

Satz 8 EStG Geltung verschaffen wollen, dann hätte er dies über eine pauschale Verweisung auf § 17 EStG hinaus ausdrücklich anordnen müssen.

Die fiktive Veräußerung i.S.d. § 6 AStG ist nicht vergleichbar mit der Veräußerung eines kurzfristig gehaltenen Wirtschaftsgutes, deren Erfassung durch § 23 EStG mit allen daraus folgenden Beschränkungen sachgerecht wäre. Bei der fingierten Veräußerung nach § 6 AStG als Einmaltatbestand ist der gesetzlich typisierte Charakter eines Spekulationsgeschäfts nicht gegeben. Vielmehr knüpft das Gesetz die Rechtsfolge der zwangsweisen Realisierung stiller Reserven an ein Verhalten des Steuerpflichtigen, das nicht auf eine kurzfristige Vermögensumschichtung gerichtet ist. Für die Bildung des Wegzugssaldos i.S.d. § 6 AStG ist daher allein § 17 EStG anzuwenden.

VII. Ergebnis

Die bisher ergangene Rechtsprechung des BFH zur Frage der Verlustberücksichtigung im Rahmen des § 6 AStG betrifft eine Fallgestaltung, bei der es um einen Wegzugsverlust aus einer Beteiligung geht. Wie vorangehend ausgeführt, mögen

die Argumente des BFH für jene Fallgruppe zutreffen. Sie sind jedoch nicht auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt anwendbar. Die Reichweite des BFH-Urteils beschränkt sich auf den Verlust aus der fingierten Veräußerung nur einer Beteiligung. Ein generelles Saldierungsverbot im Rahmen der Steuerpflicht nach § 6 AStG begründet das Urteil dagegen nicht. M.E. ist ein Verlustausgleich im Rahmen des § 6 AStG bei mehreren Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG durch Bildung eines „Wegzugssaldos“ aus fiktiven Veräußerungsgewinnen und -verlusten vielmehr zulässig und geboten. § 23 EStG ist auf Wegzugsfälle im Sinne des § 6 AStG nicht entsprechend anwendbar. Insbesondere steht § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG nicht der Bildung eines positiven Wegzugssaldos aus Verlusten aus kurzfristig gehaltenen Beteiligungen und Gewinnen aus langfristig gehaltenen Beteiligungen entgegen, auch wenn § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG noch für vor 2009 angeschaffte Beteiligungen fortgilt.

Die Familienstiftungen nach Steuerreform, „Liechtenstein-Affäre“ und Finanzkrise – passé oder attraktiver denn je?

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie Bank- und Kapitalmarktrecht, Zacher & Partner, Köln, und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

Deutsche Familienstiftungen stellen grundsätzlich kein Steuersparmodell dar. Trotzdem ist der Stiftungsboom ungebrochen. In 2008 wurden rund 1020 Stiftungen bürgerlichen Rechts neu errichtet, was gegenüber dem Vorjahr einen Rückgang von nur 10% darstellt. Bei einer Gesamtanzahl von rund 16.400 Stiftungen wird das Gesamtvermögen deutscher Stiftungen auf ca. 100 Milliarden Euro geschätzt, wobei jedoch der Anteil der sog. Familienstiftungen unter 5% bei allerdings vermutlich überproportionalem Anteil am Gesamtvermögen aller deutschen Stiftungen liegen dürfte.¹ Als – außersteuerliche – Motive werden u. a. genannt:

- Erbfolge- und Nachlaßplanung (estate planning)
- professionelle und langfristige Vermögensverwaltung (asset management)
- Förderung, privater, unternehmerischer und ggf. daneben auch gemeinnütziger Zwecke
- Erhaltung und Vermehrung des Familienvermögens durch den Ausschluß einzelner Familienmitglieder vom Familienvermögen im Interesse der Gesamtfamilie

- Damit einhergehend der Schutz des Vermögens vor Zersplitterung über den durch Testamentsvollstreckung darstellbaren Zeitraum von 30 Jahren hinaus
- Unterstützung und Versorgung von Familienmitgliedern
- Schutz des Vermögens vor dem Zugriff Dritter (asset protection)

