

Umstrukturierung von Familienstiftungen

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

Dr. Andreas Richter, LL.M.

Dr. Jens Escher, LL.M.

P + P Pöllath + Partners, Berlin

A. Definition der Familienstiftung

Die Familienstiftung ist keine eigene Rechtsform, sondern nur eine Unterform des Instituts der rechtsfähigen Stiftung¹.

Eine einheitliche gesetzliche Definition der Familienstiftung gibt es nicht. Die Stiftungsgesetze der Bundesländer unterscheiden sich zumindest in Einzelheiten voneinander². Die Definitionen in den Steuergesetzen unterscheiden sich von denen der Landesstiftungsgesetze sowie auch untereinander³.

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 und § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist eine Familienstiftung eine

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

§ 15 Abs. 2 AStG definiert die Familienstiftung als eine

„Stiftung, bei der der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte anfalls- und bezugsberechtigt sind“.

Die Finanzverwaltung folgt der Definition des AStG bislang auch für Zwecke der Erbschaftsteuer⁴. Zusätzlich soll eine Familienstiftung auch dann vorliegen, wenn die genannten Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtigt sind und zusätzliche Merkmale ein „wesentliches Familieninteresse“ belegen. Beispiel für ein derartiges Interesse kann ein wesentlicher Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung sein.

Der BFH stellt auf die Vermögensinteressen einer Familie ab, zu der nicht nur Bezugs- und Anfallsrechte, sondern alle unmittelbaren oder mittelbaren, nicht notwendig in Geld bezifferbaren Vermögensvorteile, die die begünstigte Familie aus dem Stiftungsvermögen zieht, zählen. Wesentlich im Interesse einer Familie errichtet ist eine Stiftung dann, wenn das Wesen der Stiftung nach der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft darin besteht, es der Familie zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen zu nutzen und die Stiftungserträge aus dem gebundenen Vermögen an sich zu ziehen. Die Bezugsberechtigung von Familienangehörigen begründet regelmäßig die Annahme eines wesentlichen Familieninteresses, selbst wenn die Gewährung von Bezügen an den Eintritt ungewisser Bedingungen gebunden ist⁵.

Stets bestimmt sich damit das Vorliegen einer Familienstiftung nach dem Kreis der Empfänger. Am weitesten ist die Definition des ErbStG gefasst, weil auch entfernte Verwandte zu den erfassten Familienangehörigen gehören, der Kreis der relevanten Vorteile auch immate-

rielle Vorteile erfasst und sie keine Vorgaben macht, in welchem Ausmaß die Familienangehörigen von den Vorteilen der Familienstiftung profitieren müssen.

Zivilrechtlich bewirkt die Familienstiftung eine wirtschaftliche Absicherung der Familie, aber ohne Anteile an dem Vermögen im Rechtssinne. Dies vermindert das Risiko eines Auseinanderfallens des Vermögens⁶.

B. Auflösung von Familienstiftungen

Eine gefestigte Rechtsprechung zur Auflösung von Familienstiftungen gibt es nicht. Rechtsunsicherheit dürfte daher insbesondere hinsichtlich der Frage herrschen, ob die Stiftungsauflösung als ultima ratio gegenüber allen anderen Gestaltungsmöglichkeiten subsidiär ist.

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 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 Aufhebung der Stiftung sei grundsätzlich zu prüfen, ob dem Stifterwillen nicht durch eine entsprechende Anpassung der Stiftungssatzung Rechnung getragen werden könne.

I. Verfahrensrechtliche Voraussetzungen

1. Stiftungsinterner Beschluss

Der erste Schritt zur Auflösung einer Familienstiftung besteht in einem stiftungsinternen Beschluss, der entweder feststellt, dass ein in der Satzung vorgesehener Erlöschensgrund eingetreten ist, oder der die Auflösung der Stiftung aus anderen Gründen beinhaltet⁷.

Welches Organ für einen derartigen Beschluss zuständig ist und welche Mehrheitsverhältnisse erforderlich sind, ist der Stiftungssatzung zu entnehmen. So kann die Sat-

zung bestimmen, dass die Entscheidungsmacht entweder komplett bei einem externen Dritten oder einem anderen Stiftungsorgan (wie etwa dem fakultativen Stiftungsbeirat) liegt oder dass zumindest Mitwirkungsrechte anderer Stiftungsorgane bestehen.

Trifft die Satzung keine Aussage über das zuständige Organ, ist auf die Regelungen der Landesstiftungsgesetze zurückzugreifen, nach denen die Kompetenz für die Auflösung der Stiftung beim Vorstand liegt (vgl. z.B.: §§ 14 Abs.2 Satz 2 StiftG B-W, 5 Abs. 1 Satz 3 StiftG Bln).

Zu beachten sind etwaige in der Satzung festgelegte Stimmrechtsverbote. In Betracht kommt etwa, 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 verschafft. Ein Verstoß gegen ein derartiges Stimmrechtsverbot kann bereits zur Beschlussunfähigkeit des abstimmenden Organs führen oder sich auf die nötigen Mehrheitsverhältnisse auswirken. Überwunden werden kann das Stimmrechtsverbot durch die Bestellung eines Notvertreters (entsprechend § 29 BGB, vgl. OLG Koblenz vom 17.12.2001, Az. 12 U 1334/01).

