



P+P Pöllath + Partners

Rechtsanwälte ▪ Steuerberater

Berlin ▪ Frankfurt ▪ München

Sächsischer Steuerkreis
Leipzig, 25.06.2013

Dr. Jens Escher

DIE FAMILIENSTIFTUNG ALS INSTRUMENT DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE

Teil A

Die Familienstiftung als Rechtssubjekt und Vermögensträger

I. Strukturmerkmale rechtsfähiger Stiftungen

1. Selbstständige Vermögensmasse

- Rechtsfähige Stiftung ist **selbst Rechtssubjekt** und **Steuersubjekt**
- Teilnahme am Rechtsverkehr durch **Organe** (**Vorstand** als Vertretungsorgan; ggf. **Stiftungsrat** als Kontrollorgan, mit oder ohne Familienmitglieder)
- Errichtung **unter Lebenden** oder **von Todes wegen** (eher selten)

2. Keine Gesellschafter oder Mitglieder

- **Keine Anteile** an der Stiftung, die Gegenstand von Rechtsgeschäften oder Vollstreckungsmaßnahmen sein können
- **Wesentlicher Unterschied** gegenüber allen anderen Personenmehrheiten

3. Stiftungszweck

- Wird vom Stifter im Rahmen des **Stiftungsgeschäfts** festgelegt
- Jeder legale Zweck; nicht: Verwaltung des eigenen Vermögens (h.M.)

4. Stifterwille

- Maßgebliches **Auslegungskriterium** der Satzung
- Bestimmt den **Rahmen zulässiger Satzungsänderungen** in der Zukunft

II. Besonderheiten der Familienstiftung

1. Reduzierter Kreis der Begünstigten: Familienmitglieder

- Stiftung dient überwiegend dem **Wohl einer o. mehrerer Familien**
- BFH v. 18.11.2009: abstrakte **Bezugsberechtigung von Familienangehörigen** ausreichend, selbst wenn Ansprüche an besondere Bedingungen geknüpft sind

2. Eingeschränkte Stiftungsaufsicht

- **Reichweite** abhängig vom anwendbaren **Stiftungsrecht** (Landesrecht; **Sitz** entscheidend)
- Grds. reine **Rechtsaufsicht** zum Schutz **öffentlicher** Rechtsgüter

3. Steuerrechtliche Besonderheiten

- **Erbersatzsteuer** (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG): Besteuerung des Vermögens **inländ. Stiftungen** alle 30 Jahre; Fiktion eines Erwerbs von 2 Personen der StKlasse I
- **Steuerklassenprivileg** bei Errichtung (§ 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG) und Aufhebung (§ 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG) der Stiftung
- Bei **Geschäftsleitung oder Sitz im Ausland** (§ 15 AStG): Zurechnung von Vermögen und Einkommen zu Stifter oder Bezugs-/Anfallsberechtigten; **Ausnahmen** für Stiftungen im **EU/EWR-Raum**

III. Gründe für den Einsatz der Familienstiftung in der Unternehmensnachfolge

1. Verhinderung der Zersplitterung des Vermögens zwischen den Abkömmlingen

- Beispiel **Ferdinand Piëch**: Gründung österr. Stiftungen, damit seine Anteile an Porsche und VW nicht unter den **12 Kindern** aufgeteilt und weiterveräußert werden

2. Ungeeignetheit der Abkömmlinge als Gesellschafter oder Inhaber

- Familienstiftung **zur Regelung** der Unternehmensnachfolge (problematisch, Wechsel der Entscheidungsträger damit ggf. noch nicht vollzogen)

3. Vermeidung von Liquiditätsabflüssen

- Beispiele: Verringerung von **Pflichtteilsansprüchen**; Vermeidung von **Abfindungszahlungen** an ausscheidende Gesellschafter (z.B. nach dem Gesellschaftsvertrag nicht qualifizierte Erben)

