

Gleichzeitige Erhebung von Ertragsteuern und Schenkungsteuer bei Stiftungen – ein Irrweg der Finanzverwaltung?

Von Dr. Gerd Seeliger, Rechtsanwalt und Steuerberater und Christoph Meyer, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, München

Nach Aussage der bayerischen Finanzverwaltung vom Oktober 2017 haben sich die Länder darauf verständigt, Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Begünstigte (Destinatäre) nicht nur der Einkommensteuer, sondern auch der Schenkungsteuer zu unterwerfen. Mangels eines entsprechenden BMF-Schreibens oder eines koordinierten Ländererlasses ist dies weitgehend unbeachtet geblieben. Was wie ein Spezialproblem eines kleinen Kreises von Betroffenen aussieht, kann sich in der Praxis zu größter praktischer Relevanz auch für deutsche Familienstiftungen und deren Begünstigte auswirken. Warum der Standpunkt der Finanzverwaltung nicht überzeugt, soll im Folgenden dargestellt werden.

1. Einkommensteuerliche Behandlung von Zuwendungen

Satzungsmäßige Zuwendungen einer Stiftung an ihre Destinatäre unterliegen in Deutschland der Einkommensteuer. War ursprünglich nicht geklärt, welcher Einkunftsart diese Zuwendungen zuzuordnen sind, handelt es sich nach nunmehr einhelliger Meinung von Finanzverwaltung¹ und Rechtsprechung² um Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG).³

Dies gilt nach dem durch das Jahressteuergesetz 2010 in § 20 Abs. 1 Nr. 9 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) eingeführten Satz 2 auch für Zuwendungen ausländischer Stiftungen.⁴

Damit unterliegen die Zuwendungen in- und ausländischer Stiftungen an deutsche Destinatäre der Abgeltungssteuer⁵ iHv 25 % der Einkommensteuer⁶ zuzüglich Solidaritätszuschlag⁷ und gegebenenfalls Kirchensteuer.

2. Schenkungsteuerliche Behandlung von Zuwendungen

Satzungsmäßige Zuwendungen einer Stiftung an ihre Destinatäre sind nicht erbschaftsteuer- oder schenkungsteuerpflichtig.⁸ Wie der Bundesgerichtshof (BGH) zu Recht entschieden hat, handelt es sich bei den Zuwendungen nicht um ein Schenkungsversprechen, selbst wenn die Zuwendung unentgeltlich erfolgt, da der Rechtsgrund der Zuwendung der Stiftungszweck selbst ist.⁹ Für schenkungsteuerliche Zwecke fehlt es an der Freigebigkeit der Zuwendung.¹⁰

Konsequenterweise erhob die Finanzverwaltung bislang auch keine Schenkungsteuern auf die Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Destinatäre.

3. Neuer Standpunkt der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung beabsichtigt nunmehr bundeseinheitlich, Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Begünstigte zusätzlich zur deutschen Einkommensteuer auch der deutschen Schenkungsteuer zu unterwerfen. Gestützt wird diese Meinung auf eine extensive Auslegung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG. Sie vertritt hierzu die Auffassung, unter „Zwischenberechtigten“ iSd § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG seien alle Personen zu verstehen, die während des Bestehens

ausländischer Vermögensmassen (wozu auch ausländische Stiftungen gehören würden) Zuwendungen erhalten. Unter „Zwischenberechtigten“ seien keine Mittelpersonen in einer Kette (zum Beispiel Stiftung – Treuhänder – Berechtigter) zu verstehen, vielmehr sei der Wortbestandteil „Zwischen-“ zeitlich iSv „zwischenzeitlich“, zu verstehen.

Die Finanzverwaltung fühlt sich in ihrem Standpunkt durch das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 22.4.2015¹¹ bestätigt, welches über Zuwendungen einer schweizerischen Familienstiftung an in Deutschland ansässige Destinatäre zu entscheiden hatte. Es vertrat die Ansicht, der Begriff der „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ erfasse als Oberbegriff auch ausländische Stiftungen. Zudem seien die deutschen Destinatäre „Zwischenberechtigte“, da der Bundesfinanzhof (BFH) für einen US-Trust entschieden habe, dieser Begriff umfasse alle Personen, die während dessen Bestehens Auszahlungen aus dem Trustvermögen erhielten. Nichts anderes könne für Zuwendungen aus einer ausländischen Stiftung gelten.¹² Die Auffassung der Finanzverwaltung führt damit zu einer Doppelbesteuerung der Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Destinatäre sowohl mit Einkommensteuer (Abgeltungssteuer) als auch mit Schenkungsteuer. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt demnach ca. 78 % der bezogenen Zuwendungen bei einem Schenkungsteuersatz von 50 %, bzw. ca. 58 % bei einem Schenkungsteuersatz von 30 %. Etwaige bei der ausländischen Stiftung erhobene Körperschaftsteuern oder sonstige ausländische Ertragsteuern sind dabei noch gar nicht berücksichtigt.

