

Gerhard Kraft

Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens



Nomos



Stiftung
Familienunternehmen

Schriften der Stiftung Familienunternehmen

herausgegeben von der
Stiftung Familienunternehmen

Band 2

Gerhard Kraft

Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens



Nomos

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

1. Auflage 2025

© Gerhard Kraft

Publiziert von
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden
www.nomos.de

Gesamtherstellung:
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

ISBN (Print): 978-3-7560-1014-1
ISBN (ePDF): 978-3-7489-4667-0

DOI: <https://doi.org/10.5771/9783748946670>



Onlineversion
Nomos eLibrary



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz.

Vorwort

Stiftungen erfreuen sich im unternehmerischen Kontext – aber auch im Mäzenatentum – einer ungebrochenen Beliebtheit; bisweilen wird von einem regelrechten „Stiftungsboom“ gesprochen. Die im vergangenen Jahr umgesetzte Reform des Stiftungsrechts, die insbesondere eine bundesweite Vereinheitlichung des Stiftungszivilrechts mit sich brachte, hat das Thema „Stiftung“ erneut auch in eine breitere Öffentlichkeit getragen.

Dabei zeigte sich einmal mehr, dass es nur wenige Rechtsinstitute gibt, über die derart viele Fehlvorstellungen und Missverständnisse kursieren, wie über die Stiftung. Keiner weiß so genau, was sich dahinter verbirgt, aber jeder hat eine Meinung dazu. Fundiertes Grundlagenwissen oder gar eine klare Unterscheidung der unterschiedlichen Stiftungstypen ist gerade auch in den Medien und in der politischen Diskussion eher selten anzutreffen. Vielmehr hört man hinsichtlich unternehmensverbundener Stiftungen vorschnell pauschale Beurteilungen wie „Steuersparmodell“ oder „Instrument für Reiche, die ihr Vermögen perpetuieren möchten“.

In besonderer Weise gilt dies für die Familienstiftung. Als Gestaltungsinstrument der Unternehmensnachfolge wird sie auch in Unternehmerkreisen kontrovers diskutiert, zumal wenn Unternehmensanteile auf sie übertragen werden sollen. Befürworter sehen im Einsatz einer Familienstiftung eine Form treuhänderischer Verwaltung, die das Familienvermögen generationenübergreifend sichert. Kritiker sehen in einem solchen Schritt die Aufgabe des Lebenswerks der Senioren und ein Absprechen unternehmerischer Kompetenz an die Nachfolgeneration, was nicht selten mit dem Vorwurf einer „Enteignung“ gleichgesetzt wird.

Umso wichtiger ist es, durch fundierte Untersuchungen dazu beizutragen, in Praxis, öffentlicher Meinung und Politik das Wissen über Familienstiftungen zu verbessern und so zu einer Versachlichung der Diskussion beizutragen. Als solchen Beitrag verstehen wir die vorliegende Veröffentlichung zu den „Steuerlichen Problembereichen von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens“. Für deren Bearbeitung danken wir Herrn Prof. Dr. Gerhard Kraft von der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg sehr herzlich. Die Studie hat sich zum Ziel gesetzt, den Typus Familienstiftung in steuerlicher Hinsicht einzuordnen und Verbesserungsvorschläge im Hinblick auf geltende Regelungen zu entwickeln.

Für Unternehmerfamilien stellt die Sicherung der Kontinuität in der Nachfolge eine der größten, wenn nicht die essenzielle Herausforderung im Hinblick auf ihre Zukunftsfähigkeit dar. Familienstiftungen können in diesem Kontext ein wertvolles Instrument sein. Auch volkswirtschaftlich und gesellschaftlich kann uns die Sicherung der Zukunft unserer Familienunternehmen nicht gleichgültig sein: Denn der Anteil von 90 Prozent an der Gesamtheit aller Unternehmen in Deutschland und 6 Millionen Arbeitsplätze, die allein die 500 größten Familienunternehmen stellen, belegen eindrucksvoll den Beitrag der Familienunternehmen zur Sicherung unseres Wohlstands und sind die Basis unseres Sozialstaats.

Es liegt auf der Hand, dass neben ökonomisch richtigen Weichenstellungen, Innovationsfähigkeit und guter Führung vor allem auch eine stabile und streitfreie Eignerstruktur zu den wichtigsten Grundlagen der Zukunftssicherung für Familienunternehmen gehören. Hier kann die Einbindung einer Familienstiftung dazu beitragen, eine drohende Anteilszersplitterung im Erbgang zu vermeiden, die Werteordnung der Gründerfamilie für das Unternehmen zu erhalten, die Liquidität im Unternehmensverbund zu sichern, Streit vom Unternehmen fernzuhalten und feindliche Übernahmen zu verhindern. Die Gründe, die einen Unternehmer zur Stiftungsserrichtung bewegen können, sind also mannigfaltig. Wer die Einbeziehung einer Familienstiftung in die Struktur des Familienvermögens erwägt, sollte nicht primär aus steuerlichen Motiven handeln. Gleichwohl bringen Stiftungskonstruktionen vielfältige steuerliche Bezüge mit sich und können durchaus auch steuerliche Vorteile bieten.

Wir hoffen, dass diese Monografie gut angenommen wird und angesichts der Bedeutung von Familienstiftungen einen inspirierenden Beitrag zu deren Verständnis wie auch zur Weiterentwicklung des Stiftungsrechts leistet.

Prof. Rainer Kirchdörfer

Vorstand der Stiftung Familienunternehmen
Vorsitzender des Wissenschaftlichen Beirats

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	15
I. Begriff und Typologie der Familienstiftung	15
II. Dotation von Familienstiftungen	15
III. Laufende Ertragsbesteuerung von Familienstiftungen	16
IV. Steuerliche Spezialfragen von Familienstiftungen	16
V. Steuerpolitische Anregungen	17
A. Internationalisierte Familienunternehmen und Familienstiftungen	19
I. Ziel der Untersuchung	19
II. Typologische Einordnung der Familienstiftung	19
III. Gründe für den Einsatz von Familienstiftungen	22
IV. Stiftungsboom und empirische Bedeutungszunahme	23
V. Reform des Stiftungszivilrechts in Deutschland	25
VI. Strukturen internationalisierter Unternehmerfamilien	26
B. Begriffsvielfalt im Recht der Familienstiftung	29
I. Der allgemeine Rechtsbegriff „Stiftung“	29
1. Ausgangsbefund	29
2. Rechtspolitische Überlegungen zur erstmaligen Legaldefinition	30
II. Die spezielle Ausprägungsform des Rechtsbegriffs „Familienstiftung“	32
1. Terminologische Heterogenität bei Familienstiftungen	32
2. Finanzverwaltung: ErbStG	32
3. Landesstiftungsgesetze	35
4. Definition des BFH	37
5. Außensteuerrechtliche Legaldefinition	40
6. Fazit	40

C. Strukturen der „ausländischen Familienstiftung“ (§ 15 AStG)	41
I. Überblick	41
II. Spezielle Regelungsbereiche	43
1. Subjekte der Einkünftezurechnung (§ 15 Abs. 1 AStG)	43
a) Grundsätzliches	43
b) Position der Finanzverwaltung	45
2. Legaldefinition (§ 15 Abs. 2 AStG)	46
3. Die Unternehmensstiftung (§ 15 Abs. 3 AStG)	53
4. Gleichgestellte Rechtsträger (§ 15 Abs. 4 AStG)	55
5. Steueranrechnung (§ 15 Abs. 5 AStG)	56
6. Unionsrechtliche Rettungsklausel (§ 15 Abs. 6 AStG)	57
7. Entsprechende Anwendung deutschen Steuerrechts bei der Einkünfteermittlung (§ 15 Abs. 7 AStG)	58
8. Behandlung der zuzurechnenden Einkünfte beim Stifter/Destinatär (§ 15 Abs. 8 AStG)	58
9. Nachgeschaltete Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 9 AStG)	59
10. Nachgeschaltete ausländische Stiftungen (§ 15 Abs. 10 AStG)	60
11. Tatsächliche Stiftungsauskehrungen (§ 15 Abs. 11 AStG)	60
III. Typenvergleich für ausländische Familienstiftungen	61
1. Anwendungsprobleme beim Typenvergleich	61
2. Typenmerkmale von Familienstiftungen	65
3. Transparenz und Intransparenz ausländischer Familienstiftungen nach den Kriterien des Typenvergleichs	69
D. Der Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung als Bestimmungsfaktor für die Ansässigkeit	73
I. Ansässigkeitskriterien privatrechtlicher Familienstiftungen	73
1. Sitz als ausschließlich rechtliche Kategorie	73
2. Ort der Geschäftsleitung als Tatsachenfrage	74
II. Systematisierung der Ansässigkeit privatrechtlicher Familienstiftungen anhand normativer Kriterien	76
1. Sitz im Inland, Ort der Geschäftsleitung im Inland	77
2. Sitz im Inland, Ort der Geschäftsleitung im Ausland	77

3. Sitz im Ausland, Ort der Geschäftsleitung im Inland	78
4. Sitz im Ausland, Ort der Geschäftsleitung im Ausland	79
III. Kriterien des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen	79
1. Relevanz der Positionierung der Finanzverwaltung im AEAO	79
2. Struktur und Konzeption des § 10 AO	80
3. Grundsatz: Ort der Willensbildung	81
4. Anhaltspunkte des „gewöhnlichen Betriebs“ einer Familienstiftung	82
5. Familienstiftungen mit mehreren Orten der Geschäftsleitung	84
6. Bedeutung von Räumlichkeiten bei der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen	85
7. Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung in privaten Wohnräumen	87
E. Dotation einer ausländischen Familienstiftung	91
I. Gründungsbesteuerung	91
II. Dotation mit Privatvermögen	92
1. Privatvermögen ohne stille Reserven	92
2. Privatvermögen mit steuerlich verhafteten stillen Reserven	93
III. Dotation mit Betriebsvermögen	95
1. Einzelwirtschaftsgüter	95
a) Im Inland belegene Betriebsimmobilie	96
b) Im Ausland belegene Betriebsimmobilien	97
2. Betriebe	98
3. Mitunternehmeranteile (inklusive Sonderbetriebsvermögen)	100
a) Grundlagen	100
b) Dotation von Mitunternehmeranteilen mit funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen	101
c) Dotation von Teil-Mitunternehmeranteilen	102
d) Dotation einer ausländischen Familienstiftung durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung	103

IV. Dotation mit Kapitalgesellschaftsanteilen	104
1. Dotation durch natürliche Person	104
2. Dotation durch juristische Person	107
F. Rechnungslegung der Familienstiftung	109
I. Vorbemerkung	109
II. Rechnungslegung nach Handelsrecht	109
1. Grundsätzliches	109
2. Rechnungslegung nach Auffassung des IDW ERS HFA 5 n.F.	111
a) Überblick	111
b) Grundpositionen des IDW	112
c) Prüfung der Rechnungslegung	112
d) Prüfung der Vermögens- und Kapitalerhaltung nach neuem Stiftungsrecht	112
III. Rechnungslegung nach Landesstiftungsgesetzen	113
IV. Rechnungslegung von ausländischen Familienstiftungen im Inland	114
1. Handelsrecht	114
2. Steuerrecht	116
G. Laufende Ertragsbesteuerung der Familienstiftung	119
I. Formalien	119
1. Inländische Familienstiftung	119
a) Anzeigepflichten	119
b) Steuererklärungspflichten	119
2. Ausländische Familienstiftung	120
II. Materielle Besteuerungsstrukturen	120
1. Inländische Familienstiftung	120
a) Sphären der Einkünfteermittlung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftungen	120
b) Grundstrukturen der Besteuerung	124
c) Praktische Fragen der Einkünfteermittlung der Familienstiftung	124
d) Vermögenszurechnungsänderungen	126
2. Ausländische Familienstiftung	127

H. Zuwendungen der Familienstiftung an Destinatäre (Steuerliches Einlagekonto)	129
I. Grundproblem	129
II. Position der Finanzverwaltung	130
III. Finanzgerichtsrechtsprechung	131
IV. BFH-Rechtsprechung	132
V. Nachkarten der Finanzverwaltung	133
VI. Würdigung der Position der Finanzverwaltung	134
1. Ökonomische Würdigung	134
2. Fehlende Rechtsgrundlage für die Auffassung der Finanzverwaltung	135
VII. Ausblick auf die weitere Entwicklung	137
VIII. Problematik bei ausländischen Familienstiftungen	137
1. Ausgangsbefund	137
2. Vermeidung von Doppelbesteuerungen von Zuwendungen	137
3. Rückgewähr von Dotationskapital im Kontext des § 15 Abs. 11 AStG	139
4. Konsequenzen	140
I. Mobilität und Reorganisation	143
I. Sitzverlegung	143
1. Umzug einer inländischen Familienstiftung ins Ausland	143
2. Zuzug einer ausländischen Familienstiftung ins Inland	144
II. „Zuzugsverbot“ von Destinatären	145
III. Änderung des Stiftungscharakters einer Familienstiftung	145
IV. „Exit“ aus der Familienstiftung	148
1. Überblick	148
2. „Exit“ durch Beendigung, Auflösung, Aufhebung, Zusammenführung	149
a) Zusammenführung (Zulegung, Zusammenlegung) von Familienstiftungen	149
b) Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung	151
c) Ertragsteuerliche Behandlung	151

3. „Exit“ durch voluntativen Verzicht auf die Destinatärsstellung	153
a) Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung	153
b) Ertragsteuerliche Behandlung	154
J. Spezialbereiche von Familienstiftungen	155
I. Unionsrechtliche Perspektive auf Familienstiftungen	155
II. Familienstiftungen und „Treaty-Shopping“	156
1. Grundkonzeption der Anti-Treaty-Shopping- Vorschrift	156
2. Ausdehnung der Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift auf Stiftungen	158
III. Verdeckte Zuwendungen durch privatnützige Familienstiftungen	160
IV. Familienstiftungen und globale Mindestbesteuerung	165
V. Nutzung der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) durch die Familienstiftung	167
VI. Vermeidung der Rechtsfolgen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht durch den Einsatz von Familienstiftungen	170
1. Regelungsanliegen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	170
2. Tatbestandsstruktur der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	171
3. Rechtsfolgekonzepion der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	172
4. Zwischenschaltung einer Familienstiftung	173
a) Grundmodell	173
b) Zwischenschaltung einer Gesellschaft im Sinne der §§ 7 ff. AStG	174
VII. Vermeidung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung	175
1. Ausgangslage	175
2. Von der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstruktur zur Stiftungsstruktur	178
3. Behandlung der rechtsfähigen Familienstiftung im Zuzugsstaat	179

K. Gesamtwürdigung: Die Familienstiftung als Steuersparmodell?	183
Abkürzungsverzeichnis	187
Literaturverzeichnis	191
Über den Herausgeber: Die Stiftung Familienunternehmen	201

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

I. Begriff und Typologie der Familienstiftung

Der Begriff der Familienstiftung hat im deutschen Steuerrecht keine einheitliche Definition erfahren. Steuersystematisch lassen sich zwei zentrale Ausprägungsformen der Familienstiftung unterscheiden, denen auch diese Untersuchung folgt: die unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung i.S.d. § 80 BGB mit eigener Rechtspersönlichkeit und die „ausländische Familienstiftung“ i.S.d. § 15 AStG.

Zur Beurteilung, ob ausländische Rechtsgebilde als Familienstiftungen qualifizieren, ist ein sogenannter Typenvergleich erforderlich. Dieser wird im Kontext von Familienstiftungen mittlerweile auch von der Finanzverwaltung anerkannt. Die vorliegende Studie entwickelt eine detaillierte Handreichung, wie dieser in der Besteuerungswirklichkeit durchgeführt werden kann. Die Ausführungen der Finanzverwaltung im Anwendungserlass zum Außensteuergesetz lassen an etlichen Stellen weiten Interpretationsspielraum zu.

Zentral für die Analyse der Besteuerungswirkungen ist die Ansässigkeit einer Familienstiftung im Inland oder im Ausland. Entscheidender Bestimmungsfaktor für die Ansässigkeit ist der Ort der Geschäftsleitung. Die Kriterien des Ortes der Geschäftsleitung basieren im Wesentlichen auf langjährigem Richterrecht, welches in der praktischen Anwendung eine Würdigung des Einzelfalls erfordert.

II. Dotation von Familienstiftungen

Die Erstausrüstung sowie Folgeausstattungen („Zustiftungen“) einer Familienstiftung mit Vermögen ist hinsichtlich inländischer Familienstiftungen im Schrifttum ausreichend dokumentiert. Aus diesem Grunde legt die vorliegende Studie einen Schwerpunkt auf die Dotation ausländischer Familienstiftungen.

Die Besteuerungsfolgen der Dotation einer ausländischen Familienstiftung durch unbeschränkt steuerpflichtige Stifter unterscheiden sich in Abhängigkeit der Zuführung von Betriebs- oder Privatvermögen und in Abhängigkeit von der Art der zugeführten Wirtschaftsgüter.

III. Laufende Ertragsbesteuerung von Familienstiftungen

Das ertragsteuerliche Besteuerungsmodell der Familienstiftung ist zwischen dem der natürlichen Person und dem der Kapitalgesellschaft angesiedelt. Eine Familienstiftung kann sechs verschiedene Einkunftsarten generieren. Die Fiktion des § 8 Abs. 2 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG, wonach alle Einkünfte der dort genannten Körperschaften als gewerbliche Einkünfte gelten, gilt nicht für Familienstiftungen, sie erzielt mithin nicht per se gewerbliche Einkünfte. Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auf Ebene der Familienstiftung hängt von der jeweiligen Einkunftsart ab.

Die Einkünfteermittlung der Familienstiftung basiert nach positiver Rechtslage nicht auf einem geschlossenen System handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung. Je nach realisierter Einkunftsart der Familienstiftung kommen Methoden der Gewinnermittlung bzw. der Überschussermittlung zur Anwendung. Zudem sind für die Einkünfteermittlung der Familienstiftung unterschiedliche Sphären mit unterschiedlicher steuerlicher Relevanz zu unterscheiden. Hinzuweisen ist darauf, dass ausländische Familienstiftungen für Zwecke der Zurechnungsbesteuerung der unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter und Destinatäre ihre Einkünfte nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermitteln müssen.

Bei der Zuwendung von Leistungen einer Familienstiftung an Stifter und Destinatäre kommt der Frage höchste Praxisrelevanz zu, ob diese aus Erträgen der Familienstiftung resultieren oder ob faktisch Eigenkapital der Stiftung zurückgeführt wird. Bundesfinanzhof und Finanzverwaltung verweigern privatnützigen Familienstiftungen die Berechtigung zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 des Körperschaftsteuergesetzes. Daher besteht die Gefahr, dass entgegen steuersystematischer Grundwertungen und wirtschaftlicher Rationalität auch faktische Einlagenrückgewährungen als Ertrag zu versteuern sind.

IV. Steuerliche Spezialfragen von Familienstiftungen

Der steuerrechtlich nur cursorisch geregelte „Exit“ aus der Familienstiftung führt zu ertragsteuerlichen wie zu erbschaft- und schenkungsteuerlichen Belastungsfolgen. Dies wird mitunter verfassungsrechtlich für problematisch gehalten, nach wohl aktueller herrschender Sichtweise indessen ist dies hinzunehmen. Zudem fehlen in Bezug auf die Zusammenführung von Familienstiftungen (Zulegung, Zusammenlegung) positiv-rechtliche Rege-

lungen, wie sie im Umwandlungssteuergesetz für Kapital- und Personengesellschaften vorgesehen sind.

Die Familienstiftung eignet sich in Teilbereichen zur vorteilhaften Steuerstrukturierung. Indessen stellt es eine wichtige Erkenntnis der Studie dar, dass steuerliche Erwägungen nicht die ausschlaggebenden Faktoren der Errichtung einer Familienstiftung sein sollten.

Familienstiftungen eignen sich prinzipiell als Instrumente zur Gewährleistung internationaler Mobilität von Stiftern und Destinatären (erweiterte beschränkte Steuerpflicht; Wegzugsbesteuerung). Allerdings hängt die Eignung einer inländischen Familienstiftung davon ab, ob der Zuzugsstaat die Rechtspersönlichkeit der deutschen Familienstiftung anerkennt.

Darüber hinaus lässt sich eine gesetzgeberische Tendenz nachweisen, Familienstiftungen in zunehmendem Maße in Abwehrgesetzgebungen einzubeziehen. Als Beispiele angeführt werden können die Regelungen zum Treaty-Shopping (§ 50d Abs. 3 EStG) sowie die Mindeststeuergesetzgebung.

Entgegen mitunter geäußerter landläufiger Meinung stellt die Familienstiftung kein Steuersparmodell für unternehmerische Großvermögen dar. Vielmehr gilt, dass das komplexe Familienstiftungen betreffende rechtliche und steuerliche Regelungsgefüge keine generellen steuerlichen Vorteilhaftigkeitsaussagen zulässt. Vielmehr vermögen erst individualisierte Einzelfallanalysen im konkreten Fall die Errichtung einer inländischen oder ausländischen Familienstiftung zu substantzieren.

V. Steuerpolitische Anregungen

Die wichtigsten rechtspolitischen Forderungen sind kursorisch nachfolgend zusammengefasst. Weitere steuerpolitische Anregungen zu einzelnen Problembereichen sind in der Studie ausgeführt.

Der Dreißigjahresturnus bei der Erbsatzsteuer lässt sich gemessen an der Argumentation des historischen Gesetzgebers angesichts dramatisch gestiegener Lebenserwartung der Menschen nicht mehr rechtfertigen. Angezeigt wäre eine zeitnahe Erhöhung auf 40 Jahre, sollte das Instrument der Erbsatzsteuer perpetuiert werden.

Ebenso erscheint steuergesetzlicher Regelungsbedarf bei Regenerationsstrategien von Familienstiftungen angezeigt. Während der Gesetzgeber sich diesbezüglich erbschaft- und schenkungsteuerlich positioniert hat, sollte die ertragsteuerliche Behandlung insbesondere der Zulegung und der Zusammenlegung von Familienstiftungen entsprechend den Strukturen

des Umwandlungssteuerrechts geregelt werden. Ferner sollte die mögliche Doppelbelastung mit Ertragsteuer und Erbschaftsteuer überdacht werden.

Die aktuelle Behandlung von Zuwendungen einer Familienstiftung an Stifter und Destinatäre, die wirtschaftlich betrachtet auf Einlagen der Stifter beruhen, ist ökonomisch in höchstem Maße unbefriedigend. Die diesbezügliche formalistische Position der Finanzverwaltung ist abzulehnen. De lege ferenda ist der Einbezug der Familienstiftung in den Regelungsbereich des steuerlichen Einlagekontos zu fordern.

Der Einbezug von Familienstiftungen in den Regelungskontext des § 50d Abs. 3 EStG weist überschießende Tendenz auf und dürfte eher bürokratischen Aufwand verursachen, als in nennenswertem Maße Steueraufkommen generieren. Daher sollte diese Regelung als Maßnahme der Steuervereinfachung abgeschafft werden.

Die Zusammenrechnung von Quoten der Bezugsberechtigung und Quoten der Anfallsberechtigung bei der Würdigung, ob eine Familienstiftung vorliegt, im Anwendungserlass zum Außensteuergesetz durch die Finanzverwaltung ist abzulehnen. Eine Klarstellung ist anzumahlen, zumal die bisherige Auslegung des Gesetzeswortlautes nicht gedeckt ist.

A. Internationalisierte Familienunternehmen und Familienstiftungen

I. Ziel der Untersuchung

Das mit der vorliegenden Untersuchung verfolgte Ziel wird primär darin gesehen, den Realtypus „Familienstiftung“ in steuerlicher Hinsicht einzuordnen, relevante Regelungsbereiche zu diskutieren und Verbesserungsvorschläge im Hinblick auf geltende Regelungen zu entwickeln. Diese können darin bestehen, existierende gesetzliche Bestimmungen einer kritischen Würdigung zu unterziehen oder gegebenenfalls gesetzlichen Regelungsbedarf zu identifizieren. Gleichfalls ist damit eine kritische Auseinandersetzung mit der Interpretation gesetzlicher Normen durch die Finanzverwaltung verbunden. Ferner stellt es ein Anliegen der Analyse dar, Entwicklungen im Bereich der Rechtsprechung kritisch zu begleiten.

Ein weiteres Anliegen der Untersuchung ist darin zu sehen, die teilweise ideologisch aufgeladene Diskussion zum Themenbereich von Familienstiftungen zu versachlichen. So ist bereits an dieser Stelle hervorzuheben, dass – möglicherweise entgegen landläufigen Meinungen – das Instrument der Familienstiftung keinesfalls primär steuerlich, insbesondere erbschaftsteuerlich, motiviert ist. Empirische Evidenz fördert im Gegenteil zutage, dass der weit überwiegende Anteil der Errichtung privatrechtlicher Familienstiftungen gerade nicht aus steuerlichen Erwägungen erfolgt, sondern auf andere Gründe zurückzuführen ist.

II. Typologische Einordnung der Familienstiftung

Der Begriff „Familienstiftung“ bezeichnet keine eigene Rechtsform, sondern stellt eine spezielle Ausprägung des allgemeinen Stiftungsbegriffs dar. Die Stiftung i.S.d. § 80 ff. BGB hat mit der letzten Stiftungsrechtsreform erstmals eine Legaldefinition erfahren. § 80 BGB definiert sie als eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung (Ewigkeitsstiftung) bzw. auf einen bestimmten Zeitraum (Verbrauchsstiftung) und eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. Um als Familienstiftung zu qualifizieren, müssen weitere Tat-

bestandsmerkmale zum allgemeinen Stiftungsbegriff hinzutreten. Da sich die Begrifflichkeit als überaus heterogen erweist, wird ihr im Rahmen der Untersuchung ein eigener Gliederungspunkt (B.) gewidmet. Im Sinne einer auf den „kleinsten gemeinsamen Nenner“ reduzierten Charakteristik kann dann von einer Familienstiftung gesprochen werden, wenn eine Stiftung im Interesse einer oder mehrerer Familien oder Familienmitglieder errichtet worden ist. Hinsichtlich der Ansässigkeit einer nach deutschem Recht gegründeten Stiftung regelt die Bestimmung des § 83a BGB, dass die Verwaltung der Stiftung im Inland zu führen ist. Da eine solche Stiftung typischerweise auch ihren Geschäftsleitungsort i.S.d. § 10 AO in nahezu sämtlichen praktisch relevanten Konstellationen im Inland haben wird, erscheint es für Zwecke der nachfolgenden Untersuchung angezeigt, das Leitbild der unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung von dem der sogenannten „ausländischen Familienstiftung“ i.S.d. § 15 AStG abzugrenzen.

Steuersystematisch lassen sich demgemäß zwei zentrale Ausprägungsformen der Familienstiftung unterscheiden, denen auch diese Untersuchung folgt. Zum einen handelt es sich um die unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung i.S.d. § 80 BGB mit eigener Rechtspersönlichkeit, zum anderen um die „ausländische Familienstiftung“ i.S.d. § 15 AStG. Letztere muss nicht zwangsläufig rechtsfähig sein. Weder nach den Kriterien des Rechts ihres Gründungsstaats noch nach den Wertungen des deutschen Zivilrechts ist dies vor dem Hintergrund der Regelung des § 15 AStG zu fordern.

Die Untersuchung konzentriert sich auf rechtsfähige Familienstiftungen. Im Gegensatz zur selbstständigen Stiftung nach §§ 80–89 BGB ist die nicht rechtsfähige Stiftung, die synonym auch als „Treuhandstiftung“, „unselbstständige Stiftung“ oder „fiduziarische Stiftung“ bezeichnet wird, keine Rechtsform im eigentlichen Sinne, sondern ein gesetzlich nicht geregeltes Treuhandvermögen.¹ Die unselbstständige Stiftung ist keine juristische Person. Sie kann deshalb nicht selbst Träger von Rechten und Pflichten sein. Eine nicht rechtsfähige (Familien-)Stiftung lässt sich zivilrechtlich als Rechtsverhältnis zwischen dem Stifter und dem Rechtsträger des zugewendeten zweckgebundenen Vermögens charakterisieren. Mit der Errichtung einer nicht rechtsfähigen (Familien-)Stiftung wird auf schuldrechtlichem Weg eine Vermögenstrennung (Sondervermögen) und Zweckwidmung die-

1 Vgl. näher Götz/Pach-Hanssenheimb, Handbuch der Stiftung, Rz. 336. Klinkner/Wagener, Familienstiftung, 3.

ses Sondervermögens herbeigeführt.² Die zugrunde liegende zivilrechtliche Konstruktion basiert auf einem Treuhandverhältnis, welches typischerweise als Schenkung unter Auflage als Treuhandvertrag, nach den Typenkriterien des Auftragsrechts oder des Geschäftsbesorgungsrechts ausgestaltet sein kann. Die unselbstständige Stiftung bedarf damit eines rechtsfähigen Trägers (Stiftungsträgers), um handeln zu können. Bereits reichsgerichtliches Richterrecht definierte³ die nicht rechtsfähige Stiftung (Treuhandstiftung) als Vermögenszuwendung eines Stifters an einen Treuhänder mit der Auflage, die übertragenen Werte dauerhaft zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks zu nutzen. Der BGH⁴ arbeitet mit einer ähnlichen Umschreibung: „Unter einer unselbstständigen Stiftung versteht man die Übertragung von Vermögenswerten auf eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, diese als ein vom übrigen Vermögen des Empfängers getrenntes wirtschaftliches Sondervermögen zu verwalten und dauerhaft zur Verfolgung der vom Stifter gesetzten Zwecke zu verwenden.“

Aus steuerlicher Perspektive bieten nicht rechtsfähige Familienstiftungen keine Vorzüge gegenüber der rechtsfähigen Variante. Beide Stiftungsformen werden ertrag- und schenkungsteuerlich im Grundsatz identisch behandelt.⁵ Es mag Situationen geben, in denen eine nicht rechtsfähige Familienstiftung gegenüber einer rechtsfähigen Familienstiftung außerhalb steuerlicher Erwägungen Vorteile aufweist. Zu denken ist etwa an den geringeren Gründungs- und Verwaltungsaufwand, an die fehlende Stiftungsaufsicht und die auch künftig nicht verlangte Registerpublizität oder auch an Erleichterungen im Bereich von Rechnungslegung und Prüfung. Demzufolge wird sie mitunter für kleinere Vermögen vorgeschlagen.⁶ Nicht rechtsfähige Familienstiftungen⁷ werden nicht weiter thematisiert.

2 Vgl. Hübner/Curre/Schenk, DStR 2013, 1966.

3 Vgl. RG v. 24.06.1916 – V 137/16, RGZ 88, 335 (339). Ähnlich die Umschreibung durch den BGH v. 12.03.2009 – III ZR 142/08, NJW 2009, 1738, Rz. 14.

4 Vgl. BGH v. 12.03.2009 – III ZR 142/08, NJW 2009, 1738.

5 Die ertragsteuerliche Rechtsgrundlage der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht einer Treuhandstiftung findet sich in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Die Körperschaftsteuerpflicht setzt voraus, dass die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht mehr vom Willen des Stifters abhängig ist. Vgl. Gemmer, SB 2024, 29 (34); Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 1 KStG, Rz. 186.

6 Vgl. Gemmer, SB 2024, 115.

7 Über die tatsächliche Verbreitung nicht rechtsfähiger Familienstiftungen lässt sich allenfalls spekulieren. Dies liegt darin, dass nicht rechtsfähige Familienstiftungen weder der Stiftungsaufsicht noch – künftig – der Registerpublizität unterliegen. Nach schwierig zu verifizierenden Schätzungen soll es sich dabei um die häufigste Stiftungsform

III. Gründe für den Einsatz von Familienstiftungen

Die Gründe für die Errichtung einer inländischen oder einer ausländischen Familienstiftung sind mannigfaltig. Da die vorliegende Untersuchung im Schwerpunkt steuerliche Strukturen untersucht, findet sich nachfolgend lediglich eine kursorische stichpunktartige Liste von Gründen, die allein oder in Kombination für die Errichtung einer Familienstiftung sprechen können.

Zu betonen ist dabei, dass steuerliche Gründe selten den alleinigen Ausschlag für den Einsatz einer Familienstiftung geben. In steuerlichen Gründen sollte auch niemals das zentrale Motiv der Errichtung einer inländischen oder einer ausländischen Familienstiftung liegen. Vielmehr werden im Allgemeinen mehrere unterschiedlich gelagerte Erwägungen die Gründung einer Familienstiftung rechtfertigen. Typische Gründe finden sich in der nachfolgenden, nicht als abschließend zu verstehende Auflistung:

- Macht der toten Hand – Testamentsvollstreckung ad infinitum
- Risikomanagement (Entzug von Vermögen vor dem Zugriff potenzieller Gläubiger – „asset protection“)
- Begründung einer wegzugsfesten Struktur bei global mobilem Gesellschafterkreis (Vermeidung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung)
- Vermeidung der Begründung „wesentlicher wirtschaftlicher Inlandsinteressen“ im Kontext der erweiterten beschränkten Steuerpflicht
- Vermeidung etwaiger Liquiditätsengpässe im Zusammenhang mit Pflichtteilsrechten
- Erhalt der Entscheidungsfähigkeit
- Mäzenatentum („giving something back to society“)
- Instrument der Unternehmensnachfolge
- Management-Holding für unternehmerisches Familienvermögen
- Reduzierung der Erbschaftsteuerbelastung
- Vorbeugung einer drohenden Zersplitterung der Anteile (z.B. im Erbgang)
- Erhaltung/Sicherung des Lebenswerks
- Streitvermeidung in Familienunternehmen durch eine Familienstiftung

handeln, genannt werden Größenordnungen von 45.000 bis 100.000. Ob im Schrifttum anzutreffende Schätzungen belastbar sind, kann nicht verifiziert werden. Stolte, BB 2023, 2755, dort Fußnote 10, geht von über 50.000 nicht rechtsfähigen Stiftungen in Deutschland aus und weist darauf hin, dass andere Schätzungen noch deutlich darüber lägen.

- Unternehmensverbundene Stiftung zur Sicherung des Unternehmens
- Errichtung eines „Denkmals“
- Gestaltungsinstrument in der Nachfolgeplanung
- Vermeidung der Zerschlagung von Vermögen (beispielsweise durch Erbauseinandersetzung, durch Scheidung, durch die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen, durch Insolvenz)
- Versorgung der Familie
- Vermeidung von/Schutz vor feindlichen Übernahmen
- Familienstiftungen als Instrument sowohl der Unternehmensnachfolge als auch der Nachfolgeplanung, gegebenenfalls mit dem Nebeneffekt der Steuerstrukturierung
- Zivilrechtlicher Schutz bei Pflichtteilsergänzungsansprüchen
- Gestalterischer Einsatz als Stiftung & Co. KG
- Nutzung einer besonderen – mitgliederlosen – Rechtsform mit im Einzelfall effizienten Entscheidungsstrukturen

Die detaillierte Diskussion der jeweiligen Wirkungsweise dieser Gründe würde den Rahmen der vorliegenden steuerlich ausgerichteten Untersuchung sprengen. Daher muss diesbezüglich auf das Spezialschrifttum verwiesen werden.

IV. Stiftungsboom und empirische Bedeutungszunahme

Seit längerem lässt sich ein anhaltender Stiftungsboom feststellen. Dafür lassen sich mehrere Ursachen ausmachen. Ein Grund liegt mit Sicherheit in der Erbschaftsteuerreform 2016. In der Literatur wurden Familienstiftungen vielfach als die eigentlichen Profiteure des neuen ErbStG charakterisiert, was insbesondere für (inländische) Familienstiftungen mit unternehmerischem Vermögen gelten sollte.⁸ Literaturbeiträge mit Titeln wie „Familienstiftungen als Königinstrument für die Nachfolgeplanung aufgrund der Erbschaftsteuerreform“⁹ oder „Die unternehmensverbundene Familienstiftung – „Gewinnerin“ der Erbschaftsteuerreform?“¹⁰ suggerieren, dass die privatnützige Familienstiftung zumindest aus dem Werkzeugkasten anspruchsvoller Unternehmensgestaltungen nicht mehr wegzudenken ist.¹¹

8 Vgl. Wachter, FR 2017, 69.

9 Vgl. Theuffel-Werhahn, ZEV 2017, 17.

10 Vgl. von Oertzen/Reich, Ubg 2015, 629.

11 Vgl. Kraft, FR 2024, 541 (548).

Bereits 2005 – also lange vor der Erbschaftsteuerreform 2016 – wurde die Familienstiftung als der „neue Star“ bezeichnet.¹²

Die Zahl der bestehenden rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts wurde auf den Stichtag 31.12.2023 mit 25.777 angegeben, im Jahr 2023 wurden 637 Stiftungen neu errichtet.¹³ Neun von zehn Stiftungen des bürgerlichen Rechts sollen gemeinnützige Zwecke verfolgen, wobei über die Zeit eine Zunahme steuerpflichtiger Stiftungserrichtungen zu beobachten ist.¹⁴ Per 31.12.2021 soll es sich bei 1.316 Stiftungen in Deutschland um Familienstiftungen handeln.¹⁵ Die Zahlen belegen, dass das Instrument der Familienstiftung von einer deutlichen quantitativen Bedeutungszunahme gekennzeichnet ist, es sich dabei gleichwohl noch nicht um ein steuerliches Massenphänomen handelt.¹⁶

Dies mag auf den ersten Blick gering anmuten, angesichts von lediglich 500 bis 700 im Jahre 2011 geschätzten¹⁷ privatnützigen Familienstiftungen mit inländischem Sitz und Ort der Geschäftsleitung lässt sich die Steigerungsrate innerhalb einer Dekade indessen als exorbitant bezeichnen.

Stiftungen werden mitunter als „Exoten“ im Gesellschafts- und Steuerrecht bezeichnet, gleichwohl wird indessen konzediert, dass sich auch europaweit ein Bild der Zunahme abzeichnet. Auch in der Kautelar-, der Rechtsgestaltungs- und der Steuerberatungspraxis lässt sich eine erhebliche Bedeutungszunahme privatnütziger Familienstiftungen verzeichnen. Dieser Befund rechtfertigt eine vertiefte Auseinandersetzung mit den dadurch aufgeworfenen Problemstellungen.¹⁸

Im Schrifttum findet sich schließlich die Einschätzung, wonach sich der Trend zur Familienstiftung damit deutlich zu bestätigen scheint.¹⁹ In jedem

12 Vgl. Spiegelberger, ErbStB 2005, 43.

13 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, 2024a, Stiftungsbestand und -errichtungen, Stiftungswachstum, Stiftungsdichte und Errichtungsdichte (rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts), https://www.stiftungen.org/fileadmin/stiftungen_org/Stiftungen/Zahlen-Daten/2023/Stiftungsbestand-Dichte-Wachstum-2023.pdf, zuletzt besucht am 10.08.2024.

14 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, 2024b, Entwicklung des Stiftungssektors in Deutschland 2000 – 2023.

15 Vgl. Härtling/Tolksdorf, IStR 2023, 717 (718).

16 Vgl. Kraft/Kraft, DStR 2011, 1837.

17 Vgl. Jahn/Oppel, DB 2011, 1187 (1189).

18 Vgl. Kunert/Rothe, ISR 2023, 417.

19 Vgl. Härtling/Tolksdorf, IStR 2023, 717 (718).

Fall verdient die Einschätzung Zustimmung, wonach sich Familienstiftungen in der Praxis immer größerer Beliebtheit erfreuen.²⁰

V. Reform des Stiftungszivilrechts in Deutschland

Zum 01.07.2023 ist in weiten Teilen das von Bundestag und Bundesrat bereits Mitte 2021 verabschiedete „Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts“ in Kraft getreten. Das zentrale Reformanliegen besteht in der Vereinheitlichung des Stiftungszivilrechts durch Änderung und Ergänzung der entsprechenden Vorschriften des BGB.²¹ Vorher fanden sich etliche zivilrechtliche Regelungen in den Landesstiftungsgesetzen. Nunmehr sind diesbezügliche Bestimmungen etwa zum Stifterwillen, zur Vermögensverwaltung, zur Organhaftung oder zu den Voraussetzungen für Strukturänderungen von der gesetzgeberischen Intention getragen, das gesamte Stiftungszivilrecht abschließend im BGB zu regeln.²² Dennoch sollte durch die Reform das Stiftungsrecht nicht grundlegend geändert werden.²³

Erstmals im BGB geregelt wurde die konzeptionelle Ausgestaltung der Stiftung. Nunmehr enthält § 80 Abs. 1 Satz 1 BGB eine Legaldefinition. Danach ist die Stiftung – wie nach bisherigem Verständnis – eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. Diese Definition spielt über die im Inland ansässige Stiftung hinaus auch bei der Anwendung des familienstiftungsrechtlichen Typenvergleichs eine wesentliche Rolle.²⁴

Die Struktur der Stiftung betreffende Maßnahmen sind nunmehr sämtlich abschließend im BGB geregelt. Neben der Begriffsbestimmung (§ 80 Abs. 1 S. 1 BGB) umfasst dies die Zuständigkeit der Stiftungsbehörden sowie die Voraussetzungen für Errichtung (§§ 80, 81 BGB), Satzungsänderung (§§ 85, 85a BGB), Zulegung und Zusammenlegung (§§ 86–86h BGB) sowie Auflösung und Aufhebung der Stiftung (§§ 87–87c BGB).²⁵

20 Vgl. Loose, NWB HAAAJ-67910.

21 Vgl. zur Genese des Gesetzes ausführlich Richter, StiftungsR-HdB/Gollan § 3a Rn. 1 ff.

22 Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, 45.

23 Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, 29.

24 Vgl. dazu Gliederungspunkt C.III.

25 S. dazu den Hinweis bei Richter, StiftungsR-HdB/Gollan § 3a Rn. 12, wonach entsprechende landesrechtliche Regelungen (z.B. § 7 SaarStiftG a.F., 5 StiftG NRW a.F.) mit Ablauf des 30.06.2023 außer Kraft treten.

In isolierter Hinsicht auf die nachfolgend erörterte zentrale Materie der Familienstiftungen wird eine wichtige Frage der nahen Zukunft sein, ob das Bürgerliche Gesetzbuch die laufende Aufsicht über sämtliche Stiftungen fordert.²⁶ Ob sich die bisher tendenziell zurückgenommene und graduell unterschiedlich geregelte Ausprägung der Aufsicht über privatnützige Stiftungen in den Landesstiftungsgesetzen perpetuieren wird, erweist sich als Frage künftiger Entwicklungen. Das Bundesrecht spricht in § 83 Abs. 2 BGB erstmals die laufende Aufsicht an. Im Kontext von Familienstiftungen darf insoweit nicht verkannt werden, dass staatliche Aufsicht in die Governance hineinragt.²⁷

Mit Wirkung ab 2026 wird ein Stiftungsregister eingeführt werden, dessen Einzelheiten, wie etwa Inhalt des Registers, Registerführung und Einsicht durch §§ 1–20 des Stiftungsregistergesetzes (StiftRG) geregelt werden.²⁸ Da das Stiftungsregister weder das Anerkennungsverfahren noch die Stiftungsaufsicht durch die zuständigen Aufsichtsbehörden ersetzen soll, sondern diese nach der Position der Gesetzesmaterialien²⁹ lediglich deklaratorisch ergänzen soll, kann erst die Zukunft zeigen, ob das Stiftungsregister seinem Zweck gerecht wird.³⁰

Insgesamt ist das gesetzgeberische Ziel der Vereinheitlichung und abschließenden Regelung des Stiftungszivilrechts im Bürgerlichen Gesetzbuch zu begrüßen. Auch die Einführung eines Stiftungsregisters mit Publizitätswirkung kann im Grundsatz positiv beurteilt werden.

VI. Strukturen internationalisierter Unternehmerfamilien

Die Ausprägungen internationalisierter oder auch globalisierter Unternehmerfamilien sind vielfältig und folgen keinem Muster. Daher können die kursorischen Ausführungen hier allenfalls exemplarisch sein. Internationalisierung kann zunächst in der schlichten unterschiedlichen Staatsangehö-

26 Dazu Richter, StiftungsR-HdB/Gollan § 3a Rn. 133.

27 In diesem Zusammenhang verdient der Hinweis Erwähnung, wonach „In besonderem Maße eine detaillierte und ausgewogene Regelung der Governance für Familienstiftungen von Bedeutung (ist), da sie für die Austragung von „Erbstreitigkeiten“ auf Ebene der Stiftung besonders anfällig sind.“ Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Gollan § 3a Rn. 30.

28 Vgl. Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rz. 280.

29 Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, 81.

30 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 58.

rigkeit von unternehmerisch tätigen Ehegatten und weiterer Familienangehöriger gesehen werden.³¹ Auch der Umstand, dass einzelne Familienmitglieder ihren Wohnsitz im Ausland haben oder dort heiraten, sich mit Wegzugsgedanken tragen oder Familienstämme weltweit zersplittert residieren, lässt sich unter dem Phänomen „internationalisierter Unternehmerfamilienstrukturen“ subsumieren.

Ebenso darf der Aspekt des Zuzugs von unternehmerisch aktiven Individuen nicht vernachlässigt werden. Auch dieses Phänomen stellt der steuerlichen Strukturierungspraxis komplexe Gestaltungsaufgaben.

Hinzu tritt der Befund, dass auch mittelständisch geprägte Familienunternehmen längst multinational aufgestellt sind. Dies bedingt im Regelfall, dass sie nicht nur exportieren, sondern mehr und mehr erhebliche Teile ihrer Wertschöpfungsketten im Ausland aufbauen. Die Konsequenz besteht darin, dass aus exportierenden Unternehmen echte internationale Organisationen entstehen, was in zahlreichen Fällen zu einem Automatismus der Internationalisierung der Unternehmerfamilien führt. Insgesamt lautet der Befund, dass sich die Kette familienbezogener Auslandsbeziehungen beliebig verlängern lässt.³²

31 Eingehend dazu Kirchdörfer/Lorz, FuS 4/2016, 114; Kirchdörfer/Lorz, FuS 4/2013, 127.

32 Eingehend dazu Kirchdörfer/Lorz, FuS 4/2016, 114; Kirchdörfer/Lorz, FuS 4/2013, 127–134.

B. Begriffsvielfalt im Recht der Familienstiftung

Da dem Rechtsbegriff der Familienstiftung in zahlreichen Regelungsbereichen Bedeutung zukommt, sich gleichwohl keine eindeutige steuerrechtliche Begrifflichkeit konstatieren lässt, ist der zentrale Gegenstand der nachfolgenden Überlegungen darin zu sehen, die spezifisch steuerlichen Ausprägungen der Rechtsfigur der „Familienstiftung“ zu identifizieren. Zudem werden erste Ansätze einer vereinheitlichten Systematik der Begrifflichkeit des Typusbegriffs „Familienstiftung“ entwickelt.

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich zum einen auf die rechtsfähige Familienstiftung, die nach dem Muster der Vorgaben der § 80 ff. BGB rechtlich entsteht. Soweit sich die Ausführungen mit dem Begriff der „ausländischen Familienstiftung“ auseinandersetzen, ist es unerheblich, ob diese nach ausländischem Recht, als rechtsfähige oder als nicht rechtsfähige Personen eingeordnet werden (vgl. auch § 15 Abs. 4 AStG).³³

I. Der allgemeine Rechtsbegriff „Stiftung“

1. Ausgangsbefund

Es gibt keinen einheitlichen, allgemein akzeptierten Begriff der Familienstiftung.³⁴ Selbst mit Einführung einer abschließenden und bundeseinheitlichen Neufassung des Stiftungsprivatrechts im BGB findet sich keine Definition des Begriffs der Familienstiftung. Je nach unterschiedlicher Zwecksetzung knüpfen die Landesstiftungsgesetze, das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sowie das Außensteuergesetz tatbestandlich an unterschiedliche Merkmale an. Folglich ist zu erwarten, dass das Begriffsverständnis divergiert.³⁵ Ebenso wenig kann dem Steuerrecht ein einheitlicher Begriff der „Familienstiftung“ entnommen werden. Für Steuerrechtsw Zwecke ist der Regelungsbereich „Familienstiftung“ Gegenstand verschiedener Rechtsnormen. Die daran anknüpfenden Rechtsfolgen sind ebenfalls jeweils in ihrem Binnensystem zu verstehen.

33 Vgl. BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

34 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter § 11 Rn. 1.

35 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter § 11 Rn. 1.

Nach allgemein akzeptiertem Verständnis³⁶ wird unter einer Stiftung sowohl der Vorgang der Widmung eines Vermögens für einen vom Stifter festgelegten Zweck als auch die aus diesem Vorgang resultierende Einrichtung verstanden. Die durch drei konstitutive Elemente „Stiftungszweck, Stiftungsvermögen und Stiftungsorganisation“ geprägte Rechtsform der Stiftung ist in § 80 BGB definiert als eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung (Ewigkeitsstiftung) bzw. auf einen bestimmten Zeitraum (Verbrauchsstiftung) zu einem vom Stifter vorgegebenen Zweck ausgestattete, mitgliederlose juristische Person.³⁷

Der Begriff der „Stiftung“ ist als Hyperonym zu verstehen, der Begriff der „Familienstiftung“ als Hyponym. Über einen langen Zeitraum war die Stiftung gesetzlich nicht definiert. Der Begriff der „Familienstiftung“, eine Teilmenge des Stiftungsbegriffs, hat hingegen u.a. für Steuerrechtszwecke eine Legaldefinition erhalten. Mit der nunmehr erfolgten Einführung einer Legaldefinition des Begriffs der Stiftung sollte nach den Gesetzesmaterialien die Rechtsform der Stiftung verständlicher gestaltet werden. Zudem wurde das Anliegen verfolgt, bestehende Rechtsunsicherheiten zu beseitigen.³⁸

2. Rechtspolitische Überlegungen zur erstmaligen Legaldefinition

Im Schrifttum³⁹ wird darauf hingewiesen, dass die Einführung einer zivilrechtlichen Legaldefinition der Stiftung nicht nur positiv aufgenommen worden, sondern auch auf Kritik gestoßen ist.⁴⁰ Ob mit der Legaldefinition das avisierte gesetzgeberische Ziel tatsächlich erreicht oder zumindest unterstützt werden wird, ist aus aktueller Sicht als offen zu beurteilen. Inwieweit sich die definitorischen Gesetzesänderungen als hilfreich erweisen werden und an welchen Stellen sie gegebenenfalls eher zu zusätzlichen Unklarheiten führen, vermag letztlich nur künftig auf empirischer Grundlage seriös verifiziert oder falsifiziert werden.

36 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 7 m.w.N.

37 Diese Legaldefinition des Begriffs der Stiftung fand erstmals mit Wirkung vom 01.07.2023 Eingang in das BGB. Vgl. Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021, BGBl. I 2021, 2947.

38 Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, 45.

39 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 8.

40 Nachweise bei Schumann, Familienstiftungen, 8.

Für die Notwendigkeit einer präzisen definitorischen Umschreibung des Rechtsbegriffs der Stiftung sprechen in jedem Fall aus rechtspolitischer Perspektive mehrere Erwägungen. So ist bereits die gestiegene Fallzahl des Einsatzes von Stiftungen ein wesentliches Argument dafür, dass dieses Instrument einer eindeutigen begrifflichen Abgrenzung bedarf. Wäre die terminologische Entwicklung Rechtsprechung und Lehre überantwortet, könnte eine sich entwickelnde Begriffsvielfalt wahrscheinlich werden.⁴¹ Im Extremfall wäre diese begleitet von der Gefahr eines uneinheitlichen oder gar widersprüchlichen Verständnisses. Im Rahmen des hier näher interessierenden Ausprägungstypus der Familienstiftung hat sich in der Vergangenheit – wie weiter unten aufzuzeigen sein wird – bereits ein heterogenes Begriffsverständnis etabliert.

Zudem spricht der naheliegende Grund der Rechtssicherheit für eine gesetzliche Begriffsfassung. Es wäre vor diesem Hintergrund schon angesichts der von Stiftungen verwalteten immensen Vermögenswerte rechtspolitisch und legislatorisch nahezu fahrlässig, die stiftungsrechtliche Begrifflichkeit der Stiftung den Entwicklungen in Rechtslehre, Wirtschaft und Rechtsprechung zu überlassen.

Ebenso erfordern die Existenz und die empirische Bedeutung⁴² der Figur der „nicht rechtsfähigen Stiftung“ eine präzise Abgrenzung von der „rechtsfähigen Stiftung“ i.S.d. § 80 BGB. Eine solche Abgrenzung kann effektiv durch eine Legaldefinition bewerkstelligt werden. Und schließlich spricht der Umstand, dass die rechtsfähige Stiftung als Oberbegriff sowie als Ausgangsbegriff für zahlreiche spezielle Ausprägungsformen der Stiftung dient, für eine einheitliche, präzise und handhabbare Legaldefinition. Führt man sich die Typologie der häufigsten Stiftungsarten vor Augen, sollten sich schon aufgrund der Variationsbreite der Ausprägungen Gegenargumente nicht als stichhaltig erweisen. Immerhin lassen sich in nicht als abschließend zu verstehender Aufzählung insoweit die typologische Vielfalt von Stiftungen mit der gemeinnützigen Stiftung, der inländischen Familienstiftung, der gemeinnützigen Familienstiftung, der Doppelstiftung und der gemischten Stiftung, der Verbrauchsstiftung sowie der Unternehmensträ-

41 Man stelle sich nur das Gedankenexperiment vor, die Rechtsform der GmbH wäre in ihrer konkreten Entwicklung Rechtsprechung, Rechtslehre und Wirtschaftsverkehr anheimgestellt gewesen. Signifikante Effizienzverluste wären die zwangsläufige Folge gewesen. Ähnliches wäre bei der Rechtsform der Stiftung zu besorgen.

42 Zu Schätzungen vgl. Gliederungspunkt A.II. Vgl. auch die Nachweise bei Stolte, BB 2023, 2755, dort Fußnote 10.

gerstiftung und der Beteiligungsträgerstiftung als relevante Ausprägungsformen anführen.

