



PRAXISLEITFADEN

FAMILIENUNTERNEHMEN UND BESTEUERUNG

TEIL 2: AUSLAND

von
Rainer Kirchdörfer
Bertram Layer
Sebastian Matenaer
Andrea Seemann



HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ
RECHTSANWÄLTE · STEUERBERÄTER



WITTENER INSTITUT FÜR
FAMILIENUNTERNEHMEN

UNIVERSITÄT
WITTEN/HERDECKE



IMPRESSUM

VERANTWORTLICH:

Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU)
Universität Witten/Herdecke
Prof. Dr. Tom A. Rösen
Prof. Dr. Marcel Hülsbeck
Alfred-Herrhausen-Straße 50
58448 Witten

Redaktion: Monika Nadler

Gestaltung: Designbüro Schönfelder GmbH, Essen

Foto: Getty Images

Hinweis: Soweit personenbezogene Bezeichnungen in männlicher Form aufgeführt sind, beziehen sich diese auf alle Geschlechter in gleicher Weise.

ISSN (Print) 2626-3424

ISSN (Online) 2626-3432

Stand: August 2019

INHALT

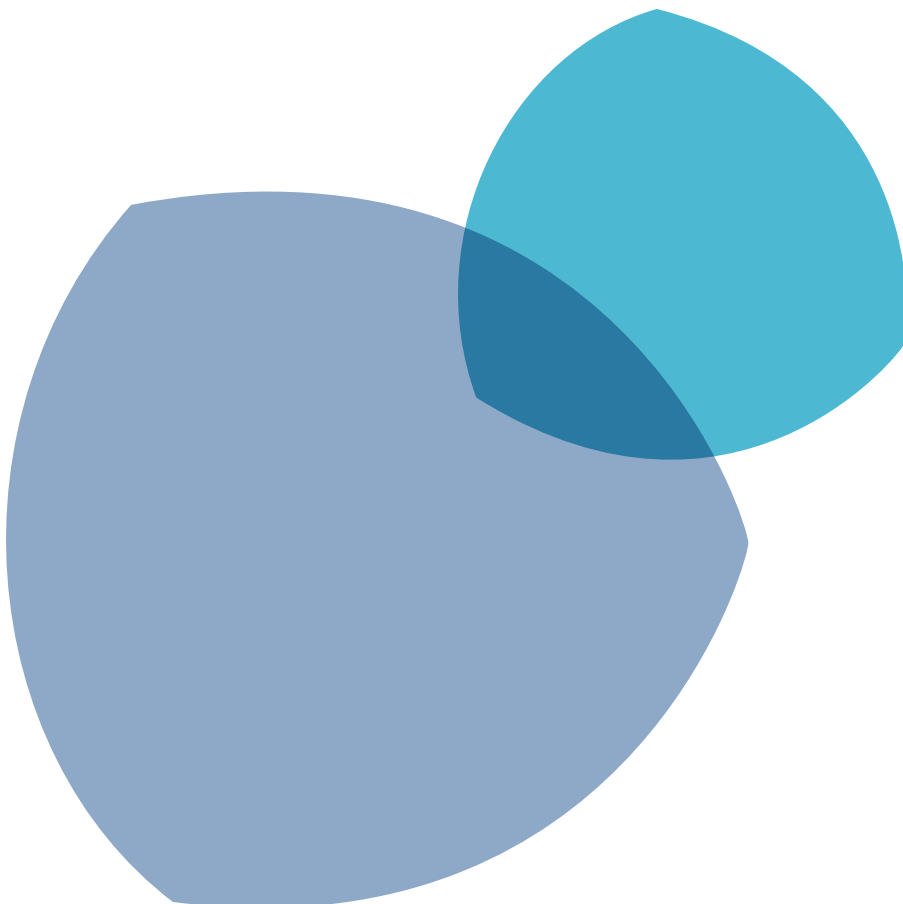
1. Einführung	4
2. Besteuerungsaspekte bei international tätigen Familienunternehmen	5
2.1 Ländervergleich	5
2.2 Grundzüge des internationalen Steuerrechts	7
2.3. Unternehmensstruktur zur Einbindung von Auslandsaktivitäten.....	13
3. Wegzug des Gesellschafters ins Ausland	18
3.1 Das Ziel des deutschen Gesetzgebers: Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts	18
3.2 Der „ertragsteuerliche“ Wegzug des Gesellschafters	18
3.3. Wegzug des Gesellschafters ins steuerbegünstigte Ausland aus Erbschaftsteuergründen	24
4. Quellen	25
Kontakt	26

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:

- die Bedeutung der Steuern bei der Wahl einer Rechtsform
- die Unternehmensnachfolge und die damit verbundenen Steuerfolgen
- Möglichkeiten der Umstrukturierung von Familienunternehmen und die damit verbundenen Steuerfolgen.



¹ WIFU-Praxisleitfaden „Familienunternehmen und Besteuerung. Teil 1: Inland“.

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 2018 IM INTERNATIONALEN VERGLEICH

Tarifliche Besteuerung des Gewinns von Kapitalgesellschaften 2018 (nominal) in Prozent (Körperschaftsteuern, Gewerbeertragsteuern und vergleichbare andere Steuern des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften)

Staaten	Zentralstaat	Gebietskörperschaften	Zusammen
EU-Staaten			
Belgien ²	29,58	–	29,58
Bulgarien	10	–	10
Dänemark	22	–	22
Deutschland	15,83 ³	14,06 ⁴	29,89
Estland	20 ⁵	–	20
Finnland	20	–	20
Frankreich ²	34,43	–	34,43
Griechenland	29	–	29
Irland	12,5	–	12,5
Italien	24	3,9 ⁶	27,9
Kroatien	18	–	18
Lettland	20	–	20
Litauen ²	15	–	15
Luxemburg ²	19,26	6,75	26,01

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 401,84%. Der gewogene Durchschnittshebesatz 2016 betrug 400%.

⁵ Gewinnausschüttungsteuer; 0% bei Thesaurierung.

