

## Die Besteuerung von Familienstiftungen

### I. Überblick

Die Familienstiftung ist eine Sonderform der rechtsfähigen Stiftung des Privatrechts. Sie dient im Vergleich zur gemeinnützigen Stiftung, welche Zwecke des Gemeinwohls verfolgt, dem Interesse von Familien. Dies kann zum einen durch die Gewährung von Zuwendungen an Familienangehörige und zum anderen durch die Aufrechterhaltung einer Vermögensgesamtheit erfolgen.<sup>1</sup>

Besonderer Beliebtheit erfreut sich die Familienstiftung vor allem im unternehmerischen Bereich. Während sich gemeinnützige Stiftungen nicht für die Steuerung eines Unternehmens eignen, da andernfalls die Steuerfreiheit entfallen könnte, ist die unternehmensbezogene Familienstiftung eine interessante Gestaltungsmöglichkeit. Sie kann den Fortbestand des Unternehmens sichern und zugleich die Familienangehörigen finanziell versorgen. Stiftungen in diesem Bereich können entweder selbst im Handelsregister als Einzelkaufmann eingetragen sein und das Unternehmen unmittelbar selbst betreiben (Unternehmens-trägerstiftung) oder als Gesellschafter einer Personen- oder Kapitalgesellschaft agieren (Beteiligungsträgerstiftung).<sup>2</sup> Während sich die Unternehmensträgerstiftung aufgrund mangelnder Praktikabilität in der Praxis nicht durchgesetzt hat, eignet sich die Beteiligungsträgerstiftung zur Gestaltung der Unternehmensnachfolge.<sup>3</sup> Eine besondere Form der Beteiligungsträgerstiftung ist die Stiftung & Co. KG, bei der die Stiftung als Komplementärin der Gesellschaft auftritt. Dadurch wird gewährleistet, dass der Wille des Stifters nach dessen Tod weiterhin im Unternehmen durchgesetzt werden kann. Die Stiftung & Co. KG genießt die Vorteile einer Personengesellschaft bei gleichzeitiger Haftungsbeschränkung. Im Vergleich zur GmbH & Co. KG ist in dieser Rechtsform sogar eine Durchgriffshaftung ausgeschlossen, da die Komplementärstiftung ein rechtsfähiges Sondervermögen ohne Gesellschafter ist.<sup>4</sup>

Im Jahr 2000 wurden von der zur Reform des Stiftungsrechts eingesetzten Bund-Länder-Arbeitsgruppe 535 Familienstiftungen ermittelt (6 % der Gesamtzahl selbständiger Stiftungen bürgerlichen Rechts). Es wurde geschätzt, dass über 300 Beteiligungsträgerstiftungen bestehen und etwa 100 unternehmensverbundene Stiftungen als Stiftung & Co. KG organisiert sind. Heute bevorzugen im-

---

<sup>1</sup> Spiegelberger, ErbStB 2005, 43.

<sup>2</sup> Vgl. zum Ganzen Spiegelberger, ErbStB 2005, 43 (44); Schiffer, in: Jubiläumsschrift 10 Jahre DVEV, 2005, 161f., 163.

<sup>3</sup> Schiffer, in: Jubiläumsschrift DVEV (Fn. 2), 163.

<sup>4</sup> Vgl. zum Ganzen Schiffer, in: Jubiläumsschrift DVEV (Fn. 2), 167, 168.

mer mehr erfolgreiche Unternehmen die Rechtsform der Familienstiftung.<sup>5</sup> Beispielhaft lassen sich folgende in Deutschland bekannte unternehmensbezogene Familienstiftungen aufzählen:

- Familienstiftung von Rantzau-Essberger
- Peter-Eckes-Familienstiftung und Ludwig-Eckes-Familienstiftung
- Flick-Familienstiftungen
- Kargsche Familienstiftung, die eng mit der Hertie-Stiftung verbunden ist
- Peter-Rehme-Familienstiftung
- Anita-Thyssen-Familienstiftung
- Würth-Familienstiftungen
- Markus-Familienstiftung und Siepman-Familienstiftung (die beiden Stiftungen steuern Aldi-Nord und Aldi-Süd)
- Schickedanz Holding Stiftung & Co. KG
- Vorwerk Elektrowerke Stiftung & Co. KG
- Moeller Stiftung Holding & Co. KG

Im Vergleich zur unternehmensbezogenen Familienstiftung konnte sich die private Familienstiftung in der Vergangenheit nur geringfügig etablieren. Grund dafür war die eher restriktive Genehmigungspraxis der Stiftungsbehörden: An rein privaten Familienstiftungen bestehe kein öffentliches Interesse, so dass deren Genehmigung bisher oftmals versagt wurde. Zudem führte die Belastung mit der besonderen Erbschaftsteuer für Familienstiftungen (sog. Erbersatzsteuer) bisher zu Zurückhaltung in Bezug auf private Familienstiftungen.<sup>6</sup> Den Durchbruch brachte erst die Reform des Stiftungszivilrechts zum 1. 9. 2002, in deren Rahmen der Gesetzgeber die Diskussion über die Zulässigkeit der Familienstiftung beendete, indem er den Grundsatz der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung normierte. § 80 Abs. 2 BGB beinhaltet nunmehr einen Rechtsanspruch auf Anerkennung einer Stiftung. Eine Uneigennützigkeit der Stiftung ist nicht mehr erforderlich.<sup>7</sup> Die private Familienstiftung kann vor allem der Abwehr von Pflichtteils- und Zugewinnausgleichsansprüchen sowie der Ausbildungs- und Unterhaltssicherung der Kinder, Enkel und weiterer Generationen dienen.<sup>8</sup>

Die Familienstiftung ist mit Blick auf die zuvor dargestellten Einsatzmöglichkeiten die wichtigste Erscheinungsform der nicht steuerbegünstigten Stiftung. Stiftungen, die weder gemeinnützigen noch Familienzwecken gewidmet sind, sind äußerst selten. Ihr einziger Steuervorteil liegt darin, dass sich ihre Steuerpflicht nicht auch auf die Erbersatzsteuer erstreckt. Allerdings unterliegen Zuwendungen in diese Stiftungen und Zuwendungen aus den Stiftungen immer der Schenkungsteuer mit der ungünstigen Steuerklasse III. Ansonsten gilt für nicht gemeinnützige Stiftungen und Familienstiftungen gleichermaßen, dass sie alle Einkunftsarten verwirklichen können. Insoweit stehen sie steuerlich wie ein In-

<sup>5</sup> Schiffer, in: Jubiläumsschrift DVEV (Fn. 2), 156; Spiegelberger, ErbStB 2005, 43 (44).

<sup>6</sup> Vgl. zum Ganzen Spiegelberger, ErbStB 2005, 43 (45).

<sup>7</sup> Spiegelberger, ErbStB 2005, 43 (45). Zu den Neuregelungen im BGB s. auch Schiffer, in: Jubiläumsschrift DVEV (Fn. 2), 159 f.

<sup>8</sup> Spiegelberger, ErbStB 2005, 43 (46).

dividuum und nicht wie die Kapitalgesellschaften (z. B. GmbH, AG). Letztere können nur gewerbliche Einkünfte erzielen (vgl. § 8 Abs. 2 KStG). Da Stiftungen juristische Personen sind, gilt für sie bei der Ertragbesteuerung der Körperschaftsteuertarif, und sie kommen in den Genuss der Befreiung von Körperschaftsteuer für Dividenden und Veräußerungserlöse (vgl. § 8b Abs. 1, 2 KStG).

## II. Steuerrecht

### 1. Überblick

Die rechtsfähige Familienstiftung ist eine juristische Person und wird regelmäßig wie eine solche besteuert. Jedoch ergeben sich Besonderheiten, da wegen des Familienbezuges ein „Durchgriff“ durch die ansonsten steuerlich verselbständigte Stiftung auf die begünstigten Familienmitglieder erfolgt. Bei Errichtung und Aufhebung der Stiftung führt dies zu einer Steuererleichterung, da sich die anzuwendende Steuerklasse bei der Erbschaftsteuer nach dem Verwandtschaftsverhältnis der beteiligten Familienmitglieder richtet. Nach Errichtung der Stiftung wirkt sich dieser Durchgriff auf die Familie hingegen nachteilig aus, da bei inländischen Familienstiftungen eine Erbersatzsteuer erhoben wird, die generell alle 30 Jahre einen „Erbgang“ zum Zwecke der Erbschaftsbesteuerung fingiert.<sup>9</sup> In ihrer laufenden Besteuerung unterliegen die Familienstiftungen dem vollen Körperschaftsteuersatz.<sup>10</sup> Auf die Einkünfte der Destinatäre findet derzeit noch das sogenannte Halbeinkünfteverfahren Anwendung. Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 entfällt das Halbeinkünfteverfahren für Kapitalerträge, die dem Privatvermögen nach dem 1. 1. 2009 zufließen (vorbehaltlich von Übergangsregelungen). Auf alle privaten Kapitalerträge wird dann eine Abgeltungssteuer in Höhe von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) erhoben. Unentgeltliche Übertragungen von Vermögen auf Familienstiftungen sind in vollem Umfang schenkungs- und erbschaftsteuerpflichtig. Daneben kann die Stiftungserrichtung auch für den Stifter ertragsteuerliche Folgen haben.<sup>11</sup>

### 2. Besteuerung der Familienstiftung bei Errichtung

Stiftungen werden im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) an mehreren Stellen angesprochen.<sup>12</sup> Besondere Steuertatbestände existieren für den Erwerb der Erstausrüstung von Todes wegen und durch Rechtsgeschäft unter Lebenden. Dabei ist der Empfang einer unentgeltlichen Zuwendung grundsätzlich erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig.<sup>13</sup> Die Zuwendung einer Erstausr-

---

<sup>9</sup> Pöllath/Richter, in: *Seifart/v. Campenhausen*, Handbuch des Stiftungsrechts, 3. Auflage, erscheint demnächst, § 14 Rn. 25, 43.

<sup>10</sup> Von Oertzen, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf inländische Familienstiftungen, *Stiftung & Sponsoring* 2/2001, 24.

<sup>11</sup> Richter, in: *Meyn/Richter*, Die Stiftung, 2004, Rn. 484 ff.

<sup>12</sup> Zur Verfassungsmäßigkeit der geltenden Erbschaftsteuer vgl. Richter/Welling, *BB* 2002, 2305.

<sup>13</sup> Pöllath/Richter, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 40 Rn. 6.

stattung als notwendiger Bestandteil des Ausstattungsversprechens sowie jede Zustiftung sind regelmäßig freigebige Zuwendungen in diesem Sinne.

