

GEMEINNÜTZIGE STIFTUNGEN IN DER VERMÖGENS- UND UNTERNEHMENSNACHFOLGE

WELCHE STEUERLICHEN FALLSTRICKE ZU BEACHTEN SIND

VON PROF. MATTHIAS ALBER UND ANDREA SEEMANN

ABSTRACT

Die Übertragung von (Unternehmens-)Vermögen auf Stiftungen erfreut sich in Deutschland nach wie vor großer Beliebtheit. Im Rahmen der Unternehmensnachfolge spielen Stiftungen – auch aufgrund der derzeitigen Regelungen des Erbschaftsteuerrechts – ebenfalls eine bedeutende Rolle. Bei der Übertragung von Vermögen auf Stiftungen existieren allerdings auch einige steuerliche Fallstricke, die im Rahmen der Nachfolgekonzption beachtet werden müssen. Im nachfolgenden Beitrag sollen die steuerlichen Grundlagen für die Übertragung von Vermögen an gemeinnützige Stiftungen beleuchtet werden. In der Praxis begegnet man – bisher nur selten – auch gemeinnützigen Organisationen, die in der Rechtsform der GmbH organisiert sind. Daher soll die gemeinnützige GmbH nachfolgend als Alternative zu einer bürgerlich-rechtlichen Stiftung vorgestellt werden. Die Übertragung von (Unternehmens-)Vermögen auf Familienstiftungen soll in einem gesonderten Beitrag betrachtet werden.

I. Stiftungsformen in der Praxis

Die bürgerlich-rechtliche Stiftung, die nachfolgend im Wesentlichen beleuchtet werden soll, ist nur eine von vielerlei Stiftungsformen. Diskutiert man über die Einsatzmöglich-

keiten von Stiftungen, muss man sich im ersten Schritt klarmachen, welche rechtlichen Stiftungsformen zur Verfügung stehen:

1. Bürgerlich-rechtliche Stiftung nach deutschem Recht (§ 80 ff. BGB)

Die bekannteste Stiftungsform ist die deutsche bürgerlich-rechtliche Stiftung, deren Regelungen zum einen in den §§ 80 ff. BGB und zum anderen in den jeweiligen Landesstiftungsgesetzen zu finden sind.¹ Überwacht wird die Stiftung von der jeweils zuständigen Stiftungsbehörde, die in Abhängigkeit des Stiftungszwecks und der jeweiligen Regelungen in den Landesstiftungsgesetzen Kontroll- und Informationsrechte hat. Die Stiftung ist selbst Träger des Vermögens und damit in sich verselbstständigt. Zwingendes Organ der Stiftung ist der Vorstand, der optional beispielsweise durch einen Beirat oder Aufsichtsrat ergänzt werden kann. Spätere Satzungsänderungen müssen mit der Stiftungsbehörde abgestimmt werden und sind nicht ohne Weiteres möglich. Eine Auflösung der Stiftung kommt nur ausnahmsweise in Betracht. Damit ist die Stiftung eine sehr langfristige, aber auch irreversible Rechtsform.²

2. Ausländische Stiftungen

Immer größerer Beliebtheit erfreuen sich – auch aus steuerlichen Erwägungen – ausländische Stiftungen, wie etwa die Liechtensteinische Stiftung. Die Flexibilität der Einsatzalter-

INHALT

- I. Stiftungsformen in der Praxis
 1. Bürgerlich-rechtliche Stiftung nach deutschem Recht (§ 80 ff. BGB)
 2. Ausländische Stiftungen
 3. Stiftungs-GmbH
 4. Unselbstständige Stiftungen / Treuhandstiftungen
- II. Spendenabzug bei der Übertragung von Vermögen auf gemeinnützige Stiftungen
 1. Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft
 2. Grundstücke
 3. Kapitalbeteiligung
 4. Übertragung von sonstigem Vermögen, etwa Kunstgegenständen
- III. Die Versorgung des Stifters und seiner Familie
- IV. Einbindung von gemeinnützigen Stiftungen in der Unternehmensnachfolge
 1. Übertragung von Anteilen an einer gewerblichen Personengesellschaft
 2. Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft
- V. Die Übertragung von Unternehmensvermögen im Rahmen des sogenannten Doppelstiftungsmodells
- VI. Die gemeinnützige GmbH
- VII. Erbschaftsteuer
- VIII. Ausblick

¹ Zur Stiftungsreform vgl. Breyer, FuS 2022, 18.

