



# **P+P Pöllath + Partners** **Rechtsanwälte • Steuerberater**

Berlin • Frankfurt • München

Deutscher Stiftungstag ■ Stuttgart, 11. Mai 2011

Dr. Andreas Richter, LL.M. (Yale)

Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht

# **Auflösung, Überführung in die Gemeinnützigkeit und Sitzverlegung**

## I. Definition der Familienstiftung

## II. Auflösung

### 1. Verfahrensrechtliche Voraussetzungen

#### a. Satzungsbestimmungen

#### b. Genehmigung der Stiftungsaufsichtsbehörde

### 2. Materiell-rechtliche Voraussetzungen

### 3. Rechtsfolge

#### a. Erbschaftsteuer

#### b. Ertragsteuern

## III. Überführung in die Gemeinnützigkeit

### 1. Motive

### 2. Überblick zum Gemeinnützigkeitsrecht

### 3. Erweiterung bzw. Umwandlung des Stiftungszwecks

### 4. Alternative Gestaltungsmodelle

## IV. Sitzverlegung

1. Motive
2. Zivilrechtliche Aspekte
3. Europarechtliche Aspekte
4. Besteuerung der grenzüberschreitenden Sitzverlegung
5. Deutsche Besteuerung der Errichtung einer Familienstiftung im Ausland
6. Laufende Besteuerung einer ausländischen Familienstiftung
  - a. Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG
    - aa. Voraussetzungen
    - bb. Rechtsfolge
    - cc. Ausnahme
  - b. Beispielsfall
7. Besteuerung der Familienstiftung im Ausland am Beispiel der österreichischen Privatstiftung
8. Deutsche Besteuerung der Auflösung einer ausländischen Familienstiftung

## Definition der Familienstiftung:

- Weder das BGB noch die Stiftungsgesetze der Länder enthalten eine Definition des Stiftungsbegriffs. Anknüpfend an das Ergebnis des Stiftungsvorgangs hat sich folgende Definition entwickelt:

*„Eine vom Stifter geschaffene rechtsfähige **Organisation**, die die Aufgabe hat, mit Hilfe des der Stiftung gewidmeten **Vermögens** den festgelegten **Stiftungszweck** dauernd zu verfolgen.“*

- Die Familienstiftung selbst ist keine eigene Rechtsform, sondern eine Erscheinungsform der rechtsfähigen Stiftung.
- 3-5% aller Stiftungen in Deutschland sind Familienstiftungen (ca. 500-700).
- Eine einheitliche gesetzliche Definition der Familienstiftung gibt es nicht. Die Definitionen der Stiftungsgesetze der Länder unterscheiden sich zumindest in Einzelheiten.
- Die Definitionen im Steuerrecht unterscheiden sich von denen der Stiftungsgesetze sowie untereinander.

## Gesetzliche Regelungen in den Steuergesetzen:

- Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (**ErbStG**) bestimmt, welche Vorgänge der Vermögensübertragung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer unterliegen.
- Das Außensteuergesetz (**AStG**) soll die „Verschiebung“ von Einkommen oder Vermögen in das Ausland und die daraus resultierende Verringerung des inländischen Steueraufkommens verhindern bzw. erschweren.

### § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG

Eine Stiftung, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist.

*BFH: Wenn das Wesen der Stiftung nach der Satzung darin besteht, es der Familie zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen zu nutzen und die Stiftungserträge aus dem gebundenen Vermögen an sich zu ziehen.*

### § 15 Abs. 2 AStG

Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtig sind.

- Die **Finanzverwaltung** folgt für die Zwecke der Erbschaftsteuer der Definition des AStG (R 2 ErbStR 2003).
- Zusätzlich soll eine Familienstiftung auch dann vorliegen, wenn die genannten Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtig sind und zusätzliche Merkmale ein „wesentliches Familieninteresse“ belegen.
- Ein derartiges Interesse soll insbesondere dann gegeben sein, wenn die Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hat.
- Im Übrigen seien unter wesentlichen Familieninteressen Vermögensinteressen im weitesten Sinne zu verstehen und damit alle Vermögensvorteile, die die begünstigten Familien und ihre Mitglieder aus dem Stiftungsvermögen ziehen.
- Hinsichtlich der Bezugs- und Anfallsberechtigung soll es alleine auf die tatsächlichen Ausschüttungen der Stiftung ankommen.

- Nach beiden Definitionen bestimmt sich das Vorliegen einer Familienstiftung nach dem Kreis der Empfänger von Familienstiftungen.
- Unterschied der beiden gesetzlichen Regelungen: Das ErbStG ist weiter gefasst
  - Hinsichtlich der begünstigten Familienangehörigen, weil auch entfernte Verwandte zu den erfassten Familienangehörigen gehören.
  - Hinsichtlich des Kreises der relevanten Vorteile, da auch immaterielle Vorteile erfasst werden. Das AStG umfasst nur solche Vorteile, die in Geld oder Geldeswert bestehen.
  - Keine Vorgaben, in welchem Ausmaß die Familienangehörigen von den Vorteilen der Familienstiftung profitieren müssen.
- Eine gefestigte Rechtsprechung zur Auflösung von Familienstiftungen gibt es nicht.



- Rechtsunsicherheit dürfte daher insbesondere hinsichtlich der Frage herrschen, ob die Stiftungsauflösung subsidiär gegenüber allen anderen Gestaltungsmöglichkeiten ist und nur als ultima ratio in Betracht kommt.
- Lediglich das LG Mainz (Urteil v. 23.5.2002, 12 HK O 70/01) und das OLG Koblenz (Urteil v. 17.12.2001, 12 U 1334/01 im einstweiligen Verfügungsverfahren) haben sich bisher mit dieser Thematik befasst.
- Das LG Mainz hat hierzu klargestellt, dass sich die Frage der Wirksamkeit eines Auflösungsbeschlusses allein nach dem Stifterwillen und dem hierin zum Ausdruck gekommenen Zweck der Stiftung richtet. Nach Auffassung des OLG Koblenz ist der Wille eines Stifters in aller Regel auf den ungestörten Fortbestand der Stiftung gerichtet. Vor der Auflösung der Stiftung sei grundsätzlich zu prüfen, ob dem Stifterwillen nicht durch eine entsprechende Anpassung der Stiftungssatzung Rechnung getragen werden kann.

### 1. Verfahrensrechtliche Voraussetzungen

- Die Stiftung existiert, bis ihr **durch staatlichen Akt** die Rechtsfähigkeit entzogen wird.
- Dieser Entziehung der Rechtsfähigkeit muss stets ein

#### **stiftungsinterner Beschluss**

vorangehen, der entweder feststellt, dass ein in der Satzung vorgesehener Erlöschensgrund eingetreten ist, oder der die Auflösung der Stiftung aus anderen Gründen beinhaltet

- Alle derartigen Entscheidungen der Stiftungsorgane bedürfen der

#### **Genehmigung durch die Stiftungsaufsicht**

### a. Stiftungsinterner Beschluss

- Vorschriften über erforderliche Mehrheiten, verfahrensrechtliche Voraussetzungen und abstimmungsberechtigte Organe sind vorrangig der Satzung zu entnehmen.
- Zur Frage der abstimmungsberechtigten Organe sind etwa folgende Vorgaben typisch:
  - Alleinige Entscheidungsmacht des Vorstandes.
  - Mitwirkungsrechte anderer Stiftungsorgane bei der Entscheidung des Vorstandes.
  - Alleinige Entscheidungsmacht eines anderen Stiftungsorgans, etwa des Stiftungsbeirats.
  - Auslagerung der Entscheidungsbefugnis auf einen externen Dritten.
- Trifft die Satzung hierzu keine Aussagen, gelten die Regelungen der Landesstiftungsgesetze, wonach zur Entscheidung über die Auflösung der Stiftung der Vorstand berufen ist (z.B.: §§ 14 Abs. 2 Satz 2 StiftG B-W, 5 Abs. 1 Satz 3 StiftG Bln).

- Probleme in Bezug auf die Wirksamkeit des Auflösungsbeschlusses können sich dann ergeben, wenn für ansonsten abstimmungsrechtigte Personen aufgrund einer Interessenkollision ein **Stimmrechtsverbot** besteht.
- So kann die Stiftungssatzung vorsehen, dass ein Mitglied eines Stiftungsorgans an der Abstimmung dann nicht teilnehmen darf, wenn die Entscheidung ihm oder ihm nahestehenden Personen einen unmittelbaren Vor- oder Nachteil bringt.
- Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn dem Mitglied bei der Auflösung der Stiftung deren Vermögen gemäß § 88 BGB anteilig zufällt.

- Stimmt das betroffene Mitglied dennoch mit ab, kann dies dazu führen, dass es schon an der Beschlussfähigkeit des Organs fehlt oder die nötigen Mehrheitsverhältnisse nicht vorliegen und der Beschluss deshalb unwirksam ist.