Bei näherer Betrachtung der rechtstatsächlichen Situation, wie auch von Teilaspekten der obengenannten Motive, fällt auf, daß die Familienstiftung oft durchaus nicht nur „vermögensverwaltend“ tätig ist, sondern mehr oder weniger unternehmensverbunden, unternehmensbeteiligt oder gar als Unternehmensträger ausgerichtet ist. So ist die Abgrenzung zu den unternehmensverbundenen Stiftungen auch fließend. Diese werden teilweise eher als Unterfall oder Ausprägung von Familienstiftungen, teilweise als –

¹ Vgl. Gösing, Der Stifter v. 25.06.2008, S. 1; Schlüter, Vermögen und Steuern 2009, S. 49; Wachter, Stiftungen, S. 1.

neben der Familienstiftung – weitere Kategorie unter dem Oberbegriff der privatnützigen Stiftungen dargestellt. So hat sich z. B. die Stiftung Familienunternehmen unter dem Vorsitzenden Prof. Brun-Hagen Hennerkes sehr kritisch insbesondere zu den neuen Bewertungsvorschriften für Unternehmensvermögen und die Abgrenzung zum sog. Verwaltungsvermögen nach dem Erbschaftsteuerrecht geäußert.² Andererseits wird darauf hingewiesen, daß sich bei Ausnutzen der Verschonungsregelungen des ErbStG und durch weitere Instrumente wie z. B. die Doppelstiftung in Verbindung mit den zum Teil erheblich heraufgesetzten Freibeträgen interessante Gestaltungsaspekte ergeben haben.³ Auch bei den außersteuerlichen Aspekten erscheint die aktuelle Situation ambivalent. Während im Zuge der sog. „Liechtenstein-Affäre“ nicht nur ausländische Stiftungen einen negativen Beigeschmack erhalten haben, weil sie nicht nur steuerlich von manchen als antiquiertes und intransparentes Vehikel zur Vermögensverschleierung für wenige Begüterte angesehen werden, zeigt umgekehrt die derzeitige öffentliche Rückbesinnung auf ein langfristig ausgerichtetes und risikoarmes Vermögensmanagement, das die dem Stiftungsgedanken zugrundeliegenden Aspekte von Substanzerhalt und Nachhaltigkeit aktueller denn je sind. Es lohnt daher, aus der Sicht der privatnützigen Familienstiftung einen Blick auf die Änderungen zu werfen, die sich aus den jüngsten gesetzgeberischen und sonstigen Entwicklungen ergeben haben. Dies nicht im Sinne eines kompletten Überblicks, sondern im Sinne von Merkposten, welche die ohnehin bekannten rechtlichen steuerlichen Grundlagen in diesem Bereich vielleicht ergänzen können.

1. Altes und Neues bei den erbschaft- und schenkungssteuerlichen Regelungen

Die Vermögensübertragung auf eine Familienstiftung unterliegt grundsätzlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Für den Erwerb der Erstausrüstung von Todes wegen folgt dies aus § 3 Abs. 2 Nr. 1 Erbschaftsteuergesetz, bei einem Rechtsgeschäft unter Lebenden aus § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG. Hinsichtlich des die Bemessungsgrundlage für den steuerpflichtigen Erwerb bildenden Vermögens ist zu berücksichtigen, daß insbesondere auch die Neuregelungen gem. § 13a ErbStG mit der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften in Betracht kommen. Der Verschonungsabschlag in Höhe von 85% (sog. Regelverschonung) bzw. von 100% (sog. Verschonungsoption) findet auch hier Anwendung. Ob die gesetzlichen Abgrenzungen zum bloßen Verwaltungsvermögen nach § 13b ErbStG gesetzgeberisch geglückt und die inhaltlichen Anforderungen an die über sieben bzw. zehn Jahre zu beobachtenden Voraussetzungen für begünstigtes Betriebsvermögen betriebswirtschaftlich praxisadäquat und volkswirtschaftlich sinnvoll sind, soll hier nicht näher diskutiert werden. Es soll lediglich daran

erinnert werden, daß die Tarifbegrenzung (Besteuerung nach Steuerklasse I) nach § 19a Abs. 1 ErbStG bei der Übertragung auf eine Stiftung nicht genutzt werden kann, da diese den Erwerb durch „natürliche Personen“ voraussetzt.

