

A. Internationalisierte Familienunternehmen und Familienstiftungen

I. Ziel der Untersuchung

Das mit der vorliegenden Untersuchung verfolgte Ziel wird primär darin gesehen, den Realtypus „Familienstiftung“ in steuerlicher Hinsicht einzuordnen, relevante Regelungsbereiche zu diskutieren und Verbesserungsvorschläge im Hinblick auf geltende Regelungen zu entwickeln. Diese können darin bestehen, existierende gesetzliche Bestimmungen einer kritischen Würdigung zu unterziehen oder gegebenenfalls gesetzlichen Regelungsbedarf zu identifizieren. Gleichfalls ist damit eine kritische Auseinandersetzung mit der Interpretation gesetzlicher Normen durch die Finanzverwaltung verbunden. Ferner stellt es ein Anliegen der Analyse dar, Entwicklungen im Bereich der Rechtsprechung kritisch zu begleiten.

Ein weiteres Anliegen der Untersuchung ist darin zu sehen, die teilweise ideologisch aufgeladene Diskussion zum Themenbereich von Familienstiftungen zu versachlichen. So ist bereits an dieser Stelle hervorzuheben, dass – möglicherweise entgegen landläufigen Meinungen – das Instrument der Familienstiftung keinesfalls primär steuerlich, insbesondere erbschaftsteuerlich, motiviert ist. Empirische Evidenz fördert im Gegenteil zutage, dass der weit überwiegende Anteil der Errichtung privatnütziger Familienstiftungen gerade nicht aus steuerlichen Erwägungen erfolgt, sondern auf andere Gründe zurückzuführen ist.

II. Typologische Einordnung der Familienstiftung

Der Begriff „Familienstiftung“ bezeichnet keine eigene Rechtsform, sondern stellt eine spezielle Ausprägung des allgemeinen Stiftungsbegriffs dar. Die Stiftung i.S.d. § 80 ff. BGB hat mit der letzten Stiftungsrechtsreform erstmals eine Legaldefinition erfahren. § 80 BGB definiert sie als eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung (Ewigkeitsstiftung) bzw. auf einen bestimmten Zeitraum (Verbrauchsstiftung) und eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. Um als Familienstiftung zu qualifizieren, müssen weitere Tat-

bestandsmerkmale zum allgemeinen Stiftungsbegriff hinzutreten. Da sich die Begrifflichkeit als überaus heterogen erweist, wird ihr im Rahmen der Untersuchung ein eigener Gliederungspunkt (B.) gewidmet. Im Sinne einer auf den „kleinsten gemeinsamen Nenner“ reduzierten Charakteristik kann dann von einer Familienstiftung gesprochen werden, wenn eine Stiftung im Interesse einer oder mehrerer Familien oder Familienmitglieder errichtet worden ist. Hinsichtlich der Ansässigkeit einer nach deutschem Recht gegründeten Stiftung regelt die Bestimmung des § 83a BGB, dass die Verwaltung der Stiftung im Inland zu führen ist. Da eine solche Stiftung typischerweise auch ihren Geschäftsleitungsort i.S.d. § 10 AO in nahezu sämtlichen praktisch relevanten Konstellationen im Inland haben wird, erscheint es für Zwecke der nachfolgenden Untersuchung angezeigt, das Leitbild der unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung von dem der sogenannten „ausländischen Familienstiftung“ i.S.d. § 15 AStG abzugrenzen.

Steuersystematisch lassen sich demgemäß zwei zentrale Ausprägungsformen der Familienstiftung unterscheiden, denen auch diese Untersuchung folgt. Zum einen handelt es sich um die unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung i.S.d. § 80 BGB mit eigener Rechtspersönlichkeit, zum anderen um die „ausländische Familienstiftung“ i.S.d. § 15 AStG. Letztere muss nicht zwangsläufig rechtsfähig sein. Weder nach den Kriterien des Rechts ihres Gründungsstaats noch nach den Wertungen des deutschen Zivilrechts ist dies vor dem Hintergrund der Regelung des § 15 AStG zu fordern.

