



PRAXISLEITFADEN

# STIFTUNGEN VON FAMILIENUNTERNEHMERN

STIFTUNGSMODELLE, STEUERFRAGEN  
UND REGELUNGEN – EIN ÜBERBLICK

von  
Rainer Kirchdörfer

Mit einem Vorwort von  
Tom A. Rösen

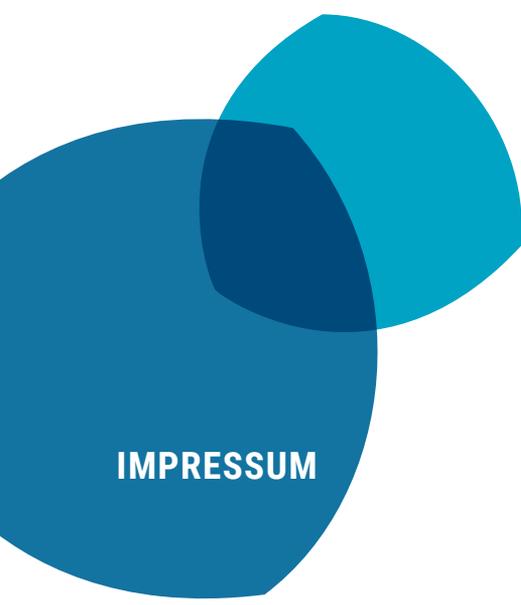


HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ  
RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER



WITTENER INSTITUT FÜR  
FAMILIENUNTERNEHMEN

UNIVERSITÄT  
WITTEN/HERDECKE



## IMPRESSUM

### **VERANTWORTLICH:**

Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU)  
Universität Witten/Herdecke  
Prof. Dr. Tom A. Rösen  
Prof. Dr. Marcel Hülsbeck  
Alfred-Herrhausen-Straße 50  
58448 Witten

**Redaktion:** Monika Nadler

**Gestaltung:** Designbüro Schönfelder GmbH, Essen

**Foto:** Adobe Stock

**Hinweis:** Soweit personenbezogene Bezeichnungen in männlicher Form aufgeführt sind, beziehen sich diese auf alle Geschlechter in gleicher Weise.

ISSN (Print) 2626-3424

ISSN (Online) 2626-3432

Stand: April 2020

# INHALT

---

<b>Vorwort</b>	<b>5</b>
<b>1 Stiftungsarten und vergleichbare Rechtsinstitute</b>	<b>6</b>
1.1 Was ist eine Stiftung? .....	6
1.2 Öffentlich-rechtliche und bürgerlich-rechtliche Stiftung .....	6
1.3 Rechtsfähige und nicht rechtsfähige Stiftung .....	6
1.4 Die rechtsfähige Stiftung und der Rechtsanspruch auf staatliche Anerkennung .....	7
1.5 Stiftung unter Lebenden und Stiftung von Todes wegen .....	8
1.6 Die Verbrauchsstiftung .....	9
<b>2 Grundfälle der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts</b>	<b>11</b>
2.1 Allgemeine Zwecke .....	11
2.2 Stiftungerrichtung zum Wohl einer Familie (Familienstiftung) .....	11
2.3 Stiftungerrichtung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke .....	12
2.4 Förderung steuerbegünstigter Zwecke und sonstiger Zwecke .....	14
<b>3 Einsatzmöglichkeiten von Stiftungen im Einzelfall</b>	<b>16</b>
3.1 Allgemeines .....	16
3.2 Die Stiftung als Führungsorganisation eines Familienunternehmens .....	17
3.3 Die Familienstiftung in Form einer Beteiligungsträgerstiftung als Beteiligungsholding .....	18
3.4 Die Familienstiftung als Vehikel der Nachfolgeregelung im Privatvermögen .....	20
3.5 Die Familienstiftung als Instrument des Vermögensschutzes .....	20
3.6 Die Familienstiftung als Instrument zur Abwendung von Pflichtteilsansprüchen .....	21
3.7 Doppelstiftungsmodelle .....	22
3.8 Die Familienstiftung zur Versorgung von Abkömmlingen .....	22
<b>4 Das Wichtigste zur Stiftungssatzung und zu den Einwirkungsmöglichkeiten des Stifters nach Stiftungerrichtung</b>	<b>23</b>
4.1 Stifterautonomie und Stiftungsautonomie .....	23
4.2 Organstruktur einer Stiftung .....	24
4.2.1 Stiftungsvorstand .....	24
4.2.2 Kontrollorgan .....	24

4.3	Einwirkungsmöglichkeiten des Stifters .....	25
4.3.1	Stifter als alleiniger Vorstand der Stiftung .....	25
4.3.2	Veto- und Mehrstimmrechte des Stifters .....	25
4.3.3	Recht des Stifters zur Bestellung und Abberufung von Organmitgliedern .....	25
4.3.4	Mitwirkung des Stifters bei Satzungsänderungen .....	26
4.3.5	Mitwirkungsrechte des Stifters bei der Auflösung der Stiftung .....	27
<b>5</b>	<b>Überblick über die Besteuerungsfolgen bei Einbindung einer Familienstiftung</b> .....	<b>28</b>
5.1	Besteuerungssituation im Überblick .....	28
5.1.1	Steuern bei Errichtung einer Stiftung .....	28
5.1.2	Besteuerung von Stiftung und Destinatären während des Bestehens der Stiftung .....	28
5.1.3	Auflösung und Aufhebung einer Stiftung bzw. Teilauskehrung von Stiftungsvermögen .....	29
5.2	Errichtung einer Stiftung .....	29
5.2.1	Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer .....	29
5.2.2	Ertragsteuer bei Stiftungserrichtung (Familienstiftung) .....	29
5.2.3	Grunderwerbsteuer .....	30
5.3	Besteuerung von Stiftung und Destinatären während des Bestehens der Stiftung .....	31
5.3.1	Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer .....	31
5.3.2	Besteuerung der Destinatäre .....	31
5.3.3	Schenkungsteuer bzw. Erbschaftsteuer und Ersatzerbschaftsteuer .....	38
5.4	Auflösung und Aufhebung einer Stiftung bzw. Teilauskehrung von Stiftungsvermögen .....	38
<b>6</b>	<b>Literatur</b> .....	<b>40</b>
	<b>Kontakt</b> .....	<b>41</b>

**K**aum ein Thema der Unternehmensnachfolge wird in Unternehmerkreisen so kontrovers diskutiert wie das Errichten einer Familienstiftung bzw. die Übertragung von Unternehmensanteilen auf ebendiese. Damit wird, so sagen die Befürworter dieses Wegs, treuhänderisch die generationenübergreifende Sicherung des Familienvermögens gewährleistet. Positiv betrachtet, wird versucht, eine „sichere Burg“ zu bauen, die den Stürmen in der Zukunft trotzen soll. Die Kritiker dieses Ansatzes hingegen tun sich schwer mit einem solchen Schritt. Sie empfinden dies so, als gäben sie ihr Unternehmen und damit ihr und ihrer Vorgänger Lebenswerk unwiderruflich aus der Hand und sprächen der nachfolgenden Generation die Kompetenz und unternehmerische Fähigkeit ab.

Mit diesem Zwiespalt setzt sich dieser Praxisleitfaden auseinander. Und es ist ein Zwiespalt, denn beide Seiten haben Recht. In der Tat gibt ein Unternehmer, der die Gesellschafteranteile auf eine Stiftung überträgt, etwas – oder alles – von seinem Unternehmen ab. Genaugenommen enteignet er sich und seine Nachkommen. Genauso richtig ist aber, dass auf diesem Wege das Vermögen der Unternehmerfamilie generationenübergreifend gesichert und vor individuellen Irrungen und Wirrungen geschützt werden kann.

Dies führt zu den Gründen, die Unternehmer zu einer Stiftungserrichtung bewegen können. An erster Stelle zu nennen ist hier die Situation, dass in der Unternehmerfamilie kein – oder kein geeigneter – Nachwuchs für die Nachfolge des Unternehmens zu finden ist, sei es aus Mangel an Fähigkeiten oder aus Mangel an Neigung. Auch an Kinderlosigkeit oder schwere Krankheit oder Behinderung eines Kindes ist hier zu denken. In einer solchen Situation kann es angebracht und sinnvoll sein, eine Stiftung als „unsterbliches Familienmitglied“ ins Leben zu rufen und Anteile auf dieses zu übertragen.

In anderen Fällen wird eine Stiftung als ein unsterbliches, gemeinschaftliches Familienvehikel verwendet, das einer Zersplitterung der Anteile vorbeugen bzw. das Risiko eines Anteilsverkaufs durch Einzelpersonen vermeiden soll, wodurch die verbleibenden Familiengesellschafter nachhaltig geschädigt würden.

Noch andere Erwägungen sind in Betracht zu ziehen. So kann die Errichtung einer Stiftung bzw. die kluge Kombination von Stiftungsarten ein angemessenes Instrument sein, in dem die Unternehmerfamilie ihr gemeinnütziges Engagement bündeln und kanalisieren kann. Hier kommt also der Stiftung die Funktion eines Sinnstifters für die Familiengemeinschaft zu. Dadurch kann der oft anzutreffende Wunsch befriedigt werden, der Gesellschaft etwas zurückzugeben und die eigene privilegierte Stellung sinnvoll zu nutzen. Das Engagement in einer gemeinnützigen Stiftung erhöht die Attraktivität eines Verbleibs in der Unternehmerfamilie und damit die Übernahme einer entsprechenden Rolle. Auch Familienmitglieder, die weder im Unternehmen noch in dessen Governance vertreten sind, können somit im Umfeld des Familienunternehmens verwurzelt bleiben. Und schließlich sollte nicht vernachlässigt werden, dass eine gemeinnützige Unternehmens-/Familienstiftung positiv auf das Familienunternehmen abstrahlt und zu einem wertvollen Imagetransfer führen kann.

Dass diese Beweggründe durchaus überzeugend sind, belegen aktuelle Zahlen zum Stiftungssektor. In den Jahren von 2013 bis 2018 wurden in Deutschland 2593 rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts errichtet, das ist ein Zuwachs von rund zwölf Prozent. Auf den Zeitraum von 2008 bis 2018 betrachtet, ist ein Zuwachs von 6337 Stiftungen zu verzeichnen, ein Plus von rund 38 Prozent. Auch unternehmensnahe Stiftungen sind in diese Zahl eingeschlossen. Dieser Aufwärtstrend illustriert, dass die Einbeziehung eines „unsterblichen Familienmitglieds“ für eine zunehmende Zahl von Unternehmen bzw. Eigentümern als probates Mittel erscheint, um den Fortbestand des Lebenswerks zu sichern. Die Ausführungen von Rainer Kirchdörfer aus langjähriger Beratungs- und Lehrtätigkeit an der Universität Witten/Herdecke in diesem Bereich weisen den Leser auf die wichtigsten Erwägungen zum Thema Stiftung hin. Damit möchte das WIFU in seiner Reihe Praxisleitfaden einen Beitrag zur Verortung des Wissens unseres langjährigen Freundes und Professors am WIFU in der Praxis leisten.

Witten, im April 2020

**Tom A. Rösen**

Geschäftsführender Direktor des WIFU und Vorstand der gemeinnützigen WIFU-Stiftung

# 1 | STIFTUNGSARTEN UND VERGLEICHBARE RECHTSINSTITUTE

---

**E**s gibt nur wenige Institutionen, die das Recht der Körperschaften zur Verfügung stellt und über die ein derart diffuses Verständnis herrscht, wie über Stiftungen. Fällt dieses Stichwort, so verbindet der eine damit gemeinnützige Einrichtungen mit wohlklingenden Namen, wie etwa dem der Robert Bosch Stiftung (die juristisch überhaupt keine Stiftung ist, sondern formal die Rechtsform einer GmbH hat). Der andere denkt an staatliche Stiftungen, z. B. an die Stiftung Preußischer Kulturbesitz, wiederum einem anderen fällt die Vorwerk Deutschland Stiftung & Co. KG ein oder aber man stößt auf berühmte Familienstiftungen, wie die Aldi-Stiftung(en) oder die Würth-Stiftung(en). Vielfach verbindet sich mit dem Begriff einer Stiftung aber auch die Steuerflucht nach Liechtenstein oder man denkt an die österreichische Privatstiftung, welche von einigen Unternehmern genutzt wurde (man betrachte nur den Fall Flick, der als Beispiel für die völlig legale Verlagerung größerer Vermögen ins Ausland unter Nutzung von Stiftungen steht).

## 1.1 | WAS IST EINE STIFTUNG?

---

**D**urch die emotionslose juristische Lupe betrachtet ist eine Stiftung eine Institution ohne Gesellschafter und ohne Mitglieder, die mittels eines verselbstständigten Vermögens einen bestimmten Zweck verfolgt, der ihr vom Stifter vorgegeben ist. Damit stellen die genannten vier Kriterien, also

- Gesellschafterlosigkeit
- verselbstständiges Vermögen
- Stiftungszweck und
- Vorgaben durch den Stifter

die Klammer dar, welche alle im Folgenden behandelten Stiftungsarten begrifflich umfasst.

## 1.2 | ÖFFENTLICH-RECHTLICHE UND BÜRGERLICH-RECHTLICHE STIFTUNG

---

**I**n der Praxis begegnen uns bürgerlich-rechtliche Stiftungen und Stiftungen des öffentlichen Rechts. Man könnte meinen, dass jede Stiftung, welche einen öffentlichen Zweck verfolgt, auch eine Stiftung des öffentlichen Rechts ist. Dies ist jedoch nicht der Fall, vielmehr können öffentliche Zielsetzungen auch in bürgerlich-rechtlichen Stiftungen verfolgt werden.

Die Stiftung des öffentlichen Rechts bildet demgegenüber einen eigenen Organisationstyp, der sich dadurch auszeichnet, dass diese Stiftungen vom Staat durch eigenes Gesetz oder eine eigene Rechtsverordnung errichtet werden. Ein bedeutendes Beispiel hierfür ist etwa die Stiftung Preußischer Kulturbesitz. Auf solche Stiftungen ist das Stiftungsrecht des Bürgerlichen Gesetzbuches nicht anwendbar, vielmehr richten sich die Rechtsverhältnisse dieser öffentlich-rechtlichen Stiftungen nach den für sie geltenden speziellen Gesetzen bzw. Rechtsverordnungen und nach ihrer Satzung. Solche Stiftungen bilden Sonderfälle und werden – da sie für Privatpersonen und Unternehmer als Gestaltungsmittel ihrer persönlichen Verhältnisse irrelevant sind – in diesem Leitfadens nicht weiter vertieft.

Neben den Stiftungen des öffentlichen Rechts stehen die Stiftungen des Privatrechts („bürgerlich-rechtliche Stiftungen“). Darunter versteht man solche Stiftungen, die nach zivilrechtlichen Regeln errichtet sind. Hier lassen sich wiederum sogenannte nicht rechtsfähige Stiftungen und rechtsfähige Stiftungen unterscheiden.

## 1.3 | RECHTSFÄHIGE UND NICHT RECHTSFÄHIGE STIFTUNG

---

**B**ei der nicht rechtsfähigen Stiftung, die man auch als unselbstständige, treuhänderische oder fiduziarische Stiftung bezeichnet, handelt es sich um eine Organisation, die im Rechtsverkehr nicht selbst unter ihrem Namen Rechte erwerben kann. Für solche nicht rechtsfähigen Stiftungen handelt vielmehr eine andere (rechtsfähige) Person, die dann wiederum im Verhältnis zum Stifter entweder durch einen Treuhandvertrag oder durch eine sogenannte Schenkung unter Auflage gebunden ist.