Es bleibt daher – auch bei begünstigtem Betriebsvermögen etc. – bei der für Familienstiftungen grundsätzlich geltenden Regelung, daß sich bei Stiftungerrichtung einer inländischen Familienstiftung die Steuerklasse nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Schenker bzw. Erblasser und dem entferntesten Bezugsberechtigten der Stiftung richtet (§ 15 Abs. 2 ErbStG). Deshalb ist auch bei der Übertragung von an sich begünstigtem Vermögen auf die Familienstiftung die Bestimmung der Bezugsberechtigung weiterhin in hohem Maße relevant; Entsprechendes gilt für spätere Zustiftungen, bei denen stets die ungünstigste Steuerklasse III anzuwenden ist, aber weiterhin bei begünstigtem Vermögen entsprechend den neuen Anforderungen (nur) die oben skizzierten Bewertungsabschlüsse gelten.

Die Bestimmung der abstrakt Bezugsberechtigten hat nach dem neuen Steuerregime sogar erhöhte Bedeutung. Im Rahmen der Steuerklasse I ergeben sich gegenüber dem alten Recht ganz erheblich erhöhte Freibeträge, die bei Kindern und Enkelkindern im Vergleich zum alten Recht nahezu verdoppelt wurden: Die Steuersätze in der Steuerklasse I wurden zwar bei leicht angehobenen Schwellenwerten beibehalten, bei den Steuerklassen II und III aber gegenüber dem alten Recht zum Teil ganz erheblich erhöht.

Damit wird nicht nur die Bestimmung von Bezugsberechtigten bei der Familienstiftung noch bedeutsamer, sondern auch der Gedanke der Familienstiftung neben dem normalen Vermögensübergang durch Schenkung oder Erbgang bei identischen Begünstigten noch interessanter, ggf. sogar die Gründung mehrerer Familienstiftungen bei entsprechenden Vermögen.⁴ Bei extremen Gestaltungen wird zwar das Mißbrauchsverbot zu beachten sein; die Errichtung mehrerer Familienstiftungen dürfte aber allein nicht mißbräuchlich sein.⁵ Kommen ohnehin mehrere gleichrangig Begünstigte in Betracht, wie z. B. bei Kindern, können vielfältige Gründe dafür ausschlaggebend sein, z. B. jeweils ein Kind bzw. dessen (spätere) Abkömmlinge durch eine eigene, individuell ausgestaltete Stiftung zu bedenken. Entsprechendes gilt für den Fall, daß zwischen einer spä-

2 Vermögen und Steuern 2009, S. 4 und 27.

3 Vgl. *Jorde*, Vermögen und Steuern 2009, S. 57, 40; *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, RZ. 1019

4 Vgl. *Meyn/Richter/Koss*, a.a.O., RZ. 549 u. 1019.

5 Vgl. *Meyn/Richter/Koss*, a.a.O., RZ. 1019 unter Verweis auf *Pöllath/Richter* in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rz. 132.

teren und nicht bereits im Stiftungsgeschäft verbindlich festgelegten Zustiftung und der Errichtung einer – weiteren – neuen Stiftung abzuwägen ist. Auch hier kann letzteres – und zwar nach neuem Recht tendenziell stärker – zu relativen Vorteilen führen. Dies gilt grundsätzlich auch für die Erbersatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) nach dreißig Jahren. Zwar wurde die Regelung im § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG als solche unverändert beibehalten, was auch für die Fiktion eines Übergangs auf zwei Kinder im Hinblick auf Steuerklasse und Steuerfreibetrag gilt (§ 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Mit Blick auf die Verschärfungen insbesondere bei den Steuersätzen der Steuerklassen II und III ergibt sich jedoch auch insoweit eine noch etwas vertiefte Besserstellung. Die Möglichkeit der Verrentung der Ersatzsteuer auf die Dauer von dreißig Jahren bleibt im Übrigen bestehen.

2. Ertragsteuerliche Aspekte bei Errichtung der Stiftung

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes vom Stifter auf die Stiftung führt grundsätzlich zur Realisierung einer etwaigen Differenz zwischen dem bisherigen steuerlichen Buchwert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) und dem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Zuwendung. Der Zuwendende realisiert etwaige bestehende Reserven. Dem letzten Wertansatz beim Stifter entspricht grundsätzlich der erste Ansatz des empfangenen Wirtschaftsguts bei der Stiftung. Bei der – unentgeltlichen – Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ist jedoch eine steuerfreie Übertragung möglich, da insoweit keine Besteuerungstatbestände eingreifen; hingegen ist beim steuerlichen Betriebsvermögen selbst bei unentgeltlicher Übertragung in der Regel von einer Steuerrealisierung auszugehen. Die Unternehmensteuerreform 2008 hat insoweit zwar die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen aus nach dem 31.12.2008 erworbenen Anteilen an Kapitalgesellschaften und bei den meisten sonstigen Kapitaleinkünften des Privatvermögens entfallen lassen, hingegen greift die damit eingeführte Abgeltungsteuer nur dann ein, wenn es sich um eine entgeltliche Übertragung handelt. Schenkungen und sonstige unentgeltlichen Übertragungen sind demnach nicht erfaßt (vgl. § 43 Abs. 1 Satz 5, 6 EStG).

Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG können (weiterhin) ohne Gewinnrealisierung übertragen werden. Bei der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen ist § 6 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen, der eine Buchwertfortführung vorschreibt. Dies gilt jedoch für Mitunternehmerteilanteile nicht.⁶ Auch bei Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens erfolgt eine Aufdeckung stiller Reserven. Insgesamt haben sich daher durch die aktuellen Gesetzesänderungen keine wesentlichen ertragsteuerlichen Änderungen im Hinblick auf Gewinnrealisierungen bei einem Stifter ergeben.

3. Laufende Besteuerung der Stiftung

Die Unternehmensteuerreform hat keine nennenswerten „familienstiftungsspezifischen“ Sonderregelungen geschaffen; die allgemein für Körperschaften geltenden Neuregelungen gelten jedoch auch für Stiftungen. Als juristische Person des privaten Rechts besteht unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Das zu versteuernde Einkommen (§§ 7 Abs. 1, 8 Abs. 1 KStG, 2 ff. EStG) unterliegt einem Körperschaftsteuersatz von nunmehr 15% (§ 23 Abs. 1 KStG) sowie der Belastung durch einen Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% (§§ 2 Nr. 3, 3 Nr. 1 und Nr. 4 SolZG). Die Stiftung kann steuerbare Einkünfte in allen sieben Einkunftsarten erzielen. Speziell bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist zu berücksichtigen, daß die auf alle privaten Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne zu erhebende Abgeltungsteuer in Höhe von 25% für die Familienstiftung selbst nicht gilt. Hier bleibt es beim Körperschaftsteuertarif und entsprechender Veranlagung, wobei jedoch einige eigentlich nur durch die Abgeltungsteuer zu rechtfertigende Neuregelungen (kein Werbungskostenabzug, kein Verlustausgleich) gleichwohl anwendbar sein sollen. Dies ist im einzelnen allerdings noch ungeklärt und streitig.⁷

Unabhängig von diesen Systemwidrigkeiten war und ist der bereits nach dem insoweit weiter fort geltenden alten Besteuerungssystem zu berücksichtigen, daß nach § 8b KStG Beteiligungs-Einkünfte bei einer privatnützigen Stiftung nur in Höhe von 95% steuerfrei bleiben. Die nunmehr vom BFH⁸ bestätigte weitere Interpretation des § 8 b Abs. 7 EStG dürfte für Stiftungen nur dann ggf. Ausstrahlungswirkung haben, wenn Beteiligungsvermögen etc. tatsächlich mit der Absicht kurzfristigen Eigenhandelserfolges erwarten wird. Gerade hier dürfte dies aber fernliegen. Schon die nur eingeschränkte Steuerfreiheit führt jedoch im Ergebnis zu einer Benachteiligung von Kapitaleinkünften auf der Ebene von Familienstiftungen im Vergleich zum unmittelbaren Bezug der gleichen Kapitaleinkünfte durch die Destinatäre. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, daß selbst die nur unvollkommene Steuerbefreiung des § 8b KStG keineswegs alle Kapitaleinkünfte umfaßt. So können z. B. Zinserträge, Veräußerungsgewinne bei Anleihen oder Veräußerungsgewinne von Investmentfondanteilen in vollem Umfang in die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage eingehen⁹, ohne das im Falle der nachfolgenden Ausschüttung an die Destinatäre eine Verrechnung oder anderweitige

⁶ Vgl. *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rz. 557.

⁷ Vgl. z. B. , Die Wirtschaftsprüfung 2007, S. 969, 974.

⁸ Ur. v. 14.01.2009 – IR 36/08.

⁹ Vgl. den (sachlich nicht gerechtfertigten) Unterschied bei der Steuerbelastung bei verschiedenen Kapitaleinkünften auf der Ebene der Körperschaft auch *Wellisch/Machill/Gahl*, DB 2007, S. 1933 ff.