Der Auflösungsbeschluss kann von jedem, dessen Rechte durch ihn beeinträchtigt werden, vor den ordentlichen Gerichten gemäß § 256 ZPO mit der Feststellungsklage angegriffen werden. Das erforderliche eigene Feststellungsinteresse ist nur dann gegeben, wenn durch den Auflösungsbeschluss konkrete, durch die Satzung zugebilligte Mitwirkungs- und Beteiligungsrechte im Zusammenhang mit der Familienstiftung betroffen sind.

2. Genehmigung der Stiftungsaufsichtsbehörde

Zweite zwingende Voraussetzung für die Auflösung der Familienstiftung ist die Genehmigung der Stiftungsaufsichtsbehörde. Hierbei handelt es sich um eine Maßnahme der Rechtsaufsicht, so dass die Behörde grundsätzlich keine eigenen Zweckmäßigkeitserwägungen anstellen darf⁸.

Formell hat die Behörde die Zuständigkeit der beteiligten Organe, die Beachtung der satzungsmäßigen Verfahrensvorschriften und die Einhaltung organinterner Verfahrensordnungen zu prüfen.

In materieller Hinsicht müssen folgende Fragen beantwortet werden:

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

Bei der Prüfung der Genehmigungsfähigkeit des Auflösungsbeschlusses wird auch die Aufsichtsbehörde berücksichtigen, dass der Wille des Stifters in aller Regel auf den ungestörten Fortbestand der Stiftung gerichtet sein wird⁹.

II. 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.

Satzungsbestimmungen	Organbeschluss, Dritte	Hoheitsakt (§ 87 BGB)
<ul style="list-style-type: none"> - Zweckerfüllung (Restlose und dauerhafte Erfüllung aller Satzungszwecke) - Fristablauf - näher definierte Auflösungsgründe - auflösende Bedingung 	<ul style="list-style-type: none"> - Vermögensverlust (ein bloßer Vermögensverfall genügt nicht, wenn die Verluste in absehbarer Zeit wieder ausgeglichen werden können) - Insolvenz (§ 11 InsO) 	<ul style="list-style-type: none"> - Unmöglichkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks (z.B. Vermögensverfall der Stiftung, Versterben der Destinatäre) - Gefährdung des Gemeinwohls (Verletzung von Strafgesetzen oder Verstoß gegen grundlegende Entscheidungen der geltenden Rechts- und Verfassungsordnung¹⁰)

Im Hinblick auf die Grundsätze der Subsidiarität staatlichen Handelns und dessen Verhältnismäßigkeit kommt die Aufhebung der Stiftung durch Hoheitsakt nur dann in Betracht, wenn weder Abhilfe durch die zuständigen Stiftungsorgane erreicht werden kann noch mildere Aufsichtsmaßnahmen Erfolg versprechen¹¹.

Um die Auflösung der Stiftung zu vermeiden, können auch folgende Alternativen in Betracht kommen:

Gemeinsame Verwaltung¹²: Die Rechtsfähigkeit der einzelnen Stiftungen bleibt dabei unberührt, ihre Vermögen sind getrennt zu halten und zu bewirtschaften. Bei allen beteiligten Stiftungen ist jedoch eine Satzungsänderung erforderlich.

Zulegung¹³: 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 aufzuhebenden Stiftung ist eine Satzungsänderung zum Vermögensanfall bei der aufnehmenden Stiftung geboten.

Zusammenlegung¹⁴: Mehrere Stiftungen mit gleichem oder ähnlichem Zweck werden zu einer neuen Stiftung zusammengefasst. Mit Genehmigung der neuen Stiftung erlöschen die ursprünglichen. Beide beteiligten Alt-Stiftungen verlieren damit ihre Rechtspersönlichkeit.

Gemeinsame Voraussetzung aller drei Varianten ist jedoch, dass die beteiligten Stiftungen gleiche oder sehr ähnliche Zwecksetzungen verfolgen. Zudem darf das Vermögen der beteiligten Stiftungen zur gesonderten Verfolgung ihrer jeweiligen Zwecke nicht mehr ausreichen oder eine eigene Verwaltung für die einzelnen Stiftungen muss zu aufwendig sein.

III. Steuerliche Folgen der Stiftungsauflösung

1. Erbschaftsteuer

Bei Aufhebung der Stiftung fällt deren Vermögen nach Ablauf des Sperrjahres den in der Satzung bestimmten Personen zu (§ 88 S. 3 i.V.m. § 51 BGB). Da die Anfallsberechtigten einen gesetzlich geregelten Anspruch auf den Vermögensanfall haben, kann nicht von einer freigebigen Zuwendung ausgegangen werden – der Vor-

gang bliebe nach allgemeinen Grundsätzen schenkungsteuerfrei¹⁵. Der Sondertatbestand des § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 ErbStG qualifiziert diesen Vorgang deshalb als Schenkung unter Lebenden um.