1) BMF 27.6.2006, BStBl. I 2006, 417.

2) BFH 3.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417, 418.

3) Zumindest soweit die Zuwendungen aus den Erträgen erfolgen, BMF 27.6.2006, BStBl. I 2006, 417.

4) Hamacher/Dahm in Korn, EStG, § 20 Rn 296 mwH.

5) Unternehmenssteuerreformgesetz 2006 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630.

6) Vgl. § 44 Abs. 1 S. 3, 5 EStG.

7) BFH 3.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417; BMF 27.6.2006, BStBl. I 2006, 417.

8) So auch Richter in v. Campenhausen/Richter, Stiftungshandbuch, 4. Aufl. 2014, § 41, Rn 81.

9) BGH 7.10.2009 – Xa ZR 8/08, NJW 2010, 234.

10) Vgl. Schuck in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, BewG, 5. Aufl. 2017, § 7 Rn 159.

11) FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.4.2015 – 7 K 2471/12, Revision eingelegt, Az. BFH II R 6/16.

12) FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.4.2015 – 7 K 2471/12, EFG 2015, 1461.

Laufende Zuwendungen ausländischer Stiftungen an inländische Destinatäre werden durch die Handhabung der Finanzverwaltung unrentabel und damit faktisch unmöglich gemacht.

4. Dem Standpunkt der Finanzverwaltung kann nicht gefolgt werden

Der Standpunkt der Finanzverwaltung, Zuwendungen ausländischer Stiftungen an deutsche Destinatäre unterlägen (auch) der Schenkungsteuer, ist nicht zu folgen.

a) Die Auslegung der Finanzverwaltung ist vom Wortlaut des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG nicht gedeckt. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG unterscheidet zwischen „Stiftungen“ (Satz 1) und „Vermögensmassen ausländischen Rechts“ (Satz 2), wobei unter „Stiftungen“ (Satz 1) auch Stiftungen ausländischen Rechts zu verstehen sind.¹³ Damit wird konsequent zwischen rechtsfähigen in- und ausländischen Stiftungen (Satz 1) und nicht rechtsfähigen ausländischen Gebilden, vor allem dem Trust (Satz 2) unterschieden. Konsequenterweise sind Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Destinatäre nicht Gegenstand der Regelung des Satzes 2 des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG.

b) Die Ansicht der Finanzverwaltung widerspricht zudem dem Sinn und Zweck von Satz 2 des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG, der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002¹⁴ in das ErbStG eingefügt wurde.¹⁵ Mit dem unbestimmten Begriff der „Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist“ sollte eine Regelungslücke im Hinblick auf die in den USA gebräuchliche Form des sog. common law trust geschlossen werden. Es war die Absicht des Gesetzgebers, die bisherige Lücke, wonach die bloße Errichtung sog. Testamentstrusts, die nicht auf alsbaldige Verteilung des Trustvermögens gerichtet waren, grundsätzlich weder beim Trustverwalter noch beim Begünstigten zu einem steuerbaren Erwerb führten, zu schließen.¹⁶ Nach der Gesetzesbegründung sollte der Vermögensübertragung auf den Trust bei seiner Errichtung und auf die Anfallberechtigung bei seiner Auflösung als jeweils zusätzlicher Erwerbstatbestand in den §§ 3 und 7 ErbStG aufgenommen werden.¹⁷

Sinn und Zweck der Einführung des Satzes 2 des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG war somit die Schließung einer Gesetzeslücke bezüglich des Trust. Eine solche Lücke bestand und besteht jedoch gerade nicht bei ausländischen Familienstiftungen. Sowohl der Übergang von Vermögen auf eine ausländische Familienstiftung (§ 3 Abs. 2 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG) als auch der Erwerb von Anfallberechtigten bei deren Auflösung (§ § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG) unterliegen der deutschen Erbschaftsteuer und sind damit gesetzlich geregelt.