II. Die spezielle Ausprägungsform des Rechtsbegriffs „Familienstiftung“

1. Terminologische Heterogenität bei Familienstiftungen

Das deutsche Stiftungsrecht sowie – spezifisch – das Stiftungssteuerrecht bedient sich verschiedener Kategorien familienstiftungsrechtlicher Begrifflichkeiten. Dies ist darauf zurückzuführen, dass in verschiedenen Regelungsbereichen jeweils unterschiedliche Rechtsfolgen an den Tatbestand der Familienstiftung anknüpfen. So verfolgt die stiftungsaufsichtsrechtlich motivierte Terminologie der Familienstiftung in den Landesstiftungsgesetzen vollkommen andere Regelungszwecke als etwa der Begriff der Familienstiftung in seiner außensteuerrechtlich geprägten Umschreibung in § 15 Abs. 2 AStG. Daraus resultiert eine diffuse Gemengelage ohne begriffliche Abstimmung. Definitorisch lassen sich somit verschiedene Ansätze der Begrifflichkeit Familienstiftung identifizieren, die im jeweiligen Binnensystem ihres Regelungsbereichs eigenständigen Auslegungen zugänglich sind. Der Begriff der Familienstiftung findet in den folgenden vier Regelungskontexten Verwendung:

- im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Auslegung durch die Finanzverwaltung;
- in ihrer jeweiligen Definition in den Landesstiftungsgesetzen;
- in der vom BFH entwickelten Definition;
- als außensteuerrechtliche Legaldefinition im § 15 Abs. 2 AStG.

Diese identifizierte Begriffsvielfalt ist nachfolgend darzustellen, zu würdigen und einer steuerrechtspolitischen Bewertung zu unterziehen.

2. Finanzverwaltung: ErbStG

Normativer Ausgangspunkt des von der Finanzverwaltung für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke zugrunde gelegten Verständnisses der Familienstiftung ist § 15 Abs. 2 ErbStG. Die dort anzutreffende Formulierung stellt auf eine Stiftung ab, die „wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist.“ In diesem Kontext ist

darauf zu verweisen, dass der Gesetzeswortlaut wie folgt formuliert ist: „(...) Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist“. Den Begriff „Familienstiftung“ verwendet das ErbStG weder in § 1 Abs. 1 Nr. 4 noch im § 15 Abs. 2 S. 1. Allerdings interpretiert die Finanzverwaltung in R E 1.2. Abs. 1 ErbStH eine „(...) Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist“, als „inländische Familienstiftung“ bzw. in R E 1.2. Abs. 2 ErbStH als Familienstiftung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Definitorisch stellt die Finanzverwaltung auf den weiter unten thematisierten außensteuerrechtlichen Begriff der Familienstiftung ab, weitet ihn noch aus. So legt sie in R E 1.2. ErbStR unter der Überschrift Familienstiftungen und Familienvereine ihr Verständnis unter Verweis auf § 15 Abs. 2 AStG dergestalt nieder, dass sie eine Familienstiftung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG stets als gegeben ansieht, wenn nach ihrer Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt (Destinatäre) sind. Darüber hinaus geht sie indessen davon aus, dass eine Familienstiftung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch dann gegeben ist, wenn die genannten Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtigt sind und zusätzliche Merkmale ein „wesentliches Familieninteresse“ belegen. Exemplarisch führt sie an, ein „wesentliches Familieninteresse“ könne insbesondere dann gegeben sein, wenn die Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung habe.

Insoweit bietet es sich mangels weiterer konkreter Ausführungen seitens der Finanzverwaltung an, anhand von Fallgruppen die Andeutungen in den ErbStH für praktische Zwecke zu instrumentalisieren sowie zu exemplifizieren. Zu erörtern ist somit, unter welchen Bedingungen eine Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hat. Fraglos könnte dies anzunehmen sein, wenn die Mitglieder der Geschäftsführung ausschließlich aus Familienangehörigen bestehen (Fallgruppe 1). Ferner sollte ein Entsenderecht in den Vorstand der Stiftung geeignet sein, der Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung zu vermitteln (Fallgruppe 2). Behält sich die Familie Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsvorstand vor, wie dies mitunter bei Grundlagengeschäften, die die Stiftung betreffen, der Fall ist, liegt die Vermutung eines wesentlichen Einflusses auf die Geschäftsführung ebenfalls nahe (Fallgruppe 3).

Beispiel zur Fallgruppe 1: An der X-Familienstiftung sind zu 30 Prozent Familienangehörige bezugsberechtigt. Die Anfallsberechtigung entfällt in vollem Umfang auf eine Religionsgemeinschaft. Der Stiftungsvorstand besteht ausschließlich aus Familienangehörigen.

In einer solchen Situation dürfte außer Frage stehen, dass die Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hat. Eine Familienstiftung liegt vor, auch wenn die materielle Bezugsberechtigung nach den Kriterien des § 15 Abs. 2 AStG die Eigenschaft einer Familienstiftung nicht begründen würde.

Beispiel zur Fallgruppe 2: An der Y-Familienstiftung sind zu 30 Prozent Familienangehörige bezugsberechtigt. Die Anfallsberechtigung entfällt in vollem Umfang auf näher definierte Kunstmuseen, die als gemeinnützig anerkannt sind.

Ein nach der Stiftungssatzung bestimmter und auch künftig bestimmbarer Familienrat hat die tatsächliche wie rechtliche Möglichkeit, die personelle Zusammensetzung des Stiftungsvorstands zu bestimmen. Tatsächlich besteht der aktuelle Stiftungsvorstand aus familienfremden Personen.

Die materielle Bezugs- bzw. Anfallsberechtigung spricht hier nicht für das Vorliegen einer Familienstiftung. Allerdings ist das dem Familienrat vorbehaltene Zusammensetzungsrecht des Stiftungsvorstands ein zentrales Indiz dafür, im vorliegenden Zusammenhang eine Familienstiftung anzunehmen. Denn auch in einer solchen Situation dürfte außer Frage stehen, dass der Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung wesentlich ist. Eine Familienstiftung liegt somit vor, obwohl nach den Wertungen des § 15 Abs. 2 AStG keine Familienstiftung gegeben wäre.

Beispiel zur Fallgruppe 3: An der Z-Familienstiftung sind zu 30 Prozent Familienangehörige bezugsberechtigt. Die Anfallsberechtigung entfällt in vollem Umfang auf einen näher definierten als gemeinnützig anerkannten Verband zur Förderung des Breitensports. Nach der Satzung bestimmte und auch in Zukunft bestimmbare Mitglieder der Familie haben das Recht, Entscheidungen des Stiftungsvorstands ab einer definierten Wesentlichkeitsgrenze zu überstimmen. Ferner bestehen bei bestimmten für die Existenz und das Fortbestehen zentralen Entscheidungen des Stiftungsvorstands Zustimmungsvorbehalte der Familienmitglieder.

Auch in dieser Konstellation spricht die materielle Bezugs- bzw. Anfallsberechtigung nicht für das Vorliegen einer Familienstiftung. Die Widerspruchsrechte sowie die Zustimmungsvorbehalte in Betreff auf wesentliche

Entscheidungen des Stiftungsvorstands begründen vorliegend jedoch den zur Annahme einer Familienstiftung notwendigen wesentlichen Einfluss der Familie.

Im Kontext von Grundlagengeschäften wird die Frage nach dem „wesentlichen Einfluss“ eine Einzelfallentscheidung sein. Die denkbare Spanne ist breit, sie reicht von Einflussnahmen im Tagesgeschäft bis hin zu Mitentscheidungsrechten bei strategisch existenziellen Grundlagengeschäften. Allgemeingültige Muster lassen sich insoweit kaum formulieren.

Abschließend ist im vorliegenden Kontext darauf hinzuweisen, dass die Wortlautfassung des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG mittlerweile unionsrechtlich⁴³ hoch umstritten ist. Die Bestimmung legt der Besteuerung (Steuerklasse und ErbSt-Tarif) das Verwandtschaftsverhältnis des „entferntest Berechtigten“ zugrunde. Die auf Vorlage des FG Köln zu erwartende EuGH-Entscheidung wird sich gegebenenfalls auch mit dem Begriff der Familienstiftung des Erbschaftsteuerrechts auseinanderzusetzen haben. Die Rechtsentwicklung sollte daher beobachtet werden.

3. Landesstiftungsgesetze

Nahezu sämtliche Landesstiftungsgesetze enthalten Sonderregelungen für privatnützige Stiftungen.⁴⁴ Privatnützige Stiftungen umfassen Familienstiftungen. Landesstiftungsrechtlich finden sich teilweise Einzelregelungen zu Familienstiftungen⁴⁵. Die Unterschiede beschränken sich hinsichtlich der Voraussetzungen meist nur auf Einzelheiten. Die privatnützige Stiftungen und damit Familienstiftungen betreffenden Rechtsfolgen weichen teils zugunsten und teils zu Lasten der Familienstiftung von den allgemeinen Regeln ab.

Verschiedene Stiftungsgesetze der Länder enthalten ebenfalls Begriffsbestimmungen der Familienstiftung. In den Landesstiftungsgesetzen der Länder Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Thüringen, Sachsen und Sachsen-Anhalt findet der Begriff der Familienstiftung keine Erwähnung.⁴⁶ In anderen Landesstiftungsgesetzen – Rheinland-Pfalz, Saarland und Hamburg – wird die Familienstiftung zwar thematisiert, aber nicht definiert. Lediglich in einigen Landesstiftungsgeset-

43 Vgl. FG Köln v. 30.11.2023 – 7 K 217/21, EFG 2024, 882 (EuGH C-142/24).

44 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter § 11 Rn. 33.

45 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter § 11 Rn. 33.

46 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 13.

zen findet sich eine Definition der Familienstiftung. So verlangt das Landesstiftungsgesetz von Baden-Württemberg, die Stiftung müsse ausschließlich dem Wohl einer Familie oder bestimmter Familien dienen. Die Landesstiftungsgesetze Berlin, Brandenburg, Bremen, Hessen und Schleswig-Holstein lassen es genügen, wenn die Familienstiftung überwiegend dem Wohl einer oder mehrerer bestimmter Familien dient.

Im Schrifttum⁴⁷ wurde zutreffend herausgearbeitet, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Familienstiftung demzufolge unterschiedlich streng sind. Als gemeinsames Merkmal lässt sich festhalten, dass die Begünstigung der Familie den Hauptzweck der Stiftung darstellen und als solcher auch von außen erkennbar sein muss.

Das Vorliegen oder Nichtvorliegen nach landesstiftungsrechtlichen Kriterien wirkt sich insbesondere auch im Bereich der Rechnungslegungs- und Publizitätsverpflichtungen von Familienstiftungen aus. Dementsprechend wird zutreffend darauf hingewiesen, dass Familienstiftungen in einer Vielzahl von Bundesländern von der Vorlagepflicht von Rechnungslegungsinformationen befreit werden.⁴⁸ Dies ist der Fall in Bayern, Berlin, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen. Die Befreiung von Familienstiftungen wird im Schrifttum als „zumindest befremdlich“ angesehen.⁴⁹

Neben den Erleichterungen bei der Publizitätspflicht der Rechnungslegung ist nach den Landesstiftungsgesetzen regelmäßig die Stiftungsaufsicht eingeschränkt,⁵⁰ sodass auch von einer sehr eingeschränkten Stiftungsaufsicht gesprochen wird.⁵¹ Die hierfür mitunter angeführte Begründung hebt darauf ab, dass die körperschaftsähnliche Struktur der Familienstiftung sowie das Eigeninteresse der Familienmitglieder die Erfüllung des Stifterwillens garantieren würden.⁵² Ferner soll an der Gründung sowie an der Tätigkeit von Familienstiftungen, anders als bei Stiftungen, die einen auf die Begünstigung der Allgemeinheit ausgerichteten Zweck verfolgen, kein besonderes öffentliches Interesse bestehen. Argumentiert wird in diesem Kontext, es fehle demzufolge an Gründen, bei Familienstiftungen eine vollständige staatliche Aufsicht zu gewährleisten.⁵³ Eine solchermaßen eingeschränkte Stiftungsaufsicht von Familienstiftungen ist aus mehreren Argumentations-

47 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 13.

48 Vgl. Gies/Mehren, SB 2024, 83.

49 Vgl. Gies/Mehren, SB 2024, 83.

50 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter § 11 Rn. 33.

51 Vgl. Schumann, StB 2024, 1 (4).

52 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 76.

53 Nachweise bei Schumann, StB 2024, 1 (5).

linien der Kritik geöffnet.⁵⁴ So wird überzeugend darauf hingewiesen, bei der Stiftungsaufsicht handele es sich um eine Grundrechtsgewährleistung. Diese erscheine auch bei Familienstiftungen als nicht entbehrlich.⁵⁵ Überdies lässt sich vorbringen, eine Differenzierung zwischen Stiftungen mit einer öffentlichen Zweckausrichtung und privatnützigen Stiftungen sei nicht zielführend, da die Gründe einer staatlichen Stiftungsaufsicht auf alle Stiftungen gleichermaßen zutreffen.⁵⁶

Abschließend soll die hier vertretene Auffassung betont werden, wonach die landesstiftungsrechtliche Beurteilung einer Stiftung als Familienstiftung für die Würdigung durch die Finanzverwaltung weder Bindungs- noch Präjudizwirkung entfaltet. Eine Indizwirkung mag der Existenz einer landesstiftungsrechtlichen Familienstiftung zugeschrieben werden, aber auch nicht mehr.

Die fehlende Bindungswirkung entfaltet primär im Bereich der Erbschaftsteuer Wirkung, im Bereich des AStG dürfte sie ohne Bedeutung sein. Hier sind entsprechende Strukturen nicht vorstellbar, da dort die Beurteilung einer Familienstiftung daran geknüpft ist, dass weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland gegeben sind.

4. Definition des BFH

In der Literatur⁵⁷ wird – unter Bezugnahme auf die Judikatur des II. Senats – darauf hingewiesen, dass das definitorische Verständnis des BFH umstritten ist. Nach dessen Rechtsprechungslinie ist das Wesen einer Familienstiftung anhand der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft zu bestimmen.⁵⁸

Die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung⁵⁹ stellt bei der Würdigung des Vorliegens einer Familienstiftung auf den Stifterwillen ab. So ist anhand des vom Stifter verfolgten Zwecks der Stiftung – wie der Stifter ihn objektiv

54 Vgl. Schumann, StB 2024, 1 (5); Hüttemann/Rawert, ZIP 2002, 2019 (2021); Hüttemann/Rawert in: Staudinger, BGB, 2017, Vorbem. zu §§ 80–88 BGB, Rn. 136 ff.; Schwarz, ZEV 2003, 308 ff.

55 Vgl. Schumann, StB 2024, 1 (5) m.w.N.

56 Vgl. Schumann, StB 2024, 1 (5); Hüttemann/Rawert, ZIP 2002, 2019 (2021); Schwarz, ZEV 2003, 309.

57 Vgl. Eiling/Keßler, IWB 2024, 306.

58 Vgl. Eiling/Keßler, IWB 2024, 306 mit Nachweisen aus dem Schrifttum sowie unter Verweis auf einschlägige Entscheidungen; vgl. BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94; BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07; Niedersächsisches FG v. 29.06.2022 – 3 K 87/21.

59 Vgl. BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898.

erkennbar in der Satzung zum Ausdruck gebracht hat – zu beurteilen, ob eine Stiftung als Familienstiftung anzusehen ist. Unter Bezugnahme auf eine frühere Entscheidung⁶⁰ ist eine Stiftung dann „wesentlich“ im Interesse einer Familie errichtet, wenn das Wesen der Stiftung nach der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft darin besteht, es der Familie zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten Zwecken zugänglich ist, zu nutzen und die Stiftungserträge aus dem gebundenen Vermögen an sich zu ziehen. Es kommt nicht darauf an, ob davon tatsächlich Gebrauch gemacht wird.

Die Linie der Rechtsprechung wird als strenger interpretiert als der von der Finanzverwaltung angelegte Maßstab.⁶¹ Dies erscheint zutreffend, denn der BFH orientiert die „wesentlich“ im Interesse einer Familie errichtete Familienstiftung daran, dass die Familienmitglieder einen erheblichen Einfluss auf deren Geschäftsführung haben. Daneben kommt es auf die Vermögensinteressen der Familie an. Darunter werden unmittelbare oder mittelbare, nicht notwendigerweise in Geld bezifferbare Vermögensvorteile verstanden. Nach der Judikatur ist ein weites Begriffsverständnis angezeigt.⁶²

Grundlinien der Position der höchstrichterlichen Judikatur sind in dem nachfolgenden Fallbeispiel illustriert. Der Fall ist dem BFH-Urteil vom 18. November 2009 – II R 46/07 nachempfunden.

Sachverhalt

Eine von einem Unternehmer (Stifter) errichtete rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts wird sowohl von der Aufsichtsbehörde als auch von der Finanzbehörde als Familienstiftung angesehen. Auch die Stiftung selbst bezeichnet sich (zeitweise) in ihren Satzungen bis zu einem bestimmten Zeitpunkt als „Familienstiftung“.

Die Ausstattung der Stiftung erfolgt zunächst mit Barvermögen. Später kommen Unternehmensbeteiligungen hinzu, u.a. eine Beteiligung an einer Komplementär-GmbH sowie eine Beteiligung als Kommanditistin einer Holding-KG, die an der Spitze der verschiedenen Unternehmen einer Unternehmensgruppe steht. Als besonderes Anliegen des Stifters formuliert die Satzung die „finanzielle Sicherung der Unternehmensgruppe“, solange

60 Vgl. BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94, BStBl. II 1998, 114.

61 Vgl. Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 1 Rn. 20. Dies gilt zumindest für die früher von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung.

62 Vgl. BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898.

„die Stiftung an der Unternehmensgruppe mit insgesamt mehr als 51 Prozent beteiligt ist“.

Die Unterstützung namentlich benannter Angehöriger des Stifters ist der einzige in der Satzung ausdrücklich benannte Stiftungszweck. Die Satzung gewährt ausschließlich Familienmitgliedern als Ansprüche verfestigte Rechtspositionen. Bei den begünstigten Familienmitgliedern handelt es sich um den Stifter und seine (erste verstorbene) Ehefrau sowie deren Sohn, die zweite Ehefrau und die Adoptivtochter des Stifters. Diesem Personenkreis, den Destinatären, gewährt die Stiftung bis an deren Lebensende Ansprüche auf monatliche Geldzahlungen, soweit deren Einkünfte einen bestimmten Betrag unterschreiten. Allerdings bleiben die anderweitigen Einkünfte der Destinatäre tatsächlich nie hinter diesen Grenzbeträgen zurück. Folglich hat die Stiftung seit ihrer Errichtung keine Zahlungen an die Destinatäre geleistet.

Ab einem bestimmten Zeitpunkt erlaubt die Satzung unter Berücksichtigung von Ausschüttungen an die Destinatäre Spenden an gemeinnützige Einrichtungen. Diese werden auch tatsächlich getätigt.

Anfallsberechtigt für den in den Satzungen mit Beschluss des Vorstands zugelassenen Fall der Auflösung der Stiftung sind namentlich benannte gemeinnützige Unternehmen. Deren Auswahl ist dem Vorstand vorbehalten.

Fräglich ist, ob der skizzierte Sachverhalt die Würdigung rechtfertigt, bei der Stiftung handle es sich um eine Familienstiftung, die die Anwendung der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (Erbersatzsteuer) im vorliegenden Fall nach sich zieht.

Lösungsansatz des BFH

Den Überlegungen des BFH folgend ist das Merkmal „im Interesse einer Familie“ weit auszulegen. Es umfasst auch die finanzielle Sicherung der eigenen Unternehmensgruppe. Auch die Bezugsrechte der Destinatäre begründen ein wesentliches Familieninteresse, wobei ohne Bedeutung sei, dass diese tatsächlich keine Zahlungen erhalten haben.

Somit prägt nach Einschätzung des BFH bereits die Bezugsberechtigung der in den Satzungen bezeichneten Familienangehörigen vorliegend das Wesen als Familienstiftung. Die Bezugsberechtigung der Familienmitglieder ist ernstlich gewollt, um die Genehmigung der Stiftung zu erlangen.

Die Unterstützung der namentlich benannten Angehörigen des Stifters ist der einzige in allen Satzungen ausdrücklich benannte Stiftungszweck. Die Satzung gewährt ausschließlich Familienmitgliedern als Ansprüche verfestigte Rechtspositionen.

In Anbetracht der Bezugsberechtigung der Familienmitglieder fallen die gegen eine Familienstiftung sprechenden Umstände (Spenden, Anfallsberechtigung der gemeinnützigen Unternehmen) nicht entscheidend ins Gewicht.

Der BFH hat im Gegensatz zur Vorinstanz die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung bestätigt und eine Familienstiftung angenommen. Folglich erfolgt die Festsetzung von Erbersatzsteuer zu Recht.

5. Außensteuerrechtliche Legaldefinition

Die Legaldefinition des § 15 Abs. 2 AStG ist ausführlich diskutiert bei der Darstellung der ausländischen Familienstiftung weiter unten. Zur Vermeidung von Redundanzen wird auf die Ausführungen im diesbezüglichen Gliederungspunkt (C.) verwiesen.

6. Fazit

Die Legaldefinition des § 15 Abs. 2 AStG der Familienstiftung vereint mehrere Vorteile. Zum einen hat sie sich im Prinzip bewährt. Sie basiert auf klaren quantitativen Maßstäben. Kritikwürdige Auslegungstendenzen der Finanzverwaltung können nachgebessert werden. In seiner Grundkonzeption sprechen valide Gründe dafür, den Begriff der Familienstiftung des § 15 Abs. 2 AStG auch auf andere diesen Begriff verwendende Regelungsgebiete mit abschließender Wirkung zu übertragen.

C. Strukturen der „ausländischen Familienstiftung“ (§ 15 AStG)

I. Überblick

Die spezielle Regelungsmaterie „ausländischer Familienstiftungen“ hat ihren normativen Niederschlag in § 15 AStG gefunden. Diese in elf Absätze gegliederte Vorschrift wird ergänzt von umfangreichen Erläuterungen der Finanzverwaltung im AEASTG. Zur Erleichterung des Zugangs zu dem komplexen Regelungsbereich der ausländischen Familienstiftung dient zunächst der nachfolgende Überblick.

§ 15 Abs. 1 AStG bestimmt die Zurechnung der Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung zu dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. Bezugs- oder Anfallsberechtigten. Wesentlich dabei ist, dass die Familienstiftung weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland haben darf. Der Bestimmung zufolge sind Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung (prioritär) dem Stifter zuzurechnen, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist. Ist der Stifter nicht unbeschränkt steuerpflichtig, so sind Vermögen und Einkünfte der Familienstiftung solchen unbeschränkt steuerpflichtigen Personen zuzurechnen, die das Gesetz als bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt umschreibt. Die Zurechnung hat entsprechend ihrem Anteil zu erfolgen. Damit bestimmt Abs. 1 die Reihenfolge der Zurechnung der Einkünfte und des Vermögens der ausländischen Stiftung, vorrangig zu dem unbeschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtigen Stifter. Falls dieser nicht vorhanden ist, erfolgt die Zurechnung zu den unbeschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtigen Bezugs- und Anfallsberechtigten. Ob diese Zurechnungshierarchie – Stifter, dann Bezugsberechtigte bzw. Anfallsberechtigte – bei ausländischen Familienstiftungen noch zeitgemäß ist, kann durchaus Gegenstand rechtspolitischer Erwägungen sein. Sie entspringt einer mehr als hundertjährigen Perspektive. Zu diskutieren könnte sein, ob Stifter, Bezugsberechtigte und Anfallsberechtigte nicht auf gleicher Ebene anhand geeigneter Zurechnungsquoten Subjekte der Zurechnung sein sollten.

§ 15 Abs. 2 AStG definiert den Begriff der Familienstiftung. Danach müssen der Stifter oder die Familienangehörigen zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sein. Die Vorschrift umschreibt die Familienstiftung als eine Stiftung, bei der der Stifter und seine Familienangehörigen zu mehr

als der Hälfte an den laufenden Einkünften und dem Liquidationserlös beteiligt sind. Die ausländische Stiftung muss darüber hinaus typologisch in ihrer Funktion einer Stiftung nach deutschem Recht entsprechen.

§ 15 Abs. 3 AStG erweitert den Anwendungsbereich auf sog. Unternehmensstiftungen und sonstige vergleichbare Rechtsträger. Diese werden Familienstiftungen gleichgestellt. Die Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 15 AStG über Familienstiftungen auf Unternehmensstiftungen gilt für Fälle, in denen der Errichter ein Unternehmer, Mitunternehmer, eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist.

§ 15 Abs. 4 AStG stellt ausländische Rechtssubjekte und verselbstständigte Zweckvermögen der Familienstiftung gleich, wenn sie eine ähnliche Struktur haben. Damit verdeutlicht Abs. 4 den aufgrund der beabsichtigten Stoßrichtung der Bestimmung naheliegenden Grundsatz, dass es nicht auf die Bezeichnung einer fraglichen Institution als „Stiftung“ ankommen kann. Vielmehr ist auf die Rechtsträgerschaft einer entsprechend konzipierten Organisation abzustellen.

§ 15 Abs. 5 AStG ermöglicht die Anrechnung ausländischer Steuern auf Ebene des Stifters/Destinatärs.

§ 15 Abs. 6 AStG gewährt unter bestimmten Voraussetzungen eine Rücknahme hinsichtlich der Anwendung der Norm auf Stiftungen in EU/EWR-Mitgliedstaaten. Damit wird die Anwendung des Abs. 1 für Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der EU bzw. einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens suspendiert, wenn bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt sind.

§ 15 Abs. 7 AStG bestimmt, dass die Ermittlung der zurechnungspflichtigen Einkünfte auf Ebene der Stiftung auf Grundlage der Vorschriften des KStG und EStG zu erfolgen hat. Der Verweis auf § 10 Abs. 3 S. 3–6 AStG bewirkt, dass eine ausländische Vermögensmasse theoretisch sieben, praktisch sechs Einkunftsarten i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG verwirklichen kann. Explizit normiert wird ferner, dass § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkünftermittlung der Stiftung keine Anwendung findet. Darüber hinaus gilt ein Verlustverrechnungsverbot; eine Zurechnung negativer Stiftungseinkünfte ist ausgeschlossen.

§ 15 Abs. 8 AStG regelt die Behandlung der zugerechneten Einkünfte beim Zurechnungsempfänger. Damit wird die Zurechnung der Stiftungseinkünfte zum Stifter bzw. Begünstigten gem. § 15 Abs. 1 AStG konkretisiert. Die Stiftungseinkünfte werden auf Ebene der Zurechnungsadressaten einer Einkunftsart zugeordnet. Die zuzurechnenden Stiftungseinkünfte qualifizieren bei natürlichen Personen als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem.

§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, sofern § 20 Abs. 8 EStG keine Anwendung findet. Bei Körperschaften als Zurechnungsadressaten bleibt § 8 Abs. 2 KStG grundsätzlich unberührt. Dies hat beispielsweise zur Folge, dass in Fällen, in denen eine deutsche Kapitalgesellschaft Stifterin oder Bezugsberechtigte einer ausländischen Familienstiftung ist, die zugerechneten Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Andererseits wird damit der aus § 15 Abs. 7 AStG wurzelnde Grundsatz bestätigt, dass eine ausländische Familienstiftung sechs verschiedene Einkunftsarten erzielen kann.

§ 15 Abs. 9 AStG bestimmt, dass einer ausländischen Familienstiftung bei Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft deren Einkünfte in entsprechender Anwendung der §§ 7–14 AStG zuzurechnen sind. Damit sollen mehrstöckige Gestaltungen unter Einschluss ausländischer Zwischengesellschaften unterbunden werden, bei denen einer Stiftung eine Kapitalgesellschaft nachgeschaltet ist.

§ 15 Abs. 10 AStG enthält eine entsprechende Regelung für solche mehrstöckige Strukturen, bei denen einer ausländischen Familienstiftung weitere Stiftungen nachgeschaltet sind. Damit erfasst die Vorschrift Gestaltungen, bei denen die ausländische Familienstiftung selbst Begünstigte einer anderen ausländischen Stiftung ist. Das Vermögen und die Einkünfte der nachgeschalteten Stiftung werden der ausländischen Stiftung dann unter bestimmten Voraussetzungen zugerechnet. Auch hier wird eine Erfassung „mehrstöckiger“ Strukturen angestrebt.

§ 15 Abs. 11 AStG hat für den Fall tatsächlicher Auskehrungen einer ausländischen Familienstiftung an ihre im Inland ansässigen Destinatäre die Vermeidung einer Doppelbesteuerung zum Gegenstand. Voraussetzung ist, dass Einkünfte zeitlich vorher gem. § 15 Abs. 1 AStG zugerechnet wurden und damit bereits der deutschen Besteuerung unterlagen.

II. Spezielle Regelungsbereiche

1. Subjekte der Einkünftezurechnung (§ 15 Abs. 1 AStG)

a) Grundsätzliches

§ 15 Abs. 1 AStG stellt die grundlegende Vorschrift im System des Regelungskomplexes „ausländische Familienstiftungen“ dar. Die Vorschrift bestimmt, dass die Einkünfte und das Vermögen der ausländischen Familienstiftung dem Stifter oder den Bezugs- bzw. den Anfallsberechtigten

entsprechend ihrem Anteil zuzurechnen sind. Aufgrund der nicht mehr erfolgenden Erhebung der Vermögensteuer geht die Norm insoweit ins Leere.

§ 15 Abs. 1 AStG ist nur auf Familienstiftungen anwendbar, die Geschäftsleitung und Sitz im Ausland haben, also im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. Da unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Familienstiftungen ihr weltweites Einkommen im Inland der Besteuerung unterwerfen müssten, wäre die Besteuerung aller Erträge in Deutschland grundsätzlich über § 1 ff. KStG gewährleistet.

Die in der Vorschrift genannten Zurechnungssubjekte erzielen keine originären eigenen Einkünfte, ihnen werden vielmehr für Zwecke der Besteuerung Einkünfte zugerechnet.⁶³

Nach dem Wortlaut des Abs. 1 erfolgt die Einkünftezurechnung vorrangig gegenüber dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter und nachrangig gegenüber den unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- und Anfallsberechtigten. Voraussetzung der prioritären Einkünftezurechnung zum Stifter ist dessen unbeschränkte Steuerpflicht. Ist diese nicht gegeben, statuiert die Vorschrift nach dem Wortlaut die Zurechnung zu den Bezugs- oder Anfallsberechtigten. Diese Rangfolge ergibt sich aus dem Wort „sonst“.

Ist nur ein Stifter vorhanden, werden ihm die gesamten Einkünfte zugerechnet.⁶⁴ Haben mehrere Stifter die Stiftung errichtet und sind diese unbeschränkt steuerpflichtig, erfolgt eine anteilige Zurechnung gegenüber allen Stiftern. Im Rahmen des Vorrangverhältnisses der Zurechnung zu Stiftern findet eine Aufteilung der Zurechnung nur dann statt, wenn mehrere Stifter die Familienstiftung errichtet haben. Gleiches gilt im Falle einer Zustiftung.

Nach der Vorstellung der Finanzverwaltung soll sich der auf den einzelnen Stifter entfallende Anteil an den gesamten Stiftungseinkünften nach dem Verhältnis des jeweils auf die Familienstiftung übertragenen gemeinen Wertes des Vermögens ermitteln.

Sind nur ein Teil der Stifter unbeschränkt steuerpflichtige Personen, so sind diesen Stiftern nur die auf sie entfallenden Einkünfte zuzurechnen. Dabei bestimmt sich der Anteil nach dem gemeinen Wert des der Stiftung zugeführten Vermögens im Verhältnis zum gesamten gemeinen Wert des Vermögens der Stiftung.⁶⁵ Spätere (Zu-)Stiftungen können insoweit neue

63 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 793.

64 Vgl. BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

65 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 794.

Berechnungen erforderlich werden lassen. In solchen Fällen wird man eine kalenderjahrbezogene Betrachtung anwenden müssen.⁶⁶

Der Stifter ist nach der Lesart der Finanzverwaltung⁶⁷ nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu bestimmen. Stifter ist demnach derjenige, der das Stiftungsgeschäft vornimmt, d.h. das Vermögen auf die Stiftung zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks überträgt. Stifter kann auch eine Person sein, die eine Zustiftung in eine bestehende Stiftung vornimmt. Nach der Rechtsprechung des BFH wird auch derjenige als Stifter angesehen, für dessen Rechnung das Vermögen auf die Stiftung übertragen wird.

b) Position der Finanzverwaltung

Als Bezugsberechtigten versteht die Finanzverwaltung⁶⁸ eine Person, die nach der Satzung der Familienstiftung in der Gegenwart oder in der Zukunft Vermögensvorteile aus der Familienstiftung erhält oder erhalten wird oder bei der nach der Satzung damit gerechnet werden kann, dass sie Vermögensvorteile erhalten wird. Eine Bezugsberechtigung ist nicht daran geknüpft, dass ein Rechtsanspruch der bezugsberechtigten Person auf die Erträge des Stiftungsvermögens besteht.

Anfallsberechtigter ist nach dem Verständnis der Finanzverwaltung⁶⁹ eine Person, die die Übertragung des Stiftungsvermögens rechtlich verlangen oder tatsächlich bewirken kann. Dabei setzt eine Anfallsberechtigung nicht voraus, dass ein Rechtsanspruch der anfallsberechtigten Person auf den Anfall des Vermögens besteht. Die Zurechnung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Anfallsberechtigte bis zum Anfall des Vermögens bei Erreichen eines bestimmten Lebensalters keine Zuwendungen von der Familienstiftung erhält.⁷⁰

Sogenannte Zufallsdestinatäre gehören nach zutreffender Position der Finanzverwaltung⁷¹ in Übereinstimmung mit der h.M. im Schrifttum⁷² weder zu dem Kreis der bezugs- noch zu dem Kreis der anfallsberechtigten

66 Vgl. Kraft, AStG, § 15 Tz. 182.

67 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 786.

68 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 788.

69 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 788.

70 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 788; BFH v. 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457.

71 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 790.

72 Vgl. Kraft, AStG, § 15 Tz. 218.

Personen und damit nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des § 15 AStG. Unter Zufallsdestinatäre sind Personen zu verstehen, deren Bezugs- oder Anfallsberechtigung bloß spekulativer Natur ist. Zufallsdestinatären fehlt eine gesicherte Rechtsposition, sodass keine Prognose über den Zufluss von Stiftungsleistungen getroffen werden kann. Bei Zufallsdestinatären entfällt daher eine Zurechnung nach § 15 AStG.

Nach der BFH-Rechtsprechung⁷³ können auch noch nicht Geborene sowie im Extremfall niemals Lebende zu dem Kreis der Begünstigten zählen. Bislang hat sich die Finanzverwaltung noch nicht dazu geäußert, ob diese zur unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung ergangene Rechtsprechung auch im Rahmen des § 15 AStG Anwendung finden soll. Sollte dies der Fall sein, liegt die Vermutung nahe, dass etliche im Ausland ansässige Stiftungen, die aufgrund der Destinatärsregelungen ihrer Satzungen in der Vergangenheit nicht als „ausländische Familienstiftungen“ i.S.d. § 15 AStG qualifizierten, unter den Anwendungsbereich des § 15 AStG fallen könnten. Soll dies vermieden werden, könnten sich im Einzelfall – soweit vor dem Hintergrund des Stifterwillens zulässig – entsprechende Anpassungsmaßnahmen als notwendig erweisen.

2. Legaldefinition (§ 15 Abs. 2 AStG)

Wie die Finanzverwaltung⁷⁴ zutreffend ausführt, setzt die Anwendung des § 15 Abs. 1 AStG das Vorhandensein einer Familienstiftung i.S.d. § 15 Abs. 2 AStG voraus. Die Entscheidung, ob dem Grunde nach eine Familienstiftung vorliegt, erfordert somit einen quantitativen Vergleichsmaßstab. Dieser quantitative Vergleichsmaßstab orientiert sich an einer 50 Prozent-Entscheidungsregel: Sind Stifter, ihre Angehörigen und deren Abkömmlinge insgesamt in der Summe „zu mehr als der Hälfte“ bezugs- oder anfallsberechtigt, liegt eine Familienstiftung vor. Im Umkehrschluss ergibt sich, dass keine Familienstiftung vorliegt, wenn Stifter, ihre Angehörigen und deren Abkömmlinge insgesamt in der Summe nicht „zu mehr als der Hälfte“ bezugs- oder anfallsberechtigt sind.

73 Vgl. BFH v. 28.02.2024 – II R 25/21, Leitsatz: „Unerheblich ist, ob die Person zum Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts schon geboren ist, jemals geboren wird und tatsächlich finanzielle Vorteile aus der Stiftung erlangen wird.“

74 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 796.

Beispiel: Der Stifter der D-Familienstiftung mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat ist nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Im Stiftungsgeschäft nebst Stiftungsstatuten sind Angehörige des Stifters als Bezugsberechtigte und Anfallsberechtigte benannt. Die personellen Bezugsberechtigungen und die Anfallsberechtigungen sind insoweit jeweils identisch geregelt. Die Angehörigen des Stifters sollen aus 60 Prozent der Einkünfte der Stiftung laufend unterstützt werden.

Aus dem Stiftungsgeschäft nebst Stiftungsstatuten ergibt sich der eindeutige Stifterwille, dass ein Kunstmuseum, eine gemeinnützige Stiftung zur Förderung junger Musiker, ein Musikverein sowie eine Charity-Organisation als familienfremde Destinatäre der D-Familienstiftung jeweils zehn Prozent der Stiftungseinkünfte erhalten sollen. Diese Organisationen sind lediglich bezugsberechtigt, nicht jedoch anfallsberechtigt.

In derartigen Konstellationen der eindeutigen Bestimmbarkeit der Berechtigungen einerseits der Angehörigen und andererseits von Familienfremden bereitet die Feststellung, ob eine Familienstiftung vorliegt, in der Praxis keine Probleme. Es liegt aufgrund der mehrheitlichen Bezugsberechtigung von Angehörigen des Stifters eine Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG vor.

Der AEASTG verlangt vom Rechtsanwender, die auf Ebene einer ausländischen Familienstiftung ermittelten Einkünfte auf die Destinatäre aufzuteilen. Zur Durchführung dieser Aufteilung hat sich die Finanzverwaltung⁷⁵ wie folgt geäußert: „Auf Ebene der bezugs- und anfallsberechtigten Personen ist für die Aufteilung der Stiftungseinkünfte das Verhältnis der Berechtigungen nach dem gemeinen Wert nach Bezugs- oder Anfallsberechtigung getrennt maßgebend.“ Diese Formulierung erfordert eine Ermittlung des gemeinen Werts von Berechtigungen. Erst im Anschluss an diese Ermittlung kann das Verhältnis der Berechtigungen als maßgebende Größe Gegenstand der Aufteilung sein.

Die Finanzverwaltung interpretiert den Gesetzesbefehl der „Zurechnung entsprechend ihrem Anteil“ an bezugsberechtigte oder anfallsberechtigte Personen folglich so, dass zu diesem Zweck „gemeine Werte von Berechtigungen“ zu ermitteln sind. Ist schon die vom Gesetz gewählte Formulierung nicht praxistauglich, so erweist sich auch die Auslegung durch die Finanzverwaltung als nicht zielführend. Ohne die Kritik an der gesetzlichen Formulierung ausufern zu lassen, ist darauf zu verweisen, dass es im juristi-

75 Vgl. AEASTG, Tz. 794.

schen Sinne einen Anteil weder an der Bezugs- oder Anfallsberechtigung noch an Einkünften oder am Vermögen gibt.⁷⁶ Auch steht außer Frage, dass mit dem Begriff „Anteil“, wie er in § 15 Abs. 1 AStG verwendet wird, nicht ein Anteil im Sinne eines Kapital- oder Geschäftsanteils gemeint sein kann. Eine prozentuale „Anteilsquote“ oder „Beteiligungsquote“, wie es im Bereich der Beteiligung an Kapital- oder Personengesellschaften eingeschwungener Denkstilistik entspricht, entbehrt im Kontext von Stiftungen aufgrund deren Mitgliederlosigkeit einer inhaltlichen Anknüpfung. Denn Stiftungen haben keine Mitglieder oder Gesellschafter, die sich in unterschiedlicher Quote daran beteiligen. Destinatäre werden auch nicht qua Gründung oder Gesellschafterbeschluss zu „Mitgliedern“ der Stiftung, weshalb sie auch keinen Anteil an der Stiftung oder sonstigen ökonomischen Größen der Stiftung haben können.

Wenn die Finanzverwaltung auf den gemeinen Wert von Berechtigungen der Destinatäre bei der Auslegung des seit nahezu einem Jahrhundert fehlverwendeten Begriffs des „Anteils“ im Stiftungskontext abstellt, ersetzt sie den untauglichen Rechtsbegriff des Gesetzes durch eine eigens gewählte unklare Begrifflichkeit. Denn der gemeine Wert kann sich nicht als hilfreich erweisen. § 9 Abs. 2 BewG definiert den gemeinen Wert. Danach wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bereits der gesetzliche Wortlaut zeigt, dass es bei der „Berechtigung“ von Destinatären keinen „gemeinen Wert“ geben kann. Denn für wie auch immer geartete „Berechtigungen“ von Destinatären gibt es keinen Rechtsverkehr und es existiert erst recht kein wirtschaftlicher Markt, auf dem sich ein Gleichgewichtspreis einstellen könnte. Zudem sind „Berechtigungen“ von Destinatären im Regelfall höchstpersönliche Rechte, die weder übertragbar noch vererblich noch sonst veräußerungsfähig sind. Auch wird „Berechtigungen“ von Destinatären keine Wirtschaftsgutqualität zuzusprechen sein.

Diese Überlegungen werden bestätigt von der Perspektive der höchstgerichtlichen Finanzrechtsprechung. Der BFH⁷⁷ hat bereits lange zurückliegend judiziert, dass der gemeine Wert im Steuerrecht als Verkehrswert verstanden wird. Nach der Rechtsprechung haben beide Werte den gleichen Inhalt. Auch die Rechtsprechung interpretiert den gemeinen Wert somit als Verkehrswert. Allerdings existiert für den zugrunde liegenden Gegenstand,

76 Vgl. Baßler/Wassermeyer/Schönfeld in: FWBS, § 15 AStG Rn. 143.

77 Vgl. BFH v. 02.02.1990 – III R 173/86, BStBl. II 1990, 497.

hier die „Berechtigungen“ von Destinatären, kein Rechts- oder Wirtschaftsverkehr. Folglich erweist sich die von der Finanzverwaltung im Kontext der Auslegung des Begriffs „Anteil“ von Destinatären gewählte Begrifflichkeit als nicht hilfreich.

§ 15 Abs. 2 AStG enthält die Legaldefinition der ausländischen Familienstiftung. Danach ist diese eine Stiftung, bei der der Stifter, seine Familienangehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind. Im Einzelfall ist die Durchführung eines – eigenständigen – familienstiftungsrechtlichen Rechtstypenvergleichs notwendig.⁷⁸ Während sich im AEASTG 2004⁷⁹ zum Rechtstypenvergleich bei ausländischen Familienstiftungen noch keine Aussage fand, schließt sich das BMF mittlerweile dieser Ansicht an.⁸⁰

Der Passus „zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt“ ist grundsätzlich quantitativer Logik zugänglich und intersubjektiv nachvollziehbar. Das Problem bei der Rechtsanwendung besteht darin, präzise zu umschreiben, auf welche Größe sich „die Hälfte“ beziehen soll. Die Auffassung im AEASTG⁸¹, wonach der maßgebende Tatbestand für das Merkmal „zu mehr als der Hälfte“ die Bezugs- oder die Anfallsberechtigung der Stifter, ihrer Angehörigen und deren Abkömmlinge entsprechend den gemeinen Werten ihrer wirtschaftlichen Begünstigungen darstellen sollen, führt zu praktischen Schwierigkeiten. Es erscheint schlichtweg unmöglich, gemeine Werte wirtschaftlicher Begünstigungen von Destinatären zu berechnen. Dies liegt zum einen daran, dass die wirtschaftlichen Begünstigungen eine Zukunftsprognose erfordern. Dies würde allenfalls mit Schätzungen möglich sein. Die aus der Bewertungstheorie allgemein und der Unternehmensbewertungslehre speziell hinlänglich bekannten Schwierigkeiten bei Zukunftsprognosen wirtschaftlicher Größen, so auch „wirtschaftlicher Begünstigungen“, lassen es schwierig, wenn nicht unmöglich erscheinen, gemeine Werte abzuleiten. Verstärkt wird dieses Argument, wenn man bedenkt, dass nach der BFH-Rechtsprechung⁸² auch noch nicht Geborene sowie im Extremfall niemals Lebende zu dem Kreis der Begünstigten zählen können. Es erscheint denklogisch unmöglich, in solchen Fällen

78 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797; Kraft, AStG, § 15 Rz. 302; s. dazu weiter unten.

79 Vgl. AEASTG 2004.

80 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797.

81 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 799.

82 Vgl. BFH v. 28.02.2024 – II R 25/21, Leitsatz: „Unerheblich ist, ob die Person zum Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts schon geboren ist, jemals geboren wird und tatsächlich finanzielle Vorteile aus der Stiftung erlangen wird.“

gemeine Werte wirtschaftlicher Begünstigungen zu ermitteln. Aus diesen Gründen sollten „wirtschaftliche Begünstigungen“ anhand intersubjektiv nachvollziehbarer Größen berechnet werden. Diese werden im Regelfall vergangenheitsorientiert sein.

Die Bedeutung der Vorschrift liegt neben ihrer definitorischen Relevanz darin, dass sie die Rechtsfolgeanordnung der Zurechnung von Einkünften vorsieht. Zurechnung bedeutet steuerlich nach anerkannten Grundsätzen „Zuordnung in persönlicher Hinsicht“. Gegenstand der Zurechnung sind Einkünfte, die Zurechnung von Vermögen ist derzeit suspendiert, weil das BVerfG die Vermögensteuer als verfassungswidrig beurteilt hat und somit kein Bedürfnis für eine Vermögenszurechnung besteht. Unter Einkünften sind diejenigen zu verstehen, welche sich bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht der Familienstiftung ergeben würden. Die Ermittlung der Einkünfte bestimmt sich nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts, dazu gehört auch die Gewährung von Pausch- und Freibeträgen.⁸³ Zugeordnet werden also nicht Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten, sondern in sachlicher Hinsicht eine andere Größe, nämlich die Einkünfte der ausländischen Familienstiftung. In zeitlicher Hinsicht sind dem unbeschränkt Steuerpflichtigen für die Zwecke der Einkommensteuer die Einkünfte zuzurechnen, die der Familienstiftung während des betreffenden Veranlagungszeitraums zugeflossen sind.

Die Finanzverwaltung hat ihr Verständnis zum maßgebenden Tatbestand für das Merkmal „zu mehr als der Hälfte“ im AEASTG⁸⁴ niedergelegt. Danach soll „der maßgebende(n) Tatbestand für das Merkmal zu mehr als der Hälfte die Bezugs- oder die Anfallsberechtigung der Stifter, ihrer Angehörigen und deren Abkömmlinge entsprechend den gemeinen Werten ihrer wirtschaftlichen Begünstigungen“ sein.

Diese Formulierung wirft die Problematik auf, wie die „gemeinen Werte“ der „wirtschaftlichen Begünstigungen“ von Destinatären einer Familienstiftung zu ermitteln sind. Diesbezüglich ist zweierlei zu klären, nämlich was unter „wirtschaftlichen Begünstigungen“ zu verstehen ist und die „gemeinen Werte“ der „wirtschaftlichen Begünstigungen“ zu bestimmen sind.

Zu beiden Problemkreisen finden sich im AEASTG keine Ausführungen. Zur Kritik an der Begrifflichkeit „gemeiner Wert“ im AEASTG gelten die Ausführungen entsprechend. Denn die quantitative Berechnung der Be-

83 Vgl. BFH v. 05.11.1992 – IR 39/92, BStBl. II 1993, 388 und BFH v. 02.02.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

84 Vgl. AEASTG, Tz. 799.

zugsberechtigung oder der Anfallsberechtigung nach § 15 Abs. 2 AStG mit dem Instrumentarium der „gemeinen Werte“ der „wirtschaftlichen Begünstigungen“ von Destinatären einer Familienstiftung stellt keine geeignete Auslegungshilfe dar. Einerseits bezieht sich der Begriff des gemeinen Werts in § 9 Abs. 2 Satz 1 – 3 BewG auf ein zu bewertendes Wirtschaftsgut.⁸⁵ Er ist als der Veräußerungspreis definiert, der für das zu bewertende Wirtschaftsgut im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Berücksichtigung aller Umstände mit Ausnahme der ungewöhnlichen und persönlichen Verhältnisse erzielt werden könnte. Maßgebend ist somit der am freien Markt erzielbare Einzelveräußerungspreis.

Hierzu ist analog zu obigen Ausführungen, dass den „wirtschaftlichen Begünstigungen“ von Destinatären einer ausländischen Familienstiftung keine Wirtschaftsgutqualität zuzusprechen ist. Ferner sind sie nicht Gegenstand von Markttransaktionen. Ihnen kann kein Preis beigemessen werden, der bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre. Somit interpretiert die Finanzverwaltung auch § 15 Abs. 2 AStG insoweit als wenig hilfreich, als sie sich einer unpassenden Begrifflichkeit bedient.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf eine deutlich verschärfte Sichtweise der Finanzverwaltung im AEASTG im Vergleich mit der früheren Rechtslage. In Tz. 799 hat die Finanzverwaltung ihrem Verständnis Ausdruck verliehen, wonach die Bezugs- und Anfallsberechtigungen für Zwecke des § 15 Abs. 2 AStG aufzusummieren sind. Da diese Interpretation massiv von der herrschenden Literatursicht⁸⁶ abweicht, wird diesbezüglich die Bemühung der Finanzgerichte wahrscheinlich. Das Schrifttum war bis zur Veröffentlichung des AEASTG davon ausgegangen, dass es sich bei der mehr als hälftigen Bezugs- oder Anfallsberechtigung um zwei vollständig getrennt voneinander zu prüfende alternative Tatbestandsmerkmale einer Familienstiftung handele. Gleichsam sei das Merkmal „zu mehr als der Hälfte“ vor die Klammer gezogen, es beziehe sich alternativ entweder auf die Bezugs- oder die Anfallsberechtigung.

Die Finanzverwaltung nimmt in Widerspruch hierzu nunmehr an, dass eine Familienstiftung auch dann vorliegen könne, wenn die aufaddierten Bezugs- und Anfallsberechtigungen der in § 15 Abs. 2 AStG genannten Per-

85 Vgl. Viskorf in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, BewG, § 9 Rn. 3.

86 Nachweise bei Moser, IStR 2023, 885. s. auch Tischendorf, IStR 2024, 289 (291).

sonen mehr als die Hälfte der gesamten Bezugsberechtigungen oder mehr als die Hälfte der gesamten Anfallsberechtigungen betragen.⁸⁷

Die Problematik wird plastisch anhand eines dem AEASTG in Tz. 799 wörtlich entnommenen Beispiels.

Beispiel: Der bereits verstorbene Stifter S war Stifter einer ausländischen Familienstiftung. Sein unbeschränkt steuerpflichtiger Neffe N1 ist zu 30 Prozent bezugsberechtigt und sein beschränkt steuerpflichtiger Neffe N2 ist zu 30 Prozent anfallsberechtigt.

Die Voraussetzungen der Familienstiftung nach § 15 Abs. 2 AStG sind erfüllt. Die Voraussetzung der mehr als hälftigen Bezugsberechtigung oder mehr als hälftigen Anfallsberechtigung sind gegeben.

Ob sich diese Rechtsauffassung vor den Gerichten angesichts des entgegenstehenden Wortlauts des § 15 Abs. 2 AStG halten können, erscheint zweifelhaft. In jedem Falle ist betroffenen Steuerpflichtigen, je nach Lage der Stiftung selbst bzw. den Destinatären, zu raten gegen entsprechende Bescheide vorzugehen.

Für die Besteuerungsrealität enthält der AEASTG 2023 eine wichtige Positionierung seitens der Finanzverwaltung. Unter Verweis auf eine Grundsatzentscheidung des BFH⁸⁸ hält sie § 15 AStG für nicht anwendbar, wenn die zur Erzielung der Einkünfte verwendeten Wirtschaftsgüter bereits nach allgemeinen Grundsätzen den hinter der Familienstiftung stehenden Personen zuzurechnen sind.⁸⁹ Ergänzend ist im Rahmen einer vorgelagerten Prüfung zu entscheiden, ob die der Familienstiftung zivilrechtlich übertragenen Wirtschaftsgüter auch in deren wirtschaftlichem Eigentum stehen. Das nachfolgende Beispiel illustriert die Position der Finanzverwaltung.

87 Kritisch hierzu die Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes v. 04.09.2023, 18.

88 Vgl. BFH v. 22.12.2010 – I R 84/09, BStBl. II 2014, 361.

89 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 775.

Beispiel: Eine ausländische Stiftung wird von einem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter gegründet. Der Stifter behält sich ein sämtliche Vermögensgegenstände umfassendes Rückübertragungsrecht vor. Fraglich ist, ob es sich bei der Stiftung um eine Familienstiftung nach § 15 Abs. 2 AStG handelt. Nach der Diktion des AEASTG könnten daran Zweifel bestehen.

Steuerliche Beurteilung

Es geht vorliegend um die Problematik einer wirksamen Vermögensübertragung. Demgemäß ist zu fragen, ob die Verfügungsmacht, der zur Erzielung der Einkünfte verwendeten Wirtschaftsgüter auf die Familienstiftung übergegangen ist. Die Finanzverwaltung beurteilt solche Rückübertragungsrechte am Maßstab des § 39 AO. Deren Ausführungen im AEASTG⁹⁰ legen die Sichtweise nahe, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht nach Maßgabe des § 39 AO auf die Familienstiftung übergegangen ist. Dann läge bereits im Grundsatz kein Fall des § 15 AStG vor.

Es liegt im Bereich des zu Erwartenden, dass das Rückübertragungsrecht von der Finanzverwaltung als jederzeitige Möglichkeit der Rückgängigmachung der Vermögensübertragung interpretiert wird. Die Wirksamkeit der Übertragung wäre dann nicht gegeben. Gestützt auf § 39 AO wären nach dieser Lesart die zur Erzielung der Einkünfte verwendeten Wirtschaftsgüter bereits nach allgemeinen Grundsätzen nicht der Familienstiftung selbst zuzurechnen, sondern den hinter der Familienstiftung stehenden Personen. Dies ist im vorliegenden Fall der Stifter.