Die Untersuchung konzentriert sich auf rechtsfähige Familienstiftungen. Im Gegensatz zur selbstständigen Stiftung nach §§ 80–89 BGB ist die nicht rechtsfähige Stiftung, die synonym auch als „Treuhandsstiftung“, „unselbstständige Stiftung“ oder „fiduziarische Stiftung“ bezeichnet wird, keine Rechtsform im eigentlichen Sinne, sondern ein gesetzlich nicht geregeltes Treuhandsvermögen.¹ Die unselbstständige Stiftung ist keine juristische Person. Sie kann deshalb nicht selbst Träger von Rechten und Pflichten sein. Eine nicht rechtsfähige (Familien-)Stiftung lässt sich zivilrechtlich als Rechtsverhältnis zwischen dem Stifter und dem Rechtsträger des zugewendeten zweckgebundenen Vermögens charakterisieren. Mit der Errichtung einer nicht rechtsfähigen (Familien-)Stiftung wird auf schuldrechtlichem Weg eine Vermögenstrennung (Sondervermögen) und Zweckwidmung die-

1 Vgl. näher Götz/Pach-Hanssenheimb, Handbuch der Stiftung, Rz. 336. Klinkner/Wagener, Familienstiftung, 3.

ses Sondervermögens herbeigeführt.² Die zugrunde liegende zivilrechtliche Konstruktion basiert auf einem Treuhandverhältnis, welches typischerweise als Schenkung unter Auflage als Treuhandvertrag, nach den Typenkriterien des Auftragsrechts oder des Geschäftsbesorgungsrechts ausgestaltet sein kann. Die unselbstständige Stiftung bedarf damit eines rechtsfähigen Trägers (Stiftungsträgers), um handeln zu können. Bereits reichsgerichtliches Richterrecht definierte³ die nicht rechtsfähige Stiftung (Treuhandstiftung) als Vermögenszuwendung eines Stifters an einen Treuhänder mit der Auflage, die übertragenen Werte dauerhaft zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks zu nutzen. Der BGH⁴ arbeitet mit einer ähnlichen Umschreibung: „Unter einer unselbstständigen Stiftung versteht man die Übertragung von Vermögenswerten auf eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, diese als ein vom übrigen Vermögen des Empfängers getrenntes wirtschaftliches Sondervermögen zu verwalten und dauerhaft zur Verfolgung der vom Stifter gesetzten Zwecke zu verwenden.“

Aus steuerlicher Perspektive bieten nicht rechtsfähige Familienstiftungen keine Vorzüge gegenüber der rechtsfähigen Variante. Beide Stiftungsformen werden ertrag- und schenkungsteuerlich im Grundsatz identisch behandelt.⁵ Es mag Situationen geben, in denen eine nicht rechtsfähige Familienstiftung gegenüber einer rechtsfähigen Familienstiftung außerhalb steuerlicher Erwägungen Vorteile aufweist. Zu denken ist etwa an den geringeren Gründungs- und Verwaltungsaufwand, an die fehlende Stiftungsaufsicht und die auch künftig nicht verlangte Registerpublizität oder auch an Erleichterungen im Bereich von Rechnungslegung und Prüfung. Demzufolge wird sie mitunter für kleinere Vermögen vorgeschlagen.⁶ Nicht rechtsfähige Familienstiftungen⁷ werden nicht weiter thematisiert.

2 Vgl. Hübner/Currle/Schenk, DStR 2013, 1966.

3 Vgl. RG v. 24.06.1916 – V 137/16, RGZ 88, 335 (339). Ähnlich die Umschreibung durch den BGH v. 12.03.2009 – III ZR 142/08, NJW 2009, 1738, Rz. 14.

