

STIFTUNG & RECHT

Das Stiftungsregister kommt – früher als geplant

von RA Berthold Theuffel-Werhahn, FASr/FAHGR, Leiter des Bereichs Stiftungsberatung, PwC AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Kassel

| Die heute vor fast genau einem Jahr von der EU verabschiedete Vierte Anti-Geldwäsche-Richtlinie wird auch für Stiftungen zu einer neuen Transparenz führen. Nicht jede Stiftung wird darüber erfreut sein. |

1. Vierte Anti-Geldwäsche-Richtlinie

Ausgangspunkt ist die EU-Richtlinie 2015/849 des europäischen Parlaments und des Rates vom 20.5.15, kurz: „Vierte Anti-Geldwäsche-Richtlinie“ (im Folgenden: Richtlinie). Sie bezweckt, Geldwäsche zur versteckten Terrorismusfinanzierung zu verhindern. Dazu soll unter anderem der internationale Austausch von Geldtransferdaten verbessert werden. Es werden verschärfte Prüfungssorgfaltspflichten auf eine größere Anzahl von Wirtschaftsteilnehmern und Geldtransfers ausgedehnt. Davon sind auch Stiftungen betroffen.

2. Identifikation der natürlichen Person hinter der juristischen

Jede natürliche Person, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle eine juristische Person steht, soll identifiziert werden. Damit tatsächlich Transparenz herrscht, sollen die Mitgliedstaaten dafür sorgen, dass ein möglichst breites Spektrum von juristischen Personen, die in ihrem Hoheitsgebiet eingetragen oder durch ein anderes Verfahren geschaffen wurden, erfasst werden (Erwägungsgrund 12 der Richtlinie).

MERKE | Das „möglichst breite Spektrum von juristischen Personen“ betrifft damit grundsätzlich sämtliche rechtsfähigen Stiftungen im Inland. Denn das Tatbestandsmerkmal: „durch ein anderes Verfahren geschaffen“, erfasst ohne Weiteres das Anerkennungsverfahren für rechtsfähige Stiftungen nach §§ 80 Abs. 1, 2. Alt., Abs. 2 S. 1, 81 Abs. 2 BGB i. V. m. den einzelnen Landesstiftungsgesetzen.

3. Zentrale Speicherung der Informationen

Die Verpflichtung, Daten zum wirtschaftlichen Eigentümer vorzuhalten, ist eine wichtige Voraussetzung, um Straftäter aufzuspüren, die ihre Identität hinter einer Gesellschaftsstruktur verbergen. Die Mitgliedstaaten sollen deshalb dafür sorgen, dass bei ihnen eingetragene Unternehmen zusätzlich zu den Informationen zur Gesellschaft auch präzise und aktuelle Angaben zu ihrem wirtschaftlichen Eigentümer beschaffen und vorhalten müssen.

Um faire Wettbewerbsbedingungen unter den verschiedenen Rechtsformen zu gewährleisten, sollten Trustees (Treuhand) ebenfalls verpflichtet sein, Angaben zum wirtschaftlichen Eigentümer zu beschaffen, vorzuhalten und diese an ein Zentralregister zu übermitteln. Juristische Personen wie Stif-

Anti-Geldwäsche-
Richtlinie zur
Terrorbekämpfung

Möglichst viele
juristische Personen
sollen erfasst werden

Mitgliedstaaten
müssen exakte und
aktuelle Angaben
vorhalten

Auch Treuhänder
sind zu Angaben
verpflichtet

tungen und trustähnliche Rechtsvereinbarungen sollten vergleichbaren Anforderungen unterworfen sein (Erwägungsgrund 17 der Richtlinie). Dies sind nach der Richtlinie alle natürlichen Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle ein Trust oder eine Stiftung steht.

