



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

## **„Mobilität gemeinnütziger Stiftungen in Europa durch Wandlung“**

Dissertation vorgelegt von Joachim Mogck

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Werner F. Ebke

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Herbert Kronke

Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht

## **I. Abstract**

Mobilität durch Wandlung – mit dieser These wirbt die vorstehende Arbeit für ein neues Verständnis von einem Europäischen Stiftungsrecht. Deutsche gemeinnützige Stiftungen werden im Inland rechtlich eingemauert, gestützt auf hergebrachte Postulate, die den Grenzübertritt in diversen Formen für „unmöglich“ erklären. Das Recht verweigert sich damit der Wirklichkeit und dem in tatsächlicher Hinsicht überaus „möglichen“ Grenzübertritt beispielsweise des Stiftungsvorstand. Von oben gedachte europäische Lösungsansätze für Stiftungs mobilität zerbrechen an der politischen Realität, wie der gescheiterte Vorschlag für eine Europäische Stiftung (FE) zeigt. Die Mitgliedstaaten geben „ihren“ Status steuerprivilegierter Gemeinnützigkeit nicht aus der Hand.

End- und potentiell fruchtloses Warten auf ein harmonisiertes europäisches Gemeinnützigkeitsrecht verhindert bisher die Entstehung eines integrierten europäischen Raums für bürgerschaftliches Engagement. Die Arbeit nimmt daher diese Realität und Gegebenheiten an und verpflichtet sich der Stiftung, die einen historischen Zweck in eine stetig wandelnde Wirklichkeit transportieren muss. Hierzu befreit die Arbeit die Stiftung auf Grundlage nationaler Rechte von unten, indem lange gepflegte Postulate zum gesellschaftsrechtlichen Grenzübertritt der Stiftung als unzutreffend entlarvt werden. Grenzüberschreitende Mobilität bedeutet für die Stiftung rechtsidentische Wandlung ihrer Form. Die Wandlung ermöglicht es der Stiftung, die europäischen Stiftungsrechte zu durchschreiten und dabei die wohl verteidigten steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsrechte von innen aufzubrechen.

## **II. Zusammenfassung der Einzelergebnisse zum Grenzübertritt**

1. Wird die gemeinnützige Stiftung in einem anderen Mitgliedstaat als ihrem Gründungsstaat rechtsgeschäftlich tätig, ist für die gesellschaftsrechtliche Behandlung die Verortung des Stiftungsverwaltungssitzes (und damit in aller Regel insbesondere des Stiftungsvorstandes) maßgeblich. Befindet sich dieser weiterhin im Gründungsstaat, tritt die Stiftung in ihrem Gaststaat als Stiftung ausländischen Rechts auf und ist als solche rechts-, partei- und handlungsfähig.

2. Verlagert sich hingegen der Verwaltungssitz einer Stiftung, so greift aus deutscher Sicht die kollisionsrechtliche Sitztheorie, welche die Geltung des materiellen Stiftungsrechts am Ort des Verwaltungssitzes anordnet. Außerhalb des Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit hat dies folgende Konsequenzen:

a) Verlagert sich der Verwaltungssitz einer ausländischen Stiftung nach Deutschland, so gilt deutsches Stiftungssachrecht. Dieses erkennt in dem ausländischen Stiftungsgeschäft die tauglichen Grundlagen für die Entstehung einer deutschen Vorstiftung. Mit dem verwaltungssitzmäßigen Grenzübertritt wird die ausländische Stiftung daher, entgegen der bisher in Deutschland herrschenden Ansicht, nicht als rechtliches *nullum* sondern als deutsche Vorstiftung behandelt und folgt, analog den Grundsätzen zur Vorgesellschaft bei den übrigen Körperschaften, weitgehend bereits dem materiellen Gesellschaftsrecht der deutschen Stiftung (sog. „Vorstiftungsmodell“). Das Bestehen einer entsprechenden Absicht zur Anerkennung durch die Stiftungsbehörde als deutsche Stiftung wird bis zum Beweis des Gegenteils fingiert. Es folgt der bekannte stiftungsbehördliche Prozess bis zur

