

B. Begriffsvielfalt im Recht der Familienstiftung

Da dem Rechtsbegriff der Familienstiftung in zahlreichen Regelungsbereichen Bedeutung zukommt, sich gleichwohl keine eindeutige steuerrechtliche Begrifflichkeit konstatieren lässt, ist der zentrale Gegenstand der nachfolgenden Überlegungen darin zu sehen, die spezifisch steuerlichen Ausprägungen der Rechtsfigur der „Familienstiftung“ zu identifizieren. Zudem werden erste Ansätze einer vereinheitlichten Systematik der Begrifflichkeit des Typusbegriffs „Familienstiftung“ entwickelt.

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich zum einen auf die rechtsfähige Familienstiftung, die nach dem Muster der Vorgaben der § 80 ff. BGB rechtlich entsteht. Soweit sich die Ausführungen mit dem Begriff der „ausländischen Familienstiftung“ auseinandersetzen, ist es unerheblich, ob diese nach ausländischem Recht, als rechtsfähige oder als nicht rechtsfähige Personen eingeordnet werden (vgl. auch § 15 Abs. 4 AStG).³³

I. Der allgemeine Rechtsbegriff „Stiftung“

1. Ausgangsbefund

Es gibt keinen einheitlichen, allgemein akzeptierten Begriff der Familienstiftung.³⁴ Selbst mit Einführung einer abschließenden und bundeseinheitlichen Neufassung des Stiftungsprivatrechts im BGB findet sich keine Definition des Begriffs der Familienstiftung. Je nach unterschiedlicher Zwecksetzung knüpfen die Landesstiftungsgesetze, das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sowie das Außensteuergesetz tatbestandlich an unterschiedliche Merkmale an. Folglich ist zu erwarten, dass das Begriffsverständnis divergiert.³⁵ Ebenso wenig kann dem Steuerrecht ein einheitlicher Begriff der „Familienstiftung“ entnommen werden. Für Steuerrechtsw Zwecke ist der Regelungsbereich „Familienstiftung“ Gegenstand verschiedener Rechtsnormen. Die daran anknüpfenden Rechtsfolgen sind ebenfalls jeweils in ihrem Binnensystem zu verstehen.

33 Vgl. BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

34 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter § 11 Rn. 1.

35 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter § 11 Rn. 1.

Nach allgemein akzeptiertem Verständnis³⁶ wird unter einer Stiftung sowohl der Vorgang der Widmung eines Vermögens für einen vom Stifter festgelegten Zweck als auch die aus diesem Vorgang resultierende Einrichtung verstanden. Die durch drei konstitutive Elemente „Stiftungszweck, Stiftungsvermögen und Stiftungsorganisation“ geprägte Rechtsform der Stiftung ist in § 80 BGB definiert als eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung (Ewigkeitsstiftung) bzw. auf einen bestimmten Zeitraum (Verbrauchsstiftung) zu einem vom Stifter vorgegebenen Zweck ausgestattete, mitgliederlose juristische Person.³⁷

Der Begriff der „Stiftung“ ist als Hyperonym zu verstehen, der Begriff der „Familienstiftung“ als Hyponym. Über einen langen Zeitraum war die Stiftung gesetzlich nicht definiert. Der Begriff der „Familienstiftung“, eine Teilmenge des Stiftungsbegriffs, hat hingegen u.a. für Steuerrechtsw Zwecke eine Legaldefinition erhalten. Mit der nunmehr erfolgten Einführung einer Legaldefinition des Begriffs der Stiftung sollte nach den Gesetzesmaterialien die Rechtsform der Stiftung verständlicher gestaltet werden. Zudem wurde das Anliegen verfolgt, bestehende Rechtsunsicherheiten zu beseitigen.³⁸

2. Rechtspolitische Überlegungen zur erstmaligen Legaldefinition

Im Schrifttum³⁹ wird darauf hingewiesen, dass die Einführung einer zivilrechtlichen Legaldefinition der Stiftung nicht nur positiv aufgenommen worden, sondern auch auf Kritik gestoßen ist.⁴⁰ Ob mit der Legaldefinition das avisierte gesetzgeberische Ziel tatsächlich erreicht oder zumindest unterstützt werden wird, ist aus aktueller Sicht als offen zu beurteilen. Inwieweit sich die definitorischen Gesetzesänderungen als hilfreich erweisen werden und an welchen Stellen sie gegebenenfalls eher zu zusätzlichen Unklarheiten führen, vermag letztlich nur künftig auf empirischer Grundlage seriös verifiziert oder falsifiziert werden.