An der die Steuerpflicht begründenden Freigebigkeit fehlt es jedoch, wenn die Zustiftung objektiv oder subjektiv entgeltlich erfolgt. Eine objektive Entgeltlichkeit liegt vor, wenn der Vermögenshingabe eine adäquate Gegenleistung gegenübersteht. Versorgungsleistungen, die nicht in der Satzung vorgesehen sind, sondern anlässlich der Zustiftung auferlegt oder vereinbart werden, können als Gegenleistungen zu bewerten sein. Soweit hier der Verkehrswert des zugestifteten Vermögens den Verkehrswert der Versorgungsleistungen übersteigt, handelt es sich insoweit um eine teilentgeltliche Zuwendung. Gleiches gilt, wenn von der Stiftung in rechtlichem Zusammenhang mit der Zustiftung Abstands- oder Ausgleichszahlungen zu erbringen sind.<sup>14</sup>

### a) Zeitpunkt der Steuerentstehung

#### aa) Erstaussstattung bei Stiftungen von Todes wegen

Wird eine Stiftung von Todes wegen errichtet, ist die Zuwendung erbschaftsteuerpflichtig (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG). Diese Steuerpflicht besteht auch dann, wenn der Erbe aufgrund einer ihn beschwerenden Auflage des Erblassers die Stiftung erst noch durch eigenes Stiftungsgeschäft unter Lebenden errichten muss (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Nr. 2 ErbStG). Der Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer hängt davon ab, ob die Stiftung als Erbe oder Vermächtnisnehmer einerseits oder als Auflagenbegünstigter andererseits eingesetzt ist.

Ist die Stiftung Erbe oder Vermächtnisnehmer, entsteht die Erbschaftsteuerpflicht im Zeitpunkt der Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsaufsicht (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 c ErbStG).<sup>15</sup> Damit sieht das Erbschaftsteuergesetz eine Rechtsfolge vor, die der Regelung des § 84 BGB, welche eine zivilrechtliche Rückwirkung der Anerkennung seitens der Stiftungsaufsicht bewirkt, entgegengläuft. Aufgrund dieser Fiktion ist die Stiftung bereits erbfähig, auch wenn sie, soweit das Stiftungsgeschäft auf einer letztwilligen Verfügung beruht, erst später durch Anerkennung der Stiftungsaufsicht entsteht.<sup>16</sup> Steuerrechtlich ist jedoch der Zeitpunkt des Eintritts aller tatbestandlichen Voraussetzungen für die Steuerpflicht maßgeblich (§ 38 AO).

Erfolgt die Erstaussstattung durch eine Auflage, entsteht die Steuer erst mit der Vollziehung des letztwilligen Ausstattungsversprechens, d. h. im Zeitpunkt der Übertragung des der Stiftung zugedachten Vermögens durch den auflagenbeschwerten Erben oder Vermächtnisnehmer (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 d ErbStG).<sup>17</sup>

<sup>14</sup> Vgl. zum Ganzen *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rn. 1257 ff.; *Richter*, in: *Richter/Wachter*, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, Länderbericht Deutschland, Rn. 135.

<sup>15</sup> *Richter*, in: *Meyn/Richter* (Fn. 11), Rn. 460; anderer Ansicht *Orth*, ZEV 1997, 327 (328).

<sup>16</sup> *Gebel*, BB 2001, 2554; *Richter*, in: *Bonefeld/Daragan/Wachter*, Der Fachanwalt für Erbrecht, 2006, S. 1283, Rn. 127.

<sup>17</sup> *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1227; *Richter*, in: *Meyn/Richter* (Fn. 11), Rn. 461.

*bb) Zustiftung von Todes wegen*

Die Zustiftung ist eine Zuwendung in das Stiftungsvermögen einer bereits bestehenden Stiftung. Die Steuerpflicht für Zustiftungen von Todes wegen ergibt sich im Falle der Erbeinsetzung oder Vermächtnisanordnung aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Zeitpunkt der Steuerentstehung ist der Todestag des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Beruhet die Zustiftung auf einer Auflage, greift der Steuertatbestand des § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG. Bei dieser Zuwendung entsteht die Steuer zum Zeitpunkt der Vollziehung der Auflage (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 d ErbStG).

*cc) Erstaussstattung bei Stiftungen zu Lebzeiten/lebzeitige Zustiftung*

Bei der Errichtung der Stiftung zu Lebzeiten des Stifters qualifiziert die Übertragung der Erstaussstattung als Schenkung unter Lebenden. Die Vermögensausstattung unterliegt daher der Schenkungsteuer (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG). Die lebzeitige Zustiftung ist ebenfalls als freigebige Zuwendung steuerpflichtig (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Sowohl bei der unentgeltlichen Zuwendung einer Erstaussstattung als auch einer Zustiftung unter Lebenden entsteht die Steuer im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, d. h. mit Übertragung des Stiftungsvermögens (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

*b) Bemessungsgrundlage und Bewertung**aa) Grundsätze*

Die Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer bei der Erstaussstattung oder Zustiftung ist der Gesamtsteuerwert der auf die Stiftung übergehenden Vermögensgegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§§ 9, 11 ErbStG).<sup>18</sup> Die Berechnung des Gesamtsteuerwerts beruht auf den Bewertungsmaßstäben des § 12 ErbStG i. V. m. den Vorschriften des Bewertungsgesetzes.

Die Stiftung ist um den Mehrbetrag der Aktiva über die Passiva bereichert.<sup>19</sup> Wird die anfallende Steuer durch den Zuwendenden übernommen, so erhöht sich der steuerpflichtige Erwerb entsprechend (§ 10 Abs. 2 ErbStG).<sup>20</sup>

*bb) Besonderheiten bei Übertragung von Todes wegen*

Eine Besonderheit ergibt sich bei der Übertragung von Todes wegen, da Nachlassverbindlichkeiten die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer mindern

---

<sup>18</sup> *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1226; *Pöllath/Richter*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 40 Rn. 26, 28; *Richter*, in: *Richter/Wachter* (Fn. 14), Länderbericht Deutschland, Rn. 141.

<sup>19</sup> *Pöllath/Richter*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 40 Rn. 26. Die Fortgeltung dieser Regel ist aufgrund eines Vorlagebeschlusses des BFH zweifelhaft, vgl. *Richter/Welling*, BB 2002, 2305.

<sup>20</sup> Dennoch ist die Steuerübernahme durch den Zuwendenden steuerlich günstiger als eine Erhöhung der Zuwendung um den für die Steuerzahlung erforderlichen Betrag, da dann wiederum der Gesamtbetrag für die Berechnung der Steuer zugrunde gelegt würde, vgl. *Pöllath/Richter*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 40 Rn. 26.

(§ 10 Abs. 5 ErbStG). Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören Erblasserschulden als vom Erblasser begründete Schulden, Erbfallschulden, die sich aus beschwerenden Vermächtnissen oder Auflagen des Stifters ergeben, sowie Erbfallverbindlichkeiten.

Für den Wert der Erstaussstattung sind auch Vermögensgegenstände zu berücksichtigen, die zwar erst nach dem Tode des Stifters, aber vor Rechtsfähigkeit der Stiftung in das Stiftungsvermögen gelangen (z. B. durch Surrogation), da die Erbschaftsteuer frühestens mit dem Zeitpunkt der Anerkennung durch die Stiftungsaufsicht entsteht. Auch die Wertermittlung ist regelmäßig auf diesen Stichtag vorzunehmen (§ 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1c ErbStG).<sup>21</sup> Die Frage, ob auch Erträge, die nach dem Tode des Stifters bis zur Anerkennung mit dem Stiftungsvermögen erwirtschaftet worden sind, werterhöhend zu berücksichtigen sind, hat der Bundesfinanzhof bejaht.<sup>22</sup> Aus den strikt an den Zeitpunkt der Steuerentstehung anknüpfenden Bestimmungen der §§ 11 und 12 ErbStG ergebe sich, dass auch zwischenzeitliche Vermögensänderungen zu berücksichtigen seien.<sup>23</sup> In der Literatur wird diese Entscheidung kritisiert.

Namentlich *Gebel* lehnt die Rechtsprechung mit einem Verweis auf die Notwendigkeit einer verfassungsgemäßen Abgrenzung von Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer ab.<sup>24</sup> Die doppelte Erfassung ein und desselben Vermögenszuwachses bei ein und demselben Steuerpflichtigen, wie sie hier aufgrund der Doppelbelastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer einerseits und der Ertragsteuer andererseits gegeben sei, sei verfassungsrechtlich inakzeptabel. Die mit dem Stiftungsvermögen bis zur Anerkennung der Stiftung erwirtschafteten Erträge seien nach dem Tod des Stifters erzielt, das Einkommen, das der Stiftung zuzurechnen sei und daher bei ihr der Körperschaftsteuer unterliege. Es dürfe mithin nicht in den die Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer bildenden Gesamtsteuerwert der Erstaussstattung einbezogen werden.

Zwar erscheint die mehrfache Erfassung von Vermögenszuwächsen, die von verschiedenen Personen aus unterschiedlichen Gründen in zeitlicher Abfolge erzielt werden, durchaus systemgerecht. Die Erfassung eines identischen Vermögenszuwachses bei ein und demselben Steuerpflichtigen gleichzeitig durch mehrere Steuerarten, welche sich nach den Vorstellungen des Gesetzgebers nur tatbestandlich, nicht aber hinsichtlich ihrer Belastungswirkung ergänzen sollen, ist als systemwidriger Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung zu werten, der nicht das Ergebnis einer sachgerechten Gesetzesinterpretation sein kann.<sup>25</sup>

<sup>21</sup> *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1232; *Richter*, in: *Richter/Wachter* (Fn. 14), Länderbericht Deutschland, Rn. 146.

<sup>22</sup> BFH v. 25. 10. 1995 – II R 20/92, BStBl. II 1996, 99 ff.

<sup>23</sup> BFH v. 25. 10. 1995 – II R 20/92, BStBl. II 1996, 99 (101).

<sup>24</sup> *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1233; *Richter*, in: *Meyn/Richter* (Fn. 11), Rn. 469.

<sup>25</sup> *Richter*, in: *Meyn/Richter* (Fn. 11), Rn. 471.

*cc) Besonderheiten bei Übertragung von Betriebsvermögen*

Soweit zur Erstaussstattung oder Zustiftung ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil gehört, umfasst der Gesamtsteuerwert der Zuwendung auch den nach § 12 Abs. 5 ErbStG ermittelten Reinwert des Betriebsvermögens bzw. den nach § 97 Abs. 1 BewG ermittelten Anteilsteuerwert. Bei beiden Werten dürfen etwaige passive Wertansätze, die für die Verpflichtung der Stiftung zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden.<sup>26</sup>

Führt die Stiftung die unternehmerische Tätigkeit des Stifters fort, kann sie bei entsprechender Erklärung des Stifters den Betriebsvermögensfreibetrag in Höhe von 225 000 Euro und den Bewertungsabschlag von 35 % in Anspruch nehmen (§ 13a Abs. 1 und 2 ErbStG). Setzt die Stiftung das Unternehmen jedoch innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb nicht fort, droht eine Nachversteuerung (§ 13a Abs. 5 ErbStG). Die Stundungsregelung (§ 28 ErbStG), die bei einem Nachlass, der Betriebsvermögen enthält, eine zinslose Stundung der Erbschaftsteuer für bis zu zehn Jahre vorsieht, ist dann ebenfalls nicht anwendbar.<sup>27</sup>

Gehören zur Erstaussstattung Anteile an einer Kapitalgesellschaft, ist deren Steuerwert nach § 12 Abs. 2 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln, wobei ggf. das Stuttgarter Verfahren anzuwenden ist.<sup>28</sup> Dies gilt auch dann, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft nach dem Vermögensübergang zum (Sonder-) Betriebsvermögen der Stiftung gehören (§ 12 Abs. 5 Satz 3 ErbStG).<sup>29</sup> Wurde ein solcher Anteil zuvor vom Stifter im Privatvermögen gehalten, greifen die Steuerbegünstigungen für Betriebsvermögen bei der Stiftung nur, wenn die Beteiligung unmittelbar an einer inländischen Kapitalgesellschaft bestand und mehr als ein Viertel des Nennkapitals betrug (§ 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG).<sup>30</sup> Ist der Anteil als Sonderbetriebsvermögen einem gleichzeitig zugewendeten Mitunternehmeranteil zugeordnet, kann es sich auch bei niedrigerer Beteiligung um insgesamt begünstigtes Betriebsvermögen i. S. d. § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG handeln.<sup>31</sup>

Zu beachten ist jedoch, dass der Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge vom 3. 11. 2006 vorsieht, die Begünstigung betrieblichen Vermögens in den §§ 13a, 19a ErbStG durch eine neue Regelung in § 28 ErbStG-E zu ersetzen. Künftig soll die Fortführung eines Unternehmens dadurch begünstigt werden, dass die auf begünstigtes Vermögen entfallende Steuer zu-

<sup>26</sup> *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1228; *Richter*, in: *Meyn/Richter* (Fn. 11), Rn. 472.

