

Zur Anerkennung der Stiftung und zur Besteuerung von Destinatären aus deutscher Sicht

MATTHIAS UHL

Abstract

Um das Rechtsinstitut der liechtensteinischen Stiftung ranken im internationalen Kontext zahlreiche rechtliche und steuerliche Themen. In jüngerer Vergangenheit ist im deutschen Recht eine Debatte darüber entbrannt, ob ein und dieselbe Ausschüttung einer ausländischen Stiftung an einen inländischen Destinatär sowohl der Einkommen- als auch der Schenkungsteuer unterliegen kann. Im Fachschrifttum ist mit vehementem Widerstand gegen eine entsprechende Kumulation von Ertrag- und Schenkungsteuer bezogen auf ein und denselben Sachverhalt angeschrieben worden. Aufgrund eines einschlägigen Gerichtsverfahrens steht zu erwarten, dass der Bundesfinanzhof bald die Gelegenheit erhält, sich zur Thematik zu positionieren.

Schlagworte

Internationales Stiftungsrecht; Anerkennung von Rechtspersonen im Ausland; Ordre-public-Vorbehalt; Generalverdacht gegenüber liechtensteinischen Stiftungen; Besteuerung von Ausschüttungen ausländischer Stiftungen an deutsche Destinatäre; Doppelbesteuerung mit Einkommen- und Schenkungsteuer.

Rechtsquellen

§ 15 dAStG; § 20 Abs 1 Nr 9 S 2 dEStG; § 7 Abs 1 Nr 9 Satz 2 ErbStG

Inhaltsübersicht

I.	Einleitung	70
II.	Grundsätze des § 15 AStG	71
III.	Besteuerung der Destinatäre	71
	A. Grundsatz	71
	B. Neue Irritationen?	71
IV.	Argumente und Entwarnung?	72
V.	Ergebnis und Ausblick	73
VI.	Literaturverzeichnis	73

I. Einleitung

In der vergangenen Dekade unterlag die liechtensteinische Stiftung bekanntlich tiefgreifenden zivilrechtlichen und steuerlichen Entwicklungen im In- und Ausland.¹ Es nimmt daher nicht Wunder, wenn in der Beratungspraxis Unsicherheiten darüber entstanden sind, ob und inwiefern die liechtensteinische Stiftung als Instrument der Vermögensnachfolgeplanung² aus ausländischer Sicht weiterhin eine Rolle spielen soll. Namentlich Asset-Protection-Maßnahmen lassen sich wegen veränderter kultureller, rechtlicher und sonst regulatorischer Rahmenbedingungen nicht mehr in vergleichbarer Weise nutzen, wie dies vielfach in der Vergangenheit der Fall gewesen sein mag.³ Der Rechtsprechung deutscher Gerichte zur zivilrechtlichen Anerkennung von liechtensteinischen Stiftungen kommt dabei insofern eine maßgebliche Rolle zu, da die Rechtsform Stiftung durch diese in einen Generalverdacht des steuerlichen Missbrauchs geraten ist.⁴ Ein solcher

Generalverdacht⁵ mag zu Recht dafür dienlich sein, missbräuchliche Fälle zu identifizieren. Jenseits solcher Fälle kann er den Blick für eine sachgerechte Handhabung von Stiftungskonstellationen möglicherweise aber verstellen. Insofern ist es zu begrüßen, dass sich jüngere Judikate⁶ auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) aus den 1970er Jahren beziehen.

Danach gebiete es der Vorbehalt des *ordre public* gem Art 6 EGBGB grundsätzlich nicht, der Existenz einer Rechtsform die Anerkennung zu versagen. Auch allein die Absicht, unter Ausnutzung der Gesellschaftsform Steuern zu hinterziehen, rechtfertigt hierzu keine Ausnahme. Die deutsche Rechtsordnung halte auch andere, gezielte Sanktionen bereit, die eine differenzierte Behandlung ermöglichen. Die Rechtsform der juristischen Person könne *nur in besonderen Ausnahmefällen* beiseitegeschoben werden: »Deshalb kann daran festgehalten werden, dass nach deutschem Recht selbst Rechtsgeschäfte, nach deren Inhalt Steuerpflichten unmittelbar umgangen werden, nur ausnahmsweise, nämlich wenn die Steuerhinterziehung der Hauptzweck des Rechtsgeschäfts ist, nichtig sind.«⁷ Dem entsprechend wird auch im Schrifttum dafür plädiert, den Generalverdacht gegenüber liechtensteinischen Stiftungen nicht pauschal auf die Ebene des deutschen Internationalen Privatrechts zu verlagern; vielmehr seien die konkreten Fälle einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Rechtsform mittels den gegebenen steuerlichen, erbrechtlichen und internationalprivatrechtlichen Instrumentarien gleichsam feinzusteuern.⁸