36 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 7 m.w.N.

37 Diese Legaldefinition des Begriffs der Stiftung fand erstmals mit Wirkung vom 01.07.2023 Eingang in das BGB. Vgl. Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021, BGBl. I 2021, 2947.

38 Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, 45.

39 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 8.

40 Nachweise bei Schumann, Familienstiftungen, 8.

Für die Notwendigkeit einer präzisen definitorischen Umschreibung des Rechtsbegriffs der Stiftung sprechen in jedem Fall aus rechtspolitischer Perspektive mehrere Erwägungen. So ist bereits die gestiegene Fallzahl des Einsatzes von Stiftungen ein wesentliches Argument dafür, dass dieses Instrument einer eindeutigen begrifflichen Abgrenzung bedarf. Wäre die terminologische Entwicklung Rechtsprechung und Lehre überantwortet, könnte eine sich entwickelnde Begriffsvielfalt wahrscheinlich werden.⁴¹ Im Extremfall wäre diese begleitet von der Gefahr eines uneinheitlichen oder gar widersprüchlichen Verständnisses. Im Rahmen des hier näher interessierenden Ausprägungstypus der Familienstiftung hat sich in der Vergangenheit – wie weiter unten aufzuzeigen sein wird – bereits ein heterogenes Begriffsverständnis etabliert.

Zudem spricht der naheliegende Grund der Rechtssicherheit für eine gesetzliche Begriffsfassung. Es wäre vor diesem Hintergrund schon angesichts der von Stiftungen verwalteten immensen Vermögenswerte rechtspolitisch und legislatorisch nahezu fahrlässig, die stiftungsrechtliche Begrifflichkeit der Stiftung den Entwicklungen in Rechtslehre, Wirtschaft und Rechtsprechung zu überlassen.

Ebenso erfordern die Existenz und die empirische Bedeutung⁴² der Figur der „nicht rechtsfähigen Stiftung“ eine präzise Abgrenzung von der „rechtsfähigen Stiftung“ i.S.d. § 80 BGB. Eine solche Abgrenzung kann effektiv durch eine Legaldefinition bewerkstelligt werden. Und schließlich spricht der Umstand, dass die rechtsfähige Stiftung als Oberbegriff sowie als Ausgangsbegriff für zahlreiche spezielle Ausprägungsformen der Stiftung dient, für eine einheitliche, präzise und handhabbare Legaldefinition. Führt man sich die Typologie der häufigsten Stiftungsarten vor Augen, sollten sich schon aufgrund der Variationsbreite der Ausprägungen Gegenargumente nicht als stichhaltig erweisen. Immerhin lassen sich in nicht als abschließend zu verstehender Aufzählung insoweit die typologische Vielfalt von Stiftungen mit der gemeinnützigen Stiftung, der inländischen Familienstiftung, der gemeinnützigen Familienstiftung, der Doppelstiftung und der gemischten Stiftung, der Verbrauchsstiftung sowie der Unternehmensträ-

41 Man stelle sich nur das Gedankenexperiment vor, die Rechtsform der GmbH wäre in ihrer konkreten Entwicklung Rechtsprechung, Rechtslehre und Wirtschaftsverkehr anheimgestellt gewesen. Signifikante Effizienzverluste wären die zwangsläufige Folge gewesen. Ähnliches wäre bei der Rechtsform der Stiftung zu besorgen.

42 Zu Schätzungen vgl. Gliederungspunkt A.II. Vgl. auch die Nachweise bei Stolte, BB 2023, 2755, dort Fußnote 10.

gerstiftung und der Beteiligungsträgerstiftung als relevante Ausprägungsformen anführen.