4 Vgl. BGH v. 12.03.2009 – III ZR 142/08, NJW 2009, 1738.

5 Die ertragsteuerliche Rechtsgrundlage der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht einer Treuhandstiftung findet sich in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Die Körperschaftsteuerpflicht setzt voraus, dass die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht mehr vom Willen des Stifters abhängig ist. Vgl. Gemmer, SB 2024, 29 (34); Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 1 KStG, Rz. 186.

6 Vgl. Gemmer, SB 2024, 115.

7 Über die tatsächliche Verbreitung nicht rechtsfähiger Familienstiftungen lässt sich allenfalls spekulieren. Dies liegt darin, dass nicht rechtsfähige Familienstiftungen weder der Stiftungsaufsicht noch – künftig – der Registerpublizität unterliegen. Nach schwierig zu verifizierenden Schätzungen soll es sich dabei um die häufigste Stiftungsform

III. Gründe für den Einsatz von Familienstiftungen

Die Gründe für die Errichtung einer inländischen oder einer ausländischen Familienstiftung sind mannigfaltig. Da die vorliegende Untersuchung im Schwerpunkt steuerliche Strukturen untersucht, findet sich nachfolgend lediglich eine kursorische stichpunktartige Liste von Gründen, die allein oder in Kombination für die Errichtung einer Familienstiftung sprechen können.

Zu betonen ist dabei, dass steuerliche Gründe selten den alleinigen Ausschlag für den Einsatz einer Familienstiftung geben. In steuerlichen Gründen sollte auch niemals das zentrale Motiv der Errichtung einer inländischen oder einer ausländischen Familienstiftung liegen. Vielmehr werden im Allgemeinen mehrere unterschiedlich gelagerte Erwägungen die Gründung einer Familienstiftung rechtfertigen. Typische Gründe finden sich in der nachfolgenden, nicht als abschließend zu verstehende Auflistung:

- Macht der toten Hand – Testamentsvollstreckung ad infinitum
- Risikomanagement (Entzug von Vermögen vor dem Zugriff potenzieller Gläubiger – „asset protection“)
- Begründung einer wegzugsfesten Struktur bei global mobilem Gesellschafterkreis (Vermeidung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung)
- Vermeidung der Begründung „wesentlicher wirtschaftlicher Inlandsinteressen“ im Kontext der erweiterten beschränkten Steuerpflicht
- Vermeidung etwaiger Liquiditätsengpässe im Zusammenhang mit Pflichtteilsrechten
- Erhalt der Entscheidungsfähigkeit
- Mäzenatentum („giving something back to society“)
- Instrument der Unternehmensnachfolge
- Management-Holding für unternehmerisches Familienvermögen
- Reduzierung der Erbschaftsteuerbelastung
- Vorbeugung einer drohenden Zersplitterung der Anteile (z.B. im Erbgang)
- Erhaltung/Sicherung des Lebenswerks
- Streitvermeidung in Familienunternehmen durch eine Familienstiftung

handeln, genannt werden Größenordnungen von 45.000 bis 100.000. Ob im Schrifttum anzutreffende Schätzungen belastbar sind, kann nicht verifiziert werden. Stolte, BB 2023, 2755, dort Fußnote 10, geht von über 50.000 nicht rechtsfähigen Stiftungen in Deutschland aus und weist darauf hin, dass andere Schätzungen noch deutlich darüber lägen.

- Unternehmensverbundene Stiftung zur Sicherung des Unternehmens
- Errichtung eines „Denkmals“
- Gestaltungsinstrument in der Nachfolgeplanung
- Vermeidung der Zerschlagung von Vermögen (beispielsweise durch Erbauseinandersetzung, durch Scheidung, durch die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen, durch Insolvenz)
- Versorgung der Familie
- Vermeidung von/Schutz vor feindlichen Übernahmen
- Familienstiftungen als Instrument sowohl der Unternehmensnachfolge als auch der Nachfolgeplanung, gegebenenfalls mit dem Nebeneffekt der Steuerstrukturierung
- Zivilrechtlicher Schutz bei Pflichtteilsergänzungsansprüchen
- Gestalterischer Einsatz als Stiftung & Co. KG
- Nutzung einer besonderen – mitgliederlosen – Rechtsform mit im Einzelfall effizienten Entscheidungsstrukturen

Die detaillierte Diskussion der jeweiligen Wirkungsweise dieser Gründe würde den Rahmen der vorliegenden steuerlich ausgerichteten Untersuchung sprengen. Daher muss diesbezüglich auf das Spezialschrifttum verwiesen werden.