4. Unbefristete Einflussnahme auf die Vermögensverwendung „ad infinitum“

- **Stiftungszweck u. Stifterwille** unbegrenzt für nachfolgende Generationen **verbindlich**
- Alternative zur **Testamentsvollstreckung** höchstens für **30 Jahre** (§ 2210 BGB)

IV. Erscheinungsformen der Familienstiftung in der Unternehmensnachfolge

1. Unternehmensträgerstiftung (Bsp.: Carl Zeiss Stiftung)

- Stiftung betreibt das Unternehmen unmittelbar selbst
- i.d.R. ungeeignet für Nachfolgegestaltung, da **zu unflexibel für Unternehmensführung** (satzungsmäßige Bindungen/Aufsicht)

2. Beteiligungsträgerstiftung (Bsp.: „Aldi Stiftungen“)

- Familienstiftung als **Holding/Führungseinheit** einer Unternehmensgruppe
- Besetzung der **Organe**: geeignete Familienmitglieder, aber insb. auch mit **externem Sachverstand**
- **Operatives Geschäft** ausgeführt durch Tochter-Gesellschaften, auf dieser Ebene grds. volle gesellschaftsrechtliche Flexibilität
- **Familienmitglieder** profitieren als **Begünstigte der Stiftung** vom unternehmerischen Erfolg und sind abgesichert
- Keine Pflicht zur Bildung eines mitbestimmten Aufsichtsrates (Stiftung zählt nicht zu den Unternehmen i.S.d. § 1 MitBestG)
- Sonderform: **Stiftung & Co. KG** zur **Trennung von Führung** (Stiftung als Komplementärin) **und Vermögen** (Familie als Kommanditisten)

IV. Erscheinungsformen der Familienstiftung in der Unternehmensnachfolge

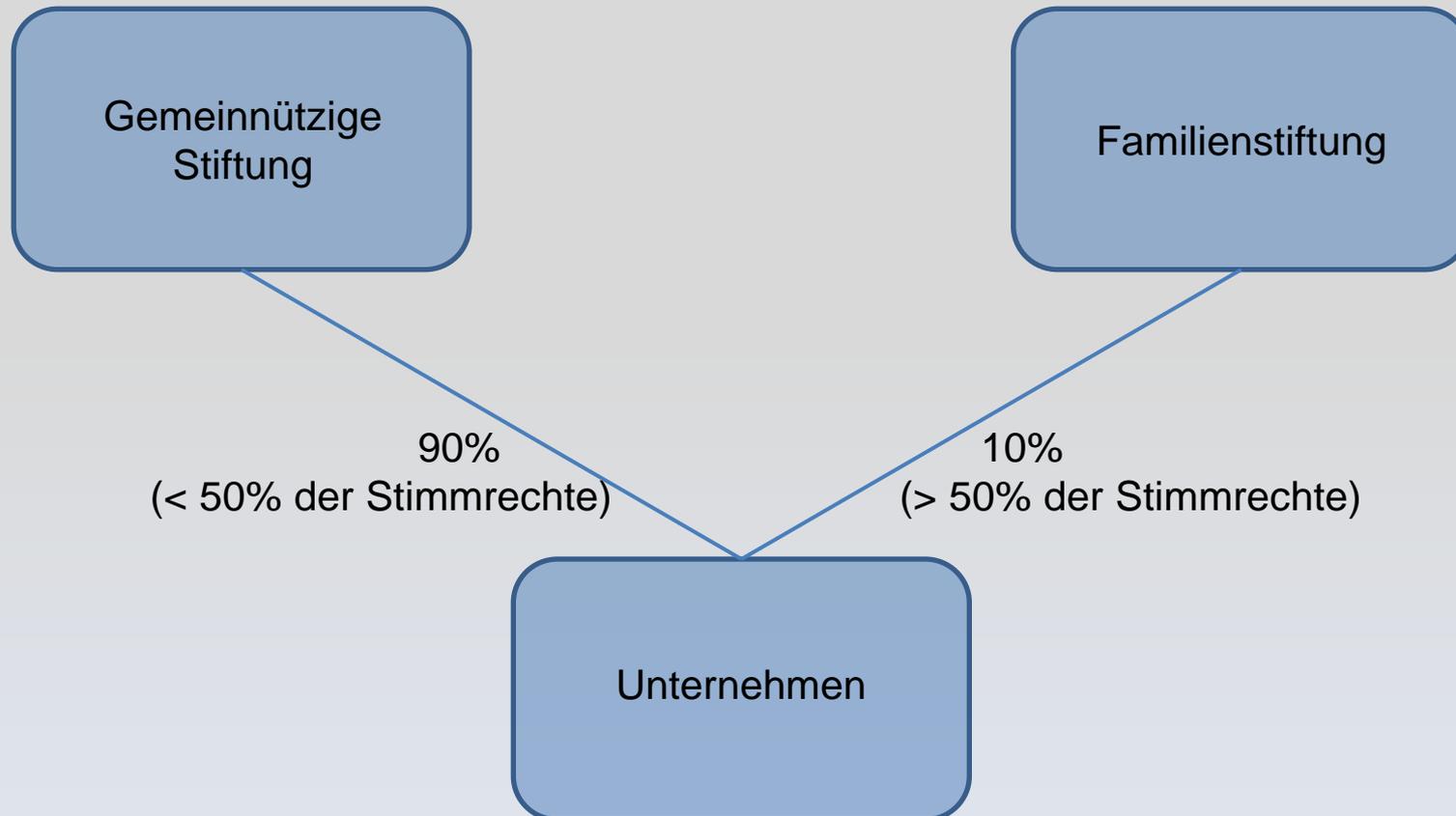
3. Gemeinnützige „Familienstiftung“ (selten)