Anerkennung als rechtsfähige Stiftung, wie ihn die deutsche Stiftungsbehörde auch bei einer rein inländischen Gründung begleitet. Fehlt ausnahmsweise die ausdrückliche schriftliche Bestimmung des konkret gewidmeten Vermögens, greifen die Grundsätze zur fehlerhaften Gesellschaft, was im Ergebnis lediglich die Anerkennungsfähigkeit bis zu einer entsprechenden Nachholung hindert. Endgültiges Ergebnis des Zuzugs des Stiftungsverwaltungssitzes ist eine nachfolgende Satzungssitznahme in Deutschland, welche zum rechtsidentischen Formwechsel durch Anerkennung als deutsche Stiftung führt. Zu keinem Zeitpunkt geht die (zunächst) ausländische Stiftung jedoch unter, ihre Verwaltungssitzverlegung nach Deutschland ist vielmehr durch bekannte und bewährte Institute des deutschen Gesellschaftsrechts rechtsidentisch gestaltbar.

b) Die Verwaltungssitzverlegung einer deutschen Stiftung in das Ausland führt zur Anwendbarkeit des ausländischen Rechts. Alleine von dessen weiterer Behandlung des Sachverhalts hängt das rechtliche Schicksal der Stiftung ab. Insbesondere enthält das deutsche Stiftungssachrecht, entgegen der hierzu nahezu ausnahmslos vertretenen Auffassung, keinen Auflösungszwang. Eine Auflösung der deutschen Stiftung mit ausländischem Verwaltungssitz ist weder sachrechtlich möglich noch teleologisch sinnig begründbar. Der ausländische Verwaltungssitz der deutschen Stiftung beschränkt die Aufsichtstätigkeit deutscher Stiftungsbehörden nicht und wird daher vom deutschen Sachrecht ohne Weiteres hingenommen. Es bleibt einzig beim Normanwendungsappell der deutschen Sitztheorie. Verweist das Kollisionsrecht des ausländischen Zuzugsstaates auf das deutsche Recht zurück (folgt also der Gründungstheorie), besteht die deutsche Stiftung mit ausländischem Verwaltungssitz ohne weitere rechtliche Konsequenz fort. Ordnet das Kollisionsrecht des Zuzugsstaates die Geltung seines eigenen Sachrechts an, folgt das weitere rechtliche Schicksal diesem. Kennt das ausländische Sachrecht ein Institut sachrechtlicher Transposition, vergleichbar dem deutschen Vorstiftungsmodell, wandelt es die deutsche Stiftung im Ergebnis in eine solche des eigenen, ausländischen Rechts. Eine Satzungssitzverlegung wird nachfolgen, soweit das nun geltende ausländische Sachrecht den inländischen Satzungssitz fordert. Der Prozess der Ausgliederung aus dem deutschen und Wiedereingliederung in das ausländische Gesellschaftsrecht vollzieht sich mangels Auflösungszwangs rechtsidentisch und wird dabei durch die deutsche Stiftungsaufsicht überwacht (sog. „aufsichtsrechtliches Kooperationsmodell“). Dies hat erhebliche steuerrechtliche Konsequenzen, welche den Wegzug gerade auch in finanzieller Hinsicht erstmals ermöglichen. Der Verzug in einen Sitztheoriestaat ohne sachrechtliche Transpositionsmöglichkeit ist auf Anordnung der Stiftungsbehörde hin rückgängig zu machen bzw. zu unterlassen.

3. Außerhalb des Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit müssen Stiftungen zur Schaffung ausländischer Zweigniederlassungen auf Hilfskonstruktionen zurückgreifen. Unterhalb der Schwelle einer Verwaltungssitzverlegung ist ein personelles Tätigwerden in einem anderen Mitgliedstaat nur an steuerrechtliche Vorgaben gebunden. Für ein gesellschaftsrechtlich strukturiertes Vorgehen können verschiedene Gestaltungsoptionen angeboten werden, welche im Ergebnis durch den Einsatz einer deutschen Dachstiftung den Betrieb von „Stiftungstöchtern“ im Ausland ermöglichen, ohne in den Wahrnehmungsbereich der deutschen Sitztheorie zu gelangen.

