

**Der folgende Auszug ist
entnommen aus:**

Steuerplanung und Compliance

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Rechtsanwalt, Steuerberater, Vors. Richter am BFH a. D.,
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel

Univ.-Prof. Dr. Siegfried Grotherr

Universität Hamburg

Dr. Malte Bergmann

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg

Zitiervorschlag:

Bearbeiter/in, Titel des Beitrags, in Gosch/Grotherr/Bergmann, Steuerplanung und Compliance, Rz.

ISBN 978-3-482-49954-8 (mit Fortsetzung)
ISBN 978-3-482-49955-5 (ohne Fortsetzung)

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, 2021
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Werk und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld
Druck: Power Printing GmbH, Neuss

2. Thema

Ausländische Familienstiftung als Instrument der Steuergestaltung

Von

Dr. Jens Kleinert, Köln, und Dr. Philipp Lennert,
Vaduz

Inhaltsverzeichnis

	Rz.
A. Einleitung – Motive für die Einschaltung ausländischer Stiftungen	1-10
B. Das liechtensteinische Stiftungsrecht – nur ein Überblick	11-65
I. Stiftungsstandort Liechtenstein	12-20
II. Zivilrechtliche Erscheinungsformen der privatnützigen Stiftung in Liechtenstein. . .	21-35
1. Stiftungsbegriff in Liechtenstein	21-25
2. Familienstiftung	26-29
3. Sonstige privatnützige Stiftung	30-31
4. Unternehmens-, Unternehmensträger- und Holdingstiftung	32-35
III. Die Stiftungsbeteiligten und ihre Rechte	36-65
1. Der Stifter	37-47
a) Gestaltungs- und Weisungsrechte des Stifters	39-47
aa) Stifterrechte und deren Rechtsnatur	41-42
bb) Mandatsvertrag	43-47
2. Begünstigte	48-65
a) Leistungs-, Kontroll- und Mitwirkungsrechte der Begünstigten	54-65
C. Rechtliche Anerkennung der liechtensteinischen Stiftung in Deutschland	66-80
I. Ordre-public-Widrigkeit beim Einsatz der liechtensteinischen Stiftung zur Steuerhinterziehung	66-70
II. Zivilrechtliche Auswirkung der Stifter- und Begünstigtenrechte	71-80
D. Die Besteuerung der privatnützigen Stiftung und deren Begünstigten in Liechtenstein	81-100
I. Reguläre Stiftungsbesteuerung	84-86
II. Besteuerung der Stiftung als Privatvermögensstruktur (PVS)	87-94
III. Besteuerung auf Ebene des Begünstigten	95-100
E. Die Besteuerung der privatnützigen liechtensteinischen Stiftung in Deutschland	101-194
I. Besteuerung der Errichtung der privatnützigen liechtensteinischen Stiftung	102-125
1. Erbschaft- und Schenkungsteuer	103-117
a) Kontrollierte Stiftung (Treuhandstiftung)	105-110
b) Diskretionäre Stiftung (Ermessensstiftung)	111
c) Steuerberechnung, Steuerklasse und Bewertung im Rahmen der Schenkung- und Erbschaftsteuer	112-117
2. Einkommensteuer	118-125
II. Besteuerung der laufenden Einkünfte der privatnützigen liechtensteinischen Stiftung	126-160
1. Beschränkte Steuerpflicht für inländische Einkünfte	126-130
2. Durchgriffsbesteuerung nach § 15 AStG	131-146

a)	Qualifizierung als ausländische Familienstiftung, § 15 Abs. 1 und 2 AStG.....	132-138
b)	Schranken der Durchgriffsbesteuerung, § 15 Abs. 6 AStG.....	139-146
3.	Hinzurechnungsbesteuerung über § 39 AO	147-155
4.	Erbersatzsteuer.....	156-160
III.	Besteuerung von Ausschüttungen an Begünstigte.....	161-185
1.	Ertragsbesteuerung	164-173
a)	Besteuerung von Ausschüttungen der diskretionären (steuerlich intransparenten) Stiftung	164-172
aa)	Kapitaleinkünfte, § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG	165-171
bb)	Sonstige Einkünfte, § 22 EStG	172
b)	Besteuerung von Ausschüttungen der kontrollierten (steuerlich transparenten) Stiftung.....	173
2.	Schenkungsteuer	174-180
3.	Doppelbelastung mit Einkommen- und Schenkungsteuer	181-185
IV.	Besteuerung der Auflösung der privatnützigen liechtensteinischen Stiftung	186-194
1.	Einkommensteuer	186-190
a)	Besteuerung der Auflösung einer diskretionären (steuerlich intransparenten) Stiftung	186-187
b)	Besteuerung der Auflösung einer kontrollierten (steuerlich transparenten) Stiftung.....	188-190
2.	Schenkungsteuer	191-192
3.	Doppelbelastung mit Einkommen- und Schenkungsteuer	193-194
F.	Fazit: Vor- und Nachteile der liechtensteinischen privatnützigen Stiftung gegenüber der deutschen Familienstiftung	195-198

Literatur: *Birnbaum*, Doppelbesteuerung von Ausschüttungen liechtensteinischer Stiftungen, ZEV 2014 S. 482; *Birnbaum/Lohbeck/Pöllath*, Die Verselbständigung von Nachlassvermögen: Stiftung, Trust und andere Gestaltungen im Vergleich, FR 2007 S. 479 *Desens/Hummel*, Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Destinatäre bei der Auflösung einer Stiftung mit Einkommen- und Schenkungsteuer, DStZ 2011 S. 710; *Feick* (Hrsg.), Stiftung als Nachfolgeinstrument; *Gasser*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht; *Hannes/Lorenz*, Satzungskonforme Zuwendungen ausländischer Stiftungen an inländische Empfänger unterliegen nicht der Schenkungsteuer!, ZEV 2019 S. 624; *Hochschule Liechtenstein* (Hrsg.), Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, 2008; *Jakob*, Die Liechtensteinische Stiftung, 2008; *Jülicher*, Treuhandverhältnisse im Erbschaftsteuerrecht, DStR 2001 S. 2117; *Kirchhain*, Auskunftsaustausch mit Liechtenstein im Kontext des § 15 AstG – Anmerkung zu FG Düsseldorf, Urteil vom 22.1.2015 - 16 K 2858/13 F, IStR 2015 S. 246; *Moritz/Strohm* (Hrsg.), Besteuerung privater Kapitalanlagen, 2017; *Lennert/Blum*, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, ZEV 2009 S. 171; *Lennert/Blum*, Der Durchgriff durch ausländische Stiftungen aufgrund des deutschen ordre public – Eine Anmerkung zum Urteil des OLG Düsseldorf vom 30.4.2010, I-22 U 126/06, IStR 2011 S. 475; *Lennert/Steck*, Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 5.12.2018 - II R 9/15, IStR 2019 S. 820; *Mutter*, Steueramnestie für hinterzogene Schenkungsteuer bei Trust und Stiftungen im Ausland, DStR 2004 S. 893; *Oppel/Arzner*, Ist der Ausschluss von ausländischen Familienstiftungen aus dem Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 1 S. 1 ErbStG unionsrechtswidrig?, ZEV 2020 S. 209; *Piltz*, Die österreichische Privatstiftung in der Nachfolgeplanung – für Steuerinländer tabu?, ZEV 2000 S. 378; *Schauer* (Hrsg.), Kurzkommentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, 2009; *Schütz*: Die Besteuerung ausländischer, insbesondere liechtensteinischer Familienstiftungen und ihrer Begünstigten in Deutschland, DB 2008 S. 603; *Troll/Gebel/Jülicher* (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz; *von Löwe*, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, 2. Aufl. 2016; *von Löwe/Pelz*, Die liechtensteinische Stiftung – Bermuda-Dreieck zwischen Schenkungsteuer, Steueramnestie und Steuerstrafrecht, BB 2005 S. 1601; *Werner*, Die liechtensteinische Familienstiftung, IStR 2010 S. 589 ; *Wunderlich*, Doppelbesteuerung aufgrund neuer Auslegung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG durch die Finanzverwaltung, ZEV 2018 S. 905.

A. Einleitung – Motive für die Einschaltung ausländischer Stiftungen

- 1 Die Verwendung von in- oder **ausländischen Stiftungen** bzw. **Trusts** ist seit geraumer Zeit ein gängiges Instrument der Steuer- und Nachfolgegestaltung. Der Einsatz inländischer Stiftungen birgt dabei jedoch insbesondere zwei entscheidende Nachteile: Zum einen ist es nach deutschem Recht relativ aufwendig, eine Stiftung zu errichten und dauerhaft zu administrieren. Zum anderen unterliegt eine in Deutschland ansässige, nicht gemeinnützige Stiftung hier der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG.
- 2 Der folgende Beitrag beleuchtet die steuerliche Wirkung und die Einsatzmöglichkeiten ausländischer Privatstiftungen¹.
- 3 Die Motive für die Einschaltung einer ausländischen Familienstiftung sind exemplarisch:
 - ▶ Absicherung des Vermögens vor familien- und erbrechtlichen Ansprüchen (Zugewinnausgleich bei Scheidung bzw. Tod; Pflichtteilsansprüche);

¹ Der Begriff „Stiftung“ umfasst im Rahmen dieses Beitrags auch denjenigen des „Trusts“.

- ▶ Absicherung für den Fall der Insolvenz des Stifters oder – in der politischen Diskussion derzeit aktuell – für den Fall der Enteignung;
- ▶ Sicherstellung der Unternehmensnachfolge durch den Ewigkeitscharakter der Stiftung;
- ▶ Vermeidung des bürokratischen Aufwands, der mit der Errichtung und laufenden Administration einer deutschen Stiftung einhergeht;
- ▶ Steuerplanung und -reduktion bei Einkommen- und Erbschaftsteuer (insbesondere auch bei der Zuzugsplanung);
- ▶ Versorgung von Stiftungsbegünstigten ohne persönliche Angehörige, z. B. in Not- oder Krankheitsfällen.

Die Erreichbarkeit der dargestellten Motive ist jeweils anhand des konkreten Einzelfalles zu überprüfen. 4

Der Beitrag stellt, stellvertretend auch für andere Jurisdiktionen, das liechtensteinische Stiftungsrecht und die Besteuerungsfolgen dar. Nachfolgend soll zunächst ein Überblick über das liechtensteinische Stiftungsrecht gegeben werden. Darauf folgen zivilrechtliche Ausführungen. Den Schwerpunkt des Beitrages bildet die steuerliche Behandlung einer privatnützigen ausländischen Stiftung. Am Ende sollen nochmals exemplarisch Situationen aufgezeigt werden, in denen der Einsatz einer ausländischen Stiftung besonders sinnvoll erscheint. 5

Einstweilen frei

6–10

B. Das liechtensteinische Stiftungsrecht – nur ein Überblick

Im Folgenden werden – soweit für das Verständnis der steuerlichen Aspekte notwendig – zunächst die Bedeutung und die zivilrechtlichen Erscheinungsformen der privatnützigen liechtensteinischen Stiftung bzw. Familienstiftung dargestellt. 11

I. Stiftungsstandort Liechtenstein

Die liechtensteinische Privatstiftung geht zurück auf die Einführung des **Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR)** in Liechtenstein im Jahr 1926.¹ In einer 12

¹ PGR v. 20.1.1926, FL-LGBl 1926.4.

Totalrevision im Jahr 2009 wurde das liechtensteinische Stiftungsrecht umfangreich reformiert und angepasst.¹ Das neue Stiftungsrecht ist nunmehr unter dem Art. 552 PGR in Form von 41 fortlaufenden Paragraphen eingebettet (Art. 552 §§ 1–41 PGR²). Zielsetzung der liechtensteinischen Gesetzgebung war und ist damals wie heute, ausländische Investoren durch attraktive rechtliche Rahmenbedingungen anzuziehen.

- 13 Die liechtensteinische Stiftung nimmt dabei eine herausragende Stellung unter den juristischen Personen des Fürstentums Liechtenstein wahr und wird zu Recht als „Grundpfeiler“³ des Finanzplatzes bezeichnet.
- 14 Zwar geriet auch der Standort Liechtenstein im Strudel der Finanzkrise im Jahr 2008 als Steueroase in Verruf. Allerdings erkannte das Fürstentum, insbesondere im internationalen Vergleich, sehr zügig die sich ändernden Rahmenbedingungen. So bot Liechtenstein bereits im Juni 2008 den EU-Staaten den damaligen **OECD-Standard** in der internationalen Kooperation in Steuerangelegenheiten im Rahmen von bilateralen Abkommen an. Mit den Regierungserklärungen vom März 2009⁴ und November 2013⁵ wurde dann der OECD-Standard zum Informationsaustausch in Steuersachen umfassend als verbindlich anerkannt. In der Folge gelang es, mehrere diesbezügliche internationale Informationsabkommen⁶ und DBA⁷ u. a. mit Deutschland abzuschließen.⁸ In

¹ Zum Verlauf des damaligen Gesetzgebungsverfahrens näher Lennert, ZEV 2008 S. 79 f.; Lennert/Blum, ZEV 2009 S. 171.

² Soweit im Folgenden Paragraphen zitiert werden, wird aufgrund der einfachen Lesart auf die zusätzliche Zitierung von Art. 552 PGR verzichtet.

³ Mit weiteren Nachweisen von Löwe, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, S. 205.

⁴ Regierungserklärung v. 12.3.2009, abrufbar unter: <https://www.uni.li/de/weiterbildung/themen/steuern/lgt-fachveranstaltung/liechtenstein-erklaerung.pdf> (abgerufen am 10.4.2020).

⁵ Regierungserklärung v. 14.11.2013, abrufbar unter: <https://www.regierung.li/ministerien/ministerium-fuer-praesidiales-und-finanzen/entwicklung-intern-steuerabkommen/vom-14112013/> (abgerufen am 10.4.2020).

⁶ Abkommen zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen (im Folgenden „TIEA“), FL-LGBl 2010.289/D-BGBl 2010 II S. 951, welches zum 28.10.2010 in Kraft trat.