Der Stifter überträgt hierzu das Stiftungsvermögen an seinen Treuhänder oder den Beschenkten, der es getrennt von seinem eigenen Vermögen verwaltet. Der Stiftungszweck und die übrigen Vereinbarungen zwischen dem „Stifter“ und dem „Treuhänder“ bzw. dem „auftragengebundenen Beschenkten“ werden im Treuhandvertrag, häufig ebenfalls Satzung genannt, festgelegt. Diese nicht rechtsfähige Stiftung ist nicht ausdrücklich als eigener Organisationstyp im BGB geregelt, für sie gelten vielmehr die allgemeinen bürgerlich-rechtlichen Vorschriften, etwa das Recht des Auftrages oder die Rechtsnormen über die Schenkung.

Einer der „Vorteile“ der unselbstständigen Stiftung liegt darin, dass sie keiner behördlichen Stiftungsaufsicht unterliegt und auch für kleinere gestiftete Vermögen tauglich ist, weil die notwendige Verwaltung günstig gehalten werden kann und eine eigenständige Stiftungsorganisation nicht notwendig ist. Die unselbstständige Stiftung wird nach alledem durch

- das Fehlen einer eigenen Rechtspersönlichkeit,
- die Errichtung ohne Notwendigkeit staatlicher Genehmigung (Anerkennung),
- die laufende Tätigkeit ohne staatliche Aufsicht und
- die vereinfachte laufende Verwaltung der Stiftung

gekennzeichnet. So verwaltet etwa der Stifterverband für die deutsche Wissenschaft eine Vielzahl solcher unselbstständigen Stiftungen. Daneben werden unselbstständige Stiftungen aber auch von Gemeinden und anderen Einrichtungen verwaltet. Auch die nicht rechtsfähigen Stiftungen werden hier im Folgenden nicht weiter vertieft.

## 1.4 | DIE RECHTSFÄHIGE STIFTUNG UND DER RECHTSANSPRUCH AUF STAATLICHE ANERKENNUNG

Nach alledem bleibt die im Folgenden weiter zu betrachtende rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts. Lange Zeit war nicht eindeutig geklärt, ob jede Person zu jedem beliebigen Zweck eine Stiftung gründen kann. Seit der gesetzlichen Anerkennung des Grundsatzes der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung im Jahre 2002 ist diese Frage nunmehr geklärt. Aufgrund der bundeseinheitlichen Regelungen in den §§ 80 ff. BGB hat heute jede Person Anspruch auf Anerkennung ihrer Stiftung, solange der Stiftungszweck nicht das Gemeinwohl gefährdet. Stiftungen können also heute von jeder Person und zu jedem legalen Zweck errichtet werden.

Wer nun eine solche rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts gründen möchte, der findet die maßgeblichen Regelungen hierfür in den §§ 80 ff. BGB und – ergänzend – in den Stiftungsgesetzen der einzelnen Bundesländer. Letztere konkretisieren und ergänzen die Vorschriften des BGB. Da es sich bei den Landesstiftungsgesetzen um Landesrecht handelt, sind diese je nach Bundesland unterschiedlich ausgestaltet. Die Anwendbarkeit des

jeweiligen Landesrechts richtet sich wiederum nach dem Sitz der Stiftung. Ein potenzieller Stifter sollte sich daher vor Errichtung einer Stiftung mit den einzelnen Landesstiftungsgesetzen vertraut machen, um das auf seine konkrete Stiftung am besten passende Landesrecht durch die Wahl des Sitzes der Stiftung zu nutzen.

Die dann erfolgende Errichtung einer Stiftung ist denkbar einfach: Durch das sogenannte Stiftungsgeschäft gibt der Stifter seiner Stiftung eine Satzung, die als Mindestinhalt lediglich den Namen der Stiftung, den Sitz der Stiftung, den Zweck der Stiftung, das Vermögen der Stiftung und die Bildung des oder der Stiftungsorgane (Vorstand, eventuell Stiftungsrat oder Kuratorium etc.) enthalten muss. Das Stiftungsgeschäft wird sodann zur Anerkennung der Stiftung der Stiftungsbehörde (je nach Bundesland Regierungspräsidium oder Ministerium) vorgelegt und diese entsteht als rechtsfähige Stiftung dann endgültig mit ihrer Anerkennung. Die Stiftung unterliegt in ihrem weiteren Verlauf der Verwaltung durch die satzungsgemäß eingesetzten Stiftungsorgane und einer stiftungsbehördlichen Rechtsaufsicht, die je nach Unterart der Stiftung und den einzelnen Landesstiftungsgesetzen als reine Rechtsaufsicht mehr oder weniger stark ausgeprägt ist.

Um die wichtigste Besonderheit der Stiftung im Vergleich zu anderen zivilrechtlichen Organisationsformen nochmals zu betonen:

***Die Stiftung hat keine Gesellschafter und auch keine Mitglieder, sie hat lediglich Begünstigte, welche durch den Stifter im Stiftungsgeschäft und den weiteren Vorschriften der Stiftungssatzung vorgegeben sind. Ob die Begünstigten einen Anspruch auf Leistungen der Stiftung haben oder aber nur als passiv Berechtigte Leistungen der Stiftung erhalten können, ohne hierauf einen Rechtsanspruch zu haben, regelt ebenfalls der Stifter in seiner Satzung.***

Damit bildet die Stiftung im deutschen Recht das einzige Rechtsinstitut, mit dem eine natürliche Person ihren Willen auch nach ihrem Ableben für alle Zeit („ad infinitum“) für nachfolgende Generationen verbindlich regeln kann. Das „Parallelinstitut“ der Dauertestamentsvollstreckung ist demgegenüber in aller Regel auf 30 Jahre begrenzt. Wegen dieser Nachhaltigkeit der Stiftung ist jedem Stifter dringendst anzuraten, bei der Ausgestaltung der Satzung größte Sorgfalt walten zu lassen. Zwar sind spätere Satzungsänderungen im Zeitverlauf mit

Genehmigung der Stiftungsaufsichtsbehörden auch nach dem Tod des Stifters grundsätzlich noch möglich, wie problembehaftet solche jedoch sind, zeigt etwa der bekannte Fall der Carl-Zeiss-Stiftung. In der nach Errichtung nur sehr schwer abänderbaren Zweckbestimmung durch den Stifter liegt aber nicht nur ein Nachteil. Vielmehr liegt hierin und in Verbindung mit der diesbezüglichen Stiftungsaufsicht auch der von vielen Stiftern bewusst gewählte und gewollte Hintergrund der Stiftungserrichtung.

### 1.5 | STIFTUNG UNTER LEBENDEN UND STIFTUNG VON TODES WEGEN

Relativ einfach ist die Unterscheidung zwischen einer Stiftung unter Lebenden und einer Stiftung von Todes wegen. Wird eine Stiftung zu Lebzeiten des Stifters von ihm ins Leben gerufen und überträgt er das notwendige Vermögen durch einen Akt unter Lebenden („Schenkung“) auf die von ihm

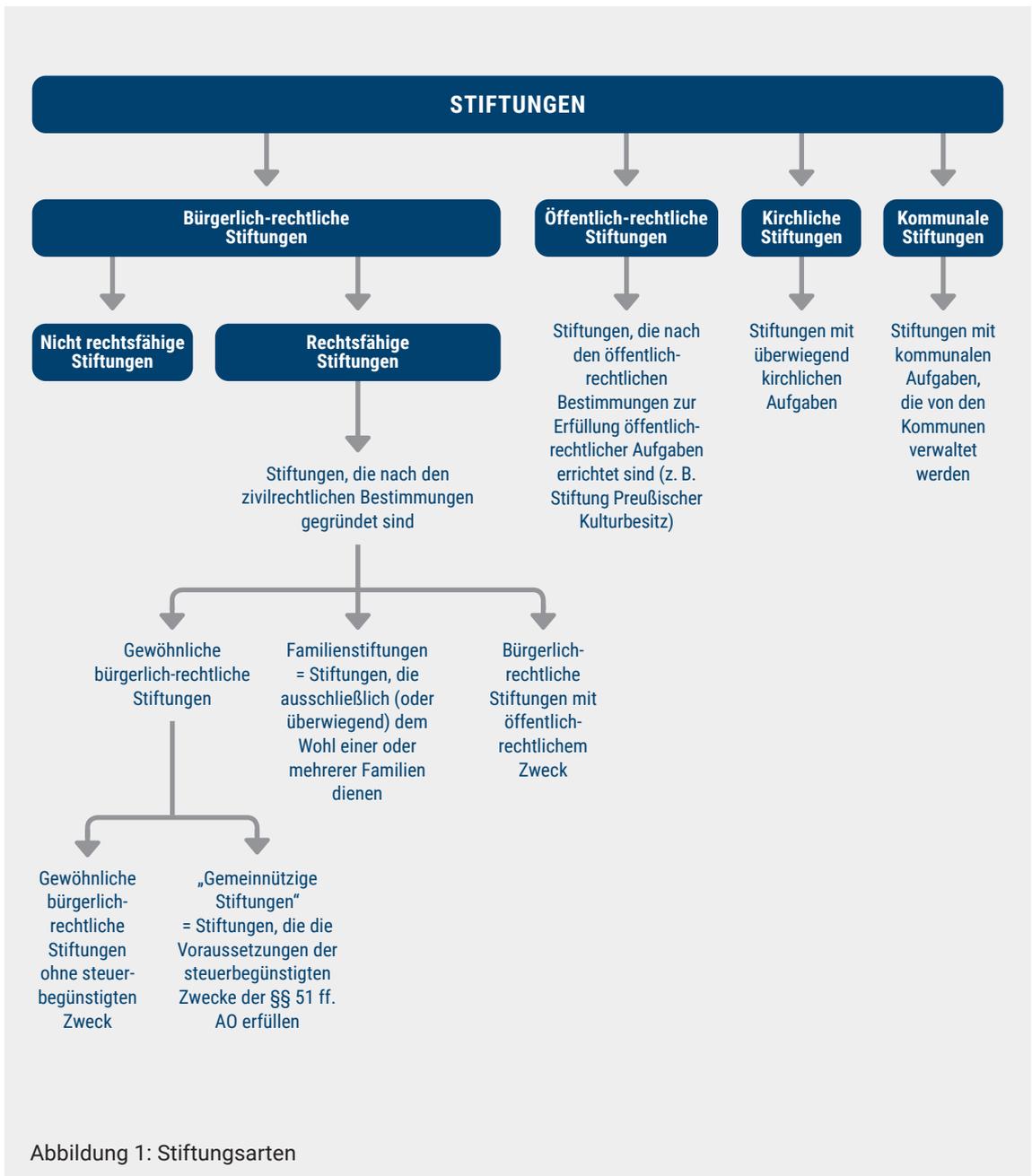


Abbildung 1: Stiftungsarten

gegründete Stiftung, so spricht man von einer Stiftung unter Lebenden. Bei der Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung von Todes wegen wird die vom Stifter ins Auge gefasste Stiftung erst mit bzw. nach seinem Tod gegründet und die der Stiftung zu übertragenden Gegenstände seines Nachlasses werden erst mit oder nach seinem Tod auf die Stiftung übertragen. Der Erblasser/Stifter regelt dabei die wesentlichen Grundsätze der Errichtung der Stiftung in seinem Testament oder in einem Erbvertrag. Die Anerkennung der Stiftung kann dann von den Erben oder – was häufig der sinnvollere Weg ist – durch einen zur Stiftungserrichtung eingesetzten Testamentsvollstrecker beantragt werden. Dabei regelt die Sondervorschrift des § 84 BGB, dass die Stiftung, obwohl sie erst nach dem Tod des Stifters rechtsfähig entstehen wird, als schon vor dem Tod des Stifters entstanden gilt (Fiktion) und ihn deshalb bereits auch beerben kann.

## 1.6 | DIE VERBRAUCHSSTIFTUNG

**D**ie weit überwiegende Anzahl der Stiftungen verfügt vor allem über Bar- und Wertpapiervermögen und finanziert damit ihre Satzungszwecke aus Kapitalerträgen. Die schon seit vielen Jahren andauernde Niedrigzinsphase hat nun aber dazu geführt, dass viele Stiftungen nicht mehr ausreichend Erträge erwirtschaften, um ihre Stiftungszwecke zu erfüllen.

Vor diesem Hintergrund ist die 2013 erfolgte gesetzliche Anerkennung der sogenannten „Verbrauchsstiftung“ zu begrüßen. Hierdurch wird es Stiftungen erlaubt, vom ehernen Gesetz des Stiftungsrechts – der Pflicht zum dauerhaften Erhalt des Stiftungsvermögens – abzuweichen und das Stiftungsvermögen zur Erfüllung des Stiftungszweckes zu verbrauchen. Im Stiftungsgeschäft muss bei einer solchen Verbrauchsstiftung festgelegt werden, dass das Vermögen der Stiftung (auch) zum Verbrauch bestimmt ist.

Die staatliche Anerkennung wird jedoch auch einer Verbrauchsstiftung nur erteilt, soweit neben weiteren Voraussetzungen die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint. Für Verbrauchsstiftungen bedeutet dies, dass die Stiftung für einen im Stiftungsgeschäft festgelegten Zeitraum bestehen soll, der mindestens zehn Jahre umfasst.

Im Stiftungsgeschäft muss vom Stifter außerdem in groben Zügen angegeben werden, wie die Mittel der Stiftung zur Zweckerfüllung eingesetzt werden. Dies umfasst Angaben über die Art und den Umfang des Vermögensverzehr während der Dauer der Stiftung. Dabei kann der Verbrauch des Vermögens sowohl linear als auch degressiv ausgestaltet werden, was sich insbesondere dann anbietet, wenn bei der Aufnahme der Stiftungstätigkeit größere Investitionen zu tätigen sind.

Um die Vorteile einer Dauerstiftung mit der Flexibilität einer Verbrauchsstiftung zu kombinieren, kann es sinnvoll sein, einen Teil des Stiftungsvermögens dauerhaft zu erhalten und für einen anderen Teil einen Verbrauch zuzulassen. Solche Kombinationsmodelle (= Teil-Verbrauchsstiftung) sind grundsätzlich zulässig. Da es sich hier im Kern um eine Dauerstiftung handelt, muss anders als bei einer reinen Verbrauchsstiftung keine zeitliche Struktur des Vermögensverbrauchs vom Stifter vorgegeben werden.

