tigt, auch Leistungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu erfassen, die von vergleichbaren ausländischen Körperschaften stammen.³⁹ Durch die Gesetzesänderung wird nun auch die Besteuerung einmaliger Leistungen einer ausländischen Stiftung an ihre Destinatäre sichergestellt, was vorher nicht der Fall war. Zwar erfaßt § 22 Nr. 1 S. 2 lit. a) EStG auch Leistungen ausländischer Stiftungen.⁴⁰ Jedoch müs-

sen diese „wiederkehrend“ im obigen Sinne sein, so daß die Erweiterung von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG eine bestehende Besteuerungslücke schließt.

39 Referentenentwurf Jahressteuergesetz 2010, Bearbeitungsstand 29.03.2010, 13:00 Uhr, S. 71 f.

40 Klumpen-Neusel, Stiftungsbrief 2010, S. 104 (107).

Die transparente liechtensteinische Stiftung

von Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf*

I. Einleitung

Nach wie vor gilt die liechtensteinische Stiftung als Gestaltungsinstrument von Steuerhinterziehern. Dies gilt insbesondere deshalb, weil das liechtensteinische Stiftungsrecht derart flexibel ist, daß es trotz des verselbständigten Vermögens einer Stiftung dem Stifter die Möglichkeit einräumt, sich eine Vielzahl von Gründerrechten vorzubehalten. Aufgrund dieses Umstandes kann der Stifter nach Gründung noch wesentlichen Einfluß auf die Stiftung ausüben. Nach der Rechtsprechung des Fürstlichen Liechtensteinischen Obersten Gerichtshofs (FL-OGH) steht es nicht im Widerspruch zu dem das Stiftungsrecht beherrschenden Erstarrungsprinzip wenn sich der Stifter in den Statuten Interventions- und Gestaltungsrechte vorbehält. Dieser Gestaltungsspielraum führt zu einem Wertungswiderspruch zwischen dem wirtschaftlich tatsächlich Möglichen und dem rechtlich Festgeschriebenen. Vor diesem Hintergrund mußten sich erst jüngst das OLG Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 30.04.2010¹ und das OLG Stuttgart in seiner Entscheidung vom 29.06.2009² im Hinblick auf erbrechtliche Ansprüche mit der Problematik der transparenten liechtensteinischen Stiftung auseinandersetzen. Nachfolgend sollen etwaige Auswirkungen dieser zivilrechtlichen Rechtsprechung auf die steuerliche Beurteilung untersucht werden.

II. Trennungsprinzip

Im Bereich der Körperschaften gilt das sog. Trennungsprinzip. Dies besagt, daß zwischen der Ebene der Körperschaft (z.B. GmbH, Verein, Stiftung usw.) einerseits und deren Mitglieder (Gesellschafter, Vereinsmitglieder usw.) andererseits, strikt zu unterscheiden ist. Etwas anderes gilt bei der steuerlichen Betrachtung von Personengesellschaften, hier kommt das sog. Transparenzprinzip zur Anwendung, d.h., man schaut grundsätzlich durch die Personengesellschaft durch und betrachtet allein die Gesellschafter. Daher werden die Gewinne der Personengesellschaft unmittel-

bar dem Gesellschafter als Einkommensteuersubjekt zugeordnet, während die Gewinne der Kapitalgesellschaft nach dem Trennungsprinzip zunächst auf Ebene der Gesellschaft mit Körperschaftsteuer belastet werden.³ Erst bei einer Gewinnausschüttung fällt Einkommensteuer beim Anteilseigner an. Diese vorstehend skizzierten Prinzipien gelten nicht nur für die Ertragssphäre, sondern auch für die Vermögenssphäre.⁴

III. Durchbrechung des Trennungsprinzips im Deutschen Steuerrecht

Das Trennungsprinzip wäre kein Prinzip, wenn es nicht offen für Ausnahmen bzw. Durchbrechungen wäre. Grundsätzlich handelt es sich bei diesen Ausnahmeregelungen um Mißbrauchsverhütungsnormen. Nur seltener findet sich eine Durchbrechung des Trennungsprinzips, die mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründet wird.

1. Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG

Eine typische Mißbrauchsnorm im Zusammenhang mit ausländischen Stiftungen ist der § 15 AStG.⁵ Mittels dieser Vorschrift werden die Einkünfte der Stiftung bei der Ermittlung des Einkommens des Stifters bzw. des Begünstigten, sofern diese Personen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, hinzugerechnet und führen so zu einer Steuerbelastung in Deutschland. Diese Hinzurechnung greift

* Der Autor ist Gründungspartner der überörtlichen S & P SÖFFING Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

1 I-22 U 126/06.

2 5 U 40/09.

3 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 18 Rn. 9.

4 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 11 Rn. 1.

