

Statements

zur rechtswissenschaftlichen Dissertation „Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen“

von Prof. Dr. iur. Dr. rer. pol. Olaf Gierhake

Prof. Dr. Martin Wenz,

Lehrstuhl für betriebswirtschaftliche Steuerlehre, internationales und liechtensteinisches Steuerrecht, Universität Liechtenstein, Vaduz:

„Durch das neue, international anerkannte und europarechtskonforme Steuergesetz und das DBA mit Deutschland ist Liechtenstein als Standort für Unternehmen und Vermögensstrukturen sowie Nachfolgelösungen mit privat- und gemeinnützigen Stiftungen von grossem Interesse. Olaf Gierhake zeigt in seiner Dissertation, wie liechtensteinische Stiftungen - im Einklang mit dem deutschen Steuerrecht - von deutschen Unternehmern zur Lösung komplexer Nachfolgeprobleme genutzt und damit Arbeitsplätze in Deutschland erhalten werden können. Lesenswert!“

Clemens Laternser, Treuhänder, LL.M. (International Taxation),

Geschäftsführer Liechtensteinische Treuhändervereinigung, Vaduz:

„Das neue Doppelbesteuerungsabkommen D-FL eröffnet ganz neue rechts- und steuerkonforme Tätigkeitsfelder für Treuhänder in der Schweiz und in Liechtenstein. Olaf Gierhake zeigt sehr spannende Möglichkeiten für die Weiterentwicklung bestehender Kundenbeziehungen und für die Gewinnung von Neukunden auf. Empfehlenswert!“

Univ.-Doz. Dr. Friedrich Fraberger, LL.M. (International Taxation), StB, TEP

Leiter des KPMG Experten-Teams „Estate Planning“, KPMG Österreich

Leiter der Gruppe „Unternehmensnachfolge“ des Fachsenates für Steuerrecht der österreichischen Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT), Lektor an der Wirtschaftsuniversität Wien:

„Viele deutsche Unternehmer suchen derzeit nach einer Unternehmensnachfolgelösung mit einer „passgenauen“ Stiftung. Olaf Gierhake zeigt in seiner Dissertation, dass österreichische Privatstiftungen und - ab dem 1.1.2013 - auch liechtensteinische Stiftungen eine echte Alternative zur Gründung einer deutschen BGB-Stiftung sind. Die Arbeit ist trotz vorhandenem wissenschaftlichen Tiefgang äusserst praxisrelevant und lesenswert für deutsche Unternehmer und deren persönliche Berater.“

Prof. Dr. Dagmar Gesmann-Nuissl

Inhaberin der Professur für Privatrecht und Recht des geistigen Eigentums, TU Chemnitz:

„Die Arbeit von Olaf Gierhake verfolgt einen sehr pragmatischen Ansatz und ist wegen der sehr gründlichen und ländervergleichenden Darstellungen zum Stiftungs- und Stiftungssteuerrecht der Referenzländer insbesondere für die Beratungspraxis sehr gewinnbringend.“

Prof. Dr. Helmut Heiss, LL.M.,

Lehrstuhl für Privatrecht, Rechtsvergleichung und Internationales Privatrecht, Universität Zürich

«Olaf Gierhake stellt in seiner Arbeit interessante Möglichkeiten für deutsche Rechtsanwender vor, durch den Einsatz österreichischer und liechtensteinischer Stiftungen einen erhöhten Vermögensschutz für das Familienvermögen im Vergleich mit einer deutschen Stiftungslösung zu erzielen.»

Inhalt

Die vorliegende Arbeit geht der Frage nach, welche rechtlichen Gemeinsamkeiten und Unterschiede die drei Stiftungsrechtsordnungen Deutschland, Österreich und Liechtenstein aus der Perspektive des Rechtsanwenders eines deutschen Unternehmers aufweisen, der nach einer Nachfolgelösung für sein Unternehmen sucht. Dem Unternehmer als potentiellem Stifter soll aufgezeigt werden, welche rechtlichen Vor- und Nachteile die Begründung einer unternehmensverbundenen Stiftung in Österreich oder Liechtenstein im Vergleich mit einer unternehmensverbundenen Stiftung in Deutschland aus rechtlicher Perspektive mit sich bringen kann.

