

J. Spezialbereiche von Familienstiftungen

I. Unionsrechtliche Perspektive auf Familienstiftungen

Aus unionsrechtlicher Sicht wird in der Literatur eine grundrechtliche Pflicht der EU angemahnt, ein taugliches Gestaltungsinstrument für die unionsweite Verfolgung gemeinnütziger Stiftungszwecke zur Verfügung zu stellen.²⁸⁶ Allerdings wurde der Vorschlag der EU-Kommission von 2012 zur Schaffung eines supranationalen Stiftungsrechts (Fundatio Europaea, FE) nicht umgesetzt.²⁸⁷ Folglich existiert ein „Internationales Stiftungsrecht der EU“ bislang nicht.

Für Familienstiftungen lassen sich bislang keine entsprechenden Initiativen ausmachen. Gleichwohl gibt es zahlreiche Berührungspunkte zwischen Familienstiftungen und unionsrechtlichen Grundfragen. Diese sind in erster Linie Ausfluss der Judikatur des EuGH. So steht außer Frage, dass der Gerichtshof Familienstiftungen dem Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit unterstellt.²⁸⁸ Daraus resultiert, dass die Schutzwirkung nicht auf den EU-Raum begrenzt ist, sondern aufgrund der Drittstaatenerstreckung der Kapitalverkehrsfreiheit weltweit greift.

Diese EuGH-Linie wird auch in der deutschen Finanzrechtsprechung rezipiert. So hat das Hessische Finanzgericht²⁸⁹ auf die EuGH-Rechtsprechung²⁹⁰ rekurriert. Es folgt dem Gerichtshof in der Einschätzung, die Errichtung einer privatnützigen Familienstiftung sei vom Anwendungsbereich der Bestimmungen über den Kapitalverkehr erfasst und falle somit unter deren Schutzbereich. Der BFH hatte indessen keine Möglichkeit, sich zur FG-Entscheidung und insbesondere zur unionsrechtlichen Problematik einzulassen. Denn die zwischenzeitlich unter II R 25/19 anhängige Revision wurde von der Finanzverwaltung zurückgenommen.²⁹¹

286 Vgl. Omlor, DStR 2021, 2644.

287 Vgl. COM (2012) 35 final; dazu Weitemeyer, NZG 2012, 1001.

288 Vgl. EuGH v. 17.09.2015 – C-589/13 – F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, ISR 2015, 388.

289 Vgl. Hessisches FG v. 07.03.2019 – 10 K 541/17; dazu Schmidt, EFG 2019, 934.

290 Vgl. EuGH v. 17.09.2015 – C-589/13 – F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, ISR 2015, 388.

291 Dazu Kraft, NWB-EV 2020, 279 (283).

Neuerlichen Auftrieb und zusätzliche Dynamik wird der Problembereich aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens erlangen, welches das FG Köln²⁹² wegen unionsrechtlicher Zweifel an der Beschränkung des Steuerklassenprivilegs auf Inlandsstiftungen an den EuGH gerichtet hat. Die unionsrechtliche Problematik entzündet sich daran, ob einer in Liechtenstein ansässigen Familienstiftung das für inländische Familienstiftungen geltende sog. Steuerklassenprivileg im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungsteuer vorenthalten werden darf. Das FG Köln nimmt insoweit einen nicht zu rechtfertigenden Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit an.²⁹³

Das durch Rücknahme der Revision erledigte und das zur Vorlage führende Verfahren vor dem FG Köln weisen erhebliche Parallelen auf. Der EuGH wird sich innerhalb eines absehbaren Zeitraums nunmehr positionieren, wobei erwartet werden darf, dass dessen Judikat über den zu entscheidenden Einzelfall hinaus zumindest in Bezug auf Familienstiftungen unionsrechtliche Breitenwirkung entfalten wird.

Ob die zu erwartende Vorabentscheidung des EuGH allerdings zusätzliche Erkenntnisse für die Vereinbarkeit oder Unvereinbarkeit von § 15 AStG mit den Grundfreiheiten bringen wird, wird im Schrifttum bezweifelt.²⁹⁴ Denn den Schwerpunkt des insbesondere im Kontext des § 15 Abs. 6 AStG liegenden unionsrechtlichen Problems bildet die Frage, ob der dort eröffnete Gegenbeweis über das hinausgeht, was zur Abwehr missbräuchlicher Gestaltungen verhältnismäßig ist.²⁹⁵

II. Familienstiftungen und „Treaty-Shopping“

1. Grundkonzeption der Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift

Die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG war ursprünglich als spezielle Missbrauchsvorschrift zum Ausschluss internationaler Umgehungsgestaltungen in Form des sogenannten „Treaty-Shopping“ durch Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften konzipiert. Damit verknüpft waren Vorteile aufgrund der formalen Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die den „hinter diesen Kapitalgesellschaften stehenden Perso-

292 Vgl. FG Köln v. 30.11.2023 – 7 K 217/21, EFG 2024, 882 (EuGH C-142/24).

293 Vgl. Eiling/Kefeler, IWB 2024, 306.

294 Vgl. Baßler, ISR 2024, 208.

295 Vgl. dazu Schönfeld/Baßler in: FWBS, § 15 AStG Rn. 54. S. auch Gliederungspunkt C.II.6.

nen“ an sich nicht zugeschlagen waren. Durch die Einschaltung einer formal abkommensberechtigten Kapitalgesellschaft zwischen den im Nicht-DBA-Ausland ansässigen ultimativen Investor und das im Inland domizilierte Investitionsvehikel (typischerweise eine Kapitalgesellschaft) hatte sich der ultimative Investor mittels dieser Gestaltung metaphorisch in das Abkommen Deutschlands mit dem Ansässigkeitsstaat der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft „eingekauft“. Daher bürgerte sich im internationalen Sprachgebrauch der Begriff „Treaty-Shopping“ ein.

Hiergegen zeigt sich § 50d Abs. 3 EStG als unilaterale sogenannte Anti-Treaty-Shopping-Klausel. Kernanliegen der Regelung ist es, dass bestimmte im Ausland ansässige Steuerpflichtige von einem Entlastungsanspruch ausgeschlossen werden. Dies erfolgt im Wesentlichen im Kontext von Quellensteuern auf Dividenden sowie von Quellensteuern auf Lizenzzahlungen.

Beispiel: Die natürliche Person A ist im Staat X. ansässig. Staat X. hat kein Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland vereinbart. A. erwägt, 100 Prozent der Anteile an der im Inland domizilierten A-GmbH zu erwerben. Eventuelle Dividenden der A-GmbH an A wären folglich mit 25 Prozent Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag belastet.²⁹⁶ Die von A anlässlich der Veräußerung der Beteiligung an der A-GmbH realisierten Beteiligungsveräußerungsgewinne würden der beschränkten Einkommensteuerpflicht des A im Inland unterfallen.

A gründet die A-BV in einem EU-Staat, der mit Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Die materiellen Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens folgen dem OECD-Musterabkommen. Formal ist die A-BV abkommensberechtigt. Dividenden der A-GmbH an die A-BV wären nunmehr mit null Prozent Kapitalertragsteuer belastet. Das Recht zur Besteuerung der Beteiligungsveräußerungsgewinne stünde dem Ansässigkeitsstaat der A-BV zu.

Vor diesem Hintergrund erschließt sich die Regelungsintention des § 50d Abs. 3 EStG. Anliegen der Vorschrift ist die Unterbindung als missbräuchlich empfundener Gestaltungen durch Zwischenschaltung formal abkommensberechtigter Rechtsträger im DBA-Ausland.

²⁹⁶ Vgl. zur Dividendenausschüttung einer im Inland domizilierten Kapitalgesellschaft an eine ausländische Familienstiftung Schieneke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 51 (56).