Fällt das Vermögen an den Stifter aufgrund eines Rückforderungsrechts zurück, so ist dieser Erwerb steuerfrei (§ 29 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

Soweit die Rückübertragung auf den Stifter grundsätzlich angedacht ist, sollte sich der Stifter zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung ausdrücklich ein Rückforderungsrecht vorbehalten oder seine Anfallsberechtigung vorgeben bzw. die Übertragung unter einer auflösenden Bedingung vornehmen¹⁶.

Als Schenker gilt bei der Stiftungsauflösung nicht die Stiftung selbst, sondern der Stifter, so dass sein Verhältnis zum Anfallsberechtigten über die Steuerklasse und die Höhe der Freibeträge entscheidet (sog. **Steuerklassenprivileg**)¹⁷. Ohne diese Regelung wäre stets die ungünstige Steuerklasse III anzuwenden. Maßgebend ist nach dem Gesetzeswortlaut das Verhältnis zum entferntest Berechtigten.

Um sicherzustellen, dass bei Stiftungsauflösung nicht die ungünstige Steuerklasse III Anwendung findet, sollte die Stiftungssatzung vorsehen, dass nur Ehegatten, die Kinder und die Abkömmlinge der Kinder des Stifters bezugsberechtigt sind¹⁸.

Erst kürzlich hat der BFH¹⁹ ausdrücklich klargestellt, dass die Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG ausschließlich für die Bestimmung der Steuerklasse gilt und keine abweichende Bestimmung über die Person des Zuwendenden trifft. Sie stellt damit keine Rechtsgrundlage dafür dar, im Rahmen der Steuerberechnung eine Aufteilung des Erwerbs entsprechend der Herkunft des Stiftungsvermögens von den Stiftern vorzunehmen. Auch bei mehreren Stiftern liegt schenkungsteuerlich nur eine einheitliche Zuwendung der Stiftung vor, so dass insbesondere keine Vervielfältigung der Freibeträge in Betracht kommt.

Im Hinblick auf steueroptimierende Gestaltungsmöglichkeiten ist im Rahmen der Stiftungsauflösung insbesondere auch an die Begünstigungsregelungen der §§ 13a Abs. 9, 13c Abs. 4 ErbStG zu denken.

Hält die Stiftung Betriebsvermögen, kann sie mit der Regel- bzw. Optionsverschonung ihr Vermögen zu 85 bzw. 100 % steuerfrei übertragen. Zentraler Gesichtspunkt bei der Beurteilung der Steuerbefreiung ist der Anteil von Betriebs- und Verwaltungsvermögen am Gesamtvermögen der Stiftung.

Zur Erhöhung der Betriebsvermögensquote kommen beispielsweise der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die eine Beteiligung von 25 % übersteigen, der Erwerb von Gesellschaften mit begünstigtem Grundvermögen oder das Halten von Festgeldern in Betracht.

Zum Verwaltungsvermögen dagegen gehören etwa fremdvermietete Immobilien, Wertpapiere und vergleichbare Forderungen, Streubesitzanteile an Kapitalgesellschaften von nicht mehr als 25 %, Kunstgegenstände und wissenschaftliche Sammlungen. Bei der Berechnung des Verwaltungsvermögens findet keine Konzernbetrachtung statt (sog. „Kaskadeneffekt“), es ist auf jeder Ebene einzeln zu ermitteln.

Es kann sich daher anbieten, vorhandenes Verwaltungsvermögen in Tochtergesellschaften auszugliedern, um so bei an sich negativer Gesamtkonzern-Vermögensquote die Verwaltungsvermögensquote einhalten zu können.

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit zur Ausnutzung der Verschonungsregeln ist in der Einlage von Barvermögen in das Betriebsvermögen der Familienstiftung zu sehen. Barvermögen oder Festgeld stellen nach Auffassung der Finanzverwaltung kein Verwaltungsvermögen dar, da es sich weder um Wertpapiere noch um vergleichbare Forderungen handelt²⁰. Durch die hierdurch entstehende sog. „Cash-Gesellschaft“ sind bis zu 50 % Verwaltungsvermögen steuerfrei übertragbar. Solange für diese Einlage von Barvermögen hinreichende außersteuerliche Gründe vorliegen, wie etwa die gemeinsame Verwaltung des Familienvermögens, ist auch nicht von einem Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO auszugehen.

Eine weitere für die Familienstiftung attraktive Gestaltungsmöglichkeit ist die Einbringung von vermieteten Wohnimmobilien in das Betriebsvermögen.

Vermietete Wohnimmobilien stellen gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG dann kein schädliches Verwaltungsvermögen dar, wenn deren Überlassung der Hauptzweck des Unternehmens ist und ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO erforderlich ist. Der Umfang der Vermietungstätigkeit muss damit einen kaufmännischen Geschäftsbetrieb erfordern. Die Einstufung als Hauptzweck des Unternehmens ergibt sich aus der Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke²¹. Auf diese Weise können in eine reine Wohngesellschaft Gewerbeimmobilien eingebracht und als begünstigtes Betriebsvermögen steuerbegünstigt mitübertragen werden, solange der Wert der Wohnungsimmobilien weiter überwiegt.

Hinsichtlich der 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.

Auch eine mittelbare Beteiligung durch Investitionen in gewerbliche Wohnungsgesellschaften kann zu der erforderlichen Betriebsvermögensquote führen. Gleiches gilt für den Erwerb von Gesellschaften mit land- und forstwirtschaftlichem Vermögen.