Im Mittelpunkt stehen Rechtsfragen des jeweiligen Stiftungsrechtes, des internationalen Steuerrechtes und des internationalen Privatrechtes. Alle diese drei Rechtsgebiete unterlagen in den letzten Jahren durch umfassende Reformen in den verschiedenen nationalen Rechten, durch vielfältige Neuabschlüsse und Revisionen bilateraler und multilateraler internationaler Abkommen sowie durch die permanente Weiterentwicklung des europäischen Gemeinschaftsrechtes z.T. tiefgreifenden Änderungen, die eine wissenschaftliche rechtvergleichende Bestandsaufnahme des Status Quo aus Anwenderperspektive erforderlich machen und die als Ausgangspunkt für weitere Forschungsfragen im gegebenen Kontext dienen kann. Während die meisten rechtswissenschaftlichen Untersuchungen zu Fragen der Unternehmensnachfolge die im jeweiligen Sitzland des Unternehmens verfügbaren innerstaatlichen Rechtsinstrumente des Stiftungsrechtes in den Mittelpunkt stellen, legt die vorliegende Untersuchung den Schwerpunkt bewusst auf die rechtlichen Auswirkungen von grenzüberschreitend

ausgestalteten Stiftungslösungen, bei denen sich Stifter und Unternehmen in Deutschland befinden, die Stiftung jedoch in Österreich oder Liechtenstein begründet wird.

Im **ersten Teil** findet eine rechtsvergleichende Untersuchung statt, welche der drei Stiftungsstandorte Deutschland, Österreich und Liechtenstein mit ihren jeweiligen Stiftungsrechtsordnungen aus rechtlicher Perspektive die bestmöglichen Rahmenbedingungen für einen früh- und leibzeitig eingeleiteten familienexternen Unternehmensnachfolgeprozess unter Berücksichtigung der Motive deutscher Unternehmer bietet. Hierbei werden Gemeinsamkeiten, aber auch signifikante Unterschiede des österreichischen und liechtensteinischen unternehmensverbundenen Stiftungsrechtes zu den in Deutschland üblichen Stiftungsstrukturen aus rechtlicher Perspektive herausgearbeitet, die dem potentiellen Stifter einen zielorientierten Vergleich der Stiftungsstandorte und die rechtliche Ausgestaltung einer unternehmensverbundenen Stiftung im ausgewählten Zielland erleichtern.

In Österreich und Liechtenstein unterliegen Stiftungen nicht notwendigerweise einer staatlichen Stiftungsaufsicht, von deren „Wohlwollen“ die konkreten unternehmerischen Handlungsmöglichkeiten der Stiftungsorgane beschränkt werden.

Hinsichtlich der Publizitätspflichten gibt es bedeutende Unterschiede: In Deutschland werden größere Stiftungen vom Publizitätsgesetz erfasst, während in Österreich und in Liechtenstein gesetzlich keine Publizität, auch nicht für „große“ Stiftungen, vorgesehen ist. In Deutschland und Österreich müssen Stiftungen – anders als in Liechtenstein - in öffentlich zugängliche Verzeichnisse (Landesstiftungsverzeichnisse bzw. Firmenbuch) eingetragen werden. Das in Deutschland für Stiftungen vorgesehene und einer aufsichtsrechtlichen Überwachung unterliegende Kapitalerhaltungsprinzip ist in Österreich und Liechtenstein unbekannt. Der Bereich der Rechnungslegung und Prüfung einer Stiftung unterliegt in Deutschland der Prüfung durch die Stiftungsaufsicht. In Österreich ist dieser Bereich ähnlich wie bei (großen) Kapitalgesellschaften (Buchführung, Jahresabschluss, Jahresbericht) mit einem obligatorischen Abschlussprüfer organisiert. In Liechtenstein unterliegt dieser Bereich weitgehend der privatautonomen Gestaltung durch den Stifter in der Stiftungssatzung; de jure besteht nur eine eingeschränkte Buchhaltungspflicht.

Die in den drei Ländern geltenden Gemeinnützigkeitskriterien sind in qualitativer Hinsicht vergleichbar. Die Aufsichtsintensität für gemeinnützige Stiftungen ist in allen drei Ländern höher als für privatnützige Stiftungen.