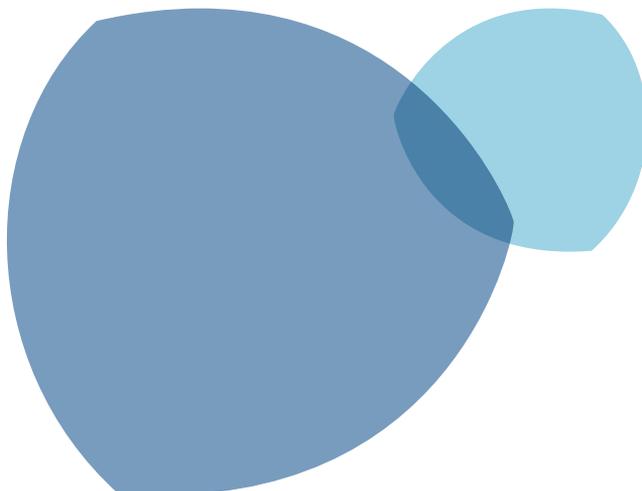
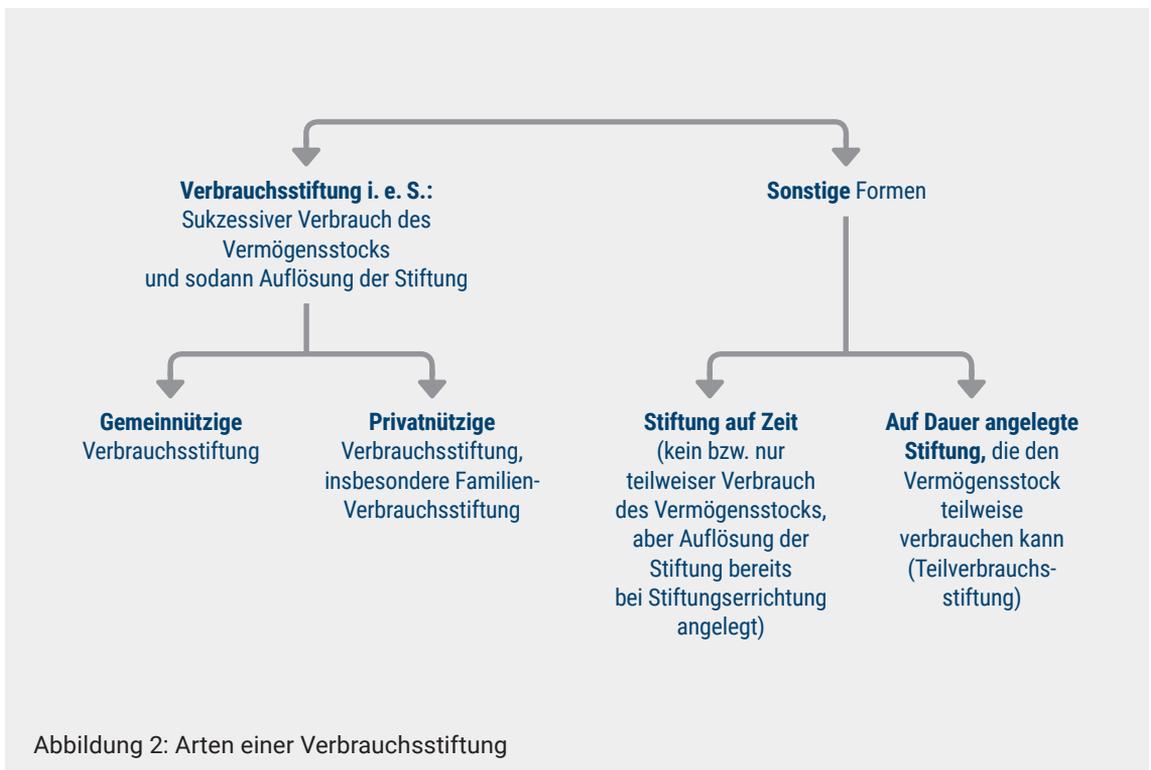
In der Praxis kann ein solches Kombinationsmodell vor allem in zwei Fallgruppen sinnvoll sein. Zum einen, um beim Aufbau einer Stiftung, die höhere Anfangsinvestitionen erfordert, eine größere Flexibilität in der Mittelverwendung zu haben. Zum anderen in den Fällen, in denen einer Stiftung zunächst ein geringes Grundstockvermögen zugewendet wird, das dann durch spätere Zustiftungen unter Lebenden oder von Todes wegen aufgestockt werden soll. Solche Gestaltungen sind etwa beim Einsatz von Stiftungen im Rahmen der Unternehmensnachfolge durchaus gebräuchlich. Hier werden der Stiftung Firmenanteile zumeist erst von Todes wegen zugewendet.

Flexibilität ist auch geboten in Bezug auf die Struktur des Stiftungsvermögens. So kann etwa im Rahmen einer Verbrauchsstiftung die Auskehrung von Teilen des Stiftungsvermögens bei Veräußerung von Assets der Stiftung (z. B. beim Verkauf einer wertvollen Immobilie oder des Familienunternehmens) zugelassen werden.

In steuerlicher Hinsicht kann es sinnvoll sein, eine Familien-Verbrauchsstiftung für einen Zeitraum von weniger als 30 Jahren zu errichten, um der Ersatz-erbschaftsteuer zu entgehen. Es kann steuerlich günstiger sein, das Grundstockvermögen planmäßig über mehrere Jahre an die Destinatäre auszukehren, als Ersatz-erbschaftsteuer auf das gesamte Grundstockvermögen zu zahlen.

Schließlich stellt das 2016 verabschiedete neue Erbschaftsteuerrecht ganz neue Herausforderungen an große Familienunternehmen, denen mit der Errichtung einer Familien-Verbrauchsstiftung (zumindest teilweise) begegnet werden kann. So dürfte das Vermögen einer Familienstiftung auch dann nicht zum sogenannten „verfügbaren Vermögen“

der neu eingeführten Verschonungsbedarfsprüfung des § 28a ErbStG gehören, wenn der Erbe von begünstigtem Betriebsvermögen (von mehr als 26 Millionen Euro) Destinatär der Familienstiftung ist. Die Details der Auslegung des Begriffs des „verfügbaren Vermögens“ sind jedoch noch weithin ungeklärt.



## 2 | GRUNDFÄLLE DER RECHTSFÄHIGEN STIFTUNG DES BÜRGERLICHEN RECHTS

---

**D**ie in der Praxis bedeutendsten Unterfälle der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts sind die

- gewöhnliche bürgerlich-rechtliche Stiftung
- die Familienstiftung und
- die steuerbegünstigte (gemeinnützige) Stiftung.

Diese Unterscheidung ergibt sich nicht aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch. Sie steht in dieser Form auch nicht in den Landesstiftungsgesetzen oder in steuerrechtlichen Vorschriften. Die Unterscheidung folgt vielmehr den primären Zwecksetzungen, die der Stifter mit der Errichtung einer Stiftung verfolgt.

### 2.1 | ALLGEMEINE ZWECKE

---

**W**ie bereits dargelegt, gibt das Bürgerliche Gesetzbuch jedem potenziellen Stifter das Recht auf Errichtung einer Stiftung zu jedem gemeinwohlkonformen Zweck. Letzteres ist nur dann nicht der Fall, wenn der Stiftungszweck gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Im Übrigen darf der Stifter jeden beliebigen Zweck verfolgen. Daher steht es dem Stifter frei, ob er etwa Kindergärten, Universitäten, das Bildungswesen insgesamt, kulturelle Einrichtungen, ein bestimmtes Unternehmen, eine bestimmte Familie oder einen näher definierten Personenkreis („alle Fußballspieler in München“) oder auch nur seine eigenen Abkömmlinge fördern möchte. Wir sprechen hier von einer gewöhnlichen bürgerlich-rechtlichen Stiftung oder auch von einer „privatnützigen Stiftung“, wenn es um die Abgrenzung einer rechtsfähigen bürgerlich-rechtlichen „Allzweck-Stiftung“ von den sogleich darzustellenden Familienstiftungen bzw. den steuerbegünstigten Stiftungen geht.

Entschließt sich etwa ein Unternehmer, die Mitarbeiter seines Unternehmens, oder entschließen sich mehrere Unternehmer gemeinsam, die Mitarbeiter ihrer sämtlichen Unternehmen durch eine Stiftung zu fördern, indem sie diesen Mitarbeitern z. B. sportliche Betätigungen ermöglichen oder Weiterbildungseinrichtungen betreiben, sie im Falle von Notfällen des Lebens unterstützen usf., so kann dies nicht in Form einer gemeinnützigen Stiftung geschehen, da dies voraussetzen würde, dass die Allgemeinheit und nicht nur ein eng begrenzter Personenkreis gefördert wird. Es handelt sich damit

in den Beispielfällen also nicht um eine steuerbegünstigte Stiftung. Es handelt sich aber auch nicht um eine Familienstiftung, da der Zweck der Stiftung nicht auf die Förderung der Familie des Stifters gerichtet ist. Freilich wären solche Stiftungen trotzdem zulässig, sie würden nur nicht den Sonderregelungen der Familienstiftung oder der steuerbegünstigten Stiftung unterliegen.

### 2.2 | STIFTUNGERRICHTUNG ZUM WOHL EINER FAMILIE (FAMILIENSTIFTUNG)

---

**F**amilienstiftungen sind rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts, die dem Wohl der Mitglieder einer oder mehrerer bestimmter Familien dienen. Dabei können solche Stiftungen einer Familie in verschiedenster Weise dienen, etwa durch einmalige oder laufende Zuwendungen von Geldmitteln oder sonstigen Begünstigungen, aber auch durch das Zusammenhalten eines „Generationenvermögens“, beispielsweise eines Unternehmens oder eines größeren liquiden Vermögens oder eines größeren Grundbesitzes u. v. m. Hier wird schon deutlich, dass Familienstiftungen nicht unbedingt unternehmensverbundene Stiftungen sein müssen, vielmehr kann es sich auch um Familienstiftungen handeln, die nur „steuerliches Privatvermögen“ verwalten. Die gesetzlichen Umschreibungen dessen, was eine Familienstiftung konkret ausmacht, sind in den einzelnen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Gesetzen unterschiedlich und richten sich nach dem Zweck des jeweiligen Gesetzes. So ist etwa im Rahmen der Landesstiftungsgesetze, welche die Rechtsaufsicht über die einzelnen Stiftungen regeln, die Familienstiftung etwas anders definiert als im Schenkungsteuerrecht, wo festgelegt ist, ob und unter welchen Voraussetzungen die Schenkung von Vermögen an eine Familienstiftung steuerlich begünstigt wird und unter welchen Voraussetzungen ein Stiftungsvermögen (so etwa bei der Familienstiftung) alle 30 Jahre einer fingierten Ersatzerbschaftsteuer unterworfen wird. Wiederum etwas anders definiert das Außensteuergesetz in § 15 den Begriff der Familienstiftung.

Legt man den Begriff der Familienstiftung aus dem Schenkung- und Erbschaftsteuergesetz zugrunde, so ist eine Familienstiftung eine wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtete Stiftung.

Ist eine Stiftung eine Familienstiftung im Inland, so verbinden sich hiermit im Wesentlichen die nachfolgenden Besonderheiten im Vergleich zur gewöhnlichen bürgerlich-rechtlichen Stiftung:

- Je nach Landesstiftungsgesetz reduzierte Stiftungsaufsicht.
- Steuerklassenprivileg bei Errichtung der Stiftung: Die Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer bei Übertragung von Vermögen des Stifters auf die Stiftung wird im Hinblick auf die anwendbare Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerklasse danach berechnet, in welchem Verhältnis der vom Stifter am weitesten entfernte nach der Stiftungsurkunde Begünstigte zum Stifter steht. Sind Begünstigte der Stiftung nur der Stifter, seine Ehefrau und seine Abkömmlinge, so wird die Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer beim Hinein in die Stiftung nach der günstigsten Schenkungsteuerklasse I berechnet. Wird Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder werden Anteile an Kapitalgesellschaften, die mehr als 25 Prozent umfassen oder die im Sinne des Schenkung- bzw. Erbschaftsteuergesetzes gepoolt sind, auf die Familienstiftung übertragen, so gelten freilich auch hier die speziellen schenkungs- bzw. erbschaftsteuerlichen Verschonungsabschlüsse, die im Ergebnis bis zu einer vollständigen Freistellung von der Schenkungsteuer beim Hinein in die Stiftung führen können.
- Steuerklassenprivileg bei Aufhebung der Stiftung: Wird die Familienstiftung in ihrem späteren Verlauf wieder aufgehoben und wird das der Stiftung zugewandte Vermögen an die vom Stifter bestimmten Anfallsberechtigten (z. B. seine Abkömmlinge) ausgekehrt, so handelt es sich auch hierbei um eine Schenkung der Stiftung an die Anfallsberechtigten, die eigentlich in der schlechtesten Steuerklasse III zu besteuern wäre. Auch diese Schenkung unterliegt im Falle einer Familienstiftung aber wiederum (nur) der Schenkungsteuerklasse, in welcher der Stifter (persönlich) zum Anfallsberechtigten steht.
- Es fällt alle 30 Jahre Ersatzerbschaftsteuer an: Anders als bei der gewöhnlichen bürgerlich-rechtlichen Stiftung und der steuerbegünstigten Stiftung fingiert der Gesetzgeber im Rahmen einer Familienstiftung alle 30 Jahre einen Erbfall. Dies bedeutet, dass das Vermögen der Familienstif-

tung alle 30 Jahre so der Ersatzerbschaftsteuer unterworfen wird, als würde es auf zwei Personen der (günstigsten) Erbschaftsteuerklasse I übergehen. Letztendlich geht der Steuergesetzgeber bei der Familienstiftung also von einem alle 30 Jahre erfolgenden Generationswechsel aus. Der Gesetzgeber lässt es allerdings zu, dass die Ersatzerbschaftsteuer kapitalisiert und in Jahresraten bezahlt wird. Die besonderen erbschaftsteuerrechtlichen Verschonungsabschlüsse, die derzeit für Betriebsvermögen etc. gelten, finden auch im Falle der Ersatzerbschaftsteuer Anwendung.

- Wird eine ausländische Familienstiftung, etwa eine österreichische Privatstiftung oder eine liechtensteinische Stiftung, als Familienstiftung gegründet, so werden Vermögen und Einkünfte dieser ausländischen Familienstiftung, obwohl auch diese ausländische Stiftung keine Eigentümer hat, nach § 15 des Außensteuergesetzes beim deutschen Stifter oder bei den deutschen Destinatären zugerechnet. Für Familienstiftungen mit Sitz oder Geschäftsleitung in der EU oder dem EWR gelten allerdings nach § 15 Abs. 6 AStG Sonderregeln.

### 2.3 | STIFTUNGERRICHTUNG ZUR FÖRDERUNG STEUERBEGÜNSTIGTER ZWECKE

**D**er Volksmund spricht immer dann von „gemeinnütziger Stiftung“, wenn eine privatrechtliche Institution den Steuerbegünstigungen, insbesondere den vielfältigen Steuerbefreiungen der §§ 51 ff. der Abgabenordnung (AO), unterliegt. Dabei reichen die Regelungen zur Steuervergünstigung der AO in zweierlei Richtungen weiter, als es der Begriff der „gemeinnützigen Stiftung“ vermuten lässt:

Zunächst setzen die Steuervergünstigungsvorschriften der AO keine Stiftung im Rechtssinne voraus. Vielmehr können auch andere Körperschaften, z. B. eine GmbH oder eine AG, in den Genuss der Steuervergünstigungen kommen. So handelt es sich etwa bei der „Robert Bosch Stiftung“ nicht um eine Stiftung im eigentlichen Sinne, es handelt sich vielmehr um eine GmbH, deren richtige Firmierung „Robert Bosch Stiftung GmbH“ lautet. Die Robert Bosch Stiftung GmbH erfüllt allerdings die Voraus-

setzungen der Steuervergünstigungen nach der Abgabenordnung. Der wesentliche Vorteil einer solchen Kapitalgesellschaft mit steuerbegünstigtem Zweck besteht – im Vergleich zur eigentlichen Stiftung – im Fehlen der nur für Stiftungen vorgesehenen Stiftungsaufsicht. Ein wesentlicher Nachteil dieser Gestaltung besteht darin, dass es nach wie vor – im Gegensatz zur Stiftung – Gesellschafter und damit Gesellschaftsanteile gibt, denen zwar nicht unbedingt Gewinnrechte zugeordnet werden müssen, die jedoch einen Inhaber haben müssen, der auch versterben kann und der auch über seine Anteile verfügen kann bzw. auf dessen Anteile ein Dritter, z. B. ein Gläubiger, die Hand legen kann (z. B. durch Pfändung). Es besteht deshalb also die Notwendigkeit, die Rechtsverhältnisse um diese Gesellschaftsanteile umfassend und kompliziert zu regeln, was insbesondere im Zusammenhang mit der gemeinnützigen Zielsetzung solcher Gesellschaften besonders komplexe juristische und steuerliche Fragen aufwirft.

