



P+P Pöllath + Partners **Rechtsanwälte · Steuerberater**

Berlin · Frankfurt · München

Treffen der Familienstiftungen, Berlin 23. September 2011

Dr. Jens Escher

AKTUELLES ZUR BESTEUERUNG VON DESTINATÄREN

Fragestellungen rund um die Destinatärbesteuerung

- **Unsicherheit über die einkommensteuerliche Qualifikation** von Destinatärzahlungen
 - neue Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte
 - Anwendung durch die Finanzverwaltung?
 - ggf. **Haftungsrisiko** der Stiftung bzgl. Kapitalertragsteuer
- **schenkungssteuerliche Relevanz** der Leistungen
- **Doppelbelastung** durch Einkommen- und Erbschaftsteuer möglich?

A. Laufende Leistungen an die Destinatäre

- I. Einkommensteuer
- II. Erbschaftsteuer

B. Leistungen bei Stiftungsauflösung

- I. Einkommensteuer
- II. Erbschaftsteuer
- III. Doppelbelastung?

C. Übersicht

Teil A

Laufende Leistungen an die Destinatäre

Einkommensteuer

- Möglich wäre eine Qualifikation der Leistungen als
 - **Kapitaleinkünfte** gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (Abgeltungsteuer, 25 % + SolZ) oder
 - **sonstige Einkünfte** gem. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG (60 % Steuerpflicht, persönl. EinkSt-Satz)
- **Verhältnis der Normen** zueinander ist **umstritten**
- **Bedeutung der Abgrenzung**
 - nur bei **Kapitaleinkünften**: Pflicht der Stiftung zur Einbehaltung von **Kapitalertragsteuer** (potentielle Haftung!)
 - Destinatäre: Anwendung der **Abgeltungsteuer bei Spitzensteuersatz i.d.R. günstiger**, im Übrigen i.d.R. ungünstiger
 - bei **Ansässigkeit des Destinatärs im Ausland**: grds. vollständiger Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts durch **Doppelbesteuerungsabkommen** bei **sonstigen Einkünften** gem. § 22 EStG, bei Kapitaleinkünften i.d.R. nur teilweise

Einkommensteuer

- **Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 2 EStG**
 - a) **wiederkehrende Bezüge**, die von einer Körperschaft außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gewährt werden
 - **Erweiterung auf nicht steuerbefreite Körperschaften seit 2001** (StSenkG 2000, mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens)
 - BFH v. 14.07.2010: Zahlungen an **Destinatäre** sind als jährlich wiederkehrende Leistungen **jedenfalls erfasst, soweit § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht anwendbar** ist (d.h. vor 2002)
 - b) **Bezüge i.S.d. § 1 der VO 1926** über die Steuerbegünstigung von **Stiftungen**, die **an die Stelle von Familienfideikommissen** getreten sind
 - Zweck der Einführung (StBerG 1985): **Verhinderung der Nichtbesteuerung** ausgeschütteter Leistungen (Stiftungsbericht BReg 1979), d.h. Anwendung wohl dann, **soweit** Leistungen tatsächlich einkünftermindernd auf Ebene der Stiftung **abgezogen** wurden
 - soweit Abzug gem. VO 1926 in Anspruch genommen wird (Abzug der Leistungen wie WK/BA), könnte § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 2 b) EStG einschlägig sein

Einkommensteuer

- **Finanzverwaltung** (BMF v. 27.06.2006): **Leistungen einer Stiftung** führen bei den Destinatären **stets** zu **Kapitaleinkünften** (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG)
- **Argumente** für die Qualifikation als Kapitaleinkünfte
 - es handelt sich um Einnahmen aus Leistungen einer nicht steuerbefreiten Körperschaft, die einer **Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar** sind (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG)
 - Gesetzesbegründung (StSenkG 2000): erfasst werden sollen Vermögensübertragungen an die **hinter der Körperschaft stehenden Personen**, genannt u.a. auch **Stiftungen**
- Folge: Anwendung der **Abgeltungsteuer** auf Kapitalerträge