**Hinweis:** Ein Stimmrechtsverbot wegen Interessenkollision kann durch die Bestellung eines Notvertreters überwunden werden (entsprechend § 29 BGB, vgl. OLG Koblenz vom 17.12.2001, Az. 12 U 1334/01)

- Neben dem Verstoß gegen formelle Vorschriften bei der Beschlussfassung kann es auch nachträglich zur Unwirksamkeit des Auflösungsbeschlusses kommen.

- Der Auflösungsbeschluss kann von jedem, dessen Rechte durch ihn beeinträchtigt werden, vor den ordentlichen Gerichten gemäß § 256 ZPO mit der Feststellungsklage angegriffen werden. Die hierfür erforderliche **Klagebefugnis** ist jedoch nur dann gegeben, wenn durch den Auflösungsbeschluss konkrete, durch die Satzung zugebilligte Mitwirkungs- und Beteiligungsrechte im Zusammenhang mit der Familienstiftung betroffen sind (BGH NJW 1987, 2364).
- (+), wenn klagbarer Anspruch oder Anwartschaft der Destinatäre auf Stiftungsleistungen. Eine Anwartschaft besteht, wenn die objektiven Voraussetzungen einer Unterstützung erfüllt sind und der Stiftung kein Auswahlermessen zwischen verschiedenen Destinatären eingeräumt ist (BGH NJW 1957, 708; OLG Koblenz v. 17.12.2001, 12 U 1334/01).
- (+), wenn durch die Auflösung die Mitgliedschaft in einem Entscheidungsgremium der Stiftung beseitigt wird (OLG Koblenz v. 17.12.2001, 12 U 1334/01).

### b. Genehmigung der Stiftungsaufsichtsbehörde

- Die Genehmigung ist eine Maßnahme der Rechtsaufsicht → Grds. kein Raum für eigene Zweckmäßigkeitserwägungen.
- Die Aufsichtsbehörde hat zu berücksichtigen, dass der Wille des Stifters in aller Regel auf den ungestörten Fortbestand der Stiftung gerichtet sein dürfte. Die Genehmigung kann daher nur erteilt werden, wenn die vom Stifter in der Satzung vorgegebenen Auflösungsgründe gegeben sind und der Beschluss auch im Übrigen formell und materiell rechtmäßig ist.

#### Formelle Voraussetzungen

- Zuständigkeit der beteiligten Organe
- Beachtung der satzungsmäßigen Verfahrensvorschriften
- Organinterne Verfahrensordnungen

#### Materiell-rechtliche Voraussetzungen

- Konnte eine derartige Entscheidung nach Satzung oder Gesetz überhaupt ergehen?
- Liegen die Voraussetzungen des Auflösungsgrundes vor?
- Ergibt sich aus der Satzung ein entgegenstehender Stifterwille?

### 2. Materiell-rechtliche Voraussetzungen

- Materiell-rechtliche Voraussetzung für eine wirksame Stiftungsauflösung ist das Vorliegen eines Auflösungsgrundes.
- Dieser variiert abhängig davon, auf wessen Entscheidung die Auflösung der Stiftung beruht.
- In Betracht kommen:
  - Auflösung aufgrund von Satzungsbestimmungen.
  - Auflösung durch Organbeschluss.
  - Auflösung durch Dritte.
  - Aufhebung durch Hoheitsakt.



### a. Auflösung aufgrund von Satzungsvorschriften

- Die Satzung kann bestimmte Gründe für die Auflösung der Stiftung vorsehen:
  - **Zweckerfüllung**
    - Wenn alle im Stiftungsgeschäft und in der Satzung angelegten Zwecke restlos und dauerhaft erfüllt sind.
  - **Fristablauf**
  - **Auflösende Bedingung**
    - Beispiel: Die Satzung legt fest, dass die Stiftung so lange bestimmte Leistungen gewährt, bis der Staat diese im Zuge einer Gesetzesänderung übernimmt.
- Ist ein derartiger Auflösungsgrund gegeben, ergeht ein stiftungsinterner Auflösungsbeschluss, der das Vorliegen der Voraussetzungen des Auflösungsgrundes feststellt.
- Die Richtigkeit dieser Feststellung ist von der Stiftungsbehörde im Rahmen ihrer Rechtsaufsicht zu prüfen und die Stiftungsauflösung ggf. zu genehmigen.

- Hiervon abzugrenzen ist der **Wegfall der Geschäftsgrundlage**
  - Gesetzliche Grundlage: § 313 BGB.
  - Wurde vom LG Mainz auch auf die Stiftungsauflösung für anwendbar erklärt (Urteil v. 23.5.2002, 12 HK O 70/01).
  - Bezieht sich auf Umstände, die sich nicht aus der Satzung ergeben, sondern erst nach Abschluss des Vertrages zutage treten. Was Vertragsinhalt ist, kann nicht Geschäftsgrundlage sein (vgl. Palandt/Grüneberg, § 313 Rn. 10).
  - Zulässig ist die Auflösung danach nur, wenn eine schwerwiegende Veränderung der Verhältnisse festgestellt wird.
  - Vorrangige Rechtsfolge nach § 313 Abs. 1 BGB: Anpassung der Stiftungssatzung.
  - Auflösung nur möglich, wenn die Satzungsanpassung unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. § 313 Abs. 3 BGB).

### b. Auflösung durch Organbeschluss oder Übertragung der Entscheidung auf Dritte

- Die Stiftungsauflösung kann auch durch die Stiftungsorgane beschlossen werden.

- Mögliche Gründe für eine derartige Auflösung:

- **Vermögensverlust**

Ein bloßer Vermögensverfall genügt nicht, solange die Verluste durch Erträge des Restvermögens in absehbarer Zeit ausgeglichen werden können.

- **Insolvenz**

Nach § 11 Abs. 1 InsO ist die selbständige Stiftung insolvenzfähig.

Antragsberechtigt ist jeder, der einen Vermögensanspruch gegen die Stiftung hat oder zur Anfechtung der Vermögensausstattung durch den Stifter berechtigt ist.

Zusätzlich antragsbefugt ist der Vorstand.

- Um die Auflösung der Stiftung zu vermeiden, können der Dritte oder das entscheidungsbefugte Organ auch folgende Alternativen beschließen:

### **Gemeinsame Verwaltung**

**Zulegung**

**Zusammenlegung**

} Als Formen der Vereinigung

- Es handelt sich hierbei nicht zwingend um einen milderen Eingriff im Vergleich zur Aufhebung der Stiftung. Maßstab ist stets der Stifterwille.
- Voraussetzungen für eine Vereinigung:
  - Die beteiligten Stiftungen müssen gleiche oder sehr ähnliche Zwecksetzungen verfolgen.
  - Das Vermögen der beteiligten Stiftungen reicht zur gesonderten Verfolgung ihrer jeweiligen Zwecke nicht mehr aus oder eine eigene Verwaltung für die einzelnen Stiftungen ist zu aufwendig.
  - Die Vereinigung kann nur erfolgen, wenn die zuständigen Organe aller beteiligten Stiftungen gleichgerichtete Entscheidungen treffen.

<b>Gemeinsame Verwaltung</b>	<b>Zulegung</b>	<b>Zusammenlegung</b>
<p>Die Rechtsfähigkeit der einzelnen Stiftungen bleibt dabei unberührt, ihre Vermögen sind getrennt zu halten und zu bewirtschaften. Bei allen beteiligten Stiftungen ist aber eine entsprechende Satzungsänderung erforderlich.</p>	<p>Das Vermögen einer oder mehrerer Stiftungen wird auf eine bestehende Stiftung übertragen. Die aufzuhebende Stiftung gibt ihre eigene Organisation und Verwaltung auf und wird von der aufnehmenden Stiftung mitverwaltet. Erstere verliert ihre Rechtsfähigkeit, wird liquidiert und erlischt. Bei der aufzunehmenden Stiftung ist eine Satzungsänderung zum Vermögensanfall bei der aufnehmenden Stiftung geboten.</p>	<p>Mehrere Stiftungen mit gleichem oder ähnlichem Zweck werden zu einer neuen Stiftung zusammengefasst. Mit Genehmigung der neuen Stiftung erlöschen die ursprünglichen. Die beteiligten Alt-Stiftungen verlieren damit ihre Rechtspersönlichkeit.</p>

### c. Aufhebung durch Hoheitsakt

#### Aufhebung

- Als ultima ratio kann die Stiftungsbehörde unter den Voraussetzungen des § 87 BGB die Aufhebung der Stiftung anordnen.
- Das Ermessen der Behörde ist durch die Grundsätze der Subsidiarität des staatlichen Eingriffs und seiner Verhältnismäßigkeit eingeschränkt → Voraussetzung ist, dass weder Abhilfe durch die zuständigen Stiftungsorgane erreicht werden kann, noch mildere Aufsichtsmaßnahmen Erfolg versprechen.
- Materielle Aufhebungsvoraussetzung: Die Erfüllung des Stiftungszwecks ist unmöglich geworden oder das Gemeinwohl ist gefährdet.
- Zusätzlich kommt auch eine Vereinigung mehrerer Stiftungen durch Hoheitsakt in Betracht. Inwieweit eine solche Vereinigung gegenüber der Stiftungsauflösung ein milderes Mittel darstellt, muss sich ebenso wie bei der Vereinigung durch Organbeschluss am Willen des Stifters orientieren (§ 87 Abs. 2 BGB).