II. Die spezielle Ausprägungsform des Rechtsbegriffs „Familienstiftung“

1. Terminologische Heterogenität bei Familienstiftungen

Das deutsche Stiftungsrecht sowie – spezifisch – das Stiftungssteuerrecht bedient sich verschiedener Kategorien familienstiftungsrechtlicher Begrifflichkeiten. Dies ist darauf zurückzuführen, dass in verschiedenen Regelungsbereichen jeweils unterschiedliche Rechtsfolgen an den Tatbestand der Familienstiftung anknüpfen. So verfolgt die stiftungsaufsichtsrechtlich motivierte Terminologie der Familienstiftung in den Landesstiftungsgesetzen vollkommen andere Regelungszwecke als etwa der Begriff der Familienstiftung in seiner außensteuerrechtlich geprägten Umschreibung in § 15 Abs. 2 AStG. Daraus resultiert eine diffuse Gemengelage ohne begriffliche Abstimmung. Definitorisch lassen sich somit verschiedene Ansätze der Begrifflichkeit Familienstiftung identifizieren, die im jeweiligen Binnensystem ihres Regelungsbereichs eigenständigen Auslegungen zugänglich sind. Der Begriff der Familienstiftung findet in den folgenden vier Regelungskontexten Verwendung:

- im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Auslegung durch die Finanzverwaltung;
- in ihrer jeweiligen Definition in den Landesstiftungsgesetzen;
- in der vom BFH entwickelten Definition;
- als außensteuerrechtliche Legaldefinition im § 15 Abs. 2 AStG.

Diese identifizierte Begriffsvielfalt ist nachfolgend darzustellen, zu würdigen und einer steuerrechtspolitischen Bewertung zu unterziehen.

2. Finanzverwaltung: ErbStG

Normativer Ausgangspunkt des von der Finanzverwaltung für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke zugrunde gelegten Verständnisses der Familienstiftung ist § 15 Abs. 2 ErbStG. Die dort anzutreffende Formulierung stellt auf eine Stiftung ab, die „wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist.“ In diesem Kontext ist

darauf zu verweisen, dass der Gesetzeswortlaut wie folgt formuliert ist: „(...) Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist“. Den Begriff „Familienstiftung“ verwendet das ErbStG weder in § 1 Abs. 1 Nr. 4 noch im § 15 Abs. 2 S. 1. Allerdings interpretiert die Finanzverwaltung in R E 1.2. Abs. 1 ErbStH eine „(...) Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist“, als „inländische Familienstiftung“ bzw. in R E 1.2. Abs. 2 ErbStH als Familienstiftung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Definitiv stellt die Finanzverwaltung auf den weiter unten thematisierten außensteuerrechtlichen Begriff der Familienstiftung ab, weitet ihn noch aus. So legt sie in R E 1.2. ErbStR unter der Überschrift Familienstiftungen und Familienvereine ihr Verständnis unter Verweis auf § 15 Abs. 2 AStG dergestalt nieder, dass sie eine Familienstiftung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG stets als gegeben ansieht, wenn nach ihrer Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt (Destinatäre) sind. Darüber hinaus geht sie indessen davon aus, dass eine Familienstiftung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch dann gegeben ist, wenn die genannten Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtigt sind und zusätzliche Merkmale ein „wesentliches Familieninteresse“ belegen. Exemplarisch führt sie an, ein „wesentliches Familieninteresse“ könne insbesondere dann gegeben sein, wenn die Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung habe.

Insoweit bietet es sich mangels weiterer konkreter Ausführungen seitens der Finanzverwaltung an, anhand von Fallgruppen die Andeutungen in den ErbStH für praktische Zwecke zu instrumentalisieren sowie zu exemplifizieren. Zu erörtern ist somit, unter welchen Bedingungen eine Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hat. Fraglos könnte dies anzunehmen sein, wenn die Mitglieder der Geschäftsführung ausschließlich aus Familienangehörigen bestehen (Fallgruppe 1). Ferner sollte ein Entsenderecht in den Vorstand der Stiftung geeignet sein, der Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung zu vermitteln (Fallgruppe 2). Behält sich die Familie Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsvorstand vor, wie dies mitunter bei Grundlagengeschäften, die die Stiftung betreffen, der Fall ist, liegt die Vermutung eines wesentlichen Einflusses auf die Geschäftsführung ebenfalls nahe (Fallgruppe 3).

Beispiel zur Fallgruppe 1: An der X-Familienstiftung sind zu 30 Prozent Familienangehörige bezugsberechtigt. Die Anfallsberechtigung entfällt in vollem Umfang auf eine Religionsgemeinschaft. Der Stiftungsvorstand besteht ausschließlich aus Familienangehörigen.

In einer solchen Situation dürfte außer Frage stehen, dass die Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hat. Eine Familienstiftung liegt vor, auch wenn die materielle Bezugsberechtigung nach den Kriterien des § 15 Abs. 2 AStG die Eigenschaft einer Familienstiftung nicht begründen würde.