4. Für den Bereich der Satzungssitzverlegung kann aus Sicht des deutschen Rechts die Geltung einer sachrechtlichen Gründungstheorie ausgemacht werden. Die Satzungssitzverlegung einer ausländischen Stiftung nach Deutschland folgt wiederum dem Vorstiftungsmodell, welches ohnehin in allen Fällen

den grenzüberschreitenden Formwechsel samt Satzungssitznahme in Deutschland zum Ergebnis hat. Die grenzüberschreitende Verlegung des Satzungssitzes einer deutschen Stiftung ist möglich, soweit das Recht des ausländischen Staates ein vergleichbares materiellrechtliches Institut vorsieht. Die anschließende rechtliche Aus- und Wiedereingliederung folgt wiederum dem aufsichtsrechtlichen Kooperationsmodell. Die jeweiligen Transpositionsprozesse vollziehen sich, in Ermangelung sachrechtlicher Liquidationszwänge, rechtsidentisch und zeitigen damit auch steuerrechtliche Konsequenzen, die europaweite Stiftungsmobilität ermöglichen. Als weitere Gestaltungsvariante ist ein satzungsmäßiger Doppelsitz denkbar, der ein Doppelstatut für die einheitliche Rechtsperson zum Ergebnis hat.

5. Im Bereich der europäischen Niederlassungsfreiheit nach den Artt. 49, 54 AEUV folgt das gemeinnützige dem erwerbswirtschaftlichen Stiftungshandeln, da nur letzteres den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 54 AEUV eröffnet. Unter einer konkreten Betrachtungsweise ergibt sich hierzu, dass die gemeinnützige Stiftung in weiten Teilen ihres Handelns erwerbswirtschaftlich tätig wird und werden muss, um Mittel für die ideelle Fördertätigkeit zu erwirtschaften. Niederlassungsrechtlich erhebliche Erwerbstätigkeit ergibt sich in sektoraler Annäherung beim wirtschaftlichen Geschäfts- und Zweckbetrieb, beim Übergang von der Vermögensverwaltung zum Geschäftsbetrieb sowohl bei Vermietung- und Verpachtung als auch bei der Beteiligung an Kapitalgesellschaften, sowie schließlich vereinzelt auch im ideellen Bereich, soweit es dort zu einem Leistungsaustausch kommt. Die sektorale Annäherung hilft für die Bestimmung des Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit einer einheitlichen juristischen Person jedoch nicht weiter, weshalb ein gesellschaftsrechtlicher Ansatz zu wählen ist. Dieser konstatiert das wirtschaftlich zwingende und übergreifende Potential an erwerbswirtschaftlichem Stiftungshandeln und eröffnet mit dieser Erwägung generell den persönlichen Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit. Dieser soll nur Gesellschaften verwehrt bleiben, welche in Ausgestaltung der sozialrechtlichen Regelungskompetenzen der Mitgliedstaaten auf eine staatliche Finanzierung zurückgreifen müssen. Der sachliche Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit erfordert den Grenzübertritt eines konkreten erwerbswirtschaftlichen Stiftungshandelns, der damit die generalisierte Vermutung zur Eröffnung des persönlichen Schutzbereiches beweist. Unter dieser Bedingung ist der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit der Artt. 49, 54 AEUV für gemeinnützige Stiftungen eröffnet.