3. Die Unternehmensstiftung (§ 15 Abs. 3 AStG)

Hat ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens eine Stiftung errichtet, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, so wird die Stiftung unter bestimmten weiteren Voraussetzungen wie eine Familienstiftung behandelt. Das gleiche gilt, wenn eine natürliche oder juristische Person als Mitunternehmer eine Stiftung errichtet hat. Die dritte Fallgruppe des § 15 Abs. 3 AStG schließlich umfasst die Errichtung einer Stiftung ohne Geschäftsleitung und Sitz im Inland durch eine Körperschaft, eine Personenvereinigung oder eine Vermögensmasse. Voraussetzung ist, dass der Stifter, seine Gesellschafter, von ihm abhängige Gesellschaften, Mitglieder, Vorstandsmitglieder, leitende Angestellte und

90 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 822.

Angehörige dieser Personen zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.

Wenn auch die Wortlautfassung der Bestimmung zu erheblicher Kritik⁹¹ Anlass gibt, kommt ihr Grundanliegen gleichwohl hinreichend deutlich zum Ausdruck. Der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 AStG soll auf sogenannte Unternehmensstiftungen ausgedehnt werden. Einige Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 sind identisch mit denen des Abs. 1, so – i.V.m. Abs. 2 – der Begriff „zu mehr als der Hälfte“ sowie die Bezugs- bzw. Anfallsberechtigung. Entsprechend gilt insoweit, dass – ebenso wie die Familienstiftung des § 15 Abs. 2 AStG – die Unternehmensstiftung des § 15 Abs. 3 AStG nicht unbeschränkt steuerpflichtig sein darf.

Unklar ist indessen das Tatbestandsmerkmal, unter welchen Umständen ein (Mit-)Unternehmer eine Stiftung im Rahmen seines Unternehmens errichtet. Die Literatur⁹² tendiert dazu, der Formulierung „im Rahmen seines Unternehmens“ gar keine Bedeutung zuzumessen, weil eine Familienstiftung eigentlich nie betrieblich veranlasst sein könne. Dem ist zu folgen, zumal die Regelungsidee des Abs. 3 doch wohl darin bestehen dürfte, die Rechtsfolgen über den Kreis der dem Stifter aus familiären Erwägungen nahestehenden Personen auch auf aus unternehmerischen Motiven verbundene Personen hinaus auszudehnen.

Bei einer Körperschaft, einer Personenvereinigung oder einer Vermögensmasse kommt es nicht darauf an, dass die Errichtung der Stiftung im Ausland im Rahmen des Unternehmens erfolgt. Dies steht im systematischen Einklang damit, dass nach der BFH-Rechtsprechung eine Kapitalgesellschaft keine Privatsphäre kennt. Es erscheint deshalb nicht abwegig, beispielsweise im Rahmen der Errichtung einer ausländischen Unternehmensstiftung durch eine beherrschte GmbH das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zugunsten des GmbH-Gesellschafters zu prüfen, wenn die Konstellation im Einzelfall dafür Anlass gibt.

§ 15 Abs. 3 AStG ordnet als Rechtsfolge an, dass die Unternehmensstiftung wie eine Familienstiftung behandelt wird. Folglich wird die nach Abs. 1 statuierte Zurechnung der Einkünfte und des Vermögens auch im Zusammenhang mit den im Rahmen einer Unternehmensstiftung zu identifizierenden Begünstigten zur Anwendung zu kommen haben.

91 Vgl. Moser/Gebhardt, ISR 2013, 84, 85 f.

92 Vgl. Baßler in: FWBS, § 15 AStG Rz. 102; Kraft, AStG, Tz. 332.

4. Gleichgestellte Rechtsträger (§ 15 Abs. 4 AStG)

Die Vorschrift des § 15 AStG zielt insgesamt darauf ab, bestimmte Rechtsträger mit vom Gesetzgeber für unerwünscht gehaltenen ökonomischen Charakteristika zu treffen. Dies sind in erster Linie die sogenannten Familienstiftungen. Aber auch andere Organisationsformen, die aufgrund ihrer Konzeption und ihrer Funktionsweise zu diesem Typus strukturelle Ähnlichkeiten aufweisen, befinden sich im Visier der Vorschrift. Das alleinige Abstellen auf den Namen „Stiftung“ würde in jedem Fall zu kurz greifen. Daher verfolgt § 15 Abs. 4 AStG die Absicht, vergleichbare organisatorische Einheiten – genauer: die Personen, die sie ins Leben gerufen haben (den Stiftern äquivalent) bzw. die Personen, die eine den Bezugsrespektive Anfallsberechtigten adäquate Begünstigungsposition einnehmen – ebenfalls mit den Rechtsfolgen der Bestimmung zu belegen. Daher sollen auch sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen bei „stiftungs-“ähnlichem Gebaren gleichfalls bei den relevanten vergleichbaren Personengruppen die Zurechnung als Rechtsfolge auslösen.

Das Anliegen des § 15 Abs. 4 AStG ist es somit weder auf die Bezeichnung als „Stiftung“ noch auf ihre Rechtspersönlichkeit abzustellen. Denn die Bestimmung ordnet an, dass § 15 AStG sowohl auf rechtsfähige ausländische Personenvereinigungen als auch auf nicht rechtsfähige ausländische Personenvereinigungen Anwendung findet. Daher sind sämtliche Institutionen mit der Funktion einer Stiftung, die also insbesondere nach ihrem Satzungszweck Anfalls- oder Bezugsberechtigte zulassen oder tatsächlich einen Personenkreis mit Anfalls- oder Bezugsberechtigung definieren, unter die Vorschrift zu fassen. Als Faustregel gilt hierbei, dass diese Institutionen unter § 1 Abs. 1 KStG zu fassen wären, hätten sie ein entsprechendes inländisches Anknüpfungsmerkmal wie Sitz oder Ort der Geschäftsleitung. Abgrenzungskriterium ist indessen, dass nach den Merkmalen des Typenvergleichs keine Kapitalgesellschaft vorliegen darf, weil sich die §§ 7–14 AStG einerseits und der § 15 AStG andererseits gegenseitig ausschließen.

Der aus dem angloamerikanischen Rechtskreis bekannte „Trust“ stellt nach gefestigter BFH-Rechtsprechung ein solches Zweckvermögen dar, welches durch § 15 Abs. 4 AStG den Stiftungen gleichgestellt ist. Voraussetzung dafür ist, dass die Verfügungs- und Einflussmacht des Gründers („settlor“)

eines solchen „Trusts“ beschränkt ist.⁹³ Entscheidende Bedeutung nimmt insoweit die Ausgestaltung der Gründungsurkunde nebst ergänzenden Dokumenten ein („trust deed“, „trust agreement“ sowie weitere „trust documents“ wie „letters of wishes“ oder „side letters“).

5. Steueranrechnung (§ 15 Abs. 5 AStG)

§ 15 Abs. 5 AStG stellt die Anrechnung von Steuern, die zu Lasten der ausländischen Familienstiftung auf die zuzurechnenden Einkünfte erhoben werden, auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Zurechnungssubjekte klar. Sachlich umfasst die Steueranrechnung sowohl ausländische als auch inländische Steuern vom Einkommen.

Eine wichtige weitere Klarstellung findet sich im AEASTG insoweit, als die Steueranrechnung in dem Veranlagungszeitraum erfolgt, in dem die Einkünfte der Familienstiftung erfasst werden, für den die Steuern entrichtet wurden. Auf den Zeitpunkt der Zahlung der Steuern kommt es nicht an. Dies steht im Gegensatz zur früheren teilweise anzutreffenden Praxis, wonach es für erforderlich gehalten wurde, dass die Anrechnung von Steuern der Familienstiftung bei den Destinatären nur in den Veranlagungszeiträumen erfolgen können sollte, in denen sie gezahlt wurden. Dies ergab sich daraus, dass im AEASTG 2004⁹⁴ der folgende Passus zu finden war: „Steuern können nur für die Jahre angerechnet werden, in denen sie entrichtet wurden.“ Dies konnte dazu führen, dass die Anrechnung ausländischer Steuern der Familienstiftung „ins Leere“ ginge.

Die nunmehr explizit formulierte Auslegung der Finanzverwaltung ist zu begrüßen, da sie die Anrechnung ausländischer Steuern der Familienstiftung nach wirtschaftlicher Verursachung zulässt. Verfahrensrechtlich ist nach nunmehr explizit formulierter und zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung im Falle der späteren Entrichtung bzw. Erstattung der Steuern die Feststellung nach § 18 AStG nach den Grundsätzen des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO und als Folge die Festsetzung beim Steuerpflichtigen nach den Grundsätzen des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu korrigieren.

93 Vgl. BFH v. 02.02.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

94 Vgl. AEASTG 2004, Rz. 15.5.2.

6. Unionsrechtliche Rettungsklausel (§ 15 Abs. 6 AStG)

§ 15 Abs. 6 AStG enthält eine unionsrechtliche Rettungsklausel, die zum Gegenstand hat, unionsrechtlich begründeten Zweifeln an der Verträglichkeit des Regelungskomplexes „ausländische Familienstiftungen“ mit den Grundfreiheiten zu begegnen. Die Vorschrift ermöglicht es dem Stifter bzw. Bezugs-/Anfallsberechtigten der Zurechnung der Einkünfte zu entgehen.

Somit wird für Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der EU bzw. einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens die Zurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG suspendiert, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es erfolgt der Nachweis, dass das Stiftungsvermögen den in § 15 Abs. 2 und 3 AStG genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist.
- Zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem die Familienstiftung ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz hat, werden aufgrund der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Abs. 2 des EU-Amtshilfegesetzes oder einer vergleichbaren Vereinbarung für die Durchführung der Besteuerung erforderliche Auskünfte erteilt.

Vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Beurteilung ausländischer Familienstiftungen ist auf die vom FG Köln⁹⁵ begründeten unionsrechtlichen Zweifel daran hinzuweisen, ob einer in Liechtenstein ansässigen Familienstiftung das für inländische Familienstiftungen geltende sog. Steuerklassenprivileg im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorenthalten werden darf. Das FG Köln nimmt insoweit einen nicht zu rechtfertigenden Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit an und hat ein entsprechendes Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet.⁹⁶

In der Literatur⁹⁷ wird die Vorlagefrage des FG Köln in den Kontext des § 15 AStG gestellt. Dabei wird die Befürchtung geäußert, dass eine einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit feststellende Entscheidung des EuGH zu einem gesetzgeberischen Einschreiten und einer deutlich restriktiveren Handhabung der Errichtungsbesteuerung in- und ausländischer Familienstiftungen führen könnte. Dies wird vor dem Hintergrund aktueller politischer Debatten, des immer wieder aufkeimenden Interesses einzelner

95 Vgl. FG Köln v. 30.11.2023 – 7 K 217/21, EFG 2024, 882.

96 Vgl. EuGH Az. C-142/24. Vgl. hierzu Gliederungspunkt J.I.

97 Vgl. Eiling/Keißler, IWB 2024, 306.

Bundestagsfraktionen⁹⁸ an der Besteuerung von Familienstiftungen und aufgrund des wahrgenommenen restriktiven Vorgehens der Finanzverwaltung im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 6 AStG plausibilisiert.

Ob diese Befürchtungen sich als begründet erweisen, ist aus aktueller Perspektive schwierig zu prognostizieren. Neben der Diktion des zu erwartenden Judikats des EuGH wird dies letztlich eine Frage legislatorischer Prioritäten sein.

7. Entsprechende Anwendung deutschen Steuerrechts bei der Einkünfteermittlung (§ 15 Abs. 7 AStG)

Nach § 15 Abs. 7 S. 1 AStG sind die nach § 15 Abs. 1 AStG zuzurechnenden Einkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts zu ermitteln. Die einschlägigen Einkünfteermittlungsvorschriften ergeben sich aus der jeweiligen Einkunftsart der Stiftungseinkünfte gem. § 2 Abs. 1 EStG. § 8 Abs. 2 KStG greift auf Ebene der Stiftung nicht, d.h. diese kann – theoretisch – alle sieben Einkunftsarten verwirklichen. In der Besteuerungswirklichkeit handelt es sich regelmäßig um sechs Einkunftsarten, da die Erzielung von Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit höchstpersönlicher Natur ist und damit natürlichen Personen vorbehalten ist.

8. Behandlung der zuzurechnenden Einkünfte beim Stifter/Destinatär (§ 15 Abs. 8 AStG)

§ 15 Abs. 8 AStG bestimmt, dass die zugerechneten Einkünfte beim Zurechnungsempfänger grundsätzlich zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören. Dabei gilt § 15 Abs. 8 S. 1 AStG ausschließlich für Zurechnungssubjekte, die ihre Einkünfte nach dem Einkommensteuergesetz ermitteln. Das sind natürliche Personen nach § 1 Abs. 1–3 EStG.

§ 15 Abs. 8 S. 2 i. Hs. AStG i.V.m. § 20 Abs. 8 EStG ordnet die Besteuerung von Zurechnungsbeträgen der Familienstiftung beim Zurechnungssubjekt als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung an. In diesem Zusammenhang ist jedoch die Frage zu stellen, ob es faktisch möglich ist, eine Stifter-

98 Vgl. BT-Drucks. 19/31904.

stellung bzw. eine Begünstigtenstellung explizit einem Betriebsvermögen einer natürlichen Person zuzuordnen. Im Regelfall wird die Gründung einer Stiftung privat veranlasst sein, in jedem Fall dürfte sich ein solcher Nachweis schwierig gestalten.

Von erheblicher Bedeutung ist § 15 Abs. 8 S. 2 2. Hs. AStG. Diese Vorschrift normiert, dass § 3 Nr. 40 S. 1 Buchstabe d und § 32d EStG nur insoweit anzuwenden sind, als diese Vorschriften bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch die Personen i.S.d. § 15 Abs. 1 AStG anzuwenden wären. Dies hat zur Folge, dass bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen als Destinatären das Teileinkünfteverfahren bzw. das Abgeltungssteuerregime zur Anwendung gelangt, wenn in der Person des Destinatärs die Voraussetzungen erfüllt sind.⁹⁹

§ 15 Abs. 8 S. 3 1. Hs. AStG bestimmt, dass bei Körperschaften als Zurechnungsempfänger § 8 Abs. 2 KStG unberührt bleibt. Folglich qualifizieren die zugerechneten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. § 15 Abs. 8 S. 3 Hs. 2 AStG ist analog zu § 15 Abs. 8 S. 2 Hs. 2 AStG formuliert und sieht vor, dass § 8b Abs. 1 und 2 KStG nur dann Anwendung finden, wenn diese Vorschriften bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch die Zurechnungsempfänger Anwendung gefunden hätten. Hier hat der Gesetzgeber primär mehrstufige Beteiligungsstrukturen im Blick. Ist der Zurechnungsempfänger eine Körperschaft und würde eine der ausländischen Familienstiftung nachgeschaltete Kapitalgesellschaft im Fall einer Direktbeteiligung des Zurechnungsempfängers als Zwischengesellschaft qualifizieren, so greift wegen § 15 Abs. 8 S. 3 Hs. 2 AStG beim Zurechnungsempfänger § 8b Abs. 1 und 2 KStG nicht. Dieser würde nämlich bei einer Direktbeteiligung an einer Zwischengesellschaft explizit durch § 10 Abs. 2 S. 3 suspendiert.¹⁰⁰

9. Nachgeschaltete Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 9 AStG)

§ 15 Abs. 9 AStG bestimmt, dass einer ausländischen Familienstiftung bei Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft deren Einkünfte in entsprechender Anwendung der §§ 7–14 AStG zuzurechnen sind. Die Vorschrift richtet sich gegen mehrstöckige Gestaltungen, bei denen ausländische Familienstiftungen an Zwischengesellschaften im Sinne der §§ 7–13

99 Vgl. hierzu das Beispiel im AEStG 2023, Tz. 839.

100 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, DStR 2012, 1773.

AStG beteiligt sind. Die Finanzverwaltung interpretiert das Telos der Norm so, dass eine Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–13 AStG mittels Zwischenschaltung einer ausländischen Familienstiftung zwischen den Steuerpflichtigen i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG und der ausländischen Zwischengesellschaft verhindert werden soll. Die Zurechnungstechnik erfolgt in zwei Schritten. Im ersten Schritt werden die Einkünfte der nachgeschalteten Zwischengesellschaft in entsprechender Anwendung der §§ 7–13 AStG der ausländischen Familienstiftung zugerechnet. Im zweiten Schritt erfolgt dann die Zurechnung dieser Einkünfte zum Zurechnungssubjekt.

§ 15 Abs. 9 S. 2 AStG enthält eine Regelung für tatsächliche Gewinnausschüttungen nachgeschalteter Zwischengesellschaften. Soweit die entsprechenden Einkünfte bereits nach § 15 Abs. 9 S. 1 AStG der ausländischen Stiftung und von dort aus dem Stifter zugerechnet werden, sind tatsächliche Gewinnausschüttungen explizit von den Rechtsfolgen des § 15 AStG ausgenommen. Damit soll eine Doppelbesteuerung verhindert werden.

10. Nachgeschaltete ausländische Stiftungen (§ 15 Abs. 10 AStG)

Nach § 15 Abs. 10 AStG werden einer ausländischen Familienstiftung Einkünfte einer anderen ausländischen Stiftung unter bestimmten Voraussetzungen zugerechnet. Diese Voraussetzungen bestehen im Wesentlichen darin, dass sich die nachgeschaltete Stiftung nicht auf die unionsrechtlich begründeten Ausnahmen des § 15 Abs. 6 AStG berufen kann. Diese Sichtweise kommt auch im AEASTG zum Ausdruck, wonach § 15 Abs. 10 AStG die Zurechnung von Einkünften einer nachgeschalteten ausländischen Stiftung zur vorgeschalteten ausländischen Familienstiftung in den Fällen regelt, in denen die ausländische Familienstiftung allein oder zusammen mit den in § 15 Abs. 2 und 3 AStG genannten Personen zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar Bezugs- oder Anfallsberechtigte einer anderen, nachgeschalteten, ausländischen Stiftung ist.¹⁰¹

11. Tatsächliche Stiftungsauskehrungen (§ 15 Abs. 11 AStG)

Nach § 15 Abs. 11 AStG unterliegen Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung bei Personen i.S.d. § 15 Abs. 1 AStG nicht der Besteuerung,

101 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 856.

soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits zugerechnet worden sind. Demgemäß erschließt sich die Ratio legis der Vorschrift, die darin gesehen werden kann, dass für den Fall tatsächlicher Auskehrungen einer ausländischen Familienstiftung an ihre im Inland ansässigen Destinatäre die Vermeidung einer Doppelbesteuerung sichergestellt werden soll. Auch die Finanzverwaltung¹⁰² sieht darin den Gesetzeszweck.

Von praktischer Bedeutung ist, dass die Regelung des § 15 Abs. 11 AStG keine Personenidentität von Zurechnungs- und Zuwendungssubjekt voraussetzt. Solche Konstellationen sind denkbar, wenn sich der Kreis der Begünstigten geändert hat oder der Personenkreis des § 15 Abs. 1 AStG Veränderungen aufgrund von Begründung oder Aufhebung der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Die h.M.¹⁰³ geht davon aus, dass dem Wortlaut des § 15 Abs. 11 AStG eine solche Einschränkung nicht zu entnehmen ist. Sie ist auch teleologisch nicht geboten, da auch bei fehlender Personenidentität die Bestimmung des § 15 Abs. 11 AStG eine zweifache Besteuerung derselben Einkünfte verhindert. Eine Personenidentität von Zurechnungsempfänger und Zuwendungsempfänger ist daher nicht erforderlich. Zu begrüßen ist daher, dass die Finanzverwaltung¹⁰⁴ diese Position ihren Erläuterungen im AEASTG zugrunde legt.

III. Typenvergleich für ausländische Familienstiftungen

1. Anwendungsprobleme beim Typenvergleich

Es wurde bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass bei der Beurteilung eines ausländischen Rechtsgebildes im Hinblick auf eine „ausländische Familienstiftung“ ein sogenannter Rechtstypenvergleich durchzuführen ist. Der Typenvergleich als gleichsam gewohnheitsrechtliches Rechtsinstitut findet seit seiner richterrechtlichen Begründung durch den Reichsfinanzhof¹⁰⁵ seit bald 100 Jahren Anwendung im deutschen Steuerrecht. Er hat sich – das belegt seine lange Existenz – trotz mitunter formulierten Reformaufrufen

102 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 864.

103 Vgl. Kraft/Schulz, IStR 2012, 897, Moser/Gebhardt, DStZ 2013, 753, Kirchhain, IStR 2012, 606; Kraft/Preil/Moser, IStR 2016, 96 (98).

104 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 867.

105 Sog. Venezuela-Entscheidung des RFH aus dem Jahr 1930. RFH v. 12.02.1930 – VI A 899/27, RFHE 27, 73. Bestätigt durch RFH v. 18.12.1930 – VI A 899/30, RFHE 27, 303.

und Vereinfachungsvorschlägen¹⁰⁶ im Kern bewährt. Der Bundesfinanzhof wendet ihn in ständiger Rechtsprechung an, auch die Finanzverwaltung beurteilt ausländische Rechtsgebilde nach den Kriterien des Rechtstypenvergleichs.

Demgemäß weist der AEASTG 2023¹⁰⁷ zutreffend darauf hin, dass eine ausländische Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG im Kern dem Modell der §§ 80–88 BGB folgt. Folglich muss eine privatnützige, mitgliederlose Organisation gegeben sein. Die formale Bezeichnung des ausländischen Rechtsgebildes ist unerheblich. Vielmehr ist im Kontext der Durchführung des Rechtstypenvergleiches zu eruieren, ob das ausländische Rechtsgebilde eine vergleichbare Struktur aufweist.

Die Finanzverwaltung rekurriert im Kontext der begrifflichen Charakteristik des Phänomens „ausländische Familienstiftung“ auf die Wertungen der institutionellen Grundlagen des deutschen Zivilrechts. Denn nach der im AEASTG 2023¹⁰⁸ anzutreffenden Auffassung der Finanzverwaltung muss das ausländische Rechtsgebilde eine der deutschen Stiftung vergleichbare Rechtsform aufweisen. Dabei ist als Maßstab die in den §§ 80–88 BGB geregelte, mit eigener Rechtsfähigkeit ausgestattete und ohne mitgliedschaftliche Organisation ausgestaltete privatnützige Stiftung heranzuziehen. Die Finanzverwaltung geht insoweit zutreffend davon aus, dass diese die Aufgabe hat, den vom Stifter festgelegten Zweck dauerhaft mit Hilfe eines dafür gewidmeten Vermögens zu verfolgen. Im Hinblick auf die Durchführung und Anwendung des Rechtstypenvergleiches betont das BMF, dass es nicht auf die formale Bezeichnung des ausländischen Rechtsgebildes ankommt, sondern die entsprechende Struktur festzustellen ist. Als wesentliche Vergleichskriterien sind danach eine zweckgebundene Widmung von Vermögen in ein Zweckvermögen, die fehlende mitgliedschaftliche Organisation, die fehlende Verkörperung des Vermögens in Anteilen, die vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter und die Bestimmung von Begünstigten zu nennen. Unter Verweis auf die höchstrichterliche Judikatur¹⁰⁹ stellt die fehlende Rechtsfähigkeit des ausländischen Rechtsgebildes nach dem ausländischen Recht kein Ausschlusskriterium für die Vergleichbarkeit mit der Stiftung des deutschen bürgerlichen Rechts nach § 80 BGB dar. Mithin ist die

106 Vgl. Röder, IStR 2021, 795.

107 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797.

108 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797.

109 Vgl. BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

fehlende Rechtsfähigkeit des ausländischen Rechtsgebildes nach dem ausländischen Recht nach der Vorstellung der Finanzverwaltung auch kein Ausschlusskriterium für die Anwendbarkeit des § 15 AStG.

Funktional dient der Typenvergleich dazu, das rechtsformabhängige deutsche Unternehmenssteuerrecht auch auf ausländische Rechtsträger anwenden zu können. Bei einer ausländischen Familienstiftung gilt dies auch eingedenk des Befundes, dass es an Teilhabern fehlt.¹¹⁰ Nach zutreffender Einschätzung der Finanzverwaltung¹¹¹ kommt es nicht auf die formale Bezeichnung des ausländischen Rechtsgebildes an, sondern darauf, ob die entsprechende Struktur dem Leitbild einer Familienstiftung als gleichwertig zu erachten ist. Eine fehlende Rechtsfähigkeit des ausländischen Rechtsgebildes nach dem ausländischen Recht ist nach Einschätzung der Finanzverwaltung unter Berufung auf Präzedenzen¹¹² kein Ausschlusskriterium für die Vergleichbarkeit und mithin keine Voraussetzung des § 15 AStG. Letztlich entspricht die Anwendung des Typenvergleichs bei der Beurteilung ausländischer Rechtsgebilde im Hinblick auf das Vorliegen einer „ausländischen Familienstiftung“ ständiger Rechtsprechung des BFH¹¹³, sodass es für die Finanzverwaltung schwierig geworden wäre, von dieser Linie abzuweichen.

Die Durchführung des Typenvergleichs kann den Rechtsanwender im Einzelfall vor Probleme stellen. Zwar enthalten die Ausführungen der Finanzverwaltung insoweit eine Handreichung, als sie bestimmte Kriterien auflisten, die bei der Beurteilung eines ausländischen Rechtsgebildes im Hinblick auf die Existenz einer „ausländischen Familienstiftung“ vorliegen müssen. Gleichwohl finden sich keine konkreten Hinweise, wie dieser im konkreten Fall durchzuführen ist.

Im Rahmen der praktischen Durchführung des Typenvergleichs ist bei der Beurteilung von nach ausländischem Recht errichteten Rechtsgebilden in den Blick zu nehmen, dass es sich bei dem Typus „Stiftung“ um eine „Rechtsform eigener Art“ handelt.¹¹⁴ Sowohl nach inländischem Recht als auch im Kontext des Typenvergleichs nimmt die Stiftung, und damit auch die ausländische Familienstiftung, eine besondere Stellung ein. Diese beruht auf dem Umstand, dass sich eine natürliche Person, aber auch eine

110 Vgl. Röder, IStR 2021, 795.

111 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 797.

112 Vgl. BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

113 Vgl. BFH v. 08.02.2017 – I R 55/14, BFH/NV 2017, 1588; BFH v. 18.08.2022 – V R 15/20, BStBl. II 2023, 302; BFH v. 11.10.2022 – I R 18/20, BFH/NV 2023, 266.

114 Vgl. Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rz. 35.

juristische Person oder eine Personengesellschaft von ihrem Vermögen oder Teilen davon in der Weise trennen, dass dieses Vermögen zu einem Zweckvermögen verselbstständigt wird. Unter bestimmten weiteren Voraussetzungen wird das aufgrund der Vermögensabtrennung entstandene Zweckvermögen als rechtsfähig anerkannt. Somit ist eine vom stiftenden Rechtsträger, also der natürlichen Person, der juristischen Person oder der Personengesellschaft zu unterscheidende juristische Person, die (ausländische Familien-)Stiftung entstanden.

Deren zentrales Charakteristikum besteht darin, dass es sich um eine mitgliederlose juristische Person handelt. Welchen Stellenwert dabei die „Mitgliederlosigkeit“ einnimmt, kann im konkreten Einzelfall bei der Durchführung des Typenvergleichs dahingestellt bleiben. Während darin einerseits das „Alleinstellungsmerkmal des Rechtsinstituts Stiftung“ gesehen wird,¹¹⁵ wird es von anderen Stimmen im Schrifttum als „das Allerunwichtigste an ihr“¹¹⁶ bezeichnet.¹¹⁷

Die vom BGH¹¹⁸ gewählte Umschreibung dient auch im Rahmen des Typenvergleichs als Leitbild: „Im Gegensatz zu vereinsrechtlich strukturierten juristischen Personen, ist die Stiftung eine reine Verwaltungsorganisation, mit deren Hilfe der vom Stifter gewollte Zweck verwirklicht wird. Die in der Verfassung der Stiftung vorgesehenen Organe, insbesondere der Vorstand, sind das einzige personale Element.“

Im Kontext des Typenvergleichs zu untersuchen ist daher, ob die zentralen Charakteristika einer Stiftung, namentlich Zweck, Vermögen und Organisation beim zu beurteilenden ausländischen Rechtsgebilde gegeben sind.¹¹⁹ Kann dies bejaht werden, ist das Verhältnis zu würdigen, in dem diese Wesensmerkmale „Zweck, Vermögen und Organisation“ zueinanderstehen. Der stiftende Rechtsträger trennt sich von seinem Vermögen und widmet es einem oder mehreren bestimmten Zwecken in der Weise, dass es der Allgemeinheit oder einzelnen Begünstigten zugutekommt. Treten weitere Kriterien hinzu, die belegen, dass die Stiftung im besonderen Interesse einer oder mehrerer Familien errichtet wurde, ist nach den Grundstrukturen des Typenvergleichs von der Existenz einer „ausländischen Familienstiftung“ auszugehen.

115 Vgl. Winkler, ZStV 2017, 165 (167).

116 Vgl. Muscheler, ZEV 2019, I (2).

117 Vgl. Uhl in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rz. 52.

118 Vgl. BGH v. 22.01.1987 – III ZR 26/85, BGHZ 99, 344 (350 f.).

119 Vgl. Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rz. 35.

2. Typenmerkmale von Familienstiftungen

Ausgehend von den Vorgaben der Finanzverwaltung¹²⁰ werden nachfolgend Überlegungen angestellt, welche Kriterien im konkreten Einzelfall bei der Durchführung des Typenvergleichs bei ausländischen Familienstiftungen zur Anwendung gelangen sollten.

Diese von der Finanzverwaltung als „wesentliche Vergleichskriterien“ bezeichneten Typusmerkmale können wie folgt aufgezählt werden:

1. eine zweckgebundene Widmung von Vermögen in ein Zweckvermögen,
2. die fehlende mitgliedschaftliche Organisation,
3. die fehlende Verkörperung des Vermögens in Anteilen,
4. die vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter,
5. die Bestimmung von Begünstigten.

Ad (1): Zweckgebundene Widmung von Vermögen in ein Zweckvermögen

Im Rahmen der Prüfung der zweckgebundenen Widmung von Vermögen in ein Zweckvermögen wird zentral auf den Stifterwillen abzustellen sein. Dieser ist zu eruieren anhand des Stiftungsgeschäfts, der Satzung, den Statuten oder auch begleitenden Instrumenten wie etwa sogenannter „side letters“.¹²¹ Dabei dürfte es nicht genügen, dass die zweckgebundene Widmung von Vermögen lediglich verschriftlicht ist. Entscheidend ist insoweit die tatsächliche Durchführung. Diese wird über den Lebenszyklus Gegenstand der Überwachung durch die Stiftungsorgane sein müssen, wenn vermieden werden soll, dass die Stiftung als transparent behandelt werden könnte. Ebenso ist zu erwarten, dass neben der nachgewiesenen Verpflichtung der Widmung von Vermögen in ein Zweckvermögen durch den Stifter die tatsächliche Durchführung dauerhafter Gegenstand finanzamtlicher Maßnahmen der Sachverhaltsverifikation sein wird.

Das Zweckvermögen, in welches die Widmung von Vermögen erfolgt, wird Parallelen zu sonstigen Sondervermögen in strukturell vergleichbaren Konstellationen aufweisen. Ähnlich wie im Bereich von Sondervermögen bei Investmentfonds wird auch bei ausländischen Familienstiftungen von entscheidender Bedeutung sein, dass die dem Zweckvermögen gewidmeten Vermögensgegenstände abtrennbar sind und für sachverständige Dritte nachvollziehbar identifiziert werden können. Damit ist ein in höchstem Maße professionelles Vermögensmanagement („asset management“) ver-

120 Vgl. AEASStG 2023, Tz. 797.

121 Vgl. AEASStG 2023, Tz. 824.

knüpft, welches den Anforderungen hinreichenden Detaillierungsgrades und professioneller Sorgfalt genügt.

Schließlich muss sich die Zweckbindung bzw. müssen sich die Zweckbindungen des dem Zweckvermögen gewidmeten Vermögens nicht nur aus den schriftlich niedergelegten Dokumenten ergeben, sondern auch in diesem Kontext ist höchste Akribie auf die tatsächliche Durchführung zu legen, um nicht den Status der „ausländischen Familienstiftung“ zu gefährden. Denn sollte sich aufgrund des Gesamtbilds der Verhältnisse erweisen, dass das ausländische Rechtsgebilde mangels tatsächlicher Durchführung der zweckgebundenen Widmung von Vermögen in das Zweckvermögen den Status einer transparenten Vermögensmasse einnimmt, wären die Rechtsfolgen im Regelfall ungleich nachteiliger.

Ad (2): Fehlende mitgliedschaftliche Organisation

Um eine privatnützige, mitgliederlose Organisation handelt es sich dann, wenn das typische und konstitutive Merkmal der Mitgliedschaft fehlt, nämlich die Beitrittserklärung seitens des potenziellen Mitglieds und die Annahme der Mitgliedschaft durch die Mitgliederversammlung oder ein anderes legitimes Organ. Ebenso ist es typisch für Mitglieder, so auch Gesellschafter, dass sie in gewissem Maße Mitspracherechte in der Organisation haben. Der Gesetzgeber definiert den Begriff Mitgliedschaftsrechte soweit ersichtlich nicht. Immerhin besteht gesellschaftsrechtlich Einigkeit, dass Mitgliedschaftsrechte im Kern sowohl Vermögensrechte als auch Verwaltungsrechte vermitteln. Diese mögen unterschiedlich ausgeprägt sein, bei einem Verein anders als bei einer erwerbswirtschaftlich agierenden GmbH. Typische Verwaltungsrechte umfassen das Recht auf Teilnahme an (Jahres-)Hauptversammlungen oder ähnlichen den Mitgliedern vorbehaltenen Zusammenkünften mit dem Ziel, Entscheidungen in Bezug auf die Organisation zu treffen. Daneben sind zu nennen Auskunftsrechte, Stimmrechte, Entlastungsrechte geschäftsführender Organe, wobei vorbehaltlich abweichender organisationsrechtlicher Regelungen die Verwaltungsrechte im Regelfall den Mitgliedern grundsätzlich gleichmäßig zustehen. Ausnahmen bilden häufig Stimmrechte, die sich bei kapitalmäßigen Organisationsformen oftmals grundsätzlich nach der kapitalmäßigen Beteiligung richten.

Vermögensrechte vermitteln im Allgemeinen Ansprüche auf monetäre Vorteile, wobei sich der Umfang der Vermögensrechte wiederum grundsätzlich nach der kapitalmäßigen Beteiligung bestimmen wird.

Diese mitgliedertypischen Vermögensrechte und Verwaltungsrechte haben Destinatäre, Stifter, Stiftungsvorstände oder auch Beiräte in einer Stif-

tung typischerweise nicht. Daher ist in der Praxis aus den nicht vorhandenen Rechten zu schließen, ob eine Organisationsform als mitgliederlos zu werten ist. Dies wird im Regelfall aufgrund einer Einzelfallwürdigung erfolgen müssen.

Die formale Bezeichnung des ausländischen Rechtsgebildes ist völlig unerheblich. Selbst wenn sich in der Bezeichnung kein Hinweis auf eine stiftungsähnliche Organisationsform findet (wie etwa „foundation“, „trust“, „family foundation“, „family trust“, „endowment“, „donation“ oder vergleichbare Bezeichnungen in anderen Sprachen) kann der Typenvergleich dazu führen, dass von einer „ausländischen Familienstiftung“ auszugehen ist. Selbst bei einer „association“, gemeinhin eher mit einem vereinsähnlichen Gebilde assoziiert, oder gar bei einer „corporation“, kann bei festgestellter Mitgliederlosigkeit eine „ausländischen Familienstiftung“ a priori nicht auszuschließen sein.

Ad (3): Fehlende Verkörperung des Vermögens in Anteilen

Die fehlende Verkörperung des Vermögens in Anteilen ist eng mit der Struktur der Mitgliederlosigkeit verknüpft. Anteile verkörpern als Anspruchsrechte typischerweise Mitgliedschaftsrechte in der Form von Vermögensrechten und Verwaltungsrechten. Dies bedeutet, dass bei einer Familienstiftung der Einfluss auf die Entscheidungen der Stiftung gerade nicht aus den Rechten abzuleiten ist, die im Anteil wurzeln. Denkmodelle wie „one share – one vote“ oder auch Mehrstimmrechtsanteile sind Entscheidungsstrukturen in stiftungsähnlichen Rechtsgebilden fremd.

Ad (4): Die vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter

Das konstitutive Kriterium der vermögensrechtlichen Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter kann konkretisiert werden, wenn die Ausführungen im AEASTG als Auslegungshilfe verstanden werden. Die Finanzverwaltung vertritt insoweit nämlich zutreffend, dass § 15 AStG nicht anwendbar ist, wenn die zur Erzielung der Einkünfte verwendeten Wirtschaftsgüter bereits nach allgemeinen Grundsätzen, insbesondere nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO den hinter der Familienstiftung stehenden Personen zuzurechnen sind. Denn in einem solchen Fall wäre davon auszugehen, dass die vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter gerade nicht erfolgt ist. Vielmehr läge dann die Vermutung nahe, dass der Stifter gewissermaßen wie ein Kontoinhaber über das Stiftungsvermögen verfügen könnte. Dies wäre schädlich für die Annahme einer (Familien-)Stiftung. Auch Regelungen in den Stiftungsstatuten, wonach die Stifter jederzeit die Vermögensüber-

tragung rückgängig machen können, wären so zu werten, dass von einer vermögensrechtlichen Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter nicht ausgegangen werden könnte. Eine Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG wäre dann nicht gegeben.

Im praktischen Anwendungsfall wäre bei der Untersuchung der vermögensrechtlichen Abschirmwirkung gegenüber dem Stifter zu prüfen, ob unter Berücksichtigung höchstrichterlicher Rechtsprechung¹²² sowie der Positionierung der Finanzverwaltung im AEASTG¹²³ die der Familienstiftung zivilrechtlich übertragenen Wirtschaftsgüter auch in deren wirtschaftlichem Eigentum stehen. Auch derartige Zurechnungsfragen werden – unter Anwendung ausländischen Rechts – im Einzelfall zu untersuchen sein. Hinzuweisen ist darauf, dass auch hier die gesamten Vertragsgestaltungen einschließlich Nebenabreden (z.B. „letter of wishes“) und deren tatsächliche Durchführung zu prüfen sind. Legen die Stiftungsstatuten die Beendigung der Familienstiftung in die (ggf. freie) Hand des Stifters (oder eines von ihm kontrollierten Gremiums) und ordnen sie für diesen Fall die Auskehrung des Stiftungsvermögens an den Stifter an, ist das wirtschaftliche Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO regelmäßig nicht auf die Familienstiftung übergegangen.

Ad (5): Bestimmung von Begünstigten

Regelmäßig kann den Statuten sowie gegebenenfalls den Nebenvereinbarungen („side letters“) und weiteren Dokumenten der Kreis der Begünstigten entnommen werden. Auch wenn Zuwendungen an Begünstigte aus der Familie in die Kompetenz des Stiftungsvorstands, des „Trustee“, eines Stiftungsbeirats oder eines anderen Entscheidungsgremiums gelegt sind, muss im Einzelfall geprüft werden, ob die Kriterien der Familienstiftung aufgrund einer derartigen Bestimmung der Begünstigten vorliegen.

Fraglich ist, ob die Finanzverwaltung von einer definitiven Bestimmung der Begünstigten ausgeht oder ob sie die – theoretische – Bestimmbarkeit ausreichen lässt. Dieser Fragestellung kommt vor dem Hintergrund einer aktuellen Entscheidung des II. Senats¹²⁴ des BFH Bedeutung zu. Im Leitsatz dieser Entscheidung betont das Gericht, dass beim Übergang von Vermögen auf eine Familienstiftung für die Bestimmung der anwendbaren Steuerklasse und des Freibetrags als „entferntest Berechtigter“ zum Schen-

122 Vgl. BFH v. 22.12.2010 – I R 84/09, BStBl. II 2014, 361.

123 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 775.

124 Vgl. BFH v. 28.02.2024 – II R 25/21, BFH/NV 2024, 993.

ker derjenige anzusehen ist, der nach der Stiftungssatzung potenziell Vermögensvorteile aus der Stiftung erhalten kann. Hervorzuheben ist somit, dass die „potenzielle“ und nicht die aktuell gegebene Bestimmbarkeit gegebenenfalls ausschlaggebend für die inhaltliche Auffüllung des Begriffs der Familienstiftung von Bedeutung sein könnte. Denn zudem rückt der Senat die Überlegung in den Vordergrund, es sei unerheblich, ob die Person zum Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts schon geboren sei, jemals geboren werde und tatsächlich finanzielle Vorteile aus der Stiftung erlangen würde. Die Übertragung dieser zu § 15 ErbStG ergangenen Rechtsprechung auf den Begriff der „ausländischen Familienstiftung“ i.S.d. § 15 AStG würde dann zu dem aus praktischer Sicht komplexen Problem führen, das Vorliegen einer Familienstiftung anhand möglicher, nicht zwangsläufig hochwahrscheinlicher Zukunftsereignisse zu bestimmen. Die Interpretation des Judikats des II. Senats des BFH durch die Finanzverwaltung könnte daher erhebliche Rückwirkung auf den außensteuergesetzlichen Begriff der Familienstiftung im Rahmen des Typenvergleichs zeitigen.

3. Transparenz und Intransparenz ausländischer Familienstiftungen nach den Kriterien des Typenvergleichs

Besondere Bedeutung entfaltet der familienstiftungsrechtliche Typenvergleich in der Praxis im Kontext der Würdigung, ob ein ausländisches stiftungsähnliches Rechtsgebilde als transparent oder als intransparent zu behandeln ist. Denn es dürfte nach den vorstehenden Überlegungen außer Frage stehen, dass die Lösung der Transparenzproblematik im konkreten Fall letztlich einen Typenvergleich erfordert. Dieser hat darauf abzustellen, ob ein nach dem Recht einer dem angloamerikanischen Rechtskreis zuzurechnenden Jurisdiktion errichteter „Trust“ als transparent nach dem Modell des § 39 AO oder als intransparent nach dem Modell des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG bzw. § 15 AStG zu behandeln ist. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG setzt eine „Vermögensmasse ausländischen Rechts voraus, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist“. Nach § 15 Abs. 4 AStG stehen den Stiftungen sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen gleich. Inzidenter wird bei der Unterscheidung zwischen transparenten und intransparenten Trusts mithin darauf zu rekurrieren sein, ob ein nach ausländischem Recht errichtetes Gebilde eher mit dem Typus einer „bloßen“ Treuhand vergleichbar

ist oder als Vermögensmasse zwar keine Rechtsfähigkeit, gleichwohl ein gewisses Maß an wirtschaftlicher Verselbstständigung einnimmt.

Immer wieder entfaltet diese Fragestellung bei der Beurteilung von Trusts des angloamerikanischen Rechtskreises Bedeutung. Trusts werden – im Gegensatz zu dem Gros aller Stiftungen – als nicht mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet angesehen, und zwar weder nach US-Zivilrecht noch nach US-Steuerrecht bzw. dem Recht weiterer Staaten des angloamerikanischen Rechtskreises. Auch nach deutschem Zivilrecht und Steuerrecht ist insbesondere der US-Trust nicht als mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet anzusehen.¹²⁵ Gleichwohl ist es für die deutsche Besteuerung von erheblicher Bedeutung, ob der Trust als transparent oder als intransparent zu beurteilen ist. Die Frage, ob ein Trust, der nach den Regeln eines dem angloamerikanischen Rechtssystem zuzuordnenden Staats errichtet wurde, für deutsche Steuerzwecke als transparent oder als intransparent zu würdigen ist, tritt immer wieder auch in diesbezüglichen Verfahren der Finanzgerichtsbarkeit auf. Sie war in jüngerer Zeit in zwei Verfahren vor dem BFH unter II R 31/19¹²⁶ sowie II R 32/19¹²⁷ von Bedeutung.

Daneben verdient eine Entscheidung des BFH¹²⁸ besondere Erwähnung, in der erkannt wurde, dass eine transparente Stiftung dadurch gekennzeichnet ist, dass deren Vermögen wegen Durchbrechung des Trennungsprinzips dem Stifter zuzurechnen ist. An dieser Durchbrechung des Trennungsprinzips bei der Stiftung, ihrer Qualifizierung als transparente Stiftung und damit der Zurechnung des Stiftungsvermögens zu einer natürlichen Person ändert nach der BFH-Entscheidung auch der Tod der natürlichen Person nichts.

Im Schrifttum¹²⁹ wird darauf hingewiesen, dass sich die Finanzverwaltung zur Zuordnung des Trustvermögens und der Qualifikation von Trusts bislang noch nicht unmittelbar geäußert hat. Allerdings findet sich eine – etwas versteckte – Handreichung, in der dazu Stellung bezogen wurde, nach welchen Grundsätzen Vermögen ausländischen Stiftungen zuzurechnen ist.¹³⁰

125 Vgl. Werder/Wystrcil, BB 2015, 412 (413).

126 Vgl. BFH v. 25.06.2021 – II R 31/19, BStBl. II 2022, 497.

127 Vgl. BFH v. 25.06.2021 – II R 32/19, BFH/NV 2022, 595.

128 Vgl. BFH v. 05.12.2018 – II R 9/15, BStBl. II 2020, 655.

129 Vgl. Werder/Wystrcil, BB 2015, 412 (414).

130 Vgl. BMF v. 20.07.2004, DStR 2004, 1387; BMF v. 16.09.2004, BeckVerw 063919, jeweils Frage 19; s. auch Werder/Wystrcil, BB 2015, 412 (414).

Nach den dort anzutreffenden Weichenstellungen soll das Vermögen nur dann der Stiftung und nicht dem Stifter zuzurechnen sein, wenn in Bezug auf das Vermögen kein (unechtes) Treuhandverhältnis vorliegt. Dies bedingt, dass der Empfänger des Vermögens tatsächlich und rechtlich frei über das Vermögen verfügen können muss. Ist der Empfänger des Vermögens – wie empirisch durchaus in Trust-Konstruktionen anzutreffen – zur Herausgabe des überlassenen Vermögens verpflichtet, soll eine Zurechnung zur Stiftung nach der Lesart der Finanzverwaltung nicht in Betracht kommen. Die Besteuerung wäre dann nach dem Treuhand-Modell durchzuführen. Konkretisiert wird insoweit noch, dass eine Verfügungsbefugnis über das Vermögen dann zu bejahen ist, wenn der Errichter die Vermögensübertragung jederzeit wieder rückgängig machen kann.¹³¹ Entsprechendes gilt, wenn er selbst über das Vermögen verfügen kann oder wenn der Verwalter allgemein oder jedenfalls in Bezug auf Anlageentscheidungen, Weisungen oder Vorgaben des Errichters in einem „letter of wishes“ unterliegt. Ein weiteres Indiz sieht die Finanzverwaltung darin, dass der Errichter den Verwalter kündigen oder ablösen kann.¹³² Die Praxis in Veranlagung und Betriebsprüfung dürfte dieser Vorgabe folgen.

Die Beurteilung der konkreten Einordnung einer Trust-Konstruktion im konkreten Fall erfordert somit nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalls.¹³³ Neben der Vertragsgestaltung im Rahmen des „trust deed“ soll der tatsächlichen Durchführung, also auch dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten, Bedeutung beizumessen sein. Dieser Ansatz wird sowohl für die Beteiligten als auch für die Finanzverwaltung eine durchaus beachtliche Herausforderung hinsichtlich sowohl der Datengewinnung als auch der Verifikation bedeuten.

Zusammengefasst ist bei der Einordnung eines Trusts entscheidend auf die Rechtsstellung von „settlor“ und „beneficiaries“ hinsichtlich der Verwaltung des Trustvermögens und der Auskehrung der Erträge abzustellen.¹³⁴ Da bei einem transparenten Trust das Trustvermögen dem „settlor“ oder dem „beneficiary“ zugerechnet wird, sind die Grundsätze der steuerlichen Behandlung einer Treuhand maßgeblich. Ist das Trustvermögen demgegen-

131 Steiner, Stiftungsreform: Die Unternehmensstiftung als mögliches Nachfolgeinstrument für KMU – Steuerliche, familien- und erbrechtliche Aspekte, Betriebswirtschaftliche Beratung 2024.

132 Vgl. BMF v. 20.07.2004, DStR 2004, 1387; BMF v. 16.09.2004, BeckVerw 063919, jeweils Frage 19.

133 Vgl. BMF v. 20.07.2004, DStR 2004, 1387; BMF v. 16.09.2004, BeckVerw 063919.

134 Vgl. Zeller-Müller, EFG 2019, 1235.

C. Strukturen der „ausländischen Familienstiftung“ (§ 15 AStG)

über weder dem „settlor“ noch dem „beneficiary“ zuzurechnen, qualifiziert der Trust als intransparent.

D. Der Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung als Bestimmungsfaktor für die Ansässigkeit

Dem allgemein-abgabenrechtlichen Begriff des „Ortes der Geschäftsleitung“ kommt im Kontext von Familienstiftungen insbesondere für die Kategorisierung als inländische oder ausländische Familienstiftung sowie für den Umfang der Besteuerung im Inland Bedeutung zu. In jüngerer Zeit hat er dadurch nochmals erheblich an Bedeutung gewonnen, dass die Finanzverwaltung erstmalig mit BMF-Schreiben¹³⁵ vom 05.02.2024 Ausführungen zu dieser Rechtsfigur in den Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) aufgenommen hat. Zwar beziehen sich die Positionierungen des BMF primär auf Kapitalgesellschaften, dennoch steht außer Frage, dass der „Ort der Geschäftsleitung“ selbstverständlich auch im Bereich privatnütziger Familienstiftungen Bedeutung entfaltet.

Vor dieser Ausgangslage erörtern die nachfolgenden Ausführungen spezifisch familienstiftungssteuerliche Aspekte der Rechtsfigur des „Ortes der Geschäftsleitung“.

I. Ansässigkeitskriterien privatnütziger Familienstiftungen

1. Sitz als ausschließlich rechtliche Kategorie

Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 11 AO an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Der Gesetzeswortlaut enthält – im Gegensatz zu § 10 AO – also keine „geschäftliche“ Aktivität als Tatbestandsvoraussetzung. Ebenso wenig ist dem Wortlaut eine Beschränkung auf nach inländischem Recht errichtete Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen zu entnehmen.¹³⁶

Der Ort des Sitzes ist allein nach rechtlichen Merkmalen zu bestimmen. An entsprechenden rechtlichen Merkmalen können das Gesetz, der Gesellschaftsvertrag, die Satzung, das Stiftungsgeschäft etc. in Betracht kommen.

135 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177.

136 Vgl. Gersch in: Klein, AO, § 10 Rn. 2.

Konsequenz der Bestimmung des Sitzes allein nach rechtlichen Merkmalen ist, dass sich am Sitzort nicht automatisch auch der Ort der Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO befindet.

Bereits der Wortlaut der Vorschrift des § 11 AO enthält zur Bestimmung des Sitzes den Hinweis, dass auch das „Stiftungsgeschäft“ vom Regelungsbe-
reich der Bestimmung erfasst ist. Somit unterfallen in jedem Fall rechtsfä-
hige privatnützige Stiftungen der Norm des § 11 AO. Davon geht auch die
Kommentarliteratur¹³⁷ aus, wenn sie die Sitzregelung der Vorschrift auf Stif-
tungen als juristische Personen bezieht. So findet sich der zutreffende Hin-
weis¹³⁸: „Unter die Regelung fallen auf jeden Fall juristische Personen aller
Art.“ Ferner gilt, dass der Sitz durch das Stiftungsgeschäft frei bestimmt
werden kann.¹³⁹

Aufgrund der festzustellenden Beschränkung auf juristische Personen
ist dem Schrifttum nicht eindeutig zu entnehmen, ob nach aus- oder
nach inländischem Recht errichtete privatnützige – nicht rechtsfähige –
Familienstiftungen (oder nach Typenvergleich äquivalente Formen) einen
steuerlichen Sitz i.S.d. § 11 AO im Inland oder im Ausland haben können.
Im Grunde sind keine sachgerechten Überlegungen denkbar, warum nicht
rechtsfähige Familienstiftungen keinen Sitz haben können sollen. Denn es
sind keine sachlichen Gründe ersichtlich, warum die Regelung keine An-
wendung auf nicht rechtsfähige privatnützige Stiftungen finden sollte. Kann
schon eine nicht rechtsfähige privatnützige Stiftung mit Sitz im Inland von
§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG erfasst sein, muss – argumentum a fortiori – die nach
ausländischem Recht errichtete privatnützige nicht rechtsfähige Stiftung
mit Sitz im Ausland unter die Formulierung des § 2 Nr. 1 KStG fallen
können und mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig
sein. Folglich kann etwa ein Trust als nicht rechtsfähige Vermögensmasse
im Inland beschränkt steuerpflichtig sein, wenn er dort weder Sitz noch
Geschäftsleitung, dafür aber Quelleneinkünfte i.S.v. § 49 EStG hat.¹⁴⁰

2. Ort der Geschäftsleitung als Tatsachenfrage

Nach § 10 AO wird der Ort der Geschäftsleitung bestimmt als Mittelpunkt
der geschäftlichen Oberleitung. „Geschäftlich“ ist insoweit offensichtlich

137 Vgl. Achsnich in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 11 Rz. 2.

138 Vgl. Gersch in: Klein, AO, § 10 Rn. 2.

139 Vgl. Drüen in: Tipke/Kruse, § 11 AO Rz. 1.

140 Vgl. Birnbaum/Lohbeck/Pöllath, FR 2007, 479 (482).

nicht zu verwechseln mit „gewerblich“, denn auch nicht-gewerbliche Betätigungs- und Organisationsformen vermögen nach dem gesetzlichen Leitbild selbst dann eine „geschäftliche“ Oberleitung zu haben, wenn sie nicht gewerblichen Aktivitäten nachgehen. Zwar scheint dieser Aspekt in der Rechtsprechung bzw. in der Kommentarliteratur bislang noch nicht von solcher Bedeutung gewesen zu sein, dass er explizit hätte thematisiert werden müssen. Gleichwohl ist davon auszugehen, dass der Vokabel „geschäftlich“ legislatorisch mehr Bedeutung zuzumessen ist als die Qualität eines bloßen Füllwortes. Nach hier präferierter Lesart kann unter „geschäftlich“ verstanden werden, dass in Bezug auf den Vermögensbestand (Mittelverwendung) einer Familienstiftung und etwaiger Verbindlichkeiten (Mittelherkunft) über eine rein verwaltende Tätigkeit hinaus in regelmäßigem Abstand Entscheidungen zu treffen und umzusetzen sind, die über die bloße reaktive Verwaltung des Vermögens hinausgehen.

