

# DER EINSATZ VON FAMILIENSTIFTUNGEN ZUR VERMEIDUNG EINER WEGZUGSBESTEUERUNG

## EIN ÜBERBLICK ÜBER DIE DEUTSCHEN STEUERREGELUNGEN UND MÖGLICHE HANDLUNGSMÖGLICHKEITEN

VON ANDREA SEEMANN UND PROF. MATTHIAS ALBER

### ABSTRACT

Der Jubilar Prof. Rainer Kirchdörfer hat sich in vielerlei Publikationen mit der Einbindung von Stiftungen in die Unternehmensnachfolge beschäftigt. Dabei verbindet er die stiftungsrechtlichen Vorgaben mit den steuerlichen Rahmenbedingungen für eine ganzheitliche Nachfolgestruktur.<sup>1</sup> Dem Jubilar möchten wir unseren nachfolgenden Beitrag widmen. Durch die Generationenachfolge wird der Gesellschafterkreis von Familienunternehmen nicht nur größer, sondern auch immer internationaler. Ein Studium oder die Sammlung von Berufserfahrung im Ausland als Teil der Ausbildung und des beruflichen Werdegangs sind an der Tagesordnung. Nicht selten führt ein temporär geplanter Auslandsaufenthalt zu einer längeren oder auch dauerhaften Verwurzelung im Ausland. Dies hat nicht nur private Konsequenzen, sondern greift auch in die Besteuerung des ins Ausland ziehenden Gesellschafters ein. Für den deutschen Fiskus wird oftmals das Besteuerungsrecht an Gewinnausschüttungen und etwaigen Veräußerungsgewinnen bei Anteilen an Kapitalgesellschaften durch den Wegzug des Gesellschafters beschränkt oder ausgeschlossen. Deswegen hat Deutschland seit den 1970er-Jahren das System der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG), zwischenzeitlich ergänzt auch um eine Entstrickungsbesteuerung bei Personengesellschaften. Vereinfacht gesprochen greift diese Besteuerung immer dann ein, wenn Deutschland droht sein Steuersubstrat zu verlieren. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick über die deutschen Regelungen zu Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung, über die Verschärfung der Wegzugsbesteuerung im Zusammenhang mit der Änderung zum 1. Januar 2022<sup>2</sup> sowie mögliche Handlungsalternativen. Dabei wird der Schwerpunkt auf die Vermeidung einer Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung durch Einbindung einer Familienstiftung gelegt.

### I. Einleitung

Die Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung führt für den betroffenen Gesellschafter zu einer Steuerbelastung und einem Liquiditätsabfluss, ohne tatsächliche Gewinne vereinnahmt zu haben. Daher hat diese Steuer prohibitive Wirkung. Durch eine gesetzliche Änderung wurde die Besteuerung für Anteile an Kapitalgesellschaften ab dem Jahr 2022 sogar noch verschärft. Bisher galt hier zumindest bei Wegzug innerhalb von Europa eine unbefristete zinslose Stundung. Seit 2022 ist sowohl bei Wegzug ins Drittland als auch bei Wegzug innerhalb der EU/des EWR nur noch dann eine Stundung (nach dem Gesetz grundsätzlich mit Sicherheitsleistung) möglich, wenn ein Wegzug mit Rückkehrabsicht erfolgt und auch innerhalb von spätestens zwölf Jahren eine Rückkehr vorliegt. Ansonsten ist die Steuer in sieben Jahresraten zu bezahlen.

Werden die Anteile an einer Kapitalgesellschaft nicht direkt, sondern mittelbar über eine Personengesellschaft (meist eine Familienholding in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft) gehalten, kann die Rechtslage noch schlechter sein: Denn wird durch einen Wegzug das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt oder ausgeschlossen, kommt es zu einer steuerlichen

Entnahme und Versteuerung der stillen Reserven in den fiktiv entnommenen Kapitalgesellschaftsanteilen (sogenannte Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG). Dabei greifen weder Stundungsregelungen noch ein Erlass bei späterer Rückkehr des betroffenen Gesellschafters. Nur eine „echte“ gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft mit Bezug zu