- **Unmöglichkeit**
  - Vermögensverfall.  
*Maßstab: Kann die Stiftung ihren Zweck noch erfüllen und kann das Stiftungsvermögen durch eine Reduzierung oder befristete Einstellung von Ausschüttungen wieder so gestärkt werden, dass die Zweckerfüllung auf Dauer möglich bleibt?*
  - Versterben der Destinatäre.
  - Unmöglichkeit der Zweckerfüllung (z.B. durch ein gesetzliches Verbot des Stiftungszwecks).
  
- **Gefährdung des Gemeinwohls**
  - Unbestimmter Rechtsbegriff.
  - Beschränkung der Stiftungsaufsicht auf die reine Rechtsaufsicht.
  - *H.M.: Gemeinwohlgefährdung kann nur bei Verletzung von Strafgesetzen oder Verstoß gegen grundlegende Entscheidungen der geltenden Rechts- und Verfassungsordnung bejaht werden.*

### Vereinigung

- Nach einigen Stiftungsgesetzen können mehrere Stiftungen gleicher bzw. ähnlicher Zweckbestimmung im Wege hoheitlicher Zulegung oder Zusammenlegung vereinigt werden.
- Voraussetzung: Allen betroffenen Stiftungen ist die Zweckerfüllung nicht mehr möglich.
- Dagegen führt die bloße Anordnung der gemeinsamen Verwaltung nicht zum Erlöschen der einzelnen Stiftungen.



### 3. Rechtsfolge

#### a. Erbschaftsteuer

- Bei Aufhebung einer Stiftung fällt das Stiftungsvermögen den in der Satzung bestimmten Personen nach Ablauf des Sperrjahres zu (§ 88 S. 3 i.V.m. § 51 BGB).
  - Die Anfallsberechtigten haben einen Anspruch auf den Vermögensanfall.
  - Der Vorgang kann nicht als freigebige Zuwendung gewertet werden.
  - Er bliebe nach allgemeinen Grundsätzen schenkungsteuerfrei.
- Aber: Umqualifizierung des Vorgangs als Schenkung unter Lebenden durch den Sondertatbestand des § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 ErbStG.
- Erfasst ist jedoch nur der Erwerb durch Anfallsberechtigten, in Bezug auf andere Personen richtet sich die Steuerpflicht nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbSt.

- Fällt das Vermögen an den Stifter aufgrund eines Rückforderungsrechts zurück, so ist dieser Erwerb steuerfrei (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).
- Besteuert wird der Vermögensanfall bei den einzelnen Anfallsberechtigten. Steuerschuldner ist gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG jedoch auch die Stiftung.
- Die Steuerklasse richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis des Anfallsberechtigten zum Stifter (→ **Steuerklassenprivileg**, vgl. § 15 Abs. 1 ErbStG).
- Gehört zum Stiftungsvermögen ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil oder war die aufgehobene Stiftung zu mehr als 25% an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, so kommt die Inanspruchnahme der erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensbegünstigung durch die Anfallsberechtigten in Betracht.
- Gezahlte Erbersatzsteuer kann im beschränkten Umfang bei zeitnaher Auflösung nach Stichtag der Erbschaftsteuer angerechnet werden (§ 26 ErbStG).
  - 50 % wenn seit Steuerentstehung nicht mehr als 2 Jahre vergangen sind.
  - 25 % wenn seit Steuerentstehung mehr als 2 aber weniger als 4 Jahre vergangen sind.

### Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung oder Verringerung der Erbschaftsteuer

- Optimierungsmöglichkeit bei **ungünstiger Steuerklasse**
  - Überführung des Vermögens vor Stiftungsauflösung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft unter Beachtung der Grenzen des für die Steuerbegünstigung schädlichen Verwaltungsvermögens.
  - Durch die Umwandlung in betriebliches Vermögen lassen sich bei der Auflösung ggf. §§ 13a und 19a ErbStG mit dem Ergebnis nutzen, dass die Übertragung in der Steuerklasse I besteuert wird und die Abschläge des § 13a ErbStG Anwendung finden (R 56 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5a ErbStR).

- **Sachliche Steuerbefreiung von begünstigtem Betriebsvermögen**
  - Fällt im Rahmen der Auflösung einer Familienstiftung Betriebsvermögen an, sind die sachlichen Steuerbefreiungen der §§ 13a, 13b ErbStG anwendbar.
  - Begünstigt sind: Inländische Betriebe und Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile an einer inländischen Personengesellschaft, LuF-Vermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 %.
  - **Rechtsfolge:**

### **Regelverschonung (§ 13a Abs. 1 ErbStG)**

- Verschonungsabschlag i.H.v. 85%, wenn
  - Verwaltungsvermögen  $\leq 50\%$
  - Behaltensfrist von fünf Jahren eingehalten
  - Mindestlohnsumme von 400% erreicht

### **Optionsverschonung (§ 13a Abs. 8 ErbStG)**

- Verschonungsabschlag i.H.v. 100%, wenn
  - Verwaltungsvermögen  $< 10\%$
  - Behaltensfrist von sieben Jahren eingehalten
  - Mindestlohnsumme von 700% erreicht

- **Verwaltungsvermögen**
  - Zum Verwaltungsvermögen gehören u.a.
    - Fremdvermietete Immobilien.
    - Wertpapiere und vergleichbare Forderungen.
    - Streubesitzanteile ( $\leq 25\%$  Beteiligung an Kapitalgesellschaften).
    - Kunstgegenstände, wissenschaftliche Sammlungen.
  - Es findet **keine Konzernbetrachtung** statt („Kaskadeneffekt“).
  - Die Verwaltungsvermögensquote ist auf jeder Ebene einzeln zu prüfen (Abschnitt 23 des gleichlautenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder, BStBl I 2009, 713).
  - **Gestaltungshinweis:** Ausgliederung von Verwaltungsvermögen in Tochtergesellschaften, um trotz an sich negativer Gesamtkonzern-Vermögensquote die Verwaltungsvermögensquote einhalten zu können, denn der Verwaltungsvermögenstest ist für jede wirtschaftliche Einheit gesondert durchzuführen.

- Die „**Cash-Gesellschaft**“:
  - Einlage von Barvermögen/Festgeld in das Betriebsvermögen.
  - Dieses stellt nach Ansicht der Finanzverwaltung kein Verwaltungsvermögen dar, da es sich weder um Wertpapiere noch um vergleichbare Forderungen handelt (Abschnitt 32 des gleichlautenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder, BStBl I 2009, 737).
  - Theoretisch sind somit bis zu 50 % Verwaltungsvermögen steuerfrei mit übertragbar.
  - Ein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO liegt dann nicht vor, wenn hinreichende außersteuerliche Gründe vorliegen, z.B. die gemeinsame Verwaltung des Familienvermögens.

- **Vermietete Wohnimmobilien**
  - Grds. stellen Grundstücke, die Dritten zur Nutzung überlassen werden, schädliches Verwaltungsvermögen dar.
  - **Ausnahme:** Vermietete Wohnimmobilien stellen gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG kein Verwaltungsvermögen dar, wenn
    - die Überlassung Hauptzweck des Unternehmens ist und
    - ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (i.S.d. § 14 AO) erforderlich ist.
  - Nach der Gesetzesbegründung sollen solche Unternehmen erfasst werden, die in kaufmännischer Weise eingerichtet sind und Arbeitsplätze schaffen.
    - Der Umfang der Vermietungstätigkeit muss einen kaufmännischen Geschäftsbetrieb **erfordern**.

- Ob die Vermietung zu Wohnzwecken Hauptzweck ist, ergibt sich aus der Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke.
- Auf diese Weise können in eine reine Wohnungsgesellschaft Gewerbeimmobilien eingebracht und als begünstigtes Betriebsvermögen steuerbegünstigt mit übertragen werden.
- Im Hinblick auf die Frage, wann von einem Überwiegen des Wertes der Wohnungsimmobilien ausgegangen werden kann, herrscht jedoch große Rechtsunsicherheit. Es empfiehlt sich daher, eine auf den Einzelfall bezogene verbindliche Auskunft einzuholen.
- **Weitere Sonderregel:** Zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke, die **nicht** zum begünstigten Betriebsvermögen gehören, sind gemäß § 13c Abs. 1 ErbStG zu 10% steuerfrei übertragbar.