Beispiel zur Fallgruppe 2: An der Y-Familienstiftung sind zu 30 Prozent Familienangehörige bezugsberechtigt. Die Anfallsberechtigung entfällt in vollem Umfang auf näher definierte Kunstmuseen, die als gemeinnützig anerkannt sind.

Ein nach der Stiftungssatzung bestimmter und auch künftig bestimmbarer Familienrat hat die tatsächliche wie rechtliche Möglichkeit, die personelle Zusammensetzung des Stiftungsvorstands zu bestimmen. Tatsächlich besteht der aktuelle Stiftungsvorstand aus familienfremden Personen.

Die materielle Bezugs- bzw. Anfallsberechtigung spricht hier nicht für das Vorliegen einer Familienstiftung. Allerdings ist das dem Familienrat vorbehaltene Zusammensetzungsrecht des Stiftungsvorstands ein zentrales Indiz dafür, im vorliegenden Zusammenhang eine Familienstiftung anzunehmen. Denn auch in einer solchen Situation dürfte außer Frage stehen, dass der Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung wesentlich ist. Eine Familienstiftung liegt somit vor, obwohl nach den Wertungen des § 15 Abs. 2 AStG keine Familienstiftung gegeben wäre.

Beispiel zur Fallgruppe 3: An der Z-Familienstiftung sind zu 30 Prozent Familienangehörige bezugsberechtigt. Die Anfallsberechtigung entfällt in vollem Umfang auf einen näher definierten als gemeinnützig anerkannten Verband zur Förderung des Breitensports. Nach der Satzung bestimmte und auch in Zukunft bestimmbare Mitglieder der Familie haben das Recht, Entscheidungen des Stiftungsvorstands ab einer definierten Wesentlichkeitsgrenze zu überstimmen. Ferner bestehen bei bestimmten für die Existenz und das Fortbestehen zentralen Entscheidungen des Stiftungsvorstands Zustimmungsvorbehalte der Familienmitglieder.

Auch in dieser Konstellation spricht die materielle Bezugs- bzw. Anfallsberechtigung nicht für das Vorliegen einer Familienstiftung. Die Widerspruchsrechte sowie die Zustimmungsvorbehalte in Betreff auf wesentliche

Entscheidungen des Stiftungsvorstands begründen vorliegend jedoch den zur Annahme einer Familienstiftung notwendigen wesentlichen Einfluss der Familie.

Im Kontext von Grundlagengeschäften wird die Frage nach dem „wesentlichen Einfluss“ eine Einzelfallentscheidung sein. Die denkbare Spanne ist breit, sie reicht von Einflussnahmen im Tagesgeschäft bis hin zu Mitentscheidungsrechten bei strategisch existenziellen Grundlagengeschäften. Allgemeingültige Muster lassen sich insoweit kaum formulieren.

Abschließend ist im vorliegenden Kontext darauf hinzuweisen, dass die Wortlautfassung des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG mittlerweile unionsrechtlich⁴³ hoch umstritten ist. Die Bestimmung legt der Besteuerung (Steuerklasse und ErbSt-Tarif) das Verwandtschaftsverhältnis des „entferntest Berechtigten“ zugrunde. Die auf Vorlage des FG Köln zu erwartende EuGH-Entscheidung wird sich gegebenenfalls auch mit dem Begriff der Familienstiftung des Erbschaftsteuerrechts auseinanderzusetzen haben. Die Rechtsentwicklung sollte daher beobachtet werden.

3. Landesstiftungsgesetze

Nahezu sämtliche Landesstiftungsgesetze enthalten Sonderregelungen für privatnützige Stiftungen.⁴⁴ Privatnützige Stiftungen umfassen Familienstiftungen. Landesstiftungsrechtlich finden sich teilweise Einzelregelungen zu Familienstiftungen⁴⁵. Die Unterschiede beschränken sich hinsichtlich der Voraussetzungen meist nur auf Einzelheiten. Die privatnützige Stiftungen und damit Familienstiftungen betreffenden Rechtsfolgen weichen teils zugunsten und teils zu Lasten der Familienstiftung von den allgemeinen Regeln ab.