5 Kraft/Edelmann in Kraft, AStG, Kommentar, 2009, § 15 Rn. 40.

gerade dann, wenn keine Erträge aus der Stiftung ausgeschüttet werden. Somit durchbricht § 15 AStG die Abschirmwirkung der ausländischen Stiftung.⁶

2. BFH-Urteil vom 28. Juni 2007

Ein weiteres Beispiel für die Durchbrechung des Trennungsprinzips findet man in der schenkungsteuerlichen Rechtsprechung des BFH. Im Revisionsfall war eine rechtsfähige liechtensteinische Stiftung gegründet worden. Da der Stifter sich die Gründerrechte vorbehalten hatte, lag eine transparente Stiftung vor. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, die Zuführung des Gründungskapitals sowie die späteren Zustiftungen seien unentgeltliche Zuwendungen des Stifters an die Stiftung und als solche der Schenkungsteuer zu unterwerfen. Der Schenkungsteuer Senat des BFH kam zu einem anderen Ergebnis. Die Stiftung sei nicht bereichert worden. Der Stifter habe sich vollumfänglich die Gründungsrechte vorbehalten und konnte deshalb auch nach wirksamer Stiftungsgründung noch über das Stiftungsvermögen wie über sein eigenes Vermögen verfügen. Der Stifter sei deshalb nicht entreichert und die Stiftung nicht bereichert. Der Entscheidung des BFH ist beizutreten, gleichwohl stellt sie eine Durchbrechung des strikten Trennungsprinzips dar.

IV. Praxisrelevanz der liechtensteinischen Stiftung

Der Einsatz von Stiftungsstrukturen in der Gestaltungsberatung ist vielfältiger Natur. Insbesondere die liechtensteinische Stiftung erfreut sich aufgrund ihrer hohen Flexibilität großer Beliebtheit. Gerne greift man nicht nur aus steuerlichen Gründen auf eine liechtensteinische Stiftung zurück, sondern auch beispielsweise im Rahmen der Asset Protection, um einen Vollstreckungsschutz zu erlangen⁸ oder im Rahmen der Nachfolgeplanung, um Pflichtteilsansprüche zu vermeiden.⁹

Einen typischen Fall aus der Praxis hatte das OLG Stuttgart¹⁰ zu entscheiden. Die Erblasserin hatte einen hohen Geldbetrag auf eine liechtensteinische Stiftung übertragen. Die Erblasserin, die gleichzeitig auch Stifterin war, hatte sich bei der Gründung der Stiftung eine Vielzahl von Rechten vorbehalten, so daß sie letztlich weiterhin über das auf die Stiftung übertragene Vermögen verfügen konnte. Für den Fall des Todes der Erblasserin regelten die Beistatuten, daß die Beklagte zu 100% Begünstigte sein sollte. Nach dem Ableben der Stifterin vertrat das Erbschaftsteuer-Finanzamt die Auffassung, daß das Vermögen der Stiftung in den Nachlaß gehörte und damit der Erbschaftsteuer unterlegen habe. Der für den Nachlaß zuständige Testamentvollstrecker wandte sich an die Beklagte, die auch Alleinerbin war, und verlangte die auf das Vermögen der Stiftung entfallende Erbschaftsteuer von ca. €500.000. Die Beklagte

war der Ansicht, sie habe die Ansprüche gegen die Stiftung aus dem Rechtsgrund eines Schenkungsvertrags mit der Erblasserin erworben. Dieser Schenkungsvertrag sei ein Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall, der sich aus der Errichtung der Stiftung in Verbindung mit einem Beistatut ergebe.

Das OLG Stuttgart mußte mithin entscheiden, ob das Stiftungsvermögen in den Nachlaß gefallen oder aber durch eine Schenkung auf den Todesfall auf die Beklagte übergegangen war. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage war die Prüfung der wirksamen Errichtung der Stiftung¹¹ bzw. einer Durchbrechung des Trennungsprinzips und damit eine abweichende Zurechnung des Stiftungsvermögens.¹²

V. Durchbrechung des Trennungsprinzips im liechtensteinischen Recht

1. Unwirksamkeit der Stiftungerrichtung

Die Unwirksamkeit einer Stiftung kann sich nach Art. 124 PGR¹³ daraus ergeben, daß ihr Zweck widerrechtlich oder unsittlich ist. Sollte der Zweck einer Stiftung widerrechtlich oder unsittlich sein, so ergibt sich die Unwirksamkeit nicht von sich heraus. Die Stiftung wird nach liechtensteinischem Recht erst dann als nichtig qualifiziert und mit Wirkung ex tunc aufgehoben, wenn die Unwirksamkeit im Aufhebungsverfahren erfolgreich durchgesetzt worden ist. Die rechtlich anerkannten Stiftungszwecke ergeben sich aus Art. 552 § 2 PGR. Insbesondere ist die privatnützige Stiftung in der Gestalt der Familienstiftung zu nennen. Gemäß Art. 552 § 2 Abs. 4 Nr. 1 PGR liegt eine Familienstiftung vor, wenn deren Stiftungsvermögen ausschließlich der Bestreitung der Kosten der Erziehung oder Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien oder ähnlichen Familieninteressen dient. Dient mithin das Stiftungsvermögen nicht diesem Zweck, z. B. weil eine Konkubine unterstützt wird, so dürfte das Tatbestandsmerkmal der Widerrechtlichkeit erfüllt sein. Bezüglich des Tatbestandsmerkmals der Unsittlichkeit kann auf die dem deutschen Recht bekannte Norm des § 138 BGB zurückgegriffen werden.