Unabhängig von der zivilrechtlichen Anerkennung als Rechtsperson stellt sich häufig die Frage, ob – und wenn ja: unter welchen Voraussetzungen – eine häufig nachgefragte *Abschirmwirkung* in zivil- und steuerlicher Hinsicht unter Verweis auf liechtensteinische Stiftungen mit hinreichender Rechtssicherheit angeboten

- 1 Zur Totalrevision des Stiftungsrechts *Jakob*, Die liechtensteinische Stiftung – Eine strukturelle Darstellung des Stiftungsrechts nach der Totalrevision vom 26. Juni 2008 (2009), passim; *Schurr* (Hrsg), 5 Jahre neues Stiftungsrecht (2017), passim; zur Anerkennung im Ausland ausführlich *Butterstein*, Der aktuelle Stand der Anerkennung liechtensteinischer Rechtsträger in Deutschland, ZStV (2018) 45; *Prast*, Anerkennung liechtensteinischer juristischer Personen im Ausland. Europarechtliche und international privatrechtliche Aspekte im internationalen Gesellschaftsrecht Deutschlands und der Schweiz, ZVglRWiss 111 (2012) 391; *Jakob/Uhl*, Die liechtensteinische Familienstiftung im Blick ausländischer Rechtsprechung (zu OLG Düsseldorf 30.4.2010, I-22 U 126/06, OLG Stuttgart 29.6.2009, 5 U 40/09 und OGH 26.5.2010, 3 Ob 1/10h), IPRax (5/2012) 451; für einen Überblick auch *Jakob/Uhl*, Kommentierung von § 80 BGB, Abschnitt L: Stiftungsrecht anderer nationaler Rechtsordnungen, in: Gsell ua (Hrsg), beck-online.GROSSKOMMENTAR, Stand: 01.10.2018, § 80 BGB N 803 ff, sowie *Werner*, Die liechtensteinische Familienstiftung, IStR (2010) 589.
- 2 Vgl dazu *Gierhake*, Doppelbesteuerung von Leistungen von Liechtensteinischer oder österreichischer Stiftungen an deutsche Begünstigte mit Schenkung- und Einkommensteuer? ZErB (2015) 366; *Scherer/Bregulla-Weber*, Liechtensteinische Familienstiftungen im Lichte des deutschen Pflichtteilsrechts, NJW (2016) 382.
- 3 Zu den veränderten Bedingungen der Gewährleistung einer *Asset Protection* angesichts eines »wankenden« Bankgeheimnisses s *Breitschmid*, Schweiz: (Erbrechtliche) Asset protection seit dem »Klimawandel« in den »Geheimniswelten«, ZEV (2013) 548 (»Und alle, die asset protection betreiben, werden in einem nächsten Mandat asset tracing betreiben.«), dort auch mit Verweis auf den (auch medial) aufsehenerregenden Fall *Rybolovlev c Rybolovleva*, vgl BGER 26.04.2012, 5A_259/2010. Näher zum Ganzen *Heiss* ua (Hrsg), Asset Protection: Möglichkeiten und Grenzen am Finanzplatz Liechtenstein (2014), passim.
- 4 OLG Stuttgart 29.06.2009, 5 U 40/09, ZEV 2010, 265, OLG Düsseldorf 30.04.2010, 22 U 126/06, ZEV 2010, 528; sowie dazu kritisch bis ablehnend *Jakob/Studen*, Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen deutschen Zivilrechtsprechung, npoR (2011) 4; *Jakob/Uhl* IPRax (2012) 451; *Körner/Schwarz*, Wem gehört das Vermögen steuerlich transparenter liechtensteinischer Stiftungen? Vermögenszuordnung im Streitfall zwischen Erben des Stifters und Stiftungsbegünstigten, DStR (2015) 2501;

Werner, Auskunftsansprüche des Pflichtteilsberechtigten und des Erben über von liechtensteinischen Stiftungen gehaltenes Nachlassvermögen, ZErB (2016) 93, 95 mit Verweis auf BFH 28.06.2007, II R 21/05, BFHE 217, 254. Differenzierter als die vorgenannten Entscheidungen der OLG hingegen OLG München, 27.01.2014, 19 U 3606/13, ZEV 2014, 365.