Insoweit kann auch dem BFH in seinem Beschluss vom 21.7.2014 nicht gefolgt werden¹⁸, wonach der Wortlaut der „Vermögensmasse ausländischen Rechts“ ausländische Stiftungen umfasse. Wenn – wie der BFH feststellt – Sinn und Zweck des Satzes 2 des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ist, Zuwendungen und Erwerbe ausländischer nicht rechtsfähiger Rechtssubjekte, insbesondere den Trust – zu erfassen, so kann dies gerade nicht für ausländische rechtsfähige Familienstiftungen gelten, für die weder eine Lücke, noch ein Vollzugsdefizit besteht.¹⁹

c) Noch weniger überzeugt die Ansicht der Finanzverwaltung, Destinatäre ausländischer Familienstiftungen seien „Zwischenberechtigte“ iSd § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG.

Dies sieht auch der BFH, wenn er in seinem Beschluss vom 21.7.2014 „ernstliche Zweifel“ daran äußert dass der Begriff „Zwischenberechtigte“ iSd § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG auf andere Vermögensmassen ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, insbesondere auf Stiftungen ausländischen Rechts übertragen werden kann.²⁰ Personen, die satzungsgemäße Zuwendungen einer auf unbeschränkte Dauer angelegten ausländischen Familienstiftung erhalten, sind demnach keine „Zwischenberechtigte“ iSd § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG²¹, sodass Zuwendungen an sie ebenso wenig wie Destinatären deutscher Stiftungen schenkungsteuerpflichtig sind.

d) Eine Schenkungsteuerpflicht von Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Destinatäre verstößt ferner gegen die europarechtlich gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit. Nach der Rechtsprechung des EuGH stehen innerstaatliche Regelungen der Kapitalverkehrsfreiheit immer dann entgegen, wenn Auslandsvermögen ungünstiger bzw. höher besteuert wird als Inlandsvermögen oder wenn Inländer als unbeschränkt Steuerpflichtige weniger Steuern auf den gleichen Erwerb bezahlen als beschränkt Steuerpflichtige.²² Würden satzungsmäßige Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Destinatäre schenkungsteuerpflichtig, läge darin ein Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit, da entsprechende Vorgänge in Deutschland schenkungsteuerfrei sind.²³

e) Die Doppelbesteuerung von Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Destinatäre mit Ertrags- und Schenkungsteuer steht somit nicht nur im Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH²⁴, sie ist auch unvereinbar mit dem vom Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung betonten Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.²⁵ Danach hat die steuerliche Belastung ihre Grenze dort, wo diese den Erwerber übermäßig belastet und vom Standpunkt eines

13) FG Rheinland Pfalz vom 16.3.1998 – 4 K 2887.

14) Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

15) Vgl. auch BFH Urteil vom 27.9.2012 – II R 45/10, BStBl. II, 2013, 84.

16) Vgl. BFH vom 21.4.1982, II R 148/79, BStBl. II 1982, 597; BFH vom 7.5.1986, II R 137/79, BStBl. II 1986, 615.

17) BFH vom 27.9.2012 – II R 45/10, BStBl. II, 2013, 84.

18) BFH Beschluss vom 21.7.2014 – II B 40/14; EFG 2014, 218.

19) BFH Urteil vom 27.9.2012 – II R 54/10, BStBl. II 2013, 84.

20) BFH Beschluss vom 21.7.2014 – II B 40/14, EFG 2014, 1014.

21) BFH Beschluss vom 21.7.2014 – II B 40/14, EFG 2014, 1014.

22) U. a. Urteile vom 17.10.2013, C-181/12, höchstrichterliche Rechtsprechung – HFR-2013, 1070; vom 15.9.2010, C-132/10 „Haaley“, BFH/NV 2011, 1997; vom 10.2.2011, C-25/10 „Missionswerk Heukel“, Slg. 2011, I-497; vom 22.4.2010, C-510/08 „Mattner“, Slg. 2010, I-3553; vom 12.2.2009, C-67/08 „Block“, Slg. 2009, I-883; vom 11.9.2008, C11707 „Eckelkamp“, Slg. 2008, I-6845; vom 11.9.2008, C-43/07 „Arens-Sikken“, Slg. 2008, I-6887 und vom 11.12.2003, C-364/01 „Barbier“, Slg. 2003, I-15013.