<sup>27</sup> *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1228; *Richter*, in: *Richter/Wachter* (Fn. 14), Länderbericht Deutschland, Rn. 150.

<sup>28</sup> *Pöllath/Richter*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 40 Rn. 27.

<sup>29</sup> *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1230; *Richter*, in: *Meyn/Richter* (Fn. 11), Rn. 474.

<sup>30</sup> *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1230; *Pöllath/Richter*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 40 Rn. 27; *Richter*, in: *Richter/Wachter* (Fn. 14), Länderbericht Deutschland, Rn. 151.

<sup>31</sup> *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1230; *Richter*, in: *Meyn/Richter* (Fn. 11), Rn. 475.

nächst von Gesetzes wegen unverzinslich über zehn Jahre gestundet wird und vollständig erlischt, wenn der Erwerber das begünstigte Vermögen zehn Jahre behält und die betrieblichen Einheiten fortführt (Stundungs- und Erlassmodell).<sup>32</sup>

*dd) Beschluss des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der erbschaft- und schenkungssteuerrechtlichen Bewertung*

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 7.11.2006<sup>33</sup> festgestellt, dass das deutsche Erbschaftsteuerrecht in seiner derzeitigen Ausgestaltung verfassungswidrig ist. Nach dem geltenden Erbschaftsteuerrecht werden die Werte wesentlicher Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) nicht einheitlich, sondern auf unterschiedliche Art und Weise ermittelt. An diese uneinheitlich ermittelten Steuerwerte knüpft § 19 ErbStG an und ordnet die Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen an. Dies ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts mit dem Grundgesetz nicht vereinbar.

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts geht zurück auf den Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 22. 5. 2002.<sup>34</sup> Der Bundesfinanzhof war mit Blick auf den einheitlichen Steuertarif in § 19 ErbStG der Ansicht, dass die sich aus § 12 ErbStG i.V.m. den Bewertungsvorschriften ergebenden Bemessungsgrundlagen sowie die Vergünstigungen für Betriebsvermögen in den §§ 13 a, 19 a ErbStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen und demnach verfassungswidrig sind.<sup>35</sup> Dies wurde durch das Bundesverfassungsgericht weitestgehend bestätigt:

*(1) Gebot der Bewertung mit dem Verkehrswert (1. Stufe)*

Die Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, den Transfer der Vermögenssubstanz einmalig mit der Erbschaftsteuer zu belasten, habe mit Blick auf den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) Auswirkungen auf die Bewertung des anfallenden Vermögens als den ersten Schritt bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Zur Gewährleistung der gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen müsse der Wert des beim jeweiligen Empfänger mit dem Erbfall oder der Schenkung anfallenden Vermögenszuwachses zunächst realitätsgerecht abgebildet werden. Dies sei nur gewährleistet, wenn die Bewertung einheitlich am gemeinen Wert (Verkehrswert) als dem maßgeblichen Bewertungsziel ausgerichtet sei. Die Bewertungsmethoden müssten gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst würden.<sup>36</sup>

<sup>32</sup> BR-Drs. 778/06 v. 3. 11. 2006. Zu den geplanten Änderungen vgl. auch *Schönhaus/Welling*, Erbschaftsteuer und Unternehmensnachfolge, Tagungsbericht zum 19. Berliner Steuergespräch v. 19. 6. 2006, abrufbar unter: [www.berlinersteuergespraech.de](http://www.berlinersteuergespraech.de).

<sup>33</sup> BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, DStR 2007, 235.

<sup>34</sup> BFH v. 22. 5. 2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598.

<sup>35</sup> *Crezelius*, DStR 2007, 415.

<sup>36</sup> BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, DStR 2007, 235; vgl. auch *Crezelius*, DStR 2007, 415 (417); *Seer*, ZEV 2007, 101 (102).



In diesem Zusammenhang beanstandete das Bundesverfassungsgericht insbesondere die Bewertung des Betriebsvermögens, des Grundvermögens, der Anteile an Kapitalgesellschaften sowie des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.<sup>37</sup>

### (2) Möglichkeit zur Korrektur (2. Stufe)

Das Bundesverfassungsgericht wies darauf hin, dass es dem Gesetzgeber unbenommen bleibe, in einem zweiten Schritt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage steuerliche Lenkungsziele zu verwirklichen. Bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe sei es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, mittels Verschonungsregeln den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände zu begünstigen. Voraussetzung sei insoweit aber, dass die Begünstigungswirkung ausreichend zielgenau und innerhalb des sachgerecht abgegrenzten Kreises der Begünstigung möglichst gleichmäßig eintrete.<sup>38</sup> Zu den gewichtigen Gemeinwohlgründen seien u. a. auch die Belange der Bau- und Wohnwirtschaft zu zählen, die grundsätzlich geeignet seien, den Erwerb von Grundvermögen aufgrund Erbschaft oder Schenkung steuerlich zu begünstigen.

Als Beispiel für eine verfassungsrechtlich zulässige Verschonungsregelung nannte das Bundesverfassungsgericht die im geltenden Erbschaftsteuerrecht vorhandenen Vorschriften über besondere Freibeträge und den verminderten Wertansatz für Betriebsvermögen (vgl. § 13 a ErbStG).<sup>39</sup>

### (3) Korrekturen beim Tarif (3. Stufe)

Weiterhin könne der Gesetzgeber auch mittels Differenzierungen beim Steuersatz eine steuerliche Lenkung verfolgen. So bestünden etwa bei Vorliegen ausreichender Rechtfertigungsgründe keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Tarifbegrenzung für bestimmte Vermögensgegenstände wie derzeit beim Betriebsvermögen (vgl. § 19 a ErbStG).<sup>40</sup>

### (4) Folgen für das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, spätestens bis zum 31.12. 2008 eine Neuregelung zu treffen. Für zurückliegende Erb- und Schenkungsfälle ergeben sich durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts aufgrund der angeordneten übergangsweisen Weiteranwendung des bisherigen Rechts keine Auswirkungen. Die Weiteranwendung bis zur Neuregelung soll auch dem Zweck dienen, für die Übergangszeit einen Zustand der Rechtssicherheit zu gewährleisten.<sup>41</sup>

### (5) Auswirkungen auf den Gesetzentwurf zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts wird sich auch auf den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der

<sup>37</sup> Vgl. dazu im Einzelnen *Crezelius*, DStR 2007, 415 (417 f.); *Seer*, ZEV 2007, 101 (102 f.); *Viskopf*, FR 2007, 624 (626 f.).

<sup>38</sup> BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, DStR 2007, 235 (251); ausführlich dazu *Hübner*, DStR 2007, 1013 (1014 f.); *Seer*, ZEV 2007, 101 (105 f.).

<sup>39</sup> BVerfG v. 7. 11. 200 – 1 BvL 10/02, DStR 2007, 235 (242); vgl. dazu auch *Crezelius*, DStR 2007, 415 (418); ablehnend *Viskopf*, FR 2007, 624 (628).

<sup>40</sup> BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, DStR 2007, 235 (242).

<sup>41</sup> BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, DStR 2007, 235 (251).

Unternehmensnachfolge auswirken. Dieses Gesetz wird eine Anpassung der ihm zugrundeliegenden Bewertungsgrundlagen an den gemeinen Wert beinhalten müssen. Die im Gesetzentwurf vorgesehene Begünstigung der Unternehmensnachfolge in §§ 28, 28 a ErbStG-E (vgl. dazu oben 2. c) cc)) dürfte jedoch im Ergebnis den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts entsprechen, der es dem Gesetzgeber unbenommen lässt, bei Vorhandensein ausreichender Gemeinwohlgründe eine Entlastung auf der zweiten Stufe der Erbschaftsbesteuerung vorzunehmen (vgl. oben 2. c) dd) (2)).<sup>42</sup> Es bleibt aber abzuwarten, wie der Gesetzgeber den nunmehr vom Bundesverfassungsgericht vorgegebenen verfassungsrechtlichen Rahmen in dem Entwurf des Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge umsetzen wird.

### *c) Berechnung der Steuer*

#### *aa) Steuerklassenprivileg bei Erstausstattung*

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz enthält für die Bestimmung der Steuerklasse bei inländischen Familienstiftungen eine Sonderregelung. Für Vermögenszuwendungen an eine Familienstiftung wäre mangels Verwandtschaftsverhältnisses zwischen Stifter und Stiftung an sich stets die ungünstige Steuerklasse III<sup>43</sup> anzuwenden.<sup>44</sup> Der Gesetzgeber sieht jedoch insoweit eine Privilegierung der Familienstiftung vor, als für die Ermittlung der Steuerklasse ein Durchgriff auf die begünstigten Familienmitglieder erfolgt. Die Steuerklasse für Vermögenszuwendungen im Zuge der Errichtung einer Familienstiftung richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis<sup>45</sup> des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Stifter (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG).<sup>46</sup> Die ungünstige Steuerklasse III ist damit nicht zwingend.

#### *(1) Begriff der Familienstiftung im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG*

Von einer Familienstiftung ist auszugehen, wenn eine inländische Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Unter „Familie“ sind der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge im Sinne des § 15 AO zu verstehen.<sup>47</sup>

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ist eine Stiftung dann „wesentlich“ im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet, wenn nach der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft das Wesen der Stiftung darin besteht, den berechtigten Familien zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer privaten Nutzung zugänglich ist, zu nutzen und die Stiftungserträge an sich zu

<sup>42</sup> Vgl. *Hübner*, DStR 2007, 1013 ff.; *Crezelius*, DStR 2007, 415 (420f).

<sup>43</sup> Bei Steuerklasse III kann nur ein Freibetrag von 5.200 Euro abgezogen werden (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 15 Abs. 1 ErbStG). Die Steuersätze steigen in Steuerklasse III von 17 bis 50 % an (vgl. § 19 ErbStG).