### INHALT

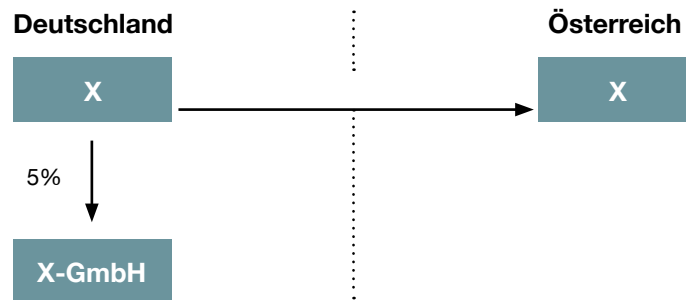
- I. Einleitung
- II. System der deutschen Wegzugsbesteuerung bei Kapitalgesellschaften
- III. System der deutschen Entstrickungsbesteuerung bei Personengesellschaften ohne ausreichende Gewerblichkeit
- IV. Vermeidungsstrategien der Wegzugsbesteuerung im Überblick
  1. Vermeidung eines steuerlich relevanten Wegzugs
  2. Zuordnung der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte/Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die Rechtsform einer Personengesellschaft
  3. Sonstige Überlegungen
  4. Familienstiftung
- V. Vermeidung einer Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung durch Einbindung einer Familienstiftung
- VI. Ausblick

<sup>1</sup> Vgl. u.a. Kirchdörfer in: WIFU Praxisleitfaden – Stiftungen von Familienunternehmen (2020); Kirchdörfer, FuS 2012, S. 62.

<sup>2</sup> ATAD Umsetzungsgesetz, BStBl I 2021, S. 2035.

**Beispiel**

X, der seit über zehn Jahren in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, hält eine Beteiligung an der X-GmbH mit Sitz in Stuttgart in Höhe von 5% (Anteile im Privatvermögen, Anschaffungskosten 100.000 EUR). Er beschließt, seinen Lebensabend dauerhaft in Österreich zu verbringen, und zieht 2023 dorthin. Der gemeine Wert des Anteils beträgt im Zeitpunkt des Wegzugs 10,1 Mio. EUR.



**Steuerliche Folgen:**

Der Wegzug löst die Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 AStG i.V.m. § 17 EStG aus. Der fiktive Veräußerungsgewinn (§ 17 Abs. 2 EStG) ermittelt sich wie folgt:

Gemeiner Wert des Anteils, davon 60%, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG	6.060.000 EUR
Anschaffungskosten der Anteile davon 60%, § 3c Abs. 2 EStG	<u>/.60.000 EUR</u>
<b>= stpfl. Veräußerungsgewinn</b>	<b><u>6.000.000 EUR</u></b>
<b>Steuerbelastung (ca. 47,5%)</b>	<b><u>2.850.000 EUR</u></b>

Auf Antrag des X ist die Steuer nicht in vollem Umfang sofort, sondern in sieben gleichen zinslosen Jahresraten zu entrichten (§ 6 Abs. 4 AStG). Dem Antrag ist in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben.

den Kapitalgesellschaftsanteilen verhindert diese Entstrickungsbesteuerung. Auch bei Verschenkung oder Vererbung von Anteilen an im Ausland lebende Nachfolger gelten diese Regelungen.

**II. System der deutschen Wegzugsbesteuerung bei Kapitalgesellschaften**

Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG regelt die Besteuerung der Wertsteigerungen von Kapitalgesellschaftsanteilen i.S.d. § 17 EStG (Beteiligungsquote grundsätzlich mindestens 1%), wenn der Gesellschafter ins Ausland wegzieht sowie in vergleichbaren Fällen. Das heißt, die Besteuerung setzt keinen durch tatsächliche Veräußerung der Anteile erzielten Veräußerungsgewinn voraus. Der Regelungsbereich erfasst sowohl Anteile an inländischen als auch an ausländischen Kapitalgesellschaften. Die Wegzugsbesteuerung wird zudem in gleich gestellten Fällen ausgelöst (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 AStG). Dies betrifft insbesondere den Erwerb der Anteile (ganz oder teilweise unentgeltlich) im Wege der Schenkung oder von Todes wegen durch nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen, z.B. wenn ein im Ausland lebendes Kind die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft erbt.

