

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

Im Rahmen von Nachfolgegestaltungen sind neben zivilrechtlichen Überlegungen stets auch die Steuerfolgen, welche durch die in Frage kommenden Gestaltungen ausgelöst werden, von Bedeutung. Nicht selten werden bestimmte zivilrechtliche Gestaltungen nur im Hinblick auf günstige Steuerfolgen gewählt.⁹⁹⁸ In der öffentlichen Diskussion findet dabei oft die Legitimität der Steuergestaltung keine Anerkennung, obwohl natürlich niemand verpflichtet ist, steuerlich ungünstige Gestaltungen zu wählen, sondern es vielmehr die „magna charta“⁹⁹⁹ des Steuerpflichtigen ist, sich möglichst steuergünstig zu verhalten.¹⁰⁰⁰ Insbesondere der Familienstiftung haftet aber das Vorurteil an, sie sei ein Vehikel zur Inanspruchnahme von als nicht gerechtfertigt empfundenen steuerlichen Vorteilen.¹⁰⁰¹ Auch die österreichischen Privatstiftungen stehen wegen der besonderen Regelungen, welche für sie bestehen, in der Kritik.¹⁰⁰²

Ob und inwieweit diese Vorbehalte den Tatsachen entsprechen, Stiftungen also tatsächlich ein steuergünstiges Instrument der Nachfolgegestaltung sind, wird Gegenstand des 3. Teils der vorliegenden Untersuchung sein. Hierzu werden zunächst die Steuerfolgen der Errichtung einer inländischen Familienstiftung dargestellt und mit einem Rechenbeispiel veranschaulicht. Um eine Aussage über die Vorteilhaftigkeit zu treffen, schließt sich ein Vergleich mit den Steuerfolgen, welche im Falle der gesetzlichen Erbfolge eintreten, an. Um festzustellen, ob die Gründung einer österreichischen Privatstiftung für einen Inländer aus steuerlicher Sicht sinnvoll ist, folgt die Untersuchung der steuerlichen Konsequenzen in dieser Konstellation, die ebenfalls mit einem Beispiel unterlegt ist.¹⁰⁰³

Die Darstellung der Steuerfolgen orientiert sich am Lebensweg der Stiftung, beginnt also mit der Errichtungsbesteuerung, setzt sich über die Besteuerung der laufenden Aktivitäten der Stiftung fort und endet mit den Steuerfolgen, die anlässlich der Auflösung der Stiftung eintreten. Als separate Steuerrechtssubjekte erfolgt die Erörterung der Besteuerung der Destinatäre getrennt.¹⁰⁰⁴

⁹⁹⁸ Vgl. dazu nur v. Sothen in Scherer (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 35 Rn. 1.

⁹⁹⁹ Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 42 Rn. 3.

¹⁰⁰⁰ Vgl. Rödder in Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, S. 94 (94 ff.).

¹⁰⁰¹ Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 8; v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1370).

¹⁰⁰² Vgl. nur W. Doralt in FS P. Doralt, S. 137 (137 ff.).

¹⁰⁰³ Zum notwendigen Prüfungsprogramm vgl. auch Piltz, ZEV 2000, S. 378 (378).

¹⁰⁰⁴ Zum notwendigen Prüfungsprogramm vgl. auch Piltz, ZEV 2000, S. 378 (378).

A. Deutsche Familienstiftung mit inländischen Stiftungsbeteiligten

Ein einheitliches Stiftungssteuerrecht gibt es in Deutschland nicht. Die relevanten Vorschriften sind vielmehr in verschiedenen Einzelsteuergesetzen enthalten, insbesondere dem ErbStG, dem KStG mit Verweis in das EStG, der AO und dem AStG und bilden – so meinen *Pöllath/Richter* – ein „Wirrwarr von nur z. T. aufeinander abgestimmten Einzelvorschriften“¹⁰⁰⁵.

I. Besteuerung der Stiftung

Die rechtsfähige Stiftung ist juristische Person und damit selbst Steuersubjekt. Sie ist von § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG erfasst.¹⁰⁰⁶ Im Grundsatz ist sie also – auch steuerlich – von den mit ihr in Zusammenhang stehenden Personen, namentlich Stifter und Destinatär, getrennt. Allerdings ist diese Trennung im deutschen Recht nicht strikt; dem Umstand, dass die Familienstiftung im Wesentlichen einer Familie dient, wird durch einen Durchgriff auf die hinter der Stiftung stehenden Personen¹⁰⁰⁷, also einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Rechnung getragen. Dieser Durchgriff wirkt sich teilweise positiv, teilweise negativ aus.¹⁰⁰⁸

1. Errichtung

Die Errichtung einer Stiftung kann die Tatbestände verschiedener Steuergesetze erfüllen. Besondere Relevanz hat dabei allerdings die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Errichtung einer Stiftung kann jedoch auch ertragsteuerliche Auswirkungen nach sich ziehen.

a. Erbschaftsteuer

Das ErbStG unterwirft im Grundsatz den unentgeltlichen Übergang von Vermögen der Erbschaft- und Schenkungsteuer.¹⁰⁰⁹ Auch die unentgeltliche Übertragung von Vermögen auf eine Stiftung unterliegt der Erbschaftsteuer. § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. m § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG legen fest, dass der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung als Erwerb von Todes wegen zu betrachten ist. Dies betrifft die Errichtung der Familienstiftung von Todes wegen,¹⁰¹⁰ erfasst ist jedoch lediglich die Erstaussstattung der Stiftung. Zustiftungen von Todes wegen hingegen werden bereits von § 3 Abs. 1 Nr. 1

¹⁰⁰⁵ *Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 39 Rn. 14.

¹⁰⁰⁶ Vgl. dazu *Rengers in Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 1 KStG Rn. 80, 90 ff.; *Pauli in Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 711.

¹⁰⁰⁷ Vgl. BT-Drs. 14/2683, S. 114.

¹⁰⁰⁸ *Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch § 13 Rn. 43, § 39 Rn. 3, 11 ff.; *Richter in Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 56.

¹⁰⁰⁹ *Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 1; *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 1, 3; § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bildet hiervon eine Ausnahme, siehe unten S. 175 ff.

¹⁰¹⁰ Vgl. dazu oben S. 116.

ErbStG erfasst.¹⁰¹¹ Ergänzend dazu wird durch § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG auch der Übergang von Vermögen auf eine Stiftung aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden der Erbschaftsteuer unterworfen, die lebzeitige Zustiftung hingegen erfasst § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.¹⁰¹²

Die Einordnung in eine der drei Steuerklassen (§ 15 ErbStG) und die Gewährung von Freibeträgen (§ 16 ErbStG) hängt von dem Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zu dem Erblasser beziehungsweise Schenker ab, der Steuersatz (§ 19 ErbStG) richtet sich nach Steuerklasse und Höhe des Erwerbs. Er kann zwischen 7 % und 50 % betragen.

aa. Privilegierung durch § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Die Bemessungsgrundlage ist der Wert der auf die Stiftung übergehenden Vermögensgegenstände, die Ermittlung richtet sich nach §§ 10 ff. ErbStG.¹⁰¹³ Dem Grundsatz nach ist eine Stiftung im Verhältnis zu dem Stifter, da sie mit dem Stifter nicht verwandtschaftlich verbunden sein kann und somit nicht in die Steuerklassen I oder II fällt, in die Steuerklasse III (§ 15 Abs. 1 ErbStG) einzuordnen.¹⁰¹⁴ Dies bedeutet eine Besteuerung mit einem Steuersatz zwischen 30 % und 50 % (ab EUR 13 Mio.). Für Familienstiftungen sieht § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG¹⁰¹⁵ allerdings eine Privilegierung vor: Demnach ist in den Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG, also den für die Erstausrüstung der Stiftung relevanten Erwerbsstatbeständen, der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Stifter zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist. Das ErbStG nennt den Begriff der Familienstiftung also nicht ausdrücklich, sondern greift auf eine Umschreibung zurück, die nicht nur in § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG vorkommt, sondern auch in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG genannt wird. Familienstiftungen werden durch diese Vorschrift einer Ersatzerbschaftsteuer im Abstand von 30 Jahren unterworfen.¹⁰¹⁶ Allgemein wird angenommen, dass die Umschreibungen in § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG und § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG den gleichen Inhalt haben.¹⁰¹⁷

¹⁰¹¹ *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 3 Rn. 320; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 60; *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 759.

¹⁰¹² *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 7 Rn. 8; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 62; *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 759.

¹⁰¹³ Zu Detailfragen vgl. bspw. *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 69 ff.

¹⁰¹⁴ *Richter* in *Beuthien/Gummert*, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 81; *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 101; *Meinke*, ErbStG, § 15 Rn. 19.

¹⁰¹⁵ Die entsprechende Vorschrift in § 9 Abs. 2 ErbStG i. d. F. von 1925 lautete: „[...] ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigtem zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien gemacht ist.“ Vgl. dazu *Kipp*, ErbStG (1925), § 9 Rn. 6.

¹⁰¹⁶ Siehe dazu S. 175 ff.

¹⁰¹⁷ So wohl *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 15 Rn. 39, der wg. Einzelheiten auf seine Kommentierung zu § 1 verweist; ebenso *Längle/Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 50; ähnlich *Meinke*, ErbStG, § 15 Rn. 19; *Knobel* verweist in

Dies überzeugt, denn die beiden Vorschriften sind miteinander verzahnt, obwohl im Steuerrecht – welches zur Eingriffsverwaltung zählt – der Grundsatz gilt, dass Unklarheiten sich nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken dürfen.¹⁰¹⁸ Demnach müsste § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG restriktiv, § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG hingegen expansiv ausgelegt werden.¹⁰¹⁹ Jedoch soll auf der einen Seite die Privilegierung des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG dem Umstand Rechnung tragen, dass die Höhe des Steuersatzes und die der Freibeträge bei der Erbschaftsteuer von dem Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zu dem Übertragenden abhängen.¹⁰²⁰ Es wäre unbillig, der Familienstiftung, die als solche nicht mit dem Stifter verwandt sein kann, die Vorteile zu verweigern, welche die Begünstigten der Stiftung, wären sie unmittelbar Erwerber des auf die Stiftung übertragenen Vermögens geworden, erhalten hätten. Auf der anderen Seite gleicht § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die Unsterblichkeit der Stiftung aus. Sie stirbt nicht, entsprechend fällt keine Erbschaftsteuer an, obwohl die Erträge des Vermögens, deren Quelle im üblichen Generationenwechsel der Erbschaftsteuer unterläge, doch einer Familie dauerhaft zur Verfügung stünden.¹⁰²¹ Die Vorschriften sollen durch ihr Zusammenwirken also Ungleichbehandlungen, welche sich auf der einen oder anderen Seite durch den Rückgriff auf eine Familienstiftung ergeben können, ausgleichen, so dass sie zwingend den gleichen Inhalt haben müssen. Nur dies kann dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, der stets der Maßstab der Auslegung sein muss.¹⁰²²

(1) Familienstiftung im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Die in Rede stehenden Vorschriften weisen begriffliche Unsicherheiten auf. Das BVerfG hat allerdings die Stimmen im Schrifttum, die den Tatbestand als unbestimmt und damit verfassungswidrig beurteilen,¹⁰²³ verworfen und feststellt, der Steuertatbestand sei in seinen Voraussetzungen und seinem Inhalt so formuliert, dass die Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach ausrichten könnten. Ob eine Stiftung eine Familienstiftung sei, ließe sich mit Hilfe der anerkannten Auslegungsregeln hinreichend sicher erkennen.¹⁰²⁴ Maßgeblich für die Anwendung der Privilegierung des § 15 Abs. 2 Satz 1

Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 44 ebenfalls auf die Ausführungen zu § 1 ErbStG; von einer parallelen Verwendung geht auch *Meyer zu Hörste*, BB 1974, S. 1633 (1633) aus; in diese Richtung auch *Jülicher*, StuW 1995, S. 71 (77); *ders.*, StuW 1999, S. 363 (365); *Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 53 stellen zwar die Sinnhaftigkeit der Wortgleichheit in Frage und weisen auf die unterschiedlichen wirtschaftlichen Folgen hin, ein Gegenvorschlag unterbleibt indes in Bezug auf die Bestimmung des „wesentlichen Interesses“; *Richter in Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 82, 123 differenziert hinsichtlich der Begrifflichkeit nicht zwischen den Vorschriften.

¹⁰¹⁸ *Gersch in Klein* (Hrsg.), AO, § 4 Rn. 26 m. w. N.

¹⁰¹⁹ *Binz/Sorg*, DB 1988, S. 1822 (1823) denken, diese „Rosintheorie“ sei „nicht haltbar“.

¹⁰²⁰ Vgl. dazu bspw. *Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 97.

¹⁰²¹ BT-Drs. 7/1333, S. 3.

¹⁰²² Zur subjektiv-historischen Auslegung von Gesetzen vgl. *Hillgruber in Maunz/Dürig*, GG, Art. 97 Rn. 55 ff. m. w. N.

¹⁰²³ Bspw. *Klein*, DB 1973, S. 2323 (2323 f.); Nachweise dazu bei *Meincke*, StuW 1982, S. 169 (170, dort FN 8).

¹⁰²⁴ BVerfG v. 8.3.1983 – Az. 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, S. 312 (323 f.); wieso trotzdem eine nähere Bestimmung wünschenswert gewesen wäre, erläutert bspw. *Flämig*, DSfZ 1986, S. 11 (12).

ErbStG ist, ob es sich um eine Stiftung handelt, die „wesentlich im Interesse einer Familie“ errichtet wurde.

(a) Familie

Weitgehende Einigkeit besteht über den Begriff der „Familie“, welcher den Kreis der durch Abstammung, Heirat oder häusliche Gemeinschaft verbundenen Angehörigen im Sinne von § 15 AO umfasst.¹⁰²⁵ Obwohl von dieser Definition nicht streng genommen erfasst, kann auch eine Stiftung Familienstiftung sein, die lediglich einen Destinatär hat, welcher mit dem Stifter verwandt ist.¹⁰²⁶ Umstritten ist jedoch, was unter „Interesse“ zu verstehen ist und wann die Stiftung „wesentlich“ im Interesse der Familie errichtet ist.

(b) Interesse

Der Begriff des „Interesses“ muss über bloße Destinatszählungen hinausgehen, auch andere Mittelverwendungen zugunsten der Familie können für die Qualifikation als Familienstiftung beachtlich sein. Dies ergibt sich bereits aus einem Vergleich zu § 15 Abs. 1 AStG, der explizit auf Bezugs- und Anfallsberechtigung abstellt.¹⁰²⁷ Rechtsprechung und Verwaltung neigen zu einer sehr weiten Interpretation. Demnach unterfallen dem Begriff des „Interesses“ alle Vermögensvorteile, welche die begünstigten Familien aus dem Stiftungsvermögen

-
- Das BVerfG hatte auf Vorlage des FG Düsseldorf v. 10.6.1981 – Az. IV 478/78 Erb, BB 1982, S. 483 f. zu entscheiden, wobei das FG seine Vorlage mit einem Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot und einer Verletzung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes begründete.
- ¹⁰²⁵ Schiffer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 65; Meincke, ErbStG, § 1 Rn. 13; Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 1 Rn. 12; H.-U. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 13; Meßbacher-Hönsch in Wilms/Jochum (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 39; Wachter in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 34 ff.; Flämig, DStZ 1986, S. 11 (14, 15); § 15 Abs. 1 AO zählt Verlobte, Ehegatten, Verwandte und Verschwägte in gerader Linie, Geschwister, Kinder von Geschwistern, Ehegatten der Geschwister und Geschwister der Ehegatten, Geschwister der Eltern sowie Pflegeeltern und Pflegekinder zum Kreis der Angehörigen; Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 68 wollen für § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG den Familienbegriff des § 15 AO, für § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG hingegen jedes Verwandtschaftsverhältnis der Steuerklassen I und II als Familie verstehen; für eine Anwendung des Familienbegriffs i. S. v. § 15 AO im Rahmen des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG dagegen Richter in Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 82.
- ¹⁰²⁶ RFH v. 30.11.1933 – Az. V e 17/33, RStBl. 1934, S. 75 (75); Wachter in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 39 m. w. N.; vgl. zur Problematik bei Großfamilien mit mehr als 1000 potentiell Berechtigten Schiffer, DStR 2005, S. 508 (511); ders. in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 69.
- ¹⁰²⁷ Wachter in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 41; Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 79; Schiffer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 69; Flämig, DStZ 1986, S. 11 (14).

ziehen.¹⁰²⁸ Neben Bezugs- und Anfallsrechten zählen demnach auch die unentgeltliche oder vergünstigte Nutzung von Stiftungsvermögen, wie beispielsweise Immobilien zu Wohnzwecken, oder der Einsatz von Personal der Stiftung für die Destinatäre im Rahmen des eigenen Hausstandes, dazu. Enthält das Vermögen der Stiftung Kunstbesitz, ist nach diesem Verständnis die Möglichkeit, mit diesem zu leben und umgeben zu sein, ein Vermögensvorteil.¹⁰²⁹ Diese Interpretation wird zum Teil als zu weit kritisiert. Eine teleologische Auslegung der Vorschrift gebiete stets eine Einzelfallbetrachtung und eine Untersuchung, ob die fraglichen Interessen tatsächlich von Sinn und Zweck der Vorschrift umfasst seien. Dies sei insbesondere bei der erwähnten Möglichkeit des Kunstgenusses zu verneinen, es stehe eine ideelle Komponente im Vordergrund; auch spreche gegen diese Ansicht, dass Kunst und Kultur an anderer Stelle als gemeinnützig – und damit als besonders förderungswürdig (§ 52 Abs. 2 Nr. 5 AO) – anerkannt seien.¹⁰³⁰

Dem ist lediglich insoweit zu folgen, als dass eine Untersuchung stets an Sinn und Zweck der Vorschrift ausgerichtet sein muss. Die besonderen Vorschriften innerhalb des ErbStG zur Familienstiftung sollen die Unsterblichkeit der Stiftung ausgleichen. Entsprechend sind sie auszulegen und daher muss stets eine Parallele zu der Situation, die einträte, verzichtete man auf den Einsatz des Gestaltungselementes der Stiftung, gezogen werden. Erbte jemand Kunstgegenstände, bestände kein Zweifel daran, dass der Erwerb, gegebenenfalls privilegiert durch § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, zu versteuern wäre. Durch die Errichtung einer Stiftung wird gerade der regelmäßige Anfall der Erbschaftsteuer vermieden; dies gleicht die Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer aus.¹⁰³¹ Stellt die Stiftung also die Kunstgegenstände einer Familie zur Verfügung, dient sie damit deren Interessen, sie gewährt einen vermögenswerten Vorteil.¹⁰³² Auch wenn dieser einen ideellen Wert haben mag, widerspricht dies der Annahme eines vermögenswerten Vorteils nicht. Dies ist für die Besteuerung aber nicht maßgeblich, selbst wenn der ideelle Wert im Vordergrund stehen sollte, denn der Begriff des Interesses ist teleologisch auf den Steuerrechtsgedanken zu reduzieren, womit er lediglich Vermögensinteressen erfasst.¹⁰³³ Im Übrigen ergibt sich das Gegenteil entgegen *Wachter* und *Schiffer* aus § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO gerade nicht, denn diese Vorschriften setzten stets eine Förderung der Allgemeinheit voraus, die Grund und Rechtfertigung für die Privilegierungen durch das Gemeinnützigkeitsrecht ist.¹⁰³⁴ Diese Anforderung erfüllt eine Familien-

¹⁰²⁸ BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116); die Finanzverwaltung betont in ErbStR 2011, RE 1.3 Abs. 3 sogar, dass „Vermögensinteressen im weitesten Sinne“ umfasst sind; *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 1 Rn. 13.

¹⁰²⁹ BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116); ErbStR 2011, RE 1.2 Abs. 3.

¹⁰³⁰ *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 41; *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 69; sachgerechter hierzu *Jülicher*, StW 1999, S. 363 (366), der meint, die Freude am Kunstgenuss sei eine bloße Reflexwirkung und könne deshalb für die erbschaftsteuerliche Beurteilung nicht maßgebend sein.

¹⁰³¹ So übrigens auch *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 73, der allerdings – insoweit widersprüchlich – den Kunstgenuss nicht einbeziehen möchte.

¹⁰³² Dies erkennt im Grundsatz auch *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 41, an; BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116).

¹⁰³³ *Meßbacher-Hönsch* in *Wilms/Jochum* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 35.

¹⁰³⁴ Vgl. zur Rechtfertigung der Steuervergünstigungen des Gemeinnützigkeitsrechts, §§ 51 ff. AO, *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, S. 32 ff.; *Schauhoff* in *Schauhoff* (Hrsg.) Handbuch der Gemeinnützigkeit, Grundlegung, Rn. 1 ff.

stiftung jedoch nicht. Statt der Allgemeinheit fördert diese nur eine oder mehrere Familien, es gibt also keinen Grund für eine Privilegierung.

Entgegen dem Hessischen FG ist der Begriff aber nicht so weit zu verstehen, dass auch die „satzungsmäßigen, von der Stiftungsorganisation her durchsetzbaren Einflussmöglichkeiten auf das Stiftungsvermögen, seine Verwaltung bis hin zu einer unternehmerischen Tätigkeit der Stiftungsorgane“ darunter zu subsumieren sind,¹⁰³⁵ jedenfalls nicht isoliert betrachtet. Das ErbStG knüpft als Bereicherungssteuer an einen Vermögenszuwachs an, die Ersatzerbschaftsteuer ist eine besondere Vermögensteuer, die an den Bestand des Stiftungsvermögens anknüpft. Entsprechend muss auch der Begriff des „Interesses“ in dem Sinne ausgelegt werden, dass er „Vermögensinteressen“ und nicht ideelle Interessen, denen kein Vermögenswert zukommt, umschreibt.¹⁰³⁶

Die Finanzverwaltung meint, es komme auf die tatsächliche Inanspruchnahme der Vermögensvorteile nicht an.¹⁰³⁷ Dies überzeugt nur insoweit, als dass sich diese Auffassung auf Vermögensvorteile bezieht, welche die Destinatäre zwar nutzen könnten, dies aber tatsächlich nicht tun, ähnlich einem nicht in Anspruch genommenen Wohnrecht. Der Stifter bestimmt durch die Festlegung des Zwecks im Rahmen des Stiftungsgeschäftes das Wesen der Stiftung und bestimmt damit gleichfalls die Steuerfolgen für das Steuersubjekt Stiftung. Nicht maßgeblich kann insoweit das Verhalten von Destinatären sein.¹⁰³⁸ Thesauriert aber die Stiftung ihre Erträge, obwohl die Satzung Ausschüttungen zuließe, und haben die Destinatäre keinerlei Einfluss auf die Ausschüttungspraxis, ist die Ansicht der Finanzverwaltung wenig überzeugend, denn hinter der Auslegung des Begriffes der Familienstiftung steht letztlich der Gedanke, dass die Familienmitglieder des Stifters eine gesellschafterähnliche Stellung haben.¹⁰³⁹ Anders ist die Lage zu beurteilen, wenn die Ausschüttungen an objektiv bestimmbare Voraussetzungen geknüpft sind, die innerhalb des 30-Jahreszeitraumes nicht eintreten.¹⁰⁴⁰ Allerdings kann dann eine verbotene Selbstzweckstiftung vorliegen.¹⁰⁴¹

(c) Umfang des Interesses

Ebenfalls unklar ist, wann das Interesse das erforderliche Ausmaß annimmt, um als „wesentlich“ qualifiziert zu werden.¹⁰⁴² Die Rechtsprechung nimmt eine wertende Betrachtung vor und bejaht ein wesentliches Interesse, wenn die Familie der Stiftung das Gepräge gibt. Eine Familienstiftung läge demnach vor, wenn die Stiftung ohne die Bindung an die Familie

¹⁰³⁵ Hessisches FG v. 14.12.1993 – Az. 10 K 3717/88, EFG 1994, S. 493 (494).

¹⁰³⁶ Jülicher, StuW 1995, S. 71 (75); Schiffer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 73; Meßbacher-Hönsch in Wilms/Jochum (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 35; H.-U. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), ErbStG, § 3 Rn. 17.

¹⁰³⁷ ErbStR 2011, RE 1.2 Abs. 5 S. 6; BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116).

¹⁰³⁸ A. A. Schiffer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 73.

¹⁰³⁹ Vgl. BFH v. 3. 11. 2010 – Az. I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 (417 f.); dazu auch Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 1 Rn. 46, 49 m. w. N.

¹⁰⁴⁰ BFH v. 18.11.2009 – Az. II R 46/07, BFH/NV 2010, S. 898 (899).

¹⁰⁴¹ Siehe oben S. 78 ff.

¹⁰⁴² Zur historischen Auslegung in Bezug auf die Vorgängernorm des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG (§ 10 Abs. 2 ErbStG i. d. F. v. 1.4.1959, BGBl. 1959 I, S. 187) vgl. Jülicher, StuW 1995, S. 71 (76); Laule/Heuer, DStR 1987, S. 495 (496).

eine andere wäre. Die Schwelle zur Wesentlichkeit wird niedrig angesetzt: Nur dann, wenn die Familie keine oder nur ganz geringfügige Einflussnahmemöglichkeiten besitzt, sei es gerechtfertigt, die Stiftung nicht mehr als Familienstiftung zu qualifizieren.¹⁰⁴³ Der BFH hat insoweit das Urteil des Hessischen FG bestätigt. Dabei ist er aber nicht auf die sehr weite Interpretation der Schwelle der Wesentlichkeit durch das Hessische FG eingegangen, auf die es im konkreten Fall, in dem 85 % der Erträge an die Familie ausgeschüttet wurden, gar nicht ankam. Stattdessen liegt nach Ansicht des BFH eine Familienstiftung vor, wenn „nach der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft ihr Wesen darin besteht, es den Familien 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.“¹⁰⁴⁴ Die notwendigen Zugriffs- und Nutzungsmöglichkeiten könnten sich demnach allein aus der Natur des Stiftungszwecks oder aber in Verbindung mit dem Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung ergeben.¹⁰⁴⁵ Die Rechtsprechung nimmt also eine qualitative Betrachtung vor und vermeidet jede quantitative Aussage. Insbesondere wird kein Prozentsatz in Bezug auf die Mittelverwendung der Stiftung angegeben, dessen Überschreitung zu ihrer Qualifikation als Familienstiftung führt.¹⁰⁴⁶

Die Finanzverwaltung hingegen mischt qualitative und quantitative Merkmale. In Anlehnung an § 15 Abs. 2 AStG sei eine Familienstiftung stets anzunehmen, wenn nach der Satzung der Stiftung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind. Sind die Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtigt, können zusätzliche Merkmale das „wesentliche Familieninteresse“ begründen. Als solches Merkmal komme insbesondere ein wesentlicher Familieneinfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung in Betracht.¹⁰⁴⁷

Innerhalb der Literatur werden zumeist die Auffassungen von Rechtsprechung und Finanzverwaltung als zu extensiv kritisiert und quantitative Abgrenzungen, oft unter Nennung eines bestimmten Prozentsatzes, vorgeschlagen.¹⁰⁴⁸ *Flämig* beispielsweise leitet aus dem Wortlaut „wesentlich“ ab, dass das Familieninteresse das Wesen der Stiftung, also ihre

¹⁰⁴³ Hessisches FG v. 14.12.1993 – Az. 10 K 3717/88, EFG 1994, S. 493 (495).

¹⁰⁴⁴ BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116); zur wertenden Gesamtschau vgl. auch BFH v. 18.11.2009 – Az. II R 46/07, BFH/NV 2010, S. 898 (899).

¹⁰⁴⁵ BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116); ähnlich BFH v. 18.11.2009 – Az. II R 46/07, BeckRS 2009, 25015985 Rn. 16.

¹⁰⁴⁶ *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 81 ff., meint, der BFH löse den Fall tatsächlich doch über ein quantitatives Kriterium, wobei er aber nicht berücksichtigt, dass hier die Quantität zur Begründung der Qualität herangezogen wurde und schreibt dem BFH zu, der Löwenanteilstheorie zu folgen, *Schiffer*, a. a. O., Rn. 91, was nicht überzeugen kann.

¹⁰⁴⁷ ErbStR 2011, R E 1. 2 Abs. 2; vgl. bereits koordinierte Ländererlasse v. 28.10.1983, bspw. Erlass des FinMin Baden-Württemberg S 3800 A – 6/79 DStR 1983, S. 744 f. (744 f.); *Lau-le/Heuer*, DStZ 1987, S. 495 (498 f.) melden hieran methodische Bedenken an. Dies lässt sich mit der Ansicht des BFH wohl in den allermeisten Fällen vereinbaren; zu weit geht indes wohl *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 17, der meint, die Finanzverwaltung folge nun weitestgehend der Rspr.

¹⁰⁴⁸ Auswertung der Literatur mit Diskussion bspw. bei *Jülicher*, StuW 1995, S. 71 (76 f.); *ders.* StuW 1999, S. 363 (364); *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrecht, § 22 Rn. 40 ff.; besonders eingehend *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, § 1 Rn. 74 ff.; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 80 ff.

Eigenart, ausmachen müsse. Dies könne erst ab 90 % angenommen werden.¹⁰⁴⁹ *Meincke* und *Michel* meinen, dass der Familienbezug der Stiftung den „Löwenanteil“ ausmachen müsse, der bezogen auf die Bezugs- und Anfallsberechtigung in keinem Fall unter 75 % anzusetzen sei.¹⁰⁵⁰ *Meyer zu Hörste* leitet aus dem Wortlaut eine 50 %-Grenze ab.¹⁰⁵¹

All dies ist wenig überzeugend. Dem Wortlaut lässt sich mit hinreichender Sicherheit gerade keine quantitative Grenze entnehmen. Auch die Gesetzgebungsmaterialien enthalten keinen Anhaltspunkt für eine bestimmte Prozentgrenze.¹⁰⁵² Die Unterscheidung zu § 15 Abs. 2 AStG, der eine solche enthält, zeigt gerade, dass der Gesetzgeber stets eine Einzelfallbetrachtung durch die Finanzverwaltung vornehmen lassen wollte, denn anderenfalls hätte es nahe gelegen, eine ähnliche Regelung wie im AStG auch in das ErbStG aufzunehmen. Vielmehr muss also, statt starr eine Grenze anzuwenden, eine umfassende Analyse des Stiftungszwecks und der (voraussichtlichen) Geschäftsführung durchgeführt werden. Die Zielsetzung der Regelungen über die Familienstiftung im ErbStG, nämlich dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG im Vergleich mit Sachverhalten zu genügen, in denen zur Nachfolgegestaltung keine Familienstiftung zur Anwendung kommt, muss besondere Beachtung finden.¹⁰⁵³ Letztlich ist also eine qualitative Bewertung vorzunehmen. Prozentgrenzen, auch eine Anlehnung an § 15 Abs. 2 AStG, wie die Finanzverwaltung dies praktiziert, kommt nur indizielle Bedeutung zu.¹⁰⁵⁴

Fraglich ist jedoch, welche Kriterien zur Beurteilung herangezogen werden müssen. Insoweit ist das Vorgehen der Finanzverwaltung, welche Stiftungen anhand von Bezugs- und Anfallsberechtigung und Familieneinfluss auf die Stiftung beurteilt,¹⁰⁵⁵ im Ausgangspunkt nicht fernliegend, jedoch bedarf es einer Modifikation: Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass ab einer Bezugs- und Anfallsberechtigung von mehr als 50 % in jedem Falle eine Familienstiftung anzunehmen sei. Ab einer Bezugs- und Anfallsberechtigung von 25 % könne eine Familienstiftung vorliegen, wenn besondere Merkmale ein Familieninteresse begründen, wie wesentlicher Einfluss auf die Geschäftsführung.¹⁰⁵⁶ Jedoch wird bei diesem Modell Sinn und Zweck der Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, die Einschaltung einer Stiftung zur Vermögensnachfolge ähnlich der Nachfolgegestaltung ohne Stiftung zu behandeln, was Gebot von Art. 3 Abs. 1 GG sein soll,¹⁰⁵⁷ nicht ausreichend Rechnung getragen.¹⁰⁵⁸ Die anderen Tatbestände des ErbStG legen stets einen Erwerb zugrunde.¹⁰⁵⁹ Durch den Erwerb von Todes wegen bzw. die Schenkung unter Lebenden wird der fragliche Vermögensgegenstand dem Erwerber zivilrechtlich zugeordnet. Damit geht immer auch eine – ggf. eingeschränkte – Herrschaftsmacht über das Erworben einher. Dies gilt es bei der

¹⁰⁴⁹ *Flämig*, DSStZ 1986, S. 11 (17).

¹⁰⁵⁰ *Meincke/Michel*, ErbStG, § 1 Rn. 12.

¹⁰⁵¹ *Meyer zu Hörste*, BB 1974, S. 1633 (1634).

¹⁰⁵² Vgl. BT.-Drs. 7/1333.

¹⁰⁵³ Im Ansatz so auch BFH v. 18.11.2009 – Az. II R 46/07, BeckRS 2009, 25015985 Rn. 16; letztlich geht auch der BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116) in dieser Weise vor.

¹⁰⁵⁴ In diese Richtung auch *Laule/Heuer*, DSStZ 1987, S. 495 (500 f.); *Felix*, DSStZ 1982, S. 355 (357).

¹⁰⁵⁵ Siehe FN 1047.

¹⁰⁵⁶ ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 2.

¹⁰⁵⁷ *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 47.

¹⁰⁵⁸ Vgl. näher dazu S. 175 ff.

¹⁰⁵⁹ Vgl. *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 4; *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 8.

Auslegung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, der Stiftungslösungen wirtschaftlich ähnlich wie die Erwerbe der § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG behandeln möchte, zu berücksichtigen: Voraussetzung für die Annahme einer Familienstiftung ist daher stets ein wesentlicher Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung. Ein wesentlicher Einfluss kann indes nur angenommen werden, wenn Entscheidungen jedenfalls nicht gegen den Willen der Familie getroffen werden können. Dies bestätigt auch der Gesetzgeber implizit durch die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG,¹⁰⁶⁰ der eine gesellschafterähnliche Position des Destinatärs voraussetzt.¹⁰⁶¹

Erst wenn feststeht, dass die Familie – freilich im Rahmen der Satzung – ihren Willen durchsetzen kann, sie also einen Einfluss hat, der die Verfügungsmacht, wie sie bei der Erfüllung der anderen erbschaftsteuerlichen Tatbestände regelmäßig erlangt wird, substituiert, kann überhaupt erst eine Familienstiftung vorliegen. In einem zweiten Schritt ist dann zu prüfen, ob Bezugs- oder Anfallsberechtigung so ausgestaltet sind, dass sie wesentlich den Interessen einer Familie dienen. Insoweit ist als Untergrenze in Anlehnung an § 15 Abs. 2 ASTG zu verlangen, dass die familienzugehörigen Destinatäre zu wenigstens der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind.

(d) Beurteilungszeitpunkt

Eine letzte, nicht minder relevante Unklarheit im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Begriffsbestimmung betrifft den Zeitpunkt, an welchem die Frage, ob eine Familienstiftung vorliegt, zu beurteilen ist. Die Finanzverwaltung stellt auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung ab (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).¹⁰⁶² Demnach besteht keine Steuerpflicht, wenn die Familienstiftung vor diesem Zeitpunkt aufgelöst oder durch Satzungsänderung in eine andere Stiftung umgewandelt wird.¹⁰⁶³ Eine solche Maßnahme ist im Regelfall auch nicht als Gestaltungsmissbrauch zu qualifizieren,¹⁰⁶⁴ jedoch betrachtet die Finanzverwaltung eine Änderung des Stiftungscharakters als Aufhebung der Familienstiftung und Errichtung einer neuen Stiftung.¹⁰⁶⁵

Allerdings wird – so die Rechtsprechung – das „wesentliche Familieninteresse“ nicht allein auf den Besteuerungszeitpunkt bezogen geprüft, sondern unter Berücksichtigung des 30-Jahreszeitraumes festgestellt.¹⁰⁶⁶ Diese Praxis wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf,¹⁰⁶⁷ ist

¹⁰⁶⁰ Vgl. S. 182.

¹⁰⁶¹ BT-Drs. 14/2683, S. 114.

¹⁰⁶² ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 1 Satz 2.

¹⁰⁶³ ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 1 Satz 3.

¹⁰⁶⁴ BFH v. 14.2.2007 – Az. II R 66/05, BStBl. II 2007, 621 (624) = ZEV 2007, S. 396 (399) für den Familienverein mit kritischen Anmerkungen *Ebeling*.

¹⁰⁶⁵ ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 4; so auch RFH v. 15.11.1922 – Az. VI A 135/21, Jahrbuch des Steuerrechts 1923, S. 196 (196); RFH v. 11.5.1939 – Az. III e 17/38, RStBl. 1939, S. 789 (789); siehe unten S. 180 f.

¹⁰⁶⁶ BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116); *Weinmann in Moench/Weinmann*, ErbStG, § 1 Rn. 18.

