

Prof. Dr. Jochen Lüdicke, RA/StB/FAStR

# Zur Besteuerung von Destinatären deutscher und ausländischer (Familien-)Stiftungen

**Geklärte und ungeklärte Fragen zur Zuflussbesteuerung und zum Verhältnis zum Erbschaftsteuerrecht, zugleich eine erste Einschätzung der Bedeutung der BFH-Urteile vom 3.12.2024 – IX R 31/22, IX R 32/22, IX R 15/24 und IX R 16/24.**

## I. Einleitung

Der Steuergesetzgeber tut sich mit (Familien-)Stiftungen schwer. Zum einen muss er anerkennen, dass eine Stiftung (wie eine Kapitalgesellschaft) eine von den Stiftern und Destinatären unterschiedliche rechtlich selbständige Vermögensmasse ist, zum anderen passen verschiedene Regelungen aus dem Verhältnis Kapitalgesellschaft – Gesellschafter nicht zur Stiftung, weil diese eben nicht von Gesellschaftern, sondern regelmäßig von der Stiftung gegenüber verantwortlichen Vorständen beherrscht wird und die Destinatäre keine Gesellschaftsanteile halten. Damit sind Regelungen wie z.B. zur Wegzugsbesteuerung auf die Destinatäre von Stiftungen nicht anwendbar.

## II. Schenkungsteuer

### 1. Allgemeines

Richtigerweise geht der Gesetzgeber von getrennten Vermögenssphären des Stifters, der Destinatäre und der Stiftung aus. Errichtet eine Person eine Kapitalgesellschaft, erhält sie die das eingebrachte Kapital abbildenden Gesellschaftsanteile. Die Kapitalgesellschaft ist zwar selbstständig und Eigentümerin des Kapitals, die Gründerin wird aber nicht „entreichert“. Will die Gründerin einer begünstigten Person die Anteile an der Gesellschaft zuwenden, liegt hierin eine Schenkung. Der Vermögensübergang im Zusammenhang des Stiftungsgeschäftes erfolgt „gegenleistungslos“ und stellt sich als schenkungsteuerbar dar (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG). Ebenso sind spätere Zuwendungen an die dann ja existierende Stiftung Schenkungen, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die Destinatärstellung entsteht als notwendige Folge der Gründung, weil es eine sich selbst begünstigende Stiftung („Selbstzweckstiftung“) nicht geben darf. Diese wird aber nicht getrennt vom Stiftungsgeschäft zugewendet, so dass keine Abwicklung „im Dreiecksverhältnis“ stattfinden, § 7 Abs. 1 Nr. 2 letzter Halbs. ErbStG.

Ausgehend von dieser Unterschiedlichkeit ist es nachvollziehbar, dass der Gesetzgeber das Vermögen der Stiftung entsprechend der Generationenfolge besteuern will, auch wenn die Stiftung Vermögensträger bleibt. Dazu hat er eine Erbersatzsteuer geregelt, bei der – stark pauschalierend – ein Vermögensübergang alle 30 Jahre und eine Orientierung an einer „Zwei-Kinder-Familie“ erfolgt.

Auch die Vermögensübertragung bei Auflösung einer Stiftung unterliegt (jedenfalls im Regelfall) konsequenterweise der Schenkungsteuer, § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG, weil insofern der Stiftungszweck nicht verfolgt, sondern letztlich aufgegeben wird. Damit ist die „Dreiecksbe-

trachtung“ nicht durch § 7 Abs. 1 Nr. 2 letzter Halbs. ErbStG ausgeschlossen.

Unklar ist hingegen, warum der Gesetzgeber die Zulegung oder Zusammenlegung von Stiftungen (eine Spaltung ist stiftungszivilrechtlich nicht vorgesehen) abweichend von einer Fusion von Kapitalgesellschaften für schenkungsteuerbar (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG) hält; die Stiftung, die ihr Vermögen auf eine andere (bestehende) Stiftung überträgt, gibt es nicht an ihre Destinatäre. Entsteht infolge einer Übertragung eine neue Stiftung, führt dies nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG zur Steuerbarkeit. Mithin betrifft der Fall Stiftungen mit vergleichbaren oder übereinstimmenden Destinatärkreisen. Die Destinatäre erhalten aber (noch) nichts. Mithin kann es nur darum gehen, eine durch eine Zulegung oder Zusammenlegung verlängerte Frist für die Ersatzerbschaftsteuer, § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu verhindern. Hierzu wäre aber die Regelung der unmittelbaren Schenkungsteuerbarkeit nicht notwendig und eine Fortgeltung derjenigen 30-Jahresfrist ausreichend, die früher ausläuft. Alternativ könnte auch erwogen werden, die zusätzliche Steuerbelastung – zeitanteilig – auf die Erbersatzsteuer am nächsten Stichtag anzurechnen.<sup>1</sup>

### 2. Auslandsstiftung

Besteht die Stiftung nicht im Inland, sondern im Ausland, stellt sich die Erbschaftsbesteuerung insofern als schwieriger dar, als der der Ersatzerbschaftsteuer zugrundeliegende Gedanke der Übertragung des Stiftungsvermögens von der „Altstiftung“ auf die (rechtlich idente) „Neustiftung“ im Inland (jedenfalls) nicht der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterfällt. Insofern sah sich der Steuergesetzgeber bemüßigt darüber nachzudenken, ob es für Inlands- und Auslandsstiftungen dann weitere Unterscheidungen geben sollte. Ohne Sonderregelungen für Auslandsstiftungen würde es sich bei Familienstiftungen anbieten, diese nicht als Inlands- sondern als Auslandsstiftungen zu errichten, weil die Ersatzerbschaftsteuer international (fast) unbekannt ist.