Zum Ort der Geschäftsleitung hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 05.02.2024 erstmals ausführlich ihre Position veröffentlicht, indem sie im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) Ausführungen zum Ort der Geschäftsleitung aufgenommen hat. Auch das BMF stellt nicht explizit auf den Begriff „geschäftlich“ ab, sondern geht – der BFH-Rechtsprechung¹⁴¹ folgend – davon aus, dass diese an dem Ort ist, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Inzidenter scheinen die Ausführungen der Finanzverwaltung zum Ort der Geschäftsleitung eine betriebliche Aktivität vorauszusetzen. Dies könnte sich daraus ergeben, dass dem Ort der Geschäftsleitung im Unternehmenskontext besondere Relevanz zukommt. Denn in Rz. 6 des AEAO zu § 10 heißt es: „Wird ein Unternehmen an mehreren Orten geschäftsführend tätig, so sind die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten grundsätzlich nach ihrer Bedeutung für das Unternehmen zu gewichten, um auf diese Weise den (Haupt-)Ort der Geschäftsleitung bzw. den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung zu bestimmen.“ Dieser kontextuelle Zusammenhang könnte so verstanden werden, dass der Ort der Geschäftsleitung untrennbar mit einer unternehmerischen Betätigung verwoben ist. Dann allerdings bestünde das Problem, nicht-geschäftliche Betätigungen im Hinblick auf den normativen Anknüpfungspunkt auszulegen. Denn würden lediglich unternehmerische Aktivitäten vom „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ erfasst, würde sich bei Insti-

141 Vgl. BFH v. 03.07.1997, IV R 58/95, BStBl. 1998 II, 86.

tutionen, die lediglich vermögensverwaltende oder vermögenserhaltende Aktivitäten realisieren, die Frage stellen, ob diese überhaupt einen Ort der Geschäftsleitung haben könnten. Denn unstrittiger Ansatzpunkt für den Umfang der Steuerpflicht ist nach § 1 Abs. 1 KStG bzw. nach § 2 Nr. 1 KStG auch im Kontext rein vermögensverwaltender Betätigungen, dass ein Ort der Geschäftsleitung im Inland existiert oder gerade nicht existiert. Bei den dort näher umschriebenen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit, sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts, nicht rechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts sowie Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts kommt es zur Feststellung des Umfangs der steuerpflichtigen Einkünfte entscheidend darauf an, wo konkret sich im Einzelfall der Ort der Geschäftsleitung befindet. Dass über Kapitalgesellschaften hinaus noch weitere Institutionen betroffen sind, zeigt der Befund, dass beispielsweise Investmentfonds oder auch Unternehmens- und Beteiligungsträgerstiftungen von der Notwendigkeit der Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung betroffen sind.

Als Zwischenergebnis kann daher festgehalten werden, dass dem Begriff „geschäftlich“ zwar Bedeutung zukommt. Indessen darf er nicht gleichgesetzt werden mit dem Begriff „gewerblich“. Vielmehr ist er einer eigenen Auslegung zugänglich und beansprucht eine eigenständige definitorische Präzisierung.

II. Systematisierung der Ansässigkeit privatnütziger Familienstiftungen anhand normativer Kriterien

Nach den Regeln der Kombinatorik gibt es bei jeweils zwei Ausprägungen – Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung einerseits sowie Inland bzw. Ausland andererseits – 2^2 , also 4 Möglichkeiten der kombinatorischen Varianten. Vorliegend sind dies bezogen auf eine privatnützige Familienstiftung die folgenden Möglichkeiten:

1. Sitz der Familienstiftung im Inland, Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung im Inland
2. Sitz der Familienstiftung im Inland, Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung im Ausland
3. Sitz der Familienstiftung im Ausland, Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung im Inland

4. Sitz der Familienstiftung im Ausland, Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung im Ausland

Diese vier verschiedenen Kombinationen sind näher zu diskutieren.

1. Sitz im Inland, Ort der Geschäftsleitung im Inland

Eine nach § 80 ff BGB errichtete rechtsfähige (Familien-)Stiftung mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland unterliegt nach § 1 Abs.1 Nr. 4 KStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Demzufolge versteuert sie nach § 1 Abs. 2 KStG ihr Welteinkommen.¹⁴² (Familien-)Stiftungen mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland können verschiedene Arten von Einkünften beziehen, denkbar sind strukturell sämtliche Einkunftsarten des § 2 Abs.1 EStG mit Ausnahme der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Aufgrund von § 19 EStG setzen diese ein höchstpersönliches Tätigwerden einer natürlichen Person voraus.¹⁴³ Stiftungen unterfallen nicht dem § 8 Abs.2 KStG und sie sind auch nicht zwangsläufig gewerbsteuerpflichtig. Denn sie erzielen keine gewerblichen Einkünfte kraft Rechtsform.

2. Sitz im Inland, Ort der Geschäftsleitung im Ausland

Die empirisch wohl eher selten zu beobachtende Konstellation einer nach den Bestimmungen des § 80 BGB errichteten Familienstiftung mit Sitz im Inland und zusätzlicher bzw. alleiniger Geschäftsleitung im Ausland bewirkt in jedem Fall die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Familienstiftung im Inland. Ob in solchen Fällen im Ausland der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbare Rechtsfolgen eintreten, ist eine Frage, die nach den Ansässigkeitskriterien des ausländischen Rechts zu entscheiden ist. Da einer solchermaßen errichteten Familienstiftung in DBA-Fällen als juristische Person prinzipiell aufgrund des Merkmals „Sitz“ die Abkommensberechtigung zuzuerkennen ist¹⁴⁴, ist nach den Tie-Breaker-Kriterien des Art. 4 OECD-Musterabkommen zu untersuchen, in

142 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 24 Rn. 11.

143 Vgl. Gericke in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 19 EStG, Rz. 12.

144 Vgl. Kraft, DStR 2016, 2825 (2829).

welchem der beteiligten Vertragsstaaten die Familienstiftung für Abkommenszwecke als ansässig gilt.

Für aus deutscher Sicht rechtlich unselbstständige Familienstiftungen gelangen entsprechende Kriterien zur Anwendung. Solche Organisationsformen unterliegen ebenfalls aufgrund ihres inländischen Sitzes der unbeschränkten Steuerpflicht und qualifizieren aufgrund dessen als abkommensberechtigigt.

3. Sitz im Ausland, Ort der Geschäftsleitung im Inland

Eine nach dem Recht eines ausländischen Staates errichtete Familienstiftung mit ausländischem (Satzungs-)Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland war bislang – soweit ersichtlich – noch nicht Gegenstand höchstgerichtlicher Rechtsprechung.¹⁴⁵ Über die Frage der – wohl unstrittigen – Körperschaftsteuerpflicht hinaus, kann es in solchen Konstellationen um die höchststrichterlich noch ungeklärte Frage gehen, ob eine derartige ausländische Familienstiftung der Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu unterwerfen ist. Das Finanzgericht Niedersachsen hat diese Frage bejaht.¹⁴⁶ Es ist mit Spannung zu erwarten, ob der BFH diese Rechtsauffassung halten wird. Zutreffend wird darauf hingewiesen¹⁴⁷, dass die zu erwartende BFH-Entscheidung über den Einzelfall hinaus erhebliche Bedeutung für alle im Ausland errichteten Stiftungen haben wird, bei denen sich die Geschäftsleitung und das Vermögen im Inland befinden. Sollte die Ersatzerbschaftsteuer tatsächlich gelten, wäre im Turnus von 30 Jahren mit Steuerzahlungen zu rechnen.

Zwar lassen sich Präzedenzen ausmachen, allerdings treffen diese in Bezug auf den Sachverhalt nicht den Kern der hier aufgeworfenen Rechtsfrage. Denn der BFH¹⁴⁸ hat bereits entschieden, dass eine ausländische Familienstiftung zwar grundsätzlich nicht der Ersatzerbschaftsteuer unterliegt. Im entschiedenen Streitfall ging es allerdings um eine Stiftung, die sowohl Sitz als auch Geschäftsleitung im Ausland – in der Schweiz – hatte. Die nunmehr anhängige Rechtsfrage erfordert eine Positionierung zur Situation, in der bei ausländischem Sitz ein – offenbar – nicht strittiger Ort der Geschäftsleitung im Inland gegeben ist.

145 Vgl. Vorbeck, EFG 2022, 1471.

146 Vgl. Niedersächsisches FG v. 29.06.2022 – 3 K 87/21, EFG 2022, 1471.

147 Vgl. IWW Institut, SB 2023, 2.

148 Vgl. BFH v. 03.07.2019 – II R 6/16, BStBl. II 2020, 61.

4. Sitz im Ausland, Ort der Geschäftsleitung im Ausland

Eine Familienstiftung mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland entfaltet selbst nur dann steuerliche Wirkung im Inland, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht erzielt. Dementsprechend geht die Finanzverwaltung im AEASTG zutreffend davon aus, dass § 15 AStG eine beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Familienstiftung hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte unberührt lässt. Eine gegebenenfalls im Inland im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Familienstiftung erhobene Körperschaftsteuer im Inland wird nach § 15 Abs. 5 AStG auf die Steuer angerechnet, die auf den für die Einkommensteuer- bzw. die Körperschaftsteuerpflicht von Stifter oder Destinatären im Rahmen der inländischen Besteuerung relevanten Zurechnungsbetrag entfällt.

Zu betonen ist, dass es nach eingeschwungener höchstrichterlicher Rechtsprechung für Zwecke der inländischen Besteuerung von Stifter bzw. Destinatären im Kontext des § 15 AStG unerheblich ist, ob die im Ausland domizilierte Familienstiftung rechtsfähig oder nicht rechtsfähig ist. So ist einerseits eine rechtlich selbstständige ausländische Familienstiftung dem Tatbestand des § 15 AStG zu subsumieren. Andererseits unterfällt auch eine rechtlich unselbstständige ausländische Familienstiftung – Prototyp insoweit ist der nicht rechtsfähige Trust des angloamerikanischen Rechtskreises – dem Regime des § 15 AStG. Der BFH-Judikatur¹⁴⁹ folgend vertritt auch die Finanzverwaltung im AEASTG¹⁵⁰ die Auffassung, auch US-Trusts könnten in die Anwendung des § 15 Abs. 4 AStG fallen und unabhängig davon, ob sie rechtsfähig oder nicht rechtsfähig sind, Familienstiftungen gleichgestellt werden.

III. Kriterien des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen

1. Relevanz der Positionierung der Finanzverwaltung im AEAO

Erstmalig mit BMF-Schreiben vom 05.02.2024 hat die Finanzverwaltung Ausführungen zum Ort der Geschäftsleitung in den Anwendungserrlass

149 Grundlegend BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

150 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 814.

zur Abgabenordnung aufgenommen.¹⁵¹ Die dort im Wesentlichen auf die höchstrichterlichen Präzedenzen gestützten Positionierungen zur Figur des „Ortes der Geschäftsleitung“ basieren zwar in weiten Bereichen auf Sachverhaltskonstellationen, in denen der Ort erwerbswirtschaftlich tätiger Kapitalgesellschaften von Bedeutung war. Für Zwecke praktischer Rechtsanwendung ist es im Kontext dieser Untersuchung unerlässlich, die im AEAO zusammengefassten Positionen auf die Situationen von Familienstiftungen zu projizieren und tragfähige Schlussfolgerungen abzuleiten. Das BMF-Schreiben verwendet zwar mehrfach den Begriff der „Gesellschaft“ bzw. der „Gesellschafter“. Stiftungen, Stifter bzw. Destinatäre finden sich begrifflich dort nicht. Gleichwohl sollten sich keinerlei Zweifel daran entzünden, dass die Ausführungen der Finanzverwaltung auf sämtliche Kategorien von Stiftungen übertragbar sind. Dies gilt für gemein- wie privatnützige Stiftungen, folglich auch für Familienstiftungen.

2. Struktur und Konzeption des § 10 AO

Der in § 10 AO anzutreffenden Legaldefinition des Ortes der Geschäftsleitung als „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ kommt allenfalls begrenzter Erkenntniswert zu.¹⁵² Die begriffliche Ansiedelung in der AO bedeutet, dass der Begriff des Ortes der Geschäftsleitung auch im Kontext von Familienstiftungen definitorisch steuerartenübergreifend und institutionenübergreifend zu verstehen ist. Ihm kommt somit Bedeutung zu für ertragsteuerliche, insbesondere körperschaftsteuerliche Zwecke. Aber auch im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) ist die Definition bedeutsam. Weiterhin regelt der Ort der Geschäftsleitung sowohl bei rechtsfähigen (Familien-)Stiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) als auch bei Treuhand-Familienstiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG), ob im konkret zu beurteilenden Einzelfall unbeschränkte oder beschränkte Körperschaftsteuerpflicht gegeben ist. Da auch § 15 AStG sowohl tatbestandlich als auch definitorisch (ausländische Familienstiftung nach Abs. 2) auf eine Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs des AStG abstellt, nimmt der abgabenrechtliche Begriff des Ortes der Geschäftsleitung auch bei nach ausländischem Recht errichteten Familienstiftungen höchste Priorität ein.

Der Versuch des Gesetzgebers einer Legaldefinition in § 10 AO mutet tautologisch an. In vielen Fällen der praktischen Beurteilung des Ortes der

151 Vgl. hierzu die Analyse bei Kraft, NWB 2024, 1332.

152 Vgl. Kraft, NWB 2024, 1332 (1336).

Geschäftsleitung einer juristischen Person oder einer anderen Vermögensmasse – folglich auch einer Familienstiftung – erweist sie sich in der Praxis als unbrauchbar. Daher beansprucht die inhaltliche Ausformung dieses Terminus durch die höchstrichterliche Rechtsprechung – und nunmehr durch die Finanzverwaltung – besondere Bedeutung.

3. Grundsatz: Ort der Willensbildung

Den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung umschreibt die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung auch als „Geschäftsführung im engeren Sinne“.¹⁵³ Vor dem Hintergrund, dass die grundlegenden Entscheidungen zu Handelsgesellschaften ergangen sind, überrascht es nicht, dass zur laufenden Geschäftsführung die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen des gewöhnlichen Betriebs des Handelsgeschäfts sowie die zur gewöhnlichen Verwaltung gehörenden organisatorischen Maßnahmen zählen, die für Rechnung der Person getroffen werden, deren Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen ist.¹⁵⁴

Im BMF-Schreiben¹⁵⁵ wird diesbezüglich der Schlüsselbegriff der „Tagesgeschäfte“ bemüht. Dieser eingeschwungene Ausdruck vermag sich im Einzelfall durchaus von dem Ort zu unterscheiden, an dem strategische familienstiftungspolitische Weichenstellungen strategischer Natur getroffen werden.

Beispiel: Der Vorstand (§ 84 BGB) als geschäftsführungsbefugtes Entscheidungsgremium einer unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung versammelt sich zu einem verlängerten Wochenende auf der Jacht des Stifters, um die Anlageentscheidungen bezüglich der Vermögensstruktur sowie die Zuwendungsentscheidungen im Hinblick auf die Destinatäre zu diskutieren und entsprechende Entscheidungsvorschläge vorzubereiten.

Auch wenn der Ort und Anlass der Entscheidungsfindung Symbolkraft für den familiären Zusammenhalt entfalten mögen, befindet sich auf der Jacht – mangels tagesgeschäftlicher Bezüge – gleichwohl kein steuerlicher Ort der Geschäftsleitung. Es fehlt am Kriterium tagesgeschäftlicher Bezüge.

153 Vgl. BFH v. 07.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175.

154 Vgl. Gersch in: Klein, AO, § 10 Rz. 2 unter Verweis auf die Judikatur des BFH; s. auch Kraft, NWB 2024, 1332.

155 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 2.

4. Anhaltspunkte des „gewöhnlichen Betriebs“ einer Familienstiftung

Für praktische Zwecke im Kontext des steuerlichen Familienstiftungsmanagements ist somit bedeutsam, was zu dem „gewöhnlichen Betrieb“ bzw. der „gewöhnlichen Verwaltung“ der Familienstiftung gehört. Anhaltspunkte einer gewissen „Gewöhnlichkeit“ im Sinne alltäglicher Maßnahmen der Geschäftsführung einer Familienstiftung könnten darin gesehen werden, wo ggf. die Rekrutierung von Personal erfolgt, wo Verhandlungen mit Stiftern bzw. mit Zustiftern erfolgen, wo Finanzierungsverhandlungen mit Fremdkapitalgebern stattfinden, wo mit Externen jedweder Art allgemein verhandelt und Verträge abgeschlossen werden. Ein weiteres Indiz für den Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung ist der Ort, wo die Geschäftsunterlagen aufbewahrt werden, die Konten und Korrespondenz geführt werden.¹⁵⁶

Von besonderer Bedeutung wird der Ort sein, von dem aus mit zuständigen Behörden kommuniziert wird. Davon betroffen sind – sofern einschlägig – der Kommunikationsverkehr mit der Stiftungsaufsicht sowie der Austausch mit der Finanzverwaltung. In diesem Zusammenhang verdient der Hinweis Erwähnung, dass für Familienstiftungen in den meisten Landesstiftungsgesetzen lediglich eine sehr eingeschränkte Stiftungsaufsicht vorgesehen ist.¹⁵⁷

In unproblematischen Fällen wird die Vermutung berechtigt sein, dass ein derartiger Ort der Geschäftsleitung mit dem statuarischen Sitz einer Familienstiftung zusammenfällt. In besonders gelagerten Konstellationen sollte die Gestaltungs- und Beratungspraxis aus Erwägungen der Risikosteuerung von den Vorgaben der Finanzverwaltung nur in substantiierten Ausnahmefällen abweichen. Ferner muss betont werden, dass die Bestimmung des Ortes, an dem die „Tagesgeschäfte“ vorgenommen werden, nicht nur im Verwaltungsverfahren, sondern auch prozessual die Qualität einer Tatfrage einnimmt. Dieser Ort sollte eindeutig bestimmt und bestimmbar sein, er ist im Finanzgerichtsverfahren nicht revisibel. Folglich obliegt er der Tatsachenfeststellung auf der Ebene der Finanzgerichte, im Revisionsverfahren ist der Bundesfinanzhof in Bezug auf den Ort der Geschäftsleitung einer privatnützigen Familienstiftung an die Feststellungen des Finanzgerichts gebunden.

¹⁵⁶ Vgl. Halaczinsky, ErbStB 2022, 299 (300).

¹⁵⁷ Sofern eine Familienstiftung im konkreten Einzelfall unter die Stiftungsaufsicht fällt. Dies ist nicht nach sämtlichen Landesstiftungsgesetzen der Fall. Vgl. Schumann, StB 2024, 1 (4–5).

Im Kern hängt der Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung wesentlich von deren Geschäftsmodell ab. Beschränkt sich dieses auf die Vermögensverwaltung, sprechen valide Gründe dafür, den Ort der Geschäftsleitung dort anzunehmen, wo in Bezug auf die Vermögensstruktur die typischen Entscheidungen getroffen werden. In Fällen, in denen die Familienstiftung über entsprechende Büroräumlichkeiten sowie diesbezüglich ausgebildetes Fachpersonal verfügt, dürfte diese Ortsbestimmung eindeutig zu leisten sein. Werden entsprechende Familienstiftungen indessen nach dem Prinzip „work from anywhere“ geleitet, wird der Ort der Geschäftsleitung aus rein praktischer Sicht schwieriger zu bestimmen sein. Insoweit kann die Rechtslage nur als „im Fluss befindlich“ bezeichnet werden. Unmittelbar verwertbare praxistaugliche Handreichungen finden sich hierzu im BMF-Schreiben¹⁵⁸ nicht.

Eine – empirisch eher selten zu beobachtende – Unternehmensträgerstiftung wird ihren Ort der Geschäftsleitung häufig dort haben, wo sich das betriebene Unternehmen befindet. Allerdings ist das nicht zwangsläufig. Auch in derartigen Konstellationen können sich der Unternehmenssitz und der Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung an verschiedenen Orten befinden. Betreibt eine Unternehmensträgerfamilienstiftung mehrere Unternehmen, was denkbar ist, wenn im zeitlichen Verlauf mehrere Einzelunternehmen auf die Familienstiftung übertragen wurden, bestehen prinzipiell mehrere Orte der Geschäftsleitung. Der eigentliche – u.a. körperschaftsteuerlich – relevante Ort der Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO ist dann anhand einer Gewichtung zu bestimmen.

Im Kontext von Beteiligungsträgerstiftungen determiniert die steuerliche Ansässigkeit des gehaltenen Beteiligungsunternehmens nicht automatisch den Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung. Vielmehr kommt es darauf an, an welchem Ort die entsprechenden Geschäftsleitungsmaßnahmen der Familienstiftung in Bezug auf das Beteiligungsmanagement getroffen werden; nicht jedoch darauf, wo sie sich typischerweise auswirken. Denn auswirken werden sich die vom Stiftungsmanagement getroffenen Entscheidungen in derartigen Konstellationen im Regelfall bei der Beteiligungsgesellschaft. Bei Beteiligungsträgerstiftungen sind mithin mehrere Ebenen zu unterscheiden, an denen Orte der Geschäftsleitung für steuerliche Zwecke zu bestimmen sind. Neben dem Geschäftsleitungsort der Betei-

158 Allenfalls könnten Rückschlüsse aus den Ausführungen der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 05.02.2024 zu mehreren Orten der Geschäftsleitung gezogen werden.

ligungsträgerstiftung sind zusätzlich davon abgeschichtet, die Geschäftsleitungsorte der Beteiligungsgesellschaften nach autonomen Mechanismen zu bestimmen.

5. Familienstiftungen mit mehreren Orten der Geschäftsleitung

Ähnlich wie bei anderen (inkorporierten) Steuerpflichtigen ist es bei Familienstiftungen denkbar, dass diese über mehrere Orte der Geschäftsleitung verfügen. In solchen Situationen besteht die Notwendigkeit einer Gewichtung, um den zutreffenden Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen. Die diesbezügliche höchstrichterliche Judikatur¹⁵⁹ zum Problem mehrerer Geschäftsleitungsorte hat die Finanzverwaltung im AEStG zusammengefasst.¹⁶⁰ Wird demnach eine Familienstiftung an mehreren Orten geschäftsführend tätig, so sind die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten grundsätzlich nach ihrer Bedeutung für das Unternehmen zu gewichten, um auf diese Weise den (Haupt-)Ort der Geschäftsleitung bzw. den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung zu bestimmen.¹⁶¹ Fallen der Ort der kaufmännischen und der technischen Leitung einer Familienstiftung auseinander, kommt es auf den Ort der kaufmännischen Leitung an.¹⁶² Insoweit kommt auch bei Familienstiftungen eine betriebswirtschaftliche Managementperspektive zum Tragen.¹⁶³ Erfahrungssätze für relevante Gewichtungsgrößen bei Familienstiftungen wurden bislang nicht veröffentlicht. Die Gewichtungssproblematik ist auf der Sachverhaltsbasis des individuell beurteilten Einzelfalls zu entscheiden, in Betracht für die Gewichtung kommen könnten Auswirkungen von Maßnahmen der Geschäftsleitung. Im kapitalgesellschaftlichen Kontext kann insoweit primär auf betriebswirtschaftliche Steuerungsgrößen wie Umsatz, Gewinn, Unternehmenswert oder weitere zielführende Kriterien recurriert werden.

Weder lässt das Fallmaterial der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch lassen die Ausführungen der Finanzverwaltung im AEAO eindeutige Rückschlüsse auf die anzuwendenden Kriterien einer derartigen Gewich-

159 Vgl. BFH v. 03.07.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; BFH v. 21.04.1999 – I R 5/98, BB 1999, 1417.

160 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 6; BFH v. 23.01.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554 m.w.N.

161 Vgl. BFH v. 03.07.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; BFH v. 21.04.1999 – I R 5/98, BB 1999, 1417.

162 Vgl. BFH v. 23.01.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

163 Vgl. Kraft, NWB 2024, 1332 (1338).

tung zu. Sie sind vielmehr weitgehend unbestimmt. In der Praxis sollte sich der relevante Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung an der ökonomisch bedeutsamsten von der Stiftung betriebenen Aktivität orientieren. In Betracht kommen insoweit relevante betriebswirtschaftliche Kerngrößen zur Bestimmung der wirtschaftlichen Bedeutung.

Bei Familienstiftungen kann im Einzelfall auch eine Gewichtung anhand anderer Kriterien als unternehmerischer Steuerungsgrößen plausibel werden. Besteht beispielsweise das Stiftungsmanagement im Wesentlichen darin, angelegtes Vermögen zu verwalten und entsprechend dem Stifterwillen zu erhalten und zu mehren, könnte ein zentrales Gewichtungskriterium im Volumen des verwalteten Vermögens gesehen werden. Dieses weist eine gewisse Nähe zur Größenkategorie „assets under management“ (AUM) auf, die aus dem Bereich der Vermögensverwaltung sowie der Fondsstrukturierung bekannt ist.

6. Bedeutung von Räumlichkeiten bei der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen

Die in der Besteuerungspraxis notwendige inhaltliche Konkretisierung der sogenannten Tagesgeschäfte hat nach Rechtsprechung¹⁶⁴ und Finanzverwaltung¹⁶⁵ darauf abzustellen, wo die tatsächlichen organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen getätigt werden, die der gewöhnliche Betrieb des Unternehmens mit sich bringt.¹⁶⁶ Dazu bedarf es geeigneter Räume, zumeist Büroräume.¹⁶⁷ Demgemäß geht die Finanzverwaltung¹⁶⁸ vom Ansatz her zutreffend davon aus, dass die Oberleitung als „Ausübung von Leitungsfunktionen“ üblicherweise in dafür geeigneten Räumen ausgeübt wird. Bei einer Kapitalgesellschaft nimmt die BFH-Judikatur¹⁶⁹ an, dass sich der relevante Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung in den Büroräumen der Geschäftsführung befindet.

Die zu Kapitalgesellschaften ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung lässt sich im Ansatz ebenso auf Familienstiftungen übertragen wie

164 Vgl. BFH v. 23.02.2022 – III R 35/20, BStBl. II 2022, 844, Tz. 35.

165 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 2.

166 Vgl. Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 10 AO Rz. 2, unter Verweis auf die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung.

167 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 4.

168 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 4.

169 Vgl. BFH v. 29.04.1987 – X R 6/81, BFH/NV 1988, 63.

die Positionierung der Finanzverwaltung. Diese betont im unternehmerischen Kontext¹⁷⁰, dass sich die Geschäftsbetriebsstätte eines Unternehmens beispielsweise auch in den Räumlichkeiten einer eingeschalteten Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft befinden kann.

Im Kontext einer Familienstiftung ist dies von besonderer Relevanz bei ausländischen Familienstiftungen. Deren statuarischer Sitz befindet sich mitunter in den Räumlichkeiten einer dienstleistenden Organisation im Ausland. In Betracht kommen Banken, professionelle Vermögensverwalter oder vermögenssorgende Kanzleien (Anwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater). Aus Gründen der Beweisvorsorge sollten die Nachweise des ausländischen Ortes der Geschäftsleitung in der Besteuerungswirklichkeit minutiös substantiiert werden. Mit anderen Worten ist zu dokumentieren, dass die tagesgeschäftlichen Maßnahmen der Geschäftsführung der ausländischen Familienstiftung tatsächlich im Ausland vorgenommen werden. In der Literatur wird zutreffend im Kontext von Familienstiftungen darauf hingewiesen, dass zur Annahme eines Ortes der Geschäftsleitung im Ausland nicht zwingend erforderlich ist, dass die geschäftsleitenden Personen offizielle Stiftungsorgane sind.¹⁷¹ Nicht erforderlich ist ferner, dass die geschäftsleitenden Personen der Familienstiftung selbst im Ausland ansässig sind.¹⁷²

Bei Zweifeln könnte die Finanzverwaltung geneigt sein, den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung einer ausländischen Familienstiftung mit inlandsansässigen Stiftern bzw. Destinatären im Inland anzunehmen. Rechtsfolge wäre dann die – regelmäßig unerwünschte – unbeschränkte Steuerpflicht der „eigentlich“ ausländischen Familienstiftung.

Bei der Orientierung der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen an der Bedeutung von Räumlichkeiten ist zweierlei zu berücksichtigen. Zum einen erging die zugrunde liegende Judikatur in erster Linie zum Geschäftsleitungsort von Kapitalgesellschaften. Zum anderen entstammt sie einer Ära, in der sich nach klassischem Leitbild Entscheidungsmechanismen im Managementkontext mit einer konkret zu identifizierenden Büroräumlichkeit in Verbindung bringen ließen. Strukturen virtuellen Arbeitens, Co-Working-Space, work from anywhere, Video-konferenzen, (permanentes) Homeoffice und weitere damit zusammenhän-

170 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 4 unter Verweis auf BFH v. 03.07.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 und BFH v. 23.02.2022 – III R 35/20, BStBl. II 2022, 844.

171 Vgl. Halaczinsky, ErbStB 2022, 299 (300).

172 Vgl. Halaczinsky, ErbStB 2022, 299 (300).

gende Arbeits- und Entscheidungskonzepte waren einer derartig strukturierten Arbeits- und unternehmerischen Entscheidungswelt fremd. Demzufolge sollte – je nach Einzelfall – eine gewisse Zurückhaltung hinsichtlich einer vorschnellen Übertragung tradierter Präzedenzen auf zeitgenössische Unternehmens-, Arbeits-, Leitungs- und Entscheidungskonzepte angezeigt sein.

7. Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung in privaten Wohnräumen

In der kapitalgesellschaftlichen Praxis lassen sich gehäuft Fälle beobachten, in denen Orte der Geschäftsleitung seitens der Behörden in die privaten Wohnräume von zur Geschäftsleitung befugten handelnden Personen verortet werden. Diesem gedanklichen Ansatz öffnet sich auch die Finanzverwaltung gleich an mehreren Stellen.¹⁷³ Mit Belegen aus der BFH-Rechtsprechung¹⁷⁴ wird darauf verwiesen, dass geschäftsleitende Handlungen i.S.d. Tagesgeschäfts eines Unternehmens auch in der Wohnung des Geschäftsführers vorgenommen werden können. Wörtlich führt das diesbezügliche BMF-Schreiben aus: „Führen die Ermittlungsmaßnahmen des Finanzamtes dazu, dass an dem vom Steuerpflichtigen erklärten Ort der Geschäftsleitung ein solcher zu verneinen ist und lässt sich ein anderer Ort der Geschäftsleitung – auch mangels Mitwirkung des Steuerpflichtigen – nicht mit hinreichender Sicherheit ermitteln, ist als Ort der Geschäftsleitung der Wohnsitz des Geschäftsführers bzw. der Sitz/Wohnsitz der Gesellschafter zugrunde zu legen. Bei mehreren Geschäftsführern gilt Nr. 6 entsprechend.“¹⁷⁵

In Bezug auf die Übertragbarkeit dieser Rechtsmeinung auf die Bestimmung des Ortes einer Familienstiftung ist zunächst zu betonen, dass die wörtlich wiedergegebene Passage nicht mit höchstrichterlicher Rechtsprechung belegt werden kann. Vielmehr setzt sie sich partiell zu höchstrichterlicher Judikatur in Widerspruch. Denn im Leitsatz der auch vom BMF als Beleg angeführten BFH-Entscheidung¹⁷⁶ führt der I. Senat aus, der Mittelpunkt der Geschäftsleitung könne sich „notfalls“ auch am Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers befinden. Dementsprechend hat das Gericht den Orientierungssatz wie folgt formuliert: „Die Geschäftsleitung (der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung) einer Gesellschaft befindet sich

173 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 4 und 8.

174 Vgl. BFH v. 23.01.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

175 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 8.

176 Vgl. BFH v. 23.01.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

regelmäßig an dem Ort, an dem die zur Vertretung der Gesellschaft befugte Person die ihr obliegende geschäftsführende Tätigkeit entfaltet. Dies ist bei einer GmbH im Allgemeinen der Ort, wo sich das Büro ihres Geschäftsführers, notfalls dessen Wohnsitz befindet.“

Eine derartige Auslegung des § 10 AO seitens des BMF wirkt tendenziell überschießend. Denn dem Gesetz jedenfalls lässt sich ein Stufenautomatismus der Art „Verneinung des erklärten Ortes der Geschäftsleitung – Nichtermittelbarkeit eines anderen Ortes der Geschäftsleitung – Zugrundelegung des Ortes der Geschäftsleitung am Wohnsitz der Geschäftsführer/Gesellschafter“ nicht entnehmen. Folglich bestehen schon dem Grunde nach Zweifel daran, ob die Positionierung der Finanzverwaltung von höchstrichterlicher Judikatur gedeckt ist. In diese Richtung weist die Goldfinger-Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg¹⁷⁷, die sich so verstehen lässt, dass die Annahme von Geschäftsleistungsbetriebsstätten in den Wohnräumen des Geschäftsführers bei gleichzeitiger Existenz geeigneter Räumlichkeiten der Gesellschaft nicht begründbar sei. So wird – wohl-gemerkt im kapitalgesellschaftlichen Kontext – argumentiert¹⁷⁸, die Qualifizierung einer Privatwohnung als Geschäftsleistungsbetriebsstätte scheide aus, wenn die Gesellschaft eine feste Geschäftseinrichtung unterhalte, in der auch Geschäftsleistungstätigkeiten ausgeübt werden. Der Automatismus, mit dem das BMF einen Ort der Geschäftsleitung in privaten Wohnräumen anzunehmen gedenkt, findet weder in der gesetzlichen Konstruktion eine Stütze noch lässt sie sich einschlägigen Präzedenzen entnehmen.

Erst recht gelten diese Strukturen im Kontext von Familienstiftungen. Unterhält dementsprechend eine Familienstiftung geeignete Büroräumlichkeiten, in denen das gesamte Stiftungsmanagement durchgeführt werden kann, befindet sich in diesen Räumen regelmäßig der Ort der Geschäftsleitung. Verfügt eine Familienstiftung nicht über entsprechende Räumlichkeiten, etwa weil sie sich externer Dienstleister bedient, ist ausschlaggebend, an welchem Ort bzw. an welchen Orten die tatsächlichen Geschäftsleitungsmaßnahmen durchgeführt werden. Dies lässt sich in der Besteuerungsrealität gestalten. Auf die Notwendigkeit sorgsamer Dokumentation,

177 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 30.06.2020 – 5 K 3305/17, BeckRS 2020, 26639, Rz. 55 unter Verweis auf BFH v. 10.05.1961 – IV 155/60 U, BStBl. III 1961, 317. Die Revision wurde vom FG Baden-Württemberg mangels Vorliegens von Gründen nicht zugelassen. Zur Nichtzulassungsbeschwerde der Finanzverwaltung vgl. BFH v. 12.01.2022 – I B 53/20, BFV/NV 2023, 1203.

178 Vgl. Beinert/Maucher, DB 2023, 219; Kraft, NWB 2024, 1332 (1341).

an welchem Ort entsprechende Geschäftsleitungsmaßnahmen erfolgen, wurde bereits hingewiesen.

E. Dotation einer ausländischen Familienstiftung

I. Gründungsbesteuerung

Vor dem Hintergrund der gestiegenen Bedeutung von ausländischen Familienstiftungen überrascht es, dass dem Aspekt der steuerlichen Behandlung der Gründung derartiger Institutionen spärlicher Raum eingeräumt wird.¹⁷⁹ Aufgrund der Bedeutung dieser Thematik wird eine kritische Auseinandersetzung damit unausweichlich. Dies gilt umso mehr, als die Finanzverwaltung diesen Themenbereich im kürzlich publik gemachten AEStG ebenfalls ausgespart hat.

Die Diskussion der Gründungsbesteuerung ausländischer Familienstiftungen konzentriert sich sowohl auf ertragsteuerliche als auch auf erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte. Ertragsteuerlich entfaltet der Errichtungsvorgang einer ausländischen Familienstiftung in jedem Fall dann Relevanz, wenn der Stifter unbeschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Unterliegt die Stifterin oder der Stifter keiner inländischen Besteuerung, so wird der reine Einbringungsvorgang in eine ausländische Familienstiftung nicht vom deutschen Steuerrecht erfasst. Ist die Stifterin oder der Stifter in Bezug auf bestimmte Tatbestände beschränkt steuerpflichtig, so hängen etwaige steuerliche Konsequenzen im jeweiligen Einzelfall davon ab, ob ein Realisierungstatbestand anzunehmen ist.

Begrifflich umschließen die nachfolgenden Überlegungen neben ausländischen Familienstiftungen sämtliche Surrogate, also insbesondere nach Common Law-Rechtskreisen errichtete (Familien-)Trusts oder entsprechende Rechtsinstitute, die nach Typenvergleichskriterien einer (Familien-)Stiftung entsprechen. Denn nach herausgearbeiteter zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung kommt es nicht auf die formale Bezeichnung des ausländischen Rechtsgebildes an, sondern darauf, ob die entsprechende Struktur dem Leitbild einer Familienstiftung als gleichwertig zu erachten ist.¹⁸⁰

179 Im Hinblick auf die Dotation inländischer Familienstiftungen kann auf das umfangreiche Schrifttum verwiesen werden. Vgl. Richter, *StiftungsR-HdB/Richter*, § 23 Rn 1 ff.; Schumann, *Familienstiftungen*, 102 ff.

180 Vgl. AEStG 2023, Tz. 797.

II. Dotation mit Privatvermögen

1. Privatvermögen ohne stille Reserven

Wendet der Stifter der ausländischen Familienstiftung aufgrund des Stiftungsgeschäfts Vermögensgegenstände seines Privatvermögens zu, bei denen denkgesetzlich stille Reserven keine Rolle spielen können, erweist sich der Dotationsvorgang aus ertragsteuerlicher Perspektive als unproblematisch.

Fall:

Sachverhalt

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin S errichtet den unstrittig als Familienstiftung qualifizierenden S-Family Trust im Staat U. Im Stiftungsgeschäft hat sie sich verpflichtet, dem Trust Barvermögen sowie Spareinlagen zuzuwenden. Sachlogisch können weder im Barvermögen noch in den Spareinlagen stille Reserven gebunden sein.

Steuerliche Würdigung

Einkommensteuerlich erfüllt die unentgeltliche Zuwendung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens an die Stiftung keinen einschlägigen Tatbestand. Weder das Barvermögen noch die Spareinlagen sind einkommensteuerlich hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung auf den Rechtsträger „Familienstiftung“ steuerlich erfasst.

Schenkungsteuerlich qualifiziert die Zuwendung des Barvermögens sowie der Spareinlagen als Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 1 ErbStG.¹⁸¹ Nach Satz 2 dieser Bestimmung ergibt sich die gleiche Rechtsfolge für die Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist.¹⁸²

Hinsichtlich der Vermögensübertragung im Wege der Dotation unterliegt die Stifterin der unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG. Die Steuerschuldnerschaft bestimmt

181 Für die Stiftungserrichtung auf den Todesfall greift § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG analog.

182 Vgl. Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 7 Rz. 17.

sich nach § 20 Abs. 1 S. 2 ErbStG. Danach ist die ausländische Familienstiftung selbst Schuldner der Schenkungsteuer.

Diese wird nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 2 ErbStG fällig beim Übergang von Vermögen auf eine ausländische Familienstiftung, die als Vermögensmasse ausländischen Rechts qualifiziert, deren Zweck auf die Bildung von Vermögen gerichtet ist. Diese wird mithin gemäß § 20 Abs. 1 S. 2 ErbStG – als Vermögensmasse – als Erwerber und Steuerschuldner behandelt.¹⁸³

Ebenso wird die Stifterin bzw. der Stifter als Steuerschuldner qualifiziert, vgl. § 20 Abs. 1 S. 2 ErbStG a.E. Diese Person gilt nach dieser Vorschrift als „derjenige, der diese Vermögensmasse unter Lebenden gebildet oder ausgestattet hat“. Die gesamtschuldnerische Haftung der ausländischen Familienstiftung sowie des Stifters ergibt sich aus § 44 AO.

Hinzuweisen ist darauf, dass eine etwaige Zustiftung ebenfalls als Schenkung unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG qualifizieren würde.

2. Privatvermögen mit steuerlich verhafteten stillen Reserven

Handelt es sich bei dem der Familienstiftung zugewendeten Vermögen um Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, die prinzipiell einer Realisierung inhärenter stiller Reserven zugänglich sind, stellt sich die ertragsteuerliche Behandlung vergleichbar den im vorigen Abschnitt geschilderten Situationen dar. In Bezug auf einkommensteuerliche Rechtsfolgen entfaltet insofern die Frage Relevanz, ob gelegentlich der Dotation der ausländischen Familienstiftung von einer – ggf. ertragsteuerlich relevanten – Veräußerung auszugehen ist. Auf einen Veräußerungstatbestand wird beispielsweise im Rahmen der §§ 17, 20 Abs. 2 sowie 23 EStG abgestellt.

Fall:

Sachverhalt

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin S errichtet den unstrittig als Familienstiftung qualifizierenden S-Family Trust im Staat U. Im Stiftungsgeschäft hat sie sich verpflichtet, dem Trust mehrere Vermögensgegenstände des gehobenen Lebensstandards zuzuwenden. Dabei handelt es sich um ausschließlich privat genutzte Gegenstände, u.a. Schmuck, di-

183 Vgl. Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 7 Rz. 17.

verse Oldtimer, eine Segeljacht, eine umfangreiche Kunstsammlung sowie einen Weinkeller mit Exponaten, die teilweise zu Liebhaberpreisen weit über dem ursprünglichen Einkaufspreis gehandelt werden. Zusätzlich sind mehrere in verschiedenen Staaten belegene Ferienimmobilien sowie ein umfangreiches Aktiendepot Gegenstand der Zuwendung aufgrund des Stiftungsgeschäfts.

Steuerliche Würdigung

Normative Ausgangspunkte für die Erfassung realisierter Wertsteigerungen im Privatvermögen können gegeben sein aufgrund der Vorschriften des § 17 EStG, des § 20 Abs. 2 EStG sowie des § 23 EStG. Während sich eine etwaige Realisierungs- bzw. Aufdeckungsrelevanz bei den erstgenannten Normen tatbestandlich aus der Qualität als Anteile an Kapitalgesellschaften ergeben kann, kommen im Rahmen letzterer die im § 23 EStG näher normierten Fristen als Grundlage der ertragsteuerlichen Erfassung in Betracht.

Allerdings setzen sämtliche angeführten Bestimmungen – §§ 17 EStG, § 20 Abs. 2 EStG und § 23 EStG – voraus, dass eine Veräußerung vorliegt. Zu fragen ist daher, ob bei der Dotation einer ausländischen Familienstiftung im Wege der Erstdotation oder der Zustiftung von Gegenständen des Privatvermögens der Steuerpflichtigen eine Veräußerung im Sinne dieser Vorschriften vorliegt.

Eine nach einkommensteuerlichen Grundsätzen steuerbare Veräußerung verlangt grundsätzlich die Übertragung des (zumindest) wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut von einer Person auf eine andere gegen Entgelt.¹⁸⁴ Eine Schenkung – als unentgeltliche Übertragung ohne jede Gegenleistung – ist keine Veräußerung.¹⁸⁵ Betreffend Anteile an Kapitalgesellschaften kann insoweit eine ständige Rechtsprechung angeführt werden.¹⁸⁶

Angewendet auf den Vorgang der Zuwendung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens seitens des unbeschränkt steuerpflichtigen Stifters an eine ausländische Familienstiftung lässt dies den Schluss zu, dass es sich bei keinem der im Beispielsfall angeführten Einbringungsgegenstände um Veräußerungen handelt. Die Dotation der ausländischen Familienstiftung

184 Vgl. Levedag/Schmidt, § 17 EStG Rz. 21; s. auch z.B. BFH v. 27.07.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271.

185 Vgl. Levedag/Schmidt, § 17 EStG Rz. 25 unter Verweis auf BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158; Schmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz. 80.

186 Vgl. BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158; BFH v. 17.07.1980 – IV R 15/76, BStBl. II 1981, 11, BFH v. 21.10.1999 – I R 43, 44/98, BStBl. II 2000, 424.

mittels der angeführten Vermögensgegenstände bleibt somit ohne ertragsteuerliche Relevanz.

Es kommt vorliegend somit insbesondere nicht darauf an, ob bei den im Beispielsfall exemplifizierten Wirtschaftsgütern die Dotation innerhalb der Fristen des § 23 EStG erfolgt oder nicht. Ebenso ist weder der Tatbestand des § 17 EStG noch der des § 20 Abs. 2 EStG erfüllt, da der Veräußerungsbegriff in beiden Vorschriften nicht erfüllt ist.

Ebenso kommt im Rahmen des § 17 EStG keine verdeckte Einlage in Betracht, da die aufnehmende Entität keine Kapitalgesellschaft, sondern eine Stiftung ist und somit der Begriff der verdeckten Einlage tatbestandlich nicht erfüllt ist. Die Sichtweise, dass in eine Stiftung nicht verdeckt eingelegt werden kann, wird auch von der Finanzverwaltung¹⁸⁷ geteilt. Sie postuliert, dass eine aufnehmende Körperschaft als Stiftung als solche keine Gesellschaftsrechte vermittelt, weshalb die Grundsätze der verdeckten Einlage nicht zur Anwendung kommen.

Schenkungsteuerlich stellt die Erstdotation eine schenkungsteuerbare Transaktion nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG dar.¹⁸⁸ Eine letztendliche Belastung mit Schenkungsteuer kann davon abhängen, ob die Beteiligungsquote des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erreicht wird oder die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG zur Anwendung kommt.

III. Dotation mit Betriebsvermögen

1. Einzelwirtschaftsgüter

Bei der Zuwendung von Betriebsvermögen durch die Stifterin bzw. den Stifter im Wege der Dotation der Familienstiftung (Gründung, Zustiftung) kann eine differenzierte Betrachtung geboten sein. Prinzipiell kommen als Gegenstände einer Erstdotation bzw. einer Zustiftung nämlich Vermögensgegenstände in Betracht, die als Einzelwirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens anzusehen sind. Dabei kann es sich beispielsweise um betriebliche Immobilien, um einem Betriebsvermögen zugeordnete Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder um bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlage- oder des Umlaufvermögens handeln. Ebenso kommen betriebliche Sachgesamtheiten ohne Teilbetriebsqualität als Gegenstände einer Dotation in

187 Vgl. BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291, Tz. 3.

188 Vgl. Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, Rz. 126.

Betracht. Schließlich ist denkbar, dass ganze Einzelunternehmen oder Mitunternehmer-Anteile Gegenstand einer Dotation der ausländischen Familienstiftung sein können.

Die Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen eines im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifters auf eine ausländische Familienstiftung stellt grundsätzlich einen ertragsteuerlichen relevanten Vorgang dar. Denn es erfolgt ein Rechtsträgerwechsel von einem Steuersubjekt auf ein anderes Steuersubjekt mit der Konsequenz, dass dieser von verschiedenen ertragsteuerlichen Tatbeständen erfasst sein könnte.

a) Im Inland belegene Betriebsimmobilie

Die Dotation einer ausländischen Familienstiftung mit einer im Inland belegenen Betriebsimmobilie stellt eine in der Besteuerungsrealität immer wieder auftretende Transaktion dar. Aus diesem Grunde wird sie nachfolgend exemplifiziert.

Fall:

Sachverhalt

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin S wendet dem unstrittig als Familienstiftung qualifizierenden S-Family Trust im Staat U aufgrund ihrer Verpflichtung im Stiftungsgeschäft eine im Inland belegene Betriebsimmobilie ihres Einzelunternehmens zu. Die wertvolle Betriebsimmobilie trägt erhebliche stille Reserven.

Steuerliche Würdigung

Bei der Dotation der Stiftung mit dem Einzelwirtschaftsgut „Betriebsimmobilie“ handelt es sich um eine unentgeltliche Übertragung. Einkommensteuerlich liegt dann eine Entnahme i.S.d. § 4 Abs.1 S.2 EStG vor, wenn S die Betriebsimmobilie für einen betriebsfremden Zweck entnommen hat. Der Begriff des betriebsfremden Zwecks umschreibt eine Wertabgabe aus einem Betriebsvermögen. Er bezieht sich auf die Veränderung der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu den Vermögenssphären des Steuerpflichtigen. Dies geschieht, indem das Wirtschaftsgut dem steuerpflichtigen Bereich des einzelnen Betriebs durch eine willentliche Handlung oder ein

schlüssiges Verhalten des Steuerpflichtigen entzogen wird.¹⁸⁹ Nach dieser Formel ist davon auszugehen, dass in der Dotation der Familienstiftung ein betriebsfremder Zweck zu sehen ist und eine realisierungspflichtige Entnahme vorliegt. Da keine Vorschrift ersichtlich ist, die der grundsätzlichen Realisierungspflicht entgegensteht, stellt die Dotation einen ertragsteuerlich relevanten Vorgang mit der Folge dar, dass die in der Immobilie ruhenden stillen Reserven als realisiert zu behandeln sind.

Für schenkungsteuerliche Zwecke steht außer Frage, dass der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG durch die Erstaussstattung einer im Ausland errichteten Stiftung verwirklicht werden kann¹⁹⁰, wenn Gegenstand der Erstaussstattung – wie im Beispiel – eine Betriebsimmobilie des Einzelunternehmens der Stifterin ist.

b) Im Ausland belegene Betriebsimmobilien

Bei im Ausland belegenen Immobilien des Betriebsvermögens kommt deren abkommensrechtliche Belegenheit Bedeutung zu.

Fall:

Sachverhalt

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin S wendet dem unstrittig als Familienstiftung qualifizierenden S-Family Trust im Staat U aufgrund ihrer Verpflichtung im Stiftungsgeschäft eine im Nicht-DBA-Ausland sowie eine im DBA-Ausland belegene Betriebsimmobilie ihres Einzelunternehmens zu. Beide Betriebsimmobilien sind wertvoll und tragen erhebliche stille Reserven.

Steuerliche Würdigung

Soweit die im DBA-Staat belegene Immobilie betroffen ist, waren bei einer dem Art. 6 des OECD-Musterabkommens nachgebildeten Regelung keine stillen Reserven im Inland verhaftet. Die Dotation hat damit keine Realisierungsfolgen.

189 Vgl. Vögele/Fischer in: Vögele/Borstell/van der Ham, Verrechnungspreise, Rn. 46 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung.

190 Vgl. Gebel in: Troll/Gebel/Jüllicher/Gottschalk, ErbStG, § 7 Rz. 332.

Die im Nicht-DBA-Ausland belegene Betriebsimmobilie war bislang im Hinblick auf die steuerliche Erfassung stiller Reserven im Inland verhaftet. Folglich geht der Dotation der ausländischen Familienstiftung logischerweise eine realisierungspflichtige Entnahme voraus. Im Ausland gegebenenfalls anfallende Steuern wären nach §§ 34c, 34d EStG auf die inländische Steuerschuld anrechenbar.

Hinsichtlich einer Betriebsimmobilie, die in einem ErbSt-DBA-Staat belegen ist, hängt die konkrete schenkungsteuerliche Behandlung von der einschlägigen Abkommensregel ab. Beispielsweise bestimmt Art. 5 Abs. 1 ErbSt-DBA Frankreich, dass unbewegliches Vermögen, das Teil des Nachlasses oder einer Schenkung einer Person mit Wohnsitz in einem Vertragsstaat ist und das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden kann. Somit könnte eine in Frankreich belegene Betriebsimmobilie des von S betriebenen Einzelunternehmens schenkungsteuerlich in Frankreich erfasst werden. Im konkreten Fall gelangte das ErbSt-DBA Frankreich zur Anwendung, welches im Hinblick auf die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom OECD-MA/ErbSt (Art. 9A: Befreiungsmethode; Art. 9B: Anrechnungsmethode) abweicht. So enthält Art. 11 ErbSt-DBA Frankreich für beide Vertragsstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur die Anrechnungsmethode, jeweils mit Progressionsvorbehalt. Da davon ausgegangen werden kann, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuersätze in Frankreich höher sind als in der Bundesrepublik Deutschland, führt die Anwendung der Anrechnungsmethode dazu, dass in Fällen der vorliegenden Art im Ergebnis das zu versteuernde Vermögen stets der höheren französischen Steuerbelastung unterliegt.¹⁹¹ Die Anwendung der Freistellungsmethode würde zum selben Ergebnis führen.

2. Betriebe

Auch wenn die Kautelarpraxis Unternehmensträgerstiftungen eher zurückhaltend gegenüberzustehen scheint¹⁹² und ihre empirische Bedeutung demzufolge eher überschaubar ist, soll die Dotation einer Stiftung mit Betriebsvermögen kurz illustriert werden. In diesem Zusammenhang soll die Position der Finanzverwaltung kurz referiert werden. Danach ist nach der

191 Vgl. Reith in: Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft u.a., ErbSt-DBA Frankreich, Rz. 31.

192 Vgl. Steiner, Betriebswirtschaftliche Beratung 2024, 25.

Auffassung des BMF¹⁹³ zur Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG generell bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils auf eine Familienstiftung zwingend die Buchwertfortführung vorgeschrieben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Fall:

Sachverhalt

Stifterin S betreibt ein Einzelunternehmen mit inländischen und ausländischen Betriebsstätten. S bringt das Einzelunternehmen mit sämtlichen Aktiven und Passiven im Wege der Erstdotation in eine ausländische Familienstiftung ein. Die Familienstiftung wird damit zur Unternehmensträgerstiftung.

