

Stiftungsgestaltungen über die Grenze

RA/FAStR Dr. Steffen Kranz LL.M., Partner der überörtlichen Sozietät S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Standorten in Düsseldorf, München und Zürich

A. Einleitung

Das Ziel des Beitrags¹ besteht darin, die Attraktivität der Einbindung von Stiftungen in die grenzüberschreitende Vermögens(nachfolge)Planung näherzubringen. Dabei ist die Gründung von Stiftungen in den wenigsten Fällen steuerlich motiviert. Meistens sind hierfür andere Ziele maßgebend, wie zum Beispiel die Sicherung des dauerhaften Bestandes und der professionellen und zentralisierten Verwaltung eines zu übertragenden Familienunternehmens. Der vorliegende Beitrag konzentriert sich auf die Darstellung von steuerrechtlichen Konsequenzen verschiedener Stiftungsgestaltungen bzw. die steuerrechtlichen Implikationen für bestimmte Stiftungsgestaltungen.

Wenn im Rahmen dieses Beitrags ohne weitere Differenzierung von einer „Stiftung“ gesprochen wird, ist hiermit eine nach deutschem Verständnis rechtsfähige und privatnützig tätige Stiftung zu verstehen. Insbesondere sogenannte „nichtrechtsfähige Stiftungen“ oder auch „Treuhandstiftungen“ werden in diesem Beitrag nicht thematisiert. Ebenso wenig thematisiert dieser Beitrag die Einbindung von Stiftungen, die steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO verfolgen.

Die Darstellung beginnt mit einer rein nationalen Grundkonstellation, auf deren Basis kurz die Grundsätze der Stiftungsbesteuerung dargelegt werden. Daran anknüpfend werden verschiedene Stiftungsgestaltungen über die Grenze und dadurch erreichbare bzw. in Kauf zu nehmende Steuereffekte dargestellt.

Nur der guten Ordnung halber sei darauf hingewiesen, daß die vorgestellten Stiftungsgestaltungen keinesfalls als „to-do“ in bestimmten Sachverhaltskonstellationen zu verstehen sind. Vor einer unreflektierten Übernahme in die Beratungspraxis wird vielmehr ausdrücklich gewarnt. Die Ausführungen im Rahmen dieses Beitrags sollen vielmehr Denkansätze für Gestaltungsmodelle und eine Basis für die Diskussion offener Fragestellungen bieten.

B. Einzelne Stiftungsgestaltungen über die Grenze

I. Ausgangskonstellation

1. Sachverhaltskonstellation

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person (A) hat ein ebenfalls in Deutschland ansässiges Kind (K). Um K finanziell für die Zukunft abzusichern, gründet A in Deutschland eine Stiftung (K-Stiftung), deren einzige begünstigte Person K ist. Die Stiftung wird von A mit Barvermögen in Höhe von 5 Mio. Euro ausgestattet.

2. Steuerliche Konsequenzen

Die Errichtung der K-Stiftung stellt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG einen steuerpflichtigen Vorgang dar. Die erwerbende K-Stiftung ist Inländer i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG, sodaß für den gesamten Vermögensanfall nach § 2 Abs. 1 Satz 1 ErbStG unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Da die K-Stiftung im Interesse des Sohnes des K im Inland errichtet wird (sog. Familienstiftung), greift das von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG Steuerklassenprivileg. Für die Erstaussstattung der Stiftung ist somit Steuerklasse I zugrunde zu legen. Für den Erwerb ist daher nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ein Steuerfreibetrag i.H.v. 400.000 Euro und nach § 19 Abs. 1 ErbStG ein Steuersatz von 19 % einschlägig. Die sich infolge der Errichtung der K-Stiftung ergebende Steuerlast beläuft sich damit auf 874.000 Euro.