⁷ Abkommen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden „DBA“), FL-LGBl 2012.416/D-BGBl 2012 II S. 1462, welches am 19.12.2012 in Kraft trat.

⁸ Sämtliche Abkommen abrufbar unter: <https://www.llv.li/files/stv/int-uebersicht-dba-tiea.pdf> (abgerufen am 5.4.2020).

der Folge war Liechtenstein auch im Hinblick auf den sog. **Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen** Teil der sog. Early-Adopters-Group und wendet den Standard seit Jahresbeginn 2016 an.¹ Hiernach werden Finanzinformationen von Bankkonten, von Privatkonten wie auch von Stiftungen, Trusts und deren Begünstigte und Organe an die involvierten Staaten geliefert, soweit diese selbst Vertragsstaat des Abkommens sind und bilateral den Informationsaustausch betreiben.²

Im Rahmen der Umsetzung der **4. EU-Geldwäsche-Richtlinie**³ wurde im Dezember 2018 das Gesetz über das Verzeichnis der wirtschaftlichen Eigentümer inländischer Rechtsträger (VwEG)⁴ verabschiedet, welches am 1.8.2019 in Kraft getreten ist und berechtigten Stellen die Einsichtnahme in das ausschließlich elektronisch geführte Register ermöglicht. 15

Parallel zu dieser Öffnung und der damit einhergehenden steuerlichen Aufarbeitung hat die Anzahl der liechtensteinischen Stiftungen in den Jahren bis 2019 signifikant abgenommen. Aus Gesprächen mit Marktteilnehmern ergibt sich, dass dieser **Bereinigungsprozess** wohl weitestgehend bis zum Jahresende 2019 abgearbeitet wurde. Ausweislich der letzten veröffentlichten Zahlen gab es 9.649 privatnützige Stiftungen zum Jahresende 2019 in Liechtenstein. 16

¹ Gesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Gesetz) v. 5.11.2015, FL-LGBl 2015.354 ff. Mit den EU-Mitgliedstaaten erfolgt der AIA über das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen („MAK“), FL-LGBl 2016.397, welches am 1.12.2016 in Liechtenstein in Kraft getreten ist. Mit Staaten und Jurisdiktionen außerhalb der EU wird der AIA über die Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten („MCAA“), FL-LGBl 2016.398 ff., durchgeführt.

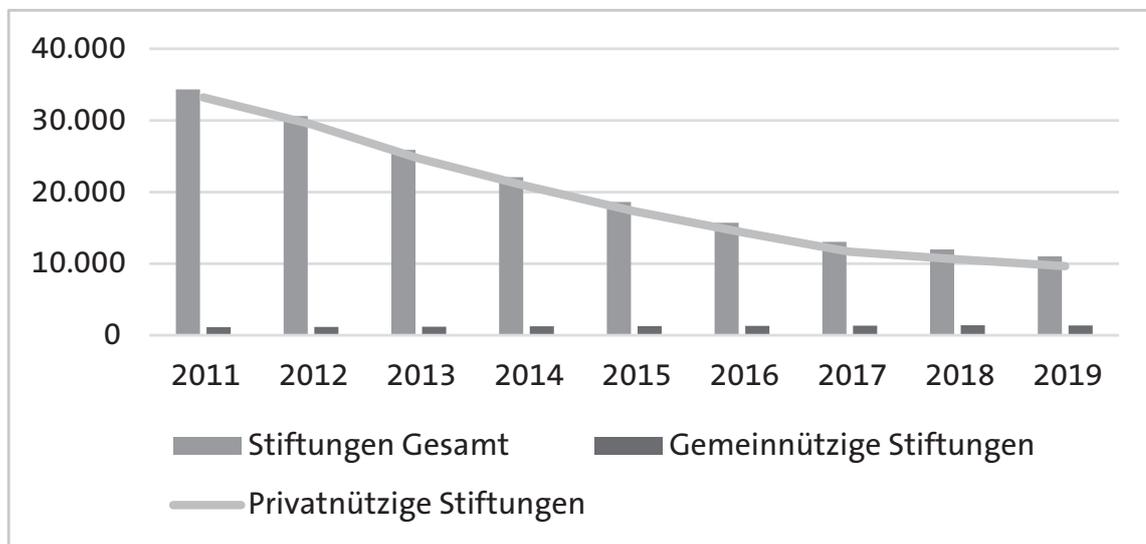
² Liechtenstein hat zum Jahresanfang 2020 insgesamt 110 Partnerstaaten, mit denen auf Grundlage des AIA Finanzinformationen ausgetauscht werden, Verordnung über den internationalen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Verordnung) i. d. F. v. 1.1.2020, Anhang 1, FL-LGBl 2015.358.

³ EU-Richtlinie 2015/849.

⁴ FL-LGBl 2019.8.

17

Abb. 1 Anzahl der Stiftungen in Liechtenstein



18 Die Bedeutung des Stiftungswesens bleibt damit im europäischen Kontext weiterhin hoch, was anhand eines Vergleichs mit 2.897 eigennützigen Privatstiftungen in Österreich¹ und ca. 1.500 Stiftungen mit privatnützigen Zwecken in Deutschland² deutlich wird.

19–20 *Einstweilen frei*

II. Zivilrechtliche Erscheinungsformen der privatnützigen Stiftung in Liechtenstein

1. Stiftungsbegriff in Liechtenstein

21 Auch nach liechtensteinischem Verständnis handelt es sich bei einer Stiftung um ein **rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes Zweckvermögen**. Dabei widmet der Stifter ein bestimmt bezeichnetes Stiftungsvermögen und legt den unmittelbar nach außen gerichteten, bestimmt bezeichneten Stiftungszweck sowie Begünstigte fest (§ 1 Abs. 1 PGR).

22 Das Stiftungsrecht ist dabei am **Prinzip der Zweckoffenheit** orientiert, und es kann grds. jeder nach außen gerichtete Stiftungszweck verfolgt werden, solange er nicht gesetzes- oder sittenwidrig ist. Untersagt sind sog. Selbstzweckstiftungen, die einzig dazu dienen, den Fortbestand der Stiftung zu sichern.

¹ Stand zum 1.2.2019, abrufbar unter: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/376084/umfrage/anzahl-der-stiftungen-in-oesterreich-nach-stiftungstyp/> (abgerufen am 5.4.2020).

² Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V., https://www.stiftungen.org/fileadmin/stiftungen_org/Stiftungen/Zahlen-Daten/2020/Stiftungszwecke-2019.pdf (abgerufen am 5.4.2020).

Bei der Zwecksetzung wird in gemein- oder privatnützige Stiftungen unterschieden. Um eine **privatnützige Stiftung** handelt es sich nach § 2 Abs. 3 PGR dann, wenn die Stiftung „nach der Stiftungserklärung ganz oder überwiegend privatnützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist“. Dabei ist das Überwiegen nach dem Verhältnis der den privatnützigen Zwecken dienenden Leistungen zu beurteilen. 23

Die privatnützige Stiftung kommt als **Familienstiftung** und als **Unternehmensstiftung** in Liechtenstein vor. 24

Einstweilen frei 25

2. Familienstiftung

Als zahlenmäßig weit überwiegender Stiftungstyp wurde die Familienstiftung gesetzlich normiert, wobei das Gesetz zwischen der **reinen und der gemischten Familienstiftung** unterscheidet. 26

Um eine **reine Familienstiftung (§ 2 Abs. 4 Nr. 1 PGR)** handelt es sich, wenn „deren Stiftungsvermögen ausschließlich der Bestreitung der Kosten der Erziehung oder Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien oder ähnlichen Familieninteressen dient“. Demzufolge setzt die reine Familienstiftung eine anlassbezogene Zuwendung, eine Bedarfssituation, voraus.¹ 27

Um eine **gemischte Familienstiftung (§ 2 Abs. 4 Nr. 2 PGR)** handelt sich, soweit überwiegend der Zweck einer reinen Familienstiftung verfolgt wird, ergänzend hierzu aber auch gemeinnützige oder andere privatnützige Zwecke verfolgt werden. Hauptzweck bleibt demnach der Familienzweck, wobei dieser durch andere (Neben-)Zwecke ergänzt wird. Insofern können hier voraussetzungslose Ausschüttungen ohne konkrete Bedarfssituation vorgenommen werden. 28

Einstweilen frei 29

3. Sonstige privatnützige Stiftung

Soweit die Stiftung weder einen überwiegenden gemeinnützigen Zweck hat noch überwiegend zur Unterstützung von Familienangehörigen dient, sondern **andere privatnützige Zwecke** verfolgt, handelt es sich um eine privatnützige Stiftung. Das einzig für Familienstiftungen geltende Vollstreckungsprivileg nach § 36 Abs. 1 PGR ist auf die privatnützige Stiftung nicht anwendbar. 30

Einstweilen frei 31

¹ Jakob, Die liechtensteinische Stiftung, Rz. 116.

4. Unternehmens-, Unternehmensträger- und Holdingstiftung

- 32 Das liechtensteinische Stiftungsrecht schließt im Grundsatz eine eigene unternehmerische Tätigkeit als Privatstiftung aus (§ 1 Abs. 2 Satz 1 PGR). Allerdings sind Stiftungen, die selbst ein nach **kaufmännischer Art geführtes Gewerbe** betreiben, zulässig, soweit dies der Erreichung des gemeinnützigen Zwecks der Stiftung dient. Für privatnützige Stiftungen besteht insoweit eine Ausnahme, als dass diese unmittelbar Unternehmensträger sein können, wenn die ordnungsgemäße Vermögensverwaltung der Stiftung dies erfordert. Eine Gefährdung von Stiftungsgläubigern soll hierdurch verhindert werden. Dementsprechend ist auch eine Umgehung im Sinne einer Stiftung & Co. KG, in der die privatnützige Stiftung die **Stellung des unbeschränkt haftenden Gesellschafters einer Personengesellschaft** hätte, untersagt, soweit diese Personengesellschaft ein kaufmännisches Gewerbe betreibt (§ 1 Abs. 3 PGR).
- 33 Hingegen betreibt die **Holdingstiftung** nicht selbst ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, sondern hält die Anteile an einer Gesellschaft, die ein Unternehmen betreibt. Dies ist eine sehr gebräuchliche Erscheinungsform der liechtensteinischen Stiftung und ist auch dann zulässig,¹ wenn die Stiftung tatsächlich Einfluss auf die Unternehmenspolitik ausübt.

34–35 *Einstweilen frei*

III. Die Stiftungsbeteiligten und ihre Rechte

- 36 Als Stiftungsbeteiligte im gesetzlichen Sinne gelten gem. § 3 PGR **der Stifter** (§ 4 PGR), **die Begünstigten** (§§ 5–8 PGR), **die Organe der Stiftung** (§§ 11, 24, 27 und 28 PGR) sowie deren Mitglieder.

1. Der Stifter

- 37 Als Stifter einer liechtensteinischen Stiftung kommen gem. § 4 Abs. 1 PGR eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen infrage. Die Stellung als Stifter ergibt sich aus dem **Errichtungsakt**,² dabei stellt das Gesetz in § 4 Abs. 3 PGR klar, dass auch bei der in Liechtenstein üblichen **treuhänderischen Stiftungserrichtung** der wirtschaftliche Stifter, daher der Auftraggeber, als Stifter im rechtlichen Sinne gilt. In der Folge treffen die Rechte und Pflichten aus der Stiftungserklärung unmittelbar diesen.

¹ FL OGH, Urteil v. 8.1.2004, LES 2005 S. 174.

² Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, Rz. 131; Schauer in Kurzkommentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, § 4 Rz. 5.

Bemerkenswert ist hierbei, dass die **Geschäftsfähigkeit beim Stifter** nicht notwendig ist, sofern dieser ordnungsgemäß vertreten wird. Handelt es sich aus liechtensteinischer Perspektive um einen ausländischen Stifter, so sind die Geschäftsfähigkeit und die Wirksamkeit der Rechtshandlung nach dem internationalen Privatrecht Liechtensteins gem. Art. 10 und 12 IPRG nach dem Personalstatut des Stifters zu beurteilen. 38

a) **Gestaltungs- und Weisungsrechte des Stifters**

Anders als im restlichen Kontinentaleuropa muss die liechtensteinische Stiftung kein starres Gebilde sein, sondern kann durch entsprechende Ausgestaltung der Stiftung als flexibles Gestaltungsmittel für die Vermögensnachfolge eingesetzt werden. 39

Rechte des Stifters, die nach der Stiftungserrichtung diesen Einfluss auf die Stiftung sichern, werden als **Stifterrechte** bezeichnet. Nach § 30 PGR ist es zwingend notwendig, dass diese Rechte in der **Stiftungsurkunde** vorbehalten werden. Hiervon zu unterscheiden sind **Weisungsrechte**, die sich der Stifter durch einen **Mandatsvertrag** vorbehält. Da auch das liechtensteinische Stiftungsrecht vom **Trennungs- und Erstarrungsprinzip** ausgeht, stehen die Rechte in einem direkten Spannungsfeld hierzu.¹ 40

aa) **Stifterrechte und deren Rechtsnatur**

Sowohl das **Recht zum Widerruf der Stiftung** als auch **Änderungsrechte** im Hinblick auf die Stiftungserklärung werden als Stifterrechte bezeichnet. Das Widerrufsrecht hebt die stiftungsrechtliche Bindung des Stiftungsvermögens auf und führt nach § 39 Abs. 1 Nr. 4 i. V. mit § 39 Abs. 2 Nr. 1 PGR zur Auflösung der Stiftung. Ein Änderungsrecht greift weniger weit. Es besteht einzig in dem Umfang, den der Stifter sich vorbehalten hat. Hat der Stifter keine Einschränkungen vorgenommen, so können auch **Änderungen des Zwecks, der Organisation sowie Änderungen der Begünstigten** vorgenommen werden. 41