Verschiedene Stiftungsgesetze der Länder enthalten ebenfalls Begriffsbestimmungen der Familienstiftung. In den Landesstiftungsgesetzen der Länder Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Thüringen, Sachsen und Sachsen-Anhalt findet der Begriff der Familienstiftung keine Erwähnung.⁴⁶ In anderen Landesstiftungsgesetzen – Rheinland-Pfalz, Saarland und Hamburg – wird die Familienstiftung zwar thematisiert, aber nicht definiert. Lediglich in einigen Landesstiftungsgeset-

43 Vgl. FG Köln v. 30.11.2023 – 7 K 217/21, EFG 2024, 882 (EuGH C-142/24).

44 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter § 11 Rn. 33.

45 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter § 11 Rn. 33.

46 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 13.

zen findet sich eine Definition der Familienstiftung. So verlangt das Landesstiftungsgesetz von Baden-Württemberg, die Stiftung müsse ausschließlich dem Wohl einer Familie oder bestimmter Familien dienen. Die Landesstiftungsgesetze Berlin, Brandenburg, Bremen, Hessen und Schleswig-Holstein lassen es genügen, wenn die Familienstiftung überwiegend dem Wohl einer oder mehrerer bestimmter Familien dient.

Im Schrifttum⁴⁷ wurde zutreffend herausgearbeitet, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Familienstiftung demzufolge unterschiedlich streng sind. Als gemeinsames Merkmal lässt sich festhalten, dass die Begünstigung der Familie den Hauptzweck der Stiftung darstellen und als solcher auch von außen erkennbar sein muss.

Das Vorliegen oder Nichtvorliegen nach landesstiftungsrechtlichen Kriterien wirkt sich insbesondere auch im Bereich der Rechnungslegungs- und Publizitätsverpflichtungen von Familienstiftungen aus. Dementsprechend wird zutreffend darauf hingewiesen, dass Familienstiftungen in einer Vielzahl von Bundesländern von der Vorlagepflicht von Rechnungslegungsinformationen befreit werden.⁴⁸ Dies ist der Fall in Bayern, Berlin, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen. Die Befreiung von Familienstiftungen wird im Schrifttum als „zumindest befremdlich“ angesehen.⁴⁹

Neben den Erleichterungen bei der Publizitätspflicht der Rechnungslegung ist nach den Landesstiftungsgesetzen regelmäßig die Stiftungsaufsicht eingeschränkt,⁵⁰ sodass auch von einer sehr eingeschränkten Stiftungsaufsicht gesprochen wird.⁵¹ Die hierfür mitunter angeführte Begründung hebt darauf ab, dass die körperschaftsähnliche Struktur der Familienstiftung sowie das Eigeninteresse der Familienmitglieder die Erfüllung des Stifterwillens garantieren würden.⁵² Ferner soll an der Gründung sowie an der Tätigkeit von Familienstiftungen, anders als bei Stiftungen, die einen auf die Begünstigung der Allgemeinheit ausgerichteten Zweck verfolgen, kein besonderes öffentliches Interesse bestehen. Argumentiert wird in diesem Kontext, es fehle demzufolge an Gründen, bei Familienstiftungen eine vollständige staatliche Aufsicht zu gewährleisten.⁵³ Eine solchermaßen eingeschränkte Stiftungsaufsicht von Familienstiftungen ist aus mehreren Argumentations-

47 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 13.

48 Vgl. Gies/Mehren, SB 2024, 83.

49 Vgl. Gies/Mehren, SB 2024, 83.

50 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter § 11 Rn. 33.

51 Vgl. Schumann, StB 2024, 1 (4).

52 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 76.

53 Nachweise bei Schumann, StB 2024, 1 (5).

linien der Kritik geöffnet.⁵⁴ So wird überzeugend darauf hingewiesen, bei der Stiftungsaufsicht handele es sich um eine Grundrechtsgewährleistung. Diese erscheine auch bei Familienstiftungen als nicht entbehrlich.⁵⁵ Überdies lässt sich vorbringen, eine Differenzierung zwischen Stiftungen mit einer öffentlichen Zweckausrichtung und privatnützigen Stiftungen sei nicht zielführend, da die Gründe einer staatlichen Stiftungsaufsicht auf alle Stiftungen gleichermaßen zutreffen.⁵⁶

Abschließend soll die hier vertretene Auffassung betont werden, wonach die landesstiftungsrechtliche Beurteilung einer Stiftung als Familienstiftung für die Würdigung durch die Finanzverwaltung weder Bindungs- noch Präjudizwirkung entfaltet. Eine Indizwirkung mag der Existenz einer landesstiftungsrechtlichen Familienstiftung zugeschrieben werden, aber auch nicht mehr.