<sup>44</sup> *Wachter*, Familienstiftungen, in: DAI e.V. (Hrsg.), *Die Stiftung im Zivil- und Steuerrecht*, 2003, 136 (140); *Meincke*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 14. Aufl. 2004, § 15 R.n. 19.

<sup>45</sup> Abgestellt wird insofern auf das persönliche Verhältnis im Sinne des § 15 Abs. 1 ErbStG.

<sup>46</sup> *Jülicher*, *StuW* 1999, 363 (367).

<sup>47</sup> R 2 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003.

ziehen. Auf tatsächliche Ausschüttungen von Erträgen oder Nutzungen des Stiftungsvermögens soll es dabei nicht ankommen.<sup>48</sup>

Die Finanzverwaltung nimmt ein „wesentliches“ Familieninteresse in Anlehnung an § 15 Abs. 2 AStG stets an, wenn nach der Satzung der Stifter und seine Familie zu mehr als der Hälfte hinsichtlich der Ausschüttungen bezugs- oder anfallsberechtigt sind (vgl. R 2 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003). Treten weitere besondere Merkmale hinzu, z. B. wesentlicher Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung,<sup>49</sup> kann eine Familienstiftung sogar bereits bei einem Bezugs- und Anfallsrecht von nur 25 % angenommen werden (R 2 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003).

Die in der Literatur verwendete „Löwenanteil“-Theorie<sup>50</sup> konnte sich in der Praxis nicht durchsetzen. Die von der Finanzverwaltung vertretene Grenze von 25 % wird jedoch als zu niedrig erachtet.<sup>51</sup>

## (2) Begriff des „entferntest Berechtigten“

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist zur Ermittlung des „entferntest Berechtigten“ nicht allein auf die derzeit Berechtigten (sprich die lebenden Familienmitglieder), sondern auf alle potentiell Berechtigten künftiger Generationen abzustellen (R 73 Abs. 1 ErbStR 2003).

In der Beratungspraxis sollte daher bei der Gestaltung der Stiftungssatzung sichergestellt werden, dass die Anwendung der Steuerklasse I möglich ist. Dazu sollte die Stiftungssatzung vorsehen, dass nur der überlebende Ehegatte, die Kinder und die Abkömmlinge der Kinder des Stifters bezugsberechtigt sind.<sup>52</sup> Werden laut Stiftungssatzung weitere Personen begünstigt, ist die Steuerklasse für den Vermögensübergang aufgrund deren Verhältnisses zum Stifter zu bestimmen.<sup>53</sup>

Das Steuerklassenprivileg wirkt sich vor allem bei der Ermittlung des Steuersatzes, aber auch im Rahmen der steuersatzabhängigen Freibeträge nach § 16 ErbStG sowie bei allen anderen Regelungen, in denen das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nach dem persönlichen Verhältnis unterscheidet, aus.<sup>54</sup> Wird die Begünstigung eines weiten Personenkreises beabsichtigt, kann die Errichtung mehrerer Familienstiftungen günstiger sein. Dadurch können Freibeträge optimal ausgeschöpft und die starke Progressionswirkung erheblich vermindert werden.<sup>55</sup>

<sup>48</sup> BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94, BStBl. II 1998, 114 (116); R 2 Abs. 3 Satz 6 ErbStR 2003.

<sup>49</sup> So bereits FinMin. S-H v. 14.11.1983 – VI 330 a – S 3800 – 28, WPg 1984, 23.

<sup>50</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 92 ff.

<sup>51</sup> Berndt, Stiftung und Unternehmen, 7. Aufl. 2003, Rn. 813.

<sup>52</sup> Wachter, Familienstiftungen (Fn. 44), 136 (141).

<sup>53</sup> So greift beispielsweise bei einer Bezugsberechtigung der Schwiegerkinder Steuerklasse II und im Falle der Einbeziehung von Ehegatten der weiteren Abkömmlinge Steuerklasse III; vgl. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Fn. 44), § 15 Rn. 19; v. Oertzen/Müller, Stiftung & Sponsoring 6/2003, 6 (Rote Seiten).

<sup>54</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 107.

<sup>55</sup> Berndt, Stiftung und Unternehmen (Fn. 51), Rn. 811.

*bb) Zustiftung*

Bei Zustiftungen gilt das Steuerklassenprivileg grundsätzlich nicht. Spätere Zuwendungen des Stifters oder Dritter gelten als gewöhnliche Schenkungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und unterliegen damit stets der Steuerklasse III.<sup>56</sup> Die Anwendung des Steuerklassenprivilegs auf Zustiftungen kann jedoch dadurch erreicht werden, dass sich der Stifter bereits mit dem Stiftungsgeschäft verbindlich zur Vornahme der Zustiftungen verpflichtet.<sup>57</sup> Alternativ zur Zuwendung nach Stiftungserrichtung kann eine neue Stiftung gegründet werden, für welche wiederum das Steuerklassenprivileg gilt. Diese kann später steuerfrei mit der älteren Stiftung verschmolzen werden.<sup>58</sup> Diese Möglichkeiten sind jedoch nicht unumstritten. Der Stifter sollte daher jedenfalls eine entsprechende verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung einholen.<sup>59</sup> Der Zustifter kann schließlich durch die Übertragung von Betriebsvermögen in den Genuss der Steuerklasse I gelangen (vorbehaltlich der Beachtung der Regeln in §§ 13 a, 19 a ErbStG).

*cc) Berücksichtigung früherer Erwerbe*

Zur Anwendung der Freibeträge und zur Bestimmung der Steuersätze werden Erwerbe von demselben Zuwendenden innerhalb von zehn Jahren zusammen gerechnet (§ 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

### 3. Laufende Besteuerung der Familienstiftung

Die Familienstiftung ist als juristische Person unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Je nach den Umständen fällt auch Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Grundsteuer sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer, insbesondere in Form der Erbersatzsteuer, an.<sup>60</sup>

*a) Körperschaftsteuer**aa) Grundsätze*

Das Einkommen einer Familienstiftung unterliegt dem vollen Körperschaftsteuersatz in Höhe von derzeit noch 25 % (§§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 23 Abs. 1 KStG) sowie der Belastung durch den Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % auf den Körperschaftsteuerbetrag (§ 2 Nr. 3, § 3 Nr. 1 und 4 SolZG). Die am 6. 7. 2007 vom Bundesrat verabschiedete Unternehmensteuerreform 2008 sieht allerdings eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % vor (§ 23 Abs. 1 KStG n. F.;

<sup>56</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 102.

<sup>57</sup> Gebel, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1246; Wachter, Familienstiftungen (Fn. 44), 136 (143).

<sup>58</sup> Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 34. Aufl. 2007, § 15 Rn. 112; Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 102.

<sup>59</sup> BMF-Schreiben v. 24. 7. 1987, BStBl. I 1987, 474; vgl. v. Oertzen/Müller, Stiftung & Sponsoring 6/2003, 6 (Rote Seiten).

<sup>60</sup> Zum Beispiel §§ 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 Nr. 1 d ErbStG; § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG, § 2 Abs. 3 GewStG; § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG; § 2 Nr. 2 GrStG.

erstmalige Anwendung auf Gewinne, die im Veranlagungszeitraum 2008 erzielt werden).

Die Familienstiftung kann grundsätzlich steuerbare Einkünfte in allen sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG erzielen.<sup>61</sup> Sofern in der Satzung einer Familienstiftung allerdings steuerbegünstigte Sukzessiv- bzw. Ersatzzwecke vorgesehen sind, entsteht ab Eintritt der Sukzession keine Körperschaftsteuer mehr.<sup>62</sup>

#### *bb) Steuerabzug*

Die satzungsgemäße Verwendung des Einkommens der Familienstiftung für Geld- oder Sachzuwendungen an die Begünstigten mindert das steuerpflichtige Einkommen der Stiftung nicht (§ 10 Nr. 1 KStG). Ebenso wenig ist ein Abzug der Erbersatzsteuer von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zulässig.<sup>63</sup>

#### *cc) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft*

Eine Familienstiftung, die Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält,<sup>64</sup> wird regelmäßig Einkünfte aus Vermögensverwaltung haben. Dazu gehören die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) sowie die Einkünfte aus Veräußerungsgewinnen bei der Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung (§ 17 EStG) oder innerhalb der Spekulationsfrist (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Zur Vermeidung einer Doppel- bzw. Mehrfachbesteuerung greifen hier jedoch die Befreiungsvorschriften des § 8b Abs. 1 und 2 KStG ein, wenn derartige Einkünfte von inländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erzielt werden.<sup>65</sup> Die vom Kapitalertrag abzuziehende Kapitalertragsteuer von derzeit noch 20 % ist anzurechnen und im Rahmen der Körperschaftsteuer-Veranlagung zu erstatten. Im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 erhöht sich die Kapitalertragsteuer auf 25 % (§ 43 a Abs. 1 EStG n. F.).

Erzielt die Familienstiftung Dividenden, bzw. veräußert sie ihre Anteile an einer Kapitalgesellschaft, so werden von den Bezügen, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, pauschal 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben angesehen und unterliegen somit der Besteuerung bei der Familienstiftung als Gesellschafterin, vgl. § 8b Abs. 3, 5 KStG. Das Abzugsverbot ist auf jeden Gewinn im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 1 und 3 KStG anzuwenden und gilt daher auch für Gewinne aus Wertaufholungen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG.

Von der Steuerbefreiung nach § 8b KStG waren bis zum Inkrafttreten des SEStEG regelmäßig einbringungsgeborene Anteile (§ 21 UmwStG), die inner-

---

<sup>61</sup> Müller/Schubert, DStR 2000, 1289 (1292); v. Oertzen/Müller, Stiftung & Sponsoring 6/2003, 7 (Rote Seiten); Richter, in: Meyn/Richter (Fn. 11), Rn. 840.

<sup>62</sup> Vgl. Erlass des FM Baden-Württemberg vom 28. 10. 1983, DStR 1983, 745; Berndt, Stiftung & Sponsoring 3/2004, 16 (18).

<sup>63</sup> Vgl. § 10 Nr. 2 KStG für die sofort entrichtete Steuer; ansonsten BFH v. 14. 9. 1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207 (208); OFD Düsseldorf, StEK § 10 KStG Nr. 2.

<sup>64</sup> Gebel, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1189 ff; Richter, in: Richter/Wachter (Fn. 14), Länderbericht Deutschland, Rn. 168.

<sup>65</sup> Vgl. Verfügung der OFD Kiel v. 19. 9. 2002, FR 2002, 1255; a. A. Frotscher, in: Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz/Umwandlungssteuergesetz, Stand: Mai 2007, § 8b Rn. 56e.

halb von sieben Jahren nach dem Erwerb veräußert werden, ausgenommen (§ 8b Abs. 4 KStG). Dies gilt nur noch für Anteile, die durch Einbringungs- und ähnliche Vorgänge entstanden sind, bei denen die Eintragung in das Handelsregister bis zum 12.12.2006 erfolgt ist. Durch das SEStEG wurde das bisherige System der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile aufgegeben und durch eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns im Falle einer Anteilsveräußerung innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren (Sperrfrist) nach dem Einbringungszeitpunkt ersetzt (§ 22 Abs. 1 und 2 UmwStG n. F.).