¹⁰⁶⁷ Vgl. dazu nur *Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 50 ff.; *Wachter in Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 50, der eine stichtagsbezogene Prüfung auch aus Gründen der Rechtssicherheit bevorzugt und die andere Lösung mit dem Stichtagsprinzip für unvereinbar hält.

aber letztlich doch sachgerecht, denn eine punktuelle Betrachtung lässt sich mit dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG und § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG „wesentlich im Interesse einer Familie“ nicht vereinbaren. Auch hier ist eine wertende Gesamtschau anzustellen, die sich in Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG an Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung und in Fällen des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG an der Satzung und einer auf diese gründende Zukunftsprognose zu orientieren hat.¹⁰⁶⁸

(2) Der „entferntest Berechtigte“ i. S. v. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Der Begriff des „Berechtigten“ umfasst jeden Bezugs- und Anfallsberechtigten, also jemanden, der nach der Satzung Vermögensvorteile aus der Stiftung ziehen kann. Ein Rechtsanspruch gegen die Stiftung muss nicht zwingend bestehen.¹⁰⁶⁹ Für die Bestimmung, welcher der Berechtigten derjenige ist, welcher der vom Stifter entferntest Berechtigte ist, stellt die Finanzverwaltung nicht auf die derzeitig Berechtigten ab, sondern auf mögliche in der Zukunft Berechtigte, auch wenn diese im Zeitpunkt der Errichtung der Familienstiftung noch nicht unmittelbar bezugsberechtigt sind, sondern es erst in der Generationenfolge werden.¹⁰⁷⁰ Dies führt, weil Familienstiftungen oft nicht nur die Kinder und Abkömmlinge des oder der Stifter, sondern auch deren Ehepartner begünstigen sollen, oft zur Anwendung der Steuerklassen II oder III.¹⁰⁷¹

Diese Auffassung wird im Schrifttum mit guten Gründen überwiegend skeptisch gesehen. Es ist nicht akzeptabel, dass die Finanzverwaltung mit erheblichen Steuerfolgen auf ein ungewisses Ereignis abstellt. Der Eintritt eines nur möglichen Ereignisses wird bei diesem Vorgehen bereits vorher fingiert.¹⁰⁷² Auch kann aus § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 4 BewG abgeleitet werden, dass aufschiebend bedingte Ereignisse bis zum Bedingungseintritt nicht zu berücksichtigen sind.¹⁰⁷³ Zwar hat sich die Problemlage durch die Einbeziehung aller Abkömmlinge in die Steuerklasse I seit dem 1.1.1996 entschärft,¹⁰⁷⁴ allerdings bestehen weiterhin Unterschiede bei der Gewährung von Freibeträgen.¹⁰⁷⁵ Gegebenenfalls kann an-

¹⁰⁶⁸ So auch Schiffer in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 98 f.

¹⁰⁶⁹ ErbStR 2011, R E 1.5 Abs. 1; RFH v. 13.12.1926 – Az. V e A 141/25, RStBl. 1927, S. 101 (101 f.); RFH v. 23.1.1930 – Az. I e A 890/28, RStBl. 1930, S. 115 (115); Jülicher in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 101; Meincke, ErbStG, § 15 Rn. 19; Schiffer in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 53; ausführlich dazu Jülicher, *StuW* 1999, S. 363 (367).

¹⁰⁷⁰ ErbStR 2011, R E 1.5 Abs. 1 S. 2; siehe auch RFH v. 13.12.1926, Az. V a 141/25, RStBl. 1927, S. 101.

¹⁰⁷¹ Meincke, ErbStG, § 15 Rn. 19; vgl. Tabelle zur Steuerklassenzuordnung bei Jülicher in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 104 und Weinmann in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 15 Rn. 42.

¹⁰⁷² So bspw. auch Schiffer in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 53; Jülicher in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 106; Pöllath/Richter in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, § 13 Rn. 106.

¹⁰⁷³ Jülicher, *StuW* 1999, S. 363 (367); Binz/Sorg, *DStR* 1994, S. 229 (330) führen gegen die Verwaltungsansicht zudem die Gesetzesbegründung ins Feld (BT-Drs. 7/1333, S. 5), wobei diese damit wohl überinterpretiert wird.

¹⁰⁷⁴ Vgl. zur Entwicklung der Vorschrift Jülicher in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 7.

¹⁰⁷⁵ Jülicher in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 104 mit Verweis auf ErbStR 2011, H E 15.2.

gesichts dieser Verwaltungspraxis die Gründung mehrerer Familienstiftungen nützlich sein.¹⁰⁷⁶

(3) Rechtsfolgen des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Liegen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG vor, wird die Stiftung also wesentlich im Interesse einer Familie errichtet, ist in den Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG (Erstdotation der Stiftung von Todes wegen) und des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (Erstdotation der Stiftung unter Lebenden) der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen. Es treten zwei Privilegierungen ein: Zum einen kommt nicht zwingend die Steuerklasse III, sondern – je nach Verwandtschaftsverhältnis – die Steuerklasse I oder II zur Anwendung, zum anderen wird der Freibetrag gewährt, welcher dem entferntest Berechtigten gewährt würde, wenn dieser Empfänger der Zuwendung wäre.¹⁰⁷⁷ Im Übrigen gelten bezüglich Steuerberechnung und Bewertung die allgemeinen Regeln.¹⁰⁷⁸

bb. Privilegierung für Betriebsvermögen durch §§ 13a, 13b ErbStG

Im Rahmen der Erbschaftsteuerreform¹⁰⁷⁹, die zum 1.1.2009 in Kraft getreten ist, und dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz¹⁰⁸⁰, welches die neuen Regeln ein Jahr später lockerte, wurden die erbschaftsteuerlichen Verschonungsmöglichkeiten für Betriebsvermögen erheblich ausgeweitet.¹⁰⁸¹ Unter bestimmten Voraussetzungen, die im Wesentlichen die Fortführung des erworbenen Betriebes sicherstellen und Missbräuchen vorbeugen sollen, kann Betriebsvermögen zu 85 % oder gar 100 % von der Erbschaftsteuer befreit erworben werden.¹⁰⁸² Von diesen Regelungen können auch Stiftungen, auf die Betriebsvermögen übergehen soll, profitieren.¹⁰⁸³

Allerdings ist zu beachten, dass der BFH das ErbStG wegen Zweifeln an der Verfassungskonformität, insbesondere wegen eines möglichen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG, im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle (Art. 100 GG) dem BVerfG vorgelegt hat. Der BFH ist der Auffassung, die Vergünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG seien nicht durch hinreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt, und ist der Ansicht, sie wiesen einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang auf. Weiterhin sei es unter Anwendung

¹⁰⁷⁶ Richter in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 763 (808).

¹⁰⁷⁷ Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 101; Meincke, ErbStG, § 15 Rn. 27; Schiffer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 52.

¹⁰⁷⁸ Vgl. dazu v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1373 ff.) m. w. N.

¹⁰⁷⁹ BGBl. I 2008, S. 3018 ff.

¹⁰⁸⁰ BGBl. I 2009, S. 3950 ff.

¹⁰⁸¹ Vgl. zum Gesetzgebungsverfahren Schmitt in FS Schaumburg, S. 1079 ff.

¹⁰⁸² Vgl. dazu Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, S. 781 ff.; Moench/Hübner, Erbschaftsteuerrecht, S. 195 ff.; Schulte, Erbschaftsteuerrecht, S. 171 ff.; zu im Rahmen des JStG 2013 geplanten Änderungen vgl. Wachter, DStR 2012, 1301 ff.

¹⁰⁸³ Vgl. dazu v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1375 ff.) m. w. N.; Götz in Berndt/Götz, Stiftung und Unternehmen, Rn. 775 ff.; Gierhake, Rechtliche Fragen der Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen, S. 111 ff.; Königer, ZEV 2013, S. 433 (433 ff.).

von entsprechenden Gestaltungen möglich, beliebiges Vermögen unter Anwendung von §§ 13a, 13b ErbStG steuerbegünstigt zu übertragen. Die Mängel führten – teils in Kombination, teils isoliert betrachtet – zu einer das gesamte ErbStG erfassenden Fehlbesteuerung. Dies verletzte die Steuerpflichtigen, welche die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung.¹⁰⁸⁴ Zudem steht das Bewertungsrecht weiterhin im Verdacht, nicht der Verfassung zu entsprechen.¹⁰⁸⁵

Es ist deshalb nicht unwahrscheinlich, dass das BVerfG das ErbStG abermals in wesentlichen Teilen für verfassungswidrig erklären und dem Gesetzgeber eine Neuregelung aufgeben wird. Dabei wird es wohl nicht abermals zu einer so weitgehenden Begünstigung von Unternehmensvermögen kommen. In der Literatur wird seit langem als Alternative zum Hochsteuermotiv mit zahlreichen Ausnahmen eine breite Bemessungsgrundlage mit geringen Steuersätzen gefordert.¹⁰⁸⁶ Zu demselben Ergebnis kommt auch der wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium.¹⁰⁸⁷ Aus diesem Grunde sollten geplante Vermögensverschiebungen auf Stiftungen nicht unnötig hinausgezögert werden, wenn die weitgehenden Vergünstigungsmöglichkeiten in Anspruch genommen werden sollen,¹⁰⁸⁸ denn jedenfalls bis zu der Entscheidung des BVerfG, gegebenenfalls auch noch danach innerhalb einer Reparaturfrist, gilt das ErbStG noch fort. Mit einer rückwirkenden Nichtigkeitserklärung ist nicht zu rechnen.¹⁰⁸⁹

Auch in der politischen Diskussion wird vermehrt die Einschränkung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsvorschriften gefordert.¹⁰⁹⁰ Nach langwierigem Gesetzgebungsverfahren wurde im Rahmen des JStG 2013 in Form des Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetzes¹⁰⁹¹ bereits der Katalog des steuerschädlichen Verwaltungsvermögens um eine neue Kategorie, Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG), erweitert, was bisherige unter dem Namen „cash-GmbH“ bekannte Gestaltungen unmöglich machen soll.¹⁰⁹² Weitere Verschärfungen sind wahrscheinlich.¹⁰⁹³

¹⁰⁸⁴ BFH v. 27. 9. 2012 – Az. II R 9/11, DStR 2012, S. 2063 ff., aus der Literatur vgl. bspw. *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, S. 787 m. w. N. (dort FN 3).

¹⁰⁸⁵ *Lüdicke*, FR 2013, S. 107 (107 ff.).

¹⁰⁸⁶ Vgl. nur *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, S. 751 f. m. w. N. (S. 752 FN 3).

¹⁰⁸⁷ Gutachten zur Begünstigung von Unternehmensvermögen in der Erbschaftsteuer des Wissenschaftlichen Beirats des BMF aus November 2011, S. 37 (http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standard-artikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Berat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/02-03-2012-ErbSt-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=4; zuletzt besucht am 20.10.2012, 18.58 Uhr).

¹⁰⁸⁸ Vgl. nur *Königer*, ZEV 2013, S. 433 (433).

¹⁰⁸⁹ *Wachter*, DStR 2012, S. 2301 (2307 f.).

¹⁰⁹⁰ Vgl. *Königer*, ZEV 2013, S. 433 (433).

¹⁰⁹¹ Gesetz v. 26. 6. 2013, BGBl. I 2013, S. 1809 ff.

¹⁰⁹² Vgl. dazu nur *Hannes*, DStR 2013, S. 1417 (1417 ff.).

¹⁰⁹³ *Königer*, ZEV 2013, S. 433 (433).

b. Ertragsteuerliche Auswirkungen

Die Errichtung einer Stiftung löst bei dieser keine Ertragsteuern aus, denn dieser Vorgang ist der Vermögensebene zuzuordnen.¹⁰⁹⁴ Auch bei dem Stifter, der die Vermögensgegenstände unentgeltlich hingibt, ist eine Übertragung von Vermögensgegenständen aus dem Privatvermögen nicht einkommensteuerpflichtig.¹⁰⁹⁵

Wendet der Stifter hingegen Vermögensgegenstände aus einem steuerlichen Betriebsvermögen zu, ist danach zu differenzieren, ob es zu einer Aufdeckung von stillen Reserven kommt.¹⁰⁹⁶ Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil an einer Mitunternehmerschaft auf die Stiftung übertragen, unterbleibt eine Gewinnrealisierung. Die Stiftung hat die Buchwerte fortzuführen (§ 6 Abs. 3 EStG).¹⁰⁹⁷ Kommt es hingegen zur Übertragung einzelner Gegenstände aus einem steuerlichen Betriebsvermögen auf die Stiftung, tritt eine Gewinnverwirklichung in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Buchwert ein (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), die zu versteuern ist, wenn die Stiftung – wie bei Familienstiftungen im Regelfall – nicht steuerbefreit ist. Es handelt sich dann um eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen.¹⁰⁹⁸

Ebenfalls ist eine Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 6 und 7 EStG denkbar, wenn in dem Betriebsvermögen eines bilanzierenden Einzelunternehmens oder einer entsprechenden Mitunternehmerschaft nicht entnommene Gewinne, die auf Antrag des Steuerpflichtigen gemäß § 34a Abs. 1 EStG nur mit 28,25 % besteuert wurden, vorhanden sind.¹⁰⁹⁹ Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25 %. Eine Besonderheit gibt es jedoch bei § 34a Abs. 7 EStG: In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. Allerdings ist die Stiftung kein Subjekt der Einkommensteuer, so dass der nachversteuerungspflichtige Betrag nicht auf sie übergehen kann.¹¹⁰⁰ Systemgerecht wäre es, eine Nachversteuerung vorzunehmen, wie dies § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG im Falle der Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft vorsieht. Eine solche ist jedoch in § 34a EStG nicht vorgesehen.

¹⁰⁹⁴ v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1371); Götz in *Berndt/Götz, Stiftung und Unternehmen*, Rn. 658; Pöllath/Richter in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, § 40 Rn. 43, 46; Bauer, *Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen*, S. 172.

¹⁰⁹⁵ v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1371); Götz in *Götz/Berndt, Stiftung und Unternehmen*, Rn. 735; Pöllath/Richter in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, § 40 Rn. 43, 46.

¹⁰⁹⁶ Bauer, *Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen*, S. 171 f.

¹⁰⁹⁷ v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1371); Götz in *Götz/Berndt, Stiftung und Unternehmen*, Rn. 662; Pöllath/Richter in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, § 40 Rn. 47; Pauli, FR 2011, S. 600 (601).

¹⁰⁹⁸ Götz in *Götz/Berndt, Stiftung und Unternehmen*, Rn. 664 ff.; Pöllath/Richter in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, § 40 Rn. 47; Pauli, FR 2011, S. 600 (601). Im Falle von gemeinnützigen Stiftungen greift die Begünstigungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 u. 5 EStG ein.

¹⁰⁹⁹ Vgl. zum Konzept der Vorschrift *Ratschow* in *Blümich, EStG – KStG – GewStG*, § 34a Rn. 4.

¹¹⁰⁰ Vgl. *Ratschow* in *Blümich, EStG – KStG – GewStG*, § 34a Rn. 76.

c. Grunderwerbsteuer

Sollen auch Grundstücke auf die Stiftung übertragen werden, ist zu untersuchen, ob dieser Übergang grunderwerbsteuerpflichtig ist. Insbesondere bei größeren Stiftungen gehören zum Stiftungsvermögen nicht selten Immobilien.¹¹⁰¹ Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen. Das FG Schleswig-Holstein hat jüngst ein Stiftungsgeschäft als ein solches anderes Rechtsgeschäft im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt. GrEStG qualifiziert, wobei die Steuerpflicht jedoch nicht mit Tätigkeit des Stiftungsgeschäftes, sondern erst mit der staatlichen Anerkennung entstehen soll (§ 14 Nr. 2 GrEStG).¹¹⁰² Dies wird als wenig überzeugend kritisiert, denn § 1 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt. GrEStG solle vor allem Verträge wie Tausch und Einbringungsverträge erfassen, was auch der beispielhaft erwähnte Kaufvertrag in § 1 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. GrEStG zeige.¹¹⁰³ Jedoch sei ein Stiftungsgeschäft ein einseitiges Rechtsgeschäft, mithin kein Vertrag, zudem begründe das Stiftungsgeschäft auch keinen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks, wie es § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verlange.¹¹⁰⁴ Die Kritik ist indes nicht berechtigt, die Auffassung des FG Schleswig-Holstein überzeugt. § 1 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt. GrEStG erfasst Rechtsgeschäfte, die Ansprüche auf Übereignung begründen. Zwar ist es so, dass das Stiftungsgeschäft nach dem Abschluss noch widerruflich ist (§ 81 Abs. 2 Satz 1 BGB). Das Widerrufsrecht des Stifters erlischt jedoch, sobald die Stiftung durch die zuständige Behörde anerkannt wurde. Sobald sie als rechtsfähig anerkannt wird, besteht für den Stifter die Pflicht, das in dem Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen zu übertragen. Es ist damit letztlich das Stiftungsgeschäft, welches den Stifter zu der Übertragung verpflichtet.

Jedoch sind gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des ErbStG von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Es soll eine Doppelbelastung durch Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer vermieden werden. Jedoch kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich eine Steuerpflicht nach dem ErbStG eintritt, maßgeblich ist allein, ob ein Vorgang, der unter §§ 3, 7 ErbStG fällt, vorhanden ist.¹¹⁰⁵ Der Vermögenserwerb der Stiftung, gleich ob von Todes wegen oder lebzeitig, sei es im Wege der Erstaussstattung, sei es im Rahmen einer späteren Zustiftung, fällt unter das ErbStG.¹¹⁰⁶ Damit greift der Befreiungstatbestand ein, eine Grunderwerbsteuerpflicht besteht nicht.¹¹⁰⁷

¹¹⁰¹ Wachter, DStR 2012, S. 1900 (1900).

¹¹⁰² FG Schleswig-Holstein v. 8.3.2012 – Az. 3 K 118/11, DStR 2012, S. 945 – 948 (Revision eingelegt unter BFH – Az. II R 11/12); kritisch dazu Wachter, DStR 2012, S. 1900 (1900).

¹¹⁰³ Wachter, DStR 2012, S. 1900 (1900); vgl. zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG auch Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 18 Rn. 13.

¹¹⁰⁴ Wachter, DStR 2012, S. 1900 (1900).

¹¹⁰⁵ Meßbacher-Hönsch in Boruttau, GrEStG, § 3 Rn. 126, 221.

¹¹⁰⁶ Siehe oben S. 156 ff.

¹¹⁰⁷ Wachter, DStR 2012, S. 1900 (1901); Götz in Berndt/Götz, Stiftung und Unternehmen, Rn. 847.

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

d. Zusammenfassung

Im Rahmen der Errichtung der Stiftung erfolgt eine steuerliche Belastung im Wesentlichen durch die Erbschaftsteuer. Wegen der Privilegierung des § 15 Abs. 1 Satz 1 ErbStG richtet sich, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer oder mehrerer Familien errichtet wurde, die Erbschaftbesteuerung nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker. Die Erbschaftsteuer fällt umso günstiger aus, je enger der Erwerber zu dem Erblasser beziehungsweise dem Schenker steht. Daneben kann eine Einkommensteuerpflicht bei dem Stifter entstehen, wenn dieser einzelne Vermögensgegenstände aus einem steuerlichen Betriebsvermögen auf die Stiftung überträgt.

2. Laufende Besteuerung

Erzielt die Stiftung Einkommen, was regelmäßig der Fall sein wird, denn aus diesem bringt sie die Mittel für die Zahlungen an die Destinatäre auf, stellt sich die Frage, wie dieses besteuert wird. Daneben erfolgt eine besondere Besteuerung des Vermögens der Stiftung im Abstand von 30 Jahren durch die Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

a. Körperschaftsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG sind „sonstige juristische Personen des privaten Rechts“, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben,¹¹⁰⁸ unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Unter diese Vorschrift fallen Stiftungen des bürgerlichen Rechts,¹¹⁰⁹ wenn sie im Inland ansässig sind. Der Steuersatz der Körperschaftsteuer beträgt 15 % seit dem Veranlagungszeitraum 2008 (§ 23 Abs. 1 KStG).¹¹¹⁰ Hinzu kommt als Ergänzungsabgabe der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der Körperschaftsteuer (§ 3 Nr. 2, 3 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 4 Satz 1 SolZG), so dass die Gesamtbelastung bei 15,83 % liegt.¹¹¹¹ Für die Besteuerung, insbesondere auch die Einkünfteermittlung, gelten im Wesentlichen die allgemeinen Regeln des KStG und des EStG.¹¹¹² Auf folgende Besonderheiten ist indes einzugehen:

¹¹⁰⁸ Vgl. zur beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht bei Stiftungen *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 14 ff.

¹¹⁰⁹ *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 711; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 1; *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 891; *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 1 KStG Rn. 90 ff.

¹¹¹⁰ *v. Twickel* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 23 KStG Rn. 22.

¹¹¹¹ Vgl. *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1380); *Blumers*, DStR 2012, S. 1 (4).

¹¹¹² *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 94; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 8.

aa. Beginn und Ende der Steuerpflicht

Im Grundsatz beginnt die Körperschaftsteuerpflicht mit der zivilrechtlich wirksamen Entstehung einer Körperschaft, oft jedoch bereits mit der Entstehung der Vorgesellschaft, um die Tätigkeiten der werdenden Gesellschaften steuerlich zu erfassen. Diese ist mit der in Entstehung befindlichen Gesellschaft wirtschaftlich identisch. Nach dem Abschluss eines notariellen Gesellschaftsvertrages besteht also im Regelfall die Körperschaftsteuerpflicht, sofern die Gesellschaft später tatsächlich (durch Eintragung in das Handelsregister) entsteht. Anderenfalls entfällt die Körperschaftsteuerpflicht rückwirkend und es wird das Besteuerungsregime angewendet, welches für Personengesellschaften gilt.¹¹¹³ Eine Stiftung hat demgegenüber ein anderes Gründungskonzept. Sie entsteht nicht durch den Abschluss eines Gesellschaftsvertrages und die Eintragung in das Handelsregister, sondern durch Stiftungsgeschäft und Anerkennung durch die Stiftungsbehörde. Der Anerkennung kommt im Falle der Stiftungserrichtung unter Lebenden keine Rückwirkung zu. Im Falle der Stiftungserrichtung von Todes wegen gilt die Stiftung qua gesetzlicher Fiktion für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden, wenn es zur Anerkennung kommt (§ 84 BGB).

Ob eine Vorstiftung anzuerkennen ist, bleibt umstritten.¹¹¹⁴ In der neuen Literatur wird vermehrt die steuerrechtliche Vorteilhaftigkeit der Vorstiftung herausgehoben. Dies gilt im Besonderen in Bezug auf gemeinnützige Stiftungen, denn ohne die Anerkennung der Vorstiftung können die Vorteile des Gemeinnützigkeitsrechts, wie Steuerfreiheit der Vermögenserträge zwischen Stiftungsgeschäft und Anerkennung sowie die Möglichkeit des Spendenabzugs, nicht gewährt werden.¹¹¹⁵ Die Finanzverwaltung hingegen scheint eine Praktikerlösung entwickelt zu haben, um die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorteile auch vor der staatlichen Anerkennung zu gewähren. Hierzu müsse das Stiftungsgeschäft mit einer steuerrechtlich ausreichenden Satzung abgeschlossen und das Stiftungsvermögen auf ein Sonderkonto so eingezahlt sein, dass der Stiftungsvorstand darüber verfügen könne. Zudem müsse der Stifter auf sein Widerrufsrecht gegenüber der Genehmigungsbehörde verzichten.¹¹¹⁶ Diese Praxis jedoch ist erkennbar nur ein Hilfskonstrukt, auf welches aus Billigkeitsgesichtspunkten zurückgegriffen wird.¹¹¹⁷ Die Anerkennung einer Vorstiftung im steuerrechtlichen Bereich kann sie nicht rechtfertigen.¹¹¹⁸

¹¹¹³ Pauli in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 712; Rengers in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 1 KStG Rn. 170 ff., 180 ff.; Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 26.

¹¹¹⁴ Siehe dazu oben S. 131.

¹¹¹⁵ Pauli in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 712; Schwake in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 84 Rn. 8; Wachter, ZEV 2003, S. 445 (446 f.); Lambrecht in *Gosch*, KStG, § 1 Rn. 83; Orth, ZEV 1997, S. 327 (328 ff.).

¹¹¹⁶ Vgl. Hüttemann in FS Spiegelberger, S. 1292 (1298); Pauli in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 713; Wachter, ZEV 2003, S. 445 (447), jeweils auch mit Bemerkungen zur Stiftung von Todes wegen; vgl. auch Vortrag der Finanzverwaltung in FG Köln v. 12.05.1999 - 1 K 1996/97, BeckRS 1999, 31021385; zur Stiftung von Todes wegen FG Düsseldorf v. 20.3.2003 - Az. 15 K 5912/00 K, ZEV 2003, S. 259 f.

¹¹¹⁷ Hüttemann in FS Spiegelberger, S. 1292 (1299 f.) zeigt, dass die gleiche Rechtsfolge auch in Einklang mit dem Gesetz unter zur Hilfenahme einer unselbstständigen Stiftung erreicht werden kann.

¹¹¹⁸ Hüttemann in FS Spiegelberger, S. 1292 (1298); ders. in FS Wassermeyer, S. 27 (43 ff.); Pauli in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 714; a. A. bspw. Wachter, ZEV 2003, S.

Die Körperschaftsteuerpflicht einer Stiftung beginnt also, unabhängig davon, ob sie von Todes wegen oder unter Lebenden errichtet wurde, wenn die Stiftung Rechtsfähigkeit erlangt hat. Dies ist der Fall, wenn sie durch die Stiftungsbehörde anerkannt wurde.

Für das Ende der Steuerpflicht reicht ein Abstellen auf den zivilrechtlichen Bestand alleine nicht aus. Erst mit der Vollbeendigung der Stiftung, das heißt, wenn jede werbende Tätigkeit eingestellt ist und das Vermögen verteilt wurde, endet die Körperschaftsteuerpflicht.¹¹¹⁹

bb. Einkommensermittlung

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG bemisst sich die Körperschaftsteuer nach dem zu versteuernden Einkommen. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, richtet sich nach den Vorschriften des EStG und den Spezialbestimmungen des KStG (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG),¹¹²⁰ wobei die Freibeträge der §§ 24 und 25 KStG in Abzug zu bringen sind. Dabei legt § 8 Abs. 2 KStG fest, dass bei den in § 1 Abs. 1 Nr. 1 - 3 KStG genannten Steuerpflichtigen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Die Vorschrift erfasst im Wesentlichen Kapitalgesellschaften, nicht aber Stiftungen, die unter § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG zu subsumieren sind. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft stets und in vollem Umfange einen Gewerbebetrieb darstellt.¹¹²¹ Stiftungen hingegen können im Grundsatz alle sieben Einkunftstatbestände des EStG verwirklichen, wobei Einkünfte aus selbstständiger (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i. V. m. 18 EStG) und unselbstständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1. Nr. 4 i. V. m. § 19 EStG) wohl allenfalls in Ausnahmefällen auftreten werden.¹¹²²

Bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2005 knüpfte § 8 Abs. 2 KStG die Umqualifizierung aller Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb nicht an die Rechtsform, sondern stellte auf die handelsrechtliche Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB) ab.¹¹²³ Kapitalgesellschaften sind bereits aufgrund ihrer Rechtsform (§ 6 HGB i. V. m. § 238 HGB) zur Buchführung verpflichtet und erzielten deshalb gemäß § 8 Abs. 2 KStG a. F. stets nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Andere juristische Personen wurden von § 8 Abs. 2 KStG erfasst, wenn sie buchführungspflichtig im Sinne von § 238 HGB waren. Es war umstritten, ob die weitreichende Rechtsfolge des § 8 Abs. 2 KStG wie bei Kapitalgesellschaften auch bei Stiftungen greifen oder ob nur der unternehmerische Bereich im handelsrechtlichen Sinne erfasst werden sollte.¹¹²⁴ Praktisch war die Frage unter anderem auch deshalb bedeutsam, weil aus der Einordnung als gewerbliche Einkünfte die Gewerbesteuerpflicht und die

445 (447 ff.); Pöllath/Richter in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 13 ff.; Lambrecht in *Gosch*, KStG, § 1 Rn. 83; unklar Rengers in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 1 KStG Rn. 189.

¹¹¹⁹ Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 27; Pauli in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 713.

¹¹²⁰ Vgl. zu den anwendbaren Vorschriften des KStG KStR 2004 R 32 Abs. 2.

¹¹²¹ Vgl. BVerfG v. 24. 3. 2010 – 1 BvR 2130/09, NJW 2010, S. 2116 (2116).

¹¹²² Richter in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 97; Pöllath/Richter in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 22; v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1379); Rengers in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 8 Rn. 75.

¹¹²³ Vgl. Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 11 Rn. 37.

¹¹²⁴ Vgl. dazu v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1379) m. w. N.

Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen folgten.¹¹²⁵ Seit der Neuregelung hingegen steht fest, dass die Stiftung nur insoweit gewerbliche Einkünfte erzielt, als sie den Tatbestand des § 15 EStG erfüllt und in keinem Fall eine Umqualifizierung anderer Einkünfte mehr stattfinden muss.¹¹²⁶

(1) Gewinneinkünfte

Erzielt die Stiftung Gewinneinkünfte, regelmäßig wohl als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn es sich um eine Unternehmensstiftung handelt, werden diese durch Betriebsvermögensvergleich gemäß §§ 4 ff. EStG ermittelt. Es gelten die allgemeinen Regeln, im Besonderen unterliegen Wertschwankungen und Veräußerungen der Besteuerung.¹¹²⁷ Für die Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung gelten die allgemeinen Grundsätze.¹¹²⁸

(2) Überschusseinkünfte

Größere Relevanz als Gewinneinkünfte entfalten für Stiftungen Überschusseinkünfte, insbesondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen. Auch hier gelten die allgemeinen Regeln, die Gewinnermittlung erfolgt also durch eine Saldierung von Einnahmen und Werbungskosten.¹¹²⁹

Eine Besonderheit gilt es jedoch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, insbesondere Dividenden und anderen Gewinnausschüttungen sowie Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen, zu beachten. Bei natürlichen Personen werden diese nicht ihrem individuellen Einkommensteuersatz unterworfen. Stattdessen gilt ab 2009 die Abgeltungssteuer. Danach werden im Grundsatz Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 25 % abgeltend besteuert (§§ 20, 32d, 43 EStG).¹¹³⁰ Mit der Abgeltungssteuer geht ein Verbot des Abzuges der tatsächlichen Werbungskosten einher, lediglich ein Pauschalbetrag i. H. v. EUR 801 wird abgezogen (§ 20 Abs. 9 EStG). War in der ersten Zeit nach der Unternehmenssteuerreform 2008, im Rahmen derer die Abgeltungssteuer eingeführt wurde, zunächst wohl noch unklar, ob diese – und damit auch das Verbot des Werbungskostenabzuges – auch für Stiftungen gelte,¹¹³¹ steht nun fest, dass Stiftungen – wie alle anderen KSt-Subjekte – nicht der Abgeltungssteuer unterliegen und Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 EStG zu 95 % steuerfrei vereinnahmen dürfen (§ 8b Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 8b Abs. 5

¹¹²⁵ Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 23.

¹¹²⁶ Blumers, DStR 2012, S. 1 (4).

¹¹²⁷ Vgl. dazu Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 25 ff.; Richter in Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 80 Rn. 99 ff.; Götz in Berndt/Götz, Stiftung und Unternehmen, Rn. 913 ff.

¹¹²⁸ Götz in Berndt/Götz, Stiftung und Unternehmen, Rn. 914.

¹¹²⁹ Vgl. Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 28 ff.; Richter in Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 80 Rn. 101 ff.; Götz in Berndt/Götz, Stiftung und Unternehmen, Rn. 911 ff.

¹¹³⁰ Vgl. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 492 ff.; zzgl. Solidaritätszuschlag beträgt die Belastung 26,375 %.

¹¹³¹ Vgl. bspw. v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1381); Richter in Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 80 Rn. 109 f.

KStG).¹¹³² Im Gegenzug zur Steuerfreiheit sind Gewinnminderungen aus der Veräußerung von Beteiligungen nicht abzugsfähig (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG), es besteht zudem ein pauschalisiertes Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 8b Abs. 5 KStG. 5 % der Einkünfte gelten als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG).¹¹³³ Trotz der Freistellung wird zunächst Kapitalertragsteuer einbehalten, diese wird jedoch bei der Empfängerin auf die Körperschaftsteuer angerechnet und gegebenenfalls erstattet.¹¹³⁴

Zu beachten ist indes, dass die weitreichende Steuerbefreiung für Teile der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab dem 28.2.2013 zum Teil nicht mehr besteht. Bis dahin waren im EU/EWR-Raum ansässige Kapitalgesellschaften insofern von der Befreiung ausgeschlossen, als dass die einbehaltene Kapitalertragsteuer nur erstattet wurde, wenn sie aus einer mindestens zehnpromzentigen Beteiligung stammten (§ 43b Abs. 3 EStG), was der EuGH als europarechtswidrig qualifizierte.¹¹³⁵ Statt die Gleichstellung durch Einbeziehung der EU/EWR-Gesellschaften in die bisherige Regelung zu erreichen, wird die Ungleichbehandlung durch die generelle Steuerpflicht von Streubesitzdividenden bis zu einer Beteiligungsquote von 10 % für alle Gesellschaften unabhängig von ihrem Sitz beseitigt (§ 8b Abs. 4 KStG n. F.). Das Verbot des Betriebsausgabenabzuges greift in diesen Fällen nicht. Erträge aus Verkäufen sind weiterhin unabhängig von der Beteiligungshöhe befreit.¹¹³⁶

(3) Abziehbarkeit von Aufwendungen

Nicht abzugsfähige Aufwendungen sind gemäß § 10 Nr. 1 KStG die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind. Im Falle einer Familienstiftung fallen darunter insbesondere Leistungen an ihre Destinatäre.¹¹³⁷

¹¹³² Vgl. *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 8b KStG Rn. 60; *Gosch* in *Gosch*, KStG, § 8b Rn. 10; *Blumers*, DStR 2012, S. 1 (4); vgl. dazu auch v. *Oertzen* in FS Spiegelberger, S. 1390 (1397), *Orth*, DStR 2001, S. 325 (327 f.).

¹¹³³ Vgl. *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 8b KStG Rn. 46; *Gosch* in *Gosch*, KStG, § 8b Rn. 450.

¹¹³⁴ Vgl. dazu *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 42; *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 8b KStG Rn. 180.

¹¹³⁵ EuGH v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09 (*Kommission gegen Deutschland*), BeckRS 2011, 81517; vgl. dazu *Ortmann-Babel/Bolik/Zöllner*, SteuK 2013, S. 89 (89); *Benz/Jetter*, DStR 2013, S. 489 (490).

¹¹³⁶ Zu Details der Neuregelung vgl. *Ortmann-Babel/Bolik/Zöllner*, SteuK 2013, S. 89 (89 ff.); *Benz/Jetter*, DStR 2013, S. 489 (490 ff.).

¹¹³⁷ *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 115; *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 924; vgl. dazu auch BFH v. 12.10.2011 – Az. I R 102/10, DStR 2012, S. 281 ff.: Selbst Zahlungen an bestimmte gemeinnützige Körperschaften berechtigen nicht zum Abzug dieser Zahlungen als Spende, wenn die Stiftung die Zahlungen aufgrund einer Vorgabe ihres Stiftungsgeschäfts tätigt. Die Freiwilligkeit bei satzungsmäßig erbrachten Leistungen fehlt.

b. Gewerbesteuer

Die Familienstiftung unterliegt der Gewerbesteuer, wenn und soweit sie einen inländischen Gewerbebetrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.¹¹³⁸ Kraft Rechtsform ist die Stiftung jedoch nicht gewerbesteuerpflichtig.¹¹³⁹

c. Ersatzerbschaftsteuer

Neben der Belastung mit der Körperschaftsteuer unterliegt die Familienstiftung im Abstand von 30 Jahren der sogenannten Ersatzerbschaftsteuer¹¹⁴⁰ gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Sie wurde 1974¹¹⁴¹ eingeführt, ohne dass es zuvor eine vergleichbare Regelung gab oder ähnliche Vorschriften im Ausland bestanden hätten.¹¹⁴² Im Gegensatz zu den sonst im ErbStG enthaltenen Steuertatbeständen knüpft die Ersatzerbschaftsteuer nicht an den Erwerb von Vermögen, also einen Verkehrsakt, an, sondern belastet das Vermögen der Familienstiftung, ohne dass dieses das Zuordnungsobjekt wechselt. Damit ist sie ein Fremdkörper¹¹⁴³ und als „heißes Eisen“¹¹⁴⁴ des ErbStG bereits seit der Einführung verfassungsrechtlichen Zweifeln ausgesetzt, wobei das BVerfG diese – damals wie heute – nicht teilt.

aa. Konzept

Mit der Ersatzerbschaftsteuer möchte der Gesetzgeber dem Umstand gerecht werden, dass das einmal in eine Familienstiftung eingebrachte Vermögen dort über viele Jahre dem natürlichen Generationenwechsel entzogen ist und fingiert deshalb im Rhythmus von 30 Jahren einen Sterbefall, wobei er einen Übergang auf zwei Kinder zugrunde legt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Entsprechend werden die Steuersätze der Steuerklasse I sowie die Freibeträge für Kinder angewandt.¹¹⁴⁵ Vor der Einführung der Ersatzerbschaftsteuer unterlag nur das Stiftungsgeschäft der Erbschaftbesteuerung, während eine Nachfolge in der Person der Begünstigten keine Erbschaftsteuerpflicht auslöste. Die Rechtsform der Familienstiftung, so meinte der Gesetzgeber erkannt zu haben, werde deshalb vermehrt aus steuerlichen Gründen gewählt.¹¹⁴⁶ Die Einführung der Ersatzerbschaftsteuer diene deshalb

¹¹³⁸ Vgl. dazu v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1381); Götz in Berndt/Götz, Stiftung und Unternehmen, Rn. 972 ff.

¹¹³⁹ Siehe oben S. 170.

¹¹⁴⁰ Z. T. wird sie auch als Erbersatzsteuer bezeichnet.