- 5 Ähnlich *Hübner*, Anmerkung zu FG Münster 11.12.2014, 3 K 764/12 Erb (Erbchaftsteuer: Kein Übergang von Vermögen aufgrund Stiftungsgeschäfts), MittBayNot (2017) 534 (»Vorverständnis«, das die Rechtsanwendung berührt).
- 6 BGH 03.12.2014, IV ZB 9/14, NJW 2015, 623 = ZEV 2015, 163 = ErbR 2015, 139 = DNotZ 2015, 148; vgl dazu *Dutta*, Deutscher Pflichtteil versus liechtensteinische Anstalt oder Stiftung, Editorial, ErbR (2015) 345; FG Düsseldorf 25.01.2017, 4 K 2319/15 Erb, DStRE 2018, 89; BFH, 5.12.2018, II R 9/15, DStR 2019, 978.
- 7 MWN BGH 23.03.1979, V ZR 81/77, WM 1979, 692 (dort Rz 17) = BeckRS 2015, 01507, dort unter Z 1a.
- 8 *Jakob*, Bedeutung des Stifterwillens, Kollisionsrecht, Intertemporales Recht und Altstiftungen, Verweisungen auf das Bundesrecht, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg), Landesstiftungsrecht (2011), N 6.62 mwN.

werden kann.⁹ Nähert man sich einer primär *steuerlichen* Beurteilung an,¹⁰ würden nämlich vor allem liechtensteinische Stiftungen »auf höchsten Argwohn deutscher Finanzämter und Gerichte«¹¹ stoßen. Dabei zeugt das deutsche Steuerrecht in § 15 Außensteuergesetz (AStG) doch zunächst einmal davon, dass ausländische Familienstiftungen steuerlich aner kennbar sind.

II. Grundsätze des § 15 AStG

Nach § 15 Abs 1 AStG werden Einkünfte (und Vermögen)¹² einer *ausländischen Familienstiftung* »dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet.«¹³ Für diese Zurechnung werden Einkünfte im Sinne des § 20 Abs 1 Nr 9 Einkommensteuergesetz (EStG) fingiert (§ 15 Abs 8 Satz 1 AStG); für den Zurechnungsbetrag gilt § 32d EStG (Abgeltungsteuer). Um Doppelerfassungen zu vermeiden, unterliegen Zuwendungen einer ausländischen Familienstiftung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftern und Destinatären nicht der Besteuerung, soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits zugerechnet worden sind (§ 15 Abs 11 AStG).

§ 15 Abs 6 AStG ordnet bei Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in der EU oder im EWR an, dass eine Zurechnung nach Absatz 1 dann nicht erfolgt, wenn (1) nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen [ua Stifter, dessen Angehörige

und Abkömmlinge] rechtlich und tatsächlich entzogen ist und (2) ein ausreichendes Auskunftsabkommen besteht. Mit Blick auf liechtensteinische Stiftungen ist letzteres der Fall.¹⁴ Stifter und Begünstigte von liechtensteinischen Stiftungen können daher von der deutschen Regelung in § 15 AStG im Falle von satzungsgemäßen Ausschüttungen (intransparenter) liechtensteinischer Stiftungen profitieren.

III. Besteuerung der Destinatäre

A. Grundsatz

Eine Besteuerung der Destinatäre einer ausländischen Stiftung ist sowohl nach § 15 AStG als auch nach dem EStG möglich.¹⁵ Satzungsmäßige Zuwendungen von ausländischen Stiftungen an inländische Begünstigte sind in der Regel als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs 1 Nr 9 S 2 EStG zu qualifizieren.¹⁶

B. Neue Irritationen?

In jüngerer Vergangenheit ist eine Debatte darüber entbrannt, ob ein und dieselbe Ausschüttung einer ausländischen Stiftung an einen inländischen Destinatär zusätzlich nach § 7 Abs 1 Nr 9 Satz 2 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) der Schenkungsteuer unterliegen kann. Diese Vorschrift lautet:

Als Schenkungen unter Lebenden gelten (...) was bei Aufhebung einer Stiftung (...) erworben wird. Dem steht 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.¹⁷

Mit Urteil vom 22.04.2015 hatte das FG Baden-Württemberg im zu entscheidenden Fall zwar nicht über satzungsmäßige Zuwendungen zu entscheiden, so dass aus diesem Grund keine Doppelbesteuerung mit Ein-

9 Vgl in zivilrechtlicher Sicht Dutta, Editorial, ErbR (2015) 345; Scherer/Bregulla-Weber, NJW (2016) 382; für eine steuerliche Skizze siehe Fischer, Die ausländische Familienstiftung mit inländischen Bezugs- bzw Anfallsberechtigten im Spannungsfeld zwischen Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht, FR (2017) 897; aus der Rechtsprechung jüngst BFH 08.02.2017, I R 55/14, BeckRS 2017, 127333, dazu Schütte, Liechtensteinische Stiftung: Steuerliche Behandlung als Körperschaft mit Abschirmwirkung weiterhin ungeklärt, nPoR (2018) 70; allg Birnbaum, Doppelbesteuerung von Ausschüttungen liechtensteinischer Stiftungen?, ZEV (2014) 482 (485); Müller, in: Hannes Frank (Hrsg), Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge², (2017), C. 3.10 Familienstiftung, N 61. Umfassend zu den Problemen der Nichtanerkennung von Stiftungen im Ausland die Beiträge von Gasser, Schurr und Butterstein, in: Schurr (Hrsg), 5 Jahre neues Stiftungsrecht (2017).

10 Für einen Überblick auf die Grundsätze des BFH zur steuerlichen Behandlung (transparenter) liechtensteinischer Stiftungen vgl Jakob, Die liechtensteinische Stiftung – Eine strukturelle Darstellung des Stiftungsrechts nach der Totalrevision vom 26. Juni 2008, (2009), N 730 ff.

11 Hübner, MittBayNot 2017, 532, 534.

12 Da es gegenwärtig im deutschen Steuerrecht keine Vermögenssteuer gibt, ist dies im Moment nicht relevant.

13 Dazu näher von Oertzen/Kühn, Praktische Fragen der Einkünfteermittlung von ausländischen Stiftungen und Trusts iRd § 15 AStG, IStR (2016) 930 ff.

14 Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung des Fürstentums Liechtenstein über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen 02.09.2009, BGBl 2010 II, 951.

15 Vgl Werner, Schenkungsteuerbarkeit der Zuwendungen ausländischer Stiftungen an ihre inländischen Destinatäre, ZEV (2016) 133 f.

16 Näher Wunderlich, Doppelbesteuerung aufgrund neuer Auslegung des § 7 Abs 1 Nr 9 ErbStG durch die Finanzverwaltung, DStR (2018) 905; außerdem Seeliger/Meyer, Gleichzeitige Erhebung von Ertragsteuern und Schenkungsteuer bei Stiftungen – ein Irrweg der Finanzverwaltung?, ZErB (2018) 109; vgl aber Richter, in: Richter (Hrsg), Stiftungsrecht (2019) § 24 N 71 ff.

17 Näher zu dieser Vorschrift sowie zur Gesetzeshistorie Meilicke, Inkongruente Doppelbesteuerung von Stiftungen, DStR (2017) 227, 228.

kommen- und Schenkungsteuer in Rede stand. Gleichwohl äußerte das Finanzgericht die Rechtsauffassung, dass § 7 Abs 1 Nr 9 Satz 2 ErbStG auch für Ausschüttungen ausländischer Stiftungen an einen im Inland ansässigen Begünstigten in Betracht komme.¹⁸

Zu diesem – allenthalben kritisierten¹⁹ – (drohenden) Ergebnis der Besteuerung desselben Lebenssachverhalts mit Einkommen- und Schenkungsteuer kann man nur gelangen, wenn man davon ausgeht, dass auch ausländische Stiftungen eine »Vermögensmasse« ausländischen Rechts bilden und inländische Destinatäre als »Zwischenberechtigte« qualifiziert werden können. Gegen das genannte Urteil des Finanzgerichts ist beim BFH unter dem Az II R 6/16 die Revision anhängig. Folglich wird die Frage entschieden werden, ob es sich bei den ordentlichen Zuwendungen einer ausländischen (in casu: schweizerischen) Familienstiftung an Destinatäre in Deutschland schenkungsteuerlich um einen Erwerb durch Zwischenberechtigte im Sinne des § 7 Abs 1 Nr 9 Satz 2 ErbStG handelt.