Die Neuregelung des § 6 AStG seit dem Jahr 2022 führte insbesondere zu folgenden Änderungen:

- Die Dauer der erforderlichen unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland wurde von zehn auf sieben Jahre verkürzt (§ 6 Abs. 2 AStG). Zieht man nach Deutschland, wächst man damit schneller in die Anwendung der deutschen Wegzugsbesteuerung.
- Für den Fall des nur vorübergehenden Wegzugs (sogenannte Rückkehrregelung) beträgt der Rückkehrzeitraum grundsätzlich nicht mehr fünf, sondern sieben Jahre (§ 6 Abs. 3 Satz 1 und 3 AStG). Auf Antrag ist eine Verlängerung um weitere fünf auf insgesamt zwölf Jahre möglich.
- Als Folge der EuGH-Rechtsprechung zu Wegzugsfällen in die Schweiz wurde das EU/EWR-Ausland mit dem Drittland (z.B. Schweiz) gleichgestellt und die Besserstellung für Wegzüge innerhalb der EU-/EWR-Länder gestrichen. Die Steuer ist seit 2022 sowohl bei Wegzügen in das EU-/EWR-Ausland als auch in Drittstaaten auf Antrag in sieben gleichen zinslosen Jahresraten zu entrichten (§ 6 Abs. 4 AStG). Dem Antrag ist in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben.
- Eine erhebliche Verschärfung für EU-/EWR-Wegzüge ergibt sich auch dadurch, dass die bisherige Möglichkeit zur

Berücksichtigung von nachträglichen Wertminderungen – z.B. bei späterer Veräußerung zu einem niedrigeren Wert als im Wegzugszeitpunkt (§ 6 Abs. 6 AStG a.F.) – nicht mehr gegeben ist. Auf am 31. Dezember 2021 bereits laufende Stundungen i.S.d. § 6 Abs. 4 und Abs. 5 AStG a.F. oder laufende Fristen i.S.d. § 6 Abs. 3 AStG a.F. ist jedoch die bisherige gesetzliche Regelung weiterhin anzuwenden (§ 21 Abs. 3 Satz 1 AStG). Für Wegzugsfälle bis einschließlich 2021 gilt das alte Recht also fort.

**Praxishinweis:**

*Neben der Wegzugsbesteuerung können durch einen Wegzug ins Drittland auch steuerliche Sperrfristen verletzt werden (so innerhalb von sieben Jahren nach einem Rechtsformwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder einer Einbringung von Anteilen an einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach §§ 20, 25 UmwStG), was zu weiteren erheblichen Steuerbelastungen führen kann.*

**III. System der deutschen Entstrickungsbesteuerung bei Personengesellschaften ohne ausreichende Gewerblichkeit**

Bei Anteilen an einer Personengesellschaft kann es auch zu einer Entstrickungsbesteuerung kommen. Dies gilt vereinfacht dann, wenn die Personengesellschaft keine ausreichende eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt, um das Besteuerungsrecht für Deutschland nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit dem Zuzugsstaat abzusichern. Mit den meisten Staaten besteht ein solches DBA, das Besteuerungsrechte zuweist. Regelmäßig liegt das Besteuerungsrecht im sogenannten Ansässigkeitsstaat (also dort, wo der Gesellschafter lebt). Eine Ausnahme (Belegenheitsprinzip) gilt u.a. für das Vermögen einer Betriebsstätte, also auch einer gewerblich tätigen Personengesellschaft. Liegt eine solche ausreichend gewerblich tätige Personengesellschaft vor, verliert Deutschland das Besteuerungsrecht nicht und eine Entstrickungsbesteuerung wird vermieden. Dies gilt dann auch für Anteile an Kapitalgesellschaften, die von dieser gewerblichen Personengesellschaft gehalten werden. In der Praxis gibt es aber vielfach Zweifelsfälle, etwa bei gewerblichen Holding-Personengesellschaften, ob diese ausreichende Gewerblichkeit vorliegt. Greift die Entstrickungsbesteuerung ein,

kommt es zu einer Entnahme für den betroffenen, Gesellschafter im Zeitpunkt des Wegzugs und einer Realisation wie bei einem Verkauf. Die Regelungen sind dabei restriktiver als bei der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, da keine Stundungen und keine Möglichkeit der Rückkehr vorgesehen sind.

