

# Stiftungen und stiftungsähnliche Strukturen im internationalen Steuerrecht

Young IFA Network

Hamburg, 25. September 2024



# Agenda

**01** Überblick über die Stiftungs- und Trust-Landschaft

**02** Besteuerung von Destinatärsleistungen

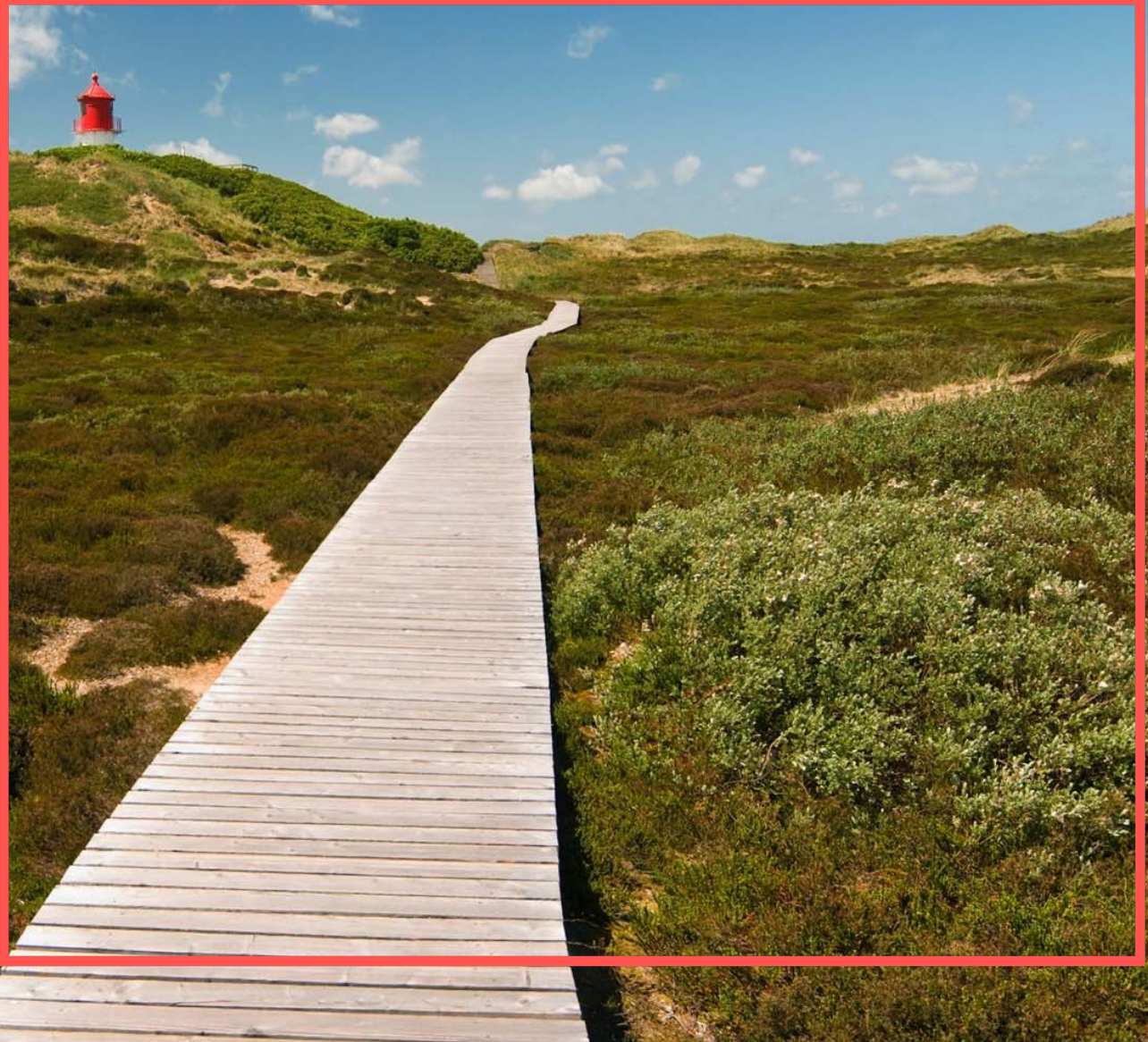
**03** Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG

**04** Zuzug und Wegzug



# Kapitel 1

Überblick über die Stiftungs-  
und Trust-Landschaft



## Überblick über die Stiftungs- und Trust-Landschaft (1/2)

- Was sind Stiftungen und „stiftungsähnliche Strukturen“?
  - Verselbständigtes Vermögen bzw. verselbständigter Rechtsträger
  - Keine typische Gesellschaftsstruktur, d.h. es gibt keine Gesellschafter/Anteilseigner
    - Das Vermögen bzw. der Rechtsträger „gehört sich selbst“
  - In Rechtsordnungen des civil law (insb. Kontinentaleuropa) typischerweise Stiftungen
  - In Rechtsordnungen des common law (insb. angloamerikanischer Rechtskreis) typischerweise Trusts
    - Rechtliche Ausgestaltung von Trusts sehr divers, teilweise auch mit bloßer Treuhand vergleichbar
- Wem wird Vermögen zugeordnet (zivilrechtlich und insbesondere steuerlich iSd § 39 AO)?
  - Zuordnung zum Errichter (z.B. Stifter oder Settlor)
  - Zuordnung zu den Begünstigten
  - Zuordnung zur Stiftung bzw. zum Trust
    - Nachfolgend beschäftigen wir uns nur mit dieser Variante

## Überblick über die Stiftungs- und Trust-Landschaft (2/2)

- Typische Einsatzfelder bzw. Zwecke einer deutschen oder ausländischen Stiftung (z.B. Liechtenstein oder Österreich)
  - Verfolgung gemeinnütziger Zwecke
  - Unternehmens- und Vermögensnachfolge
  - Asset protection (für Privatpersonen, aber auch im weiteren Sinne bei CTAs)
  - Reduzierung von Transparenz
  - Wegzug (insb. steuerliche Aspekte)
  - Absicherung regulatorischer/steuerlicher Vorgaben (z.B. ö-r Genehmigungen, Mitbestimmungsrecht, Grunderwerbsteuer)
- Typische Einsatzfelder bzw. Zwecke eines Trusts
  - Verfolgung gemeinnütziger Zwecke
  - Unternehmens- und Vermögensnachfolge (insb. Vermeidung probate-Verfahren)
  - Asset protection
  - Reduzierung von Transparenz



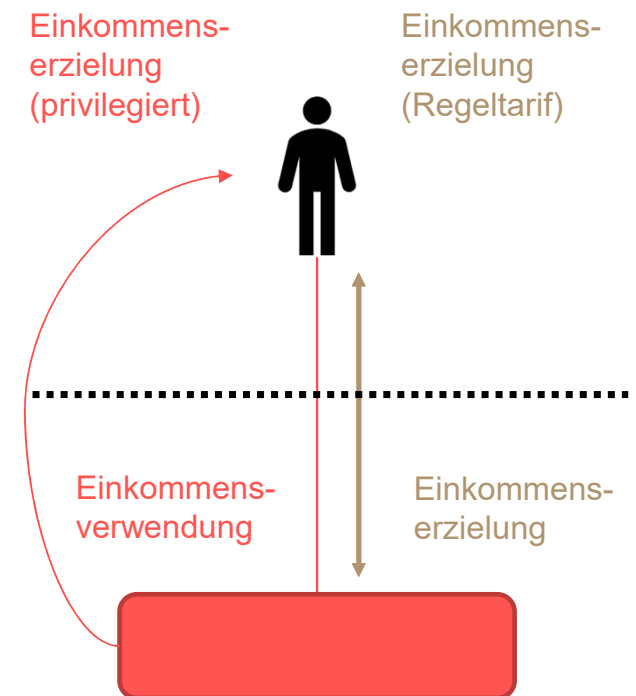
# Kapitel 2

Besteuerung von  
Destinatärsleistungen



## Besteuerung von Destinatärsleistungen – Grundlagen

- Ausgangspunkt: Trennungsprinzip bei der Besteuerung von Körperschaften gilt auch für Stiftungen
  - Differenzierung zwischen Einkommenserzielung (Leistungsbeziehung) und Einkommensverwendung (Auszahlungen an Destinatäre) auf Ebene der Stiftung
  - Wirtschaftliche Doppelbelastung ausgezahlter Beträge muss vermieden werden
- Gesetzliche Regelungen
  - § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 EStG: „Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3-5 KStG, die Gewinnausschüttungen im Sinne der Nr. 1 S. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind [...]; Nr. 1 S. 2, 3 und Nr. 2 gelten entsprechend“
  - § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, 3 EStG: „Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten.“
  - Subsidiär § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 2 a) EStG: „... Bezüge, die von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 – 54 der Abgabenordnung gewährt werden.“