IV. Stiftungsboom und empirische Bedeutungszunahme

Seit längerem lässt sich ein anhaltender Stiftungsboom feststellen. Dafür lassen sich mehrere Ursachen ausmachen. Ein Grund liegt mit Sicherheit in der Erbschaftsteuerreform 2016. In der Literatur wurden Familienstiftungen vielfach als die eigentlichen Profiteure des neuen ErbStG charakterisiert, was insbesondere für (inländische) Familienstiftungen mit unternehmerischem Vermögen gelten sollte.⁸ Literaturbeiträge mit Titeln wie „Familienstiftungen als Königsinstrument für die Nachfolgeplanung aufgrund der Erbschaftsteuerreform“⁹ oder „Die unternehmensverbundene Familienstiftung – „Gewinnerin“ der Erbschaftsteuerreform?“¹⁰ suggerieren, dass die privatnützige Familienstiftung zumindest aus dem Werkzeugkasten anspruchsvoller Unternehmensgestaltungen nicht mehr wegzudenken ist.¹¹

8 Vgl. Wachter, FR 2017, 69.

9 Vgl. Theuffel-Werhahn, ZEV 2017, 17.

10 Vgl. von Oertzen/Reich, Ubg 2015, 629.

11 Vgl. Kraft, FR 2024, 541 (548).

Bereits 2005 – also lange vor der Erbschaftsteuerreform 2016 – wurde die Familienstiftung als der „neue Star“ bezeichnet.¹²

Die Zahl der bestehenden rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts wurde auf den Stichtag 31.12.2023 mit 25.777 angegeben, im Jahr 2023 wurden 637 Stiftungen neu errichtet.¹³ Neun von zehn Stiftungen des bürgerlichen Rechts sollen gemeinnützige Zwecke verfolgen, wobei über die Zeit eine Zunahme steuerpflichtiger Stiftungserrichtungen zu beobachten ist.¹⁴ Per 31.12.2021 soll es sich bei 1.316 Stiftungen in Deutschland um Familienstiftungen handeln.¹⁵ Die Zahlen belegen, dass das Instrument der Familienstiftung von einer deutlichen quantitativen Bedeutungszunahme gekennzeichnet ist, es sich dabei gleichwohl noch nicht um ein steuerliches Massenphänomen handelt.¹⁶

Dies mag auf den ersten Blick gering anmuten, angesichts von lediglich 500 bis 700 im Jahre 2011 geschätzten¹⁷ privatnützigen Familienstiftungen mit inländischem Sitz und Ort der Geschäftsleitung lässt sich die Steigerungsrate innerhalb einer Dekade indessen als exorbitant bezeichnen.

Stiftungen werden mitunter als „Exoten“ im Gesellschafts- und Steuerrecht bezeichnet, gleichwohl wird indessen konzidiert, dass sich auch europaweit ein Bild der Zunahme abzeichnet. Auch in der Kautelar-, der Rechtsgestaltungs- und der Steuerberatungspraxis lässt sich eine erhebliche Bedeutungszunahme privatnütziger Familienstiftungen verzeichnen. Dieser Befund rechtfertigt eine vertiefte Auseinandersetzung mit den dadurch aufgeworfenen Problemstellungen.¹⁸

Im Schrifttum findet sich schließlich die Einschätzung, wonach sich der Trend zur Familienstiftung damit deutlich zu bestätigen scheint.¹⁹ In jedem

12 Vgl. Spiegelberger, ErbStB 2005, 43.

13 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, 2024a, Stiftungsbestand und -errichtungen, Stiftungswachstum, Stiftungsdichte und Errichtungsdichte (rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts), https://www.stiftungen.org/fileadmin/stiftungen_org/Stiftungen/Zahlen-Daten/2023/Stiftungsbestand-Dichte-Wachstum-2023.pdf, zuletzt besucht am 10.08.2024.