Steuerliche Würdigung

Einkommensteuerlich führen Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an eine Familienstiftung grundsätzlich zu einer Entnahme. Bewertungsmaßstab insoweit wäre der Teilwert, vgl. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG. Die Rechtsfolge bestünde somit in der Aufdeckung stiller Reserven. Allerdings regelt § 6 Abs. 3 EStG für den Fall, dass – wie im vorliegenden Fall – eine betriebliche Einheit in Form eines Betriebs auf die Familienstiftung übertragen wird, zwingend die Buchwertfortführung. Voraussetzung ist, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.¹⁹⁴ Daher ist im vorliegenden Fall zu differenzieren. Die ausländische Familienstiftung ist eine „steuerpflichtige Stiftung“ im Sinne der Terminologie der Finanzverwaltung¹⁹⁵, soweit durch die Einbringung inländischen Betriebsstättenvermögens die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Soweit ausländisches Betriebsstättenvermögen auf die ausländische Familienstiftung übertragen wird, ist zu unterscheiden. Ist das ausländische Betriebsstättenvermögen in einem Staat mit sogenanntem „Freistellungs-DBA“ belegen, kann Deutschland kein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven verlieren, da ein solches nicht existierte. Ist das Vermögen dagegen einer Betriebsstätte in

193 Vgl. BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291, Tz. 3.

194 Vgl. Härtling/Tolksdorf, IStR 2023, 717 (725); Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 1 (4); Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 23 Rn. 48.

195 Vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Tz. 3.

einem Nicht-DBA-Staat oder in einem „Anrechnungs-DBA“ zuzuordnen, wäre das Besteuerungsrecht Deutschlands an den stillen Reserven nicht sichergestellt. Denn ein deutscher Zugriff auf die stillen Reserven der künftig von der ausländischen Familienstiftung unterhaltenen im Ausland belegenen Betriebstätte wäre nicht denkbar. Ein eventuelles Besteuerungsrecht bezüglich im Inland ansässiger Destinatäre auf der Rechtsgrundlage des § 15 AStG hinsichtlich der Erträge der ausländischen Familienstiftung stellt insoweit keine Sicherstellung eines deutschen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven des ausländischen Betriebsstättenvermögens dar. Diese Grundstrukturen sind im Hinblick auf die Steuerneutralität der Dotation im Auge zu behalten.

Schenkungsteuerlich unterliegt die Übertragung von Vermögenswerten des Betriebsvermögens im Grundsatz gemäß § 7 Abs.1 Nr. 8 ErbStG der Schenkungsteuer. Indessen greifen auch insoweit die Steuerbegünstigungen bei der Übertragung von Unternehmen, vgl. §§ 13a, 13b, 28a ErbStG sowie weitere Steuerbefreiungstatbestände. Hinzuweisen ist insbesondere auf die sogenannte Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, die auch von einer Familienstiftung ohne „verfügbares Vermögen“ in Anspruch genommen werden kann. Nach dieser Bestimmung wird, die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer erlassen, soweit die Familienstiftung als Erwerberin den Nachweis erbringen kann, dass sie persönlich nicht in der Lage ist, die verbleibende Schenkungsteuer aus ihrem verfügbaren Vermögen zu begleichen

3. Mitunternehmeranteile (inklusive Sonderbetriebsvermögen)

a) Grundlagen

Nach bereits wiedergegebener Auffassung der Finanzverwaltung BMF¹⁹⁶ zur Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG ist bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Familienstiftung zwingend die Buchwertfortführung vorgeschrieben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies bedingt, dass das Vermögen, welches durch den Mitunternehmeranteil repräsentiert wird, näher in Augenschein zu nehmen ist. Handelt es sich um inländisches Betriebsstättenvermögen, ist die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt. Bei Betriebsstättenvermögen

196 Vgl. BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291, Tz. 3.

in einem Staat mit DBA-Freistellung hat kein deutsches Besteuerungsrecht an den stillen Reserven existiert, weshalb Deutschland eines solchen auch nicht verlustig gehen kann. Soweit indessen ein in eine ausländische Familienstiftung eingebrachter Mitunternehmeranteil ausländisches Betriebsstättenvermögen repräsentiert, welches in einem Nicht-DBA-Staat oder in einem Staat mit „Anrechnungs-DBA“ belegen ist, ist das deutsche Besteuerungsrecht an den stillen Reserven nicht sichergestellt mit der Rechtsfolge, dass eine buchwertneutrale Dotation der ausländischen Familienstiftung nicht möglich ist. Ein eventuelles Besteuerungsrecht bezüglich im Inland ansässiger Destinatäre auf der Rechtsgrundlage des § 15 AStG hinsichtlich der Erträge der ausländischen Familienstiftung stellt insoweit keine Sicherstellung eines deutschen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven des ausländischen Mitunternehmeranteils dar.

b) Dotation von Mitunternehmeranteilen mit funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Wesentlich häufiger als Unternehmensträgerstiftungen sind in der Besteuerungswirklichkeit sogenannte Beteiligungsträgerstiftungen anzutreffen.¹⁹⁷ Die Beteiligungsträgerstiftung als besondere Ausprägung der „unternehmensverbundenen Stiftung“¹⁹⁸ ist definitionsgemäß maßgeblich an einem Unternehmen in der Rechtsform einer Personen- oder einer Kapitalgesellschaft beteiligt.

Fall:

Sachverhalt

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin S hält 100 Prozent der Kommanditanteile an der S-GmbH & Co sowie sämtliche Anteile an der Komplementär-GmbH der S-GmbH & Co. Das Betriebsvermögen der S-GmbH & Co ist ausschließlich einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen.

Zudem hat sie der S-GmbH & Co ein im Inland belegenes Grundstück mit Gebäude überlassen, welches teilweise den Produktionsaktivitäten der

197 Vgl. Steiner, Betriebswirtschaftliche Beratung 2024, 25.

198 Vgl. Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform, 1. Aufl. 2022, 29.

S-GmbH & Co dient und teilweise als Lagerhalle für Zwischenprodukte genutzt wird. Das Grundstück mit Gebäude stellt demzufolge unstrittig Sonderbetriebsvermögen dar. Aufgrund ihrer Verpflichtung im Stiftungsgeschäft wendet S der S-Family Foundation, einer im Staat U ansässigen ausländischen Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG, den gesamten Kommanditanteil zu. GmbH-Anteil sowie Grundstück werden ebenfalls auf die S-Family Foundation übertragen.

Steuerliche Würdigung

Im Kern treten sowohl einkommensteuerlich als auch schenkungsteuerlich identische Rechtsfolgen wie bei der Dotation der ausländischen Familienstiftung mit einem Einzelunternehmen ein. Allerdings sind Besonderheiten zu beachten, um die Steuerneutralität des § 6 Abs. 3 EStG beanspruchen zu können. So kann es sich ertragsteuerlich als unabdingbar erweisen, den gesamten Mitunternehmeranteil, mithin inklusive Sonderbetriebsvermögen sowie Anteil an der Komplementär-GmbH, an die Familienstiftung zu dotieren. Dies hängt letztlich davon ab, ob nach Lage der Umstände im Einzelfall Grundstück und GmbH-Anteil als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zu beurteilen sind.¹⁹⁹

c) Dotation von Teil-Mitunternehmeranteilen

Vorsicht ist geboten bei nicht vollumfänglicher Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine ausländische Familienstiftung.

Fall:

Sachverhalt

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin A hält 100 Prozent der Kommanditanteile an der AB-GmbH & Co, Komplementär ist ihr Ehemann B. A wendet aufgrund ihrer Verpflichtung im Stiftungsgeschäft der S-Family Foundation, einer im Staat U. ansässigen ausländischen Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG, den hälftigen Kommanditanteil zu.

¹⁹⁹ Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen v. 21.06.2016, DB 2016, 1907 – Neuregelung durch OFD Nordrhein-Westfalen v. 22.03.2023 S 2241–2020/0006-ST 115 (n.v.).

Steuerliche Würdigung

Bei dem auf die Familienstiftung übertragenen Vermögen handelt es sich um den Teil eines Mitunternehmeranteils. Somit kommt § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG zur Anwendung, wonach bei der unentgeltlichen Übertragung eines Anteils auf eine nicht-natürliche Person keine Buchwertneutralität möglich ist. Der Stiftung als juristischer und damit nicht-natürlicher Person kann demzufolge der hälftige Mitunternehmeranteil nicht steuerneutral dotiert werden.

d) Dotation einer ausländischen Familienstiftung durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung

In der Besteuerungspraxis können sich Situationen ergeben, die es erfordern, dass eine inländische Familienstiftung erhaltenes Beteiligungsvermögen an eine „nachgelagerte“ Familienstiftung im Ausland weiterdotiert.

Fall:

Sachverhalt

Vor einigen Jahren hat die Stifterin S einen Mitunternehmeranteil im Wege der Erstdotation auf die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige S-Familienstiftung übertragen. Destinatäre der S-Familienstiftung sind Angehörige der S. Nunmehr plant der Stiftungsrat der S-Familienstiftung, den Mitunternehmer-Anteil auf die ausländische S-Family Foundation zu übertragen. Der Destinatärskreis der S-Family Foundation stimmt mit dem der S-Familienstiftung überein.

Zu klären ist die Frage, ob die Dotation der S-Family Foundation durch die S-Familienstiftung durch Übertragung des Mitunternehmeranteils steuerneutral erfolgen kann.

Steuerliche Würdigung

Die Finanzverwaltung²⁰⁰ legt § 6 Abs. 3 EStG in Tz. 1 Satz 1 des BMF-Schreibens vom 20.11.2019 wie folgt aus „Übertragende und Aufnehmende können natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften sein. Aufnehmende kann auch eine Stiftung sein.“ Mithin kommen

200 Vgl. BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291.

Stiftungen als Aufnehmende in Satz 2 in Betracht. Als „Übertragende und Aufnehmende“ sind Stiftungen nicht genannt. Die Relevanz dieser Problematik bei der Etablierung von sogenannten Doppelstiftungen – wie im vorliegenden Sachverhalt – ist evident. Die zu klärende Frage geht somit dahin, ob in der unterbliebenen Nennung von Stiftungen ein Versehen liegt oder ob dies bewusst erfolgt ist. Da für die Nichteinbeziehung von Stiftungen in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG keine sachgerechten Gründe identifiziert werden können, dürfte es sich wohl lediglich um ein Versehen des Erlassgebers handeln. Somit sollte die vorliegend thematisierte Reorganisationsstruktur buchwertneutral umgesetzt werden können. Zur Beseitigung eines Restrisikos sollte indessen eine verbindliche Auskunft erwogen werden.

IV. Dotation mit Kapitalgesellschaftsanteilen

1. Dotation durch natürliche Person

Die Dotation einer ausländischen Familienstiftung durch eine natürliche Person als Stifter mit Anteilen an Kapitalgesellschaften vollzieht sich unentgeltlich. Aufgrund steuersystematischer Vorgaben sind verschiedene Konstellationen zu unterscheiden:

- Die Anteile sind dem Privatvermögen zugeordnet, erreichen die Beteiligungsquote von einem Prozent nicht und qualifizieren daher als solche nach § 20 Abs. 2 S. Nr. 1 EStG.
- Die Anteile sind dem Privatvermögen zugeordnet, betragen mindestens ein Prozent und qualifizieren aufgrund der Beteiligungsquote als solche nach § 17 Abs. 1 EStG.
- Die Anteile sind einem Betriebsvermögen zugeordnet.

Im Rahmen der ersten beiden Fallgruppen erfolgt die Übertragung der Vermögensgegenstände unentgeltlich auf eine ausländische Familienstiftung. Somit ist – worauf oben bereits hingewiesen wurde – weder der Tatbestand des § 17 EStG noch der des § 20 Abs. 2 EStG erfüllt. Der Grund liegt darin, dass der Veräußerungsbegriff in beiden Vorschriften nicht erfüllt ist.

Fall:

Sachverhalt

Stifterin S hält 50 Prozent der Anteile an der S-GmbH im Privatvermögen, die im Wege der Erstdotation in die ausländische Familienstiftung S-Foundation eingebracht werden. Die Anschaffungskosten bei S betragen 50.000 Euro, der gemeine Wert des Anteilspakets beläuft sich auf 30.000.000 Euro.

Steuerliche Würdigung

Die Anteile fallen unter § 17 EStG, was bedeutet, dass zu prüfen ist, ob eine Veräußerung oder gegebenenfalls eine verdeckte Einlage vorliegt. Zwar findet bei der Dotation ein Rechtsträgerwechsel statt, allerdings ist der Veräußerungsbegriff mangels Gegenleistung nicht erfüllt. Auch liegt keine verdeckte Einlage vor, da der aufnehmende Rechtsträger keine Kapitalgesellschaft ist.

Die Dotation einer ausländischen Familienstiftung mit Kapitalgesellschaftsanteilen, die einem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, ist hingegen nach den Strukturen der Einbringung eines Einzelwirtschaftsguts des Betriebsvermögens zu behandeln.

Fall:

Sachverhalt

Stifterin T hält 40 Prozent der Anteile an der T-GmbH im Betriebsvermögen ihres Einzelunternehmens, die im Wege der Erstdotation in die ausländische Familienstiftung T-Foundation eingebracht werden. Die Anschaffungskosten bei T betragen 25.000 Euro, der gemeine Wert des Anteilspakets beläuft sich auf 10.000.000 Euro.

Ein Jahr nach der Dotation veräußert die T-Foundation die Anteile an der T-GmbH für 11.000.000 Euro.

Steuerliche Würdigung

Ertragsteuerlich gelten die Anteile an der T-GmbH als entnommen. Diese Wertung des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG tritt unabhängig von der zeitlich und logisch nachfolgenden Dotation der T-Foundation mit den Anteilen an der T-GmbH ein. Die anschließende Einbringung in die T-Foundation im Wege der Dotation bedeutet, dass für eine juristische Sekunde die Anteile

dem steuerlichen Privatvermögen der T zurechnen sind. Es tritt mithin anlässlich der Entnahme Gewinnrealisierung ein.

Im Anschluss daran vollzieht sich die Zuwendung der GmbH-Anteile an die Stiftung nach den Grundsätzen, die für – aus dem Privatvermögen eingebrachte – Wirtschaftsgüter gelten. Wie die Bewertung der im Wege der Dotation der Stiftung eingebrachten Anteile vorzunehmen ist, ist positiv-rechtlich nicht geregelt. § 15 Abs. 7 S. 1 AStG bestimmt lediglich, dass die Einkünfteermittlung der ausländischen Familienstiftung gemäß den Bestimmungen des deutschen Steuerrechts in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Körperschaft- und des Einkommensteuergesetzes erfolgt.

Die Dimension der Problematik wird anhand der nachfolgenden Veräußerung in der Fallskizze deutlich. Es geht nämlich um die Frage, von welchem Wert bei der Ermittlung der Einkünfte der T-Foundation auszugehen ist. Dies hat nach § 15 Abs. 7 AStG in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Körperschaft- und des Einkommensteuergesetzes für die Berechnung des Zurechnungsbetrags im Inland unbeschränkt steuerpflichtiger Begünstigter zu erfolgen. Werden die historischen Anschaffungskosten zugrunde gelegt, errechnet sich ein beim inländischen Destinatär steuerpflichtiger Zurechnungsbetrag von 11.000.000 Euro abzüglich 25.000 Euro, mithin 10.975.000 Euro. Wird hingegen der Teilwert im Zeitpunkt der Dotation zugrunde gelegt, beläuft sich der beim inländischen Destinatär steuerpflichtige Zurechnungsbetrag auf 11.000.000 Euro abzüglich 10.000.000 Euro, somit also auf 1.000.000 Euro. Im ersten Fall würde eine Doppelbesteuerung in Höhe von 10.000.000 Euro abzüglich 25.000 Euro für einen Betrag von 9.975.000 Euro eintreten.

Der Wertmaßstab des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, wonach Einlagen mit dem Teilwert zu bewerten sind, passt nicht auf den vorliegenden Sachverhalt. Denn dort wird ein aufnehmendes Betriebsvermögen vorausgesetzt. Die Familienstiftung hat per se kein solches Betriebsvermögen, denn sie kann – bis auf Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit – sämtliche Einkunftsarten realisieren. Die Vorschrift des § 8 Abs. 2 KStG kann weder unmittelbar noch konstruktiv auf die ausländische Familienstiftung angewendet werden. Auch andere die Bewertung anlässlich von Rechtsträgerwechseln regelnde Bestimmungen, wie etwa § 6 Abs. 3 oder § 6 Abs. 5 EStG sind mangels tatbestandlicher Erfüllung nicht einschlägig. Folglich ist davon auszugehen, dass die vorliegend interessierende Bewertungsfrage anlässlich der Dotation der ausländischen Familienstiftung nicht positiv geregelt ist.

Das deutsche Ertragssteuerrecht basiert auf dem Grundsatz der Einmalbesteuerung. Realisierte stille Reserven sollen demnach nicht bei verschie-

denen Steuerpflichtigen mehrfach der Ertragsbesteuerung unterworfen werden. Dies spricht im vorliegenden Kontext dafür, die Bewertung der eingebrachten Anteile mit dem Teilwert vorzunehmen. Nur ein solcher Ansatz vermeidet eine drohende Doppelbesteuerung.

2. Dotation durch juristische Person

§ 15 Abs. 4 AStG sieht die Gründung einer Unternehmensstiftung durch eine Körperschaft vor. Errichtet demnach eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft eine Unternehmensstiftung, so wird die Stiftung wie eine Familienstiftung behandelt, wenn bestimmte Personen und Angehörige dieser Personen zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind. Für derartige – in der Besteuerungswirklichkeit eher selten auftretende Fälle – ist die Frage zu klären, welche Konsequenzen die Dotation der Unternehmensstiftung mit Anteilen an einer Tochterkapitalgesellschaft der dotierenden Kapitalgesellschaft nach sich zieht.

Fall:

Sachverhalt

Die im Inland ansässige X-AG hält 100 Prozent der Anteile an der ebenfalls im Inland ansässigen X-GmbH. Die X-AG dotiert die von ihr im Ausland errichtete Unternehmensstiftung X-Foundation, indem sie ihre Anteile an der X-GmbH auf die X-Foundation überträgt.

Steuerliche Würdigung

In der Übertragung aufgrund der Dotation an die X-Foundation ist mangels Gegenleistung keine Veräußerung zu sehen. Demzufolge gelangt § 8b KStG im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung. Folgt man der in Abschnitt 8.1 Abs.1 KStR von der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht, wonach die Entnahmenvorschrift des § 4 Abs.1 S. 2 EStG nach § 8 Abs.1 KStG auch im Bereich von Körperschaften Anwendung finden kann, wäre ertragsteuerlich im vorliegenden Fall von einer realisierungspflichtigen Entnahme auszugehen. Bestätigt wird eine solche Sichtweise von § 6 Abs. 3 EStG. Selbst wenn davon ausgegangen wird, dass der 100 Prozent-Anteil an

der X-GmbH einen Teilbetrieb²⁰¹ darstellt, wäre deswegen keine buchwertneutrale Einbringung in die Familienstiftung möglich, weil das deutsche Besteuerungsrecht an den stillen Reserven der GmbH-Anteile nicht sichergestellt wäre. Denn anlässlich einer künftigen Veräußerung der GmbH-Anteile durch die X-Foundation hätte Deutschland keinen Zugriff mehr auf realisierte stille Reserven. Zwar verbliebe ein deutsches Besteuerungsrecht bezüglich im Inland ansässiger Destinatäre im Hinblick auf Erträge aus der ausländischen Familienstiftung. Jedoch bedeutet ein solches Besteuerungsrecht keinen Zugriff auf die stillen Reserven anlässlich einer etwaigen Veräußerung der GmbH-Anteile.

Soweit zusätzlich die Destinatäre der Stiftung als Anteilsinhaber der X-AG bzw. diesen nahestehende Personen in Betracht kommen, könnten zusätzlich auf die Rechtsfigur der verdeckten Gewinnausschüttung gestützte weiterreichende ertragsteuerliche Rechtsfolgen eintreten. Dies ist – in Abhängigkeit von den Umständen des Einzelfalls – danach zu beurteilen, ob die Übertragung der Anteile an die X-Foundation als Vermögenszuwendung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung der X-AG an die Destinatäre der Stiftung zu qualifizieren wäre.

Schließlich ist die im vorliegenden Fall skizzierte Dotation der X-Foundation nach schenkungsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. Insoweit handelt es sich gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG um eine Schenkung unter Lebenden.

201 Vgl. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG i.V.m. Tz. 12 BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291.

F. Rechnungslegung der Familienstiftung

I. Vorbemerkung

Zwar hat weder die Reform des Stiftungsrechts im BGB noch die nachfolgenden Anpassungen der Landesstiftungsgesetze zu grundlegenden Neuerungen in der Rechnungslegung von Stiftungen geführt. Dennoch wirkt sich die Stiftungsrechtsreform in Teilbereichen auf die Rechnungslegung von Stiftungen aus. So unterscheidet der Gesetzgeber seit der Reform des Stiftungsrechts in § 83b Abs.1 BGB erstmalig zwischen dem Grundstockvermögen und dem sonstigen Vermögen. Diese Unterscheidung wirkt sich auf die Rechnungslegung einer Stiftung aus. Eine weitere für die Rechnungslegungspraxis von Stiftungen relevante Änderung besteht in der erstmaligen bundeseinheitlichen Regelung von Struktur und Posten des Vermögens und des Eigenkapitals der Stiftung. Schließlich finden sich inhaltliche Neuerungen mit Auswirkungen auf die Rechnungslegung rund um das Stiftungsvermögen und dessen Erhaltung.

Andererseits wird auch weiterhin keine bestimmte Rechnungslegungsmethode vorgeschrieben. Mithin unterliegt eine Stiftung nicht zwingend einer Pflicht zur Bilanzierung. Dies gilt im Grundsatz auch nicht ab einer gewissen Größenordnung.

In Bezug auf die Rechnungslegung von Stiftungen, so auch Familienstiftungen, verweist nach der Vorstellung des Stiftungsgesetzgebers das BGB im Ausgangspunkt auf die rudimentären Vorschriften des Auftragsrechts. Eine nicht näher spezifizierte Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht wird daneben von den Landesstiftungsgesetzen für erforderlich gehalten.²⁰²

II. Rechnungslegung nach Handelsrecht

1. Grundsätzliches

Handelsrechtlich sind die Rechnungslegungspflichtigen (§§ 238 ff. HGB) an die Kaufmannseigenschaft geknüpft. Da eine Familienstiftung nicht Kauf-

202 Vgl. Gies/Mehren, SB 2024, 83.

mann kraft Rechtsform ist, wird sie entweder durch die Eintragung in das Handelsregister (§ 2 HGB) oder das Betreiben eines Handelsgewerbes (§ 1 HGB) zum Kaufmann.

Darüber hinaus kann eine Familienstiftung eine Handelsregistereintragung beantragen. Wenn ihr Gewerbebetrieb oder ihr land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nicht schon nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, wirkt diese Handelsregistereintragung konstitutiv. Sie führt dazu, dass die Familienstiftung Handelsrecht anzuwenden hat. In der Praxis kommt dies nur höchst selten vor.²⁰³

Relevanz entfaltet die Verpflichtung zur handelsrechtlichen Rechnungslegung insbesondere auch für unternehmensverbundene Familienstiftungen. Betroffen ist die Unternehmensträgerstiftung, soweit diese (mindestens) ein Einzelunternehmen betreibt. Bei der (reinen) Unternehmensbeteiligungstiftung bzw. Beteiligungsträgerstiftung trifft die Verpflichtung zur handelsrechtlichen Rechnungslegung prinzipiell nur die Beteiligungsgesellschaften selbst. Die Familienstiftung wird im Normalfall nur vermögensverwaltend, nicht unternehmerisch tätig.²⁰⁴ Fungiert eine Familienstiftung als Beteiligungsträgerstiftung, kann sie allerdings zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verpflichtet sein, wenn sie als geschäftsleitende Holding selbst unternehmerisch tätig wird oder wenn der von ihr verwaltete Anteilsbesitz so umfangreich ist, dass seine Verwaltung einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.²⁰⁵

Umfangmäßig erstreckt sich die handelsrechtliche Rechnungslegungspflicht nur auf das Unternehmensvermögen der Stiftung. Das übrige nicht-kaufmännische Vermögen fällt nicht unter die handelsrechtliche Rechnungslegungspflicht. Dies betrifft insbesondere den Bereich der Vermögensverwaltung.

203 Vgl. Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Berndt Kap. B Rn. 26 ff.

204 Vgl. Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Berndt Kap. B Rn. 27.

205 Vgl. Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen, zitiert als IDW ERS HFA 5 n.F., Rn. 24 und 2.

2. Rechnungslegung nach Auffassung des IDW ERS HFA 5 n.F.

a) Überblick

Aufgrund der Stiftungsrechtsreform sind Änderungen betreffend die Rechnungslegung von Stiftungen notwendig geworden. Diese hat das Institut der Wirtschaftsprüfer zum Anlass genommen, die Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5) mit Stand 06.12.2013 zu überarbeiten. In dieser Stellungnahme hat das IDW²⁰⁶ schon vor vielen Jahren die rudimentären Vorschriften des Stiftungsrechts ausgelegt. Das IDW hat darin sowohl Hinweise für bilanzierende Stiftungen gegeben als auch für solche, die eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht in der Art einer „Jahresrechnung“ erstellen.

Die aufgrund der Stiftungsrechtsreform notwendig gewordene Überarbeitung der Stellungnahme des IDW aus dem Jahre 2013 wurde der Öffentlichkeit unter dem Datum des 13.12.2023 als modifizierter Entwurf zugänglich gemacht.

Dieser Entwurf sieht eine Anpassung der Eigenkapitalgliederung für bilanzierende Stiftungen vor. Dies betrifft im Vergleich zur Version aus 2013 im „Update 2023“ entwickelte Modifikationen insbesondere zur Struktur und zum Erhalt von Posten des Stiftungsvermögens sowie zu einzelnen Posten des Eigenkapitals der Stiftung. Ferner hat sich die Notwendigkeit gezeigt, in der Stellungnahme des IDW die Verweise auf bislang neu gefasste Landesstiftungsgesetze zu aktualisieren.

Klarstellende Anpassungen und Ergänzungen werden im Wesentlichen im Rahmen der „Bewertung“ erfolgen. Davon betroffen ist die Bewertung von unentgeltlich erworbenen, aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen.²⁰⁷ Der Entwurf der IDW-Stellungnahme weist darauf hin, dass die Anpassungen der Entwicklung in Praxis und Schrifttum entsprechen.

Stiftungen können sowohl steuerbegünstigt als auch nicht steuerbegünstigt sein. Die IDW-Stellungnahme positioniert sich zur Rechnungslegung unabhängig von der steuerlichen Qualifikation einer Stiftung. Protagonisten nicht steuerbegünstigter Stiftungen sind Familienstiftungen. Demgemäß fallen auch privatnützige Familienstiftungen unter den Anwendungsbereich des Entwurfs der IDW-Stellungnahme.

206 Vgl. IDW RS HFA 5 (2013).

207 Vgl. IDW ERS HFA 5 n.F., Rz. 50.

b) Grundpositionen des IDW

Zu einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht rät das IDW aufgrund der eingeschränkten Aussagekraft lediglich bei überschaubaren Verhältnissen. Folglich sprechen kaum Gründe dagegen, dass eine Stiftung mit einer überschaubaren Vermögensverwaltung und kurzfristigen Förderprojekten die Rechnungslegung einfach hält. Eine Bilanzierung hält auch das IDW in solchen einfachen Konstellationen nicht für erforderlich. Diesen Positionen des IDW ist – schon aufgrund der ureigenen Interessenlage einer Stiftung – zuzustimmen. Demzufolge überrascht es nicht, dass nach den Vorstellungen des IDW bei abnutzbarem Anlagevermögen – exemplarisch genannt werden Immobilien, eigenem Personal oder unregelmäßigen Projektverläufen bilanziert werden sollte.

c) Prüfung der Rechnungslegung

Die Prüfung der Rechnungslegung kann sowohl durch die Stiftungsaufsichtsbehörde als auch durch einen Wirtschaftsprüfer erfolgen. Im Schrifttum²⁰⁸ wird zutreffend darauf hingewiesen, dass die Überprüfung der Rechnungslegung sowohl durch die Stiftungsaufsichtsbehörde als auch durch Angehörige des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer in den einzelnen Landesstiftungsgesetzen im Rahmen der Stiftungsrechtsreform deutlich an Bedeutung gewonnen hat. Eine Prüfung durch vergleichbare Stellen, zum Beispiel andere vermögenssorgende und sachverständige Berufsgruppen wie etwa Steuerberater sollte ebenso dann möglich sein, wenn die Prüfung durch Wirtschaftsprüfer aufgrund normativer Vorgaben nicht als absolute Vorbehaltsaufgabe ausgestaltet ist.

d) Prüfung der Vermögens- und Kapitalerhaltung nach neuem Stiftungsrecht

Neben der Prüfung der Rechnungslegung im Allgemeinen dürfte zukünftig dem Komplex der Überprüfung der Vermögens- bzw. Kapitalerhaltung durch Behörden und Wirtschaftsprüfer in der stiftungsrechtlichen Praxis mit den neuen Regelungen des Stiftungsrechts im BGB und den Landes-

208 Vgl. Gies/Mehren, SB 2024, 83.

stiftungsgesetzen eine noch größere Bedeutung als bisher zukommen. In der Literatur²⁰⁹ findet sich dazu der zutreffende Hinweis, dass die zur fortlaufenden Kontrolle des Vermögens- bzw. Kapitalerhaltungskonzepts benötigten zusätzlichen Informationen entweder im Anhang des Jahresabschlusses oder in einer Nebenrechnung aufbereitet und nachgehalten werden müssen. Der Grund hierfür ist darin zu sehen, dass die Rechnungslegungspflichten von Stiftungen nicht mit der Pflicht zur Erhaltung des Grundstockvermögens abgestimmt sind. Erst auf der Basis dieser zusätzlichen Informationen kann es den Stiftungsorganen ermöglicht werden, jährlich zu überprüfen, welche Maßnahmen bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens und der Geschäftsführung der Stiftung notwendig sind, um dem Gebot der nachhaltigen Erfüllung der Stiftungszwecke entsprechen zu können.

III. Rechnungslegung nach Landesstiftungsgesetzen

Prinzipiell sehen die Landesstiftungsgesetze vor, dass Stiftungen – so auch privatnützige Familienstiftungen – zum Zwecke der Selbst- wie der Fremdinformation Rechnung zu legen haben. Exemplarisch werden nachfolgend kurz die einschlägigen Rechnungslegungsnormen des Bayerischen Stiftungsgesetzes (BayStG) sowie des Stiftungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (StiftG NRW) diskutiert. Art. 16 BayStG ist überschrieben mit „Verpflichtung zur Rechnungslegung und -prüfung“. Diese Norm verpflichtet Stiftungen zu einer ordnungsgemäßen Buchführung. Die Buchführungsart können die Stiftungen im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen selbst wählen.

Gemäß § 7 StiftG NRW ist der Stiftungsvorstand verpflichtet, der Stiftungsbehörde innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung der Stiftungszwecke vorzulegen. Die steuerliche Relevanz dieser Bestimmungen liegt in der Reichweite des § 140 AO. Diese Vorschrift erstreckt Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen auch auf die Besteuerung. Unerheblich ist dabei, ob es sich bei den anderen Gesetzen um Bundes- oder Landesgesetze handelt.²¹⁰ Demzufolge entfaltet die Rechnungslegungspflicht nach

209 Vgl. Hüttemann/Schauhoff, DB 2023, 2523.

210 Vgl. Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 140 Rz. 6.

den Landesstiftungsgesetzen auch Relevanz für die steuerliche Rechnungslegung.

Hinzuweisen ist schließlich darauf, dass nach den Statuten zahlreicher privatrechtlicher Familienstiftungen der Stiftungsvorstand in Anlehnung an die §§ 264 ff. HGB einen Jahresabschluss zu erstellen hat. Häufig hat dies innerhalb der dort niedergelegten Dreimonatsfrist zu erfolgen. Auch die freiwillige Prüfung durch Wirtschaftsprüfer ist im Kontext privatrechtlicher Familienstiftungen im Regelfall den gesetzlichen Bestimmungen der Vorschriften zur Prüfung von Kapitalgesellschaften nachempfunden.

IV. Rechnungslegung von ausländischen Familienstiftungen im Inland

1. Handelsrecht

Die ausländische Familienstiftung im Sinne von § 15 Abs. 1 AStG zeichnet sich dadurch aus, dass sich sowohl ihr Sitz als auch ihre Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs des Außensteuergesetzes, also der Bundesrepublik Deutschland, befinden. Demzufolge kann sie per se nicht einer wie auch immer gearteten öffentlich-rechtlichen Rechnungslegungspflicht im Inland unterliegen.

Unterhält eine Stiftung ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 Abs. 1 HGB, welches „nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb“ erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB), besteht für die Stiftung als „Kaufmann“ i.S.d. HGB handelsrechtlich, unabhängig von den Vorgaben nach BGB und Landesstiftungsgesetz, eine Verpflichtung zur Buchführung und Aufstellung eines kaufmännischen Jahresabschlusses (§§ 238, 242 HGB). Auch eine Stiftung mit ausländischem Sitz und Geschäftsleitungsort und damit auch eine ausländische Familienstiftung kann Kaufmann i.S.d. HGB sein, wenn sie den nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb im Inland betreibt. Häufig wird die Einbringung eines im Inland betriebenen Einzelunternehmens in eine ausländische Familienstiftung vorausgegangen sein.

Beispiel: Einzelunternehmer E betreibt im Inland ein Einzelunternehmen. E errichtet im Ausland nach den Gründungsmodalitäten des ausländischen Rechts eine Familienstiftung. Im Stiftungsgeschäft hat sich E verpflichtet, der Familienstiftung das Einzelunternehmen zu übertragen. Die ausländische Familienstiftung wird durch die Fortführung des kaufmännischen Einzelunternehmens im Inland zum Kaufmann i.S.d. HGB.

Die Kaufmannseigenschaft zieht nach § 238 HGB die Buchführungspflicht der ausländischen Familienstiftung bezüglich des von ihr betriebenen Unternehmens nach sich. Im Schrifttum²¹¹ wird die Auffassung vertreten, dass die Schwellenwerte des § 241a HGB, also die nachhaltige Überschreitung von jährlichen Umsatzerlösen in Höhe von 800.000 Euro und eines Jahresüberschusses von 80.000 Euro, auch im Bereich von Stiftungen Anwendung finden soll. Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Zum einen spricht der Wortlaut des § 241a HGB gegen ein solches Verständnis. Denn er bezieht sich ausdrücklich auf Einzelkaufleute, nicht hingegen auf Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften.²¹² Einzelkaufleute sind natürliche Personen, wenn sie ein Handelsgewerbe betreiben, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Ferner spricht die beschränkte Haftung unternehmenstragender Stiftungen ebenso wie ihr Charakter als juristische Person für eine Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften, für die die Schwellenwerte ebenfalls nicht gelten.

Beispiel: Einzelunternehmer E überträgt der von ihm errichteten ausländischen Familienstiftung ein bislang von ihm betriebenes Einzelunternehmen. Das Einzelunternehmen hat nachhaltig die Schwellenwerte des § 241a HGB unterschritten. Daher bestand keine Verpflichtung zur kaufmännischen Abschlusserstellung. Nach Einbringung des Einzelunternehmens in die ausländische Familienstiftung ist die Anwendbarkeit des § 241a HGB nicht mehr gegeben. Deshalb ist die ausländische Familienstiftung unmittelbar nach Einbringung des inländischen Einzelunternehmens zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet.

Ebenso kommt eine ausländische Familienstiftung als Beteiligungsträgerstiftung in Betracht, wenn sie Anteile an einer Personengesellschaft oder an einer Kapitalgesellschaft hält. Hat eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft ihren Satzungssitz im Inland und werden Anteile an

211 Vgl. Gies/Mehren, SB 2024, 83.

212 Vgl. Störk/Lawall, in Beck'scher Bilanz-Kommentar, Tz. 2; ebenso Ballwieser, in Münchener Kommentar zum HGB, HGB § 241a, Tz. 2.

einer solchen Gesellschaft von einer ausländischen Familienstiftung als Unternehmensbeteiligungsstiftung gehalten, so wird die ausländische Familienstiftung allein aufgrund dieses Umstandes noch nicht zum Kaufmann i.S.d. HGB. In derartigen Konstellationen ist eine ausländische Familienstiftung prinzipiell nicht zur Rechnungslegung nach HGB verpflichtet.

2. Steuerrecht

Eine genuine Rechnungslegungspflicht der ausländischen Familienstiftung im Inland für steuerrechtliche Zwecke besteht nicht. Allerdings können sich Aufzeichnungs- und Erklärungsspflichten für deutsche Steuerrechtszwecke ergeben, die im Inland ansässige – unbeschränkt steuerpflichtige – Destinatäre betreffen. Derartige Verpflichtungen können sich aus § 18 Abs. 4 AStG ergeben. Nach dieser Bestimmung gelten die vorstehenden Absätze 1–3 für Einkünfte und Vermögen i.S.d. § 15 entsprechend. Dies bedeutet, dass unbeschränkt steuerpflichtige Destinatäre zum Zweck ihrer Einkünfteermittlung eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abzugeben haben.

Die konkretisierten, der Vorstellung der Finanzverwaltung entsprechenden Erklärungs- und Anzeigepflichten ergeben sich aus dem AEASTG.²¹³ Danach hat jeder unbeschränkt steuerpflichtige Stifter, sonst jede unbeschränkt steuerpflichtige bezugs- oder anfallsberechtigte Person eine Erklärung zur gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. Diese Pflicht leitet sich aus dem Verweis des § 18 Abs. 4 AStG auf § 18 Abs. 3 Satz 1 AStG ab.

Wird die unionsrechtliche Rettungsklausel nach § 15 Abs. 6 AStG geltend gemacht, gewährt die Finanzverwaltung eine Erleichterung. Danach ist abweichend von § 18 Abs. 3 Satz 1 AStG nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck nur die Geltendmachung des § 15 Abs. 6 AStG anzuzeigen.²¹⁴

In den Fällen nachgeschalteter Zwischengesellschaften bzw. „einer anderen ausländischen Stiftung“, die der ausländischen Familienstiftung nachgeschaltet ist, treffen Stifter und/oder Destinatäre weitere umfangreiche Aufzeichnungs- und Erklärungsspflichten. Insbesondere sind die erforderlichen Angaben im Rahmen der Feststellungserklärung für die ausländische

213 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 979 ff.

214 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 986.

Familienstiftung im Sinne nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu machen.²¹⁵

²¹⁵ Vgl. AEASStG 2023, Tz. 986.

G. Laufende Ertragsbesteuerung der Familienstiftung

I. Formalien

1. Inländische Familienstiftung

a) Anzeigepflichten

Nach § 137 Abs. 1 AO haben steuerpflichtige natürliche Personen dem zuständigen FA die Umstände anzuzeigen, die für die steuerliche Erfassung von Bedeutung sind.²¹⁶ Als anzeigepflichtig werden vom Gesetz insbesondere die Gründung sowie der Erwerb der Rechtsfähigkeit angesehen. Mit Bezug zu einer privatnützigen Familienstiftung ist die Gründung einer Kapitalgesellschaft dem Stiftungsgeschäft vergleichbar. Der Erwerb der Rechtsfähigkeit einer Stiftung erfolgt durch den Bescheid der Stiftungsbehörde. Somit kann die Verpflichtung abgeleitet werden, dass der erste Stiftungsvorstand nach der Fristbestimmung des § 137 Abs. 2 AO die zuständige Finanzbehörde innerhalb eines Monats seit dem meldepflichtigen Ereignis des Erwerbs der Rechtsfähigkeit der privatnützigen Familienstiftung in Kenntnis zu setzen hat. Wurden beispielsweise mit dem Stiftungsgeschäft Grundstücke in die privatnützige Familienstiftung eingebracht, ergibt sich daraus zusätzlich eine potenzielle Steuerpflicht für Realsteuern. Folglich besteht daneben die Anzeigepflicht gegenüber der Belegenheitsgemeinde.²¹⁷

b) Steuererklärungspflichten

Aus der Perspektive der Tax Compliance ist von Belang, wer für die steuerlichen Erklärungspflichten einer privatnützigen Familienstiftung als juristischer Person Sorge zu tragen hat. Nach § 34 Abs. 1 S. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen, somit auch von einer privatnützigen Familienstiftung, deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Nach § 149 AO bestimmen die (Einzel-)Steuergesetze, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. Im Hinblick auf die Steuererklärungspflicht einer privatnüt-

216 Zu Anzeigepflichten bei ausländischen Familienstiftungen vgl. Kraft, Ubg 2016, 613.

217 Vgl. Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 137 Rz. 1.

zigen Familienstiftung als juristischer Person ist auf § 31 KStG Bezug zu nehmen, der wiederum auf Vorschriften des EStG (§§ 25 ff. EStG) verweist. Danach obliegt die Steuererklärungspflicht dem Stiftungsvorstand als vertretungsberechtigtem Organ der privatnützigen Familienstiftung.

2. Ausländische Familienstiftung

Die Errichtung einer ausländischen Familienstiftung muss weder vom unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter noch von den unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatären angezeigt werden. Eine entsprechende Rechtsnorm findet sich nicht, insbesondere statuiert die Vorschrift des § 138 Abs. 2 AO keine entsprechende Pflicht, da sie die Errichtung von ausländischen Familienstiftungen nicht umschließt. Eine Anzeigepflicht nach § 137 AO besteht seitens der ausländischen Familienstiftung nur dann, wenn sie beschränkt steuerpflichtige inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG erzielt. Denn diese Bestimmung gilt auch für beschränkt Steuerpflichtige.²¹⁸

II. Materielle Besteuerungsstrukturen

1. Inländische Familienstiftung

a) Sphären der Einkünfteermittlung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftungen

Im Gegensatz zu den weiter oben erörterten handelsrechtlichen Rechnungslegungspflichten für die Rechtsform der Stiftung sind keine expliziten steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften normiert, ebenso nicht für Familienstiftungen. Vielmehr finden sich anzuwendende Vorschriften an den unterschiedlichsten Stellen der Steuergesetze und in den dazugehörigen Richtlinien der Finanzverwaltung. Die steuerliche Rechnungslegung sowie die steuerliche Einkünfteermittlung der Familienstiftung lässt sich in verschiedene unternehmerische und nicht unternehmerische Steuersphären unterteilen, die indessen den Gesetzen nicht direkt zu entnehmen sind.²¹⁹ In Abhängigkeit davon, in welcher dieser Steuersphären die Familienstif-

218 Vgl. Schmieszek in: Gosch, AO/FGO-Kommentar, § 137 AO Rz. 5.

219 Vgl. Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Nordhoff Kap. C Rn. 1.

tung ihre Einkünfte erzielt und um welche Einkunftsart es sich handelt, kommen für die Familienstiftung sowohl abgeleitete als auch originäre steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in Betracht. Die Ermittlung relevanter Bemessungsgrundlagen sowie Besteuerungsgrundlagen nach körperschaft-, einkommen- und gewerbsteuerlichen Vorschriften kann logisch bei der Familienstiftung erst nach der Klassifizierung in den verschiedenen Steuersphären erfolgen. Nach den Normen des Körperschaftsteuerrechts, des Einkommensteuerrechts sowie des Gewerbesteuerrechts bestimmt sich dann, ob und inwieweit das sich daraus berechnete Jahresergebnis für die Besteuerung maßgebend ist.

Während handelsrechtlich zwischen dem unternehmerischen und dem übrigen Bereich einer Stiftung unterschieden wird und unternehmerisch in diesem Sinne den Gewerbebetrieb i.S.d. kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetriebs einer Stiftung meint, stellt sich die steuerliche Situation in Bezug auf die Ermittlung der Einkünfte modifiziert dar.²²⁰ Bei privatnützigen Familienstiftungen wird auch aus steuerlicher Sicht ebenfalls von zwei Sphären ausgegangen, allerdings werden diesen funktional verschiedene Aufgaben zugewiesen. Nach dieser Logik existieren bei privatnützigen Familienstiftungen eine Sphäre des Bereichs der Einkünfteerzielung und eine andere Sphäre des privaten Bereichs zur Verwirklichung des Satzungszwecks. Diese Sphäre des privaten Bereichs zur Verwirklichung des Satzungszwecks umfasst bei nicht steuerbegünstigten Stiftungen grundsätzlich die Kapitaleinzahlungen in das Vermögen sowie die Auszahlungen an die Destinatäre.

Weiter aufgeschlüsselt lassen sich bei privatnützigen Familienstiftungen im Bereich der Sphäre der Einkünfteerzielung noch weitere Differenzierungen vornehmen, die einerseits den Bereich der Gewinneinkünfte, andererseits den Bereich der Überschusseinkünfte umfasst. Da die Familienstiftung denklogisch sechs verschiedene Einkunftsarten erzielen kann, ist diese Differenzierung für praktische Zwecke der Einkünftermittlung angezeigt. Der steuerlich nicht relevante Bereich kann ebenfalls weiter aufgeschlüsselt werden. Dies betrifft – wie ausgeführt – die Ebene der Kapitaltransfers zwischen Stifter und Stiftung bzw. zwischen Stiftung und Destinatär. Eine weitere – steuerlich irrelevante – Sphäre kann hinzugedacht werden, nämlich die Sphäre, in der die Wirtschaftsgüter angesiedelt sind, die keiner Einkünfteerzielung dienen, gleichwohl im Vermögen der Familienstiftung

220 Vgl. Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Nordhoff Kap. C Rn. 1.

vorhanden sind. Dementsprechend können Familienstiftungen auch Tätigkeiten entfalten, die keiner Einkunftsart zuzurechnen ist.²²¹ Demzufolge können sie eine nichtsteuerliche Sphäre unterhalten. Das ist insbesondere der Fall für eine Tätigkeit, die die Voraussetzungen einer „Liebhaberei“ erfüllen. Aber diese keiner Einkunftsart zurechenbare Sphäre ist nicht auf die „Liebhaberei“ begrenzt. In Situationen dieser Art stellt sich bei Familienstiftungen die Frage der Abgrenzung des steuerpflichtigen von dem nicht steuerbaren Bereich.

Für Familienstiftungen hat der BFH zwar nicht explizit entschieden, dass sie eine nichtsteuerliche Sphäre haben können. Allerdings findet sich für Vereine und beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften eine ständige Rechtsprechung des BFH²²², die belegt, dass diese eine nichtsteuerliche Sphäre haben können. Gründe, weshalb diese Rechtsprechungsgrundsätze nicht auf Familienstiftungen übertragbar sein sollte, sind nicht ersichtlich.²²³ Demzufolge gelten für Familienstiftungen als Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG entsprechende Grundsätze.

Somit lässt sich in weiterer Aufgliederung der im Schrifttum entwickelten beiden Sphären die folgende Klassifizierung der Einkünfteermittlung einer privatnützigen Familienstiftung entwickeln:

- Die steuerlich relevante Sphäre der Einkünfteermittlung betreffend Gewinneinkunftsarten
- Die steuerlich relevante Sphäre der Einkünfteermittlung betreffend Überschusseinkunftsarten
- Die Sphäre des privaten Bereichs zur Verwirklichung des Satzungszwecks, die zu steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen und nicht steuerbaren Erträgen
- Die steuerlich irrelevante Sphäre des privaten Bereichs zur Abbildung von steuerlich nicht relevantem Vermögen im Eigentum der Stiftung

Ad (1) und (2)

Die steuerlich relevante Sphäre in Gewinn- und Überschusseinkunftsarten unterscheidende Sphäre der Einkünfteermittlung ähnelt der Denklogik der Ertragsbesteuerung natürlicher Personen.

221 Vgl. Drüen in: Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 56.

222 Vgl. BFH v. 07.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 703, Rz. 22; BFH v. 12.06.2013 – I R 109–111/10, BStBl. II 2013, 1024 Rz. 14; BFH v. 15.01.2015 – I R 48/13, BStBl. II 2015, 713.

223 Vgl. Drüen in: Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 56.

Beispiel: Stifter S hat die unbeschränkt steuerpflichtige S-Familienstiftung mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einem Mitunternehmeranteil, einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung i.S.d. § 17 EStG, einer Mietimmobilie sowie einem Depot aus festverzinslichen Wertpapieren und Aktien dotiert.

Die S-Familienstiftung erzielt mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Einkünfte aus der Einkunftsart „Land- und Forstwirtschaft“ nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 13 EStG. Diese Einkünfte unterliegen nicht der Gewerbesteuer.

Aus dem Mitunternehmeranteil erzielt die S-Familienstiftung gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 15 EStG, eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung wird durch die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG vermieden.

Etwaige Dividenden aus der Kapitalgesellschaftsbeteiligung i.S.d. § 17 EStG werden nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 EStG besteuert, etwaige Gewinne aus der Anteilsveräußerung nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 17 EStG.

Zinserträge und Dividenden aus dem Depot werden nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 EStG besteuert.

Einkünfte aus der vermieteten Immobilie werden körperschaftsteuerlich bei der S-Familienstiftung von § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 21 EStG erfasst.

Ad (3)

Die Sphäre des privaten Bereichs zur Verwirklichung des Satzungszwecks ähnelt in der Besteuerungslogik der steuerlichen Abbildung der Kapitaltransfers zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bei Kapitalgesellschaften. Diese basiert prinzipiell auf der Einsicht, dass sich im Bereich des Transfers von Kapitalzuführung und Kapitalrückzahlung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter kein ertragsteuerlich relevanter Vorgang ereignet. Dies gilt im kapitalgesellschaftlichen Kontext sowohl für offene wie verdeckte Einlagen und Auskehrungen. Allerdings ist in diesem Zusammenhang die Thematik der Berechtigung zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos ausführlich zu diskutieren (vgl. Gliederungspunkt H.).

Ad (4)

Die steuerlich irrelevante Sphäre des privaten Bereichs zur Abbildung von steuerlich nicht relevantem Vermögen im Eigentum der Stiftung betrifft solche Wirtschaftsgüter, die der Stiftung zivilrechtlich zuzuordnen sind, die ertragsteuerlich indessen nicht zur Einkünfteerzielung eingesetzt werden.

Beispiel: Stifter S, ehemals passionierter Jäger, hat die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige S-Familienstiftung mit seiner Jagdflintensammlung dotiert. Besuchern führt der Stiftungsvorstand gelegentlich diese Sammlung vor. Einkünfte werden damit nicht erzielt.

b) Grundstrukturen der Besteuerung

Rechtsfähige Familienstiftungen, die Sitz und/oder Geschäftsleitung im Inland haben, unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach dem sog. Welteinkommensprinzip. Privatnützige Stiftungen, so auch Familienstiftungen, stehen hinsichtlich der Ertragsbesteuerung zwischen Kapitalgesellschaften und natürlichen Personen. Da für privatnützige Familienstiftungen § 8 Abs. 2 KStG nicht gilt, können sie Einkünfte aus sechs Einkunftsarten haben. Die bei natürlichen Personen vorkommende Einkunftsarten des § 19 EStG, die Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, sind bei inkorporierten Personen deshalb nicht denkbar, weil sie durch eine natürliche Person höchstpersönlich geleistet werden müssen. Dies entspricht der Auffassung der Finanzverwaltung, die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG grundsätzlich als potenziell mögliche Bezieher sämtlicher Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG ansieht.²²⁴

c) Praktische Fragen der Einkünfteermittlung der Familienstiftung

In der Besteuerungswirklichkeit können Schwierigkeiten auftreten, weil im Normalfall für die sechs Einkunftsarten einer Stiftung unterschiedliche Arten der Einkünfteermittlung Anwendung finden können. Dies hängt damit zusammen, dass die inkorporierte Familienstiftung ertragsteuerlich dem Besteuerungsmodell natürlicher Personen folgt und diesem der dualistische Begriff der Einkünfte zugrunde liegt. Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb sowie aus selbstständiger Arbeit gelangt bei der Familienstiftung der Gewinn als Besteuerungsgrundlage zur Anwendung. Sie erzielt insoweit Gewinneinkünfte, § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 4 ff. EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG. Bei den nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 i.V.m. §§ 8 ff. EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG zu ermittelnden Überschussein-

²²⁴ Vgl. KStR 2022 R 8.1 Abs. 2.

künften sind für die Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte, die Kapitalvermögenseinkünfte sowie die sonstigen Einkünfte jeweils der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten der Besteuerung zugrunde zu legen. Die Schwierigkeit entsteht nun, weil das Körperschaftsteuergesetz (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG) auf das Einkommensteuergesetz verweist, aber das Ergebnis der nach stiftungs- oder handelsrechtlichen Grundsätzen erstellten Jahresrechnung nicht durchgängig für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen relevant ist. Entsprechendes gilt für die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen nach dem Gewerbesteuergesetz (§ 7 S. 1 GewStG).

Erwirtschaftet die Familienstiftung Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte, sind in Abhängigkeit von der Art der tatsächlichen Organisation der Buchführung die Vorschriften für steuerliche Zwecke jeweils zwingend anzuwenden.²²⁵ Folglich muss ein entsprechend den stiftungs- oder handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelter Gewinn in einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten umgerechnet werden, soweit dieser körperschaftsteuerpflichtige Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte, Kapitalvermögenseinkünfte oder sonstige Einkünfte enthält. Erwirtschaftet die Familienstiftung Gewinneinkünfte, reicht andererseits eine Überschussrechnung für die steuerliche Gewinnermittlung nicht aus, wenn die Stiftung freiwillig nach handelsrechtlichen Grundsätzen Bücher führt und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus Selbstständigkeit erzielt.