¹¹⁴¹ Vgl. zum Gesetzgebungsverfahren bspw. Klein, DB 1973, S. 2323 f.

¹¹⁴² Wachter in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 2.

¹¹⁴³ Schiffer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 53; Wachter in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn.1 ff.; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 1 Rn. 38; Meincke, ErbStG, § 1 Rn. 14.

¹¹⁴⁴ Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 1 Rn. 6.

¹¹⁴⁵ (Stiftungsvermögen – 2 x Freibetrag 400.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 2)) x Steuersatz (Steuerkl. I), der für die Hälfte des Vermögens gelten würde, vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 136 mit Berechnungsbeispiel.

¹¹⁴⁶ Tatsächlich scheint die ersatzerbschaftsteuerpflichtige Familienstiftung kein Massenphänomen zu sein, lt. Freudl, DStR 2004, S. 1509 (1509) soll es in Deutschland nur 550 geben; einer Erhebung der Finanzverwaltung im Jahre 1987 ergab hingegen lt. Weinmann in Moench/Weinmann,

zur Schließung einer Lücke im ErbStG und verhindere eine systemwidrige Begünstigung von Familienstiftungen, was notwendig sei, denn das Erbschaftsteuergesetz gehe davon aus, dass ein Vermögen einmal im Generationenwechsel mit der Steuer belastet werde.¹¹⁴⁷ Vergünstigungen, wie beispielsweise §§ 13a, 13b ErbStG, können in Anspruch genommen werden.¹¹⁴⁸

Immer wieder war die Ersatzerbschaftsteuer Gegenstand heftiger, insbesondere verfassungsrechtlicher Kritik.¹¹⁴⁹ Auf Vorlage des FG Düsseldorf kam es im Jahre 1981¹¹⁵⁰ zu einer konkreten Normenkontrolle durch das BVerfG. Das FG rügte eine Verletzung des aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Rückwirkungsverbotes, denn § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ErbStG ordnet an, dass die Ersatzerbschaftsteuer jeweils im 30-Jahres-Rhythmus seit dem Übergang des Vermögens auf die Stiftung entsteht. Stiftungen, deren Errichtung 1954 oder früher erfolgte, wurden gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG erstmals 1984 zur Ersatzerbschaftsteuer herangezogen. Nach Ansicht des FG griffe das Gesetz in bereits in der Vergangenheit liegende Tatbestände ein.¹¹⁵¹ Zudem liege ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor, denn vor 1954 gegründete Stiftungen würde im Vergleich zu später gegründeten Stiftungen ein weniger kurzer Zeitraum gewährt, sich auf die Ersatzerbschaftsteuer einzurichten.¹¹⁵²

Dem folgte das Verfassungsgericht nicht. Die Unterwerfung der Altstiftungen zum 1.1.1984 verletzte das Rückwirkungsverbot nicht, denn der zeitliche Anknüpfungspunkt des Gesetzes sei ausschließlich in die Zukunft gerichtet.¹¹⁵³ Auch eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG scheide aus; vielmehr seien die Altstiftungen durch die Festlegung des Steuerentstehungszeitpunktes zum 1.1.1984 sogar noch im Vergleich zu allen anderen Stiftungen begünstigt, denn für sie sei maßgeblicher Zeitpunkt des Vermögensüberganges der 1.1.1954, nicht ein früherer Zeitpunkt.¹¹⁵⁴ Auch stellte das BVerfG klar, dass § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nicht dem Bestimmtheitsgebot widerspreche.¹¹⁵⁵ Nach der Entscheidung des BVerfG konstatierten Teile des Schrifttums, die verfassungsrechtliche Diskussion habe keine Aktualität mehr.¹¹⁵⁶

Dennoch wurde in jüngerer Zeit vermehrt Kritik an der Ersatzerbschaftsteuer erhoben und Reformvorschläge unterbreitet.¹¹⁵⁷ Eine Neubewertung sei aufgrund der Neuregelung der Erbschaftsteuer im Rahmen des JStG 1997 und der Reform 2008, der Reform des Stiftungszivilrechts im Jahre 2002, den wesentlich veränderten Familien- und Gesellschaftsverhältnissen, der gestiegenen Lebenserwartung und der Vermögensteuerentscheidung des

ErbStG, § 1 Rn. 6, dass nur 139 Familienstiftungen der Besteuerung unterlegen hätten und nur bei 68 habe das steuerpflichtige Vermögen die Freibeträge überschritten.

¹¹⁴⁷ BT-Drs. 7/1333, S. 3; vgl. dazu ausführlich *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 1 ff.

¹¹⁴⁸ Vgl. nur *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 23; siehe oben S. 166 f.

¹¹⁴⁹ Vgl. bspw. *Meincke*, StuW 1982, S. 169 (170) m. w. N. (dort FN 8); *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 47 meint hingegen, die Ersatzerbschaftsteuer sei verfassungsrechtlich geboten.

¹¹⁵⁰ FG Düsseldorf v. 10.6.1981 – Az. IV 478/78 Erb, BB 1982, S. 483 f.

¹¹⁵¹ FG Düsseldorf v. 10.6.1981 – Az. IV 478/78 Erb, BB 1982, S. 483 (483).

¹¹⁵² FG Düsseldorf v. 10.6.1981 – Az. IV 478/78 Erb, BB 1982, S. 483 (484).

¹¹⁵³ BVerfG v. 8.3.1983 – Az. 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, S. 312 (328 ff.).

¹¹⁵⁴ BVerfG v. 8.3.1983 – Az. 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, S. 312 (326 f.).

¹¹⁵⁵ Siehe oben S. 158.

¹¹⁵⁶ *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 15; *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 39.

¹¹⁵⁷ Vgl. zum Letzteren v. *Löwe/du Roi Droege*, ZEV 2006, S. 530 (532 ff.).

BVerfG¹¹⁵⁸ notwendig.¹¹⁵⁹ Mit dieser Argumentation konnte sich *Schiffer* vor dem BVerfG jedoch nicht durchsetzen. Eine von ihm als Prozessvertreter betreute Verfassungsbeschwerde, die sich gegen Auslegung und Anwendung des Erbschaftsteuerrechts richtete, wurde von dem BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen. Nach Ansicht des BVerfG lägen die Annahmeveraussetzungen des § 93a Abs. 2 BVerfG nicht vor, denn der Verfassungsbeschwerde komme keine grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zu. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Erbersatzsteuer für Familienstiftungen sei geklärt.¹¹⁶⁰

Auch aus dem Blickwinkel des Europarechts ist die Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer nicht zu beanstanden. Die Inländerdiskriminierung verstößt nicht gegen Grundfreiheiten.¹¹⁶¹

bb. Tatbestandsvoraussetzungen

Tatbestandlich unterwirft § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG das Vermögen einer Stiftung, sofern diese wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem in § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bestimmten Zeitpunkt der Ersatzerbschaftsteuer. Die Umschreibung des Begriffs der Familienstiftung ist parallel zu der Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG auszulegen.¹¹⁶²

Der Zeitpunkt der Steuerentstehung bestimmt sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Die Steuer entsteht in Abständen von je 30 Jahren seit dem Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf die Stiftung. Der genannte Zeitpunkt des ersten Übergangs entspricht dem Zeitpunkt, an dem seinerzeit gemäß §§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 7 Abs. 1 Nr. 8 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 c) und 2 ErbStG Erbschaftsteuer ausgelöst wurde.¹¹⁶³ Für Altstiftungen, also solche, die vor dem 1.1.1954 errichtet wurden, wird die Steuer am 1.1.2014¹¹⁶⁴ zum zweiten Male erhoben, nachdem sie 1.1.1984 erstmalig erhoben wurde.

cc. Verrentung

§ 24 ErbStG räumt der erbersatzsteuerpflichtigen Stiftung die Möglichkeit ein, die Steuer in 30 gleichen jährlichen Teilbeträgen (Jahresbeiträgen) zu entrichten. Die Summe der Jahresbeiträge umfasst die Tilgung und die Verzinsung der Steuer, wobei ein Zinssatz von 5,5 % zu Grunde gelegt wird.¹¹⁶⁵ Es handelt sich um eine für das ErbStG völlig atypische Regelung, welche die Fremdartigkeit der Ersatzerbschaftsteuer zeigt und ihren Charakter als

¹¹⁵⁸ BVerfG v. 22.6.1995 – Az. 2 BvL 37/91, NJW 1995, S. 2615 ff.

¹¹⁵⁹ *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 112; *Schiffer/Fries*, ZErB 2006, S. 115 (118); *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 1 ff.

¹¹⁶⁰ BVerfG v. 22.8.2011 – Az. 1 BvR 2570/10, BeckRS 2011, 54012; dieses Ergebnis bestätigt auch *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 107 - 111, nach ausführlicher Untersuchung unter umfänglicher Auswertung der Literatur.

¹¹⁶¹ v. *Oertzen*, DStR 2012/Beihefter 2, S. 37 (39).

¹¹⁶² Siehe oben S. 158 ff.

¹¹⁶³ *Meincke*, ErbStG, § 9 Rn. 56; *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 9 Rn. 115.

¹¹⁶⁴ Speziell dazu v. *Oertzen*, DStR 2012/Beihefter 2, S. 37 (37 ff.).

¹¹⁶⁵ Bei vorschüssiger Zahlung beträgt die Jahresleistung 6,52 %, bei nachschüssiger Zahlung 6,88 % der Steuerschuld, vgl. dazu *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 24 Rn. 3.

besondere Vermögensteuer betont.¹¹⁶⁶ Vorteil der Verrentung für die ersatzerbschaftsteuerpflichtige Stiftung ist eine gleichmäßige Verteilung der Steuerlast¹¹⁶⁷ und die Möglichkeit, die Ersatzerbschaftsteuer aus den laufenden Erträgen zu bezahlen.¹¹⁶⁸ Aus diesem Grunde ist die Inanspruchnahme der Verrentungsmöglichkeit der rechtstatsächliche Normalfall.¹¹⁶⁹ Ungeklärt ist die Frage, ob lediglich ein Teil der Steuerschuld verrentet werden kann. Die Finanzverwaltung lässt dies, ebenso wie eine vorzeitige Ablösung, zu.¹¹⁷⁰

Umstritten war, ob die jährlichen Teilzahlungen im Rahmen der Einkommensermittlung abgezogen werden dürfen und so die Körperschaftsteuer mindern. Die Erbschaftsteuer als solche gehört zu den Personensteuern.¹¹⁷¹ Solche Verpflichtungen sind im Grundsatz nach § 10 Nr. 2 KStG als nichtabziehbare Aufwendungen zu betrachten. *Troll* und *Gebel* meinen, dies sei anders zu beurteilen, wenn die Erbschaftsteuerschuld gemäß § 24 ErbStG verrentet werde. *Kapp* gesteht zwar zu, dass die Ersatzerbschaftsteuer ausschließlich an das Vermögen anknüpfe, so dass sie dem Grunde nach nicht in die Einkommenssphäre falle. Jedoch müsse man berücksichtigen, dass nach der dreißigjährigen Zahlungsperiode unmittelbar eine weitere Zahlungsperiode beginne, so dass es sich letztlich um eine Dauerabgabe handle. Diese sei als abzugsfähige Aufwendung anzuerkennen. Sie sei aus der Vermögenssphäre in die Einkommenssphäre gerückt.¹¹⁷²

Gegen die Abziehbarkeit spricht sich *Crezelius* aus. Zutreffend hat er dargelegt, dass das Einkommensteuersystem in Deutschland zweigeteilt sei, das EStG beziehungsweise KStG erfasse an entgeltliche Vorgänge anknüpfende Einnahmen, das ErbStG hingegen besteuere Einnahmen aufgrund von unentgeltlichen Vorgängen. Vor diesem Hintergrund sei auch die Ersatzerbschaftsteuer einzuordnen. Sinn und Zweck des § 24 ErbStG könne allein darin liegen, die im Falle der Sofortbesteuerung bewirkte Substanzbelastung des Stiftungsvermögens zu vermeiden. Zwar rücke die Steuer wirtschaftlich in den Bereich der Einkommenssphäre, rechtlich bleibe sie aber der Vermögenssphäre zugeordnet, was eine Abziehbarkeit ausschließe.¹¹⁷³

Das überzeugt, denn alleine die unterschiedliche Entrichtungsweise kann nicht den Charakter der Steuer ändern und eine Abziehbarkeit begründen.¹¹⁷⁴ Letztlich handelt es sich um eine gesetzliche Billigkeitsmaßnahme. Zudem würde die Familienstiftung doppelt begünstigt, was mit der gesetzgeberischen Intention, welche die Situation bei natürlichen Personen

¹¹⁶⁶ *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 24 Rn. 1; *Meincke*, ErbStG, § 24 Rn. 1.

¹¹⁶⁷ *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 24 Rn. 2.

¹¹⁶⁸ *Korezkij*, ZEV 1999, S. 132 (135).

¹¹⁶⁹ *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 999.

¹¹⁷⁰ Koordinierter Ländererlass v. 14.3.1984, BeckVerw 032706 = BB 1984, S. 662.

¹¹⁷¹ Allgemeine Ansicht, vgl. nur *Meincke*, ErbStG, Einf. Rn. 1; *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Einf. Rn. 2; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 15 Rn. 2; BFH v. 18. 1. 2011 – Az. X R 63/08, BStBl. II 2011, S. 680 (682); BFH v. 14.09.1994 – Az. I R 78/94, BStBl. II 1995, S. 207 (208).

¹¹⁷² *Kapp*, BB 1982, S. 321 (322); in dieselbe Richtung argumentiert *Troll*, BB 1982, S. 1663 (1663 f.).

¹¹⁷³ *Crezelius*, BB 1982, S. 323 (324 f.).

¹¹⁷⁴ So auch *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 125.

nachzubilden möchte, nicht in Einklang zu bringen ist. Die Ersatzerbschaftsteuer kann also nicht im Rahmen der Einkommensermittlung abgezogen werden.¹¹⁷⁵

dd. Ersatzerbschaftsteuer und Nachfolgegestaltung

Vordergründig lässt die Ersatzerbschaftsteuer die Familienstiftung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wenig attraktiv für Nachfolgegestaltungen erscheinen, jedoch greift diese Betrachtung oft zu kurz. Vielmehr ist stets eine Einzelfallbetrachtung geboten. Dabei wird stellenweise hervorgehoben, dass die Ersatzerbschaftsteuer geradezu vorteilhaft sein kann. Im Vergleich zur Besteuerung im Rahmen der Vermögensnachfolge durch natürliche Personen ist dies insbesondere der Fall, wenn verschiedene Vermögensübergänge in kürzeren Zeitabständen als in 30 Jahren eintreten oder wenn nur eine oder keine Personen zur Verfügung stehen, die in die Steuerklasse I einzuordnen sind.¹¹⁷⁶

Eine funktionelle Strategie zur Vermeidung der Ersatzerbschaftsteuer unter Wahrung des Stifterwillens, der meist auf die Erhaltung der Stiftung mit all ihren Vermögensgegenständen und eine Unterstützung der Destinatäre gerichtet sein wird, wurde bisher nicht entwickelt. Insbesondere ist die Ausgliederung des Vermögens aus der Stiftung in eine Gesellschaft, an der die Stiftung beteiligt ist, im Regelfall nicht die richtige Strategie.¹¹⁷⁷ Es gibt nur begrenzte Optimierungsmöglichkeiten.¹¹⁷⁸

d. Zustiftungen

Zustiftungen, seien es solche von Todes wegen oder lebzeitige, sind nicht von der Privilegierungsvorschrift § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG erfasst und fallen somit in jedem Fall in die Steuerklasse III.¹¹⁷⁹ Sie sind nicht unter § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG oder § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG zu subsumieren, sondern sind bereits von § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beziehungsweise § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfasst. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gewährt das Steuerklassenprivileg jedoch nicht für § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG. Bereits der RFH hat judiziert, dass Zuwendungen, die nicht unmittelbar mit dem Stiftungsgeschäft zusammenhängen, und auf einer späteren freien Willensentschließung des Stifters beruhen, als gewöhnliche Schenkungen zu behandeln seien.¹¹⁸⁰ Das gilt selbst dann, wenn der einzige

¹¹⁷⁵ Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 24 Rn. 6; Meincke, ErbStG, § 24 Rn. 2; Götz in Berndt/Götz, Stiftung und Unternehmen, Rn. 1001; Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 125; BFH v. 14.09.1994 – Az. I R 78/94, DStR 1995, S. 370 (371).

¹¹⁷⁶ Korezkij, ZEV 1999, S. 133 (136); Götz in Berndt/Götz, Stiftung und Unternehmen, Rn. 1003; v. Löwe, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, S. 55.

¹¹⁷⁷ Wachter in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 157 ff.

¹¹⁷⁸ Dazu bspw. v. Oertzen, DStR 2012/Beihefter 2, S. 37 ff.

¹¹⁷⁹ Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 122; Schiffer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 52; Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, Rn. 25; vgl. auch BFH v. 9.12.2009 – Az. R 22/08, BStBl. II 2010, S. 363 (363) = ZEV 2010, S. 202 ff. mit Anmerkungen Geck, der dies mit guten Gründen für rechtspolitisch fragwürdig hält.

¹¹⁸⁰ RFH v. 12.5.1931 – Az. I e A 164/30, RStBl. 1931, S. 539.

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

Begünstigte der Stiftung der Stifter selbst ist, es kommt wegen der zivilrechtlichen Prägung des ErbStG nicht auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise an, nach welcher in einem solchem Fall eine Bereicherung zu verneinen wäre.¹¹⁸¹ Anders ist die Lage zu beurteilen, wenn der Stifter sich bereits im Stiftungsgeschäft zu einer späteren Zuwendung verbindlich verpflichtet hat. In diesem Falle greift der Privilegierungstatbestand.¹¹⁸² Als Alternative hierzu wird vorgeschlagen, eine neue Stiftung, der die Privilegien des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zur Teil würden, zu gründen, und diese dann, mit stiftungsaufsichtsbehördlicher Genehmigung, mit der älteren Stiftung zu verschmelzen.¹¹⁸³

3. Auflösung

Im Falle der Auflösung einer Stiftung fällt das Vermögen der Stiftung an die in der Verfassung vorgesehenen Personen (§ 88 Satz 1 BGB), und wird bei diesen im Regelfall erbschaftsteuerlich erfasst (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG).¹¹⁸⁴ Daneben können allerdings auch ertragsteuerliche Aspekte eine Rolle spielen.

a. Ertragsteuerliche Folgen

Spiegelbildlich zur Errichtung der Stiftung stellt sich die Frage, ob es im Rahmen der Stiftungsauflösung zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven kommt, was der Fall sein kann, wenn die Stiftung über ein steuerverstricktes Betriebsvermögen verfügt. § 11 KStG findet als Spezialregelung keine Anwendung, so dass sich die Auflösungsbesteuerung nach § 8 KStG i. V. m. §§ 16, 17 EStG richtet.¹¹⁸⁵

b. Änderung des Stiftungscharakters als Auflösung?

Wie gezeigt, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass, um die Ersatzerbschaftsteuer erheben zu können, auch am 30. Jahrestag der Stiftungsgründung, also im Steuerentstehungszeitpunkt (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG), noch alle Merkmale des Familienstiftungsbegriffs erfüllt sein müssen.¹¹⁸⁶ Daher kann es ein Gestaltungsansatz zur Vermeidung der Ersatzerbschaftsteuer sein, beispielsweise durch Satzungsänderung oder durch eine veränderte Ausschüttungspraxis, die Familienstiftung zu einer „gewöhnlichen“ Stiftung zu machen.¹¹⁸⁷ Weiterhin kann, um das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

¹¹⁸¹ BFH v. 9.12.2009 – Az. II R 22/08, BStBl. II 2010, S. 363 (363).

¹¹⁸² Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 112; Binz/Sorg, DB 1988, S. 1822 (1825); Korezkij, ZEV 1999, S. 132 (134).

¹¹⁸³ Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 58, § 42 Rn. 29 ff.

¹¹⁸⁴ Siehe unten S. 186.

¹¹⁸⁵ Vgl. detaillierter Götz in Berndt/Götz, Stiftung und Unternehmen, Rn. 1066 ff.; v. Löwe, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, S. 59.

¹¹⁸⁶ Siehe oben S. 164.

¹¹⁸⁷ Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 137.

optimal zu nutzen, angedacht werden, nach der Vermögensübertragung auf die Stiftung nachträglich den Kreis der Destinatäre zu erweitern.

Offenbar um solche Gestaltungen zu verhindern betrachtet die Finanzverwaltung die Änderung des Stiftungscharakters einer Familienstiftung durch Satzungsänderung, unabhängig davon, ob dies zu Lebzeiten oder erst nach dem Tode des Stifters erfolgt, erbschaftsteuerlich als Errichtung einer neuen (Familien-) Stiftung.¹¹⁸⁸ Um Gestaltungen auszuschließen,¹¹⁸⁹ durch die unter anfänglicher Nutzung des Steuerklassenprivilegs des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG später der Kreis der Destinatäre erweitert wird, gelten diese Grundsätze 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 ungünstigen Steuerklasse zu besteuern gewesen wäre.¹¹⁹⁰ Die durch Satzungsänderung entstandene „neue“ Stiftung, so die Finanzverwaltung, gilt als Erwerber des Vermögens der „bisherigen“ Stiftung (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG). Sie ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem ursprünglichen Stifter zu besteuern (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Die Aufhebung der bisherigen Stiftung wird dagegen nicht gesondert besteuert. Die für die Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer maßgebliche 30-Jahresfrist beginnt mit der Satzungsänderung neu zu laufen.¹¹⁹¹

Die Finanzverwaltung, welche die Auffassung seit den 80er Jahren vertritt,¹¹⁹² verweist zur Begründung auf ein „wenig aussagekräftiges“¹¹⁹³ Urteil des RFH vom 15.11.1922,¹¹⁹⁴ welches allerdings eine nicht vergleichbare Rechtslage von 1919 betraf.¹¹⁹⁵ Die Auffassung der Finanzverwaltung wird im Übrigen beinahe einhellig zutreffend abgelehnt.¹¹⁹⁶ Besonders

¹¹⁸⁸ ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 4 Satz 1.

¹¹⁸⁹ Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 1 Rn. 30.

¹¹⁹⁰ ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 4 Satz 2.

¹¹⁹¹ ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 4 Satz 3, 4, 5, 7.

¹¹⁹² Koordinierter Ländererlass v. 28.10.1982, bspw. FinMin Baden-Württemberg – S 3800 A – 6/79, DSr 1983, S. 744 (745).

¹¹⁹³ Meincke, ErbStG, § 1 Rn. 21.

¹¹⁹⁴ RFH v. 15.11.1922 – Az. VI A 135/21, Jahrbuch des Steuerrechts 1923, S. 196.

¹¹⁹⁵ Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 128; ausführlich dazu Binz/Sorg, DB 1988, S. 1822 (1824), die meinen, es handle sich gar um Fehlzitate: Die Rechtslage von 1919 habe eine völlig andere Behandlung der Familienstiftung vorgesehen; im Gegensatz zur heutigen Rechtslage sei nicht die Errichtung der Stiftung als solche, sondern der, nach heutigem Recht nicht steuerbare, Übergang der Bezugsberechtigung als solcher Anknüpfungspunkt der Erbschaftsteuer gewesen.

¹¹⁹⁶ Aus der aktuellen Literatur folgt ihr wohl lediglich Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 1 Rn. 30, jedoch ohne Auseinandersetzung mit den zahlreichen Gegenargumenten; H.-U. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), § 1 Rn. 31 meint, die Auffassung der Finanzverwaltung sei keineswegs zwingend, führe zu einer Überbesteuerung und tritt stattdessen für eine Anwendung von § 42 AO ein; Meincke, ErbStG, § 1 Rn. 21 meint, besser wäre in solchen Fällen eine richtige Auslegung von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, denn eine vorläufige Familienstiftung sei keine Familienstiftung, oder ein Rückgriff auf § 42 AO; Jülicher, StuW 1999, 363 (372) schlägt demgegenüber eine Anwendung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vor; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 128 denkt, die Auffassung der Finanzverwaltung verträge sich nicht mit den für die Auslegung des ErbStG maßgeblichen zivilrechtlichen Wertungen;

überzeugend ist das Argument, sie werde der zivilrechtlichen Ausgestaltung des § 87 BGB angesichts der starken Anlehnung an bürgerlich-rechtliche Erwerbsvorgänge des ErbStG nicht gerecht.¹¹⁹⁷ Tatsächlich bleibt die Stiftung nämlich auch bei einer Änderung der Satzung dieselbe, es findet gerade kein Vermögensübergang statt.¹¹⁹⁸ Zwar sei das Ansinnen der Finanzverwaltung dem Grunde nach verständlich, allerdings rechtfertige dies nicht die Schaffung neuer Steuertatbestände durch die Exekutive; dies sei mit der Gewaltenteilung nicht vereinbar.¹¹⁹⁹ Damit fehlt es an einer Ermächtigungsgrundlage, die für Maßnahmen der Eingriffsverwaltung stets notwendig ist.¹²⁰⁰

II. Besteuerung der Destinatäre

Die Destinatäre müssen als eigenständige Steuersubjekte von der Stiftung unterschieden werden. Die Zahlungen, welche sie von der Stiftung erhalten, sind bei ihnen im Regelfall steuerpflichtig. Abhängig von der Art der Zahlung unterscheiden sich die Steuerfolgen.

1. Destinatszahlungen

Destinatszahlungen, die aus laufenden Erträgen getätigt werden, erfolgen zwar unentgeltlich, aber auch nicht freigiebig, denn die Stiftung handelt aufgrund ihrer Satzung, so dass sie nicht von § 7 ErbStG erfasst sind.¹²⁰¹ Die Frage, wie Destinatszahlungen aus Erträgen der Stiftung einkommensteuerrechtlich zu qualifizieren sind, wurde bis vor kurzem in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, der Finanzverwaltung und auch der Literatur unterschiedlich beurteilt. Fraglich war, ob sie als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG)¹²⁰² oder als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) EStG)¹²⁰³ zu qualifizieren seien.¹²⁰⁴ Die Frage hat praktische Bedeutung, denn im Falle einer Qualifizierung

Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 1 Rn. 55 weist zutreffend darauf hin, dass sich weder aus dem Gesetzeswortlaut, noch aus Sinn und Zweck des Besteuerungstatbestandes die Auffassung der Finanzverwaltung begründen lasse.

¹¹⁹⁷ *Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 128; *ders.*, *StuW* 1999, S. 363 (372); *Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, § 13 Rn. 138.

¹¹⁹⁸ *Schiffer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 57.

¹¹⁹⁹ *Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 128.

¹²⁰⁰ *Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, § 13 Rn. 138; in diese Richtig auch *Geck in Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 55; v. *Löwe*, *Familienstiftung und Nachfolgegestaltung*, S. 51.

¹²⁰¹ *Haas*, *DStR* 2010, S. 1011 (1012); v. *Löwe* in *FS Spiegelberger*, S. 1370 (1386); *Gebel in Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 3 Rn. 320; *Götz in Berndt/Götz*, *Stiftung und Unternehmen*, Rn. 1058; i. E. so auch *Bauer*, *Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen*, S. 177 f.

¹²⁰² *BMF v. 27.06.2006* – Az. IV B 7-S 2252-4/06, *BStBl. I* 2006, S. 417 = *DStR* 2006, S. 1227.

¹²⁰³ So bspw. *FG Berlin-Brandenburg v. 16.09.2009* – Az. 8 K 9250/07, *DStR* 2010, S. 385 f.

¹²⁰⁴ Vgl. ausführlich zum seinerzeitigen Meinungsstand *Oppel*, *SAM* 2010, S. 173 ff.; *Seidel*, ErbStG 2010, S. 204 (204 ff.); *Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlebrock*, *KSt*, § 20 EStG Rn. 192 f.; grundlegend anlässlich der Einführung der Vorschrift *Orth*, *DStR* 2001, S. 325 (331 f.); zur Entstehungsgeschichte und systematischen Einordnung der Vorschrift vgl. *Wassermeyer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Hrsg.), *EStG*, § 20 Rn. JA 1 ff.

als Einkünfte aus Kapitalvermögen unterfallen die Destinatszahlungen der Abgeltungssteuer und ist von der Stiftung Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen. Fasste man sie hingegen unter § 22 EStG, unterlägen sie dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. i) EStG). 60 % der Zahlung würden in diesem Falle dem individuellen Einkommensteuersatz unterworfen. Dies wäre für den Destinatär vorteilhaft, wenn sein persönlicher Durchschnittsteuersatz unter 42 % läge.¹²⁰⁵

Der Streit kam auf, weil § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG Einnahmen aus Zahlungen einer Stiftung als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert, wenn diese mit Ausschüttungen im Sinne von § 20 Nr. 1 EStG „wirtschaftlich vergleichbar“ sind. Die Finanzverwaltung meinte, alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen einer Stiftung, die von den beschlussfassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen der Stiftung an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge ausgekehrt werden, seien darunter zu fassen.¹²⁰⁶ Auf das Kriterium der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit ging sie nicht näher ein.¹²⁰⁷ Die Gesetzesmaterialien legen indes nahe, dass alleine die Stellung der Destinatäre, die ja nun gerade keine Gesellschafter oder Anteilseigner sind, nicht gegen die wirtschaftliche Vergleichbarkeit spricht.¹²⁰⁸ Das Schleswig-Holsteinische FG sah dieses Merkmal zutreffend als erfüllt an, wenn der Leistungsempfänger in einem weiteren Sinne eine gesellschafterähnliche Position bei der Stiftung einnimmt. Dies ist nicht gegeben, wenn sich die Destinatäre in ihrem Handeln lediglich auf dem Empfang von Stiftungsleistungen beschränken.¹²⁰⁹ In dem entschiedenen Fall sieht es dieses Merkmal als erfüllt an, weil der Destinatär die Möglichkeit hatte, nach Maßgabe der Bestimmungen der Stiftungssatzung über die Verwendung des jährlichen Einkommens nach Erfüllung aller in der Satzung durch den Stifter gemachten Vorgaben zu entscheiden, also bestimmenden Einfluss auf die Verwendung der aus dem Kapital erzielten Erträge habe.¹²¹⁰ Das FG Baden-Württemberg stellt sich hingegen auf den Standpunkt, nicht jeder Destinatär sei ein „Quasi-Anteilseigner“, dies sei eher der Stifter, welcher als zentrale Figur des Stiftungsrechts agiere oder gegebenenfalls seine Erben.¹²¹¹

Der BFH hat sich im Wesentlichen dem FG Schleswig-Holstein angeschlossen und entgegen dem FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass die Stiftungsleistungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu qualifizieren seien, wenn die Leistungsempfänger einer Stiftung unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen können. Auf die rechtliche Konstruktion komme es nicht an, maßgeblich sei allein, ob die Destinatäre wirtschaftlich die Stellung eines Anteilseigners

¹²⁰⁵ *Oppel*, SAM 2010, S. 173 (174) m. w. N.; *Kessler/Müller*, DStR 2011, S. 614 (614); *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 179. .

¹²⁰⁶ BMF v. 27.06.2006 – Az. IV B 7-S 2252-4/06, BStBl. I 2006 S. 417 = DStR 2006, S. 1227.

¹²⁰⁷ Kritisch dazu *Wassermeyer*, DStR 2006, S. 1733 (1734).

¹²⁰⁸ BT-Drs. 14/6882, S. 35; anders aber FG Berlin-Brandenburg v.16.09.2009 – Az. 8 K 9250/07, DStR 2010, S. 385 f.

¹²⁰⁹ So auch *Kirchhain*, BB 2006, S. 2387 (2388).

¹²¹⁰ Schleswig-Holsteinisches FG v. 07.05.2009 – Az. 5 K 277/06, DStR 2009, S. 1429 (1432).

¹²¹¹ FG Baden-Württemberg v. 20.11.2008 – Az. 3 K 397/08, DStR 2010, S. 95 (97); ähnlich *Wassermeyer*, DStR 2006, S. 1733 (1734); in diese Richtung auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 182 f.

innehaben, was jedenfalls erfüllt sei, wenn sie die Ertragsverwendung der Stiftung beeinflussen könnten. Wenn dies nicht gegeben sei, greife § 22 EStG.¹²¹²

Im Ergebnis wird die Zuwendung der Stiftung also mit der Kapitalertragsteuer von 25 % belastet. Hinzu kommt als Ergänzungsabgabe der Solidaritätszuschlag gemäß § 2 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG.

2. Substanzzahlungen

Anders als Zahlungen, die aus den laufenden Erträgen der Stiftung erfolgen, soll die Auskehr von Stiftungskapital zu bewerten sein. Es liege eine Schenkung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Es handele sich dabei nicht um eine Auflösung der Stiftung im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG, so dass das Steuerklassenprivileg nicht zur Anwendung kommen könne. Derartige Erwerbe fielen vielmehr in die ungünstige Steuerklasse III.¹²¹³

Nicht ersichtlich ist allerdings, wieso es sich um eine freigebige Zuwendung handeln solle, denn die Stiftung kann Ausschüttungen ihres Vermögens aufgrund des Vermögenserhaltungsgrundsatzes nur aufgrund einer Anordnung in ihrer Satzung vornehmen, anderes ist ihr durch den Vermögenserhaltungsgrundsatz versagt. Erfolgt die Zahlung aus Erträgen, verneint man diese mit der Begründung, die Stiftung handele nicht freigebig, sondern sei aufgrund ihrer Satzung dazu verpflichtet.¹²¹⁴ Nichts anderes gilt aber auch bei Substanzauszahlungen, auch hier handelt die Stiftung aufgrund einer Rechtspflicht, nämlich ihrer eigenen Satzung, die gegebenenfalls durch einen Organbeschluss konkretisiert wurde, so dass gerade keine Schenkungen gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegen. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG kann ebenfalls nicht greifen, denn dieser Tatbestand erfasst nur Auszahlungen anlässlich einer Stiftungsaufhebung, und die Auskehr von Vermögensteilen, das betont die überwiegende Literaturansicht stets, stelle gerade keine „Teilauflösung“ dar,¹²¹⁵ die zivilrechtlich im Übrigen auch nicht vorgesehen ist. Somit sind Substanzauszahlungen nicht von der Erbschaftsteuer erfasst.¹²¹⁶

¹²¹² BFH v. 3. 11. 2010 – Az. I R 98/09, BStBl. II 2011, S. 417 ff. (= DStR 2011, S. 403 ff.); vgl. dazu *Kessler/Müller*, DStR 2011, S. 614 (615) und *Jahn/Oppel*, DB 2011, S. 1187 (1188), die übereinstimmend kommentieren, die Entscheidung des BFH entspreche dem Willen des Gesetzgebers, zeige aber auch die Systemwidrigkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG; dazu auch *Milatz/Herbst*, BB 2011, S. 1500 (1504); *Korn*, GWR 2011, S. 150 (150); *Kobor*, SteuK 2011, S. 171 (171); *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 182ff.

¹²¹³ So wohl *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 7 Rn. 338, § 15 Rn. 124; *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 15 Rn. 46; RFH v. 11. 5. 1938 – Az. III 493/38, RStBl. 789.

¹²¹⁴ Siehe FN 1201.

¹²¹⁵ *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 124; *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 1 Rn. 28; *Knobel* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 56.

¹²¹⁶ Ebenso v. *Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1386); *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 67, § 42 Rn. 4; *Hahn/Schindler*, Die Besteuerung der Stiftungen, S. 94 f.; *Desens/Hummel*, DStZ 2011, S. 710 (711).

Allenfalls kommt eine Besteuerung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beziehungsweise subsidiär § 22 Nr. 1 EStG in Betracht. Dabei ist zu beachten, dass § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht alle Zahlungen der Stiftung an Destinatäre erfassen soll.¹²¹⁷ § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ordnet vielmehr an, dass diese mit Gewinnausschüttungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sein müssen. Die Auszahlungen von Vermögensteilen der Stiftung an ihre Destinatäre wäre allenfalls mit der Rückgewähr von Einlagen an Gesellschafter einer Gesellschaft vergleichbar, die unter gewissen Voraussetzungen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG steuerfrei sind. Auf diese Vorschrift verweist § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG ebenfalls. Grund für die Steuerfreiheit ist bei der Rückgewähr von Einlagen, dass dies ein Vorgang ist, der sich auf der Vermögensebene abspielt. Im Falle der Rückzahlung liegen gerade keine steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, der Gesellschafter erhält lediglich sein Kapital zurück, was steuerlich unbeachtlich ist.¹²¹⁸ Der Vergleich hinkt aber, denn regelmäßig wird es nicht der Stifter sein, der Empfänger von Zahlungen ist, die aus der teilweisen Auflösung von Stiftungsvermögen stammen. Allerdings ist über diese fehlende rechtliche Vergleichbarkeit hinwegzusehen, denn der Gesetzgeber war sich dieser bewusst und hat dennoch im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG verwiesen.¹²¹⁹

§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG soll Zahlungen an die Destinatäre erfassen, die aus den Erträgen der Stiftung stammen.¹²²⁰ Bei teilweiser Auflösung des Stiftungsvermögens ist die Anwendung von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sachgerecht, wenn das Stiftungsvermögen aus thesaurierten Erträgen der Stiftung stammt.¹²²¹ Um eine zutreffende Erfassung sicherzustellen, ordnet § 27 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG an, dass Bezüge nicht erfasst werden, wenn sie für ein steuerliches Einlagenkonto¹²²² gemäß § 27 EStG als verwendet gelten. Dies ist solange nicht der Fall, wie in dem Stiftungsvermögen Gelder vorhanden sind, die ehemals aus Erträgen der Stiftung stammen.¹²²³ Kommen hingegen Vermögensteile, die nicht von der Stiftung selbst erwirtschaftet wurden, zur Auszahlung, erfasst § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG solche Zahlungen nicht.¹²²⁴ Es fehlt an der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit.