⁶ 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	Zusammen
Malta ²	35	–	35
Niederlande ²	25	–	25
Österreich	25	–	25
Polen	19	–	19
Portugal ²	21	1,5 ⁷	22,5
Rumänien ²	16	–	16
Schweden	22	–	22
Slowakei	21	–	21
Slowenien	19	–	19
Spanien	25	–	25
Tschechien	19	–	19
Ungarn ²	9	2 ⁸	10,82
Vereinigtes Königreich	19	–	19
Zypern	12,5	–	12,5
Andere Staaten			
Japan ²	23,4	9,89 ⁹	31,72
Kanada (Ontario)	15	11,5	26,5
Norwegen	23	–	23
Schweiz (Zürich)	8,5 ¹⁰	17,52 ¹⁰	20,65
USA (Staat New York)	21	6,5 ¹¹	26,14

Abbildung 1: Unternehmensbesteuerung 2018 im internationalen Vergleich
Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Broschüre „Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2018“, Ausgabe 2019

⁷ Gemeindezuschlag (maximal 1,5% auf den Gewinn).

⁸ Gewerbesteuer; mindert als Betriebsausgabe die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer.

⁹ Einschließlich – bei Steuer des Zentralstaats – abzugsfähiger Gewerbesteuer (Business Tax, hier 7,18%) und Zuschläge der Präfekturen und Gemeinden auf die Steuer des Zentralstaats (hier Durchschnittswert).

¹⁰ Steuern mindern die eigene Bemessungsgrundlage.

¹¹ 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%.

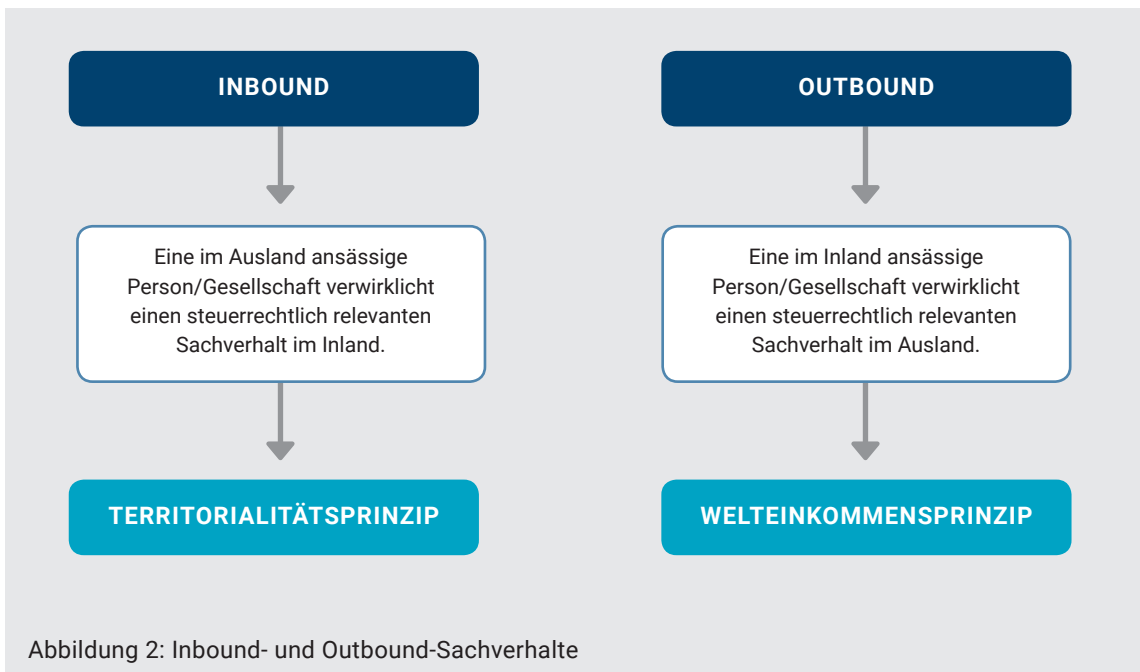
Durch die Senkung der Steuersätze im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2009 hatte Deutschland seine Position im internationalen Vergleich deutlich verbessert. Viele Staaten, zuletzt die USA,¹² haben zwischenzeitlich jedoch durch teilweise weitreichende Steuerreformen deutlich aufgeholt und Deutschland 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.

2.2 | GRUNDZÜGE DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS

a) Einleitung

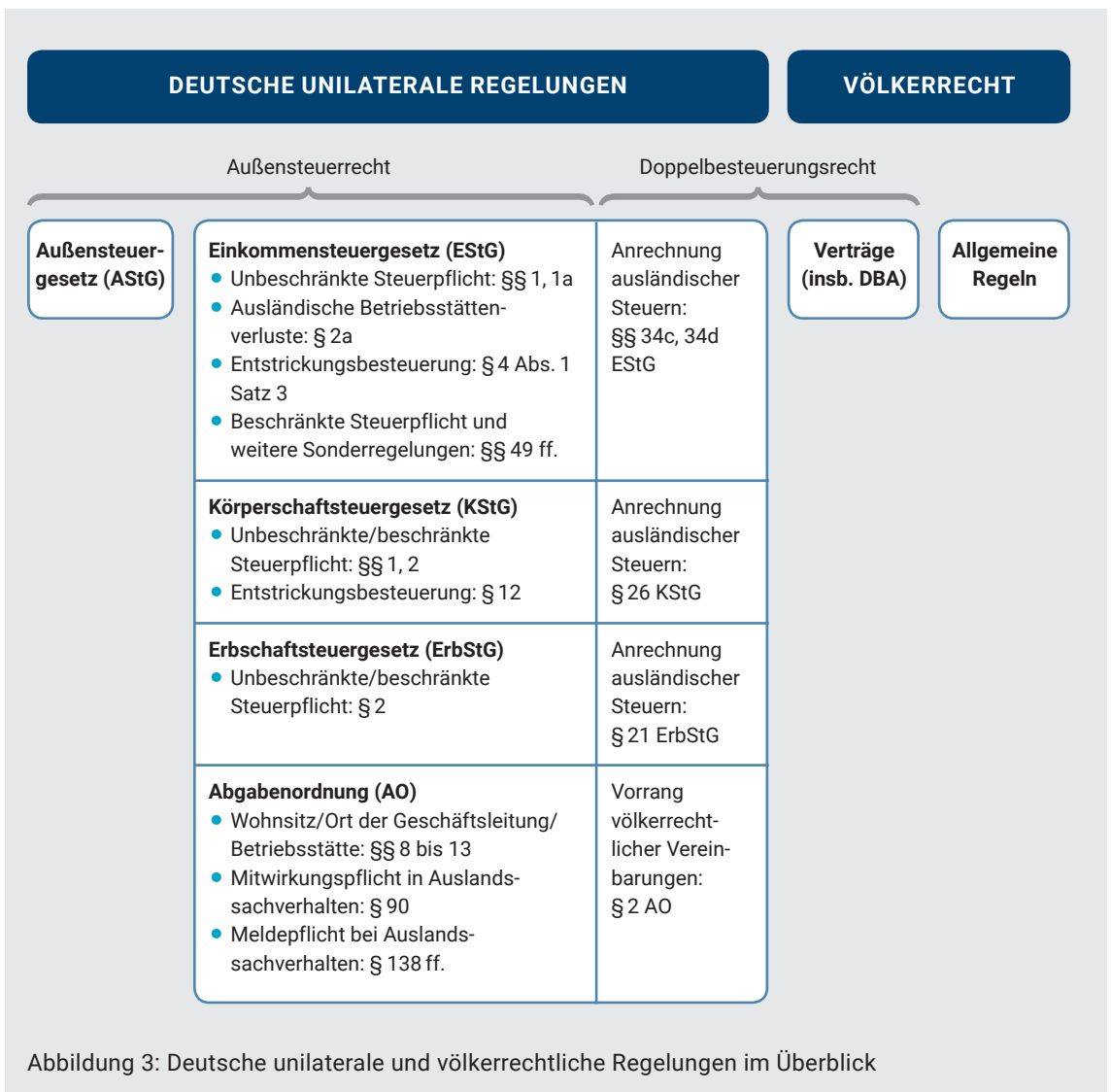
Die Regelungen zum internationalen Steuerrecht, mit denen größere Familienunternehmen schon durch ihre ausländischen Vertriebs- und Produktionsgesellschaften regelmäßig konfrontiert sind, finden sich sowohl in nationalen Steuergesetzen als auch in völkerrechtlichen Verträgen. Bei der Einordnung eines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