## Besteuerung von Destinatärsleistungen – Problemfelder

- Wann ist eine Auszahlung an Destinatäre „wirtschaftlich vergleichbar“ mit einer Gewinnausschüttung?
  - Auszahlung (thesaurierter) Gewinne der Stiftung und nicht des Stiftungsvermögens
  - Veranlassung durch die Stellung als Destinatär, nicht durch eine Leistungsbeziehung
  - Anspruch oder zumindest Einfluss der Destinatäre auf Auszahlung notwendig? (BFH VIII R 25/21 anh.)
  
- Wie sind Auszahlungen des Stiftungskapitals zu behandeln?
  - Gesetz geht offenbar von der Möglichkeit nicht steuerbarer Einlagenrückgewähr aus (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 iVm § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG)
  - BFH I R 42/19 hat Frage zuletzt offen gelassen und nur gesonderte Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos abgelehnt, weil hinreichend konkrete Anordnung in § 27 Abs. 7 KStG fehlt („Vermögensmasse“ wird nicht genannt)
  
- Abstimmung mit der Erbschaftsteuer
  - Satzungskonforme Auszahlungen sind nach h.M. keine freigebigen Zuwendungen iSv § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (BFH II R 6/16)
  - Bei inländischen Stiftungen erfasst das Gesetz nach h.M. nur den Übergang bei Errichtung (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG) und bei Vollbeendigung der Stiftung (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 ErbStG; BFH II R 6/16; RFH III e 17/38) sowie bei Familienstiftungen einen fiktiven Vermögensübergang alle 30 Jahre (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG; „Erbersatzsteuer“)
  - Ausländische Stiftungen unterliegen nicht der Erbersatzsteuer; ggfs. sind hier aber auch satzungskonforme Auszahlungen steuerpflichtig (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 Var. 2 ErbStG; BFH II R 31/19) – trotz ESt-Pflicht / § 15 AStG?
  - Im Erbschaftsteuerrecht gibt es mehrere Tatbestände, die zwischen inl./ausl. Stiftungen differenzieren (vgl. FG Köln 7 K 217/21).



# Kapitel 3

Zurechnungsbesteuerung nach  
§ 15 AStG



## Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG (1/2)

- **Voraussetzungen**

- Familienstiftung mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland
  - Familienstiftungen sind Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind, § 15 Abs. 2 AStG.
  - Es kommt nicht darauf an, dass die Anfalls-/Bezugsberechtigten einklagbare Ansprüche haben, die bloße Begünstigtenstellung reicht aus.
  - Den Stiftungen stehen sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen gleich, § 15 Abs. 4 AStG.
- Stifter oder Anfalls-/Bezugsberechtigte sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig
- Keine Voraussetzung: „passive Einkünfte“, niedrige Besteuerung, Belegenheit des Vermögens
- Ausnahme für EU-/EWR-Stiftungen, § 15 Abs. 6 AStG
  - Familienstiftung hat Geschäftsleitung oder Sitz in einem EU-/EWR-Staat
  - Zwischenstaatlicher Informationsaustausch ist sichergestellt, Nr. 2
  - Stiftungsvermögen ist der Verfügungsmacht des Stifters und den Anfalls-/Bezugsberechtigten rechtlich und tatsächlich entzogen, Nr. 1
    - FG Hamburg v. 17.12.2020, 6 K 307/19 (rkr.)
    - FG Hessen v. 13.07.2022, 8 K 1419/19 und 8 K 1466/19 (Rev. anhängig BFH IX R 31-32/22)
    - AEASTG v. 22.12.2023

## Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG (2/2)