Allenfalls kommt eine Besteuerung in diesem Falle gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) EStG in Betracht. Dazu muss es sich jedoch um wiederkehrende Leistungen handeln. Voraussetzung für die Annahme von wiederkehrenden Bezügen in diesem Sinne ist, dass „sich diese aufgrund eines von vornherein gefassten einheitlichen Entschlusses oder eines einheit-

¹²¹⁷ Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 20 EStG Rn. 342; a. A. wohl Ratschow in Blümich, EStG – KStG – GewStG, § 20 EStG Rn. 339.

¹²¹⁸ Vgl. nur Lornsen-Veit in Erle/Sauter (Hrsg.), KStG, § 27 Rn. 7.

¹²¹⁹ BT-Drs. 14/6882, S. 35; BT-Drs. 14/2683, S. 114.

¹²²⁰ BMF v. 27.06.2006 – Az. IV B 7-S 2252-4/06, BStBl. I 2006, S. 417 stellt dies ausdrücklich klar; nicht etwa ist das BMF der Ansicht, wie Desens/Hummel, DStZ 2011, S. 710 (711) meinen, es seien alle Zahlungen der Stiftung an ihre Destinatäre erfasst.

¹²²¹ Vgl. Moritz/Strohm in Frotzcher (Hrsg.), EStG, § 20 n. F. Rn. 197; Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 20 EStG Rn. 348; Schlotter in Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), Einkommensteuerrecht, § 20 Rn. 761; v. Beckerath in Kirchhof (Hrsg.), EStG, § 20 Rn. 61; BT-Drs. 14/2683, S. 125; Wassermeyer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 20 Rn. JA 11.

¹²²² Zur Pflicht von Stiftungen, ein steuerliches Einlagenkonto zu führen, vgl. G. Kraft/C. Kraft, DStR 2011, S. 1837 (1837 ff.).

¹²²³ Vgl. dazu Lornsen-Veit in Erle/Sauter (Hrsg.), KStG, §§ 27, 28.

¹²²⁴ So auch v. Löwe in FS Spiegelberger, S. 1370 (1384); Kornau, Die Stiftung als Unternehmensnachfolgerin, S. 352.

lichen Rechtsgrundes mit einer gewissen Regelmäßigkeit, wenn auch nicht immer in gleicher Höhe, wiederholen“.¹²²⁵ Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, unterliegen teilweise Auszahlungen des Stiftungsvermögens § 22 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn in der Satzung festgelegt ist, wann und unter welchen Voraussetzungen es zu regelmäßigen Auszahlungen an die Destinatäre kommen soll.¹²²⁶

3. Auflösung der Stiftung

Kommt es zur Auflösung einer Stiftung, fällt das Vermögen an die in der Verfassung bestimmte Person (§ 88 Satz 1 BGB). Der Stifter entscheidet also im Rahmen des Stiftungsgeschäftes darüber, wer zum Kreise der Anfallsberechtigten zählt. In der Regel fallen Destinatäre und Anfallsberechtigte zusammen.¹²²⁷ § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG qualifiziert als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird. Da die Anfallsberechtigten in keiner verwandtschaftlichen Beziehung zu der Stiftung stehen können, wäre auch im Grundsatz dieser Erwerb der Steuerklasse III zu unterwerfen.¹²²⁸

a. Normalfall

Wie allerdings in anderen Zusammenhängen auch, berücksichtigt das ErbStG die besonderen Beziehungen zwischen dem Stifter und den Destinatären: In den Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG, also der Auskehr von Stiftungsvermögen anlässlich der Stiftungsaufhebung, gilt gem. § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG als Schenker der Stifter. Die Besteuerung bestimmt sich also nicht nach dem Verhältnis der Stiftung zu den Anfallsberechtigten, sondern nach dem Verhältnis des Stifters zu den Anfallsberechtigten.

Umstritten ist allerdings die Reichweite dieser Regelung, welche anhand einer systematischen Einordnung der Vorschrift zu ergründen versucht wird. Während insbesondere der Wortlaut für eine umfassende Geltung spricht, die eine gesetzliche Fiktion eines neuen Zuwender- bzw. Empfängerverhältnisses vornimmt, die neben dem Steuersatz und dem persönlichen Freibetrag auch die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe (§ 14 ErbStG) und die persönliche Steuerpflicht (§ 2 ErbStG) umfasst,¹²²⁹ geht der BFH davon aus, dass § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG abweichend von der Grundregel des § 15 Abs. 1 Satz 1 ErbStG lediglich eine Aussage bezogen auf die Steuerklasse zu entnehmen ist. Alleine diese sei im Ver-

¹²²⁵ BFH v. 25.8.1987 – Az. IX R 98/82, BStBl. II 1988, S. 344 (346) mit Verweis auf BFH v. 20.7.1971 – Az. VIII 24/65, BStBl. II 1972, S. 170 und BFH v. 19.10.1978 – Az. VIII R 9/77, BStBl. II 1979, S. 133; so auch EStR 2008, R 22.1 Abs. 1 S. 2, 3; *Desens/Hummel*, DSz 2011, S. 710 (716) denken, ebenfalls unter (unvollständiger) Zitierung des BFH-Urteils v. 25.8.1987, es komme auf eine regelmäßige Zahlung nicht an.

¹²²⁶ Insoweit zutreffend auch *Desens/Hummel*, DSz 2011, S. 710 (716).

¹²²⁷ *Binz/Sorg*, DStR 1994, S. 229 (232).

¹²²⁸ *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 116; *Meincke*, ErbStG, § 15 Rn. 24; *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 15 Rn. 65.

¹²²⁹ Dafür insb. *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 119; *ders.*, StuW 1999, S. 363 (369 f.); *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 61.

hältnis zu dem Stifter zu bestimmen, alle übrigen maßgeblichen Faktoren richteten sich nach dem Verhältnis der Stiftung selber zu dem Destinatär.¹²³⁰

Der BFH begründet seine Ansicht in erster Linie mit der Systematik des Gesetzes. Der Gesetzgeber hätte die Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG, wenn er eine umfassende Fiktion gewollt hätte, nicht im 3. Abschnitt des ErbStG unter der Überschrift „Berechnung der Steuer“, sondern im 1. Abschnitt „Steuerpflicht“ aufnehmen müssen. Zwar ist das systematische Argument des BFH vordergründig zutreffend, jedoch überzeugt es im Ganzen nicht. *Jülicher* hat herausgearbeitet, wieso die Annahme nahe liegt, der Gesetzgeber habe den Standort von § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG in erster Linie wegen des thematisch ähnlichen Regelungsumfeldes gewählt.¹²³¹ Die Sonderregelungen in Bezug auf die Familienstiftung wollen dem Umstand, dass das Stiftungsvermögen den Familienmitgliedern dient, die Destinatäre „wirtschaftlich“ hinter der Stiftung stehen (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG) Rechnung tragen und stellen daher an vielen Stellen auf die persönlichen Verhältnisse der Destinatäre zu dem Stifter ab. Insbesondere § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG fingiert für die Ersatzerbschaftsteuer einen „typischen“ Erbfall. Diese Konzeption des Gesetzgebers muss stringent angewendet werden, um Wertungswidersprüche zu vermeiden. Zudem würde es anderenfalls innerhalb eines einheitlichen Erwerbes zu einer an keiner anderen Stelle des ErbStG vorgesehenen Mischbesteuerung kommen. Auch ließe sich so ohne Probleme ein Fall handhaben, in dem mehrere Stifter Vermögen in die Stiftung eingebracht haben.¹²³²

§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG bestimmt, dass auch Bezüge, die nach Auflösung einer Körperschaft im Sinne § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG anfallen und die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG verweist ebenfalls auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Nicht ertragsteuerpflichtig sind also Zahlungen im Rahmen der Auflösung einer Stiftung, die wirtschaftlich mit dem Nennkapital gleich zu achten sind. Dies wird für die Auskehr der ursprünglich vom Stifter übertragenen Vermögensgegenstände der Fall sein, so dass es nicht zu einer Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer kommt.

Es fragt sich aber, wie mit Auszahlungen anlässlich der Stiftungsauflösung zu verfahren ist, die aus (thesaurierten) Erträgen der Stiftung stammen. Der Wortlaut des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG lässt keine Möglichkeit offen, solche Gelder aus der Besteuerung mit der Erbschaftsteuer auszunehmen. Auf der anderen Seite werden sie gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG der Einkommensteuer unterworfen. Es käme also zu einer Doppelbesteuerung mit Erbschaft- und Einkommensteuer, wenn anlässlich der Stiftungsauflösung auch Stiftungserträge zur Auskehr kommen. Dies ist verfassungsrechtlich zweifelhaft¹²³³ und führt zu unsachgemäßen Ergebnissen. Diese Situation ist ein Beleg dafür, dass

¹²³⁰ BFH v. 25.11.1992 – Az. II R 77/90, BStBl. II, 1993, S. 328 (329); BFH v. vom 30.11.2009 – Az. II R 6/07, BStBl. II 2010, S. 237 (238 f.), dort auch zur Behandlung von mehreren Stiftern.

¹²³¹ *Jülicher*, StuW 1999, S. 263 (370).

¹²³² *Jülicher*, StuW 1999, S. 263 (370).

¹²³³ Ausführlich dazu *Desens/Hummel*, DStZ 2011, S. 710 (714), die das Problem durch eine verfassungskonforme Auslegung von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG lösen wollen, wonach Zahlungen anlässlich der Auflösung einer Stiftung nicht wirtschaftlich mit der Liquidation einer Kapitalgesellschaft vergleichbar sein soll, was angesichts der ausdrücklichen Verweisung in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG vor dem Hintergrund der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 14/6882, S. 35), wonach es auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ankommen solle, nicht überzeugt.

die ertragsteuerliche Erfassung von Zahlungen einer Stiftungen an ihre Destinatäre derzeit nicht zufriedenstellend geregelt und besonders die Eingliederung in § 20 EStG nicht überzeugt.¹²³⁴ Den grundlegenden Unterschieden zwischen Stiftungen und Kapitalgesellschaften kann so nicht hinreichend Rechnung getragen werden.

Der Konflikt lässt sich durch eine teleologische Reduktion des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG rechtsfortbildend angemessen auflösen.¹²³⁵ Einkommen- und Erbschaftsteuer sind wesensverwandt, beide besteuern die Steigerung der individuellen Bereicherung. Die Erbschaftsteuer ist demnach eine Form der Einkommensteuer, sie ergänzt die sieben Einkunftsarten des EStG insoweit, als dass sie eine Steuerpflicht für Erwerbe statuiert, die der Erwerber weder erwirtschaften noch durch den Einsatz finanzieller Mittel herbeiführen muss, die also unentgeltlich erfolgen.¹²³⁶ Wegen der Gleichartigkeit der beiden Steuern, die einander nicht ausschließen, kommt es bisweilen zu Doppelbelastungen, die der Gesetzgeber – auch mit den damit verbundenen Härten – in Kauf genommen hat.¹²³⁷ Meist sind dies Fälle, in denen eine latente Ertragsteuer auf dem unentgeltlich Erworbenen lastet, die den Wert des Erwerbs, also die Bereicherung, aber nicht mindert.¹²³⁸ Im Gegensatz zur Doppelbelastung im Zusammenhang mit stillen Reserven,¹²³⁹ die erst eintritt, wenn diese durch den Erwerber realisiert werden, knüpfen sowohl Einkommen- wie auch Erbschaftsteuer hier aber an ein und denselben Vorgang an, nämlich den durch die Auflösung der Stiftung ausgelösten Vermögensanfall. Die Verwerfung entsteht, weil Destinatszahlungen, die aus Sicht des Destinatärs unentgeltlich erfolgen und damit systemgerecht eigentlich in die Erbschaftsteuer eingeordnet werden müssten, den Einkünften aus Kapitalvermögen zugewiesen werden. An dieser Grundentscheidung muss sich der Gesetzgeber festhalten lassen. Gliedert er einen bestimmten Besteuerungsgegenstand – in Kenntnis der fehlenden rechtlichen Vergleichbarkeit aufgrund einer angenommenen wirtschaftlichen Vergleichbarkeit – aus einem Steuergesetz in ein anderes Steuergesetz aus, ist dieses als vorrangig dem (hier systemwidrigen) System des Gesetzgebers entsprechend anzuwenden. Demgemäß ist die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG, offensichtlich unbeabsichtigt, zu weit geraten und müsste um den Zusatz „soweit es nicht der Besteuerung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG unterliegt“, jedenfalls gedanklich, ergänzt werden.¹²⁴⁰

¹²³⁴ In diese Richtung auch *Wassermeyer*, DStR 2006, S. 1733 (1736); *Kessler/Müller*, DStR 2011, S. 614 (615); *Jahn/Oppel*, DB 2011, S. 1187 (1188).

¹²³⁵ Vgl. zu den Voraussetzungen einer Rechtsfortbildung i. E. *Gersch* in *Klein*, AO, § 4 Rn. 36 m. w. N.

¹²³⁶ *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Einf. Rn. 15; *Meincke*, ErbStG, Einf. Rn. 2.; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, S. 749 f.

¹²³⁷ BFH v. 19.1.1956 – Az. 19.1.1956, BStBl. III 1956, S. 85 (85); BFH v. 9.9.1988 – Az. III R 191/84, BStBl. II 1989, S. 9 (11); BFH v. 17.2.2010 – Az. II R 23/09, BStBl. II 2010, S. 641 (643).

¹²³⁸ Bspw. BFH v. 5.7.1978 – Az. II R 64/73, BStBl. II 1979, S. 23 (24); BFH v. 17.2.2010 – Az. II R 23/09, BStBl. II 2010, S. 641 (643); weitere Nachweise bei *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 10 Rn. 139.

¹²³⁹ Vgl. dazu BFH v. 17.2.2010 – Az. II R 23/09, BStBl. II 2010, S. 641 (643); *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Einf. Rn. 16.

¹²⁴⁰ *Desens/Hummel*, DSStZ 2011, S. 710 (715 ff.) befürworten demgegenüber einen Vorrang des ErbStG.

b. Vermögensrückfall an den Stifter

Ebenfalls unklar ist, wie der Vermögensrückfall an den Stifter vor dem Hintergrund der Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu behandeln ist. Zunächst ging der BFH davon aus, dass überhaupt keine Steuer anfalle, denn es könne sich niemand etwas selber schenken.¹²⁴¹ Von diesem Standpunkt distanzierte sich der BFH später indes und will nun den Vermögensanfall des Stifters nicht unter die Begünstigung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG fassen, sondern ihn gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG i.V. m. § 15 Abs. 1 ErbStG in die ungünstige Steuerklasse III einordnen.¹²⁴²

Dies überzeugt nur teilweise, obwohl – wie *Weinmann* insoweit zutreffend feststellt – der Stifter nicht im Verhältnis zu sich selbst in Steuerklasse I oder II einzuordnen ist.¹²⁴³ Dieser Ansicht kann dennoch nicht gefolgt werden, denn sie lässt sich mit der gesetzlichen Konzeption der erbschaftsteuerlichen Behandlung der Familienstiftung, die gerade nicht die rein zivilrechtliche Trennung der Vermögenssphären zum Wertungsmaßstab macht, nicht in Einklang bringen. Vielmehr wird für die Zwecke der Besteuerung davon ausgegangen, die Familie stehe weiterhin hinter der Stiftung. In der Konsequenz muss damit ein Rückerwerb des Stifters erbschaftsteuerfrei sein.¹²⁴⁴ Alles andere liefe auf ein widersprüchliches „Rosinenpicken“¹²⁴⁵ hinaus. Auch historische Gründe sprechen gegen die Ansicht des BFH. Vor der Reform der Erbschaftsteuer 1974 galt nämlich der zuletzt Berechtigte als Schenker (§ 10 Abs. 2 ErbStG 1959). Da dieser im Regelfall mit den Anfallsberechtigten identisch war, führte der Anfall von Stiftungsvermögen im Rahmen der Auflösung meist nicht zu erbschaftsteuerlichen Folgen. Durch die Aufnahme der neuen Regelung sollte „das sachlich nicht gerechtfertigte Ergebnis“¹²⁴⁶ des steuerfreien Erwerbes des Berechtigten, welches aufgrund der seinerzeitigen Rechtsprechung¹²⁴⁷ des BFHs erfolgte, vermieden werden. Der Gesetzgeber hat damals wohl nicht einen Rückerwerb des Stifters der Besteuerung unterwerfen wollen.¹²⁴⁸

III. Modellrechnung¹²⁴⁹

Um die vorstehenden Ausführungen zu konkretisieren und zu veranschaulichen, wird auf den folgenden Seiten eine Nachfolgegestaltung unter Einbeziehung einer Familienstiftung exemplarisch dargestellt. Dem liegt folgende Gestaltungsaufgabe zugrunde: Eine vermögende Privatperson möchte ihr beträchtliches Privatvermögen in Höhe von EUR

¹²⁴¹ BFH v. 23.04.1954 – Az. III 211/52 S, III 212/52 S, III 213/52 S, III 214/52 S, BStBl. III 1954, S. 178 (179), z. T. unter Bezugnahme auf einen im Schrifttum „fast einhellig“ vertretenen Standpunkt.

¹²⁴² BFH v. 25.11.1992 – Az. II R 77/90, BStBl. II 1993, S. 238 (239).

¹²⁴³ *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 15 Rn. 29.

¹²⁴⁴ *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 120 gestützt auf § 29 ErbStG (analog); *ders.*, *StuW* 1999, S. 363 (371); *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 62.

¹²⁴⁵ *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 62.

¹²⁴⁶ BT-Drs. VI/3418, S. 59.

¹²⁴⁷ Siehe FN 1241.

¹²⁴⁸ Vgl. dazu insb. *Binz/Sorg*, DStR 1994, S. 229 (232).

¹²⁴⁹ Die Berechnungen sind als Tabelle im Anhang (S. 323 ff.) beigelegt.

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

100.000.000,00 welches aus Aktienstreubesitz besteht und eine jährliche Rendite von 5 % erwirtschaftet, in eine Stiftung einbringen, deren einzige Destinatäre laut Satzung ihre beiden Kinder und deren Abkömmlinge sind. Diese können über eine Destinatärsversammlung nach festen Vorgaben der Satzung Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen. Thesaurierungen finden bei der Stiftung deshalb nicht statt. Einen Tag vor dem 60. Jahrestag der Stiftungsgründung wird diese aufgelöst, wobei die Kinder selbst kinderlos, mithin die einzigen Anfallsberechtigten, sind.

1. Besteuerung der Errichtung

Der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG der Erbschaftsteuer. Allerdings kommt das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zur Anwendung. Die Besteuerung richtet sich also nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde zu dem Stifter entferntesten Berechtigten. Dabei sind nach Ansicht der Finanzverwaltung auch potentiell Berechtigte einzubeziehen. Hier sind auch die Abkömmlinge der Kinder des Stifters berechtigt, es kommt also die Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) zur Anwendung. Zudem wird ein Freibetrag in Höhe von EUR 100.000,00 (§ 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) gewährt. Die Bemessungsgrundlage beträgt demnach EUR 99.900.000,00, nach der Anwendung des Steuersatzes von 30 % ergibt sich eine Steuerbelastung von EUR 29.970.000,00. Das Vermögen der Stiftung beträgt folglich nach ihrer Errichtung EUR 70.030.000,00.

2. Laufende Besteuerung

Bezogen auf die laufende Besteuerung sind zum einen die verschiedenen Besteuerungsebenen, die der Stiftung und die der Destinatäre, zu unterscheiden. Zum anderen muss wegen der Ersatzerbschaftsteuer zeitlich zwischen den ersten 30 Jahren des Bestehens der Stiftung und den zweiten 30 Jahren differenziert werden.

Jährlich erzielt die Stiftung Einnahmen in Höhe von EUR 3.501.500,00. Auf Ebene der Stiftung sind seit dem 1.3.2013 gemäß § 8 Abs. 4 KStG die Erträge aus dem Aktienstreubesitz nicht mehr steuerfrei, sondern unterfallen regulär der Körperschaftsteuer; zuzüglich Solidaritätszuschlag ergibt sich aus einem Steuersatz von 15,83 % eine Belastung von EUR 554.287,45. Die Stiftung kann demnach EUR 2.947.212,55 an die Destinatäre ausschütten, muss aber Kapitalertragsteuer gemäß §§ 20, 32d, 43 EStG zuzüglich Solidaritätszuschlag (Steuersatz: 26,375 %) in Höhe von jährlich EUR 776.904,78 einbehalten. Insgesamt werden die Erträge des Vermögens mit EUR 1.331.192,23 besteuert, was einer Gesamtbelastung von 38,01 % entspricht. Die Destinatäre können jährlich EUR 2.170.307,77 vereinnahmen.

Am 30. Jahrestag des Bestehens der Stiftung wird Ersatzerbschaftsteuer fällig (§§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG), wobei gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG ein Erbfall auf zwei Kinder fingiert wird. Somit wird insgesamt ein Freibetrag von EUR 800.000,00 gewährt, die Steuerklasse I kommt zur Anwendung. Die Bemessungsgrundlage beträgt mithin EUR

69.230.000,00. Nach Anwendung des Steuersatzes von 30 %¹²⁵⁰ ergibt sich eine Steuerschuld von EUR 20.769.000,00. Es wird unterstellt, dass diese – um das Stiftungsvermögen zu schonen – gemäß § 24 ErbStG verrentet beglichen wird, die jährliche Belastung beträgt 6,52 % der Steuerschuld, was eine jährliche Belastung von EUR 1.354.138,80 ausmacht, die zusätzlich durch die Erträge des Vermögens gedeckt werden müssen. Jährlich nimmt die Stiftung EUR 3.501.500,00 ein. Diese Summe wird mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag von EUR 554.287,45 belastet. Nach Berücksichtigung der verrenteten Ersatzerbschaftsteuer ergibt sich eine jährliche Belastung auf Ebene der Stiftung von EUR 1.908.426,25.

Es können noch EUR 1.593.073,75 zur Ausschüttung an die Destinatäre kommen. Dieser Betrag unterliegt auf Ebene der Destinatäre mit EUR 419.750,67 der Besteuerung. Die jährliche Gesamtbelastung beträgt somit EUR 2.328.176,92, was 68,02 % entspricht. Die Destinatäre können jährlich EUR 1.173.323,08 vereinnahmen.

3. Besteuerung anlässlich der Auflösung

Einen Tag, bevor die Ersatzerbschaftsteuer ein zweites Mal anfällt, wird die Stiftung aufgelöst, das Stiftungsvermögen fällt den Destinatären zu. Der Vorfall unterfällt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG der Erbschaftsteuer, gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG gilt der Stifter im Verhältnis zu den Destinatären als Schenker. Sie können demnach einen Freibetrag von je EUR 400.000,00 nutzen (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), der Steuersatz beträgt 30 %. Das Vermögen der Stiftung, welches noch 70.030.000,00 € beträgt, wird mit EUR 20.769.000,00 belastet, es verbleiben bei den Destinatären EUR 49.261.000,00.

¹²⁵⁰ Hier vereinfacht, vgl. FN 1145.

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

4. Vergleich mit Situation ohne Einschaltung einer Stiftung

Würde keine Stiftungsgestaltung gewählt, würde das Vermögen ebenfalls der Erbschaftsteuer unterworfen und mit EUR 29.760.000,00 belastet. In der Folge erwirtschaftet es Erträge von EUR 3.512.000,00 jährlich, die mit EUR 925.867,47 belastet wären (26,36 %). Jährlich verblieben bei den Erwerbern 2.586.132,53 €.

	Modell 1	Modell 2
ErbSt anlässlich der Errichtung/Übertragung	EUR 29.970.000,00	EUR 29.760.000,00
laufende Besteuerung Jahr 1 - 30	38,01 %	26,36 %
jährliche Ausschüttung an Destinatäre	EUR 2.170.307,77	EUR 2.586.132,53
laufende Besteuerung Jahr 31 - 60	68,02 %	26,36 %
jährliche Ausschüttung an Destinatäre	EUR 1.173.323,08	EUR 2.586.132,53
Durchschnittliche laufende Besteuerung	53,01 %	26,36 %
Besteuerung anlässlich des Anfalls	EUR 20.769.000,00	EUR 0

Es zeigt sich, dass die Stiftung, insbesondere wenn die Generationenfolge 30 Jahre erheblich überschreitet, was angesichts der gestiegenen Lebenserwartung keine Seltenheit ist, steuerlich ausgesprochen nachteilig sein kann. Durch die zusätzliche Belastung der Erträge durch die verrentete Ersatzerbschaftsteuer und die Belastung der Rendite auf Ebene der Stiftung durch die Körperschaftsteuer erfolgt eine erheblich höhere Belastung, als dies der Fall wäre, wenn auf eine derartige Gestaltung verzichtet würde. Allerdings kann daraus keine pauschale Aussage über die steuerliche Vorteilhaftigkeit der Familienstiftung abgeleitet werden, denn wenn mehrere Sterbefälle kurz hintereinander eintreten, mag die Situation anders zu beurteilen sein, denn das jeweils übergehende Vermögen wird dann stark durch die Erbschaftsteuer belastet. Notwendig ist also stets eine Einzelfallbetrachtung; diese wird allerdings zusätzlich dadurch erschwert, dass die Zukunft, insbesondere was Sterbefälle betrifft, nur bedingt planbar ist. Hinzu kommt auch, dass langfristige Steuerplanung angesichts eines sprunghaften Gesetzgebers nur schwer möglich ist. Dies zeigt beispielsweise die Versagung der Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden gemäß § 8 Abs. 4 KStG seit dem 1.3.2013. Die Entscheidung für oder gegen die Einschaltung einer Familienstiftung wird daher nicht in erster Linie von steuerlichen Erwägungen abhängig gemacht werden können.

B. Österreichische Privatstiftung mit inländischen Stiftungsbeteiligten

Nachdem sich gezeigt hat, dass die Familienstiftung nach deutschem Recht, entgegen vieler Vorurteile, aus steuerlicher Perspektive oft nicht vorteilhaft ist, gilt es zu untersuchen, ob im Vergleich zur deutschen Familienstiftung der Einsatz einer österreichischen Privatstiftung steuerliche Vorteile mit sich bringt. Um die österreichische Privatstiftung in Österreich populär zu machen, hat der Gesetzgeber sie anfangs mit zahlreichen steuerlichen Privilegien versehen, was in erheblichem Maße zu der großen Attraktivität dieser Rechtsform beigetragen hat.¹²⁵¹

Allerdings haben diese Privilegierungen in der Folge immer weiter abgenommen.¹²⁵² Während Erbschaften und Schenkungen in Österreich bei Erlass des PSG noch mit der österreichischen Erbschaftsteuer belastet waren, sind die zentralen Tatbestände infolge zweier VfGH-Entscheidungen außer Kraft getreten, während die – im Vergleich zu anderen Schenkungen – ehemals günstige Stiftungseingangsbesteuerung bestehen blieb.¹²⁵³ Auch die Körperschaftsteuerlichen Sondervorschriften, insbesondere die ursprüngliche Befreiung bestimmter Kapitalerträge, die später durch die sogenannte Zwischenbesteuerung ersetzt wurde, wirken sich nicht mehr positiv aus.¹²⁵⁴ Es fragt sich, ob der Einsatz einer österreichischen Privatstiftung dennoch aus Sicht eines Stifters, der Steuerinländer ist, ein attraktives Gestaltungsmodell sein kann.

Neben den verschiedenen Besteuerungsebenen, die der Stiftung und die der Destinatäre, ist bei der Darstellung eine weitere Unterscheidung zu treffen, die zwischen der Besteuerung durch den deutschen und die durch den österreichischen Fiskus. Die hiesige Darstellung verfolgt die Frage, inwieweit sich österreichische Privatstiftungen für deutsche Steuerinländer eignen. Ausdrücklich betont *Piltz*, dass die Vorstellung, die Steuerbelastung einer Auslandsstiftung eines Steuerinländers richte sich nur nach ausländischem Steuerrecht, falsch sei, wenn dies auch oft von Beratern verschwiegen werde. Vielmehr nehme das deutsche Steuerrecht „sich solcher Auslandsgestaltungen ‚liebervoll‘ an“ und belaste sie in vielen Fällen sehr viel schärfer als einen vergleichbaren Sachverhalt im Inland.¹²⁵⁵

I. Besteuerung der Stiftung

Die Besteuerung der Stiftung wird abermals anhand ihres Lebensweges dargestellt. Die Erörterung beginnt also mit den Steuerfolgen, die ihre Errichtung auslöst, setzt sich mit der laufenden Besteuerung fort und endet mit der Besteuerung der Auflösung. Dabei bezieht

¹²⁵¹ Vgl. *W. Doralt* in FS P. Doralt, S. 137 ff.; vgl. auch *Gassner* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 211 (212 ff.), der allerdings meint, es handele sich um eine der Rechtsform der Privatstiftung entsprechende Sonderbehandlung und nicht um eine willkürliche Privilegierung.

¹²⁵² So auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 235.

¹²⁵³ Siehe unten S. 217 ff.

¹²⁵⁴ Siehe unten S. 222 ff.

¹²⁵⁵ *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (378 f.); ähnlich *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 48.

sich die Darstellung auf die außerbetriebliche und eigennützige Privatstiftung, die in der Praxis den Regelfall darstellt.¹²⁵⁶

Unter dem Begriff der betrieblichen Privatstiftung sind nach österreichischer Rechtslage Betriebszweckstiftungen zu verstehen. Dies sind Stiftungen, die gemäß der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar dem Betriebszweck des stiftenden Unternehmers dienen (§ 4 Abs. 11 Nr. 1 Buchst. a) öEStG), Mitarbeiter-Unterstützerstiftungen, Stiftungen, die der Unterstützung betriebszugehöriger Arbeitnehmer dienen (§ 4 Abs. 11 Nr. 1 Buchst. b) öEStG) und Mitarbeiterbeteiligungsstiftungen, die der Weitergabe von Beteiligungserträgen aus dem stiftenden Unternehmen an die Mitarbeiter dienen (§ 4 Abs. 11 Nr. 1 Buchst. c) öEStG).¹²⁵⁷ Eigennützige Stiftungen sind all die Stiftungen, die nicht im steuerrechtlichen Sinne gemeinnützig sind.¹²⁵⁸ Familienstiftungen sind außerbetrieblich-eigennützige Privatstiftungen.

1. Errichtung

Die Errichtung einer Stiftung kann sowohl in Deutschland wie auch in Österreich Steuerfolgen auslösen. Die Darstellung legt die Annahme zu Grunde, dass der Stifter in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, also Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG).

a. Deutschland

In Deutschland unterliegt die Errichtung einer Stiftung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG beziehungsweise § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG in erster Linie der Erbschaftsteuer.¹²⁵⁹ Das ErbStG unterscheidet in Bezug auf diese Tatbestände nicht nach dem Sitz der Stiftung, auch durch die Übertragung von Vermögen auf eine ausländische Stiftung können sie erfüllt werden.¹²⁶⁰ Das deutsche Erbschaftsteuerrecht enthält eine doppelte Anknüpfung: die unbeschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn entweder Erblasser beziehungsweise Schenker oder Erwerber Steuerinländer sind (§ 1 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).¹²⁶¹ Ist eine dieser Anknüpfungen gegeben, unterfällt der gesamte Vermögensanfall der Erbschaftsteuer. Es gilt das Welteinkommensprinzip.

aa. Transparente und intransparente Stiftungen

Wird eine österreichische Privatstiftung errichtet, hat der Stifter die Möglichkeit, sich ein Widerrufsrecht oder ein Recht zur Satzungsänderung vorzubehalten. Die Erfüllung des

¹²⁵⁶ Tanzer in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/52.

¹²⁵⁷ Vgl. dazu Tanzer in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/50, I/64 ff.

¹²⁵⁸ Vgl. dazu Tanzer in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/49, I/70 ff.

¹²⁵⁹ Auch ertragsteuerliche Folgen können auftreten, vgl. dazu bspw. Piltz, ZEV 2000, S. 378 (379 f.) und oben S. 168 f.

¹²⁶⁰ Jülicher in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 3 Rn. 322, § 7 Rn. 332.

¹²⁶¹ Vgl. zu den Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht bspw. Jülicher in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 2 Rn. 15 ff.; Meincke, ErbStG, § 2 Rn. 3 ff.

Tatbestandes des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG, der den Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes als Schenkung unter Lebenden qualifiziert, setzt allerdings voraus, dass die Stiftung, die Empfängerin der Zuwendung ist, rechtlich und tatsächlich frei über diese verfügen kann.¹²⁶² Nur wenn dies der Fall ist, liegt eine sog. intransparente Stiftung vor, die Abschirmwirkung entfaltet. Anderenfalls spricht man von einer transparenten Stiftung, die erbschaft- und ertragsteuerlich unbeachtlich ist.¹²⁶³ Das Vermögen wird im Falle einer transparenten Stiftung weiter dem Stifter zugerechnet.¹²⁶⁴ Es fragt sich, ob österreichische Privatstiftungen aufgrund von in der Satzung vorbehaltenen Einwirkungsmöglichkeiten des Stifters auch als transparente Stiftungen auftreten können, so dass zwischen transparenten und intransparenten Stiftungen zu differenzieren wäre.

Für die Beurteilung, ob der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich frei verfügen kann, kommt es nach Ansicht des BFH ausschließlich auf die Zivilrechtslage und nicht darauf an, wem bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Vermögen gemäß § 39 Abs. 2 AO zuzurechnen ist. Es genüge demnach nicht, wenn der Empfänger nach außen rechtlich wirksam über das zugewendete Vermögen verfügen kann. Entscheidend sei vielmehr das Innenverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger. Ist Letzterer zur Rückgewähr verpflichtet, sei er nicht bereichert. Ob eine solche Rückgabeverpflichtung vorliegt, sei allein auf Grundlage des Rechtsverhältnisses zu bewerten, nach welchem sich die Überlassung richtete. Nur wenn die Stiftung im Verhältnis zu dem Stifter tatsächlich und rechtlich frei über das Vermögen verfügen könne, sei demnach der Tatbestand, nämlich der Übergang des Vermögens aufgrund eines Stiftungsgeschäftes, erfüllt. Insbesondere ist dies nicht der Fall, wenn dem Übertragenden umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Stiftungsvermögen zustehen.¹²⁶⁵

Eine solche Konstellation erkannte der BFH in Bezug auf eine Stiftung liechtensteinischen Rechts. In dem zu entscheidenden, hier vereinfachten, Fall hatte ein Steuerinländer einen in Liechtenstein ansässigen Rechtsanwalt beauftragt, für ihn treuhänderisch eine Stiftung zu errichten.¹²⁶⁶ Zweck der Stiftung war die Verwaltung des Stiftungsvermögens und Zuwendungen an Familienmitglieder des Stifters. Organ der Stiftung war der Stiftungsrat. Der Rechtsanwalt schloss mit dem wirtschaftlichen Stifter zusätzlich einen Mandatsvertrag, in welchem er sich verpflichtete, Mitglied des Stiftungsrates zu werden und in diesem ausschließlich nach Weisungen des wirtschaftlichen Stifters zu handeln und das Mandat gege-

¹²⁶² BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669 (671); *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 15 Rn. 24; *Gebel in Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 7 Rn. 54; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 188.

¹²⁶³ Vgl. BT-Drs. 16/10189, S. 78.

¹²⁶⁴ Zum Verhältnis des § 15 AStG zu § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vgl. bspw. *Kirchhain in Mössner/Fuhrmann* (Hrsg.), AStG, § 15 Rn. 80; *Vogt in Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 1, 27; *Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (Hrsg.), Außensteuerrecht, § 15 AStG Rn. 196.

¹²⁶⁵ BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669 (671).

¹²⁶⁶ Die treuhänderische (fiduziarische) Stiftungserrichtung ist ein in Liechtenstein seit Jahrzehnten etabliertes Phänomen, welches dem Diskretionsinteressen des wirtschaftlichen Stifters Rechnung trägt. Man versteht darunter die Errichtung einer selbstständigen Stiftung durch eine dritte Person als formeller Stifter im Auftrage eines wirtschaftlichen Stifters. Als Treuhänder fungiert meist ein in Liechtenstein niedergelassener Rechtsanwalt, ein Berufstreuhänder oder eine Treuhandgesellschaft. Vordermann und Hintermann sind lediglich durch eine schuldrechtliche Beziehung miteinander verbunden, vgl. dazu ausführlich *Jakob*, Die liechtensteinische Stiftung, Rn. 178 f.

benenfalls auf Wunsch sofort niederzulegen. Ohne Instruktion sollte der Rechtsanwalt weder berechtigt noch verpflichtet sein, selbstständig zu handeln. Nach der Satzung der Stiftung standen dem wirtschaftlichen Stifter alle Rechte am gesamten Stiftungsvermögen und dessen Ertrag allein zu, er war jederzeit berechtigt, dem Stiftungsrat Änderungen der Satzung aufzutragen.¹²⁶⁷

Dies alles spreche nach Ansicht des BFHs gegen ein rechtlich und tatsächlich freies Verfügungkönnen der Stiftung. Insbesondere handelten die Stiftungsorgane ausschließlich nach Weisung des wirtschaftlichen Stifters und auch Vermögen und Ertrag standen ihm allein zu. Dieser weitgehende Einfluss des Stifters entspreche einer im liechtensteinischen Stiftungsrecht häufigen Gestaltung. Zu Recht stellte der BFH fest, dass dem Stifter weiterhin umfassende Herrschaftsbefugnisse zustanden, ihm allein waren alle maßgeblichen Entscheidungen über das Vermögen vorbehalten, er konnte sogar die Rückübertragung des Vermögens ohne Weiteres veranlassen.¹²⁶⁸ Jedenfalls tatsächlich ist folglich das Vermögen dem wirtschaftlichen Stifter niemals entzogen worden.