Das FG Baden-Württemberg<sup>2</sup> hatte erwogen, den nur bei ausländischen Vermögensmassen relevanten Schenkungsteuertatbestand „Erwerb durch Zwischenberechtigte“, § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG, weit zu verstehen. Dem ist der BFH<sup>3</sup> zutreffend nicht gefolgt. Zwischenberechtigter ist auf Basis des zivilrechtlich angelegten ErbStG nur, wer unabhängig von einem konkreten Ausschüttungsbeschluss über Rechte an dem Vermögen und/oder den Erträgen der Vermögensmasse ausländischen Rechts verfügt. Der Begriff der Vermögensmasse umfasst auch eine (liechtensteinische) Stiftung.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Vgl. hierzu *de lege ferenda* unten VI.3.

<sup>2</sup> FG Baden-Württemberg, 22.4.2015 – 7 K 2471/12, EFG 2015, 1461.

<sup>3</sup> BFH, 3.7.2019 – II R 6/16, BStBl. II 2020, 61.

<sup>4</sup> Vgl. BFH, 11.12.2024 – II R 50/22, DStR 2025, 1027, Rn. 27.

### 3. Zwischenfazit

Aus schenkungsteuerlicher Sicht unterliegen inländische Familienstiftungen alle 30 Jahre der Ersatzerbschaftsteuer; diese wird im Ausland nach Maßgabe des jeweiligen ausländischen Erbschaftsteuerrechts nicht erhoben. Schenkungsteuer auf Erwerbe von Zwischenberechtigten ausländischer Stiftungen und vergleichbarer Vermögensmassen kann kaum erhoben werden, weil die Zwischenberechtigung eine von einem etwaigen Ausschüttungsbeschluss unabhängige Rechtsstellung voraussetzt.<sup>5</sup> Im Übrigen werden Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen schenkungsteuerlich im In- und Ausland gleichartig behandelt. Da ausländische Stiftungen nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, können Zuwendungen an sie im Inland nur besteuert werden, wenn entweder ein Inländer als Stifter auftritt oder Inlandsvermögen gestiftet wird. Letzteres lässt sich fast immer vermeiden.

## III. Ertragsteuer

### 1. Allgemeines

Ertragsteuerlich werden Ausschüttungen der Stiftungen an ihre Destinatäre bei Inlands- und Auslandsstiftungen einheitlich nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG besteuert. Entsprechendes gilt, wenn ein Destinatär seine Stellung entgeltlich überträgt, § 20 Abs. 2 Nr. 8 EStG. Der Gesetzgeber des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008<sup>6</sup> wollte eine etwa auftretende Besteuerungslücke bereits im Ansatz verhindern, ohne dass es ihm darauf angekommen wäre, ob ein solcher Fall überhaupt auftreten könnte.<sup>7</sup>

Ist der Destinatär einer Auslandsstiftung im Inland ansässig, wird die Hinzurechnungsbesteuerung – ungeachtet der Auffassung der Finanzverwaltung, dass eine Familienstiftung als Vermögensmasse eine Gesellschaft i. S. v. § 7 Abs. 1 AStG darstelle – durch die Zurechnungsbesteuerung, § 15 AStG, verdrängt.<sup>8</sup> Bei der Zurechnungsbesteuerung ist weder eine niedrige Besteuerung im Ausland erforderlich noch wird zwischen aktiven und passiven Einkünften der Stiftung differenziert.

Ungeachtet dieser „Gleichstellung“ liegen abkommensrechtlich regelmäßig die Voraussetzungen für eine „Dividendenbesteuerung“ von Ausschüttungen von Stiftungen an ihre Destinatäre nicht vor, weil die Destinatärstellung in einer Stiftung zwar wirtschaftlich einer Gesellschaftstellung in Bezug auf die Ertrags- und Vermögensbeteiligung nicht völlig unähnlich, aber eben nicht mitgliedschaftsrechtlich ausgestaltet ist. Dies kann – je nach Formulierung in Art. 10 Abs. 3 des jeweiligen DBA – ausnahmsweise entbehrlich sein, so dass die Zahlungen deutscher Stiftungen an ausländische Destinatäre wegen § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG dann dem Dividendenartikel unterfallen. Bei ausländischen Stiftungen käme es aber immer auf die Regelung im Ansässigkeitsstaat der Stiftung an, ist also aus deutscher Sicht ungewiss und im Regelfall nicht gegeben.

Desweiteren scheidet wegen der nicht-mitgliedschaftsrechtlichen Ausgestaltung der Destinatärstellung die Erhebung von Wegzugsbesteuerung bei Wegzug des Destinatärs, § 17 EStG wird durch Destinatäre nie erfüllt.<sup>9</sup>

### 2. Mögliches Zusammenfallen von Ertragsteuer und Schenkungsteuer

In seinem Urteil vom 25.6.2021<sup>10</sup> hat sich der BFH im Rahmen der Hinweise für den zweiten Rechtsgang mit der Frage befasst, ob ein