Im Rahmen der Ertragsbesteuerung stellt die K-Stiftung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG ein unbeschränkt steuerpflichtiges Körperschaftssubjekt dar. Für die K-Stiftung ist § 8 Abs. 2

¹ Der vorliegende Beitrag basiert auf einem Vortrag, den der Autor am 03.05.2018 im Rahmen der Veranstaltung „Steueranwalt International 2018“ auf Mallorca gehalten hat.

KStG tatbestandlich nicht erfüllt, so daß die K-Stiftung über § 8 Abs. 1 EStG grundsätzlich alle in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Einkünfte erzielen kann, soweit diese ihrer Art nach von einer Körperschaft erzielt werden können. Der Gewerbesteuer unterliegt die Tätigkeit der K-Stiftung nach § 2 Abs. 3 GewStG nur, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.

K unterliegt nach § 1 Abs. 1 EStG der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Bei den Leistungen der K-Stiftung an K handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, die nach § 32d Abs. 1 EStG einem Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer unterliegen. Die Kapitalerträge hat K nach § 32d Abs. 3 Satz 1 EStG in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben.

Bei der Gründung einer Familienstiftung mit Kontext zu Deutschland ist auch stets § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu beachten. Danach unterliegt das Vermögen einer Familienstiftung in Zeitabständen von je 30 Jahren ab dem ersten Übergang von Vermögen auf die Stiftung der sog. Erbersatzsteuer. Das gilt nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG allerdings nur dann, wenn die K-Stiftung entweder die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat. Im Rahmen der Erbersatzsteuer wird fingiert, daß ein Elternteil das Stiftungsvermögen auf zwei seiner Kinder überträgt.² So wird in diesem Fall gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG auch der doppelte Steuerfreibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewährt, insgesamt also 800.000 Euro. In konsequenter Fortführung dieses Gedankens ist die Steuer gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3, 2. Hs. ErbStG auch nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I zu berechnen, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde. Sollte die K-Stiftung auch in 30 Jahren über ein steuerpflichtiges Stiftungsvermögen von 5 Mio. Euro verfügen, würde sich somit eine Erbersatzsteuer i.H.v. 798.000 Euro ergeben.

II. Stiftungsgestaltung: Outbound

1. Sachverhaltskonstellation:

Wie im Ausgangsfall will A wieder sein in Deutschland lebendes Kind (K) finanziell für die Zukunft absichern und gründet mit einem Barvermögen von 5 Mio. Euro eine Stiftung, deren einzige begünstigte Person K ist. Anders als im Ausgangsfall gründet A die Stiftung allerdings nicht im Inland (Deutschland), sondern im Ausland (K-Stiftung) und sorgt auch dafür, daß die Geschäfte der K-Stiftung aus dem Ausland heraus geleitet werden. Hierdurch will A die Erbersatzsteuer vermeiden.

2. Steuerliche Konsequenzen

Vorausgesetzt, daß die von K gewählte Struktur (Sitz und Geschäftsleitung der Stiftung befinden sich im Ausland) auch in Zukunft beibehalten wird, kann A durch diese relativ einfache Strukturierung tatsächlich erreichen, daß keine Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG anfällt, da in-

soweit keine persönliche Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG besteht. Im Übrigen ergeben sich jedoch die folgenden steuerlichen Konsequenzen:

Auch in dieser Outbound-Konstellation stellt die Errichtung einer Stiftung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG einen steuerpflichtigen Vorgang dar. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt in diesem Fall ein, weil der schenkende Stifter (A) Inländer i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG ist. Zwar ist die K-Stiftung auch in dieser Konstellation eine Familienstiftung. Das von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gewährte Steuerklassenprivileg greift jedoch nicht, da hierfür eine Stiftungserrichtung im Inland verlangt wird. Für die Erstaussstattung der K-Stiftung ist somit nicht Steuerklasse I, sondern Steuerklasse III zugrunde zu legen. Für den Erwerb ist daher nach § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG ein Steuerfreibetrag i.H.v. lediglich 20.000 Euro und nach § 19 Abs. 1 ErbStG ein Steuersatz von 30 % einschlägig. Die sich infolge der Errichtung der K-Stiftung ergebende Steuerlast beläuft sich damit auf 1,494 Mio. Euro – also fast doppelt so viel wie in der rein nationalen Ausgangskonstellation.