¹² Der Körperschaftsteuersatz in den USA wurde auf Bundesebene auf 21 Prozent reduziert, es wurde eine reduzierte Besteuerung für Einnahmen aus immateriellen Vermögensgegenständen eingeführt, es wurden aber u. a. auch die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung verschärft.

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.¹³ 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 unzureichend 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. eine Beteiligung 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.

¹³ Vgl. BMF-Schreiben vom 17.01.2018, BStBl. I 2018, S. 239.

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 ¹⁴	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 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

¹⁴ 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.¹⁵

Das folgende Schaubild zeigt die Wirkungsweise der DBA:

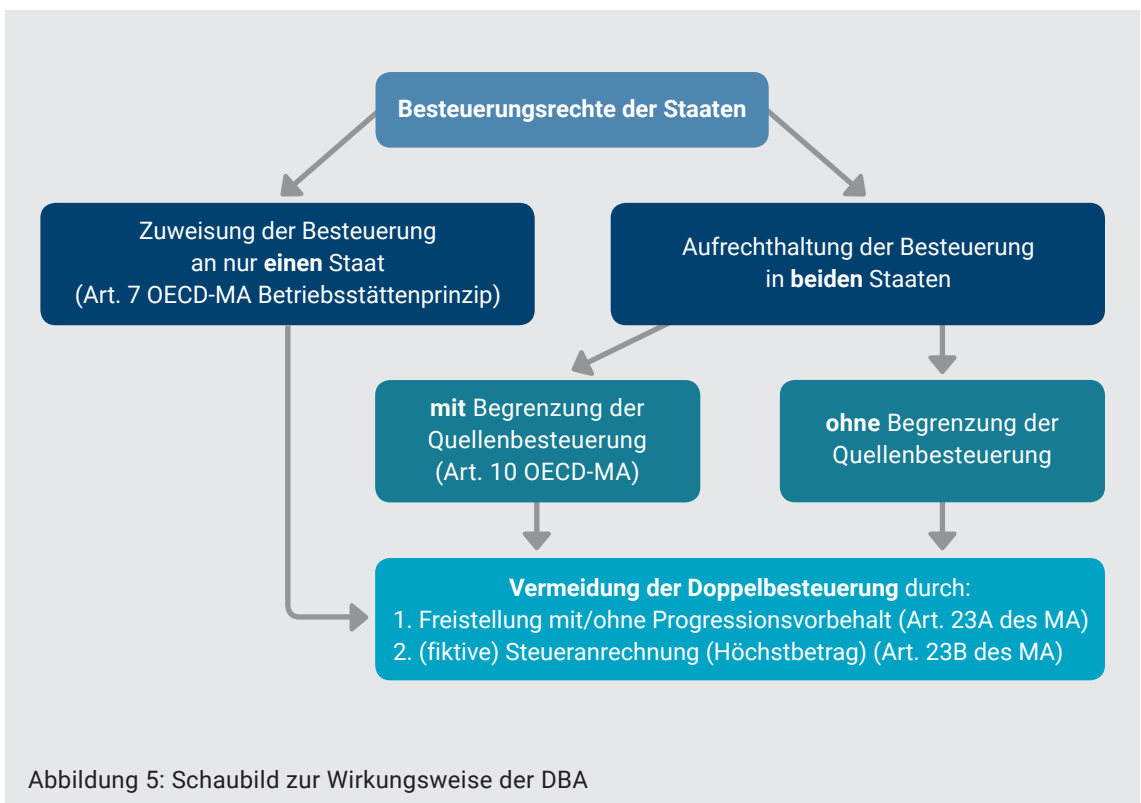


Abbildung 5: Schaubild zur Wirkungsweise der DBA

¹⁵ 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.¹⁶

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. 3 Satz 9 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 EUR 100.000,00 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 EUR 100.000,00 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 zu-

¹⁶ Nach der Reduzierung des Steuersatzes in den USA sind nun auch diese grds. ein Niedrigsteuerland.

nächst 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 25 Prozent¹⁷) 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 Lizenzannahmen.

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 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 Doppelbesteuerung) kommt.