- Verfolgung ausschließlich gemeinnütziger Zwecke (max. **1/3 der Erträge** dürfen unschädlich **für Familie** verwendet werden zur Sicherung angem. Unterhalts)
- Stiftung ist selbst **steuerbefreit**; auch Errichtung ist steuerfrei möglich

4. Doppelstiftung (Bsp. früher: Hertie Stiftung)

- Kombination einer Familienstiftung mit einer gemeinnützigen Stiftung
- Übertragung der **Anteilmehrheit** auf eine **gemeinnützige Stiftung** (steuerbefreit)
- Übertragung weniger, mit **disquotalem Stimmrecht** ausgestalteter Anteile auf eine **Familienstiftung** (unterliegt der Besteuerung)
- Ziel der Gestaltung (sinnvoll nur bei sehr großen Vermögen):
 - Überwiegendes Vermögen und dessen Erträge unterliegen nicht mehr der Besteuerung; gemeinnützige Stiftung hat jedoch keinen Einfluss auf das Unternehmen
 - Führung des Unternehmens liegt bei Familienstiftung; Familie ist über wenige, hinreichend ertragbringende Anteile der Familienstiftung abgesichert

Beispiel Doppelstiftung



Teil B

Steuerliche Aspekte der Familienstiftung

I. Errichtung einer Familienstiftung

1. Ertragsteuern

- **Aufdeckung stiller Reserven** bei unentgeltlicher Übertragung von Betriebsvermögen auf die Stiftung i.d.R. **vermeidbar** (§ 6 Abs. 3 EStG)
- Anteile an **Kapitalgesellschaften** im Privatvermögen: Eintritt der Stiftung in die Anschaffungskosten des Übertragenden (§ 17 Abs. 2 Satz 5 EStG)
- Anteile an gewerbliche Personengesellschaften
 - Übertragung zu Buchwerten möglich, sofern der **gesamte Mitunternehmeranteil** übertragen wird (§ 6 Abs. 3 EStG; vgl. für steuerbefreite Stiftungen BMF v. 3.3.2005, Bsp. 1)
 - SBV nicht vergessen!
 - Mitunternehmerteilanteile können nur unter **Realisierung** der stillen Reserven auf KSt-Subjekte übertragen werden (§ 6 Abs. 3 S. 1 HS. 2 EStG)
 - Bei Übertragung von Anteilen auf **mehrere Stiftungen**: keine Übertragung von Teilanteilen, sofern der Mitunternehmer seine Beteiligung vollständig überträgt; entscheidend ist die **Perspektive des übertragenden Mitunternehmers**, dieser darf nicht Mitunternehmer bleiben (vgl. Wendt, FR 2002, 127, 133)!