ÜBERSICHT / Wirtschaftliche Eigentümer können sein	
Bei Trusts (Art. 3 Nr. 6b Richtlinie)	Bei Stiftungen (Art. 3 Nr. 6c i. V. m. Nr. 6b Richtlinie)
Vgl. zu den Funktionen bei einem Trust Theuffel-Werhahn, SB 14, 170, 173.	Bei Stiftungen werden unter den Begriff des „wirtschaftlichen Eigentümers“ die natürliche(n) Person(en) gefasst, die gleichwertige oder ähnliche wie die Funktionen bei Trusts bekleiden.
Der „Settlor“ oder „Errichter“ stellt dem Trust sein Vermögen oder einen Teil dessen zur Verfügung.	Der Stifter
Der Trustee: Der Verwalter oder Treuhänder, dessen Aufgabe und Verpflichtung es ist, das Vermögen nach Maßgabe der vom Errichter bestimmten Anordnungen zu verwalten, zu verwenden oder darüber zu verfügen.	Der Stiftungsvorstand
Der Protector: Ein Überwachungsorgan, dessen Aufgabe darin besteht, die ordnungsgemäße, d.h. den Bestimmungen des Errichters entsprechende, Verwaltung des Trusts durch den Verwalter zu gewährleisten.	Das Kuratorium bzw. der Stiftungsrat, -beirat (falls vorhanden)
Sofern vorhanden, die Begünstigten oder – sofern die Einzelpersonen, die Begünstigte der Rechtsvereinbarung oder juristische Person sind, noch bestimmt werden müssen – die Gruppe von Personen, in deren Interesse die Rechtsvereinbarung oder die juristische Person in erster Linie errichtet oder betrieben wird.	Familienstiftungen: die Destinäre (Bezugs- und Anfallsberechtigten) Steuerbegünstigte Stiftungen: <ul style="list-style-type: none"> ■ Die Bezugsberechtigten, z. B. Stipendiaten einer Förderstiftung ■ Die Nutznießer der „Stifterrente“ (§ 58 Nr. 6 AO). ■ Schließlich die für den Fall der Auflösung vorgesehenen Anfallsberechtigten (§ 5 der Mustersatzung für Vereine, Stiftungen usw., Anlage 1 zu § 60 AO).
Jede sonstige natürliche Person, die den Trust durch direkte oder indirekte Eigentumsrechte oder auf andere Weise letztlich kontrolliert.	Dies können z. B. Personen sein, die nach dem Willen des Stifters über die engen Grenzen von § 58 Nr. 6 AO hinaus aus den laufenden Erträgen des Vermögens einer steuerbegünstigten Stiftung versorgt werden sollen. So z. B. im Wege eines Vorbehalts- oder Ertragsnießbrauchs an dem der Stiftung zugewendeten Vermögen oder über Vereinbarung privatnütziger Versorgungsleistungen – Renten oder dauernde Lasten (dazu Ihle, RNotZ 09, 621, 628; Theuffel-Werhahn, SB 12, 108, 112 ff).

MERKE | Man mag sich fragen, wie es überhaupt nach der Vorstellung des Richtliniengebers „wirtschaftliche Eigentümer“ von Stiftungen geben kann. Denn bekanntlich sind Stiftungen Vermögensmassen, die weder über Gesellschafter noch Mitglieder verfügen und zu denen auch keine anderen Steuersubjekte in einem gesellschafter- oder mitgliedschaftsähnlichen Verhältnis stehen.

Bestimmt der Stifter, dass die Stiftung ihr Einkommen ausschließlich zu seinen Gunsten verwenden darf, handelt es sich bei den nachfolgenden Zahlungen zwar aus seiner Sicht bei wirtschaftlicher Betrachtung um Erträge aus dem einst hingebenen Stiftungskapital. Dies ändert aber nichts daran, dass ausschließlich aufgrund des Stiftungsgeschäfts bzw. der Satzung gezahlt wird und nicht wegen eines gesellschafterähnlichen Verhältnisses des Destinatärs zur Stiftung (BFH BStBl II 14, 484). Die Destinatäre sind nur Nutznießer des Stiftungsvermögens (Theuffel-Werhahn, Die Stiftung 2011 (Sonderausgabe), S. 34). Insofern besteht – bereits zivilrechtlich – ein erheblicher Gegensatz zwischen Kapitalgesellschaften, die vom Willen ihrer Gesellschafter getragen werden, und Stiftungen.