6 Kraft/Edelmann in Kraft, AStG, Kommentar, 2009, § 15 Rn. 41.

7 II 21/05, BStBl II 2007, 669.

8 Siehe hierzu von Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, 2007, 50 ff.

9 Zur rechtlichen Problematik s. Götzenberger, Optimale Vermögensübertragung, 3. Aufl. 2010 Rn. 1037 ff.

10 OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09.

11 OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.b).

12 So OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 U 126/06, unter B.I.2.c).

13 Liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht.

Von Bedeutung ist jedoch die Erkenntnis, daß die Unwirksamkeit einer Stiftungserrichtung erst durch ein Aufhebungsverfahren erreicht werden kann. Solange dieses Aufhebungsverfahren nicht erfolgreich durchgeführt wurde, ist die Stiftung existent und rechtlich zu beachten. Da derartige Aufhebungsverfahren äußerst selten durchgeführt werden, kommt diesem Gesichtspunkt in der Praxis so gut wie keine Bedeutung zu.

2. Unwirksamkeit wegen Scheingeschäftes

Ein anderer rechtlicher Aspekt ist das Scheingeschäft. Gedanklicher Ansatzpunkt ist dabei das „Erstarrungsprinzip“. Dieser Grundsatz beruht auf der Stiftungsdogmatik, daß der Stifterwille grundsätzlich mit der Entstehung der Stiftung im Stiftungszweck erstarrt und als solcher unabänderlich ist.¹⁴ Nach der Rechtsprechung des FL-OGH steht es nicht in Widerspruch zu dem Erstarrungsprinzip, wenn sich der Stifter in den Statuten Interventions- und Gestaltungsrechte in einem bestimmten Umfange vorbehält.¹⁵ Der Vorbehalt dieser Stifterrechte ist auch in Art. 552 § 30 PGR niedergelegt. Behält sich der Stifter jedoch Rechte dergestalt vor, daß er weiterhin das Stiftungsvermögen zu seinem eigenen Vorteil und nicht im Sinne des angegebenen Stiftungszwecks verwenden kann und beabsichtigt er auch demgemäß zu handeln, so hat der FL-OGH in früheren Entscheidungen ein nichtiges Scheingeschäft im Sinne des § 916 Abs. 1 ABGB angenommen.¹⁶

Die Rechtsfolge eines Scheingeschäftes ist nicht die Unwirksamkeit der Stiftungserrichtung; vielmehr besteht die Rechtsfolge des Scheingeschäftes darin, daß das Trennungsprinzip zwischen Stiftung und Stifter zivilrechtlich durchbrochen wird¹⁷ und damit der Stiftung keinerlei Abschirmwirkung mehr zukommt, so daß Gläubiger des Stifters ohne weiteres auf das Stiftungsvermögen zugreifen können.¹⁸

Die jüngere Rechtsprechung des FL-OGH¹⁹ ist jedoch von der Annahme eines Scheingeschäftes aus Rechtsgründen abgerückt. Die Stiftungserrichtung sei ihrer Natur nach eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, auf die die Rechtsgrundsätze eines Scheingeschäftes nicht angewandt werden können. Es kann hierbei dahinstehen, ob die Frage nach einem Scheingeschäft nach liechtensteinischem Recht oder deutschem Recht zu entscheiden ist. Denn die Rechtsprechung des FL-OGH entspricht der Rechtslage nach deutschem Recht. Die Errichtung einer Stiftung setzt gemäß § 80 BGB ein Stiftungsgeschäft voraus. Soweit es sich hierbei um ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden handelt, besteht es in einer einseitigen, nicht empfangsbedürftigen Willenserklärung.²⁰ Die Regelung betreffend das Scheingeschäft nach § 117 Abs. 1 BGB findet aber nur auf empfangsbedürftige Willenserklärungen Anwendung.²¹

3. Mißbräuchliche Gestaltung

Ein weiterer Ansatzpunkt im Zusammenhang mit der Durchbrechung des Trennungsprinzips ist eine mißbräuchliche Gestaltung, die letztlich in dieselbe Richtung zielt wie das Scheingeschäft. Wie der FL-OGH in der maßgebenden Entscheidung vom 3. November 2005 klargestellt hat, ist der Mißbrauchstatbestand nur dann erfüllt, wenn sowohl das subjektive als auch das objektive Element erfüllt ist. Es heißt in der Entscheidung wörtlich:

„Dabei kommt nach der Rechtsprechung des OGH bei der Prüfung der Frage, ob in einem konkreten Einzelfall die Voraussetzungen für einen Durchgriff gegeben sind, dem subjektiven Ansatz gegenüber dem objektiven der Vorrang zu. Es kommt also zwischen juristischer Person einerseits und natürlicher Person andererseits maßgeblich darauf an, ob der Gründer bzw. wirtschaftlich Berechtigte die juristische Person in subjektiv mißbräuchlicher Weise eingesetzt hat bzw. ob mit Hilfe der juristischen Person ein Gesetz umgangen, vertragliche Verpflichtungen verletzt oder Dritte fraudulös geschädigt werden sollen. Die objektiv zweckwidrige Verwendung der juristischen Person darf zwar gleichfalls nicht außer acht gelassen werden, begründet für sich allein aber noch nicht die Durchbrechung der durch die juristische Person vorgegebenen Form.“

Konsequenz dieser Rechtsprechung ist, daß bei formaler Aufrechterhaltung der Stiftung das Vermögen der selbigen nicht ihr, sondern dem Stifter weiterhin zugerechnet wird. Die Stiftung verliert also nicht ihre Rechtspersönlichkeit. Einer Berufung auf die eigene Rechtspersönlichkeit sind jedoch Grenzen gesetzt.²²

a) Fälle eines mißbräuchlichen Verhaltens

Ausgangspunkt der Überlegung, ob eine Durchbrechung des Trennungsprinzips anzunehmen ist, ist die Feststellung, was überhaupt ein mißbräuchliches Verhalten ist. Der Entscheidung des FL-OGH vom 3. November 2005 ist ein Katalog mißbräuchlichen Verhaltens zu entnehmen, wobei es sich quasi als Obersatz um einen Verstoß gegen die öffent-

14 Müller/Bösch in Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, Liechtenstein, Rn 11.

15 FL-OGH vom 26.01.1988, LES 3/90, 105, 120; OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 U 126/06, unter B.I.2.c); von Löwe/Pelz, BB 2005, 1601, 1602, unter III.1.

16 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch der in Liechtenstein geltenden Fassung der Kodifikation.

17 OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 126/06, unter B.I.2.c).

18 OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.3.a).

19 FL-OGH vom 06.12.2001, LES 2002, 41, 50 f.

20 Reuter in Münchener Kommentar, Bd. 1, 4. Aufl. 2001, § 80 Rn. 3.

21 Ellenberger in Palandt, BGB, 69. Aufl. 2010, § 117 Rn. 2.

22 Vgl. FL-OGH vom 03.11.2005, LES 2006, 363, 375 f.

liche Ordnung handeln muss. Ein solcher Verstoß ist beispielsweise gegeben, wenn

- die Deckung betrügerischer Handlungen verfolgt wird,
- vertragliche Verbindlichkeiten bewußt gebrochen werden sollen,
- die Rechtsstellung dritter Personen strafrechtswidrig beeinträchtigt werden soll,
- die Rechtsstellung dritter Personen in einer gegen die guten Sitten verstoßenden Weise beeinträchtigt werden soll oder
- fundamentale Grundsätze des Gesellschaftsrechts mittelbar oder unmittelbar in Gefahr gebracht werden sollen.

b) Objektiv mißbräuchliches Verhalten

Es stellt sich mithin zum einen die Frage, wann der objektive Mißbrauchstatbestand erfüllt ist. Reicht es aus, daß der Stifter aufgrund der rechtlichen Regelung in den Statuten jederzeit in der Lage ist, über das Stiftungsvermögen tatsächlich und rechtlich frei zu verfügen, oder bedarf es darüber hinaus auch einer realisierten Verfügung, mit anderen Worten, muß tatsächlich zugunsten des Stifters Geld geflossen sein? Die Erfüllung des Mißbrauchstatbestandes erfordert mithin ein Zweifaches. Nach dem OLG Düsseldorf²³ reicht für die Annahme des objektiven Tatbestandes eines mißbräuchlichen Verhaltens die abstrakte Verfügungsmöglichkeit aus. Das OLG kommt in dem Berufungsfall zu der Feststellung, daß der Erblasser (Stifter) zu Lebzeiten nicht gehindert war, durch entsprechende Anweisungen die teilweise oder vollständige Rückübertragung des auf die Stiftung übertragenen Vermögens herbeizuführen. Beim Studium der Entscheidung des FL-OGH vom 03.11.2005²⁴ kommt man jedoch zu einem anderen Ergebnis, wenn in der Entscheidung ausgeführt wird:

„Die objektiv zweckwidrige Verwendung der juristischen Person darf zwar gleichfalls nicht außer Acht gelassen werdenDiese Differenzierung der Auffassung des OGH gründet sich in den Bestimmungen des Art. 2 Abs. 1 PGR, wonach jedermann in der Ausübung seiner Rechte und in der Erfüllung seiner Pflichten nach Treu und Glauben zu handeln hat. Bei einer Verletzung dieses Gebotes“

Nach der Rechtsprechung des FL-OGH muß also eine „zweckwidrige Verwendung“ vorliegen, die Rechte des Stifters müssen „ausgeübt“ und der Grundsatz von Treu und Glauben muß „verletzt“ worden sein. Es muß also eine zweckwidrige Verfügung im konkreten Einzelfall vorliegen.

