

E. Dotation einer ausländischen Familienstiftung

I. Gründungsbesteuerung

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

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

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

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

180 Vgl. AEStG 2023, Tz. 797.

II. Dotation mit Privatvermögen

1. Privatvermögen ohne stille Reserven

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

Fall:

Sachverhalt

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

Steuerliche Würdigung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Privatvermögen mit steuerlich verhafteten stillen Reserven

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

Fall:

Sachverhalt

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

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

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

Steuerliche Würdigung

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

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

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

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

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

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

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

mittels der angeführten Vermögensgegenstände bleibt somit ohne ertragsteuerliche Relevanz.

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

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

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

III. Dotation mit Betriebsvermögen

1. Einzelwirtschaftsgüter

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

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

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

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

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

a) Im Inland belegene Betriebsimmobilie

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

Fall:

Sachverhalt

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

Steuerliche Würdigung

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

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

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

b) Im Ausland belegene Betriebsimmobilien

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

Fall:

Sachverhalt

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

Steuerliche Würdigung

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

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

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

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

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

2. Betriebe

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

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

192 Vgl. Steiner, Betriebswirtschaftliche Beratung 2024, 25.

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

Fall:

Sachverhalt

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

Steuerliche Würdigung

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

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

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

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

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

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

3. Mitunternehmeranteile (inklusive Sonderbetriebsvermögen)

a) Grundlagen

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

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

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

b) Dotation von Mitunternehmeranteilen mit funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

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

Fall:

Sachverhalt

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

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

197 Vgl. Steiner, Betriebswirtschaftliche Beratung 2024, 25.

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

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

Steuerliche Würdigung

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

c) Dotation von Teil-Mitunternehmeranteilen

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

Fall:

Sachverhalt

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

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

Steuerliche Würdigung

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

d) Dotation einer ausländischen Familienstiftung durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung

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

Fall:

Sachverhalt

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

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

Steuerliche Würdigung

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

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

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

IV. Dotation mit Kapitalgesellschaftsanteilen

1. Dotation durch natürliche Person

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

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

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

Fall:

Sachverhalt

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

Steuerliche Würdigung

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

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

Fall:

Sachverhalt

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

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

Steuerliche Würdigung

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

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

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

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

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

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

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

2. Dotation durch juristische Person

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

Fall:

Sachverhalt

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

Steuerliche Würdigung

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

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

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

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

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