² Zur Sonderform der sogenannten Verbrauchsstiftung vgl. Alber/Seemann/Neckenich, FuS 2022, 65.

nativen und die Möglichkeiten nachträglicher Anpassung der Struktur sind zwar grundsätzlich größer, die Stiftungskontrolle häufig geringer. Dem sind aber oft steuerliche (Eingangs-) Hürden entgegengesetzt. Im gemeinnützigen Bereich spielen ausländische Stiftungen eine nur sehr untergeordnete Rolle.

3. Stiftungs-GmbH

Die Rechtsform der (Stiftungs-)GmbH stellt eine weitere Alternative für gemeinnütziges Engagement dar. Es handelt sich um eine gesellschaftsrechtlich klassische GmbH, deren Zweck auf die Erfüllung gemeinnütziger Ziele ausgerichtet ist. Im Gegensatz zur bürgerlich-rechtlichen Stiftung benötigt man für die Gründung einer gemeinnützigen GmbH zumindest einen Gesellschafter, der formal die Anteile an der GmbH hält und die Gesellschafterrechte ausübt. Gerade im Hinblick auf die Übertragung des Vermögens in die Gemeinnützigkeit unterscheidet sich damit die gemeinnützige GmbH wesentlich von einer gemeinnützigen Stiftung. Zudem unterliegt diese Rechtsform nicht der Kontrolle der Stiftungsbehörde und eine Satzungsänderung ebenso wie eine Auflösung sind deutlich einfacher möglich.

4. Unselbstständige Stiftungen / Treuhandstiftungen

Gerade bei der Übertragung von kleineren Vermögen in der Größenordnung von 300.000 EUR im gemeinnützigen Bereich findet sich schließlich die Form der Treuhandstiftung. Träger sind im Wesentlichen andere gemeinnützige Einrichtungen, die die unselbstständigen Stiftungen als gesondertes Vermögen verwalten.

II. Spendenabzug bei der Übertragung von Vermögen auf gemeinnützige Stiftungen

Im Falle der Übertragung von Vermögen auf gemeinnützige Stiftungen kommt neben dem Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG in Höhe von 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. nach einer „Günstigerprüfung“ alternativ vier Promille der Umsätze und im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter ein zusätzlicher Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG bei Zuwendungen in den Vermögensstock einer bürgerlich-rechtlichen Stiftung in Höhe von 1,0 Mio. EUR innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren in Betracht. Dieser Betrag verdoppelt sich bei zusammenveranlagten Ehegatten auf 2 Mio. EUR. Kann dieser Abzug nicht im Jahr der Zuwendung direkt mit den Einkünften verrechnet werden, ergibt sich ein Spendenvortrag. Dieser ist allerdings nicht vererblich.³

Beispiel:

Gesamtbetrag der Einkünfte 2022 der Ehegatten:	3.000.000 EUR
Spenden 2022 für mildtätige Zwecke	
▶ 20% v.H. von 3.000.000 EUR	./. 600.000 EUR
(§ 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)	
Spenden beider Ehegatten 2022 in den Vermögensstock einer (oder mehrerer) gemeinnütziger Stiftung(en)	./. 2.000.000 EUR
▶ Zustiftungen nach § 10b Abs. 1a EStG	
<u>zu versteuerndes Einkommen 2022</u>	<u>400.000 EUR</u>

Im Gegensatz zu einer gemeinnützigen Stiftung wird bei einer gemeinnützigen GmbH der zusätzliche Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG nicht gewährt. Hier bleibt es beim „normalen“ Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG. Im Falle der Übertragung von Vermögen auf eine gemeinnützige Organisation ergeben sich für nachstehende Sachverhalte folgende Auswirkungen auf den Spendenabzug:

1. Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft

Im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine gemeinnützige Stiftung realisiert der übertragende Mitunternehmer keinen Gewinn, da die Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert anzusetzen sind.⁴ Für die Höhe der Zuwendung im Sinne des § 10b EStG ist ebenfalls der steuerliche Buchwert zugrunde zu legen. Kommt es im Rahmen der Übertragung eines Mitunternehmeranteils hingegen zu einer Aufdeckung stiller Reserven, ist der Spendenabzug nicht auf den steuerlichen Buchwert begrenzt.⁵

2. Grundstücke

Für im Privatvermögen gehaltene Grundstücke, die innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist übertragen werden, bemisst sich die Höhe des Spendenabzugs nach den fortgeführten steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 10b Abs. 3 Satz 4 EStG). Außerhalb des Zehnjahreszeitraums hingegen kann für den Spendenabzug der Verkehrswert des Grundstücks (gemeiner Wert) angesetzt werden.