Richtig eingesetzt, kann durch die Einlage der Kapitalbeteiligung in eine Personengesellschaft (hier: GmbH & Co. KG mit Betriebsvermögen) die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG vermieden werden kann. Folgende zwei Fälle sind hierbei zu unterscheiden:

**Fall eins: Einlage der Anteile in eine aktive gewerbliche GmbH & Co. KG**

Nach nationalem Recht wäre die Einlage der Kapitalbeteiligung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG (also eine nach nationalem Recht fiktiv gewerbliche Gesellschaft) i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ausreichend.

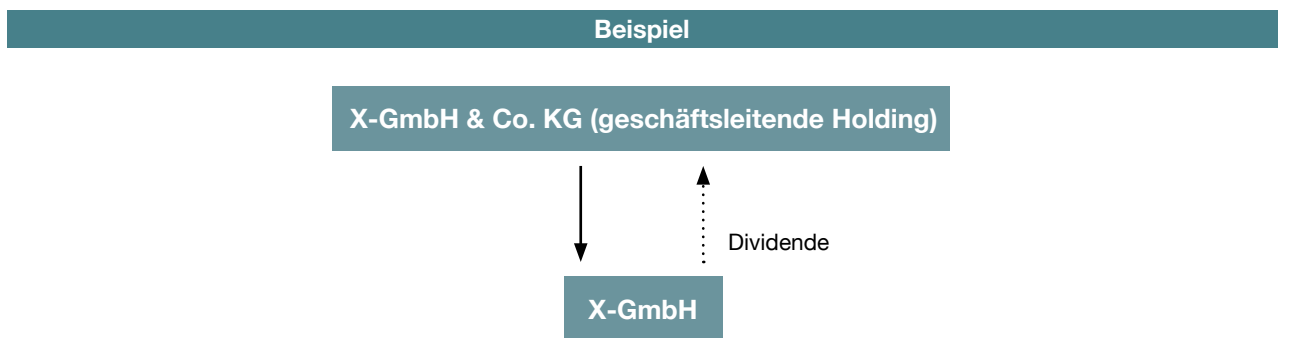
Nach aktueller Verwaltungsmeinung und BFH-Rechtsprechung genügt dies für die DBA-Anwendung jedoch nicht mehr.<sup>3</sup> Danach führt eine gewerbliche Prägung, eine Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (also eine nur teilweise Erzielung von gewerblichen Einkünften) oder eine Betriebsaufspaltung nicht zu Unternehmensgewinnen i.S.d. DBA; die Betriebsstätte in Deutschland nach nationalem Recht ist insoweit ohne Bedeutung.

Dies heißt, dass die Annahme von Unternehmensgewinnen i.S.d. DBA nur dann in Betracht kommt, wenn

- die GmbH & Co. KG eine **aktive gewerbliche Tätigkeit von einigem Gewicht** unterhält und
- die Beteiligung an der eingelegten Kapitalgesellschaft dieser Tätigkeit auch **funktional zuzuordnen** ist.<sup>4</sup>

Diese funktionale Zuordnung kann zum einen durch die Verknüpfung beispielsweise von Produktion oder Vertrieb, also von sich ergänzenden Funktionen mit Außenumsatz erfolgen. Praktisch wird dies aber regelmäßig schon aus Haftungsgründen ausscheiden. Daher wird eine funktionale Zuordnung »

<sup>3</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BSIB I, S. 1258, Tz. 2.2.1 und BFH-Urteile vom 28.4.2010, I R 81/09 und vom 25.5.2011, I R 95/10.  
<sup>4</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 26.9.2014, aaO, Tz. 2.2.4.1.