Diesen wichtigen Unterschied hat der deutsche Gesetzgeber aber bereits bei der Steuerpflicht von Zuwendungen einer Familienstiftung an ihre Destinatäre (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG) ignoriert, in dem er sie grundsätzlich für vergleichbar mit Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter hält.

Destinatäre erhalten Zuwendungen allein aufgrund des Stiftungsgeschäfts

Deutscher Gesetzgeber ignoriert rechtlichen Unterschied

4. Einführung eines zentralen (Stiftungs-)Registers

Die EU-Mitgliedstaaten werden in der Richtlinie weiter dazu verpflichtet, die Angaben zu wirtschaftlichen Eigentümern und zum wirtschaftlichen Interesse in einem zentralen Register aufzubewahren. Sie müssen der Kommission eine Beschreibung der Merkmale dieser nationalen Mechanismen übermitteln.

MERKE | Aller Wahrscheinlichkeit nach wird es auf eine neue Abteilung bei den Amtsgerichten hinauslaufen, in denen – parallel zum jeweiligen Vereinsregister – ein neues „Stiftungsregister“ eingerichtet wird.

Eigenartigerweise enthalten die Regelungen in der Richtlinie zum Trust die Einschränkung, dass die Angaben zu wirtschaftlichen Eigentümern und zum wirtschaftlichen Interesse nur aufbewahrt werden müssen, wenn mit dem Trust steuerliche Folgen verbunden sind (Art. 31 Abs. 4 S. 1 Richtlinie). Diese speziellen „Trustregister“ könnten entweder nur in jenem Staat eingerichtet werden müssen, in dem der Trust steuerwirksam errichtet wurde (Malle, RWZ 15, 65, 70/71). Denkbar wäre aber auch, dass diese Pflichten nach der Richtlinie nur dort gelten sollen, wo der Trust steuerliche Folgen auslöst (Malle, a.a.O.). Daran knüpfen sich eine Reihe weiterer Fragen:

Sonderregelung beim Trust

- Stiftungen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind in jedem Fall – d.h. unabhängig von etwaigen Steuerbefreiungen – unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Danach würden sämtliche Stiftungen – egal, ob steuerbefreit oder nicht – unter die Richtlinie fallen (Malle, a.a.O.).
- Stiftungen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, sind jedoch – mit Ausnahme ihrer

wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (wGB) – von der Körperschaftsteuer befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i. V. m. §§ 51 bis 68 AO). Fallen diese somit aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie heraus (Malle, a. a. O.)?

MERKE | Geht man davon aus, dass ein „möglichst breites Spektrum von juristischen Personen“ erfasst werden soll (s. o.), spricht viel dafür, dass Stiftungen ausnahmslos erfasst werden sollen – anderenfalls fielen von vornherein 95% aller Stiftungen aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie heraus.

- Sollten indes steuerbegünstigte Stiftungen aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie herausfallen, wie verhält es sich mit ihren wGB?
- Was geschieht, wenn die Finanzverwaltung im Rahmen einer Betriebsprüfung nach Jahren feststellt, dass die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nicht vorgelegen haben und die Steuerbefreiungen für die letzten zehn Jahre rückwirkend aberkennt (§ 61 Abs. 3 AO)?
- Steuern kann eine Stiftung aber auch mit ihren Zuwendungen an die Destinatäre auslösen. Dies ist zwar eher bei Familienstiftungen als bei steuerbegünstigten Stiftungen der Fall, weil die Zuwendungen im ideellen Bereich von den Zuwendungsempfängern regelmäßig nicht versteuert werden müssen. Bei der Stifterrente (§ 58 Nr. 6 AO) ist die Rechtslage aber wiederum anders. Diese muss nach § 22 Nr. 1 S. 2, 2. HS. a EStG versteuert werden.

Der Wortlaut der Richtlinie ist äußerst unpräzise und lässt viel Auslegungsspielraum. Weder in der Richtlinie noch in den Erwägungen finden sich zu diesen offenen Fragen weitere Anhaltspunkte (Malle, a.a.O.).