Im Rahmen der Ertragsbesteuerung stellt die Stiftung ein beschränkt steuerpflichtiges Körperschaftssubjekt nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 KStG dar. Auch für die ausländische Stiftung ist § 8 Abs. 2 KStG tatbestandlich nicht erfüllt, sodaß auch diese über § 8 Abs. 1 EStG grundsätzlich alle in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Einkünfte erzielen kann, soweit diese ihrer Art nach von einer Körperschaft erzielt werden können. Auch der Gewerbesteuer unterliegt die Tätigkeit der Stiftung nach § 2 Abs. 3 GewStG ebenfalls nur, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.

Hinsichtlich der Einkommensteuerpflicht von K kann grundsätzlich auf die entsprechenden Ausführungen unter Abschnitt B. I 2. verwiesen werden. Bei der Gründung einer ausländischen Familienstiftung kommt allerdings hinzu, daß in diesem Fall eine Zurechnung von Einkünften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG droht. Nach dieser Vorschrift werden Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatären zugerechnet. Zwar kann eine bei der ausländischen Stiftung erhobene Ertragsteuer auf Antrag gemäß § 15 Abs. 5 i.V.m. § 12 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG grundsätzlich angerechnet werden. Die konkrete Anrechnungsmöglichkeit muß jedoch im Einzelfall dem Grunde und der Höhe nach geprüft werden. Eine wichtige Ausnahme wird im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung jedoch von § 15 Abs. 6 vorgegeben. Nach dieser Vorschrift findet § 15 Abs. 1 AStG bei Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (EU/EWR-Stiftungen) keine Anwendung, wenn

² Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG 54. EL November 2017, § 1 Rn. 37.

(1.) ein Nachweis über den rechtlichen und tatsächlichen Entzug des Stiftungsvermögens erbracht wird und (2.) zwischen den beteiligten Staaten „aufgrund der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Abs. 2 des EU-Amtshilfegesetzes oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen“. In diesem Zusammenhang sei an dieser Stelle nur kurz auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 22.01.2015³ verwiesen, in dem das FG ohne weitere Begründung den zwischen Deutschland und Liechtenstein bestehenden Auskunftsaustausch im Hinblick auf § 15 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 AStG als unzureichend ansah.⁴

3. Schlußfolgerung

Durch die Gründung einer Familienstiftung im Ausland kann zwar die Erbersatzsteuer umgangen werden. Dieser steuerliche Vorteil wird allerdings mit dem steuerlichen Nachteil erkaufte, daß das Steuerklassenprivileg nicht in Anspruch genommen werden kann. Bei der insoweit anzustellenden Abwägung muß insbesondere die voraussichtliche Entwicklung des Stiftungsvermögens nach Art und Umfang betrachtet werden. Zudem sind bei der Errichtung einer ausländischen Familienstiftung stets die Konsequenzen der Einkünftezurechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG im Auge zu behalten.

III. Stiftungsgestaltung: § 15 AStG-Blocker

Ausländische Stiftungen

1. Sachverhaltskonstellation:

Eine nicht in Deutschland ansässige natürliche Person (A) hat in einem Land, das nicht der EU/EWR angehört (Drittland), einen Trust (K-Trust) zugunsten seines in Deutschland lebenden Kindes (K) errichtet. Auch die Geschäftsleitung des K-Trust befindet sich im Drittland. Dort zahlt der K-Trust auf die von ihm erzielten Einkünfte keine Steuern. Der K-Trust agiert unabhängig vom Einfluß des A.