Kompensation stattfindet. Familienstiftungen und ihre Destinatäre, die – dabei oft durchaus den Gedanken einer konservativen Anlagepolitik entsprechend – keine (mit-) unternehmerischen Aktivitäten entfalten bzw. unmittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften halten, sondern tendenziell besonders risikoarmen Finanzinstrumenten zugehört sind, werden hierdurch im Vergleich mit einer der Abzugsteuer unterliegenden Direktanlage seit 2009 deutlich schlechtergestellt. Selbst wenn man berücksichtigt, daß die Erträge der Stiftung oft in erheblichem Umfang thesauriert und nicht voll umfänglich an die Destinatäre ausgeschüttet werden, wobei entsprechende Wiederanlagevorteile entstehen können, wird gerade die konservativ agierende Familienstiftung hierdurch benachteiligt.¹⁰ Dieser ertragsteuerliche Effekt sollte gerade auch dann einbezogen werden, wenn mit Blick auf derzeit niedrige Werte bei vielen Finanzanlagen und in der Hoffnung auf eine langfristig entsprechende Erholung der Zeitpunkt günstig erscheint, den bei einer Stiftung ja grundsätzlich gestaltbaren Vermögensübergang in der derzeitigen Phase der Tiefstände der Bemessungsgrundlagen darzustellen.¹¹ Was hier an Schenkungsteuer erspart wird, kann durch die Steuerbarkeit der (erhofften) zukünftigen Wertzuwächse leicht zum ertragsteuerlichen Bumerang werden.

Schließlich ist auch noch der Gewerbesteueraspekt zu berücksichtigen. Die Familienstiftung gilt zwar nicht als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform; sie ist jedoch gewerbesteuerpflichtig, sobald sie im Inland einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 2 Abs. 3 GewStG unterhält. Bei Stiftungen, die (auch) unternehmerisches Vermögen verwalten, ist daher besonders genau auf eine Vermeidung der diesbezüglichen tatbestandlichen Voraussetzungen zu achten, will man nicht für *alle* Einkünfte die zusätzliche Gewerbesteuerpflicht in Kauf nehmen. Da auch das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a GewStG eine Beteiligung von 15% an der jeweiligen Kapitalgesellschaft voraussetzt, können sich ansonsten gerade bei im übrigen bestehenden reinen Kapitaleinkünften erhebliche Belastungsnachteile ergeben.

4. Laufende Besteuerung der Destinatäre

Auf der Ebene der Destinatäre einer Familienstiftung ist allerdings ab 2009 vom Eingreifen der Abgeltungsteuer in Höhe von 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer auszugehen. Zwar war es schon nach der alten Rechtslage sehr umstritten, ob hier Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG oder sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 2 Abs. 2 EStG vorliegen. Dieser Meinungsstreit ist zwar auch nach Einführung der Abgeltungsteuer nicht erloschen¹², jedoch durch eine Stellungnahme des BMF aus 2006¹³ wohl zumindest für die Praxis geklärt.

Die Familienstiftung wird schon im eigenen Interesse im Zweifel den sichersten Weg des Einbehalts der Abzugsteuer gehen müssen, was bei Zuwendungen an die Destinatäre zu der entsprechenden zusätzlichen Definitivbelastung führt. Kumuliert mit der oben skizzierten Steuerbelastung auf der Ebene der Stiftung selbst kann es hier nicht nur zu einer Mehrbelastung an sich, sondern auch innerhalb einzelner Einkunftsarten zu erheblichen relativen Unterschieden im Vergleich mit einer direkten Besteuerung des Destinatärs als (gedachten) Bezieher entsprechender Einkünfte kommen.

5. Ausländische Familienstiftungen und „Durchgriffsproblematik“

Der ausländischen – nicht nur liechtensteinischen – Familienstiftung hängt in der von politischen Interessen gefärbten Wahrnehmung, besonders seit der sog. „Liechtenstein-Affäre“ bzw. „Zumwinkel-Affäre“, ein Makel an. Auch in der Fachliteratur hat es manchmal den Anschein, als ob derartige Stiftungen regelmäßig den Zweck „ausländischer Hinterziehungsstiftungen“¹⁴ hätten.¹⁵ Dabei ist zunächst zu konzedieren, daß auch für ausländische Familienstiftungen die eingangs genannten Motive außersteuerlicher Art in gleichem Maße zutreffen können; andere Rechtsordnungen stellen hierbei oftmals – erst recht bei oft ebenfalls international verzweigten Familien – noch geeignetere Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung. Da offensichtlich jedoch Gesetzgeber und Finanzverwaltung hier tendenziell einen Angriff auf das deutsche Steueraufkommen zu erblicken scheinen, ist der Weg in die ausländische Familienstiftung bei einem deutschen Stifter und/oder deutschen Destinatären mit Dornen gespickt. De facto drohen hier Sanktionen und „Durchgriff“ in mehrfacher Hinsicht.