23) So auch BFH Beschluss vom 21.7.2017 – II B 40/14, EFG 2014, 1014.

24) BFH Urteil vom 12.9.2011 – VIII B 70/09, ZEV 2012, 58: Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung musste die Ertragsteuer in diesem Fall hinter Schenkungsteuer zurücktreten; BFH Urteil vom 27.8.2014 – II R 44/13, ZEV 2014, 685: in diesem Fall musste Schenkungsteuer hinter Ertragsteuern zurücktreten; BFH Urteil vom 6.12.2013 – VI B 89/13, BFH/NV 2014, 511: „Eine doppelte Er4fassung bzw. Besteuerung des gleichen Rechtsvorgangs als schenkungsteuerliche freigebige Zuwendung und einkommensteuerliche Arbeitslohn schließt sich aus.“

25) Zuletzt BVerfG Urteil vom 1 BvR 1432/10, ZErb 2015, 292.

wirtschaftlich Denkenden als ökonomisch sinnlos erscheint.²⁶ Im ungünstigsten Fall käme zu der Abgeltungssteuer iHv 25 % noch Schenkungsteuer von 50 %. Die Gesamtsteuerbelastung unter Berücksichtigung der Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlages läge daher bei knapp 80 %.

f) Auch ist der Finanzverwaltung nicht zu folgen, wenn sie die geringe steuerliche Belastung von Zuwendungen im Ausland oder auch das Fehlen einer Erbersatzsteuer im Ausland zur Begründung einer Schenkungsteuerpflicht in Deutschland heranzieht. Weder ist der deutsche Gesetzgeber berufen, ausländische steuerliche Vorbelastungen zur Grundlage seiner Gesetzgebung zu machen und noch weniger die Finanzverwaltung

befugt, dies als Begründung für eine Übermaßbesteuerung in Deutschland heranzuziehen.

g) Eine Doppelbesteuerung mit Ertrag- und Schenkungsteuer wirft letztlich die Frage auf, ob aus dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung des Art 3 GG dann nicht auch Zuwendungen deutscher Familienstiftungen mit einer Doppelbesteuerung zu belasten wären.²⁷

26) BVerfG Urteil vom 1 BvR 1432/10, Ziffer II, 1.a, ZErb 2015, 292

27) Vgl. auch Richter in v. Campenhausen/Richter Stiftungsrechtshandbuch, 4. Aufl. 2014, § 39 Rn 42.

Auf einen Blick

Der von der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht, Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Destinatäre unterlägen nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG der Schenkungsteuer kann nicht gefolgt werden.

Dieser Standpunkt lässt sich weder mit dem Wortlaut der Vorschrift, noch mit Sinn und Zweck der Regelung in Einklang bringen.

Ausländische Familienstiftungen sind nach der hier vertretenen Ansicht keine „ausländischen Vermögenmassen“ und die deutschen Destinatäre keine „Zwischenberechtigte“ iSd § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG. Auch verstößt diese Auslegung gegen die europarechtliche Kapitalverkehrsfreiheit und löst eine Doppelbesteuerung mit Ertrags- und Schenkungsteuer aus, die nicht nur eine übermäßige Belastung, sondern auch verfassungsrechtliche Fragen nach einer Gleichbehandlung

bzw. Gleichbelastung von Zuwendungen deutscher Familienstiftungen unter dem Gesichtspunkt des Art 3 GG hervorruft. Es ist daher zu hoffen, dass die Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden Württemberg vom 22.4.2015²⁸ Erfolg hat und der BFH die Gelegenheit nutzt, der Schenkungsteuerpflicht von Zuwendungen ausländischer Familienstiftungen an deutsche Destinatäre eine Absage zu erteilen. Bis zu einer endgültigen Entscheidung empfiehlt es sich in jedem Fall, sowohl gegen etwaige Einkommensteuerbescheide, als auch ggf. ergehende Schenkungsteuerbescheide Rechtsmittel einzulegen, um die Bestandskraft der Steuerbescheide bei beiden Steuerarten bis zur rechtskräftigen Klärung der Streitfrage zu verhindern.

28) FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.4.2015 – 7 K 2471/12, EFG 2015, 1461.