¹⁷ Eine Reduzierung dieses Steuersatzes aufgrund der international sinkenden Steuersätze steht im Rahmen eines Gesetzes für die Reform der Unternehmensbesteuerung zur Diskussion.

b) Praxisbeispiel

Der Familienunternehmer Max Mustermann (M) ist gemeinsam mit seinen beiden Kindern (T und S) an der M GmbH & Co. KG beteiligt.¹⁸ 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:

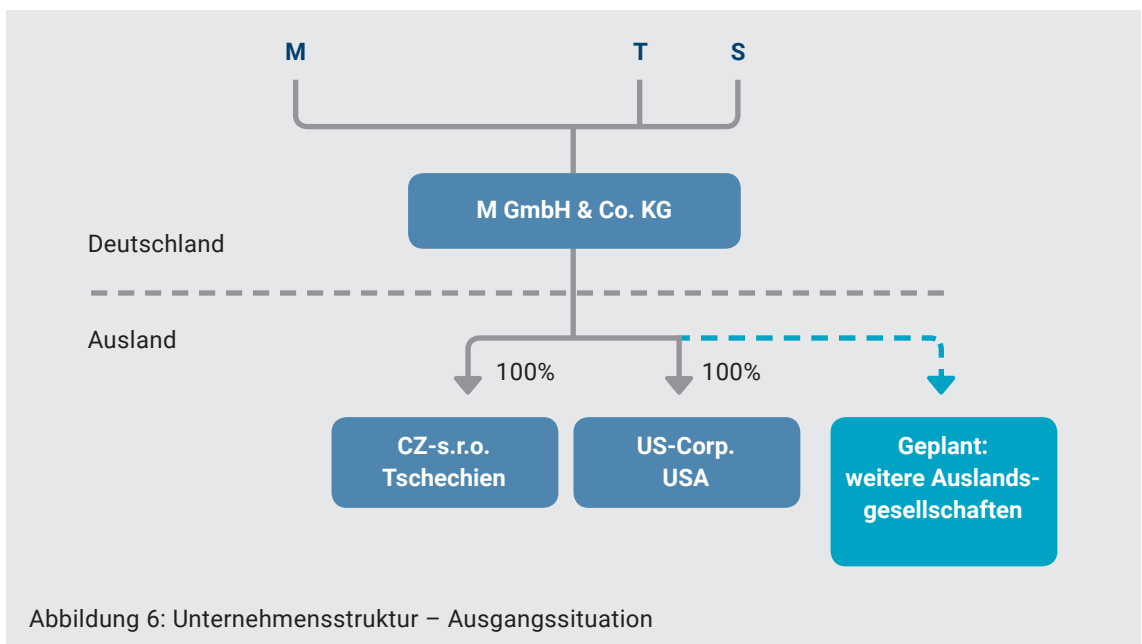


Abbildung 6: Unternehmensstruktur – Ausgangssituation

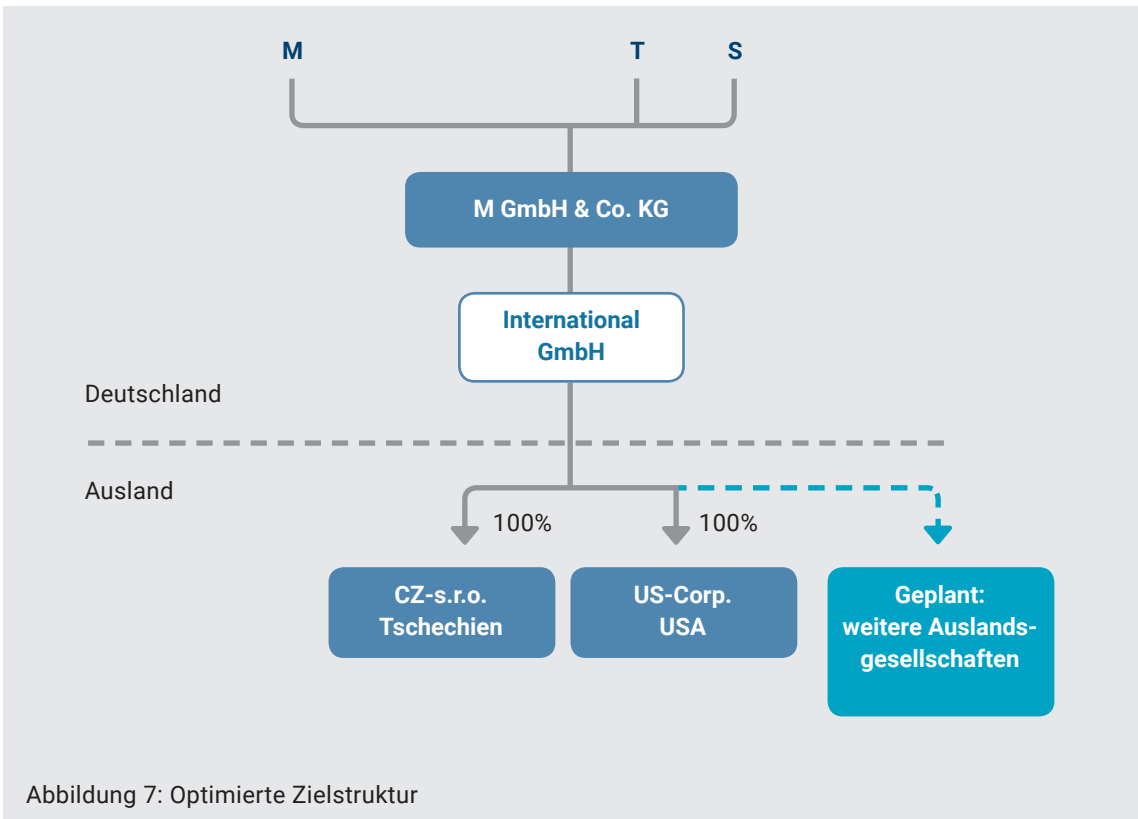
Aus Haftungsgründen möchte die M GmbH & Co. KG nicht über Auslandsbetriebsstätten tätig werden, sondern im Ausland jeweils eigene Gesellschaften errichten.

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 Prozent bis 50 Prozent entstehen würde.

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

¹⁸ Vgl. mit Berechnungsbeispielen auch Layer & Claß (2014), S. 91.



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.¹⁹ 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:

¹⁹ 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.