2. Ausdehnung der Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift auf Stiftungen

Ursprünglich war der Kreis der normativ vom Gesetzeswortlaut erfassten Rechtsträger auf im Ausland ansässige Kapitalgesellschaften beschränkt. Mit dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG (BGBl. 2021 I Nr. 28, 1259) wurde die bis dahin geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG erweitert. Nunmehr fallen sämtliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen in den Anwendungsbereich der Vorschrift.²⁹⁷ Aus diesem Grund wurde der Wortlaut explizit erstreckt auf Personen, die durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung des Körperschaftsteuerpflichtigen begünstigt sind. In den Gesetzesmaterialien²⁹⁸ wird darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um Personen handele, die zwar keine Gesellschafter sind, denen aber gleichwohl die Einkünfte des Körperschaftsteuerpflichtigen letztlich zugutekommen. Als Beispiel werden die Destinatäre einer Stiftung angeführt. Die fragliche Person muss an dem Körperschaftsteuerpflichtigen beteiligt sein oder durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung begünstigt sein.²⁹⁹ Dementsprechend soll durch die Ergänzung um „begünstigte“ Personen gewährleistet werden, dass die Entlastungsberechtigung der Körperschaft auch mit Bezug auf solche Personen geprüft wird, die nicht gesellschaftsrechtliche Beteiligte sind, denen aber die Einkünfte der Gesellschaft zugutekommen, z.B. Destinatäre einer Stiftung.³⁰⁰

Der Begriff „Begünstigung“, der durch das AbzStEntModG erstmals in § 50d Abs. 3 EStG aufgenommen wurde, ist sehr offen, um nicht zu sagen, in der Nähe der inhaltlichen Unbestimmtheit.³⁰¹ Die Aufnahme dieses Merkmals soll in erster Linie dem erweiterten persönlichen Anwendungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG geschuldet sein. Nach den Gesetzesmaterialien sollen solche Personen in den Blick genommen werden, „denen die inkriminierten Einkünfte des Körperschaftsteuerpflichtigen letztlich zugutekommen“. Somit dient das Merkmal der „Begünstigung“ im Hinblick auf Körperschaften, die keine Gesellschaften sind, als Äquivalent zum Merkmal der „Beteiligung“.³⁰²

297 Vgl. Wagner in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 50d Rz. 72; Schnitter/Gebhardt, IStR 2021, 289; Loschelder/Schmidt, EStG, Rz. 18.

298 Vgl. BT-Drs. 19/27632 vom 17.03.2021, 59.

299 Vgl. Lampert in: BeckOK EStG, Kirchhof/Kulosa/Ratschow, Rz. 147.

300 Vgl. Hagenau in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG Rz. 42.

301 Vgl. Lampert in: BeckOK EStG, Kirchhof/Kulosa/Ratschow, Rz. 148.

302 Vgl. BT-Drs. 19/27632 vom 17.03.2021, 59.

Die Vorschrift greift damit für Stiftungen allgemein und demzufolge speziell auch für Familienstiftungen. Dies bedeutet, dass im Ausland ansässige Familienstiftungen unter dem Gesichtspunkt der Strukturierung von Dividendenströmen und Zahlungen aufgrund von Lizenzgewährungen besondere Aufmerksamkeit erfordern. Die Vorschrift gelangt damit prinzipiell zur Anwendung, soweit sich Destinäre einer ausländischen Familienstiftung beim Direktbezug von quellensteuerpflichtigen Einkünften nicht auf die Entlastungswirkungen eines Doppelbesteuerungsabkommens berufen könnten.

Beispiel: Die im Inland domizierte A-GmbH wird zu 100 Prozent von der im Ausland ansässigen A-Familienstiftung gehalten. Sitz und -Ort der Geschäftsleitung der A-Familienstiftung befinden sich in einem EU-/EWR-Staat. Mit diesem Staat A. hat Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart. Die materiellen Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens folgen dem OECD-Musterabkommen.

Etwaige Dividenden der A-GmbH an die A-Familienstiftung wären formal aufgrund der Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens von der Kapitalertragsteuer auf Dividenden befreit.

Die natürliche Person A ist Destinär der A-Familienstiftung. Ansässig ist A in einem Staat, welcher mit Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

Hier setzt die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG an. Anlässlich einer Dividendenausschüttung der A-GmbH an die A-Familienstiftung ist zu prüfen, welche Personen als „hinter der A-Familienstiftung“ stehend zu beurteilen sind.³⁰³ Denn es entspricht erklärter Absicht der Gesetzesmaterialien, den Anwendungsbereich explizit auf Familienstiftungen, Trusts und Investmentfonds zu erweitern.³⁰⁴

Diese Beurteilung kann in der Besteuerungswirklichkeit mannigfaltige Probleme verursachen. So ist anhand des Stiftungsgeschäfts oder der Stiftungssatzung zu entscheiden, inwieweit eine Entlastung an der Quelle, nämlich auf Ebene der ausschüttenden im Inland domizilierten Gesellschaft, vorzunehmen ist. Ferner kann sich der Destinärskreis im Zeitablauf ändern mit der Folge, dass die relative Berechtigung der Destinäre an den Erträgen der Stiftung sich ebenfalls ändert.

303 Vgl. zur Dividendenausschüttung Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 51 (56).

304 Vgl. BT-Drs. 19/27632, 59.

Zu diesen und weiteren mit § 50d Abs. 3 EStG verbundenen Problemen findet sich keine Erläuterung seitens der Finanzverwaltung. Dies dürfte bewusst von der Finanzverwaltung beabsichtigt sein, denn das Gestaltungsrisiko liegt dann beim Steuerpflichtigen.

Hinzuweisen ist abschließend darauf, dass in der Literatur³⁰⁵ gegen den mit der Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG verbundenen Einbezug von Familienstiftungen in den Anwendungsbereich der Vorschrift erhebliche unionsrechtliche Bedenken geltend gemacht werden.

III. Verdeckte Zuwendungen durch privatnützige Familienstiftungen

Nicht vollumfänglich geklärt sind die steuerlichen Rechtsfolgen einer verdeckten Vermögenszuwendung durch eine privatnützige Familienstiftung an Stifter oder Destinatäre.³⁰⁶ So wird vertreten, die unmittelbare Anwendung der Rechtsfigur der verdeckten Gewinnausschüttungen komme mangels eines Gesellschaftsverhältnisses zwischen Stiftung und Destinatären nicht in Betracht. Darüber hinaus sei die verdeckte Gewinnausschüttung aber auch in ihren Grundsätzen nicht auf eine Stiftung übertragbar.³⁰⁷ Ferner wird argumentiert, eine verhinderte Vermögensmehrung aufgrund einer verdeckten Zuwendung einer Stiftung an Destinatäre führe – anders als bei Kapitalgesellschaften – auf Ebene der Stiftung nicht zu einer Hinzurechnung zum körperschaftsteuerlichen Einkommen. Der Grund dafür wird darin gesehen, dass eine Stiftung mangels Gesellschafter oder Mitglieder keine Gewinnverteilung i.S.v. § 8 Abs. 3 KStG vornehmen könne.³⁰⁸

Demgegenüber wird argumentiert, die Auszahlung überhöhter Vergütungen der Familienstiftung an ihre Destinatäre aufgrund von Vertragsverhältnissen (Beispiel: Gehalt, Zinsen), welche einem Dritten nicht zugebilligt würden, unterfielen dem Abzugsverbot für sog. „verdeckte Zuwendungen“. Dies sei systematisch vergleichbar mit den Grundsätzen zur sogenannten verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Auf der Ebene der Destinatäre führe dies zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 EStG, wobei dort ausdrücklich auf die Grundsätze zur

305 Vgl. Härtling/Tolksdorf, IStR 2023, 717 (735) m.w.N.

306 Vgl. Nachweise zum Beispiel bei Schulz, Familienstiftungen, 57.

307 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 24 Rn. 50.

308 Vgl. Jensen, npoR 2022, 122.

verdeckten Gewinnausschüttung verwiesen werde.³⁰⁹ So wie Kapitalgesellschaften an ihre Anteilseigner offene und verdeckte Gewinnausschüttungen auszahlen könnten, bestehe auch für Familienstiftungen die Möglichkeit, an ihre Begünstigten offene und verdeckte Zuwendungen auszuzahlen, die dann jeweils auf Ebene des Empfängers steuerpflichtig seien.³¹⁰ Andere Untersuchungen gelangen zu dem Ergebnis, dass sich bei Stiftungen Besonderheiten dadurch ergäben, dass nach herrschender Meinung die Korrekturvorschriften des § 8 Abs. 3 S. 2 ff. KStG keine Anwendung fänden. An ihre Stelle traten aber andere Korrekturen, die – jedenfalls bei Zusammenschau der Besteuerungsebenen von Stiftung und Destinatär und unter Berücksichtigung der Schenkungsteuer – zu einer vergleichbaren Steuerbelastung verdeckter Zuwendungen führen.³¹¹

Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, zwischen Stiftung und Begünstigten könne kein mitgliedschaftsähnliches Verhältnis bestehen. Dem ist zuzustimmen. Ob indessen daraus der Schluss zu ziehen ist, dass auf Ebene der Stiftung keine verdeckten Gewinnausschüttungen möglich sein sollen,³¹² erscheint nicht zwangsläufig.