der Beteiligung damit meist durch eine „geschäftsführende Holding“ versucht umzusetzen. Hierfür müssen die Zentralabteilungen der Unternehmensgruppe in der Holding-KG angesiedelt werden (strategische Leitung, Bündelung des Wareneinkaufs, strategische Steuerung des Vertriebs, Marketing, Controlling etc.). Die Tätigkeit der Holding und deren Ausstattung mit Personal muss dabei auch in einem angemessenen Verhältnis zur Gesamtgröße der Unternehmensgruppe sein.<sup>5</sup> Die Finanzverwaltung verlangt zudem regelmäßig eine Bestätigung des Zuzugsstaats (der dortigen Finanzverwaltung oder eines renommierten Beraters), dass auch der Zuzugsstaat die Gewerblichkeit und damit das deutsche Besteuerungsrecht akzeptiert.

### Praxishinweis:

*Rechtssicherheit wird man regelmäßig nur über einen Antrag auf verbindliche Auskunft erlangen, der im Vorfeld des geplanten Wegzugs zu stellen ist.*

Fall zwei: Einlage der Anteile in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

In diesem Fall wird zwar eine Betriebsstätte nach nationalem Recht begründet; Unternehmensgewinne i.S.d. DBA werden dadurch jedoch nicht vermittelt. Der Wegzug des GmbH-Gesellschafters würde zu einer Entstrickung der Anteile i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und damit zur **Aufdeckung der stillen Reserven** und Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen an der Kapitalgesellschaft im Teileinkünfteverfahren

führen. Durch den Wegzug ins Ausland (EU-/EWR- oder Drittstaat) verliert Deutschland nämlich sein Besteuerungsrecht an diesen Anteilen.<sup>6</sup>

## IV. Vermeidungsstrategien der Wegzugsbesteuerung im Überblick

### 1. Vermeidung eines steuerlich relevanten Wegzugs

Gerade bei temporären Auslandsaufenthalten ist zunächst zu überprüfen, ob überhaupt ein steuerlich relevanter Wegzug vorliegt.<sup>7</sup> Dabei ist zum einen wichtig, einen Wohnsitz in Deutschland zu behalten.<sup>8</sup> Die steuerliche Situation im Zuzugsstaat ist ebenso zu überprüfen. Beispielsweise werden Studenten – zumindest in der Zeit des ausschließlichen Studiums – oftmals nicht als steuerlich ansässig betrachtet. Dieses „Wohnsitzmanagement“ hat aber seine Grenzen und muss sehr sorgfältig umgesetzt werden, um nicht in einem unerkannten steuerlichen Wegzug zu führen.

### 2. Zuordnung der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte/Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die Rechtsform einer Personengesellschaft

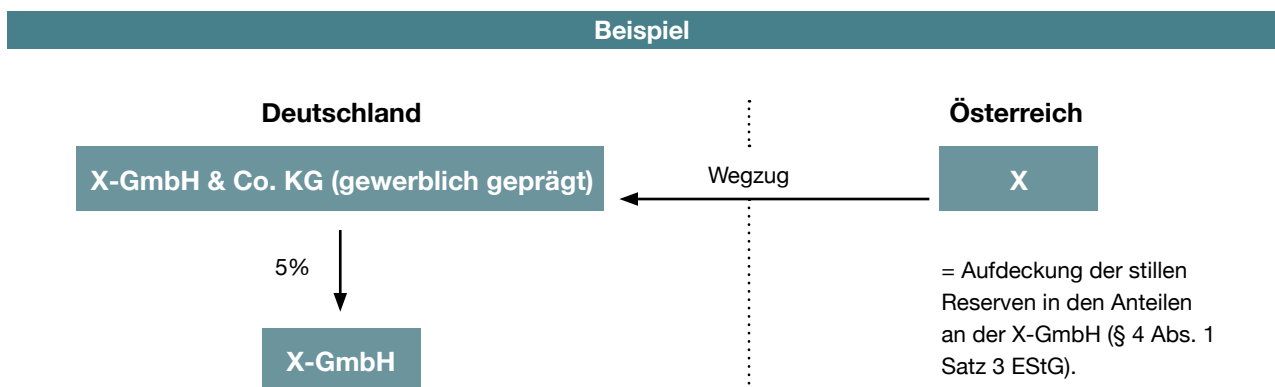
Ein weiterer Weg, das deutsche Besteuerungsrecht zu erhalten und einen steuerlichen Wegzug zu vermeiden, kann der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft nach § 9 UmwStG in die Personengesellschaft sein. Allermeist scheidet dies bereits deshalb aus, weil dann die thesaurierten Gewinne auf Ebene der Gesellschaft bei den Gesellschaftern nach § 7 UmwStG mit dem so-