2. Steuerrechtliche Ausgangsproblematik

Ein Trust steht einer Familienstiftung gemäß § 15 Abs. 4 AStG gleich.⁵ Einziger Beneficiary (Bezugsberechtigte) des K-Trusts ist der unbeschränkt steuerpflichtige K, also der Sohn des im Ausland ansässigen Settlors A. Somit handelt es sich beim K-Trust um einen „Familientrust“ i.S.v. § 15 Abs. 4 i.V.m. Abs. 2 AStG. Da der K-Trust weder seinen Sitz noch seine Geschäftsleitung im Inland (Deutschland) hat, ist der K-Trust zudem „ausländischer Familientrust“ i.S.v. § 15 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 AStG. Als Rechtsfolge werden K die Einkünfte des K-Trusts entsprechend seiner Bezugsberechtigung, also zu 100% zugerechnet. Die Voraussetzungen der in § 15 Abs. 6 AStG normierten Ausnahmeregelung sind in der vorliegenden Sachverhaltskonstellation nicht erfüllt. Eine auf Antrag gemäß § 15 Abs. 5 i.V.m. § 12 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG grundsätzlich vorzunehmende

Steueranrechnung scheidet in dieser Sachverhaltskonstellation aus, da es im Drittland an der tatbestandlich vorausgesetzten Steuererhebung fehlt. Gemäß § 20 Abs. 1 AStG wird u.a. § 15 AStG durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt.

3. Stiftungsgestaltung

Die zuvor dargestellte steuerrechtliche Ausgangsproblematik soll für die Zukunft vermieden werden. Hierzu gründet der K-Trust eine Stiftung (K-Stiftung) in einem EU/EWR-Staat, der mit Deutschland eine Vereinbarung i.S.v. § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG unterhält. Zudem kann nachgewiesen werden, daß das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht sowohl des K-Trusts als auch des A seinen Angehörigen und deren Abkömmlingen entzogen ist. Die K-Stiftung ist fortan der einzige Beneficiary des K-Trusts. Einziger Begünstigter der K-Stiftung ist K. Die vom K-Trust erzielten Einkünfte werden nicht an die K-Stiftung weitergeleitet. Eigene Einkünfte erzielt die K-Stiftung nicht.

4. Steuerrechtliche Konsequenzen der Stiftungsgestaltung

Es stellt sich zuvorderst die Frage, ob der K-Trust in dieser Gestaltung noch als „ausländischer Familientrust“ i.S.v. § 15 Abs. 1 u. 2 i.V.m. Abs. 4 AStG zu qualifizieren ist. Dafür müßte der Settlor, seine Angehörigen und/oder seine Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt sein. Nach der auch von der Finanzverwaltung⁶ verwendeten Definition ist „Bezugsberechtigter“ eine Person, die nach der Satzung der Familienstiftung bzw. des Familientrusts in der Gegenwart oder Zukunft Vermögensvorteile aus der Stiftung bzw. dem Trust erhält oder erhalten wird oder bei der nach der Satzung damit gerechnet werden kann, daß sie Vermögensvorteile erhalten wird. Bezugsberechtigt ist danach allein die K-Stiftung. Um den Tatbestand von § 15 Abs. 1 u. 2 i.V.m. Abs. 4 AStG zu verwirklichen, müßte die K-Stiftung ein „Angehöriger“ von A sein. Mangels einer spezielleren Regelung im AStG ist für diese Beurteilung auf die in § 15 AO getroffene Definition zurückzugreifen.⁷ Die K-Stiftung stellt aber offensichtlich keine der im Katalog des § 15 AO aufgeführten Personen dar. Nach dieser Beurteilung qualifiziert der K-Trust somit nicht als „ausländischer Familientrust“ i.S.v. § 15 Abs. 1 u. 2 i.V.m. Abs. 4 AStG.