- **Anteile an Kapitalgesellschaften**
  - Hält die Familienstiftung Anteile an einer Kapitalgesellschaft und erreichen diese nicht die Mindestbeteiligungsquote von > 25%, liegt kein begünstigtes Betriebsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vor.
  - **Gestaltungsmöglichkeiten**
    - Zukauf von Anteilen an der Kapitalgesellschaft.
    - Umwandlung von Gesellschafterdarlehen in eine Beteiligung.
    - Abschluss einer **Poolvereinbarung**, aufgrund derer die Gesellschafter
      - untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen
      - **oder** ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen
      - **und** das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben
      - üblich ist eine gesonderte Vereinbarung in Form einer Innen-GbR

- **Problem:** Poolvereinbarung als schädlicher Vorgang i.S.d. § 8c KStG?
  - § 8c KStG begrenzt die Möglichkeit des Verlust- oder Zinsvortrags bei Übertragung von Mitgliedschafts-, Beteiligungs- und Stimmrechten sowie **vergleichbaren Sachverhalten**.
  - Nach Auffassung der Finanzverwaltung fallen hierunter auch Stimmrechtsvereinbarungen oder Stimmrechtsbindungen (BMF-Schreiben v. 4.7.2008).
  - Durch Abschluss einer Poolvereinbarung findet eine Stimmrechtsübertragung grds. nicht statt. Die Stimmrechte verbleiben bei den einzelnen Gesellschaftern.
  - Problematisch ist, ob wegen des weiten Wortlauts des BMF-Schreibens ein schuldrechtlicher Stimmrechtsverzicht oder ein Stimmrechtsverzicht im Gesellschaftsvertrag als faktische Stimmrechtsübertragung gewertet werden könnten und damit die Folgen des § 8c KStG auslösen.
  - Im Zweifelsfall sollte daher eine Abwägung zwischen dem Steuervorteil durch eine Poolung und dem Steuerschaden durch die Anwendung des § 8c KStG vorgenommen werden.

### Checkliste für eine Poolvereinbarung

- ✓ **Schriftform**
- ✓ **Präambel mit erbschaftsteuerlicher Motivation**
- ✓ **Gestaltung als GbR**
- ✓ **Ausdrückliche Regelung, dass kein Gesamthandsvermögen gebildet wird**
- ✓ **Sachliche und persönliche Reichweite der Poolvereinbarung**
- ✓ **Geschäftsführung**
- ✓ **Beschlussfassung**
- ✓ **Verfügungsbeschränkung**
- ✓ **Stimmbindung**
- ✓ **Anbietungsklausel bei Ausscheiden eines Poolmitglieds**
- ✓ **Bestand der Poolvereinbarung während der Behaltensfrist**
- ✓ **Fortsetzungsklausel**
- ✓ **Vertragsstrafe**

### b. Ertragsteuern

- Die Aufhebung einer Stiftung kann für die Stiftung körperschaftssteuerpflichtige Gewinne realisieren.
- Körperschaftsteuerpflichtig sind:
  - Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsvermögen.
  - Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter.
- Soweit die Vermögensauskehrung Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG) darstellen sollte:
  - Anwendung der Abgeltungsteuer (Steuersatz: 25 % plus SolZ).
  - Stiftung muss Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % des Kapitalertrags (plus SolZ) einbehalten, § 44 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a EStG.
  - Im Falle einer Sachausschüttung haben die Gläubiger der Kapitalerträge (d.h. die Destinatäre) der Stiftung den zur Deckung der Kapitalertragsteuer erforderlichen Betrag zur Verfügung zu stellen (§ 44 Abs. 1 Satz 7 ff. EStG).

- **Problem:** Sind Bezüge, die bei Auflösung einer Stiftung an die Berechtigten gezahlt werden, als Kapitalerträge von der Besteuerungsnorm des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst?

### Bisheriger Meinungsstand:

Wortlaut der Verwaltungsanweisung	FG Berlin Brandenburg, Urteil vom 16.09.2009	FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 07.05.2009
<p>Nur, soweit die Leistungen aus den Erträgen der Stiftung stammen.                      → Danach dürfte die Ausschüttung des Stiftungskapitals nicht zu Einkünften der Destinatäre führen.</p>	<p><u>Keine Anwendung</u> der Norm auf Stiftungsausschüttungen, d.h. diese führen nicht zu Kapitaleinkünften der Destinatäre; Destinatären fehlt eine „gesellschafterähnliche Stellung“.                      → Aufhebung durch BFH</p>	<p>Anwendung der Norm jedenfalls dann möglich, wenn der betreffende Destinatär eine Stellung innehat, die derjenigen eines Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (Teilnahme- und Mitwirkungsrechte im Gremium, das über die Verwendung der Erträge entscheidet).</p>

- Die Frage der Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Ausschüttungen hat der BFH nun mit Urteil vom 3.11.2010 (I R 98/09) dahingehend entschieden, dass dies jedenfalls dann der Fall sein soll, wenn die Destinatäre unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen.
- Vom § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sollen nur solche Leistungen nicht erfasst sein, denen im weitesten Sinne eine Gegenleistung des Leistungsempfängers, beispielsweise in Form eines Mitgliedsbeitrags, gegenübersteht.
- Keine Rolle dagegen spielt es, ob die Leistungsempfänger am Vermögen beteiligt sind.
- Ausschlaggebend ist allein, ob die Stellung der Destinatäre wirtschaftlich derjenigen eines Anteilseigners entspricht.
- Offengelassen hat der BFH, ob alle auf Wiederholung angelegten Leistungen der in § 1 Nr. 3 bis 5 KStG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, denen keine Gegenleistung der Empfänger gegenübersteht, zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören. Die Gesetzesbegründung zu § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG lege dies aber nahe.

### Problem: Doppelte Steuerbelastung

- Folgt man der Auffassung des BFH, führt die Ausschüttung der Stiftungsgewinne im Rahmen der Auflösung zu einer zeitgleichen Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG und § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG.  
→ Verfassungswidrigkeit dieser Doppelbesteuerung wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)?
- Verstoß gegen das Gebot der **Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit**?
  - Für die Besteuerung der Leistungsfähigkeit bestehen unterschiedliche Anknüpfungspunkte in der Art und Weise der Leistungsfähigkeitssteigerung.
  - Besteuerungsgegenstand der Erbschaftsteuer sind Vermögensmehrungen, die sich als Ergebnis eines unentgeltlichen Vermögenstransfers darstellen, während die Einkommensteuer Vermögenszuwächse besteuert, die am Markt erwirtschaftet werden.

- Dieser unterschiedliche Anknüpfungspunkt verlangt aber, dass die beiden getrennten Steuerarten, die an unterschiedliche Steuergegenstände anknüpfen, grundsätzlich nicht zeitgleich verwirklicht werden können.
- Ist dies jedoch wie in der vorliegenden Konstellation der Fall, kommt es zu einer tatsächlichen Doppelbesteuerung ein und desselben Vorgangs, die gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstößt.
- Verstoß gegen das **Gebot der Folgerichtigkeit?**
  - Erfasst ein bestimmter Einkommensteuertatbestand in seiner konkreten Ausgestaltung auch eine unentgeltliche Vermögensmehrung, wird die einkommensteuerliche Ausgangsentscheidung nicht folgerichtig umgesetzt.
  - Daher dürfen bei der folgerichtigen Ausgestaltung Erbschaft- und Einkommensteuerschuld des Erben bzw. Beschenkten nicht isoliert betrachtet werden.
  - Die durch den Erbanfall begründete finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben soll nur einmal berücksichtigt werden. Gleiches gilt für den Beschenkten.



- Rechtfertigungsgrund für Verstoß?
  - Ein Rechtfertigungsgrund für die Durchbrechung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit ist nicht ersichtlich.
  - Insbesondere besteht keine Besteuerungslücke.
  - Auch Gründe der Praktikabilität begründen keine Doppelbesteuerung: Laufende Leistungen (Zahlungen) fortbestehender Stiftungen sind einkommensteuerpflichtig und fallen unter § 22 Nr. 1 Satz 2 lit. a EStG, während Leistungen im Rahmen einer Auflösung schenkungsteuerpflichtig sind und unter § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG fallen.
- Folge des Verstoßes?
  - Eine Norm ist nur dann verfassungswidrig, wenn sie nicht verfassungskonform ausgelegt werden kann.

- Möglichkeiten einer verfassungskonformen Auslegung:
  - § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG dahingehend, dass allein die Übertragung des nicht von § 20 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. Nr. 2 EStG erfassten „Nennkapitals“ (und ggf. „Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG“) als das im Rahmen einer Schenkung unter Lebenden *erworbene Vermögen* erfasst wird?  
(-), widerspricht dem klaren Gesetzeswortlaut
  - § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG dahingehend, dass die Auskehrungen im Rahmen der Auflösung einer Stiftung gerade nicht erfasst werden.
    - Eine weitere Möglichkeit wäre, das Gesetz dahingehend auszulegen, dass Auskehrungen einer Stiftung einkommensteuerrechtlich alleine von § 22 Nr. 1 Satz 2 a EStG erfasst werden, dieser jedoch im Verhältnis zu § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG dann nachrangig ist, wenn es sich um Auskehrungen des Vermögens einer Stiftung aufgrund deren Auflösung handelt.