Fraglos ist es möglich, dass eine privatnützige Familienstiftung zivilrechtlich wirksame Verträge mit Stiftern oder Destinatären zu Konditionen abschließt, die bei Existenz eines Gesellschafter-Gesellschaftsverhältnisses die steuerlichen Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung auslösen würden. Die Problematik lässt sich anhand des folgenden Beispiels erläutern.³¹³

Beispiel: Eine privatnützige Familienstiftung verkauft an einen Destinatär einen Vermögensgegenstand, der einen Marktwert von 100 Geldeinheiten hat, zum bei der Stiftung geführten Buchwert von 20 Geldeinheiten. Fraglich ist, wie die Differenz i.H.v. 80 Geldeinheiten auf Ebene der Stiftung und auf Ebene des Destinatärs steuerlich behandelt werden muss.

Ausgangspunkt ist insofern zunächst, dass eine Stiftung keine Mitgliederkörperschaft ist. Sie verfügt also weder über Gesellschafter noch über Mitglieder, Anteilseigner oder ähnliche Personen. Vielmehr hat sie nur Bezugsberechtigte (Destinatäre), die keine mitgliedschaftlichen Beziehungen

309 Vgl. Klinkner/Wagener, Familienstiftung, 57.

310 Vgl. Klinkner/Wagener, Familienstiftung, 57.

311 Vgl. Maciejewski, StuW 2024, 158 (174).

312 Vgl. Klinkner/Wagener, Familienstiftung, 64.

313 Vgl. Kraft, DStR 2016, 2825 (2829).

zu der Stiftung haben.³¹⁴ Mit anderen Worten fehlt es bei der Familienstiftung regelmäßig an der mitgliedschaftlichen Beziehung zwischen Stifter bzw. Destinatär einerseits und Stiftung andererseits. Demzufolge ist das der verdeckten Gewinnausschüttung immanente Wesensmerkmal einer „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ nicht möglich.

Unbestritten ist ferner, dass Aufwendungen im Rahmen der Einkommensverwendung für Stiftungen – ebenso wie für Einkommensteuersubjekte – unbeachtlich sind, soweit ihre Abzugsfähigkeit nicht ausdrücklich angeordnet ist.³¹⁵ Ebenso können nicht betrieblich veranlasste satzungsmäßige Aufwendungen einer Stiftung an ihre Begünstigten nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden. Derartige Zuwendungen stellen eine Form der Einkommensverwendung dar und werden dementsprechend schon aus diesen systematischen Gründen für nicht abzugsfähig gehalten.³¹⁶ Der Vorschrift des § 10 Nr. 1 KStG, der die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen für die Erfüllung von satzungsmäßigen oder durch Stiftungsgeschäft vorgeschriebenen Zwecken des Steuerpflichtigen anordnet, wird insoweit lediglich deklaratorische Bedeutung beigemessen.³¹⁷

In einer frühen Entscheidung hat der BFH³¹⁸ erkannt, dass zinsfreie Darlehen und unentgeltliche Nießbrauchsrechte, die eine Familienstiftung aufgrund ihrer Satzung Destinatären gewährt bzw. einräumt, der Stiftung nicht zuzurechnen seien. Die Nießbrauchserträge sind bei den Stiftungsberechtigten zu erfassen. Diese (ältere) Rechtsprechung wurde so interpretiert, dass Stiftungen das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung mangels gesellschaftsrechtlicher Beziehungen fremd sei.³¹⁹ Ob diese Judikatur im Lichte jüngerer Entwicklungen noch Bestand haben kann, erscheint fraglich, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen. Denn es ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung seit langem anerkannt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch bei einer Nichtkapitalgesellschaft denkbar ist, entschieden wurde es grundlegend für das Verhältnis öffentlich-rechtlicher Sparkassen zu ihren Gewährträgern.³²⁰ Auch hat sich in

314 Vgl. Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 527; Schleswig-Holsteinisches FG v. 01.10.2010 – I K 29/08, DStRE 2011, 620.

315 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 24 Rn. 49. BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484.

316 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 24 Rn. 49.

317 Vgl. BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484.

318 Vgl. BFH v. 22.09.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37.

319 Vgl. Schulz, Familienstiftungen, 57.

320 Vgl. BFH v. 09.08.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237.

III. Verdeckte Zuwendungen durch privatnützige Familienstiftungen

der höchstrichterlichen Judikatur die Erkenntnis verstetigt, dass der Stifter bzw. der Destinatär ebenso wenig wie jedes andere Rechtssubjekt außerhalb der Stiftung über gesellschafter- oder mitgliedschaftsähnliche Befugnisse verfügt.³²¹

Allerdings bedient sich die Rechtsprechung eines Kunstgriffes, wenn es um die Beurteilung von Leistungen im Verhältnis von Rechtssubjekten geht, deren Rechtsbeziehungen zueinander als gesellschafter- oder mitgliedschaftsähnlich angesehen werden können.³²² Ein solches gesellschafter- oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis ist dann gegeben, wenn dasjenige Rechtssubjekt, das den Vermögensvorteil erhält, ähnlich einem Gesellschafter oder Mitglied Einfluss auf das Gebilde ausüben kann, das der Körperschaftsteuer unterliegt. Dies ist im Stiftungs-Stifter-Verhältnis bzw. im Stiftungs-Destinatärs-Verhältnis nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Soweit die Voraussetzung des gesellschafter- oder mitgliedschaftsähnlichen Verhältnisses erfüllt ist und eine über eine außerbetriebliche Sphäre verfügende Familienstiftung Einkommensverwendungen vornimmt, die das Einkommen grundsätzlich nicht mindern, sind diese unter den Tatbestand des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu subsumieren. Folge ist dann, dass auch auf der Ebene der privatnützigen Familienstiftung ähnliche steuerliche Konsequenzen wie bei einer verdeckten Gewinnausschüttung zu ziehen wären.

Beim Destinatär handelt es sich bei dem verdeckt zugewendeten Vermögensvorteil um „Einnahmen aus Leistungen“ einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG, die Gewinnausschüttungen i.S.d. Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind. Diese sind unter § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu fassen. Einnahmen wiederum sind nach § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4–7 KStG zufließen. Der Zufluss im Rahmen der Einkunftsart „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ dürfte vorliegend unstrittig sein.

Für die Anwendung der Grundsätze über verdeckte Zuwendungen, die – sprachlich treffsicherer als verdeckte Gewinnausschüttungen³²³ – Stiftungen an Destinatäre leisten, spricht eine weitere Überlegung. Zuwendungen

321 Vgl. BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484.

322 Vgl. BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484; BFH v. 09.08.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237.

323 Vgl. Schulz, Familienstiftungen, 57.

von Familienstiftungen an Destinatäre können prinzipiell Gegenstand des Ertragsteuerrechts wie des Schenkungsteuerrechts sein. Satzungsmäßige Zuwendungen einer Stiftung an ihren Destinatär sind nicht erbschafts- und schenkungsteuerbar.³²⁴ Dies soll unabhängig davon gelten, ob ein Anspruch auf die Zuwendung durch die Stiftungssatzung selbst oder durch ein Stiftungsorgan aufgrund einer einseitigen Zuerkennung oder Abschluss eines Vertrages begründet wird. Zudem hat der BFH³²⁵ im Fall einer ausländischen Stiftung erkannt, dass die Ausschüttung einer Stiftung an einen Berechtigten nur dann objektiv unentgeltlich sein kann, wenn sie eindeutig den Satzungszweck überschreitet. Daraus wird geschlussfolgert, dass der BFH dem nach der Satzung zuständigen Stiftungsorgan der BFH damit einen weitreichenden Entscheidungsspielraum einräumt. Zudem wird vertreten, dies sollte über den entschiedenen Fall einer ausländischen Stiftung hinaus auch bei Zuwendungen inländischer Stiftungen für die Frage von Bedeutung sein, ob eine noch satzungskonforme Zuwendung oder eine satzungswidrige und damit ggf. unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG subsumierbare Zuwendung vorliegt.³²⁶

Folgt man dieser Auffassung, unterliegen (verdeckte) Zuwendungen der Schenkungsteuer nur, wenn sie nicht auf einer satzungsmäßigen Grundlage beruhen. Die satzungsmäßige verdeckte Zuwendung einer Familienstiftung an ihre Destinatäre bliebe danach schenkungsteuerlich frei. Greift in derartigen Fällen auch kein ertragsteuerlicher Besteuerungszugriff, so wäre es im Ergebnis möglich, satzungsmäßig (verdeckte) Zuwendungen von der Stiftung an Destinatäre unbelastet mit Ertragsteuer und unbelastet mit Schenkungsteuer zuzuwenden. Dass dies unter Gleichheits- und Gerechtigkeitsgesichtspunkten nicht hinnehmbar sein kann, dürfte offensichtlich sein.