Einkommensteuer

- **divergierende Urteile der Finanzgerichte**
 - FG Berlin-Bbg. v. 16.09.2009, FG Ba-Wü v. 20.11.2008: keine Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft
 - FG Schleswig-Holstein v. 07.05.2009: ausnahmsweise „gesellschafterähnliche Stellung“ möglich (bei Teilnahme- und Mitwirkungsrechte in Stiftungsgremien)
- **BFH v. 03.11.2010: grds. Bestätigung der Sichtweise der Finanzverwaltung**
 - **jedenfalls dann**, wenn die Leistungsempfänger unmittelbar oder mittelbar **Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten** nehmen können, bestehe die erforderliche „wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit einer Gewinnausschüttung“
 - die **Gesetzesbegründung** lege zudem nahe, dass **alle** einseitigen, auf Wiederholung angelegten Leistungen einer Stiftung zu **Kapitaleinkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG** führen sollen
 - nur solche Leistungen **nicht erfasst**, denen **im weitesten Sinne eine Gegenleistung des Empfängers** gegenübersteht
 - in § 22 Nr. 1 S. 1 EStG sei ausdrücklich die **Nachrangigkeit sonstiger Einkünfte gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen** angeordnet

Einkommensteuer

- **konkrete Argumente des BFH** für „wirtschaftl. Vergleichbarkeit mit einer Gewinnausschüttung“ **im Entscheidungsfall**:
 - ausschließliche **Nutznieser** der Erträge des Stiftungsvermögens waren die **Destinatäre**, diese waren auch **anfallsberechtigt**
 - über **Ertragsverwendung** entschied ein **Kuratorium**, dem **mind. ein Familienmitglied** angehören muss
 - Kuratoriumsmitglieder konnten durch **Familienbeschluss** abberufen werden
 - **mögliche Argumentation** gegen Kapitalerträge **in anderen Fällen**
 - bei **fixen Ansprüchen** der Destinatäre laut Satzung könnte der Leistung eine Gegenleistung im weiteren Sinne gegenüberstehen (Schuldbefreiung)
 - **fehlende Mitwirkungsrechte** der Destinatäre
 - Vorrang des § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 2 b) EStG für gem. § 1 VO 1926 abgezogene Leistungen (trotz genereller Subsidiarität der sonstigen Einkünfte), da dieser Spezialtatbestand sonst keinen Anwendungsbereich mehr hätte?
- Als Auffangtatbestand wäre in jedem Fall § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 2 EStG einschlägig, d.h. die **Leistungen würden jedenfalls als „sonstige Einkünfte“ erfasst!**

Schenkungssteuer

- **keine Schenkung**, wenn Mittel an die Destinatäre **gemäß der Satzung** ausgekehrt werden (herrschende Ansicht; für die Ausschüttung von **Erträgen** der Stiftung zuletzt bestätigt durch BFH v. 13.04.2011)
- vgl. auch BGH v. 07.10.2010 zur zivilrechtlichen Sicht
 - **Ansprüche eines Destinatärs** können **unmittelbar durch die Stiftungssatzung** oder durch **einseitige Zuerkennung durch ein Stiftungsorgan** begründet werden, sofern dies dem in der Satzung niedergelegten Willen des Stifters entspricht und die **satzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllt** sind.
 - Die darauf beruhende Leistung ist auch dann **keine Schenkung**, wenn die Zuwendung unentgeltlich erfolgt. **Rechtsgrund** für derartige Zuwendungen ist vielmehr der **Stiftungszweck selbst**.
- **Schenkungssteuer** nur **ausnahmsweise**, soweit Leistungen gewährt werden, die **keine Grundlage in der Satzung** haben (z.B. RFH v. 11.05.1939)
 - Verhältnis zur Einkommensteuer dann fraglich!