3. Kapitalbeteiligung

Die unentgeltliche Übertragung von Kapitalbeteiligungen (z.B. Aktien, GmbH-Anteile) erfolgt grundsätzlich steuerlich neutral und nicht unter Aufdeckung der stillen Reserven. Nach § 10b Abs. 3 Satz 4 EStG ist die Zuwendung dann ebenso auf den steuerlichen Buchwert bzw. die steuerlichen Anschaffungskosten beschränkt. ➤

3 Vgl. Brandl, in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b, Rz. 90.

4 Vgl. nachfolgend unter Ziff. IV.

5 Vgl. § 10b Abs. 3 Satz 4 EStG.

4. Übertragung von sonstigem Vermögen, etwa Kunstgegenständen

Für solche Gegenstände des Privatvermögens (z.B. ein Gemälde, das auf eine gemeinnützte Kunststiftung übertragen wird) bestimmt sich die Höhe der Zuwendung nach dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts (§ 10b Abs. 3 Satz 3 EStG). Dieser Wert ist ggf. mit einem entsprechenden Gutachten eines Sachverständigen zu untermauern. Nur wenn die Vermögensgegenstände (ausnahmsweise) steuerlich verstrickt sind, weil diese z.B. einem Gewerbebetrieb zuzuordnen sind, greift das Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG ein und die Zuwendungshöhe für den Spendenabzug bemisst sich nach dem steuerlichen Buchwert zzgl. der auf die Entnahme anfallenden Umsatzsteuer.⁶

III. Die Versorgung des Stifters und seiner Familie

Nach § 58 Nr. 6 AO ist es für die Gemeinnützigkeit einer Stiftung unschädlich, wenn sie einen Teil ihres Einkommens, höchstens jedoch ein Drittel, dazu verwendet, in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren. Der Begriff der nächsten Angehörigen ist enger als der Begriff des Angehörigen nach § 15 AO. Nach Auffassung der Finanzverwaltung umfasst der Begriff (nur) Ehegatten und Lebenspartner, Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel, Geschwister, Pflegeeltern und Pflegekinder.⁷ In der Praxis hat die Möglichkeit des Unterhalts keine große praktische Bedeutung, denn die Finanzverwaltung vertritt teilweise eine sehr restriktive Ansicht bzgl. der Angemessenheit und Bedürftigkeit des Stifters und seiner Angehörigen. Praktisch relevant sind daher oft nur die Grabpflege und Andenken-ehrung. Zu beachten gilt, dass diese Regelung nur bei einer bürgerlich-rechtlichen Stiftung, aber nicht etwa bei einer gemeinnützigen GmbH eingreift.

IV. Einbindung von gemeinnützigen Stiftungen in der Unternehmensnachfolge

Werden Anteile an Unternehmen auf eine gemeinnützige Stiftung übertragen, so kann dies neben den steuerlichen Vorteilen eines Spendenabzugs und der Erbschaftsteuerfreiheit der Zuwendung⁸ je nach Ausgestaltung der Übertragung aber zu einer steuerlichen Realisation und Aufdeckung von stillen Reserven führen:

1. Übertragung von Anteilen an einer gewerblichen Personengesellschaft

Die Übertragung von Anteilen an einer gewerblichen Personengesellschaft auf eine gemeinnützige Stiftung (bürgerlich-rechtliche Stiftung nach §§ 80 ff. BGB) stellt im Grundsatz eine Betriebsaufgabe dar, die zu einer Aufdeckung aller stillen Reserven führt.⁹ Eine Übertragung ohne Aufdeckung stiller Reserven ist nur dann möglich, wenn die Vorschrift