Im Ergebnis fallen somit (verdeckte) satzungsmäßige Zuwendungen als Einkommensverwendung auf der Ebene der Familienstiftung unter § 10 Nr. 1 KStG. Auf der Ebene der Destinatäre werden sie von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst. Nicht satzungsmäßige (verdeckte) – satzungswidrige – Zuwendungen sind als unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG subsumierbare Zuwendungen mit Schenkungsteuer belastet. Ob derartige Zuwendungen zusätzlich nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ertragsteuerlich zu belasten sind, ist –

324 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 24 Rn. 81 unter Verweis auf Vgl. BGH v. 07.10.2009 – Xa ZR 8/08, NJW 2010, 234.

325 Vgl. BFH v. 03.07.2019 – II R 6/16, BStBl. II 2020, 61; LfSt Bayern v. 05.03.2020, ZEV 2020, 248.

326 Vgl. Hannes/Lorenz, ZEV 2019, 624 (626).

soweit ersichtlich – bislang nicht entschieden. Dies erscheint nicht sachgerecht, da insoweit ein und derselbe Lebensvorgang von zwei verschiedenen Steuerarten erfasst würde.

IV. Familienstiftungen und globale Mindestbesteuerung

Die globale Mindeststeuer stellt a priori keinen Themenbereich dar, bei dem spezifische steuerliche Problemstrukturen im Hinblick auf Familienstiftungen zu erwarten wären. Indessen lassen die Gesetzesmaterialien³²⁷ keinerlei Zweifel daran, dass auch Stiftungen und damit aufgrund ihres privatnützigen Charakters typischerweise Familienstiftungen von den Regelungsstrukturen des Mindeststeuergesetzes (MindestStG) erfasst sein können. So bestimmt die Vorschrift des § 4 MindestStG, die mit „Umfang der Unternehmensgruppe und ihre Bestandteile“ überschrieben ist, in ihrem Abs. 6 Nr. 2, dass als Einheit jede Einrichtung gilt, die ein auf die eigene Geschäftstätigkeit bezogenes Rechnungslegungswerk aufstellt oder aufzustellen hat. Der Begriff der Einheit ist seinerseits wiederum konstitutiv für die unter das MindestStG fallende Unternehmensgruppe. Nach § 4 Abs. 1 MindestStG umfasst eine Unternehmensgruppe alle Einheiten, die durch Eigentum oder Beherrschung miteinander verbunden sind, sodass die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieser Einheiten im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu konsolidieren sind oder nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen oder weil die Einheit zum Verkauf steht, nicht im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu konsolidieren sind. Die Sichtweise, dass Familienstiftungen Gegenstand der Regelungen des MindestStG sein können, wird von den Erläuterungen in den Gesetzesmaterialien zu § 4 Abs. 6 Nr. 2 MindestStG bestätigt: „Nummer 2 bestimmt, dass jede Einrichtung, die ein separates Rechnungslegungswerk aufstellt oder aufzustellen hat, ebenfalls eine Einheit ist. Das können zum Beispiel Personengesellschaften oder Stiftungen sein.“

Auch in der Literatur³²⁸ wird die Auffassung geteilt, dass eine Stiftung allgemein oder eine Familienstiftung im Speziellen eine mindeststeuerrechtliche „Einheit“ sein kann, wenn eine „Einheit“ jeder Rechtsträger unab-

327 Vgl. BT-Drs. 20/8668 vom 06.10.2023, 105.

328 Vgl. Heckerdt/Rieck, BB 2023, 2518 (2520); Grammel/Wingler, WPg 2024, 169 (171); Kußmaul/Linster, Ubg 2023, 549 (555); Grotherr, DStZ 2023, 414 (421).

hängig von der Rechtsform oder eine Einrichtung ist, die ein separates Rechnungslegungswerk erstellt. Lediglich eine natürliche Person kann die Qualität einer „Einheit“ nicht einnehmen.

Demzufolge können sich keinerlei Zweifel daran entzünden, dass auch Familienstiftungen die Regelungen des MindestStG zu beachten haben und gegebenenfalls als oberste Spitzeneinheit einer Unternehmensgruppe bei Überschreiten der relevanten Umsatzgrößen zur Abgabe einer Mindeststeuererklärung, eines Mindeststeuerberichts, zur Ermittlung der relevanten Bemessungsgrundlagen sowie zur Zahlung der Mindeststeuer verpflichtet sein können.

Familienstiftungen qualifizieren auch nicht als sogenannte ausgeschlossene Einheiten im Sinne von § 5 Abs. 1 MindestStG. Die dort aufgezählten Einheiten üben im Allgemeininteresse liegende Tätigkeiten aus (z.B. Gesundheitsversorgung, Bildung oder Errichtung öffentlicher Infrastruktur) und sind deshalb gegebenenfalls in ihrem Belegenheitsstaat nicht steuerpflichtig. Als Beispiel aus der Perspektive der inländischen Mindestbesteuerung nennt das Schriftum gemeinnützige Stiftungen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind.³²⁹

Prinzipiell greift das MindestStG für Unternehmensgruppen mit einem jährlichen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro ab 2024. Unter bestimmten Voraussetzungen können allerdings auch kleinere Unternehmensgruppen von dem MindestStG betroffen sein, obwohl sie die derzeit relevante Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro nicht überschreiten.

Zum Zweck der Bestimmung der obersten Muttergesellschaft und des Umfangs der Unternehmensgruppe stellt das MindestStG nicht auf die tatsächlich aufgestellten Konzernabschlüsse ab. Vielmehr erfolgt eine fiktive Prüfung, ob eine Einheit eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält und diese Einheit hätte konsolidieren müssen, falls eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses bestanden hätte. Im Schriftum wird darauf hingewiesen, dass eine derartige fiktive Konsolidierung beispielsweise Auswirkungen für Unternehmensgruppen haben kann, die durch Stiftungen oder Familien-Personengesellschaften gehalten werden, die indessen nach den maßgeblichen handelsbilanziellen Regelungen (IFRS, HGB, PublG) von der Erstellung eines Konzernabschlusses befreit sind.³³⁰

329 Vgl. Schafitzl/Al Hamwi, DB 2024, Beilage 01 zu Heft Nr. 13.

330 Vgl. Behrendt, DStR 2024, 521 (428); Schnitger/Gebhardt, IStR 2023, II5.

V. Nutzung der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) durch die Familienstiftung

Das Schrifttum³³¹ bietet zur Illustration ein einfaches Beispiel an.

Beispiel: Eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung hält mehr als 50 Prozent der Anteile an der Teilkonzernmuttergesellschaft A und an der Teilkonzernmuttergesellschaft B. Die konsolidierten Umsatzerlöse aufgrund der Konzernabschlüsse betragen im Teilkonzern A 400 Millionen Euro, im Teilkonzern B 500 Millionen Euro.

Die Familienstiftung erfüllt zwar nicht die (Größen-)Kriterien der §§ 1, 3 PublG. Deshalb ist sie nicht zur Aufstellung eines eigenen Konzernabschlusses verpflichtet. In isolierter Betrachtung überschreiten weder der Konzern A noch der Konzern B die relevante Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro. Allerdings qualifiziert die Familienstiftung als Einheit i.S.d. § 4 Abs. 6 MindestStG. Deshalb gilt sie als oberste Muttergesellschaft i.S.d. § 4 Abs. 3 MindestStG. Da die Umsätze der beiden Konzernseinheiten A und B zusammengerechnet 750 Millionen Euro überschreiten, sind Konzern A und Konzern B nach § 4 Abs. 1 MindestStG als Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe der Stiftung zu behandeln. Die Familienstiftung unterliegt demzufolge dem MindestStG.

Das Beispiel illustriert, dass von Familienstiftungen kontrollierte, vermeintlich nicht unter das MindestStG fallende „kleine“ Konzerne in Abhängigkeit von ihrer Anteilseignerstruktur, gleichwohl vom MindestStG erfasst sein können.