Für gewerbliche Betriebe (§ 5 Abs. 1 EStG) der Familienstiftung ist ein auf dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des Handelsrechts aufbauender Betriebsvermögensvergleich durchzuführen. Dieser führt dann zu einer derivativen Steuerbilanz. Anwendung findet diese Regelung für den Teilbereich der Familienstiftung, mit welchem sie als Kaufmann qualifiziert oder weil die Stiftung freiwillig entsprechende Bücher führt, vgl. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG. Ferner kommt ein rein steuerlicher Betriebsvermögensvergleich im Sinne einer originären Steuerbilanz in Betracht. Dieser findet auf der Grundlage des § 4 Abs. 1 EStG Anwendung für Familienstiftungen, die sich als Land- und Forstwirte oder als Selbstständige betätigen. Voraussetzung ist insoweit einerseits, dass eine Familienstiftung in diesen Bereichen tätig ist und für diese freiwillig Bücher führt. Andererseits kann die Familienstiftung für gewerbliche sowie für land- und forstwirtschaftliche Betriebe zur originären steuerlichen Buchführung verpflichtet sein. Bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften kommt schließlich auch der Ansatz von

225 Vgl. Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Nordhoff Kap. C Rn. 15.

Durchschnittswerten nach § 13 a EStG in Betracht. Dies gilt für den Betrieb der Familienstiftung, für den sie nicht buchführungspflichtig ist und den Gewinn auch nicht freiwillig durch Bilanzierung oder Überschussrechnung ermittelt.

Schließlich besteht die Möglichkeit einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für eine Familienstiftung (sog. „vier drei-Rechnung“), wenn die Stiftung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus Selbstständigkeit erzielt und nicht bereits unter die drei vorgenannten Gewinnermittlungsarten (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1, § 13a EStG) fällt, insbesondere, wenn die Größenmerkmale des § 141 AO nicht erfüllt sind.

Der steuerlichen Buchführungspraxis betreffend Familienstiftungen wäre daher zu empfehlen, die Organisation der Buchführung auf die Trennung zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten hin zu gestalten.

d) Vermögenszurechnungsänderungen

Für Familienstiftungen gelten die allgemeinen Regeln für die Ermittlung der Einkünfte. Sie können neben Gewinneinkunftsarten auch Überschusseinkunftsarten haben. Daher besteht etwa im Gegensatz zur Situation bei Kapitalgesellschaften das Problem, dass hinsichtlich der steuerlichen Zuordnung von Wirtschaftsgütern ein Wechsel von den Gewinneinkunftsarten zu den Überschusseinkunftsarten und umgekehrt möglich ist. Die Rechtsfolgen bestimmten sich in solchen Fällen nach den ertragsteuerlichen Grundregeln über Einlagen und Entnahmen. Mit anderen Worten verfügt eine Familienstiftung – wiederum im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften – über steuerliches Betriebsvermögen und über steuerliches Privatvermögen. Damit ist ein Wechsel von Wirtschaftsgütern im Wege der Einlage bzw. der Entnahme von einer zur anderen Vermögensart möglich.

Beispiel: Die privatnützige LuF-Familienstiftung ist Trägerin eines land- und forstwirtschaftlichen Weinbaubetriebs. Daneben ist sie Eigentümerin einer Sammlung historischer Traktoren, die sie unentgeltlich an Gemeindefesten der Öffentlichkeit zur Besichtigung zur Verfügung stellt. Die LuF-Familienstiftung widmet einen betagten Weinbergschlepper aus dem Weinbaubetrieb um und ordnet ihn der Traktorensammlung zu.

Ertragsteuerlich liegt eine Entnahme vor, § 4 Abs. 1 S. 2 EStG. Diese ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten, etwaige stille Reserven sind aufzulösen und der Besteuerung zu unterwerfen.

Auch die Bestimmungen der § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG, die die Übertragung sowie die Überführung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen bzw. von Einzelwirtschaftsgütern regeln, finden im Kontext der Körperschaftbesteuerung von Familienstiftungen Anwendung, soweit eine Überführung oder Übertragung zwischen Betriebsvermögen erfolgt.

2. Ausländische Familienstiftung

Eine ausländische Familienstiftung im Sinne von § 15 Abs. 2 AStG entfaltet Anknüpfungspunkte der Ertragsbesteuerung im Inland prinzipiell nur dann, wenn sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG generiert. Dementsprechend geht auch die Finanzverwaltung im AEASTG²²⁶ zutreffend davon aus, dass § 15 AStG eine beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Familienstiftung hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte unberührt lässt. Klargestellt wird, dass die danach erhobene deutsche Steuer nach § 15 Abs. 5 AStG auf die Steuer angerechnet wird, die auf den Zurechnungsbetrag entfällt.

Beispiel:

Sachverhalt:

Die nach den Wertungen des § 15 AStG als „ausländische Familienstiftung“ ohne Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland qualifizierende X-Family Foundation ist Mitunternehmerin einer nach inländischem Recht gegründeten und ins deutsche Handelsregister eingetragenen Kommanditgesellschaft. Daneben ist sie Eigentümerin eines Grundstücks mit aufstehendem Wohngebäude, welches an fremde dritte Mieter vermietet ist.

Beurteilung:

Die X-Family Foundation erzielt aus der Kommanditbeteiligung gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG. Aus der vermieteten Immobilie werden Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG generiert.

Sowohl die gewerblichen Einkünfte als auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der

226 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 780.

X-Family Foundation zu erfassen. Etwaige inländische Körperschaftsteuer der X-Family Foundation ist auf die Einkommensteuer bzw. die Körperschaftsteuer des unbeschränkt steuerpflichtigen Stifters anzurechnen. Falls ein solcher nicht vorhanden ist, trifft die Besteuerungspflicht sowie die Anrechnungsberechtigung die im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatäre.

H. Zuwendungen der Familienstiftung an Destinatäre (Steuerliches Einlagekonto)

I. Grundproblem

Leistungen, z.B. Auskehrungen einer inländischen oder einer ausländischen Familienstiftung an im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Destinatäre werden ertragsteuerlich nach der Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG wie Dividenden behandelt, wenn diese Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind. Lange Zeit herrschte keine Klarheit zu der Frage, wie solche Zuwendungen einer ausländischen Familienstiftung zu behandeln sind, die wirtschaftlich mit Kapitalrückzahlungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter vergleichbar sind. Zum plastischen Verständnis dient das folgende Beispiel.

Beispiel: Der im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifter stattet eine Familienstiftung mit 10.000.000 Euro Stiftungskapital aus. Die Stiftung bleibt inaktiv. Daher wird nach Ablauf eines längeren Zeitraums im Einklang mit der Stiftungssatzung deren Auflösung beschlossen, das Stiftungskapital wird den im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Anfallsberechtigten zugewendet.

Hier stellt sich die Frage, ob die Zuwendungen – steuerpflichtig – unter § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu subsumieren sind oder ob sie aus systematischen Gründen – gewissermaßen aufgrund struktureller Ähnlichkeit – einer steuerlichen Behandlung unterliegen müssen, die der Rückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 Abs. 1, 7 KStG vergleichbar sind.

Die steuerliche sachgerechte Behandlung von Zuwendungen einer Familienstiftung an den Destinatär bedingt, dass die Natur der Kategorie bekannt ist, aus der die Zuwendungen geleistet werden. Demgemäß sollten Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbare Leistungen der Stiftung an den Destinatär (abgeltungs-)steuerpflichtig sein, zurückgewährte Einlagen an den Stifter bzw. die Destinatäre steuerneutral behandelt werden. Dies könnte mit der Führung eines steuerlichen Einlagekontos der Familienstiftung bewerkstelligt werden. Allerdings hat der BFH privat-

nützigen Familienstiftungen die Führung eines steuerlichen Einlagekontos mangels vorhandener Rechtsgrundlage abgesprochen.²²⁷ Gleichwohl ist auf die Bedeutung eines „tracking“ (d.h. Nachverfolgbarkeit) der Zuwendungen hinzuweisen. Denn nur damit lässt sich differenzieren, ob diese aus generierten Erträgen bzw. aus Einlagen des Stifters bzw. der Destinatäre geleistet wurden.

Bei privatnützigen Familienstiftungen müsste daher aus systematischen Gründen gewährleistet sein, dass auf Dotationsbeiträge des Stifters der Familienstiftung resultierende Zuwendungen der Familienstiftung an den Stifter oder die Destinatäre nicht zu einer Besteuerung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG führen dürfen.

II. Position der Finanzverwaltung

Zum steuerlichen Einlagekonto findet sich ein – aufgehobener und damit nicht mehr in Kraft befindlicher – Erlass der Oberfinanzdirektion Hannover vom 10.12.2003.²²⁸ Danach sind die Vorschriften nach § 27 Abs. 7 KStG über das steuerliche Einlagekonto außer auf unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften sinngemäß auch auf andere Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG gewähren können, anzuwenden. Nach der seinerzeitigen Auffassung der OFD Hannover kamen insoweit in Betracht Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG), sonstige juristische Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) und nicht rechtsfähige Vereine, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG).

Offensichtlich konnte sich diese Auffassung innerhalb der Finanzverwaltung nicht halten. Denn das niedersächsische Landesamt für Steuern positionierte sich entgegengesetzt. In einem Erlass vom 17.12.2018 dieser Behörde²²⁹ wurde der folgende Satz angefügt: „Stiftungen haben hingegen kein Einlagekonto zu führen.“ Zusätzlich begründet wurde die Meinung der Finanzverwaltung in der Verfügung derselben Behörde²³⁰ vom 26.09.2019, in der folgendes ausgeführt wurde: „Die Grundsätze der verdeckten Einlage

227 Vgl. BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381; BFH v. 17.05.2023 – I R 46/21, BFH/NV 2023, 1408.

228 Vgl. OFD Hannover v. 10.12.2003, DStR 2004, 422.

229 Vgl. LfSt Niedersachsen v. 17.12.2018 – S 2836 – 1 – St 241, juris.

230 Vgl. LfSt Niedersachsen v. 26.09.2019, DB 2019, 2268.

i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG sind auf Stiftungen privaten Rechts dagegen nicht anwendbar, da diese weder kapitalmäßige noch mitgliedschaftsähnliche Rechte vermitteln (s. R 8.9 Abs. 3 KStR 2015 und H 8.9 „Anwendungsbereich“ KStH 2015). Eine Anwendung der §§ 27 ff. KStG auf Stiftungen privaten Rechts scheidet aus diesem Grunde aus.“

Somit lässt sich die Auffassung der Finanzverwaltung dahin zusammenfassen, dass für Stiftungen, im Speziellen jedoch nach bundeseinheitlich abgestimmter Verwaltungsauffassung, kein steuerliches Einlagekonto zu führen ist.²³¹ Hintergrund sei die Vorschrift des § 27 Abs. 7 KStG. Danach gelten die Bestimmungen über die Ermittlung und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 KStG sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen. Eine Stiftung sei jedoch keine Körperschaft oder Personenvereinigung, sondern eine Vermögensmasse. Damit werde sie vom Wortlaut her nicht vom Anwendungsbereich des § 27 Abs. 7 KStG erfasst.

III. Finanzgerichtsrechtsprechung

Für den Fall einer im Inland ansässigen privatnützigen Familienstiftung hatten sich zwei Finanzgerichte²³² den im Schrifttum²³³ begründeten Auffassungen gegen die Meinung der Finanzverwaltung angeschlossen. Die Revision gegen das Urteil des FG Rheinland-Pfalz war beim BFH (Az. I R 42/19) anhängig, das Verfahren ist mittlerweile erledigt. Die unter dem Stichwort „Steuerliches Einlagekonto bei rechtsfähigen Stiftungen“ ausgewiesene Rechtsfrage war wie folgt formuliert: „Erbringt eine rechtsfähige Stiftung Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 EStG wirtschaftlich vergleichbare Leistungen an ihre Destinatäre, ist dann auch für sie ein steuerliches Einlagekonto – unter Berücksichtigung der jeweiligen Zu- und Abgänge – zu führen?“

Es geht mithin um die Berechtigung zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos durch privatnützige (inländische) Familienstiftungen. In seiner Urteilsbegründung hebt das FG Rheinland-Pfalz zunächst den Zweck

231 Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen v. 01.11.2022, 66, Tz. 7.1. dort als „Referatsleiterbeschluss KSt/GewSt I/09, TOP I/1“ zitiert.

232 Vgl. FG Münster v. 16.01.2019 – 9 K 1107/17 F, EFG 2019, 1010; FG Rheinland-Pfalz v. 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604.

233 Vgl. dazu eingehend Kraft, Ubg 2020, 95.

des § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG ins Licht. Demzufolge dient das steuerliche Einlagekonto im Hinblick auf die Besteuerung des Anteilseigners dazu, die als Einlagenrückgewähr bezeichnete und nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen zu identifizieren und von grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen zu separieren. Dies erfordert buchtechnisch eine von der höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannte sogenannte Differenzrechnung.²³⁴ Das FG Rheinland-Pfalz gelangt zum Schluss, dass bei Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 EStG wirtschaftlich vergleichbare Leistungen der Stiftung an ihre Destinatäre bestehen, da für den Senat außer Zweifel steht, dass eine privatnützige Familienstiftung i.S.d. § 27 Abs. 7 KStG auch Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG gewähren kann.

Schließlich argumentiert das Finanzgericht mit dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung von privatnützigen Familienstiftungen mit Kapitalgesellschaften und identifiziert daraus ein Bedürfnis zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos auch für Stiftungen. Sollen nämlich einander „vergleichbare“ Zahlungen bei dem jeweiligen Empfänger eine Gleichbehandlung erfahren, erscheine es nur folgerichtig, auch auf der Ebene des Leistenden (Stiftung bzw. Kapitalgesellschaft) eine mit dieser angestrebten Gleichbehandlung einhergehende oder diese ermöglichende Behandlung vor- zunehmen.

IV. BFH-Rechtsprechung

Der BFH²³⁵ hat mit zwei Grundsatzentscheidungen vom 17.05.2023 im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftungen die Berechtigung zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos versagt. Auch wenn ausländische Familienstiftungen i.S.d. § 15 AStG nicht Gegenstand entsprechender höchstrichterlicher Verfahren zur Thematik des steuerlichen Einlagekontos waren, ist davon auszugehen, dass die Judikate auch auf diese Anwendung finden.

²³⁴ Vgl. BFH v. 30.01.2013 – I R 35/11, BStBl. II 2013, 560.

²³⁵ Vgl. BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381; BFH v. 17.05.2023 – I R 46/21, BFH/NV 2023, 1408.

Der BFH²³⁶ ist ausweislich der Leitsätze der beiden Judikate vom 17.05.2023 der von ihm selbst als „mittlerweile herrschende Meinung in der Literatur“ bezeichneten Auffassung nicht gefolgt. Vielmehr hat er wie folgt judiziert: „Da der Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG keine Vermögensmassen erfasst, fehlt für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts eine Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.“

Den beiden „leading cases“ des BFH im Hinblick auf die materiellen Steuerrechtsfolgen kann die bemerkenswerte Überlegung entnommen werden, wonach es bei den rechtsfähigen privaten Stiftungen des bürgerlichen Rechts nicht zwingend einer gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 7 KStG bedarf, um für die Destinatäre die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu erreichen.²³⁷ Dieser Aussage kommt weitreichende Bedeutung zu. Denn nach Ansicht des BFH wäre demzufolge auch ohne gesonderte Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos auf Stiftungsebene eine steuerfreie Rückzahlung solcher Zuwendungen auf Destinatärebene möglich, die der Rückzahlung von Kapital wirtschaftlich vergleichbar sind.

Damit hat der BFH seine Auffassung zur Steuerfreiheit von Leistungen der Stiftung auf Destinatärebene ohne gesonderte Feststellung auf Stiftungsebene kundgetan.

V. Nachkarten der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung obsiegte somit mit ihrer Meinung zur Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos bei privaten (Familien-)Stiftungen. Allerdings geht sie offensichtlich mit einer Passage in den beiden Entscheidungen des BFH nicht konform. Denn mit im BStBl. I veröffentlichten Schreiben vom 24.04.2024 ist das Bundesfinanzministerium²³⁸ der Auffassung des BFH entgegengetreten, wonach die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 1

236 Vgl. die Leitsätze im BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381; BFH v. 17.05.2023 – I R 46/21, BFH/NV 2023, 1408: „Da der Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG keine Vermögensmassen erfasst, fehlt für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts eine Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.“

237 Vgl. BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381 Rn. 21, mit Nachweisen aus dem Schrifttum.

238 Vgl. BMF v. 24.04.2024, BStBl. I 2024, 721.

Satz 3 EStG auf Destinatärsebene nicht zwingend eine gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 7 KStG voraussetzt.²³⁹

Die knappen Ausführungen der Finanzverwaltung gehen apodiktisch davon aus, dass die Annahme einer Einlagenrückgewähr auf Ebene der Leistungsempfänger einer Stiftung daran scheitert, dass auf Ebene der Stiftung kein steuerliches Einlagekonto festgestellt wird und folglich Beträge des Einlagekontos auch nicht verwendet werden können. Diese Auffassung steht im offensichtlichen Widerspruch zum skizzierten Verständnis des Bundesfinanzhofs.

VI. Würdigung der Position der Finanzverwaltung

1. Ökonomische Würdigung

Wirtschaftliche Erwägungen scheinen geeignet, Zweifel an der Sinnhaftigkeit der im vorbezeichneten BMF-Schreiben vertretenen Rechtsauffassung zu nähren. Denn letztlich möchte die Finanzverwaltung Rückflüsse von Kapital als steuerpflichtigen Ertrag behandeln. Dies dünkt seltsam, ist doch ertragsteuerlich der allgemeingültige Grundsatz anerkannt, dass die Zuführung von Kapital und die Rückführung von Kapital jeweils Vorgänge auf der ertragsteuerlich unbeachtlichen Vermögensebene darstellen.²⁴⁰ Zwar wird im Kontext von Stiftungen kein formelles Eigenkapital durch einen Anteilsinhaber zugeführt. Dies ist auch schon deshalb nicht möglich, weil die Institution Stiftung keine Mitglieder kennt. Allerdings sind keine überzeugenden Gründe ersichtlich, warum das allgemein akzeptierte Gedankengebäude der ertragsteuerlichen Behandlung der Zuführung und der Rückführung von (Eigen-)Kapital im Kontext privatnütziger (Familien-)Stiftungen keine Anwendung finden sollte.

Das Postulat der ertragsteuerneutralen Behandlung der Dotation einer (Familien-)Stiftung und der Rückführung von Dotationskapital von der Stiftung auf die Stifterebene wird durch das obige Beispiel belegt. Der wirtschaftlich sinnhaften Behandlung der Dotation vom Stifter an die Stiftung und der Rückführung im Wege der Zuwendung von der Stiftung an den Stifter lässt sich auch nicht mit steuerlichen Umgehungsargumenten begegnen. Denn darin kann nicht ernsthaft ein steuerlich relevanter Rechts-

²³⁹ Vgl. BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381 Rn. 21.

²⁴⁰ Vgl. Kraft, Ubg 2024, 319.

missbrauch gesehen werden. In der ertragsteuerneutralen „Zwischenschaltung“ einer Familienstiftung dergestalt, dass der Stifter die Stiftung dotiert und die Stiftung im Anschluss Kapitalrückzahlungen entsprechende Leistungen an die Destinatäre vornimmt, liegt gerade keine „Umgehung“ des „eigentlich“ gebotenen Zahlungswegs. Da indessen eine direkte Zahlung vom Stifter an die Destinatäre auch keinen ertragsteuerlichen Tatbestand verwirklichen würde, geht das Missbrauchsargument mangels Umgehungserfolg fehl. Zudem ist selbstredend in Erinnerung zu behalten, dass die beiden skizzierten Wege der Übertragung von Vermögen erbschaft- bzw. schenkungsteuerlich erfasst sind.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht lassen sich demzufolge keine überzeugenden Gründe für die Auffassung der im BMF-Schreiben geäußerten Rechtsauffassung ableiten.²⁴¹

2. Fehlende Rechtsgrundlage für die Auffassung der Finanzverwaltung

Schließlich ist ein näherer Blick auf die mutmaßliche Rechtsgrundlage zu werfen, auf die sich die Finanzverwaltung hinsichtlich ihrer Rechtsauffassung stützt. Im BMF-Schreiben wird keine Bestimmung explizit angeführt, die so auszulegen sein könnte, dass die Rückführung von (Dotations-)Kapital an Stifter bzw. Destinatäre als steuerpflichtiger Ertrag behandelt werden müsste. Angeführt wird lediglich, dass unter „Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder (...) weiterhin (gilt), dass die Annahme einer Einlagenrückgewähr auf Ebene der Leistungsempfänger einer Stiftung daran scheitert, dass auf Ebene der Stiftung kein steuerliches Einlagekonto festgestellt wird und folglich Beträge des Einlagekontos auch nicht verwendet werden können.“

Wohlvollend verstanden handelt es sich dabei um einen klassischen hermeneutischen Zirkelschluss. Die dem hermeneutischen Zirkel innewohnende widersprüchliche Interpretationssituation ergibt sich aufgrund der Ausführungen des BMF daraus, dass deshalb, weil kein steuerliches Einlagekonto einer Stiftung existiert, auch keine Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten können. Dies ist zwar formal unanfechtbar. Indessen besagt die Nichtexistenz eines steuerlichen Einlagekontos nicht, wie die steuerliche Behandlung von Leistungen der

241 Vgl. Kraft, Ubg 2024, 319.

Stiftung an den Zuwendungsempfänger nach § 20 Abs.1 Nr. 9 EStG zu würdigen ist.

Die Rechtsnorm des § 20 Abs.1 Nr. 9 EStG behandelt „Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. § 1 Abs.1 Nr. 3–5 KStG, da sie mit den Gewinnausschüttungen im Sinne der Nr.1 wirtschaftlich vergleichbar sind, soweit sie nicht bereits zu den Einnahmen im Sinne der Nr.1 gehören“, als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen. Aus systematischen Erwägungen erweist sich dieser Gesetzesbefehl als vollkommen zutreffend. Dem Wortlaut der Norm kann indessen nicht entnommen werden, dass wirtschaftlich nicht vergleichbare Einnahmen aus Leistungen ebenfalls als steuerpflichtige Einnahmen aus Kapitalvermögen qualifiziert werden sollen. Das Paradigma solcher Leistungen stellen Zuwendungen einer Stiftung an die Destinatäre dar, die wirtschaftlich nicht mit Gewinnausschüttungen, sondern Kapitalrückzahlungen vergleichbar sind. Die Bestimmung nimmt somit inzidenter eine Differenzierung vor zwischen – steuerpflichtigen – Einnahmen aus Leistungen, die Gewinnausschüttungen vergleichbar sind und – nicht steuerpflichtigen – Einnahmen aus Leistungen, die Kapitalrückzahlungen vergleichbar sind. Da § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG explizit lediglich Gewinnausschüttungen vergleichbarer Leistungen anspricht, ergibt der Umkehrschluss im Rahmen der Auslegung der Vorschrift, dass Kapitalrückzahlungen vergleichbarer Zuwendungen einer Stiftung an den Stifter oder an die Destinatäre gerade nicht vom Geltungsbereich der Norm erfasst sind.

Hinzu tritt die Überlegung, dass dem Wortlaut des § 20 Abs.1 Nr. 9 EStG nicht zu entnehmen ist, dass Kapitalrückzahlungen vergleichbare Zuwendungen einer Stiftung als Gewinnausschüttungen zu verstehen sein sollen. Die gesetzgeberische Wortwahl bedient sich der Formulierung „Gewinnausschüttungen vergleichbar“. Damit ist eine Teilmenge sämtlicher Vermögenstransfers einer Stiftung an Stifter bzw. Destinatäre angesprochen. Rückführungen von Kapital sowie vergleichbare Äquivalente werden vom Wortlaut der Vorschrift nicht erfasst. Für ihre Erfassung lassen sich weder historische noch systematische noch teleologische Argumentationstopoi anführen.

VII. Ausblick auf die weitere Entwicklung

Die Analyse zeigt, dass die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung in Bezug auf die Behandlung von Zuwendungen einer (Familien-)Stiftung an die Stifter bzw. die Destinatäre rechtsmethodisch auf „tönernen Füßen“ steht. Daher sollte insbesondere mit der unterstützenden Ansicht des Bundesfinanzhofs gegen entsprechende Bescheide remonstriert werden. Die Erfolgsaussichten – insbesondere im gerichtlichen Verfahren – dürften nach hier vertretener Auffassung weit überdurchschnittlich sein.

VIII. Problematik bei ausländischen Familienstiftungen

1. Ausgangsbefund

Im AEASTG 2023²⁴² hat sich die Finanzverwaltung nicht dazu positioniert, ob ausländischen Familienstiftungen für inländische Besteuerungszwecke die Möglichkeit zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos offensteht. Da der BFH²⁴³ den Meinungsstreit für unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftungen geklärt hat, ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung auch im Besteuerungskontext ausländischer Familienstiftungen keine Berechtigung zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos sieht.

2. Vermeidung von Doppelbesteuerungen von Zuwendungen

Vor dem Hintergrund des § 15 Abs. II AStG erweist sich ein Verbot zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos auch und gerade bei ausländischen Familienstiftungen als problematisch. Der Zweck dieser Vorschrift besteht in der Vermeidung doppelter Besteuerung von Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an inlandsansässige Destinatäre. Das Telos der Norm wird auch von der Finanzverwaltung²⁴⁴ zutreffend hervorgehoben. Dementsprechend nimmt § 15 Abs. II S. 1 AStG Zuwendungen einer aus-

242 Vgl. AEASTG 2023.

243 Vgl. BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381 Rn. 21 mit Nachweisen aus dem Schrifttum.

244 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 864.

ländischen Familienstiftung an die im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. Destinatäre von der Besteuerung aus, soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits nach im Wege der familienstiftungsrechtlichen Zurechnungsbesteuerung des § 15 AStG zugerechnet worden sind. Für den Nachweis i.S.d. § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG trägt nach der Vorstellung der Verwaltung²⁴⁵ der unbeschränkt steuerpflichtige Stifter bzw. der unbeschränkt steuerpflichtige Destinatär, also die bezugs- oder anfallsberechtigte Person, die Feststellungslast. Weiterhin zutreffend geht das BMF davon aus, dass die Anwendung des § 15 Abs. 11 AStG keine Personenidentität von Zurechnungs- und Zuwendungssubjekt voraussetzt. Insoweit folgt die Finanzverwaltung der h.M.²⁴⁶ Neben den im AEASTG 2023²⁴⁷ angeführten Beispielen mag die folgende Exemplifizierung hilfreich sein.

Beispiel:²⁴⁸ Im fiktiven Veranlagungszeitraum 01 gründet die unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin S eine ausländischen Familienstiftung und dotiert sie mit 10.000.000 Euro. Im Jahr 03 ist die S ins Ausland verzogen. Damit kommt sie als Zurechnungssubjekt nicht mehr in Betracht, vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 AStG. Der unbeschränkt steuerpflichtigen Tochter T der S werden im Veranlagungszeitraum 05 erstmals Einkünfte der ausländischen Familienstiftung nach § 15 Abs. 1 S. 1 AStG in Höhe von 1.000.000 Euro zugerechnet. Im Jahr 08 verstirbt die T. Nach mehreren Jahren der Thesaurierung wendet die ausländische Familienstiftung im Veranlagungszeitraum 10 der E (Tochter der T und Enkelin der Stifterin S) satzungsmäßig 800.000 Euro zu.

Unter der Annahme, dass die E den Nachweis erbringen kann, dass bereits im Veranlagungszeitraum 05 durch die T 1.000.000 Euro der Besteuerung im Inland unterlegen haben, unterliegen die nunmehr tatsächlich zugewendeten 800.000 Euro im Inland im Veranlagungszeitraum der Zuwendung nicht (nochmals) der Einkommensbesteuerung.

245 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 784.

246 Vgl. Kraft, AStG, § 15 Tz. 496; Kraft/Schulz, IStR 2012, 897, Moser/Gebhardt, DStZ 2013, 753, Kirchhain, IStR 2012, 606; Kraft/Preil/Moser, IStR 2016, 96 (98).

247 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 867.

248 Vgl. Kraft, NWB-EV 2024, 198.

3. Rückgewähr von Dotationskapital im Kontext des § 15 Abs. 11 AStG

Bei der Beurteilung der Fragestellung, wie solche Zuwendungen zu behandeln sind, die im kapitalgesellschaftlichen Kontext der Rückgewähr von Einlagen vergleichbar wären, geben weder das Gesetz noch die diesbezüglichen Ausführungen im AEStG eine Hilfestellung. Es handelt sich insoweit um Zuwendungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung der Stiftung als ursprüngliche Kapitalausstattung der Stiftung gewährt wurden bzw. als spätere Zustiftungen bei Kapitalgesellschaften eigenkapitalähnlichen Einlagen vergleichbar sind.

In diesem Zusammenhang ist davon auszugehen, dass nach ausländischem Stiftungsprivatrecht grundsätzlich entsprechend § 83c Abs. 1 S. 1 BGB das Grundstockvermögen einer Stiftung ungeschmälert zu erhalten ist. Daraus kann zwar ein grundsätzliches Verbot zum Verbrauch des Grundstockvermögens abgeleitet werden. Allerdings kann die Stiftung ausnahmsweise nach § 83c Abs. 2 BGB einen Teil des Grundstockvermögens für die Zweckverwirklichung verbrauchen. Dies muss durch die Satzung erlaubt sein. Ferner ist zu beachten, dass das Grundstockvermögen in absehbarer Zeit wieder aufgestockt wird. In Bezug auf das deutsche Stiftungsprivatrecht spezifiziert die Gesetzesbegründung keine präzise Zeitspanne für die Aufstockung, sie geht lediglich davon aus, dass die Aufstockung in den Folgejahren erfolgen.²⁴⁹ Im Schrifttum findet sich der Hinweis, dass die zuständige Stiftungsbehörde nach § 83c Abs. 3 BGB auf Antrag eine Ausnahme vom Gebot der Erhaltung des Grundstockvermögens zeitlich befristet zulassen kann, sofern die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks dadurch nicht beeinträchtigt wird.²⁵⁰

Eine vergleichbare Rechtslage wie im Inland wird nachfolgend auch für die Ansässigkeitsjurisdiktion der ausländischen Familienstiftung unterstellt. Dies bedeutet folglich, dass – temporär oder permanent – das Grundstockvermögen der ausländischen Familienstiftung zur Verwirklichung deren Stiftungszwecks angegriffen werden darf. Vor diesem Hintergrund ist der Wortlaut des § 15 Abs. 11 S. 1 AStG zu untersuchen. Dieser Wortlaut setzt voraus, dass „die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits nach Abs. 1 zugerechnet worden sind.“ Eine derartige Zurechnung ist indessen dann denkgesetzlich nicht möglich, wenn Bestandteile des ursprünglichen Grundstockvermögens an die Destinatäre

249 Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, 58; Jakobs, SB 2024, 23.

250 Vgl. Jakobs, SB 2024, 23.

zugewendet werden. Denn wenn keine Einkünfte der Stiftung zugerechnet werden können, können auch keine den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte existieren. Der Wortlaut erfasst mit anderen Worten den Fall nicht, dass solche Bestandteile des Grundstockvermögens an die Destinatäre zugewendet werden.

Verfängt die Auslegung nach dem Wortlaut nicht, soll noch eine etwaige Schlussfolgerung im Wege eines *argumentum e contrario* erörtert werden. Allerdings erweist sich auch diese Auslegung als verfehlt. Nach einer sehr formalistischen Argumentation könnte als Rechtsfolge reflexartig und zwangsläufig die Besteuerung nachfolgender Zuwendungen anzunehmen sein, wenn in Fällen wie dem vorliegenden keine vorgängige Besteuerung nachgewiesen werden kann. Eine derartige Auslegung würde jedoch den – als Auslegungsgrenze zu verstehenden – möglichen Wortsinn der Vorschrift überschreiten. Denn wenn schon im ersten Schritt keine Einkünfte identifiziert werden können, können im zweiten Schritt solche erst recht nicht zugerechnet werden. Denn die Rückgewähr zeitlich vorgängig im Wege der Erstdotation bzw. der Zustiftung entstandenen Stiftungskapitals kann in Fällen der skizzierten Art gerade nicht aus Einkünften der Stiftung stammen.

4. Konsequenzen

In bestimmten Situationen sind im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Destinatäre einer ausländischen Familienstiftung darauf angewiesen, das Schicksal von Zuwendungen der Familienstiftung nachzuvollziehen und diese der Finanzverwaltung gegenüber nachweisen zu können. Im Kapitalgesellschaftskontext lässt sich ein solcher Nachweis mit dem üblichen Instrumentarium der Führung und gesonderten Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 KStG durchführen. Die Berechtigung einer Familienstiftung zur Führung und gesonderten Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos hat der BFH²⁵¹ indessen mit dem Hinweis auf den eindeutigen Wortlaut der relevanten Norm abgelehnt. Somit lässt sich als Zwischenergebnis festhalten, dass nach der BFH-Rechtsprechung auch ausländische Familienstiftungen keine Möglichkeit zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos haben. Gleichwohl lassen sich die Ausführungen

251 Vgl. BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381; BFH v. 17.05.2023 – I R 46/21, BFH/NV 2023, 1408.

des Gerichts so interpretieren, dass Destinatären der Nachweis ermöglicht sein muss, wonach unstrittig nicht aus von der Stiftung erwirtschafteten Einkünften stammende Zuwendungen der Stiftung auf Destinatärebene unbesteuert bleiben müssen. Zu den diesbezüglichen technischen Details äußert sich der BFH indessen nicht.

Die Finanzverwaltung lehnt es in ihrem partiellen Nichtanwendungserlass ab, der Meinung des BFH zu folgen. Denn mit im BStBl. I veröffentlichten Schreiben vom 24.04.2024 ist das Bundesfinanzministerium²⁵² der Auffassung des BFH entgegengetreten, wonach die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auf Destinatärebene nicht zwingend eine gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 7 KStG voraussetzt.²⁵³

Angesichts der offensichtlichen Meinungsdivergenz von BFH und BMF in dieser Frage erscheint es hochwahrscheinlich, dass die Finanzgerichtsbarkeit erneut mit der Thematik betraut werden wird. Ansatzpunkt wird dann indessen wohl nicht die Bestimmung des § 27 KStG sein, sondern das Zusammenspiel zwischen § 15 Abs. 11 AStG und § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

252 Vgl. BMF v. 24.04.2024, BStBl. I 2024, 721.

253 Vgl. BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381; BFH v. 17.05.2023 – I R 46/21, BFH/NV 2023, 1408.

I. Mobilität und Reorganisation

I. Sitzverlegung

1. Umzug einer inländischen Familienstiftung ins Ausland

§ 83a BGB regelt ausdrücklich, dass sich der Verwaltungssitz im Inland befinden muss. Begründet wird diese Wertentscheidung des Gesetzgebers damit, dass eine wirksame Stiftungsaufsicht von Seiten der zuständigen Behörde nur möglich sei, wenn die Verwaltung der Stiftung im Inland erfolgt. Diese Regelung des § 83a BGB wird von der Bestimmung des § 87a Abs. 2 Nr. 3 BGB ergänzt.²⁵⁴ Danach hat die nach Landesrecht zuständige Behörde die Stiftung aufzuheben, wenn der Verwaltungssitz der Stiftung im Ausland begründet wurde und die Behörde die Verlegung des Verwaltungssitzes ins Inland nicht innerhalb angemessener Zeit erreichen kann. Im Ergebnis normiert § 83a BGB n.F. ein Wegzugsverbot deutscher Stiftungen ins Ausland. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Rechtsform einer Stiftung deutschen Rechts dauerhaft gewahrt bleiben soll.²⁵⁵

Damit hat der Gesetzgeber zwar eine klare Entscheidung getroffen, die indessen auch der Kritik ausgesetzt ist.²⁵⁶ So erheben einige Autoren im Hinblick auf die EuGH-Judikatur aus unionsrechtlicher Perspektive Bedenken, während andere die Regelungskonzeption unionsrechtlich für unbedenklich halten. Es sprechen valide Gründe dafür, dass die Frage nach der Unionsrechtskompatibilität des Sitzverlegungsverbots gerichtlich überprüft werden muss – mit offenem Ausgang.²⁵⁷

Es stellt sich überdies die Frage, welche materiell-rechtlichen Ertragsteuerfolgen es nach sich zieht, wenn der Verwaltungssitz dennoch verlegt wird. Ungeklärt erscheint insoweit, ob die Vorschrift des § 12 Abs. 1 KStG verhindern könnte, dass zumindest die weiterhin im Inland steuerlich verhafteten Vermögensteile von der Gewinnrealisierung ausgenommen blieben. Dies begegnet Zweifeln. Denn nach § 87a Nr. 3 BGB muss die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde die Familienstiftung aufheben. Mit der Aufhebung

254 Vgl. Otto in: jurisPK-BGB 10. Aufl. 2023, § 87a BGB Tz. 14.

255 Vgl. Schwalm, ZEV 2021, 68 (73); Richter, StiftungsR-HdB/Niermann, § 31 Rz. 81a.

256 Nachweise bei Schumann, Familienstiftungen, 48.

257 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 48.

der Familienstiftung ist in jedem Fall ein Rechtsträgerwechsel verbunden. Aus diesem Grunde ist zu erwarten, dass Finanzämter eine Liquidation der Familienstiftung annehmen würden und etwaig vorhandene stille Reserven einer Realisierungsbesteuerung unterwerfen.

Ob diese isolierte steuerliche Sichtweise unionsrechtskonform ist, könnte zweifelhaft erscheinen. Zivilrechtlich begegnet die Grundwertung des Gesetzgebers eines faktischen Wegzugsverbots nach wohl h.M. keinen durchgreifenden Bedenken, da der deutsche Gesetzgeber unionsrechtlich nicht verpflichtet sein soll, deutschen Stiftungen die Verlegung ihres Verwaltungssitzes ins Ausland unter Wahrung ihrer Eigenschaft als deutsche Stiftung zu ermöglichen.

2. Zuzug einer ausländischen Familienstiftung ins Inland

Aus der Perspektive zivilrechtlicher Betrachtung²⁵⁸ wird darauf hingewiesen, dass sich die Rechtsfolgen des Zuzugsfalls, also einer zugezogenen nach ausländischem Recht errichteten Familienstiftung mit Verwaltungssitz in Deutschland, wesentlich danach unterscheiden, ob es sich um eine Stiftung aus dem EU/EWR-Raum oder um eine solche aus einem Drittstaat handelt.²⁵⁹

Ertragsteuerlich stellt sich die Frage, ob die Familienstiftung im Inland der Gefahr ausgesetzt ist, dass sie in der Vergangenheit im Ausland gelegte stille Reserven bei Realisierung im Inland der Besteuerung unterwerfen muss. Diese Gefahr scheint virulent. Denn zum einen findet sich keine Rechtsgrundlage, wonach im Zuzugsfall eine Quasi-Zuzugsbilanz mit aktuellen gemeinen Werten aufzustellen wäre. Zum anderen spricht die Linie der Rechtsprechung²⁶⁰ in vergleichbaren Fällen nicht dafür, dass im Inland von der Realisierungsbesteuerung im Ausland gelegter stiller Reserven abzusehen sein sollte.²⁶¹

258 Vgl. Omlor, DStR 2021, 2644, wo Argumente für europäische Stiftungsmobilität entwickelt werden und – mit einem Fokus auf Familienstiftungen – für eine weitgehende Anerkennung der Gründungstheorie bei doppelansässigen EU/EWR-Auslandsstiftungen plädiert wird. S. zur Problematik auch Hilser/Wagner/Wunderlich, RIW 2022, 796.

259 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Niermann, § 31 Rz. 85 m.w.N.

260 Beinert/Maucher, Ausgewählte Praxisfragen zum Ort der Geschäftsleitung, DB 2023.

261 Dazu auch Kraft, Ubg 2024, 365 (366).

II. „Zuzugsverbot“ von Destinatären

Im Schrifttum wird darauf hingewiesen, dass der Zuzug von Begünstigten (Destinatäre) angloamerikanischer Trusts nach Deutschland mitunter prohibitive Steuerfolgen auslöst. Diese können im Extremfall ein faktisches „Zuzugsverbot“ bewirken.²⁶² Dies liegt daran, dass § 15 Abs. 1 AStG Trusteinkünfte dem Errichter bzw. anteilig den Begünstigten zurechnet. Die Zurechnung erfolgt, wie bereits ausgeführt,²⁶³ unabhängig davon, ob der Trust Leistungen an den Errichter bzw. Begünstigten erbringt.

Ursächlich für die vom Errichtungszeitpunkt unabhängige Zurechnung ist, dass der Wortlaut des § 15 Abs. 1 AStG nicht darauf abstellt, dass im Gründungszeitpunkt der ausländischen Familienstiftung bzw. des ausländischen Trusts der Stifter und/oder die Destinatäre der Familienstiftung oder des Trusts der unbeschränkten Steuerpflicht unterlagen. Demgemäß vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, die Eigenschaft als bezugs- oder anfallsberechtigte Person müsse zum Ende des maßgebenden Geschäftsjahres der Familienstiftung bestehen.²⁶⁴ Über die Verhältnisse im Errichtungszeitpunkt des Trusts findet sich keine Positionierung seitens der Finanzverwaltung im AEASTG. Dies kann im Extremfall bedeuten, dass im Errichtungszeitpunkt eines Trusts sowohl der „settlor“ (Gründer) als auch die „beneficiaries“ (Destinatäre) im Inland keiner Steuerpflicht unterlagen. Folglich lag selbst bei ausschließlicher Begünstigung der Familie keine ausländische Familienstiftung vor. Die Qualität der ausländischen Familienstiftung erlangt das ausländische Rechtsgebilde erst aufgrund des Zuzugs eines oder mehrerer Destinatäre ins Inland. Eine Zurechnung von Familienstiftungseinkünften nach § 15 Abs. 1 AStG tritt erst nach Zuzug des Destinatärs in die inländische Besteuerungshoheit und damit begründeter unbeschränkter Einkommensteuerpflicht ein. Dieser Befund belegt, dass die metaphorische Umschreibung der faktischen Zuzugssperre Berechtigung hat.

III. Änderung des Stiftungscharakters einer Familienstiftung

In der Literatur findet sich der Hinweis, dass Satzungsänderungen einer Familienstiftung deren Charakter so verändern können, dass bereits diese

262 Vgl. Werder/Wystrcil, BB 2015, 412.

263 Vgl. Gliederungspunkt C.II.1.

264 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 811.

Satzungsänderungen erbschaftsteuerliche Folgen haben.²⁶⁵ Die Problematik wurzelt in der von der Finanzverwaltung in R 2 Abs. 4 ErbStR vertretenen Auffassung. Danach ist die Änderung des Stiftungscharakters einer Familienstiftung durch Satzungsänderung erbschaftsteuerlich als Aufhebung der Familienstiftung und Errichtung einer neuen Stiftung anzusehen. Der darin gesehene (fiktive) Erwerb soll grundsätzlich der Besteuerung nach Steuerklasse III unterliegen (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 15 Abs. 1 ErbStG). Auch bei bestimmten Änderungen im Kreis der Destinatäre soll das entsprechend gelten. Gleichsam gilt die durch Satzungsänderung entstandene „neue“ Stiftung als Erwerber des Vermögens der „bisherigen“ Stiftung. Wörtlich führt die Finanzverwaltung hierzu aus: „Die Änderung des Stiftungscharakters einer Familienstiftung durch Satzungsänderung, gleichgültig, ob sie zu Lebzeiten oder erst nach dem Tode des Stifters erfolgt, gilt erbschaftsteuerrechtlich als Errichtung einer neuen Familienstiftung (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG). Dies gilt entsprechend, wenn durch die Satzungsänderung lediglich bisher nicht bezugs- oder anfallsberechtigte Familienmitglieder oder Dritte in den Kreis der Destinatäre aufgenommen werden und die Errichtung der Stiftung bei bereits damaliger Zugehörigkeit der neu aufgenommenen Destinatäre seinerzeit nach einer ungünstigeren Steuerklasse zu besteuern gewesen wäre. Die durch Satzungsänderung entstandene „neue“ Stiftung gilt als Erwerber des Vermögens der „bisherigen“ Stiftung (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG).“ Die durch Satzungsänderung entstandene „neue“ Stiftung sei nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem ursprünglichen Stifter zu besteuern (§ 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG).

Zudem soll die Aufhebung der bisherigen und gleichzeitige Errichtung einer neuen Familienstiftung zur Folge haben, dass die 30-Jahresfrist für die Entstehung der Ersatzerbschaftsteuer bei der bisherigen Stiftung endet und bei der neuen Stiftung neu zu laufen beginnt. Außerdem soll eine Anrechnung der bei Errichtung der bisherigen Stiftung festgesetzten Steuer auf die im Zeitpunkt der Satzungsänderung festzusetzende Erbschaftsteuer ausscheiden.²⁶⁶ Mit dieser überaus strengen Interpretation will die Finanzverwaltung verhindern, dass durch nachträgliche Satzungsänderungen ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden können. Diese werden offensichtlich darin gesehen, dass Steuerpflichtige, die Unternehmensstiftungen gründen wollen, das Vermögen zunächst steuergünstig auf eine Familien-

²⁶⁵ Vgl. Piltz, ZEV 2011, 236 (239).

²⁶⁶ Vgl. ErbStH E 1.2 Abs. 4 S. 3–8.

stiftung übertragen, um die Stiftung dann steuerneutral in eine Unternehmensstiftung umzuwandeln.

Die skizzierte Position der Finanzverwaltung wird in der Literatur als „hoch streitig und vermutlich teilweise rechtswidrig“ angesehen.²⁶⁷ Gleichwohl findet sich der zutreffende Hinweis, dass die in den ErbStR niedergelegte Position von der Praxis vorsorglich doch in Betracht zu ziehen sei.

Auch im Kommentarschrifttum²⁶⁸ stößt die Auffassung der Finanzverwaltung auf Kritik. Die Meinung der Finanzverwaltung wird lediglich für den Fall akzeptiert, dass aus einer Familienstiftung eine solche werde, die nicht mehr der Ersatzerbschaftsteuer unterliege, indem die Familienbindung aufgehoben werde und die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in der Zukunft nicht mehr gegeben seien. Ferner wird darauf verwiesen, dass im Übrigen der Missbrauchstatbestand i.S.v. § 42 AO oder bereits § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG eingreifen würde.²⁶⁹

Der Kritik an der Auffassung der Finanzverwaltung ist zuzustimmen. Sie basiert nicht auf einer abgesicherten Rechtsgrundlage. Ferner negiert sie die Qualität der rechtsfähigen Familienstiftung als juristische Person. Denn solange kein Rechtsträgerwechsel eintritt, fehlt es tatbestandlich an einem Erwerbstatbestand, der allein die Besteuerung zu rechtfertigen vermag. Ein fiktiver Erwerbstatbestand müsste explizit gesetzlich kodifiziert sein. Dies belegen Regelungsvorbilder aus anderen Bereichen. Beispielhaft kann auf das Grunderwerbsteuerrecht und dort auf § 1 Abs. 2a GrErbStG verwiesen werden.

Hinzu tritt der Umstand, dass die Position der Finanzverwaltung im Einzelfall geeignet sein kann, wirtschaftlich sinnvolle Umorganisationen zu verhindern oder wesentlich zu erschweren.²⁷⁰ Daher sprechen auch keine ökonomischen Erwägungen für die Position der Finanzverwaltung.

Als Fazit lässt sich festhalten, dass sich die illustrierte Auffassung der Finanzverwaltung ökonomisch als unbefriedigend erweist, einer belastbaren Rechtsgrundlage entbehrt, über das Ziel der Missbrauchsverhinderung weit hinausschießt und insgesamt als rechtswidrig zu beurteilen ist.

267 Vgl. Piltz, ZEV 2011, 236 (239).

268 Vgl. Erkis in: Erkis/Thonemann-Micker, ErbStG, § 1 Rz. 56; Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 1 Rn. 23.

269 Vgl. Erkis in: Erkis/Thonemann-Micker, ErbStG, § 1 Rz. 56.

270 Vgl. Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 1 Rn. 23.

IV. „Exit“ aus der Familienstiftung

1. Überblick

In der Literatur sind die verschiedenen Erlöschensgründe von Stiftungen aufgelistet. Danach können Stiftungen durch Zeitablauf, Zweckerreichung, Eintritt einer auflösenden Bedingung des Stiftungsgeschäftes, Eröffnung des Insolvenzverfahrens, Beschluss der zuständigen Stiftungsorgane oder Aufhebung von Amts wegen seitens der zuständigen Behörde beendet werden.²⁷¹ Nach § 87c BGB ist ein zwingender Übergang des Vermögens der inländischen Stiftung auf einen Anfallberechtigten vorgesehen, subsidiär auf den Fiskus des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz hatte. Für eine Familienstiftung gelten insoweit keine Besonderheiten.

Bei ausländischen Familienstiftungen beurteilen sich die Erlöschensgründe nach der Rechtsordnung des Staates, in dem sie gegründet wurde, bzw. ihren Verwaltungssitz hat. Steuerliche Berührungspunkte zum Inland bestehen dann, wenn unbeschränkt steuerpflichtige Destinatäre vorhanden sind.

Die Beendigung der Stiftung aufgrund der skizzierten Gründe wird nachfolgend ebenso unter den Oberbegriff „Exit“ gefasst wie die auf einer Willenserklärung eines Destinatärs beruhende voluntative Beendigung der Destinatärsstellung. Findet sich im BGB auch keine explizite Vorschrift zum „Austritt“ eines Destinatärs aus einer inländischen Familienstiftung, so wird dies nachfolgend gleichwohl als Ausfluss der allgemeinen Handlungsfreiheit i.S.d. Art. 2 Abs. 1 GG verstanden.

Die Beendigung der Stiftung zeitigt neben schenkungsteuerlichen Rechtsfolgen gegebenenfalls auch ertragsteuerliche Konsequenzen.

271 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 26 Rn. 1, dort auch zu den zivilrechtlichen Anforderungen an das Erlöschen.

2. „Exit“ durch Beendigung, Auflösung, Aufhebung, Zusammenführung

a) Zusammenführung (Zulegung, Zusammenlegung) von Familienstiftungen

Die Bezeichnung Zusammenführung hat sich im Stiftungskontext als Oberbegriff für Zulegung und Zusammenlegung etabliert.²⁷² Mit Einführung des neuen Stiftungsrechts wurden ausführliche Regelungen zur Zulegung und Zusammenlegung von Stiftungen in den §§ 86 – 86h BGB normiert. Damit können rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts künftig – unter gewissen Voraussetzungen – miteinander oder zu neuen Stiftungen „verschmolzen“ werden.²⁷³ Das schafft neue Gestaltungsmöglichkeiten, selbstverständlich auch für Familienstiftungen. Ob die Instrumentarien der „Zulegung“ und der „Zusammenlegung“ in der Gestaltungswirklichkeit hohe Bedeutung entfalten werden, ist derzeit noch nicht abzusehen. In der Vergangenheit war die Praxis offenbar eher zurückhaltend.²⁷⁴ Demgegenüber wird vermutet, dass die „Fusionsvorgänge“ nach neuem Recht für viele Stiftungen langersehnte Gestaltungen eröffnen werden. So erhielten notleidende Stiftungen die Möglichkeit, mit anderen Stiftungen zu „fusionieren“. Andererseits könnten vitale Stiftungen unter dem neuen Recht notleidende Stiftungen leichter aufnehmen und so ihren Wirkungskreis erweitern. Angesichts des Umstands, dass noch immer über 60 Prozent der rechtsfähigen Stiftungen in Deutschland über ein Vermögen von unter einer Million Euro verfügen, sei ein breiter Anwendungsbereich denkbar.²⁷⁵

Auch wenn Zulegung und Zusammenlegung häufig in einem Atemzug genannt und unter Oberbegriff der Zusammenführung gefasst werden, handelt es sich trotz einiger Ähnlichkeiten um unterschiedliche Strukturmaßnahmen.

Bei der Zulegung überträgt eine rechtsfähige Stiftung ihr Vermögen auf eine andere, bereits bestehende Stiftung. Die übertragende Stiftung erlischt im Anschluss. Das gesellschaftsrechtliche Parallelmodell zur Zulegung bei Stiftungen stellt die umwandlungsrechtliche Verschmelzung zur Aufnahme dar.

Bei der Zusammenlegung übertragen (mindestens) zwei rechtsfähige Stiftungen ihr Vermögen jeweils auf eine neu zu errichtende rechtsfähige

272 Vgl. Schauer, ZEV 2022, 512.

273 Vgl. Bieniek, SB 2023, 187.

274 Vgl. Schienke-Ohletz, S & S 2015, 40.

275 Vgl. Schauer, ZEV 2022, 512.

Stiftung. Die übertragenden (alten) Stiftungen erlöschen. Damit entsteht *uno actu* die neue rechtsfähige Stiftung. Das gesellschaftsrechtliche Parallelmodell zur Zusammenlegung bei Stiftungen stellt die umwandlungsrechtliche Verschmelzung zur Neugründung dar.

Erbschaftsteuerlich fallen mit dem zum 01.07.2023 ergänzten Wortlaut von § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG neben der Auflösung die Zulegung oder Zusammenlegung einer Stiftung tatbestandlich unter diese Vorschrift. Damit sollte die Vorschrift an die Änderungen im Stiftungsrecht angepasst werden.²⁷⁶ Indessen sollte eine Erweiterung des Tatbestands von § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG damit nicht bezweckt werden.²⁷⁷ Davon ist bis auf weiteres auszugehen, da bislang keine Anzeichen für eine Tatbestandserweiterung oder eine erweiternde Auslegung bekannt geworden sind.

Ertragsteuerlich hat der Gesetzgeber keine Regelung für die Reorganisationsphänomene Zulegung oder Zusammenlegung einer Stiftung getroffen. Die Gründe dafür sind unklar, denn angesichts des Befunds, dass bei Stiftungen, insbesondere bei Familienstiftungen, realisierungspflichtige stille Reserven vorstellbar sind, hätte sich eine prinzipielle Möglichkeit des Besteuerungsaufschubs bei Sicherstellung des deutschen Steuerzugriffs angeboten. Solange keine umwandlungssteuerliche oder sonstige Spezialregel existiert, ist angesichts der Zulegung und Zusammenlegung von Familienstiftungen von einem Rechtsträgerwechsel auszugehen. Dieser hat nach ertragsteuerlichen Grundsätzen die steuerpflichtige Aufdeckung von steuerverhafteten stillen Reserven zur Folge. Vorbehaltlich aktuell nicht existierender Spezialnormen droht daher die Besteuerung von Zulegung und Zusammenlegung von Familienstiftungen. Diese könnte, je nach den Umständen des Einzelfalls prohibitiv wirken, weshalb nicht zu erwarten ist, dass den Reorganisationsinstrumenten Zulegung und Zusammenlegung hohe Praxisbedeutung zukommen wird.