Welcher Ansicht vom Grundsatz zu folgen ist, ergibt sich aus dem anzuwendenden Recht. Findet liechtensteinisches Recht Anwendung, wäre die Rechtsprechung des FL-OGH maßgebend, wäre deutsches Recht anzuwenden, wäre die Rechtsprechung der deutschen Gerichte maßgebend.

Die vorliegend zu entscheidende Rechtsfrage, ob ein objektiv mißbräuchliches Verhalten des Stifters gegeben ist, steht in einem engen sachlichen Zusammenhang mit der wirksamen Errichtung einer Stiftung. Der Stiftungsgründungsakt beurteilt sich nach dem Gründungsstatut.²⁵ Handelt es sich um eine nach liechtensteinischem Recht gegründete, mit Sitz in Liechtenstein errichtete Stiftung, so ist das liechtensteinische Recht für die Frage der wirksamen Errichtung maßgeblich.²⁶ Mithin kann festgehalten werden, daß sich die Interpretation des Merkmales „objektiv mißbräuchliches Verhalten“ nach liechtensteinischem Recht und damit nach der Rechtsprechung des FL-OGH richtet. Ein objektiv mißbräuchliches Verhalten im Zusammenhang mit einer liechtensteinischen Stiftung setzt stets eine tatsächliche Verfügung des Stifters über das Stiftungsvermögen im konkreten Einzelfall voraus.

c) Subjektiv mißbräuchliches Verhalten

Wie der FL-OGH ausgeführt hat, ist in erster Linie die subjektive Seite bei einem mißbräuchlichen Verhalten entscheidend. Hier wird regelmäßig eine Schwierigkeit begründet sein, da sich ein subjektives Element nur anhand der Dokumentation im Tatsächlichen nachweisen läßt. Gerade in den Fällen, in denen der Stifter bereits verstorben ist, wird ein solcher Nachweis äußerst problematisch sein.

An dieser Stelle wird die Frage nach der Darlegungs- und Beweis- bzw. Nachweislast zu stellen sein. Im Zivilrecht wird dies bei der Partei liegen, die einen Anspruch gegen den Stifter bzw. dessen Erben geltend macht und hierbei behauptet, das Vermögen sei noch nicht wirksam auf die Stiftung übertragen worden. Im Steuerrecht muß derjenige, der aus dem entsprechenden Sachverhalt für sich positive Folgen ziehen will, den Sachverhalt darlegen und nachweisen. Wegen Einzelheiten zur Darlegungs- und Nachweislast im Steuerrecht wird auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

VI. Auswirkungen der zivilrechtlichen OLG-Rechtsprechung auf das Steuerrecht

Wie der zivilrechtlichen OLG-Rechtsprechung entnommen werden kann, ist sie von dem Gedanken getragen, wenn möglich der liechtensteinischen Stiftung eine eigene Vermögenszurechnung abzuerkennen und unter Durchbrechung des Trennungsprinzips das Vermögen dem Stifter zuzuordnen. Letztlich würde damit die liechtensteinische

23 OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 U 126/06, unter B.I.2.c).

24 LES 2006, 373, 375 f.

25 OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.b).

26 OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.b).

Stiftung vollkommen ignoriert und das Stiftungsvermögen in den Nachlaß fallen und damit den Erben unmittelbar zuzurechnen sein. Würde man dieser Ansicht auch für das Steuerrecht folgen, so gäbe es eigentlich keine transparente liechtensteinische Stiftung mehr.

Interessant ist daher die Überlegung, ob eine Durchbrechung des Trennungsprinzips im Rahmen des deutschen Steuerrechts nur dann angenommen werden kann, wenn die nach liechtensteinischem Recht aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind. Muß mithin ein objektiv und subjektiv mißbräuchliches Verhalten vorliegen, damit das Vermögen weiterhin dem Stifter zuzurechnen ist? Dies dürfte grundsätzlich zu verneinen sein. Denn die einzelnen steuerlichen Tatbestände stellen eigenständige Voraussetzungen für den Eintritt der Besteuerung auf, die unabhängig von zivilrechtlichen Ansprüchen gegenüber der Stiftung sind. Aufgrund dieser rechtlichen Ausgangslage könnten sich Wertungswidersprüche zwischen dem liechtensteinischen Zivilrecht und dem deutschen Steuerrecht ergeben, dann nämlich, wenn es nach deutschem Steuerrecht zu Steuerzahlungen kommt, obgleich das Vermögen auf die Stiftung zivilrechtlich wirksam übertragen wurde.

1. Auswirkungen zu Lebzeiten des Stifters

Hat der Stifter eine transparente Stiftung gegründet, so ist im Hinblick auf eine Schenkungsteuerpflicht kein Wertungswiderspruch gegeben. Nach der Rechtsprechung des BFH ist beim Stifter keine Entreichung und bei der Stiftung keine Bereicherung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 8 ErbStG eingetreten. Der Stifter kann über das übertragene Vermögen weiterhin tatsächlich und rechtlich frei verfügen. Diese Verfügungsberechtigung ist einer transparenten Stiftung gerade immanent.