14 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, 2024b, Entwicklung des Stiftungsektors in Deutschland 2000 – 2023.

15 Vgl. Härtling/Tolksdorf, IStR 2023, 717 (718).

16 Vgl. Kraft/Kraft, DStR 2011, 1837.

17 Vgl. Jahn/Oppel, DB 2011, 1187 (1189).

18 Vgl. Kunert/Rothe, ISR 2023, 417.

19 Vgl. Härtling/Tolksdorf, IStR 2023, 717 (718).

Fall verdient die Einschätzung Zustimmung, wonach sich Familienstiftungen in der Praxis immer größerer Beliebtheit erfreuen.²⁰

V. Reform des Stiftungszivilrechts in Deutschland

Zum 01.07.2023 ist in weiten Teilen das von Bundestag und Bundesrat bereits Mitte 2021 verabschiedete „Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts“ in Kraft getreten. Das zentrale Reformanliegen besteht in der Vereinheitlichung des Stiftungszivilrechts durch Änderung und Ergänzung der entsprechenden Vorschriften des BGB.²¹ Vorher fanden sich etliche zivilrechtliche Regelungen in den Landesstiftungsgesetzen. Nunmehr sind diesbezügliche Bestimmungen etwa zum Stifterwillen, zur Vermögensverwaltung, zur Organhaftung oder zu den Voraussetzungen für Strukturänderungen von der gesetzgeberischen Intention getragen, das gesamte Stiftungszivilrecht abschließend im BGB zu regeln.²² Dennoch sollte durch die Reform das Stiftungsrecht nicht grundlegend geändert werden.²³

Erstmals im BGB geregelt wurde die konzeptionelle Ausgestaltung der Stiftung. Nunmehr enthält § 80 Abs. 1 Satz 1 BGB eine Legaldefinition. Danach ist die Stiftung – wie nach bisherigem Verständnis – eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. Diese Definition spielt über die im Inland ansässige Stiftung hinaus auch bei der Anwendung des familienstiftungsrechtlichen Typenvergleichs eine wesentliche Rolle.²⁴

Die Struktur der Stiftung betreffende Maßnahmen sind nunmehr sämtlich abschließend im BGB geregelt. Neben der Begriffsbestimmung (§ 80 Abs. 1 S. 1 BGB) umfasst dies die Zuständigkeit der Stiftungsbehörden sowie die Voraussetzungen für Errichtung (§§ 80, 81 BGB), Satzungsänderung (§§ 85, 85a BGB), Zulegung und Zusammenlegung (§§ 86–86h BGB) sowie Auflösung und Aufhebung der Stiftung (§§ 87–87c BGB).²⁵

20 Vgl. Loose, NWB HAAA-J-67910.

21 Vgl. zur Genese des Gesetzes ausführlich Richter, StiftungsR-HdB/Gollan § 3a Rn. 1 ff.

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

23 Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, 29.

24 Vgl. dazu Gliederungspunkt C.III.

25 S. dazu den Hinweis bei Richter, StiftungsR-HdB/Gollan § 3a Rn. 12, wonach entsprechende landesrechtliche Regelungen (z.B. §§ 7 SaarlStiftG a.F., 5 StiftG NRW a.F.) mit Ablauf des 30.06.2023 außer Kraft treten.