Auf der anderen Seite ist der Begriff der „gemeinnützigen Stiftung“ zu eng, weil die steuerbegünstigenden Vorschriften der Abgabenordnung nicht nur gemeinnützige Zwecke, sondern auch mildtätige Zwecke und kirchliche Zwecke umfassen.

Verfolgt nach alledem eine Stiftung (oder eine andere Körperschaft) selbstlos, ausschließlich und unmittelbar, wie dies die §§ 55 bis 57 der Abgabenordnung formulieren, gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke, so finden auf solche Stiftungen weitreichende Steuerbefreiungen Anwendung:

- Der Stifter kann ohne Anfall von Schenkung- oder Erbschaftsteuer beliebig viel Vermögen auf eine solche Stiftung übertragen. Im Rahmen des § 10b EStG kann der Stifter einen Spendenabzug bei seiner persönlichen Einkommensteuer geltend machen.
- Solche steuerbegünstigten Stiftungen sind hinsichtlich ihrer Erträge aus der Vermögensverwaltung von sämtlichen Ertragsteuern, insbesondere also der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer, befreit. Dies gilt allerdings nicht, wenn und soweit die Stiftung (auch) einen sogenannten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, beispielsweise eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit oder eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft betreibt. Mit den Einkünften und

dem Vermögen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes bleibt die „an sich“ steuerbegünstigte Stiftung steuerpflichtig.

- Solche steuerbegünstigten Stiftungen unterliegen nicht der für Familienstiftungen geltenden Ersatzerbschaftsteuer.
- Daneben findet eine ganze Reihe weiterer Steuerbefreiungen auf solche gemeinnützigen Stiftungen Anwendung.

Im Rahmen einer steuerbegünstigten Stiftung von einem „Steuersparmodell“ zu sprechen, ist allerdings völlig fehl am Platze. Da der Stifter sein Vermögen auf Dauer steuerbegünstigten Zwecken widmet, also das Eigentum daran aufgibt, handelt es sich nicht um ein Steuersparmodell, sondern um eine Schenkung des Vermögens an die Gemeinschaft. Wenn es die AO in diesem Zusammenhang zulässt, dass ein Teil des Einkommens der Stiftung (bis zu einem Drittel) zur angemessenen Versorgung des Stifters und seiner nächsten Angehörigen verwendet wird, so ändert dies nichts daran, dass der Stifter die Vermögenssubstanz weggegeben hat. Im Übrigen reicht die zulässige, die Steuervergünstigung nicht beeinträchtigende, Versorgung nur bis zur Enkelgeneration.

Der Begriff der gemeinnützigen Zwecke ist in der AO sehr weit gefasst. So fallen hierunter nach § 52 AO sämtliche Tätigkeiten, die darauf gerichtet sind, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Der Katalog von im Einzelnen möglichen gemeinnützigen Zwecken in § 52 Abs. 2 AO ist zu lang, um ihn an dieser Stelle zu wiederholen.

Der Begriff der kirchlichen Zwecke besteht nach § 54 AO darin, dass die Tätigkeit der Stiftung darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.

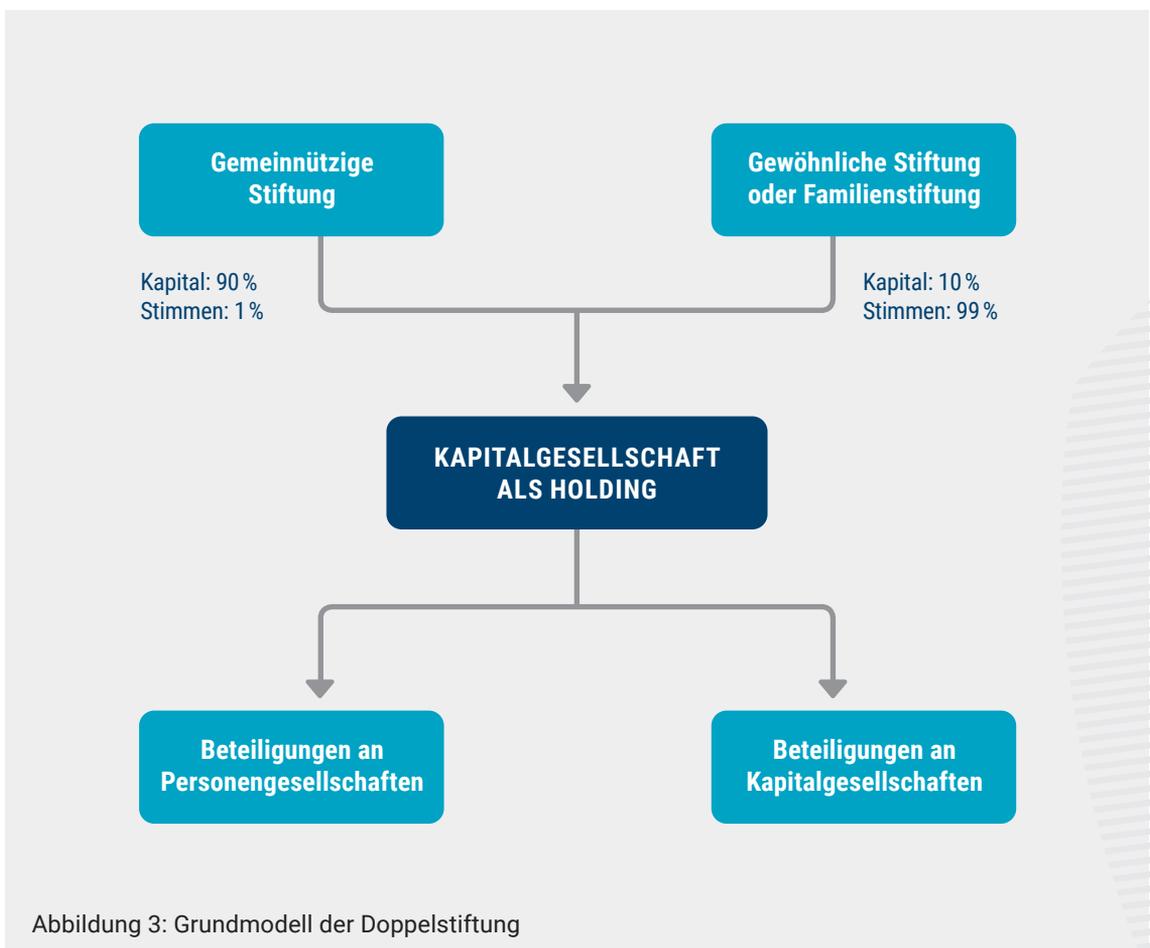
Und der Begriff der mildtätigen Zwecke umfasst gemäß § 53 AO Tätigkeiten der Stiftung, die darauf gerichtet sind, Personen selbstlos zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder die Einnahmen haben, die nicht höher sind als das Vierfache des geltenden Sozialhilfe-Regelsatzes.

## 2.4 | FÖRDERUNG STEUER-BEGÜNSTIGTER ZWECKE UND SONSTIGER ZWECKE

**B**eabsichtigt ein potenzieller Stifter die Verfolgung sowohl steuerbegünstigter als auch sonstiger Zwecke, insbesondere Zwecke, die dem Wohl seiner Familie dienen, so ist die Wahl einer einzigen Stiftung zur Verfolgung dieser beiden Zielsetzungen i. d. R. nicht optimal. Da diese eine

Stiftung nämlich nicht „ausschließlich“ steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, unterliefe sie nicht den Voraussetzungen der Steuervergünstigung. Aus diesem Grunde sollten in solchen Fällen zwei getrennte Stiftungen gegründet werden.

Erfolgt dies im Zusammenhang mit einer Unternehmensbeteiligung, so kann die sogenannte Doppelstiftung, deren Struktur auch das Grundmodell der Unternehmensverfassung des Hauses Bosch bildet, das Mittel der Wahl sein.



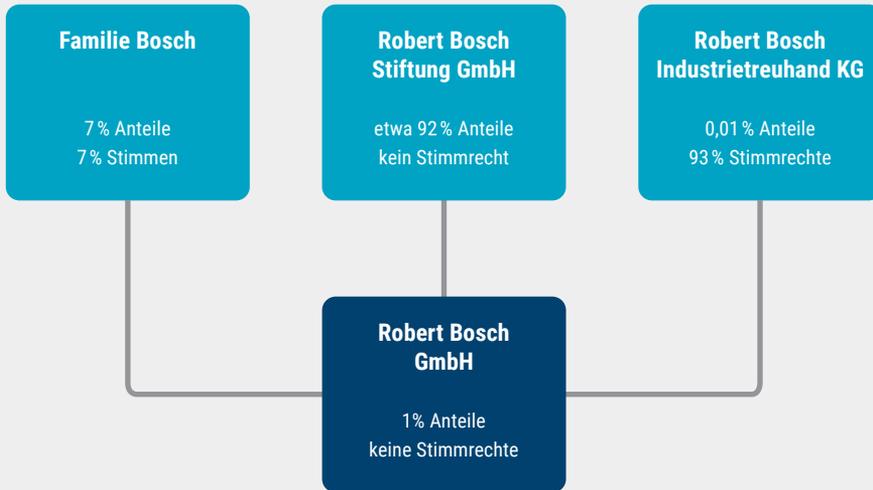


Abbildung 4: Verfassung des Hauses Bosch

# 3 | EINSATZMÖGLICHKEITEN VON STIFTUNGEN IM EINZELFALL

## 3.1 | ALLGEMEINES

Die Stiftung ist keine Allzweckwaffe, sie ist vielmehr ein spezielles Rechtsinstitut, welches nur in wenigen Fallkonstellationen wirklich passt. Welches nun sind die Sachverhalte, in welchen Stiftungsüberlegungen grundsätzlich zum Tragen kommen können? Im Überblick sind dies die folgenden Lebenssituationen, wobei die im Einzelfall passende Art der Stiftung (gewöhnliche bürgerlich-rechtliche Stiftung, Familienstiftung, gemeinnützige Stiftung, Doppelstiftung) zunächst außer Acht gelassen wird:

- Es ist ein größeres privates oder unternehmerisches Vermögen vorhanden, der Vermögensträger hat aber keine natürlichen Personen als Nachfolger für dieses Vermögen in Aussicht.
- Es sind zwar Nachfolger für dieses private oder betriebliche Vermögen vorhanden, der Vermögensträger möchte diese (i. d. R. sind dies Abkömmlinge) aber nicht mit der Gesellschafterstellung bzw. der Inhaberstellung bezüglich des Vermögens betrauen.
- Der Vermögensinhaber möchte sein Vermögen auf Dauer in einer Hand zusammenhalten und damit eine Atomisierung seines Vermögens bzw. Splitteranteile an Gesellschaften in der Generationenfolge oder einen (Teil-)Verkauf von Gesellschaftsanteilen oder Vermögensgegenständen verhindern.
- Der Vermögensinhaber möchte im Falle von unternehmerischem Vermögen einen größeren Liquiditätsabzug aus dem Unternehmen unter Lebenden oder von Todes wegen, z. B. infolge von Abfindungszahlungen bei Gesellschaftskündigungen etc., zum Schutz des Unternehmens verhindern.
- Es ist ein sehr großes Vermögen vorhanden, bei welchem die Erbschaftsteuerlast untragbar wäre. In diesem Fall kann eine steuerbegünstigte Stiftung, auf welche die Vermögenssubstanz übertragen wird, helfen. Was mit den Erträgen aus der auf die gemeinnützige Stiftung übertragenen Substanz geschieht, kann der Stifter im Stiftungsgeschäft und den dieses begleitenden Regelungen abweichend von der Zuordnung der Vermögenssubstanz regeln.
- Der Vermögensinhaber möchte einen Liquiditätsabzug aus dem Vermögen/Unternehmen im Erbgang infolge von Erbschaftsteuer und gegebenenfalls von Pflichtteilsansprüchen verhindern.
- Der Vermögensinhaber möchte seinen Willen in Bezug auf sein Vermögen (Privatvermögen oder unternehmerisches Vermögen) perpetuieren und damit eine „Testamentsvollstreckung ad infinitum“ schaffen.
- Den Vermögensinhaber bewegen echte gemeinnützige Zielsetzungen.
- Mit der Stiftungsgründung soll eine Signalfunktion gegenüber Familie, Mitarbeitern, Öffentlichkeit etc. verbunden werden.
- Die Stiftung soll als Führungsinstrument im Zusammenhang einer Unternehmensgruppe eingesetzt werden (z. B. Stiftung & Co. KG oder Stiftung als Holding). Hiermit verbunden ist häufig die Absicht des Stifters, institutionalisiert zwischen den aus dem Vermögen Begünstigten (Destinatären) und dem (in der Regel) Fremdmanagement zu trennen. Parallel hierzu können mitbestimmungsrechtliche Überlegungen eine Rolle spielen; die Stiftung & Co. KG unterliegt nämlich nicht der Arbeitnehmermitbestimmung im Aufsichtsrat.
- Schaffung eines vom übrigen Vermögen getrennten Spartopfes bzw. Schutz eines größeren Vermögens vor dem unerwünschten Zugriff Dritter (z. B. im Rahmen einer Zwangsvollstreckung oder einer Insolvenz), sogenannte „asset protection“.
- Sonderfälle, wie z. B. zu versorgende kranke oder nicht eheliche Kinder.
- Der Vermögensinhaber möchte aus schenkungs- bzw. erbschaftsteuerlichen Gründen Privatvermögen und begünstigtes Betriebsvermögen in getrennte Hände geben.

### 3.2 | DIE STIFTUNG ALS FÜHRUNGSORGANISATION EINES FAMILIENUNTERNEHMENS

**D**er Sachverhalt einer Stiftung als Holding soll den Überblick über die konkreten Einsatzmöglichkeiten von Stiftungen einleiten:

*Unternehmer U ist Inhaber einer Unternehmensgruppe mit 400 Millionen Euro Umsatz und 3000 Mitarbeitern. U hält jeweils 100 Prozent an fünf Gesellschaften, die er aus verschiedenen Gründen künftig unter einer Holding zusammenfassen möchte. U ist daran gelegen, auch nach der Bündelung der Unternehmen die unternehmerische Mitbestimmung im Aufsichtsrat, jedenfalls auf Holdingebene, zu vermeiden.*

Wählt U als Holding eine Kapitalgesellschaft, etwa eine GmbH oder eine AG, oder wählt er eine GmbH & Co. KG, so muss er ab 2000 Mitarbeitern einen paritätisch mit Anteilseignervertretern und Arbeitnehmervertretern besetzten Aufsichtsrat bilden. Wählt U eine Europäische Aktiengesellschaft (SE), so muss er komplizierte Abstimmungsverfahren durchlaufen, bevor er am Ende in der SE mitbestimmungsfrei bleibt. Wählt U eine Personengesellschaft, z. B. eine Kommanditgesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter, so unterliegt diese Personengesellschaft zwar nicht der unternehmerischen Mitbestimmung, es stellt sich aber das Problem der Haftung des persönlich haftenden Gesellschafters mit seinem gesamten Privatvermögen u. v. m.