Etwas anderes könnte sich im Hinblick auf das Ertragsteuerrecht ergeben. Hier gibt es zwei Ansatzpunkte. Zum einen das wirtschaftliche Eigentum i.S.d. § 39 AO und zum anderen die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 15 AStG.

a) Wirtschaftliches Eigentum

Bei einer transparenten Stiftung könnte dem Stifter das sog. wirtschaftliche Eigentum zukommen. Abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum gewährt § 39 Abs. 2 AO eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern beim wirtschaftlichen Eigentümer. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, daß er den rechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts von der Einwirkung auf dieses wirtschaftlich ausschließen kann. Der wirtschaftliche Eigentümer muß also die tatsächliche Herrschaft über die Sache, auch gegen den Willen des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers, auf Dauer ausüben kön-

nen. Maßgebend ist dabei, daß der zivilrechtliche Eigentümer nicht nur zu der Einschränkung in der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut verpflichtet ist, sondern daß dies auch tatsächlich vollzogen wird.²⁷ Entscheidend sind also die tatsächlichen Verhältnisse.²⁸ Die vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung an den wirtschaftlichen Eigentümer kommt dann in Betracht, wenn diesem durch vertragliche Vereinbarung oder aus anderen Gründen, unter Begrenzung der formalen äußeren Rechtsmacht des zivilrechtlichen Eigentümers, im Innenverhältnis Befugnisse gegeben sind, die den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer wirtschaftlich von der Einwirkung ausschließen.²⁹

Da es im Rahmen des wirtschaftlichen Eigentums auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt, liegt bei der transparenten Stiftung regelmäßig kein wirtschaftliches Eigentum des Stifters vor. Denn in aller Regel ist die Stiftung als zivilrechtliche Eigentümerin auch die Inhaberin der tatsächlichen Herrschaft über das Vermögen. Zwar ist die Stiftung aufgrund der zurückbehaltenen Gründerrechte dem Stifter gegenüber verpflichtet, Einschränkungen zu dulden. Diese Einschränkungen müssen aber auch tatsächlich vollzogen worden sein, wie dies z.B. bei einem Leasingverhältnis der Fall ist. Der zivilrechtliche Eigentümer, also der Leasinggeber, ist nicht nur verpflichtet, den Gebrauch des Leasingnehmers zu dulden, sondern der Leasingnehmer übt den Besitz, also die tatsächliche Herrschaft, auch tatsächlich über den Leasinggegenstand aus.

b) Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG

Eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG ist gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG dann nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, daß das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifters bzw. des Begünstigten rechtlich und tatsächlich entzogen ist. Für die Beurteilung, ob die Stiftung über das Zugewendete im Verhältnis zum Stifter tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtslage und nicht darauf an, wem bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das übertragene Vermögen nach § 39 Abs. 2 AO zuzurechnen ist.³⁰ Dieses Erfordernis wird bei einer transparenten Stiftung nicht erfüllt, da die transparente Stiftung durch die Zugriffsmöglichkeit des Stifters auf das Stiftungsvermögen charakterisiert ist. Auch wenn nach liechtensteinischem Recht eine Durchbrechung des Trennungsprinzips noch nicht gegeben ist, etwa weil

27 Vgl. BFH vom 12.09.1991, III R 233/90, BStBl II 1992, 182.

28 Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 39 AO Rn. 27 (Stand April 2008).

29 Vgl. BFH vom 04.02.1998, XI R 35/97, BFH/NV 1998, 921 und BFH vom 23.02.2005, IX R 198/03, BFH/NV 2005, 1005.

30 BFH vom 25.01.2001, II R 39/98, BFH/NV 2001, 908; BFH vom 28.06.2007, II R 21/05, BStBl II 2007, 669 unter I.1.a).

der Stifter noch keine Ausschüttungen veranlaßt hat oder weil ihm die Mißbrauchsabsicht fehlt, kommt es zu einer ertragsteuerlichen Hinzurechnungsbesteuerung. Es mag zwar insoweit ein Wertungswiderspruch gegeben sein, der jedoch aufgrund der umfassenden Zugriffsrechte des Stifters auf das Stiftungsvermögen wirtschaftlich gelöst werden kann. Die Darlegungs- und Nachweislast dürfte in diesem Fall zwar beim Finanzamt liegen. Wegen des Auslandssachverhaltes ist der Stifter hingegen zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 und Abs. 3 AO verpflichtet. Der Stifter wäre mithin z. B. zur Vorlage der Statuten und Beistatuten verpflichtet, aus denen sich sodann die Transparenz der Stiftung ergeben würde.