Hält die Familienstiftung Anteile an einer Kapitalgesellschaft und erreichen diese nicht die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 %, liegt kein begünstigtes Betriebsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vor.

Als Gestaltungsmöglichkeiten kommen der Zukauf von Anteilen an der Kapitalgesellschaft, die Umwandlung von Gesellschafterdarlehen in eine Beteiligung und der Abschluss einer Poolvereinbarung in Betracht. Eine derartige Poolvereinbarung der Gesellschafter muss als zwei wesentliche Elemente eine Verfügungsbeschränkung und eine Stimmrechtsbindung enthalten.

Problematisch ist, ob der Abschluss einer Poolvereinbarung als schädlicher Vorgang i.S.d. § 8c KStG zu werten ist. § 8c KStG begrenzt die Möglichkeit des Verlust- oder Zinsvortrags bei Übertragung von Mitgliedschafts-, Beteiligungs- und Stimmrechten sowie vergleichbaren Sachverhalten. Nach Auffassung der Finanzverwaltung können hierunter zumindest im Grundsatz auch Stimmrechtsvereinbarungen oder Stimmrechtsbindungen fallen²².

Durch den Abschluss einer Poolvereinbarung findet eine Stimmrechtsübertragung grundsätzlich nicht statt. Die Stimmrechte verbleiben bei den einzelnen Gesellschaftern.

Problematische Fälle:

- „Faktischer“ Übergang des Stimmrechts durch schuldrechtlichen Stimmrechtsverzicht.
- Stimmrechtsverzicht im Gesellschaftsvertrag – die Stimmrechte könnten „bewegt“ werden, da sie gesellschaftsrechtlich übergehen.

Im Zweifelsfall sollte eine Abwägung zwischen dem Steuervorteil durch eine Poolung und dem Steuerschaden durch die Anwendung des § 8c KStG vorgenommen werden.

2. Ertragsteuern

Die Aufhebung einer Stiftung kann für diese Körperschaftsteuerpflichtige Gewinne realisieren²³. Körperschaftsteuerpflichtig sind etwa die Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsvermögen oder die unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens.

Hinsichtlich der Einkommensteuer bestand bis zum Urteil des BFH²⁴ in der Rechtsprechung Unklarheit darüber, ob Zahlungen einer Familienstiftung an Familienangehörige als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu qualifizieren sind.

Das FG Schleswig-Holstein²⁵ hielt in Übereinstimmung mit der Auffassung der Finanzverwaltung die Norm jedenfalls dann für anwendbar, wenn der betreffende Destinatär eine Stellung innehat, die derjenigen eines Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft vergleichbar sei. Der Begriff der Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sei weit zu verstehen. Jede Geld-, Sach- oder Dienstleistung, die nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses mit dem Empfänger erbracht werde, sei daher tatbestandlich. Der Umstand, dass die Destinatäre keine echten Mitgliedschaftsrechte hätten, sei nicht ausschlaggebend, da es gerade nicht auf eine rechtliche, sondern nur auf eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen ankomme.

Das FG Berlin/Brandenburg²⁶ dagegen hatte die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG abgelehnt, da den Destinatären einer Familienstiftung keine „gesellschafterähnliche Stellung“ zukomme. Die Destinatäre seien vermögensmäßig nicht an der Stiftung beteiligt, da diese gerade kein Personenverband, sondern ein verselbständigtes Vermögen ist. Zudem fehle es an einer wirtschaftlichen Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen, wenn die Destinatäre lediglich Empfänger der vom Stifter bestimmten Stiftungsleistung sind, ohne über die einem Mitglied einer Körperschaft zustehenden rechtlichen Befugnisse und Einwirkungsmöglichkeiten zu verfügen. Allein der Umstand, dass die Leistungen an die Destinatäre aus den Erträgen der Stiftung erbracht werden, führe nicht zu einer wirtschaftlichen Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen. In Betracht kämen lediglich sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 2 lit. a EStG.

Dieser Streit hatte durchaus praktische Auswirkungen²⁷. Sind Einkünfte aus Kapitalvermögen gegeben, so findet grundsätzlich der besondere Steuersatz des § 32d Abs. 1 EStG (25 % ESt zzgl. SolZ und ggf. KiSt) Anwendung und die Stiftung hat Kapitalertragsteuer einzubehalten. Lediglich dann, wenn die Günstigerprüfung zu einer

niedrigeren Steuer führt, können die Kapitaleinkünfte in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einbezogen werden (§§ 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 2; 32d Abs. 6 EStG). Dann kann also auch eine Verrechnung mit negativen Einkünften aus anderen Einkunftsarten erfolgen, was sonst ausgeschlossen ist. Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 2 lit. a EStG unterliegen dem Teileinkünfteverfahren (mit der Folge der Besteuerung von 60 % der Einkünfte), wenn die zuwendende Stiftung unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Verlustausgleich und Verlustabzug sind uneingeschränkt möglich, da § 2 Abs. 5b EStG hier keine Anwendung findet. Ein Kapitalertragsteuerabzug findet nicht statt.