Bei den **Stifterrechten** handelt es sich um **höchstpersönliche Rechte des Stifters**, die weder abtretbar noch vererbbar sind. Sie gehen damit zwingend mit dem Tode des Stifters unter, bleiben im Falle der Geschäftsunfähigkeit jedoch bestehen. Auch können Dritte mit der Ausübung bevollmächtigt werden, es bedarf hierzu nach § 30 Abs. 1 Satz 3 PGR einer besonderen auf dieses Geschäft lautenden Vollmacht. Vor dem Hintergrund des oben Gesagten ist davon auszugehen, dass die **Stifterrechte auch pfändbar** sind. 42

¹ Lennert in Feick, Stiftung als Nachfolgeinstrument, § 38 Rz. 41; Jakob in Hochschule Liechtenstein, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, S. 49.

bb) Mandatsvertrag

- 43 Von diesen Stifterrechten, die in der Praxis tatsächlich selten vorkommen, sind mandatsvertraglich vereinbarte Rechte des Stifters zu unterscheiden. Derartige **Mandatsverträge** kamen in der Vergangenheit oft vor und wurden sowohl **schriftlich als auch nur mündlich** geschlossen.
- 44 Ein Mandatsvertrag beinhaltet ein **Weisungsrecht des Stifters gegenüber dem Stiftungsrat**. Er führt jedoch nicht zu einer Berechtigung des Stiftungsrats, sich über die Stiftungsstatuten hinwegzusetzen. Der Mandatsvertrag nimmt demnach nur insofern Einfluss auf die Gestaltung der Stiftung, als die Stiftung für derartige Gestaltungen „geöffnet“ ist, sodass dem Stifter selbst wirksam ein Recht vorbehalten wurde oder sich das Weisungsrecht im Rahmen der Kompetenzen hält, welche den Stiftungsorganen nach den Stiftungsdokumenten zustehen. Eine stiftungsrechtliche Handlungskompetenz des Stiftungsrats kann durch den Mandatsvertrag nicht begründet werden. Der Umfang der Mandatsbindung ist – wie bei einem fremdbesetzten Stiftungsrat – stiftungsrechtlich beschränkt. Mandatsvertragliche Regelungen müssen zudem restriktiv ausgelegt werden. Auch bei Vorliegen einer mandatsvertraglichen Weisung besteht die Verantwortung des Stiftungsrats für eine gesetzmäßige Umsetzung.¹
- 45 Es ist offensichtlich, dass derartige Mandatsverträge und natürlich ebenfalls die Stifterrechte erhebliche steuer- und zivilrechtliche Auswirkungen haben. Der Einsatz entsprechender Verträge sollte daher wohlüberlegt und insbesondere gut dokumentiert sein.

46–47 *Einstweilen frei*

2. Begünstigte

- 48 Begünstigt an einer liechtensteinischen Stiftung sind diejenigen natürlichen oder juristischen Personen, die durch die Stiftung einen wirtschaftlichen Vorteil erhalten oder erhalten können, § 5 Abs. 1 PGR. Dabei muss diese Aussicht auf die Begünstigung realistisch sein. Das Gesetz unterscheidet hierbei je nach Rechtsstellung in sog. **Begünstigungsberechtigte (§ 6 Abs. 1 PGR)**, **Anwartschaftsberechtigte (§ 6 Abs. 2 PGR)**, **Ermessensbegünstigte (§ 7 PGR)** und **Letztbegünstigte (§ 8 PGR)**.
- 49 Unter einem **Begünstigtenberechtigten** ist derjenige zu verstehen, der auf Grundlage der Stiftungsurkunde, der **Stiftungszusatzurkunde oder Reglemente** einen rechtlichen Anspruch auf einen der Höhe nach bestimmten oder be-

¹ Jakob, Die liechtensteinische Stiftung, Rz. 256 ff.

stimmbaren Teil des Stiftungsvermögens hat. Bei einem Begünstigungsberechtigten liegt demzufolge kein Ermessen des Stiftungsrats hinsichtlich der Identität des Begünstigten, der Höhe und der Fälligkeit des Begünstigungsanspruchs vor.¹

Hiervon zu unterscheiden sind die sog. **Anwartschaftsberechtigten**, die gem. § 6 Abs. 2 PGR nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder bei Erreichung eines Termins, insbesondere nach dem Wegfall eines im Rang vorgehenden Begünstigten, einen rechtlichen Anspruch haben, aufgrund der **Stiftungsurkunde**, der **Stiftungszusatzurkunde** oder eines **Reglements** eine **Begünstigungsberechtigung** zu erlangen. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass der Anwartschaftsberechtigte bis zum Erreichen eines bestimmten Termins bzw. bis zum Eintritt einer Bedingung über keine vermögensrechtlichen Ansprüche gegenüber der Stiftung verfügt. Es handelt sich damit um ein Anwartschaftsrecht, wobei dieses nur dann gegeben ist, wenn für den Berechtigten eine gesicherte Rechtsposition vorliegt, die nicht einseitig – d. h. ohne Zutun des Anwartschaftsbegünstigten – beseitigt werden kann.² 50

Sofern man einem durch den Stifter benannten Kreis von möglichen begünstigten Personen angehört und die Durchführung der Begünstigung im Ermessen des Stiftungsrates liegt, gehört man zu den sog. **Ermessensbegünstigten** nach § 7 PGR. Hierbei ist jeglicher Ermessensspielraum hinsichtlich des „Ob“ oder des „Wie“ dem Stiftungsrat oder einem anderen Organ, welches für die Auszahlung von Begünstigungen zuständig ist, ausreichend, um die Begünstigung als **Ermessensbegünstigung** zu qualifizieren. 51

Hervorzuheben ist, dass im Unterschied zu dem Begünstigungsberechtigten, der einen klagbaren Rechtsanspruch auf die Begünstigung hat, der Ermessensbegünstigte über keinen eigenen Rechtsanspruch auf die Begünstigung verfügt. Ein gerichtlich durchsetzbarer Anspruch entsteht nach § 7 Abs. 2 PGR erst durch die **Beschlussfassung des zuständigen Stiftungsorgans** über die konkrete Begünstigung. Unbenommen ist dem Ermessensbegünstigten der Anspruch auf eine **ordnungsgemäße Ermessensausübung**. So besteht die grundsätzliche Verpflichtung des Stiftungsrats, nach Maßgabe des Stiftungszwecks und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Stiftung auch **Ausschüttungen** zu tätigen.³ Den Mitgliedern des **Begünstigtenkreises** stehen auch **Informations- und Auskunftsrechte** nach § 9 PGR zu. 52

¹ Lins in Hochschule Liechtenstein, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, S. 86 f.; Jakob, Die liechtensteinische Stiftung, Rz. 425.

² Jakob, Die liechtensteinische Stiftung, Rz. 428.

³ Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, § 7 Rz. 5.

53 Nach § 8 Abs. 1 PGR wird derjenige als **Letztbegünstigter** bezeichnet, dem gem. Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde nach Durchführung der **Liquidation der Stiftung** das verbleibende Vermögen zukommen soll. Sofern die Stiftung ohne Letztbegünstigte liquidiert wird, fällt das nach der Liquidation verbleibende Vermögen nach § 8 Abs. 2 PGR an das Land Liechtenstein. Dabei hat das Land gem. § 129 Abs. 2 PGR das Geld möglichst dem bisherigen Zweck entsprechend zu verwalten. Dies gilt nicht für den Fall einer Liquidation aufgrund des Widerrufs des Stifters; in diesem Fall gilt nach § 8 Abs. 3 PGR der Stifter selbst als Letztbegünstigter.

a) Leistungs-, Kontroll- und Mitwirkungsrechte der Begünstigten

54 Den Begünstigten stehen grds. **Leistungs-** sowie **Kontroll- und Mitwirkungsrechte** zu.

55 Dabei haben **nur Begünstigtenberechtigte** einen einklagbaren Anspruch gegenüber der Stiftung auf Leistung nach § 6 Abs. 1 PGR. **Ermessensbegünstigten** nach § 7 Abs. 2 PGR steht ein Leistungsrecht nur dann zu, soweit ihre Begünstigung mit der Beschlussfassung des zuständigen Organs manifestiert wurde.

56 Den Begünstigten stehen seit der Stiftungsrechtsreform 2009 jedoch relativ weitgehende **Kontroll- und Mitwirkungsrechte** zu. So haben die Begünstigten, soweit eigene Rechte betroffen sind, Anspruch nach § 9 Abs. 1 PGR auf Einsichtnahme in die Stiftungsurkunde, in die Stiftungszusatzurkunde und in eventuell vorhandene Reglemente. Weiterhin besteht nach § 9 Abs. 2 PGR ein **Anspruch auf Auskunftserteilung, Berichterstattung und Rechnungslegung**. Dieses Recht erlaubt auch die **Einsichtnahme in alle Geschäftsbücher** und Papiere sowie die **Prüfung des Rechnungswesens**. Nur aus wichtigem Grund können entsprechende Rechte nach § 9 Abs. 2 Satz 4 PGR zum Schutz der Begünstigten verweigert werden.

57 Die Kontrollrechte werden durch **Begünstigungsberechtigte und Letztbegünstigte** – bei diesen nach § 9 Abs. 3 PGR erst nach Auflösung der Stiftung – wahrgenommen. Auch sind aktuelle **Ermessensbegünstigte** kontrollberechtigt. Hingegen stehen Ermessensbegünstigten, die nur eine Anwartschaft auf eine Ermessensbegünstigung besitzen, keine Kontrollrechte zu,¹ es sei denn, es ist etwas anderes in der Stiftungsurkunde bzw. Zusatzurkunde festgelegt.

58–65 *Einstweilen frei*

¹ Im Detail zu den Kontrollrechten vgl. Lins in Hochschule Liechtenstein, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, S. 89 ff.; Jakob, Die liechtensteinische Stiftung, Rz. 474 ff.

C. Rechtliche Anerkennung der liechtensteinischen Stiftung in Deutschland

I. Ordre-public-Widrigkeit beim Einsatz der liechtensteinischen Stiftung zur Steuerhinterziehung

Ausländischen Rechtskörperschaften ist die rechtliche Anerkennung aus deutscher Sicht dann zu versagen, wenn ein **Verstoß gegen den ordre public** nach Art. 6 EGBGB vorliegt. In Bezug auf das liechtensteinische Stiftungsrecht ist dies dann der Fall, wenn die Anwendung des liechtensteinischen Rechts zu einem Ergebnis führen würde, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts offensichtlich unvereinbar ist. Maßgebend für den Verstoß gegen den ordre public ist danach, ob im Einzelfall das Ergebnis der Anwendung ausländischen Rechts zu den Grundgedanken der deutschen Regelung und den in ihnen liegenden Gerechtigkeitsvorstellungen in einem so schwerwiegenden Widerspruch steht, dass es als untragbar angesehen werden muss.¹ 66

Grundsätzlich bietet das liechtensteinische Stiftungsrecht zu diesem drastischen Schritt an sich keinen Angriffspunkt. Allerdings haben das OLG Düsseldorf² und in der Folge verschiedene Finanzgerichte³ eine ständige – wenn auch nicht höchstrichterliche⁴ – Rechtsprechung entwickelt, nach der die Nichtigkeit liechtensteinischer Stiftungen für den Fall angenommen wird, in dem die **Steuerhinterziehung einer der Hauptzwecke** des Stifters für die Gründung der Stiftung war. Zwar stellten die Gerichte durchaus fest, dass hier nicht das liechtensteinische Stiftungsrecht an sich zur Versagung der Anerkennung als Rechtskörperschaft führt als vielmehr das missbräuchliche Ausnutzen der Freiheiten des liechtensteinischen Stiftungsrechts durch den Stifter, um Steuern in Deutschland zu verkürzen. 67

Gerade hier setzt das Unbehagen mit dieser Rechtsprechung an. Bei der missbräuchlich eingesetzten Stiftung handelt es sich um eine **verselbständigte Ver-** 68

¹ BGH, Urteil v. 23.3.1979 - V ZR 81/77, WM 1979 S. 692.

² OLG Düsseldorf, Urteil v. 30.4.2010 - I-22 U 126/06, ZEV 2010 S. 528.

³ FG Düsseldorf, Urteil v. 2.4.2014 - 4 K 3718/12 Erb NWB JAAAE-65830; FG Münster, Urteil v. 11.12.2014 - 3 K 764/12 Erb NWB GAAAE-86295; FG Düsseldorf, Urteil v. 25.1.2017 - 4 K 2319/15 Erb NWB NAAAG-40483; FG Köln, Urteil v. 13.12.2018 - 7 K 131/17, EFG 2019 S. 1451; FG Köln, Urteil v. 27.2.2019 - 7 K 3002/16 NWB RAAAH-36362 und 7 K 3003/16 NWB BAAAH-36363.

⁴ Der BFH hat es als Rechtsmittelinstanz nach dem FG Münster v. 11.12.2014 - 3 K 764/12 Erb NWB GAAAE-86295, dahinstehen lassen, ob eine ordre-public-Widrigkeit gegeben ist, vgl. BFH, Urteil v. 5.12.2018 - II R 9/15 NWB DAAAH-13415, Rz. 37.

mögensmasse ohne Gesellschafter oder Mitglieder. Die juristische Person der Stiftung ist damit ein anderes Steuersubjekt als der Stifter. Insofern erscheint es nicht einsichtig, dass – sofern die Stiftung nicht selbst in steuerstrafrechtlich relevanter Weise agiert – dies zur drastischsten aller Rechtsfolgen, nämlich der Nichtigkeit des Rechtssubjekts führen soll.¹ Letztlich dürfte diese Thematik mit der Einführung des automatischen Informationsaustauschs zwischen Deutschland und Liechtenstein einzig Altfälle betreffen, da die liechtensteinische Stiftung seit Jahren kein geeignetes Mittel mehr zur Steuerverkürzung darstellt.