2. Auswirkungen nach dem Ableben des Stifters

Der Struktur einer transparenten Stiftung ist es immanent, daß nach dem Ableben des Stifters eine strikte Trennung zwischen den Vermögenssphären der Stiftung und des Stifters eintritt. Dies resultiert u. a. daraus, daß bestimmte Rechte, die der Stifter sich vorbehalten hat, nicht übertragbar und vererbbar sind. Mit dem Tod des Stifters kommt das Erstarrungsprinzip zur vollen Geltung. Sowohl das wirtschaftliche als auch das zivilrechtliche Eigentum liegt nunmehr bei der Stiftung. Dies ist zweifelsfrei anzunehmen, wenn zu Lebzeiten des Stifters trotz theoretischer Möglichkeit überhaupt kein mißbräuchliches Verhalten vorgelegen hat, etwa weil der Stifter überhaupt keine Ausschüttung getätigt oder aber weil es ihm an einer Mißbrauchsabsicht gefehlt hat.

Etwas anderes könnte sich allerdings dann ergeben, wenn tatsächlich ein mißbräuchliches Verhalten in der Person des Stifters begründet ist. Das OLG Düsseldorf führt in seiner Entscheidung vom 30.04.2010³¹ aus:

„Der Umstand, daß sich durch den Tod des Erblassers eine strikte Trennung der Vermögen von Stiftung und Stifter vollzogen hat, ..., steht dem zivilrechtlichen Durchgriff nicht entgegen. Der bei der Errichtung der Stiftung bestehende Rechtsmangel wird durch den Tod des Stifters nicht geheilt. Die für die Durchbrechung des Trennungsprinzips sprechenden Gründe verlieren nicht ihre Berechtigung. Der Eintritt des Todesfalles kann nicht zu einer Verfestigung des von der liechtensteinischen Rechtsordnung mißbilligten Mißbrauchs der juristischen Person führen. Auch nach dem Tode des Erblassers gehörte das Stiftungsvermögen daher zivilrechtlich zum Vermögen des Erblassers und damit zur Erbmasse. Unterstellt, daß das Vermögen der Stiftung nach liechtensteinischem Recht nicht der Erbmasse zuzurechnen wäre, etwa weil mit dem Tode des Erblassers eine „Heilung“ im vorgenannten Sinne eingetreten ist, so ist der Stiftung die Anerkennung wegen eines Verstoßes gegen den ordere public zu versagen, Art. 6 EGBGB.“

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, geht das OLG Düsseldorf von der Heilung eines Rechtsmangels aus.

Dieser Ausgangspunkt ist nicht zutreffend. Bezüglich der Errichtung und des Bestandes der Stiftung liegt kein Rechtsmangel vor. Die Stiftung ist als rechtsfähige Person gegründet worden. Allein die Berufung auf diese Rechtsfähigkeit wird bei Vorliegen eines rechtsmißbräuchlichen Verhaltens als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gewertet und damit als unzulässig erachtet. In dem Moment, in dem ein mißbräuchliches Verhalten nicht mehr tatsächlich und rechtlich möglich ist, kann sich die Stiftung erfolgreich auf ihre Rechtsfähigkeit berufen.

Das OLG Düsseldorf verkennt, daß mit dem Ableben des Stifters Regelungen der Statuten oder Beistatuten Anwendung finden, die spätestens jetzt einen Rechtsgrund für eine neue vermögensmäßige Zuordnung darstellen. Regelmäßig dürfte es sich hierbei um eine Schenkung auf den Todesfall gemäß § 2301 BGB zugunsten der Stiftung und damit um einen Erwerb von Todes wegen gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG handeln. Eine andere Ansicht vertritt das OLG Stuttgart.³² Es vertritt die Ansicht, daß nicht die Stiftung, sondern der Nachbegünstigte der durch die Schenkung auf den Todesfall Begünstigte ist. Dies wird aber im Normalfall nicht zutreffend sein, weil regelmäßig der Bezugsbegünstigte keinen Anspruch auf die Ausschüttung des Vermögens hat.

Folgt man der diesseitig vertretenen Ansicht, so liegt im Zeitpunkt des Ablebens des Stifters ein Erwerb von Todes wegen vor, der nach vier Jahren, berechnet ab dem Ablauf des Todesjahres, gemäß § 170 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 AO verjährt. Für die Erbschaftsteuer beginnt die Festsetzungsfrist bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat. Da der Stiftungsrat die Statuten kennt, wird ihm der Vermögenserwerb auch zeitnah mit dem Ableben des Stifters bekannt werden. Ertragsteuerlich bedeutet die diesseitige Ansicht, daß mit dem Tode des Stifters die Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG zu beachten sind. Hier wird von entscheidender Bedeutung sein, wie die Rechtsstellung der Bezugs- und Anfallsbegünstigten ist. Sofern sie nicht über das Stiftungsvermögen tatsächlich und rechtlich frei verfügen können, greift gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG die Hinzurechnungsbesteuerung nicht ein. Letztlich werden es die Begünstigten sein, die von der Darlegungs- und Nachweislast betroffen sein werden. Die Grundinformationen über die Stiftung haben sie im Rahmen ihrer erweiterten Auskunftspflicht nach § 90 Abs. 2 und 3 AO zu erbringen. Sofern sie sich sodann auf die Nichtanwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG berufen, sind sie nach den allgemeinen Regeln darlegungs- und nachweispflichtig.