I. Errichtung einer Familienstiftung

2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

a) Steuerbarer Vorgang

- **Übertragung** von Vermögen auf die **Stiftung** unterliegt der ErbSt bzw. SchenkSt, §§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG

b) Entstehungszeitpunkt

- Stiftung **unter Lebenden**: Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)
- Stiftung als **Erbe** o. **Vermächtnisnehmer**: Anerkennung durch Stiftungsaufsicht (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. c) ErbStG)

c) Bemessungsgrundlage

- **Gemeiner Wert** des übertragenen Vermögens
- Aktuell bis zu **100%-Begünstigung** für **Betriebsvermögen** (§§ 13a, 13b ErbStG); Gestaltungsspielraum!

e) Berechnung der Steuer

- unter Berücksichtigung des **Steuerklassenprivilegs** (§ 15 Abs. 2 ErbStG – gilt nicht für Zustiftungen!), d.h. nach Verwandtschaftsverhältnis zw. Stifter und nach Satzung entferntest Berechtigtem

II. Laufende Besteuerung der Familienstiftung

1. Ertragsteuern

- **Unbeschränkte KSt-Pflicht** rechtsfähiger Stiftungen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG
- § 8 Abs. 2 KStG gilt **nicht** – Einkünfte aus allen **7 Einkunftsarten** möglich
- **Beteiligungsprivileg des § 8b KStG** anwendbar (wie bei Kapitalgesellschaften)
- Zuwendungen an Begünstigte **nicht** abziehbar (§ 10 Nr. 1 KStG)
- **GewSt-Pflicht**, soweit **wirtschaftl. Geschäftsbetrieb** (§ 2 Abs. 1, 3 GewStG)

2. Erbersatzsteuer, § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG

- Sonderregelung für **inländ.** Familienstiftungen: Alle **30 Jahre** Fiktion eines Generationswechsels mit Übergang des Gesamtvermögens auf **2 Kinder**:
 - **Freibetrag insg. 800.000 €** (§§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG)
 - Berechnung nach **StKlasse I** (§§ 19 Abs. 1, 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG)
 - **Betriebsvermögensbegünstigung** anwendbar, § 13a Abs. 9 ErbStG (Gestaltungen möglich!)
- **Verrentung** über 30 Jahre bei Verzinsung i.H.v. 5,5 % p.a. möglich (§ 24 ErbStG)
- **Nächster Termin für „Altstiftungen“** (Errichtung vor 1954): **1.1.2014** (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)

III. Laufende Besteuerung der Destinatäre

1. Einkommensteuer

- **Einkunftsart** für Leistungen an Destinatäre umstritten:
 - **Kapitaleinkünfte**, § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG: Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der KöSt befreiten Körperschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 3-5 KStG, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind (Folge: Abgeltungsteuer; **Kapitalertragsteuer** mit Haftung der Stiftung!)
 - **Sonstige Einkünfte**, § 22 Nr. 1 S. 2 HS. 2 lit a) EStG: Wiederkehrende Bezüge, die von einer Körperschaft außerhalb der Erfüllung steuerbeg. Zwecke gewährt werden (Folge: persönl. Steuersatz, Teileinkünfteverfahren)
- **Finanzverwaltung** (BMF v. 27.6.2006): Einkünfte aus **Kapitalvermögen**
- **BFH** v. 3.11.2010: grds. **Bestätigung** der Sichtweise der Finanzverwaltung
 - „Wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit einer Gewinnausschüttung“ **jedenfalls** dann, wenn **Leistungsempfänger** unmittelbar oder mittelbar **Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten** nehmen können
 - Gesetzgeber wollte evtl. aber alle **wiederkehrenden Leistungen ohne Gegenleistung** erfassen
- **Jedenfalls** Besteuerung als **sonst. Einkünfte** (§ 22 EStG als Auffangtatbestand)