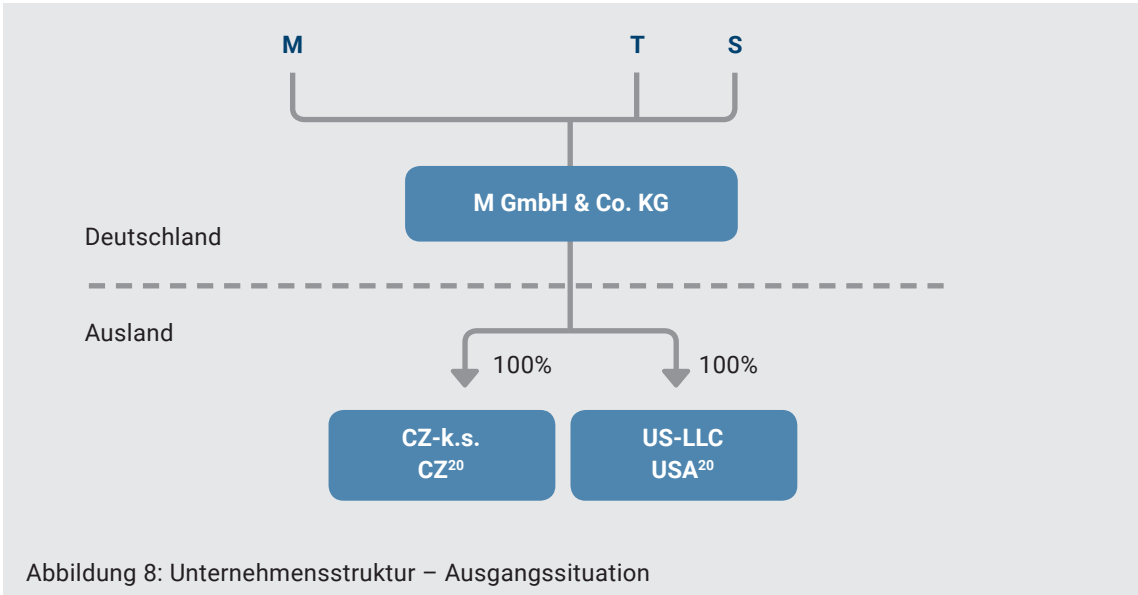


Abbildung 8: Unternehmensstruktur – Ausgangssituation

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

mäßig 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:

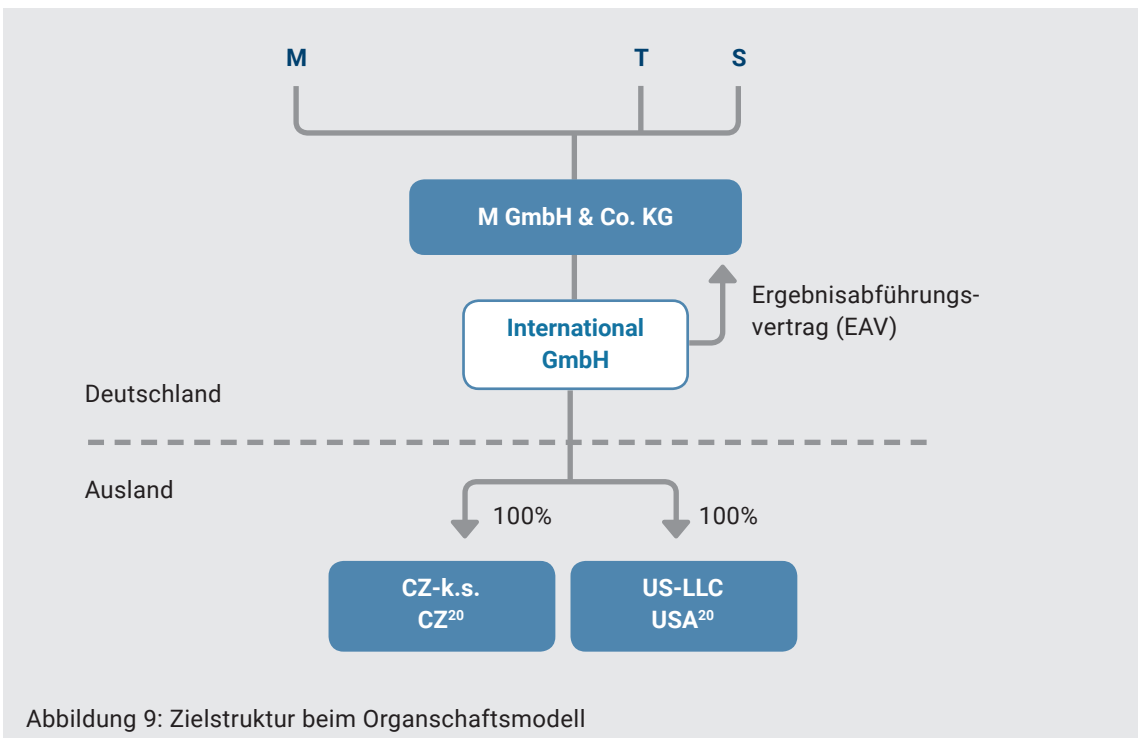


Abbildung 9: Zielstruktur beim Organschaftsmodell

²⁰ 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 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.