Schenkungssteuer

- BFH v. 13.04.2011
Übertragung von Vermögen anlässlich der „**Spaltung**“ einer **Familienstiftung** stellt eine **steuerpflichtige Schenkung** dar, auch wenn zuvor durch Satzungsänderung eine **satzungsmäßige Grundlage** für die Vermögensübertragung geschaffen wurde. Argumente im Entscheidungsfall:
 - **ursprüngliche Satzung** (Stifterwille) sah nur Verwendung von Erträgen, aber **keine Anfallsberechtigung** hinsichtlich des Vermögens vor
 - Satzungsänderung erfolgte nur zum Zwecke der Auseinandersetzung; diese betraf den **Vermögensstamm** der Stiftung und **nicht die Verwendung der Erträge zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke**
- **Aussagegehalt des Urteils ist unklar**
 - Können losgelöst vom Einzelfall **immer nur Erträge satzungsgemäß** (schenkungsteuerfrei) verwendet werden, **nicht aber Vermögen**?
 - wohl (-): dies wäre **Widerspruch** zur steuerl. Literatur und zivilrechtlichen Betrachtung: **keine Unterscheidung nach Herkunft der Mittel**; entscheidend ist nur, dass die Leistung **satzungsgemäß** erfolgt und den **Stiftungszweck** erfüllt

Teil B

Leistungen bei Stiftungsauflösung

Einkommensteuer

- Finanzverwaltung (BMF v. 27.06.2006) geht bzgl. Leistungen bei Auflösung ausdrücklich von **Kapitalerträgen** (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG) aus, d.h. Anwendung der **Abgeltungsteuer**
- wohl **keine Einkommensteuer**, soweit eine **Kapitalrückgewähr** vorliegt (Dotationskapital)
 - BMF qualifiziert als **Kapitalerträge** ausdrücklich nur **Leistungen „aus den Erträgen der Stiftung“**
 - nach BFH v. 14.07.2010 ist auch bei Stiftungsleistungen dem „**Verbot der Besteuerung rückgewährter Einlagen**“ Rechnung zu tragen; offen gelassen, ob durch Führung eines steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG) durch die Stiftung oder auf andere Weise
 - **Dotationskapital** dürfte daher **einkommensteuerfrei** an die Anfallsberechtigten ausgekehrt werden können
 - **Praktisches Problem**: Feststellung des (historischen) Dotationskapitals?

Schenkungsteuer

- der **Erwerb bei Aufhebung** einer Stiftung gilt als **Schenkung unter Lebenden** (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG)
- als **Schenker** wird die **beendete Stiftung** angesehen; für die Bestimmung der Steuerklasse gilt aber der Stifter als Schenker (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG), in der Regel daher Anwendung der **Steuerklasse I**
- hohe Bedeutung einer **Ausschlagung der Anfallsberechtigung** für die Besteuerung: ggf. **Tarifvorteil** in Bezug auf eine anfallende **Schenkungsteuer**, da sich der Tarif an der Höhe des durch den **Einzelnen** erworbenen Vermögens orientiert; Ausschlagung führt ggf. zur Verteilung auf mehr Abkömmlinge
- **Gestaltungen zur Vermeidung der Schenkungsteuer** möglich, insbesondere Umstrukturierung des auszukehrenden Vermögens zur Nutzung der **Begünstigung für Betriebsvermögen** (§§ 13a, 13b ErbStG)

Doppelbelastung?

- jedenfalls im Auflösungsfall erscheint **Doppelbelastung möglich**
 - **Finanzverwaltung** (BMF v. 27.06.2006) qualifiziert Leistungen bei Auflösung als **Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG**
 - das **ErbStG** behandelt den Erwerb bei Auflösung als **Schenkung** (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG)
- Zulässigkeit einer Doppelbelastung?
 - **erhebliche systematische und verfassungsrechtliche Bedenken** gegen kumulative Anwendung der Einkommensteuer und der Schenkungsteuer auf denselben Vorgang; **Vorrang der Schenkungsteuer**
 - im **BFH-Urteil v. 17.11.2010 nicht erörtert**, da mangels Auflösungsfall keine Doppelbelastung vorlag

Teil C

Übersicht

	Laufende Leistungen	Auflösung
EinkSt	(+)	(+) soweit Ertragsausschüttung (BMF) ?
ErbSt	(-) (soweit satzungsgemäß)	(+) (aber gestaltbar)



Dr. Jens Escher, LL.M.

Rechtsanwalt / Steuerberater / Fachanwalt für Steuerrecht

Tätigkeitsschwerpunkte:

Nationales und internationales Steuerrecht, insbesondere in den Bereichen Vermögensstrukturierung, Nachfolgeplanung, Familienstiftungen und Wegzugsbesteuerung

P+P Pöllath + Partners · Berlin

E-Mail: jens.escher@pplaw.com

Tel.: +49 (30) 253 53 132