31 I-22 U 126/06.

32 Urteil vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.c).

Folgt man hingegen der Ansicht des OLG Stuttgart und sieht in dem Ableben des Stifters eine Schenkung zugunsten der Erben oder sieht man sogar mit dem OLG Düsseldorf einen direkten Erwerb durch Erbanfall, so trifft den Erben ebenfalls eine Erbschaftsteuer entweder gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Schenkungen auf den Todesfall) oder aber gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Erbfall). Hier nun treten die Wertungswidersprüche der zivilrechtlichen Rechtsprechung zur erbschaftsteuerlichen Rechtslage klar zutage. Obgleich nach liechtensteinischem Zivilrecht die Erben keine Möglichkeit eines Vermögenszugriffs haben, müßten sie einen Vermögensanfall der Erbschaftsteuer unterwerfen. Ertragsteuerlich wäre eine Besteuerung mangels zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums allein nach den Grundsätzen der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 15 AStG zu beachten. Auch hier wird von entscheidender Bedeutung sein, wie die Rechtsstellung der Bezugs- und Anfallsbegünstigten ist. Sofern sie nicht über das Stiftungsvermögen tatsächlich und rechtlich frei verfügen können, greift gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG die Hinzurechnungsbesteuerung nicht ein.

VII. Fazit

Die Entscheidungen des OLG Düsseldorf und des OLG Stuttgart bereiten erhebliches Kopfzerbrechen, insbesondere dann, wenn es um die Beurteilung der Sachverhalte nach dem Ableben des Stifters geht. Gerade das OLG Düsseldorf setzt sich über die Existenz der transparenten liechtensteinischen Stiftung hinweg. Das OLG Düsseldorf geht sogar noch einen Schritt weiter und negiert eine Vermögenszurechnung bei der Stiftung selbst für den Fall, daß es aufgrund des Ablebens des Stifters zur Erstarrung der Vermögenslage kommt und damit die transparente Stiftung in eine intransparente Stiftung mutiert. Ein kleiner Trost sei zum Schluß noch angemerkt: Sollte das Finanzamt sich die Auffassung des OLG Düsseldorf zu eigen machen und ist der Erbschaftsteueranspruch noch nicht verjährt, so wird je nach dem persönlichen Verhältnis zwischen Stifter und Erben regelmäßig eine günstigere Steuerklasse anzuwenden sein, als wenn man die diesseitig vertretene Meinung favorisiert.

DBA Deutschland-Österreich: Verlustnutzung beim Unternehmenskauf durch Erwerb von GmbH-Anteilen

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt*

A. Einleitung

Wachstum eines Unternehmens kann durch den Erwerb von anderen zum Geschäftsfeld passenden oder die Geschäftstätigkeit ergänzenden Unternehmen beschleunigt werden. Hat sich ein in Deutschland ansässiges Unternehmen in der Rechtsform der GmbH oder der Aktiengesellschaft entschlossen, ein die eigene Geschäftstätigkeit ergänzendes Unternehmen hinzuzukaufen, stellt sich stets die Frage nach der Wirtschaftlichkeit dieser Akquisition. Dies ist vor allem dann für die Kaufentscheidung bedeutsam, wenn das zu erwerbende Unternehmen im vergangenen oder möglicherweise sogar in mehreren vergangenen Jahren Verluste erwirtschaftet hat und möglicherweise die Bilanz vom letzten Stichtag bereits ein negatives Eigenkapital ausweist.

Für das Käuferunternehmen ist der Erwerb nur dann wirtschaftlich und steuerlich interessant, wenn die Verluste auch von dem erwerbenden Unternehmen durch Verrechnung genutzt werden können. Hierbei sind neben körperschaftsteuerlichen auch gewerbsteuerliche Aspekte zu berücksichtigen. Zu unterscheiden ist außerdem, ob es sich bei dem Unternehmenskauf um den Erwerb von Anteilen

an einer Kapitalgesellschaft in Form einer GmbH oder Aktiengesellschaft oder um den Erwerb einer Betriebsstätte handelt. Ferner wäre zu beachten, ob zwischen der künftigen deutschen Muttergesellschaft und der künftigen Tochtergesellschaft eine Organschaft begründet werden kann oder sollte. Eventuell stellt sich bei genauerer Betrachtung heraus, daß die Neugründung einer Tochtergesellschaft wirtschaftlich interessanter ist als der Erwerb der Anteile einer verlustträchtigen und möglicherweise bereits zahlungsunfähigen oder überschuldeten Tochtergesellschaft.

Beabsichtigt die deutsche Kapitalgesellschaft, die Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zu erwerben, so ist für die Möglichkeit der Verlustverrechnung neben dem deutschen Recht auch das Recht der Europäischen Union anzuwenden, sofern die zu erwerbende Gesellschaft ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU hat. Befindet sich der Sitz der anderen Gesellschaft in einem Drittstaat, kommt dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesem Staat besondere Bedeutung zu.

* Sabine Unkelbach-Tomczak ist Partner bei LSV Rechtsanwalts GmbH mit Sitz in Frankfurt.