Der BFH hat nun entschieden, dass es sich bei den Leistungen einer Familienstiftung zumindest dann um Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG handelt, wenn die Leistungsempfänger unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen können. 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.

Gegen die Erfassung von Leistungen einer Familienstiftung anlässlich ihrer Auflösung durch § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sprechen jedoch erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, insbesondere wegen der damit einhergehenden doppelten Steuerbelastung der Destinatäre.

Es spricht vieles dafür, dass die Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG in mehrfacher Hinsicht gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt.

Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit:

- Besteuerungsgegenstand der Erbschaftsteuer sind Vermögenmehrungen, die sich als Ergebnis eines unentgeltlichen Vermögenstransfers darstellen, während die Einkommensteuer Vermögenszuwächse besteuert, die am Markt erwirtschaftet werden; nur letztere Vermögenszuwächse erhöhen die steuerliche Leistungsfähigkeit im Sinne des Einkommensteuerrechts.
- Aus der Anknüpfung an unterschiedliche Steuergegenstände folgt, dass beide Steuerarten grundsätzlich nicht zeitgleich einschlägig sein können.

- Ist dies jedoch wie in der vorliegenden Konstellation der Fall, kommt es zu einer tatsächlichen Doppelbesteuerung ein und desselben Vorgangs.

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.

Ein **Rechtfertigungsgrund** für diese Verstöße ist nicht ersichtlich. Weder besteht eine Besteuerungslücke, noch begründen Praktikabilitätserwägungen eine derartige Doppelbesteuerung.

Verfassungsrechtlich geboten wäre es daher, das Gesetz dahingehend **verfassungskonform auszulegen**, dass Auskehrungen einer Stiftung einkommensteuerlich allein 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 ihrer Auflösung handelt.

Überblick: Besteuerung der Stiftungsauflösung

Erbschaftsteuer	(+), § 7 Abs. 1 Nr. 9 EStG <u>Ausnahme:</u> Rückforderungsrecht des Stifters (§ 29 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) <u>Beachte:</u> Steuerklassenprivileg (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG), Begünstigungsregelungen (§§ 13a Abs. 9, 13c Abs. 4 ErbStG)
Körperschaftsteuer	(+), wenn Veräußerung von Betriebsvermögen
Gewerbesteuer	(+), wenn Veräußerung von Betriebsvermögen

Einkommensteuer	(+) , § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, wenn Stellung der Destinatäre wirtschaftlich derjenigen eines Anteilseigners entspricht
------------------------	---

C. Überführung in die Gemeinnützigkeit

Motive für den Entschluss, eine Familienstiftung in die Gemeinnützigkeit zu überführen, können sowohl steuerlicher als auch tatsächlicher Natur sein. Steuerlich sei zum Beispiel an die Vermeidung der alle 30 Jahre anfallenden Erbersatzsteuer gedacht²⁸. In tatsächlicher Hinsicht kann etwa der Charakter der Familienstiftung durch das Aussterben der Familie entfallen sein²⁹.

Ein besonderes Verfahren zur Erlangung des Status 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 durch Freistellungsbescheid. Seit dem Jahr 2009 enthält die Abgabenordnung als Anlage zu § 60 eine Mustersatzung zur Erlangung des Status der Gemeinnützigkeit.

Wird der Status der Gemeinnützigkeit anerkannt, ergeben sich hieraus folgende steuerliche Vorteile³⁰:

- 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).

Voraussetzung für die Überführung der Familienstiftung in eine gemeinnützige Stiftung ist die Änderung des Stiftungszwecks. Dies kann auf zwei Weisen erfolgen: Zum einen kann die Satzung selbst die Befugnis zur Zweckänderung enthalten, zum anderen kommt eine hoheitliche Zweckänderung kraft Gesetzes in Betracht.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung begründet die Änderung des Stiftungscharakters im Wege der Fiktion die Aufhebung der Familienstiftung und die Errichtung einer neuen Stiftung³¹. Grundsätzlich erwirbt die neue Stiftung damit steuerpflichtig das Vermögen der aufgelösten Stiftung (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 ErbStG). Die Umwandlung der Familienstiftung in eine gemeinnützige Stiftung ist allerdings steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG).

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

In Betracht kommt hierfür etwa die Errichtung einer **gemeinnützigen Stiftung mit Familienbegünstigung**. Die Stiftung verfolgt hierbei ausschließlich gemeinnützige Zwecke im Sinne der Abgabenordnung und genießt somit alle damit einhergehenden Steuervergünstigungen. Sie darf jedoch bis zu einem Drittel ihres Einkommens dafür verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten (§ 58 Nr. 5 AO), solange dies nicht der Satzungszweck der Stiftung ist³². Die Ausschüttungen an die Familienangehörigen bleiben jedoch weiterhin steuerpflichtig.

Möglich ist auch die Errichtung einer **Doppelstiftung**. Hierbei werden eine gemeinnützige Stiftung 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 Anteile erhält die gemeinnützige Stiftung³³. Durch diese Kombination können die gemeinnützigkeitsbezogenen Steuervorteile genutzt, die Erb- und Schenkungsteuerlast bei Stiftungserrichtung minimiert und die Erbersatzsteuer auf die notwendigen Vermögensteile beschränkt werden³⁴.