Gleichwohl ist die Forderung an den Gesetzgeber zu formulieren, angesichts der Bedeutungszunahme von Familienstiftungen und der identifizierten Unklarheiten, Regelungen ins Werk zu setzen, die betriebswirtschaftlich sinnvolle Restrukturierungen von Familienstiftungen steuerneutral, mithin unter Aufschub der Besteuerung stiller Reserven ermöglichen. Sofern im Einzelfall ein Aufschub der Besteuerung stiller Reserven nicht möglich ist, etwa weil die Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts nicht

²⁷⁶ Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, 106.

²⁷⁷ Vgl. Erkis in: Erkis/Thonemann-Micker, ErbStG, § 7 Rz. 366.

gewahrt ist, könnte erwogen werden, eine Anrechnung der Erbschaftsteuer bei der Einkommensteuer zu normieren.

b) Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung

Normativer Ausgangspunkt der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Behandlung § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 ErbStG. Danach gilt als Schenkungen unter Lebenden, was bei Auflösung, Aufhebung, Zulegung oder Zusammenlegung von Stiftungen erworben wird. Dem steht nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG gleich der Erwerb bei Auflösung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, sowie der Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der Vermögensmasse. Aufgrund der angepassten Wortlautfassung der Vorschrift bestehen keine Zweifel, dass darunter nach zivilrechtlichem Verständnis nicht nur die hoheitlich angeordnete Beendigung der Stiftung (Aufhebung) verstanden wird, sondern dieser Besteuerungstatbestand bei allen Erlöschensgründen Anwendung findet.

Der Besteuerungstatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 ErbStG setzt nach einhelliger Ansicht die vollständige und endgültige Aufhebung der Stiftung voraus.²⁷⁸ Daraus leitet sich ab, dass eine teilweise Ausschüttung des Vermögens nicht zur Aufhebung führt.

Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG wird der Erwerb bei Auflösung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, als fingierte Schenkung besteuert. Betroffen hiervon sind in der Besteuerungspraxis insbesondere die im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatäre (Anfallberechtigte) eines Trusts.²⁷⁹

c) Ertragsteuerliche Behandlung

Die Aufhebung der Familienstiftung kann neben der schenkungsteuerlichen grundsätzlich auch ertragsteuerliche Relevanz entfalten. Auf der Ebene der Familienstiftung bewirkt deren Auflösung nach dem klaren Wortlaut des § 11 Abs. 1 S. 1 KStG allerdings keine besonderen ertragsteuerlichen Folgen. Dies bedeutet, dass keine besondere Liquidationsbesteuerung durch-

278 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 26 Rn. 6 m.w.N.

279 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 26 Rn. 5.

zuführen ist. Der Verweis des § 11 Abs. 1 S. 1 KStG auf § 1 Abs. 1 Nrn. 1–3 KStG umfasst Stiftungen gerade nicht. Folglich ist § 11 KStG auf andere in § 1 Abs. 1 Nrn. 4–6 KStG genannte unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige ebenso wenig anzuwenden wie auf nach § 2 KStG beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige. Dennoch finden auf diese Körperschaftsteuerpflichtigen auch in der Auflösungsphase die allgemeinen Regelungen zur Gewinn- bzw. Einnahmeüberschussermittlung mit jährlicher Veranlagung Anwendung.²⁸⁰

Auf der Ebene der Destinatäre kann bei Aufhebung der Familienstiftung grundsätzlich auch Einkommensteuer bzw. – bei körperschaftsteuerpflichtigen Destinatären – auch Körperschaftsteuer anfallen. In diesem Kontext ist von Bedeutung, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung unter § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen einer Stiftung fallen, die von den beschlussfassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen der Stiftung an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge ausgekehrt werden. Dies soll auch gelten, wenn die Leistungen anlässlich der Auflösung der Stiftung erbracht werden.²⁸¹ Daraus resultiert eine Doppelbesteuerung, wenn der Position des BMF gefolgt wird. Einerseits werden in dieser Auslegung die Leistungen an Destinatäre von Stiftungen anlässlich ihrer Auflösung als Kapitaleinkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. Nr. 2 EStG qualifiziert, andererseits werden solche Leistungen auch von § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG erfasst und sind daher schenkungsteuerpflichtig. Eine solche Doppelbesteuerung soll gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstoßen und daher verfassungsrechtlich unzulässig sein.²⁸² In der Doppelbesteuerung ein und desselben Vermögenszuwachses wird ferner eine nicht folgerichtige Ausgestaltung der sich überschneidenden Besteuerungstatbestände gesehen. Daran werden verfassungsrechtliche Bedenken festgemacht.²⁸³ Ob diese Einschätzung von der Finanzgerichtsbarkeit oder gar der Verfassungsgerichtsbarkeit geteilt würde, begegnet angesichts Erfahrungen in vergleichbar gelagerten Regelungsbereichen Zweifeln. Exemplarisch dafür lässt sich die Einschätzung einer profunden Kennerin²⁸⁴ der Materie anführen, deren Fazit in einer diesbezüglichen Untersuchung wie folgt ausfällt: „Schenkungen und Erwerbe von Todes wegen können zu einer Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und (zukünftiger)

280 Vgl. Schnitger/Fehrenbacher/Moritz, KStG, § 11 Rn. 10.

281 Vgl. BMF v. 09.05.2006, BStBl. I 2006, 417.

282 Vgl. Desens/Hummel, DStZ 2011, 710 (718).

283 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 26 Rn. 15.

284 Vgl. Meßbacher-Hönsch, ZEV 2018, 182 (187).

Ertragsteuer führen. Auch wenn dies für die Erwerber ein Ärgernis darstellt und nur schwer verständlich ist, lässt sich die Doppelbelastung nicht immer vermeiden. Eine vorherige fachkundige Beratung kann dazu beitragen, die Steuerlast zu mindern.“

Hinzuweisen ist schließlich darauf, dass die Finanzverwaltung die Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos bei Familienstiftungen ablehnt.²⁸⁵ Daher ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung Zuwendungen aus einer privatnützigen Familienstiftung anlässlich der Aufhebung der Familienstiftung an die Anfallsberechtigten in vollem Umfang als steuerpflichtige Erträge behandelt. (Eingehend befasst sich damit Gliederungspunkt H.)

3. „Exit“ durch voluntativen Verzicht auf die Destinatärsstellung

a) Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung

Verzichtet ein Destinatär auf seine Destinatärsposition, stellt sich die Frage, ob dieser faktische „Exit“ steuerliche Konsequenzen nach sich zieht. Aus schenkungsteuerlicher Sicht könnte argumentiert werden, durch den Verzicht des „austretenden“ Destinatärs auf seine Destinatärsposition würden die verbleibenden Destinatäre bereichert. Allerdings findet sich kein entsprechender Steuertatbestand. Insbesondere taugt § 7 Abs. 8 ErbStG nicht als Rechtsgrundlage, da diese Bestimmung auf Anteile an Kapitalgesellschaften abstellt. Die Stellung eines Destinatärs vermittelt aber gerade keine Anteilsinhaberschaft. Daher bleibt der „Verzicht“ eines vormaligen Destinatärs auf seine Destinatärsposition schenkungsteuerlich folgenlos, auch wenn eine theoretische Bereicherung anderer Destinatäre in der Zukunft nicht auszuschließen ist. Allerdings werden im Fall künftiger tatsächlicher Zuwendungen auf der Ebene der verbleibenden Destinatäre Steuertatbestände verwirklicht, je nach Einzelfall ertragsteuerlicher oder erbschaftsteuerlicher Natur.

Die vorstehenden Überlegungen gelten entsprechend für den Verzicht eines unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatärs auf seine Destinatärsstellung an einer ausländischen Familienstiftung.

285 Vgl. BMF v. 24.04.2024, BStBl. I 2024, 721.

b) Ertragsteuerliche Behandlung

Ertragsteuerlich ist kein Tatbestand ersichtlich, der den Verzicht eines Destinatärs einer inländischen oder einer ausländischen Familienstiftung als steuerbaren Vorgang charakterisieren würde. Denn es fehlt auf der Ebene des verzichtenden („austretenden“) Destinatärs bereits an einem Zufluss (§ 8 Abs.1 S.1 EStG). Auf der Ebene der Familienstiftung findet sich ebenfalls kein steuerauslösender Tatbestand. Insbesondere kann keine verdeckte Einlage angenommen werden, da bei einer Familienstiftung die Rechtsfigur der verdeckten Einlage keine Anwendung finden kann. Dies liegt darin begründet, dass die Familienstiftung insoweit nicht einer Kapitalgesellschaft gleichzusetzen ist. Andererseits stellt die Destinatärsstellung kein einlagefähiges Wirtschaftsgut dar. Deshalb bewirkt ihre Beendigung in Form einer Aufgabe keine steuerlichen Konsequenzen auf der Ebene der Familienstiftung oder bei den verbleibenden Destinatären.

J. Spezialbereiche von Familienstiftungen

I. Unionsrechtliche Perspektive auf Familienstiftungen

Aus unionsrechtlicher Sicht wird in der Literatur eine grundrechtliche Pflicht der EU angemahnt, ein taugliches Gestaltungsinstrument für die unionsweite Verfolgung gemeinnütziger Stiftungszwecke zur Verfügung zu stellen.²⁸⁶ Allerdings wurde der Vorschlag der EU-Kommission von 2012 zur Schaffung eines supranationalen Stiftungsrechts (*Fundatio Europaea*, FE) nicht umgesetzt.²⁸⁷ Folglich existiert ein „Internationales Stiftungsrecht der EU“ bislang nicht.

Für Familienstiftungen lassen sich bislang keine entsprechenden Initiativen ausmachen. Gleichwohl gibt es zahlreiche Berührungspunkte zwischen Familienstiftungen und unionsrechtlichen Grundfragen. Diese sind in erster Linie Ausfluss der Judikatur des EuGH. So steht außer Frage, dass der Gerichtshof Familienstiftungen dem Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit unterstellt.²⁸⁸ Daraus resultiert, dass die Schutzwirkung nicht auf den EU-Raum begrenzt ist, sondern aufgrund der Drittstaatenstreckung der Kapitalverkehrsfreiheit weltweit greift.

Diese EuGH-Linie wird auch in der deutschen Finanzrechtsprechung rezipiert. So hat das Hessische Finanzgericht²⁸⁹ auf die EuGH-Rechtsprechung²⁹⁰ rekurriert. Es folgt dem Gerichtshof in der Einschätzung, die Errichtung einer privatrechtlichen Familienstiftung sei vom Anwendungsbereich der Bestimmungen über den Kapitalverkehr erfasst und falle somit unter deren Schutzbereich. Der BFH hatte indessen keine Möglichkeit, sich zur FG-Entscheidung und insbesondere zur unionsrechtlichen Problematik einzulassen. Denn die zwischenzeitlich unter II R 25/19 anhängige Revision wurde von der Finanzverwaltung zurückgenommen.²⁹¹

286 Vgl. Omlor, DStR 2021, 2644.

287 Vgl. COM (2012) 35 final; dazu Weitemeyer, NZG 2012, 1001.

288 Vgl. EuGH v. 17.09.2015 – C-589/13 – F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, ISR 2015, 388.

289 Vgl. Hessisches FG v. 07.03.2019 – 10 K 541/17; dazu Schmidt, EFG 2019, 934.

290 Vgl. EuGH v. 17.09.2015 – C-589/13 – F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, ISR 2015, 388.

291 Dazu Kraft, NWB-EV 2020, 279 (283).

Neuerlichen Auftrieb und zusätzliche Dynamik wird der Problembereich aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens erlangen, welches das FG Köln²⁹² wegen unionsrechtlicher Zweifel an der Beschränkung des Steuerklassenprivilegs auf Inlandsstiftungen an den EuGH gerichtet hat. Die unionsrechtliche Problematik entzündet sich daran, ob einer in Liechtenstein ansässigen Familienstiftung das für inländische Familienstiftungen geltende sog. Steuerklassenprivileg im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorenthalten werden darf. Das FG Köln nimmt insoweit einen nicht zu rechtfertigenden Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit an.²⁹³

Das durch Rücknahme der Revision erledigte und das zur Vorlage führende Verfahren vor dem FG Köln weisen erhebliche Parallelen auf. Der EuGH wird sich innerhalb eines absehbaren Zeitraums nunmehr positionieren, wobei erwartet werden darf, dass dessen Judikat über den zu entscheidenden Einzelfall hinaus zumindest in Bezug auf Familienstiftungen unionsrechtliche Breitenwirkung entfalten wird.

Ob die zu erwartende Vorabentscheidung des EuGH allerdings zusätzliche Erkenntnisse für die Vereinbarkeit oder Unvereinbarkeit von § 15 AStG mit den Grundfreiheiten bringen wird, wird im Schrifttum bezweifelt.²⁹⁴ Denn den Schwerpunkt des insbesondere im Kontext des § 15 Abs. 6 AStG liegenden unionsrechtlichen Problems bildet die Frage, ob der dort eröffnete Gegenbeweis über das hinausgeht, was zur Abwehr missbräuchlicher Gestaltungen verhältnismäßig ist.²⁹⁵

II. Familienstiftungen und „Treaty-Shopping“

1. Grundkonzeption der Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift

Die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG war ursprünglich als spezielle Missbrauchsvorschrift zum Ausschluss internationaler Umgestaltungsgestaltungen in Form des sogenannten „Treaty-Shopping“ durch Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften konzipiert. Damit verknüpft waren Vorteile aufgrund der formalen Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die den „hinter diesen Kapitalgesellschaften stehenden Perso-

292 Vgl. FG Köln v. 30.11.2023 – 7 K 217/21, EFG 2024, 882 (EuGH C-142/24).

293 Vgl. Eiling/Kefßeler, IWB 2024, 306.

294 Vgl. Baßler, ISR 2024, 208.

295 Vgl. dazu Schönfeld/Baßler in: FWBS, § 15 AStG Rn. 54. S. auch Gliederungspunkt C.II.6.

nen“ an sich nicht zgedacht waren. Durch die Einschaltung einer formal abkommensberechtigten Kapitalgesellschaft zwischen den im Nicht-DBA-Ausland ansässigen ultimativen Investor und das im Inland domizilierte Investitionsvehikel (typischerweise eine Kapitalgesellschaft) hatte sich der ultimative Investor mittels dieser Gestaltung metaphorisch in das Abkommen Deutschlands mit dem Ansässigkeitsstaat der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft „eingekauft“. Daher bürgerte sich im internationalen Sprachgebrauch der Begriff „Treaty-Shopping“ ein.

Hiergegen zeigt sich § 50d Abs. 3 EStG als unilaterale sogenannte Anti-Treaty-Shopping-Klausel. Kernanliegen der Regelung ist es, dass bestimmte im Ausland ansässige Steuerpflichtige von einem Entlastungsanspruch ausgeschlossen werden. Dies erfolgt im Wesentlichen im Kontext von Quellensteuern auf Dividenden sowie von Quellensteuern auf Lizenzzahlungen.

Beispiel: Die natürliche Person A ist im Staat X. ansässig. Staat X. hat kein Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland vereinbart. A. erwägt, 100 Prozent der Anteile an der im Inland domizilierten A-GmbH zu erwerben. Eventuelle Dividenden der A-GmbH an A wären folglich mit 25 Prozent Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag belastet.²⁹⁶ Die von A anlässlich der Veräußerung der Beteiligung an der A-GmbH realisierten Beteiligungsveräußerungsgewinne würden der beschränkten Einkommensteuerpflicht des A im Inland unterfallen.

A gründet die A-BV in einem EU-Staat, der mit Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Die materiellen Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens folgen dem OECD-Musterabkommen. Formal ist die A-BV abkommensberechtigt. Dividenden der A-GmbH an die A-BV wären nunmehr mit null Prozent Kapitalertragsteuer belastet. Das Recht zur Besteuerung der Beteiligungsveräußerungsgewinne stünde dem Ansässigkeitsstaat der A-BV zu.

Vor diesem Hintergrund erschließt sich die Regelungsintention des § 50d Abs. 3 EStG. Anliegen der Vorschrift ist die Unterbindung als missbräuchlich empfundener Gestaltungen durch Zwischenschaltung formal abkommensberechtigter Rechtsträger im DBA-Ausland.

296 Vgl. zur Dividendenausschüttung einer im Inland domizilierten Kapitalgesellschaft an eine ausländische Familienstiftung Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 51 (56).

2. Ausdehnung der Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift auf Stiftungen

Ursprünglich war der Kreis der normativ vom Gesetzeswortlaut erfassten Rechtsträger auf im Ausland ansässige Kapitalgesellschaften beschränkt. Mit dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG (BGBl. 2021 I Nr. 28, 1259) wurde die bis dahin geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG erweitert. Nunmehr fallen sämtliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen in den Anwendungsbereich der Vorschrift.²⁹⁷ Aus diesem Grund wurde der Wortlaut explizit erstreckt auf Personen, die durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung des Körperschaftsteuerpflichtigen begünstigt sind. In den Gesetzesmaterialien²⁹⁸ wird darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um Personen handle, die zwar keine Gesellschafter sind, denen aber gleichwohl die Einkünfte des Körperschaftsteuerpflichtigen letztlich zugutekommen. Als Beispiel werden die Destinatäre einer Stiftung angeführt. Die fragliche Person muss an dem Körperschaftsteuerpflichtigen beteiligt sein oder durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung begünstigt sein.²⁹⁹ Dementsprechend soll durch die Ergänzung um „begünstigte“ Personen gewährleistet werden, dass die Entlastungsberechtigung der Körperschaft auch mit Bezug auf solche Personen geprüft wird, die nicht gesellschaftsrechtliche Beteiligte sind, denen aber die Einkünfte der Gesellschaft zugutekommen, z.B. Destinatäre einer Stiftung.³⁰⁰

Der Begriff „Begünstigung“, der durch das AbzStEntModG erstmals in § 50d Abs. 3 EStG aufgenommen wurde, ist sehr offen, um nicht zu sagen, in der Nähe der inhaltlichen Unbestimmtheit.³⁰¹ Die Aufnahme dieses Merkmals soll in erster Linie dem erweiterten persönlichen Anwendungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG geschuldet sein. Nach den Gesetzesmaterialien sollen solche Personen in den Blick genommen werden, „denen die inkriminierten Einkünfte des Körperschaftsteuerpflichtigen letztlich zugutekommen“. Somit dient das Merkmal der „Begünstigung“ im Hinblick auf Körperschaften, die keine Gesellschaften sind, als Äquivalent zum Merkmal der „Beteiligung“.³⁰²

297 Vgl. Wagner in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 50d Rz. 72; Schnitger/Gebhardt, IStR 2021, 289; Loschelder/Schmidt, EStG, Rz. 18.

298 Vgl. BT-Drs. 19/27632 vom 17.03.2021, 59.

299 Vgl. Lampert in: BeckOK EStG, Kirchhof/Kulosa/Ratschow, Rz. 147.

300 Vgl. Hagen in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG Rz. 42.

301 Vgl. Lampert in: BeckOK EStG, Kirchhof/Kulosa/Ratschow, Rz. 148.

302 Vgl. BT-Drs. 19/27632 vom 17.03.2021, 59.

Die Vorschrift greift damit für Stiftungen allgemein und demzufolge speziell auch für Familienstiftungen. Dies bedeutet, dass im Ausland ansässige Familienstiftungen unter dem Gesichtspunkt der Strukturierung von Dividendenströmen und Zahlungen aufgrund von Lizenzgewährungen besondere Aufmerksamkeit erfordern. Die Vorschrift gelangt damit prinzipiell zur Anwendung, soweit sich Destinatäre einer ausländischen Familienstiftung beim Direktbezug von quellensteuerpflichtigen Einkünften nicht auf die Entlastungswirkungen eines Doppelbesteuerungsabkommens berufen könnten.

Beispiel: Die im Inland domizilierte A-GmbH wird zu 100 Prozent von der im Ausland ansässigen A-Familienstiftung gehalten. Sitz und -Ort der Geschäftsleitung der A-Familienstiftung befinden sich in einem EU-/EWR-Staat. Mit diesem Staat A. hat Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart. Die materiellen Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens folgen dem OECD-Musterabkommen.

Etwaige Dividenden der A-GmbH an die A-Familienstiftung wären formal aufgrund der Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens von der Kapitalertragsteuer auf Dividenden befreit.

Die natürliche Person A ist Destinatär der A-Familienstiftung. Ansässig ist A in einem Staat, welcher mit Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

Hier setzt die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG an. Anlässlich einer Dividendenausschüttung der A-GmbH an die A-Familienstiftung ist zu prüfen, welche Personen als „hinter der A-Familienstiftung“ stehend zu beurteilen sind.³⁰³ Denn es entspricht erklärter Absicht der Gesetzesmaterialien, den Anwendungsbereich explizit auf Familienstiftungen, Trusts und Investmentfonds zu erweitern.³⁰⁴

Diese Beurteilung kann in der Besteuerungswirklichkeit mannigfaltige Probleme verursachen. So ist anhand des Stiftungsgeschäfts oder der Stiftungssatzung zu entscheiden, inwieweit eine Entlastung an der Quelle, nämlich auf Ebene der ausschüttenden im Inland domizilierten Gesellschaft, vorzunehmen ist. Ferner kann sich der Destinatärskreis im Zeitablauf ändern mit der Folge, dass die relative Berechtigung der Destinatäre an den Erträgen der Stiftung sich ebenfalls ändert.

303 Vgl. zur Dividendenausschüttung Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 51 (56).

304 Vgl. BT-Drs. 19/27632, 59.

Zu diesen und weiteren mit § 50d Abs. 3 EStG verbundenen Problemen findet sich keine Erläuterung seitens der Finanzverwaltung. Dies dürfte bewusst von der Finanzverwaltung beabsichtigt sein, denn das Gestaltungsrisiko liegt dann beim Steuerpflichtigen.

Hinzuweisen ist abschließend darauf, dass in der Literatur³⁰⁵ gegen den mit der Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG verbundenen Einbezug von Familienstiftungen in den Anwendungsbereich der Vorschrift erhebliche unionsrechtliche Bedenken geltend gemacht werden.

III. Verdeckte Zuwendungen durch privatnützige Familienstiftungen

Nicht vollumfänglich geklärt sind die steuerlichen Rechtsfolgen einer verdeckten Vermögenszuwendung durch eine privatnützige Familienstiftung an Stifter oder Destinatäre.³⁰⁶ So wird vertreten, die unmittelbare Anwendung der Rechtsfigur der verdeckten Gewinnausschüttungen komme mangels eines Gesellschaftsverhältnisses zwischen Stiftung und Destinatären nicht in Betracht. Darüber hinaus sei die verdeckte Gewinnausschüttung aber auch in ihren Grundsätzen nicht auf eine Stiftung übertragbar.³⁰⁷ Ferner wird argumentiert, eine verhinderte Vermögensmehrung aufgrund einer verdeckten Zuwendung einer Stiftung an Destinatäre führe – anders als bei Kapitalgesellschaften – auf Ebene der Stiftung nicht zu einer Hinzurechnung zum körperschaftsteuerlichen Einkommen. Der Grund dafür wird darin gesehen, dass eine Stiftung mangels Gesellschafter oder Mitglieder keine Gewinnverteilung i.S.v. § 8 Abs. 3 KStG vornehmen könne.³⁰⁸

Demgegenüber wird argumentiert, die Auszahlung überhöhter Vergütungen der Familienstiftung an ihre Destinatäre aufgrund von Vertragsverhältnissen (Beispiel: Gehalt, Zinsen), welche einem Dritten nicht zugebilligt würden, unterfielen dem Abzugsverbot für sog. „verdeckte Zuwendungen“. Dies sei systematisch vergleichbar mit den Grundsätzen zur sogenannten verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Auf der Ebene der Destinatäre führe dies zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 EStG, wobei dort ausdrücklich auf die Grundsätze zur

305 Vgl. Härtling/Tolksdorf, IStR 2023, 717 (735) m.w.N.

306 Vgl. Nachweise zum Beispiel bei Schulz, Familienstiftungen, 57.

307 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 24 Rn. 50.

308 Vgl. Jensen, npoR 2022, 122.

verdeckten Gewinnausschüttung verwiesen werde.³⁰⁹ So wie Kapitalgesellschaften an ihre Anteilseigner offene und verdeckte Gewinnausschüttungen auszahlen könnten, bestehe auch für Familienstiftungen die Möglichkeit, an ihre Begünstigten offene und verdeckte Zuwendungen auszuzahlen, die dann jeweils auf Ebene des Empfängers steuerpflichtig seien.³¹⁰ Andere Untersuchungen gelangen zu dem Ergebnis, dass sich bei Stiftungen Besonderheiten dadurch ergäben, dass nach herrschender Meinung die Korrekturvorschriften des § 8 Abs. 3 S. 2 ff. KStG keine Anwendung fänden. An ihre Stelle träten aber andere Korrekturen, die – jedenfalls bei Zusammenschau der Besteuerungsebenen von Stiftung und Destinatär und unter Berücksichtigung der Schenkungsteuer – zu einer vergleichbaren Steuerbelastung verdeckter Zuwendungen führen.³¹¹

Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, zwischen Stiftung und Begünstigten könne kein mitgliedschaftsähnliches Verhältnis bestehen. Dem ist zuzustimmen. Ob indessen daraus der Schluss zu ziehen ist, dass auf Ebene der Stiftung keine verdeckten Gewinnausschüttungen möglich sein sollen,³¹² erscheint nicht zwangsläufig.

Fraglos ist es möglich, dass eine privatnützige Familienstiftung zivilrechtlich wirksame Verträge mit Stiftern oder Destinatären zu Konditionen abschließt, die bei Existenz eines Gesellschafter-Gesellschaftsverhältnisses die steuerlichen Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung auslösen würden. Die Problematik lässt sich anhand des folgenden Beispiels erläutern.³¹³

Beispiel: Eine privatnützige Familienstiftung verkauft an einen Destinatär einen Vermögensgegenstand, der einen Marktwert von 100 Geldeinheiten hat, zum bei der Stiftung geführten Buchwert von 20 Geldeinheiten. Fraglich ist, wie die Differenz i.H.v. 80 Geldeinheiten auf Ebene der Stiftung und auf Ebene des Destinatärs steuerlich behandelt werden muss.

Ausgangspunkt ist insofern zunächst, dass eine Stiftung keine Mitgliederkörperschaft ist. Sie verfügt also weder über Gesellschafter noch über Mitglieder, Anteilseigner oder ähnliche Personen. Vielmehr hat sie nur Bezugsberechtigte (Destinatäre), die keine mitgliedschaftlichen Beziehungen

309 Vgl. Klinkner/Wagener, Familienstiftung, 57.

310 Vgl. Klinkner/Wagener, Familienstiftung, 57.

311 Vgl. Maciejewski, StuW 2024, 158 (174).

312 Vgl. Klinkner/Wagener, Familienstiftung, 64.

313 Vgl. Kraft, DStR 2016, 2825 (2829).

zu der Stiftung haben.³¹⁴ Mit anderen Worten fehlt es bei der Familienstiftung regelmäßig an der mitgliedschaftlichen Beziehung zwischen Stifter bzw. Destinatär einerseits und Stiftung andererseits. Demzufolge ist das der verdeckten Gewinnausschüttung immanente Wesensmerkmal einer „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ nicht möglich.

Unbestritten ist ferner, dass Aufwendungen im Rahmen der Einkommensverwendung für Stiftungen – ebenso wie für Einkommensteuersubjekte – unbeachtlich sind, soweit ihre Abzugsfähigkeit nicht ausdrücklich angeordnet ist.³¹⁵ Ebenso können nicht betrieblich veranlasste satzungsmäßige Aufwendungen einer Stiftung an ihre Begünstigten nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden. Derartige Zuwendungen stellen eine Form der Einkommensverwendung dar und werden dementsprechend schon aus diesen systematischen Gründen für nicht abzugsfähig gehalten.³¹⁶ Der Vorschrift des § 10 Nr. 1 KStG, der die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen für die Erfüllung von satzungsmäßigen oder durch Stiftungsgeschäft vorgeschriebenen Zwecken des Steuerpflichtigen anordnet, wird insoweit lediglich deklaratorische Bedeutung beigemessen.³¹⁷

In einer frühen Entscheidung hat der BFH³¹⁸ erkannt, dass zinsfreie Darlehen und unentgeltliche Nießbrauchsrechte, die eine Familienstiftung aufgrund ihrer Satzung Destinatären gewährt bzw. einräumt, der Stiftung nicht zuzurechnen seien. Die Nießbrauchserträge sind bei den Stiftungsberechtigten zu erfassen. Diese (ältere) Rechtsprechung wurde so interpretiert, dass Stiftungen das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung mangels gesellschaftsrechtlicher Beziehungen fremd sei.³¹⁹ Ob diese Judikatur im Lichte jüngerer Entwicklungen noch Bestand haben kann, erscheint fraglich, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen. Denn es ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung seit langem anerkannt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch bei einer Nichtkapitalgesellschaft denkbar ist, entschieden wurde es grundlegend für das Verhältnis öffentlich-rechtlicher Sparkassen zu ihren Gewährträgern.³²⁰ Auch hat sich in

314 Vgl. Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 527; Schleswig-Holsteinisches FG v. 01.10.2010 – I K 29/08, DStRE 2011, 620.

315 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 24 Rn. 49. BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484.

316 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 24 Rn. 49.

317 Vgl. BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484.

318 Vgl. BFH v. 22.09.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37.

319 Vgl. Schulz, Familienstiftungen, 57.

320 Vgl. BFH v. 09.08.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237.

der höchstrichterlichen Judikatur die Erkenntnis verstetigt, dass der Stifter bzw. der Destinatär ebenso wenig wie jedes andere Rechtssubjekt außerhalb der Stiftung über gesellschaftler- oder mitgliedschaftsähnliche Befugnisse verfügt.³²¹

Allerdings bedient sich die Rechtsprechung eines Kunstgriffes, wenn es um die Beurteilung von Leistungen im Verhältnis von Rechtssubjekten geht, deren Rechtsbeziehungen zueinander als gesellschaftler- oder mitgliedschaftsähnlich angesehen werden können.³²² Ein solches gesellschaftler- oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis ist dann gegeben, wenn dasjenige Rechtssubjekt, das den Vermögensvorteil erhält, ähnlich einem Gesellschafter oder Mitglied Einfluss auf das Gebilde ausüben kann, das der Körperschaftsteuer unterliegt. Dies ist im Stiftungs-Stifter-Verhältnis bzw. im Stiftungs-Destinatärs-Verhältnis nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Soweit die Voraussetzung des gesellschaftler- oder mitgliedschaftsähnlichen Verhältnisses erfüllt ist und eine über eine außerbetriebliche Sphäre verfügende Familienstiftung Einkommensverwendungen vornimmt, die das Einkommen grundsätzlich nicht mindern, sind diese unter den Tatbestand des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu subsumieren. Folge ist dann, dass auch auf der Ebene der privatnützigen Familienstiftung ähnliche steuerliche Konsequenzen wie bei einer verdeckten Gewinnausschüttung zu ziehen wären.

Beim Destinatär handelt es sich bei dem verdeckt zugewendeten Vermögensvorteil um „Einnahmen aus Leistungen“ einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG, die Gewinnausschüttungen i.S.d. Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind. Diese sind unter § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu fassen. Einnahmen wiederum sind nach § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4–7 KStG zufließen. Der Zufluss im Rahmen der Einkunftsart „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ dürfte vorliegend unstrittig sein.

Für die Anwendung der Grundsätze über verdeckte Zuwendungen, die – sprachlich treffsicherer als verdeckte Gewinnausschüttungen³²³ – Stiftungen an Destinatäre leisten, spricht eine weitere Überlegung. Zuwendungen

321 Vgl. BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484.

322 Vgl. BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484; BFH v. 09.08.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237.

323 Vgl. Schulz, Familienstiftungen, 57.

von Familienstiftungen an Destinatäre können prinzipiell Gegenstand des Ertragsteuerrechts wie des Schenkungsteuerrechts sein. Satzungsmäßige Zuwendungen einer Stiftung an ihren Destinatär sind nicht erbschaft- und schenkungsteuerbar.³²⁴ Dies soll unabhängig davon gelten, ob ein Anspruch auf die Zuwendung durch die Stiftungssatzung selbst oder durch ein Stiftungsorgan aufgrund einer einseitigen Zuerkennung oder Abschluss eines Vertrages begründet wird. Zudem hat der BFH³²⁵ im Fall einer ausländischen Stiftung erkannt, dass die Ausschüttung einer Stiftung an einen Berechtigten nur dann objektiv unentgeltlich sein kann, wenn sie eindeutig den Satzungszweck überschreitet. Daraus wird geschlussfolgert, dass der BFH dem nach der Satzung zuständigen Stiftungsorgan der BFH damit einen weitreichenden Entscheidungsspielraum einräumt. Zudem wird vertreten, dies sollte über den entschiedenen Fall einer ausländischen Stiftung hinaus auch bei Zuwendungen inländischer Stiftungen für die Frage von Bedeutung sein, ob eine noch satzungskonforme Zuwendung oder eine satzungswidrige und damit ggf. unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG subsumierbare Zuwendung vorliegt.³²⁶

Folgt man dieser Auffassung, unterliegen (verdeckte) Zuwendungen der Schenkungsteuer nur, wenn sie nicht auf einer satzungsmäßigen Grundlage beruhen. Die satzungsmäßige verdeckte Zuwendung einer Familienstiftung an ihre Destinatäre bliebe danach schenkungsteuerlich frei. Greift in derartigen Fällen auch kein ertragsteuerlicher Besteuerungszugriff, so wäre es im Ergebnis möglich, satzungsmäßig (verdeckte) Zuwendungen von der Stiftung an Destinatäre unbelastet mit Ertragsteuer und unbelastet mit Schenkungsteuer zuzuwenden. Dass dies unter Gleichheits- und Gerechtigkeit Gesichtspunkten nicht hinnehmbar sein kann, dürfte offensichtlich sein.

Im Ergebnis fallen somit (verdeckte) satzungsmäßige Zuwendungen als Einkommensverwendung auf der Ebene der Familienstiftung unter § 10 Nr. 1 KStG. Auf der Ebene der Destinatäre werden sie von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst. Nicht satzungsmäßige (verdeckte) – satzungswidrige – Zuwendungen sind als unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG subsumierbare Zuwendungen mit Schenkungsteuer belastet. Ob derartige Zuwendungen zusätzlich nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ertragsteuerlich zu belasten sind, ist –

324 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 24 Rn. 81 unter Verweis auf Vgl. BGH v. 07.10.2009 – Xa ZR 8/08, NJW 2010, 234.

325 Vgl. BFH v. 03.07.2019 – II R 6/16, BStBl. II 2020, 61; LfSt Bayern v. 05.03.2020, ZEV 2020, 248.

326 Vgl. Hannes/Lorenz, ZEV 2019, 624 (626).

soweit ersichtlich – bislang nicht entschieden. Dies erscheint nicht sachgerecht, da insoweit ein und derselbe Lebensvorgang von zwei verschiedenen Steuerarten erfasst würde.

IV. Familienstiftungen und globale Mindestbesteuerung

Die globale Mindeststeuer stellt a priori keinen Themenbereich dar, bei dem spezifische steuerliche Problemstrukturen im Hinblick auf Familienstiftungen zu erwarten wären. Indessen lassen die Gesetzesmaterialien³²⁷ keinerlei Zweifel daran, dass auch Stiftungen und damit aufgrund ihres privatnützigen Charakters typischerweise Familienstiftungen von den Regulationsstrukturen des Mindeststeuergesetzes (MindestStG) erfasst sein können. So bestimmt die Vorschrift des § 4 MindestStG, die mit „Umfang der Unternehmensgruppe und ihre Bestandteile“ überschrieben ist, in ihrem Abs. 6 Nr. 2, dass als Einheit jede Einrichtung gilt, die ein auf die eigene Geschäftstätigkeit bezogenes Rechnungslegungswerk aufstellt oder aufzustellen hat. Der Begriff der Einheit ist seinerseits wiederum konstitutiv für die unter das MindestStG fallende Unternehmensgruppe. Nach § 4 Abs. 1 MindestStG umfasst eine Unternehmensgruppe alle Einheiten, die durch Eigentum oder Beherrschung miteinander verbunden sind, sodass die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieser Einheiten im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu konsolidieren sind oder nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen oder weil die Einheit zum Verkauf steht, nicht im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu konsolidieren sind. Die Sichtweise, dass Familienstiftungen Gegenstand der Regelungen des MindestStG sein können, wird von den Erläuterungen in den Gesetzesmaterialien zu § 4 Abs. 6 Nr. 2 MindestStG bestätigt: „Nummer 2 bestimmt, dass jede Einrichtung, die ein separates Rechnungslegungswerk aufstellt oder aufzustellen hat, ebenfalls eine Einheit ist. Das können zum Beispiel Personengesellschaften oder Stiftungen sein.“

Auch in der Literatur³²⁸ wird die Auffassung geteilt, dass eine Stiftung allgemein oder eine Familienstiftung im Speziellen eine mindeststeuerrechtliche „Einheit“ sein kann, wenn eine „Einheit“ jeder Rechtsträger unab-

327 Vgl. BT-Drs. 20/8668 vom 06.10.2023, 105.

328 Vgl. Heckerodt/Rieck, BB 2023, 2518 (2520); Grammel/Wingler, WPg 2024, 169 (171); Kußmaul/Linster, Ubg 2023, 549 (555); Grotherr, DStZ 2023, 414 (421).

hängig von der Rechtsform oder eine Einrichtung ist, die ein separates Rechnungslegungswerk erstellt. Lediglich eine natürliche Person kann die Qualität einer „Einheit“ nicht einnehmen.

Demzufolge können sich keinerlei Zweifel daran entzünden, dass auch Familienstiftungen die Regelungen des MindestStG zu beachten haben und gegebenenfalls als oberste Spitzeneinheit einer Unternehmensgruppe bei Überschreiten der relevanten Umsatzgrößen zur Abgabe einer Mindeststeuererklärung, eines Mindeststeuerberichts, zur Ermittlung der relevanten Bemessungsgrundlagen sowie zur Zahlung der Mindeststeuer verpflichtet sein können.

Familienstiftungen qualifizieren auch nicht als sogenannte ausgeschlossene Einheiten im Sinne von § 5 Abs. 1 MindestStG. Die dort aufgezählten Einheiten üben im Allgemeininteresse liegende Tätigkeiten aus (z.B. Gesundheitsversorgung, Bildung oder Errichtung öffentlicher Infrastruktur) und sind deshalb gegebenenfalls in ihrem Belegenheitsstaat nicht steuerpflichtig. Als Beispiel aus der Perspektive der inländischen Mindestbesteuerung nennt das Schrifttum gemeinnützige Stiftungen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind.³²⁹

Prinzipiell greift das MindestStG für Unternehmensgruppen mit einem jährlichen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro ab 2024. Unter bestimmten Voraussetzungen können allerdings auch kleinere Unternehmensgruppen von dem MindestStG betroffen sein, obwohl sie die derzeit relevante Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro nicht überschreiten.

Zum Zweck der Bestimmung der obersten Muttergesellschaft und des Umfangs der Unternehmensgruppe stellt das MindestStG nicht auf die tatsächlich aufgestellten Konzernabschlüsse ab. Vielmehr erfolgt eine fiktive Prüfung, ob eine Einheit eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält und diese Einheit hätte konsolidieren müssen, falls eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses bestanden hätte. Im Schrifttum wird darauf hingewiesen, dass eine derartige fiktive Konsolidierung beispielsweise Auswirkungen für Unternehmensgruppen haben kann, die durch Stiftungen oder Familien-Personengesellschaften gehalten werden, die indessen nach den maßgeblichen handelsbilanziellen Regelungen (IFRS, HGB, PubLG) von der Erstellung eines Konzernabschlusses befreit sind.³³⁰

329 Vgl. Schaflitzl/Al Hamwi, DB 2024, Beilage 01 zu Heft Nr. 13.

330 Vgl. Behrendt, DStR 2024, 521 (428); Schnitger/Gebhardt, IStR 2023, 115.

Das Schrifttum³³¹ bietet zur Illustration ein einfaches Beispiel an.

Beispiel: Eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung hält mehr als 50 Prozent der Anteile an der Teilkonzernmuttergesellschaft A und an der Teilkonzernmuttergesellschaft B. Die konsolidierten Umsatzerlöse aufgrund der Konzernabschlüsse betragen im Teilkonzern A 400 Millionen Euro, im Teilkonzern B 500 Millionen Euro.

Die Familienstiftung erfüllt zwar nicht die (Größen-)Kriterien der §§ 1, 3 PublG. Deshalb ist sie nicht zur Aufstellung eines eigenen Konzernabschlusses verpflichtet. In isolierter Betrachtung überschreiten weder der Konzern A noch der Konzern B die relevante Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro. Allerdings qualifiziert die Familienstiftung als Einheit i.S.d. § 4 Abs. 6 MindestStG. Deshalb gilt sie als oberste Muttergesellschaft i.S.d. § 4 Abs. 3 MindestStG. Da die Umsätze der beiden Konzerneinheiten A und B zusammengerechnet 750 Millionen Euro überschreiten, sind Konzern A und Konzern B nach § 4 Abs. 1 MindestStG als Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe der Stiftung zu behandeln. Die Familienstiftung unterliegt demzufolge dem MindestStG.

Das Beispiel illustriert, dass von Familienstiftungen kontrollierte, vermeintlich nicht unter das MindestStG fallende „kleine“ Konzerne in Abhängigkeit von ihrer Anteilseignerstruktur, gleichwohl vom MindestStG erfasst sein können.

Dieser Befund erfordert in der Besteuerungspraxis Berücksichtigung. Deshalb muss der relevante Vierjahreszeitraum des § 1 Abs. 1 S. 1 MindestStG in eine revolvierende Überwachung einbezogen werden.

V. Nutzung der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) durch die Familienstiftung

Nach § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen von mehr als 26 Millionen Euro dem Erwerber die darauf entfallende Steuer auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen zu erlassen. Erforderlich ist der Nachweis des Erwerbers, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.³³²

331 Vgl. Behrendt, DStR 2024, 521 (428).

332 Vgl. Wachter, FR 2017b, 130.

Weitere Voraussetzung des Steuererlasses ist ein vom Erwerber zu stellender Antrag. Dieser muss nicht zusammen mit der Steuererklärung gestellt werden, formale Vorgaben für den Antrag bestehen nicht.

Da die Verschonungsbedarfsprüfung für den Erwerb von allen in- und ausländischen, natürlichen und juristischen Personen gilt, kann der Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung somit auch von in- und ausländischen Stiftungen, Gesellschaften, (rechtsfähigen) Trusts und Vermögensmassen gestellt werden.³³³ Dies wird auch von der Finanzverwaltung so verstanden.³³⁴ Eine Einschränkung auf (natürliche) Personen ist der Vorschrift nicht zu entnehmen, ein Bedarf an steuerlicher Verschonung kann vielmehr bei allen Erwerbern bestehen. Somit kommt die Verschonungsbedarfsprüfung auch beim Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 8) in Betracht.³³⁵

Beim Erwerb durch eine Stiftung ist der Antrag vom Stiftungsvorstand (§§ 86, 26 BGB) zu stellen. Eine Frist für den Antrag sieht das Gesetz nicht vor. Allerdings ist der Antrag nicht mehr möglich, wenn der Erwerber bereits einen (erfolgreichen) Antrag auf reduzierte Verschonung (nach § 13c ErbStG) gestellt hat (§ 13c Abs. 2 Satz 6 ErbStG). Das Gesetz regelt auch nicht, dass der Antrag nur bis zum Eintritt der formellen oder materiellen Bestandskraft des Steuerbescheids möglich ist.

Bereits zu einem frühen Zeitpunkt nach Inkrafttreten des reformierten Erbschaftsteuergesetzes wurde darauf hingewiesen, dass die Verschonungsbedarfsprüfung in der Praxis insbesondere bei der Übertragung von begünstigtem Vermögen auf neu gegründete (in- oder ausländische) Familienstiftungen interessant sein kann.³³⁶ Die Strategie besteht darin, dass zunächst eine Familienstiftung mit einem (vergleichsweise geringen) Barvermögen errichtet wird. Im Anschluss daran kann das begünstigte unternehmerische Vermögen auf die Familienstiftung übertragen werden. Abgesehen vom Gründungskapital verfügt die Familienstiftung über kein eigenes Vermögen.

Demnach ist die Familienstiftung schenkungsteuerlich bedürftig, denn mit ihrem verfügbaren Vermögen wird sie die Steuer im Normalfall nicht begleichen können. Folglich ist ihr die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf

333 Vgl. Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 28a Rn. 23; Hamacher/Liebernickel in: Erkis/Thonemann-Micker, ErbStG, § 28a Rzn. 92 – 95.

334 Vgl. ErbStR E 28a.6 S. 3.

335 Vgl. von Oertzen/Reich, Ubg 2015, 629; Wachter, FR 2016, 690; Werder/Wystrcil, BB 2016, 1558.

336 Vgl. Wachter, FR 2017b, 130.

Antrag (ganz oder teilweise) zu erlassen. Erwerber ist allein die Familienstiftung. Daher kommt es nach § 28a Abs. 2 ErbStG ausschließlich auf das ihr gehörende Vermögen an. Weder Stifter noch Destinatäre der Stiftung sind Erwerber des unternehmerischen Vermögens. Das (eigene) Vermögen des Stifters oder der Destinatäre kann der Familienstiftung auch nicht als verfügbares Vermögen zugerechnet werden. Als juristischer Person kommt der Familienstiftung des Privatrechts zivilrechtlich und steuerrechtlich eine Abschirmwirkung zu. Das Vermögen des Stifters oder der Destinatäre gehört nicht der Familienstiftung. Sie kann darüber auch nicht verfügen. Eine Zurechnung zur Stiftung scheidet ferner auch deshalb aus, weil die Stiftung keine Mitglieder, Gesellschafter oder Anteilseigner hat. Überdies existiert – etwa im Gegensatz zur Rechtslage bei ausländischen Familienstiftungen – auch keine Rechtsgrundlage für eine Zurechnung. Damit ist jeglicher Durchgriff auf die hinter der Stiftung stehenden Personen ausgeschlossen.

Die Möglichkeit der Verschonung besteht unabhängig von der Höhe des Erwerbs, eine betragsmäßige Begrenzung gibt es nicht. Daher können neu gegründete Familienstiftungen begünstigtes unternehmerisches Vermögen auch im Wert „von mehreren Hundertmillionen oder auch mehreren Milliarden Euro“³³⁷ erwerben und dafür die steuerliche Verschonung in Anspruch nehmen.

Fraglich ist, ob entsprechende Vermögensübertragungen auf Stiftungen dem Verdikt des Missbrauchs nach § 42 AO unterfallen. Dafür sind keinerlei argumentative Ansatzpunkte erkennbar. Es entspricht vielmehr dem in § 28a Abs. 7 ErbStG angelegten gesetzgeberischen Plan, die Übertragung von Vermögen auf Familienstiftungen dem Regime der Verschonungsbedarfsprüfung zu unterstellen. Schon aus diesem Grunde kann kein Missbrauch vorliegen, da insoweit lediglich von einem gesetzlich vorgesehenen Vorteil Gebrauch gemacht wird. Zudem ist die Familienstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge dem Gesetzgeber seit vielen Jahren bekannt, sie hat sich bewährt und ist deshalb zivilrechtlich und steuerlich uneingeschränkt anzuerkennen. Ebenso ist aufgrund der Positionierung der Finanzverwaltung davon auszugehen, dass begünstigten Erwerben bei Familienstiftungen unter Beantragung der Verschonungsbedarfsprüfung nicht mit dem Missbrauchsvorwurf begegnet wird. Denn in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 findet sich der folgende Passus: „Die Verschonungs-

337 So die Terminologie des BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (74) Rz. 171.

bedarfsprüfung des § 28a ErbStG wird auf Antrag auch bei der Bemessung der Ersatzerbschaftsteuer einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) gewährt, soweit zum Vermögen der Stiftung oder des Vereins begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG) gehört.“³³⁸

Mit der neuen Verschonungsbedarfsprüfung hat der Gesetzgeber somit einen steuerlichen Anreiz geschaffen, begünstigtes unternehmerisches Vermögen auf (in- oder ausländische) Familienstiftungen zu übertragen.³³⁹ Ob und inwieweit der Einsatz von Familienstiftungen im Kontext der Verschonungsbedarfsprüfung angezeigt ist, bedarf einer kritischen betriebswirtschaftlichen Analyse im Einzelfall. Allgemeingültige Algorithmen sind nicht vorstellbar, weshalb sich individuelle Vorteilhaftigkeitsberechnungen insoweit als notwendig erweisen werden.

In jedem Fall lässt sich als Fazit formulieren, dass Familienstiftungen interessante Instrumente zur Gestaltung der Unternehmensnachfolge darstellen.³⁴⁰ Insbesondere bei großvolumigen Unternehmen kann die Übertragung auf eine Familienstiftung eine erwägenswerte Gestaltungsalternative sein, um das Unternehmen zu erhalten, die ganze Familie in gerechter Verteilung an den Erträgen des Unternehmens teilhaben zu lassen und den immer internationaler werdenden Unternehmerfamilien Bewegungsfreiheit zu erhalten.

VI. Vermeidung der Rechtsfolgen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht durch den Einsatz von Familienstiftungen

1. Regelungsanliegen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

Grundsätzlich endet mit der Verlegung des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts durch eine natürliche Person ins Ausland ihre bis dahin bestehende unbeschränkte Steuerpflicht. Nach den Grundregeln der Einkommensbesteuerung wäre die betreffende Person im Anschluss an die Verlegung von Wohnsitz und des gewöhnlichen Aufenthalts möglicherweise noch beschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 49 EStG. Voraussetzung dafür ist, dass die natürliche Person inländische Einkünfte nach dieser Vorschrift erzielt. Es liegt somit im Konstruktionsprinzip der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, dass eine bislang

³³⁸ Vgl. ErbStR E 28a.6.

³³⁹ Vgl. auch Schumann, Ubg 2023, 697 (699 f.).

³⁴⁰ Vgl. Werder/Wystrcil, BB 2016, 1558.

steuerpflichtige natürliche Person durch die ökonomische Wahlhandlung „Wegzug ins Ausland“ der unbeschränkten Steuerpflicht entkommen kann. Diese Wahlhandlung hat der Gesetzgeber durch die Vorschrift des § 2 AStG erschwert. Die Bestimmung des § 2 AStG verfolgt das Ziel, den Wegzug einer natürlichen Person aus Deutschland unattraktiv werden zu lassen, indem für einen Anschlusszeitraum des Wegzugs der natürlichen Person sowohl deren Besteuerungsumfang als auch deren Steuertarif belastender wirkt als in regulären Konstellationen der beschränkten Steuerpflicht.

Dies erreicht § 2 AStG dadurch, dass eine natürliche Person, die in den letzten 10 Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, unter bestimmten weiteren Voraussetzungen bis zum Ablauf von 10 Jahren nach dem Ende des Jahres, in dem ihre unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat, über die beschränkte Steuerpflicht i.S.d. Einkommensteuergesetzes hinaus einer Sonderkonstruktion der persönlichen Steuerpflicht unterworfen wird. Die fachsprachliche Bezeichnung als „erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht“ erklärt sich daraus, dass sie alle Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 1. Hs. EStG umfasst, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d des Einkommensteuergesetzes sind.

Vor diesem Hintergrund erweitern die §§ 2, 4 und 5 AStG die (reguläre) beschränkte Steuerpflicht für Personen, die ihren Wohnsitz in niedrig besteuerte ausländische Gebiete verlegt haben oder wegziehen, ohne in einem ausländischen Gebiet ansässig zu werden, und nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig sind.³⁴¹

2. Tatbestandsstruktur der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

§ 2 AStG formuliert im Tatbestand sowohl persönliche als auch sachliche Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Wesentliche und notwendige persönliche Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht bestehen darin, dass die auswanderungswillige natürliche Person in den letzten zehn Jahren vor Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht als Deutsche bzw. als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Hinzu tritt die Voraussetzung, dass die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wegzug

341 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 3.

in eine niedrig besteuernende Jurisdiktion erfolgt oder dass die wegziehende natürliche Person in keinem ausländischen Gebiet ansässig ist.

Die sachlichen Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht bestehen darin, dass die auswandernde natürliche Person über sogenannte wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland im Sinne der Bestimmung des § 2 Abs. 3 AStG verfügt. Das Gesetz enthält dazu mehrere Kategorien. Die erste Kategorie wesentlicher wirtschaftlicher Interessen ist umschrieben in § 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AStG und stellt auf die Eigenschaft als Unternehmer, Mitunternehmer oder Gesellschafter inländischer Unternehmen ab. Daneben statuiert das Gesetz die Existenz wesentlicher wirtschaftlicher Interessen im Inland aufgrund bestimmter inländischer Mindesteinkünfte (§ 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 2) sowie als Konsequenz der entsprechenden Zusammensetzung des inländischen Vermögens (§ 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 3).

3. Rechtsfolgekonzepcion der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

Erfüllt eine wegziehende natürliche Person die persönlichen Voraussetzungen des § 2 AStG, ist sie im Jahr der Beendigung ihrer unbeschränkten Steuerpflicht und während der folgenden zehn Jahre erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Erweiterung dieses konzeptionellen Ansatzes der beschränkte Einkommensteuerpflicht erfolgt in zweierlei Hinsicht, zum einen in einer Erweiterung der Bemessungsgrundlage der natürlichen Person, zum andern in der Anwendung eines erhöhten Steuertarifs.

Die Erweiterung der Bemessungsgrundlage bezieht sich auf den Umfang der erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Nach der Normkonzeption des § 2 AStG besetzt diese darin, dass in die Bemessungsgrundlage des erweitert beschränkt Steuerpflichtigen über die in § 49 EStG genannten Einkünfte hinaus alle anderen Einkünfte der natürlichen Person einzubeziehen sind, die nicht ausländische Einkünfte nach § 34d EStG sind. Der Kreis der damit umschriebenen, im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht steuerpflichtigen Einkünfte, wird als sogenannte erweiterte Inlandseinkünfte bezeichnet.³⁴² Demzufolge wird anhand der Einkünftekatologe in § 49 EStG und § 34d EStG definiert, welche Einkünfte in den Anwendungsbereich des § 2 AStG fallen. Zunächst gehören zu den erweiterten Inlandseinkünften sämtliche in § 49 EStG aufgezählten Inlandseinkünfte.