Eine bloß „mittelbare Bezugsberechtigung“ kann im Rahmen von § 15 Abs. 1 AStG nicht zur Tatbestandsverwirklichung führen. Wann eine Einkünftezurechnung bei einer „mittelbaren Bezugsberechtigung“ erfolgt, ist abschließend in § 15 Abs. 10 AStG geregelt. Nach die-

3 16 K 2858/13 F, EFG 2015, 629.

4 Vgl. zu dieser Thematik z.B. Kirchhain IStR 2015, 246.

5 Vgl. BFH 02.02.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

6 Ziff. 15.2.1 AEASTG.

7 Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, 84. Lieferung 03.2018, § 15 AStG, Rn. 88.

ser Regelung werden einer ausländischen Familienstiftung, die nicht die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 Satz 1 AStG erfüllt, Einkünfte einer anderen ausländischen Stiftung bzw. i.V.m. § 15 Abs. 4 AStG eines ausländischen Trusts quotenentsprechend zugerechnet, wenn sie allein oder zusammen mit den in § 15 Abs. 2 u. 3 AStG genannten Personen zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt ist. *„Die Regelung soll verhindern, daß der Zweck des § 15 AStG nicht erreicht wird, weil Einkünfte in einer anderen ausländischen Stiftung anfallen“*.⁸

Hinsichtlich der Frage, ob es sich bei der K-Stiftung um eine ausländische Familienstiftung i.S.v. § 15 Abs. 1 u. 2 AStG handelt, besteht aufgrund der in der Rechtsprechung des BFH⁹ und der von der Finanzverwaltung¹⁰ verwendeten Definition eines „Stifters“ Rechtsunsicherheit. Stifter ist demnach, wer die Stiftung errichtet hat, d.h., für dessen Rechnung das Stiftungsgeschäft abgeschlossen worden oder wer in der Art des Stifters Vermögen auf die Stiftung überträgt bzw. die Person, der das Stiftungsgeschäft bei wirtschaftlicher Betrachtung zuzurechnen ist. Errichtet ein vom Settlor autonom handelnder Trust jedoch eine Stiftung, sollte dieses Stiftungsgeschäft auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht dem Settlor zugerechnet werden können. Dieser Ansicht folgend wäre in der vorliegenden Gestaltung bei der K-Stiftung nicht der Stifter, seine Angehörigen und/oder deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt, sodaß auch die Eigenschaft als „ausländische Familienstiftung“ zu verneinen wäre.

Selbst wenn jedoch eine Stiftung als Familienstiftung i.S.v. § 15 Abs. 10 AStG eingeordnet werden sollte, könnte eine weitere Zurechnung zum Begünstigten nur über § 15 Abs. 1 AStG erfolgen.¹¹ Bereits aus den zuvor genannten Gründen dürfte eine Einkünftezurechnung nach § 15 Abs. 1 u. 2 AStG jedoch (auch) im Verhältnis zwischen der K-Stiftung zu K schon auf Tatbestandsebene ausscheiden. Sollte die K-Stiftung entgegen der hier vertretenen Ansicht jedoch als „ausländische Familienstiftung“ einzuordnen sein, würde die Ausnahmenvorschrift in § 15 Abs. 6 AStG zur Geltung kommen. Davon unabhängig liefe die Rechtsfolge von § 15 AStG in der vorliegenden Konstellation ins Leere, da die K-Stiftung – anders als der K-Trust – keine Einkünfte erzielt, die K zugerechnet werden könnten.

5. **Schlußfolgerung**

In Fällen einer möglichen Einkünftezurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG kann die Zwischenschaltung einer Stiftung Abhilfe schaffen. In Betracht kommt hierbei insbesondere die Zwischenschaltung einer ausländischen Stiftung in Betracht. Um die Zweifelsfragen, die sich bei Zwischenschaltung einer ausländischen Stiftung im Hinblick auf § 15 Abs. 10 AStG ergeben zu umgehen, könnte auch über die Zwischenschaltung einer inländischen Stiftung nachgedacht werden. Ob einer bzw. welcher dieser Wege gangbar

ist, muß jedoch im Einzelfall unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse entschieden werden.