*dd) Besonderheiten beim Erwerb von Todes wegen*

Erlangt die Familienstiftung die Erstausstattung oder spätere Zustiftungen durch Erwerb von Todes wegen, sind einige ertragsteuerliche Besonderheiten zu berücksichtigen.

Die als Erbe eingesetzte Familienstiftung kann Aufwendungen, die ihr im Zusammenhang mit der Erfüllung von Vermächtnissen oder Pflichtteilsansprüchen entstehen, grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehen. Diese Lasten können nicht dem unternehmerischen Bereich der Stiftung zugeordnet werden, da sie von vornherein mit dem Erbe verbunden waren. Ist die Stiftung als Erbe eines Betriebsvermögens o. Ä. verpflichtet, in Erfüllung eines Vermächtnisses einzelne Wirtschaftsgüter an Dritte weiterzugeben, so stellt dies regelmäßig eine Entnahme dar, die mit dem Teilwert anzusetzen ist. Handelt es sich bei den betreffenden Einzelwirtschaftsgütern um wesentliche Betriebsgrundlagen, so kann die Weitergabe sogar eine Betriebsaufgabe zur Folge haben.<sup>66</sup>

*b) Erbersatzsteuer*

Inländische Stiftungen, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden sind, unterliegen in 30-jährigem Turnus der Erbersatzsteuer, die das Stiftungsvermögen der Erbschaftsteuer unterwirft (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

*aa) Überblick*

Der Gesetzgeber hat im Jahre 1974 die Erbersatzsteuer eingeführt. Dadurch sollte verhindert werden, dass das in den Familienstiftungen gebundene Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen wird.<sup>67</sup> Das Erbschaftsteuergesetz ist so konzipiert, dass das Vermögen im Wechsel der Generationen zumindest einmal der Erbschaftsteuer unterliegt. Da es bei Familienstiftungen mangels Anteilseigner nicht zu einer Vermögensübertragung i. S. d. ErbStG kommen kann, blieb das Vermögen der Familienstiftung über Generationen hinweg steuerfrei. Der Gesetzgeber sah hierin eine nicht hinnehmbare Begünstigung von Familienstiftungen und führte die Besteuerung einer fiktiven Erbfolge in Form der Erb-

<sup>66</sup> Vgl. zum Ganzen *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1183, 1184, und *Richter*, in: *Richter/Wachter* (Fn. 14), Länderbericht Deutschland, Rn. 171.

<sup>67</sup> BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94, BStBl. II 1998, 114 (115); *Wachter*, Familienstiftungen (Fn. 44), S. 136 (154).

ersatzsteuer ein.<sup>68</sup> Obwohl die Erbersatzsteuer schon bei ihrer Einführung zahlreicher Kritik ausgesetzt war, hat das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung ausdrücklich bestätigt.<sup>69</sup> Trotz ihrer Belastung kann die Erbersatzsteuer in einzelnen Fällen günstiger sein als die Erbschaftsteuer auf den normalen Erbgang. Dies gilt z. B. bei einer kürzeren Erbfolge als 30 Jahre, bei Eingreifen einer ungünstigeren Steuerklasse als Klasse I oder bei nur einem oder gar keinem Kind als Erben.<sup>70</sup> Darüber hinaus ist wegen des bekannten Zeitpunkts des Anfalls eine bessere Planung und Gestaltung möglich, wie die Umschichtung in Vermögen mit niedrigen Steuerwerten oder negatives Betriebsvermögen etc.

Die Erbersatzsteuer fällt an, wenn eine wesentliche Familienbegünstigung zum Zeitpunkt des Ablaufs des 30-Jahres-Zeitraums vorliegt (R 2 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2003; zu den Voraussetzungen vgl. oben 2. d) aa) (1)).

#### *bb) Familienstiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG*

Auch bei der Erbersatzsteuer hat der Gesetzgeber nicht klar festgelegt, wie der Begriff der Familienstiftung zu definieren ist. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG besagt nur, dass Steuersubjekt eine Stiftung ist, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer wesentlich dem Interesse einer Familie oder bestimmter Familien dient. Lediglich im Außensteuergesetz wird die Familienstiftung als Stiftung, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als die Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigigt sind, umschrieben (§ 15 Abs. 2 AStG). Entsprechend verwundert es nicht, dass auch hier die Frage, wann eine Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie errichtet worden ist, seit jeher heftig umstritten ist.<sup>71</sup> Überwiegend wird auf eine Mindestbegünstigung abgestellt, bei welcher unterschiedliche Grenzen (90 %, 75 %, 50 % oder 25 %) diskutiert werden.<sup>72</sup> Die Finanzverwaltung lässt über 50 % genügen<sup>73</sup> und bejaht bei Hinzutreten weiterer Umstände (wesentlicher Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung) eine wesentliche Familienbegünstigung bereits, wenn der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als 25 % bezugs- oder anfallsberechtigigt sind.<sup>74</sup> Dies wird vielfach als zu gering erachtet<sup>75</sup> (vgl. oben 2. d) aa) (1)).

#### *cc) Zeitpunkt der Familienbegünstigung*

Dem Gesetz ist nicht eindeutig zu entnehmen, zu welchem Zeitpunkt die Familienbegünstigung der Stiftung vorliegen muss. Der Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG deutet darauf hin, dass der entscheidende Zeitpunkt die Errichtung der

<sup>68</sup> Wachter, in: Richter/Wachter (Fn. 14), § 22 Rn. 2.

<sup>69</sup> BVerfG v. 8. 3. 1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312; s. auch Sorg, Die Familienstiftung, 1984, S. 79 ff. m. w. N.

<sup>70</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 112.

<sup>71</sup> Wachter, in: Richter/Wachter (Fn. 14), § 22 Rn. 9.

<sup>72</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 83 ff.; Wachter, in: Richter/Wachter (Fn. 14), § 22 Rn. 28.

<sup>73</sup> R 2 Abs. 2 Satz 1 ErbStR.

<sup>74</sup> R 2 Abs. 2 Satz 2 ff. ErbStR.

<sup>75</sup> Wachter, in: Richter/Wachter (Fn. 14), § 22 Rn. 44 ff.

Stiftung ist. Dieser Zeitpunkt erscheint mit Blick auf § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bedenklich. Dieser besagt, dass die Erbersatzsteuer erst 30 Jahre nach dem Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf die Stiftung entsteht. Somit könnte für den maßgeblichen Zeitpunkt des Familienbezugs auf den Zeitpunkt der Entstehung der Erbersatzsteuer abgestellt werden. Die Finanzverwaltung vertritt letztere Auffassung.<sup>76</sup> Demgegenüber ist nach Ansicht des BFH eine Gesamtbetrachtung bezogen auf den gesamten Zeitraum von 30 Jahren vorzunehmen.<sup>77</sup> Dem ist zum einen entgegenzuhalten, dass für die Erbschaftsteuer das Stichtagsprinzip gilt (§§ 9 und 11 ErbStG). Zum anderen wird auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerpflicht abgestellt (s. unten ff). Darüber hinaus erscheint eine stichtagsbezogene Betrachtung aus Gründen der Rechtssicherheit vorzugswürdig.<sup>78</sup>

*dd) 30 Jahre*

Die Steuer fällt nach Ablauf von 30 Jahren nach dem ersten Übergang von Vermögen auf die Stiftung an (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Zwar schadet demnach die Errichtung der Stiftung vor dem ersten Vermögensübergang nicht, jedoch sollte eine erheblich spätere Zustiftung vermieden werden, da sie den Besteuerungszeitraum insoweit verkürzen würde.<sup>79</sup>

*ee) Berechnung der Erbersatzsteuer*

Die Höhe der Erbersatzsteuer bemisst sich so, als entfalle das Gesamtvermögen der Familienstiftung auf zwei Kinder oder andere Erwerber in Steuerklasse I (§ 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Dies gilt ungeachtet der tatsächlichen Verwandtschaftsverhältnisse und auch, wenn gar keine oder weniger als zwei Kinder begünstigt sind.<sup>80</sup>

Entsprechend ist der doppelte Kinderfreibetrag in Höhe von jeweils 205 000 Euro vom Wert des Stiftungsvermögens abzuziehen (§ 16 Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 2 Satz 3 Hs. 1 ErbStG). Die Steuer für den danach verbleibenden Gesamtwert bemisst sich nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I, der für die Hälfte dieses Gesamtwertes gelten würde (§ 15 Abs. 2 Satz 3 Hs. 2 ErbStG). Bei der Errichtung mehrerer Familienstiftungen durch einen Stifter gelten diese Vergünstigungen für jede Stiftung.<sup>81</sup>

Die Steuerbefreiungen nach § 13 ErbStG kommen auch im Rahmen der Erbersatzsteuer zur Anwendung. So sind beispielsweise der Grundbesitz, Kunstgegenstände oder wissenschaftliche Sammlungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) ebenso wie Hausrat und andere bewegliche Gegenstände (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) unter bestimmten Voraussetzungen von der Erbersatzsteuer befreit. Die Steuerbefreiungen sind jedoch betragsmäßig begrenzt. Es stellt sich hier die Frage, ob die Betragsgrenzen in Anlehnung an die Gewährung des doppelten

<sup>76</sup> R 2 Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStR.

<sup>77</sup> BFH v. 10. 12. 1997 – II R 25/94, BStBl, II 1998, 114.

<sup>78</sup> Wächter, in: Richter/Wächter (Fn. 14), § 22 Rn. 53.

<sup>79</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 116.

<sup>80</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 123.

<sup>81</sup> Wächter, in: Richter/Wächter (Fn. 14), § 22 Rn. 17.



Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (s. oben) ebenfalls verdoppelt werden. Dies wird jedoch weitestgehend mit der Begründung abgelehnt, dass das Gesetz nur den doppelten Freibetrag gewährt und nicht generell von einer Verdopplung aller Freibeträge und Betragsgrenzen ausgeht.<sup>82</sup>

Die so berechnete Steuer kann auf Antrag über 30 Jahre verrentet werden (§ 24 ErbStG). Diese Jahresraten setzen sich aus der Tilgungsleistung und einer Verzinsung in Höhe von 5,5 % p. a. zusammen. Die Steuerschuld kann somit in Einzelfällen aus den jährlichen Erträgen einer Familienstiftung gezahlt werden.<sup>83</sup> Zudem besteht die Möglichkeit der im Vergleich zur Verrentung ungünstigeren Stundung der Erbersatzsteuer, wenn das Vermögen der Familienstiftung begünstigtes Betriebsvermögen umfasst und die Stundung zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist (§ 28 ErbStG).