69–70 *Einstweilen frei*

II. Zivilrechtliche Auswirkung der Stifter- und Begünstigtenrechte

- 71 Das liechtensteinische Stiftungsrecht bietet umfangreiche Gestaltungsmöglichkeiten, insbesondere auch im Zusammenhang mit der Einräumung von Stifter- und Begünstigtenrechten. Hierbei sind zivilrechtlich die jeweiligen Auswirkungen zu bedenken. So können in zivilrechtlichen Fallgestaltungen, bei denen es auf eine endgültige Weggabe von Vermögen ankommt, wie z. B. bei **Pflichtteilsergänzungsansprüchen** oder aber der **Anfechtung aus Insolvenztatbeständen**, Widerrufs- bzw. Änderungsrechte für den Fristlauf entsprechend schädlich sein. Denn hier verbleiben wesentliche Einflussmöglichkeiten beim Stifter bzw. beim Begünstigten, so dass kein Vermögensopfer erbracht bzw. das stiftungsrechtliche Trennungsprinzip nicht eingehalten wird.²
- 72 Ausgehend von den vorbehaltenen Rechten, kann dementsprechend eine Einteilung der privatnützigen Stiftungen in die Kategorien der **kontrollierten Stiftung** und der **Ermessensstiftung** erfolgen. Diese Einteilung ist insofern sinnvoll, als dass aus dieser Kategorisierung zivil-, aber auch steuerrechtliche Konsequenzen abgeleitet werden können.
- 73 Bei der **kontrollierten Stiftung**, die auch „**Treuhandstiftung**“ genannt wird, behält der Stifter, in der Praxis auch oft die Nachfolgebegünstigten, tatsächlich zumindest teilweise die Kontrolle über die liechtensteinische Stiftung, indem die Organe der Stiftung über einen Mandatsvertrag an die Weisungen gebunden oder über die Stiftungsurkunde weitgehende **Interventions- und Gestaltungsrechte** vorbehalten werden. Im Falle des Stifters erfolgt dies regelmäßig

¹ Lennert/Blum, IStR 2011 S. 475; kritisch ebenfalls Söffing, Steueranwaltsmagazin 2010 S. 177, 182 f.; Weitemeyer in Münchener Kommentar BGB, § 80 Rz. 247.

² Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Art. 552 § 1 Rz. 8.

durch dessen Bestellung als Erstbegünstigter, wobei die Begünstigungsregelung in den Beistatuten erfolgt und diese mit Zustimmung des Stifters abänderbar ist. Erst mit dem Ableben des Stifters wird die Begünstigtenregelung unabänderbar. Nachfolgebegünstigte können sich keine Stifterrechte vorbehalten, so dass in diesen Fällen die kontrollierte Stiftung einzig durch den Abschluss entsprechender Mandatsverträge erreicht wird.

Dementgegen entspricht die sog. **diskretionäre Stiftung**, auch „**Ermessensstiftung**“ genannt, dem üblichen kontinentaleuropäischen Verständnis einer Stiftung. Der Stifter hat sich hier endgültig und tatsächlich seines Vermögens entledigt und dieses an die Stiftung übertragen. Der Stiftungsrat agiert weisungsfrei nach freiem Ermessen anhand der zum Zeitpunkt der Stiftung vorgegebenen Stiftungsstatuten und Beistatuten. Eine Überwachung der Tätigkeit des Stiftungsrats kann durch einen **Protector** ausgeführt werden, weiterhin bestehen die Kontrollrechte der Stiftungsbegünstigten. Die Ermessensstiftung führt bei rechtlicher und wirtschaftlicher Betrachtung zu einer tatsächlichen Trennung des Stiftungsvermögens vom Vermögen des Stifters bzw. der Begünstigten.

Einstweilen frei

75–80

D. Die Besteuerung der privatnützigen Stiftung und deren Begünstigten in Liechtenstein

Die folgende Betrachtung berücksichtigt ausschließlich die Besteuerung auf Ebene der Stiftung und die Besteuerung von Begünstigten, die nicht in Liechtenstein unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Steuerpflichtige juristische Personen – und damit auch Stiftungen – unterliegen in Liechtenstein der Ertragsteuer. Anknüpfungspunkt für die Steuerpflicht ist nach Art. 44 Abs. 1 Steuergesetz (SteG) der **statutarische Sitz der juristischen Person oder der Ort der tatsächlichen Verwaltung** in Liechtenstein.

Einstweilen frei

83

I. Reguläre Stiftungsbesteuerung

Der neue **einheitliche proportionale Steuersatz** auf den steuerlichen Reinertrag beträgt 12,5 %. Zur Ermittlung des **steuerlichen Reinertrags** ist nach Art. 48 SteG der handelsrechtliche Reinertrag um Dividenden, Kapitalgewinne aus Be-

teiligungen, Grundstücksgewinne und ausländische Betriebsstättenergebnisse sowie um Miet- und Pachtekünfte ausländischer Grundvermögen zu kürzen. Weiterhin ist zur Gewinnermittlung nach Art. 54 i. V. mit Art. 5 SteG ein **Eigenkapitalzinsabzug** i. H. von 4 % des modifizierten bilanziellen Eigenkapitals vorzunehmen, wodurch sich der effektive Steuersatz verringert und es zu einer indirekten Progression kommt.

85 In der Praxis senken die Ausnahmen zur Ermittlung des steuerlichen Reinertrags und der Eigenkapitalzinsabzug die Steuerbelastung für juristische Personen erheblich, so dass – gerade bei selbst nicht wirtschaftlich tätigen Strukturen – die **Mindestertragsteuer** gem. Art. 62 SteG i. H. von 1.800 CHF zur Anwendung gelangt.

86 *Einstweilen frei*

II. Besteuerung der Stiftung als Privatvermögensstruktur (PVS)

87 Neben der dargestellten allgemeinen Besteuerung für juristische Personen kommt für privatnützige rein vermögensverwaltende Stiftungen eine **privilegierte Besteuerung als sog. Privatvermögensstruktur (PVS)** infrage. Hierbei handelt es sich nicht um eine gesonderte Rechtsform, sondern jede liechtensteinische Stiftung kann den PVS-Status beantragen, sofern sie die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt. Die PVS unterliegt als nicht wirtschaftlich tätige juristische Person – unabhängig von der Ertragssituation – lediglich der bereits zuvor erwähnten Mindestertragsteuer nach Art. 62 SteG i. H. von 1.800 CHF.

88 Der liechtensteinische Gesetzgeber hatte sich bei der Einführung des PVS-Regimes im Rahmen der Steuerreform im Jahr 2011 am Steuersystem Luxemburgs orientiert, welches mit der Societe de gestion Patrimoine Familial (SPF) bereits eine ähnliche Besteuerung eingeführt hatte. Auf Veranlassung Liechtensteins wurde die **EFTA-Überwachungsbehörde (ESA)** u. a. um eine Bestätigung der EWR-Konformität der Bestimmungen über die Besteuerung der Privatvermögensstrukturen gebeten, die diese im Februar 2011 erteilte.¹

89 Die Qualifikation als PVS setzt nach Art. 64 SteG voraus, dass ausschließlich Finanzinstrumente, alternative Anlagegegenstände sowie Beteiligungen an juristischen Personen, liquide Gelder und Bankkontoguthaben erworben, beses-

¹ Lennert, Liechtenstein: Steuergesetzgebung durch ESA bestätigt, IStR-Länderbericht 2011 S. 21 f.

sen, verwaltet und veräußert werden. Grundstücke dürfen nur selbst genutzt und nicht vermietet werden.

Zwar ist grds. die Beteiligung an juristischen Personen zulässig, jedoch wird der unschädliche Bereich der Vermögensverwaltung in Richtung wirtschaftlicher Tätigkeit überschritten, wenn die PVS selbst oder ihre Anteilseigner bzw. ihre Begünstigten in irgendeiner Form wesentlichen Einfluss auf die Verwaltung der Gesellschaft nehmen, der **über die reine Wahrnehmung von Gesellschafterrechten** hinausgeht. 90

Für Stiftungen stellt sich daher jeweils die Frage, welche der Besteuerungsarten in Liechtenstein gewählt werden kann. Sofern die Qualifizierung als PVS angestrebt ist, muss die Stiftung die engen gesetzlichen Grenzen zur Qualifizierung als PVS nicht nur einhalten, die Beschränkung muss sich auch aus der Stiftungsurkunde ergeben, und ein entsprechender Antrag ist bei der Steuerverwaltung einzureichen. 91

Die Wahlmöglichkeit zwischen der regulären Besteuerung und der Besteuerung als PVS kann – gerade im Verhältnis mit Deutschland – zu Konsequenzen im Hinblick auf die grenzüberschreitende steuerliche Behandlung der liechtensteinischen Stiftung führen. So stellt Protokollpunkt 2 zu Art. 4 Abs. 1 DBA Liechtenstein¹ unter Buchst. c ausdrücklich klar, dass Vermögensstrukturen, die in Liechtenstein steuerlich das PVS-Regime in Anspruch nehmen, für Zwecke des DBA als nicht im Fürstentum Liechtenstein ansässig gelten, womit der Weg zur Besteuerung im Heimatland des Stifters geöffnet wird. 92

Einstweilen frei 93–94

III. Besteuerung auf Ebene des Begünstigten

Stiftungsausschüttungen an nicht in Liechtenstein unbeschränkt steuerpflichtige Personen bleiben in Liechtenstein steuerfrei. Die Ausschüttungen führen nach Art. 6 Abs. 5 SteG **weder zu einer beschränkten Steuerpflicht in Liechtenstein noch wird eine Quellensteuer** erhoben. 95

Einstweilen frei 96–100

¹ DBA Liechtenstein und Deutschland v. 17.11.2011, BGBl 2012 II S. 1463.

E. Die Besteuerung der privatnützigen liechtensteinischen Stiftung in Deutschland

- 101 Für die Darstellung der Besteuerung wird jeweils von einer unbeschränkten Steuerpflicht des Stifters bzw. der Stiftungsbegünstigten in Deutschland ausgegangen.

I. Besteuerung der Errichtung der privatnützigen liechtensteinischen Stiftung

- 102 Bei der Errichtung einer privatnützigen liechtensteinischen Stiftung sind erbschaft-, schenkung- und einkommensteuerliche Anknüpfungspunkte zu beachten.

1. Erbschaft- und Schenkungsteuer

- 103 Sofern der Stifter zum Zeitpunkt der Stiftungserrichtung seinen Wohnsitz in Deutschland hatte, unterliegt er nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland. Bei der **lebzeitigen Stiftungserrichtung** handelt es sich grds. um eine Schenkung unter Lebenden, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG schenkungsteuerbar und nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG schenkungsteuerpflichtig ist. Das Stiftungsgeschäft von Todes wegen unterliegt der Erbschaftsteuer nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 i. V. mit § 1 Abs. 1 ErbStG.¹
- 104 Die Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG setzt voraus, dass die Stiftung als Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden (Stifter) tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Richtigerweise hat der BFH bzgl. liechtensteinischer Stiftungen festgestellt, dass bei der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen und ihrer in Deutschland steuerbaren Begünstigten – wie im Folgenden gezeigt wird – zwei Stiftungstypen zu unterscheiden sind.² Bei der schenkungsteuerlichen Beurteilung der Zuwendung in das Stiftungskapital der Stiftung ist zunächst auf die zivilrechtliche Ausgestaltung der privatnützigen Stiftung, insbesondere auf die Satzung, aber auch auf die tatsäch-

¹ Im Folgenden werden der einfachen Lesbarkeit halber die steuerrechtlichen Konsequenzen der lebzeitigen Stiftungserrichtung dargestellt. Diese entsprechen den steuerlichen Folgen des Stiftungsgeschäfts von Todes wegen.

² BFH, Urteil v. 28.6.2007 - II R 21/05, BStBl 2007 II S. 669; zustimmend hierzu u. a. Jülicher, DStR 2001 S. 2177, 2183; Mutter, DStR 2004 S. 893, 898; von Löwe/Pelz, BB 2005 S. 1601, 1603; Schütz, DB 2008 S. 603, 604.

lich „gelebte Stiftungsrealität“ abzustellen. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen ist daher zwischen der bereits dargestellten sog. kontrollierten Stiftung (Treuhandstiftung) und der diskretionären Stiftung (Ermessensstiftung) zu unterscheiden.

a) Kontrollierte Stiftung (Treuhandstiftung)

Beim **Typus der kontrollierten Stiftung** besteht aufgrund der rechtlichen Gestaltung und der tatsächlichen Durchführung zivilrechtlich ein Treuhandverhältnis zwischen dem Stifter und der Stiftung. Für die Abgrenzung zwischen der kontrollierten Stiftung zur **Ermessensstiftung** ist darauf abzustellen, ob das **steuerliche Trennungsprinzip** durchgesetzt wurde, ob also nur der Vermögensstruktur oder ob dem Stifter bzw. dem Begünstigten letztlich die Vermögenswerte zuzurechnen sind, so dass es sich bei der Stiftung um ein sog. **verdecktes Treuhandverhältnis** handelt.¹ 105

Rechtsprechung und Finanzverwaltung haben in Bezug auf Stiftungen und Trusts verschiedene Kriterien für die Abgrenzung **transparenter** und **intransparenter Vermögensstrukturen** entwickelt. So ist von einer transparenten Vermögensstruktur insbesondere dann auszugehen, wenn 106

- ▶ ein Mandatsvertrag besteht, der eine Weisungsbindung der Stiftungsräte an die Instruktionen des Stifters bzw. eines Begünstigten betreffend die Entscheidung über Anlage oder Verwendung des Vermögens vorsieht,
- ▶ die Organe der Vermögensstruktur faktisch an die Instruktionen des Stifters bzw. Begünstigten gebunden sind,
- ▶ der Stifter oder Begünstigte tatsächlich frei über das Stiftungsvermögen verfügen können (z. B. mittels Kontovollmacht),
- ▶ der Stifter bzw. Begünstigte dem Stiftungsrat jederzeit kündigen bzw. dessen Ablösung rechtswirksam durchsetzen können,
- ▶ ein Widerrufsrecht des Stifters vorbehalten wurde,
- ▶ der Stifter bzw. Begünstigte die Statuten und Beistatuten ändern können.²

Dabei ist zu beachten, dass nicht allein auf die **offiziellen Gründungsdokumente** abgestellt wird. Zusätzliche Vereinbarungen, sei es in Form verbindlicher Nebenabreden oder in Form sog. „**Letter of wishes**“, sind ebenfalls zu würdigen, wenn die Verwaltung und Verwendung des Vermögens sich nach 107

¹ In dem Kontext siehe auch die vier taggleichen Urteile des BFH zur liechtensteinischen Stiftung v. 22.12.2010 - I R 84-87/09, I R 84/09, BStBl 2014 II S. 361.