6. In ihrem Anwendungsbereich statuiert die Niederlassungsfreiheit bestimmte Vorgaben an die Gesellschaftsrechtsordnungen der Mitgliedstaaten. Auf die Verlegung des Verwaltungssitzes einer Stiftung haben diese die folgenden Auswirkungen:

a) Beim Zuzug durch Verlegung des Verwaltungssitzes nach Deutschland ist es der Sitztheorie versagt, die generelle Anwendung deutschen Stiftungssachrechts zu fordern. Die ausländische Stiftung ist vielmehr als solche anzuerkennen und zu behandeln. Sie unterliegt dabei der deutschen Register- und Rechnungslegungspflicht gegenüber der zuständigen Aufsichtsbehörde. Eine darüber hinausgehende Anwendung des deutschen Stiftungssachrechts scheidet jedoch in aller Regel aus, da es insoweit meist an einem tragfähigen Rechtfertigungsgrund für einen entsprechenden Eingriff in die Niederlassungsfreiheit der ausländischen Stiftung fehlen wird. Niederlassungsrechtlichen Schutz in gleichem Umfang genießen *charitable trusts*, welche verwaltungssitzmäßig insbesondere in Gestalt des *trustees* nach Deutschland zuziehen.

b) Verhindert ein anderer Mitgliedsstaat bereits den Wegzug des Verwaltungssitzes der Stiftungen seines nationalen Rechts, indem er diesen mit einem Auflösungszwang belegt, so steht diesen der vollumfängliche rechtliche Zu- und Umzug nach Deutschland in Gestalt des grenzüberschreitenden Formwechsels offen. Dieser folgt wiederum dem Vorstiftungsmodell, dessen Anwendung die Niederlassungsfreiheit dann gebietet und damit zugleich reflexiv die generellen Auflösungszwänge im ausländischen Recht des Gründungsstaates verbietet.

c) Die rechtliche Behandlung der Verlegung des Verwaltungssitzes der deutschen Stiftung in das Ausland wird durch die sachrechtliche Annahme zum Bestehen oder Nichtbestehen eines Auflösungszwanges determiniert. Nach hier vertretener Ansicht sanktioniert das deutsche Stiftungssachrecht den ausländischen Verwaltungssitz nicht. Neben die Folgen, die diese Feststellung bereits auf Grundlage nur der nationalen Stiftungsrechte zeitigen kann, treten die niederlassungsrechtlichen Implikationen. Jene sichern die Achtung der deutschen Stiftung durch alle potentiellen Zuzugsstaaten der EU. Diese Versicherung führt zum Wegfall der sonst eintretenden sachrechtlichen Gefährdungslagen bei einem Zuzug in einen Sitztheoriestaat. Reflexiv steht der deutschen Stiftung die niederlassungsrechtlich abgesicherte Verwaltungssitznahme in einem Sitztheoriestaat auch aus Sicht des deutschen Rechts offen. Dies führt zum Gesamtergebnis einer umfänglichen und europaweiten Wahlfreiheit hinsichtlich des Verwaltungssitzes der deutschen Stiftung, determiniert durch die Verwirklichung des Förderzweckes. Voraussetzung ist der Nachweis einer niederlassungsrechtlich erheblichen Erwerbstätigkeit im für den Verwaltungssitz angestrebten Mitgliedsstaat. Unter hergebrachter Annahme eines konsequenten Auflösungszwangs bleibt der gemeinnützigen Stiftung hingegen auch unter dem Schutz der Niederlassungsfreiheit die Verwaltungssitznahme im Ausland generell verwehrt. Lediglich im Fall einer formwechselnden Umwandlung durch den Zuzugsstaat kann die Stiftung dann auch unter bisheriger Auffassung umfänglich ziehen zu lassen sein, unter vollständiger Ausgliederung aus dem deutschen Rechtskreis nach dem aufsichtsrechtlichen Kooperationsmodell.

7. Ist der sachliche Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit durch eine entsprechende Erwerbstätigkeit eröffnet, ist auch die Eröffnung von Zweigniederlassungen durch die gemeinnützige Stiftung geschützt. Rechtlich unselbständige Stiftungsuntereinheiten im Ausland folgen dem Gründungsrecht des Heimatstaates und sind dem sachrechtlichen Zugriff des Aufnahmestaates weitgehend entzogen. Der Schutz erfasst sowohl ausländische Zweck- und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, wie auch sonstige Außenstellen des Stiftungsverwaltungshandelns. Die Untereinheit ist umfänglich als solche einer ausländischen Stiftung anzuerkennen. Nationale Vorschriften, welche die Anerkennung der Zweigniederlassung einer ausländischen Stiftung von der Befolgung eigener nationaler Sachnormen abhängig machen oder bestimmte Stiftungsaktivitäten inländischen Rechtspersonen vorbehalten, werden nur schwerlich ein taugliches Allgemeininteresse zur Rechtfertigung eines solchen Eingriffs beibringen können, womit in weiten Teilen das Verdikt der Europarechtswidrigkeit zu fällen ist.