PRAXISHINWEIS | Darüber hinaus besteht die grundsätzliche Frage, ob die in der Richtlinie ausdrücklich nur für Trusts getroffene Einschränkung überhaupt für Stiftungen gelten soll. Dafür spricht zwar die Vergleichbarkeit von Stiftungen mit Trusts (mit Ausnahme der Rechtsfähigkeit). Systematisch wäre aber auch ein Umkehrschluss zulässig, wonach die Einschränkung nur für Trusts gilt, wo sie geregelt wurde. Diese Frage ist zurzeit noch völlig offen.

5. Zugang zu Angaben zu den wirtschaftlichen Eigentümern

Ferner sollen die EU-Mitgliedstaaten sicherstellen, dass Angaben zu den wirtschaftlichen Eigentümern in allen Fällen zugänglich sind für

- die Behörden und die zentralen Meldestellen, ohne Einschränkung;
- bestimmte Dienstleister, die nach der Richtlinie zur Erfüllung besonderer Sorgfaltspflichten verpflichtet sind (Kredit- und Finanzinstitute, Abschlussprüfer, Steuerberater, Notare, Rechtsanwälte, andere Dienstleister für Trusts oder Gesellschaften sowie Immobilienmakler);
- alle Personen oder Organisationen, die ein berechtigtes Interesse nachweisen können.

Es spricht einiges dafür, dass alle Stiftungen erfasst werden sollen

Ob Einschränkungen auch für Stiftungen gelten ist zurzeit ungeklärt

Die Personen oder Organisationen, die ein berechtigtes Interesse nachweisen können, haben Zugang mindestens zum Namen, Monat und Jahr der Geburt, der Staatsangehörigkeit und dem Wohnsitzland des wirtschaftlichen Eigentümers sowie Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses.

MERKE | Hierin liegen besondere Probleme, insbesondere zu bestimmen, wann ein „berechtigtes Interesse“ vorliegt. Greift man auf dieselbe Formulierung zum Auskunftsanspruch nach § 12 GBO zurück, ist der Begriff des „berechtigten Interesses“ gesetzlich nicht definiert und bedarf der Auslegung. Danach soll es genügen, wenn derjenige, der die Auskunft begehrt, ein verständiges, durch die Sachlage gerechtfertigtes Interesse darlegt (BeckOK-GBO/Wilsch § 12 Rn. 1).

Ein bloßes Interesse reicht nicht aus, weil dies dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung zuwider laufen würde. Ein rein rechtliches Interesse, also aus einem bereits bestehenden oder künftigen Rechtsverhältnis, würde dagegen die Publizität des Registers zu sehr einschränken. Demnach kann ein berechtigtes Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher, tatsächlicher, öffentlicher oder wissenschaftlicher Natur sein – mit anderen Worten: so gut wie alles.

Für viele Stiftungen – gleich, ob Familienstiftung, die legitimer Weise ein besonderes Interesse an Diskretion haben oder steuerbegünstigte Stiftung – bedeutet diese künftig obligatorische Transparenz ein Novum. Dass die bereits bestehenden Stiftungsverzeichnisse grundsätzlich vollständig öffentlich – zumeist über Internet – zugänglich sind, ohne dass ein berechtigtes Interesse glaubhaft gemacht werden muss (Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht, 3. Aufl., Kapitel 6 Rn. 30) hilft nur wenig, weil künftig weitergehende Informationen vorgehalten und möglicherweise veröffentlicht werden müssen.

Der Zugang zu den Angaben zu den wirtschaftlichen Eigentümern soll im Einklang mit den Datenschutzvorschriften erfolgen und kann einer Online-Registrierung und der Zahlung einer Gebühr unterliegen. Die für den Erhalt der Angaben erhobenen Gebühren dürfen nicht über die dadurch verursachten Verwaltungskosten hinausgehen, Art. 30 Abs. 5 Richtlinie.

6. Sorgfaltspflichten

Die Richtlinie definiert Sorgfaltspflichten gegenüber Kunden von Banken, Dienstleistern usw. Sie umfassen u. a. die Identität des wirtschaftlichen Eigentümers festzustellen und fordern angemessene Maßnahmen seine Identität zu überprüfen. Die Verpflichteten müssen überzeugt sein, den wirtschaftliche Eigentümer zu kennen. Im Fall von juristischen Personen, Trusts, Gesellschaften, Stiftungen und ähnlichen Rechtsvereinbarungen schließt dies ein, dass angemessene Maßnahmen ergriffen werden, um die Eigentums- und Kontrollstruktur des Kunden zu verstehen, Art. 13 Abs. 1 Buchst b Richtlinie.