5.1 Erbschaft- und schenkungsteuerlicher Nachteile

Zunächst ist die Gründung einer ausländischen Familienstiftung steuerlich dadurch denkbar unattraktiv, daß die Vermögensübertragung stets in die ungünstigste Steuerklasse III fällt¹⁶. Hingegen ist die gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4

¹⁰ Zur Vorteilhaftigkeitsanalyse unter Berücksichtigung der Zinseszins-effekte s. *Wehrheim/Steinhoff*, DStR 2008, S. 989 ff.

¹¹ Vgl. zu dieser Überlegung *Delp*, DB 2008, S. 2381, 2389.

¹² Vgl. hierzu *Meyn/Richter/Koss*, a.a.O., Rz. 979 mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 1370 ff.

¹³ Schreiben vom 27.06.2006, IV B 7-S2252-4/06, Bundessteuerblatt I 2006 S. 417.

¹⁴ Vgl. *Olgemöller*, ZEV 2005, S. 452, 453.

¹⁵ Vgl. auch *Joecks/Randt*, DStR 2004, S. 1461, 1462, die darauf hinweisen, daß hier oft eine Verschleierungsabsicht vorläge.

¹⁶ *Weber/Zürcher*, DStR 2008, S. 803; vgl. auch *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rz. 31, die hierin einen Ausgleich für die nicht anfallende Erbsatzsteuer sehen.

ErbStG für inländische Stiftungen alle dreißig Jahre anfallende Erbersatzsteuer (noch) nicht anwendbar. Da grundsätzlich auch §§ 13a, b, c ErbStG anwendbar sind, könnte jedoch gleichwohl bei entsprechender Gestaltung eine Steuerfreiheit zu 10%, 85% bzw. 100% in Betracht kommen. Trotzdem bleibt zweifelhaft, ob die schenkungsteuerliche prinzipielle Schlechterstellung bei der Errichtungsbesteuerung zumindest gegenüber Mitgliedsstaaten der Europäischen Union europarechtlich haltbar ist.¹⁷

5.2 Ertragsteuerlicher Durchgriff bei Gründung und laufender Besteuerung

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Stiftung bei faktischer Geschäftsleitung im Inland begründet werden, was z. B. bei den häufig durch Treuhänder, die ganz oder eingeschränkt gegenüber Inländern weisungsgebunden sind, geführten ausländischen Familienstiftungen problematisch sein kann.¹⁸ Das gleiche gilt dann, wenn die Organe der (ausländischen) Stiftung durch Inländer besetzt werden.

Auf der Ebene der Destinatäre besteht wiederum ein breites Arsenal denkbarer Besteuerungstatbestände zur Verfügung. Zunächst kommt hier – neben den §§ 39 – 42 AO i. V. m. dem jeweiligen materiellen Normen des EStG¹⁹ – § 22 Nr. 1 EStG in Betracht, da § 20 I Nr. 9 wie im Fall der inländischen Stiftung mangels unbeschränkter Steuerpflicht der Stiftung ausscheidet.²⁰ § 15 AStG ist zwar im Hinblick auf das von der EU-Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren²¹ neuerdings europarechtlich entschärft worden (vgl. § 15 Abs. 6 AStG); die nunmehr beabsichtigte Vereinbarkeit der Vorschriften mit EG-Recht bleibt jedoch zweifelhaft. Überdies sind Folgefragen weiterhin ungeklärt. So ist nicht nur unklar, welche konkrete Besteuerungsfolge eingreift, wenn nicht schon über § 15 eine Zurechnung des Gesamteinkommens im Wege des Durchgriffs eingreift, sondern auch, ob und ggf. wie das Verhältnis von § 15 AStG zur Körperschaftsteuerpflicht aufgrund der von der Finanzverwaltung verfolgten These der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht aufgrund faktischer Geschäftsleitung im Inland bzw. der gleichzeitigen Besteuerung der Destinatäre zu bewerten ist.²²

Ertragsteuerlich können Gewinnrealisierungstatbestände der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 (s. aber auch Satz 4), 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG und des § 6 AStG bzw. entsprechend dem SEStEG in Betracht kommen, wobei auch hier die neue Fassung von § 6 AStG mit ihrer Abmilderung im Hinblick auf Mitgliedsstaaten der Europäischen Union oder Vertragsstaaten des EWR-Abkommens nach wie vor im Hinblick auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrages nicht unproblematisch erscheint.