Zusammentreffen zwischen einer schenkungsteuerlichen Erfassung beim Zwischenberechtigten und einer Zurechnungsbesteuerung zur Verfassungswidrigkeit führe. Er hat dies abgelehnt und seine früher geäußerten Zweifel im Zusammenhang mit einer Schweizer Stiftung nicht fortgeführt.<sup>11</sup> Die vom BFH entwickelte Rechtsprechung hat sich seither durch die Entscheidungen vom 3.12.2024<sup>12</sup> geändert. Wenn bei Stiftungen und Trusts die Möglichkeit besteht, die Zurechnungsbesteuerung durch den Nachweis zu vermeiden, das Stiftungs- oder Trustvermögen sei der Einwirkung durch Stifter bzw. Destinatär entzogen, kann sowohl bei Stiftungen als auch bei Trust eine effektive Thesaurierung von Erträgen ohne ertragsteuerliche Konsequenz bei dem Stifter oder den Destinatären erfolgen. Die Ausstattung durch den Stifter an die Stiftung unterliegt grds. der Schenkungsteuer, hier besteht mithin keine Notwendigkeit einer weiteren steuerlichen Anknüpfung. Beim Trust mag dies anders sein, wenn dessen Errichtung – was für die Einführung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG die maßgebliche Überlegung war – (noch) keine Erbschaftsteuer angefallen ist. Dann soll eine Person, der ein rechtlich durchsetzbarer Anspruch auf einen Teil des Vermögens dieser ausländischen Vermögensmasse zusteht, diesen im Zeitpunkt der Übertragung auf die Vermögensmasse versteuern müssen. Eine Doppelerfassung droht im Vergleich zur Stiftung nicht, weil bei dieser die Übertragung vom Stifter ebenfalls der ErbSt unterliegt und spätere Ausschüttungen beim Destinatär der Einkommensbesteuerung. Fraglich ist aber, ob der Gesetzgeber ein Zusammenfallen von Erbschaftsteuer bei Übertragung auf einen Trust, bei dem es einen Zwischenberechtigten gibt, regeln wollte. Hierzu hat sich der BFH – soweit ersichtlich – noch nicht positioniert. M.E. ist entweder der Trust oder der Zwischenberechtigte bereichert. Erhält der Trust Mittel, die er dem Zwischenberechtigten schuldet, erhöhen diese m.E. nicht sein Vermögen, dürften bei ihm also nicht erfasst werden (Rechtsgedanke des § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Damit passt dann (jedenfalls in der Ausgangslage) das Gesamtbild: die initiale Entreicherung des Grantor/Stifters korrespondiert mit der Bereicherung der Stiftung/des Trusts und/oder des Zwischenberechtigten. Kommt es in der Folge zu Ausschüttungen (jedenfalls von Erträgen) aus dem Trust oder der Stiftung, sind diese beim (tatsächlichen) Empfänger nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu besteuern. Damit bleibt das „Problem“ auf die Frage beschränkt, ob „alle“ Ausschüttungen, oder nur Ausschüttungen von Erträgen der Stiftung/des Trusts beim Destinatär die Leistungsfähigkeit erhöhen und damit „steuerwürdig“ sind oder ob es hier zu einer sachgerechten Einschränkung kommen muss. Das BFH-Urteil vom 28.2.2018<sup>13</sup> weist hier in die richtige Richtung: Die Auskehr des Liquidationsendvermö-

5 Vgl. BFH, 27.9.2012 – II R 45/10, BStBl. II 2013, 84; BFH, 3.7.2019 – II R 6/16, BStBl. II 2020, 61; BFH, 25.6.2021 – II R 31/19, BStBl. II 2022, 497; FinBeh. Hamburg, 28.6.2022 – S 3806-2022/006-53, DStR 2022, 1913.

6 Art. 1 Nr. 16 lit. b) Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BGBl. I 2007, 1916.

7 BT-Drs. 16/4841, 56.

8 Vgl. BMF, 22.12.2023 – IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, BStBl. I 2023, Sondernr. 1/2023, 2, Rn. 224.

9 Vgl. BMF, 22.12.2023 – IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, BStBl. I 2023, Sondernr. 1/2023, 2, Rn. 75 ff.; *Benecke*, in: *BeckOK AStG*, 11. Ed., Stand: 1.3.2025, § 6, Rn. 116; *Kraft*, in: *Kraft, AStG*, 2. Aufl. 2019, § 6, Rn. 270 ff.

10 BFH, 25.6.2021 – II R 31/19, BStBl. II 2022, 497.

11 BFH, 25.6.2021 – II R 31/19, BStBl. II 2022, 497, Rn. 31 m. N. der früheren Rechtsprechung.

12 BFH, 3.12.2024 – IX R 31/22, BeckRS 2024, 44949, IX R 32/22, BeckRS 2024, 44947, IX R 15/24, BeckRS 2024, 44946 und IX R 16/24, BeckRS 2024, 44944.

13 BFH, 28.2.2018 – VIII R 30/15, BFHE 261, 47, BFinStZ 2018, 47, im BStBl. nicht veröffentlicht.

gens sei nicht mit Gewinnausschüttungen vergleichbar, unterfällt mithin nicht § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, sondern (nur) § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG. Insofern wird man mit Blick auf Ansprüche von Zwischenberechtigten häufig ebenfalls dazu kommen, dass diese Ansprüche nicht mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind. Damit würde sich auch kein Widerspruch zu dem dem BFH-Urteil vom 25.6.2021<sup>14</sup> ergeben, wird dort doch tragend auf die jeweils folgerichtig zu Ende gedachte Besteuerung sowohl bei der Einkommensteuer als auch bei der Erbschaftsteuer abgestellt.

### 3. Besteuerung von Stiftern und Destinatären ausländischer Familienstiftungen

#### a) Historische Entwicklung

Der Steuergesetzgeber hatte sich in den 30er Jahren des vergangenen Jahrhunderts im Rahmen der „Reichsfluchtsteuer“ entschieden, den Vermögensübergang auf eine (ausländische) Familienstiftung im Rahmen der Erbschaftsteuer (wie bei deutschen Stiftungen) als Vermögensübertragung (Schenkung) zu besteuern, zugleich aber (anders als bei deutschen Stiftungen) dem (regelmäßig im Inland verbleibenden) Stifter das übertragene Vermögen und die hieraus erzielten Erträge weiter zuzurechnen.<sup>15</sup>