#### *ff) Bemessungsgrundlage und Bewertung*

Die Bemessungsgrundlage der Erbersatzsteuer erstreckt sich auf das gesamte Stiftungsvermögen zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerpflicht.<sup>84</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob das Vermögen der Stiftung tatsächlich den Interessen der Familie dient. Es werden auch die Teile des Stiftungsvermögens erfasst, die familienfremden Zwecken dienen. Insbesondere ist es unerheblich, ob das Vermögen der Familie viele oder nur geringe Erträge abwirft.<sup>85</sup> Zustiftungen nach Errichtung der Stiftung werden demnach unabhängig von dem Zeitpunkt ihres Zugangs von der Erbersatzsteuer erfasst. Das ist bei der Gründung einer sogenannten Stufenstiftung zu berücksichtigen. In diesem Fall gründet der Stifter die Familienstiftung noch zu Lebzeiten und überträgt ihr vorerst geringe Vermögenswerte. Vorteile dabei sind, dass der Stifter bei aufkommenden Schwierigkeiten selbst eingreifen und auch den Wert des übertragenen Vermögens durch Bestimmung des Zeitpunkts beeinflussen kann. Die Steuer entsteht mit dem Zeitpunkt der Übertragung, unüberschaubare Vermögensentwicklungen zwischen dem Anfall der Zuwendung und der Anerkennung der Stiftung von Todes wegen (vgl. oben 2. c) bb)) können daher vermieden werden. Allerdings beginnt die 30-Jahres-Frist ab dem Zeitpunkt der ersten Vermögensübertragung zu laufen. Liegt daher zwischen der anfänglichen Zuwendung unter Lebenden und der bedeutenderen Zuwendung von Todes wegen ein längerer Zeitraum, wird die Erbersatzsteuer bereits verhältnismäßig früh auf den Gesamtwert ausgelöst. Die Vor- und Nachteile einer solchen Stufen Gründung sind daher im Einzelfall sorgfältig abzuwägen.

Eine Beschränkung auf die Vermögensteile, die dem Interesse der Familie dienen, findet nicht statt.<sup>86</sup> Ebenso wenig kann der Kapitalwert künftiger Leistun-

---

<sup>82</sup> Wachter, in: Richter/Wächter (Fn. 14), § 22 Rn. 14; a. A. wohl Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Fn. 44), § 10 Rn. 22.

<sup>83</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 124; Wachter, in: Richter/Wächter (Fn. 14), § 22 Rn. 20.

<sup>84</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 117; Wachter, in: Richter/Wächter (Fn. 14), § 22 Rn. 140.

<sup>85</sup> Wachter, in: Richter/Wächter (Fn. 14), § 22 Rn. 11.

<sup>86</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 117.

gen an satzungsmäßig Begünstigte abgezogen werden (§ 10 Abs. 7 ErbStG).<sup>87</sup> Das Abzugsverbot gilt grundsätzlich auch für Versorgungsleistungen an den Stifter oder seine Angehörigen, zu denen die Stiftung anlässlich einer zur Erstaussstattung gehörenden Betriebsübergabe verpflichtet worden ist. Bei Zustiftungen kann die Sachlage jedoch anders zu bewerten sein.<sup>88</sup> Die Koppelung der Zustiftung an die Verpflichtung zu künftigen Versorgungsleistungen kann eine Last darstellen, die von vornherein das für satzungsmäßige Zwecke zur Verfügung stehende Vermögen mindert. Eine solche Leistungspflicht ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Die Erbersatzsteuer selbst ist ebenfalls nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 8 ErbStG).

Die Familienstiftung kann die Bemessungsgrundlage durchaus gestalten und entsprechend mindern.<sup>89</sup> Insbesondere kann sie die satzungsmäßigen Mittelabflüsse an die Begünstigten vor Ablauf der 30 Jahre intensivieren oder auch die „normalen“ Zuwendungen der nächsten Folgejahre vorziehen.<sup>90</sup> Daneben besteht die Möglichkeit, den Zufluss von Erträgen aus Kapitalbeteiligungen auf die Zeit nach dem Anfall der Erbersatzsteuer zu verlagern.<sup>91</sup> Zu einer Optimierung der Bemessungsgrundlage können zudem Umschichtungen von Vermögenswerten (z. B. von Geldvermögen in Grundvermögen oder von Privatvermögen in Betriebsvermögen) erfolgen oder der fremdfinanzierte Erwerb vermieteter Grundstücke genutzt werden.<sup>92</sup> In diesem Zusammenhang kamen Formen des Kommunalleasings auf, insbesondere durch Sale-and-Lease-back-Modelle. Dadurch sollten die Kommunen neue Liquidität gewinnen und die steuerpflichtigen Familienstiftungen Erbersatzsteuer sparen. Spektakulärstes Beispiel war wohl der geplante Verkauf des Münchener Rathauses. Derartige Gestaltungen sind jedenfalls für Bayern ausdrücklich steuerlich nicht anzuerkennen.<sup>93</sup>

Bereits bei Errichtung der Familienstiftung empfiehlt es sich im Hinblick auf die Erbersatzsteuer, nicht eine Stiftung für mehrere Kinder gemeinsam, sondern für jedes Kind einzeln zu gründen.<sup>94</sup> Die steuerliche Privilegierung des Betriebsvermögens gilt auch im Rahmen der Erbersatzsteuer (§ 13 a Abs. 1, 2, 7 ErbStG; zu den geplanten Änderungen der Privilegierung des Betriebsvermögens siehe oben 2. c) cc)). Demzufolge kann die Steuerbelastung der Familienstiftung dadurch verringert werden, dass sie ihr Vermögen vor Entstehung der Erbersatzsteuer in Betriebsvermögen umwandelt.<sup>95</sup>

<sup>87</sup> Von Oertzen/Müller, Stiftung & Sponsoring 6/2003, 8.

<sup>88</sup> Gebel, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1214.

<sup>89</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 118 ff.

<sup>90</sup> Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, 2004, S. 204; Wachter, in: Richter/Wachter (Fn. 14), § 22 Rn. 140.

<sup>91</sup> Wachter, in: Richter/Wachter (Fn. 14), § 22 Rn. 140.

<sup>92</sup> Wachter, Familienstiftungen (Fn. 44), 136 (156).

<sup>93</sup> Erlass des FM Bayern v. 19.11. 2002, ZEV 2003, 73; Pressemitteilung der Bayerischen Staatskanzlei Nr. 400 v. 3.12. 2002.

<sup>94</sup> Von Oertzen/Müller, Stiftung & Sponsoring 6/2003, 8; Wachter, in: Richter/Wachter (Fn. 14), § 22 Rn. 141.

<sup>95</sup> Wachter, in: Richter/Wachter (Fn. 14), § 22 Rn. 142.

#### 4. Besteuerung der Familienstiftung bei Auflösung und „Umwandlung“

Die Besteuerung bei Aufhebung einer Familienstiftung ist ähnlich der bei der Errichtung der Stiftung, es greift das Steuerklassenprivileg. Ebenfalls als Auflösung wird die Änderung des Stiftungscharakters (sogenannte „Umwandlung“) angesehen.

##### a) Auflösung

Die vollständige Auflösung der Familienstiftung gilt als Schenkung unter Lebenden und ist als solche steuerpflichtig (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG). Als Schenker gilt nicht die Stiftung, sondern der Stifter. Für die Bestimmung der Steuerklasse des Anfallsberechtigten ist daher auf dessen Verhältnis zum Stifter abzustellen. Dadurch gilt als anzuwendende Steuerklasse nicht zwingend die ungünstige Steuerklasse III.<sup>96</sup> Die persönlichen Freibeträge des Anfallsberechtigten bestimmen sich ebenfalls nach seinem Verhältnis zum Stifter. Der Rückfall des Stiftungsvermögens an den Stifter selbst ist grundsätzlich nicht steuerfrei oder -privilegiert, sondern unterliegt der Besteuerung nach Steuerklasse III.<sup>97</sup>

Soweit die Rückübertragung auf den Stifter grundsätzlich angedacht ist, sollte sich der Stifter zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung ein Rückforderungsrecht ausdrücklich vorbehalten oder seine Anfallsberechtigung vorgeben, bzw. die Übertragung unter einer aufschiebenden Bedingung vornehmen. In diesen Fällen würde die ursprünglich für die Übertragung durch die Stiftung getragene Steuer rückwirkend erlöschen (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Der Rückfall an den Stifter bliebe steuerfrei.<sup>98</sup>

Erfolgt die Auflösung der Familienstiftung zeitnah nach dem Stichtag der Erbersatzsteuer, kann die Steuer ermäßigt werden (§ 26 ErbStG). Liegen zwischen Stiftungsauflösung und Stichtag für die Erbersatzsteuer höchstens zwei Jahre, wird die Erbersatzsteuer auf die Schenkungsteuer zu 50 % angerechnet. Bei einem Zeitraum von höchstens vier Jahren erfolgt eine Anrechnung in Höhe von 25 %.

##### b) Umwandlung

Ein Sonderproblem ergibt sich beim Übergang von der Familienstiftung zur gewöhnlichen Stiftung. Motivation kann z. B. das Aussterben der Familie sein, das den Charakter als Familienstiftung entfallen lässt. Die Finanzverwaltung behandelt die „Umwandlung“ einer Familienstiftung in eine gewöhnliche Stiftung durch Satzungsänderung als Aufhebung der Familienstiftung und Errichtung einer neuen Stiftung (R 2 Abs. 4 ErbStR 2003). Der Erwerb der neuen Stiftung

---

<sup>96</sup> Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Fn. 44), § 15 Rn. 24; Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 136.

<sup>97</sup> BFH v. 25. 11. 1992 – II R 77/90, BStBl. II 1993, 238 (239); ablehnend Binz/Sorg, DStR 1994, 229 (232).

<sup>98</sup> Busch/Heuer, Stiftung & Sponsoring 1/2003 (Rote Seiten), 7; Jülicher, StuW 1999, 363 (371); Wachter, Familienstiftungen (Fn. 44), 136 (202).

unterliegt der Schenkungsteuer nach Steuerklasse III (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG i.V.m. § 15 Abs. 1 ErbStG).

Entsprechendes gilt, wenn durch Satzungsänderung lediglich bisher nicht bezugs- oder anfallsberechtigte Familienmitglieder, die mit dem Stifter entfernt verwandt sind, in den Kreis der Destinatäre aufgenommen werden und durch ihre Zugehörigkeit zu diesem Personenkreis bereits zum Zeitpunkt der Besteuerung der Erstausstattung sich damals eine ungünstigere Steuerklasse ergeben hätte (R 2 Abs. 4 Satz 2 bis 5 ErbStR 2003).

Die Umwandlung in eine gemeinnützige Stiftung ist allerdings steuerfrei möglich, § 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG.<sup>99</sup> Eine derartige Umwandlung kann steuerlich interessant sein, um vor Ablauf der 30-Jahres-Frist den Anfall der Erbersatzsteuer zu verhindern.<sup>100</sup>

### 5. Besteuerung des Stifters

Die unentgeltliche Übertragung von Vermögenswerten auf eine Familienstiftung – ob als Erstausstattung, Zustiftung oder sonstige Zuwendung – kann beim Zuwendenden grundsätzlich dieselben ertragsteuerlichen Rechtsfolgen auslösen wie eine entgeltliche Veräußerung. Dieser realisiert unter Umständen durch die Entnahme des Vermögensgegenstandes etwaige bestehende stille Reserven, wenn nicht das Gesetz im Einzelfall auf die steuerliche Realisierung verzichtet und die Entnahme zum Buchwert zulässt.<sup>101</sup> Während die Gewinnrealisierung im steuerlichen Privatvermögen derzeit noch regelmäßig steuerfrei möglich ist (Ausnahmen lediglich innerhalb der Spekulationsfrist, bei qualifizierten Beteiligungen – zu den Änderungen siehe oben 3. a) cc)), ist sie beim steuerlichen Betriebsvermögen selbst bei unentgeltlicher Übertragung in der Regel steuerpflichtig.<sup>102</sup>

Für den unentgeltlichen Übergang eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils gilt jedoch die Pflicht zur Buchwertfortführung (§ 6 Abs. 3 EStG).<sup>103</sup> Die Familienstiftung als Zuwendungsempfänger ist somit an die Wertansätze des Rechtsvorgängers gebunden. Die Aufdeckung der stillen Reserven, die an sich mit einem Subjektwechsel verbunden ist, wird hierdurch vermieden.