5.3 „Doppelbesteuerung“ bei Errichtung und laufenden Erträgen?

Nach einem Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 14.03.2005²³, das vielleicht nicht von ungefähr eine liechtensteinische Familienstiftung zum Gegenstand hatte, konnte der Eindruck entstehen, als ob selbst bei einer ertragsteuerlich weiterhin dem Stifter zuzurechnenden²⁴ Stiftungskonstruktion kumulativ eine schenkungssteuerliche Belastung bei der „Übertragung auf sich selbst“ im wirtschaftlichen Sinne eintreten könne. Das FG Rheinland-Pfalz hatte in seiner sehr profiskalisch und sogar über die Grundsätze eines vorausgegangenen BMF-Schreibens²⁵ hinausgehenden Entscheidung²⁶ judiziert, daß trotz der schuldrechtlichen Bindung des treuhänderisch mit der Stiftungsverwaltung beauftragten liechtensteinischen Rechtsanwalts ein steuerbarer Stiftungsvorgang im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 8 ErbStG vorliege. Der BFH²⁷ sprach die betreffende Konstruktion zwar deutlich als „klassisches Strohmanngeschäft“ an, blieb aber in seinen Sanktionen konsequent. Obwohl die ertragsteuerlichen Folgen in der Entscheidung nicht unmittelbar angesprochen wurden, judizierten die Münchner Richter doch recht deutlich, daß nicht zugleich schenkungssteuerbar sein könne, was wirtschaftlich (und ertragsteuerlich) weiterhin dem Stifter zugerechnet werden müsse.

Selbst dieser kurze Einblick in die Untiefen des Außensteuerrechts der Familienstiftung zeigt aber, daß gerade der rechtstreue Stifter, der entsprechende Strukturen nicht zu verdecken gedenkt, mit zahlreichen verfahrensrechtlichen Unsicherheiten und materiellen Mehrbelastungen bedacht wird. Der derzeitige politische Wind dürfte weiterhin in dieselbe Richtung wehen und selbst im europäischen Raum derzeit nur die minimalst denkbaren Zugeständnisse an eine Vermeidung von Mehrbelastungen wahrscheinlich erscheinen lassen.

17 Vgl. von Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, S. 54.

18 Vgl. Söffing, *Steueranwaltsmagazin* 2007, S. 140, 143 für die österreichische Privatstiftung; allg. auch von Oertzen, a.a.O. S. 50ff.

19 Vgl. hierzu Göres/Kleinert, NJW 2008, 1353, 1354 f.

20 Wassermeyer, DStR 2006, S. 1733, 1734 f.

21 Pressemitteilung v. 23.07.2007, EuZW 2007, S. 522.

22 Vgl. hierzu von Oertzen, a.a.O.; im Verhältnis zur Besteuerung der Destinatäre gehen Söffing, a.a.O., S. 18 und Wassermeyer a.a.O. von einem geklärten Vorrang von § 22 Nr. 1 EStG vor § 15 AStG aus.

23 DStR 2005, Seite 738 ff.

24 Vgl. Weber/Züricher, DStR 2008, Seite 803.

25 BMF-Schreiben vom 20.07.2004, IV a4-S1928-94/04, DStR 2004, S. 1387.

26 Vgl. hierzu Olgemöller, ZEV 2005, Seite 452, der eine „gezielte Provokation“ der Finanzrichter vermutet.

27 DStRE 2007, S. 1170 ff, vgl. hierzu Weber/Züricher, a.a.O.

6. Fazit

Der Grundgedanke der Familienstiftung mit nachhaltiger, auf Substanzerhaltung mehr denn auf kurzfristiger Ertragsmaximierung ausgerichteter Anlagepolitik dürfte aktueller denn je sein. Die Erbschaftsteuerreform hat bei der Errichtungsbesteuerung und – bei unterstellter Fortgeltung der heutigen Steuergesetze – der Erbersatzbesteuerung durchaus die bestehenden positiven steuerlichen Aspekte der Familienstiftung gegenüber einem schlichten unmittelbaren Vermögensübergang auf Familienmitglieder noch akzentuiert, die mit entsprechenden Gestaltungen wie Doppel- und Parallelstiftungen noch vertieft werden können. Bei der ertragsteuerlichen Betrachtung ergibt sich jedoch gerade bei Familienstiftungen mit „nur“ vermögensverwaltender Tä-

