

Gerhard Kraft

# Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens



Nomos



Stiftung  
Familienunternehmen

Schriften der Stiftung Familienunternehmen

herausgegeben von der  
Stiftung Familienunternehmen

Band 2

Gerhard Kraft

# Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens



**Nomos**

**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

1. Auflage 2025

© Gerhard Kraft

Publiziert von  
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG  
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden  
[www.nomos.de](http://www.nomos.de)

Gesamtherstellung:  
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG  
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

ISBN (Print): 978-3-7560-1014-1  
ISBN (ePDF): 978-3-7489-4667-0

DOI: <https://doi.org/10.5771/9783748946670>



Onlineversion  
Nomos eLibrary



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz.

## Vorwort

Stiftungen erfreuen sich im unternehmerischen Kontext – aber auch im Mäzenatentum – einer ungebrochenen Beliebtheit; bisweilen wird von einem regelrechten „Stiftungsboom“ gesprochen. Die im vergangenen Jahr umgesetzte Reform des Stiftungsrechts, die insbesondere eine bundesweite Vereinheitlichung des Stiftungsrechts mit sich brachte, hat das Thema „Stiftung“ erneut auch in eine breitere Öffentlichkeit getragen.

Dabei zeigte sich einmal mehr, dass es nur wenige Rechtsinstitute gibt, über die derart viele Fehlvorstellungen und Missverständnisse kursieren, wie über die Stiftung. Keiner weiß so genau, was sich dahinter verbirgt, aber jeder hat eine Meinung dazu. Fundiertes Grundlagenwissen oder gar eine klare Unterscheidung der unterschiedlichen Stiftungstypen ist gerade auch in den Medien und in der politischen Diskussion eher selten anzutreffen. Vielmehr hört man hinsichtlich unternehmensverbundener Stiftungen vorschnell pauschale Beurteilungen wie „Steuersparmodell“ oder „Instrument für Reiche, die ihr Vermögen perpetuieren möchten“.

In besonderer Weise gilt dies für die Familienstiftung. Als Gestaltungsinstrument der Unternehmensnachfolge wird sie auch in Unternehmerkreisen kontrovers diskutiert, zumal wenn Unternehmensanteile auf sie übertragen werden sollen. Befürworter sehen im Einsatz einer Familienstiftung eine Form treuhänderischer Verwaltung, die das Familienvermögen generationenübergreifend sichert. Kritiker sehen in einem solchen Schritt die Aufgabe des Lebenswerks der Senioren und ein Absprechen unternehmerischer Kompetenz an die Nachfolgeneration, was nicht selten mit dem Vorwurf einer „Enteignung“ gleichgesetzt wird.

Umso wichtiger ist es, durch fundierte Untersuchungen dazu beizutragen, in Praxis, öffentlicher Meinung und Politik das Wissen über Familienstiftungen zu verbessern und so zu einer Versachlichung der Diskussion beizutragen. Als solchen Beitrag verstehen wir die vorliegende Veröffentlichung zu den „Steuerlichen Problembereichen von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens“. Für deren Bearbeitung danken wir Herrn Prof. Dr. Gerhard Kraft von der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg sehr herzlich. Die Studie hat sich zum Ziel gesetzt, den Typus Familienstiftung in steuerlicher Hinsicht einzuordnen und Verbesserungsvorschläge im Hinblick auf geltende Regelungen zu entwickeln.

Für Unternehmerfamilien stellt die Sicherung der Kontinuität in der Nachfolge eine der größten, wenn nicht die essenzielle Herausforderung im Hinblick auf ihre Zukunftsfähigkeit dar. Familienstiftungen können in diesem Kontext ein wertvolles Instrument sein. Auch volkswirtschaftlich und gesellschaftlich kann uns die Sicherung der Zukunft unserer Familienunternehmen nicht gleichgültig sein: Denn der Anteil von 90 Prozent an der Gesamtheit aller Unternehmen in Deutschland und 6 Millionen Arbeitsplätze, die allein die 500 größten Familienunternehmen stellen, belegen eindrucksvoll den Beitrag der Familienunternehmen zur Sicherung unseres Wohlstands und sind die Basis unseres Sozialstaats.

Es liegt auf der Hand, dass neben ökonomisch richtigen Weichenstellungen, Innovationsfähigkeit und guter Führung vor allem auch eine stabile und streitfreie Eignerstruktur zu den wichtigsten Grundlagen der Zukunftssicherung für Familienunternehmen gehören. Hier kann die Einbindung einer Familienstiftung dazu beitragen, eine drohende Anteilszersplitterung im Erbgang zu vermeiden, die Werteordnung der Gründerfamilie für das Unternehmen zu erhalten, die Liquidität im Unternehmensverbund zu sichern, Streit vom Unternehmen fernzuhalten und feindliche Übernahmen zu verhindern. Die Gründe, die einen Unternehmer zur Stiftungserrichtung bewegen können, sind also mannigfaltig. Wer die Einbeziehung einer Familienstiftung in die Struktur des Familienvermögens erwägt, sollte nicht primär aus steuerlichen Motiven handeln. Gleichwohl bringen Stiftungskonstruktionen vielfältige steuerliche Bezüge mit sich und können durchaus auch steuerliche Vorteile bieten.