Ob die Voraussetzung des rechtlichen und tatsächlichen Vermögensentzuges erfüllt ist, ist gleich aus zwei Gründen von erheblicher Relevanz: Wird sie verneint, liegt kein erbschaftsteuerlich relevanter Vorgang vor. Weiterhin ist er auch für die ertragsteuerliche Behandlung der Stiftung maßgeblich. § 15 Abs. 1 AStG bestimmt in diesem Zusammenhang, dass Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb der Grenzen der Bundesrepublik hat, dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet werden.¹²⁶⁹ Familienstiftung im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG sind gemäß § 15 Abs. 2 AStG Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind. Die Vorschrift stellt eine Missbrauchsvorschrift dar, welche die Steuerflucht unter Einschaltung von ausländischen Familienstiftungen vermeiden soll.¹²⁷⁰ Hierzu fingiert sie eine Vollausschüttung der Stiftungserträge, die dem Stifter beziehungsweise seinen bezugs- oder anfallsberechtigten Angehörigen und deren Abkömmlingen ohne Rücksicht auf das tatsächliche Ausschüttungsverhalten der Stiftung zugerechnet werden; die Abschirmwirkung des ausländischen Rechtsträgers wird hierdurch durchbrochen.¹²⁷¹

Im Rahmen des JStG 2009¹²⁷² wurde die Vorschrift um einen neuen Abs. 6 ergänzt. Danach gilt § 15 Abs. 1 AStG für Familienstiftungen mit Sitz innerhalb der EU und des EWR nicht, wenn nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist und zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem die Familienstiftung Geschäftslei-

¹²⁶⁷ BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669 (671).

¹²⁶⁸ BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669 (671).

¹²⁶⁹ Diese Grundkonzeption wird durch die im Rahmen des JStG 2013 geplanten Änderungen nicht betroffen, vgl. dazu *Kraft/Moser/Gebhard*, DStR 2012, S. 1773 (1775).

¹²⁷⁰ BFH v. 25.04.2001 – Az. II R 14/98 (NV), BeckRS 2001, 25006083; *Hey*, IStR 2009, S. 181 (184); *Vogt* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 2; *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz, S. 2 f.

¹²⁷¹ *Kraft* in *Kraft*, AStG, § 15 Rn. 44; *Vogt* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 1; ausführlich zur Funktionsweise des § 15 AStG *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz.

¹²⁷² JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2009, S. 2794 ff.

tung oder Sitz hat, auf Grund der Richtlinie 77/799/EWG¹²⁷³ oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.¹²⁷⁴

Mit der Einführung des neuen Abs. 6 wollte der Gesetzgeber die offensichtliche Europarechtswidrigkeit der Vorschrift, die inländische und ausländische Familienstiftungen ungleich behandelte und deshalb jedenfalls gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) verstieß, beseitigen,¹²⁷⁵ nachdem die EU-Kommission 2007 ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet hatte.¹²⁷⁶ Freilich ist durch die Einführung der Rettungsklausel die Ungleichbehandlung keineswegs beseitigt, so dass die Vorschrift weiter im Verdacht der EU-Rechtswidrigkeit steht.¹²⁷⁷ Dennoch entfällt die Zurechnungsbesteuerung bei Stiftungen, die im EU/EWR-Raum ansässig sind, wenn die rechtliche und tatsächliche Trennung nachgewiesen ist.

Es liegt nahe, dass Tatbestandsmerkmal des rechtlichen und tatsächlichen Entzuges parallel zu den Ausführungen des BFHs in Bezug auf die liechtensteinische Stiftung zu interpretieren.¹²⁷⁸ In der Gesetzesbegründung wird ausdrücklich auf die zitierte Entscheidung Bezug genommen, denn „durch die Gesetzesänderung [die Anfügung von § 15 Abs. 6 AStG] wird die ausnahmslose Zurechnung des Einkommens der Stiftung für eine Würdigung im Einzelfall geöffnet, die es dem Stifter oder den Begünstigten ermöglicht, der Zurechnung des Einkommens zu entgehen, indem sie nachweisen, dass ihnen die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen rechtlich und auch tatsächlich entzogen ist (BFH-Urteil vom 28. Juni 2007, II R 21/05, BStBl. II, S. 669)“.¹²⁷⁹

Es fragt sich, ob eine Vermögensübertragung auf eine österreichische Privatstiftung so ausgestaltet werden kann, dass man den rechtlichen und tatsächlichen Entzug von Vermögen und damit auch die freie Verfügungsbefugnis der Stiftung verneinen muss. Vor der Aufnahme von § 15 Abs. 6 AStG unterlag die Privatstiftung der Zurechnungsbesteuerung, was sie in Regelfall für die Gestaltungspraxis sehr unattraktiv hat werden lassen.¹²⁸⁰ Nur wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 6 AStG erfüllt werden können, führt dies zu einer Nichtanwendung von § 15 Abs. 1 AStG.

¹²⁷³ Sog. EU-Amtshilferichtlinie (Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien).

¹²⁷⁴ Es bestehen mit allen EU/EWR-Staaten, sofern sie nicht der Amtshilferichtlinie unterliegen, entsprechende Abkommen, vgl. *Vogt in Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 35.

¹²⁷⁵ BT-Drs. 16/10189, S. 78.

¹²⁷⁶ Zur europarechtlichen Problematik vgl. bspw. *Kraft in Kraft*, AStG, § 15 AStG Rn. 100 ff. m. w. N.; *Vogt in Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 4; *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 217 ff.; zur Vereinbarkeit mit dem GG *ders.*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 125 ff.

¹²⁷⁷ Vgl. hierzu insb. *Hey*, IStR 2009, S. 181 (182 f.) m. w. N.; *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 217 ff. kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, dass § 15 AStG a. F. und n. F. europarechtswidrig sind.

¹²⁷⁸ Vgl. dazu *Kirchhain in Mössner/Fuhrmann* (Hrsg.), AStG, § 15 Rn. 80.

¹²⁷⁹ BT-Drs. 16/10189, S. 78.

¹²⁸⁰ Vgl. *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (381); *Steiner*, ErbStB 2008, S. 96 (99); *Wachter*, DStR 2000, S. 1037 (1047); v. *Löwe*, IStR 2005, S. 577 (584).

Dabei ist zu beachten, dass die österreichische Privatstiftung als eine starke und unabhängige Stiftung ausgestaltet ist.¹²⁸¹ Verschiedene gesellschaftsrechtliche Schutzvorschriften schließen im Regelfall uneingeschränkten Einfluss des Stifters und der Begünstigten auf die Stiftung aus. So ist bei der Anmeldung zur Eintragung in das Firmenbuch eine öffentlich beglaubigte Erklärung sämtlicher Mitglieder des Stiftungsvorstandes beizufügen, aus der sich ergibt, dass sich das Stiftungsvermögen zu ihrer freien Verfügung befindet (§ 12 Abs. 2 Nr. 2 PSG). Die Vorschrift ist an dem Gründungsverfahren von Kapitalgesellschaften orientiert, entsprechend müssen die Vorschriften ausgelegt werden. Zudem sind bezogen auf die Vorstandsbesetzung verschiedene Unvereinbarkeitsvorschriften vorgesehen, welche einen starken Einfluss des Stifters und der Destinatäre vermeiden.¹²⁸² Weiterhin hat der OGH durch zwei bedeutende Entscheidungen, die „Rechtsanwalts“-Entscheidung und die „Beirats“-Entscheidung, die Unabhängigkeit des Stiftungsvorstandes weiter gestärkt, was im Rahmen der PSG-Novelle 2011 auch Eingang in den Gesetzestext gefunden hat (§ 14 Abs. 3, 4 PSG; § 15 Abs. 3a PSG).¹²⁸³ Letztlich ist eine Einhaltung dieser Bestimmungen durch die obligatorische jährliche Stiftungsprüfung (§§ 20, 21 PSG) sichergestellt, die gerade das stiftungstypische Kontrolldefizit, welches aufgrund der Eigentümerlosigkeit entstehen kann, ausgleichen soll.¹²⁸⁴

Diese verschiedenen Faktoren führen zu einer weitgehenden Unabhängigkeit der Stiftung von den Destinatären und auch von dem Stifter, so dass das österreichische BMF in seinen Stiftungsrichtlinien 2009 davon ausgeht, dass man „in aller Regel einen [steuerlichen] Durchgriff durch die Rechtsform der Privatstiftung“ ausschließen könne. Allenfalls bei gesetzeswidrigem Zusammenwirken von Stifter, Stiftungsorganen und Zuwendungsempfänger sei dies anders zu beurteilen, denn nur dann wäre unter Umständen ein faktisch ungehinderter Zugriff auf das Stiftungsvermögen und seine Erträge möglich.¹²⁸⁵ Die gesetzliche Konstruktion der Privatstiftung bedingt also stets einen rechtlichen und tatsächlichen Vermögensentzug des Stifters, so dass die Voraussetzungen von § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG stets erfüllt werden können.¹²⁸⁶

So bleibt zu fragen, ob dies anders zu beurteilen ist, wenn sich der Stifter ein Widerrufsrecht vorbehalten hat, was bei vielen Privatstiftungen der Fall ist. *Fraberger* weist darauf hin, dass § 15 Abs. 6 AStG – entgegen dem Text des „Begutachtungsentwurfes“ – gerade keine „unwiderrufliche“ Vermögensverschiebung auf die Stiftung voraussetze.¹²⁸⁷ Im Ergebnis ist *Fraberger* zwar zuzustimmen, die Argumentation kann indes nicht überzeugen,

¹²⁸¹ *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (356).

¹²⁸² Siehe oben S 95.

¹²⁸³ Siehe oben S. 109

¹²⁸⁴ Siehe oben S. 104.

¹²⁸⁵ Richtlinie des öBMF – Az. GZ BMF-010200/0011-VI/6/2009 v. 16.11.2009, abrufbar unter [https://findok.bmf.gv.at/findok/showDoc.do?jsessionid=B275161D434E94CAFD3745060025391C?sort=Relevanz&bAppDat=1258326000000&timeContext_to=1902883068000000&bDokTypBez=Richtlinie&timeContext_from=1258326000000&searchNr=1&sortDesc=true&bPage=1&bbase=RLSeg&bRequestName=Externer+Link&gid=SDRLSEG-42974.1.20+28.09.2009+13%3A49%3A06%3A58-1&bErw=...&bBehoerde=BMF&bGz=BMF-010200%2F0011-VI%2F6%2F2009&srcName=trip#Heading8](https://findok.bmf.gv.at/findok/showDoc.do?jsessionid=B275161D434E94CAFD3745060025391C?sort=Relevanz&bAppDat=1258326000000&timeContext_to=1902883068000000&bDokTypBez=Richtlinie&timeContext_from=1258326000000&searchNr=1&sortDesc=true&bPage=1&base=RLSeg&bRequestName=Externer+Link&gid=SDRLSEG-42974.1.20+28.09.2009+13%3A49%3A06%3A58-1&bErw=...&bBehoerde=BMF&bGz=BMF-010200%2F0011-VI%2F6%2F2009&srcName=trip#Heading8) (zuletzt besucht am 17.12.12, 11.26 Uhr).

¹²⁸⁶ So auch *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (356 f.); *Offerhaus* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 633 (642 f.).

¹²⁸⁷ *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (357), verweist auf den „Begutachtungsentwurf“, der dieses Tatbestandsmerkmal vorgesehen habe.

denn weder Referentenentwurf¹²⁸⁸, noch Regierungsentwurf¹²⁸⁹, noch andere Gesetzgebungsmaterialien¹²⁹⁰ sahen als Tatbestandmerkmal des § 15 Abs. 6 AStG jemals eine unwiderrufliche Vermögensübertragung vor.¹²⁹¹ Vielmehr ist in allen Gesetzgebungsmaterialien von einer unwiderruflichen Vermögensübertragung unter Rückgriff auf die einschlägige BFH-Rechtsprechung zur näheren Konkretisierung der „sonstigen Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen“, die gemäß § 15 Abs. 4 AStG den Stiftungen im Sinne von § 15 Abs. 1 AStG gleich stehen, die Rede.¹²⁹²

Dies lässt indes nicht den Schluss zu, dass stets eine unwiderrufliche Vermögensübertragung auf die Stiftung erfolgt sein müsse, um die Anwendung von § 15 Abs. 1 AStG auszuschließen.¹²⁹³ Zum einen ist dies im Gesetz und in den Gesetzgebungsmaterialien nicht gesagt – Auslegungszweifel gehen zu Lasten des Gesetzgebers; zum anderen verweisen die Gesetzgebungsmaterialien zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals des rechtlichen und tatsächlichen Vermögensentzuges umfänglich auf die bereits genannte Entscheidung des BFH vom 28.6.2007. In dieser stellt das Gericht klar, dass die Vereinbarung eines bloßen Widerrufsvorbehalts bei einer Schenkung der Besteuerung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht entgegenstehe. Ein solcher Widerrufsvorbehalt hindere den Bedachten nicht an der freien Verfügung über das schenkweise übertragene Vermögen.¹²⁹⁴

Mithin stellt die österreichische Privatstiftung stets eine erbschaft- und ertragsteuerlich intransparente Stiftung dar, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Die Stiftungserrichtung unterliegt somit stets der Erbschaftsteuer, die Zurechnungsbesteuerung des

¹²⁸⁸ Referentenentwurf zum JStG 2009 v. 28.4.2008, abrufbar unter http://beck-aktuell.beck.de/sites/default/files/rsw/upload/Beck_Aktuell/RefE-BMF_1.pdf (zuletzt besucht am 17.12.2012, 13.09 Uhr).

¹²⁸⁹ Regierungsentwurf zum JStG 2009 v. 18.6.2012, abrufbar unter http://beck-aktuell.beck.de/sites/default/files/rsw/upload/Beck_Aktuell/Regierungsentwurf_JStG.pdf (zuletzt besucht am 17.12.2012, 13.11 Uhr).

¹²⁹⁰ Die wichtigsten Materialien zum JStG 2009 sind abrufbar unter <http://gesetzgebung.beck.de/node/261509> (zuletzt besucht am 17.12.2012, 13.19 Uhr).

¹²⁹¹ Anders aber noch BMF v. 14.5.2008 – Az. IV B 4-S 1361/07/0001, BStBl. I S. 638 = BeckVerw 227887 (nicht mehr anzuwenden).

¹²⁹² Vgl. nur BT-Drs. 16/10189, S. 78; Referentenentwurf zum JStG 2009 v. 28.4.2008, S. 94 f.; Regierungsentwurf zum JStG 2009 v. 18.6.2012, S. 126; siehe dazu *Kirchhain* in *Mössner/Fuhrmann* (Hrsg.), AStG, § 15 Rn. 81.

¹²⁹³ So auch *Kirchhain* in *Mössner/Fuhrmann* (Hrsg.), AStG, § 15 Rn. 81, der jedoch darauf hinweist, dass die Widerrufsmöglichkeit ein gewichtiges Indiz gegen den tatsächlichen und rechtlichen Entzug sein kann; *Schönfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (Hrsg.), Außensteuerrecht, § 15 AStG Rn. 196, der jedoch annimmt, dass ein freies Widerrufsrecht zu einer Anwendung von § 39 AO führen könne und deshalb anregt, die Widerrufsmöglichkeit an Voraussetzungen zu knüpfen; ähnlich *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 189 f., 205.

¹²⁹⁴ BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, 669 (672) in Anknüpfung an BFH v. 13.9.1989 – Az. II R 67/86, BStBl. II 1991, S. 32 (33); anders aber BFH v. 16.5.1989 – Az. VIII R 196/84, BStBl. II 1989, S. 877 ff.: Hier wandte der BFH § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO in einer Konstellation an, in welcher schenkweise übertragene KG-Anteile jederzeit ohne Angabe von Gründen zurückgefordert werden konnten; dazu *Schönfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (Hrsg.), Außensteuerrecht, § 15 AStG Rn. 196.

§ 15 Abs. 1 AStG greift jedoch nicht ein, wenn nachgewiesen wird, dass die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG erfüllt sind, was ohne Weiteres möglich ist.¹²⁹⁵

bb. Europarechtswidrige Benachteiligung ausländischer Familienstiftungen?

Obwohl es keine Harmonisierung der direkten Steuern auf europäischer Ebene gibt, ist das Steuerrecht „kein europarechtsfreier Raum“¹²⁹⁶. Die Mitgliedsstaaten müssen bei der Ausübung ihrer Kompetenzen das Gemeinschaftsrecht wahren, obwohl der Bereich der direkten Steuern nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt.¹²⁹⁷ Sie müssen dabei besonders die Grundfreiheiten beachten; diese verlangen, grenzüberschreitende Sachverhalte nicht ohne Rechtfertigung schlechter zu behandeln als rein inländische.¹²⁹⁸ Man spricht von dem sogenannten Umrahmungsprinzip.¹²⁹⁹ Für inländische Familienstiftungen statuiert § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ein Steuerklassenprivileg.¹³⁰⁰ Dieses gilt nicht für Vermögensübertragungen auf Familienstiftungen, die innerhalb des EU/EWR ansässig sind, es kommt daher stets die ungünstige Steuerklasse III zur Anwendung.¹³⁰¹ Damit liegt eine Ungleichbehandlung zwischen Stiftungen, die ihren Sitz in Deutschland haben, und Stiftungen mit Sitz außerhalb der Bundesrepublik vor. Es fragt sich, ob die Ungleichbehandlung zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG führt.

(1) Prüfungsmaßstab

Neben dem Grundgesetz hat der Gesetzgeber im Rahmen der Besteuerung das allgemeine Diskriminierungsverbot¹³⁰² des Art. 18 AEUV sowie die Grundfreiheiten des AEUV, die letztlich spezielle Diskriminierungsverbote darstellen, zu beachten. Sie haben grundrechtsähnlichen Charakter. Diese sind unmittelbar wirksam und können gerichtlich geltend gemacht werden. Es handelt sich um subjektive Rechte der Unionsbürger, welche die Mitgliedsstaaten verpflichten, nicht gerechtfertigte Einschränkungen der Grundfreiheiten zu

¹²⁹⁵ Vgl. auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 202 ff.

¹²⁹⁶ *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (496).

¹²⁹⁷ EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 (*Schumacker*), DStR 1995, S. 326 (327), vgl. zudem zur Frage, ob und inwieweit Grundfreiheiten ein zulässiger Maßstab für direkte Steuern sein können *Tiedtke/Mohr*, EuZW 2008, S. 424 ff. und *Kokott in Lehner* (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, S. 1 ff. (insb. S. 5 ff.).

¹²⁹⁸ *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (497); *Kokott/Henze*, BB 2007, S. 913 (913 f.); *Lenaerts*, EuR 2009, S. 728 (730).

¹²⁹⁹ Detailliert dazu *Lenaerts*, EuR 2009, S. 728 (729 f.).

¹³⁰⁰ Siehe oben S. 157 ff.

¹³⁰¹ *Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 110; *Kellersmann/Schnitger in Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationales Stiftungsrecht, S. 607 (613); *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (379).

¹³⁰² Vgl. allgemein zu den Wirkungen des Europarechts auf die direkte Besteuerung *Thömmes* in *GS Knobbe-Keuk*, S. 795 (798 ff.).

unterlassen.¹³⁰³ Eine grundfreiheitswidrige Diskriminierung setzt dabei stets einen grenzüberschreitenden Bezug voraus.¹³⁰⁴

Als speziellere Regelung gehen die Grundfreiheiten dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV vor.¹³⁰⁵ Durch § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG kann sowohl die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), welche gemäß Art. 49 Abs. 2 AEUV die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten, auch durch juristische Personen, sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen umfasst,¹³⁰⁶ oder die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) verletzt sein. Die Kapitalverkehrsfreiheit schützt vor Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs, also Kapitalanlage und Kapitalaufnahme, insgesamt also den grenzüberschreitenden Transfer von Geld- oder Sachkapital.¹³⁰⁷

Es fragt sich, an welcher der beiden Grundfreiheiten eine mögliche Diskriminierung durch das Steuerklassenprivileg für inländische Familienstiftungen zu messen ist. Das Verhältnis der Grundfreiheiten zueinander ist anhand der Schutzgüter beziehungsweise der geschützten Verhaltensweisen zu bestimmen.¹³⁰⁸ Die Abgrenzung hat deshalb große Bedeutung, weil die Kapitalverkehrsfreiheit – im Gegensatz zur Niederlassungsfreiheit – auch Drittstaatsangehörige umfasst.¹³⁰⁹ In Bezug auf die Benachteiligung einer österreichischen Privatstiftung im Vergleich zu einer deutschen Familienstiftung spielt es indes nur eine untergeordnete Rolle, an welcher Grundfreiheit man die Ungleichbehandlung misst, denn es handelt sich um einen unionsinternen Sachverhalt.¹³¹⁰ Die Voraussetzungen, unter denen ein Eingriff in die Kapital- oder Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt ist, gleichen sich.¹³¹¹

¹³⁰³ *Epiney* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 18 AEUV Rn. 2; *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 11; *Nettesheim* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 1 AEUV Rn. 67 ff.; *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (496); ausführlich in Bezug auf die Besteuerung von Familienstiftungen *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 156 ff.

¹³⁰⁴ *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 16; *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (497); *Demleitner*, *SteuK* 2011, S. 360 (361); *Jarass*, *EuR* 2000, S. 705 (706); vgl. *EuGH v. 28.3.1979 – Rs. C-175/78 (Saunders)*, *NJW* 1979, S. 1763 f.

¹³⁰⁵ *EuGH v. 29.02.1996 – Rs. C-193/94 (Skanavi)*, *BeckRS* 2004, 74845, Rn. 20; *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 20.

¹³⁰⁶ Dies umfasst auch die Gründung einer Familienstiftung, wie *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 168 ff., zeigt.

¹³⁰⁷ *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, § 23 Rn. 70; *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 Rn. 8; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 134; *Kotzur* in *Geiger/Khan/Kotzur*, EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 1, 7; *Schön* in *GS Knobbe-Keuk*, S. 743 (747 f.).

¹³⁰⁸ *EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11 (Scheunemann)*, *BeckRS* 2012, 81480 Rn. 20; *EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-452/04 (Fidium Finanz AG)*, *BeckRS* 2006, 70771 Rn. 33; *EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (Test Claimants)*, *BeckRS* 2007, 70189.

¹³⁰⁹ *Hey*, *DStR* 2011, S. 1149 (1151).

¹³¹⁰ Vgl. *Hey*, *DStR* 2011, S. 1149 (1152); *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, § 23 Rn. 75; *Thömmes*, *JbFSt* 2009/10, S. 107 (113).

¹³¹¹ Vgl. nur *EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (Test Claimants)*, *BeckRS* 2006, 70965 Rn. 60; *EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-282/07 (Truck Center)*, *BeckRS* 2009, 70005 Rn. 51; *EuGH v. 6.12.2007 – Rs. C-268/05 (Columbus Container Services)*, *BeckRS* 2007, 71014 Rn. 56.

Zwischen beiden Grundfreiheiten bestehen vielfältige Beziehungen und Überschneidungen; dies insbesondere wegen des breiten Anwendungsbereiches der Kapitalverkehrsfreiheit, denn es ist kaum eine grenzüberschreitende Investition vorstellbar, mit der nicht auch der grenzüberschreitende Transfer von Geld- oder Sachkapital einhergeht.¹³¹² Diskriminierungen durch Ertragsteuern hat der EuGH bisher im Regelfall an der Niederlassungsfreiheit gemessen, wenn ein unmittelbarer Eingriff¹³¹³ vorliegt und die Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit demgegenüber völlig zweitrangig beziehungsweise eine bloße Folge ist.¹³¹⁴ Die Abgrenzung ist mit vielen Zweifelsfragen behaftet, jedoch hat der EuGH klare Abgrenzungsmerkmale entwickelt, soweit es um die innergemeinschaftliche Beteiligung an Gesellschaften geht.¹³¹⁵ Demnach sei der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit betroffen, wenn ein Angehöriger oder eine Gesellschaft des betreffenden Mitgliedstaats am Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft eine Beteiligung hält, die es ihm beziehungsweise ihr ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.¹³¹⁶ Bereits dies ist bei Errichtung einer Stiftung fraglich, die als juristische Person unter Umständen zwar in den weiten Gesellschaftsbegriff des Art. 54 AEUV¹³¹⁷ einbezogen werden kann, wenn sie erwerbstätig ist, was regelmäßig auch zu bejahen sein wird, wenn die Stiftung nur vermögensverwaltend tätig ist.¹³¹⁸ Allerdings erscheint fraglich, ob „ein sicherer Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft und deren Tätigkeiten“ ausgeübt werden kann, denn von der Grundkonzeption sind Stiftungen verselbstständigte Vermögensmassen, die gerade keine Gesellschafter haben und die – nach der Errichtung – nur vom historischen und nicht vom aktuellen Stifterwillen beherrscht werden.¹³¹⁹ Nach diesen Maßstäben muss die Errichtung einer Stiftung also der Kapitalverkehrsfreiheit zugeordnet werden.¹³²⁰

¹³¹² Hey, DStR 2011, S. 1149 (1151); Ress/Ukrow in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 222;

¹³¹³ Übersicht der wesentlichen Entscheidungen (insb. „avoir fiscal“, „Schumacker“, „Asscher“, „Marks & Spencer“ u. „Cadbury Schweppes“) bei Bröhmer in Callies/Ruffert/Nettesheim (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 49 AEUV Rn. 36 ff.

¹³¹⁴ Hey, DStR 2011, S. 1149 (1151); Kokott/Ost, EuZW 2011, S. 496 (499); Ress/Ukrow in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 224.

¹³¹⁵ Vgl. detailliert dazu Wünsche, IStR 2012, S. 785 (785 ff.).

¹³¹⁶ EuGH v. 02.10.2008 – Rs. C-360/06 (Heinrich Bauer Verlag), BeckRS 2008, 71026 Rn. 27; EuGH v. 29.03.2007 – Rs. C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Beck RS 2007, 70245 Rn. 22, 70; EuGH v. 18.07.2007 – Rs. C-231/05 (Oy AA), BeckRS 2007, 70520 Rn. 20.

¹³¹⁷ Vgl. dazu nur Bröhmer in Callies/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 54 AEUV Rn. 1 ff.; Zimmer/Raab in Non Profit Law Yearbook 2004, S. 105 (111).

¹³¹⁸ Thömmes, JbFSt 2009/10, S. 107 (113); Thömmes/Stockmann, IStR 1999, S. 261 (263); Hallerbach, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 168; Zimmer/Raab in Non Profit Law Yearbook 2004, S. 105 (111 f.).

¹³¹⁹ So auch Thömmes, JbFSt 2008/2009, S. 107 (113); Kellersmann/Schnitger in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrecht, S. § 23 Rn. 75; a. A. i. E. Hallerbach, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 170 ff., 203 ff. der auf die Abgrenzung des EuGH nicht eingeht und von einer parallelen Anwendung beider Grundfreiheiten ausgeht.

¹³²⁰ So auch Thömmes, JbFSt 2008/2009, S. 107 (113); Kellersmann/Schnitger in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn.76.

Zudem geht der EuGH davon aus, dass die Besteuerung von Erbschaften und wohl auch Schenkungen grundsätzlich unter Art. 63 AEUV fällt.¹³²¹ Da das primäre Gemeinschaftsrecht keine Definition des freien Kapitalverkehrs enthält, greift er zur näheren Bestimmung auf die Nomenklatur im Anhang I der Richtlinie 88/361¹³²², die sogenannte Kapitalverkehrsrichtlinie, zurück. Diese definiert als Kapitalverkehr unter dem Punkt „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ Erbschaften und Vermächtnisse sowie Stiftungen und Schenkungen.¹³²³ Demnach ist § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen, welcher im Falle eines innergemeinschaftlichen Vorgangs freilich dem der Niederlassungsfreiheit gleicht.¹³²⁴

(2) Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit

Nachdem feststeht, dass § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG am Maßstab des Art. 63 AEUV, der Kapitalverkehrsfreiheit, zu messen ist, fragt sich, ob ein Eingriff in diese Grundfreiheit vorliegt und ob dieser gegebenenfalls gerechtfertigt wäre. Die Prüfungsdogmatik der Grundfreiheiten ist mit der für die Grundrechte, im Speziellen der Gleichheitsrechte, vergleichbar. Zweckmäßigerweise unterscheidet man sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich, Beschränkung beziehungsweise Diskriminierung und Rechtfertigung der Beschränkung.¹³²⁵

(a) Anwendungsbereich

Die Art. 63 ff. AEUV enthalten keine nähere Konkretisierung des Begriffs des Kapitalverkehrs. Allgemein gesprochen kann unter Kapitalverkehr jedoch aus einer Zusammenschau kapitalverkehrsrelevanter Regelungen im Primär- und Sekundärrecht, der Rechtsprechung des EuGH und dem ökonomischen Verständnis des Begriffs der über die Grenzen eines Mitgliedsstaates der Gemeinschaft hinweg stattfindende Transfer von Geld- und Sachkapital verstanden werden, welcher in erster Linie Anlagezwecken dient.¹³²⁶

Der EuGH hat bisher keine allgemeingültige Definition des Begriffes entwickelt; stattdessen greift er – oft einzelfallorientiert – auf das Sekundärrecht, insbesondere die Kapitalverkehrsrichtlinie (Richtlinie 88/361), zurück,¹³²⁷ der jedenfalls Hinweisscharakter zuzubilligen ist.¹³²⁸ Art. 1 Satz 1 RL 88/361 verpflichtet die Mitgliedsstaaten, Beschränkungen des Kapitalverkehrs zu beseitigen. Um die Durchführung der Richtlinie zu erleichtern, ist im Anhang

¹³²¹ EuGH v. 19.07.2012 – Rs. C-31/11 (*Scheunemann*), BeckRS 2012, 81480 Rn. 22; EuGH v. 11.11.2008, Rs. C-11/07 (*Eckelkamp*), BeckRS 2008, 70921 Rn. 39; EuGH v. 23.02.2006 – Rs. C-513/03 (*van Hilten*), BeckRS 2006, 70164 Rn. 38 ff.

¹³²² ABl. L 178/5 v. 8. 7. 1988.

¹³²³ Siehe oben FN 1321.

¹³²⁴ Siehe oben FN 1311.

¹³²⁵ Vgl. dazu *Jarass*, EuR 2000, S. 705 (705), *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 167; *Weber-Grellet*, DStR 2009, S. 1229 (1230).

¹³²⁶ *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn 8; *Schön* in *GS Knobbe-Keuk*, S. 743 (747); *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 193.

¹³²⁷ Siehe FN 1321.

¹³²⁸ *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 12; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 107.

eine Nomenklatur beigefügt (Art. 1 Satz 2 RL 88/361).¹³²⁹ Diese erfasst als Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter Schenkungen und Stiftungen, sowie Erbschaften und Vermächtnisse. Die Errichtung einer Stiftung – sowohl lebzeitig als auch von Todes wegen – fällt also in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.¹³³⁰

(b) Eingriff

Ausdrücklich verbietet Art. 63 Abs. 1 AEUV „alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten und dritten Ländern.“ Ohne Zweifel sind direkte Eingriffe in kapitalverkehrsrelevante Transaktionen, wie Verbote oder Anmelde- beziehungsweise Genehmigungserfordernisse, von dem Beschränkungsbegriff umfasst.¹³³¹ Allgemein ist aber von einem weiten Verständnis des Beschränkungsbegriffs auszugehen, so dass auch indirekte Diskriminierungen einbezogen werden. Ganz überwiegend wird die vom EuGH in Bezug auf die Warenverkehrsfreiheit entwickelte Dassonville-Formel, welche zur näheren Konkretisierung des Begriffes der „Maßnahmen gleicher Wirkung“ in Art. 34, 35 AEUV dient, in Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit entsprechend angewandt.¹³³² Demnach sind alle Maßnahmen, welche unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell den Kapital- oder Zahlungsverkehr behindern, als Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu verstehen.¹³³³ Ein Eingriff liegt dann vor, wenn Mitgliedsstaaten beim Eingang und/oder beim Ausgang gemeinschaftsrechtliche Sachverhalte ungünstiger behandeln, als rein inländische.¹³³⁴ Allein ausreichend ist, dass die fragliche Regelung geeignet ist, die Ausübung der Grundfreiheit weniger attraktiv zu machen. Eines Nachweises, dass sie tatsächliche Wirkung hat, bedarf es für die Annahme einer Beschränkung nicht.¹³³⁵

§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG statuiert für inländische Familienstiftungen ein Steuerklassenprivileg, ausländische Familienstiftungen werden jedoch stets in die ungünstigste Steuerklasse III eingeordnet. Die Versagung der Gewährung der günstigen Steuerklasse für eine ausländische Stiftung ist geeignet, einen Stifter zu veranlassen, eine inländische Stiftung einer ausländischen Stiftung vorzuziehen, denn die Errichtung wird im Vergleich zu der deut-

¹³²⁹ Vgl. ausführlich zu der Heranziehung von Sekundärrecht zur Konkretisierung von Primärrecht unter besonderer Berücksichtigung der Familienstiftung *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 193 ff.

¹³³⁰ So auch *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 199; *Kellersmann/Schnitger in Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 76; *Thömmes/Stockmann*, IStR 1999, S. 261 (266); implizit wohl auch *Hey*, DStR 2011, S. 1149 (1156).

¹³³¹ *Bröhmer in Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 59; *Ress/Ukrow in Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 134.

¹³³² *Bröhmer in Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 61; *Ress/Ukrow in Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 134; *Kotzur in Geiger/Khan/Kotzur*, EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 7; vgl. auch EuGH v. 04.06.2002 – Rs. C-367/98 (*Goldene Aktien III*), NZG 2002, S. 632 ff. Rn. 45.

¹³³³ *Bröhmer in Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 59; *Ress/Ukrow in Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 134; *Kotzur in Geiger/Khan/Kotzur*, EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 7; *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (498).

¹³³⁴ *Lenaerts*, EuR 2009, S. 728 (730).

¹³³⁵ EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (*Oy AA*), BeckRS 2007, 70520 Rn. 40, 42.

schen Stiftung teilweise erheblich steuerlich ungünstiger behandelt.¹³³⁶ Dadurch wird die Kapitelverkehrsfreiheit beeinträchtigt, denn die im Vergleich zur im Inland ansässigen Familienstiftung ungünstigere Errichtungsbesteuerung macht die Errichtung einer ausländischen Familienstiftung weniger attraktiv.

(c) Rechtfertigung des Eingriffs

Allein der Umstand, dass es zu einer Beschränkung einer Grundfreiheit gekommen ist, sagt aber noch nichts über die Rechtmäßigkeit der in Rede stehenden Maßnahme aus, denn sie kann unter Umständen gerechtfertigt sein. Man unterscheidet geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe.

Art. 65 Abs. 1 AEUV enthält geschriebene Rechtfertigungsgründe: So berührt nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a) AEUV¹³³⁷ Art. 63 AEUV nicht das Recht der Mitgliedsstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich zu behandeln. Nach einer Erklärung im Rahmen des Schlussprotokolls zum Vertrag von Maastricht, welche der Vertragsauslegung dient, soll dieses Recht der Mitgliedsstaaten sich jedoch nur auf Vorschriften erstrecken, welche bis 1993 bestanden haben. Es handelt sich also um eine „standstill-Klausel“, welche Regelungen, die nach Ende 1993 in Kraft treten, die an den Wohnort oder die Belegenheit des Kapitals anknüpfen, nicht gestattet und die überdies als Ausnahme von der Kapitalverkehrsfreiheit eng auszulegen ist.¹³³⁸ Die Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG besteht seit 1974,¹³³⁹ kann also dem Grunde nach von Art. 65 Abs. 1 Buchst. a) AEUV erfasst werden, denn sie differenziert nach dem Ort der Kapitalanlage.¹³⁴⁰ Allerdings ist zu beachten, dass Art. 65 Abs. 3 AEUV in Bezug auf Art. 65 Abs. 1 Buchst. a) AEUV bestimmt, dass die dort genannten steuerrechtlichen Vorschriften weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs darstellen dürfen. Dies veranlasst den EuGH richtigerweise zu einer sehr engen Auslegung des Art. 65 Abs. 1 Buchst. a) AEUV. In Bezug auf eine niederländische Regelung, die einen Freibetrag für Dividenden von inländischen, nicht aber von ausländischen Gesellschaften, gewährte, also nach Anlageort differenzierte, stellte der EuGH unter Verweis auf den heutigen Art. 65 Abs. 3 AEUV klar, dass diese stets „durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses“ gerechtfertigt sein müssen.¹³⁴¹ Trotz der geschriebenen

¹³³⁶ Thömmes, JbFSt 2008/2009, S. 107 (112); Kellersmann/Schnitger in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 94 ff.; Hallerbach, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 203.

¹³³⁷ Art. 65 Abs. 1 Buchst. b) AEUV ist nicht einschlägig, vgl. Hallerbach, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 208 ff.

¹³³⁸ Kotzur in Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 65 AEUV Rn. 2; Bröhmer in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 65 AEUV, Art. 65 Rn. 2; Ress/Ukrow in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 65 AEUV Rn. 4, 13.

¹³³⁹ Vgl. zur Rechtentwicklung Troll in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 8.

¹³⁴⁰ Vgl. ausführlich dazu Hallerbach, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 207 ff.