Daneben kann man der Fachliteratur entnehmen, dass sich nach einer Aussage der bayerischen Finanzverwaltung vom Oktober 2017 die Länder (angeblich) darauf verständigt haben sollen, dass Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Steuerpflichtige als Begünstigte dieser Stiftungen nicht nur der Einkommen-, sondern auch der Schenkungsteuer zu unterwerfen seien.²⁰ Soweit ersichtlich ist eine solche Auffassung der Finanzverwaltung – sollte es sie tatsächlich geben – zum aktuellen Stand²¹ freilich nicht in Form eines schriftlichen Erlasses veröffentlicht. Gleichwohl ist im Fachschrifttum mit vehementem Widerstand gegen eine entsprechende Kumulation von Ertrag- und Schenkungsteuer bezogen auf ein und denselben Sachverhalt angeschrieben worden.

C. Argumente und Entwarnung?

Gegen eine Doppelerfassung mit Ertrag- und Schenkungsteuer werden namentlich die folgenden Argumente ins Feld geführt:

- 18 Az 7 K 2471/12, EFG 2015, 1461 = DStRE 2017, 404 (Rev: Az BFH II R 6/16); vgl dazu etwa *Fischer*, FR (2017), 897, 901; *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 906.
- 19 Stellvertretend *Gierhake*, ZErB (2015), 366, 367 f, 373 (»aus [mindestens] fünf Gründen abwegig«); *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 908 (»dogmatisch nicht haltbar«); im allgemeinen auch *Meilicke*, DStR (2017), 227, 233 (»systemwidrig, gleichheitswidrig und durch den Gesetzgeber nicht gewollt«). Vgl zur Höhe einer damit gegebenenfalls verbundenen Steuerlast *Seeliger/Meyer*, ZErB (2018) 109, 111.
- 20 So *Seeliger/Meyer*, ZErB (2018) 109, die auch mögliche Konsequenzen für inländische Familienstiftungen und deren Begünstigte andeuten; vgl auch *Wunderlich*, DStR (2018) 905, 906; *Küster*, DStR 2018, 2613.
- 21 16.08.2019.

- ▷ Die Auslegung des Begriffs der »Vermögensmasse« dürfe nicht beim *Wortlaut* stehen bleiben, sondern müsse durch weitere Auslegungselemente konkretisiert werden.²² Da die (*Familien-*)*Stiftung* ein gebräuchlicher Begriff sei, verbiete es sich, sie semantisch mit einer *Vermögensmasse* gleichzusetzen.²³
- ▷ § 7 Abs 1 Nr 9 ErbStG unterscheide klar zwischen Stiftungen (*Satz 1*) und Vermögensmassen ausländischen Rechts (*Satz 2*). Da auch ausländische rechtsfähige Stiftungen im Sinne des § 7 Abs 1 Nr 9 *Satz 1* ErbStG seien, könne in systematischer Sicht § 7 Abs 1 Nr 9 *Satz 2* ErbStG nur auf *nicht rechtsfähige* Vermögensmassen ausländischen Rechts angewendet werden.²⁴
- ▷ Mit Blick auf die historische Genese sei § 7 Abs 1 Nr 9 Satz 2 ErbStG lediglich geschaffen worden, um den anglo-amerikanischen *Common-law-trust* zu erfassen (weil dieser als Steuerstundungs- und Steuervermeidungsmodell genutzt wurde),²⁵ nicht aber um ausländische rechtsfähige Stiftungen zu erfassen.²⁶
- ▷ Der Begriff des *Zwischenberechtigten* ziele konzeptionell auf Trust-Gestaltungen ab²⁷ und sei – sofern man überhaupt eine Erfassung von Destinatären nach dem Wortlaut gelten lässt²⁸ – daher teleologisch zu reduzieren. Danach können Personen, die von ausländischen Stiftungen satzungsgemäß Destinatärleistungen erhalten, nicht unter den Begriff subsumiert werden.²⁹ Diesbezüglich bestehe kein Regelungsbedarf, weil sowohl der Vermögenstransfer auf eine ausländische Familienstiftung (§ 3 Abs 2 Nr 1, § 7 Abs 1 Nr 8 Satz 1 ErbStG) als auch der Erwerb durch Anfallberechtigte bei deren Auflösung (§ 7 Abs 1 Nr 9 Satz 1 ErbStG) der deutschen Erbschaftsteuer unterliegen.³⁰