Dieser Befund erfordert in der Besteuerungspraxis Berücksichtigung. Deshalb muss der relevante Vierjahreszeitraum des § 1 Abs. 1 S. 1 MindestStG in eine revolvierende Überwachung einbezogen werden.

V. Nutzung der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) durch die Familienstiftung

Nach § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen von mehr als 26 Millionen Euro dem Erwerber die darauf entfallende Steuer auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen zu erlassen. Erforderlich ist der Nachweis des Erwerbers, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.³³²

331 Vgl. Behrendt, DStR 2024, 521 (428).

332 Vgl. Wachter, FR 2017b, 130.

Weitere Voraussetzung des Steuererlasses ist ein vom Erwerber zu stellender Antrag. Dieser muss nicht zusammen mit der Steuererklärung gestellt werden, formale Vorgaben für den Antrag bestehen nicht.

Da die Verschonungsbedarfsprüfung für den Erwerb von allen in- und ausländischen, natürlichen und juristischen Personen gilt, kann der Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung somit auch von in- und ausländischen Stiftungen, Gesellschaften, (rechtsfähigen) Trusts und Vermögensmassen gestellt werden.³³³ Dies wird auch von der Finanzverwaltung so verstanden.³³⁴ Eine Einschränkung auf (natürliche) Personen ist der Vorschrift nicht zu entnehmen, ein Bedarf an steuerlicher Verschonung kann vielmehr bei allen Erwerbern bestehen. Somit kommt die Verschonungsbedarfsprüfung auch beim Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 8) in Betracht.³³⁵

Beim Erwerb durch eine Stiftung ist der Antrag vom Stiftungsvorstand (§§ 86, 26 BGB) zu stellen. Eine Frist für den Antrag sieht das Gesetz nicht vor. Allerdings ist der Antrag nicht mehr möglich, wenn der Erwerber bereits einen (erfolgreichen) Antrag auf reduzierte Verschonung (nach § 13c ErbStG) gestellt hat (§ 13c Abs. 2 Satz 6 ErbStG). Das Gesetz regelt auch nicht, dass der Antrag nur bis zum Eintritt der formellen oder materiellen Bestandskraft des Steuerbescheids möglich ist.

Bereits zu einem frühen Zeitpunkt nach Inkrafttreten des reformierten Erbschaftsteuergesetzes wurde darauf hingewiesen, dass die Verschonungsbedarfsprüfung in der Praxis insbesondere bei der Übertragung von begünstigtem Vermögen auf neu gegründete (in- oder ausländische) Familienstiftungen interessant sein kann.³³⁶ Die Strategie besteht darin, dass zunächst eine Familienstiftung mit einem (vergleichsweise geringen) Barvermögen errichtet wird. Im Anschluss daran kann das begünstigte unternehmerische Vermögen auf die Familienstiftung übertragen werden. Abgesehen vom Gründungskapital verfügt die Familienstiftung über kein eigenes Vermögen.

Demnach ist die Familienstiftung schenkungsteuerlich bedürftig, denn mit ihrem verfügbaren Vermögen wird sie die Steuer im Normalfall nicht begleichen können. Folglich ist ihr die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf

333 Vgl. Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 28a Rn. 23; Hamacher/Liebernickel in: Erkis/Thonemann-Micker, ErbStG, § 28a Rzn. 92 – 95.

334 Vgl. ErbStR E 28a.6 S. 3.

335 Vgl. von Oertzen/Reich, Ubg 2015, 629; Wachter, FR 2016, 690; Werder/Wystrcil, BB 2016, 1558.

336 Vgl. Wachter, FR 2017b, 130.

V. Nutzung der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) durch die Familienstiftung

Antrag (ganz oder teilweise) zu erlassen. Erwerber ist allein die Familienstiftung. Daher kommt es nach § 28a Abs. 2 ErbStG ausschließlich auf das ihr gehörende Vermögen an. Weder Stifter noch Destinatäre der Stiftung sind Erwerber des unternehmerischen Vermögens. Das (eigene) Vermögen des Stifters oder der Destinatäre kann der Familienstiftung auch nicht als verfügbares Vermögen zugerechnet werden. Als juristischer Person kommt der Familienstiftung des Privatrechts zivilrechtlich und steuerrechtlich eine Abschirmwirkung zu. Das Vermögen des Stifters oder der Destinatäre gehört nicht der Familienstiftung. Sie kann darüber auch nicht verfügen. Eine Zurechnung zur Stiftung scheidet ferner auch deshalb aus, weil die Stiftung keine Mitglieder, Gesellschafter oder Anteilseigner hat. Überdies existiert – etwa im Gegensatz zur Rechtslage bei ausländischen Familienstiftungen – auch keine Rechtsgrundlage für eine Zurechnung. Damit ist jeglicher Durchgriff auf die hinter der Stiftung stehenden Personen ausgeschlossen.

Die Möglichkeit der Verschonung besteht unabhängig von der Höhe des Erwerbs, eine betragsmäßige Begrenzung gibt es nicht. Daher können neu gegründete Familienstiftungen begünstigtes unternehmerisches Vermögen auch im Wert „von mehreren Hundertmillionen oder auch mehreren Milliarden Euro“³³⁷ erwerben und dafür die steuerliche Verschonung in Anspruch nehmen.

Fraglich ist, ob entsprechende Vermögensübertragungen auf Stiftungen dem Verdikt des Missbrauchs nach § 42 AO unterfallen. Dafür sind keinerlei argumentative Ansatzpunkte erkennbar. Es entspricht vielmehr dem in § 28a Abs. 7 ErbStG angelegten gesetzgeberischen Plan, die Übertragung von Vermögen auf Familienstiftungen dem Regime der Verschonungsbedarfsprüfung zu unterstellen. Schon aus diesem Grunde kann kein Missbrauch vorliegen, da insoweit lediglich von einem gesetzlich vorgesehenen Vorteil Gebrauch gemacht wird. Zudem ist die Familienstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge dem Gesetzgeber seit vielen Jahren bekannt, sie hat sich bewährt und ist deshalb zivilrechtlich und steuerlich uneingeschränkt anzuerkennen. Ebenso ist aufgrund der Positionierung der Finanzverwaltung davon auszugehen, dass begünstigten Erwerben bei Familienstiftungen unter Beantragung der Verschonungsbedarfsprüfung nicht mit dem Missbrauchsvorwurf begegnet wird. Denn in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 findet sich der folgende Passus: „Die Verschonungs-

³³⁷ So die Terminologie des BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (74) Rz. 171.

bedarfsprüfung des § 28a ErbStG wird auf Antrag auch bei der Bemessung der Ersatzerbschaftsteuer einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) gewährt, soweit zum Vermögen der Stiftung oder des Vereins begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG) gehört.³³⁸

Mit der neuen Verschonungsbedarfsprüfung hat der Gesetzgeber somit einen steuerlichen Anreiz geschaffen, begünstigtes unternehmerisches Vermögen auf (in- oder ausländische) Familienstiftungen zu übertragen.³³⁹ Ob und inwieweit der Einsatz von Familienstiftungen im Kontext der Verschonungsbedarfsprüfung angezeigt ist, bedarf einer kritischen betriebswirtschaftlichen Analyse im Einzelfall. Allgemeingültige Algorithmen sind nicht vorstellbar, weshalb sich individuelle Vorteilhaftigkeitsberechnungen insoweit als notwendig erweisen werden.

In jedem Fall lässt sich als Fazit formulieren, dass Familienstiftungen interessante Instrumente zur Gestaltung der Unternehmensnachfolge darstellen.³⁴⁰ Insbesondere bei großvolumigen Unternehmen kann die Übertragung auf eine Familienstiftung eine erwägenswerte Gestaltungsalternative sein, um das Unternehmen zu erhalten, die ganze Familie in gerechter Verteilung an den Erträgen des Unternehmens teilhaben zu lassen und den immer internationaler werdenden Unternehmerfamilien Bewegungsfreiheit zu erhalten.