8. Die rechtsidentische aber formwechselnde Verlegung des Satzungssitzes der Stiftung ist innerhalb Europas nach hier vertretener Ansicht bereits auf Ebene der nationalen Rechtsordnungen konstruktiv möglich. Die europarechtliche Niederlassungsfreiheit greift in diesem Rahmen als Diskriminierungsverbot und sorgt auf diese Weise für derivative Transformationsmöglichkeiten. Die

Niederlassungsfreiheit verpflichtet dazu, funktional in den mitgliedsstaatlichen Rechtsordnungen bereits vorhandene Möglichkeiten, den Weg einer teilkonstituierten Vermögensmasse hin zur vollwirksamen Stiftung rechtlich zu überformen, auch für die Anwendung auf ausländische Rechtsträger zu öffnen und damit die grenzüberschreitende Transformation zu ermöglichen. Im deutschen Recht ist eine solche Möglichkeit in Form des Vorstiftungsmodells (gegebenenfalls in Verbindung mit den Grundsätzen zur fehlerhaften Gesellschaft) gegeben, welches damit ausländischen Stiftungen den grenz-überschreitenden Formwechsel durch Verlegung des Satzungssitzes nach Deutschland ermöglicht. Vergleichbare Institute ausländischer Rechtsordnungen sind der deutschen Stiftung zugänglich zu machen. Deren Nutzung darf durch den deutschen Staat grundsätzlich nicht durch Auflösungszwänge gehindert werden. Gleiches gilt für stiftungsrechtliche Umwandlungsmöglichkeiten, soweit die nationalen Sachrechte solche vorsehen.

### **III. Auswirkungen auf die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit**

Den vorstehend herausgearbeiteten Bestand gesellschaftsrechtlicher Mobilität durch Wandlung kann das steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsrecht aufnehmen und für sich verwenden. Die Folge ist ein rechtlicher Gleichlauf beider Rechtsregime, welcher der vorgeschlagenen Mobilitätslösung ihr Gesamtgewicht verleiht. Perspektivisch offeriert die sachrechtliche Transformation dabei den Ausweg aus den steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechten und ihrer nationalen Prägung und Abschottung.

Beim formwechselnden Zuzug wird bereits aus gesellschaftsrechtlichen Gründen eine Satzungsanpassung vorgenommen. Hier kann das nationale Steuerrecht ansetzen und seine Vorgaben einfordern. Der Stiftung wird umgekehrt die Möglichkeit gegeben, sich im Regime nationaler Gemeinnützigkeit mit all seinen Privilegien einzufinden. Versuche einer Abschottung des steuerprivilegierten Status unter nationalem Recht durch die Statuierung formaler Gemeinnützigkeitsanforderungen (so insbesondere von Satzungsvorgaben) laufen ins Leere, da es sich um eine Rechtsform inländischen Rechts mit einer auf das inländische Recht ausgerichteten Satzung handelt. Die Situation bei der Zuerkennung der Gemeinnützigkeit durch die zuständige nationale Stelle wird sich in solch einer Situation schlagartig verbessern. Das nationale Gemeinnützigkeitsrecht, welches auch künftig vom europäischen Primärrecht weitgehend verschont in den Händen der Mitgliedstaaten verbleibt, wird quasi von innen her geöffnet, restriktive Aufnahmebedingungen für ausländische Organisationen werden umgangen.

