

I. Mobilität und Reorganisation

I. Sitzverlegung

1. Umzug einer inländischen Familienstiftung ins Ausland

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

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

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

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

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

256 Nachweise bei Schumann, Familienstiftungen, 48.

257 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 48.

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

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

2. Zuzug einer ausländischen Familienstiftung ins Inland

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

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

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

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

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

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

II. „Zuzugsverbot“ von Destinatären

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

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

III. Änderung des Stiftungscharakters einer Familienstiftung

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

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

263 Vgl. Gliederungspunkt C.II.1.

264 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 811.

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

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

²⁶⁵ Vgl. Piltz, ZEV 2011, 236 (239).

²⁶⁶ Vgl. ErbStH E 1.2 Abs. 4 S. 3–8.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. „Exit“ aus der Familienstiftung

1. Überblick

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

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

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

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

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

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

a) Zusammenführung (Zulegung, Zusammenlegung) von Familienstiftungen

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

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

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

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

272 Vgl. Schauer, ZEV 2022, 512.

273 Vgl. Bieniek, SB 2023, 187.

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

275 Vgl. Schauer, ZEV 2022, 512.

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

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

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

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

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

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

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

b) Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung

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

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

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

c) Ertragsteuerliche Behandlung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. „Exit“ durch voluntativen Verzicht auf die Destinatärsstellung

a) Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung

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

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

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

b) Ertragsteuerliche Behandlung

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