7. Nutzen für Stiftungen

Für das Auftreten der Stiftung im Rechtsverkehr ist es von entscheidender Bedeutung, dass diese die Vertretungsmacht der Organmitglieder nachwei-

**Abgrenzungsfrage:
Wann besteht
berechtigtes
Interesse?**

**Geforderte
Transparenz
der Eigentümer für
Stiftungen ein Novum**

**Daten müssen
sorgfältig erhoben
und geprüft werden**

sen kann (Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 3 Rn. 110; MüKo-BGB/Weitemeyer, § 80 Rn. 26). Im Unterschied zum Vereins- oder Handelsregister gibt es jedoch kein Stiftungsregister mit positiver oder negativer Publizität für die Vorstandsmitglieder (Schauhoff, a.a.O.).

In den Landesstiftungsgesetzen wird zwar angeordnet, dass Stiftungsverzeichnisse mit den wesentlichen Angaben zur Stiftung, wie Namen, Zweck, Sitz, Organe oder Vertretung geführt werden. Diese schützen aber nicht das Vertrauen des Rechtsverkehrs in die Richtigkeit und Vollständigkeit der in ihnen enthaltenen Eintragungen (Schauhoff, a. a. O).

Das praktische Bedürfnis einer verbindlichen Legitimation von Stiftungsvorständen kann befriedigend nur durch die Einführung eines Stiftungsregisters mit Publizitätswirkung gelöst werden (Dörnbrack/Fiala, DStR 09, 2490, 2492).

PRAXISHINWEIS | Bis dahin bleibt Vertragspartnern von Stiftungen, die „auf Nummer sicher gehen“ wollen, nur, die Vertretungsberechtigung der Stiftung eigenständig materiell zu überprüfen vgl. Dörnbrack/Fiala, a. a. O.

Die Abgabe einer entsprechenden „Vertretungsbestätigung“ durch die Stiftungsaufsicht ist eine reine Glaubensbekundung. Sie setzt keinen Rechtsakt. Sie entbehrt, zumindest in Bundesländern ohne Regelung im Landesstiftungsgesetz, einer Rechtsgrundlage und ist damit ein rechtliches Nullum (Dörnbrack/Fiala, a. a. O).

Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber diese Aspekte bei der Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht berücksichtigt.

8. Frist zur Umsetzung

Die Umsetzung der Richtlinie durch die Mitgliedstaaten muss bis spätestens 26.6.17 erfolgen. Noch liegt zwar kein veröffentlichter Entwurf für ein deutsches Umsetzungsgesetz zur Richtlinie vor. Die Anzeichen sprechen dennoch für eine zügige Umsetzung: So hat die EU-Kommission am 2.2.16 einen Aktionsplan für eine stärkere Bekämpfung der Terrorismusfinanzierung vorgestellt. Die Kommission mahnte in diesem Zusammenhang auch die Umsetzung der Richtlinie bereits bis Ende 2016 an, da die Umsetzung bislang noch nicht in allen Mitgliedstaaten erfolgt sei.

Nach der Aufdeckung anonymer Briefkastenfirmen in Panama („Panama Papers“) legte Finanzminister Wolfgang Schäuble (CDU) im April 2016 einen Zehn-Punkte-Plan im Kampf gegen Steuerbetrug und Geldwäsche vor. Schäuble nimmt darin ebenfalls Bezug auf die Richtlinie: Ein Register solle „Hintermänner von Unternehmenskonstruktionen transparenter“ machen und „Wirtschaftlich Berechtigte“ sollen leichter identifiziert werden können. Mit der Richtlinie sei ein solches Register in der EU vereinbart worden. Deutschland führe dieses Register zeitnah ein, heißt es in dem Plan.

Bisherige Stiftungsregister bieten kein Vertrauen auf Richtigkeit

„Panama-Affäre“ hat die zeitnahe Einführung der Richtlinie befördert