VI. Vermeidung der Rechtsfolgen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht durch den Einsatz von Familienstiftungen

1. Regelungsanliegen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

Grundsätzlich endet mit der Verlegung des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts durch eine natürliche Person ins Ausland ihre bis dahin bestehende unbeschränkte Steuerpflicht. Nach den Grundregeln der Einkommensbesteuerung wäre die betreffende Person im Anschluss an die Verlegung von Wohnsitz und des gewöhnlichen Aufenthalts möglicherweise noch beschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 49 EStG. Voraussetzung dafür ist, dass die natürliche Person inländische Einkünfte nach dieser Vorschrift erzielt. Es liegt somit im Konstruktionsprinzip der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, dass eine bislang

338 Vgl. ErbStR E 28a.6.

339 Vgl. auch Schumann, Ubg 2023, 697 (699 f.).

340 Vgl. Werder/Wystrcil, BB 2016, 1558.

VI. Vermeidung der Rechtsfolgen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

steuerpflichtige natürliche Person durch die ökonomische Wahlhandlung „Wegzug ins Ausland“ der unbeschränkten Steuerpflicht entkommen kann. Diese Wahlhandlung hat der Gesetzgeber durch die Vorschrift des § 2 AStG erschwert. Die Bestimmung des § 2 AStG verfolgt das Ziel, den Wegzug einer natürlichen Person aus Deutschland unattraktiv werden zu lassen, indem für einen Anschlusszeitraum des Wegzugs der natürlichen Person sowohl deren Besteuerungsumfang als auch deren Steuertarif belastender wirkt als in regulären Konstellationen der beschränkten Steuerpflicht.

Dies erreicht § 2 AStG dadurch, dass eine natürliche Person, die in den letzten 10 Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, unter bestimmten weiteren Voraussetzungen bis zum Ablauf von 10 Jahren nach dem Ende des Jahres, in dem ihre unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat, über die beschränkte Steuerpflicht i.S.d. Einkommensteuergesetzes hinaus einer Sonderkonstruktion der persönlichen Steuerpflicht unterworfen wird. Die fachsprachliche Bezeichnung als „erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht“ erklärt sich daraus, dass sie alle Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 1. Hs. EStG umfasst, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d des Einkommensteuergesetzes sind.

Vor diesem Hintergrund erweitern die §§ 2, 4 und 5 AStG die (reguläre) beschränkte Steuerpflicht für Personen, die ihren Wohnsitz in niedrig besteuерnde ausländische Gebiete verlegt haben oder wegziehen, ohne in einem ausländischen Gebiet ansässig zu werden, und nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig sind.³⁴¹

2. Tatbestandsstruktur der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

§ 2 AStG formuliert im Tatbestand sowohl persönliche als auch sachliche Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Wesentliche und notwendige persönliche Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht bestehen darin, dass die auswanderungswillige natürliche Person in den letzten zehn Jahren vor Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht als Deutsche bzw. als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Hinzu tritt die Voraussetzung, dass die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wegzug

³⁴¹ Vgl. AEASTG 2023, Tz. 3.

in eine niedrig besteuernde Jurisdiktion erfolgt oder dass die wegziehende natürliche Person in keinem ausländischen Gebiet ansässig ist.

Die sachlichen Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht bestehen darin, dass die auswandernde natürliche Person über so genannte wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland im Sinne der Bestimmung des § 2 Abs. 3 AStG verfügt. Das Gesetz enthält dazu mehrere Kategorien. Die erste Kategorie wesentlicher wirtschaftlicher Interessen ist umschrieben in § 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AStG und stellt auf die Eigenschaft als Unternehmer, Mitunternehmer oder Gesellschafter inländischer Unternehmen ab. Daneben statuiert das Gesetz die Existenz wesentlicher wirtschaftlicher Interessen im Inland aufgrund bestimmter inländischer Mindesteinkünfte (§ 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 2) sowie als Konsequenz der entsprechenden Zusammensetzung des inländischen Vermögens (§ 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 3).

3. Rechtsfolgekonzeption der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

Erfüllt eine wegziehende natürliche Person die persönlichen Voraussetzungen des § 2 AStG, ist sie im Jahr der Beendigung ihrer unbeschränkten Steuerpflicht und während der folgenden zehn Jahre erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Erweiterung dieses konzeptionellen Ansatzes der beschränkten Einkommensteuerpflicht erfolgt in zweierlei Hinsicht, zum einen in einer Erweiterung der Bemessungsgrundlage der natürlichen Person, zum andern in der Anwendung eines erhöhten Steuertarifs.

Die Erweiterung der Bemessungsgrundlage bezieht sich auf den Umfang der erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Nach der Normkonzeption des § 2 AStG besteht diese darin, dass in die Bemessungsgrundlage des erweitert beschränkt Steuerpflichtigen über die in § 49 EStG genannten Einkünfte hinaus alle anderen Einkünfte der natürlichen Person einzubeziehen sind, die nicht ausländische Einkünfte nach § 34d EStG sind. Der Kreis der damit umschriebenen, im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht steuerpflichtigen Einkünfte, wird als sogenannte erweiterte Inlands einkünfte bezeichnet.³⁴² Demzufolge wird anhand der Einkünftekataloge in § 49 EStG und § 34d EStG definiert, welche Einkünfte in den Anwendungsbereich des § 2 AStG fallen. Zunächst gehören zu den erweiterten Inlandseinkünften sämtliche in § 49 EStG aufgezählten Inlandseinkünfte.

342 Vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398.

VI. Vermeidung der Rechtsfolgen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

Als sogenannte Zusatzeinkünfte werden außerdem alle Einkünfte einbezogen, die nicht in § 34d EStG als ausländische Einkünfte genannt sind. Eine nicht abschließende beispielhafte Aufzählung der Zusatzeinkünfte bzw. der erweiterten Inlandseinkünfte findet sich im AEASTG.³⁴³

4. Zwischenschaltung einer Familienstiftung

a) Grundmodell

Die Übertragung bestimmter Vermögensgegenstände auf eine Familienstiftung könnte die tatbestandlichen Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gegebenenfalls hinsichtlich ihrer Wirkung vermeiden. Eine derartige Strategie ist damit verbunden, dass eine vormalig unternehmerisch oder mitunternehmerisch tätige natürliche Person oder eine Inhaberin von Kapitalgesellschaftsanteilen ihr Unternehmen (bei unternehmerischer Aktivität), ihre Mitunternehmeranteile (bei mitunternehmerischer Aktivität) oder ihre Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland i.S.d. § 17 EStG im ersten Schritt auf eine Familienstiftung überträgt. Die Einräumung der Rechtsposition eines Destinärs an der Familienstiftung der übertragenden natürlichen Person flankiert diesen Schritt. Im zweiten Schritt erfolgt sodann die Ansässigkeitsverlagerung der natürlichen Person ins Ausland.

Die steuerliche Konsequenz der Übertragung der Vermögensgegenstände auf die Familienstiftung besteht darin, dass die Rechtsposition eines Destinärs – im Gegensatz zur Inhaberschaft von Anteilen oder im Gegensatz zur Unternehmerqualität – tatbestandlich von § 2 AStG nicht erfasst ist. Dies gilt sowohl für die Übertragung auf eine unbeschränkt steuerpflichtige („inländische“) Familienstiftung als auch für die Übertragung auf eine ausländische Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG.

Mit der Übertragung auf eine unbeschränkt steuerpflichtige („inländische“) Familienstiftung wechselt die übertragende Person in eine Destinärsstellung. Die Übertragung auf eine ausländische Familienstiftung bewirkt einen Wechsel von einer Unternehmer- bzw. Anteilsinhaberstellung in eine Destinärsposition. Der sich daran anschließende Wegzug der natürlichen Person bewirkt selbst dann keine erweiterte beschränkte Steuerpflicht, wenn der Wegzug in ein Niedrigsteuergebiet erfolgt. Dies liegt darin

³⁴³ Vgl. AEASTG 2023, Tz. 19.

begründet, dass die Destinatärsstellung keine wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland begründet. Insoweit bestehen strukturelle Parallelen zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung i.S.d. § 6 AStG durch Einschaltung einer inländischen Familienstiftung.

Erfolgt die Übertragung auf eine ausländische Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG und schließt sich die Ansässigkeitsverlagerung der natürlichen Person ins Ausland an, unterliegt die weggezogene natürliche Person künftig mangels unbeschränkter Steuerpflicht nicht mehr dem Besteuerungsregime des § 15 AStG. Denn die Wirkung des § 15 AStG erstreckt sich lediglich auf unbeschränkt steuerpflichtige Destinatäre.

b) Zwischenschaltung einer Gesellschaft im Sinne der §§ 7 ff. AStG

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG wird ergänzt durch § 5 AStG. § 5 AStG dehnt die Reichweite der erweiterten beschränkten Steuerpflicht aus auf solche Einkünfte, die einer erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtigen natürlichen Person aufgrund der Beteiligung an einer sogenannten Zwischengesellschaft zugerechnet würden, wenn die weggezogene natürliche Person der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen würde. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll die Vorschrift verhindern, dass die erweiterte beschränkte Steuerpflicht durch Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft umgangen wird.³⁴⁴

Beispiel: Eine dauerhaft ins Ausland gezogene natürliche Person erfüllt die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Vor ihrem Wegzug hat sie ihre sämtlichen Vermögensgegenstände, die wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland begründen würden, auf eine von ihr beherrschte Kapitalgesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland übertragen.