## 1. Motive

- **Steuerliche Motive:**

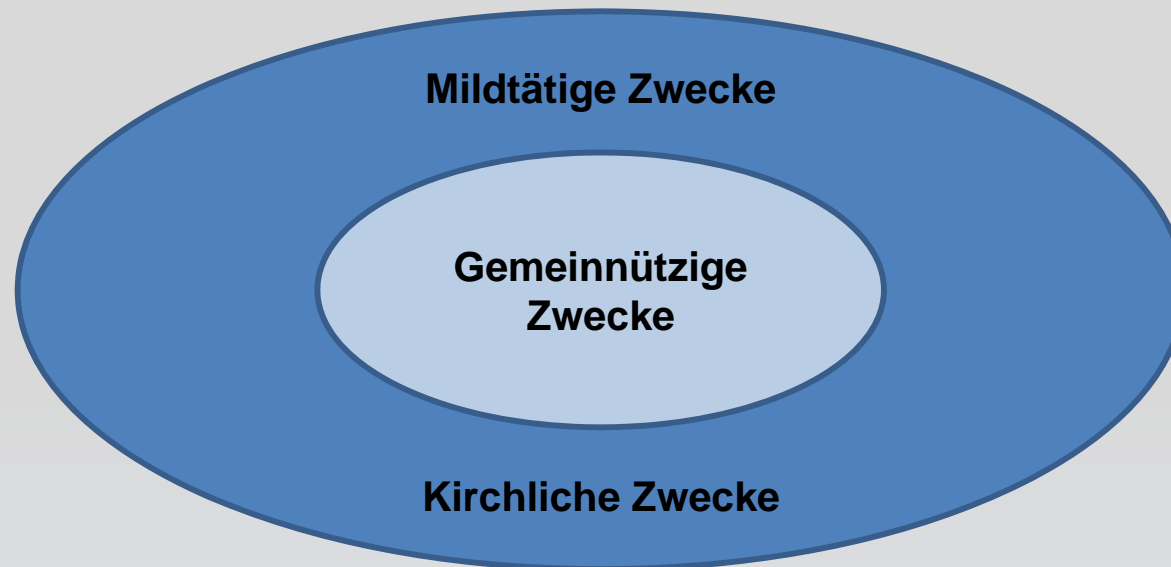
- Verhinderung des Anfalls der Erbersatzsteuer nach Ablauf von 30 Jahren.
- Problem: Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO?
- Der BFH hat die formwechselnde Umwandlung eines Familienvereins in eine GmbH kurz vor dem Besteuerungszeitpunkt des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nicht als missbräuchliche Gestaltung angesehen.
- Hierfür spricht auch: Die Umwandlung hat nicht nur steuerliche, sondern auch wirtschaftliche Folgen.

- **Tatsächliche Motive:**

- Der Charakter als Familienstiftung ist beispielsweise durch das Aussterben der Familie entfallen.
- Wegfall des Alimentationsgedankens bzw. Erreichung eines sonstigen Zwecks der Familienstiftung.

## 2. Überblick zum Gemeinnützigkeitsrecht

- Geregelt in den §§ 51 bis 68 AO



- **Gemeinnützigkeit im weiteren Sinne:** Erfasst neben den gemeinnützigen Zwecken auch die mildtätigen und kirchlichen Zwecke (= steuerbegünstigte Zwecke).
- **Gemeinnützigkeit im engeren Sinne:** Wenn die Tätigkeit der Körperschaft nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

- **Verfahren** zur Erlangung des Status der Gemeinnützigkeit:
  - Ein besonderes Verfahren zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit gibt es nicht.
  - Das Finanzamt erlässt auf Antrag eine vorläufige Bescheinigung der Gemeinnützigkeit, die befristet und frei widerruflich ist.
  - Endgültig entschieden wird jedoch erst im Veranlagungsverfahren für die jeweilige Steuer und den jeweiligen Steuerabschnitt (Freistellungsbescheid).
  - Seit 2009: Mustersatzung zur Erlangung des Status der Gemeinnützigkeit als Anlage zu § 60 AO.

- **Rechtsfolgen** der Anerkennung der Gemeinnützigkeit:
  - Befreiung des Vermögensübergangs von der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 und 17 ErbStG; § 3 Nr. 2 GrEStG).
  - Den Spender berechtigt die Gemeinnützigkeit zum Spendenabzug (§ 10b Abs. 1 EStG).
  - Befreiung von Ertragsteuern bei der laufenden Tätigkeit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; § 3 Nr. 6 GewStG).
  - Befreiung von bzw. Ermäßigung der Umsatzsteuer (§ 4 Nr. 18, 22, 25, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG).
  - Befreiung von der Grundsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG).

## 3. Erweiterung bzw. Umwandlung des Stiftungszwecks

- Voraussetzung für die Überführung der Familienstiftung in eine gemeinnützige Stiftung ist die Änderung des Stiftungszwecks.
- Nach geltender Rechtslage kann der Stiftungszweck nach Erlangung der Rechtsfähigkeit vom Stifter einseitig grundsätzlich nicht mehr geändert werden.
- Als Ausnahme von diesem Grundsatz kommen **zwei Möglichkeiten** in Betracht:
  - a. Eine vom Stifter in der **Satzung bestimmte Befugnis zur Zweckänderung**
    - Dann ist der Stifter nicht an die strengen Bedingungen gebunden, die für die Zweckänderung durch die Stiftungsbehörde in § 87 Abs. 1 BGB bestimmt sind.

- Zusätzlich erforderlich ist eine behördliche Genehmigung, denn jede Änderung des Stiftungszwecks muss den Anforderungen genügen, die auch für die Erlangung der Rechtsfähigkeit nach § 80 Abs. 2 BGB gelten.
- Die Stiftungsbehörde hat darauf zu achten, dass der Stifterwille gewahrt wird.

## b. Hoheitliche Zweckänderung kraft Gesetzes

- Wenn sich die Verhältnisse so gewandelt haben, dass die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist.
- Unmöglichkeit der Erreichung des Stiftungszwecks kann auf tatsächlichen und rechtlichen Gründen beruhen.

**Tatsächliche:** Wegfall der Destinatäre oder des sachlichen Zweckgegenstandes.

**Rechtliche:** Ein zum Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung zulässiger Stiftungszweck wird durch neue Gesetze zu einem nicht mehr zulässigen.



- **Grundsatz:** Nach Auffassung der Finanzverwaltung begründet die Änderung des Stiftungscharakters im Wege der Fiktion
  - die Aufhebung der Familienstiftung;
  - die Errichtung einer neuen Stiftung (R 2 IV ErbStR).
- Die durch die Satzungsänderung entstandene neue Stiftung gilt als Erwerber des Vermögens der bisherigen Stiftung.
  - Steuerpflichtiger Erwerb nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG in Steuerklasse III
- Verzicht auf eine Besteuerung der Aufhebung der bisherigen Stiftung (R 2 IV S. 5 ErbStR).
- **Ausnahme:** Umwandlung der Familienstiftung in eine gemeinnützige Stiftung ist dagegen steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG).
- **Kritik:** Für eine solche Fiktion fehlt es an einer Rechtsgrundlage. Dass eine solche erforderlich ist, zeigt aber das Bestehen entsprechender Sondervorschriften z.B. zur Aufhebung einer Stiftung im Allgemeinen.

## 4. Alternative Gestaltungsmodelle

An Stelle der Errichtung einer reinen Familienstiftung oder gemeinnützigen Stiftung können auch steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten durch Kombination von gemeinnützigen und steuerpflichtigen Körperschaften vorteilhaft sein.

### a. Gemeinnützige Stiftung mit Familienbegünstigung

- Die sog. gemeinnützige Familienstiftung verfolgt ausschließlich gemeinnützige, mildtätige bzw. kirchliche Zwecke i.S.d. Abgabenordnung und genießt somit alle hiermit einhergehenden Steuervergünstigungen.
- Sie darf jedoch bis zu einem Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten (§ 58 Nr. 5 AO).
- Finanzverwaltung beschränkt die unschädliche Familienbegünstigung auf die eng verstandenen nächsten Angehörigen.
- Die Unterstützung hilfsbedürftiger Angehöriger des Stifters darf jedoch nicht Satzungszweck der Stiftung sein.
- Die Ausschüttungen an die Begünstigten bleiben damit steuerpflichtig.