III. Laufende Besteuerung der Destinatäre

2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

- Auskehr von Erträgen und/oder Vermögen der Stiftung an Destinatäre **grds. keine Schenkung** unter Lebenden i.S.d. § 7 ErbStG
 - BGH v. 7.10.2005: Schon zivilrechtlich **keine** unentgeltliche Zuwendung bei **satzungsmäßigen Leistungen**; Rechtsgrund der Leistung ist Satzung
 - RFH v. 8.3.1922/herrschendes Schrifttum: **Auskehr von Mitteln gemäß Satzung keine Schenkung** (für Erträge zuletzt bestätigt durch BFH v. 13.4.2011)
- Nur **ausnahmsweise Schenkung**, soweit Leistungen gewährt werden, die **keine** Grundlage in der Satzung haben (RFH v. 11.5.1939)
 - Verhältnis zur Einkommensteuer dann fraglich!

IV. Auflösung der Familienstiftung

1. Ertragsteuern

- **Finanzverwaltung** (BMF v. 27.6.2006) geht bzgl. Leistungen bei Auflösung ausdrücklich von **Kapitalerträgen** (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG) aus, d.h. Anwendung der **Abgeltungsteuer**
- Wohl **keine Einkommensteuer**, soweit **Kapitalrückgewähr** vorliegt (Grundstock, Zustiftungen)
 - **BMF** qualifiziert als Kapitalerträge **ausdrücklich** nur Leistungen „**aus den Erträgen** der Stiftung“
 - Nach **BFH** v. 14.7.2010 (X R 62/08) ist auch bei Stiftungsleistungen dem „Verbot der Besteuerung rückgewährter Einlagen“ Rechnung zu tragen; offen gelassen, ob durch Führung eines steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG) durch die Stiftung oder auf andere Weise
 - Kapital dürfte daher jedenfalls **einkommensteuerfrei** an die Anfallsberechtigten ausgekehrt werden können
 - **Praktisches Problem** häufig: Feststellung des historischen Verkehrswertes der Vermögenszuwendungen an die Stiftung

IV. Auflösung der Familienstiftung

1. Ertragsteuern

- Führung eines **steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG?**
- **Wohl (+), wenn** man davon ausgeht, dass Stiftung **Leistung i.S.d § 20 Abs. 1 Nr. EStG** gewähren kann (vgl. § 27 Abs. 7 KStG)
- Was ist zu erfassen? **FG Köln** zu nicht wirtschaftl. Verein (EFG 2010, 1066):
 - *Nach* Wechsel zum HalbeinkVerf (2001/2002) geleistete „Einlagen“
 - Vor dem Systemwechsel geleistete „Einlagen“, soweit noch im Vermögen vorhanden
 - Problem: keine Übergangsvorschrift für Körperschaften ohne EK-Gliederung; Anfangsbestand für diese Körperschaften grds. EUR 0?
 - **Billigkeitsregelung der FinVerw** für wirtschaftl. Geschäftsbetriebe steuerbefreiter Körperschaften: aus Vereinfachungsgründen ist das **gesamte zum Systemwechsel vorhandene EK** im steuerl. Einlagekonto zu erfassen (BMF BStBl. I 2002, 935; 2005, 1029; vgl. auch BFH BStBl. II 2008, 317)
- FG Köln: Grundsätze sind auf alle Körperschaften, die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können, übertragbar!