IV. **Stiftungsgestaltung: Verschonungsbedarfsstiftung**

1. **Sachverhaltskonstellation**

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person A will ihre vorweggenommene Erbfolge zugunsten des ebenfalls in Deutschland ansässigen Kindes K gestalten. In diesem Rahmen will A einen in Deutschland gelegenen Betrieb auf K übertragen. Der Betrieb stellt begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG dar. Der Steuerwert des Betriebs beläuft sich auf 100 Mio. Euro. Weiteres Vermögen soll nicht übertragen werden. K hat im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge vor über zehn Jahren bereits Vermögen i.H.v. 35 Mio. Euro erhalten. Der Freibetrag wurde bereits in jüngerer Vergangenheit ausgeschöpft.

2. **Steuerrechtliche Ausgangsproblematik**

Die Übertragung auf K würde nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der unbeschränkten Steuerpflicht unterfallen, da A als Schenker Inländer i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG ist. Eine Steuerbefreiung für das betriebliche Vermögen nach den §§ 13a ff. ErbStG kommt nicht in Betracht, da die Wertschwelle von 90 Mio. Euro überschritten ist. Bei Anwendung eines Steuersatzes von 30% auf den Gesamterwerb i.H.v. 100 Mio. Euro ergibt sich eine Schenkungsteuer i.H.v. 30 Mio. Euro. Für K besteht kein Verschonungsbedarf nach § 28a ErbStG, da er in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.

3. **Stiftungsgestaltung**

A gründet eine ausländische Familienstiftung (K-Stiftung) im Sinne von § 13a Abs. 6 ErbStG, deren einziger Begünstigter K ist. Die Gründung einer inländischen Familienstiftung kommt für K nicht in Betracht, da er fürchtet, daß das Vermögen in Zukunft nicht mehr begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG darstellen und daher der Erbersatzsteuer unterfallen könnte. Der Stiftungsgrundstock beträgt 30.000 CHF. K überträgt den Betrieb auf die ausländische Stiftung. Die ausländische Stiftung stellt einen Antrag nach § 28a ErbStG.

4. **Steuerrechtliche Folgen der Stiftungsgestaltung**

Die Übertragung des Betriebs auf die Stiftung stellt einen steuerpflichtigen Vorgang gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar, für den gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d)

⁸ Begr. der BReg zum Entwurf eines JStG 2013, BT-Drucks. 17/10000 v. 19.06.2012, S. 68.

⁹ Vgl. BFH 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388, 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457.

¹⁰ Ziff. 15.2.1 AEASStG

¹¹ Vgl. Baßler in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, 84. Lieferung 03.2018, § 15 AStG, Rn. 356.

EStG unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Für die Übertragung besteht kein Steuerklassenprivileg nach § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, da diese Regelung eine inländische Familienstiftung voraussetzt. Für die Übertragung kommt gemäß § 16 ErbStG somit Steuerklasse III zur Anwendung. Der Steuerfreibetrag beläuft sich gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auf lediglich 20.000 Euro. Bei einem gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG anzuwendenden Steuersatz von 50% beläuft sich die Steuerlast daher grundsätzlich auf 49,99 Mio. Euro.

Jedoch ist die Steuer nach auf den von der K-Stiftung gestellten Antrag hin gemäß § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG zu erlassen, soweit die K-Stiftung nachweist, daß sie nicht in der Lage ist, die Steuer aus ihrem verfügbaren Vermögen i.S.v. § 28a Abs. 2 ErbStG zu begleichen. Zu dem verfügbaren Vermögen der Stiftung gehören 50% der Summe der gemeinen Werte (1.) des mit der Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG gehört sowie (2) der Stiftung (Erwerber) im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG gehören würde. Da der Betrieb begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG darstellt, beträgt das verfügbare Vermögen lediglich die Hälfte des im Übrigen gehaltenen Kapitals, mithin => 15.000 CHF.