des § 6 Abs. 3 EStG eingreift. Diese Vorschrift gilt auch bei der Übertragung von Anteilen an eine Stiftung.¹⁰ Die steuerlichen Buchwerte werden dabei aber nur (zwingend) fortgeführt, wenn der gesamte Mitunternehmeranteil, also neben dem gesamten Gesellschaftsanteil auch das wesentliche Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich übertragen wird.¹¹ Die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung ist hingegen nicht zu Buchwerten möglich, da § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nur auf die Übertragung von Teilanteilen auf natürliche Personen Anwendung findet. Dies mag man bedauern; der Wortlaut der Vorschrift lässt aber keine andere Auslegung zu. Damit droht sowohl bei der Zurückbehaltung von wesentlichem Sonderbetriebsvermögen als auch bei der Umsetzung einer Stufenlösung oder eines Doppelstiftungsmodells (vgl. unter Ziff. V.) die Aufdeckung von stillen Reserven. Dem Gesellschafter ist diesbezüglich zu raten, die Gesellschaftsanteile entweder in eine Kapitalgesellschaft einzubringen oder die Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umzuwandeln. In Betracht kommt auch die Option nach § 1a KStG: Dabei bleibt zivilrechtlich die Rechtsform als Personengesellschaft erhalten¹², ertragsteuerlich wird die Gesellschaft aber durch die Option zur Kapitalgesellschaft. Dies wirkt nach unserer Einschätzung ertragsteuerlich umfassend und damit auch für die Anwendung von § 14 AO. Bei der Einbringung, dem Formwechsel oder dem Antrag auf Option nach § 1a KStG wäre die Zurückbehaltung beispielsweise der im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Betriebsimmobilie ebenso nicht möglich, da für die steuerliche Buchwertfortführung der Umwandlung/Einbringung auch das wesentliche Sonderbetriebsvermögen an die Gesellschaft übertragen werden muss. Sind inländische Immobilien betroffen, sind auch immer die grunderwerbsteuerlichen Folgen einer solchen Umwandlung/Einbringung zu bedenken. Die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG hat zudem als Voraussetzung, dass die stillen Reserven auch nach der Übertragung steuerverhaftet bleiben. Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften vermitteln aber nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sodass eine Steuerverhaftung in der Gemeinnützigkeit nicht vorliegt.¹³ In diesem Fall greift die Regelung des § 6 Abs. 3 EStG nicht ein, sodass zur Vermeidung von Ertragsteuern nur die Anwendung des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG (Buchwertprivileg bei Sachspenden) verbleibt.

Vom Wortlaut der Regelung wird aber nur die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern erfasst, sodass schon die Übernahme von Verbindlichkeiten schädlich wäre.¹⁴ Eine verbindliche Auskunft ist daher anzuraten. Im Rahmen der Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft ist zudem zu hinterfragen, ob etwaige steuerliche Nachversteuerungsfristen bestehen, die durch die Über-

⁶ Vgl. R 10b.1 Abs. 1 Satz 4 EStR 2012.

⁷ Vgl. AEA0 Nr. 12 zu § 58 AO.

⁸ Vgl. Ziff. II und Ziff. VII.

⁹ § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG; Wacker, in: Schmidt, EStG, § 16, Rz. 420.

¹⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 1.

¹¹ Gegenleistungen bis zum steuerlichen Buchwert hindern die Unentgeltlichkeit hingegen nicht.

¹² Dies ist z.B. erwünscht, um einen mitbestimmten Aufsichtsrat zu vermeiden.

¹³ BFH, Urteil vom 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858.

¹⁴ Vgl. Alber, WPg 2018, 668, 669.

Buchwertfortführung

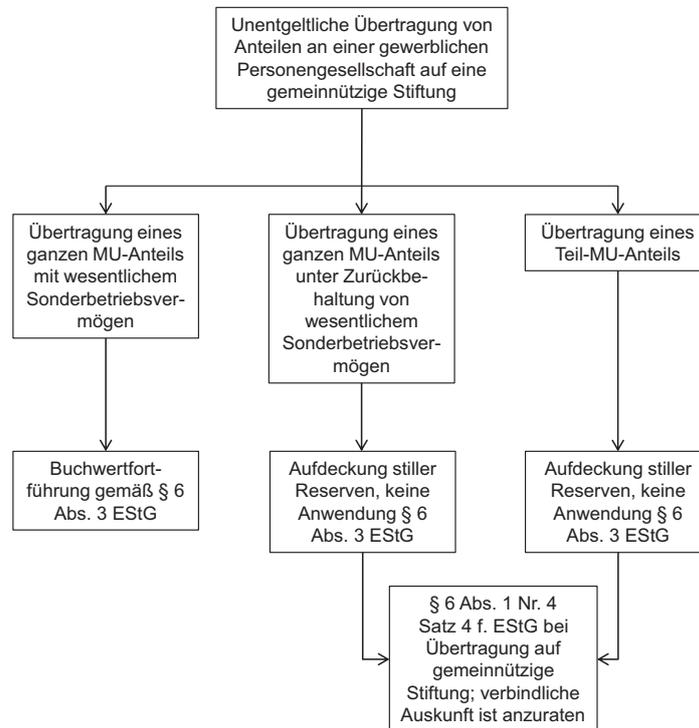


Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

tragung verletzt werden würden. Beispielsweise eine Thesaurierungsrücklage nach § 34a EStG wie auch eine Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 und Satz 6 EStG, aber auch das Vorhandensein von gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen sind typische Fallstricke. Bei einer unterjährigen Übertragung sind zudem die Konsequenzen auf die Gewerbesteueranrechnung zu prüfen.¹⁵