Wählt U eine Familienstiftung oder eine sonstige gewöhnliche bürgerlich-rechtliche Stiftung als Holding, so unterliegt diese zwar nicht der Mitbestimmung auf Aufsichtsratsebene, U würde jedoch das Eigentum an seinen Beteiligungen auf diese Stiftung übertragen. U hätte sich – bei rein juristischer

Betrachtung – bezüglich seiner Unternehmensbeteiligungen enteignet.

Im vorliegenden Fall wird U deshalb die Errichtung einer „Stiftung & Co. KG“ in Betracht ziehen. Die Komplementär-Stiftung unterliegt als solche nicht der Mitbestimmung nach dem Mitbestimmungsgesetz und die Kommanditgesellschaft, deren persönlich haftender Gesellschaft die Stiftung wiederum ist, unterliegt als solche ebenfalls nicht der Mitbestimmung. Darüber hinaus wäre auch das Problem der persönlichen Haftung des U mit seinem Privatvermögen gelöst, denn die Stiftung übernimmt die Rolle des Komplementärs, so dass haftungsrechtlich eine der GmbH & Co. KG vergleichbare Situation entsteht. Darüber hinaus ist im Rahmen der Stiftung & Co. KG eine strikte Trennung zwischen unternehmerischer (operativer) Herrschaft in der Stiftung und dem Eigentum am unternehmerischen Vermögen in der KG jederzeit erreichbar: Da an der Stiftung selbst keine Gesellschaftsanteile bestehen, entfällt auch in der Generationenfolge jede Auseinandersetzung über die (nicht existierenden) Anteile an der Komplementär-Stiftung. Von der Führung in der Stiftung völlig unabhängig können deshalb die Kapitalanteile an der Kommanditgesellschaft auf die unternehmerischen Nachfolger verteilt bzw. vererbt werden. Ein weiterer positiver Nebeneffekt der Stiftung & Co. KG besteht darin, dass komplizierte gesellschaftsrechtliche Regelungen zur Verzahnung der Gesellschaftsanteile an der Kommanditgesellschaft mit den Geschäftsanteilen an der (üblicherweise als Komplementärin eingesetzten) GmbH nicht erforderlich sind. Ein gewisser Nachteil der Stiftung & Co. KG kann darin liegen, dass diese – anders als die GmbH & Co. KG – in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht nicht „kraft Rechtsform“ gewerblich ist, vielmehr einen eigenen gewerblichen Bereich benötigt, damit die Geschäftstätigkeit der Stiftung & Co. KG als solche eine gewerbliche ist. Bekannte Beispiele solcher Stiftungen sind etwa die Friedhelm Loh Stiftung & Co. KG oder die Diehl Stiftung & Co. KG.

### 3.3 | DIE FAMILIENSTIFTUNG IN FORM EINER BETEILIGUNGSTRÄGERSTIFTUNG ALS BETEILIGUNGSHOLDING

**B**ekannte Stiftungen, die ein größeres operatives unternehmerisches Geschäft als solches selbst betreiben, wie früher die Carl Zeiss Stiftung, gibt es in Deutschland heute nicht mehr. Die Organisation der Stiftung und die hierüber wachende staatliche Rechtsaufsicht ist zu wenig flexibel, als dass auf ihrer Basis ein operatives Geschäft unmittelbar betrieben werden sollte. Anders verhält es sich bei der Beteiligungsträgerstiftung: Eine solche (Familien-)Stiftung betreibt nicht selbst als Stiftung ein operatives Geschäft, sondern hält als Holding lediglich Gesellschaftsanteile an einem oder an mehreren anderen Unternehmen.

*Beispiel: Unternehmer U hat drei Kinder und von zwei Kindern bereits drei Enkel. U hält u. a. eine 75-prozentige Beteiligung an einer AG sowie einen Kommanditanteil an einer GmbH & Co. KG. Wesentliches Anliegen des U ist die Sicherung des Fortbestandes seiner Unternehmensgruppe, welche künftig weitgehend unabhängig von den Kindern geführt werden soll. Die Abkömmlinge des U sollen jedoch nicht vollständig „enteignet“ werden, die Beteiligungen sollen aber über Generationen zusammengehalten, einheitlich „weitergegeben“ und der individuellen Verfügung einzelner Abkömmlinge dauerhaft entzogen werden.*

Die einfachste Lösung der Unternehmensnachfolge für U bestünde darin, seine Gesellschaftsanteile (unter Lebenden oder von Todes wegen) auf mehrere oder einzelne seiner Kinder zu übertragen. Dabei könnte eine solche Übertragung selbstverständlich so gestaltet werden, dass bestimmte Unternehmensnachfolger die Mehrheit an der Unternehmensgruppe und auch eine weitgehende Entscheidungsfreiheit im operativen Geschäft erhalten. In den Gesellschaftsvertrag einer solchen Familiengesellschaft könnte man Regelungen einbauen, welche einen „Minderheitenschutz“ für diejenigen Nachfolger aufbauen, die lediglich Minderheitenanteile am Unternehmen erhalten. Daneben gibt es ein ganzes Bündel von Gestaltungsmöglichkeiten, welche bei Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf mehrere unternehmerische Nachfolger

die gedeihliche Fortentwicklung der Unternehmen sichern.

Naturgemäß führen jedoch alle Nachfolgemodelle, bei welchen an der Spitze einer Unternehmensgruppe eine Gesellschaft steht, dazu, dass eben auch Gesellschaftsanteile existieren. Mit dem Bestehen von Gesellschaftsanteilen zwingend verbunden sind dann aber Schnittstellen, die nicht nur streitanfällig sind, sondern auch einen hohen Regelungsbedarf haben. So sind bei Existenz von Gesellschaftsanteilen beispielsweise Mehrheiten-Minderheiten-Konflikte systembedingt. Es gibt vielfach geschäftsführende Gesellschafter neben Fremdgeschäftsführern. Man muss einen Ausgleich schaffen zwischen der gesellschaftsrechtlich vorgegebenen strategischen Kompetenz der Gesellschafter und den operativen Aufgaben der Geschäftsführungsebene. Es gibt eine Schnittstelle zwischen Dividendenanspruch und Rücklagenbildung und es besteht die Notwendigkeit, die Kündigung der Gesellschaft, die Ausschließung von Gesellschaftern und die Abfindung von ausscheidenden Gesellschaftern bzw. deren Erben zu regeln. Auch müssen Regelungen zum langfristigen Erhalt des Familienunternehmens in Familienhand vereinbart werden, wozu etwa Regeln zur Vererbung, zur Übertragung und zur Belastung von Gesellschaftsanteilen sowie zum Verhältnis verschiedener Stämme zueinander usw. gehören.

Vereinfachend ausgedrückt kulminieren alle Probleme in Zusammenhang mit dem Vorhandensein von Gesellschaftsanteilen darin, dass es in einem Familienunternehmen – selbst wenn dies rechtlich möglich wäre – nicht sinnvoll ist, einen Gesellschafter, welcher aus dem Familienunternehmen ausscheiden möchte, zwangsweise im Unternehmen zu halten. Gibt es keine Gesellschaftsanteile mehr, so entfällt letztendlich auch dieses letzte Problem.

Falls ein Senior-Unternehmer deshalb daran denkt, eine Unternehmensstruktur zu schaffen, in welcher es diese Schnittstellenprobleme zwischen Gesellschaftern, Gesellschaftsanteilen und Unternehmen nicht gibt, ist an die Einbindung einer (Familien-)Stiftung als Beteiligungsträgerstiftung (Holding) zu denken. In einem solchen Modell würden die Gesellschaftsanteile an dem oder den operativen Gesellschaften in eine Familienstiftung eingebracht. Die Vorteile einer solchen Lösung liegen im Folgenden:

- Da an der Stiftung keine Gesellschaftsanteile bestehen, kann über solche Gesellschaftsanteile auch keine Meinungsverschiedenheit unter den Unternehmensnachfolgern entstehen. Gesellschaftsanteile können auch nicht auf Dritte übertragen werden und sie müssten auch nicht in den folgenden Generationen weitervererbt werden.
  - Durch die Zusammenfassung des unternehmerischen Familienvermögens in einer Familienstiftung-Holding ist das unternehmerische Vermögen generationenübergreifend auf Dauer organisiert.
  - Die Organbesetzung (insbesondere die Besetzung des Vorstandes) der Familienstiftung erfolgt völlig unabhängig von irgendwelchen Gesellschaftsanteilen und unabhängig von der Höhe der kapitalmäßigen Beteiligung.
  - Die „Machtstruktur“ in der Stiftung („checks and balances“) wird völlig unabhängig von irgendwelchen Stimmrechten in Gesellschafterversammlungen vom Stifter in der Stiftungssatzung festgelegt.
  - In der Satzung der Familienstiftung wird konkret geregelt, wie die künftige Führungs- und Aufsichtsstruktur der Stiftung im Generationenverlauf aussieht. In diesem Rahmen kann man beispielsweise auch Organe der operativen Gesellschaften und Organe der (Familien-)Stiftung personell verflechten.
  - Der übertragende Unternehmer (Stifter) muss sich nicht entscheiden, in welchem Umfang er seine einzelnen Kinder mit Gesellschaftsanteilen bedenkt, und er läuft damit nicht Gefahr, dass er bezüglich der übernächsten Generation ungleich verteilt.
  - Die Ausschüttung von Gewinnen an die aus der Familienstiftung Begünstigten (Destinatäre) erfolgt unabhängig von Gesellschaftsanteilen und kann bedarfsorientiert oder in sonstiger Weise in der Stiftungssatzung vorstrukturiert werden. Eine solche Gestaltung der Gewinnverteilung, die bestimmt, in welchem prozentualen Umfang die einzelnen Nachfolger – und damit die einzelnen Stämme – an den Ausschüttungen der Unternehmensgruppe partizipieren, muss auch nicht für alle Zeiten fest zementiert werden; sie kann vielmehr große Flexibilität erlauben.
  - Wenn später, z. B. in der Enkelgeneration, junge Unternehmer heranwachsen, ist es kein Problem, diese jungen Unternehmer in den Vorstand der Stiftung zu berufen und ihnen damit einen besonderen Einfluss in der Unternehmensgruppe zu sichern. Dies geschieht völlig unabhängig davon, aus welchem Gesellschafterstamm die qualifizierten Nachfolger kommen.
  - In der Stiftungssatzung wird geregelt, wer Begünstigter der Stiftung sein kann. In einer Familienstiftung sind dies in der Regel nur der Stifter selbst, seine Ehefrau und deren Abkömmlinge.
  - Sofern gewünscht kann man in eine solche Familienstiftung-Holding auch weiteres Privatvermögen, z. B. ein Familiengrundstück, einbringen, welches in der Generationenfolge nicht zwischen den Erben aufgeteilt, sondern zusammengehalten werden soll.
  - Durch den Einbau einer Familienstiftung als Holding würde man sich auch nicht – dies sei nur der guten Ordnung halber erwähnt – Veräußerungsmöglichkeiten bezüglich der Gesellschaftsanteile an den operativen Gesellschaften verbauen. Die Stiftung als solche kann nämlich – sofern sich dies im Zeitablauf als notwendig und gewollt herausstellt – auch die ihr zustehenden Anteile an den operativen Gesellschaften veräußern.
  - Der Einbau einer Familienstiftung im Rahmen der Unternehmensnachfolge sichert in vielen Fällen auch bei großen Familienunternehmen die Nutzung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen (85-prozentiger oder 100-prozentiger Verschonungsabschlag) bei Einbringung von betrieblichem Vermögen in Stiftungen.
- Die Lösung der Unternehmensnachfolge unter Rückgriff auf eine (Familien-)Stiftung hat selbstverständlich auch Nachteile: So unterliegt die Familienstiftung in den meisten Bundesländern der Rechtsaufsicht, die zwar nicht in das Tagesgeschäft der Stiftung eingreift und nur die Einhaltung der für die Stiftung geltenden Rechtsvorschriften sowie der Stiftungssatzung überwacht, viele Unternehmer tun sich aber schon mit dem Stichwort „Rechtsaufsicht“ schwer.
- Daneben ist die spätere Herauslösung der in die Stiftung eingebrachten Gesellschaftsanteile auf die

Destinatäre in nachfolgenden Generationen nicht ohne weiteres möglich und würde wiederum (sofern kein schenkungsteuerrechtlicher Verschonungsabschlag eingreift) Schenkungsteuern und/oder unter Umständen auch Ertragsteuern auslösen.

Last but not least gibt es psychologische Wirkungen, die im Detail mit der Familie diskutiert werden müssen: So wird etwa die Einbringung von Unternehmensanteilen in eine Familienstiftung nicht selten von den Unternehmensnachfolgern als Akt mangelnden Vertrauens verstanden, auch wenn dies von der übergebenden Generation völlig anders gemeint war.

### 3.4 | DIE FAMILIENSTIFTUNG ALS VEHIKEL DER NACHFOLGEREGELUNG IM PRIVATVERMÖGEN

In den letzten Jahrzehnten sind in Deutschland sehr große Familienvermögen auch völlig unabhängig von unternehmerischem Engagement geschaffen worden. Solche Vermögen diffundieren naturgemäß in der Generationenfolge sehr schnell. Volkswirtschaftlich mag dies sinnvoll und gewünscht sein. Viele Vermögensinhaber verstehen jedoch ein solch großes Vermögen nicht als verfügbares Eigentum einzelner Familienmitglieder, sondern wünschen sich den Erhalt und Zusammenhalt auch des Privatvermögens in der Generationenfolge. Große Privatvermögen sollen deshalb in ihrer Substanz dem Zugriff und Verbrauch durch einzelne Familienmitglieder entzogen und der Familie als solcher im Generationenverlauf als Familienvermögen zugeordnet werden.

Wird ein solches Vermögen vererbt, so versucht der Vermögensinhaber den Zusammenhalt des Familienvermögens häufig durch eine lang andauernde Testamentsvollstreckung zu erreichen. Hierbei stößt er jedoch schnell an die Grenzen einer sinnvollen Auswahl der Person des Testamentsvollstreckers bzw. dessen Nachfolgers. Darüber hinaus untersteht die Testamentsvollstreckung keiner Rechtsaufsicht von Amts wegen. Und schließlich beträgt die Höchstdauer der Testamentsvollstreckung im Grundsatz 30 Jahre.

Auch aus solchen Gründen ist an den Einsatz einer Familienstiftung als Vermögensträger des Nachlasses zu denken. Der Einsatz der Familienstiftung führt insoweit zu einem dauerhaften Zu-

sammenhalt des Familienvermögens unter einer privatrechtlichen, im Rahmen der Organe der Stiftung institutionalisierten Kontrolle. Darüber hinaus unterliegt die Erfüllung der Ziele, die der Stifter in der Stiftungssatzung verankert hat, auch der stiftungsaufsichtsrechtlichen Überwachung.

### 3.5 | DIE FAMILIENSTIFTUNG ALS INSTRUMENT DES VERMÖGENSSCHUTZES

Unternehmerische Betätigungen unterliegen hohen Risiken. In vielen Fällen schlagen diese Risiken auch auf den Unternehmer persönlich durch und führen zu einer Haftung mit seinem gesamten Privatvermögen. Für den Vermögensinhaber ist daher der Erhalt und der Schutz eines gewissen, dem Gläubigerzugriff entzogenen, Vermögens in hohem Maße erstrebenswert. Solche Konstruktionen, die unter dem Stichwort „asset protection“ durch die Beraterlandschaft geistern, bezwecken die Trennung eines Teils des Vermögens einer Person von einem mit dem Haftungsrisiko belasteten weiteren Vermögensteil dieser Person unter wirtschaftlicher Sicherstellung der Zugriffs- und Verfügungsbefugnis des Vermögensinhabers auf dieses Vermögen.