Bei der **Kombination aus Familiengesellschaft und Stiftung** wird das Familienvermögen zur organisatorischen Sicherung zunächst in eine Familiengesellschaft eingebracht, deren Anteile im Erbfall auf eine Stiftung übertragen werden. Dies ist steuerlich vorteilhaft, weil die Übertragung von Vermögen auf eine Familiengesellschaft erbschaftsteuerlich neutral ist, wohingegen bei Übertragung des Vermögens auf eine privatnützige Stiftung stets Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer anfällt³⁵. Zudem lässt sich auf diese Art und Weise der Anfall der Erbersatzsteuer so lange umgehen, wie die Anteile an der Familiengesellschaft noch nicht auf die Stiftung übergegangen sind. Bei diesem Kombinationsmodell unterliegt allerdings die Übertragung der Gesellschaftsanteile auf die Stiftung zum Zeitpunkt des normalen Erbgangs der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

D. Sitzverlegung ins Ausland

Deutschland folgt der Sitztheorie, so dass eine in Deutschland gegründete Stiftung bei der Sitzverlegung ins Ausland ihre Rechtsfähigkeit verliert und aufgelöst wird. Die oben erläuterten steuerlichen Folgen treten ein.

Hinsichtlich der **Körperschaftsteuer** gilt Folgendes:

§ 11 Abs. 1 KStG?

§ 11 Abs. 1 KStG findet schon seinem Wortlaut nach auf die Auflösungsbesteuerung von Familienstiftungen keine Anwendung. § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG bezieht sich ausdrücklich auf die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG und damit nur auf Kapitalgesellschaften, Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsvereine auf Gegenseitigkeit. Sonstige juristische Personen des privaten Rechts sind in § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG geregelt und deshalb ausdrücklich nicht von der Besteuerung nach § 11 KStG erfasst³⁶.

§ 11 Abs. 1 KStG entsprechend?

§ 11 KStG ist bei Wegzugsfällen innerhalb der EU/EWR auch nicht über § 12 Abs. 3 KStG entsprechend anzuwenden, da die Stiftung in solchen Fällen in einem anderen EU-/EWR-Staat unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig wird. Die Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG soll nur dann ausgelöst werden, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht in keinem Mitgliedstaat der EU oder der EWR fortbesteht³⁷.

Zudem setzt § 11 Abs. 1 KStG neben der Auflösung zwingend auch die Liquidation der Gesellschaft voraus, die in Wegzugsfällen gerade nicht erfolgt³⁸. Der Anwendungsbereich des § 12 Abs. 1 KStG ist damit auch in Fällen gesellschaftsrechtlich identitätswechselnder Wegzüge eröffnet.

§ 12 Abs. 1 KStG?

Für Wegzüge innerhalb der EU fehlt es an einer § 12 Abs. 3 KStG entsprechenden Vorschrift, so dass sich die steuerlichen Folgen nach § 12 Abs. 1 KStG bestimmen³⁹. Eine Sitzverlegung führt somit nur insoweit zur Versteuerung der stillen Reserven, als das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Eine Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven hat somit nur bezüglich derjenigen Wirtschaftsgüter zu unterbleiben, die auch nach dem Wegzug der Stiftung weiterhin im Inland steuerverstrickt sind. Dies gilt zum einen für solche Wirtschaftsgüter, die einer inländischen Betriebsstätte zugerechnet werden können (§§ 2 Nr. 1, 8 Abs. Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG) und zum anderen für deutsches Immobilienvermögen (§ 2 Nr. 1 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG). In beiden Fällen wird ein Steuerzugriff des deutschen Fiskus weder nach nationalem Recht noch nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) beschränkt oder ausgeschlossen⁴⁰. Für nicht betriebsstättenverhaftetes Vermögen wie etwa Beteiligungen und immaterielle Wirtschaftsgüter, die infolge des Wegzugs entstrickt werden, kommt es zu einer Sofortbesteuerung stiller Reserven⁴¹.

Nach einer jüngeren Entscheidung des BFH⁴² zur „Aufgabe der finalen Entnahmetheorie“ stellt die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte keinen Realisationstatbestand dar, weil die Besteuerung der Deutschland zustehenden stillen Reserven auch nach der Überführung sichergestellt sei und somit nicht verloren gehe. Die Besteuerung der deutschen stillen Reserven erfolge danach unabhängig von der tatsächlichen Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zu einer inländischen Betriebsstätte im Zeitpunkt eines Außenumsatzes. Im Ergebnis hat der BFH damit der finalen Entnahmetheorie aber wohl nicht insgesamt eine Absage erteilt, sondern nur in zeitlicher Hinsicht festgelegt, dass die Besteuerung nicht sofort zu erfolgen hat⁴³. § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. des Jahresteuergesetzes 2010 enthält für den Fall einer Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer ausländischen Betriebsstätte derselben Körperschaft zudem jetzt die gesetzliche Fiktion einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts.

Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts:

- Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht: (-), da der beschränkten Steuerpflicht unterliegende inländische Wirtschaftsgüter ebenso besteuert werden können wie der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegende inländische Wirtschaftsgüter.
- Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zu einer ausländischen Betriebsstätte (§ 12 Abs. 1 Satz 2 KStG n.F.).
- Wechsel vom unbeschränkten Besteuerungsrecht zur Besteuerung nach der Anrechnungs- oder Freistellungsmethode: (+).
- Wechsel von der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode (+).

Aus deutscher Sicht muss nach Auflösung der Stiftung diese im Ausland wieder neu gegründet werden (**Wegzugsfälle**). Unterliegt der Stifter in Deutschland der persönlichen Steuer-

pflicht, stellt die Errichtung einer ausländischen Familienstiftung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG einen steuerpflichtigen Vorgang i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG dar.

Die Vermögensausstattung einer ausländischen Familienstiftung kann zudem 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 während der letzten zehn Jahre vor der Vermögensübertragung in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist und Anteile i.S.d. § 17 EStG überträgt⁴⁴. Gewerbesteuer kann anfallen, wenn im Zuge der Vermögensausstattung ein Gewinn in einem gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen anfällt.

Hinsichtlich der **laufenden Besteuerung** einer ausländischen Familienstiftung gilt Folgendes:

In Betracht kommt eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 2 KStG, wenn die nach ausländischem Recht errichtete Stiftung einem deutschen körperschaftsteuerpflichtigen Rechtssubjekt entspricht. Die Familienstiftung unterliegt in diesem Fall mit ihren inländischen Einkünften nach §§ 2 Nr. 1, 8 KStG i.V.m. § 49 EStG der deutschen Körperschaftsteuer.

Die Erbersatzsteuer hingegen entfällt für ausländische Familienstiftungen und kann damit durchaus ein Motiv für die Sitzverlagerung ins Ausland sein.

Hinsichtlich der Ertragsteuer ist zwischen dem Einkommen der Stiftung und den Ausschüttungen an ihre Destinatäre zu unterscheiden. In Bezug auf die Einkünfte der ausländischen Familienstiftung kommt eine Zurechnung an die in Deutschland bezugs- und anfallsberechtigten Steuerpflichtigen über § 15 Abs. 1 AStG in Betracht. Das zuzurechnende Einkommen ist dabei in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln, § 15 Abs. 7 AStG. Es wird als Erhöhung des Gesamtbetrags der Einkünfte behandelt.

Nachdem die Europäische Kommission aufgrund der in § 15 Abs. 1 AStG angeordneten Zurechnung gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit eingeleitet hatte, hat Deutschland durch das Jahressteuergesetz 2009 die Ausnahmeregelung des § 15 Abs. 6 AStG eingefügt. Danach findet eine Zurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG nicht statt, wenn nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der Anfalls- und Bezugsberechtigten entzogen ist und zwischen Deutschland und dem Sitzstaat der Familienstiftung ein § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG entsprechendes Auskunftsabkommen abgeschlossen wurde.

Ist dies der Fall, unterliegen nur die Ausschüttungen der ausländischen Stiftung an ihre Destinatäre der Besteuerung. Eine solche konnte nach überwiegender Auffassung nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfolgen, da dieser ausdrücklich auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte Bezug nahm, sondern allenfalls nach § 22 Nr. 1 EStG. Durch das Jahressteuergesetz 2010 wurde jedoch folgender Zusatz eingefügt: „Satz 1 ist auf Leistungen von vergleichbaren Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, entsprechend anzuwenden“.

Diese Änderung ist im Kontext zu den Änderungen des § 15 AStG zu sehen. Ist die Hinzurechnung nach Abs. 1 durch Abs. 6 ausgeschlossen, so greift die Sperrwirkung des § 15 AStG nicht mehr und § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist auf die tatsächlichen Leistungen der ausländischen Familienstiftung anwendbar⁴⁵.

Zweifelhaft ist, ob während des Bestehens der Stiftung erfolgende Ausschüttungen an im Inland steuerpflichtige Destinatäre nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG schenkungsteuerbar sind. Bezüglich der Auskehrung der Erträge wird dies wohl nicht der Fall sein, da es satzungsmäßigen Zuwendungen an der Freigebigkeit fehlt. Für außerordentliche Auskehrungen von Vermögensteilen hingegen ist von einer Steuerpflicht auszugehen.

Die Auflösung der ausländischen Familienstiftung unterliegt in Deutschland der gleichen Besteuerung wie die einer inländischen Familienstiftung, soweit das deutsche Besteuerungsrecht begründet ist⁴⁶.

Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen aus deutscher Sicht

<u>Steuerart</u>	<u>Errichtung</u>	<u>Laufende Besteuerung</u>	<u>Auflösung</u>
Erbschaft- und Schenkungsteuer	(+) gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG, wenn persönliche Steuerpflicht <u>Ausnahme:</u> § 13 Abs. 1 Nr. 16c ErbStG, wenn Stiftung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt	(+) gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG Ausschüttungen an im Inland steuerpflichtige Destinatäre, wenn es sich um eine außerordentliche Auskehrung von Vermögensteilen handelt	(+) gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG <u>Ausnahme:</u> Rückforderungsrecht des Stifters (§ 29 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) <u>Beachte:</u> Steuerklassenprivileg (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG), Begünstigungsregelungen (§§ 13a Abs. 9, 13c Abs. 4 ErbStG)
Ertragsteuern	(+) gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht in Deutschland innerhalb der letzten zehn Jahre und Übertragung von Anteilen i.S.d. § 17 EStG	Zurechnung der Einkünfte der ausländischen Familienstiftung über § 15 Abs. 1 AStG <u>Ausnahme:</u> § 15 Abs. 6 AStG	(+), § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, wenn Stellung der Destinatäre wirtschaftlich derjenigen eines Anteilseigners entspricht
Gewerbsteuer	(+), wenn im Zuge der Vermögensausstattung ein Gewinn in einem gewerbsteuerpflichtigen Unternehmen anfällt	(-)	(+) bei Veräußerung von Betriebsvermögen
Körperschaftsteuer	(-)	(+), wenn beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 KStG, dann unterliegt die Familienstiftung mit ihren inländischen Einkünften nach §§ 2 Nr. 1, 8 KStG i.V.m. § 49 EStG der deutschen Körperschaftsteuer	(+) bei Veräußerung von Betriebsvermögen
Erbersatzsteuer	(-)	(-)	(-)

-
- ¹ Richter in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 80 Rn. 1; Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 13 Rn. 5.
- ² Vgl. zu den einzelnen landesgesetzlichen Regelungen auch: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht.
- ³ Richter in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 80 Rn. 4.
- ⁴ Vgl. R 2 II S. 1 ErbStR.
- ⁵ Vgl. BFH-Urt. v. 10.12.1997, BStBl. II 1998, 114; v. 18.11.2009, BFH/NV 2010, 898.
- ⁶ Vgl. Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 13 Rn. 11 ff. auch zu anderen zivilrechtlichen Motivationen.
- ⁷ Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 11 Rn. 2.
- ⁸ Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 11 Rn. 7.
- ⁹ Richter in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 117 Rn. 5.
- ¹⁰ Palandt/Heinrichs/Ellenberger, § 87 Rn. 1.
- ¹¹ Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 11 Rn. 2.
- ¹² Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 11 Rn. 50.
- ¹³ Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 11 Rn. 51.
- ¹⁴ Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 11 Rn. 52.
- ¹⁵ Richter in Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Länderbericht Deutschland, Rn. 184.
- ¹⁶ Richter in Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Länderbericht Deutschland, Rn. 188.
- ¹⁷ Richter in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 80 Rn. 137.
- ¹⁸ Richter in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 80 Rn. 87.
- ¹⁹ Urteil v. 30.11.2009, II R 6/07.
- ²⁰ Abschnitt 32 des gleichlautenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder, BStBl I 2009, 737).
- ²¹ BT-Drs. 16/11107, 12.
- ²² BMF-Schreiben v. 4.7.2008.
- ²³ Vgl. Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 42 Rn. 12.
- ²⁴ Urteil v. 3.11.2010, I R 98/09.
- ²⁵ Urteil v. 07.05.2009, 5 K 277/06, DStR 2009, 1429.
- ²⁶ Urteil v. 16.09.2009, 8 K 9250/07, DStRE 2010, 385.
- ²⁷ Vgl. Seidel in Stiftungs- und Stiftungssteuerrecht – aktuelle Beratungsaspekte, ErbStB 2010, 204 (206).
- ²⁸ Richter in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 80 Rn. 142.
- ²⁹ Richter in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 89 Rn. 19.
- ³⁰ Vgl. Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 43 Rn. 3 ff.
- ³¹ R 2 Abs. 4 ErbStR 2003.
- ³² Richter in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 80 Rn. 191; Richter in Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Länderbericht Deutschland, Rn. 217.
- ³³ Richter in Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Länderbericht Deutschland, Rn. 223.
- ³⁴ Richter in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 80 Rn. 197.
- ³⁵ Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen, § 13 Rn. 143.
- ³⁶ Vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, Praxiskommentar KStG, § 11 Rn. 71.
- ³⁷ Eickmann/Stein in DStZ 2007, 723 (724).
- ³⁸ Eickmann/Stein in DStZ 2007, 723 (726).
- ³⁹ Eickmann/Stein in DStZ 2007, 723 (725, 726); Frotscher in Frotscher/Maas, Praxiskommentar KStG, § 12 Rn. 154.
- ⁴⁰ Eickmann/Stein in DStZ 2007, 723 (726).
- ⁴¹ Eickmann/Stein in DStZ 2007, 723 (726).
- ⁴² Urteil v. 17.7.2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, 464. Das Urteil bezog sich allerdings auf die Rechtslage vor der Kodifizierung allgemeiner Entstrickungsregelungen durch das SEStEG. Die Frage

nach den Konsequenzen für die neuen Entstrickungsregelungen hat der BFH ausdrücklich offen gelassen (vgl. auch Beinert/Benecke in: FR 2010, 1010).

⁴³ So im Ergebnis wohl auch: Benecke in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Vor § 12 Rn. 1.

⁴⁴ Richter in Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Länderbericht Deutschland, Rn. 203.

⁴⁵ Seidel in Stiftungs- und Stiftungssteuerrecht – aktuelle Beratungsaspekte, ErbStB 2010, 204 (207).

⁴⁶ Kellersmann/Schnitger in Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 19.