Nach der Aufgabe der sogenannten Geprägetheorie ist es per se noch nicht gemeinnützigkeitsschädlich, wenn die Stiftung durch Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbereich unterhält.¹⁶ Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – auch wenn dies das einzige Vermögen der Stiftung darstellt – ist für die Gemeinnützigkeit an sich unschädlich, wenn die Erträge dieses wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausschließlich gemeinnützigen Zwecken zufließen. In der Folge stellt sich damit die Frage, inwieweit eine Thesaurierung von Gewinnen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig ist und in welcher Größenordnung Entnahmen/Ausschüttungen erfolgen müssen. Soweit die Thesaurierungsquote betriebswirtschaftlich begründet werden kann, wird man der Stiftung einen weiten Ermessensspielraum zugestehen müssen. Eine eindeutige Antwort gibt es auf diese Frage damit nicht. In der Praxis hat sich daher

das sogenannte Doppelstiftungsmodell durchgesetzt, bei dem die gemeinnützige Stiftung nur geringe Stimmrechte hat und damit Ausschüttungen gar nicht erst ohne Mitwirkung weiterer Gesellschafter beschließen kann.¹⁷

2. Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Die vorstehend beschriebenen steuerlichen Implikationen und auch die Vorsicht, im Gemeinnützigkeitsbereich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu unterhalten, führen meist dazu, dass vor einer Übertragung von Mitunternehmeranteilen die „Zwischenschaltung“ einer Kapitalgesellschaft erfolgt. Nach Einführung des § 1a KStG wäre alternativ auch eine Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft denkbar. Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auf eine gemeinnützige Stiftung ist ohne ertragsteuerliche Aufdeckung stiller Reserven möglich, soweit die Anteile im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden. § 17 EStG findet auf die unentgeltliche Übertragung der Anteile auf eine Stiftung keine Anwendung.¹⁸ Werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen gehalten, kann die Entnahme und Übertragung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG unter Beanspruchung des Buchwertprivilegs für Sachspenden erfolgen. »

15 Vgl. § 35 EStG; bei abweichendem Wirtschaftsjahr gelten hier zudem weitere Besonderheiten.

16 Vgl. AEA0 Nr. 1 Satz 6 zu § 56.

17 Vgl. Ziff. V.

18 Vgl. Alber, WPg 2018, 668, 669.

Trotz der steuerlichen Abschirmung einer Kapitalgesellschaft könnte auch diese bei der Stiftung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen. Gemäß § 14 Satz 3 AO ist die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zwar grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt aber ausnahmsweise vor, wenn ein tatsächlicher Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird und die Kapitalgesellschaft selbst einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. Für die Beurteilung kommt es sowohl auf die mögliche als auch auf die tatsächliche Einflussnahme an.¹⁹ Auch wenn die Stiftung mehrere Beteiligungen an Kapitalgesellschaften hält, entsteht dadurch nicht per se ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Vielmehr muss die Stiftung dann in eine aktive Beteiligungsverwaltung eintreten, um – auch ohne tatsächliche Einflussnahme auf den Geschäftsbetrieb der Tochtergesellschaften – einen wirtschaftlichen (Holding-)Betrieb zu begründen. Die reine Verwaltung von Beteiligungsrechten wäre hierfür jedenfalls nicht ausreichend. Selbst wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet würde, griffe die Steuerfreistellung des § 8b KStG (95%ige Freistellung der Dividenden und Veräußerungsgewinne) sowie das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG unter Beachtung der geltenden Mindestbeteiligungsgrenzen von 10% (Körperschaftsteuer für Dividenden) bzw. 15% (Gewerbesteuer).

Auch bei Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sind steuerliche Konsequenzen auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene zu prüfen. Beispielsweise können steuerliche Verlustvorträge nach § 8c KStG und § 10a GewStG bei Übertragung von mehr als 50% der Anteile untergehen. Ergänzend ist zudem eine Grunderwerbsteuerbelastung zu prüfen.²⁰ Eine Sperrfrist nach § 22 UmwStG

– etwa auch durch eine vorangegangene Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft – wird durch die unentgeltliche Übertragung an eine Stiftung nicht verletzt.²¹ Ein Ersatzrealisationstatbestand nach § 22 Abs. 1 Satz 6 (ggf. i.V.m. Abs. 2) UmwStG findet keine Anwendung. Vielmehr tritt die Stiftung als Rechtsnachfolgerin gemäß § 22 Abs. 6 UmwStG in die Sperrfrist ein. Auch beim Halten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine gemeinnützige Stiftung ist umstritten, in welchen Bereichen und in welcher Höhe Rücklagen gebildet werden können und inwieweit die Stiftungsorgane zur Erfüllung der satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke auf eine Ausschüttung hinwirken müssen.²² Häufig wird daher ein sogenanntes Doppelstiftungsmodell implementiert.