- 22 *Birnbaum*, ZEV (2014) 482, 484 f; *Seeliger/Meyer*, ZErB (2018) 109, 110.
- 23 Vgl *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 907; vgl auch *Küster*, DStR 2018, 2613, 2614.
- 24 *Birnbaum*, ZEV (2014) 482, 485; vgl auch *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 907 f; für vertiefte systematische Überlegungen zu einer Doppelbelastung mit Einkommen- und Schenkungsteuer siehe *Meilicke*, DStR (2017), 227, 231.
- 25 Vgl Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, 24.03.1999, BGBl 1999 I, 402; näher dazu *Fischer*, FR (2017), 897, 901; *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 907.
- 26 *Birnbaum*, ZEV (2014), 482, 485; *Seeliger/Meyer*, ZErB (2018), 109, 110; *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 907 f.
- 27 Zwischenberechtigte sind – mit Ausnahme des Settlors – alle Personen, die während des Bestehens eines Trusts Auszahlungen aus dem Trustvermögen erhalten, vgl BFH 27.09.2012, II R 45/10, BStBl 2013 II, 84; *Werner*, ZEV (2016), 133, 135; *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 907.
- 28 Mit Recht verneinend *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 907.
- 29 *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 907; vgl auch FG Hessen 10.02.2014, I V 2602/13, BeckRS 2014, 95097, EFG 2014, 1014, dazu *Birnbaum*, ZEV (2014), 482, 485.
- 30 *Seeliger/Meyer*, ZErB (2018), 109, 110; *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 908; vgl auch *Gierhake*, ZErB 2015, 366, 367. Allg zur Besteuerung der Anfallberechtigten bei Aufhebung einer ausländischen Familienstiftung *Fischer*, FR (2017), 897, 902.

- ▷ Satzungsmäßige Zuwendungen unterliegen keiner Schenkungsteuer, da der Rechtsgrund der Zuwendung nicht auf einer freigebigen Vermögensentäußerung (im Sinne des § 7 Abs 1 Nr 1 ErbStG), sondern kraft statutarischen Befehls in der Verwirklichung des Stiftungszwecks liegt.³¹
- ▷ Mangels eines eindeutigen gesetzlichen Anwendungsbefehls zur Doppelbesteuerung komme eine Steuerbarkeit von Zuwendungen nur alternativ nach § 20 Abs 1 Nr 9 EStG oder nach § 7 Abs 1 Nr 1 und 9 ErbStG in Betracht.³²
- ▷ In der Besteuerung satzungsmäßiger Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Destinatäre mit Schenkungsteuer läge ein Verstoß gegen die (auch im Verhältnis zu Drittstaaten geltende) Kapitalverkehrsfreiheit nach dem AEUV bzw. dem EWR-Abkommen, da entsprechende Vorgänge bei deutschen Familienstiftungen schenkungsteuerfrei seien.³³

Interessanterweise äußerte der BFH mit Beschluss vom 21.07.2014 ausdrückliche Zweifel daran, ob satzungsmäßige Ausschüttungen einer schweizerischen Familienstiftung an Destinatäre in Deutschland sowohl nach § 20 Abs 1 Nr 9 EStG der Einkommensteuer und zugleich nach § 7 Abs 1 Nr 9 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegen können.³⁴ Daneben geht die Tendenz in der Rechtsprechung zumindest einiger Senate des BFH dahin, im Ergebnis einen Vermögenszufluss nicht mit Einkommen- und zugleich mit Erbschaftsteuer und mithin nicht doppelt zu belasten.³⁵ Dies entspricht der Darstellung jener Autoren im Schrifttum, die darauf aufmerksam machen, dass der Ausschluss einer Doppelbesteuerung dem deutschen Steuerrecht systemimmanent sei.³⁶ Gleichwohl wird erst ein eindeutiges Judikat des BFH die für die Rechtspraxis nötige Sicherheit bringen, so dass zum gegenwärtigen Zeitpunkt jedenfalls nach Auffassung vieler Autoren keine vollständige »Entwarnung« gegeben werden kann.