Nach dem Ableben des Stifters durchzuführende Satzungsänderungen sind in Deutschland von der Zustimmung der Landesstiftungsbehörde abhängig. In Österreich sind Änderungen nur in engen statischen Grenzen, die durch den schriftlich niedergelegten Stifterwillen dokumentiert sind, mit Zustimmung des Gerichts möglich. In Liechtenstein kann der Stifter – mit Ausnahme des Stiftungszweckes – in der Satzung auch weitere Organe legitimieren, unter den von ihm definierten Rahmenbedingungen spätere Änderungen in den Stiftungsdokumenten vollziehen zu können, was es ermöglicht, die Stiftungsdokumente nach dem Zeitpunkt der Stiftungerrichtung in einem wohldefinierten Rahmen zu verfeinern. Dies ist insbesondere bei den typischerweise komplexen Anpassungsprozessen einer langjährig angelegten Unternehmensnachfolge als Vorteil zu werten.

Die Rolle der Begünstigten im Rahmen der Foundation Governance ist in den drei Ländern äußerst unterschiedlich geregelt: In Deutschland unterliegen sowohl die Informations- als auch die Mitwirkungsrechte der Begünstigten in Stiftungsorganen weitgehend der Satzungsautonomie des Stifters. In Österreich hat einerseits ein vergleichsweise kleiner Kreis von aktuell Begünstigten sehr umfassende gesetzliche Informationsrechte hinsichtlich der Stiftungsaktivitäten, andererseits haben Stiftungsbegünstigte in Österreich nur extrem stark beschränkte Mitwirkungsrechte in den Organen der Stiftung. In Liechtenstein können sowohl Informationsrechte der Begünstigten als auch deren Mitwirkungsrechte weitgehend privatautonom durch den Stifter festgelegt werden, solange hierbei keine Interessenskonflikte entstehen.

Im Fürstentum Liechtenstein existieren mit der Anstalt, dem Treuunternehmen und dem Trust weitere funktional mit einer Stiftung vergleichbare Rechtskonstrukte, die insbesondere für grenzüberschreitende unternehmensverbundene Vermögensnachfolgefragen mit Beteiligten / Begünstigten außerhalb Deutschlands in Betracht kommen.

Die möglichen rechtlichen Dispositionen zur Nachfolge von unternehmerischem Beteiligungsvermögen werden heute maßgeblich durch steuerliche Überlegungen beeinflusst, die **Teil 2** der vorliegenden Arbeit bilden. Die verschiedenen beteiligten Fiskalbesteuern Eigentumswechsel von Unternehmensbeteiligungen vom Stifter zu Stiftungen mit unterschiedlichen Transfersteuern, wie z. B. Schenkungs-, Widmungs- oder Stiftungseingangssteuern. Zudem kann es – insbesondere bei grenzüberschreitenden Eigentumsübertragungen von deutschen Unternehmensbeteiligungen zu ausländischen Stiftungen – zur Aufdeckung einkommensteuerlicher stiller Reserven des Beteiligungsbesitzes und damit zu zusätzlichen, aus Unternehmersicht z.T. inakzeptablen Belastungen kommen. Einmal übertragen, besteuern verschiedene Länder im laufenden Betrieb die von Stiftungen vereinnahmten Unternehmenserträge des deutschen Unternehmens und des weiteren

Stiftungsvermögens unterschiedlich. Hierbei spielen – neben der Frage, ob gemeinnützige oder privatnützige Stiftungszwecke verfolgt werden – die unterschiedlichen Eigenschaften der verschiedenen Steuerrechtssysteme im Sitzland der Stiftung und deren Zusammenspiel mit den steuerlichen Regeln im Sitzland des Unternehmens, hier Deutschland, sowie die bestehenden steuerrechtlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine zentrale Rolle. Es wird deswegen aus der Perspektive des deutschen Unternehmers der Frage nachgegangen, ob und unter welchen Voraussetzungen trotz der mittlerweile bereits recht weit fortgeschrittenen europäischen Harmonisierungsprozesse noch prohibitiv wirkende steuerliche Hürden beim Einsatz einer Auslandsstiftung in Österreich oder Liechtenstein vorliegen und wie diese Hürden, etwa durch eine an den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen im Sitzland des Stifters und des Unternehmens ausgerichtete rechtliche Ausgestaltung der Stiftungsverfassung, begegnet werden kann. Es wurde zudem untersucht, wie hoch die kumulierten Gesamtsteuerbelastungen der beteiligten Fisci bei verschiedenen unternehmensverbundenen Stiftungsarten in den drei Ländern im laufenden Betrieb ausfallen, um eine Ceteris-Paribus Abschätzung der Vorteilhaftigkeit einer Auslandsstiftungslösung im direkten Vergleich mit einer deutschen Stiftungslösung zu ermöglichen.

