

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 substantizieren.

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 Erbersatzsteuer 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 Erbersatzsteuer 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.