² BMF, Schreiben v. 16.9.2004 - IV A 4 - S 1928-120/04 NWB YAAAB-27005, Antwort zur Frage 19.

weislich tatsächlich nach diesen Abmachungen richten. Eine klarere Grenzziehung ist bisher unterblieben, so dass in der Praxis u. U. bereits das Vorliegen einzelner der aufgeführten Kriterien zu der Annahme einer transparenten Vermögensstruktur führen kann.

- 108 Folgerichtig kam der BFH zum Ergebnis, dass sowohl die Übertragung des Vermögens auf die Stiftung als auch dessen Rückübertragung auf den Stifter keine schenkungsteuerbaren Zuwendungen darstellen, sofern es sich beim Vermögenserwerber um eine kontrollierte Stiftung handelt.¹
- 109 Bei dieser sog. **transparenten Besteuerung der Treuhandstiftung** ist zu beachten, dass regelmäßig mit dem Tod des Stifters die „Kontrolle“ über das Stiftungsvermögen endet. Dieser Vorgang kann dann als lebzeitige Zuwendung des Stifters mit Befristung auf den Todeszeitpunkt gewertet werden² und stellt einen schenkungsteuerbaren Vorgang nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG dar. Alternativ kommt auch eine Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 oder nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG in Betracht, wobei letzterer vom Wortlaut nur Konstellationen erfasst, in denen der mit dem Tod wegfallende Weisungsgeber selbst die Stiftung angeordnet hat. Damit würden Konstellationen nicht erfasst werden, in denen das Weisungsrecht von einem Begünstigten ausgeübt wird, der nicht selbst Stifter war. Insofern scheint es sachgerecht den Wegfall der Weisungsrechte generell über § 3 Abs. 1 Nr. 2 oder § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG abzuhandeln, wobei der befristeten Schenkung unter Lebenden der Vorrang vor einer **Schenkung auf den Todesfall** zu geben ist.³ Grundsätzlich könnte man an eine freigiebige Zuwendung an die Stiftung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aufschiebend befristet auf den Tod des Erblassers annehmen. Allerdings umfasst der Sonder tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG auch Konstellationen bei denen der Stifter im Stiftungsgeschäft eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung zu weiteren Zuwendungen an die Stiftung eingegangen ist.⁴ Genau dies ist vorliegend der Fall, die Verpflichtungen aus dem Stiftungsgeschäft leben mit dem Wegfall des Weisungsrechts auf.
- 110 Durch die Entwicklung der Rechtsprechung werden Vermögensüberträge im Zeitpunkt des Versterbens des erstbegünstigten Stifters einer transparenten Stiftung steuerlich zunehmend als Übertragungen im Rahmen eines Vertrags zugunsten Dritter gewertet, da bei ausländischen Sachverhalten die inländische Rechtsnorm heranzuziehen ist, die den tatsächlichen Lebensvorgang am

¹ BFH, Urteil v. 28.6.2007 - II R 21/05, BStBl 2007 II S. 669.

² Geck in Kapp/Ebling, § 7 ErbStG Rz. 7.

³ OLG Köln, Urteil v. 20.7.2005 - 13 U 62/05.

⁴ Fischer in Fischer/Jülicher/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 7 Rz. 440, Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 7 Rn. 121; FG Münster, Urteil v. 7.06.2017 – 8 K 2338/14 GrE, IWW-Abrufnummer 197328, Rn. 46.

besten abbildet.¹ Dies ist bei Nachfolgebegünstigten, welche in gleichem Maße über das Stiftungsvermögen verfügen können wie der Stifter zuvor, auch gerechtfertigt, da sie direkt in dessen Rechtsposition hereinwachsen, ohne dass es einen **Zwischenerwerb der Stiftung** gibt. Eine solche Wertung scheidet jedoch immer dann aus, wenn für Nachfolgebegünstigte lediglich eine **Ertragsbegünstigung** und keine Weisungsrechte bestehen. Die Besteuerung des vollen Vermögensübertrags bei den Begünstigten würde dann nicht im Einklang mit dem Lebenssachverhalt stehen. Genauso verhält es sich, wenn lediglich ein **Anwartschaftsrecht** auf den Vermögenserwerb besteht, allerdings dieser auf den Zeitpunkt des Todes eines Dritten befristet ist. Aufschiebend befristete Erwerbe sind nach § 4 BewG steuerlich erst zu berücksichtigen, wenn die Bedingung eingetreten ist.

b) Diskretionäre Stiftung (Ermessensstiftung)

Beim alternativ vorliegenden Stiftungstypus, der sog. **diskretionären Stiftung**,
111
kann der Stifter aufgrund der tatsächlichen und rechtlichen Gestaltung der Stiftung nicht über das Stiftungsvermögen verfügen. Daher unterliegt in diesen Fällen – anders als bei der Zuwendung an die Treuhandstiftung – die Vermögensübertragung vom Stifter auf die Stiftung der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer.

c) Steuerberechnung, Steuerklasse und Bewertung im Rahmen der Schenkung- und Erbschaftsteuer

Die Bewertung der zugewendeten Vermögenswerte erfolgt grds. nach dem
112
gemeinen Wert (§ 12 ErbStG), wobei grds. die Steuerbefreiungen und Begünstigungen nach §§ 13 ff. ErbStG Anwendung finden. Allerdings fällt der Erwerb der ausländischen Stiftung stets in die ungünstige Steuerklasse III² mit Steuersätzen von 30 % bzw. 50 % bei einem Freibetrag von 20.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG). Die Begünstigung der deutschen Familienstiftung in § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, d. h. die Einordnung nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Erblasser bzw. Schenker, gilt nur für die **inländische Familienstiftung**.

¹ OLG Stuttgart, Urteil v. 29.6.2009 - 5 U 40/09, ZEV 2010 S. 265 ff. m. Anm. Lennert/Blum.

² Meincke, ErbStG-Komm., § 15 Rz. 19.

- 113 In der Literatur wird dies schon seit längerer Zeit als europarechtswidriger Verstoß gegen die **Kapitalverkehrsfreiheit** (Art. 63, 65 AEUV) angesehen,¹ die auch im Verhältnis zu Liechtenstein als EWR-Staat (Art. 40, 126 EWR-Abkommen) anzuwenden ist. Mittlerweile wird dieses Thema auch durch die Rechtsprechung aufgegriffen. So ging das Hessische FG in Bezug auf die Vermögensausstattung einer liechtensteinischen Familienstiftung von einer verbotenen Beschränkung des Kapitalverkehrs aus. Dabei stellte das Gericht richtigerweise fest, dass die Beschränkung der Vergünstigung bei der Stiftungsausstattung auf der einen Seite und die Erbersatzsteuer auf der anderen Seite nicht in einem quasi spiegelbildlichen Zusammenhang stehen. Daher kann die Belastung ausländischer Familienstiftungen bei der Stiftungsausstattung nicht durch den Jahrzehnte später eintretenden Vorteil der Nicht-Anwendung der **Erbersatzsteuer** aufgewogen werden. Da es an der (rechtlichen) Unmittelbarkeit zwischen Vor- und Nachteil fehlt, schlägt die für die Belastung notwendige Verhältnismäßigkeitsprüfung fehl. Mit anderen Worten, das Gericht sieht vorliegend die **Kohärenz des Steuersystems** nicht als Rechtfertigungsgrund für den Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit an. Daher müsse zur Beseitigung der Europarechtswidrigkeit die Steuerbegünstigung des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG auch ausländischen Stiftungen gewährt werden.²
- 114 In der durch das Hessische FG ausdrücklich nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Rechtsfortbildung zugelassenen Revision wäre darüber zu entscheiden gewesen, ob die Steuerbegünstigung des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG europarechtskonform dahingehend auszulegen ist, dass sich der Anwendungsbereich nicht auf die Errichtung inländischer Stiftungen beschränkt. Das durch die Kautelarjurisprudenz mit Spannung erwartete und zunächst bereits anhängige Verfahren vor dem BFH³ wurde durch die Zurücknahme der Revision durch die Finanzverwaltung beendet.

115–117 *Einstweilen frei*

¹ So u. a. Thömmes in JbFSt 2008/2009 (Tagungsunterlage), S. 56 ff., m. w. N.; Kellersmann/Schnitger, IStR 2005 S. 253 ff; dies. in Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, § 23 Rz. 99 ff.; Thömmes/Stockmann, IStR 1999 S. 261 ff.; Berger/Kleinert in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, S. 1508; Längle in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 15 Rz. 52; Götz in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 15 ErbStG Rz. 76; Oppel/Arnzer, ZEV 2020 S. 209 ff.; a. A. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 15 Rz. 110; Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 15 Rz. 40.

² Hessisches FG, Urteil v. 7.3.2019 - 10 K 541/17 NWB BAAAH-13634.

³ BFH aufgenommen unter II R 25/19 am 21.6.2019, Zurücknahme der Revision am 23.12.2019 NWB HAAAH-20880.

2. Einkommensteuer

Neben der Erbschaft- und Schenkungsteuer kann der Vermögensübergang an eine ausländische Ermessensstiftung eine Einkommensteuerpflicht für den in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter nach § 6 Abs. 1 AStG auslösen. Dies setzt nach § 6 Abs. 1 AStG i. V. mit § 17 Abs. 1 EStG voraus, dass eine Beteiligung i. H. von mindestens 1 % an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft an die Stiftung übertragen wird. 118

In der Folge wird ein fiktiver Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer unterworfen. Dabei tritt an Stelle des Veräußerungspreises nach § 9 BewG der gemeine Wert der Anteile, der durch eine Unternehmensbewertung zu ermitteln ist. Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG ist eine zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung vorgesehen, sofern die Anteile einem Beschenkten bzw. Erben innerhalb der EU oder des EWR zugewendet werden, der einer Steuerpflicht unterliegt, die mit der unbeschränkten deutschen Einkommensteuer vergleichbar ist. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob Übertragungen an Stiftungen von dieser **Stundungsregelung** erfasst sein können, unterliegen diese doch regelmäßig keiner Einkommen-, sondern einer Körperschaftsteuer. Zu Recht geht hier die Hauptmeinung davon aus, dass auch in der EU bzw. im EWR-Raum ansässige Stiftungen bei einer europarechtskonformen Auslegung der Norm in den Genuss der Stundungsregelung kommen sollten.¹ 119

Dabei ist nach § 6 Abs. 5 Satz 2 AStG eine weitere Voraussetzung, dass zwischen Deutschland und dem EU/EWR-Staat Amtshilfe und gegenseitige Unterstützung bei der Betreibung gewährleistet werden. Liechtenstein hat mit Deutschland im Jahr 2009 ein Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen abgeschlossen. Weiterhin ergibt sich die Rechtsgrundlage der **zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung** aus den Art. 26 ff. DBA Liechtenstein,² so dass die Stundungsregelung bei einem Vermögensübertrag an eine privatnützige liechtensteinische Stiftung angewendet werden kann. 120

Neben der Vermögensausstattung mit einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft können auch weitere **Entstrickungstatbestände** auftreten. Dies gilt insbesondere bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen nach § 4 Abs. 1 Satz 3, § 16 Abs. 3a EStG. 121

Einstweilen frei

122–125

¹ Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rz. 219; Hecht in Fuhrmann, AStG, § 6 Rz. 59; von Löwe in Feick, Stiftungen als Nachfolgeinstrument, § 40 Rz. 31.

² DBA Liechtenstein v. 17.11.2011, BGBl 2012 II S. 1463.

II. Besteuerung der laufenden Einkünfte der privatnützigen liechtensteinischen Stiftung

1. Beschränkte Steuerpflicht für inländische Einkünfte

- 126 Die Steuerpflicht für eine Stiftung in Deutschland ist grds. nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu beurteilen. Mangels Sitzes und Orts der Geschäftsleitung in Deutschland besteht nach §§ 2 und 8 KStG i. V. mit § 49 EStG nur eine **beschränkte Steuerpflicht für inländische Einkünfte**.
- 127 Interessant dürfte insoweit sein, dass insbesondere selbständige Stiftungen als **Körperschaftsteuersubjekte** qualifizieren, aber dennoch im Regelfall (vgl. § 8 Abs. 2 KStG) über kein Betriebsvermögen verfügen.¹ Daher sollte die in § 8b Abs. 3 bzw. Abs. 5 enthaltene Fiktion von 5 % nicht abziehbarer Betriebsausgaben – eben nicht von Werbungskosten – unter Zugrundelegung der jüngeren BFH-Rechtsprechung,² wonach die Fiktion wörtlich zu nehmen und nicht etwa als partielle Rückausnahme der Steuerbefreiung zu sehen ist, u. E. denklogisch ins Leere gehen, d. h. sollten Veräußerungsgewinne oder ggf. auch Dividenden gem. § 8b Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG zu 100 % und nicht eben nur zu 95 % steuerbefreit sein. Eine explizit einen solchen Stiftungsfall betreffende BFH-Entscheidung liegt zwar noch nicht vor, der Berater ist aber gut beraten, in solchen Fällen ggf. das Einspruchs- bzw. Klageverfahren zu betreiben.
- 128 Sollte jedoch die **tatsächliche Geschäftsführung** der liechtensteinischen Stiftung in Deutschland sein, da z. B. der in Deutschland ansässige Stifter faktisch die Geschäftsführung der Stiftung inne hat und diese faktisch auch in Deutschland ausübt, so unterliegt die liechtensteinische Stiftung mit ihrem **Welteinkommen** in Deutschland der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.³ Das liechtensteinische Besteuerungsrecht besteht in diesen Fällen parallel fort, da die Stiftung weiterhin ihren statutarischen Sitz in Liechtenstein beibehält.

129–130 *Einstweilen frei*

¹ Siehe dazu R 8.1 Abs. 2 KStR.