Haftungsbegrenzung war selbstverständlich schon immer Sinn und Zweck vieler Konstruktionen im unternehmerischen Bereich. Eine solche Haftungsbegrenzung kann dabei zunächst durch den Einsatz von Rechtsträgern erreicht werden, welche das Privatvermögen des Unternehmers vom betrieblichen Vermögen abschirmen. Dazu gehören etwa die Rechtsformen der GmbH, der AG, der GmbH & Co. KG u. v. m. Viele Unternehmer haben jedoch die Erfahrung gemacht, dass Gläubiger die strenge Haftungsseparation nicht in allen Konsequenzen akzeptieren. So verlangen etwa viele Banken bei Gewährung größerer Kredite an eine GmbH oder GmbH & Co. KG die Stellung von persönlichen Sicherheiten des oder der Gesellschafter.

Eine weitere beliebte Methode zum Schutz persönlichen Eigentums vor dem unerwünschten Zugriff Dritter besteht in der Übertragung von Vermögen auf nahestehende Personen. Überträgt ein Unternehmer Vermögensbestandteile auf seinen Ehegatten oder seine Abkömmlinge, so helfen ihm die Familienbande in der Regel dabei, den wirtschaftlichen Zugriff auf das ihm rechtlich nicht

mehr gehörende Vermögen weiterhin zu erhalten. Auf der anderen Seite tauscht der Vermögensinhaber in solchen Fällen die Unwägbarkeit seiner persönlichen Haftung mit der Unwägbarkeit des Erhalts der persönlichen Beziehung, was insbesondere im Falle einer Scheidung vom Ehepartner oder im Falle von unvorhersehbaren Entwicklungen der Abkömmlinge schnell problematisch werden kann. Überträgt der Vermögensinhaber aus den genannten Gründen persönliches Vermögen nicht auf nahestehende Personen, sondern etwa auf eine Vermögensverwaltungsgesellschaft, an der er wiederum als (Minderheits-)Gesellschafter selbst beteiligt ist, so verbleibt in jedem Fall der Gläubigerzugriff auf den Anteil des Unternehmers an der Familienvermögensverwaltungsgesellschaft selbst. Allerdings kann der Unternehmer durch eine intelligente Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages der Familienvermögensverwaltungsgesellschaft ein gewisses Maß an „asset protection“ durchaus erreichen.

Den weitestgehenden Vermögensschutz im Rahmen des Einsatzes von abschirmenden Rechtsträgern erzielt man jedoch durch die Einbindung einer Stiftung und die Übertragung von Vermögen auf diese. Wählt der Stifter hierzu eine Familienstiftung mit dem Zweck, den Stifter, seine Ehefrau und seine Abkömmlinge zu versorgen, so ist das in die Familienstiftung eingebrachte Vermögen dem Gläubigerzugriff grundsätzlich entzogen. Die Stiftung hat keine Gesellschafter, so dass Gesellschaftsanteile von Gläubigern nicht gepfändet werden können. Die den begünstigten Familienmitgliedern aus der Stiftung zustehenden Rechte am Ertrag der Stiftung sind in der üblichen Ausgestaltung der Satzung einer Familienstiftung nicht mit einem korrespondierenden Anspruch der Familienmitglieder versehen. Dies führt dazu, dass es einen Auszahlungsanspruch, der von Gläubigern gepfändet werden könnte, nicht gibt. Stellt die Stiftung dann im Fall der Fälle ihren Begünstigten Leistungen zur Verfügung, dann muss freilich darauf geachtet werden, dass diese Leistungen nicht vor ihrem Verbrauch gepfändet werden können.

Abgesehen von den allgemeinen Möglichkeiten der Anfechtung von Rechtshandlungen im Vorfeld einer Insolvenz des Stifters, die selbstverständlich auch bei Einbringungen von Vermögen in eine Familienstiftung Anwendung finden, bietet eine Familienstiftung nach alldem einen sehr hohen Schutz des Privatvermögens vor dem unerwünschten Zugriff Dritter.

### 3.6 | DIE FAMILIENSTIFTUNG ALS INSTRUMENT ZUR ABWENDUNG VON PFLICHTTEILSANSPRÜCHEN

Nach deutschem Recht kann grundsätzlich jede Person mit ihrem Vermögen, solange sie sich im Einklang mit den Gesetzen befindet, tun und lassen, was sie möchte. Diese grundgesetzliche Eigentumsgarantie wird jedoch bei Verfügungen von Todes wegen in gewissem Umfang durch das Pflichtteilsrecht eingeschränkt. Nach den erbrechtlichen Bestimmungen des BGB steht nämlich den nächsten Verwandten eines Erblassers, insbesondere dessen Ehegatte und dessen Kindern, beim Tod des Vermögensinhabers ein Pflichtteilsrecht zu. Dieses ist auf Geld gerichtet und besteht in Höhe der Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils. Zwar kann ein Pflichtteilsberechtigter durch notariellen Vertrag mit dem Erblasser auf dieses Pflichtteilsrecht verzichten, tut er dies jedoch nicht, so ist der Vermögensinhaber in der Gestaltung seines Nachlasses durch eben dieses Pflichtteilsrecht deutlich eingeschränkt.

Für den Vermögensinhaber stellt sich daher die Frage, ob er durch die Übertragung von Vermögensbestandteilen auf eine Stiftung die Geltendmachung solcher Pflichtteilsansprüche verhindern kann. In diesem Zusammenhang kommt dem Pflichtteilsergänzungsanspruch des § 2325 BGB besondere Bedeutung zu. Hiernach kann ein Pflichtteilsberechtigter dann, wenn ein Erblasser einem Dritten in den letzten zehn Jahren vor dem Todesfall eine Schenkung gemacht hat, als Ergänzung des Pflichtteils den Betrag verlangen, um den sich der Pflichtteil erhöhen würde, wenn der verschenkte Gegenstand dem Nachlass hinzugerechnet wird. Bedeutsam ist jedoch, dass dieser Pflichtteilsergänzungsanspruch nach § 2325 Abs. 3 BGB für jedes vergangene Jahr zwischen der Vermögensübertragung auf die Stiftung und dem Todesfall um 1/10 abschmilzt. Sind also zwischen der Gründung und Dotierung der Stiftung und dem Tod des Erblassers z. B. sieben Jahre vergangen, dann werden bei Berechnung des Pflichtteilsergänzungsanspruchs nur noch 4/10 der ursprünglichen Schenkung hinzugerechnet. Hat sich der Erblasser an dem in die Stiftung eingebrachten (verschenkten) Vermögensgegenstand allerdings die Nutzungen vorbehalten, dann ist zu bedenken, dass der für den Fristbeginn maßgebliche Zeitpunkt nach der Rechtsprechung unter Umständen nicht bereits der Eigentumsübergang auf die Stiftung, sondern erst

der Zeitpunkt ist, zu dem das Nutzungsrecht wegfällt. Um missbräuchliche Schenkungen zu verhindern, erfordert nämlich die Leistung an die Stiftung außer dem Verlust des rechtlichen Eigentums auch die wirtschaftliche Ausgliederung des zugewendeten Gegenstandes aus dem Vermögen des Stifters. Nutzt der Stifter den verschenkten Gegenstand jedoch aufgrund eines vorbehaltenen dinglichen Rechtes (z. B. Nießbrauch) oder einer schuldrechtlichen Vereinbarung noch bis zu seinem Tod selbst umfassend weiter, dann musste der Stifter selbst den „Genuss“ des verschenkten Gegenstandes tatsächlich selbst noch gar nicht entbehren. Daher läuft die Zehnjahresfrist in solchen Fällen mit der dinglichen Eigentumsübertragung auf die Stiftung noch nicht an.

### 3.7 | DOPPELSTIFTUNGSMODELLE

**B**eabsichtigt ein Stifter, der an einem Unternehmen beteiligt ist, dass sein Unternehmen sowohl steuerbegünstigten („gemeinnützigen“) Zwecken als auch darüber hinausgehenden Zielen dient, z. B. der Förderung der Familie oder der Förderung seiner Unternehmensgruppe, dann bieten sich Doppelstiftungsmodelle an. Bei einem klassischen Doppelstiftungsmodell liegt die Mehrheit der Kapitalanteile eines Unternehmens bei einer gemeinnützigen Stiftung, die Mehrheit der Stimmrechte des Familienunternehmens liegt dagegen bei einer Familienstiftung. Auf diese Weise werden die unternehmerische Führung des Familienunternehmens und die Versorgung der Familie von der gemeinnützigen Mittelverwendung getrennt. Der entscheidende Vorteil eines solchen Doppelstiftungsmodells im Vergleich zur rein gemeinnützigen Stiftung liegt in der klaren funktionalen Trennung beider Ziele und Aufgaben und in der hierdurch erzielten Vermeidung von Zielkonflikten zwischen den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts und denjenigen einer modernen Unternehmensführung bzw. der Versorgung der Familie.

### 3.8 | DIE FAMILIENSTIFTUNG ZUR VERSORGUNG VON ABKÖMMLINGEN

*Beispiel: Unternehmer U ist Eigentümer eines Familienunternehmens mit 300 Millionen Euro Umsatz. U hat vier Kinder, wovon ein Sohn an einer schweren unheilbaren psychischen Krankheit leidet. U möchte sein Unternehmen noch zu Lebzeiten auf drei seiner Kinder übertragen und von seinem kranken Sohn einen Pflichtteilsverzicht erhalten, weil er befürchtet, die Krankheit werde einmal von Dritten ausgenutzt. U möchte seinen kranken Sohn nachhaltig aus „eigenem“ Vermögen versorgt wissen.*

In einem solchen Fall kommt ebenfalls die Gründung einer Familienstiftung, ggf. auch in Form einer Familien-Verbrauchsstiftung, in Frage. So könnte der Unternehmer U etwa eine Familienstiftung errichten und diese mit ausreichend Vermögen zur Versorgung seines Sohnes ausstatten. Als Zweck der Stiftung käme die Förderung der Ehegatten U und deren Kinder sowie der Abkömmlinge der Kinder in Frage. Da es primär um die Versorgung des kranken Kindes geht, könnte Unternehmer U beispielsweise (nur) diesem kranken Kind einen Rechtsanspruch auf Förderleistungen der Stiftung zuwenden. Im Rahmen der Verwaltung dieser Stiftung könnte man sich auf eine einstufige Organisation beschränken, in welcher nur ein Vorstand die Geschicke der Stiftung leitet. Die Mitglieder des Vorstandes wären im engeren Umfeld des Unternehmers U zu suchen.

# 4 | DAS WICHTIGSTE ZUR STIFTUNGSSATZUNG UND ZU DEN EINWIRKUNGSMÖGLICHKEITEN DES STIFTERS NACH STIFTUNGSERRICHTUNG

---

**M**it einer Stiftungserrichtung betreten viele Stifter Neuland, da Stiftungsgründungen nicht mit der Gründung einer Handelsgesellschaft, z. B. in der Rechtsform einer GmbH oder AG, vergleichbar sind. Mit ihrer Errichtung löst sich eine Stiftung im Grundsatz vollständig von der Person ihres Stifters. Dieser ist nur noch insoweit relevant, als er seinen Willen in der Satzung objektiviert hat.

Daher muss der Stifter in der Stiftungssatzung besonderes Augenmerk auf die Stiftungsorganisation und die Grundsätze zur Verwaltung des Vermögens legen. Hierbei dominieren im Überblick folgende Fragestellungen:

- Besondere Aufmerksamkeit gebührt der Definition des Stiftungszwecks. Wie bereits gezeigt, ist eine Änderung des vom Stifter ursprünglich umschriebenen Stiftungszwecks nur unter Beteiligung der Stiftungsaufsicht und nur unter Einhaltung besonderer Anforderungen möglich. Völlig anders als bei einer Gesellschaft unterliegt die Stiftung ab ihrer Gründung nämlich auch einem Veränderungsschutz im Verhältnis zum Stifter selbst.
- Der Stifter muss sich daher schon vor endgültiger Anerkennung der Stiftung über die Möglichkeiten späterer Anpassung der Satzung bei künftiger Veränderung des Umfeldes Gedanken machen. Eine Stiftungssatzung muss – wie die Verfassung eines Staates – atmen können.
- Welche Rolle soll die Familie in der Stiftungsorganisation einnehmen und welche Rolle kommt Dritten („Treuhänder des Stifterwillens“) zu?
- Sofern auch unternehmerische Beteiligungen in der Familienstiftung gebündelt werden, stellt sich die Frage der Sinnhaftigkeit einer personellen Verflechtung von Stiftungs- und Unternehmensorganen versus einer personellen und funktionalen Trennung dieser Organe.
- Im Rahmen der Stiftungsorganisation ist darüber zu entscheiden, ob eine zweistufige Stiftungsorganisation mit einem Stiftungskuratorium und einem Stiftungsvorstand oder eine einstufige Stiftungsorganisation mit nur einem Stiftungsvorstand als ausführendem Organ eingerichtet werden soll.
- Im Rahmen von Stiftungslösungen zur Verwaltung größerer Familienvermögen besonders wichtig

sind die Regelungen zur Ertragnisverwendung und gegebenenfalls zur Rücklagenbildung.

Soweit der Stifter keine Regelungen im Stiftungsgeschäft und der Stiftungssatzung trifft, läuft er Gefahr, jeglichen Einfluss auf „seine“ Stiftung zu verlieren. Eine solche vollständige Loslösung des Stifters von der Stiftung widerspricht in aller Regel aber den Motiven eines Stifters. Der Stifter will zwar das Stiftungsvermögen frei vom Einfluss Dritter, z. B. seiner Erben, halten. Zu seinen Lebzeiten möchte der Stifter aber weiterhin Einfluss auf die Verwaltung des Stiftungsvermögens nehmen. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen die Stiftung über unternehmerische Beteiligungen oder bedeutende Sachwerte (z. B. Immobilien, Kunstgegenstände) verfügt. In Rechtsprechung und Literatur ist umstritten, in welchem Umfang sich der Stifter Sonder- und Mitwirkungsrechte vorbehalten kann. Die Frage der Einräumung von Mitwirkungs- und Sonderrechten zugunsten des Stifters stellt sich selbstverständlich nur bei einer Stiftungserrichtung unter Lebenden.

Vom Stifter ausgewählte Organmitglieder in der Stiftung sollen vielfach erst erprobt werden. Dies wirft die Frage auf, inwieweit der Stifter einmal berufene Organmitglieder zu seinen Lebzeiten wieder austauschen kann. In der praktischen Stiftungsarbeit stellen Stifter häufig fest, dass die von ihnen gewählten Stiftungszwecke zu eng oder zu weit gefasst sind oder die von ihnen vorgegebene Organisationsstruktur doch nicht ihren Vorstellungen entspricht. Hier stellt sich dann die weitere Frage, inwieweit ein Stifter zu Lebzeiten durch entsprechende Satzungsänderungen die Verfassung der Stiftung wieder ändern und den Stiftungszweck modifizieren kann.