¹³⁴¹ EuGH v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35/98 (Verkooijen), DStRE 2000, S. 742 ff. Rn. 43; ebenso EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (Manninen), BeckRS 2004, 75721 Rn. 29; das Zusammenspiel des Regelungskomplexes verdeutlicht Schön in GS Knobbe-Keuk, S. 743 (768); vgl. dazu – wenn wohl auch terminologisch unscharf – Hallerbach, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 211.

Ausnahmen in Art. 65 Abs. 1 AEUV sind also stets zwingende Gründe des Allgemeininteresses notwendig, die als ungeschriebene Rechtfertigungsgründe ebenfalls Eingriffe in die Kapitalverkehrsfreiheit rechtfertigen können,¹³⁴² sofern die in Rede stehende Regelung Situationen betrifft, die objektiv miteinander vergleichbar sind,¹³⁴³ was bei der hier vorliegenden Behandlung der in- und ausländischen Stiftung der Fall ist.¹³⁴⁴

Als solche zwingende Gründe des Allgemeinwohls hat der EuGH die Bekämpfung der Steuerhinterziehung, Steuerflucht sowie die wirksame Steueraufsicht, den Territorialitätsgrundsatz, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, die Verhinderung doppelter Verlustberücksichtigung sowie die Kohärenz des Steuerrechts anerkannt.¹³⁴⁵

(aa) Kohärenz der nationalen Steuersysteme

Bedeutung hat besonders der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des nationalen Steuerrechts erlangt, welcher der fehlenden Harmonisierung der direkten Steuern innerhalb der Europäischen Gemeinschaft Rechnung trägt und Wertungswidersprüche innerhalb der nationalen Steuersysteme vermeiden soll.¹³⁴⁶ Er beruht auf der Überlegung, dass steuerlichen Entlastungen zum Teil korrespondierende Belastungen gegenüberstehen, damit also auf dem Prinzip der steuerrechtlichen Korrespondenz, zivilrechtlich vergleichbar etwa mit einer synallagmatischen Verknüpfung.¹³⁴⁷

1992 hat der EuGH im Rahmen zweier Entscheidungen¹³⁴⁸ zum ersten Mal die Kohärenz der nationalen Steuersysteme als möglichen Rechtfertigungsgrund für Ungleichbehandlungen anerkannt. Der deutsche Staatsbürger *Hanns-Martin Bachmann*, der berufsbedingt nach Belgien gezogen war, hatte vor seinem Umzug in Deutschland eine Lebensversicherung abgeschlossen; die Prämien wurden in Belgien nicht zum Abzug von seinen Einkünften zugelassen. Allerdings sah der EuGH dies als gerechtfertigt an, denn es bestehe ein Zusammenhang zwischen der Abzugsmöglichkeit der Versicherungsprämien und der Besteuerung der Leistung der Versicherung im Versicherungsfalle in Belgien. Innerhalb des belgischen Steuersystems sei deshalb der Vorteil, der sich aus der Abzugsmöglichkeit der Prämienzahlungen auf der einen Seite ergibt, durch den Nachteil der Besteuerung der Versicherungsleistung auf der anderen Seite ausgeglichen, zumal das belgische Recht von einer Besteuerung der Versicherungsleistungen absehe, wenn kein Abzug erfolgt sei. Eine andere Bewertung setze voraus, dass die Zulassung der Versicherungsbeiträge zum Abzug mit der

¹³⁴² Vgl. dazu anschaulich *Wilmowsky* in *Ehlers* (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, S. 402 (411).

¹³⁴³ Vgl. zu objektiven Vergleichbarkeit *Schön* in *GS Knobbe-Keuk*, S. 743 (767); EuGH v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35–98 (*Verkooijen*), DStRE 2000, S. 742 ff. Rn. 43; EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), BeckRS 2004, 75721 Rn. 29.

¹³⁴⁴ *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 94 ff.

¹³⁴⁵ *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (500) m. w. N.; *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 99 ff.; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 182 ff.

¹³⁴⁶ *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (500).

¹³⁴⁷ *Weber-Grellet*, DStR 2009, S. 1229 (1331).

¹³⁴⁸ EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 (*Bachmann*), EuZW 1992, S. 215 (Rn. 28) u. EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-300/90 (*Kommission gegen Belgien*), EuZW 1992, S. 217 Rn. 21.

Möglichkeit der Besteuerung der Versicherungsleistung einhergehe, was hier jedoch nicht zwingend sichergestellt war, da es sich um eine deutsche Gesellschaft handelte. Es muss also ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil bestehen.¹³⁴⁹

Im Anschluss an die beiden erwähnten Judikate handhabte der EuGH den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz jedoch ausgesprochen restriktiv und versagte den Mitgliedsstaaten stets die vielfach vorgetragene¹³⁵⁰ Berufung auf ihn, so dass *Randelzhofer/Forsthoff* noch 2009 konstatierten, er habe praktisch keine Relevanz mehr.¹³⁵¹ Der EuGH stellte hohe Anforderungen: Damit ein Regelungskomplex als kohärent zu bewerten sei, müsse die Kohärenz innerhalb der gleichen Regelung hergestellt werden. Es müsse stets die gleiche Person betroffen sein, sich um die gleiche Steuer handeln sowie ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne einer strenger Wechselbeziehung zwischen Vor- und Nachteil bestehen.¹³⁵²

In jüngerer Zeit scheint der EuGH die Voraussetzungen indes zu lockern. Im Rahmen der *Manninen*-Entscheidung, welche die Vereinbarkeit einer finnischen Vorschrift zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschafts-Gewinnen mit Körperschaftsteuer auf der einen Seite und Dividendenzahlungen mit Einkommensteuer auf der anderen Seite, die jedoch nur gewährt wurde, wenn die Körperschaft in Finnland unbeschränkt steuerpflichtig war, mit den Grundfreiheiten zum Gegenstand hatte, nahm der EuGH implizit von dem Erfordernis, dass Vor- und Nachteil bei dem gleichen Steuerrechtssubjekt eintreten müsse, Abstand. Er ließ die Regelung dann aber wegen fehlender Erforderlichkeit zur Wahrung der Kohärenz des Steuersystems scheitern.¹³⁵³ Erstmals nach den beiden Judikaten von 1992 ließ der EuGH in der Folge den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz 2008 im Rahmen der *Krankenheim Ruhesitz*-Entscheidung wieder greifen.¹³⁵⁴ Demnach sei eine Beschränkung der Grundfreiheiten durch die Kohärenz des nationalen Steuerrechts gerechtfertigt, wenn ein direkter, persönlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil bestehe und die Regelung auch im Übrigen verhältnismäßig sei.¹³⁵⁵ Allgemein wird die Entscheidung so verstanden, als wolle der EuGH den Mitgliedsstaaten im Bereich der direkten Steuern, welche zum jetzigen Stand der europäischen Integration noch nicht harmonisiert sind, Spielräume bei der Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme belassen, auch um nationales Steuersubstrat zu wahren.¹³⁵⁶

Entsprechend der bis vor kurzem von dem EuGH vertretenen restriktiven Linie wurde die durch § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG vorgenommene Ungleichbehandlung bei der Errichtungs-

¹³⁴⁹ EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 (*Bachmann*), EuZW 1992, S. 215 (Rn. 21 f.).

¹³⁵⁰ Vgl. Nachweise bei *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEU, Vorb. zu Art. 39 - 55 ff. AEUV Rn. 239.

¹³⁵¹ *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEU, Vorb. zu Art. 39 - 55 ff. AEUV Rn. 235; vgl. auch *Thömmes* in GS Knobbe-Keuk, S. 795 (831); einen Überblick über die „Zeit der Strenge“ geben *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (501).

¹³⁵² Vgl. die Zusammenfassungen unter Auswertung der EuGH-Rspr. bei *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEU, Vorb. zu Art. 39 - 55 ff. AEUV Rn. 238; *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (501); *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (456 f.); *Musil/Fähling*, DStR 2010, S. 1501 (1502 f.); *Elicker*, IStR 2005, S. 89 (89).

¹³⁵³ EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), BeckRS 2004, 75717 Rn. 42 ff. (insb. Rn. 46).

¹³⁵⁴ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz*), BeckRS 2008, 71114 Rn. 43.

¹³⁵⁵ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz*), BeckRS 2008, 71114 Rn. 42, 45.

¹³⁵⁶ *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (501); *Musil/Fähling*, DStR 2010, S. 1501 (1505); *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (467); *Weber-Grellet*, DStR 2009, S. 1229 (1236).

besteuerung inländischer und ausländischer Familienstiftungen nicht durch das Kohärenzargument als gerechtfertigt angesehen.¹³⁵⁷ Zwar bestehe ein gewisser Zusammenhang zwischen Gewährung des Vorteils in Form des Steuerklassenprivilegs und des Nachteils, der Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer im 30-Jahres-Rhythmus,¹³⁵⁸ jedoch verwirkliche sich dieser angesichts § 20 Abs. 1 Satz 2 ErbStG nicht zwingend bei dem gleichen Steuersubjekt, denn neben der errichteten Vermögensmasse selbst sei auch der Stifter Steuerschuldner.¹³⁵⁹ Diese Überlegung vermag jedoch nicht zu überzeugen. Zunächst betrifft sie nur Stiftungen, die unter Lebenden errichtet werden; wird eine Stiftung von Todes wegen errichtet, ist nur die Stiftung Schuldner der Erbschaftsteuer, so dass jedenfalls eine differenzierte Betrachtung notwendig wäre. Die Regelung des § 20 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist weiterhin mit der Konzeption der Erbanfallsteuer nur schwer vereinbar. Daher wird sich im Regelfall die Steuerverwaltung an die Stiftung halten müssen,¹³⁶⁰ so dass in praxi Vor- und Nachteil bei demselben Steuersubjekt eintreten. Zum anderen hält der EuGH nicht mehr an dem Erfordernis der Steuersubjektidentität fest.

Weiterhin wird der unmittelbare Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil bestritten, der sich stets auf den gleichen wirtschaftlichen Vorgang beziehen müsse und bereits angesichts des enormen zeitlichen Abstands von 30 Jahren zwischen Gewährung des Vorteils und Belastung mit dem Nachteil nicht bestehen könne.¹³⁶¹ Allerdings findet das Argument, der Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil bestehe bereits aufgrund der langen Zeitspanne nicht, keine Stütze in der Rechtsprechung des EuGH. Das zeigt bereits ein Blick auf den Ausgangspunkt der Überlegungen des Gerichts zum Thema Kohärenz, der *Bachmann*-Entscheidung. Hier war sogar in bestimmten Konstellationen, nämlich im Falle des Todes des Versicherten, ungewiss, wann die Versicherungsleistungen ausgezahlt und damit steuerpflichtig werden. Weiterhin verdient auch die Annahme, es bestehe kein Zusammenhang zwischen Gewährung von Vor- und Belastung mit Nachteil, auf Grundlage der neuen EuGH-Rechtsprechung keine Zustimmung mehr. Den Zusammenhang scheint der EuGH neuerdings als gegeben anzusehen, wenn Vor- und Nachteil sich als logische Pendants gegenüberstehen.¹³⁶² Genau dies ist bei der Gewährung des Steuerklassenprivilegs der Fall. Es dient – im Zusammenspiel mit der Ersatzerbschaftsteuer – dazu, die Besteuerung der Familienstiftung typisiert der Besteuerung von natürlichen Erbgängen nachzubilden. Die Gewährung des Steuerklassenprivilegs auf der einen Seite ist seit Einführung der Ersatzerbschaftsteuer zum 1.1.1974 logisch mit der Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer auf der anderen Seite verknüpft; dies auch um dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG nachzukommen, auch wenn Vor- und Nachteil sich nicht zwingend in derselben Höhe verwirklichen, wie dies übrigens aufgrund von Progressionseffekten auch in der

¹³⁵⁷ *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, S. 253 (257); *dies.* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 102 ff.; *Thömmes/Stockmann*, IStR 1999, S. 261 (267); *Thömmes*, JbFSt 2009/2010, S. 107 (112 ff.); *Hey*, DStR 2011, S. 1149 (1156); *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 215 ff.

¹³⁵⁸ *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 111.

¹³⁵⁹ *Thömmes/Stockmann*, IStR 1999, S. 261 (266); *Thömmes*, JbFSt 2009/2010, S. 107 (112 ff.); *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, S. 253 (257).

¹³⁶⁰ BFH v. 29. 11. 1961 – Az. II 282/58 U, BStBl III 1962, S. 323 (323).

¹³⁶¹ *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, S. 253 (257); *dies.* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 104; *Thömmes/Stockmann*, IStR 1999, S. 261 (267); *ders.*, JbFSt 2009/2010, S. 107 (112 ff.).

¹³⁶² EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz*), BeckRS 2008, 71114 Rn. 42, 54.

Bachmann-Entscheidung nicht zwingend der Fall gewesen wäre. Es besteht demnach der erforderliche Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil, so dass die Ungleichbehandlung dem speziellen Rechtfertigungsgrund der Kohärenz gerecht wird. Errichtet ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine ausländische Familienstiftung, hat der deutsche Fiskus keine Möglichkeit, die Ersatzerbschaftsteuer zu erheben.¹³⁶³ Entsprechend muss auch die Gewährung des Steuerklassenprivilegs versagt bleiben.

Weiterhin muss die Regelung aber auch verhältnismäßig sein.¹³⁶⁴ Eine Maßnahme genügt nach Definition des EuGH dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der ein allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts ist,¹³⁶⁵ wenn sie geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten legitimen Ziels zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht.¹³⁶⁶ Teilweise finden sich in der Rechtsprechung des EuGH jedoch auch Formulierungen in Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wie sie aus dem deutschen Verfassungs- und Verwaltungsrecht bekannt sind: „Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes gehört der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts. Nach diesem Grundsatz hängt die Rechtmäßigkeit [...] [einer Maßnahme] davon ab, daß die Verbotsmaßnahmen zur Erreichung der mit der fraglichen Regelung zulässigerweise verfolgten Ziele geeignet und erforderlich sind. Dabei ist, wenn mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen; ferner müssen die verursachten Nachteile in angemessenem Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen.“¹³⁶⁷

Zunächst muss die in Rede stehende Vorschrift einem legitimen Ziel dienen, dazu gehört beispielsweise die Verfolgung von anerkannten Rechtfertigungsgründen, wobei der weite Einschätzungsspielraum des nationalen Gesetzgebers zu beachten ist.¹³⁶⁸ § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG dient gemeinsam mit der Ersatzerbschaftsteuer dem Ziel, Stiftungskonstruktionen typisiert in Bezug auf die Erbschaftsbesteuerung dem natürlichen Erbgang gleich zu stellen.¹³⁶⁹ Dies ist bei ausländischen Stiftungen nicht möglich, denn sie können nach der Gründung nicht der Ersatzerbschaftsteuer unterworfen werden, welche die Kehrseite des Steuerklassenprivilegs ist. Der Begünstigungsausschluss dient also dazu, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten, was ein legitimes Ziel darstellt.

Weiterhin muss die Maßnahme zur Zielerreichung objektiv geeignet sein, wobei es ausreicht, wenn die Maßnahme als taugliches Mittel zur Zielerreichung erscheint beziehungs-

¹³⁶³ In diese Richtung auch *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 111.

¹³⁶⁴ EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), BeckRS 2004, 75717 Rn. 29, 45; EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz*), BeckRS 2008, 71114 Rn. 45.

¹³⁶⁵ Vgl. ausführlich dazu unter Berücksichtigung der Rechts Traditionen der Mitgliedsländer *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht, S. 551 ff. (insb. S. 690 ff.).

¹³⁶⁶ EuGH v. 27.01.2009 – Rs. C-318/07 (*Persche*), BeckRS 2009, 70094 Rn. 44; EuGH v. 18.12.2007 – C-101/05 (*Skatteverket*), BeckRS 2007, 71068 Rn. 55.

¹³⁶⁷ EuGH v. 13.11.1990 – Rs. C-331/88 (*Sleightholme*), EuZW 1991, 123 ff. (Rn. 13); vgl. auch dazu *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 65 AEUV Rn. 43; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.) EUV/AEUV, Art. 65 AEUV Rn. 71; *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 88 ff.; *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (464 ff.).

¹³⁶⁸ Vgl. zu den Anforderungen i. E. *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 90; *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (464).

¹³⁶⁹ Siehe oben S. 157 ff.

weise dieses Ziel jedenfalls fördert.¹³⁷⁰ An der Erfüllung dieses Erfordernisses kann nicht ernsthaft gezweifelt werden. Für die dritte Voraussetzung, die Erforderlichkeit, ist notwendig, dass kein milderes Mittel zur Verfügung steht, es also keine weniger belastende Alternative gibt, die ebenso wirksam wäre, wobei auch hier den Mitgliedsstaaten eine Einschätzungsprärogative zuzubilligen ist.¹³⁷¹ Ein milderes Mittel zur Verfolgung des Ziels ist nicht ersichtlich.

Letztlich muss die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne, auch als Angemessenheit bezeichnet, gegeben sein. Das ist der Fall, wenn die bewirkten Nachteile mit den bezweckten Vorteilen in einem angemessenen Verhältnis stehen. Es bedarf einer Abwägung der widerstreitenden Rechtspositionen.¹³⁷²

Zugunsten der Mitgliedsstaaten ist dabei zu berücksichtigen, dass gerade steuerliche Entscheidungen oft besonders bedeutsame Weichenstellungen beinhalten. Ihnen kommt eine Schlüsselrolle im Rahmen der sozial- und steuerstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit zu, sie sind wichtiges politisches Mittel zur Lösung von gesellschaftlichen Konflikten und haben – wegen zum Teil erheblicher Aufkommenswirkungen – überragende Bedeutung für den gesamten politischen Prozess.¹³⁷³ Zudem ist der Gewinn für den Binnenmarkt durch die Feststellung der Unvereinbarkeit einer steuerrechtlichen Regelung oft nur sehr gering, denn der EU-Bürger hat angesichts des Umstandes, dass die direkten Steuern bisher weitgehend nicht harmonisiert sind,¹³⁷⁴ System- und Belastungsunterschiede hinzunehmen.

Auf der anderen Seite ist zu beachten, dass sich die Mitgliedsstaaten das Ziel eines gemeinsamen Binnenmarktes selbst gesteckt haben. Aber auch ein einheitliches Steuersystem ist keine zwingende Voraussetzung für einen funktionierenden Markt, wie die Beispiele der Schweiz und der USA zeigen.¹³⁷⁵ Weiterhin muss in Rechnung gestellt werden, dass eine extensive Interpretation der Grundfreiheiten zu einem Steuerwettbewerb der Mitgliedsländer in Bezug auf sehr mobile Leistungsfähigkeitsquellen, wie beispielsweise Kapitalvermögen, führen würde, was gleichzeitig dazu zwingt, die staatlichen Einnahmen durch eine weitergehende Belastung von weniger mobilen Leistungsfähigkeitsquellen wie Familien und Arbeitnehmern, auch durch höhere indirekte Steuern sicherzustellen.¹³⁷⁶

Zudem haben sich die Mitgliedsstaaten bewusst die Steuerhoheit vorbehalten (Art. 114 Abs. 2 AEUV). Europäisches Recht ist jedoch selbstredend in jedem Fall zu beachten, soweit es bereits zu einer Harmonisierung gekommen ist, wie beispielsweise in bestimmten Fragen der Konzernbesteuerung. Eine weitere Harmonisierung der direkten Steuern ist

¹³⁷⁰ Kingreen in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 92; Stewen, EuR 2008, S. 445 (464); Becker in Schwarze (Hrsg.), EU-Rechtskommentar, Art. 36 AEUV Rn. 65.

¹³⁷¹ Kingreen in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 93; Stewen, EuR 2008, S. 445 (464); Becker in Schwarze (Hrsg.), EU-Rechtskommentar, Art. 36 AEUV Rn. 67.

¹³⁷² Stewen, EuR 2008, S. 445 (464); Becker in Schwarze (Hrsg.) EU-Rechtskommentar, Art. 36 AEUV Rn. 74; Kingreen in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 98.

¹³⁷³ Seiler in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 51; Stewen, EuR 2008, S. 445 (466).

¹³⁷⁴ Vgl. dazu Waldhoff in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 Rn. 19 ff.; Seiler in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 Rn. 50 ff.

¹³⁷⁵ Waldhoff in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 27.

¹³⁷⁶ Seiler in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 57.

jedoch nur unter den engen Voraussetzungen des Art. 115 AEUV möglich,¹³⁷⁷ der zudem eine einstimmige Entscheidung und damit unter Umständen weitreichende Kompromisse der Mitgliedsstaaten voraussetzt. Diese fehlende Harmonisierung führt zwangsläufig zu Konflikten mit den Grundfreiheiten, was bei Vertragsformulierung hingenommen wurde,¹³⁷⁸ denn selbstverständlich führen unterschiedliche Steuersysteme zu Hemmnissen innerhalb des Binnenmarktes. Im Bereich der direkten Steuern sind also Primär- und Sekundärrecht bisher nicht aufeinander abgestimmt, sie sind inkohärent. Dem Binnenmarkt kommt nach alldem innerhalb der Abwägung ein geringes Gewicht zu, Eingriffe in die Marktfreiheiten sind also in diesem Bereich nur dann nicht als angemessen zu bewerten, wenn sie besonders weitgehend und stark diskriminierend beziehungsweise gar protektionistisch sind.¹³⁷⁹ Insbesondere intendiert die Beschränkung einer Grundfreiheit nicht zwingend ihre Verletzung.¹³⁸⁰

Nach alldem fällt auch im Rahmen der Frage, ob das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG angemessen ist, nicht zugunsten des Binnenmarktes aus, die Vorschrift ist mit dem primären Europarecht, insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit, vereinbar. Der deutsche Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, die Einschaltung von Familienstiftungen durch ein Zusammenspiel von Steuerklassenprivileg und Ersatzerbschaftsteuer typisiert ebenso zu behandeln, wie dies bei normalen Erbgängen der Fall ist. So soll vermieden werden, dass große Vermögen dauerhaft der Erbschaftsteuer entzogen werden. Nicht ohne Berechtigung wird dies teilweise sogar mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich für geboten gehalten.¹³⁸¹ Es ist nur konsequent, bei der Errichtung einer ausländischen Familienstiftung nicht dieselben Vorteile einzuräumen, wie dies bei der Errichtung einer inländischen Familienstiftung der Fall ist, denn sie werden auch nicht von dem daraus erwachsenden Nachteil, der Ersatzerbschaftsteuer, betroffen. Über einen längeren Zeitraum hinweg betrachtet, werden damit die inländischen Familienstiftungen erbschaftsteuerlich sogar schlechter behandelt als ausländische. Obendrein ist die hohe Stiftungserrichtungsbesteuerung ein wirksames Mittel, um einen unerwünschten Steuerwettbewerb, an welchem sich Österreich ohne Zweifel beteiligen möchte,¹³⁸² zu verhindern. Solange es keine stärkeren Harmonisierungstendenzen hinsichtlich der Besteuerung von Erbschaften gibt, sind die steuersystematischen Unterschiede hinzunehmen, so dass § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG angemessen ist, um die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten.

(bb) Vermeidung von Steuerhinterziehung

In Bezug auf den Rechtfertigungsgrund der wirksamen Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerflucht, sowie wirksamer Steueraufsicht verweist der EuGH in ständiger Recht-

¹³⁷⁷ Seiler in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 52.

¹³⁷⁸ Seiler in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 55.

¹³⁷⁹ So überzeugend Stewen, EuR 2008, S. 445 (464).

¹³⁸⁰ In diese Richtung wohl aber Hallerbach, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 221.

¹³⁸¹ Geck in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 47.

¹³⁸² Laut Erläuterungen der Regierungsvorlage, abgedruckt bei Eißelsberg/Halswanter, Privatstiftungsgesetz, S. 2 sollte mit dem PSG und wohl erst recht den steuerlichen Regelungen ein Anreiz geschaffen werden, ausländisches Vermögen in österreichische Stiftungen einzubringen.

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

sprechung auf die Amtshilferichtlinie.¹³⁸³ Hier kann ein solches Ansinnen im Verhältnis zu Österreich die Ungleichbehandlung also nicht rechtfertigen.

(cc) Territorialitätsprinzip

Das Territorialitätsprinzip¹³⁸⁴ hat der EuGH als Rechtfertigungsgrund im Rahmen einer Entscheidung anerkannt, in der es um die Frage ging, ob eine luxemburgische Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, welche beschränkt Steuerpflichtigen nur erlaubte, inländische Gewinne und Verluste aus früheren Jahren zu mindern, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen, während bei Inländern grundsätzlich alle Verluste berücksichtigt werden konnten. Das Territorialitätsprinzip scheidet hier als Rechtfertigungsgrund bereits deshalb aus, weil § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG bzw. 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG i. V. m. § 2 ErbStG bei unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftern das Welteinkommen beziehungsweise bei beschränkt steuerpflichtigen Stiftern das Inlandsvermögen der Steuer unterwirft, das Territorialitätsprinzip jedoch nur als Rechtfertigung für Regelungen denkbar ist, die an Sachverhalte außerhalb der eigenen Steuerhoheit anknüpfen.¹³⁸⁵

(dd) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

Auch der Rechtfertigungsgrund, die Besteuerungsbefugnis angemessen aufteilen zu wollen,¹³⁸⁶ verfängt hier nicht. Dies wäre denkbar, wenn beispielsweise Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt würde, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren. Denn dies beeinträchtigt die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich, da die Besteuerungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde.¹³⁸⁷ Eine solche Konstellation ist hier indes nicht gegeben.

(3) Ergebnis

§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG genügt den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts. Stiftungen, die ihren Sitz nicht in Deutschland haben, werden im Unterschied zu Familienstiftungen, die ihren Sitz in Deutschland haben, erbschaftsteuerlich in die Steuerklasse III eingeordnet.

¹³⁸³ EuGH v. 28.10.2010 – Rs. C-72/10 (*Costa*), EuZW 2011, S. 30 ff. Rn. 30 ff.; EuGH v. 11. 10. 2007 – Rs. C-451/05 (*ELISA*), BeckRS 2007, 70799 Rn. 56 ff.; EuGH v. 1.7.2010 – Rs. C-233/10 (*Kommission gegen Niederlande*), BeckRS 2010, 90814 Rn. 58.

¹³⁸⁴ EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C 250/95 (*Futura*), DStRE 1998, S. 514 ff. Rn. 20 f.

¹³⁸⁵ *Kellersmann/Schnitger in Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 105.

¹³⁸⁶ EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Europäische Zentralbank*), BeckRS 2005, 70952 Rn. 45; EuGH v. 10.02.2011 – Rs. C-J043/08 (*Yaesu*), BeckEURS 2011, 55797 Rn. 61.

¹³⁸⁷ EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Europäische Zentralbank*), BeckRS 2005, 70952 Rn. 46.

cc. Privilegierung für Betriebsvermögen

Privilegierungen für Betriebsvermögen gemäß §§ 13a, 13b ErbStG können bei der Errichtung einer österreichischen Privatstiftung ebenso in Anspruch genommen werden, wie dies bei der Errichtung einer deutschen Stiftung der Fall ist.¹³⁸⁸ Im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2009 wurde der Begünstigungsrahmen zudem auf Betriebsvermögen, welches in einem EU/EWR-Staat belegen ist, erweitert, um eine vorher bestehende Europarechtswidrigkeit des vorherigen Begünstigungsausschlusses zu beseitigen.¹³⁸⁹

dd. Ertragsteuerliche Folgen

Aus deutscher Sicht löst die Errichtung einer österreichischen Stiftung im Wesentlichen dieselben Folgen aus, wie dies bei der Errichtung einer inländischen Stiftung der Fall wäre. Insbesondere die Übertragung von Vermögen, welches im Privatvermögen gehalten wird, löst keine Einkommensteuer aus.¹³⁹⁰

Dies kann jedoch anders beurteilt werden, wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft in die Privatstiftung überführt werden sollen. § 17 Abs. 1 EStG bestimmt, dass auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Prozent beteiligt war, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG bestimmt, dass eine Veräußerung fingiert wird, wenn ein solcher Anteil durch ein unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person übergeht, was im Falle der Privatstiftung meist der Fall sein wird.¹³⁹¹ Es kommt also zu einer Aufdeckung von stillen Reserven, ohne dass diese realisiert werden.¹³⁹² Allerdings wird die Problematik durch § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG entschärft, der i. V. m. § 6 Abs. 5 Satz 1, 2 AStG eine Stundung vorsieht, wenn der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen einer der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht in EU/EWR-Staaten unterliegt und die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der BRD und dem jeweiligen Staat gegeben ist. Diese Voraussetzungen sind im Verhältnis zu Österreich erfüllt.

¹³⁸⁸ Dazu bspw. *Gierhake*, Rechtliche Fragen der Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen, S. 111; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 188; siehe dazu oben S. 166 ff.

¹³⁸⁹ Vgl. dazu nur *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 13b Rn. 67 m. w. N. Der fortbestehende Ausschluss von Betriebsvermögen, welches in Drittstaaten belegen ist, ist nach Ansicht des EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11 (*Scheunemann*), BeckRS 2012, 81480 europarechtskonform.

¹³⁹⁰ Vgl. *Wachter*, DStR 2000, S. 1037 (1043); *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (379).

¹³⁹¹ Vgl. *Wachter*, DStR 2000, S. 1037 (1043); *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (379).

¹³⁹² Zu verfassungs- und europarechtlichen Problematik der Vorschrift vgl. *Kraft* in *Kraft*, AStG, § 6 AStG Rn. 35 ff., 6 ff.

ee. Zusammenfassung

Die Errichtung einer Privatstiftung wird also ab einem Schwellenwert von EUR 13.000.000,00 gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG beziehungsweise § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG und § 19 Abs. 1 ErbStG mit Erbschaftsteuer in Höhe von 50 Prozent belastet, wobei gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG ein Freibetrag von EUR 20.000 gewährt wird. Für Betriebsvermögen kann unter bestimmten Voraussetzungen eine 85prozentige oder gar 100prozentige Befreiung von der Erbschaftsteuer in Anspruch genommen werden. Aus ertragsteuerlicher Sicht ist die Sonderregelung des § 6 AStG im Blick zu behalten, wenn eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in die Privatstiftung überführt werden soll.

b. Österreich

Neben der Errichtungsbesteuerung, die durch die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland durch das ErbStG ausgelöst wird, ist zu untersuchen, wie der österreichische Fiskus die Errichtung einer Privatstiftung behandelt. Auch die österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuer¹³⁹³ beziehungsweise ab dem 1.8.2008 auch das StiftEG, enthält – wie die deutsche Regelung – eine doppelte Anknüpfung: Ein Vorgang ist demnach potentiell steuerpflichtig, wenn der Übertragende oder der Erwerber in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, wobei als Erwerber in diesem Sinne auch Privatstiftungen in Betracht kommen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 6 Abs. 2 Nr. 3 öErbStG). Österreichische Privatstiftungen haben ihren Sitz zwingend in Österreich (§ 1 Abs. 1 PSG), so dass die unbeschränkte Steuerpflicht stets gegeben ist.

aa. Privilegierungen als Initialzündung

Der Gesetzgeber wollte mit dem PSG und flankierenden steuerlichen Bestimmungen zum einen den Vermögensabfluss aus Österreich verhindern und zum anderen sogar einen Anreiz schaffen, ausländisches Vermögen in österreichische Stiftungen einzubringen. Man beabsichtigte, das österreichische Stiftungsrecht zu einem Mittel der Stärkung des inländischen Kapitalmarktes zu machen.¹³⁹⁴ Weil man annahm, dass dies allein mit zivilrechtlichen Vorschriften nicht zu erreichen sei, war die Notwendigkeit flankierender Steuervorschriften¹³⁹⁵ stets Gegenstand der politischen Diskussion.¹³⁹⁶ Die anfänglichen steuerlichen Be-

¹³⁹³ Seit dem 1.8.2008 wird die Errichtungsbesteuerung nach dem Außerkrafttreten der Haupttatbestände des öErbStG durch das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) geregelt.

¹³⁹⁴ Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 2; *Kohlhauser*, IStR 1994, S. 162 (162); *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/60.

¹³⁹⁵ Zusammenfassungen der steuerlichen Behandlung von Privatstiftungen zum Zeitpunkt der Einführung dieser Rechtsform liefern bspw. *Lechner*, ecolex 1993, S. 771 ff.; *Kohlhauser*, IStR 1994, S. 162 ff.; *Rief* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I.; *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/58.

¹³⁹⁶ Vgl. dazu *Helbich* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 1 (9 ff.); *Cerha* in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann* (Hrsg.), Stiftungsbesteuerung, S. 13 (16 ff.).

günstigungen sind wesentlicher Grund für die positive Entwicklung der Rechtsform seit ihrer Einführung im Jahr 1993, sie wirkten wie eine Initialzündung.¹³⁹⁷

Die Errichtung einer Stiftung war zunächst gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 öErbStG (Errichtung von Todes wegen) und § 3 Abs. 1 Nr. 7 öErbStG (Errichtung der Stiftung unter Lebenden) von der österreichischen Erbschaftsteuer erfasst. Es wurde jedoch nicht der normale Steuertarif angewandt, welcher sich in der Steuerklasse V, in welche Stiftungen als nicht verwandter Erwerber gemäß § 7 Abs. 1 öErbStG einzuordnen gewesen wären, bis zu 60 % betragen konnte (§ 8 Abs. 1 öErbStG). Stattdessen legte § 8 Abs. 3 Buchst. b) öErbStG für Stiftungen und Zustiftungen an Privatstiftungen einen besonderen Steuersatz von zunächst 2,5 % und später seit dem 31.12.2000¹³⁹⁸ von 5 % fest. Ein der deutschen Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG vergleichbares Steuerklassenprivileg statuierte § 8 Abs. 2 öErbStG, welchem jedoch angesichts der niedrigen Eingangsbesteuerung bei Stiftungen kaum praktische Bedeutung zukam.¹³⁹⁹ Flankiert wurden die günstigen Eingangsbestimmungen von dem Nachversteuerungstatbestand des § 8 Abs. 3 Buchst. b) Satz 2 öErbStG. Wurde Stiftungsvermögen innerhalb von zehn Jahren unentgeltlich übertragen, musste die Steuer gemäß § 8 Abs. 1 öErbStG nacherhoben werden.¹⁴⁰⁰ Insgesamt stellte sich die Eingangsbesteuerung für Stiftungen im Vergleich zu Nachfolgegestaltungen ohne den Einsatz von Stiftungen also ausgesprochen günstig dar.

bb. DBA zur Vermeidung der Erbschaftsteuer

In Bezug auf grenzüberschreitende Stiftungserrichtungen zwischen Deutschland und Österreich war zudem das DBA zur Erbschaftsteuer, welches nicht die Schenkungsteuer erfasste, zwischen Deutschland und Österreich vom 4.10.1954¹⁴⁰¹ zu beachten. Es nahm insofern eine Sonderstellung ein, als es – entgegen der sonstigen deutschen Abkommenspraxis – die Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht mithilfe der Anrechnungsmethode, die letztlich ein „Hochschleusen“ auf inländisches Besteuerungsniveau bewirkt, sondern unter Anwendung der Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt erreichte (Art. 3 – 5, 7). Die Besteuerungsrechte wies das DBA in Bezug auf unbewegliches Nachlassvermögen (Art. 3) und gewerbliches Vermögen (Art. 4) jeweils dem Staat zu, in welchem das Vermögen belegen war; sonstiges Nachlassvermögen war in dem Staat zu versteuern, in welchem der Erblasser seinen Wohnsitz hatte. Wenn er in beiden Ländern einen Wohnsitz unterhielt, fiel dem Land das Besteuerungsrecht zu, in welchem der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen war (Art. 5).

Dies ermöglichte es deutschen Staatsangehörigen, unabhängig von der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b) ErbStG, relativ einfach,

¹³⁹⁷ W. Doralt in FS P. Doralt, S. 137 (138); Kohlhauser, IStR 1994, S. 162 (163); Rief in P. Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg.), PSG, Anh. I Rn. 1; Helbich in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 1 (12 f.).

¹³⁹⁸ Vgl. § 34 Abs. 1 Nr. 5 öErbStG.

¹³⁹⁹ Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/48.

¹⁴⁰⁰ Vgl. zur alten Rechtslage bzgl. öErbSt nur Rief in P. Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg.), PSG, Anh. I Rn. 3 ff.; Kleemann in Fraberger/Petritz (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 58 (59); Varro, Stiftungsingangssteuer, S. 21 f.; Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/6.

¹⁴⁰¹ BGBl. II 1954, S. 756 ff.