## b. Doppelstiftung

- Es werden zwei Stiftungen (eine gemeinnützige und eine Familienstiftung) errichtet.
- Auf die Familienstiftung werden dann so viele Anteile eines Unternehmens übertragen, wie für die in der Satzung vorgesehene Unterstützung von Familienmitgliedern und der nachfolgenden Generationen erforderlich erscheint.
- Die restlichen Teile erhält die gemeinnützige Stiftung.
- Für sie werden jedoch Stimmrechte ausgeschlossen oder zugunsten der Familienstiftung beschränkt.
- Vorteile:
  - Nutzung der gemeinnützigkeitsbezogenen Steuervorteile.
  - Minimierung der Erbschaft- und Schenkungsteuerlast bei Stiftungserrichtung.
  - Beschränkung der Erbersatzsteuer auf die notwendigen Vermögensteile.
  - Bündelung der unternehmerischen Verantwortung bei der Familie.

### c. Kombination aus Familiengesellschaft und Stiftung

- Hierbei wird das Familienvermögen zur organisatorischen Sicherung zunächst in eine Familiengesellschaft eingebracht, deren Anteile im Erbfall auf eine Stiftung übertragen werden.
- Steuerlich vorteilhaft, weil die Übertragung von Vermögen auf eine Familiengesellschaft erbschaftsteuerlich neutral ist, wohingegen bei Übertragung des Vermögens auf eine privatnützige Stiftung stets Erbschaft- und Schenkungsteuer anfällt.
- Bei diesem Kombinationsmodell unterliegt indes die Übertragung der Gesellschaftsanteile auf die Stiftung im Zeitpunkt des normalen Erbgangs der Erbschaft- oder Schenkungsteuer, allerdings entgeht man in dem vorangegangenen Zeitraum der Erbersatzsteuer.

### 1. Motive für die Sitzverlegung einer Familienstiftung ins Ausland

- Die Voraussetzungen zur Errichtung einer ausländischen Stiftung richten sich ausschließlich nach dem Recht des Staates, in dem die Stiftung ihren Sitz hat.
- Hauptgründe für eine Sitzverlegung können damit als günstiger empfundene Stiftungsgesetze des ausländischen Staates sein, wie:
  - weniger starke regulative Einwirkung;
  - weniger strenge bzw. fehlende Stiftungsaufsicht;
  - günstigere Besteuerung der Stiftung und ihrer Destinatäre (z.B. durch das Fehlen einer Entsprechung zur deutschen Erbersatzsteuer).

## 2. Zivilrechtliche Aspekte der grenzüberschreitenden Sitzverlegung

- Eine spezielle Kollisionsnorm des Internationalen Stiftungsrechts besteht nicht
  - Rückgriff auf die Grundsätze des Internationalen Gesellschaftsrechts als allgemeine Prinzipien des Internationalen privaten Körperschaftsrechts

### Systeme zur Bestimmung des Gesellschaftsstatuts

#### Gründungstheorie

- Es ist die Rechtsordnung des Staates maßgeblich, in dem die Körperschaft gegründet wurde.
- Hat die Körperschaft nach dieser Rechtsordnung die Rechtsfähigkeit erlangt, behält sie diese, wenn sie ihren Verwaltungssitz in einen anderen Staat verlegt.
- Gilt in beiden Staaten die Gründungstheorie, ist zivilrechtlich die Verlegung unter Aufrechterhaltung der rechtlichen Identität der Körperschaft möglich .

#### Sitztheorie

- Die Rechtsfähigkeit einer Körperschaft bestimmt sich nach der Rechtsordnung des Staates, in dem sich der Verwaltungssitz befindet.
- Die Körperschaft verliert ihre Rechtsfähigkeit, d.h. sie wird zivilrechtlich aufgelöst, wenn sie ihren Sitz ins Ausland oder umgekehrt vom Ausland in das Inland verlegt.
- Verlegung ist nur durch Auflösung und Neugründung möglich.

- Die Sitztheorie herrscht im deutschen internationalen Gesellschaftsrecht bereits seit mehr als einem Jahrhundert, obwohl es an einer geschriebenen Kollisionsnorm bis heute fehlt.
- **Rechtsfolge:** Die Stiftung verliert mit der Verlegung ihres Sitzes ins Ausland ihre Rechtsfähigkeit und wird aufgelöst und dies nach h.M. unabhängig von der Anerkennung im Zuzugsstaat oder einer Rückverweisung aufs deutsche Recht.

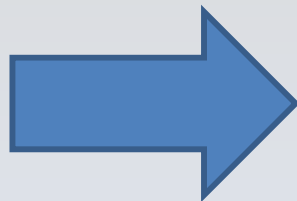
### 3. Europarechtliche Aspekte der grenzüberschreitenden Sitzverlegung

#### a. Zuzugsfälle

- Innerhalb der EU/EWR wurde die Anknüpfung des deutschen internationalen Gesellschaftsrechts in Zuzugsfällen vom EuGH unter Verweis auf die Niederlassungsfreiheit durchgreifend verändert („Centros“, „Überseering“, „Inspire Art“).
- Juristische Personen, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates der EU/EWR wirksam errichtet wurden, können sich auf die Niederlassungsfreiheit berufen und ihren Verwaltungssitz unter Erhaltung ihrer Rechtspersönlichkeit in einen anderen Mitgliedstaat verlegen.
- Das Zuzugsland ist verpflichtet, sie als rechtsfähige juristische Person anzuerkennen.

### b. Wegzugsfälle

- In Wegzugsfällen wird jedoch in der Anwendung der Sitztheorie kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gesehen → die Entscheidung über die Zuerkennung der Rechtsfähigkeit obliegt dem Gründungsstaat → das nationale Gesellschaftsrecht entscheidet, ob ein Rechtssubjekt existiert, das die Niederlassungsfreiheit in Anspruch nehmen kann.
  - Der Gründungsstaat kann die Stiftung bei Grenzübertritt auflösen und ist nicht verpflichtet, die von ihm verliehene Rechtspersönlichkeit nach der Sitzverlegung weiterhin anzuerkennen.



**Legt ein anderer Staat fest, dass eine auf seinem Hoheitsgebiet gegründete Stiftung ihre Rechtsfähigkeit bei der Verlegung ihres Sitzes in einen anderen Staat beibehält, so muss Deutschland diese Rechtsfähigkeit anerkennen. Deutschland selbst kann aber für in Deutschland gegründete Stiftungen festlegen, ob diese bei Verlegung ihres Sitzes ihre Rechtsfähigkeit verlieren.**



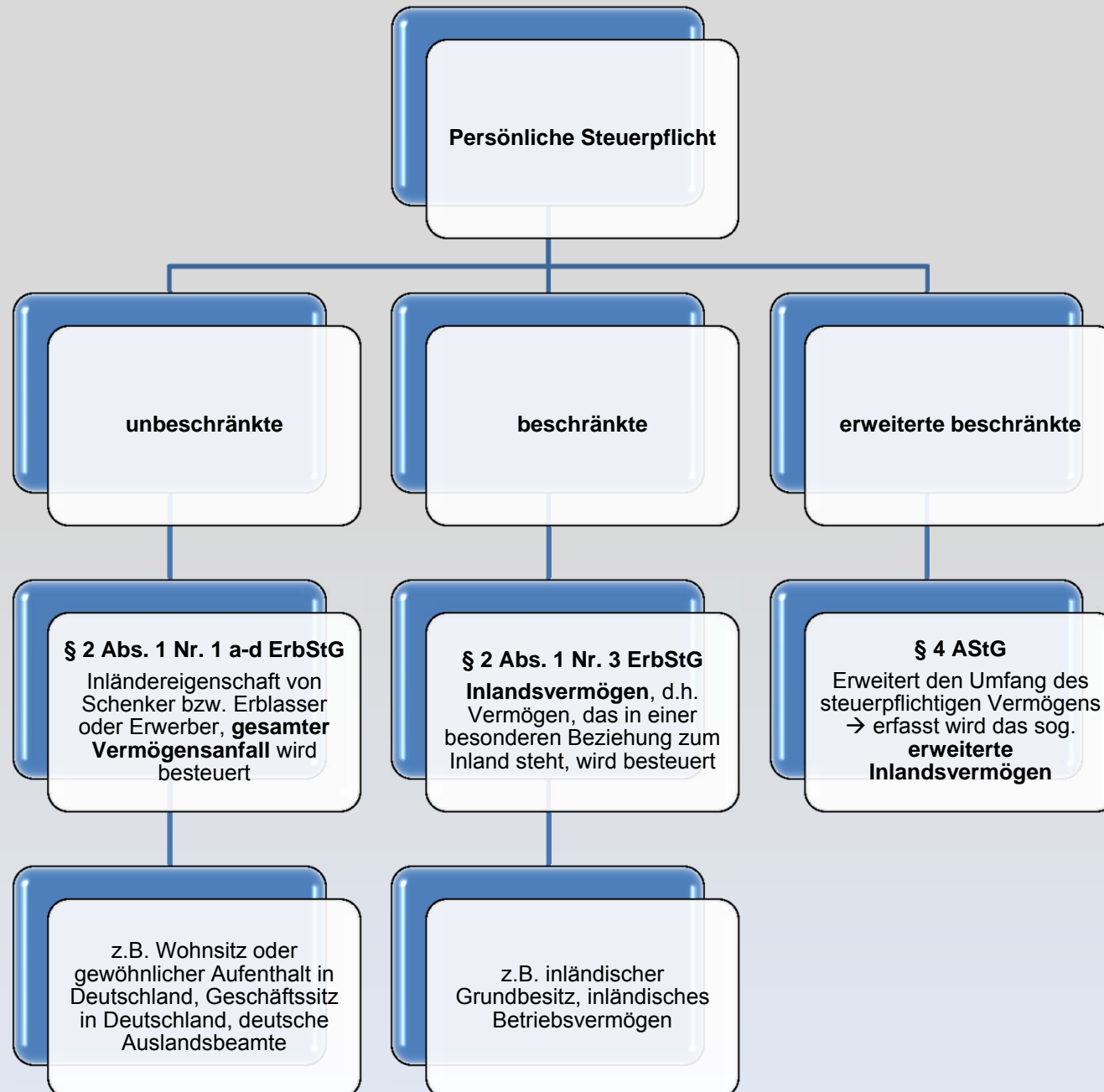
## 4. Besteuerung der grenzüberschreitenden Sitzverlegung