- **Rechtsfolgen**

- Zurechnung der Einkünfte der Stiftung zum Stifter bzw. den Bezugs-/Anfallsberechtigten, technisch über § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, s. § 15 Abs. 8 AStG
  - Einkünfte der Stiftung werden nach deutsch-steuerlichen Vorschriften ermittelt
  - Anrechnung der auf Ebene der Stiftung erhobenen Steuern
  - Rechtfertigung der Zurechnung zum Stifter?
- Außerdem: Entsprechende Anwendung der §§ 7 ff. AStG, § 15 Abs. 9 AStG
  - Familienstiftung ist an ausländischen Gesellschaften beteiligt, die Zwischeneinkünfte erzielen.
  - Zurechnung der Zwischeneinkünfte zur Stiftung nach §§ 7 ff. AStG, anschließend Zurechnung nach § 15 AStG zum Stifter bzw. den Begünstigten
  - Nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Anwendung von § 15 Abs. 6 AStG auf § 15 Abs. 9 AStG (AEASTG Rn. 852)
- Spätere Destinatärsleistungen sind steuerfrei, soweit ihnen Einkünfte zugrunde liegen, die nach § 15 Abs. 1 AStG zugerechnet wurden (dem Empfänger der Destinatärsleistungen oder einem anderen Begünstigten), § 15 Abs. 11 AStG.
- Erklärungspflicht nach § 18 AStG (für den Stifter bzw. nach dessen Ableben grds. jeden Begünstigten)

# Kapitel 4

Zuzug und Wegzug





## Zuzug und Wegzug (1/2)

- **Zuzug und Wegzug einer natürlichen Person unter Einsatz einer Stiftung**
  - Wegzugsfall: Stiftung zur Vermeidung einer Wegzugsbesteuerung
  - Zuzugsfall: Ausländische Stiftung zur Aufrechterhaltung des ausländischen erbschaft- und schenkungsteuerlichen status quo
- **Zuzug und Wegzug eines Destinatärs**
  - Zuzug eines Destinatärs einer in- oder ausländischen Stiftung
    - Begründung der unbeschränkten deutschen Einkommensteuerpflicht und Schenkungsteuerpflicht
  - Wegzug eines Destinatärs einer in- oder ausländischen Stiftung
    - Keine Wegzugsbesteuerung in Bezug auf Stiftungsvermögen
    - Beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) aa) EStG für Destinatärsleistungen
    - Bei Schenkungsteuer § 2 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG zu beachten
    - Sichtweise im Ausland: Anerkennung der deutschen Stiftung als Einkünftezurechnungssubjekt?

## Zuzug und Wegzug (2/2)

- **Zuzug und Wegzug einer Stiftung**
  - Wegzug einer deutschen Stiftung
    - § 83a BGB: Wegzugsverbot, Wegzug soll zur Auflösung führen – Unionsrechtskonformität zweifelhaft
  - Zuzug einer Stiftung
    - Auch ungewollt durch (faktische) Verlagerung der Geschäftsleitung möglich
    - Folge: Körperschaft- und Erbersatzsteuerpflicht der Stiftung? Abhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung: Identitätswahrender Zuzug einer ausländischen Stiftung nach Deutschland möglich? Ggf. zu differenzieren nach EU/EWR und Drittstaat
    - Eigene Auffassung: Keine Erbersatzsteuer, denn
      - Erbschaftsteuerrecht zivilrechtsakzessorisch, bei Verlust der Stiftungseigenschaft durch Zuzug besteht kein Erbersatzsteuersubjekt.
      - Zudem: Zurechnung der Vermögensinhaberschaft richtet sich nach sachenrechtlichen Grundsätzen, ErbStG folgt im Grundsatz der zivilrechtlichen Eigentumszuordnung.
      - A.A. FG Niedersachsen, 3 K 87/21
    - Körperschaftsteuer: Rechtstypenvergleich, § 1 Abs. 1 Nr. 4, 5 KStG? I. E. wohl (-)

## Referenten



**Dr. Carolin Becker**

Rechtsanwältin, Fachanwältin für  
Steuerrecht



**Dr. Tim Maciejewski**

Wissenschaftlicher Assistent  
@ Bucerius Law School

+49 40 / 3 07 06 - 273  
tim.maciejewski@law-school.de



**Dr. Frederik Schumacher**

Rechtsanwalt, Steuerberater  
@ Flick Gocke Schaumburg, Hamburg

+49 40 / 30 70 85-0  
frederik.schumacher@fgs.de