Die fehlende Bindungswirkung entfaltet primär im Bereich der Erbschaftsteuer Wirkung, im Bereich des AStG dürfte sie ohne Bedeutung sein. Hier sind entsprechende Strukturen nicht vorstellbar, da dort die Beurteilung einer Familienstiftung daran geknüpft ist, dass weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland gegeben sind.

4. Definition des BFH

In der Literatur⁵⁷ wird – unter Bezugnahme auf die Judikatur des II. Senats – darauf hingewiesen, dass das definitorische Verständnis des BFH umstritten ist. Nach dessen Rechtsprechungslinie ist das Wesen einer Familienstiftung anhand der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft zu bestimmen.⁵⁸

Die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung⁵⁹ stellt bei der Würdigung des Vorliegens einer Familienstiftung auf den Stifterwillen ab. So ist anhand des vom Stifter verfolgten Zwecks der Stiftung – wie der Stifter ihn objektiv

54 Vgl. Schumann, StB 2024, 1 (5); Hüttemann/Rawert, ZIP 2002, 2019 (2021); Hüttemann/Rawert in: Staudinger, BGB, 2017, Vorbem. zu §§ 80–88 BGB, Rn. 136 ff.; Schwarz, ZEV 2003, 308 ff.

55 Vgl. Schumann, StB 2024, 1 (5) m.w.N.

56 Vgl. Schumann, StB 2024, 1 (5); Hüttemann/Rawert, ZIP 2002, 2019 (2021); Schwarz, ZEV 2003, 309.

57 Vgl. Eiling/Keßler, IWB 2024, 306.

58 Vgl. Eiling/Keßler, IWB 2024, 306 mit Nachweisen aus dem Schrifttum sowie unter Verweis auf einschlägige Entscheidungen; vgl. BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94; BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07; Niedersächsisches FG v. 29.06.2022 – 3 K 87/21.

59 Vgl. BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898.

erkennbar in der Satzung zum Ausdruck gebracht hat – zu beurteilen, ob eine Stiftung als Familienstiftung anzusehen ist. Unter Bezugnahme auf eine frühere Entscheidung⁶⁰ ist eine Stiftung dann „wesentlich“ im Interesse einer Familie errichtet, wenn das Wesen der Stiftung nach der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft darin besteht, es der Familie zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten Zwecken zugänglich ist, zu nutzen und die Stiftungserträge aus dem gebundenen Vermögen an sich zu ziehen. Es kommt nicht darauf an, ob davon tatsächlich Gebrauch gemacht wird.

Die Linie der Rechtsprechung wird als strenger interpretiert als der von der Finanzverwaltung angelegte Maßstab.⁶¹ Dies erscheint zutreffend, denn der BFH orientiert die „wesentlich“ im Interesse einer Familie errichtete Familienstiftung daran, dass die Familienmitglieder einen erheblichen Einfluss auf deren Geschäftsführung haben. Daneben kommt es auf die Vermögensinteressen der Familie an. Darunter werden unmittelbare oder mittelbare, nicht notwendigerweise in Geld bezifferbare Vermögensvorteile verstanden. Nach der Judikatur ist ein weites Begriffsverständnis angezeigt.⁶²

Grundlinien der Position der höchstrichterlichen Judikatur sind in dem nachfolgenden Fallbeispiel illustriert. Der Fall ist dem BFH-Urteil vom 18. November 2009 – II R 46/07 nachempfunden.

Sachverhalt

Eine von einem Unternehmer (Stifter) errichtete rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts wird sowohl von der Aufsichtsbehörde als auch von der Finanzbehörde als Familienstiftung angesehen. Auch die Stiftung selbst bezeichnet sich (zeitweise) in ihren Satzungen bis zu einem bestimmten Zeitpunkt als „Familienstiftung“.

Die Ausstattung der Stiftung erfolgt zunächst mit Barvermögen. Später kommen Unternehmensbeteiligungen hinzu, u.a. eine Beteiligung an einer Komplementär-GmbH sowie eine Beteiligung als Kommanditistin einer Holding-KG, die an der Spitze der verschiedenen Unternehmen einer Unternehmensgruppe steht. Als besonderes Anliegen des Stifters formuliert die Satzung die „finanzielle Sicherung der Unternehmensgruppe“, solange

60 Vgl. BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94, BStBl. II 1998, 114.

61 Vgl. Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 1 Rn. 20. Dies gilt zumindest für die früher von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung.