- Durch die deutsche Fiktion einer Stiftungsauflösung gelten zunächst die oben erörterten ertrag- und erbschaftsteuerlichen Konsequenzen einer Stiftungsauflösung.
- Für die Körperschaftsteuer gelten folgende Besonderheiten:
  - Wegzugsfälle innerhalb der EU/EWR unterliegen nicht der Wegzugsbesteuerung nach § 12 Abs. 3 KStG, da die Stiftung in solchen Fällen in einem anderen EU-/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtig wird.
  - Die steuerlichen Folgen eines Wegzugs innerhalb der EU/EWR bestimmen sich nach § 12 Abs. 1 KStG.
    - Eine Sitzverlegung führt insoweit zur Versteuerung der stillen Reserven über den gemeinen Wert, als das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird.
  - Dies gilt unabhängig davon, ob die Verlegung des Sitzes zivilrechtlich eine Auflösung der Stiftung zur Folge hat → die steuerlichen Konsequenzen sind nicht mehr vorrangig von der zivilrechtlichen Würdigung des Umzugsvorgangs abhängig.

- **Zentrale Voraussetzung** für die Körperschaftsteuerpflicht ist damit **eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts**.
- Der Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht bewirkt für sich allein genommen noch keine „Einschränkung des Besteuerungsrechts“, da der beschränkten Steuerpflicht unterliegende inländische Wirtschaftsgüter ebenso besteuert werden können wie der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegende inländische Wirtschaftsgüter.
- Dagegen bedeutet ein Wechsel vom unbeschränkten Besteuerungsrecht zur Besteuerung nach der Anrechnungs- oder Freistellungsmethode eine Einschränkung des Besteuerungsrechts, ebenso ein Wechsel von der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode.
  - Eine grenzüberschreitende Sitzverlegung in einen EU/EWR Staat ist steuerneutral, wenn und soweit im Inland eine Betriebsstätte erhalten bleibt und die Wirtschaftsgüter dieser Betriebsstätte zugeordnet werden können, denn dann hat Deutschland nach dem jeweiligen DBA das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Nutzung und des Veräußerungsgewinns dieser Wirtschaftsgüter (Vgl. § 7 Abs. 1 Satz 2, Art. 13 Abs. 2 OECD-MA).

### 5. Deutsche Besteuerung der Errichtung einer Familienstiftung im Ausland

- Da nach deutschem Recht die Sitzverlegung einer in Deutschland gegründeten Stiftung zur Auflösung derselbigen führt, muss diese im Ausland neu errichtet werden.
- Grundsätzliche Voraussetzung für ein deutsches Besteuerungsrecht der Stiftungerrichtung im Ausland: Der Stifter muss in Deutschland steuerpflichtig sein.
- **Persönliche Steuerpflicht:** Im Rahmen der persönlichen Steuerpflicht ist zu differenzieren zwischen
  - unbeschränkter Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG;
  - beschränkter Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG;
  - erweiterter beschränkter Steuerpflicht gem. §§ 4, 2 AStG.



- **Erbschaft- und Schenkungsteuer:**
  - Wenn die Voraussetzungen der persönlichen Steuerpflicht erfüllt sind, stellt die Errichtung einer ausländischen Stiftung unter Lebenden gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG einen steuerpflichtigen Vorgang i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG dar.
  - Ausnahme: Die Zuwendung ist steuerfrei gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 c ErbStG, wenn die Stiftung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt.
  - Voraussetzung für die Anerkennung des steuerbegünstigten Zwecks: Erfüllung des **Gegenseitigkeitserfordernisses** → der ausländische Staat muss für Zuwendungen an vergleichbare deutsche Rechtsträger eine entsprechende Steuerbefreiung gewähren.

- **Steuerklasse:**
  - Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen.
- **Ertragsteuern:**
  - Die Vermögensausstattung einer ausländischen Familienstiftung kann zu einer Ertragsbesteuerung in Deutschland führen. Der deutsche Steuergesetzgeber fingiert nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG eine steuerpflichtige Veräußerung, wenn der Steuerpflichtige die letzten zehn Jahre vor der Vermögensübertragung in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist und Anteile i.S.d. § 17 EStG überträgt.
- **Gewerbsteuer:**
  - Gewerbesteuer kann anfallen, wenn im Zuge der Vermögensausstattung ein Gewinn in einem gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen anfällt.

## 6. Laufende Besteuerung einer ausländischen Familienstiftung

- **Körperschaftsteuer:**
  - § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG nennt als Körperschaftsteuersubjekte u.a. Stiftungen des privaten Rechts.
  - BFH: Eine nach ausländischem Recht errichtete Stiftung kann Körperschaftsteuersubjekt sein, wenn das ausländische Gebilde einem deutschen körperschaftsteuerpflichtigen Rechtssubjekt entspricht  
→ **Typenvergleich.**
  - Bei Sitz im Ausland kommt eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 KStG in Betracht. Die Familienstiftung unterliegt in diesem Fall mit ihren inländischen Einkünften nach §§ 2 Nr. 1, 8 KStG i.V.m. § 49 EStG der deutschen Körperschaftsteuer.
  
- **Erbersatzsteuer:**
  - Ausländische Familienstiftungen unterliegen nicht der Erbersatzsteuer.

- **Ertragsteuer:**
  - Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung werden über § 15 Abs. 1 AStG unmittelbar dem Stifter oder den Bezugs- und Anfallsberechtigten zugerechnet, sofern sie im Inland entweder unbeschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtig sind.
  - Diese müssen dann im Inland als eigene Einkünfte versteuert werden, und zwar unabhängig davon, ob die von der Stiftung erzielten Einkünfte an die steuerpflichtigen Personen ausgeschüttet werden oder nicht.
  - Strittig: Sind während des Bestehens der Stiftung erfolgende Ausschüttungen an im Inland steuerpflichtige Destinatäre nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG schenkungsteuerbar?
    - Bezüglich der Auskehrung der Erträge wohl (-), da satzungsmäßige Zuwendungen keine freigebigen Zuwendungen sind.
    - Bezüglich der außerordentlichen Auskehrung von Vermögensteilen wohl (+).



## a. Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG

### aa. Voraussetzungen

- Vorliegen einer ausländischen Familienstiftung
  - Ausländische Familienstiftungen sind gemäß § 15 Abs. 2 AStG solche Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigigt sind.
  - Problem: Setzt Bezugsberechtigung einen klagbaren Anspruch voraus?  
Nach Auffassung des BFH reicht eine gesicherte Rechtsposition aus → jeder, der in der Stiftungssatzung als Bezugsberechtigter genannt wird.
- Für die Qualifikation als Stiftung i.S.d. § 15 Abs. 1 AStG ist erforderlich, dass der betreffende Rechtsträger einer inländischen Stiftung entspricht.
- Der Stifter bzw. die Bezugs- oder Anfallsberechtigigten müssen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sein.

### bb. Rechtsfolge

- Das Einkommen der ausländischen Familienstiftung wird unbeschränkt Steuerpflichtigen zugerechnet.
- § 15 Abs. 5 AStG erweitert diesen Kreis auf die erweitert beschränkt Steuerpflichtigen → wenn wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland verbleiben.
- Nach Auffassung von BFH und BMF werden Einkommen und Vermögen zugerechnet und nicht Einkünfte oder bestimmte Geschäftsvorfälle.
- Das Einkommen ist so zu bestimmen, als wenn die Stiftung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig wäre.
- Obwohl das zuzurechnende Einkommen keiner der im EStG genannten Einkunftsarten unterfällt, wird es nach Auffassung des BFH als Erhöhung des Gesamtbetrages der Einkünfte behandelt.
- Auf die Einkommensteuer ist die von der Stiftung entrichtete ausländische Körperschaftsteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen anzurechnen (§ 15 Abs. 5 Satz 1 AStG).
- BFH: Das nach § 15 AStG fiktiv zugerechnete Einkommen kann nicht noch einmal bei tatsächlicher Auskehrung als Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 EStG besteuert werden.