Wir hoffen, dass diese Monografie gut angenommen wird und angesichts der Bedeutung von Familienstiftungen einen inspirierenden Beitrag zu deren Verständnis wie auch zur Weiterentwicklung des Stiftungsrechts leistet.

Prof. Rainer Kirchdörfer

Vorstand der Stiftung Familienunternehmen  
Vorsitzender des Wissenschaftlichen Beirats

# Inhaltsverzeichnis

|                                                                         |    |
|-------------------------------------------------------------------------|----|
| Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse                              | 15 |
| I. Begriff und Typologie der Familienstiftung                           | 15 |
| II. Dotation von Familienstiftungen                                     | 15 |
| III. Laufende Ertragsbesteuerung von Familienstiftungen                 | 16 |
| IV. Steuerliche Spezialfragen von Familienstiftungen                    | 16 |
| V. Steuerpolitische Anregungen                                          | 17 |
| A. Internationalisierte Familienunternehmen und Familienstiftungen      | 19 |
| I. Ziel der Untersuchung                                                | 19 |
| II. Typologische Einordnung der Familienstiftung                        | 19 |
| III. Gründe für den Einsatz von Familienstiftungen                      | 22 |
| IV. Stiftungsboom und empirische Bedeutungszunahme                      | 23 |
| V. Reform des Stiftungszivilrechts in Deutschland                       | 25 |
| VI. Strukturen internationalisierter Unternehmerfamilien                | 26 |
| B. Begriffsvielfalt im Recht der Familienstiftung                       | 29 |
| I. Der allgemeine Rechtsbegriff „Stiftung“                              | 29 |
| 1. Ausgangsbefund                                                       | 29 |
| 2. Rechtspolitische Überlegungen zur erstmaligen Legaldefinition        | 30 |
| II. Die spezielle Ausprägungsform des Rechtsbegriffs „Familienstiftung“ | 32 |
| 1. Terminologische Heterogenität bei Familienstiftungen                 | 32 |
| 2. Finanzverwaltung: ErbStG                                             | 32 |
| 3. Landesstiftungsgesetze                                               | 35 |
| 4. Definition des BFH                                                   | 37 |
| 5. Außensteuerrechtliche Legaldefinition                                | 40 |
| 6. Fazit                                                                | 40 |

|                                                                                                          |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| C. Strukturen der „ausländischen Familienstiftung“ (§ 15 AStG)                                           | 41 |
| I. Überblick                                                                                             | 41 |
| II. Spezielle Regelungsbereiche                                                                          | 43 |
| 1. Subjekte der Einkünftezurechnung (§ 15 Abs. 1 AStG)                                                   | 43 |
| a) Grundsätzliches                                                                                       | 43 |
| b) Position der Finanzverwaltung                                                                         | 45 |
| 2. Legaldefinition (§ 15 Abs. 2 AStG)                                                                    | 46 |
| 3. Die Unternehmensstiftung (§ 15 Abs. 3 AStG)                                                           | 53 |
| 4. Gleichgestellte Rechtsträger (§ 15 Abs. 4 AStG)                                                       | 55 |
| 5. Steueranrechnung (§ 15 Abs. 5 AStG)                                                                   | 56 |
| 6. Unionsrechtliche Rettungsklausel (§ 15 Abs. 6 AStG)                                                   | 57 |
| 7. Entsprechende Anwendung deutschen Steuerrechts bei der Einkünfteermittlung (§ 15 Abs. 7 AStG)         | 58 |
| 8. Behandlung der zuzurechnenden Einkünfte beim Stifter/Destinatär (§ 15 Abs. 8 AStG)                    | 58 |
| 9. Nachgeschaltete Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 9 AStG)                                              | 59 |
| 10. Nachgeschaltete ausländische Stiftungen (§ 15 Abs. 10 AStG)                                          | 60 |
| 11. Tatsächliche Stiftungsauskehrungen (§ 15 Abs. 11 AStG)                                               | 60 |
| III. Typenvergleich für ausländische Familienstiftungen                                                  | 61 |
| 1. Anwendungsprobleme beim Typenvergleich                                                                | 61 |
| 2. Typenmerkmale von Familienstiftungen                                                                  | 65 |
| 3. Transparenz und Intransparenz ausländischer Familienstiftungen nach den Kriterien des Typenvergleichs | 69 |
| D. Der Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung als Bestimmungsfaktor für die Ansässigkeit        | 73 |
| I. Ansässigkeitskriterien privatnütziger Familienstiftungen                                              | 73 |
| 1. Sitz als ausschließlich rechtliche Kategorie                                                          | 73 |
| 2. Ort der Geschäftsleitung als Tatsachenfrage                                                           | 74 |
| II. Systematisierung der Ansässigkeit privatnütziger Familienstiftungen anhand normativer Kriterien      | 76 |
| 1. Sitz im Inland, Ort der Geschäftsleitung im Inland                                                    | 77 |
| 2. Sitz im Inland, Ort der Geschäftsleitung im Ausland                                                   | 77 |



