

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

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 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- Vorschrift	156
2.	Ausdehnung der Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift auf Stiftungen	158
III.	Verdeckte Zuwendungen durch privatnützige Familienstiftungen	160
IV.	Familienstiftungen und globale Mindestbesteuerung	165
V.	Nutzung der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) durch die Familienstiftung	167
VI.	Vermeidung der Rechtsfolgen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht durch den Einsatz von Familienstiftungen	170
1.	Regelungsanliegen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	170
2.	Tatbestandsstruktur der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	171
3.	Rechtsfolgekonzepion der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	172
4.	Zwischenschaltung einer Familienstiftung	173
a)	Grundmodell	173
b)	Zwischenschaltung einer Gesellschaft im Sinne der §§ 7 ff. AStG	174
VII.	Vermeidung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung	175
1.	Ausgangslage	175
2.	Von der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstruktur zur Stiftungsstruktur	178
3.	Behandlung der rechtsfähigen Familienstiftung im Zuzugsstaat	179

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