342 Vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398.

Als sogenannte Zusatzeinkünfte werden außerdem alle Einkünfte einbezogen, die nicht in § 34d EStG als ausländische Einkünfte genannt sind. Eine nicht abschließende beispielhafte Aufzählung der Zusatzeinkünfte bzw. der erweiterten Inlandseinkünfte findet sich im AEASTG.³⁴³

4. Zwischenschaltung einer Familienstiftung

a) Grundmodell

Die Übertragung bestimmter Vermögensgegenstände auf eine Familienstiftung könnte die tatbestandlichen Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gegebenenfalls hinsichtlich ihrer Wirkung vermeiden. Eine derartige Strategie ist damit verbunden, dass eine vormalig unternehmerisch oder mitunternehmerisch tätige natürliche Person oder eine Inhaberin von Kapitalgesellschaftsanteilen ihr Unternehmen (bei unternehmerischer Aktivität), ihre Mitunternehmeranteile (bei mitunternehmerischer Aktivität) oder ihre Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland i.S.d. § 17 EStG im ersten Schritt auf eine Familienstiftung überträgt. Die Einräumung der Rechtsposition eines Destinatärs an der Familienstiftung der übertragenden natürlichen Person flankiert diesen Schritt. Im zweiten Schritt erfolgt sodann die Ansässigkeitsverlagerung der natürlichen Person ins Ausland.

Die steuerliche Konsequenz der Übertragung der Vermögensgegenstände auf die Familienstiftung besteht darin, dass die Rechtsposition eines Destinatärs – im Gegensatz zur Inhaberschaft von Anteilen oder im Gegensatz zur Unternehmerqualität – tatbestandlich von § 2 AStG nicht erfasst ist. Dies gilt sowohl für die Übertragung auf eine unbeschränkt steuerpflichtige („inländische“) Familienstiftung als auch für die Übertragung auf eine ausländische Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG.

Mit der Übertragung auf eine unbeschränkt steuerpflichtige („inländische“) Familienstiftung wechselt die übertragende Person in eine Destinatärsstellung. Die Übertragung auf eine ausländische Familienstiftung bewirkt einen Wechsel von einer Unternehmer- bzw. Anteilsinhaberstellung in eine Destinatärsposition. Der sich daran anschließende Wegzug der natürlichen Person bewirkt selbst dann keine erweiterte beschränkte Steuerpflicht, wenn der Wegzug in ein Niedrigsteuergelände erfolgt. Dies liegt darin

343 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 19.

begründet, dass die Destinatärsstellung keine wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland begründet. Insoweit bestehen strukturelle Parallelen zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung i.S.d. § 6 AStG durch Einschaltung einer inländischen Familienstiftung.

Erfolgt die Übertragung auf eine ausländische Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG und schließt sich die Ansässigkeitsverlagerung der natürlichen Person ins Ausland an, unterliegt die weggezogene natürliche Person künftig mangels unbeschränkter Steuerpflicht nicht mehr dem Besteuerungsregime des § 15 AStG. Denn die Wirkung des § 15 AStG erstreckt sich lediglich auf unbeschränkt steuerpflichtige Destinatäre.

b) Zwischenschaltung einer Gesellschaft im Sinne der §§ 7 ff. AStG

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG wird ergänzt durch § 5 AStG. § 5 AStG dehnt die Reichweite der erweiterten beschränkten Steuerpflicht aus auf solche Einkünfte, die einer erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtigen natürlichen Person aufgrund der Beteiligung an einer sogenannten Zwischengesellschaft zugerechnet würden, wenn die weggezogene natürliche Person der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen würde. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll die Vorschrift verhindern, dass die erweiterte beschränkte Steuerpflicht durch Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft umgangen wird.³⁴⁴

Beispiel: Eine dauerhaft ins Ausland gezogene natürliche Person erfüllt die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Vor ihrem Wegzug hat sie ihre sämtlichen Vermögensgegenstände, die wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland begründen würden, auf eine von ihr beherrschte Kapitalgesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland übertragen.

Hier ist die Regelung des § 2 Abs. 4 AStG zu beachten. Nach dieser Bestimmung sind bei der Prüfung, ob wesentliche wirtschaftliche Interessen vorliegen, auch Einkünfte und Vermögenswerte einer zwischengeschalteten Gesellschaft i.S.d. § 5 AStG entsprechend der Beteiligung der natürlichen Person einzubeziehen.³⁴⁵

³⁴⁴ Vgl. AEASTG 2023, Tz. 60.

³⁴⁵ Vgl. AEASTG 2023, Tz. 30.

Somit werden der natürlichen Person die formal von der zwischengeschalteten Gesellschaft erzielten Einkünfte und die formal von der zwischengeschalteten Gesellschaft gehaltenen Vermögenswerte zugerechnet.

Werden vergleichbare Einkünfte nicht von einer ausländischen Zwischengesellschaft erzielt und werden vergleichbare Vermögenswerte nicht von einer ausländischen Zwischengesellschaft gehalten, sondern von einer ausländischen Familienstiftung, so erfolgt keine Zurechnung zur weggezogenen natürlichen Person. Denn nach Auffassung der Finanzverwaltung³⁴⁶ ist eine vergleichbare Regelung für Einkünfte und Vermögenswerte einer Familienstiftung nach § 15 AStG gesetzlich nicht vorgesehen.

Demzufolge erweist sich die Einschaltung einer sogenannten Zwischenhaltung im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG als schädlich. Demgegenüber wird die Einschaltung einer ausländischen Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG vom Gesetz als unschädlich betrachtet.

VII. Vermeidung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung

1. Ausgangslage

Die Wegzugsbesteuerung i.S.d. § 6 AStG stellt einen Spezialfall der Vermögenszuwachsbesteuerung dar. Sie basiert konzeptionell darauf, dass im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote innerhalb der letzten fünf Jahre von mindestens einem Prozent inkriminiert sind. Die Vorschrift fingiert eine Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, wobei die Bewertung zum gemeinen Wert erfolgt. Die Differenz zu den historischen Anschaffungskosten, die stillen Reserven, werden im Wege einer „Dry-Income“-Besteuerung dem Besteuerungsregime des Teileinkünfteverfahrens unterworfen. Die Besteuerung von Dry-Income ohne Liquiditätszufluss impliziert mannigfaltige betriebswirtschaftliche, insbesondere finanzwirtschaftliche Problemkreise, die im Hinblick auf die Liquiditätsplanung äußerste Akribie erfordert.

Die folgenden Varianten³⁴⁷ werden im Schrifttum als mögliche Lösungen angeboten, um die unmittelbare Auslösung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung zu vermeiden:

346 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 32.

347 Vgl. Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, 1.

- Einlage der Anteile in eine aktive gewerbliche GmbH & Co. KG
- Einlage der Anteile in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG
- Zuordnung der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte
- Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die Rechtsform einer Personengesellschaft

Diverse Untersuchungen³⁴⁸ fördern die Erkenntnis zutage, dass sich gesellschaftsrechtliche Maßnahmen, wie etwa die bewusste „Flucht ins Betriebsvermögen“ entweder von vorneherein nicht anbieten oder sich als kaum oder gar nicht umsetzbar erweisen. Vor diesem Hintergrund wird als verhältnismäßig einfach umzusetzende Lösung die Familienstiftung propagiert.³⁴⁹ Gewissermaßen modellhaft basiert die Struktur darauf, die kapitalistische unternehmerische Beteiligung in eine (Familien-)Stiftung mit Satzungssitz und Geschäftsleitung im Inland einzubringen. Die Übertragung auf eine inländische Familienstiftung kann strukturell eine Option zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung sein, da sichergestellt ist, dass die in den Anteilen ruhenden stillen Reserven beim Wegzug von Familienmitgliedern dauerhaft in Deutschland verhaftet bleiben. Denn damit sind die Anteile, die ansonsten nach § 6 AStG i.V.m. § 17 EStG in das Regime der Wegzugsbesteuerung fallen würden, dauerhaft im Inland verstrickt. In der Folge können sich die Familienmitglieder als Destinatäre grundsätzlich weltweit bewegen, ohne eine Wegzugsbesteuerung auszulösen. Prinzipiell erlaubt diese Gestaltung Mitgliedern von Unternehmerfamilien ein hohes Maß an Mobilität.

Insbesondere in Situationen, in denen nicht der gesamte Gesellschafterkreis bereit ist, die (gesellschaftsrechtliche) Struktur umzustellen, bleibt nach Vorschlägen in der Literatur³⁵⁰ meist nur noch die Familienstiftung als wegzugsfeste Lösung. Auch in Situationen, in denen der Wegzug aus anderen Gründen nicht abgewendet oder zeitlich beschränkt werden kann, kann sich eine Familienstiftung als taugliche Variante erweisen.

Da die unentgeltliche Übertragung auf eine Stiftung ertragsteuerlich ohne die Aufdeckung der stillen Reserven nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG erfolgt, löst die Übertragung auf die Stiftung keine unmittelbaren ertragsteuerli-

348 Vgl. Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.)/Kraft, Wegzugsbesteuerung 2022, 52 ff.; Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068); Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, 1.

349 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

350 Vgl. Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, 1.

chen Realisierungsfolgen aus.³⁵¹ Zwar ist ein nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG schenkungsteuerbarer Vorgang gegeben. Indessen kann eine Befreiung in Betracht kommen, wenn je nach Vermögenszusammensetzung und der Beteiligungshöhe die Voraussetzungen der §§ 13a, 13b ErbStG vorliegen. Das begünstigungsfähige Vermögen ist im § 13b Abs. 1 ErbStG definiert. Es umfasst:

- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, RE 13b. 4 ErbStR)
- Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, RE 13 B. 5 ErbStR)
- Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, RE 13b. 6 ErbStR)

Konzeptionell basiert das Gesamtsystem der Besteuerung von Betriebsvermögen darauf, dass in einem ersten Schritt ausgehend vom begünstigungsfähigen Vermögen, das begünstigte Vermögen zu ermitteln ist, indem das Verwaltungsvermögen ermittelt und bewertet wird (Verwaltungsvermögenstest). Der Wert des Verwaltungsvermögens wird dann vom begünstigungsfähigen Vermögen abgezogen. Nur für das Betriebsvermögen, das nach dem Ergebnis dieses Verwaltungsvermögenstests verbleibt, können bestimmte Vergünstigungen in Anspruch genommen werden. Die Vornahme eines 30-prozentigen Vorab-Abschlags für (Familien-)Unternehmen schließt sich in einem zweiten Schritt an, ehe im dritten Schritt ein (weiterer) Abschlag in Anspruch genommen werden kann. Dieser beträgt 85 Prozent oder sogar 100 Prozent (Verschonungsabschlag; gegebenenfalls in reduziertem Umfang; Abschmelzung des Verschonungsabschlags).

Für die dann festgesetzte Steuer kann eine Entlastung durch (Teil-)Erlass oder Stundung beantragt werden. Voraussetzung ist, dass der Erwerber persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu bestreiten. Da Erwerber nach § 28a Abs. 7 ErbStG auch eine Familienstiftung sein kann, vermag das Instrument der Verschonungsbedarfsprüfung zum Einsatz zu gelangen.³⁵²

Bereits diese offenkundigen Überlegungen zeigen, dass es sich bei der Stiftungserrichtung unter Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen um hochkomplexe Gestaltungen mit zahlreichen Variablen handelt. Daher sollten entsprechende Strukturierungsmaßnahmen auf solider Planungsbasis gegründet sein.

351 Vgl. Fuhrmann, KÖSDI 2022, 23013 (23021).

352 S. Gliederungspunkt JV.

Ein Hinweis verdient Erwähnung, der in der Praxis vielfach in seiner Bedeutung unterschätzt wird. Grundsätzlich ist die Übertragung auf eine Stiftung irreversibel.³⁵³ Deshalb erweisen sich Stiftungslösungen tendenziell als unflexibel. Im Vergleich mit im Privatvermögen der Familiengesellschafter gehaltenen Beteiligungen an einer Unternehmensgruppe sollte diesem Aspekt hinreichende Aufmerksamkeit gewidmet werden. Stiftungslösungen bewirken nach nationalem Recht eine rechtlich vollkommene Separierung und Trennung des Unternehmens von seinem Unternehmer bzw. den ehemaligen Inhabern.

2. Von der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstruktur zur Stiftungsstruktur

Finden sich in einer konventionellen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstruktur die Protagonisten Gesellschafter (Anteilsinhaber) und Gesellschaft und wird ein Wegzug eines Gesellschafters erwogen, so würde diese Konstellation aufgrund eines Wegzugs die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung auslösen. Normativ greift bei derartigen Wegzugskonstellationen § 6 Abs. 1 Nr. 1 AStG.

Der Ersatz der konventionellen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstruktur durch eine Stiftungsstruktur kann das vorliegend verfolgte Ziel der Vermeidung der unmittelbaren Wegzugsbesteuerung gegebenenfalls erreichen. Die Protagonisten einer solchen Struktur sind der Stifter-Gesellschafter, die errichtete privatnützige Familienstiftung sowie die Gesellschaft. Deren Kapitalgesellschaftsanteile sind Gegenstand einer Übertragung in die Stiftung. Die Stellung des vormaligen Gesellschafters wird in die eines Destinatärs der errichteten Stiftung transformiert. Tatbestandlich wird dann im Wegzugsfall keine steuerpflichtige Realisierung stiller Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen ausgelöst, weil der nunmehrige Destinatär nicht mehr Gesellschafter ist und demzufolge nicht dem Regime der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG unterfällt.

353 Vgl. Fuhrmann, KÖSDI 2022, 23013 (23021).

3. Behandlung der rechtsfähigen Familienstiftung im Zuzugsstaat

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass die Stiftungslösung, die sich „auf den ersten Blick sehr einfach“ anzuhören scheint, „Haken und Ösen“ hat.³⁵⁴ So will die Übertragung von Anteilen an eine Familienstiftung wohlüberlegt sein, eine Vorbereitungszeit von mindestens einem Jahr wird aufgrund von Praxiserfahrungen für realistisch gehalten.³⁵⁵

Ferner wird auf ein Phänomen hingewiesen, welches Unsicherheit generiert und dazu nötigt, nicht nur den Wegzug aus dem Inland heraus mit der insoweit zuständigen Finanzbehörde abzustimmen, sondern auch den Zuzug in den Zielstaat. Denn die Abstimmung der steuerlichen Konsequenzen mit den zuständigen Behörden im jeweiligen Zuzugsstaat ist deshalb von überragender Bedeutung, da nicht jedes Land die deutsche Familienstiftung und ihre Abschirmwirkung steuerlich akzeptiert.³⁵⁶ Anders gewendet besteht die Gefahr, dass die Rechtsfähigkeit der deutschen Familienstiftung im Ausland negiert wird.

Mit diesen schwierig zu handhabenden Problemen setzen sich zahlreiche Beiträge im Schrifttum³⁵⁷ auseinander, wenn sie darauf hinweisen, dass die Stiftung in dem Zuzugsstaat unter Umständen transparent behandelt wird. So findet sich die Warnung, dass in der Schweiz Vermögensteuer anfallen kann, auch wenn das Vermögen in einer Stiftung gehalten wird.³⁵⁸ Verknüpft mit dieser hochkomplexen Frage ist der überaus wichtige Aspekt, welche Person die Stiftung kontrolliert. Im Schrifttum werden Probleme aufgezeigt. Danach darf eine Stiftung nicht von einem in der Schweiz ansässigen Stifter kontrolliert werden und es dürfen keine Ansprüche gegen die Stiftung bestehen.³⁵⁹

In Frankreich besteht das Risiko, dass neben der im Dreißigjahresturnus anfallenden deutschen Erbsatzsteuer bei Versterben des Stifters oder der älteren Destinatärgeneration zusätzlich französische Erbschaftsteuer anfällt. Dies würde zu einer Besteuerungssituation führen, bei der im Ergebnis eine fiktive Nachfolge in Deutschland neben einer tatsächlichen Nachfolge in Frankreich besteuert würde.³⁶⁰ Mit Blick auf die USA wird

354 Vgl. Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, 1.

355 Vgl. Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, 1.

356 Vgl. Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, 1.

357 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

358 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

359 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

360 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

vorgeschlagen, die Stiftungssatzung so zu wählen, dass die Stiftung nicht als transparent behandelt wird.³⁶¹

Aus Risikosteuerungsgründen sollte daher im Auge behalten werden, dass die Anerkennung der nach inländischem Recht errichteten Familienstiftung im Ausland eine Frage der Einzelfallwürdigung ist. Diese Einschätzung wird bestätigt von Untersuchungen³⁶², die auf praktischen Einzelfallenerfahrungen mit verschiedenen ausländischen Jurisdiktionen beruhen. Danach wird betont, dass eine inländische Familienstiftung in vielen Zuzugsländern als transparenter Rechtsträger betrachtet wird, wobei die Beurteilung offensichtlich in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Familienstiftung und von der Besetzung deren Organen erfolgt. Vor Verallgemeinerungen muss daher eindringlich gewarnt werden, im Extremfall kann die transparente Behandlung einer inländischen Familienstiftung im Ausland zur Folge haben, dass im Ablebensfall von Stiftern von deren im Ausland ansässigen Erben auf das ihnen zugerechnete Vermögen der Familienstiftung Erbschaftsteuer bezahlt werden muss. Diese Gefahr soll wohl besonders dann virulent sein, sofern die Erben auch Destinatäre der Familienstiftung sind. Belegt wird diese Gefahr am Beispiel eines in Frankreich ansässigen Destinatärs.³⁶³ Aber auch ertragsteuerlich kann es nicht ausgeschlossen werden, dass Erträge der Familienstiftung den im Ausland lebenden Destinatären unabhängig von ihrer Ausschüttung zugerechnet werden,³⁶⁴ womit die steuerliche Abschirmwirkung der juristischen Person aufgrund unterschiedlicher Beurteilung im Ausland aufgehoben wäre.

Zur hier erörterten Problematik findet sich im Schrifttum eine Auflistung zur Beurteilung deutscher Familienstiftungen in den potenziellen Zuzugsstaaten Dänemark, Frankreich, Liechtenstein, Österreich, Schweden, Schweiz, Spanien, Vereinigtes Königreich, Australien, Dominikanische Republik, Neuseeland und die USA.³⁶⁵ Beruht eine derartige Enumeration zwangsläufig auf eigenen Erfahrungen der jeweiligen Autoren, so berechtigt sie gleichwohl zur These, dass die Würdigung einer im Inland errichteten rechtsfähigen Familienstiftung in erheblichem Maße sowohl von der Satzung (und wohl auch relevanten Zusatzdokumenten wie „side letters“, „trust

361 Zu weiteren Risiken vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

362 Vgl. Layer, DStR 2024, 1049 (1055).

363 Vgl. Layer, DStR 2024, 1049 (1055).

364 Vgl. Layer, DStR 2024, 1049 (1055).

365 Hierzu die auf eigenen Erfahrungen des Autors beruhende Tabelle bei Layer, DStR 2024, 1049 (1055).

deeds“ etc.) als auch von der tatsächlichen Governance der Familienstiftung abzuhängen scheint.

In konkreten Situationen des Einsatzes von im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen rechtsfähigen Familienstiftungen sollte daher der Würdigung dieses Vehikels im Ausland größte Aufmerksamkeit und Planungssorgfalt gewidmet werden. Eine Abstimmung mit den zuständigen Behörden erscheint aus Gründen professioneller Sorgfalt ebenso unausweichlich wie die frühzeitige Einbindung entsprechender Spezialerfahrungen.

Damit lässt sich zusammenfassend festhalten, dass das Gestaltungsinstrument der rechtsfähigen Familienstiftung zur Steuerung von Wegzugsfällen zwar kein triviales Unterfangen ist. Allerdings verdient die Einschätzung Zustimmung, wonach die Stiftung trotz aller Probleme in vielen Fällen effizient vermeidet, dass eine Wegzugbesteuerung stattfindet, die unter Umständen die Mobilität für immer ausschließt.³⁶⁶

366 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

K. Gesamtwürdigung: Die Familienstiftung als Steuersparmodell?

Landläufiger Auffassung scheint es zu entsprechen, die Familienstiftung als Steuersparmodell für die „Reichen“ zu verstehen. In der Tat wird auch in der Literatur darauf hingewiesen, dass Stiftungen häufig mit Steuergestaltung und -vermeidung in Verbindung gebracht werden.³⁶⁷ Gleichsam reflexartig wird in entsprechenden Beiträgen nachgeschoben, dass die Stiftung – im Einzelfall – ein steuerliches Gestaltungsmittel sein kann, dass indessen steuerliche Erwägungen nie der einzige oder auch nur entscheidende Grund sein sollten, warum sich Unternehmer für eine Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge entscheiden. Die Einschätzung des Bundesverbands deutscher Stiftungen steht gewissermaßen als Kontrapunkt: „Wer Steuern sparen und damit sein Vermögen mehren will, gründet keine Stiftung“.³⁶⁸ Diese Antwort auf die Frage „Sind Stiftungen nicht einfach nur ein Steuersparmodell?“ ist zwar am gemeinnützigen Modell einer Stiftung orientiert, gilt modifiziert gleichwohl für Familienstiftungen.

Die Familienstiftung eigne sich zwar in besonderer Weise als Erwerberin begünstigten unternehmerischen Vermögens, die mithilfe der Verschonungsbedarfsprüfung Großvermögen vollständig steuerfrei erwerben kann. Allerdings stünden dem strenge Behaltensregelungen gegenüber, ferner sei die Tatsache zu berücksichtigen, dass das Vermögen dann grundsätzlich dauerhaft in der Stiftung gebunden ist.³⁶⁹ Denn wie die nachfolgende Analyse zeigt, erweist sich die Wahrnehmung der Familienstiftung als Steuersparmodell unter Anlegung wissenschaftlicher Kriterien als nicht substantiiert.³⁷⁰

Mit besonderem Fokus auf Immobilieninvestitionen zeigen betriebswirtschaftliche Steuerwirkungsanalysen auf, dass zwar Steuervorteile der Immobilien-Familienstiftung gegenüber der Immobilien-GmbH existieren, diese allerdings – entgegen der teilweise in Literatur sowie Praxis vertretenen Auffassung – insbesondere in Relation zu den zugehörigen Immobili-

367 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057.

368 Vgl. Bundesverband deutscher Stiftungen, 2024c, Was ist eine Stiftung.

369 Vgl. Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 1 (8).

370 Vgl. Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 1 (8).

enwerten sowie Mieterträgen sowohl dem Umfang als auch der Höhe nach vernachlässigbar sind. Daraus leitet sich die Schlussfolgerung ab, die Familienstiftung sei bei Immobilienvermögen als Gestaltungsvehikel zur Versorgung der Nachkommen nicht zu empfehlen, da die in der Gründungsphase einmalig erzielbaren Steuervorteile sowie die geringen Steuervorteile bei der laufenden Besteuerung der Mieterträge für die Dauer der Angehörigenversorgung vernachlässigbar seien.³⁷¹

Andere Untersuchungen fördern hinsichtlich der Vorteilhaftigkeitsanalyse liechtensteinischer Familienstiftungen zutrage, dass diese unter Berücksichtigung verschiedener ökonomischer Aspekte das ihnen zugeschriebene Steuersparpotenzial nur in sehr begrenztem Maße zu erfüllen vermögen. Insbesondere wird herausgearbeitet, dass sich sowohl hinsichtlich des grundlegenden Potenzials zur Steuerersparnis als auch in Bezug auf den quantitativen Umfang dieser Ersparnis erhebliche Defizite offenbaren. Entsprechende Schlussfolgerungen kulminieren in der Tendenzaussage, dass die liechtensteinische Familienstiftung unter realistischen Modellannahmen nicht als Vehikel der Erbschaftsteueroptimierung zu empfehlen ist.³⁷²

Der Umstand, dass eine Familienstiftung nicht per se Gewerbesteuersubjekt ist, kann nicht ernsthaft als steuerliches Privileg erachtet werden. Vielmehr ist dies steuersystematischer Ausfluss der ertragsteuerlichen Behandlung der Familienstiftung „zwischen Kapitalgesellschaft und natürlicher Person.“ Gewerbesteuersubjekt ist die Familienstiftung folglich nicht zwangsläufig, sondern nur hinsichtlich ihrer gewerblichen Einkünfte.

Erbschaft- und schenkungsteuerlich sind Vorteilhaftigkeitsaussagen betreffend Familienstiftungen nicht generell, sondern allenfalls in Bezug auf konkrete Daten spezifisch modellierter Einzelfälle möglich. So fällt steuerbelastungsanalytisch ins Gewicht, dass durch die Gründung einer Familienstiftung keine Erbfälle und andere Vermögensübertragungen zwischen natürlichen Personen besteuert werden. In der Vorteilhaftigkeitsdiskussion gegenläufig ist zu berücksichtigen, dass im Dreißigjahresturnus Erbsatzsteuer anfällt. Der Dreißigjahreszeitraum ist angesichts drastisch gestiegener Lebenserwartungen in der Bevölkerung als nicht mehr zeitgemäß zu beurteilen. Er soll den Gesetzesmaterialien zufolge³⁷³ die „Zeitabstände eines üblichen, mit 30 Jahren angenommenen Generationswechsel“ wieder-

371 Vgl. Kutac/Schewe, FR 2022, 831 (842).

372 Vgl. Weidenfeller/Meger, FR 2024, 156 (166).

373 Vgl. BT-Drs. 7/1333, 4. Diese datiert vom 30.11.1973!

geben und so einen ungerechtfertigten Steuervorteil für Familienstiftungen beseitigen. Allerdings lässt diese Begründung bereits seinerzeit offen, aus welchen statistischen Grundlagen diese Annahme abgeleitet wird.

In Anbetracht des demografischen Wandels, der gesellschaftlichen Entwicklungen sowie gestiegener Lebenserwartung muss die Frage gestellt werden dürfen, ob ein halbes Jahrhundert nach Inkrafttreten des Gesetzes die Annahme eines Generationswechsels innerhalb von 30 Jahren noch als angemessen angesehen werden kann. Angesichts des Befunds, dass die durch Sterbetafeln belegte Lebenserwartung von Generation zu Generation stetig angestiegen ist, lässt sich der aktuell verwendete Turnus der Ersatzerbschaftsteuer von 30 Jahren rein statistisch nicht mehr begründen. Demzufolge muss die Prüfung der Angemessenheit des Dreißigjahreszeitraums aus § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (Erbersatzsteuer für Familienstiftungen) zum Vorschlag an den Gesetzgeber führen, den Zeitraum zu überdenken und zum Gegenstand von Reformüberlegungen zu machen. Angesichts einer künftig nachhaltigen und stabilen Regelung erscheint eine Erhöhung der relevanten Zeitspanne auf 40 Jahren nicht realitätsfern, sofern legislativ an der Erbersatzsteuer festgehalten wird.

Im Fall der Auflösung einer Familienstiftung kann der Anfall des Vermögens, wie weiter oben herausgearbeitet, zu einer verfassungsrechtlich nicht unproblematischen Doppelbelastung von Schenkungsteuer und Einkommensteuer bei den Begünstigten führen.³⁷⁴ Hier tritt aufgrund der Position der Finanzverwaltung zum steuerlichen Einlagekonto bei privaten Stiftungen das ungeklärte Problem hinzu, wie Zuwendungen der Stiftung an die Anfallsberechtigten dann zu behandeln sind, wenn sie wirtschaftlich als Rückgewähr von faktischem Eigenkapital zu beurteilen sind.³⁷⁵

Den im Einzelfall denkbaren Vorteilen einer Familienstiftung, wie etwa je nach Lage des Sachverhalts die erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensvergünstigungen sowie die Verschonungsbedarfsprüfung, stehen demzufolge zum Teil erhebliche Nachteile gegenüber. Diese können sich im Einzelfall als derart schwerwiegend erweisen, dass – unter isolierter steuerwirkungstheoretischer Perspektive – das Vehikel Familienstiftung als nicht empfehlenswert zu qualifizieren ist. Allerdings muss hier nochmals betont werden, dass die steuerliche Vorteilhaftigkeit jeweils individuell untersucht werden muss. Hinzutritt die Erkenntnis, dass sogar bei identifizierter feh-

374 Vgl. Desens/Hummel, DStZ 2011, 710 (718). S. dazu Gliederungspunkt I.IV.2.b.

375 Vgl. Kraft, Ubg 2024, 319.

lender steuergestalterischer Vorteilhaftigkeit nichtsteuerliche Erwägungen für den Einsatz einer Familienstiftung sprechen können.

Abkürzungsverzeichnis

AbzStEntModG	Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AEASTG	Anwendungserlass zum AStG (Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes)
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BayStG	Bayerisches Stiftungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
Buchst.	Buchstabe
BV	Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise

COM	Commission
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Drs.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ErbStH	Erbschaftsteuer-Hinweise
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende [Seite]
ff.	folgende [Seiten]
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FuS	Zeitschrift für Familienunternehmen und Strategie (Zeitschrift)
FWBS	Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrErwStG	Grunderwerbsteuergesetz
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.H.v.	in Höhe von

i.S.d./i.S.v.	im Sinne des/ im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
jurisPK-BGB	juris Praxiskommentar BGB
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
MindestStG	Mindeststeuergesetz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	Neue Fassung
npoR	Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen
Nr.	Nummer
n.v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
RG	Reichsgericht
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Satz/Seite
SaarlStiftG	Saarländisches Stiftungsgesetz
SB	Stiftungsbrief (Zeitschrift)
StB	Steuerberater
S & S	Stiftung & Sponsoring (Zeitschrift)
StiftG NRW	Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
StiftRG	Stiftungsregistergesetz

Abkürzungsverzeichnis

StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
US	United States (of America)
v.	vom
Vgl.	Vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZStV	Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen (Zeitschrift)

Literaturverzeichnis

Kommentare

Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022.

Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 171. Aufl. (zitiert als Autor in: Brandis/Heuermann, § Rz.).

Erkis/Thonemann-Micker, BeckOK ErbStG (zitiert als Autor in: Erkis/Thonemann-Micker, ErbStG, § Rz.).

Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht (zitiert als Autor in: FWBS, § Rn.).

Frotscher/Drüen, KStG, Stand 7/2023 (zitiert als Autor in: Frotscher/Drüen, KStG, § Rz.).

Gosch, AO/FGO-Kommentar, 184. Ergänzungslieferung 7/2024 (zitiert als Autor in: Gosch, AO/FGO-Kommentar, § Gesetz Rz.).

Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA-Kommentar, 57. Ergänzungslieferung, Stand 6/2024.

Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lieferung, Stand 6/2024 (zitiert als Autor in: Herrmann/Heuer/Raupach, § Gesetz Rz.).

jurisPK-BGB, 10. Aufl. 2023.

Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG, 19. Edition 2024 (zitiert als Autor in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG, § Rn.).

Klein, Kommentar, 17. Aufl. 2023, (zitiert als Autor in: Klein, AO, § Rn.).

Kraft, Außensteuergesetz Kommentar, 2. Aufl. 2019 (zitiert als Kraft, AStG, § Tz.).

Meincke/Hannes/Holtz, 18. Aufl. 2021, ErbStG-Kommentar (zitiert als Autor in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § Rz.).

Münchener Kommentar zum HGB, 5. Aufl. 2024.

Pfaffmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, 29. Edition 2024 (zitiert als Autor in: Pfaffmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § Rn.).

Schmidt, EStG, 43. Aufl. 2024, (zitiert als Autor/Schmidt, EStG, Rz.).

Schnitger/Fehrenbacher, KStG-Kommentar, 1. Aufl. 2022 (zitiert als Schnitger/Fehrenbacher/Autor § Rn.).

Staudinger, BGB (zitiert als Staudinger/Hüttemann/Rawert (2017) Vorbemerkungen zu §§ 80–88).

Tipke/Kruse, AO/FGO, 181. Lieferung, Stand 5/2024 (zitiert als Autor in: Tipke/Kruse, Gesetz, § Rz.).

Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG Werkstand: 62. EL Juli 2021 (zitiert als Autor in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § Rz.).

Viskorf/Schuck/Wälzholz, Bewertungsgesetz (zitiert als Autor in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, BewG, § Rn.).

Vögele/Borstell/van der Ham, Verrechnungspreise, 6. Aufl. 2024 (zitiert als Autor in: Vögele/Borstell/van der Ham, Verrechnungspreise Rn.).

Monografien/Handbücher/Dissertationen

Berndt/Nordhoff, Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen 3. Aufl. 2024 (zitiert als Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Autor Kap. Rn.).

Götz/Pach-Hanssenheimb, 5. Aufl. 2023, Handbuch der Stiftung.

Klinkner/Wagener, Die Familienstiftung – Ein steuerlicher Praxisleitfaden, 2. Aufl. 2022 (zitiert als Klinkner/Wagener, Familienstiftung).

Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021 (zitiert als Autor in: Orth/Uhl Kap. Rn.).

Richter (Hrsg.), Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2023 (zitiert als Richter, StiftungsR-HdB/Autor, § Rn.).

Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform, 1. Aufl. 2022.

Schulz, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz, 2010 (zitiert als Schulz, Familienstiftung).

Schumann, Familienstiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge im Rahmen des Erbschaft- und Schenkungsteuersystems – Eine kritische Analyse der Einsatzmöglichkeiten von Familienstiftungen als Unternehmensnachfolgemodell im nationalen Kontext unter besonderer Berücksichtigung der Betriebsvermögensbegünstigungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, Berlin 2023 (zitiert als Schumann, Familienstiftungen).

Sonstige Literatur

Bundessteuerberaterkammer, Stellungnahme zum Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes v. 04.09.2023.

Bundesverband Deutscher Stiftungen, 2024a, Stiftungsbestand und -errichtungen, Stiftungswachstum, Stiftungsichte und Errichtungsichte (rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts), https://www.stiftungen.org/fileadmin/stiftungen_org/Stiftungen/Zahlen-Daten/2023/Stiftungsbestand-Dichte-Wachstum-2023.pdf, zuletzt besucht am 10.08.2024.

Bundesverband Deutscher Stiftungen, 2024b, Stiftungsdaten Fokus Nr. 21, Stand 4/2024, Entwicklung des Stiftungssektors in Deutschland 2000 – 2023.

Bundesverband deutscher Stiftungen, 2024c, Was ist eine Stiftung, <https://www.stiftungen.org/stiftungen/basiswissen-stiftungen/was-ist-eine-stiftung.html>, abgerufen am 25.08.2024.

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Die reformierte Wegzugsbesteuerung – Ökonomische, verhaltenssteuernde, verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Aspekte, erstellt von Prof. Dr. iur. Gerhard Kraft, WP/StB, München 2022 – www.familienunternehmen.de (zitiert als Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.)/Kraft, Wegzugsbesteuerung 2022).

Zeitschriftenbeiträge

- Baßler, Ist eine höhere Schenkungsteuer auf die Errichtung einer Familienstiftung in Liechtenstein europarechtswidrig?, *ISR* 2024, 208.
- Behrendt, Globale Mindeststeuer – Auch ein Thema für die Kleinen!, *DStR* 2024, 521.
- Beinert/Maucher, Ausgewählte Praxisfragen zum Ort der Geschäftsleitung, *DB* 2023.
- Bieniek, Neues Stiftungsrecht regelt Zulegung und Zusammenlegung – das sind die Voraussetzungen, *SB* 2023, 187.
- Birnbaum/Lohbeck/Pöllath, Die Verselbständigung von Nachlassvermögen: Stiftung, Trust und andere Gestaltungen im Vergleich – 2. Teil: Das ausländische Rechtsinstitut des Trusts, *FR* 2007, 479.
- Dannecker, Stiftungen bei der Unternehmensnachfolge, *DStR* 2023, 1057.
- Desens/Hummel, Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Destinatäre bei der Auflösung einer Stiftung mit Einkommen- und Schenkungsteuer, *DStZ* 2011, 710.
- Eiling/Keßeler, Versagung des Steuerklassenprivilegs bei EU-EWR- Familienstiftungen vor dem EuGH FG Köln, Beschluss v. 30.11.2023 – 7 K 217 21, *IWB* 2024, 306.
- Fuhrmann, Verschärfung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG und verbliebene Gestaltungsmöglichkeiten (§ 6 AStG), *KÖSDI* 2022, 23013.
- Gemmer, Unselbstständige Stiftung/Treuhandstiftung: Die unselbstständige Stiftung ist ein erbrechtliches Gestaltungsmittel auf diese Aspekte kommt es an, *SB* 2024, 29.
- Gemmer, Unselbstständige Stiftung/Treuhandstiftung: Zu Lebzeiten Vermögen auf unselbstständige Stiftung übertragen – so gelingt es, *SB* 2024, 115.
- Gies/Mehren, Die Rechnungslegung von Stiftungen und deren Prüfung – darauf kommt es in der Praxis an, *SB* 2024.
- Grammel/Wingler, Das neue Mindeststeuergesetz – Ein erster Überblick zu den wesentlichen Regelungen, *WPg* 2024, 169.
- Grotherr, Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz – MinStG), *DStZ* 2023, 414.
- Halaczinsky, Ersatzerbschaftsteuerpflicht einer ausländischen Familienstiftung, *ErbStB* 2022, 299.
- Hannes/Lorenz, Satzungskonforme Zuwendungen ausländischer Stiftungen an inländische Empfänger unterliegen nicht der Schenkungsteuer!, *ZEV* 2019, 624.
- Härtling/Tolksdorf, Besteuerung in- und ausländischer Familienstiftungen aus deutscher Sicht, *IStR* 2023, 717.
- Heckerodt/Rieck, Die Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung in Deutschland – ein Überblick über den Regierungsentwurf vom 17.08.2023 – Teil I, *BB* 2023, 2518.
- Hilser/Wagner/Wunderlich, Stiftungskollisionsrecht und grenzüberschreitende Stiftungs mobilität nach der Stiftungsrechtsreform, *RIW* 2022, 796.
- Hübner/Currle/Schenk, Die nichtrechtsfähige Stiftung als Familienstiftung, *DStR* 2013, 1966.
- Hüttemann/Rawert, Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes, *ZIP* 2002, 2019.

- Hüttemann/Schauhoff, Prüfung der Vermögens- und Kapitalerhaltung nach neuem Stiftungsrecht, DB 2023, 2523.
- IWW Institut, Erbschaftsteuer: Ausländische Stiftung mit Geschäftsleitung in Deutschland, SB 2023, 2.
- Jahn/Oppel, Destinatszählungen einer Familienstiftung stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, DB 2011, 1187.
- Jakobs, Das Stiftungsvermögen nach dem neuen Stiftungsrecht – Die Eckpunkte beim Grundstockvermögen (1. Teil), SB 2024, 23.
- Jensen, Einkommen- und Schenkungsteuerpflicht von Leistungen einer inländischen Familien(verbrauchs-)stiftung an ihre Destinatäre, npoR 2022, 122.
- Kirchdörfer/Lorz, Die internationale Unternehmerfamilie – Was ist zu beachten?, FuS, 4/2013, 127.
- Kirchdörfer/Lorz, Die internationale Unternehmerfamilie. Neuere Entwicklungen, Gestaltungsfallen und Vermeidungsstrategien, FuS, 4/2016, 114.
- Kirchhain, Neues von der Zurechnungsbesteuerung – Gedanken zur geplanten Neufassung des § 15 AStG durch das Jahressteuergesetz 2013, IStR 2012, 606.
- Kraft, Ausländische Familienstiftungen und Familientrusts – Aktuelle praxisrelevante Problemfelder, NWB-EV 2020, 279.
- Kraft, Auslegung des Ortes der Geschäftsleitung nach § 10 AO, NWB 2024, 1332.
- Kraft, Die Vermögenszuwachsbesteuerung in der jüngeren höchstrichterlichen Rechtsprechung und ihre Rezeption durch die Finanzverwaltung – Ein Kompendium für die Besteuerungspraxis, Ubg 2024, 365.
- Kraft, Grundprobleme der steuerlichen Behandlung unbeschränkt steuerpflichtiger privatnütziger Familienstiftungen, DStR 2016, 2825.
- Kraft, Grundstrukturen, Zweifelsfragen und offene Problemfelder des Besteuerungsverfahrens und der Einkünfteermittlung bei ausländischen Familienstiftungen, Ubg 2016, 613.
- Kraft, Das steuerliche Einlagekonto privatnütziger Familienstiftungen vor dem Hintergrund aktueller judikativer Entwicklungen Ubg 2020, 95.
- Kraft, Nachtarock des BMF beim steuerlichen Einlagekonto privater Stiftungen, Ubg 2024, 319.
- Kraft, Problemfelder der Dotation ausländischer Familienstiftungen – illustriert anhand von Fallstudien, FR 2024, 541.
- Kraft, Steuerliches Einlagekonto bei Familienstiftungen – Konsequenzen der BFH-Judikatur für ausländische Familienstiftungen, NWB-EV 2024, 198.
- Kraft/Kraft, Führung eines steuerlichen Einlagekontos durch privatnützige Stiftungen, DStR 2011, 1837.
- Kraft/Moser/Gebhardt, Neukonzeption der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen durch das JStG 2013 – Systematische Würdigung, strukturelle Defizite und Gestaltungsüberlegungen, DStR 2012, 1773.
- Kraft/Preil/Moser, Problemfelder und Gestaltungspotenzial bei Leistungen ausländischer Familienstiftungen und nachgeschalteter Vehikel im Kontext von § 15 AStG und §§ 7–14 AStG, IStR 2016, 96.

- Kraft/Schulz, Zwischengesellschaften im Kontext ausländischer Familienstiftungen – Entwicklungen durch das JStG 2013, IStR 2012, 897.
- Kunert/Rothe, Der Entlastungsanspruch ausländischer Stiftungen von der Kapitalertragsteuer, ISR 2023, 417.
- Kutac/Schewe, Ist die Familienstiftung in Deutschland steuerlich so attraktiv wie angenommen? – Eine betriebswirtschaftliche Steuerwirkungsanalyse, FR 2022, 831.
- Kußmaul/Linster, Der Umfang der Unternehmensgruppe im Rahmen des Regierungsentwurfs zur globalen Mindestbesteuerung unter Berücksichtigung der Regelungen des HGB, Ubg 2023, 549.
- Layer, Der „wegziehende“ Mitunternehmer – Steuerliche und ausgewählte sonstige Aspekte, DStR 2024, 1049.
- Loose, NWB Online-Nachricht, Freibetrag bei Übertragung von Vermögen auf eine Familienstiftung (BFH), NWB HAAAJ-67910.
- Maciejewski, Verdeckte Zuwendungen bei Vereinen und Stiftungen, StuW 2024, 158.
- Meßbacher-Hönsch, Doppelbelastung mit Erbschaft-/Schenkungssteuer und Ertragsteuer: Eine Betrachtung anhand verschiedener Fallgruppen, ZEV 2018, 182.
- Moser, Können Bezugs- und Anfallsberechtigtenquote für Zwecke des § 15 Abs. 2 AStG tatsächlich zusammengerechnet werden, IStR 2023, 885.
- Moser/Gebhardt, Diskussionsanstöße zu einer grundlegenden Reform des § 15 AStG nach dem Scheitern des Jahressteuergesetzes 2013, ISR 2013, 84.
- Moser/Gebhardt, Ungereimtheiten und Übergangsprobleme durch die systematischen Änderungen in §15 AStG im Rahmen des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes, DStZ 2013, 753.
- Muscheler, ZEV 2019, 1.
- Omlor, Europäische Stiftungsmobilität: Gründungstheorie im Internationalen Stiftungsrecht, DStR 2021, 2644.
- Piltz, Erbschaftsteuerliche Neuorientierung bei Familienstiftungen?, ZEV 2011, 236.
- Röder, Ein frischer Blick auf den Typenvergleich: Gestiegene gesellschaftsrechtliche Komplexität erfordert radikale Vereinfachung, IStR 2021, 795.
- Schafitzl/Al Hamwi, Ausnahmen und Erleichterungen im Rahmen der Mindestbesteuerung (insb. Safe Harbours), DB 2024, Beilage 01 zu Heft Nr. 13.
- Schauer, Grundlagenänderungen nach der Reform des Stiftungsrecht, ZEV 2022, 512.
- Schienke-Ohletz, Stiftungsfusionen, S & S 2015, 40.
- Schienke-Ohletz/Mehren, Familienstiftungen in Liechtenstein und anderem europäischen Ausland, ZStV 2022, 51.
- Schnitger/Gebhardt, Überlegungen zur geplanten Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG durch das AbzStEntModG, IStR 2021, 289.
- Schnitger/Gebhardt, Pillar Two: Anwendungsbereich und Erhebungsnormen der sog. GloBE Rules IStR 2023, 113.
- Schumann, Die Rechtsaufsicht von Stiftungen – ein Meer unterschiedlichster Regelungen, StB 2024, 1.

- Schumann, Erbschaftsteueroptimierung durch die Familienstiftung – Teil 2, Ubg 2023, 697.
- Schwalb, Stiftungsrechtsreform ante portas – Kernbotschaften für die Stiftungspraxis, ZEV 2021, 68.
- Schwarz, Zur Zulässigkeit landesrechtlicher Vorschriften über die Familien- und Unternehmensstiftung, ZEV 2003, 309.
- Seemann/Alber, Der Einsatz von Familienstiftungen zur Vermeidung einer Wegzugsbesteuerung – Ein Überblick über die deutschen Steuerregelungen und mögliche Handlungsalternativen, FuS Sonderausgabe 2023.
- Spiegelberger, Die Familienstiftung – ein neuer Star: Über die Vorteile dieser Rechtsform, ErbStB 2005, 43.
- Steiner, Stiftungsreform: Die Unternehmensstiftung als mögliches Nachfolgeinstrument für KMU – Steuerliche, familien- und erbrechtliche Aspekte, Betriebswirtschaftliche Beratung 2024.
- Stolte, Treuhandstiftung – Traditionsmodell mit Zukunft, BB 2023, 2755.
- Theuffel-Werhahn, Familienstiftungen als Königsinstrument für die Nachfolgeplanung aufgrund der Erbschaftsteuerreform, ZEV 2017, 17.
- Tischendorf, Die Zurechnung von Einkünften ausländischer Familienstiftungen und -trusts gemäß § 15 AStG nach dem neuen Außensteuererlass v. 22.12.2023, IStR 2024, 289.
- von Oertzen/Reich, Die unternehmensverbundene Familienstiftung – „Gewinnerin“ der Erbschaftsteuerreform?, Ubg 2015, 629.
- Vorbeck, Anmerkung, EFG 2022, 14.
- Wachter, Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR 2016, 690.
- Wachter, Stiftungen im neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (Teil 1), FR 2017a, 69.
- Wachter, Stiftungen im neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (Teil 2), FR 2017b, 130.
- Weidenfeller/Meger, Die liechtensteinische Familienstiftung als ertrag- und erbschaftsteuerliches Gestaltungsinstrument – eine ökonomische Analyse, FR 2024, 156.
- Weitemeyer, Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer europäischen Stiftung, NZG 2012, 1001.
- Werder/Wystrcil, Familienstiftungen in der Unternehmensnachfolge, BB 2016, 1558.
- Werder/Wystrcil, Steuerliches „Zuzugsverbot“ für Begünstigte eines Trust in Deutschland? – Offene Fragen und Lösungsansätze zur deutschen Trust-Besteuerung am Beispiel von US-Trusts, BB 2015, 412.
- Winkler, Die BGB-Stiftungsreform – eine Zwischenbilanz, ZStV 2017, 165.
- Zeller-Müller, Anmerkung, EFG 2019, 1235.

Rechtsprechung

- BFH v. 22.09.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37
 BFH v. 10.05.1961 – IV 155/60 U, BStBl. III 1961, 317
 BFH v. 17.07.1980 – IV R 15/76, BStBl. II 1981, 11
 BFH v. 29.04.1987 – X R 6/81, BFH/NV 1988, 63
 BFH v. 27.07.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 27
 BFH v. 09.08.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237
 BFH v. 02.02.1990 – III R 173/86, BStBl. II 1990, 497
 BFH v. 23.01.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554
 BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388
 BFH v. 02.02.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727
 BFH v. 07.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175
 BFH v. 03.07.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86
 BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94, BStBl. II 1998, 114
 BFH v. 21.04.1999 – I R 5/98, BB 1999, 1417
 BFH v. 21.10.1999 – I R 43, 44/98, BStBl. II 2000, 424
 BFH v. 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457
 BFH v. 07.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 703
 BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398
 BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898
 BFH v. 22.12.2010 – I R 84/09, BStBl. II 2014, 361
 BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484
 BFH v. 30.01.2013 – I R 35/11, BStBl. II 2013, 560
 BFH v. 12.06.2013 – I R 109–III/10, BStBl. II 2013, 1024
 BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158
 BFH v. 15.01.2015 – I R 48/13, BStBl. II 2015, 713
 BFH v. 08.02.2017 – I R 55/14, BFH/NV 2017, 1588
 BFH v. 05.12.2018 – II R 9/15, BStBl. II 2020, 655
 BFH v. 03.07.2019 – II R 6/16, BStBl. II 2020, 61
 BFH v. 25.06.2021 – II R 31/19, BStBl. II 2022, 497
 BFH v. 25.06.2021 – II R 32/19, BFH/NV 2022, 595
 BFH v. 26.10.2021 – IX R 13/20, BStBl. II 2022, 172
 BFH v. 12.01.2022 – I B 53/20, BFV/NV 2023, 1203
 BFH v. 23.02.2022 – III R 35/20, BStBl. II 2022, 844
 BFH v. 18.08.2022 – V R 15/20, BStBl. II 2023, 302
 BFH v. 11.10.2022 – I R 18/20, BFH/NV 2023, 266
 BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381
 BFH v. 17.05.2023 – I R 46/21, BFH/NV 2023, 1408

BFH v. 28.02.2024 – II R 25/21, BFH/NV 2024, 993

BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50

EuGH v. 17.09.2015 – C-589/13 – F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, ISR 2015, 388

BGH v. 22.01.1987 – III ZR 26/85, BGHZ 99, 344

BGH v. 12.03.2009 – III ZR 142/08, NJW 2009, 1738

BGH v. 07.10.2009 – Xa ZR 8/08, NJW 2010, 234

RG v. 24.06.1916 – V 137/16, RGZ 88, 335

RFH v. 12.02.1930 – VI A 899/27, RFHE 27, 73

RFH v. 18.12.1930 – VI A 899/30, RFHE 27, 303

Schleswig-Holsteinisches FG v. 01.10.2010 – 1 K 29/08, DStRE 2011, 620

FG Bremen v. 25.06.2015 – 1 K 68/12 (6), EFG 2016, 88

FG Münster v. 16.01.2019 – 9 K 1107/17 F, EFG 2019, 1010

Hessisches FG v. 07.03.2019 – 10 K 541/17, EFG 2019, 934

FG Rheinland-Pfalz v. 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604

FG Baden-Württemberg v. 30.06.2020 – 5 K 3305/17, BeckRS 2020, 26639

Niedersächsisches FG v. 29.06.2022 – 3 K 87/21, EFG 2022, 1471 (BFH II R 30/22)

FG Köln v. 30.11.2023 – 7 K 217/21, EFG 2024, 882 (EuGH C-142/24)

Verwaltungsanweisungen

BMF v. 14.05.2004 – IV B 4 – S 1340–11/04, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 14. Mai 2004, BStBl. I Sondernummer 1/2004, 3 (zitiert als AEASTG 2004.)

BMF v. 20.07.2004 – IV A 4 – S 1928–94/04, DStR 2004, 1387

BMF v. 16.09.2004 – IV A 4 – S 1928/120/04, BeckVerw 063919

BMF v. 09.05.2006 – IV B 7 – S 2252 – 1/06, BStBl. I 2006, 417

BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291

BMF v. 22.12.2023 – IV B 5-S 1340/23/10001 :001, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes v. 22.12.2023, BStBl. 2023 I Sondernummer 1/2023 2 (zitiert als AEASTG 2023.)

BMF v. 05.02.2024 – IV D 1 – S 0062/23/10003, BStBl. I 2024, 177

BMF v. 24.04.2024 – IV C 2 – S 2204/24/10001, BStBl. I 2024, 721

LfSt Bayern v. 05.03.2020 – S 3806.2.1 – 104/42 St 34, ZEV 2020, 248

LfSt Niedersachsen v. 17.12.2018 – S 2836 – 1 – St 241, juris

LfSt Niedersachsen v. 26.09.2019, DB 2019, 2268

OFD Hannover v. 10.12.2003 – 1 – StO – 214/ S 2836 – 1 – StH 233, DStR 2004, 422

OFD Nordrhein-Westfalen v. 21.06.2016, DB 2016, 1907

OFD Nordrhein-Westfalen v. 22.03.2023 S 2241–2020/0006-ST 115 (n.v.)

OFD Nordrhein-Westfalen v. 01.11.2022, 66, <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/system/files/media/document/file/Stiftungen%20aus%20steuerlicher%20Sicht%20-%20Stand%2001-11-2022.pdf>, abgerufen am 05.05.2024.

Sonstige Quellen

BT-Drucksache 7/1333 v. 03.12.1973

BT-Drucksache 19/31904 v. 06.08.2021

BT-Drucksache 19/28173 v. 31.03.2021

BT-Drucksache 19/27632 v. 17.03.2021

BT-Drucksache 20/8668 v. 06.10.2023

COM (2012) 35 final

IDW RS HFA 5 (2013) „Rechnungslegung von Stiftungen“ (zitiert als IDW RS HFA 5 (2013))

Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5 n.F.) (zitiert als IDW ERS HFA 5 n.F., Rz.)

Über den Herausgeber: Die Stiftung Familienunternehmen

Die gemeinnützige Stiftung Familienunternehmen ist der bedeutendste Förderer wissenschaftlicher Forschung zum Thema Familienunternehmen. Sie ist Ansprechpartner für Politik und Medien in wirtschaftspolitischen, rechtlichen und steuerlichen Fragestellungen. Die 2002 gegründete Stiftung wird mittlerweile getragen von rund 600 Firmen aus dem Kreis größerer Familienunternehmen.



Stiftung Familienunternehmen
Prinzregentenstraße 50
80538 München
Telefon: +49 (0) 89 / 12 76 400 02
Telefax: +49 (0) 89 / 12 76 400 089
E-Mail: info@familienunternehmen.de
www.familienunternehmen.de