V. Die Übertragung von Unternehmensvermögen im Rahmen des sogenannten Doppelstiftungsmodells

Das klassische Doppelstiftungsmodell sieht eine Trennung von Stimmrechten und Kapital vor. Dabei ist beispielsweise eine Familien- bzw. Unternehmensstiftung mit einem kleinen Anteil am Kapital, aber der Mehrheit der Stimmrechte und eine gemeinnützige Stiftung mit einem hohen Anteil am Kapital, aber einem sehr kleinen Stimmrechtsanteil beteiligt (vgl. Abb. 2).

In den vergangenen Jahren hat die Finanzverwaltung zunehmend die Anerkennung eines solchen Doppelstiftungsmodells davon abhängig gemacht, dass für die gemeinnützige Stiftung Mindestausschüttungen gesellschaftsrechtlich verankert werden. Je geringer der Einfluss der gemeinnützigen Stiftung auf Ausschüttungen, desto größer wird das Erfordernis von Mindestausschüttungen gesehen. Dabei stellt sich zunächst wieder die Grundsatzfrage, wie hoch The-

19 Vgl. auch BFH, Urteil v. 30.6.1971, BStBl. II 1971, S. 753.

20 Besondere Bedeutung kommt der neuen Regelung des § 1 Abs. 2b GrEStG zu, wobei auch hier die Befreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG für Schenkungen eingreift.

21 Vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 22, Rz. 40; Bilitewski, in: Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, § 22, Rz. 320.