Diese Regelung wurde – unter späterem Wegfall der Auswirkungen für die Vermögensteuer<sup>16</sup> – dem Grunde nach als § 15 AStG fortgeführt. Der Anwendungsbereich wurde auf Stiftungen ausgedehnt, bei denen der Stifter zum Zeitpunkt der Errichtung nicht unbeschränkt steuerpflichtig war.<sup>17</sup> Die 1934 erfolgte Ausweitung der Definition von Familienstiftungen<sup>18</sup> wurde beibehalten. Durch eine Verweisung auf § 5 AStG sollten auch erweitert beschränkt Steuerpflichtige in die Zurechnungsbesteuerung einbezogen werden.<sup>19</sup> Diese Regelung wurde im Rahmen des Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetzes 2013<sup>20</sup> aufgehoben und partiell durch § 15 Abs. 9 AStG ersetzt, nach dem jetzt entsprechend der Beteiligung der Stiftung eine Zurechnung der Erträge von der Stiftung nachgeordneten Gesellschaften beim Stifter bzw. den anfalls- oder bezugsberechtigten Destinatären erfolgt.

Allerdings musste der Gesetzgeber schon 2008 unionsrechtlich nachbessern und vorsehen, dass nachgewiesen werden konnte, dass es zu keiner Hinzurechnung der Stiftungserträge mehr kommt.<sup>21</sup> Bei dieser Nachbesserung durch das Jahressteuergesetz 2009<sup>22</sup> hat der Gesetzgeber nach Maßgabe der jüngst veröffentlichten Entscheidungen des IX. Senats des BFH<sup>23</sup> die Tragweite der Kapitalverkehrsfreiheit aber verkannt und damit die Entlastungsmöglichkeiten zu eng begrenzt. Der Vorrang des Unionsrecht, das vom BFH teilweise als *acte claire*, teilweise als *acte éclairé* verstanden wird, gebietet, die Sichtweise des BFH in allen offenen Fällen anzuwenden.

Während dem Grunde nach tatsächliche Ausschüttungen von Inlands- und Auslandsstiftungen bei den Destinatären gleich besteuert werden, ist die Thesaurierung von Stiftungserträgen im Inland – sei es auf Stiftungsebene, sei es auf Ebene der nachgeschalteten inländischen Gesellschaften, unbeschränkt möglich, während bei einer Auslandsstiftung der Nachweis erbracht werden muss, dass dem Stifter und seinen Angehörigen keine Verfügungsmacht in Bezug auf das Stiftungsvermögen zusteht. Gelingt der Nachweis nicht, ordnet § 15 Abs. 1 AStG die Besteuerung des Vermögens und der Einkünfte der Familienstiftung beim Stifter – unabhängig davon, ob er überhaupt Destinatär ist – oder bei den unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatären, die anfalls- oder bezugsberechtigt sind, in Höhe der Quote an.

#### b) Erfassung beim unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter

Die Erfassung der zugerechneten Stiftungserträge beim Stifter ist vorverfassungsrechtlich tradiert und wurde in § 15 AStG aus § 12 Steueranpassungsgesetz (1934) übernommen. Eine nähere Prüfung der „Richtigkeit“ der Belastungsentscheidung ist insofern nicht erfolgt.<sup>24</sup> Das Bundesverfassungsgericht verlangt, dass der „weitreichende Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes“ „durch die Ausrichtung der Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit“

begrenzt werde. Legt man diesen Maßstab an, ist nicht begründbar, warum der Stifter, wenn er nicht zugleich Destinatär der Stiftung ist, überhaupt mit der Zurechnung der Einkünfte belastet werden soll. Seine finanzielle Leistungsfähigkeit hat sich durch die Ausstattung der Stiftung (freiwillig) gemindert. Er erhält aus der Stiftung – ohne Destinatärstellung – keine Vorteile. Einen Erfahrungssatz, dass ein Stifter sich (auch) selbst begünstigen wolle, gibt es offensichtlich nicht, zumal das Schweizer Stiftungsrecht nur fremdnützige Stiftungen zulässt. Insofern befremdet es, weil der historische Gesetzgeber gerade Schweizer Stiftungen in den Blick genommen hat, wenn *Baßler* meint, es sei keine Orientierung an einem atypischen Fall erfolgt.<sup>25</sup> Der BFH<sup>26</sup> hat sich nicht die Frage gestellt, ob ein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot vorlag, dem Stifter und nicht etwa einem Destinatär (bzw. Begünstigten des Trusts) die Erträge zuzurechnen. Insofern ist m.E. die Einschätzung des BFH in der Entscheidung nichts, was nach heutigem Verständnis der verfassungsrechtlichen Anforderungen gegen die Verfassungswidrigkeit der Zurechnung der Stiftungserträge zum Stifter spricht. Ferner ist die vom BFH erwogene „bestrafende“ Zuordnung zum Stifter ohne die Möglichkeit, einen Entlastungsbeweis zu führen, unionsrechtswidrig.<sup>27</sup> Dies gilt im Ergebnis auch für das BFH-Urteil v. 25.4.2001,<sup>28</sup> das (ohne auf die Verfassungswidrigkeit der Vermögensbesteuerung einzugehen) die Erfassung von Auslandsvermögen durch § 15 AStG beim Stifter als (verfassungsrechtlich ausreichende) Rechtfertigung angesehen hat.

M.E. ist die Erfassung von zugerechneten Stiftungserträgen beim Stifter bereits im Ansatz verfehlt, wenn dieser nicht – für das jeweilige Veranlagungsjahr – auch Bezugsberechtigter ist. Mit der Abstimmung auf den Bezugsberechtigten lässt sich auch ein sonst nicht vermeidbares Mehrfachbesteuerungsproblem lösen: Hat ein Stifter mit (Familien-)Wohnsitz in X im Staat Y eine Stiftung gegründet, deren Begünstigte seine in X lebenden Kinder sind und verzieht er nach Stif-

14 BFH, 25.6.2021 – II R 31/19, BStBl. II 2022, 497, BFHE 275, 240.

15 § 12 StAnpG, BGBl. I 1934, 925, RStBl. 1934, 1149, 1151.