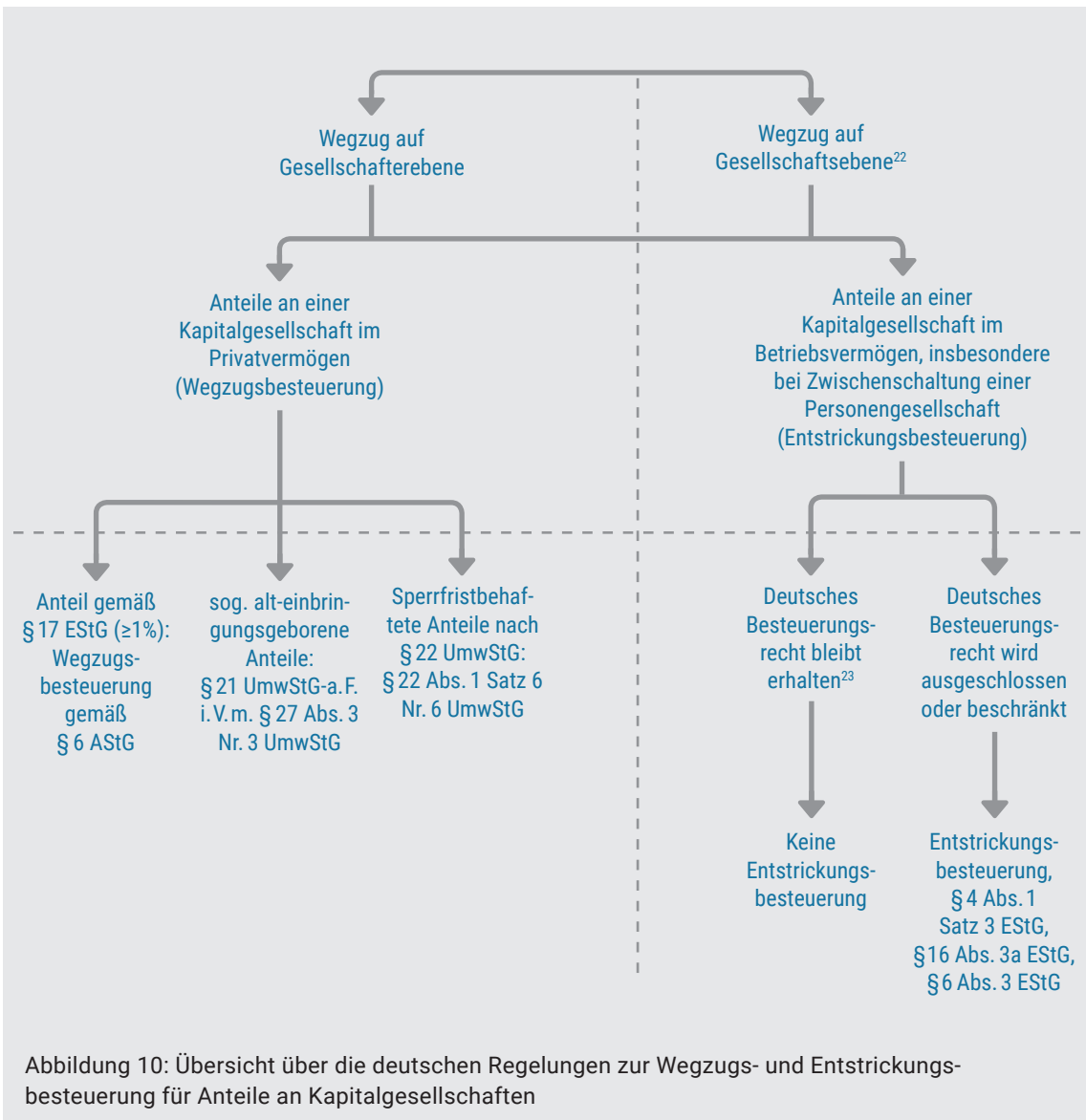
Die steuerlichen Folgen bei Eingreifen der Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung sind für den Gesellschafter in aller Regel nicht tragbar. Verzieht beispielsweise ein zu 20 Prozent an einer GmbH beteiligter Gesellschafter ins Ausland und greift die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ein, müssen die stillen 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 EUR 20 Mio. und Anschaffungskosten von EUR 1 Mio., so betragen die stillen Reserven EUR 19 Mio. Diese werden mit dem sogenannten 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 EUR 5,4 Mio.

Bei Wegzug ins europäische Ausland bzw. ins EWR-Ausland und auch in bestimmten Konstellationen der nur zeitweisen Abwesenheit mit Rückkehrabsicht (Abwesenheit bis zu fünf Jahren, maximal verlängerbar auf zehn Jahre) wird die Steuer gestundet.²¹ 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 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

²¹ Dies gilt nur, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen gehalten werden, also § 6 AStG anwendbar ist.



nach Deutschland zurück und will nun doch länger in der Schweiz bleiben. Der Gesellschafter arbeitet für Boston Consulting Group in Deutschland. Er wird für vier Jahre in die USA versetzt; nun steht eine dreijährige Verlängerung der USA-Tätigkeit an.

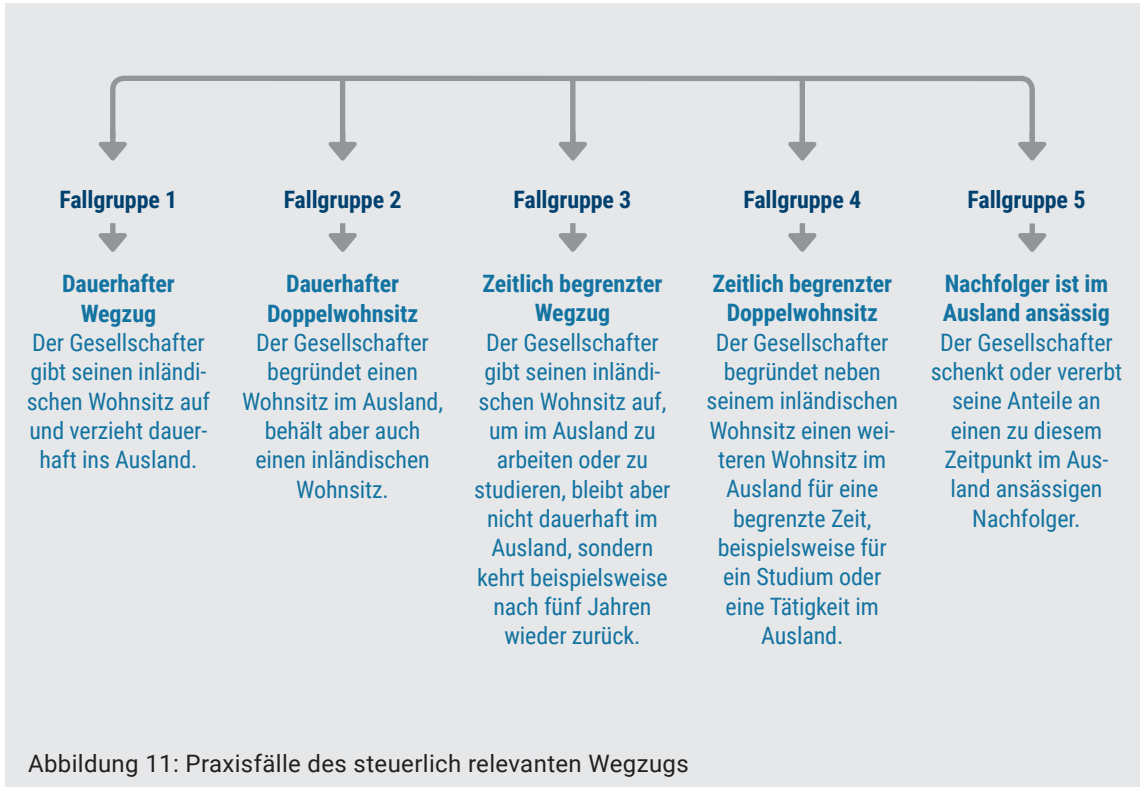
Die Regelungen zur Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerung greifen nicht nur im klassischen Fall der Aufgabe des deutschen Wohnsitzes und dem (dauerhaften) Wegzug ins Ausland, son-

dern 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:

²² Auf Gesellschaftsebene bestimmen sich die Regelungen der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 KStG.