Die Analyse hat zunächst gezeigt, dass es aufgrund der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen in Deutschland empfehlenswert ist, von den zivilrechtlich in Österreich und Liechtenstein gegebenen Möglichkeiten des Vorbehaltes von starken Stifterrechten, etwa von Widerrufs- und Änderungsrechten *keinen* Gebrauch zu machen. Vielmehr sollte dem häufig von Unternehmern geäußerten Wunsch, auf das Geschehen in der Stiftung auch nach der Errichtung Einfluss nehmen zu können, durch Einsitznahme des Stifters in *Aufsichtsorganen* Rechnung getragen werden. Diese Lösung ermöglicht es, den steuerlich in Deutschland gebotenen Nachweis der Verselbständigung des Stiftungsvermögens zu führen, die Begründung einer unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht der Stiftung in Deutschland, wie sie bei Einsitznahme in ein operatives Leitungsorgan in Betracht käme, abzuwenden, und – im Falle von Liechtenstein - trotzdem über die in der Stiftungssatzung definierten Einflussnahmerechte des Aufsichtsorgans die weitere lebzeitige Feinjustierung der Foundation Governance auf strategischer Ebene zu ermöglichen.

Eine wesentliche Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft kann unter den genannten Voraussetzungen schenkungssteuerlich günstig unter Nutzung von substantiellen Bewertungsabschlägen (85% bzw. 100%) und ohne Aufdeckung einkommensteuerlicher stiller Reserven an eine Stiftung in Deutschland gewidmet werden. Im Falle von Österreich und – neu ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des DBA DE-FL am 1.1.2013 – auch Liechtenstein ist dies allerdings derzeit aufgrund

der nach wie vor bestehenden – und europarechtlich fragwürdigen – Regelungen des § 6 AStG nur über einen Umweg – die vorherige Einbringung der Beteiligung in eine Personengesellschaft – möglich. Auf diese Weise kann die Übertragung einer wesentlichen Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft durch den Verbleib einer Betriebsstätte in Deutschland dem ausensteuerlichen Zugriff entzogen werden. Im Falle von österreichischen Stiftungen ist im Bereich der Transfersteuern die bei der Widmung zusätzlich fällige Stiftungseingangssteuer von i.d.R. 2,5% zu berücksichtigen.

Werden Mitunternehmeranteile an einer Personengesellschaft an eine Stiftung gewidmet, so können grundsätzlich ebenfalls die attraktiven schenkungssteuerlichen Bewertungsabschläge genutzt werden. Im Bereich der laufenden Besteuerung sind Vorteile dadurch zu konstatieren, dass Stiftungen dem im Verhältnis zum Einkommensteuertarif niedrigeren Körperschaftssteuertarif unterliegen.

Im Bereich von Immobilien und liquidem Vermögen verbietet sich in den meisten Fällen faktisch durch die hohe Schenkungssteuerbelastung eine Vermögenswidmung an eine privatnützige Stiftung. Eine steuerfreie Widmung derartiger Vermögenswerte an gemeinnützige Stiftungen ist derzeit nur an inländische gemeinnützige Stiftungen möglich.

In einer Gesamtschau dürfte in vielen Fällen die Gestaltung einer liechtensteinischen privatnützigen Stiftung die langfristig steuerlich günstigste Variante für eine Unternehmensnachfolge darstellen, wenn es gelingt, die Abkommensberechtigung der Stiftung sicherzustellen und die fallweise noch bestehenden ausensteuerlichen Beschränkungen durch geeignete Sachverhaltsgestaltungen zu vermeiden.

Auf den Unternehmer und das vorhandene Familienvermögen wirkt im Zeitablauf eine Vielzahl von unterschiedlichen Risiken ein, die den Bestand des Vermögens und die Verstetigung des Willens des heutigen Unternehmers auch über seine aktive Zeit der Berufstätigkeit hinaus gefährden können. Die zweckgebundene rechtliche Verselbständigung des vorwiegend aus unternehmerischen Beteiligungen bestehenden Familienvermögens in Form einer Stiftung bietet grundsätzlich die Chance zur Etablierung von Massnahmen zur Abschottung gegen eine mögliche künftige Realisierung derartiger der Unternehmens- oder auch der Privatsphäre des Unternehmers entstammenden Risiken, der sog. Asset Protection. Der **dritte Teil** der vorliegenden Untersuchung geht deswegen der Frage nach, ob die Begründung und eine geeignete Ausgestaltung einer unternehmensverbundenen Stiftung in Österreich oder Liechtenstein abweichende qualitative Eigenschaften hinsichtlich der Abschirmwirkung des Privatvermögens gegen diese Risiken aufweist.