16 BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BB 1995, 2.

17 Vgl. Begründung zum Steueranpassungsgesetz, RStBl. 1934, 1398, 1406.

18 „Familienanteil“ statt vorher 80 % nurmehr 50 % und Erweiterung um von Unternehmen gegründete Stiftungen, § 12 Abs. 3 StAnpG.

19 § 15 Abs. 5 in den bis zum 31.12.2012 geltenden Fassungen.

20 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUMsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809, dort Art. 6 Nr. 4 lit. b).

21 Vgl. PM EU-Kommission v. 23.7.2007 (IP/07/1151).

22 BR-Drs. 545/08, 35, 122 f. Begründung.

23 BFH, 3.12.2024 – IX R 31/22, BeckRS 2024, 44949, IX R 32/22, BeckRS 2024, 44947, IX R 15/24 BeckRS 2024, 44946, und IX R 16/24, BeckRS 2024, 44944.

24 Vgl. *Baßler*, in: Flick u. a., Außensteuerrecht, Erg.Lfg. 103, Oktober 2022, § 15 AStG, Rn. 4.

25 *Baßler*, in: Flick u. a., Außensteuerrecht, Erg.Lfg. 103, Oktober 2022, § 15 AStG, Rn. 67.

26 BFH, 5.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

27 BFH, 5.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388, unter II. 7.

28 BFH, 25.4.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457.

tungsgründung nach Deutschland, würde er nach § 15 AStG mit allen Stiftungserträgen besteuert, obwohl weder er noch die Destinatäre noch die Stiftung zum Zeitpunkt der Gründung einen Bezug zu Deutschland aufgewiesen haben und sich seine Leistungsfähigkeit nach Zuzug völlig unbeeinflusst durch diesen Vorgang darstellt. Der historische Hintergrund der Regelung ist, dass der Gesetzgeber der dreißiger Jahre zunächst ein Interesse hatte, durch eine Steueramnestie Vermögen nach Deutschland zurückzuholen und den Verbleib von Vermögen im Ausland, insbesondere in ausländischen Stiftungen, unattraktiv zu machen. Schutzvorschriften wie die Kapitalverkehrsfreiheit gab es seinerzeit nicht. Dass der Gesetzgeber des Jahres 1972 bzw. im Rahmen von Änderungen in 2008 allerdings eine solche – 1934 ideologisch motivierte – Regelung beibehält, verwundert. M.E. verstößt die Regelung klar gegen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und die seinerzeitige Motivation, mittels einer Strafbesteuerung Vermögen ins Inland zurückholen zu wollen, ist in einem Mitgliedstaat der EU offensichtlich keine tragfähige Begründung für eine die Kapitalverkehrsfreiheit einschränkende Maßnahme.

#### c) Erfassung bei anfallsberechtigten Destinatären

Auch die Erfassung beim (nur) anfallsberechtigten Destinatär, § 15 Abs. 1 S. 1 AStG, vermag nicht zu überzeugen. Der ertragsteuerliche Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG bezieht sich nach der Rechtsprechung des BFH<sup>29</sup> nur auf die Ausschüttung von Erträgen („erwirtschafteter Überschuss“),<sup>30</sup> nicht aber auf die Auskehr von Vermögen, die der Schenkungsteuer unterliegt; die Auskehr von Vermögen ist nicht einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar. Die Zurechnungsbesteuerung soll (wie die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG) davor schützen, dass sich Destinatäre Gewinne nicht ausschütten lassen. Die Destinatäre, die solche Absichten hegen, müssten aber bezugs- und nicht (nur) anfallsberechtig sein. Mithin müsste im Sinne einer folgerichtigen Rechtsetzung auch nur die Gruppe der bezugsberechtigten Destinatäre diejenige sein, bei der die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG – es sei denn, der Entlastungsnachweis gelingt – greift.

#### d) Erfassung bei bezugsberechtigten Destinatären

Wie dargestellt, sind die bezugsberechtigten Destinatäre diejenigen, die zur Vermeidung einer Zuflussbesteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ein Interesse daran haben können, Erträge in der Stiftung zu thesaurieren. Sind sie nicht (auch) anfallsberechtig, wird es aber an der Bereitschaft fehlen, hier fremdnützig auf die Ausschüttung eines Ertrags zu verzichten. Fallen Stifter bzw. anfallsberechtigter Destinatär und bezugsberechtigter Destinatär auseinander, kommt eine Leistungsfähigkeitserhöhung, die durch Thesaurierung auf Stiftungsebene nicht vollzogen wird, nur beim bezugsberechtigten Destinatär in Betracht. Dieser (und nur dieser) kann auf eine steuerpflichtige Auszahlung „verzichten“. Mithin hat nur er (bei einer entsprechenden Ausgestaltung der Stiftungsregelungen oder Trust-Regelungen) die Möglichkeit, auf die Ausschüttungen Einfluss zu nehmen.