² Siehe dazu BFH, Urteil v. 31.5.2017 - I R 37/15, BStBl 2018 II S. 144; BFH, Urteil v. 30.5.2018 - I R 31/16, BStBl 2019 II S. 136.

³ BFH, Urteil v. 22.12.2010 - I R 84/09, BStBl 2014 II S. 361; bzgl. der österreichischen Privatstiftung Piltz, ZEV 2000 S. 378, 380.

2. Durchgriffsbesteuerung nach § 15 AStG

Unabhängig von der tatsächlichen Einkunftserzielung und der grundsätzlichen **Abschirmwirkung juristischer Personen**¹ können aber das Vermögen und die Einkünfte² einer ausländischen Familienstiftung gem. der Spezialnorm des § 15 Abs. 1 AStG natürlichen Personen zugerechnet werden, sofern der Stifter unbeschränkt steuerpflichtig ist oder unbeschränkt steuerpflichtige Bezugs- oder Anfallsberechtigte vorhanden sind. Dabei läuft die Zurechnung des Vermögens seit Abschaffung der Vermögensteuer ins Leere. Diese Verlagerung der Besteuerungslast auf den Stifter bzw. die Stiftungsbegünstigten wird als sog. **Durchgriffsbesteuerung** bezeichnet. 131

a) Qualifizierung als ausländische Familienstiftung, § 15 Abs. 1 und 2 AStG

Die Beurteilung, ob eine ausländische Familienstiftung vorliegt, hat jährlich zu erfolgen. Eine liechtensteinische privatnützige Stiftung hat ihren **statutarischen Sitz** und regelmäßig auch den **Ort der Geschäftsleitung** in Liechtenstein, so dass damit eine ausländische Stiftung vorliegt. 132

Für die **Qualifizierung als Familienstiftung** ist nach § 15 Abs. 2 AStG entscheidend, ob der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind, wobei schon eine Begünstigung einer Person in diesem Umfang als ausreichend angesehen wird. Als Angehörige des Stifters sind Personen nach § 15 AO zu verstehen. Umfasst sind damit beispielsweise Kinder und Ehegatten. Als Abkömmlinge sind Personen zu verstehen, die gem. § 1589 BGB in gerader Linie miteinander verwandt sind. Die Bezugs- und Anfallsberechtigung ist gesetzlich nicht definiert. Die Qualifizierung hat vorrangig nach den Stiftungsstatuten zu erfolgen.³ Dabei ist unbeachtlich, ob die Begünstigten sich ihrer Situation bewusst sind. 133

Eine **Bezugsberechtigung** besteht jedenfalls dann, wenn aufgrund der Satzung ein unmittelbarer Anspruch auf Zuwendungen in Form von Geld oder Sachleistungen besteht. Darüber hinaus kann eine Bezugsberechtigung auch dann angenommen werden, wenn zwar kein Rechtsanspruch besteht, aber mit Zuwendungen regelmäßig gerechnet werden kann.⁴ 134

Anfallsberechtigt ist nach den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes des BMF derjenige, der die Übertragung des Stiftungsvermögens 135

¹ BFH, Urteil v. 22.12.2010 - I R 84/09, BStBl 2014 II S. 361.

² Bis inkl. 2012 das Einkommen, vgl. § 15 Abs. 1 AStG i. d. F. v. 8.12.2010.

³ Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 54.

⁴ BFH, Urteil v. 25.4.2001 - II R 14/98 NWB GAAAA-66815.

rechtlich verlangen oder tatsächlich bewirken kann.¹ Die Anfallsberechtigung ergibt sich damit regelmäßig aus den Statuten für die Person, die als Begünstigte im Falle der Auflösung der Stiftung bestimmt ist. Dabei ist es unerheblich, ob dieser Anspruch auf einem Ereignis in der Zukunft beruht.² Unbedeutend ist demnach auch, dass im Zurechnungszeitpunkt noch nicht feststeht, ob der Anfallsbegünstigte bei Auflösung der Stiftung noch lebt.³

- 136 Nach dem Gesetzeswortlaut ist für die Zurechnung unerheblich, ob eine **Bezugs- oder (nur) eine Anfallsberechtigung** gegeben ist. Entscheidend für die Besteuerung sind lediglich das Vorliegen einer persönlichen Steuerpflicht und der Anteil der Begünstigung. Dies führt in der Praxis zu Problemen, wenn sowohl bezugs- als auch anfallsberechtignte Personen vorhanden sind. Der Anteil an der Familienstiftung lässt sich nur für beide Gruppen getrennt ermitteln. In einem solchen Fall ist es zumindest nach der Meinung im Schrifttum geboten, die Zurechnung vorrangig bei den Bezugsberechtigten vorzunehmen, da diese den Anfallsberechtigten logisch vorausgehen.⁴ Dies gilt jedoch – wenn überhaupt – nur so lange, wie unbeschränkt steuerpflichtige Bezugsberechtigte bestehen.⁵
- 137 Dies kann zu außerordentlichen Belastungen führen insbesondere dann, wenn eine Steuerpflicht angenommen wird, ohne dass es zu einem Liquiditätszufluss beim Anfallsberechtigten kommt. Diese extremen Rechtsfolgen sind jedoch auch im weiteren Kontext der Rechtsnorm aufzufinden. So erfolgt z. B. die vorrangige Besteuerung beim unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter auch dann, wenn er selbst kein Begünstigter ist. Ist der Stifter hingegen einziger/hauptsächlicher Begünstigter, aber nicht unbeschränkt steuerpflichtig, erfolgt eine Zurechnung bei den in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- oder Anfallsberechtigten.
- 138 Auch der BFH weist für einen Fall, in dem ein Anfallsberechtigter ermittelbar war, der bis zum Erreichen einer bestimmten Altersgrenze keinen Anspruch auf Ausschüttungen hat, darauf hin, dass durch abweichende Steuerfestsetzung aus **Billigkeitsgründen** (§ 163 AO), **Stundung** (§ 222 AO) oder **Erläss** (§ 227

¹ AEASTG Nr. 15.2.1 zu § 15 AStG, BMF, Schreiben v. 14.5.2004 - IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl 2004 I Sondernr. 1 S. 3.

² BFH, Urteil v. 25.4.2001 - II R 14/98 NWB GAAAA-66815; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 60.

³ Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 60.

⁴ Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 69.

⁵ Schaumburg in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Kapitel 11 Zurechnungsbesteuerung bei Familienstiftungen, Rz. 11.27.

AO) eine **Herstellung der Einzelfallgerechtigkeit** erfolgen sollte.¹ Hierbei darf jedoch nicht verkannt werden, dass zunächst eine Festsetzung der Steuern zu erfolgen hat. Die vorgenannten Maßnahmen erfolgen erst in einem nachgelagerten Verfahren und hängen zunächst maßgeblich von der Entscheidung der zuständigen Finanzbehörde ab.

b) Schranken der Durchgriffsbesteuerung, § 15 Abs. 6 AStG

Die dargestellte **Durchgriffsbesteuerung nach § 15 AStG** macht deutlich, dass 139
privatnützige Stiftungen, die nicht in der EU beheimatet sind, für in Deutschland steuerpflichtige Begünstigte zur „Steuerfalle“ werden können. Betroffen hiervon sind insbesondere die in der Praxis durchaus anzutreffenden **Panama-Stiftungen und Truststrukturen**.

Für in der EU bzw. im EWR ansässige Familienstiftungen macht hiervon der 140
§ 15 Abs. 6 AStG unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahme. Hierfür muss nachgewiesen werden, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der Begünstigten entzogen ist und zwischen dem Staat, in dem die Familienstiftung ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, und Deutschland aufgrund der **Amtshilferichtlinie gem. § 2 Abs. 2 des EU-Amtshilfegesetzes** oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen. Hinsichtlich der Nachweispflicht über das Vorliegen der Kriterien des § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG ist darauf zu achten, dass diese der Person obliegt, die ohne Nachweis eine Versteuerung der Einkünfte zu tragen hätte.²

Handelt es sich um eine **diskretionäre Stiftung (Ermessensstiftung)**, ist die Ver- 141
fügungsmacht über das Stiftungsvermögen den Begünstigten entzogen. Der Sitz der privatnützigen Stiftung ist in Liechtenstein und damit in einem EWR-Staat, mit welchem Deutschland mit Wirkung zum 1.1.2010 ein TIEA³ geschlossen hat, welches einen **Informationsaustausch zu Besteuerungszwecken** vorsieht. Ferner wurde zwischen Deutschland und dem Fürstentum Liechten-

¹ BFH, Urteil v. 25.4.2001 - II R 14/98 NWB GAAAA-66815.

² Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 180.

³ Gesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Gesetz) v. 5.11.2015, FL-LGBl 2015.354 ff. Mit den EU-Mitgliedstaaten erfolgt der AIA über das Überkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen („MAK“), FL-LGBl 2016.397, welches am 1.12.2016 in Liechtenstein in Kraft getreten ist. Mit Staaten und Jurisdiktionen außerhalb der EU wird der AIA über die Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten („MCAA“), FL-LGBl 2016.398, umgesetzt und be- ruht ebenso wie das MAK auf dem internationalen Meldestandard der OECD.

stein ein DBA¹ unterzeichnet, welches ab dem 1.1.2012 angewendet wird, und Liechtenstein nimmt seit dem Jahr 2016 am internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen teil.

- 142 Insofern scheint eine Anmerkung des FG Düsseldorf² aus dem Jahr 2015 überholt, wonach die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 AStG zwischen Deutschland und Liechtenstein nicht erfüllt wären. Grund sei, dass weder das TIEA noch das DBA unter den Wortlaut der Beschreibung der zwischenstaatlichen Vereinbarung subsumiert werden können und damit die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG nicht erfüllt seien. Anzumerken ist, dass das Finanzgericht einen Streitfall des Jahres 2008 zu entscheiden hatte, in dem beide Abkommen noch nicht in Kraft getreten waren. Die Bemerkungen des Gerichts können deshalb nur als **obiter dictum** verstanden werden. An einer substantiierten Begründung für die Auffassung des Gerichts fehlt es im Urteil, so dass diese Auffassung des FG Düsseldorf zu Recht entsprechend kritisiert wurde.³
- 143 Die genannten bilateralen Übereinkommen zwischen Liechtenstein und Deutschland sowie der grds. **unilaterale automatisierte Informationsaustausch** sind geeignet, die Voraussetzungen der Rechtsnorm des § 15 Abs. 6 AStG zu erfüllen, da der Informationsaustausch bezüglich der besteuierungserheblichen Tatsachen in ausreichendem Maße ermöglicht wird. Soweit ersichtlich, wird daher zwischenzeitlich allgemein und insbesondere in Praxis angenommen, dass die Durchgriffsbesteuerung des § 15 AStG unter Bezug auf die zwischenzeitlich in Kraft getretenen Abkommen und die gelebte Realität des automatischen Informationsaustauschs nicht im Verhältnis zu liechtensteinischen Familienstiftungen angewendet wird. Familienstiftungen mit Sitz in Liechtenstein qualifizieren demnach für die Ausnahmebestimmung nach § 15 Abs. 6 AStG.

144–146 *Einstweilen frei*

3. Hinzurechnungsbesteuerung über § 39 AO

- 147 Die Zurechnung des Einkommens der Stiftung richtet sich grds. nach § 15 AStG. Diese Zurechnungsnorm tritt allerdings zurück, wenn es sich bei der Stiftung um eine unechte Treuhänderschaft handelt.⁴ Wie bereits dargestellt,

¹ Liechtenstein hat zum Jahresanfang 2020 insgesamt 110 Partnerstaaten, mit denen auf Grundlage des AIA Finanzinformationen ausgetauscht werden, Verordnung über den internationalen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Verordnung) i. d. F. v. 1.1.2020, Anhang 1, FL-LGBl 2015.358.

² FG Düsseldorf, Urteil v. 22.1.2015 - 16 K 2858/13 F NWB WAAAF-75761.

³ Kirchhain, IStR 2015 S. 246 ff.

⁴ Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 34, 35.

liegt diese dann vor, wenn der Stifter Weisungen erteilen darf, jederzeit die Vermögensübertragung auf die Stiftung rückgängig machen kann und jederzeit wie ein Kontoinhaber über das Stiftungsvermögen verfügen kann.¹ In diesem Fall werden alle von der Stiftung mit dem treuhänderisch überlassenen Vermögen erzielten Erträge unmittelbar dem Stifter nach Maßgabe des § 39 AO zugerechnet. Dieser hat entsprechend **Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)** und aus **sonstigen Einkünften**, insbesondere aus **privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i. V. mit § 23 EStG)** erzielt.

Umstritten ist der steuerliche Umgang nach dem Tod des Stifters mit Stiftungen und deren Erträgen, wenn es sich zu Lebzeiten des Stifters um eine unzweifelhaft steuerliche transparente Stiftung gehandelt hat. Hier stellt sich die Frage, ob ein **Vermögensübergang an die Begünstigten** stattfindet und die **Hinzurechnungsbesteuerung** dann auch für die Nachfolgebegünstigten gilt oder ob ein Vermögensübergang an die Stiftung stattfindet und in der Folge die Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Tod des Stifters beendet ist. 148

Je nach konkreter Fallkonstellation kann sowohl das eine als auch das andere vorliegen. Die Unterscheidung in derartigen Fällen ist eigentlich einfach: Es kommt allein darauf an, ob Weisungsrechte der Begünstigten fortbestehen oder ob diese mit dem Tod des Stifters untergehen. 149

Sofern die **Weisungsrechte untergehen und das Trennungsprinzip auflebt**, kann die Stiftung bzw. können deren Organe frei über das Vermögen verfügen. In diesem Fall hat mit dem Tode des Stifters ein steuerbarer Vermögensübergang auf die Stiftung nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG stattgefunden.² 150

Ist dies nicht der Fall, da die Weisungsrechte auf die Nachfolgebegünstigten übergehen, so handelt es sich auch nach dem Tod des Stifters um eine transparente Vermögensstruktur im Verhältnis zu den dann Begünstigten. Zwar gibt es in diesen Fällen keinen steuerbaren Vermögensübergang an die Stiftung, doch einen steuerbaren Vermögenserwerb der Begünstigten nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG aufgrund eines **Vertrags zugunsten Dritter auf den Todesfall**.³ 151

In der zivil- und finanzgerichtlichen Praxis führt dies immer wieder zu Problemen, da die deutsche Rechtsprechung sich naturgemäß mit den Eigenheiten des liechtensteinischen Stiftungsrechts schwertut. So wird zum Teil verkannt, dass die statutarisch vorbehaltenen Stifterrechte immer höchstpersönliche 152

¹ Vgl. BMF, Schreiben v. 16.9.2004 - IV A 4 - S 1928-120/04 NWB YAAAB-27005, Antwort zur Frage 19.