Es zeigt sich, dass die rechtlichen Unterschiede hinsichtlich des Schutzes vor primär geschäftlichen Risiken durch die Übertragung von Vermögenswerten auf Stiftungen im Wesentlichen die Zeiträume

betreffen, innerhalb derer Stiftungsgeschäfte von späteren Gläubigern des Stifters noch angefochten werden können. Die im Rahmen von Einzelzwangsvollstreckungen und in Insolvenzsituationen maßgebliche Schenkungsanfechtungsfrist beträgt in Deutschland 4 Jahre, in Österreich 2 Jahre und in Liechtenstein 1 Jahr. Die Erfolgsaussichten einer späteren Anfechtung von Vermögensverfügungen hinsichtlich derjenigen Vermögenswerte, die der Stiftung durch Nachstiftung gewidmet wurden, können durch eine zulässige und vor dem Hintergrund der intendierten Asset Protection geeignete Rechtswahl beim Nachstiftungs-/Schenkungsgeschäft reduziert werden. Auch hier kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Fristverkürzung im oben beschriebenen Umfang erreicht werden. Ansprüche gegen liechtensteinische Stiftungen müssen meist in Liechtenstein vor Gericht getragen werden, da Liechtenstein Urteile aus Deutschland nur äußerst eingeschränkt anerkennt und deutsche Urteile in Liechtenstein nicht vollstreckt werden.

Pflichtteilsergänzungsansprüche aufgrund unentgeltlicher Zuwendungen an deutsche Stiftungen können noch innerhalb von 10 Jahren nach dem Verfügungsdatum, wenn auch in jährlich abschmelzendem Umfang, durchgesetzt werden. Beim Einsatz liechtensteinischer Stiftungen lässt sich durch die international-privatrechtliche Konstellation und eine zulässige Rechtswahl zugunsten des liechtensteinischen Rechts im Ergebnis die pflichtteilsrelevante Frist von 10 Jahren (Deutschland) auf die in Liechtenstein relevante Frist von 2 Jahren verkürzen. Verfolgt die Stiftung in Liechtenstein nach dem dortigen Zivilrecht gemeinnützige Zwecke, entfällt die Frist vollständig.

Im Bereich von möglichen Zugewinnausgleichsansprüchen bei Ehescheidungen ist zu beachten, dass nach deutschem Recht noch innerhalb einer Frist von 10 Jahren unentgeltliche Verfügungen eines deutschen Stifters zugunsten einer Stiftung ungeschmälert Berücksichtigung bei der Ermittlung der Höhe des Zugewinnausgleichsanspruchs finden, es sei denn, der scheidende Ehegatte hatte der Verfügung zugestimmt. Da sowohl das österreichische als auch das liechtensteinische internationale Privatrecht in Fragen des Güterstandes auf deutsches materielles Recht verweisen, wird die Rechtslage grundsätzlich auch von Gerichten in Österreich (bei österreichischen Stiftungen) und in Liechtenstein (bei liechtensteinischen Stiftungen) wie in Deutschland beurteilt. Insbesondere in Liechtenstein ist aber fraglich, ob die Ausgleichsansprüche auch gegen die bereicherte liechtensteinische Stiftung durchsetzbar sind.

Erfolgreiche Unternehmer sind während ihres Berufslebens gewohnt, grenzüberschreitend interdisziplinär zu denken und zu handeln, um ihre unternehmerischen Ziele zu verfolgen. In der Arbeit konnte gezeigt werden, dass mittlerweile der politisch seit langem intendierte Abbau von Denk- und Handlungshürden mittlerweile so weit fortgeschritten ist, dass auch für den unternehmerischen

Mittelstand in Deutschland die erfolgreiche Verwirklichung einer grenzüberschreitenden Unternehmens- und Vermögensnachfolgelösung nunmehr möglich ist.

Das Promotionsverfahren wurde am 13.11.2012 mit „magna cum laude“ abgeschlossen.