Vermögen der deutschen Erbschaftsteuer zu entziehen, denn laut DBA war für die Steuerpflicht Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt der Erwerber nicht maßgeblich, die doppelte Anknüpfung des deutschen ErbStG wurde durch die vorrangigen Abkommensbestimmungen verdrängt.¹⁴⁰² In der Steuergestaltung hat sich nämlich gezeigt, dass insbesondere die Erwerber im Regelfall aufgrund sozialer und beruflicher Einbindung nicht bereit sind, ihren Wohnsitz beziehungsweise ständigen Aufenthalt in Deutschland aufzugeben, so dass sie im Regelfall die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht nicht vermeiden konnten.¹⁴⁰³ Die Anwendung des österreichischen Erbschaftsteuerrechts war dabei im Regelfall, insbesondere für Kinder, günstiger, denn der Steuersatz betrug maximal in diesen Fällen nur 15 % (§ 8 Abs. 1 öErbStG).¹⁴⁰⁴

Die Errichtung einer Privatstiftung von Todes wegen (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 öErbStG), nicht die Errichtung unter Lebenden, war von dem DBA als Erbschaftsteuer (Art. 2) umfasst. Hatte der Stifter also seinen Wohnsitz oder seinen Lebensmittelpunkt in Deutschland, unterlag die Stiftungserrichtung mit Ausnahme von in Österreich belegenem Grund- oder Betriebsvermögen¹⁴⁰⁵ nicht der österreichischen Erbschaftsteuer beziehungsweise Stiftungseinkommensteuer. Hatte er dagegen Wohnsitz beziehungsweise Lebensmittelpunkt in Österreich, so unterlag lediglich das in Deutschland belegene Grund- und Betriebsvermögen der deutschen Besteuerung.¹⁴⁰⁶

Um die besondere Abkommenssystematik optimal zu nutzen und der deutschen Ersatzerbschaftsteuer zu entgehen, die es in Österreich nicht gab und bis heute nicht gibt, investierten wohl insbesondere deutsche Familienstiftungen in Grundbesitz, der in Österreich belegen war. Diese Strategie wurde indes durch ein Zusatzprotokoll¹⁴⁰⁷ zu dem DBA zunichte gemacht, wonach die Ersatzerbschaftsteuer mit Wirkung zum 1.1.2003 nicht mehr von dem Abkommen umfasst war (Art. 2 Abs. 2 Satz 2 DBA).

cc. Aufhebung des öErbStG und Kündigung des ErbSt-DBA

Wie auch in Deutschland¹⁴⁰⁸ geriet die Erbschaftsteuer in den Folgejahren auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand. Im Jahre 2007 setzte der österreichische Verfassungsgerichtshof die Haupttatbestände des öErbStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 öErbStG, außer Kraft:

¹⁴⁰² Vgl. dazu Jülicher, ZEV 2008, S. 64 (65); Steiner, ErbStB 2005, S. 96 (98); v. Löwe/Ragossnig in Eiselsberg (Hrsg.), Stiftungsrecht Jahrbuch 2008, S. 267 (283); Fraberger in Fraberger/Petriz (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 335 (335 ff.); Hoheisel, IStR 2008, S. 139 (140).

¹⁴⁰³ Fraberger in Fraberger/Petriz (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (341 f.).

¹⁴⁰⁴ Vgl. Jülicher, ZEV 2008, S. 64 (65).

¹⁴⁰⁵ Bzgl. der ausländischen Vermögensgegenstände ist eine Anrechnung nach Maßgabe des § 21 Abs. 1 ErbStG möglich gewesen.

¹⁴⁰⁶ Steiner, ErbStB 2008, S. 96 (98); Söffing, ErbStB 2007, S. 219 (221); Lang in Thömmes/Lang/Schuch (Hrsg.), Investitions- und Steuerstandort Österreich, S. 261 (264 f.).

¹⁴⁰⁷ Zusatzprotokoll v. 15.10.2003, BGBl. II 2004 S. 883 ff., vgl. dazu Jülicher, ZEV 2008, S. 64 (65); Züger in Wassermeyer (Hrsg.), DBA, Vorb. Art. 1 Österreich ErbSt Rn. 4.

¹⁴⁰⁸ Vgl. dazu Übersicht der Rspr. des BVerfG bei Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 19 Rn. R 1 ff.

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 2 öErbStG unterwerfe Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftsteuer, wobei sich die Bewertung nach § 19 öErbStG richte. Dieser sehe für wesentliche Vermögensbestandteile, insbesondere land- und fortwirtschaftliches Vermögen sowie Grundvermögen eine Bewertung anhand des dreifachen des Einheitswertes vor, der auf Erhebungen von 1988 beruhe. Um eine aufwendige Neuerhebung zu umgehen, auf der anderen Seite aber Wertdiskrepanzen zu vermeiden, habe der Gesetzgeber die alten Werte schlicht verdreifacht. Der VfGH bewertete dieses Vorgehen als untaugliches Mittel, obwohl Typisierungen im Grunde zulässig seien. Angesichts unterschiedlicher regionaler und lokaler Entwicklungen sei eine solche pauschale Vervielfältigung nicht in der Lage, die Wertentwicklung über den hier in Rede stehenden Zeitraum hinweg realitätsgetreu wiederzugeben, was letztlich zu einer gleichheitswidrigen – angesichts des Umstandes, dass andere Vermögensteile mit dem Verkehrswert anzusetzen seien, viel zu niedrigen – Bewertung führe, die sachlich nicht zu rechtfertigen und als willkürlich ausgestaltete Schonung des Grundbesitzes zu qualifizieren sei.¹⁴⁰⁹ Dies führe zur Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 1 Nr. 1 öErbStG; der öVfGH gewährte dem Gesetzgeber eine Reparaturfrist bis zum 31.7.2008. Wenig später ergänzte der öVfGH seine Entscheidung zur Erbschaftsteuer durch die Außerkraftsetzung der Schenkungsteuer, im Wesentlichen mit der gleichen Begründung.¹⁴¹⁰

Innerhalb der österreichischen Politik zeichnete sich schnell ab, dass man die wegen Verfassungswidrigkeit außerkrafttretenden Normen des öErbStG nicht durch eine Nachfolgeregelung ersetzen wollen würde.¹⁴¹¹ Mit dem Ablauf des 31.7.2008 traten sodann auch die wesentlichen Tatbestände des öErbStG außer Kraft. Die deutsche Bundesregierung nahm dies zum Anlass, das wegen der Freistellungsmethode missliebige Erbschaftsteuer-DBA mit diplomatischer Note vom 25.09.2007 zum 01.01.2008 zu kündigen.¹⁴¹² Um den Zeitraum zwischen Ende des Abkommens und Auslaufen der österreichischen Erbschaftsteuer zu überbrücken, in welchem die Gefahr effektiver Doppelbesteuerung bestand, wurde am 6.11.2008, also rückwirkend, die Fortgeltung der wesentlichen Bestimmungen bis zum Auslaufen der österreichischen Erbschaftsteuer vereinbart.¹⁴¹³ Seit dem 31.8.2008 besteht damit ein DBA-loser Zustand zwischen Österreich und Deutschland auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer.

dd. Stiftungseingangsteuer

Von mehreren verschiedenen Modellen, die in Österreich als Begleit- und Ersatzmaßnahmen zu dem Auslaufen der Erbschaftsteuer diskutiert wurden, entschied man sich für ein so

¹⁴⁰⁹ öVfGH v. 7.3.2007 – Az. G 54/06 et al., ZEV 2007, S. 237 (237 ff.) mit Anmerkungen *Steiner*.

¹⁴¹⁰ öVfGH v. 15.6.2007 – Az. G 23/07, vgl. dazu *Steiner*, ZEV 2007, S. 430; *Fraberger/Petritz*, ZErB 2008, S. 146 (146 ff.).

¹⁴¹¹ *Fraberger/Petritz*, ZErB 2008, S. 146 (147); *Steiner*, ErbStB 2007, S. 147 (149); *Züger* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, Vorb. Art. 1 Österreich ErbSt Rn. 5.

¹⁴¹² BMF v. 8.10.2007, BStBl. I 2007, S. 1684; *Götzenberger*, BB 2008, S. 2439 (2439); *Jülicher*, ZEV 2008, S. 64 (65); *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (338 f.).

¹⁴¹³ *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (339 f.); *Züger* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, Vorb. Art. 1 Österreich ErbSt Rn. 5.

genanntes Meldemodell,¹⁴¹⁴ welches durch eine „Wiederbelebung“ der Grunderwerbsteuer für Grundstückserwerbe von Todes wegen oder Grundstücksschenkungen, die bisher grunderwerbsteuerbar, aber nicht grunderwerbsteuerpflichtig waren, begleitet ist.¹⁴¹⁵ Statt den bisherigen Regelungen zur Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, die mit Ausnahme der Haupttatbestände des § 1 Abs. 1 öErbStG im Rechtsbestand belassen wurden,¹⁴¹⁶ traten mit hohen Strafen¹⁴¹⁷ bewährte Meldeverpflichtungen für Schenkungen unter Lebenden in Kraft, die im Wesentlichen in § 121a BAO enthalten sind.¹⁴¹⁸ Auf eine Meldepflicht für Erbschaften wurde in der Annahme, diese seien wegen der Meldepflichten der österreichischen Gerichte nicht notwendig, verzichtet.¹⁴¹⁹ Nach der Nichtmehrerrhebung der österreichischen Erbschaftsteuer sollen so Vermögensverschiebungen nachvollziehbar bleiben, damit missbräuchliche Gestaltungen, welche insbesondere zur Vermeidung von Ertragsteuern gewählt werden, identifiziert werden können.¹⁴²⁰

Auch der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 öErbStG, welcher zuvor Stiftungserrichtungen umfasste, gilt seit dem 31.7.2008 nicht mehr fort. Jedoch entsprach es nicht dem politischen Willen, die Eingangsbesteuerung für Stiftungen, welche bisher 5 % betragen hatte, wie die anderen Erwerbsstatbestände des öErbStG entfallen zu lassen,¹⁴²¹ was naturgemäß zu einer erheblichen Diskussion innerhalb und außerhalb von Beraterkreisen führte.¹⁴²² Die gesetzliche Regelung verfolgt den Zweck „Zuwendungen an Stiftungen weiterhin zu versteuern“ und sicherstellen, „dass Zuwendungen an intransparente ausländische Stiftungen von der Steuer nicht befreit werden“.¹⁴²³

Das StiftEG¹⁴²⁴ regelt in nur sechs Paragraphen die ab dem 1.8.2008 geltende Eingangsbesteuerung für Stiftungen. Dabei sind diese an die Regelungen des öErbStG angelehnt.¹⁴²⁵

¹⁴¹⁴ Vgl. zu den diskutierten Alternativen *Fraberger/Petritz*, ZErB 2008, S. 146 (147).

¹⁴¹⁵ Vgl. dazu *Papst* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 22 ff.; *Gahleitner/Fugger*, ZEV 2008, S. 405 (406).

¹⁴¹⁶ Das Belassen des öErbStG im Rechtsbestand soll unter anderem eine effiziente Verweisteknik des Gesetzgebers sicherstellen und gewährleisten, dass Erbfälle, die sich vor dem 31.7.2008 vollzogen, weiter besteuert werden können; vgl. dazu *Petritz* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 32 (32 ff.).

¹⁴¹⁷ Vgl. dazu *Eberl* in *Petritz* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 16 (16 ff.).

¹⁴¹⁸ Vgl. zu Details *Petritz* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 7 ff.

¹⁴¹⁹ *Gahleitner/Fugger*, ZEV 2008, S. 405 (406).

¹⁴²⁰ Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SchenkMG 2008, abgedruckt bei *Adametz/Proksch/Rathgeber*, Das Schenkungsmeldegesetz, S. 1; *Gahleitner/Fugger*, ZEV 2008, S. 405 (406).

¹⁴²¹ Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SchenkMG 2008, abgedruckt bei *Adametz/Proksch/Rathgeber*, Das Schenkungsmeldegesetz, S. 89.

¹⁴²² Vgl. nur dazu *Kleemann* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 58 (58 ff. m. w. N.).

¹⁴²³ Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SchenkMG 2008, abgedruckt bei *Adametz/Proksch/Rathgeber*, Das Schenkungsmeldegesetz, S. 89.

¹⁴²⁴ Mit Ausnahme einer besonderen Bewertungsvorschrift (§ 1 Abs. 5 StiftEG i. V. m. öBewG) für Grundvermögen, die weiterhin den dreifachen Einheitswert zugrunde legte, hält der öVfGH das StiftEG für verfassungskonform, VfGH v. 2.3.2011 – Az. G 150/10-08, abrufbar unter http://www.vfgh.gv.at/cms/vfgh-site/attachments/9/0/9/CH0006/CMS1302786051892/stiftungseingangssteuer_g150-10.pdf (zuletzt besucht am 18.1.2013, 5.42

Die sachliche Steuerpflicht umschreibt § 1 Abs. 1 StiftEG. Demnach unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder an damit vergleichbare Vermögensmassen der Stiftungseingangssteuer. In jedem Fall erfasst die Regelung also österreichische Privatstiftungen. Daneben werden Zuwendungen an vergleichbare ausländische Vermögensmassen, die im StiftEG nicht näher definiert werden,¹⁴²⁶ also auch ausländische Stiftungen, erfasst. Diese waren unter Geltung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 öErbStG in die ungünstige Steuerklasse V einzuordnen. Eine nähere Bestimmung des Begriffs „unentgeltliche Zuwendung“ fehlt im StiftEG, jedenfalls sind aber die Errichtung einer Privatstiftung unter Lebenden, die Errichtung von Todes wegen sowie Zustiftungen und Schenkungen an Stiftungen erfasst.¹⁴²⁷ Die persönliche Steuerpflicht ist in § 1 Abs. 2 StiftEG geregelt. Steuerpflichtig ist eine unentgeltliche Zuwendung, wenn der Zuwendende oder der Erwerber, also die Stiftung oder die vergleichbare Vermögensmasse, im Zeitpunkt der Zuwendung entweder einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat.¹⁴²⁸ Die Regelung entspricht im Wesentlichen der des öErbStG. Steuerschuldner ist der Erwerber (§ 1 Abs. 3 StiftEG), die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Zuwendung (§ 1 Abs. 4 StiftEG). Bemessungsgrundlage ist das zugewendete Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten (§ 1 Abs. 5 Satz 1 StiftEG). Wird anlässlich der Errichtung einer österreichischen Privatstiftung von einem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter deutsche Erbschaftsteuer fällig, ist diese zunächst von dem zugewendeten Vermögen abzuziehen, um die Bemessungsgrundlage zu erhalten.

§ 1 Abs. 6 StiftEG enthält zudem verschiedene Steuerbefreiungen. Demnach sind unter anderem Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen steuerfrei (§ 1 Abs. 6 Nr. 1 - 3 StiftEG). Auch nimmt § 1 Abs. 6 Nr. 6 StiftEG Grundstücke von der Besteuerung aus, die stattdessen durch die österreichische Grunderwerbsteuer erfasst werden. Der Erwerb ausländischer Grundstücke fällt jedoch nicht unter die österreichische Grunderwerbsteuer, so dass der Erwerb von ausländischen Grundstücken in Österreich steuerfrei ist.¹⁴²⁹ Auch deutsche Grunderwerbsteuer fällt wegen § 3 Nr. 2 GrEStG nicht an, wenn inländische Grundstücke auf eine österreichische Privatstiftung übertragen werden. Zudem nimmt § 6 Abs. 6 Nr. 3 StiftEG, wie vorher bereits auch das öErbStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 17 öErbStG), Erwerbe von Todes wegen von bestimmten Arten von Kapitalvermögen, die der österreichischen Abgeltungssteuer unterlagen (Endbesteuerung), von der Besteuerung aus.¹⁴³⁰

Uhr); zu den Folgen der Entscheidung und dem Alternativkonzept vgl. *Bodis*, RdW 2011, S. 693 ff.

¹⁴²⁵ Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SchenkMG 2008, abgedruckt bei *Adametz/Proksch/Rathgeber*, Das Schenkungsmeldegesezt, S. 89.

¹⁴²⁶ Zum Begriff vgl. *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/128n; *Varro*, Stiftungseingangssteuer, S. 40 ff.; *Kleemann* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesezt, S. 60; *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 423 f.

¹⁴²⁷ Vgl. zu den Details *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, II/128d ff.; *Varro*, Stiftungseingangssteuer, S. 39; *Kleemann* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesezt, S. 60 f.

¹⁴²⁸ Vgl. zu den Details *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, II/128r ff.

¹⁴²⁹ *Fugger*, ZEV 2012, 201 (201 f.).

¹⁴³⁰ Vgl. zu den Details *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/106 ff., II/129k.

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

Der Steuersatz beträgt im Regelfall 2,5 % (§ 2 Abs. 1 Satz 1 StiftEG). Er erhöht sich jedoch in bestimmten Fällen auf 25 %.¹⁴³¹

ee. Ertragsteuerliche Konsequenzen

In Österreich löst die Übertragung von deutschem Vermögen auf eine Privatstiftung keine ertragsteuerlichen Konsequenzen aus.¹⁴³² Anders kann die Lage zu beurteilen sein, wenn einzelne Wirtschaftsgüter aus einem österreichischen Betriebsvermögen übertragen werden.¹⁴³³

ff. Zusammenfassung

Die Errichtung einer Privatstiftung unterliegt also in Österreich im Regelfall der Stiftungseingangssteuer, die 2,5 % des Erwerbs beträgt. Ertragsteuerliche Konsequenzen ergeben sich im Regelfall nicht.

2. Laufende Besteuerung

Neben der Errichtungsbesteuerung ist die laufende Besteuerung von besonderer Relevanz. Dabei ist zwischen der Besteuerung durch den österreichischen und den deutschen Fiskus zu differenzieren.

a. Österreich

Bezogen auf die laufende Besteuerung in Österreich sind besonders die Körperschaftsteuer und eine besondere Besteuerungsform, die sogenannte Zwischenbesteuerung, von Relevanz. Die Zwischenbesteuerung soll zwar wirtschaftlich die Begünstigten der Stiftung treffen,

¹⁴³¹ Das ist gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 ist StiftEG der Fall, wenn „die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz oder mit einer unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Stiftung vergleichbar ist oder sämtliche Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen (wie insbesondere Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen), nicht spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen Finanzamt offen gelegt worden sind oder mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht“.

¹⁴³² *Wachter*, DSr 2000, S. 1037 (1042); *Heinold*, IWB, Fach 3 – Gruppe 1, S. 1555 (1560); *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 213, dort auch Hinweise zum Ertragsteuer-DBA mit Österreich.

¹⁴³³ Vgl. insgesamt zur ertragsteuerlichen Behandlung von Zuwendungen an Stiftungen *Tanzer* in *Arnold/Stangel/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/190 ff.; *Rief* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I. Rn. 17 ff.; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 155 ff.

wird jedoch auf der Ebene der Stiftung erhoben,¹⁴³⁴ so dass sie bereits im hiesigen Zusammenhang zu behandeln ist.

aa. Körperschaftsteuer

In Österreich sind Privatstiftungen, die ihren Sitz gemäß § 1 Abs. 1 PSG zwingend in Österreich haben müssen, nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 öKStG Subjekte der Körperschaftsteuer. Die Steuerpflicht der deutschen Stiftung bürgerlichen Rechts beginnt erst mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit.¹⁴³⁵ Österreichische Privatstiftungen entstehen jedoch durch ein Verfahren, welches dem der Kapitalgesellschaften gleicht.¹⁴³⁶ Dies rechtfertigt die Annahme einer Vorstiftung¹⁴³⁷ und ist sogleich ein weiteres Argument für die Ansicht, welche die Existenz einer Vorstiftung zutreffend nach deutscher Rechtslage ablehnt. Somit beginnt die Körperschaftsteuerpflicht der Privatstiftung gemäß § 4 Abs. 1 öKStG, wenn sie errichtet wurde, vgl. § 7 Abs. 1 PSG, und sie erstmalig nach außen in Erscheinung getreten ist (§ 4 Abs. 1 öKStG). Gemäß § 4 Abs. 2 öKStG endet die Steuerpflicht, wenn das gesamte Vermögen der Stiftung verteilt wurde.

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist gemäß § 7 Abs. 1 öKStG das Einkommen der Privatstiftung, welches nach den Vorschriften des öEStG zu ermitteln ist, soweit im öKStG keine besonderen Bestimmungen enthalten sind. Zwar ist die Stiftung aufgrund ihrer Rechtsform gemäß § 18 PSG verpflichtet, Bücher zu führen, so dass sie gemäß § 7 Abs. 3 öKStG an sich nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen könnte. § 13 Abs. 1 öKStG enthält diesbezüglich jedoch eine Ausnahmeregelung, welche § 7 Abs. 3 öKStG für nicht anwendbar erklärt, wenn die Stiftung gemäß § 13 Abs. 6 öKStG dem Finanzamt verschiedene Dokumente, insbesondere Abschriften der Stiftungs- und gegebenenfalls der Zusatzurkunde, vorlegt.¹⁴³⁸ Entsprechend der deutschen Rechtslage ist die Stiftung also dem Grunde nach in der Lage, die Tatbestände aller sieben Einkunftsarten im Sinne von § 2 Abs. 3 öEStG zu verwirklichen. Je nach Einkunftsart sind die Einkünfte entweder durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln.¹⁴³⁹ Der Körperschaftsteuer-Satz beträgt gemäß § 22 Abs. 1 öKStG 25 %.

Entsprechend der deutschen Rechtslage kann die Privatstiftung Gewinneinkünfte, in österreichischer Diktion „betriebliche Einkünfte“, erzielen.¹⁴⁴⁰ Relevant sind diesbezüglich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 öEStG) und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 öEStG), was zu einer entsprechenden Gewinnermittlung gemäß § 2 Abs. 4 Nr. 1 öEStG

¹⁴³⁴ Mayr in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 426.

¹⁴³⁵ Siehe oben Seite 171 ff.

¹⁴³⁶ Siehe oben S. 133 f.

¹⁴³⁷ Allgemeine Ansicht, vgl. nur *Wiesner* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 175 (178); *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/259; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 151.

¹⁴³⁸ *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/252 ff.

¹⁴³⁹ *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/264; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 151 f.; *Rief* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I. Rn. 29 ff.

¹⁴⁴⁰ Vgl. dazu ausführlich *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/275 ff., II/281 ff.

zwingt.¹⁴⁴¹ Dabei sind indes die Beschränkungen des § 1 Abs. 2 PSG zu beachten, welche der Privatstiftung eine werbende Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht (Nr. 1), die Übernahme der Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft (Nr. 2) und das Eintreten in eine Personengesellschaft als unbeschränkt haftender Gesellschafter (Nr. 3), verbietet.¹⁴⁴²

Größere Relevanz als die Gewinneinkünfte haben jedoch, jedenfalls für den deutschen Investor, die Überschusseinkünfte, in Österreich „außerbetriebliche Einkünfte“ genannt, die als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln sind (§ 2 Abs. 4 Nr. 2 öESTG), und hier besonders Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 öESTG) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 29 öESTG).¹⁴⁴³

Von der Körperschaftsteuer sind allerdings auch in Österreich erhebliche Befreiungen vorgesehen, welche dazu dienen, eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung in Beteiligungsstrukturen, insbesondere Konzernen, zu vermeiden.¹⁴⁴⁴ So vereinnahmen Privatstiftungen – wie andere Körperschaftsteuersubjekte auch – inländische Beteiligungserträge, darunter sind insbesondere Gewinnanteile aufgrund einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu verstehen, gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 - 4 öKStG zur Gänze körperschaftsteuerfrei.¹⁴⁴⁵ Im Rahmen des BBG 2009¹⁴⁴⁶ wurde die Befreiung auf Beteiligungserträge von Gesellschaften, die innerhalb des EU/EWR-Raums ansässig sind, erweitert, nachdem der EuGH¹⁴⁴⁷ zuvor in der bisherigen Regelung eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit erkannt hatte.¹⁴⁴⁸ Zudem ist unter den Voraussetzungen von § 10 Abs. 1 Nr. 6 öKStG eine Befreiung von Beteiligungserträgen von Gesellschaften aus Drittländern unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen. Die Befreiungen sind nicht abhängig von einer Mindestbeteiligung oder einer Mindestbeteiligungsdauer.¹⁴⁴⁹

Keine Besonderheiten ergeben sich, wenn Privatstiftungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen; diese werden regulär mit 25 % besteuert.¹⁴⁵⁰

bb. Zwischenbesteuerung

Ein wesentlicher steuerlicher Vorteil von Privatstiftungen, der vom Gesetzgeber bewusst eingesetzt wurde, um die Rechtsform attraktiv zu machen, war ein Steuerstundungseffekt.

¹⁴⁴¹ Vgl. dazu ausführlich *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/275 ff.; Überblick bei *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 158 f.

¹⁴⁴² Siehe dazu oben S. 89 ff.; vgl. dazu *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/275.

¹⁴⁴³ Vgl. dazu ausführlich *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/296 ff.; Überblick bei *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 159 f.

¹⁴⁴⁴ *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 390.

¹⁴⁴⁵ Vgl. dazu ausführlich *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/296 ff., II/301 ff.; Überblick bei *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 161 f.; *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 390, 428.

¹⁴⁴⁶ BGBl. I 2009, S. 52 ff.

¹⁴⁴⁷ EuGH v. 10.02.2011 – Az. C-436, 437/08 (*Haribo*), BeckRS 2011, 80119.

¹⁴⁴⁸ *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 390.

¹⁴⁴⁹ Vgl. dazu *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 391 m. w. N.

¹⁴⁵⁰ *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/301 ff.

Einkünfte aus Kapitalvermögen konnte die Privatstiftung steuerfrei vereinnahmen, eine Besteuerung erfolgte erst, wenn es zu einer Ausschüttung an die Destinatäre kam, was Privatstiftungen durch die Möglichkeiten umfangreicher Reinvestitionen solcher Erträge in die Lage versetzte, eine hohe Rendite zu erzielen.¹⁴⁵¹ Besonders im Vergleich zu natürlichen Personen war dies ein großer Vorteil. Die Privatstiftung war ein reines Instrument zur Kapitalansammlung und -verteilung, gleichsam ein „ertragsschöpfender Geldbunker“,¹⁴⁵² ein ideales Instrument zur Thesaurierung von Vermögen, welches dem Gläubigerzugriff entzogen werden konnte. Diese steuerlichen Vorteile waren seit der Jahrtausendwende Gegenstand heftiger Kritik aus Politik – aber auch Rechtswissenschaft¹⁴⁵³ – geworden.¹⁴⁵⁴

Um diesen Stundungseffekt abzumildern, wurde im Rahmen des BBG 2001 zum 1.1.2001 die sogenannte Zwischenbesteuerung mit einem Steuersatz von 12,5 %, der Hälfte des regulären Kapitalertragsteuersatzes, eingeführt. Im Rahmen des BBG 2011 wurde der Satz der Zwischenbesteuerung auf 25 % erhöht, was nun der regulären Kapitalertragsteuer entspricht.¹⁴⁵⁵ Sie soll die Besteuerung anlässlich der Ausschüttung an die Destinatäre der Stiftung, die der Kapitalertragsteuer von 25 % unterliegt,¹⁴⁵⁶ vorwegnehmen und so den Steuerstundungseffekt abmildern beziehungsweise ab 2011 aufheben.¹⁴⁵⁷ Die Besonderheit der Zwischensteuer – daher auch diese Bezeichnung – ist, dass die Belastung auf Ebene der Privatstiftung nicht endgültig ist, sondern als Vorwegnahme der kapitalertragsteuerepflichtigen Ausschüttung an Destinatäre zurückerstattet wird (§ 24 Abs. 5 Nr. 1 öKStG). Entsprechend wird die gesamte gezahlte Zwischensteuer auch bei Aufhebung der Stiftung erstattet (§ 24 Abs. 5 Nr. 6 öKStG).¹⁴⁵⁸ Wirtschaftlich handelt es sich also um eine Vorziehung der Kapitalertragsteuer. Eine Zwischenbesteuerung unterbleibt konsequenter Weise dann, wenn im selben Veranlagungszeitraum Ausschüttungen an Begünstigte im Sinne von § 27 Abs. 5 Nr. 7 öESTG vorgenommen werden, die der Kapitalertragsteuer unterliegen und von dieser nicht aufgrund eines DBA Entlastung erfolgt (§ 13 Abs. 3 a. E. öKStG).

Den Anwendungsbereich der Zwischensteuer bestimmen § 13 Abs. 2 Nr. 1 und 2 öKStG. Demnach unterliegen ihr Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 öESTG, soweit es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von § 27 Abs. 2 Nr. 2 öESTG handelt. Dies sind Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, wie Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und einiges mehr.¹⁴⁵⁹ Auch

¹⁴⁵¹ Vgl. statt vieler *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/58 ff.; *Rief* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I. Rn. 40 ff.; *Wiesner* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 175 (190 ff.).

¹⁴⁵² *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/58.

¹⁴⁵³ Hier tat sich besonders *W. Doralt* hervor, vgl. bspw. *W. Doralt*, RdW 2007, S. 122 ff.

¹⁴⁵⁴ Die wesentlichen Aussagen fassen *Gassner/Lang* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 361 (361 f.) m. w. N. zusammen.

¹⁴⁵⁵ Vgl. *Bruckner* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2011, S. 123 (123 ff.).

¹⁴⁵⁶ Siehe unten S. 227 f.

¹⁴⁵⁷ Zur Zielsetzung des Gesetzgebers vgl. *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/350 ff.; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 164 f.

¹⁴⁵⁸ *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/350 ff.; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 164 f.; v. *Löwe* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 24 Rn. 6 ff.

¹⁴⁵⁹ Vgl. dazu detailliert *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 426; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/353 ff.

sind Einkünfte aus Derivaten im Sinne von § 27 Abs. 4 öESTG umfasst.¹⁴⁶⁰ Es ist unerheblich, ob es sich um inländische oder ausländische Einkünfte handelt,¹⁴⁶¹ wobei eine ausländische Quellensteuer nach Maßgabe der jeweils anzuwendenden DBA angerechnet werden kann.¹⁴⁶² Nicht der Zwischenbesteuerung unterliegen jedoch Beteiligungserträge. Diese vereinnahmt die Privatstiftung wie andere Körperschaften steuerfrei, so dass sie insoweit im Vergleich zu natürlichen Personen auch nach Einführung der Zwischensteuer privilegiert ist.¹⁴⁶³

Zu beachten ist indes, dass es in Österreich jüngst zu erheblichen Ausweitungen der Besteuerung gekommen ist, die auch Auswirkungen auf Privatstiftungen haben. Insbesondere hatten diese bis zum 1.4.2012 die Möglichkeit, wie eine natürliche Person Grundstücke nach Ablauf einer zehnjährigen Spekulationsfrist zu verkaufen und Veräußerungsgewinne steuerfrei zu vereinnahmen. Insoweit waren sie, unabhängig, ob der Stifter tatsächlich eine natürliche Person war oder nicht, natürlichen Personen gleichgestellt und gegenüber Kapitalgesellschaften privilegiert. Dem lag die Vorstellung zugrunde, dass die Stiftung in die Position des Stifters einrückt, welcher meist eine natürliche Person ist, wenn dieser Grundstücke stiftet.¹⁴⁶⁴ Ebenso waren Wertveränderungen von Kapitalvermögen, welches in einem Privatvermögen gehalten wurde, steuerlich im Regelfall nicht beachtlich; sie konnten steuerfrei realisiert werden.¹⁴⁶⁵

Im Rahmen des BBG 2011¹⁴⁶⁶ entschied sich der Gesetzgeber zunächst dafür, Privatstiftungen in Bezug auf Grundstücksveräußerungen differenziert danach zu behandeln, wer tatsächlich als Stifter fungierte. Demgemäß wurden Gewinne aus Grundstücksveräußerungen, wenn zumindest ein Stifter oder Zustifter (§ 3 PSG) der Stiftung ein Körperschaftsteuersubjekt im Sinne von § 7 Abs. 3 öKStG war, der Zwischensteuer unterworfen.¹⁴⁶⁷ Diese Rechtslage hatte indes nicht lange Bestand. Im Rahmen des Stabilitätsgesetzes 2012¹⁴⁶⁸ kam es zu einem grundsätzlichen Paradigmenwechsel in der österreichischen Besteuerung. Diese umfasst nun generell mit wenigen Ausnahmen, beispielsweise für den Hauptwohnsitz des Verkäufers, auch Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungen, deren Vermögenssubstanz damit steuerverfangen wurde (§ 30 öESTG). Wertveränderungen privater Vermögenssubstanz waren bis dato bei natürlichen Personen steuerlich im Grundsatz unbeachtlich (vgl. § 30 öESTG a. F.). Wertveränderungen waren nur erheblich, wenn sie sich innerhalb eines Betriebsvermögens vollzogen.¹⁴⁶⁹ Grundstücksveräußerungen unterliegen jedoch nicht dem individuellen Steuersatz, sondern werden mit 25 % wie bei Kapitalerträgen im Wege einer

¹⁴⁶⁰ Vgl. dazu *W. Doralt* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 61 f.

¹⁴⁶¹ *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 426.

¹⁴⁶² *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftung-Steuerrecht, Rn. II/354; *Krickl/Wallner* in *FS Rödler*, S. 481 (492).

¹⁴⁶³ *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 426; *Heffermann*, *IStr* 2012, S. 64 (65); *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. 126.

¹⁴⁶⁴ *Bruckner*, *RdW* 2011, S. 615 (620).

¹⁴⁶⁵ *Peperkorn*, *IStr-LB* 2012, S. 95 (95).

¹⁴⁶⁶ *öBGBI. I* 2010, S. 111 ff.

¹⁴⁶⁷ *Bruckner*, *RdW* 2011, S. 615 (620), dort auch zu Übergangsregelungen; *Heffermann*, *IStr* 2012, S. 64 (65).

¹⁴⁶⁸ *öBGBI. I* 22/2012.

¹⁴⁶⁹ *Hammerl/Mayr* in *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. XV ff.

Immobilienvermögensteuer erhoben.¹⁴⁷⁰ Diese Regelungen sind insofern für Privatstiftungen relevant, als Gewinne aus Grundstücksveräußerungen bei ihnen ab dem 1.4.2012 der Zwischensteuer unterworfen sind (§ 13 Abs. 3 Nr. 2 öKStG).

Ähnlich entwickelte sich die Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen, die für natürliche Personen nun allgemein kapitalertragsteuerpflichtig sind.¹⁴⁷¹ Entsprechendes gilt auch für Privatstiftungen. Realisierte Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen sind gemäß § 13 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d) öKStG i. V. m. § 27 Abs. 3 öESTG ebenfalls allgemein zwischensteuerpflichtig gestellt.

Angesichts des Umstandes, dass rund 60 % des Vermögens der österreichischen Privatstiftungen aus Unternehmensbeteiligungen besteht,¹⁴⁷² bleibt für Privatstiftungen indes ein wichtiges Privileg erhalten: Wenn sie eine Beteiligung an einer Körperschaft veräußern, an der sie oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre mit mindestens 1 % beteiligt war, können sie die bei dem Veräußerungsvorgang aufgedeckten stillen Reserven auf den Anschaffungspreis der neu angeschafften Beteiligung übertragen, wenn diese mehr als 10 % beträgt. Hierzu ist in Anlehnung an § 12 öESTG vorgesehen, dass ein steuerfreier Betrag gebildet wird, der innerhalb von zwölf Monaten ab Veräußerung zur Anschaffung einer entsprechenden Beteiligung verwendet werden muss. Unterbleibt ein solcher Erwerb, wird der Betrag regulär der Zwischensteuer unterworfen.¹⁴⁷³ Eine ähnliche Begünstigung für Körperschaften besteht seit 2005 nicht mehr.¹⁴⁷⁴

Die Zwischenbesteuerung unterbleibt gemäß § 13 Abs. 3 a. E. öKStG, wenn es im Veranlagungszeitraum zu kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttungen im Sinne von § 27 Abs. 5 Nr. 7 öESTG an Begünstigte gekommen ist, Kapitalertragsteuer von der Privatstiftung einbehalten und abgeführt wurde und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer aufgrund eines DBA stattgefunden hat. Die Zwischensteuer ist der Privatstiftung zu erstatten, wenn sie kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttungen an Begünstigte vorgenommen hat (§ 24 Abs. 5 Nr. 2 öKStG) oder im Falle der Auflösung der Privatstiftung kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttungen an Begünstigte vorgenommen werden (§ 24 Abs. 5 Nr. 2 öKStG). Gehören im Ausland unbeschränkt Steuerpflichtige zum Kreis der Begünstigten, ist das Unterbleiben beziehungsweise die Gutschrift der Zwischensteuer also davon abhängig, ob eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer durch ein DBA stattfindet. In diesem Fall kommt es zu keiner Gutschrift beziehungsweise unterbleibt die Besteuerung nicht.¹⁴⁷⁵ Die entrichtete Zwischensteuer wird demnach erst dann erstattet, wenn die Privatstiftung aufgelöst wird.¹⁴⁷⁶ Es kommt in diesen Fällen also zu einer zeitweiligen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auf Ebene der Privatstiftung durch den österreichischen Fiskus einer-

¹⁴⁷⁰ Hammerl/Mayr in W. Doralt, Steuerrecht 2012/13, S. XV (XXII).

¹⁴⁷¹ Peperkorn, IStR-LB 2012, S. 95 (95 f.).

¹⁴⁷² Mayr in W. Doralt/Ruppe, Steuerrecht Bd. 1, S. 427; vgl. zur vorherigen Rechtslage Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/402 ff.

¹⁴⁷³ Mayr in W. Doralt/Ruppe, Steuerrecht Bd. 1, S. 427; Bruckner, RdW 2011, S. 615 (616); Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, II/405 ff.

¹⁴⁷⁴ Mayr in W. Doralt/Ruppe, Steuerrecht Bd. 1, S. 427.

¹⁴⁷⁵ Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/419; Schuchter in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG, § 13 Rn. 158; Lang, JBl. 2003, S. 802 (805).

¹⁴⁷⁶ Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/419; Schuchter in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG, § 13 Rn. 169; § 24 Rn. 123 mit europarechtlichen Bedenken; Lang, JBl. 2003, S. 802 (811 f.).

seits und durch die Besteuerung der Ausschüttung bei dem Begünstigten durch den jeweiligen Ansässigkeitsstaat anderseits.