Der Erlaß steht unter verschiedenen in § 28a Abs. 4 ErbStG aufgeführten auflösenden Bedingungen, daß die dort genannten Lohnsummen- und Behaltensfristen eingehalten werden und der Erwerber innerhalb von 10 Jahren kein weiteres Vermögen erhält.

Eine Erbersatzbesteuerung des übertragenen Vermögens nach §§ 1 Nr. 4, 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG muß A nicht fürchten, wenn die im Ausland ansässige K-Stiftung ihre Geschäftsleitung nicht im Inland hat, da in diesem Fall die Voraussetzungen für die persönliche Steuerpflicht nicht gegeben sind.

Hinsichtlich der Frage, ob ein solches Vorgehen einen Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten darstellt, sei auf die Ausführungen von *Theuffel-Werhahn*¹² verwiesen.

5. **Schlußfolgerung**

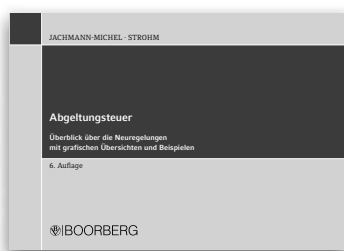
Indem begünstigtes Vermögen auf eine mittellose Stiftung übertragen wird, kann nach dem geltenden Recht im Einzelfall ein weitgehender Steuererlaß erwirkt werden. Der Einsatz einer ausländischen Stiftung bietet hier zudem den Vorteil, daß zur Gründung deutlich weniger Vermögen auf die Stiftung übertragen werden muß. So ist für die Gründung einer Stiftung – je nach Landesstiftungsrecht – ein Betrag zwischen 50.000 Euro und 100.000 Euro aufzubringen. Für die Gründung einer Stiftung in Liechtenstein ist beispielsweise nur ein Betrag i.H.v. 30.000 Euro erforderlich. Zudem bietet die ausländische Stiftung den Vorteil, daß insofern keine Erbersatzbesteuerung nach §§ 1 Nr. 4, 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG droht.

V. **Zusammenfassung**

Sowohl das geltende Erbschaftsteuerrecht als auch das geltende Ertragsteuerrecht eröffnen Spielräume für eine steueroptimierende Implementierung grenzüberschreitender Stiftungsstrukturen. In vielen Punkten besteht jedoch Klärungsbedarf. Der Umfang der damit einhergehenden Rechtsunsicherheit muß im Einzelfall eruiert und mit den einhergehenden Chancen abgewogen werden. Stiftungsstrukturen bieten aber jedenfalls genug Potential, um bei geeigneten Rahmenbedingungen Eingang in die Nachfolgeplanung zu finden.

¹² *Theuffel-Werhahn*, ZEV, 2017, 17 (18 f.)

Prägnant und praxisnah.



Abgeltungsteuer

Überblick über die Neuregelungen mit grafischen Übersichten und Beispielen

Stand: 1. November 2017

von Professor Dr. Monika Jachmann-Michel, Vors. Richterin am Bundesfinanzhof, Ludwig-Maximilians-Universität München, und Dr. Joachim Strohm, Rechtsanwalt, Senior Manager, Ernst & Young Law GmbH, Frankfurt

2018, 6., überarbeitete und erweiterte Auflage, 160 Seiten, Querformat 21 x 14,8 cm, € 25,-

ISBN 978-3-415-06213-9

Die 6. Auflage berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer durch das Investmentsteuerreformgesetz v. 19.7.2016 erfahren hat. Dazu zählen vor allem die neuen Tatbestände zur Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG) sowie die partielle Steuerbefreiung von Erträgen aus fondsgebundenen Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG).

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0618