31 Vgl dazu *Fischer*, FR (2017), 897, 898 f, 901; *Meilicke*, 227, 229; *Richter* in: *Richter* (Hrsg), *Stiftungsrechts* (2019) § 24 N 81; *Werner*, ZEV (2016), 133, 135; BFH 21.07.2014, II B 40/14, ZEV 2014, 504. Zur zivilrechtlichen Qualifikation BGH 07.10.2009, Xa ZR 8/08, NJW 2010, 234.

32 *Fischer*, FR (2017), 897, 898 f.

33 Näher *Gierhake*, ZErB 2015, 366, 370 f, der überdies eine »Staatsvertragswidrigkeit in Bezug auf das DBA D-FL« diagnostiziert; *Seeliger/Meyer*, ZErB (2018), 109, 110; *Wunderlich*, DStR (2018), 905, 909; *Küster*, DStR 2018, 2613, 2618.

34 Vgl BFH 21.07.2014, II B 40/14, ZEV 2014, 504; dazu näher *Gierhake*, ZErB 2015, 366, 368; *Werner*, ZEV (2016), 133, 136.

35 Vgl näher *Werner*, ZEV (2016), 133, 136 f, ua mit Verweis auf BFH 12.09.2011, VIII B 70/09, ZEV 2012, 58 einerseits und BFH 17.02.2010, II R 23/09, ZEV 2010, 326 andererseits; *Gierhake*, ZErB 2015, 366, 369, Fn 40 ff; *Seeliger/Meyer*, ZErB (2018), 109, 110, Fn 24, jeweils mit mehreren Hinweisen zur Rechtsprechung des BFH zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung; vgl auch *von Oertzen/Kühn*, 930 ff.

36 Ausführlich *Fischer*, FR (2017), 897, 898 f mWn.

IV. Ergebnis und Ausblick

Die herrschende Meinung im Schrifttum weist darauf hin, dass eine Steuerbarkeit von Zuwendungen an Bezugs- bzw Anfallberechtigte nicht kumulativ, sondern nur alternativ entweder nach § 20 Abs 1 Nr 9 oder nach § 7 Abs 1 Nr 1 und 9 ErbStG gegeben sein kann.³⁷ Satzungsmäßige Zuwendungen ausländischer Stiftungen dürften nicht doppelt – sowohl mit Einkommen- als auch mit Schenkungsteuer – erfasst werden.

Es ist derzeit weitgehend offen (aber gleichwohl zweifelhaft), ob das Problem der steuerlichen Doppelbelastung von Leistungen an Destinatäre die Rechtspraxis tatsächlich nachhaltig beschäftigen wird, so wie es bei Ansehung des Fachschrifttums den Anschein hat. So wird in der Literatur bis zu einer Klärung durch den BFH beispielsweise auch darauf hingewiesen, von der Errichtung ausländischer Stiftungen Abstand zu nehmen, »wenn inländische Destinatäre kurz- oder mittelfristig auf Ausschüttungen aus der Stiftung angewiesen sind.«³⁸ Im Falle des Falles soll es sich gegebenenfalls empfehlen, gegen entsprechende Steuerbescheide Rechtsmittel einzulegen, um die Bestandskraft der Bescheide bis zur rechtskräftigen Klärung der Thematik zu verhindern.

V. Literaturverzeichnis

Birnbaum Matthias, Doppelbesteuerung von Ausschüttungen liechtensteinischer Stiftungen?, ZEV 2014, 482.

Breitschmid Peter, Schweiz: (Erbrechtliche) Asset protection seit dem »Klimawandel« in den »Geheimniswelten«, ZEV 2013, 548.

Butterstein Alexandra, Der aktuelle Stand der Anerkennung liechtensteinischer Rechtsträger in Deutschland, ZStV 2018, 45.

Dutta Anatol, Deutscher Pflichtteil versus liechtensteinische Anstalt oder Stiftung, Editorial, in: *Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis* 7/2015, 345.