22 Vgl. Alber, WPg 2018, 668, 669.

Doppelstiftungsmodell

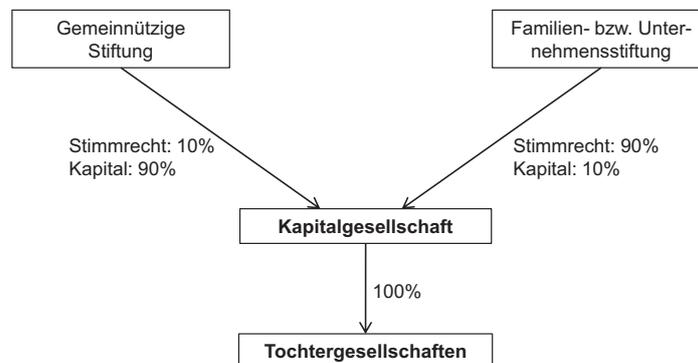


Abb. 2; Quelle: Eigene Darstellung

Geimeinnützige GmbH

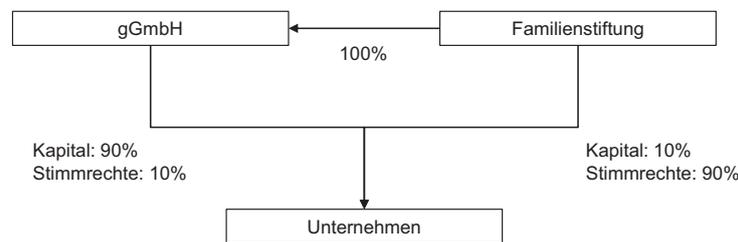


Abb. 3; Quelle: Eigene Darstellung

saurierungsquoten sein „dürfen“. Zunächst entbehrt diese Praxis der Finanzverwaltung nach unserer Einschätzung einer gesetzlichen Regelung, denn die Ausschüttungshöhe ist abhängig beispielsweise vom Geschäftsmodell, den Investitionen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen. Damit muss es der Stiftung nicht nur erlaubt, sondern sogar gefordert werden, dass sie das Unternehmen durch Thesaurierung von Gewinnen und vorsichtige Entnahmepolitik weiterentwickelt und dauerhaft als Einkunftsquelle erhält. Auch besteht kein (wirtschaftlicher) Grund, die Zuwendung einer Beteiligung mit fehlenden Einflussrechten abzulehnen. Folgendes Beispiel macht dies deutlich: Einer gemeinnützigen Stiftung sollen wertvolle Anteile an einer Kapitalgesellschaft zugewendet werden. Sie soll dabei aber keine Einflussrechte auf die Höhe der Ausschüttung haben und sich im Hinblick auf die Beschließung von Ausschüttungen nicht durchsetzen können. Das Halten der Anteile ist für die Stiftung weder mit Haftungsrisiken noch mit höheren Aufwendungen verbunden. Wenn die Stiftung nun eine solche Zuwendung annimmt, die eine Chance, aber keine Garantie auf Gewinne bietet, entspricht dies kaufmännisch nachvollziehbaren Grundsätzen. Im Gegenteil: Würde die Stiftung das Geschenk aufgrund des fehlenden Einflusses ablehnen, wäre dies wirtschaftlich nicht nachvollziehbar. Wenn die Stiftung also nun ein solches Geschenk annimmt, handelt sie nicht gegen die Grundsätze der Unmittelbarkeit nach § 56 AO, denn alle ausgeschütteten Erträge werden im gemeinnützigen Bereich verwendet. Auch das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung wird nicht infrage gestellt, da auf Ebene des Unternehmens thesaurierte Mittel der Stiftung noch nicht zugeflossen und damit auf dieser Ebene auch nicht als zeitnah zu verwendende Mittel einzusetzen sind.

In der Praxis versucht man, in solchen Konstellationen einen Kompromiss²³ mit der Finanzverwaltung zu erzielen, z.B. eine auch in Verlustjahren gleichbleibende Mindestausschüttung zu vereinbaren. Diese Mindestausschüttungen können auf einen bestimmten Betrag, gedeckelt auf einen niedrigen Prozentsatz des Konzernjahresüberschusses bemessen

und für eine bestimmte Zahl von Verlustjahren (z.B. drei Jahre) auch in Verlustphasen fortgeführt werden. Höhere Ausschüttungen wären jederzeit möglich, aber nicht einseitig durch die gemeinnützige Stiftung durchsetzbar. Die gemeinnützige Stiftung wiederum hat eine Planungsbasis durch Festlegung der Mindestausschüttung für langfristige Projekte und Zusagen.²⁴

VI. Die gemeinnützige GmbH

Bei der Diskussion über die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung vergleicht man diese oft mit der Rechtsform der gemeinnützigen GmbH. Der Vorteil liegt auf der Hand: Die Rechtsform ist deutlich flexibler und unterliegt nicht der Stiftungsaufsicht. Die Abstimmung mit der Stiftungsbehörde entfällt damit im Rahmen der Gründung und es verbleibt (lediglich) eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung über die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit. Auch spätere Änderungen der Satzung sind damit wesentlich einfacher umzusetzen. Darin liegt aber zugleich der Nachteil der gemeinnützigen GmbH: Die Gesellschaft benötigt mindestens einen Gesellschafter, der dann auch die gesellschaftsrechtliche Kompetenz hat, Satzungsänderungen durchzuführen. Dies führt zu einer gewissen Missbrauchsanfälligkeit der GmbH, da der Gesellschafter eine sehr starke Rolle innehat und selbst die Gemeinnützigkeit später durch Satzungsänderung wieder aufheben könnte. Eine mögliche Lösung ist die Einbindung einer Familien- oder Unternehmensstiftung, die u.a. die Anteile an der gemeinnützigen GmbH hält. Eine gemeinnützige GmbH kann aber auch in ein Doppelstiftungsmodell integriert werden, indem beispielsweise die Familienstiftung neben einer direkten Beteiligung am Unternehmen auch die Anteile an der gemeinnützigen GmbH hält.

Eine weitere mögliche Lösung hat der Gesetzgeber zwischenzeitlich durch eine Gesetzesänderung 2020 an die Hand gegeben: § 57 Abs. 4 AO. Einer gemeinnützigen Organisation ist es nunmehr auch steuerlich explizit erlaubt, (sogar ausschließlich) ihren gemeinnützigen Zweck durch das »

²³ Dieser Kompromiss könnte durch eine verbindliche Auskunft oder tatsächliche Verständigung abgesichert werden.

²⁴ Vgl. hierzu auch Alber, WPG 2018, 668, 669; Lorz, Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 32, Rz. 27; Braun/Siemers, Beck'sches Handbuch der GmbH, § 19, Rz. 78.

Halten von Anteilen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften zu erfüllen.²⁵ Die Anteile an der gemeinnützigen GmbH könnten damit teilweise oder ganz auch von einer gemeinnützigen Stiftung gehalten werden.