Hier ist die Regelung des § 2 Abs. 4 AStG zu beachten. Nach dieser Bestimmung sind bei der Prüfung, ob wesentliche wirtschaftliche Interessen vorliegen, auch Einkünfte und Vermögenswerte einer zwischengeschalteten Gesellschaft i.S.d. § 5 AStG entsprechend der Beteiligung der natürlichen Person einzubeziehen.³⁴⁵

344 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 60.

345 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 30.

Somit werden der natürlichen Person die formal von der zwischengeschalteten Gesellschaft erzielten Einkünfte und die formal von der zwischengeschalteten Gesellschaft gehaltenen Vermögenswerte zugerechnet.

Werden vergleichbare Einkünfte nicht von einer ausländischen Zwischengesellschaft erzielt und werden vergleichbare Vermögenswerte nicht von einer ausländischen Zwischengesellschaft gehalten, sondern von einer ausländischen Familienstiftung, so erfolgt keine Zurechnung zur weggezogenen natürlichen Person. Denn nach Auffassung der Finanzverwaltung³⁴⁶ ist eine vergleichbare Regelung für Einkünfte und Vermögenswerte einer Familienstiftung nach § 15 AStG gesetzlich nicht vorgesehen.

Demzufolge erweist sich die Einschaltung einer sogenannten Zwischenschaltung im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG als schädlich. Demgegenüber wird die Einschaltung einer ausländischen Familienstiftung i.S.d. § 15 AStG vom Gesetz als unschädlich betrachtet.

VII. Vermeidung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung

1. Ausgangslage

Die Wegzugsbesteuerung i.S.d. § 6 AStG stellt einen Spezialfall der Vermögenszuwachsbesteuerung dar. Sie basiert konzeptionell darauf, dass im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote innerhalb der letzten fünf Jahre von mindestens einem Prozent inkriminiert sind. Die Vorschrift fingiert eine Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, wobei die Bewertung zum gemeinen Wert erfolgt. Die Differenz zu den historischen Anschaffungskosten, die stillen Reserven, werden im Wege einer „Dry-Income“-Besteuerung dem Besteuerungsregime des Teileinkünfteverfahrens unterworfen. Die Besteuerung von Dry-Income ohne Liquiditätszufluss impliziert mannigfaltige betriebswirtschaftliche, insbesondere finanzwirtschaftliche Problemkreise, die im Hinblick auf die Liquiditätsplanung äußerste Akribie erfordert.

Die folgenden Varianten³⁴⁷ werden im Schrifttum als mögliche Lösungen angeboten, um die unmittelbare Auslösung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung zu vermeiden:

³⁴⁶ Vgl. AEASTG 2023, Tz. 32.

³⁴⁷ Vgl. Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, 1.

- Einlage der Anteile in eine aktive gewerbliche GmbH & Co. KG
- Einlage der Anteile in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG
- Zuordnung der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte
- Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die Rechtsform einer Personen-gesellschaft

Diverse Untersuchungen³⁴⁸ fördern die Erkenntnis zutage, dass sich gesellschaftsrechtliche Maßnahmen, wie etwa die bewusste „Flucht ins Betriebsvermögen“ entweder von vorneherein nicht anbieten oder sich als kaum oder gar nicht umsetzbar erweisen. Vor diesem Hintergrund wird als verhältnismäßig einfach umzusetzende Lösung die Familienstiftung propagiert.³⁴⁹ Gewissermaßen modellhaft basiert die Struktur darauf, die kapitalistische unternehmerische Beteiligung in eine (Familien-)Stiftung mit Satzungssitz und Geschäftsleitung im Inland einzubringen. Die Übertragung auf eine inländische Familienstiftung kann strukturell eine Option zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung sein, da sichergestellt ist, dass die in den Anteilen ruhenden stillen Reserven beim Wegzug von Familienmitgliedern dauerhaft in Deutschland verhaftet bleiben. Denn damit sind die Anteile, die ansonsten nach § 6 AStG i.V.m. § 17 EStG in das Regime der Wegzugsbesteuerung fallen würden, dauerhaft im Inland verstrickt. In der Folge können sich die Familienmitglieder als Destinäre grundsätzlich weltweit bewegen, ohne eine Wegzugsbesteuerung auszulösen. Prinzipiell erlaubt diese Gestaltung Mitgliedern von Unternehmerfamilien ein hohes Maß an Mobilität.

Insbesondere in Situationen, in denen nicht der gesamte Gesellschafterkreis bereit ist, die (gesellschaftsrechtliche) Struktur umzustellen, bleibt nach Vorschlägen in der Literatur³⁵⁰ meist nur noch die Familienstiftung als wegzugsfeste Lösung. Auch in Situationen, in denen der Wegzug aus anderen Gründen nicht abgewendet oder zeitlich beschränkt werden kann, kann sich eine Familienstiftung als taugliche Variante erweisen.

Da die unentgeltliche Übertragung auf eine Stiftung ertragsteuerlich ohne die Aufdeckung der stillen Reserven nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG erfolgt, löst die Übertragung auf die Stiftung keine unmittelbaren ertragsteuerli-

348 Vgl. Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.)/Kraft, Wegzugsbesteuerung 2022, 52 ff.; Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068); Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, I.

349 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

350 Vgl. Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, I.

chen Realisierungsfolgen aus.³⁵¹ Zwar ist ein nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG schenkungsteuerbarer Vorgang gegeben. Indessen kann eine Befreiung in Betracht kommen, wenn je nach Vermögenszusammensetzung und der Beteiligungshöhe die Voraussetzungen der §§ 13a, 13b ErbStG vorliegen. Das begünstigungsfähige Vermögen ist im § 13b Abs. 1 ErbStG definiert. Es umfasst:

- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, R E 13b, 4 ErbStR)
- Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, RE 13 B. 5 ErbStR)
- Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, RE 13b. 6 ErbStR)

Konzeptionell basiert das Gesamtsystem der Besteuerung von Betriebsvermögen darauf, dass in einem ersten Schritt ausgehend vom begünstigungsfähigen Vermögen, das begünstigte Vermögen zu ermitteln ist, indem das Verwaltungsvermögen ermittelt und bewertet wird (Verwaltungsvermögenstest). Der Wert des Verwaltungsvermögens wird dann vom begünstigungsfähigen Vermögen abgezogen. Nur für das Betriebsvermögen, das nach dem Ergebnis dieses Verwaltungsvermögenstests verbleibt, können bestimmte Vergünstigungen in Anspruch genommen werden. Die Vornahme eines 30-prozentigen Vorab-Abschlags für (Familien-)Unternehmen schließt sich in einem zweiten Schritt an, ehe im dritten Schritt ein (weiterer) Abschlag in Anspruch genommen werden kann. Dieser beträgt 85 Prozent oder sogar 100 Prozent (Verschonungsabschlag; gegebenenfalls in reduziertem Umfang; Abschmelzung des Verschonungsabschlags).

Für die dann festgesetzte Steuer kann eine Entlastung durch (Teil-)Erlass oder Stundung beantragt werden. Voraussetzung ist, dass der Erwerber persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu bestreiten. Da Erwerber nach § 28a Abs. 7 ErbStG auch eine Familienstiftung sein kann, vermag das Instrument der Verschonungsbedarfsprüfung zum Einsatz zu gelangen.³⁵²

Bereits diese offenkundigen Überlegungen zeigen, dass es sich bei der Stiftungerrichtung unter Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen um hochkomplexe Gestaltungen mit zahlreichen Variablen handelt. Daher sollten entsprechende Strukturierungsmaßnahmen auf solider Planungsbasis gegründet sein.