- § 15 AStG enthält hinsichtlich der Zurechnung eine Rangfolge:
  - Zunächst Zurechnung an unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter. Wenn dieser vorhanden ist, scheidet eine Zurechnung an Begünstigte der Stiftung aus.
  - Sind mehrere Stifter vorhanden, erfolgt die Zurechnung anteilig nach dem Verhältnis der Zuwendungen der Stifter, unabhängig davon, ob sie alle unbeschränkt steuerpflichtig sind oder nicht.
  - Nach h.M. Zurechnung an Anfalls- und Bezugsberechtigte erst, wenn kein Stifter vorhanden ist. Innerhalb dieser Gruppe gilt folgende Rangfolge: Eine Zurechnung zu den Anfallsberechtigten scheidet aus, wenn nicht zwingend ein Teil des Einkommens der Stiftung zu thesaurieren ist.
  - Sind mehrere Bezugs- oder Anfallsberechtigte vorhanden, richtet sich der jeweilige Anteil nach dem Anteil an den Gesamtzuwendungen oder dem Gesamtanfall.

### cc. Ausnahme: § 15 Abs. 6 AStG

- Einfügung der Regelung durch das Jahressteuergesetz 2009, nachdem die Europäische Kommission gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit eingeleitet hatte

#### **§ 15 AStG – Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten**

...

- (6) Hat eine Familienstiftung Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens, ist Absatz 1 nicht anzuwenden, wenn**
- 1. nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist und**
  - 2. zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem die Familienstiftung Geschäftsleitung oder Sitz hat, auf Grund der Richtlinie 77/799/EWG oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung, Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.**

...

- Zwingende Voraussetzung, um eine Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden
  - Die Stiftung muss über das Vermögen im Verhältnis zum Stifter rechtlich und tatsächlich frei verfügen können.
  - Das Stiftungsvermögen muss tatsächlich „unwiderruflich“ auf die Stiftung übertragen worden und auch dem Einfluss des Übertragenden entzogen sein.
- Hierbei wird man sich an der Rechtsprechung des BFH zur notwendigen Verfügungsmacht einer Stiftung im Rahmen einer Schenkung orientieren können (BFH v. 28.6.2007, II R 21/05): *Es kommt maßgeblich darauf an, ob sich der Stifter trotz der zivilrechtlichen Übertragung des Vermögens auf die Stiftung gleichwohl umfassende Einflussrechte in Form eines Weisungsrechts gegenüber den Stiftungsorganen bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens, einen jederzeitigen Anspruch auf Rückführung des Vermögens, der jederzeitigen Möglichkeit der Abänderbarkeit der Satzung bzw. der Abberufung der Stiftungsorgane vorbehalten hat.*

### dd. Rechtsfolge bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 AStG:

- Das Stiftungsvermögen wird dem Stifter, sowie den Anfalls- und Bezugsberechtigten nicht zugerechnet.
- Damit unterliegen in Deutschland nur die Ausschüttungen der ausländischen Stiftungen an ihre Destinatäre der Besteuerung.
- Besteuerung nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG**?
  - Die überwiegende Mehrheit verneinte dies, da der Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ausdrücklich auf § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, d.h. auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte, Bezug nimmt.
  - Durch das Jahressteuergesetz 2010 erfolgte jedoch folgender Zusatz:  
*„Satz 1 ist auf Leistungen von vergleichbaren Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, entsprechend anzuwenden.“*
  - Damit keine Besteuerung mehr nach dem subsidiären § 22 Nr. 1 EStG.

## b. Beispielsfall zur österreichischen Privatstiftung

### Österreich

- Sitz der Privatstiftung
- Errichtung nach dem österreichischen Privatstiftungsgesetz

Hinzurechnung nach § 15 AStG?

### Deutschland

- Ehepaar
- Vier gemeinsame Kinder

### Stiftungssatzung

- Begünstigte sind das Ehepaar und deren Abkömmlinge.
- Verwaltung und Vertretung der Stiftung erfolgen durch den Stiftungsvorstand, dem nicht Begünstigte der Stiftung angehören dürfen.
- Die Begünstigten bilden einen Stiftungsrat, dem lediglich Informationsrechte zustehen.
- Art und Umfang der zu leistenden Zuwendungen werden durch Beschluss des Stiftungsvorstands festgelegt.

### Lösung

- Vorliegen einer Familienstiftung (+), da die Stifter und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt sind.
- Die österreichische Privatstiftung ist auch mit einer Stiftung i.S.d. §§ 80 ff BGB vergleichbar.
- Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 AStG sind grundsätzlich erfüllt, da die Stiftung ihren Sitz im Ausland hat und die Stifter in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind.
- Ausschluss nach § 15 Abs. 6 AStG?
  - Das Stiftungsvermögen ist den in § 15 Abs. 2 und 3 AStG genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen. Da ein Recht auf Widerruf in der Stiftungssatzung nicht vorbehalten wurde, ist dieses nach österreichischem Stiftungsrecht ausgeschlossen
  - Alle Einflussmöglichkeiten auf das Stiftungsvermögen stehen dem Vorstand zu
- Auch ist im Bereich der Steuern die gegenseitige Amtshilfe zwischen Deutschland und Österreich gewährleistet, denn die Amtshilferichtlinie wurde in Österreich durch das EG-Amtshilfegesetz umgesetzt

→ **Keine Zurechnung des Stiftungseinkommens über § 15 Abs. 1 AStG**



## 7. Besteuerung der Familienstiftung im Ausland

- am Beispiel der österreichischen Privatstiftung -

### a. Ebene der Stiftung

- Die Privatstiftung ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und unterliegt mit ihren in- und ausländischen Einkünften grundsätzlich der österreichischen **Körperschaftsteuer** (25 %).
- Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften, bei denen kraft Gesetzes alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, erfolgt die Besteuerung des Einkommens einer Privatstiftung wie bei einer natürlichen Person → Grds. kommen alle Einkunftsarten in Frage.
- Beteiligungserträge aus österreichischen Kapitalgesellschaften fließen der Privatstiftung körperschaftsteuerfrei zu.
- Zudem findet die sogenannte **Zwischenbesteuerung** i.H.v. 12,5 % bei bestimmten in- und ausländischen Kapitalerträgen und Einkünften aus Beteiligungsveräußerungen statt.

- Die **Vermögenssteuer** und das **Erbschaftsteueräquivalent** sind in Österreich abgeschafft worden.
- Die **Gewerbesteuer** ist ebenfalls außer Kraft gesetzt worden.
- Die Privatstiftung unterliegt in Österreich keiner dem deutschen Recht vergleichbaren **Erbersatzsteuer**.

### b. Ebene der Begünstigten

- Der Begünstigte versteuert die Stiftungszuwendungen als **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 27 EStGÖ).
- Die Einkommensteuer wird durch einen 15 %igen Kapitalertragsteuerabzug erhoben und ist damit i.d.R. abgegolten.
- Dies gilt auch für Zuwendungen an in Deutschland ansässige Destinatäre, die in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Allerdings ist die aus dem DBA-Deutschland/Österreich resultierende Steuerentlastung zu berücksichtigen → Die einbehaltene Quellensteuer ist in Deutschland auf die Steuerschuld des Begünstigten anzurechnen.
- In Österreich keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr seit dem 1.8.2008.

### 8. Deutsche Besteuerung der Auflösung einer ausländischen Familienstiftung

- **Erbschaft- und Schenkungsteuer:**
  - Die Vermögensübertragung im Rahmen der Aufhebung einer ausländischen Familienstiftung auf einen Inländer ist gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG schenkungsteuerpflichtig.
  
- **Steuerklasse:**
  - Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG bestimmt sich die Steuerklasse nach den persönlichen Verhältnissen des Begünstigten. Der Stifter wird als Schenker fingiert.
  
- **Fazit:**
  - Bei der Auflösungsbesteuerung findet eine Gleichbehandlung in- und ausländischer Familienstiftungen für Zwecke der Schenkungsteuer statt.

# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



**Dr. Andreas Richter, LL.M. (Yale)**  
**Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht**

Tätigkeitsschwerpunkte:

Nationales und internationales Steuerrecht, Vermögensplanung und -verwaltung, Trust- und Erbfolgeplanung, Beratung von Familiengesellschaften, Wegzugsbesteuerung, Alternative Investments, Pro-Bono-Aktivitäten, allgemeines Stiftungsrecht

**P+P Pöllath + Partners** ▪ Berlin

E-Mail: [andreas.richter@pplaw.com](mailto:andreas.richter@pplaw.com)

Tel.: +49 (30) 253 53 132