Die Buchwertfortführungspflicht gilt dagegen nicht, wenn der Familienstiftung nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich zugewendet wird.<sup>104</sup> In diesem Fall ist eine Buchwertfortführung nur vorgesehen, wenn der Erwerb durch natürliche Personen erfolgt (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 1 EStG). Der Erwerb eines Teilanteils durch eine Stiftung führt somit beim Stifter bzw. Zustifter zu einer anteiligen Entnahme des Gesamthandvermögens mit der Folge einer eventuellen Gewinnrealisierung durch Aufdeckung stiller Reserven.<sup>105</sup>

<sup>99</sup> Von Oertzen/Müller, *Stiftung & Sponsoring* 2003, 8.

<sup>100</sup> Pöllath/Richter, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 14 Rn. 137.

<sup>101</sup> Pöllath/Richter, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 40 Rn. 2.

<sup>102</sup> Pöllath/Richter, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 40 Rn. 44.

<sup>103</sup> Brandmüller/Lindner, *Gewerbliche Stiftungen*, 3. Aufl. 2005, S. 53.

<sup>104</sup> Gebel, *Betriebsvermögensnachfolge* (Fn. 14), Rn. 1202.

<sup>105</sup> Gebel, *Betriebsvermögensnachfolge* (Fn. 14), Rn. 1202; Pöllath/Richter, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 40 Rn. 47.

Andererseits können Zuwendungen an die Stiftung zum steuerlichen Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten berechtigen, sofern diese für den Stifter oder Zustifter der Erzielung von Einkünften in einer bestimmten Einkunftsart dienen.<sup>106</sup>

### 6. Besteuerung der Destinatäre

Satzungsmäßige Zuwendungen aus dem Vermögen von Familienstiftungen fallen den Begünstigten unentgeltlich zu. Dennoch sind sie schenkungsteuerfrei, da sie nicht um der Bereicherung der Bedachten willen, sondern zur Erfüllung des Stiftungszwecks geleistet werden.<sup>107</sup> Allerdings unterliegen die Einkünfte der Destinatäre derzeit noch dem Halbeinkünfteverfahren. Das bedeutet, dass die Einkünfte zur Hälfte einkommensteuerpflichtig sind (§ 3 Nr. 40 EStG). Entsprechend sind Betriebsausgaben und Werbungskosten lediglich hälftig abzugsfähig (§§ 3 c Abs. 2 Satz 1, 52 Abs. 8 a EStG). Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 findet das Halbeinkünfteverfahren ab 1.1. 2009 keine Anwendung mehr. Private Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne werden dann mit einem einheitlichen Abgeltungssatz in Höhe von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) besteuert.

Nicht abschließend geklärt ist, welcher Einkunftsart die Ausschüttungen einer steuerpflichtigen Familienstiftung zuzuordnen sind und ob es sich hierbei um Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG oder um sonstige Einkünfte im Sinne des Auffangtatbestandes des § 22 Nr. 1 Satz 2 Hs. 2 EStG handelt.<sup>108</sup> Dieser Streit ist nur insoweit relevant, als der Anfall der Kapitalertragsteuer nur im Rahmen von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, nicht dagegen bei Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 2 Hs. 2 EStG einschlägig ist. Letztere Ansicht wurde ursprünglich damit begründet, dass § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG formell subsidiär gegenüber anderen Einkunftsarten sei. Außerdem sei § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gerade als Spezialnorm zur Regelung der Besteuerung der Ausschüttungen von Stiftungen (und sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts) eingeführt worden.<sup>109</sup> Für die Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG bleibe daher kein Raum.<sup>110</sup>

Vor diesem Hintergrund hat das BMF in seinem Schreiben vom 27. 6. 2006<sup>111</sup> zur Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen Stellung bezogen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung fallen nunmehr auch alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen einer Stiftung, die von den beschlussfassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen der Stiftung an den Stifter, an dessen Angehörige oder Abkömmlinge ausgekehrt werden, in den Anwen-

<sup>106</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 40 Rn. 43, 49.

<sup>107</sup> Gebel, Betriebsvermögensnachfolge (Fn. 14), Rn. 1260; Schiffer, DStR 2005, 508 (511); ders., in: Jubiläumsschrift DVEV (Fn. 2), 180.

<sup>108</sup> Wächter, Familienstiftungen (Fn. 44), S. 136, 153; Schauhoff, in: Schaumburg/Rödter, Unternehmenssteuerreform, 2001, 299 (315); Kirchhain, BB 2006, 2387.

<sup>109</sup> Schiffer/v. Schubert, BB 2002, 265 (268).

<sup>110</sup> Wächter, Familienstiftungen (Fn. 44), 136 (154).

<sup>111</sup> BMF v. 27. 6. 2006 – IV B 7 – S 2252 – 4/06, BStBl. I 2006, 417.

dungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Dieser Personenkreis soll somit entsprechende Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen. Dies soll laut BMF auch gelten, wenn die Leistungen anlässlich der Auflösung der Stiftung erbracht werden.<sup>112</sup> § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG wurde schließlich mit Wirkung zum 1. 1. 2007 durch Art. 1 Nr. 13 des Jahressteuergesetzes 2007<sup>113</sup> um einen Verweis auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG ergänzt. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst Bezüge, die nach der Auflösung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung im Sinne der Nr. 1 anfallen und nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen. Laut Gesetzesbegründung soll damit klargestellt werden, dass auch Bezüge anlässlich einer Auflösung einer Stiftung als Kapitalerträge von der Besteuerungsnorm erfasst werden.<sup>114</sup>

Trotz der klaren Aussage der Finanzverwaltung wird die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen mit Blick auf den Regelungsgegenstand nach wie vor uneinheitlich beurteilt. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, die mit Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind. Bei diesen Körperschaften kommt es zwar nicht zu Ausschüttungen an Anteilseigner oder Mitglieder, jedoch übertragen diese Körperschaften Vermögen an die hinter den „Gesellschaften“ stehenden Personen, was wirtschaftlich mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sein kann.<sup>115</sup> Es stellt sich somit die Frage der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Auskehrungen von Stiftungen mit Gewinnausschüttungen.

Gewinnausschüttungen sind gesellschaftsrechtlich veranlasste Verteilungen der Gewinne, die im Rahmen des Geschäftszwecks der Gesellschaft erwirtschaftet wurden. Dementsprechend meint auch § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG die Verteilung eines erwirtschafteten Überschusses. Dieser erfasse keine Leistungen aufgrund allgemeiner schuldrechtlicher Beziehungen, sondern Bezüge aus Beteiligungen im weiteren Sinne. Somit seien Bezüge von Destinatären einer Stiftung keine Kapitaleinkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, da es an einem Beteiligungsertrag fehle.<sup>116</sup>

Die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG wird andererseits auch als systemwidrig erachtet.<sup>117</sup> Die Qualifizierung der Kapitaleinkünfte setze nach Ansicht des Bundesfinanzhofs und nach herrschender Meinung in der Literatur neben der Kapitalnutzung auch das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses voraus, auf dem die ursprüngliche Überlassung von Kapital beruht und das dem Steuerpflichtigen ein Vermögensrecht vermittelt, das sich nicht auf den Empfang von

<sup>112</sup> Vgl. auch *Stuhrmann*, in: *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, Stand: Mai 2007, § 20 Rn. 315e.

<sup>113</sup> BGBl. I 2006, 2878.

<sup>114</sup> BT-Drs. 16/2712, 49; OFD Koblenz, Verfügung betr. Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen v. 21. 12. 2006, S 2252 A – St 33 2.

<sup>115</sup> *Stuhrmann*, in: *Blümich* (Fn. 112), § 20 Rn. 315 b; *von Beckerath*, in: *Kirchhof*, Einkommensteuergesetz Kompaktcommentar, 7. Aufl. 2007, § 20 Rn. 109/110.

<sup>116</sup> *Von Beckerath*, in: *Kirchhof* (Fn. 115), § 20 Rn. 110; *Wassermeyer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, Einkommensteuergesetz, Stand: Mai 2007, § 20 Rn. JA 11.

<sup>117</sup> *Kirchhain*, BB 2006, 2387 (2388).

Erträgen beschränkt.<sup>118</sup> Ein solches Rechtsverhältnis zur Stiftung sei weder bei Stiftern noch bei Destinatären begründet. Die Stiftung ist eine juristische Person, die keine Gesellschafter oder Mitglieder hat. Sie ist eine auf Dauer angelegte Zusammenfassung von Vermögen, das einem bestimmten Zwecke gewidmet ist.<sup>119</sup> Rechte können dem Stifter oder einem Destinatär allein aufgrund entsprechender Anordnung in der Satzung eingeräumt werden. Es könne somit im Verhältnis von Stiftern und Destinatären zur Stiftung nicht von einem mitgliederschaftlichen oder sogar kapitalmäßigen Beteiligungsverhältnis gesprochen werden. Daher fehle es an einem zur Qualifizierung als Kapitaleinkünfte vorausgesetzten Rechtsverhältnisses, was eine Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ausschließe.<sup>120</sup>

Zudem wird die Ansicht der Finanzverwaltung im Hinblick auf die generelle Einbeziehung der Angehörigen und von deren Abkömmlingen in die Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG kritisiert. Namentlich Wassermeyer hält eine Differenzierung nach der Person des Leistungsempfängers für sachgerechter.<sup>121</sup> Eine derartige wirtschaftliche Vergleichbarkeit könne sich allenfalls aus einer gesellschafterähnlichen Stellung des Stifters ergeben, der im Zweifel die Leistungen in der Satzung der Stiftung angeordnet und damit gewissermaßen veranlasst hat. Gehe man also von dem Fall aus, dass die Familienstiftung die Leistungen an den Stifter selbst erbringt, erscheine es durchaus sachgerecht, diese bei ihm als Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu erfassen.<sup>122</sup> Von einer solchen Ausgangslage könne jedoch nicht in allen Fällen ausgegangen werden. Betrachte man den Fall, dass die Stiftung nicht an den noch lebenden Stifter, sondern an dessen Kinder oder Enkel leistet, könne hier nicht ohne weiteres angenommen werden, dass diese Leistungen in der Person der Kinder bzw. Enkel als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen sind. Die Kinder bzw. Enkel des Stifters stünden regelmäßig in keinem gesellschafterähnlichen Verhältnis zur Stiftung und hätten in der Regel auch rechtlich keine Möglichkeit, auf die Auskehrungen der Stiftung einzuwirken. Die Leistungen der Stiftung könnten somit lediglich als Leistungen an den Stifter zu verstehen sein, die dieser dann seinen Kindern als ihm nahestehenden Personen zuwendet. Bei den Kindern bzw. Enkeln könne es sich bei diesen Leistungen dann allenfalls um Zuwendungen als Unterhaltsleistungen, als Einnahmen i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG oder als schenkungsteuerpflichtige Vermögenszuwendung des Stifters handeln. Entscheidendes Kriterium sei die Auslösung der Leistung durch den Stifter.<sup>123</sup> Ähnlich kann sich die Situation darstellen, wenn der Stifter bereits verstorben ist. Hier wird danach differenziert, ob die Position des Stifters auf die Erben übergeht oder nicht und dem-

---

<sup>118</sup> BFH v. 22. 8. 1990 – I R 69/89, BB 1991, 748; v. 16. 12. 1992 – I R 32/92, BB 1993, 1191; v. 29. 3. 2001 – IV R 77/99, BFH/NV 2001, 1251 (1252); *Wassermeyer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 20 Rn. C 18; *Wassermeyer*, *StuW* 1988, 283 (287 ff.).