tigkeit bei sehr konservativer Anlagestruktur ein signifikanter Nachteil gegenüber einer Direktanlage durch die Destinataire nach entsprechendem unmittelbarem Übergang. Hier bedarf es der Entscheidung im Einzelfall, ob die außersteuerlichen Aspekte geeignet sind, die entsprechenden Nachteile aufzuwägen, oder ob eine andere Vermögensstruktur der Stiftung naheliegender ist. Das gilt auch für den Gedanken, die derzeitigen Tiefstände bei der Bewertung vieler Finanzanlagen durch entsprechende Errichtungsvorgänge „auszunutzen“. Die ausländische Stiftung bleibt hingegen gerade für den rechtstreuen Stifter und deutsche Destinataire aus steuerlicher Sicht unattraktiv, was auch durch leichte Abmilderungen im EU- und EWR-Raum nicht grundlegend geändert worden ist.

Eintritt in die Sozietät – Austritt aus der Sozietät – Steuerliche Folgen?

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Söffing und Partner, Düsseldorf

A. Einführung

Im Rahmen der Fahrlässigkeit kennen wir im Zivilrecht das Einstehen für diejenige Sorgfalt, die man „in eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegt“ (sog. *diligentia quam in suis*). Es ist aber eine allgemein hin bekannte Erfahrung, daß man in eigenen Angelegenheiten die notwendige Sorgfalt vermissen läßt. Steht man vor dem Eintritt in die Sozietät, sind die Beteiligten häufig von einer Euphorie erfaßt, so daß der Blick allein in die Zukunft schweift und man die eigentlichen Probleme und Fragestellungen eines Sozietätseintritts vergißt. Geht es hingegen um den Austritt aus der Sozietät, so gibt es nicht nur den altersbedingten Austritt oder das Ausscheiden aufgrund eines Todesfalles, vielmehr ist auch an einen strittigen Austritt zu denken. Gerade in diesen Fällen sind die Beteiligten bestrebt, dem Streit schnellstmöglich ein Ende zu bereiten. Man mag noch an die zivilrechtlichen und standesrechtlichen Umstände eines solchen Schritts denken. An die steuerlichen Konsequenzen wird häufig aber nicht gedacht. Gerade diese können aber erhebliche finanzielle Folgen nach sich ziehen.

Bevor die Einzelheiten der steuerlichen Folgen eines Eintritts in die Sozietät und eines Austritts aus der Sozietät diskutiert werden, sollen einige grundlegende steuerliche Gegebenheiten dargestellt werden, um so einen besseren Einstieg in die Problemfälle zu ermöglichen.

I. Dualismus des Ertragsteuerrechts

Das Ertragsteuerrecht differenziert zwischen dem Betriebs- und dem Privatvermögen. Werden Einkünfte im Rahmen des Privatvermögens, also im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit, der Vermietung und Verpachtung sowie des Kapitalvermögens oder der sonstigen Einkünfte erzielt, werden steuerlich allein die Erträge erfaßt. Realisierte Verluste oder Gewinne bezüglich des eingesetzten Vermögens bleiben grundsätzlich unberücksichtigt. Etwas anderes gilt aber im betrieblichen Vermögensbereich; hier haben sowohl die Erträge als auch die realisierten Verluste und Gewinne aus dem Vermögensbereich steuerliche Relevanz. Betriebsvermögen haben die Land- und Forstwirte, die Gewerbetreibenden und die selbständig Tätigen.

II. Freiberufliche Einkünfte des Rechtsanwalts

Der selbständige Rechtsanwalt erzielt gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Es handelt sich hierbei um einen sog. Katalogberuf, da er in der gesetzlichen Aufzählung der freiberuflich tätigen Personen aufgeführt ist.

§ 18 EStG definiert die selbständige Arbeit nicht. Der Begriff der selbständigen Arbeit verlangt, wie bei den *Einkünften aus Gewerbebetrieb*, daß der Steuerpflichtige selbständig und nachhaltig unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit Gewinnerzielungsabsicht