Fischer Michael, Die ausländische Familienstiftung mit inländischen Bezugs- bzw. Anfallberechtigten im Spannungsfeld zwischen Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht, FR 2017, 897.

Gierhake Olaf, Doppelbesteuerung von Leistungen liechtensteinischer oder österreichischer Stiftungen an deutsche Begünstigte mit Schenkung- und Einkommenssteuer?, ZErB 2015, 366.

Hannes Frank (Hrsg), *Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge – Zivilrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht*² (2017).

37 Stellvertretend *Fischer*, FR (2017), 897, 899 ff.

38 Vgl *Birnbaum*, ZEV (2014), 482, 485.

Heiss Helmut (Hrsg), Asset Protection: Möglichkeiten und Grenzen am Finanzplatz Liechtenstein, Zürich (2014).

Hübner Heinrich, Anmerkung zu FG Münster, Urt. v 11.12.2014, 3 K 764/12 Erb (Erbchaftsteuer: Kein Übergang von Vermögen aufgrund Stiftungsgeschäfts), MittBayNot 2017, 532.

Jakob Dominique, Die liechtensteinische Stiftung – Eine strukturelle Darstellung des Stiftungsrechts nach der Totalrevision vom 26. Juni 2008, Schaan (2009).

Jakob Dominique/Studen Goran, Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen deutschen Zivilrechtsprechung, npoR 2011, 4; Nachdruck in Liechtensteinjournal 1/2011, 15.

Jakob Dominique/Uhl Matthias, Kommentierung von § 80 BGB, Abschnitt L.: Stiftungsrecht anderer nationaler Rechtsordnungen, in: Gsell ua (Hrsg), beck-online. GROSSKOMMENTAR, Stand: 15.05.2018.

Jakob Dominique/Uhl Matthias, Die liechtensteinische Familienstiftung im Blick ausländischer Rechtsprechung (zu OLG Düsseldorf 30.4.2010, I-22 U 126/06, OLG Stuttgart 29.6.2009, 5 U 40/09 und OGH 26.5.2010, 3 Ob 1/10h), IPrax 5/2012, 451.

Körner Adrian/Schwarz Stephan, Wem gehört das Vermögen steuerlich transparenter liechtensteinischer Stiftungen? Vermögenszuordnung im Streitfall zwischen Erben des Stifters und Stiftungsbegünstigten, DStR 2015, 2501.

Meilicke Wienand, Inkongruente Doppelbesteuerung von Stiftungen, DStR 2017, 227.

Oertzen Christian von/Kühn Michal F., Praktische Fragen der Einkünfteermittlung von ausländischen Stiftungen und Trusts iRd § 15 AStG, IStR 2016, 930.

Prast Peter, Anerkennung liechtensteinischer juristischer Personen im Ausland. Europarechtliche und international privatrechtliche Aspekte im internationalen Gesellschaftsrecht Deutschlands und der Schweiz, ZVglRWiss 111 (2012), 391.

Richter Andreas (Hrsg), Stiftungsrecht, München (2019).

Scherer Stephan/Bregulla-Weber Iris, Liechtensteinische Familienstiftungen im Lichte des deutschen Pflichtteilsrechts, NJW 2016, 382.

Schütte Florian, Liechtensteinische Stiftung: Steuerliche Behandlung als Körperschaft mit Abschirmwirkung weiterhin ungeklärt, npoR 2018, 70.

Seeliger Gerd/Mayer Christoph, Gleichzeitige Erhebung von Ertragsteuern und Schenkungsteuer bei Stiftungen – ein Irrweg der Finanzverwaltung?, ZErB 2018, 109.

Werner Rüdiger, Die liechtensteinische Familienstiftung, IStR 2010, 589.

Werner Rüdiger, Auskunftsansprüche des Pflichtteilsberechtigten und des Erben über von liechtensteinischen Stiftungen gehaltenes Nachlassvermögen, ZErB 2016, 92.

Werner Rüdiger, Schenkungsteuerbarkeit der Zuwendungen ausländischer Stiftungen an ihre inländische Destinatäre, ZEV 2016, 133.

Wunderlich Heiko, Doppelbesteuerung aufgrund neuer Auslegung des § 7 Abs 1 Nr 9 ErbStG durch die Finanzverwaltung, DStR 2018, 905.

Korrespondenz:
Dr. Matthias Uhl,
München.