|      |                                                                                                         |     |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.   | Sitz im Ausland, Ort der Geschäftsleitung im Inland                                                     | 78  |
| 4.   | Sitz im Ausland, Ort der Geschäftsleitung im Ausland                                                    | 79  |
| III. | Kriterien des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen                                         | 79  |
| 1.   | Relevanz der Positionierung der Finanzverwaltung im AEAO                                                | 79  |
| 2.   | Struktur und Konzeption des § 10 AO                                                                     | 80  |
| 3.   | Grundsatz: Ort der Willensbildung                                                                       | 81  |
| 4.   | Anhaltspunkte des „gewöhnlichen Betriebs“ einer Familienstiftung                                        | 82  |
| 5.   | Familienstiftungen mit mehreren Orten der Geschäftsleitung                                              | 84  |
| 6.   | Bedeutung von Räumlichkeiten bei der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen   | 85  |
| 7.   | Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung in privaten Wohnräumen                                  | 87  |
| E.   | Dotation einer ausländischen Familienstiftung                                                           | 91  |
| I.   | Gründungsbesteuerung                                                                                    | 91  |
| II.  | Dotation mit Privatvermögen                                                                             | 92  |
| 1.   | Privatvermögen ohne stille Reserven                                                                     | 92  |
| 2.   | Privatvermögen mit steuerlich verhafteten stillen Reserven                                              | 93  |
| III. | Dotation mit Betriebsvermögen                                                                           | 95  |
| 1.   | Einzelwirtschaftsgüter                                                                                  | 95  |
| a)   | Im Inland belegene Betriebsimmobilie                                                                    | 96  |
| b)   | Im Ausland belegene Betriebsimmobilien                                                                  | 97  |
| 2.   | Betriebe                                                                                                | 98  |
| 3.   | Mitunternehmeranteile (inklusive Sonderbetriebsvermögen)                                                | 100 |
| a)   | Grundlagen                                                                                              | 100 |
| b)   | Dotation von Mitunternehmeranteilen mit funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen                  | 101 |
| c)   | Dotation von Teil-Mitunternehmeranteilen                                                                | 102 |
| d)   | Dotation einer ausländischen Familienstiftung durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung | 103 |

|                                                                                          |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| IV. Dotation mit Kapitalgesellschaftsanteilen                                            | 104 |
| 1. Dotation durch natürliche Person                                                      | 104 |
| 2. Dotation durch juristische Person                                                     | 107 |
| F. Rechnungslegung der Familienstiftung                                                  | 109 |
| I. Vorbemerkung                                                                          | 109 |
| II. Rechnungslegung nach Handelsrecht                                                    | 109 |
| 1. Grundsätzliches                                                                       | 109 |
| 2. Rechnungslegung nach Auffassung des IDW ERS HFA 5 n.F.                                | 111 |
| a) Überblick                                                                             | 111 |
| b) Grundpositionen des IDW                                                               | 112 |
| c) Prüfung der Rechnungslegung                                                           | 112 |
| d) Prüfung der Vermögens- und Kapitalerhaltung nach neuem Stiftungsrecht                 | 112 |
| III. Rechnungslegung nach Landesstiftungsgesetzen                                        | 113 |
| IV. Rechnungslegung von ausländischen Familienstiftungen im Inland                       | 114 |
| 1. Handelsrecht                                                                          | 114 |
| 2. Steuerrecht                                                                           | 116 |
| G. Laufende Ertragsbesteuerung der Familienstiftung                                      | 119 |
| I. Formalien                                                                             | 119 |
| 1. Inländische Familienstiftung                                                          | 119 |
| a) Anzeigepflichten                                                                      | 119 |
| b) Steuererklärungspflichten                                                             | 119 |
| 2. Ausländische Familienstiftung                                                         | 120 |
| II. Materielle Besteuerungsstrukturen                                                    | 120 |
| 1. Inländische Familienstiftung                                                          | 120 |
| a) Sphären der Einkünfteermittlung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftungen | 120 |
| b) Grundstrukturen der Besteuerung                                                       | 124 |
| c) Praktische Fragen der Einkünfteermittlung der Familienstiftung                        | 124 |
| d) Vermögenszurechnungsänderungen                                                        | 126 |
| 2. Ausländische Familienstiftung                                                         | 127 |