<sup>119</sup> *Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte*, *Stiftungen in der Praxis*, 2007, § 2 Rn. 1; *Kirchhain*, BB 2006, 2387 (2388).

<sup>120</sup> *Kirchhain*, BB 2006, 2387 (2388).

<sup>121</sup> *Wassermeyer*, *DStR* 2006, 1733 (1734).

<sup>122</sup> *Kirchhain*, BB 2006, 2387 (2388); *Wassermeyer*, *DStR* 2006, 1733 (1734).

<sup>123</sup> *Wassermeyer*, *DStR* 2006, 1733 (1734).

zufolge die Einkünfte aus Kapitalvermögen den Erben zuzurechnen sind oder nicht. Wenn dies der Fall ist, könnten die Kinder des Stifters Subjekte der Einkünfteerzielung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG insoweit sein, als sie auch Erben des Stifters sind. Andernfalls könnten Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG der Erben nur dann angenommen werden, wenn sie aus anderen Gründen eine gesellschafterähnliche Position in Bezug auf die Stiftung einnehmen. Begründet werde diese jedoch nicht schon allein aufgrund der Bezugsberechtigung der Erben.<sup>124</sup>

Im Ergebnis bleibt somit festzuhalten, dass die Ansicht der Finanzverwaltung zwar Klarheit bringt, jedoch muss man ihr auch kritisch gegenüberstehen. Es bleibt somit abzuwarten, ob sich die Gerichtsbarkeit in den nächsten Jahren dieses Problembereiches annehmen wird.

### 7. Steuerliche Gestaltungsmodelle

Unter Berücksichtigung des Einzelfalls kann statt der Errichtung einer reinen Familienstiftung auch eine gemeinnützige Stiftung mit Familienbezug oder eine Kombination aus beidem denkbar sein.

#### a) Gemeinnützige Stiftung mit Familienbegünstigung

##### aa) Überblick

Die Familienstiftung kann grundsätzlich aufgrund ihres auf das Familienwohl und nicht das Allgemeinwohl gerichteten Zwecks nicht gemeinnützig sein (§ 52 AO). Trotzdem ist eine sogenannte „gemeinnützige Familienstiftung“ möglich. Diese verfolgt ausschließlich gemeinnützige, mildtätige bzw. kirchliche Zwecke. Sie darf jedoch bis zu einem Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, deren Gräber zu pflegen und deren Andenken zu ehren, ohne dadurch ihre Steuerbegünstigung zu gefährden (§ 58 Nr. 5 AO). Es ist stets die Drittel-Grenze einzuhalten.<sup>125</sup> In diesem Fall entfallen alle Belastungen aufseiten der Stiftung durch Erbschaft- und Schenkungsteuer, Körperschaftsteuer und Erbersatzsteuer. Die Ausschüttungen an die Begünstigten bleiben hingegen bei diesen steuerpflichtig.<sup>126</sup> Allerdings darf eine Unterstützung hilfsbedürftiger Angehöriger des Stifters nicht der alleinige Satzungszweck der Stiftung sein.<sup>127</sup>

##### bb) Begriff der „nächsten Angehörigen“

Der Begriff der „nächsten Angehörigen“ im Sinne des § 58 Nr. 5 AO ist enger gefasst als der allgemeine Begriff der Angehörigen gemäß § 15 AO. Die Finanzverwaltung beschränkt die für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit unschäd-

<sup>124</sup> Kirchhain, BB 2006, 2387 (2388); Wassermeyer, DStR 2006, 1733 (1734).

<sup>125</sup> AEAO Nr. 5 zu § 58 Nr. 5 AO; Nr. 14 zu § 55 AO.

<sup>126</sup> Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 9), § 14 Rn. 18.

<sup>127</sup> AEAO Nr. 8 Satz 2 zu § 58 Nr. 5 AO.



liche Familienbegünstigung auf die Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder (auch bei Adoption), Enkelkinder (auch im Fall der Adoption), Geschwister, Pflegekinder und Pflegeeltern. Weitere Verwandte oder Abkömmlinge nach den Enkeln sind dabei ausgeschlossen.<sup>128</sup>

Allerdings lässt sich der Kreis der Begünstigten bei Stiftungerrichtung durch den Umweg der „Miterrichtung“ erweitern.<sup>129</sup> Gleiches gilt, wenn der Begünstigte selbst Zustifter wird, indem er selbst oder der Testamentsvollstrecker für ihn der Stiftung Vermögen zustiftet.<sup>130</sup> Das soll auch dann gelten, wenn das Vermögen zuvor vom Erststifter an ihn übertragen worden ist.<sup>131</sup>

### cc) Grenzen der Begünstigung

Die Begünstigung der nächsten Angehörigen ist auf ein Drittel des Einkommens<sup>132</sup> der gemeinnützigen Stiftung begrenzt. Diese Regelung bezieht sich auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum. Nachholung und Vortrag sind nicht gestattet. Bei wechselnden Einkünften ist eine Grundversorgung des Stifters und seiner Angehörigen unter Umständen nicht gesichert.<sup>133</sup>

Außerdem müssen die einzelnen Aufwendungen angemessen sein. Abzustellen ist dabei auf den Lebensstandard des Zuwendungsempfängers (AEO Nr. 7 zu § 58 Nr. 5 AO).<sup>134</sup> Aufgrund der Drittel-Regelung hat die gemeinnützige Familienstiftung an Stelle der reinen Familienstiftung in der Praxis regelmäßig nur geringe Bedeutung. Auch wenn zwischen der Stifterfamilie und der Finanzverwaltung Einigkeit über die Angemessenheit des Lebensunterhalts erzielt würde, wäre weiterhin zu klären, ob dieser Lebensunterhalt nicht bereits aus den sonstigen Mitteln der Begünstigten bestritten werden kann.<sup>135</sup>

### b) Doppelstiftung

Soll die Familie tatsächlich über Zuwendungen der Stiftung versorgt werden, bietet die sogenannte Doppelstiftung für Unternehmerfamilien die Möglichkeit, Steuervorteile einer gemeinnützigen Stiftung zu erlangen und dennoch die Familieninteressen zu wahren.<sup>136</sup>

Auf die Familienstiftung werden so viele Anteile des Unternehmens übertragen, wie für die in der Satzung vorgesehene Unterstützung von Familienmitgliedern und der nachfolgenden Generationen erforderlich ist. Die restlichen

<sup>128</sup> Von Oertzen, *Stiftung & Sponsoring* 3/1998, 16; Hof/Hartmann/Richter, *Stiftungen* (Fn. 90), 323.

<sup>129</sup> Pöllath/Richter, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 14 Rn. 18.

<sup>130</sup> Pöllath/Richter, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 43 Rn. 59.

<sup>131</sup> Pöllath/Richter, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 9), § 43 Rn. 59.

<sup>132</sup> Zur Auslegung des Begriffs „Einkommen“ vgl. Berndt, *Stiftung und Unternehmen* (Fn. 51), Rn. 1168; Müller/Schubert, *DStR* 2000, 1289 (1295 f.).

<sup>133</sup> Richter, in: *Meyn/Richter* (Fn. 11), Rn. 393.

<sup>134</sup> Anderer Ansicht Müller/Schubert, *DStR* 2000, 1289 (1296 f.); Tipke, in: *Tipke/Kruse, AO/FGO*, Stand: Mai 2007, § 58 Rn. 6.

<sup>135</sup> Hof/Hartmann/Richter, *Stiftungen*, 323; Richter, in: *Meyn/Richter* (Fn. 11), Rn. 392.

<sup>136</sup> Zur Doppelstiftung vgl. Wächter, *Familienstiftungen* (Fn. 44), 136 (173 f.); Richter, *Berater-Brief Vermögen* 2004, 17 ff.; Richter/Sturm, *Stiftung & Sponsoring* 6/2004, 11 (13).

Anteile hält die gemeinnützige Stiftung. Für sie werden Stimmrechte zugunsten der Familienstiftung ausgeschlossen oder beschränkt.<sup>137</sup>

Durch die Errichtung einer Doppelstiftung kann es je nach den konkreten Umständen möglich sein, die gemeinnützigkeitsbezogenen Steuervorteile zu nutzen, die Erbschaft- und Schenkungsteuerlast bei Stiftungserrichtung zu minimieren, die Erbersatzsteuer auf die notwendigen Vermögensteile zu beschränken und die unternehmerische Verantwortung bei der Familie zu bündeln.<sup>138</sup>

### III. Ausblick

Die Vorzüge der Familienstiftung liegen aufgrund der Bestandsfestigkeit dieser Rechtsform ohne Gesellschafterpositionen, Pflichtteilsansprüche etc. im Zivilrecht. Steuerlich ist die Familienstiftung selten attraktiv. Das liegt vor allem an der Erbersatzsteuer. Zum Beispiel durch Übertragung auf Enkel statt auf Kinder können schenkungsteuerpflichtige Vorgänge seltener als alle 30 Jahre vorkommen. Bei der laufenden Besteuerung fehlt der Familienstiftung die Flexibilität, die in einer sich rasch ändernden Steuer-Landschaft erforderlich ist. Daher fällt oftmals für Familienvermögen die Entscheidung zugunsten anderer Rechtsformen (insbesondere steuerlich transparenter Personengesellschaften). In diesen Fällen ist die Familienbindung durch die Vertragsgestaltung (Gesellschaftsverträge, Eheverträge, Erbverträge, Testamentsvollstreckung etc.) sicherzustellen.

---

<sup>137</sup> *Wachter*, Familienstiftungen (Fn. 44), S. 136 (173 f.); *Richter/Sturm*, Stiftung & Sponsoring 6/2004, 11 (13); *Spiegelberger* (Fn. 1), 43 (45); *Schiffer*, in: Jubiläumsschrift DVEV (Fn. 2), 168, 169.

<sup>138</sup> Ein bekanntes Beispiel einer Doppelstiftung war die ursprüngliche Struktur der Gemeinnützigen Hertie-Stiftung und der Hertie-Stiftung als Familienstiftung. Nach der Veräußerung von Beteiligungen besteht die Struktur als Doppelstiftung nicht mehr.