<sup>5</sup> Leider gibt es hierzu weder in der Rechtsprechung noch von der Finanzverwaltung Leitlinien, sodass diese Frage derzeit eine Einfallentscheidung in Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt bleibt.

<sup>6</sup> Vgl. Tz. 2.3.3.4 des BMF-Schreibens vom 26.9.2014, aaO.

<sup>7</sup> Vgl. Layer/Seemann, FuS 2018, S. 26, 27.

<sup>8</sup> Zweifelhaft kann hier etwa das Kinderzimmer bei den Eltern werden, aber auch die Studentenwohnung, die für die Zeit des Auslandsaufenthalts untervermietet wird.



nannten Teileinkünfteverfahren, also mit ca. 28% Steuerbelastung, versteuert werden müssen. Dies gilt dann nicht nur für den wegziehenden Gesellschafter, sondern für alle Gesellschafter. Alternativ zum Formwechsel der Gesellschaft können die Anteile auch in eine „neue“ Holding-Personengesellschaft eingelegt werden (vgl. vorstehend Ziff. III., Beispiel eins). Auch diese Holding-Personengesellschaft muss dann eine ausreichende gewerbliche Tätigkeit aufweisen, um das deutsche Besteuerungsrecht zu sichern und damit die Wegzugsbesteuerung zu vermeiden (vgl. unter III. Fall eins). Dies muss vor einem Wegzug gestaltet werden und bedarf meist eines größeren Vorlaufs von mindestens zwölf Monaten, um die Struktur zu implementieren, die betrieblichen Strukturen und die Zuordnung von Mitarbeitern anzupassen und eine Abstimmung mit dem Finanzamt durchzuführen. Auch diese Gestaltung ist regelmäßig nur dann möglich, wenn die Gesellschafterfamilie sich insgesamt für die Umsetzung einer wegzugsfesten Struktur entscheidet, denn diese Struktur hat wiederum oftmals größere Folgen für die Unternehmens- sowie die Governance- und Führungsstruktur.

### 3. Sonstige Überlegungen

In Einzelfällen können Übertragungen an die nächste Generation hinausgeschoben werden, bis der Ausbildungsweg und die Lebensplanung entsprechend konkretisiert sind. Schließlich kommt beispielsweise bei einer Personengesellschaft auch die Umwandlung oder Einbringung in eine Kapitalgesellschaft in Betracht, um einen temporären Wegzug bis zu zwölf Jahre im europäischen Ausland umzusetzen. Bei dieser Gestaltung ist aber Vorsicht geboten: Die umwandlungssteuerliche Nachfrist von sieben Jahren (vgl. vorstehender Hinweis unter Ziff. II.) bei einer solchen Einbringung lässt keinen Wegzug ins außereuropäische Ausland (etwa in die Schweiz) zu.

### 4. Familienstiftung

Ist nicht der gesamte Gesellschafterkreis bereit, die Struktur umzustellen, oder kann auch der Wegzug aus anderen Gründen nicht abgewendet oder zeitlich beschränkt werden, bleibt meist nur noch die Familienstiftung als wegzugsfeste Lösung. Was sich auf den ersten Blick sehr einfach anhört, hat aber ebenfalls Haken und Ösen. Auch die Übertragung von Anteilen an eine Familienstiftung will wohlüberlegt sein und bedarf einer Vorbereitungszeit von mindestens einem Jahr. Dabei gilt es auch, insbesondere die steuerlichen Konsequenzen im jeweiligen Zugzugsstaat abzustimmen, da nicht jedes Land die deutsche Familienstiftung und ihre Abschirmwirkung steuerlich akzeptiert.