IV. Auflösung der Familienstiftung

2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

- Erwerb durch **Anfallsberechtigte** bei Stiftungsaufhebung gilt als **Schenkung unter Lebenden** (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG)
- Als **Schenker** wird die beendete **Stiftung** angesehen; zur Bestimmung der StKlasse gilt der Stifter als Schenker (**Steuerklassenprivileg**, § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG)
- **Ausschlagung** der Anfallsberechtigung führt ggf. zur Verteilung des Erwerbs auf mehr Abkömmlinge, dadurch ggf. **Tarifvorteil**
- **Optimierung der schenkungsteuerlichen Belastung** möglich, insb. **Umstrukturierung** des auszugehrenden Vermögens zur Nutzung der Begünstigung für Betriebsvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG)

IV. Auflösung der Familienstiftung

3. Problem: Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Schenkungsteuer?

- **BFH, Beschluss v. 12.9.2011 (VIII B 70/09, ZEV 2012, 58):** Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer ist jedenfalls dann **systemwidrig und verfassungsrechtlich bedenklich**, wenn Vermögenszuwachs auf **derselben Handlung** beruht
 - *Einkommensteuer:* Anknüpfungspunkt ist der Zuwachs an Leistungsfähigkeit durch das am Markt erwirtschaftete Einkommen – „entgeltlich“
 - *Erbschaftsteuer:* Anknüpfungspunkt ist der Zuwachs an Leistungsfähigkeit durch die Bereicherung des Erben/Beschenkten – „unentgeltlich“
 - Beide Steuern erfassen den **gleichen Besteuerungsgegenstand:** durch einen Vermögenszuwachs **gesteigerte Leistungsfähigkeit**
 - Tatbestandlich kann mit derselben Handlung nicht sowohl eine freigebige Zuwendung iSd ErbStG entgegengenommen werden („**unentgeltlich**“) als auch gleichzeitig wirtschaftlich am Markt teilgenommen werden zur Erzielung von Einkünften iSd EStG („**entgeltlich**“)
- Bei **Stiftungsauflösung:** m.E. **Vorrang der Schenkungsteuer**, insb. da Gesetzgeber den Erwerb ausdrücklich der Schenkungsteuer zuweist (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG)

V. Übersicht: Besteuerung der Destinatäre

	Laufende Leistungen	Auflösung
EinkSt	(+)	(-) (soweit ErbStG anwendbar; a.A. BMF)
ErbSt	(-) (soweit satzungsgemäß)	(+) (aber ggf. gestaltbar)

Teil C

Vor- und Nachteile im Überblick

Vor- und Nachteile der Familienstiftung im Rahmen der Unternehmensnachfolge

1. Vorteile

- **Langfristiger Schutz** des Unternehmens/Vermögens **vor Zersplitterung**
- **Asset Protection** / Vermeidung von Pflichtteilsansprüchen (nach Ablauf der einschlägigen Fristen)
- **Vermeidung von Differenzen** zwischen verschiedenen **Familienstämmen** der Erben-Generation
- **Dauerhafte** Verwaltung im Sinne des Stifters (Stiftungssatzung als „Unternehmensverfassung“)
- Sicherung der **Versorgung der Familie** (ggf. fixe Leistungsansprüche für Notsituationen)
- Möglichkeit zur „**Erprobung**“ der Nachfolgeregelung **zu Lebzeiten** des Stifters

2. Nachteile

- „**Aus der Hand geben**“ von Vermögen (aber: gewisse Kontrolle kann vorbehalten werden)
- **Verringerte Flexibilität** (Satzung nicht frei änderbar, Aufsicht)
- **Erbersatzsteuer** für inländische Familienstiftungen alle 30 Jahre



Dr. Jens Escher, LL.M.

Rechtsanwalt / Steuerberater / Fachanwalt für Steuerrecht

Tätigkeitsschwerpunkte:

Nationales und internationales Steuerrecht, insbesondere in den Bereichen Vermögensstrukturierung, Nachfolgeplanung, Familiengesellschaften/-stiftungen und Wegzugsbesteuerung

P+P Pöllath + Partners · Berlin

E-Mail: jens.escher@pplaw.com

Tel.: +49 (30) 253 53 132