²³ Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Zuzugsstaat und abkommensrechtlicher Zuordnung der Beteiligung zu einer deutschen Betriebsstätte.



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 mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war. Die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht eines Rechtsvorgängers bei vorangegangenen unentgeltlichen Rechtsgeschäften (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.

Ist der Steuerpflichtige (bzw. im Fall der Schenkung oder Vererbung der Anteile sein Rechtsnachfolger) Staatsangehöriger eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union bzw. eines EWR-Staates und unterliegt er im Zuzugsstaat (EU oder EWR-Staat) einer der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Besteuerung (Besteuerung des Welteinkommens), wird die geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zeitlich unbegrenzt gemäß § 6 Abs. 5 AStG gestundet. Weitere Voraussetzungen der Stundung sind, dass Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat gewährleistet ist. Bei Rückkehr ins Inland (Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht oder anderweitige Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts) wird die Steuer erlassen (§ 6 Abs. 3 Satz 4 AStG). Eine Stundung der Steuer für einen Wegzug

ins Drittausland, z. B. in die USA oder in die Schweiz, ist mit Ausnahme der vorübergehenden Abwesenheit nicht geregelt. Bei lediglich vorübergehender Abwesenheit von fünf Jahren (in Ausnahmefällen bei Abwesenheit aufgrund beruflicher Gründe verlängerbar auf zehn Jahre) wird die Wegzugsbesteuerung bei Rückkehr des Steuerpflichtigen gemäß § 6 Abs. 3 AStG erlassen. Bei der Übertragung der Anteile von Todes wegen an einen im Drittausland lebenden Nachfolger wird die Steuer erlassen, wenn dieser innerhalb von fünf Jahren nach Deutschland zurückkehrt (§ 6 Abs. 3 Satz 3 AStG). Bei einer schenkweisen Übertragung der Anteile an einen im Drittausland lebenden Nachfolger entfällt die Möglichkeit des Erlasses der Steuer bei Rückkehr gemäß § 6 Abs. 3 AStG.

Handelt es sich bei den Anteilen um solche, die nach umwandlungssteuerlichen Regelungen verstrickt sind, gelten Besonderheiten, die die Regelungen des § 6 AStG teilweise verdrängen (so nach § 21 UmwStG a. F., der auch Umwandlungen betrifft, die bereits weit in der Vergangenheit liegen).

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.²⁴ Es kommt allerdings dann auch 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 denen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) 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 DBA besteht, welches das Besteuerungsrecht dem Zuzugsstaat zuweist.

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 damit keine Betriebsstätte, der die Anteile an der Kapitalgesellschaft zuzuordnen wären. Durch den Wegzug würde daher das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt werden, so dass eine Entstrickungsbesteuerung droht.

Eine abkommensrechtliche Zuordnung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte²⁵ 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. Insbesondere bei reinen Holdinggesellschaften ist die Zuordnung der Anteile an Tochter-Kapitalgesellschaften höchst umstritten.²⁶

Eine Stundungsregelung für einen Wegzug ins europäische Ausland entsprechend § 6 Abs. 5 AStG ist für im Betriebsvermögen gehaltene Vermögensgegenstände, insbesondere auch für so gehaltene Anteile an einer Kapitalgesellschaft, nicht vorgesehen. Diese Steuer ist vielmehr in einem Einmalbetrag zu zahlen.²⁷

Zusammenfassender Überblick

In der nachfolgenden Übersicht sind die wesentlichen Fallkonstellationen eines steuerlichen Wegzugs zusammengestellt:

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

²⁵ Im Einzelnen die Ausführungen bei Layer (2016), S. 20f. m. w. N.

²⁶ Vgl. Kraft & Hohage (2017), S. 2565 m. w. N.

²⁷ Vgl. zuletzt EuGH, Urteil vom 23.01.2014, Az. C-164/12; EuGH, Urteil vom 21.05.2015, Az. C-657/13

	Anteile an einer Kapitalgesellschaft ≥ 1% im steuerlichen Privatvermögen²⁸	Alt-einbringungsgeborene Anteile gemäß § 21 UmwStG a. F.	Anteile an Kapitalgesellschaften oder andere Vermögensgegenstände im steuerlichen Betriebsvermögen, insbesondere bei Zwischenschaltung einer gewerblich geprägten Personengesellschaft
Fallgruppe 1: Dauerhafter Wegzug			
a) ins EU/EWR-Ausland ²⁹	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, unbegrenzte zeitliche Stundung gemäß § 6 Abs. 5 AStG	Besteuerung der stillen Reserven gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a. F. bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile, unbegrenzte zeitliche Stundung gemäß § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG in Verbindung mit § 6 Abs. 5 AStG	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 ³⁰
b) ins Drittland	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, Zahlung der Steuer auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens 5 Jahren gegen Sicherheitsleistung	Besteuerung der stillen Reserven gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a. F. bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile, Bezahlung der Steuern in 5 jährlichen Teilbeträgen gemäß § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG a. F., wenn die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt ist.	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
Fallgruppe 2: Dauerhafter Doppelwohnsitz mit Lebensmittelpunkt			
a) im EU/EWR-Ausland ²⁹	Wie Fallgruppe 1	Wie Fallgruppe 1	Wie Fallgruppe 1
b) im Drittland	Wie Fallgruppe 1	Wie Fallgruppe 1	Wie Fallgruppe 1
Fallgruppe 3: Zeitlich begrenzter Wegzug			
a) ins EU/EWR-Ausland ²⁹	Wie Fallgruppe 1; Erlass der Steuer bei Rückkehr bzw. Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts gemäß § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG	Wie Fallgruppe 1; unklar, ob Erlass der Steuer bei Rückkehr eingreift mangels Verweis auf § 6 Abs. 3 AStG	Wie Fallgruppe 1