## V. Vermeidung einer Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung durch Einbindung einer Familienstiftung

Aus deutscher Sicht lässt die Familienstiftung einen internationalen Begünstigtenkreis (sogenannte Destinatäre) zu, denn die Familienstiftung schirmt in Deutschland steuerlich ab und erhält damit das deutsche Besteuerungsrecht. Dies gilt sowohl bei Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als auch bei Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft.<sup>9</sup> Bezüglich der Einbindung einer Familienstiftung sollte man sich aber zunächst bewusst machen, dass die Struktur nur noch sehr schwierig oder gar nicht mehr aufzulösen ist. Die Übertragung von Anteilen an eine Familienstiftung führt zu einer dauerhaften Trennung der Eigentümerstellung am Familienunternehmen von der Familie selbst. An der Familienstiftung gibt es keine Anteile (was für die Wegzugsbesteuerung gerade gut ist), sodass in der Satzung sehr genau die Führung der Stiftung, deren Kontrolle und Besetzung der Organe sowie die Verteilung der Erträge innerhalb der Familie geregelt werden muss. Die Stiftungssatzung kann später nur noch in Abstimmung mit der Stiftungsbehörde unter Berücksichtigung des mutmaßlichen Stifterwillens geändert werden. Dies macht die Stiftung wenig flexibel. Für einen temporären Wegzug zur Überbrückung von ein paar Jahren ist diese Struktur also nicht geeignet. Gleichmaßen hat die Stiftung aber auch vielerlei Vorteile in der Strukturierung und Bindung der Familie.<sup>10</sup>

Wenn diese dauerhafte Struktur den Unternehmer noch nicht abschreckt, sind in der zweiten Stufe die steuerlichen Belastungen der Übertragung zu ermitteln. Eine Übertragung von Anteilen an eine Familienstiftung löst Schenkungsteuer aus. Diese bemisst sich vereinfacht gesprochen nach dem Kreis der Destinatäre sowie der Art des zu übertragenden Vermögens. Handelt es sich um ausschließlich begünstigtes betriebliches Vermögen und werden die erbschaftsteuerlichen Voraussetzungen an die Fortführung des Unternehmens eingehalten, kann die Schenkungsteuerbelastung auf null reduziert werden. Sind die Anteile am Unternehmen hingegen nicht begünstigt, wenn beispielsweise zu viel Verwaltungsvermögen gehalten wird, beträgt die erbschaftsteuerliche Belastung im schlimmsten Fall 50% des Werts des übertragenen Vermögens und wäre damit höher als eine potenzielle Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung. Schließlich sind auch die steuerlichen Konsequenzen im Zugzugsstaat zu betrachten. Die Erfahrung zeigt, dass eine deut-



<sup>9</sup> Zu den steuerlichen Rahmenbedingungen der Einbindung einer Familienstiftung vgl. ausführlich Reindl/Seemann/Neckenich in FuS 2023, S. 90 ff.

<sup>10</sup> Vgl. Reindl/Seemann/Neckenich, FuS 2023, S. 94 f.

sche Familienstiftung nicht in jedem Land steuerlich akzeptiert wird. Teilweise wird die Stiftung als transparent<sup>11</sup> betrachtet, teilweise werden die Auskehrungen von einer Stiftung der Schenkungsteuer unterworfen und führen zu Belastungen von bis zu 80%<sup>12</sup>. Es kann folglich zu der steuerlich absurd wirkenden Situation kommen, dass Deutschland die Anteile der Familienstiftung zuordnet, während der Wohnsitzstaat des Destinatärs die Familienstiftung als transparent behandelt und für Zwecke der Ertragsteuer, der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer die Anteile am Familienunternehmen dem Destinatär direkt zurechnet. Dies führt dann zu steuerlich großen Verwerfungen und Zahlungsverpflichtungen, die sich der jeweilige Destinatär bzw. dessen Erben nicht leisten können, da sie tatsächlich gar nicht Inhaber der Anteile am Unternehmen sind. Aus diesen Gründen empfiehlt sich beim Einsatz einer Familienstiftung im internationalen Gesellschafterkreis unbedingt, eine Regelung in der Stiftungssatzung aufzunehmen, die die Destinatäre zumindest zeitweise ausschließt, denen eine solche Transparenz der Stiftung in ihrem jeweiligen Wohnsitzstaat droht. Kann man die Länder bereits eingrenzen, in denen die potenziellen Destinatäre leben, sollte bereits bei Errichtung der Stiftung eine Steuerstruktur entwickelt werden, die eine Intransparenz der deutschen Familienstiftung im jeweiligen ausländischen Staat sicherstellt. Dies wird dann auch meist mit einer Abstimmung mit den Finanzbehörden vor Ort unterlegt. Hier bedarf es einer jeweiligen individuellen Lösung, die etwa folgende Aspekte beinhaltet:

- Die Organe der Familienstiftung werden mehrheitlich durch Familienfremde besetzt. Will die Familie die Kontrolle am Familienunternehmen nicht in fremde Hände geben, behält sie direkte Anteile am Unternehmen („golden share“) in kleinerem Maße mit entsprechenden Stimm- und Durchsetzungsrechten.<sup>13</sup>
- Die ausländischen Destinatäre erhalten ihre Stellung nicht direkt an der durch die Familie beherrschten Familienstiftung, sondern vermittelt durch eine abschirmende, beispielsweise Liechtensteiner Stiftung oder Trust.<sup>14</sup>

11 So etwa in Frankreich und Österreich.

12 So beispielsweise in Spanien.

13 Bei der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften ist dabei die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG zu beachten, welche die Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils verlangt.

14 Der Direkteinsatz einer Liechtensteiner Stiftung scheidet meist aus, da auch hier aufgrund des Auslandsbezugs eine Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung ausgelöst würde. Eine Ausnahme besteht bei einer deutschen Betriebsstätte der Liechtensteiner Stiftung. Die Destinatärsstellung einer Stiftung/Trust führt regelmäßig zur Anwendung der Steuerklasse III für erbschaftsteuerliche Zwecke, sodass diese Gestaltung regelmäßig nur in Betracht kommt, wenn erbschaftsteuerlich im Wesentlichen begünstigtes betriebliches Vermögen übertragen wird.

## VI. Ausblick

Auf Ebene der Gesellschafterfamilie eines Familienunternehmens findet ebenso wie in den Unternehmen eine Internationalisierung statt. Das Steuerrecht hingegen ist nach wie vor sehr national und trotz der europäischen Grundfreiheiten auf die Sicherung des inländischen Steuersubstrats ausgerichtet. Dies kann für die Gesellschafterfamilie enorme Belastungen und Hürden mit sich bringen und macht für die nächste Generation eine Gesellschafterstellung unattraktiv. Daher sind viele Gesellschafterfamilien bestrebt, eine „wegzugsfeste“ Struktur aufzubauen, die der folgenden Generation die individuelle Entscheidung über ihren Lebensweg, die Ausbildung und berufliche Tätigkeit im In- und Ausland lässt. Ein Lösungsweg ist dabei die Einbindung einer Familienstiftung. Die deutsche Familienstiftung vermeidet zwar eine Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung. Neben der Implementierung einer dauerhaften, kaum noch umkehrbaren Struktur sind dabei aber auch die steuerlichen Konsequenzen im Ausland zu bedenken. Eine deutsche Familienstiftung wird nicht in wenigen Ländern als **transparent** betrachtet und birgt damit hohe Belastungen für die im Ausland lebenden Destinatäre. Dies ist zu berücksichtigen und bei der Umsetzung einer Stiftung durch entsprechende Satzungsregeln zu gestalten. Dabei ist frühzeitig die steuerliche Situation im jeweiligen Zuzugsstaat zu betrachten. ◆



**Andrea Seemann** ist Steuerberaterin und Partnerin bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

**Prof. Matthias Alber**, Diplom-Finanzwirt (FH), ist Professor an der baden-württembergischen Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg. Er ist in diesem Bereich auch als Buchautor und Referent tätig.

### KEYWORDS

Wegzugsbesteuerung • Entstrickungsbesteuerung • Familienstiftung