62 Vgl. BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898.

„die Stiftung an der Unternehmensgruppe mit insgesamt mehr als 51 Prozent beteiligt ist“.

Die Unterstützung namentlich benannter Angehöriger des Stifters ist der einzige in der Satzung ausdrücklich benannte Stiftungszweck. Die Satzung gewährt ausschließlich Familienmitgliedern als Ansprüche verfestigte Rechtspositionen. Bei den begünstigten Familienmitgliedern handelt es sich um den Stifter und seine (erste verstorbene) Ehefrau sowie deren Sohn, die zweite Ehefrau und die Adoptivtochter des Stifters. Diesem Personenkreis, den Destinatären, gewährt die Stiftung bis an deren Lebensende Ansprüche auf monatliche Geldzahlungen, soweit deren Einkünfte einen bestimmten Betrag unterschreiten. Allerdings bleiben die anderweitigen Einkünfte der Destinatäre tatsächlich nie hinter diesen Grenzbeträgen zurück. Folglich hat die Stiftung seit ihrer Errichtung keine Zahlungen an die Destinatäre geleistet.

Ab einem bestimmten Zeitpunkt erlaubt die Satzung unter Berücksichtigung von Ausschüttungen an die Destinatäre Spenden an gemeinnützige Einrichtungen. Diese werden auch tatsächlich getätigt.

Anfallsberechtigt für den in den Satzungen mit Beschluss des Vorstands zugelassenen Fall der Auflösung der Stiftung sind namentlich benannte gemeinnützige Unternehmen. Deren Auswahl ist dem Vorstand vorbehalten.

Fraglich ist, ob der skizzierte Sachverhalt die Würdigung rechtfertigt, bei der Stiftung handele es sich um eine Familienstiftung, die die Anwendung der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (Erbersatzsteuer) im vorliegenden Fall nach sich zieht.

Lösungsansatz des BFH

Den Überlegungen des BFH folgend ist das Merkmal „im Interesse einer Familie“ weit auszulegen. Es umfasst auch die finanzielle Sicherung der eigenen Unternehmensgruppe. Auch die Bezugsrechte der Destinatäre begründen ein wesentliches Familieninteresse, wobei ohne Bedeutung sei, dass diese tatsächlich keine Zahlungen erhalten haben.

Somit prägt nach Einschätzung des BFH bereits die Bezugsberechtigung der in den Satzungen bezeichneten Familienangehörigen vorliegend das Wesen als Familienstiftung. Die Bezugsberechtigung der Familienmitglieder ist ernstlich gewollt, um die Genehmigung der Stiftung zu erlangen.

Die Unterstützung der namentlich benannten Angehörigen des Stifters ist der einzige in allen Satzungen ausdrücklich benannte Stiftungszweck. Die Satzung gewährt ausschließlich Familienmitgliedern als Ansprüche verfestigte Rechtspositionen.

In Anbetracht der Bezugsberechtigung der Familienmitglieder fallen die gegen eine Familienstiftung sprechenden Umstände (Spenden, Anfallsberechtigung der gemeinnützigen Unternehmen) nicht entscheidend ins Gewicht.

Der BFH hat im Gegensatz zur Vorinstanz die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung bestätigt und eine Familienstiftung angenommen. Folglich erfolgt die Festsetzung von Erbersatzsteuer zu Recht.

5. Außensteuerrechtliche Legaldefinition

Die Legaldefinition des § 15 Abs. 2 AStG ist ausführlich diskutiert bei der Darstellung der ausländischen Familienstiftung weiter unten. Zur Vermeidung von Redundanzen wird auf die Ausführungen im diesbezüglichen Gliederungspunkt (C.) verwiesen.

6. Fazit

Die Legaldefinition des § 15 Abs. 2 AStG der Familienstiftung vereint mehrere Vorteile. Zum einen hat sie sich im Prinzip bewährt. Sie basiert auf klaren quantitativen Maßstäben. Kritikwürdige Auslegungstendenzen der Finanzverwaltung können nachgebessert werden. In seiner Grundkonzeption sprechen valide Gründe dafür, den Begriff der Familienstiftung des § 15 Abs. 2 AStG auch auf andere diesen Begriff verwendende Regelungsbereiche mit abschließender Wirkung zu übertragen.