In isolierter Hinsicht auf die nachfolgend erörterte zentrale Materie der Familienstiftungen wird eine wichtige Frage der nahen Zukunft sein, ob das Bürgerliche Gesetzbuch die laufende Aufsicht über sämtliche Stiftungen fordert.²⁶ Ob sich die bisher tendenziell zurückgenommene und graduell unterschiedlich geregelte Ausprägung der Aufsicht über privatnützige Stiftungen in den Landesstiftungsgesetzen perpetuieren wird, erweist sich als Frage künftiger Entwicklungen. Das Bundesrecht spricht in § 83 Abs. 2 BGB erstmals die laufende Aufsicht an. Im Kontext von Familienstiftungen darf insoweit nicht verkannt werden, dass staatliche Aufsicht in die Governance hineinragt.²⁷

Mit Wirkung ab 2026 wird ein Stiftungsregister eingeführt werden, dessen Einzelheiten, wie etwa Inhalt des Registers, Registerführung und Einsicht durch §§ 1–20 des Stiftungsregistergesetzes (StiftRG) geregelt werden.²⁸ Da das Stiftungsregister weder das Anerkennungsverfahren noch die Stiftungsaufsicht durch die zuständigen Aufsichtsbehörden ersetzen soll, sondern diese nach der Position der Gesetzesmaterialien²⁹ lediglich deklaratorisch ergänzen soll, kann erst die Zukunft zeigen, ob das Stiftungsregister seinem Zweck gerecht wird.³⁰

Insgesamt ist das gesetzgeberische Ziel der Vereinheitlichung und abschließenden Regelung des Stiftungszivilrechts im Bürgerlichen Gesetzbuch zu begrüßen. Auch die Einführung eines Stiftungsregisters mit Publizitätswirkung kann im Grundsatz positiv beurteilt werden.

VI. Strukturen internationalisierter Unternehmerfamilien

Die Ausprägungen internationalisierter oder auch globalisierter Unternehmerfamilien sind vielfältig und folgen keinem Muster. Daher können die kursorischen Ausführungen hier allenfalls exemplarisch sein. Internationalisierung kann zunächst in der schlichten unterschiedlichen Staatsangehö-

26 Dazu Richter, StiftungsR-HdB/Gollan § 3a Rn. 133.

27 In diesem Zusammenhang verdient der Hinweis Erwähnung, wonach „In besonderem Maße eine detaillierte und ausgewogene Regelung der Governance für Familienstiftungen von Bedeutung (ist), da sie für die Austragung von „Erbstreitigkeiten“ auf Ebene der Stiftung besonders anfällig sind.“ Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Gollan § 3a Rn. 30.

28 Vgl. Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rz. 280.

29 Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, 81.

30 Vgl. Schumann, Familienstiftungen, 58.

rigkeit von unternehmerisch tätigen Ehegatten und weiterer Familienangehöriger gesehen werden.³¹ Auch der Umstand, dass einzelne Familienmitglieder ihren Wohnsitz im Ausland haben oder dort heiraten, sich mit Wegzugsgedanken tragen oder Familienstämme weltweit zersplittert residieren, lässt sich unter dem Phänomen „internationalisierter Unternehmerfamilienstrukturen“ subsumieren.

Ebenso darf der Aspekt des Zuzugs von unternehmerisch aktiven Individuen nicht vernachlässigt werden. Auch dieses Phänomen stellt der steuerlichen Strukturierungspraxis komplexe Gestaltungsaufgaben.

Hinzu tritt der Befund, dass auch mittelständisch geprägte Familienunternehmen längst multinational aufgestellt sind. Dies bedingt im Regelfall, dass sie nicht nur exportieren, sondern mehr und mehr erhebliche Teile ihrer Wertschöpfungsketten im Ausland aufbauen. Die Konsequenz besteht darin, dass aus exportierenden Unternehmen echte internationale Organisationen entstehen, was in zahlreichen Fällen zu einem Automatismus der Internationalisierung der Unternehmerfamilien führt. Insgesamt lautet der Befund, dass sich die Kette familienbezogener Auslandsbeziehungen beliebig verlängern lässt.³²

31 Eingehend dazu Kirchdörfer/Lorz, FuS 4/2016, 114; Kirchdörfer/Lorz, FuS 4/2013, 127.

32 Eingehend dazu Kirchdörfer/Lorz, FuS 4/2016, 114; Kirchdörfer/Lorz, FuS 4/2013, 127–134.