### 4. Entlastungsnachweis, § 15 Abs. 6 AStG

Der Umfang dieser Nachweispflicht muss sich an dem Zweck, Thesaurierungen auf Stiftungs- oder Trustebene verhindern zu wollen, orientieren. Hierzu hat der BFH in seinen Urteilen vom 3.12.2024<sup>31</sup> ausgeführt, dass die Stifter und Begünstigten

„bei Anwendung zivilrechtlicher Maßstäbe nicht die Herausgabe des Stiftungsvermögens bewirken können. Auf wirtschaftliche Maßstäbe kommt es nicht an (m.w.N.).“

Dadurch kam es in den vier entschiedenen Fällen nicht zu einer Hinzurechnung; die Stiftungen hätten Ausschüttungen beschließen müssen. Die Regelung in Tz. 15.6.1.2 des Anwendungserlasses zum AStG wurden vom BFH als zu weitgehend angesehen. Die Regelung sei eine Reaktion auf das BFH-Urteil vom 28.6.2007;<sup>32</sup> danach könne ggf. einer hinter einer Stiftung stehenden Person das Stiftungsvermögen (als wirtschaftlichem Eigentümer) zuzurechnen sein, wenn die Übertragung auf die Stiftung nicht mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums einhergehe, die Stiftungsgremien letztlich vom Stifter angewiesen werden können. Insofern müsse es, bevor es zum Entlastungsnachweis nach § 15 Abs. 6 AStG überhaupt komme, zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf die Stiftung gekommen sein. Sodann ginge es nunmehr um die Frage, ob der Stifter oder ein Destinatär die Herausgabe des Stiftungsvermögens an sich (wohl richtigerweise: oder an einen Destinatär) bewirken könne. Dies sei vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit restriktiv und veranlagungszeitraumbezogen zu prüfen, so dass es nur auf rechtliche Möglichkeiten ankäme.

### 5. Anwendung des Entlastungsnachweises auf Stiftungen außerhalb der EU/EWR

Steht mithin fest, wie innerhalb von Stiftungen innerhalb der EU- bzw. des EWR-Raums der Entlastungsbeweis geführt werden kann, muss für Drittstaaten geprüft werden, ob die Finanzverwaltung ein § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG entsprechendes Auskunftsabkommen zum Sitz- bzw. Geschäftsleitungsstaat der Stiftung nutzen kann. Ist dies der Fall, „liest“ der BFH<sup>33</sup> § 15 Abs. 6 AStG unionsrechtskonform ohne die Beschränkung auf EU- bzw. EWR-Staaten. Der Entlastungsnachweis kann mithin seit dieser Rechtsprechung im Grunde für alle Stiftungen und Trust erfolgen.

## IV. Die Besteuerung von „Zwischenberechtigten“

Der BFH<sup>34</sup> weist darauf hin, dass bei einer nicht vom Stiftungsvorstand zu beschließenden Zahlung aus dem Stiftungsvermögen eine Besteuerung nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 Alt. 2 ErbStG in Betracht komme. Eine solche Leistung könne neben der Besteuerung mit Erbschaftsteuer dann, wenn Erträge der Stiftung ausgeschüttet werden, die Ausschüttung mithin einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar sei, auch nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG der Einkommensteuer unterliegen. Hierin liege keine verfassungswidrige Doppelerfassung. Vielmehr gäbe es

„keinen Verfassungsgrundsatz, dass alle Steuern aufeinander abgestimmt und dass Lücken sowie eine mehrfache Besteuerung des nämlichen Sachverhalts vermieden werden müssten (m.w.N.). Kommt es zu Doppelbelastungen bei folge-

29 BFH, 1.10.2024 – VIII R 25/21, BFH/NV 2025, 73.

30 Vgl. BFH, 28.2.2018 – VIII R 30/15, BFHE 261, 47.

31 BFH, 3.12.2024 – IX R 32/22, BeckRS 2024, 44949, Rn. 64, IX R 31/22, BeckRS 2024, 44947, Rn. 62, IX R 16/24, BeckRS 2024, 44946, Rn. 64 und IX R 15/24, BeckRS 2024, 44944, Rn. 63.

32 BFH, 28.6.2007 – II R 21/05, BStBl. II 2007, 1775, BB 2007, 2386 m. BB-Komm. *Demuth*.

33 BFH, 3.12.2024 – IX R 32/22, BeckRS 2024, 44949, Rn. 62, IX R 31/22, BeckRS 2024, 44947, Rn. 60, IX R 16/24, BeckRS 2024, 44946, Rn. 62 und IX R 15/24, BeckRS 2024, 44944, Rn. 61.

34 BFH, 11.12.2024 – II R 50/22, DStR 2025, 1027, Rn. 28.

richtiger Ausgestaltung jeder Einzelsteuer, ist das unvermeidlich und nicht verfassungswidrig (m.w.N.). Der Gesetzgeber hat insoweit konsequent die Doppelbelastung durch Schenkungsteuer und Einkommensteuer einschließlich der damit verbundenen Härten grundsätzlich in Kauf genommen (m.w.N.), indem er die Steuerermäßigung nach § 35b S. 1 EStG ausdrücklich auf die Vorbelastung mit Erbschaftsteuer – und nicht mit Schenkungsteuer – begrenzt hat (m.w.N.).<sup>35</sup>

Insofern geht der BFH wohl davon aus, dass durch geeignete Gestaltungen das Zusammenfallen von Einkommen- und Erbschaftsteuer verhindert werden könne. Dies kann zum einen dadurch erfolgen, dass die Position als „Zwischenberechtigter“ durch Vermeidung von festen Ansprüchen nicht entsteht oder dass, wenn es eine Zwischenberechtigung gibt, dem Zwischenberechtigten keine Erträge, sondern nur Teile des Kapitals der Stiftung gebühren, weil dann nach der Rechtsprechung die Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen nicht gegeben ist.