Zahlungen von Stiftungen werden im Rahmen des OECD-Muster-DBA unter Art. 21 (Andere Einkünfte) zu subsumieren sein. Das Besteuerungsrecht fällt danach dem Staat zu, in welchem der Steuerpflichtige ansässig ist. Dem folgen die meisten österreichischen DBAs,¹⁴⁷⁷ so dass Österreich im Regelfall kein Besteuerungsrecht hat. Folglich wäre keine Kapitalertragsteuer einzubehalten, beziehungsweise müsste auf Ebene des Destinatärs erstattet werden, so dass die Voraussetzung für ein Unterbleiben der Zwischenbesteuerung im Regelfall nicht gegeben ist.¹⁴⁷⁸ Die entsprechenden Einkünfte der Stiftung bleiben dementsprechend bis zur Auflösung der Stiftung besteuert.

Anders ist die Lage indes zu beurteilen, wenn es um Begünstigte geht, die in Deutschland ansässig sind. Gemäß Art. 10 Abs. 3 des DBA Deutschland-Österreich¹⁴⁷⁹ sind von dem Ausdruck „Dividenden“ auch Einkünfte und ähnliche Vergütungen umfasst, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind. Destinatatzahlungen sind bei Privatstiftungen nicht abzugsfähig, sie stellen Einkommensverwendung dar¹⁴⁸⁰ und fallen damit unter den Dividenden-Artikel.¹⁴⁸¹ Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) des DBA räumt dem Staat, in welchem die dividendenzahlende Gesellschaft ansässig ist, das Recht ein, 15 % der Dividenden zu besteuern. In diesen Fällen wäre es konsequent, die Zwischensteuer teilweise gutzuschreiben, was allerdings nicht geschieht: Der klare Wortlaut von § 24 Abs. 5 Nr. 4 öKStG untersagt eine Gutschrift, wenn „eine“ Entlastung durch ein DBA gewährt wird. Dies bedeutet, dass die Gutschrift nur möglich ist, wenn gar keine Entlastung vorgenommen wurde, bereits die teilweise Entlastung ist also schädlich.¹⁴⁸² Die Erstattung erfolgt erst anlässlich der Auflösung der Privatstiftung.

b. Deutschland

Österreichische Privatstiftungen sind in Deutschland mit ihren inländischen Einkünften gemäß § 49 EStG nach den allgemeinen Regeln beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 KStG). Allerdings sind die Beschränkungen durch das DBA Deutschland-Österreich zu beachten, welche vielfach das deutsche Besteuerungsrecht einschränken. Insbesondere steht Deutschland gemäß Art. 10 Abs. 5 grundsätzlich kein Recht zu, Dividenden, welche von einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft an die Privatstiftung gezahlt werden, zu besteuern.¹⁴⁸³

¹⁴⁷⁷ Zur DBA-Politik Österreichs vgl. *Jirousek* in FS Rödler, S. 409 ff.; demnach folgt das Österreichische Muster-DBA im Wesentlichen dem OECD-Muster.

¹⁴⁷⁸ *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/419 f., II/544 ff., der m. w. N. auf europarechtliche Bedenken hinweist; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), KStG, § 13 Rn. 158, dort auch zu verfahrensrechtlichen Problemen; *Lang*, JBl. 2003, S. 802 (805 ff.).

¹⁴⁷⁹ Zuletzt geändert durch Änderungsprotokoll vom 29.12.2010, BGBl. II 2011, S. 1210 ff.

¹⁴⁸⁰ *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungslexikon, S. 160.

¹⁴⁸¹ *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/546; *Schuch/Haslinger* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, DBA Österreich, Rn. 7.

¹⁴⁸² *Lang*, JBl. 2003, S. 802 (809); *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), § 24 Rn. 123; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 218.

¹⁴⁸³ Vgl. *Schuch/Haslinger* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, DBA Österreich, Rn. I m. w. N.

3. Auflösung

Die Auflösung der Stiftung hat in Österreich die Übertragung des nach der Liquidation vorhandenen Vermögens an den Letztbegünstigten zur Folge (§ 36 Abs. 2 PSG). Auf Ebene der Stiftung ist der Vorgang nach allgemeinen ertragsteuerlichen Regeln zu behandeln, die insbesondere Relevanz haben, wenn die Stiftung über ein Betriebsvermögen verfügt und wenn es zu seit Neuestem relevanten Veränderungen im Wert des Privatvermögens der Stiftung gekommen ist.¹⁴⁸⁴

II. Besteuerung der Destinatäre

Vergleichbar mit der Rechtslage in Deutschland sind auch in Österreich die Destinatäre der österreichischen Privatstiftung von dieser getrennt zu beurteilende Steuerrechtssubjekte, welche die von der Stiftung an sie vorgenommenen Leistungen zu versteuern haben. Die Leistungen der Stiftung an die Destinatäre lassen sich in Destinatszahlungen, Substanzzahlungen und Zahlungen an die Letztbegünstigten anlässlich der Auflösung der Stiftung unterscheiden. Ist der Destinatär in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, sind zudem Auswirkungen der Besteuerung durch den deutschen Fiskus zu untersuchen.

1. Destinatszahlungen

Zuwendungen der Stiftung an ihre Begünstigte unterliegen sowohl in Österreich wie auch in Deutschland der Einkommensteuer, wenn die Empfänger natürliche Personen sind, was meist der Fall sein wird, wenn Stiftungen im Rahmen von Nachfolgegestaltungen als voraussetzungslos berechtigende Familienstiftungen zum Einsatz kommen. Unter Zuwendung ist eine unentgeltliche Vorteilsgewährung durch die Stiftung zu verstehen. Sie ist daher von entgeltlichen Vorgängen, die auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind, abzugrenzen.¹⁴⁸⁵

a. Österreich

In Österreich sind Destinatszahlungen, sofern sie aus den laufenden Erträgen des Vermögens der Stiftung bestritten werden, gemäß § 27 Abs. 5 Nr. 5 öEStG den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet. Die Steuer wird als Quellensteuer (Kapitalertragsteuer) direkt von der Privatstiftung abgeführt (§ 93 Abs. 1 öEStG). Sie wird gemäß § 27a öEStG mit einem besonderen Steuersatz von 25 % erhoben und hat Abgeltungswirkung (§ 97 öEStG).¹⁴⁸⁶

¹⁴⁸⁴ Vgl. dazu *Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/575 ff., der auch auf Besonderheiten eingeht, die im Falle eines Widerrufs und einer Rückübertragung des Vermögens auf den Stifter entstehen.

¹⁴⁸⁵ *Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/520; siehe auch oben S. 182.

¹⁴⁸⁶ Vgl. dazu *Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/531 ff.; *W. Doralt* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 59, 430.

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

b. Deutschland

Seit der Klarstellung in § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG im Rahmen des JStG 2010, wonach § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG, der Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Vermögensmasse den Einkünften aus Kapitalvermögen zuordnet, auch auf Leistungen von vergleichbaren Vermögensmassen im Ausland entsprechend anzuwenden ist, steht die Qualifikation von Leistungen aus Erträgen einer ausländischen Stiftungen nicht mehr in Frage.¹⁴⁸⁷ Gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 7a EStG wird die deutsche Steuer im Wege der Kapitalertragsteuer erhoben, wobei der Steuersatz gemäß § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG 25 % beträgt. Das DBA Deutschland-Österreich weist in Art. 10 Abs. 2 dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft das Recht zu, 15 % der Dividenden zu besteuern. Der österreichische Fiskus darf mithin 15 % der Destinatszählung besteuern. Die österreichische Steuer ist auf die deutsche Steuer gemäß § 32d Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 32d Abs. 5 EStG anzurechnen.¹⁴⁸⁸ Im Ergebnis kommt es also zu einer Belastung von 25 % mit der Einkommensteuer, wenn der Begünstigte in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Hinzu kommt als Ergänzungsabgabe der Solidaritätszuschlag gemäß § 2 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG.

2. Substanzauszahlungen

Von den Destinatszählungen, welche aus den laufenden Erträgen der Privatstiftung gezahlt werden, sind Zahlungen zu trennen, welche aus der Substanz der Stiftung bestritten werden.

a. Österreich

Ursprünglich war in Österreich für Substanzauszahlungen keine besondere Behandlung vorgesehen, insbesondere war keine steuerneutrale Rückübertragung des gestifteten Vermögens möglich. Solche Zahlungen fielen – wie andere Zahlungen an Begünstigte auch – unter die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %, was als Mauseffallen-Effekt bekannt wurde. Die nachteilige Steuerfolge war auch ein Mittel, um das Vermögen in der Stiftung langfristig zu binden.¹⁴⁸⁹

Seit Auslaufen der Erbschaftsteuer ist die Berechtigung für eine solche Konzeption entfallen. Zahlungen aus der Substanz der Stiftung sind nicht mehr besteuierungswürdig.¹⁴⁹⁰ Da-

¹⁴⁸⁷ Vgl. BT-Drs. 17/2249, S. 52; dazu auch *Stuhrmann in Blümich* (Hrsg.), EStG – KStG – GewStG, § 20 KStG Rn. 339a; *Hamacher/Dahm in Korn* (Hrsg.), EStG, § 20 Rn. 296; v. *Beckerath in Kirchhof* (Hrsg.), EStG, § 20 Rn. 61.

¹⁴⁸⁸ Vgl. dazu *Treiber in Blümich* (Hrsg.), EStG – KStG – GewStG, § 32d EStG Rn. 110 ff.; vgl. *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 223.

¹⁴⁸⁹ *Mayr in W. Doralt/Ruppe*, S. 429; *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. 429; *Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/542 a.

¹⁴⁹⁰ Dazu ausführlich *Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht Rn. II/542 a; fiel das Vermögen an den Stifter aufgrund eines Widerrufs zurück, hatte er die Möglichkeit, die anlässlich der Stiftungserrichtung gezahlte Stiftungseingangssteuer auf die anfallende KEST anrechnen zu lassen (§ 27 Abs. 5 Nr. 9 öEStG).

her ist gemäß § 27 Abs. 5 Nr. 8 öEStG seit 2008 die Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen steuerfrei möglich. Dabei gilt die Regel, dass zunächst stets steuerpflichtiger Ertrag und erst dann steuerfreie Substanz ausgeschüttet werden muss. Dies wird durch § 27 Abs. 5 Nr. 8 öEStG erreicht, der bestimmt, dass Zuwendungen nur insoweit als Substanzauszahlungen gelten, wenn sie einen bestimmten Wert übersteigen. Als dieser Wert gilt der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklagen und der steuerrechtlichen stillen Reserven des Vermögens. Erst wenn also aktuelle und frühere Gewinne sowie stille Reserven zur Ausschüttung gelangt sind, kann es zu einer Substanzauszahlung kommen. Voraussetzung ist zudem die Führung einer entsprechenden Dokumentation durch ein Evidenzkonto.¹⁴⁹¹ Die Regelung ist der deutschen in Bezug auf die Einlagenrückgewähr bei Kapitalgesellschaften, §§ 27, 28 KStG, vergleichbar.

b. Deutschland

In Deutschland sind nach überwiegender Ansicht – zu Unrecht – Substanzauszahlungen als Schenkung § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, für welche die Steuerklasse III zur Anwendung kommt zu qualifizieren.¹⁴⁹² Eine steuerliche Doppelbelastung ergibt sich aufgrund der Steuerfreiheit in Österreich nicht, so dass ausländische Steuer nicht gemäß § 21 ErbStG angerechnet werden muss.

Unklar ist, wie Substanzauszahlungen ertragsteuerlich zu behandeln sind. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG bestimmt, dass § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG auch auf ausländische Vermögensmassen entsprechend anzuwenden ist. Wegen der Weiterverweisung auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind Auszahlungen von Stiftungsvermögen, welches zuvor aus Erträgen der Stiftung aufgebaut wurde, in Deutschland einkommensteuerpflichtig, was in Anbetracht des vom Gesetzgeber gewollten Gleichlaufs zwischen ausländischen und inländischen Stiftungen konsequent ist.¹⁴⁹³ Allerdings sind österreichische Stiftungen nicht gemäß § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG verpflichtet, ein Einlagenkonto zu führen, denn die Vorschrift bezieht sich nur auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte. Mit Blick auf den Umstand, dass österreichische Privatstiftungen jedoch ähnliche Pflichten aufgrund österreichischer Bestimmungen mit Blick auf Substanzauszahlungen treffen, werden diese Nachweise mit Blick auf § 90 Abs. 2 AO zu akzeptieren sein.

3. Auflösung

Letztlich ist zu fragen, wie sich der Vermögensanfall bei den Letztbegünstigten anlässlich der Auflösung der Stiftung auswirkt.

¹⁴⁹¹ Vgl. dazu *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 430 ff.; *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. 125 f.; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungen-Steuerrecht, Rn. II/542a ff.

¹⁴⁹² Siehe oben S. 184.

¹⁴⁹³ Vgl. BT-Drs. 17/2249, S. 52.

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

a. Österreich

Vor dem Auslaufen der Erbschaftsteuer in Österreich war gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 18 öErbStG zwar erbschaftsteuerbefreit, was anlässlich der Aufhebung der Stiftung erworben wurde,¹⁴⁹⁴ allerdings unterlagen solche Zahlungen der Einkommensteuer. Sie wurden genauso behandelt wie andere Zuwendungen der Stiftung.¹⁴⁹⁵ Allenfalls war der Nachbesteuerungstatbestand beachtlich (§ 8 Abs. 3 Buchst. b) öErbStG).¹⁴⁹⁶ Seit Außerkrafttreten der Erbschaftsteuer kommen die allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen über Zuwendungen von Stiftungen zur Anwendung, Substanzauszahlungen sind steuerfrei möglich, andere Zahlungen unterliegen der Kapitalertragsteuer.¹⁴⁹⁷

b. Deutschland

Ist der Zuwendungsempfänger in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, ist die Zuwendung der Stiftung anlässlich ihrer Auflösung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. § 15 Abs. 2 Satz 2 2. Alt ErbStG sieht allerdings ein Steuerklassenprivileg vor: Als Schenker gilt derjenige, der die ausländische Stiftung ausgestattet hat.¹⁴⁹⁸ Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Vorschrift, der sich im Gegensatz zu § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht auf eine „Stiftung im Inland“ beschränkt und ohne weiteres auf § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG verweist, welcher ohne Frage auch Ausschüttungen ausländischer Familienstiftungen erfasst.

Zu ertragsteuerlichen Folgen gilt mit Blick auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG das in Bezug auf eine deutsche Stiftung gesagte: Dem Wortlaut der Vorschriften nach kommt es zu einer Doppelbesteuerung mit Erbschaft- und Einkommensteuer, wenn im Rahmen der Auflösung Erträge der Stiftung an den Destinatär ausgezahlt werden. Dies muss durch eine teleologische Reduktion des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG vermieden werden.¹⁴⁹⁹

¹⁴⁹⁴ Arnold in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/600.

¹⁴⁹⁵ Rief in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I Rn. 99.

¹⁴⁹⁶ Arnold in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/601.

¹⁴⁹⁷ Vgl. dazu Mayr in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 430 ff.; *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. 125 f.; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/542a ff. Im Unterschied zur vorherigen Rechtslage kann sich der Stifter im Falle eines Widerrufs die Stift-ESt nicht mehr erstatten lassen.

¹⁴⁹⁸ Vgl. dazu Jülicher in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 131; Schiffer in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 60; Pöllath/Richter in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 42 Rn. 18; a. A. Geck in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 59.1, der zur Begründung auf ein BFH-Urteil verweist, welches sich jedoch auf eine alte Rechtslage bezieht (ausführlich dazu Jülicher in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 131).

¹⁴⁹⁹ Siehe oben S. 186 ff.

III. Modellrechnung

Um die vorstehenden Ausführungen zu konkretisieren, wird auf den folgenden Seiten eine Nachfolgegestaltung unter Einbeziehung einer österreichischen Privatstiftung exemplarisch beschrieben. Dabei wird – um Vergleichbarkeit herzustellen – im Wesentlichen derselbe Sachverhalt wie auf Seite 189 zugrunde gelegt: Eine Privatperson, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, möchte ihr beträchtliches Privatvermögen, welches aus Aktienstreußbesitz besteht und jährlich eine Rendite von 5 % abwirft, in eine österreichische Privatstiftung einbringen, die sämtliche Erträge ihres Vermögens an zwei Destinatäre, die Kinder des Stifters, die ebenfalls in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, ausschüttet. Die Stiftung wird einen Tag vor dem 60. Jahrestag ihrer Gründung aufgelöst, anfallsberechtigt sind die beiden Kinder des Stifters.

1. Besteuerung der Errichtung

Die Errichtung der Stiftung löst sowohl in Deutschland wie in Österreich Steuerfolgen aus. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG wird die Errichtung der Stiftung mit Erbschaftsteuer belastet. Ein Steuerklassenprivileg besteht nicht, so dass die ungünstige Steuerklasse III mit einem Steuersatz von 50 % zur Anwendung kommt. Es kann gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG lediglich ein Steuerfreibetrag von EUR 20.000,00 genutzt werden. Nach der deutschen Errichtungsbesteuerung von EUR 49.990.000,00 verbleiben noch EUR 50.010.000,00, die von der österreichischen Stiftungseingangssteuer erfasst werden (§§ 1, 2 StiftEG), deren Steuersatz 2,5 % beträgt, was eine Steuerbelastung von EUR 1.250.250,00 zur Folge hat, so dass das Stiftungsvermögen nach der Errichtung EUR 48.759.750,00 beträgt.

2. Laufende Besteuerung

Die jährlichen Einkünfte der Stiftung betragen EUR 2.500.500,00. Sie unterliegen bei der Stiftung keiner Besteuerung. Gemäß § 10 Abs. 1 öKStG kann sie Beteiligungserträge gänzlich steuerfrei vereinnahmen. Jedoch unterliegen die Ausschüttungen an die Destinatäre in Österreich wie in Deutschland der Kapitalertragsteuer, wobei die österreichische Steuer, soweit dem österreichischen Fiskus ein Besteuerungsrecht (Art. 10 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich) zusteht, auf die deutsche Steuer angerechnet wird. Ebenso wird der Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe erhoben, so dass die Destinatärszahlungen insgesamt einer Steuerbelastung von 26,375 % ausgesetzt sind. Die Belastung auf Ebene der Destinatäre beläuft sich damit auf EUR 659.084,35. Ihnen kann jährlich EUR 1.841.415,65 ausgeschüttet werden.

3. Besteuerung anlässlich der Auflösung

Die Auflösung ist in Österreich nicht steuerpflichtig, in Deutschland unterliegt sie gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG der Erbschaftsteuer, wobei ein Steuerklassenprivileg gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG (Steuersatz 30 %) gewährt wird, welches die Nutzung entsprechender

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

Freibeträge einschließt. Das verbleibende Stiftungsvermögen von EUR 48.759.950,00 wird durch die Erbschaftsteuer um EUR 14.387.925,00 geschmälert, so dass am Ende bei den Destinatären noch EUR 34.371.825,50 verbleiben.

4. Vergleich mit deutscher Familienstiftung

Es fragt sich, welche der beiden Gestaltungsalternativen, die deutsche oder die österreichische Familienstiftung, aus steuerlichen Gesichtspunkten günstiger ist.

a. Vergleich

Ein Vergleich zeigt, dass der Rückgriff auf die österreichische Privatstiftung aus steuerlicher Sicht über die gesamte Betrachtungsperiode hinweg nachteilig ist, weil durch die hohe Errichtungsbesteuerung das Vermögen der Stiftung, welches für das Erwirtschaften von Erträgen eingesetzt werden soll, stark belastet wird. Dieser Anfangsnachteil wird durch die Vorteile der spezifisch niedrigeren laufenden Besteuerung und dem Wegfall der Ersatzerbschaftsteuer nicht kompensiert. Wegen der hohen Belastung bei Errichtung erreichen die Ausschüttungen an die Destinatäre in den Jahren 1 - 30 trotz der niedrigeren spezifischen Steuerbelastung nicht das Niveau des deutschen Modells. In dem Beispielsfall kommt noch zugunsten der Privatstiftung die Besonderheit hinzu, dass das Vermögen aus Aktienstreubesitz besteht, dessen Erträge die Privatstiftung steuerfrei vereinnahmen kann, so dass die relativen jährlichen Ausschüttungen an die Destinatäre höher ausfallen, als dies bei dem Einsatz einer deutschen Familienstiftung der Fall wäre. Bezieht die Stiftung ihre Erträge dagegen aus anderen Quellen, beispielsweise aus Vermietung und Verpachtung, wären diese körperschaftsteuerpflichtig und das Bild würde sich weiter verschlechtern. Nachdem ab dem Jahr 31 die deutsche Familienstiftung mit der verrenteten Ersatzerbschaftsteuer belastet wird, ist aber die laufende Besteuerung der deutschen Stiftung relativ rund doppelt so hoch wie die der österreichischen Stiftung. Wird die österreichische Privatstiftung über einen längeren Zeitraum als 60 Jahre eingesetzt, kann dies die übrigen Nachteile kompensieren.

Insgesamt zeigt sich, dass am Ende des Jahres 60 und Berücksichtigung der Auflösungsbesteuerung der Einsatz der österreichischen Stiftung einen Nachteil von EUR 4.653.161,50 entsteht.

	Modell 1	Modell 3
ErbSt anlässlich der Errichtung	EUR 29.970.000,00	EUR 49.999.000,00
laufende Besteuerung Jahr 1 - 30	38,01 %	26,36 %
jährliche Ausschüttung an Destinatäre	EUR 2.170.307,77	EUR 1.841.415,65
laufende Besteuerung Jahr 31 - 60	68,02 %	26,36 %
jährliche Ausschüttung an Destinatäre	EUR 1.173.323,08	EUR 1.841.415,65
Durchschnittliche laufende Besteuerung	53,01 %	26,36 %
Besteuerung anlässlich des Anfalls	EUR 20.769.000,00	EUR 14.387.925,00
Es verbleiben bei den Destinatären	EUR 49.201.000,00	EUR 34.371.825,00
Zuwendungen an Destinatäre gesamt (Destinatärszahlungen + Anfall)	EUR 149.509.925,50	EUR 144.856.764,00

b. Bewertung

Insgesamt steht das österreichische Steuerrecht Stiftungsgestaltungen erheblich offener gegenüber, als dies in der deutschen Rechtsordnung der Fall ist. Zwar ist es in den vergangenen 20 Jahren seit dem Bestehen des Privatstiftungsgesetzes zu erheblichen Verschärfungen für Privatstiftungen gekommen. Hier sind insbesondere die Zwischenbesteuerung und die allgemeine Steuerbarkeit von Wertveränderungen von Immobilien und Kapitalvermögen zu nennen, jedoch besteht im Gegensatz zur deutschen Rechtsordnung, auch vor dem Auslaufen der Erbschaftsteuer in Österreich, keine hohe Eingangsbesteuerung und seit 2008 auch keine Ausgangsbesteuerung. Setzt jedoch ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger eine österreichische Privatstiftung ein, wird diese erheblich schlechter behandelt, als dies bei Einsatz einer deutschen Stiftung der Fall wäre. Zu Buche schlägt dabei insbesondere der Umstand, dass das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG keine Anwendung findet. Haupthindernis dürfte regelmäßig also die hohe Errichtungsbesteuerung sein. Allerdings unterliegt die österreichische Privatstiftung nicht der Ersatzerbschaftsteuer, die eine erhebliche Zusatzbelastung mit sich bringt. Die ertragsteuerliche Beurteilung hängt auch davon ab, aus welchen Quellen die Stiftung die Erträge erzielt. Geschieht dies – wie im Beispiel – aus Unternehmensbeteiligungen, ist der Einsatz einer Privatstiftung periodenweise vorteilhaft. Allerdings ist zu beachten, dass Streubesitzdividenden bis zum 1.3.2013 in Deutschland der Befreiung von § 8b KStG unterlagen. Zuvor war die Situation anders zu beurteilen. An diesem Beispiel zeigt sich, dass langfristige Steuerplanung angesichts vieler gesetzlicher Änderungen nur schwer möglich ist.

Eine Ausnahme besteht allerdings, wenn begünstigungsfähiges Betriebsvermögen in die Privatstiftung eingebracht werden soll. Dann kann die Errichtung zu 85 bzw. zu 100 % gem.

§§ 13a, 13b ErbStG von der deutschen Erbschaftsteuer befreit errichtet werden, was zu einer anderen Bewertung zwingt. Das Haupthindernis, die Errichtungsbesteuerung, besteht dann nicht.

Im Regelfall ist der Einsatz einer österreichischen Privatstiftung aus steuerlicher Sicht wohl nicht ratsam, wenn der Stifter in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist.¹⁵⁰⁰ Diese Situation hat sich auch durch die Änderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen in der jüngeren Vergangenheit, die Entschärfung von § 15 AStG durch § 15 Abs. 6 AStG, die Kündigung des Erbschaftsteuer-DBA zwischen Österreich und Deutschland sowie dem Auslaufen der österreichischen Erbschaftsteuer nicht geändert. Es bleibt damit im Wesentlichen bei dem Befund von *Piltz* aus dem Jahre 2000, der nur leicht modifiziert werden muss: Die österreichische Privatstiftung ist *meist* für Steuerinländer in der Nachfolgestaltung tabu.

c. Vermeidung der unbeschränkten Steuerpflicht als Alternative

Die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung ist allerdings nicht etwa deshalb unattraktiv, weil die österreichischen Steuernormen strikter wären, sondern weil das deutsche Steuerrecht sich ausländischen Stiftungen geradezu „liebevoll“ annimmt und den inländischen Sachverhalt weit schärfer behandelt als den ausländischen.¹⁵⁰¹ Daher kann die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung interessant sein, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG des Stifters beendet wird und nur noch eine beschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG besteht. Dann besteht bei Errichtung der Stiftung nur noch eine Steuerpflicht hinsichtlich des inländischen Vermögens gemäß § 121 BewG. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz im Inland haben, gehören gemäß § 121 Nr. 4 BewG beispielsweise nur dazu, wenn eine Beteiligung besteht, die mindestens 10 % ausmacht.¹⁵⁰²

aa. Voraussetzungen zur Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht

Das ErbStG knüpft in § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG hinsichtlich der Steuerpflicht sowohl an den Erblasser beziehungsweise Schenker als auch an den Erwerber an. Die Steuerpflicht tritt für den gesamten Vermögensanfall ein, wenn einer von ihnen Steuerinländer ist. Kommt eine österreichische Privatstiftung zum Einsatz, die ihren Sitz in Österreich und ihre Geschäftsleitung nicht in Deutschland hat,¹⁵⁰³ sie also gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) ErbStG nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, kommt es allein auf die Person des Stifters an. Regelmäßig besteht auch nur für diesen im Rahmen von Nachfolgestaltung die faktische

¹⁵⁰⁰ So auch *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (381); *Wachter*, DStR 2000, S. 1037 (1047); v. *Löwe* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 24 Rn. 56; *Söffing*, ErbStB 2007, S. 219 (224); *Steiner*, ErbStB 2008, S. 96 (99); *Bergemann* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 343 (359); *Heinold*, IWB, Fach 3 – Gruppe 1, S. 1575 (1587).

¹⁵⁰¹ *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (378).

¹⁵⁰² Vgl. dazu *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 2 Rn. 57 ff.

¹⁵⁰³ Vgl. zur „versehentlichen“ Sitzverlegung *Söffing*, ErbStB 2007, S. 219 (221), die eintritt, wenn die geschäftliche Oberleitung der Stiftung in Deutschland ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) ErbStG).

Möglichkeit, seine Inländereigenschaft aufzugeben, denn die künftigen Begünstigten werden meist allein aufgrund beruflicher Verpflichtungen nicht hinreichend flexibel und mobil sein.¹⁵⁰⁴

(1) Einfache unbeschränkte Steuerpflicht

Grundsätzlich sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) ErbStG natürliche Personen steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Man spricht von Steuerinländern, jedoch knüpft der Tatbestand nicht an die Staatsangehörigkeit an, diese ist diesbezüglich nicht erheblich,¹⁵⁰⁵ so dass auch zeitweise in Deutschland lebende Ausländer, wie etwa österreichische Studenten, die unbeschränkte Steuerpflicht begründen können.

Gemäß § 8 AO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Ein Mensch kann dabei stets mehrere Wohnsitze im In- oder Ausland haben.¹⁵⁰⁶ Unter Wohnung versteht man zum dauerhaften Wohnen geeignete Räume. Innehaben meint das Ausüben der tatsächlichen Verfügungsgewalt, ein Mindestaufenthaltszeit im Jahr muss nicht erreicht werden. Die Wohnung muss indes regelmäßig, wenn auch in großen Zeitabständen, genutzt werden.¹⁵⁰⁷ Ein nur gelegentliches Verweilen, beispielsweise zur Erholungszwecken, reicht nicht aus.¹⁵⁰⁸ Den gewöhnlichen Aufenthalt hat gemäß § 9 Satz 1 AO jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Die Norm ist dann maßgeblich, wenn sich ein Stifter im Bundesgebiet aufhält, ohne einen festen Wohnsitz zu unterhalten. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Bundesgebiet gilt stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer, wobei kurzfristige Unterbrechungen keine Berücksichtigung finden (§ 9 Satz 2 AO).¹⁵⁰⁹

(2) Verlängerte unbeschränkte Steuerpflicht

Indes ist es nicht damit getan, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aus Deutschland nach Österreich oder in ein anderes Land zu verlegen, um die deutsche unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht zu beenden. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) ErbStG bestimmt, dass deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben, ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die unbeschränkte Steuerpflicht ist also erst dann beendet, wenn man sich wenigstens fünf Jahre im Ausland aufgehalten hat, ohne im Inland einen Wohnsitz zu unterhalten oder

¹⁵⁰⁴ *Fraberger in Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (348).

¹⁵⁰⁵ BFH v. 18.4.1962 – Az. II 272/60 U, BStBl. III 1962, S. 276 (277).

¹⁵⁰⁶ *Eisele in Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 2 Rn. 7; *Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 2 Rn. 30; *Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 2 Rn. 17; BFH v. 19.03.1997 – Az. I R 69/96, BeckRS 1997, 23000250.

¹⁵⁰⁷ Dies sah der BFH in einem Fall als erfüllt an, indem eine Doppelhaushälfte über Jahre hinweg für einige Wochen während der Rehwildsaison genutzt wurde, BFH v. 23.11.1988 – Az. II R 139/87, BStBl. II 1989, 182 (182 f.).

¹⁵⁰⁸ Vgl. ausführlich zum Wohnungsbegriff *Gersch in Klein*, AO, § 8 Rn. 1 ff.

¹⁵⁰⁹ Vgl. ausführlich zum Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts *Gersch in Klein*, AO, § 9 Rn. 1 ff.

die deutsche Staatsangehörigkeit aufgegeben wird, was allerdings nicht leichtfertig geschehen sollte.¹⁵¹⁰ Die Regelung soll eine Steuerumgehung durch kurzfristige Verlegung des Wohnsitzes beziehungsweise des gewöhnlichen Aufenthalts ins Ausland verhindern.¹⁵¹¹

Bevor die Entscheidung für eine Verlegung des Wohnsitzes fällt, wird angeraten, sich die Voraussetzungen genauestens zu vergegenwärtigen, denn die Finanzverwaltung verfüge über wirksame Mittel zur Überprüfung, was sich in der Vergangenheit an prominenten Beispielen, insbesondere von Sportlern, gezeigt habe. Der Wegzug setzt die Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland voraus. Es müssen alle Brücken mit Deutschland abgebrochen werden, was meist ein gestalterischer Kraftakt für den betroffenen Steuerpflichtigen sein wird, welcher viel Disziplin erfordert.¹⁵¹² Auch ertragsteuerliche Folgen sind zu berücksichtigen, welche unter Umständen den erbschaftsteuerlichen Vorteil überkompensieren können.¹⁵¹³

(3) Einfache beschränkte Steuerpflicht

Scheidet der Stifter fünf Jahre nach dem Wegzug oder durch Aufgabe der deutschen Staatsbürgerschaft aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus, erstreckt sich seine Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nur noch auf Inlandsvermögen im Sinne von § 121 BewG. Dazu gehört nicht zwingend das gesamte in Deutschland belegene Vermögen, sondern beispielweise nur inländisches Grund- und Betriebsvermögen sowie Anteile an einer Kapitalgesellschaft, deren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland ist, wenn der Stifter allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen im Sinne von § 1 Abs. 2 AStG am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mindestens zu einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Nicht von der Steuerpflicht umfasst sind alle Vermögensteile, welche nicht in der abschließenden Aufzählung des § 121 BewG genannt sind, insbesondere deutsche Konten sowie Kunst- und Wertgegenstände.¹⁵¹⁴ Bei entsprechender Strukturierung des Vermögens kann die deutsche beschränkte Steuerpflicht also vermieden werden.

(4) Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Letztlich ist zu beachten, dass kein Fall der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gemäß § 4 Abs. 1 AStG vorliegt, welcher faktisch das gesamte in Deutschland belegene Vermögen umfasst. Dieser tritt ein, wenn zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld § 2 Abs. 1 AStG auf den Erblasser oder Schenker anzuwenden war. Es handelt sich um eine Rechtsgrundverweisung. Unter bestimmten Voraussetzungen ordnet § 2 Abs. 1 AStG nach Been-

¹⁵¹⁰ Jülicher in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 391 (397) weist darauf hin, dass die deutsche Staatsangehörigkeit nur gegen eine „gleichwertige“ andere Staatsangehörigkeit eines im internationalen Verkehrs durchsetzungsstarken Staates getauscht werden sollte; weitere Punkte spricht *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (344 ff.) an.

¹⁵¹¹ *Eisele* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 2 Rn. 10; *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 2 Rn. 21.

¹⁵¹² *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (348 f.).

¹⁵¹³ *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (346 f.).

¹⁵¹⁴ Vgl. zur beschränkten Steuerpflicht *Jülicher* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 391 (398 ff.); *ders.* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 2 Rn. 47 ff. m. w. N.

digung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht an. Voraussetzung ist gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 AStG unter anderen, dass der Erblasser oder Schenker nun in einem Niedrigsteuerland ansässig ist, was unter anderem dann gegeben ist, wenn die Einkommensteuer ein Drittel niedriger als in Deutschland ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG).¹⁵¹⁵ Österreich ist indes kein Niedrigsteuerland,¹⁵¹⁶ so dass die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht eintritt.

bb. Modellrechnung

Ist der Stifter aus Modell 3 in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig und bringt er sein Vermögen in Höhe von EUR 100.000.000,00 aus Aktienstreubesitz in eine österreichische Privatstiftung ein, unterliegt die Stiftungserrichtung nicht der deutschen Erbschaftsteuer. Es ist nämlich nicht als steuerpflichtiges Inlandsvermögen gemäß § 121 Nr. 4 BewG zu qualifizieren. Stattdessen unterliegt der Vorgang nur der österreichischen Stiftungseingangsteuer, welche das Stiftungsvermögen mit 2,5 % (EUR 2.500.000,00) belastet, so dass nach der Eingangsbesteuerung noch EUR 97.500.000,00 zur Verfügung stehen. Dieses Vermögen erwirtschaftet eine jährliche Rendite von EUR 4.875.000,00, die nach der Ausschüttung vom österreichischen und deutschen Fiskus mit insgesamt 26,94 % belastet werden, so dass jährlich EUR 3.589.641,28 an die Destinatäre ausgeschüttet werden können. Die Aufhebung der Stiftung fällt unter die deutsche Erbschaftsteuer, wenn die Anfallsberechtigten hier unbeschränkt steuerpflichtig sind, wobei jedoch das Steuerklassenprivileg gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG gilt, so dass der Erbschaftsteuersatz 30 % beträgt und insgesamt EUR 68.490.000,00 bei den Begünstigten verbleiben. Die Besteuerung anlässlich der Auflösung der Stiftung entfällt, wenn auch die Begünstigten sich zuvor der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht entledigen können.

	Modell 3	Modell 4
ErbSt/StiftEG anlässlich der Errichtung/Übertragung	EUR 49.999.000,00	EUR 2.500.000,00
laufende Besteuerung	26,36 %	26,36 %
jährliche Ausschüttung an Destinatäre	EUR 1.841.415,65	EUR 3.589.641,28
Durchschnittliche laufende Besteuerung	26,36 %	26,36 %
Besteuerung anlässlich des Anfalls	EUR 14.387.925,00	EUR 29.010.000,00
Es verbleiben bei den Destinatären	EUR 34.371.825,00	EUR 68.490.000,00

¹⁵¹⁵ Jülicher in *Fraberger/Petriz* (Hrsg.), *Handbuch Estate Planning*, S. 391 (402 f.); *Kraft* in *Kraft*, AStG, § 2 Rn. 1 ff.

¹⁵¹⁶ BMF v. 14. Mai 2004 – Az. IV B 4-S 1340-11/04, BeckVerw 051455; BMF v. 15.3.1996 – Az. IV C 6-S 1343-1/96, BeckVerw 027442.

cc. Bewertung

Der Einsatz einer österreichischen Privatstiftung in der Nachfolgegestaltung kann also dann sinnvoll sein, wenn die potentiellen Vermögensnachfolger in Deutschland ansässig sind, das Vermögen aber (vorerst) nicht von der deutschen Erbschaftsteuer geschmälert wird, und die Person, deren Vermögen übertragen werden soll, sich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht entledigen kann. Durch den Umstand, dass die Privatstiftung in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, wird der Vermögenserwerb nicht der deutschen Erbschaftsteuer unterworfen, wie dies der Fall wäre, wenn das Vermögen direkt auf die Destinatäre übertragen würde. Lediglich die Erträge des Vermögens unterliegen in Deutschland der Einkommensteuer, die Belastung ist allerdings aufgrund des Solidaritätszuschlages nur leicht höher als dies in Österreich der Fall ist.