liegt auf dem Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU) an der Universität Witten/Herdecke mit seinen drei Forschungs- und Lehrbereichen Betriebswirtschaftslehre, Rechtswissenschaft und Psychologie/Soziologie. In Forschung und Lehre leistet das WIFU seit mehr als 25 Jahren einen signifikanten Beitrag zur generationenübergreifenden Zukunftsfähigkeit von Familienunternehmen. Ein weiterer Schwerpunkt der Arbeit der WIFU-Stiftung ist die Durchführung von Kongressen und anderen Veranstaltungen zu Themen des Familienunternehmertums. In Arbeitskreisen, Schulungen und anderen Formaten werden zudem praxisorientierte Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt, die eine familieninterne Nachfolge in der Leitung von Familienunternehmen fördern. Die Veranstaltungen der WIFU-Stiftung zeichnen sich durch einen geschützten Rahmen aus, in dem ein vertrauensvoller, offener Austausch möglich ist. Eine umfassende und aktive Öffentlichkeitsarbeit für Forschungsergebnisse auf dem Gebiet des Familienunternehmertums rundet das Aufgabenspektrum der WIFU-Stiftung ab.

Prof. Dr. Tom A. Rösen

Geschäftsführender Vorstand der WIFU-Stiftung
Alfred-Herrhausen-Straße 48
58448 Witten
E-Mail tom.ruesen@wifu-stiftung.de
Telefon: +49 2302 8898300

AUTOREN



Prof. Rainer Kirchdörfer



Dr. Bertram Layer



Dr. Sebastian Matenaer



Andrea Seemann

HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ – RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER

Das Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz wurde im Jahre 1929 gegründet und ist auf die konzeptionelle Beratung und Begleitung von Familienunternehmen und deren Eigentümern fokussiert. Das Büro berät Familienunternehmen rechtlich und steuerlich in ganz Deutschland, der Schweiz und in Österreich. Der Tätigkeitsbereich umfasst insbesondere die Gestaltung und Betreuung bei:

- Unternehmensnachfolge
- Unternehmenstransaktionen
- Unternehmensorganisation
- Unternehmensfinanzierung
- Familienverträge
- Stiftungen

Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz
Rechtsanwälte · Steuerberater
Partnerschaft mbB
Jahnstraße 43 | 70597 Stuttgart
E-Mail: info@hennerkes.de
Telefon: +49 711 725 79-0
www.hennerkes.de

WWW.WIFU.DE



Alfred-Herrhausen-Straße 48
58448 Witten
E-Mail: herausgeber@wifu.de
Telefon: +49 2302 8898300

www.wifu.de
<https://de.linkedin.com/company/wifu-stiftung>

© 2025 · WIFU-Stiftung