## 4.1 | STIFTERAUTONOMIE UND STIFTUNGSAUTONOMIE

---

**D**as deutsche Stiftungsrecht geht vom sogenannten Grundsatz der „Stifterautonomie“ aus. Unter Stifterautonomie versteht man eine Spezialform der Privatautonomie, die dem Stifter das gesetzlich geschützte Recht einräumt, durch Rechtsgeschäft, das sogenannte Stiftungsgeschäft, eine Stiftung in Gestaltungsfreiheit zu errichten und zu organisieren, soweit das Bürgerliche Gesetzbuch oder die Landesstiftungsgesetze keine Beschränkungen vorsehen.

Mit Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde verliert der Stifter die Herrschaft über „seine“ Stiftung. Man spricht dann von der sogenannten „Stiftungsautonomie“. Die Stifterautonomie endet also mit dem Beginn der Stiftungsautonomie. Die Autonomie der Stiftung macht diese gerade im Rahmen der Vermögens- und Unternehmensnachfolge so attraktiv, erlaubt sie doch die Perpetuierung, d. h. Verewigung des Stifterwillens. Viele Stifter übersehen hierbei jedoch, dass auch ihnen als Stifter in der Stiftung keine originäre Rolle und Rechte mehr zustehen. Maßgeblich für die spätere Auslegung der Stiftungssatzung und die Willensbildung der Stiftungsorgane ist nämlich nicht der jeweils aktuelle Wille des Stifters, sondern der bei der Stiftungserrichtung zum Ausdruck gekommene historische Stifterwille. Die Stiftungsautonomie verbietet damit nicht nur die Fremdbestimmung der Stiftung durch Dritte, sondern auch eine solche durch den Stifter.

## 4.2 | ORGANSTRUKTUR EINER STIFTUNG

**D**ie Stiftungsautonomie hat jedoch nicht zur Konsequenz, dass der Stifter in der stiftungsinternen Willensbildung keinerlei Einflussmöglichkeiten mehr wahrnehmen kann. Vielmehr kommt es darauf an, durch eine vorausschauende Ausgestaltung der Stiftungssatzung dem Stifter eine angemessene Einflussnahme zu gewährleisten; dies ist deshalb so bedeutsam, weil eine nachträgliche Einräumung von Mitwirkungsmöglichkeiten im Wege der Satzungsänderung nur sehr eingeschränkt möglich ist. Die Ausgestaltung der Stiftungssatzung, vor allem der Organstruktur der Stiftung, muss vor Stiftungserrichtung vom Stifter sorgfältig durchdacht und abgewogen werden.

### 4.2.1 Stiftungsvorstand

Dem Stifter kommt bei der Festlegung der Organstruktur grundsätzlich ein weitreichender Gestaltungsspielraum zu. Anders als im Gesellschaftsrecht enthalten die Stiftungsgesetze nur wenige Vorgaben zur Binnenstruktur einer Stiftung. So schreibt § 81 BGB lediglich vor, dass die Satzung Regelungen über die Bildung eines Stiftungsvorstandes enthalten muss. Der Vorstand ist gesetzlich zwingendes Organ für die juristische Person Stiftung und vertritt diese

nach außen. Die Satzung muss lediglich die Anzahl der möglichen Vorstandsmitglieder, das Verfahren zu deren Wahl und deren Abberufung enthalten.

### 4.2.2 Kontrollorgan

Dem Stifter steht es frei, in der Stiftungssatzung weitere Stiftungsorgane wie ein Kontroll- oder Beratungsorgan einzurichten. Diese werden in der Praxis zumeist als Kuratorium, Verwaltungsrat, Stiftungsrat oder Beirat bezeichnet. Die in den vergangenen Jahren entwickelten Grundsätze guter Stiftungspraxis, auch „Foundation Governance“ genannt, knüpfen an die Erkenntnisse der Corporate-Governance-Diskussion im Aktienrecht an. Demzufolge ist auch bei Stiftungen mit größerem Vermögen, insbesondere der Beteiligung an einem Wirtschaftsunternehmen, zu empfehlen, ein Kontrollorgan einzurichten.

Der Stifter kann auch ein solches Kontrollorgan in der Stiftungssatzung verankern, zugleich aber festschreiben, dass dieses Kontrollorgan erst mit Ableben des Stifters oder mit seinem Ausscheiden aus dem Stiftungsvorstand tätig wird. Entscheidet sich der Stifter, ein solches Kontrollorgan einzurichten, so muss er klare Regelungen darüber treffen, welche Kompetenzen den jeweiligen Stiftungsorganen zugewiesen werden. In der Regel wird man einem Kontrollorgan ein Mitwirkungsrecht bei Grundlagenentscheidungen (wie z. B. Satzungsänderungen, Zweckänderungen, Rücklagenbildung) zubilligen. Darüber hinaus sollten Geschäftsführungsmaßnahmen von erheblicher wirtschaftlicher Tragweite an die Zustimmung des Kontrollorgans gebunden sein. Spätestens mit Ausscheiden des Stifters aus dem Stiftungsvorstand sollte dem Kontrollorgan auch die Personalkompetenz über den Stiftungsvorstand übertragen werden.

Vorbild für die Kompetenzaufteilung zwischen Stiftungsvorstand und Kontrollorgan kann in vielen Fällen die aktienrechtliche Kompetenzverteilung zwischen Vorstand und Aufsichtsrat sein. Anders als im Aktienrecht kann das Kontrollorgan einer Stiftung aber auch mit sehr viel weitergehenden Mitwirkungsrechten in operativen Fragen ausgestattet werden. So kann dem Kontrollorgan sogar ein direktes Weisungsrecht gegenüber dem Vorstand eingeräumt werden. Auf diese Weise kann sich ein Stifter, der nicht im operativen Tagesgeschäft einer Stiftung als Vorstand involviert sein

möchte, als Mitglied des Kontrollorgans ausreichend Einfluss sichern.

Richtschnur bei der Organstruktur einer Stiftung sollte sein, dass sich der Stifter zu seinen Lebzeiten ausreichend Handlungs- und Ermessensspielräume sichert. Für die Zeit danach sollten entsprechende Vorgaben in der Stiftungssatzung für eine klare Kompetenzabgrenzung zwischen den Stiftungsorganen und zur Qualifikation der Organmitglieder getroffen werden.

## 4.3 | EINWIRKUNGSMÖGLICHKEITEN DES STIFTERS

### 4.3.1 Stifter als alleiniger Vorstand der Stiftung

Die weitestgehende Einflussmöglichkeit kann sich ein Stifter in der Regel dadurch sichern, indem er sich zum alleinigen Vorstand der Stiftung bestellt. Dies ist nach einhelliger Auffassung möglich. Die Bestellung des Stifters als alleiniger Vorstand kann befristet oder auf Lebenszeit erfolgen. Wie gezeigt, schreibt die vom Bürgerlichen Gesetzbuch vorgegebene Organisationsstruktur einer Stiftung lediglich die Errichtung eines Stiftungsvorstandes vor. Soweit der Stifter als Alleinvorstand tätig wird, muss er jedoch beachten, dass er nicht mehr für eigenes Vermögen handelt, sondern als Organ der Stiftung und damit für „seine“ Stiftung wie ein „Fremder“ tätig wird. Er ist damit Diener und nicht mehr Herr der Stiftung und daher auch selbst an seinen im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gekommenen Stifterwillen gebunden. Deshalb ist es wichtig, in der Stiftungssatzung ausreichend Ermessensspielräume zu schaffen, um dem Stiftungsvorstand eine flexible Geschäftsführung und ausreichende Anpassungsmöglichkeiten an sich verändernde Umstände zu ermöglichen. So sollte insbesondere der Stiftungszweck weit gefasst sein und gegebenenfalls sollten Reservezwecke festgelegt werden.

### 4.3.2 Veto- und Mehrstimmrechte des Stifters

Soweit der Stifter neben sich selbst andere Personen zum Mitvorstand bestellen will, sollte er in der Stiftungssatzung genaue Festlegungen darüber

treffen, inwieweit ihm selbst ein Recht zum Stichentscheid, ein Vetorecht oder ein Mehrstimmrecht eingeräumt wird. Fehlt es an solchen Sonderrechten des Stifters, so läuft er Gefahr, im Rahmen der Beschlussfassung des Stiftungsvorstandes überstimmt zu werden. Nach ganz überwiegender Auffassung sind solche Sonderrechte zugunsten des Stifters zulässig, solange der Stifter selbst Mitglied eines Stiftungsorgans ist. Schwieriger ist es, wenn der Stifter selbst nicht Mitglied eines Stiftungsorgans ist, sich aber entsprechende Mitentscheidungsrechte vorbehält. Zum Teil wird in der Literatur auch eine solche Regelung für zulässig gehalten, da der Stifter durch die Einräumung von Rechten eben selbst zu einem weiten Organ neben dem Stiftungsvorstand wird. Erfahrungsgemäß erkennen Stiftungsaufsichtsbehörden solche Sonderrechte zugunsten des Stifters in der Regel aber nur dann an, wenn dieser als Mitglied eines Stiftungsorgans handelt, nicht jedoch, wenn er außerhalb der Stiftungsorgane Reservatrechte wahrnimmt.

Schließlich steht dem Stifter die Möglichkeit offen, sich das Recht vorzubehalten, zu seinen Lebzeiten Vorsitzender des Stiftungsvorstandes zu sein. Anders als im Aktienrecht kann der Stifter sich auch das Recht vorbehalten, Vorsitzender des Vorstandes und Vorsitzender des Kontrollorgans zu sein. Die in § 105 AktG festgesetzte Unvereinbarkeit der Zugehörigkeit zum Vorstand und zum Aufsichtsrat entspricht keinem allgemeingültigen Grundsatz, der auf das Stiftungsrecht übertragbar wäre.

### 4.3.3 Recht des Stifters zur Bestellung und Abberufung von Organmitgliedern

Für die Binnenverfassung einer Stiftung bedeutend ist die Frage, wem das Recht zur Bestellung und zur Abberufung von Organmitgliedern zusteht. Hierzu muss die Stiftungssatzung eindeutige Regelungen enthalten. Die ersten Mitglieder der Stiftungsorgane werden vom Stifter selbst im Stiftungsgeschäft benannt. Die Stiftungsaufsichtsbehörden akzeptieren in der Regel, dass der Stifter die Organmitglieder nicht direkt im Stiftungsgeschäft benennt, sondern sich vorbehält, die Organmitglieder gegenüber der Aufsichtsbehörde nach Anerkennung anzuzeigen.

Umstritten ist dagegen, ob sich der Stifter zu seinen Lebzeiten generell das Recht vorbehalten darf, die Mitglieder von Stiftungsorganen zu bestellen

und abzurufen. Soweit der Stifter nicht selbst Mitglied eines Stiftungsorganes ist, handelt es sich auch hierbei um ein sogenanntes Reservatrecht des Stifters. Die Einräumung des Bestellungsrechts zugunsten des Stifters wird in der Literatur zum Teil mit dem Argument einer offensichtlichen Fremdbestimmung der Stiftung abgelehnt. Eine solche Regelung soll der Stiftungsautonomie widersprechen.

Zum Teil lehnen Stiftungsaufsichtsbehörden mit diesem Argument derartige Regelungen in Stiftungssatzungen ab. Unseres Erachtens kann man in solchen Fällen von einer Fremdbestimmung nicht sprechen, wenn der Stifter bei Gründung entsprechende Sonderregelungen trifft. Da dem Stifter die Möglichkeit eingeräumt wird, frei die Binnenverfassung der Stiftung in der Satzung zu regeln, ist nicht einleuchtend, warum eine Zuweisung des Bestellungsrechts an den Stifter unzulässig sein soll. Es mag ratsam sein, nach Ableben des Stifters der Stiftung eine zweigliedrige Binnenverfassung zu geben und die Personalkompetenz für den Vorstand an das Kontrollorgan zu übertragen. Zu Lebzeiten des Stifters gilt dies indes nicht. Die dem Stifter eingeräumte Gestaltungsfreiheit erlaubt es ihm, sich selbst zum Kurationsorgan seiner Stiftung zu machen.

Neben der Bestellung kommt naturgemäß der Abberufung von Stiftungsorganen in der Stiftungsarbeit eine besondere Bedeutung zu. Auch hier besteht ein Interesse des Stifters, sich zu Lebzeiten das Recht zur Abberufung von Stiftungsorganen vorzubehalten. Ob ein solches Reservatrecht des Stifters zulässig ist, ist ebenfalls umstritten. Unter Hinweis auf die Stiftungsautonomie und den Grundsatz der Unverfügbarkeit wird auch hier zum Teil die Auffassung vertreten, dass eine freie Abberufbarkeit von Stiftungsorganen unzulässig sei. Der Bundesgerichtshof hat in einer älteren Entscheidung eher beiläufig ausgeführt, dass das Stiftungsrecht keinerlei Vorgaben zur Abberufbarkeit macht und damit dem Stifter weitgehende Freiheit belässt, ein freies Widerrufsrecht vorzusehen. Die Praxis der Stiftungsaufsichtsbehörden ist hier sehr uneinheitlich.

#### 4.3.4 Mitwirkung des Stifters bei Satzungsänderungen

Oftmals bemerkt der Stifter erst im Rahmen der praktischen Stiftungsarbeit, dass die von ihm gewählte Organstruktur nicht passt oder die gewählten Stiftungszwecke zu eng bzw. zu weit gefasst sind. In diesen Fällen stellt sich dann die Frage, inwieweit die im Stiftungsgeschäft vom Stifter geschaffene Stiftungsverfassung nachträglich abgeändert werden darf. Anders als in einigen ausländischen Rechtsordnungen steht dem Stifter grundsätzlich kein nachträgliches Recht zur Änderung oder Ergänzung der Satzung zu, selbst wenn er sich ein solches Änderungsrecht in der Stiftungssatzung vorbehalten würde. Sehr viel großzügigere Grenzen zieht hier das österreichische bzw. Schweizer Stiftungsrecht. Im Schweizer Stiftungsrecht etwa kann der Stifter in engen zeitlichen und sachlichen Grenzen selbst noch Änderungen des Stiftungszwecks vornehmen.

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen nachträgliche Satzungsänderungen zulässig sind, gehört zu den umstrittensten Fragen des Stiftungsrechts. Kern des Problems ist es, dass das Stiftungsrecht des BGB keine Regelungen zur Satzungsänderung enthält. Diese vermeintliche Lücke des Bundesrechts haben die Landesstiftungsgesetze aufgegriffen und zum Teil sehr unterschiedliche Regelungen zur Zulässigkeit von Satzungsänderungen und zu den Mitwirkungsrechten des Stifters getroffen. So sehen einige Landesstiftungsgesetze vor, dass Satzungsänderungen zu Lebzeiten des Stifters nur mit dessen Zustimmung erfolgen dürfen. Andere Stiftungsgesetze sehen lediglich vor, dass der Stifter anzuhören ist. Satzungsänderungen bedürfen in fast allen Bundesländern der Zustimmung der Stiftungsaufsichtsbehörde. Die meisten Landesstiftungsgesetze weisen den Stiftungsorganen die Kompetenz zu, vorbehaltlich einer entsprechenden Satzungsregelung, Satzungsänderungen zu beschließen. In der Literatur ist heftig umstritten, ob diese Regelungen der Landesstiftungsgesetze überhaupt wirksam sind oder gegen den Vorrang des Bundesrechts verstoßen.