351 Vgl. Fuhrmann, KÖSDI 2022, 23013 (23021).

352 S. Gliederungspunkt JV.

Ein Hinweis verdient Erwähnung, der in der Praxis vielfach in seiner Bedeutung unterschätzt wird. Grundsätzlich ist die Übertragung auf eine Stiftung irreversibel.³⁵³ Deshalb erweisen sich Stiftungslösungen tendenziell als unflexibel. Im Vergleich mit im Privatvermögen der Familiengesellschaft gehaltenen Beteiligungen an einer Unternehmensgruppe sollte diesem Aspekt hinreichende Aufmerksamkeit gewidmet werden. Stiftungslösungen bewirken nach nationalem Recht eine rechtlich vollkommene Separierung und Trennung des Unternehmens von seinem Unternehmer bzw. den ehemaligen Inhabern.

2. Von der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstruktur zur Stiftungsstruktur

Finden sich in einer konventionellen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstruktur die Protagonisten Gesellschafter (Anteilsinhaber) und Gesellschaft und wird ein Wegzug eines Gesellschafters erwogen, so würde diese Konstellation aufgrund eines Wegzugs die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung auslösen. Normativ greift bei derartigen Wegzugskonstellationen § 6 Abs. 1 Nr. 1 AStG.

Der Ersatz der konventionellen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstruktur durch eine Stiftungsstruktur kann das vorliegend verfolgte Ziel der Vermeidung der unmittelbaren Wegzugsbesteuerung gegebenenfalls erreichen. Die Protagonisten einer solchen Struktur sind der Stifter-Gesellschafter, die errichtete privatnützige Familienstiftung sowie die Gesellschaft. Deren Kapitalgesellschaftsanteile sind Gegenstand einer Übertragung in die Stiftung. Die Stellung des vormaligen Gesellschafters wird in die eines Destinärs der errichteten Stiftung transformiert. Tatbestandlich wird dann im Wegzugsfall keine steuerpflichtige Realisierung stiller Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen ausgelöst, weil der nunmehrige Destinär nicht mehr Gesellschafter ist und demzufolge nicht dem Regime der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG unterfällt.

353 Vgl. Fuhrmann, KÖSDI 2022, 23013 (23021).

3. Behandlung der rechtsfähigen Familienstiftung im Zuzugsstaat

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass die Stiftungslösung, die sich „auf den ersten Blick sehr einfach“ anzuhören scheint, „Haken und Ösen“ hat.³⁵⁴ So will die Übertragung von Anteilen an eine Familienstiftung wohlüberlegt sein, eine Vorbereitungszeit von mindestens einem Jahr wird aufgrund von Praxiserfahrungen für realistisch gehalten.³⁵⁵

Ferner wird auf ein Phänomen hingewiesen, welches Unsicherheit generiert und dazu nötigt, nicht nur den Wegzug aus dem Inland heraus mit der insoweit zuständigen Finanzbehörde abzustimmen, sondern auch den Zugang in den Zielstaat. Denn die Abstimmung der steuerlichen Konsequenzen mit den zuständigen Behörden im jeweiligen Zuzugsstaat ist deshalb von überragender Bedeutung, da nicht jedes Land die deutsche Familienstiftung und ihre Abschirmwirkung steuerlich akzeptiert.³⁵⁶ Anders gewendet besteht die Gefahr, dass die Rechtsfähigkeit der deutschen Familienstiftung im Ausland negiert wird.

Mit diesen schwierig zu handhabenden Problemen setzen sich zahlreiche Beiträge im Schrifttum³⁵⁷ auseinander, wenn sie darauf hinweisen, dass die Stiftung in dem Zuzugsstaat unter Umständen transparent behandelt wird. So findet sich die Warnung, dass in der Schweiz Vermögensteuer anfallen kann, auch wenn das Vermögen in einer Stiftung gehalten wird.³⁵⁸ Verknüpft mit dieser hochkomplexen Frage ist der überaus wichtige Aspekt, welche Person die Stiftung kontrolliert. Im Schrifttum werden Probleme aufgezeigt. Danach darf eine Stiftung nicht von einem in der Schweiz ansässigen Stifter kontrolliert werden und es dürfen keine Ansprüche gegen die Stiftung bestehen.³⁵⁹

In Frankreich besteht das Risiko, dass neben der im Dreißigjahresturm anfallenden deutschen Erbersatzsteuer bei Versterben des Stifters oder der älteren Destinatärgeneration zusätzlich französische Erbschaftsteuer anfällt. Dies würde zu einer Besteuerungssituation führen, bei der im Ergebnis eine fiktive Nachfolge in Deutschland neben einer tatsächlichen Nachfolge in Frankreich besteuert würde.³⁶⁰ Mit Blick auf die USA wird

354 Vgl. Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, 1.

355 Vgl. Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, 1.

356 Vgl. Seemann/Alber, FuS Sonderausgabe 2023, 1.

357 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

358 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

359 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

360 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

vorgeschlagen, die Stiftungssatzung so zu wählen, dass die Stiftung nicht als transparent behandelt wird.³⁶¹

Aus Risikosteuerungsgründen sollte daher im Auge behalten werden, dass die Anerkennung der nach inländischem Recht errichteten Familienstiftung im Ausland eine Frage der Einzelfallwürdigung ist. Diese Einschätzung wird bestätigt von Untersuchungen³⁶², die auf praktischen Einzelfallerfahrungen mit verschiedenen ausländischen Jurisdiktionen beruhen. Danach wird betont, dass eine inländische Familienstiftung in vielen Zuzugsländern als transparenter Rechtsträger betrachtet wird, wobei die Beurteilung offensichtlich in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Familienstiftung und von der Besetzung deren Organen erfolgt. Vor Verallgemeinerungen muss daher eindringlich gewarnt werden, im Extremfall kann die transparente Behandlung einer inländischen Familienstiftung im Ausland zur Folge haben, dass im Ablebensfall von Stiftern von deren im Ausland ansässigen Erben auf das ihnen zugerechnete Vermögen der Familienstiftung Erbschaftsteuer bezahlt werden muss. Diese Gefahr soll wohl besonders dann virulent sein, sofern die Erben auch Destinatäre der Familienstiftung sind. Belegt wird diese Gefahr am Beispiel eines in Frankreich ansässigen Destinatärs.³⁶³ Aber auch ertragsteuerlich kann es nicht ausgeschlossen werden, dass Erträge der Familienstiftung den im Ausland lebenden Destinatären unabhängig von ihrer Ausschüttung zugerechnet werden,³⁶⁴ womit die steuerliche Abschirmwirkung der juristischen Person aufgrund unterschiedlicher Beurteilung im Ausland aufgehoben wäre.

Zur hier erörterten Problematik findet sich im Schrifttum eine Auflistung zur Beurteilung deutscher Familienstiftungen in den potenziellen Zuzugsstaaten Dänemark, Frankreich, Liechtenstein, Österreich, Schweden, Schweiz, Spanien, Vereinigtes Königreich, Australien, Dominikanische Republik, Neuseeland und die USA.³⁶⁵ Beruht eine derartige Enumeration zwangsläufig auf eigenen Erfahrungen der jeweiligen Autoren, so berechtigt sie gleichwohl zur These, dass die Würdigung einer im Inland errichteten rechtsfähigen Familienstiftung in erheblichem Maße sowohl von der Satzung (und wohl auch relevanten Zusatzdokumenten wie „side letters“, „trust

361 Zu weiteren Risiken vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

362 Vgl. Layer, DStR 2024, 1049 (1055).

363 Vgl. Layer, DStR 2024, 1049 (1055).

364 Vgl. Layer, DStR 2024, 1049 (1055).

365 Hierzu die auf eigenen Erfahrungen des Autors beruhende Tabelle bei Layer, DStR 2024, 1049 (1055).

deeds“ etc.) als auch von der tatsächlichen Governance der Familienstiftung abzuhangen scheint.

In konkreten Situationen des Einsatzes von im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen rechtsfähigen Familienstiftungen sollte daher der Würdigung dieses Vehikels im Ausland größte Aufmerksamkeit und Planungssorgfalt gewidmet werden. Eine Abstimmung mit den zuständigen Behörden erscheint aus Gründen professioneller Sorgfalt ebenso unausweichlich wie die frühzeitige Einbindung entsprechender Spezialerfahrungen.

Damit lässt sich zusammenfassend festhalten, dass das Gestaltungsinstrument der rechtsfähigen Familienstiftung zur Steuerung von Wegzugsfällen zwar kein triviales Unterfangen ist. Allerdings verdient die Einschätzung Zustimmung, wonach die Stiftung trotz aller Probleme in vielen Fällen effizient vermeidet, dass eine Wegzugbesteuerung stattfindet, die unter Umständen die Mobilität für immer ausschließt.³⁶⁶

366 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1068).