Die Übertragung von Vermögen auf eine gemeinnützige GmbH unterliegt anderen steuerlichen Rahmenbedingungen als jene auf eine gemeinnützige Stiftung. Eine unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils an eine gemeinnützige GmbH führt aber zu einer verdeckten Einlage mit Realisation der stillen Reserven, wenn der Zuwendende (oder nahestehende Personen) an der GmbH beteiligt ist.²⁶ Gleiches gilt für die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach § 17 EStG, denn auch hier droht eine zur Realisation führende verdeckte Einlage. Abhilfe können die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes bei einer Einbringung gegen Kapitalerhöhung leisten, was aber in jedem Einzelfall gesondert zu überprüfen ist. Beispielsweise die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in die gemeinnützige GmbH unter Fortführung steuerlicher Buchwerte erfordert die Übertragung einer Beteiligung nebst der Mehrheit der Stimmrechte.²⁷ Beim Doppelstiftungsmodell ist gerade dies aber nicht gewollt, was die Umsetzung unter Einbindung einer gemeinnützigen GmbH steuerlich zumindest komplexer gestaltet.

Bei einer gemeinnützigen GmbH ist zudem ergänzend die Übertragung von Anteilen auf Gesellschafterebene zu betrachten. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu die Auffassung, dass die Anteile an der gemeinnützigen GmbH mit dem Verkehrswert zunächst ohne Berücksichtigung der Gemeinnützigkeit zu bewerten sind und erst in einem zweiten Schritt die Gemeinnützigkeitsrechtliche Bindung des Vermögens durch eine auflösend bedingte Last abgezogen wird.²⁸ Fiele dann später einmal die Gemeinnützigkeit weg, würde die Schenkung- und Erbschaftsteuer aus dem Übertragungsvorgang nacherhoben werden.

VII. Erbschaftsteuer

Für die Übertragung von Vermögen an eine gemeinnützige Stiftung, ebenso für eine gemeinnützige GmbH greift die erbschaft- und schenkungsteuerliche Befreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG. Insoweit besteht allerdings eine zehnjährige Nachfrist. Die Erbschaftsteuer wird nacherhoben, wenn die gemeinnützige Stiftung innerhalb von zehn Jahren ihre Gemeinnützigkeit verlieren sollte und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird.

Hinweis: Wird Vermögen nach einer Erbschaft oder Schenkung innerhalb von 24 Monaten an eine gemeinnützige Stiftung übertragen, erlischt die Erbschaft- und Schenkungsteuer für den ersten Erwerb. Dies gilt allerdings nur für eine gemeinnützige Stiftung, nicht z.B. für eine gemeinnützige GmbH. Zudem kann in diesem Fall weder ein Spendenabzug noch eine Stiffterversorgung und Ehrung nach § 58 Nr. 6 AO beansprucht werden.

VIII. Ausblick

Gemeinnütziges Engagement kennt vielerlei Facetten. Die Strukturen sind meist langfristig angelegt und bedürfen damit einer sorgfältigen Vorbereitung. Gerade im Hinblick auf die Einbindung bürgerlich-rechtlicher Stiftungen ist eine nachträgliche Anpassung der Struktur nur noch unter engen Voraussetzungen und in Abstimmung mit der Stiftungsbehörde möglich. Daher sind in der Praxis oftmals flexiblere Lösungen angezeigt, etwa die Einbindung einer gemeinnützigen GmbH oder das Doppelstiftungsmodell. Zudem bietet das Steuerrecht einige Fallstricke, die bei der Übertragung von Vermögen an eine gemeinnützige Stiftung oder eine gemeinnützige GmbH beachtet werden müssen. Eine Abstimmung der Struktur mit der Finanzverwaltung – gerade bei Übertragung größerer Unternehmensvermögen – ist im Vorfeld der Umsetzung empfehlenswert und erfolgt meist im Rahmen einer verbindlichen Auskunft. Ein entsprechender zeitlicher Vorlauf von mindestens zwölf Monaten für die Implementierung einer solchen Struktur sollte daher einkalkuliert werden. ◆



Prof. Matthias Alber ist Diplom-Finanzwirt (FH) an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen, Ludwigsburg.

Andrea Seemann ist Steuerberaterin und Partnerin bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz, Stuttgart.

²⁵ In der Regel wird man dem gemeinnützigen Gesellschafter aber zumindest geringe Gewinnausschüttungen zubilligen müssen, damit dort die Kosten getragen und die Struktur für sich lebensfähig wird.

²⁶ Wacker, in: Schmidt, EStG, § 6, Rz. 714.

²⁷ Vgl. § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG.

²⁸ Vgl. Erlass vom 9.10.2013, DStR 2013, 2636.

KEYWORDS

Doppelstiftungsmodell • Stiftungen • Vermögensnachfolge • Unternehmensnachfolge