² Vgl. hierzu Rn. 109.

³ OLG Stuttgart, Urteil v. 29.6.2009 - 5 U 40/09, ZEV 2010 S. 265 ff., m. Anm. Lennert/Blum.

Rechte des Stifters sind, die weder abtretbar noch vererbbar sind, und somit mit dem Tod des Stifters zwingend nach § 4 Abs. 2 Satz 2 PGR untergehen.¹ In der Folge können diese auch nicht herangezogen werden, um festzustellen, wie eine Stiftung nach dem Tod des Stifters steuerlich zu behandeln ist. Es ist vielmehr festzustellen, ob die **Weisungsrechte** aufgrund eines Mandatsvertrages auf die **nachfolgende Begünstigungsebene** übergehen.²

153–155 *Einstweilen frei*

4. Erbersatzsteuer

156 Das Erbschaftsteuergesetz nimmt nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG einen steuerpflichtigen Vorgang (**Erbersatzsteuer**) im Umfang des Stiftungsvermögens in Zeitabständen von je 30 Jahren an, wenn es sich um eine inländische Stiftung handelt. Im Umkehrschluss zu § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gilt dies jedoch dann nicht, wenn die Stiftung ihren **Sitz und die Geschäftsleitung** tatsächlich im Ausland hat. Auch ist keine beschränkte Steuerpflicht vorgesehen, dass ausländische Familienstiftungen **Inlandsvermögen** i. S. des § 121 BewG der Erbersatzsteuer unterwerfen müssten.³ Zur Vermeidung der Erbersatzsteuer ist insoweit darauf zu achten, dass kein inländischer Ort der Geschäftsleitung i. S. des § 10 AO gegeben ist.

157–160 *Einstweilen frei*

III. Besteuerung von Ausschüttungen an Begünstigte

161 Sowohl die Finanzverwaltung,⁴ die Rechtsprechung⁵ als auch die herrschende Meinung in der Literatur⁶ vertreten die Auffassung, dass § 15 AStG und § 20 EStG sich wechselseitig ausschließen. § 15 AStG ist nicht nur gegenüber § 20 EStG, sondern auch gegenüber § 22 Nr. 1 EStG *lex specialis* und geht diesen

¹ BFH, Urteil v. 5.12.2018 - II R 9/15 NWB DAAAH-13415; in der Vorinstanz bereits FG Münster, Urteil v. 11.12.2014 - 3 K 764/12 Erb NWB GAAAE-86295.

² Lennert/Steck, IStR 2019 S. 820, 823 f.

³ Kritisch zur Ausnahme ausländischer Familienstiftungen Konrad in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 2 Rz. 63; hingegen kritisch zur Erweiterung der Erbersatzsteuer auf ausländische Familienstiftungen Opper/Arnzer, ZEV 2020 S. 209, 214.

⁴ BMF, Schreiben v. 14.5.2004, BStBl 2004 I Sondernr. 1, Tz. 15.1.1 Satz 2.

⁵ BFH, Urteil v. 2.2.1994 - I R 66/92, BStBl 1994 II S. 727.

⁶ Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 41, m. w. N.

Vorschriften vor. Kommt § 15 AStG nicht zur Anwendung,¹ stellt sich damit die Frage, welche Besteuerungsfolgen beim inländischen Begünstigten eintreten.

Hierbei ist neben der **steuerlichen Qualifikation** der Stiftung zwischen Ausschüttungen an den Stifter und Ausschüttungen an Dritte zu unterscheiden. 162

Einstweilen frei 163

1. Ertragsbesteuerung

a) Besteuerung von Ausschüttungen der diskretionären (steuerlich intransparenten) Stiftung

Für **Ausschüttungen** aus einer liechtensteinischen Stiftung stellt sich die Frage, wie diese Ausschüttungen im Falle der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten zu behandeln sind. Denkbar ist, dass es sich insoweit um **Kapitaleinkünfte nach § 20 EStG** oder um **wiederkehrende Bezüge i. S. des § 22 EStG** handelt, wenn die Ausschüttungen mit einer gewissen Regelmäßigkeit erfolgen. Da die sonstigen Einkünfte nach § 22 EStG subsidiär zu den Einkünften aus Kapitalvermögen sind, ist zunächst die Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu prüfen. 164

aa) Kapitaleinkünfte, § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG

In der Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG wird festgelegt, dass Einnahmen aus Leistungen einer nicht steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG – hierzu gehören auch Stiftungen des privaten Rechts – grds. steuerpflichtig sind, wenn sie mit **Gewinnausschüttungen aus einer Kapitalgesellschaft** (i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) wirtschaftlich vergleichbar sind. Durch das Jahressteuergesetz 2010 wurde ein weiterer Satz zu dieser Norm aufgenommen, aus welchem hervorgeht, dass auch Leistungen von vergleichbaren Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, unter diese Norm fallen. Damit wurde die damalige Zweifelsfrage geklärt, ob auch Ausschüttungen ausländischer Körperschaften unter den **Regelungsgehalt des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG** fallen können. 165

Für die Eignung einer ausländischen Stiftung als Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. der Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG 166

¹ Da eine Nichtanwendung von § 15 Abs. 6 AStG von der Mandantschaft, die sich für den Stiftungsstandort Liechtenstein entscheidet, naturgemäß nicht gewünscht ist, beschränkt sich die nachfolgende Darstellung der steuerlichen Folgen auf die Normen des EStG und des KStG, geht aber nicht auf die Besteuerungsfolgen von § 15 AStG im Detail ein.

i. V. mit § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist auf das ausländische Recht abzustellen, wobei ein **Typenvergleich zum deutschen Recht** vorzunehmen ist.¹

- 167 Bei einer Stiftung des privaten Rechts kann die **Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG** zur Anwendung kommen. Hierfür muss die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach ihrer Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung **ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken** dienen. Dies ist bei privatnützigen liechtensteinischen Stiftungen nicht der Fall, so dass die ausländische Stiftung vergleichbar mit den in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG angeführten nicht steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ist.
- 168 Die Ausschüttung aus der liechtensteinischen Stiftung muss auch wirtschaftlich vergleichbar mit Gewinnausschüttungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sein. Die Leistungen, auf die abgestellt wird, sind im weitesten Sinne als Gewinnverwendung aus Sicht des Leistenden und im weitesten Sinne als „Beteiligungsertrag“ beim Leistungsempfänger zu sehen. Es handelt sich um Leistungen in Geld oder Geldeswert. Auch Sachverhalte, die wie eine **verdeckte Gewinnausschüttung** zu behandeln wären, fallen unter diese Vorschrift. Die Rückzahlung von in das Stiftungskapital (Ausstattung und Zustiftungen) geleisteten Einlagen ist keine Leistung im Sinne dieser Vorschrift. Hierzu ist allerdings erforderlich, dass die **Einlagenrückgewähr** nach § 27 Abs. 8 KStG beantragt und festgestellt wird. Zwar sind in § 27 Abs. 8 KStG nur Körperschaften genannt, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die herrschende Meinung in der Kommentierung geht jedoch davon aus, dass es sich hierbei um ein gesetzgeberisches Versehen handelt und die Regelung auch für Körperschaften, die in einem EWR-Staat der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, gelten muss, da anderenfalls ein Verstoß gegen das EWR-Abkommen vorliegen würde.² Der Umstand, dass in § 27 Abs. 8 KStG Vermögensmassen, welche Stiftungen darstellen, nicht erwähnt sind, sollte nach zutreffender Rechtsauffassung³ nicht dazu führen können, dass – wie es die Finanzverwaltung jüngst verlautbart hat

¹ Hessisches FG v. 14.11.2012 - 10 K 625/08 NWB VAAAE-36669.

² Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 27 Rz. 266, m. w. N.; in diesem Sinne jüngst auch BFH, Urteil v. 13.7.2016 - VIII R 47/13 NWB XAAAF-83719; BFH, Urteil v. 10.4.2019 - I R 15/16 NWB LAAAH-30123.

³ In diesem Sinne auch FG Münster, Urteil v. 16.1.2019 - 9 K 1107/17 F NWB LAAAH-14163, rechtskräftig nach Rücknahme der zuvor unter I R 21/19 beim BFH anhängigen Revision. Siehe dazu auch FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 31.7.2019 - 1 K 1505/15 NWB UAAAH-30292, Rev. beim BFH unter I R 42/19 anhängig. Siehe auch BFH, Urteil v. 28.2.2018 - VIII R 30/15 NWB ZAAAG-86783.

–¹ in- und/oder ausländische Stiftungen per se über kein **steuerliches Einlagekonto** i. S. des § 27 KStG verfügen können; streitig kann nur sein, ob darin – analog den Einzahlungen in die Kapitalrücklage bei normalen Kapitalgesellschaften – nur sog. Zustiftungen, nicht aber das Dotationskapital selbst, zu erfassen ist.

Die wirtschaftliche Vergleichbarkeit der Leistung mit einer Gewinnausschüttung i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfordert nicht, dass der Leistungsempfänger am Vermögen beteiligt ist, denn bei Vermögensmassen ist weder eine Beteiligung am Vermögen möglich, noch bestehen Mitgliedschaftsrechte.² Es darf sich jedoch nicht um eine Leistung aufgrund schuldrechtlicher Beziehungen (beispielsweise Überlassung von Kapital oder unbeweglichem Vermögen, Entgelt für ausgeübte Dienstleistungen) handeln. 169

Im Falle der **Ausschüttung des Stiftungsertrags** aus einer privatnützigen liechtensteinischen Stiftung wird dies als Gewinnausschüttung im weitesten Sinne zu verstehen sein. Somit sind diese Ausschüttungen für in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen als Kapitaleinkünfte i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu beurteilen. Für diese Kapitaleinkünfte gilt seit 2009 die sog. Abgeltungsteuer, d. h., die Kapitaleinkünfte werden mit einem Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer besteuert. 170

Hingegen wäre die **Rückzahlung** von in das **Stiftungskapital** (ggf. Ausstattung und jedenfalls Zustiftungen) geleisteten Einlagen keine Leistung im Sinne dieser Vorschrift und somit nicht steuerpflichtig. 171

bb) Sonstige Einkünfte, § 22 EStG

Wird ausnahmsweise die wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG verneint, käme eine Besteuerung nach der subsidiären Regelung des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG in Betracht, wenn es sich um **wiederkehrende Bezüge** handeln würde. Wiederkehrend sind Bezüge, die aufgrund eines einheitlichen Entschlusses oder eines einheitlichen Rechtsgrundes wiederholt mit einer gewissen Regelmäßigkeit erbracht werden.³ Bezüge, bei denen die einzelne Leistung jeweils von einer neuen Vereinbarung oder einem neuen Entschluss abhängt, fallen jedoch nicht unter § 22 EStG.⁴ Nach der gesetzlichen Formulierung kommt es nicht darauf an, ob die Bezüge aus dem Stiftungskapital oder den Stiftungserträgen geleistet werden. 172

¹ Z. B. Landesamt für Steuern Niedersachsen v. 26.9.2019 - S 2836-1-St 241, FMNR427340019.

² BFH, Urteil v. 3.11.2010 - I R 98/09, BStBl 2011 II S. 417.

³ Schmidt, EStG, § 22 Rz. 13, m. w. N.

⁴ Nacke in Blümich, EStG, § 22 Rz. 32.

Die Bezüge wären dann in vollem Umfang steuerpflichtig, da das sog. Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG nur für Bezüge von nicht steuerbefreiten Körperschaften gewährt wird.

b) Besteuerung von Ausschüttungen der kontrollierten (steuerlich transparenten) Stiftung

- 173 Ausschüttungen an den Stifter sind steuerfrei, da das Vermögen und der Ertrag ihm ohnehin zugerechnet werden.¹ In Konsequenz dessen handelt es sich bei Zuwendungen, die die Stiftung auf Grundlage der Weisungen des Stifters ausführt, nicht um eigene Zuwendungen, sondern um Zuwendungen, die vom Stifter stammen und dementsprechend nach **dem persönlichen Verhältnis zwischen Stifter und dem jeweiligen Zuwendungsempfänger** zu versteuern sind (§ 15 Abs. 1 ErbStG).

2. Schenkungsteuer

- 174 Ausschüttungen aus einer steuerlich transparenten Stiftung sind nicht schenkungsteuerpflichtig. Hingegen können Ausschüttungen aus einer steuerlich intransparenten liechtensteinischen privatnützigen Stiftung an in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen neben ertragsteuerlichen Folgen auch schenkungsteuerliche Folgen haben.
- 175 Grundsätzlich kommt eine **Schenkungssteuerpflicht** nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG in Betracht, wenn die Stiftung vollständig und endgültig aufgehoben wird. Schüttet die Stiftung dagegen nur Teile ihres Vermögens aus, so liegt weder eine Aufhebung noch eine Teilaufhebung vor. Hiergegen wendet die Hauptmeinung jedoch ein, dass der Vorgang allenfalls als freigebige Zuwendung der Stiftung an die Empfänger der Schenkungsteuer unterliegen kann, wenn die Ausschüttung an nicht Anfallsberechtigte erfolgt. Sofern es sich um anfallsberechtigte Personen handelt, mangelt es schon an der Freigebigkeit der Zuwendung.²
- 176 Eine Schenkungssteuerpflicht aufgrund des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG sieht das FG Baden-Württemberg als gegeben an. Nach Auffassung des Gerichts ist jede Person, die satzungsmäßige Zuwendungen von einer ausländischen Stiftung erhält, **Zwischenberechtigter** im Sinne der Norm. Dies sieht das Gericht auch als gerechtfertigt an, da ausländische Stiftungen nicht unter die Erbschaftsteuer fallen, so dass der Betrag der Zuwendung beim inländischen Zu-

¹ Schütz, DB 2008 S. 603, 604, m. w. N.

² Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz. 338.

wendungsempfänger zu erfassen sei.¹ Dem ist zu entgegnen, dass für Stiftungen, die eine **eigene Rechtspersönlichkeit** haben, sich eine Schenkungsteuerpflicht aus § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG nicht ergeben kann, da die Norm gerade Vermögensmassen ohne Rechtspersönlichkeit erfasst.² Hierbei übersieht das FG Baden-Württemberg auch, dass Vermögenswerte nur unter Anwendung der ungünstigen Steuerklasse III auf die ausländische Stiftung übertragen werden können, da das **Steuerklassenprivileg** des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht für ausländische Stiftungen gewährt wird.³ Daher erscheint die Rechtfertigung des Gerichts für seine Annahme zweifelhaft.

Insofern erstaunt es nicht, dass die schenkungsteuerliche Nichtbeachtung von Ausschüttungen an Destinatäre zwar teilweise infrage gestellt wird,⁴ dies jedoch – regelmäßig vor dem Hintergrund, dass satzungsmäßige Ausschüttungen an die Destinatäre einer Stiftung keine freigebige Zuwendung darstellen – verneint wird.⁵ Dieser Sichtweise hat sich nunmehr mit Urteil vom 3.7.2019⁶ auch der BFH in dem Revisionsverfahren zu dem vorstehend genannten Urteil des FG Baden-Württemberg vom 22.4.2015, welches erst auf erfolgreiche Nichtzulassungsbeschwerde des im FG-Verfahren unterlegenen Klägers erging, angeschlossen und damit diesem Spuk⁷ ein Ende gesetzt. Inzwischen hat auch die Finanzverwaltung, die gestützt auf das Urteil des FG Baden-Württemberg zwischenzeitlich eine profiskalischere Sichtweise angenommen hatte, das Urteil des BFH akzeptiert.⁸

Einstweilen frei

178–180

3. Doppelbelastung mit Einkommen- und Schenkungsteuer

Auch nach dem BFH bestehen ernstliche Zweifel, ob die Zuwendung einer ausländischen Stiftung sowohl nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG der Einkommensteuer und zugleich nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegen kann.⁹ Bereits im Jahr 2011 hat der BFH entschieden, dass es tatbestandlich ausgeschlossen ist, mit derselben Handlung sowohl eine freigebige Zuwen-

¹ FG Baden-Württemberg, Urteil v. 22.4.2015 - 7 K 2471/12 NWB CAAAE-94353; nachgehend BFH, Urteil v. 3.7.2019 - II R 6/16, BStBl 2020 II S. 61.

² Birnbaum, ZEV 2014 S. 482, 485.

³ Von Löwe, Familienstiftungen und Nachfolgegestaltungen, § 13 Rz. 140.

⁴ Fischer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 7 Rz. 471, m. w. N.

⁵ Werner, IStR 2010 S. 589, 594; Birnbaum/Lohbeck/Pöllath, FR 2007 S. 479, 486, m. w. N.

⁶ BFH, Urteil v. 3.7.2019 - II R 6/16, BStBl 2020 II S. 61.

⁷ Zur Historie Wunderlich, DStR 2018 S. 905 ff.; Hannes/Lorenz, ZEV 2019 S. 624 ff.

⁸ Z. B. Bayerisches Landesamt für Steuern v. 5.3.2020 - S 3806.2.1-104/42 St 34, ZEV 2020 S. 248.

⁹ BFH, Urteil v. 21.7.2014 - II B 40/14 NWB GAAAE-71922.

derung zu verwirklichen als auch wirtschaftlich am Markt teilzunehmen. Nach der damaligen Auffassung des VIII. Senats des BFH habe in diesem Fall die Ertragsbesteuerung zurückzutreten.¹ Andererseits haben der II. und der X. Senat des BFH die Zulässigkeit der **Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer** bejaht.² Im Ergebnis bleibt daher bis auf weiteres eine Restunsicherheit bestehen. Jedoch ist insoweit nun dank des BFH eine Klärung eingetreten, dass satzungsmäßige Zuwendungen ausländischer Stiftungen nicht der Schenkungsteuer unterliegen und es sich zudem bei Stiftungsbegünstigten, die über keinen Rechtsanspruch gegenüber der Stiftung verfügen, nicht um Zwischenberechtigte i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG handelt.³

182–185 *Einstweilen frei*

IV. Besteuerung der Auflösung der privatnützigen liechtensteinischen Stiftung

1. Einkommensteuer

a) Besteuerung der Auflösung einer diskretionären (steuerlich intransparenten) Stiftung

186 Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Leistungen aus der Auflösung der Stiftung an Anfallsberechtigte dem § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG unterliegen.⁴ Diesem Verständnis ist der BFH⁵ für Veranlagungszeiträume vor dem mit Wirkung auf den 1.1.2017 durch das JStG 2007 eingefügten Verweis auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG in § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG entgegengetreten. Vor diesem Datum erfolgte Auskehrungen an Anfallsberechtigte einer Stiftung waren nicht steuerbar. Seit dem 1.1.2007 dürften derartige Auskehrungen von § 20 Abs. 1 Nr. 9 Halbsatz 2 i. V. mit Nr. 2 EStG steuerbar sein, allerdings – auch zur Vermeidung einer Doppelbelastung solcher Auskehrungen auch mit Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG – nur insoweit, wie es sich entweder gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Halbsatz 2 i. V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i. V. mit § 27 KStG nicht um Rückzahlungen aus dem – richtigerweise auch bei Stiftungen zu führenden – **steuerlichen Einlagekonto** handelt oder es sich gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Halbsatz 2 i. V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1

¹ BFH, Beschluss v. 12.9.2011 - VIII B 70/09 NWB DAAAD-97970.

² BFH, Urteil v. 17.2.2010 - II R 23/09, BStBl 2010 II S. 641; BFH, Urteil v. 18.1.2011 - X R 63/08, BStBl 2011 II S. 680.

³ BFH, Urteil v. 3.7.2019 - II R 6/16, BStBl 2020 II S. 61; dazu Hannes/Lorenz, ZEV 2019 S. 624 ff.

⁴ BMF, Schreiben v. 27.6.2006 - IV B 7 - S 2252-4/06, BStBl 2006 I S. 417.

⁵ BFH, Urteil v. 28.2.2018 - VIII R 30/15 NWB ZAAAG-86783.

EStG nicht um die Rückzahlung von Nennkapital – also bei Stiftungen von Dotationskapital – handelt.

Einlagenkonten können nach § 27 Abs. 8 KStG jedoch eigentlich nur solche Körperschaften führen, die in einem EU-Staat der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, wobei gemeinhin anerkannt ist, dass § 27 Abs. 8 KStG auch auf EWR-Staaten Anwendung findet. Allerdings sind liechtensteinische Stiftungen nicht verpflichtet, Einlagenkonten zu führen. Nach § 90 Abs. 2 AO sollte jedoch bei entsprechender Kontoführung der notwendige Nachweis entsprechend geführt werden können.¹

b) Besteuerung der Auflösung einer kontrollierten (steuerlich transparenten) Stiftung

Bei der Auflösung einer transparenten Stiftung handelt es sich um den **Rückfall des Vermögens** an den Stifter, den dieser aufgrund seiner Kontrollrechte selbst bewirken kann; dies ist steuerfrei. Sofern die Mittel an Dritte ausgekehrt werden, wäre dies als Schenkung zwischen Stifter und dem Dritten zu werten.

Einstweilen frei 189–190

2. Schenkungsteuer

Eine Schenkungsteuer fällt bei der steuerlich transparenten Stiftung nicht an. Soweit es sich um eine steuerliche intransparente privatnützige Stiftung handelt, sieht das Erbschaftsteuergesetz nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG den Übergang von Vermögen bei der **Aufhebung einer Stiftung** als steuerbaren Vorgang an. Für die Bestimmung der Steuerklasse gilt nach § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG der Stifter oder der Ausstatter der Vermögensmasse als Schenker, wobei anders als bei der Stiftungsausstattung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 ErbStG in- und ausländische Stiftungen gleich behandelt werden.

Einstweilen frei 192

¹ Siehe zum Einlagenkonto bei Stiftungen FG Münster, Urteil v. 16.1.2019 - 9 K 1107/17 F NWB LAAAH-14163, rechtskräftig nach Rücknahme der zuvor unter I R 21/19 beim BFH anhängigen Revision; FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 31.7.2019 - 1 K 1505/15 NWB UAAAH-30292, Rev. beim BFH unter I R 42/19 anhängig; BFH, Urteil v. 28.2.2018 - VIII R 30/15 NWB ZAAAG-86783; Landesamt für Steuern Niedersachsen v. 26.9.2019 - S 2836-1-St 241, FMNR427340019 sowie insbesondere in aller Deutlichkeit BFH, Urteil v. 14.7.2010 - X R 62/08, BStBl 2014 II S. 320, zu Auskehrungen von privatnützigen Stiftungen. „... Ob § 27 KStG auf die Stiftung unmittelbar oder entsprechend anwendbar ist oder ob auf andere Weise einfachgesetzlich sichergestellt werden kann, dass dem *Verbot der Besteuerung rückgewährter Einlagen* Rechnung getragen wird, muss der Senat nicht beantworten, da es sich bei den Destinatszählungen unstreitig nicht um solche handelt ...“.

3. Doppelbelastung mit Einkommen- und Schenkungsteuer

- 193 Im Rahmen der **Stiftungsauflösung** kann eine Doppelbesteuerung desselben Rechtsvorgangs entstehen, nämlich die Zahlung an die Destinatäre einmal mit Einkommensteuer nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG und einmal mit Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG. Hierin wird ein möglicher Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG gesehen.¹ In der Literatur wird daher die Meinung vertreten, dass § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht auf die Auflösung der Stiftung anwendbar ist.² Unseres Erachtens besteht diese **Gefahr der Doppelbelastung** mit Einkommen- und Schenkungsteuer nicht, da, wie vorstehend dargestellt, die Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto sowie des Dotationskapitals nicht der Einkommensteuer, sondern nur der Schenkungsteuer unterliegen.
- 194 *Einstweilen frei*

F. Fazit: Vor- und Nachteile der liechtensteinischen privatnützigen Stiftung gegenüber der deutschen Familienstiftung

- 195 Die liechtensteinische **privatnützige Ermessensstiftung** ist hinsichtlich der zivilrechtlichen Handhabung der deutschen Familienstiftung überlegen. Sie gewährleistet einen **umfassenden Vermögensschutz**.
- 196 Überträgt der Stifter Vermögen auf die liechtensteinische und damit ausländische Stiftung, ist das **Steuerklassenprivileg** des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG für inländische Stiftungen nicht anwendbar. Damit ist die regelmäßig prohibitiv wirkende Steuerklasse III mit Steuersätzen von 30 % bzw. 50 % der Steuerberechnung zugrunde zu legen. Allerdings kann die Einbringung in eine liechtensteinische privatnützige Stiftung bei entsprechender Planung und Nutzung von Steuerbegünstigungen wie z. B. bei **unternehmerischen Vermögen** (§§ 13a, 13b ErbStG) oder bei ansonsten niedriger Bemessungsgrundlage (z. B. Start-ups, Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt) auch bei Zugrundelegung der Steuerklasse III attraktiv sein.
- 197 Die Stiftung unterliegt in Liechtenstein einem Ertragsteuersatz von 12,5 %. Dies wirkt im Vergleich mit dem deutschen Körperschaftsteuersatz zzgl. Soli-

¹ Desens/Hummel, DStZ 2011 S. 710, 712; kritisch auch BFH, Urteil v. 21.7.2014 - II B 40/14 NWB GAAAE-71922.

² Von Löwe, Familienstiftungen und Nachfolgegestaltungen, § 13 Rz. 149.

daritätszuschlag von insgesamt 15,825 % zunächst als verhältnismäßig geringfügiger Vorteil. Die tatsächlich außergewöhnliche Attraktivität des liechtensteinischen Steuerregimes wird jedoch durch **weitreichende Steuerbefreiungen** (u. a. für Miet- und Pächterträge, Gewinnanteile und Kapitalgewinne) und den **Eigenkapitalabzug** erzielt. Je nach Schwerpunkt und Ausrichtung der Vermögensanlage bzw. Einkommenserzielung fällt für die liechtensteinische Stiftung oft nur die Mindeststeuer i. H. von 1.800 CHF an.

Bei der Besteuerung der Auflösung der Stiftung sind keine wesentlichen Unterschiede zwischen der liechtensteinischen privatnützigen und der deutschen Familienstiftung festzustellen. Insbesondere die Gefahr einer Doppelbelastung von laufenden Mittelzuwendungen an Stiftungsbegünstigte und/oder von Mittelzuwendungen anlässlich der Auflösung einer Stiftung mit Einkommen- und Schenkungsteuer ist durch die jüngste BFH-Judikatur gebannt. Den Beratern ist in diesem Kontext dringend zu raten, ihren Mandanten zu empfehlen, auch für in- oder ausländische Stiftungen ein Einlagekonto zu führen und feststellen zu lassen sowie bei Weigerung der Finanzbehörden dagegen im Einspruchs- oder nötigenfalls sogar im Klageverfahren vorzugehen. Alles in allem kann die liechtensteinische Stiftung daher eine äußerst interessante **Gestaltungsoption** sein, insbesondere wenn der Vermögensübergang an die Stiftung mit steuerlich privilegiertem Vermögen dargestellt werden kann. 198

DR. JENS KLEINERT

Rechtsanwalt/FAStR (DE), ist Partner bei Osborne Clarke in Köln.

DR. PHILIPP LENNERT

Rechtsanwalt/FAStR (DE), Notar (LI), ist Managing Partner der Rechtsanwälte Lennert Partners AG in Vaduz.