Hinzu treten weiche Faktoren, welche gerade im Bereich bürgerschaftlichen Gemeinwohlangagements ebenso von erheblicher finanzieller Bedeutung sind. Emotionale Bindung, Vertrauen und Zufriedenheit spielen hier eine erhebliche Rolle. Eine effektive Spenderbindung setzt voraus, dass der Bürger die Organisation als sein „seelisches Kürzel“ wahrnimmt, hierdurch als sein eigenes Engagement personalisiert und auch familiär „vererbt“. Ein solcher Personalisierungsprozess lässt sich wohl einfacher initiieren, wenn es sich dabei um eine Organisation des nationalen Rechts handelt. Umgekehrt erfordert die Berechtigung zum Empfang von Spenden zumindest materiell den gemeinnützigen Status nach nationalem Recht. Die Wandlung in eine inländische Rechtsperson öffnet damit auch insgesamt den wirtschaftlich bedeutenden Zugang zum inländischen Bestand an privatem Gemeinwohlangagement. Die formwechselnde Umzug ohne notwendigen Rückgriff auf die Niederlassungsfreiheit öffnet der verziehenden Stiftung den Spendenmarkt des Zuzugsstaates, den ihr

die Niederlassungsfreiheit bisher nicht öffnen kann. Aus der Sicht des Rechts wie aus der Sicht der förderorientierten und grenzüberschreitend aktiven Stiftung ein interessengerechtes Ergebnis.

Der wegziehenden, vormals deutschen Stiftung hingegen wird ein Weg aus der steuerrechtlichen Gefangenschaft in Form gemeinnützigkeitsrechtlicher Vermögensbindung gewiesen. Ihre Rechtspersönlichkeit bleibt bestehen, eine Auflösung wird vermieden. Es kommt weder zum Vermögensanfall, noch insgesamt zu einer Schlussbesteuerung, allenfalls für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Umgekehrt bleibt die gemeinnützigkeitsrechtliche Vermögensbindung schon durch die funktionale Satzungsidentität und die daraus folgende Rechtsidentität erhalten. Im Fall des Wegzugs stellt die Stiftungsbehörde die funktionale Identität und gemeinnützige Zweckverfolgung, gegebenenfalls durch Satzungseingriff, sicher. Das Ergebnis entspricht dann aber gerade dem Regelungsziel des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO.

Die Merkmale der Rechtsidentität und des Formwechsel erweist sich somit als Schlüssel in die und aus den nationalen Gemeinnützigkeitsrechten. Formelle Hindernisse bei den Gemeinnützigkeitsvorgaben erreichen die inländische Rechtsform nicht mehr. Materielle Vermögensbindung gewährleistet die Rechtsidentität mit hoheitlicher Absicherung. Der europarechtlich verbürgte „strukturelle Inlandsbezug“, wie ihn der deutsche Gesetzgeber in § 52 Abs. 2 AO zu schaffen sucht, kann dieses Ergebnis nicht verengen. Die Anwendung des eigenen Gemeinnützigkeitsrechts ist das Ziel des Gesetzgebers, ein Mehr an Ausschluss ausländischer Organisationen kann er ohne Diskriminierung nicht erreichen. Daher sucht er gerade sein protektionistisches Heil in der Setzung formaler Hürden für den Erwerb nationaler Gemeinnützigkeit und fühlt dabei seine steuerrechtliche Regelungskompetenz im Rücken.

Hier setzt der vorliegende Vorschlag für eine grenzüberschreitende Mobilität durch Wandlung an. Der grenzüberschreitende Formwechsel führt auch steuerrechtlich zur neuen Ansässigkeit. Beide Elemente sprengen kumulativ alle europarechtskonformen Abschottungsmöglichkeiten der nationalen Steuergesetzgeber, die dabei gerade ausländische Rechtssubjekte im Blick haben. Struktureller Inlandsbezug wird durch die volle Ansässigkeit hergestellt, formale Hürden durch den Formwechsel und die ohnehin erfolgende Satzungsanpassung ausgeräumt. Die gesellschaftsrechtliche Transformation der Stiftung erweist sich damit als ein Strukturelement, das umfassende Mobilität der gemeinnützigen Stiftung in Europa herzustellen vermag.