|                                                                                |     |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----|
| H. Zuwendungen der Familienstiftung an Destinatäre (Steuerliches Einlagekonto) | 129 |
| I. Grundproblem                                                                | 129 |
| II. Position der Finanzverwaltung                                              | 130 |
| III. Finanzgerichtsrechtsprechung                                              | 131 |
| IV. BFH-Rechtsprechung                                                         | 132 |
| V. Nachkarten der Finanzverwaltung                                             | 133 |
| VI. Würdigung der Position der Finanzverwaltung                                | 134 |
| 1. Ökonomische Würdigung                                                       | 134 |
| 2. Fehlende Rechtsgrundlage für die Auffassung der Finanzverwaltung            | 135 |
| VII. Ausblick auf die weitere Entwicklung                                      | 137 |
| VIII. Problematik bei ausländischen Familienstiftungen                         | 137 |
| 1. Ausgangsbefund                                                              | 137 |
| 2. Vermeidung von Doppelbesteuerungen von Zuwendungen                          | 137 |
| 3. Rückgewähr von Dotationskapital im Kontext des § 15 Abs. 11 AStG            | 139 |
| 4. Konsequenzen                                                                | 140 |
| I. Mobilität und Reorganisation                                                | 143 |
| I. Sitzverlegung                                                               | 143 |
| 1. Umzug einer inländischen Familienstiftung ins Ausland                       | 143 |
| 2. Zuzug einer ausländischen Familienstiftung ins Inland                       | 144 |
| II. „Zuzugsverbot“ von Destinatären                                            | 145 |
| III. Änderung des Stiftungscharakters einer Familienstiftung                   | 145 |
| IV. „Exit“ aus der Familienstiftung                                            | 148 |
| 1. Überblick                                                                   | 148 |
| 2. „Exit“ durch Beendigung, Auflösung, Aufhebung, Zusammenführung              | 149 |
| a) Zusammenführung (Zulegung, Zusammenlegung) von Familienstiftungen           | 149 |
| b) Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung                              | 151 |
| c) Ertragsteuerliche Behandlung                                                | 151 |

|                                                                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3. „Exit“ durch voluntativen Verzicht auf die<br>Destinatärsstellung                                                   | 153 |
| a) Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung                                                                      | 153 |
| b) Ertragsteuerliche Behandlung                                                                                        | 154 |
| J. Spezialbereiche von Familienstiftungen                                                                              | 155 |
| I. Unionsrechtliche Perspektive auf Familienstiftungen                                                                 | 155 |
| II. Familienstiftungen und „Treaty-Shopping“                                                                           | 156 |
| 1. Grundkonzeption der Anti-Treaty-Shopping-<br>Vorschrift                                                             | 156 |
| 2. Ausdehnung der Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift auf<br>Stiftungen                                                    | 158 |
| III. Verdeckte Zuwendungen durch privatnützige<br>Familienstiftungen                                                   | 160 |
| IV. Familienstiftungen und globale Mindestbesteuerung                                                                  | 165 |
| V. Nutzung der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)<br>durch die Familienstiftung                                 | 167 |
| VI. Vermeidung der Rechtsfolgen der erweiterten beschränkten<br>Steuerpflicht durch den Einsatz von Familienstiftungen | 170 |
| 1. Regelungsanliegen der erweiterten beschränkten<br>Steuerpflicht                                                     | 170 |
| 2. Tatbestandsstruktur der erweiterten beschränkten<br>Steuerpflicht                                                   | 171 |
| 3. Rechtsfolgekonzeption der erweiterten beschränkten<br>Steuerpflicht                                                 | 172 |
| 4. Zwischenschaltung einer Familienstiftung                                                                            | 173 |
| a) Grundmodell                                                                                                         | 173 |
| b) Zwischenschaltung einer Gesellschaft im Sinne der<br>§§ 7 ff. AStG                                                  | 174 |
| VII. Vermeidung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung                                                                | 175 |
| 1. Ausgangslage                                                                                                        | 175 |
| 2. Von der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstruktur<br>zur Stiftungsstruktur                                      | 178 |
| 3. Behandlung der rechtsfähigen Familienstiftung im<br>Zuzugsstaat                                                     | 179 |

|                                                                |     |
|----------------------------------------------------------------|-----|
| K. Gesamtwürdigung: Die Familienstiftung als Steuersparmodell? | 183 |
| Abkürzungsverzeichnis                                          | 187 |
| Literaturverzeichnis                                           | 191 |
| Über den Herausgeber: Die Stiftung Familienunternehmen         | 201 |