## V. Die Anwendung der Regeln auf „Trusts“

Die vorbeschriebenen Regelungen knüpfen terminologisch teilweise an Stiftungen, teilweise an Trusts und teilweise an Vermögensmassen an. Die Regelungen sind im Kern identisch. Insofern muss aber im Streitfall das jeweilige Finanzgericht das ausländische, auf die jeweilige Stiftung, den Trust oder die Vermögensmasse anzuwendende Recht ermitteln. Hierbei ist die Ermittlung des relevanten Trustrechts besonders anspruchsvoll, weil es – anders als vom deutschen Gesetzgeber wohl vermutet – „den“ Trust nicht gibt. Ist ein Trust „revocable“, dürfte es in der Regel nicht zu einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gekommen sein. Ist der Trustee durch die Trust-Statuten gebunden, dem Willen eines Grantors (Trusterrichters) zu folgen, dürfte der Fall mit einer Übertragung auf eine weisungsgebunden tätige Stiftung vergleichbar sein. Bezüglich der Rechtsdurchsetzung deutscher Trustbegünstigter wird das Finanzgericht angesichts der zivilrechtlichen Anknüpfungspunkte ferner (bei entsprechendem Vortrag) zu prüfen haben, ob in Ermangelung der Gegenseitigkeit ein deutscher Begünstigter ein Klagerecht in dem Truststaat hat, oder schon wegen seines Wohnsitzes im Veranlagungszeitraum keine durchsetzbare Rechte hat. Hierbei ist zu beachten, dass Deutschland kein Signatarstaat des Haager Trust-Übereinkommens<sup>36</sup> ist, was gegebenenfalls zu Rechtsnachteilen führen kann.

## VI. Künftiger Regelungsbedarf

### 1. Anpassung des § 15 Abs. 6 AStG

Nach den Urteilen des BFH vom 3.12.2024<sup>37</sup> sollte der Gesetzgeber den Gesetzestext des § 15 Abs. 6 AStG unverzüglich unionsrechtskonform durch Streichung der Beschränkungen auf den EU- und EWR-Raum neu fassen. Hierbei kann er dann auch eine durch die verunglückte Sprachfassung entstehende Frage „glattziehen“, nämlich ob § 15 Abs. 6 AStG wie im Wortlaut des Abs. 6 angelegt nur „Familienstiftungen“ betrifft, oder – richtigerweise – die Gleichstellung zwischen Stiftungen, Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähigen oder nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen nach § 15 Abs. 4 AStG auch auf § 15 Abs. 6 AStG wirkt. Dies könnte durch Ergänzung eines § 15 Abs. 6 S. 2 AStG erfolgen: „Entsprechendes gilt für Stiftungen nach § 15 Abs. 4 gleichgestellte Einheiten, die die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 erfüllen.“

### 2. Neuregelung der Erfassung beim Stifter und Anfallsberechtigten

Wie dargelegt, ist ein Steuerstundungseffekt nur beim Bezugsberechtigten (in Höhe seiner Quote) gestaltungsrelevant und die Vermögensteuer weggefallen. Insofern sollte m.E. § 15 Abs. 1 S. 1 AStG neu gefasst werden: „Einkünfte einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat (ausländische Familienstiftung) werden den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen entsprechend ihrem Anteil an etwaigen Ertragsausschüttungen im jeweiligen Veranlagungszeitraum zugerechnet; können im jeweiligen Veranlagungszeitraum Erträge an mehrere Personen ausgeschüttet werden, erfolgt die Zurechnung quotale nach Köpfen, wenn sich nicht aus den statuarischen Regelungen oder der Ausschüttungspraxis ein anderer sachgerechter Maßstab ergibt.“

### 3. Ersatzerbschaftsteuer – Bemessungsgrundlage

Ungeachtet der bereicherungsorientierten Ausgestaltung der Steuer als Erbanfallsteuer erfolgt bei Familienstiftungen die Besteuerung nicht auf der Basis des (fiktiven) Vermögensanfalls, sondern des nicht durch die ErbSt geminderten Vermögens, § 10 Abs. 1 S. 7 ErbStG, auch wenn die Bereicherung um den als Ersatzerbschaftsteuer anfallenden Betrag denklogisch ausgeschlossen ist. Folgerichtig erscheint es, der „fiktiv neuen“ Stiftung nur das um die entstandene Ersatzerbschaftsteuer geminderte Vermögen als Bereicherung zuzurechnen. Insofern sollte § 10 Abs. 1 S. 7 ErbStG folgerichtig lauten: „In den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 tritt an die Stelle des Vermögensanfalls das um die anfallende Ersatzerbschaftsteuer geminderte Vermögen der Stiftung oder des Vereins.“

### 4. Umwandlungsrechtliche Möglichkeiten für Stiftungen

Während die Zusammenlegung von Unternehmen als Verschmelzungen zur Aufnahme bzw. zur Neugründung rechtsformübergreifend im Umwandlungsgesetz geregelt sind, sind vergleichbare Regeln für Stiftungen (§§ 86–86h BGB) im Stiftungsrecht des BGB geregelt. Das Umwandlungsgesetz regelt für Verschmelzungen keine Anwendbarkeit auf Stiftungen; diese sind keine verschmelzungsfähigen Rechtsträger. Mithin kommt § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG auf solche Vorgänge nicht zur Anwendung. Allerdings eröffnet § 1 Abs. 1 Nr. 3 UmwStG die Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes auch für bundes- oder landesgesetzlich (§ 1 Abs. 2 UmwG) ausdrücklich geregelte Vorgänge, die einer Verschmelzung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) entsprechen. Der Gesetzgeber hat allerdings in der Begründung zum neuen Stiftungsrecht festgehalten:<sup>38</sup>

Zulegungen und Zusammenlegungen werden deshalb als besondere stiftungsrechtliche Verfahren ausgestaltet und nicht als eine Art der Umwandlung im Umwandlungsgesetz geregelt.

Dies stellt m.E. eine „Absage“ an die Einbeziehung in das Umwandlungsgesetz dar, so dass durch die Öffnung des UmwStG in § 1 Abs. 1

35 BFH, 25.6.2021 – II R 31/19, BStBl. II 2022, 497, Rn. 31.

36 Hague Conference on Private International Law (HCCH), Convention of 1 July 1985 on the Law Applicable to Trusts and on their Recognition, <https://www.hcch.net/en/instruments/conventions/full-text/?cid=59>.

