

H. Zuwendungen der Familienstiftung an Destinatäre (Steuerliches Einlagekonto)

I. Grundproblem

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

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

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

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

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

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

II. Position der Finanzverwaltung

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

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

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

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

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

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

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

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

III. Finanzgerichtsrechtsprechung

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

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

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

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

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

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

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

IV. BFH-Rechtsprechung

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

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

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

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

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

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

V. Nachkarten der Finanzverwaltung

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

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

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

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

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

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

VI. Würdigung der Position der Finanzverwaltung

1. Ökonomische Würdigung

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

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

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

²⁴⁰ Vgl. Kraft, Ubg 2024, 319.

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

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

2. Fehlende Rechtsgrundlage für die Auffassung der Finanzverwaltung

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

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

241 Vgl. Kraft, Ubg 2024, 319.

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

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

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

VII. Ausblick auf die weitere Entwicklung

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

VIII. Problematik bei ausländischen Familienstiftungen

1. Ausgangsbefund

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

2. Vermeidung von Doppelbesteuerungen von Zuwendungen

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

242 Vgl. AEASTG 2023.

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

244 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 864.

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

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

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

245 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 784.

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

247 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 867.

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

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

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

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

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

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

250 Vgl. Jakobs, SB 2024, 23.

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

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

4. Konsequenzen

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

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

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

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

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

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

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