Fortsetzung auf S. 23

²⁸ Bei mindestens zehnjähriger unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland²⁹ Steuerpflichtiger bzw. Rechtsnachfolger ist Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der europäischen Union bzw. des EWR und unterliegt im Zugzugsstaat einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht. Zudem sind Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Zugzugsstaat gewährleistet.³⁰ Nur Ratenzahlung in fünf Jahresraten bei Zuordnung zu einer EU-/EWR-Betriebsstätte nach § 4g EStG, § 36 Abs. 5 EStG

b) ins Drittland	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, Erlass der Steuer bei Rückkehr innerhalb von 5 Jahren, in Ausnahmefällen 10 Jahre gemäß § 6 Abs. 3 AStG, Stundung gemäß § 6 Abs. 4 Satz 3 AStG ohne Sicherheitsleistung, wenn der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint	Wie Fallgruppe 1; kein Erlass der Steuer bei Rückkehr	Wie Fallgruppe 1
Fallgruppe 4: Zeitlich begrenzter Doppelwohnsitz			
a) im EU/EWR-Ausland ²⁹	Wie Fallgruppe 3	Wie Fallgruppe 3	Wie Fallgruppe 1
b) im Drittland	Wie Fallgruppe 3, nach dem Gesetzeswortlaut unklar, ob Erlass der Steuer eingreift, da die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland nicht beendet wurde ³¹	Wie Fallgruppe 3	Wie Fallgruppe 1
Fallgruppe 5: Schenkung/Vererbung von Anteilen und Nachfolger ist ansässig			
a) im EU/EWR-Ausland ²⁹	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, unbegrenzte zeitliche Stundung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG, Erlass der Steuer bei Rückkehr gemäß § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG	Bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts: Besteuerung der stillen Reserven gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F., Stundung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 AStG; unklar, ob Erlass der Steuer bei Rückkehr eingreift mangels Verweis auf § 6 Abs. 3 AStG	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) im Drittland	Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG, Erlass der Steuer bei vorübergehender Abwesenheit gemäß § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG nur bei Übertragung von Todeswegen, aber ohne Verlängerung auf 10 Jahre und kein Anspruch auf Stundung gemäß § 6 Abs. 4 Satz 3 AStG, bei Schenkung der Anteile kein Erlass bei Rückkehr	Bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts: Besteuerung der stillen Reserven gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F.; Bezahlung der Steuer in 5 jährlichen Teilbeträgen, wenn die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt ist; kein Erlass der Steuer bei Rückkehr	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 12: Überblick über die Besteuerungsfolgen beim Wegzug

³¹ dies bejahend Kraft, Kommentar zum AStG, 1. Auflage 2009, § 6, Rn. 439.

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 erbschaftsteuerlicher 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



- Bundesministerium der Finanzen (2019): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2018. Berlin.
- Hennerkes, B.-H. & Kirchdörfer, R. (2015): Die Familie und ihr Unternehmen. Frankfurt: Campus.
- Kraft, C. & Hohage, U. (2017): Zuordnung von Beteiligungen zu einer Holdingpersonengesellschaft nach nationalem Recht und DBA-Recht. In: DB 44/2017.
- Layer, B. (2016): Steuerfalle § 50i EStG? Welche Umstrukturierungsfälle betroffen sind. In FuS 01/2016.
- Layer, B. & Claß, G. (2014): Vermögen im Ausland – was sind die steuerlichen Folgen? In: FuS 03/2014.

KONTAKT

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

ANSPRECHPARTNER

Prof. Rainer Kirchdörfer

Dr. Bertram Layer

Dr. Sebastian Matenaer

Andrea Seemann

Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz

Jahnstraße 43

70597 Stuttgart

E-Mail: info@hennerkes.de

Telefon: +49 711 725 79-0

www.hennerkes.de

WITTENER INSTITUT FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN (WIFU)

Das Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU) der Wirtschaftsfakultät der Universität Witten/Herdecke ist in Deutschland der Pionier und Wegweiser akademischer Forschung und Lehre zu Besonderheiten von Familienunternehmen. Drei Forschungs- und Lehrbereiche – Betriebswirtschaftslehre, Psychologie/Soziologie und Rechtswissenschaften – bilden das wissenschaftliche Spiegelbild der Gestalt von Familienunternehmen. Dadurch hat sich das WIFU eine einzigartige Expertise im Bereich Familienunternehmen erarbeitet. Ein Kreis von 75 Familienunternehmen macht dies möglich. So kann das WIFU auf Augenhöhe als Institut von Familienunternehmen für Familienunternehmen agieren. Mit derzeit 18 Professoren leistet das WIFU seit nunmehr 20 Jahren einen signifikanten Beitrag zur generationenübergreifenden Zukunftsfähigkeit von Familienunternehmen.

ANSPRECHPARTNER

Prof. Dr. Tom A. Rösen

Geschäftsführender Direktor

Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU)

Universität Witten/Herdecke

Alfred-Herrhausen-Straße 50

58448 Witten

E-Mail: tom.ruesen@uni-wh.de

Telefon: +49 2302 926 513

www.wifu.de

WIFU-PRAXISLEITFÄDEN



QR-CODE
ZUR WIFU
ONLINE-
BIBLIOTHEK

Neben unseren Praxisleitfäden stehen in der **WIFU Online-Bibliothek** auch zahlreiche weitere Publikationen des WIFU zum kostenlosen Download bereit.



**WITTENER INSTITUT FÜR
FAMILIENUNTERNEHMEN**

**UNIVERSITÄT
WITTEN/HERDECKE**

Fakultät für
Wirtschaftswissenschaft

Alfred-Herrhausen-Straße 50
58448 Witten
Tel.: +49 2302 926-513
Fax: +49 2302 926-561
wifu@uni-wh.de

www.wifu.de
www.facebook.com/gowifu

© 2019 · WIFU Witten/Herdecke