37 BFH, 3.12.2024 – IX R 32/22, BeckRS 2024, 44949, Rn. 62, IX R 31/22, BeckRS 2024, 44947, Rn. 60, IX R 16/24, BeckRS 2024, 44946, Rn. 62 und IX R 15/24, BeckRS 2024, 44944, Rn. 61.

38 BT-Drs. 19/28173, 69.

Nr. 3 UmwStG die Zu- und Zusammenlegung von Stiftungen (ertrag-)steuerlich nicht geregelt wird.

Mithin stellt sich die Frage, ob die Diskriminierung der Zu- oder Zusammenlegung von Stiftungen sowohl gegenüber verschmelzungsfähigen Rechtsträgern als auch gegenüber ausländischen Stiftungen gleichheitsrechtlich begründbar ist. Hierzu sind aus den Gesetzgebungsverfahren keine Hinweise ersichtlich. Eine Verweisung auf eine anderweitige Steuerfestsetzung wegen sachlicher Unbilligkeit ist für eine Steuerplanung ungeeignet. Insofern sollte sich der Gesetzgeber m. E. entscheiden, bei Beibehaltung seiner stiftungsrechtlichen Erwägungen § 1 Abs. 1 Nr. 3 UmwStG (am Ende) durch Beifügung des Satzteils: „sowie für die Zu- und Zusammenlegung von Stiftungen“ zu ergänzen.

## VII. Zusammenfassung

Im Inland ansässige Stifter und bezugs- oder anfallsberechtigte Destinatäre von ausländischen Stiftungen und (stiftungsähnlichen) Trusts werden mit Ertragsausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, nicht aber mit der Schenkung- oder Erbschaftsteuer besteuert. Wird das Stiftungsvermögen ausländischer Stiftungen während der Dauer der Stiftung an „Zwischenberechtigte“ oder zum Auflösungszeitpunkt an anfallsberechtigte Gebietsinländer ausgekehrt, liegt eine der ErbSt unterliegende Bereicherung nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG vor.

Überträgt eine Stiftung während ihrer Dauer auf Grund eines entsprechenden Gremienbeschlusses Vermögen der Stiftung an Anfallsberechtigte oder an „Zwischenberechtigte“, das keine Erträge beinhaltet, ist diese Übertragung steuerlich irrelevant, weil es sich weder um eine freigebige Zuwendung i. S. v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG noch um eine einer Gewinnausschüttung vergleichbare Leistung handelt.

Eine Doppelbelastung mit Einkommen- und Schenkungsteuer sollte sich durch ermessensabhängige Zahlungen (statt Schaffung von Zwischenberechtigungen) vermeiden lassen.

Um angesichts der in gesetzlichen und verwaltungsseitigen Vorschriften von der Rechtsprechung abweichenden Anordnungen möglichst rasch Rechtssicherheit zu schaffen und unnötige Bürokratie (Ankunftsanträge) zu vermeiden, sollten die BFH-Urteile baldmöglichst im BStBl. veröffentlicht und die angeregten Änderungen baldmöglichst vollzogen werden.

**Prof. Dr. Jochen Lüdicke**, Honorarprofessor an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Ehrenpräsident Bundesverband der Steuerberater e. V., selbstständiger Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater und Senior Counsel, LMP5 Rechtsanwalts-gesellschaft mbH. Der Autor berät große Familienunternehmen bei der Steuerplanung und ist im Steuerrecht umfassend prozessual tätig.



Nils Bleckmann, RA/StB, und Uwe Fetzer, RA/StB

# Alleingelassen im E-Rechnungs-Wirrwarr?

Als Anwender deutscher Steuergesetze ist man an ein sehr enges Regelungskorsett gewöhnt. Dass dieses Korsett einen nicht nur hemmt, sondern im Gegenzug auch eine verlässliche Einschätzung ermöglicht, stellt man immer dann fest, wenn die Finanzverwaltung keine oder nur sehr begrenzte Aussagen zur Anwendung von Gesetzen trifft. Aktuell zeigt sich dieses Dilemma im Zusammenhang mit der E-Rechnung, welche seit dem 1.1.2025 den Grundfall der Rechnungsstellung zwischen Unternehmen in Deutschland darstellen soll. Der Beitrag widmet sich den aktuellen Fragestellungen im Hinblick auf die gewünschte flächendeckende Umsetzung dieser Vorgabe.

## I. Einleitung

Derzeit können Unternehmen nur aus dem kurzen und prägnanten, daher aber für die Praxis eher dürftigen Gesetzestext gesicherte Erkenntnisse ziehen. Am einfachsten identifizierbar ist der Anwendungsbereich

der neuen E-Rechnungspflicht: Sie soll für alle im Inland steuerbaren und nicht nach § 4 Nr. 8–29 UStG steuerbefreiten Transaktionen zwischen im Inland ansässigen Unternehmern gelten. In der Praxis stellt jedoch die „E-Rechnung-Findungslogik“ die Unternehmen weitaus seltener vor ungelöste Probleme als vielmehr die Frage, welche Erwägungen, Abstimmungen und Vereinbarungen mit dem Kunden für die erfolgreiche und rechtssichere Erteilung einer ordnungsgemäßen E-Rechnung erforderlich sind – ohne die stets mitschwingende Effizienz dieser Abrechnungsmethodik zu konterkarieren.

## II. Rechnungsformat

### 1. Zahlreiche mögliche E-Rechnungsformate

Die Grundregel des § 14 Abs. 1 S. 6 Nr. 1 UStG besagt, dass das strukturierte elektronische Format einer elektronischen Rechnung der europäischen Norm EN16931 entsprechen muss.