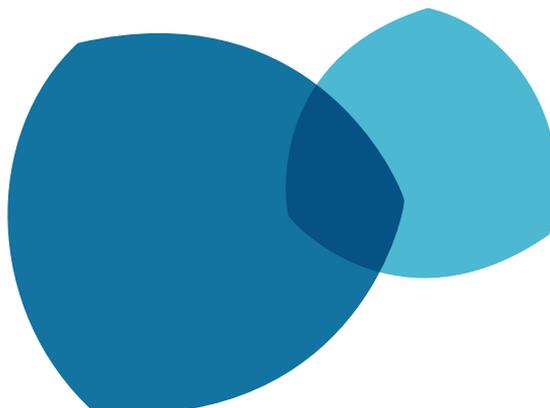
Für die Praxis empfiehlt es sich daher, in der Stiftungssatzung genaue Regelungen zur Zulässigkeit von Satzungsänderungen zu treffen. Unstreitig dürfte sein, dass der Stifter sich in der Stiftungssatzung nicht das generelle Sonderrecht vorbehalten kann, die Satzung nach eigenem Ermessen abzuändern.

Zulässig und damit anerkennungsfähig sind jedoch in den meisten Bundesländern Satzungsregelungen, wonach Satzungsänderungen durch die Stiftungsorgane beschlossen werden können. Soweit die Landesstiftungsgesetze dies zulassen, sollte ein Stifter von der Möglichkeit Gebrauch machen, Satzungsänderungen von seiner Zustimmung abhängig zu machen. Für die Zeit nach dem Ableben des Stifters sollte der Stifter in Anbetracht der unklaren Rechtslage genaue Regelungen darüber treffen, unter welchen Voraussetzungen Satzungsänderungen zulässig sind. Hier empfiehlt es sich, Satzungsänderungen gerade nicht in das freie Ermessen der Stiftungsorgane zu stellen, da hierdurch die vom Stifter geschaffene Stiftungsverfassung erheblich abgeändert werden kann. Empfehlenswert sind vielmehr Regelungen, die die Zulässigkeit einer Satzungsänderung, die über organisatorische Fragen hinausgeht, an wesentliche Veränderungen der Umstände knüpft. Abhängig vom Stiftungszweck sollte beispielhaft beschrieben werden, wann solche wesentlichen Veränderungen anzunehmen sind, so z. B. bei wesentlichen Änderungen der für die Stiftung geltenden steuerlichen Rahmenbedingungen. Anhaltspunkt für eine solche Regelung könnte § 313 Abs. 1 BGB sein, der die Vertragsanpassung bei gestörter Geschäftsgrundlage regelt. Eine Änderung der Satzung wäre dann nur möglich, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse nachträglich gegenüber den Annahmen des Stifters zum Zeitpunkt der Errichtung wesentlich geändert haben.

#### 4.3.5 Mitwirkungsrechte des Stifters bei der Auflösung der Stiftung

Der gravierendste Eingriff des Stifters in die Stiftungsverfassung ist schließlich die Auflösung der Stiftung. Die Privatautonomie des Stifters gibt diesem im Rahmen der Stiftungserrichtung die Möglichkeit, in der Satzung diejenigen Gründe zu benennen, die zu einer Auflösung der Stiftung berechtigen. So steht es dem Stifter frei, die Stiftung auf eine bestimmte Zeitdauer zu befristen oder mit einer auflösenden Bedingung zu versehen. Solche Satzungsregelungen zur Auflösung der Stiftung sollten jedoch restriktiv gefasst sein, da diese ansonsten den Stiftungsorganen nach Ableben des Stifters weitreichende Dispositionsmöglichkeiten über das Stiftungsvermögen einräumen. Die Landesstiftungsgesetze lassen in der Regel die Aufhebung der Stiftung durch Beschluss der Stiftungsorgane zu, soweit dies in der Satzung vorgesehen ist. Andere Landesstiftungsgesetze verlangen darüber hinaus die Änderung wesentlicher Verhältnisse seit Stiftungserrichtung. Einzelne Landesstiftungsgesetze gestatten es sogar, die Kompetenz zur Entscheidung über die Auflösung einem Dritten zu übertragen. Dritter im Sinne solcher Regelungen kann auch der Stifter selbst sein.

Versäumt der Stifter jedoch bei Stiftungserrichtung entsprechende Satzungsregelungen zur Auflösung der Stiftung zu treffen, so ist er später nicht befugt, eine Aufhebung der Stiftung nach Ermessen zu beschließen, selbst wenn er alleiniger Stiftungsvorstand ist. Zweifelhaft ist jedoch, ob Satzungsänderungen, die eine voraussetzungslose Auflösung der Stiftung ermöglichen, überhaupt zulässig sind. Solche Klauseln sind unabhängig von der Frage ihrer rechtlichen Zulässigkeit in der Regel nicht zu empfehlen, da sie die Fortexistenz der Stiftung in das freie Ermessen der Stiftungsorgane stellen.



# 5 | ÜBERBLICK ÜBER DIE BESTEUERUNGSFOLGEN BEI EINBINDUNG EINER FAMILIENSTIFTUNG

## 5.1 | BESTEUERUNGSSITUATION IM ÜBERBLICK

Im Folgenden wird ein Überblick über die Besteuerung bei Errichtung, dem laufenden Betrieb und bei Beendigung/Teilbeendigung einer inländischen Familienstiftung gegeben. Bei gemeinnützigen Stiftungen sind Besonderheiten zu beachten, die in diesem Überblick nicht dargestellt sind.

### 5.1.1 Steuern bei Errichtung einer Stiftung

Die unentgeltliche Übertragung von Vermögensgegenständen auf eine zu errichtende oder eine bestehende Familienstiftung unterliegt der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Weitere Einzelheiten sind unter 5.2.1 dargestellt.

Die unentgeltliche Übertragung von Vermögensgegenständen auf eine Familienstiftung führt grundsätzlich nicht zur steuerlichen Realisierung stiller Reserven, die in den übertragenen Vermögenswerten enthalten sind. Nur dann, wenn Vermögensgegenstände aus einem Betriebsvermögen entnommen werden, kann dies beim Zuwendenden zu einer ertragsteuerpflichtigen Realisierung stiller Reserven führen. Weitere Einzelheiten sind unter 5.2.2 dargestellt.

Die unentgeltliche Übertragung von Immobilien auf eine Familienstiftung ist als schenkungsteuerpflichtiger Vorgang grundsätzlich von der Grunderwerbsteuer befreit. Soweit es allerdings mit der Übertragung zur Übernahme von Verbindlichkeiten und Belastungen kommt, entfällt die Steuerbefreiung. Im Einzelnen wird auf die Ausführungen unter 5.2.3 verwiesen.

Umsatzsteuerlich relevante Vorgänge können sich ergeben, wenn einzelne Wirtschaftsgüter, die einem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet wurden, unentgeltlich auf eine Stiftung übertragen werden.

### 5.1.2 Besteuerung von Stiftung und Destinatären während des Bestehens der Stiftung

Das zu versteuernde Einkommen einer Familienstiftung unterliegt der Körperschaftsteuer (15%-iger Steuersatz zzgl. SolZ).

Eine Familienstiftung ist – anders als eine Kapitalgesellschaft – nicht per se gewerblich tätig. Nur soweit die Familienstiftung gewerbliche Einkünfte erzielt, ist sie auch gewerbsteuerpflichtig. Bei einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z. B. Immobilienvermietung, Kapitalanlagen) unterliegen die daraus resultierenden Einkünfte bei der Stiftung nicht der Gewerbesteuer.

Satzungsmäßige Zuwendungen an die Destinatäre (= Begünstigte der Stiftung) sind bei der Familienstiftung nicht abziehbare Aufwendungen. Bei den begünstigten Destinatären liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG vor, die – wie Ausschüttungen aus einer GmbH/AG – der 25%-igen Abgeltungsteuer unterliegen.

Im Falle von Zustiftungen, die an eine bestehende Stiftung gemacht werden, unterliegen diese der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Bei Familienstiftungen wird alle 30 Jahre eine Ersatzerbschaftsteuer erhoben.

Zu weiteren Einzelheiten bzgl. der Besteuerung von Stiftungen und Destinatären während des Bestehens der Stiftung wird auf die Ausführungen unter 5.3 verwiesen.

### 5.1.3 Auflösung und Aufhebung einer Stiftung bzw. Teilauskehrung von Stiftungsvermögen

Die Übertragung von Vermögen im Zuge der Beendigung oder Auflösung einer Stiftung unterliegt der Schenkungsteuer.

Im Falle einer Teilauflösung einer Stiftung ist die schenkungsteuerliche Behandlung der in diesem Zusammenhang stattfindenden Vermögensauskehrung bei den Destinatären streitig und in der Rechtsprechung noch ungeklärt.

Auch die Frage, ob Vermögensauskehrungen im Zuge der Auflösung und Aufhebung einer Stiftung bzw. bei Teilauskehrung bei den Anfallberechtigten insgesamt oder nur in Teilen (nur soweit sie aus Erträgen der Stiftung resultieren und nicht aus der Auskehrung des in die Stiftung eingelegten Vermögensstocks) der Einkommensteuer unterliegen, ist nicht eindeutig geklärt.

Weitere Einzelheiten bzgl. der Besteuerungsfolgen bei Auflösung und Aufhebung bzw. Teilauskehrung aus einer Familienstiftung sind unter 5.4 dargestellt.

## 5.2 | ERRICHTUNG EINER STIFTUNG

### 5.2.1 Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine Stiftung unter Lebenden oder von Todes wegen unterliegt der Schenkungssteuer bzw. Erbschaftsteuer (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG bzw. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG). Im Falle einer Familienstiftung kommt die Inanspruchnahme des Steuerklassenprivilegs gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG in Betracht, allerdings nur für Vermögenszuwendungen auf Grundlage des Stiftungserrichtungsgeschäfts. Die Steuerklasse bestimmt sich wegen dieses Steuerklassenprivilegs nach dem nach der Stiftungsurkunde vom Erblasser oder Schenker entferntesten Berechtigten (Destinatär). Sofern der Stifter nur seinen Ehegatten, seine Kinder sowie seine weiteren Abkömmlinge als Destinatäre bestimmt, findet also die Steuerklasse I Anwendung. Bei Einbindung eines erweiterten Personenkreises kann die Steuer-

klasse II (bspw. bei Einbindung von Schwiegerkindern in den Begünstigtenkreis) oder Steuerklasse III (bspw. bei Großnichten oder Großneffen) Anwendung finden.

Auf evtl. Vergünstigungen für die Übertragung von Betriebsvermögen wird hier nicht im Detail eingegangen. Grundsätzlich gelten aber die allgemeinen Verschonungsregelungen.

### 5.2.2 Ertragsteuer bei Stiftungserrichtung (Familienstiftung)

Bei der Einbringung von Unternehmensbeteiligungen in eine Familienstiftung muss darauf geachtet werden, dass es nicht zu einer Auflösung von stillen Reserven kommt, die in den Beteiligungen liegen:

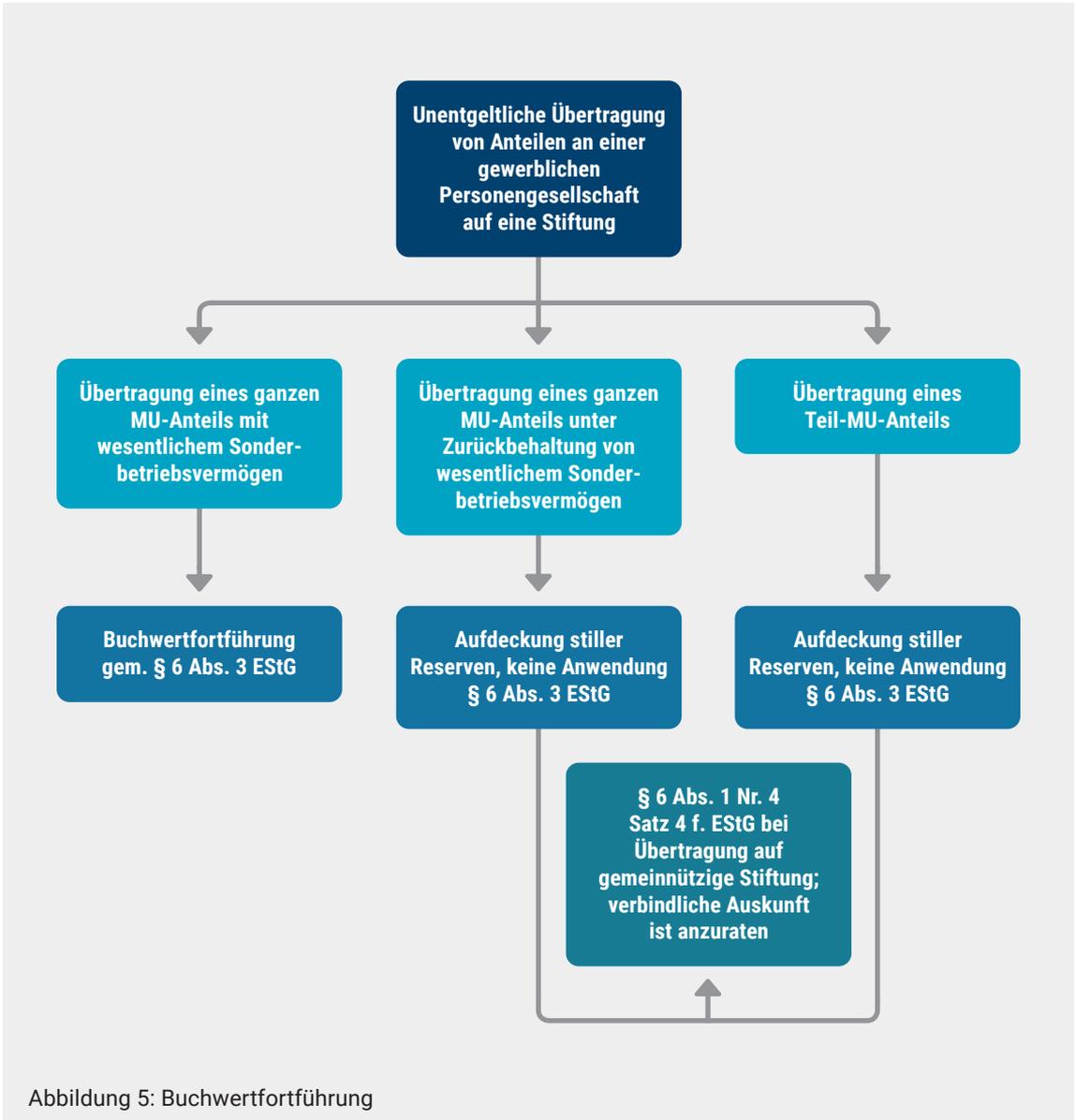
Werden Anteile an Kapitalgesellschaften in eine Stiftung eingebracht, so werden weder nach § 17 EStG noch nach den Grundsätzen der verdeckten Einlage stille Reserven aufgelöst. Die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Stiftung ist daher grundsätzlich ertragsteuerneutral möglich.

Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen (z. B. eines Anteils an einer GmbH & Co. KG und des zugehörigen Sonderbetriebsvermögens) liegt ein Fall der Buchwertfortführung (siehe Abb. 5) nach § 6 Abs. 3 EStG vor, so dass auch diese Einbringungen grundsätzlich ertragsteuerneutral möglich sind.

Bei der Einbringung von Teil-Mitunternehmeranteilen wendet die Finanzverwaltung § 6 Abs. 3 EStG nicht an, so dass eine Steuerneutralität bei der Einbringung zwar grundsätzlich möglich ist, aber nur über weitere Zwischenschritte.

Die Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen ist nicht ertragsteuerneutral zu Buchwerten möglich.

Die Einbringung von Privatvermögen (Immobilien, Wertpapieren) ist ertragsteuerneutral möglich, sofern dies unentgeltlich, d. h. auch ohne Mit-Übertragung von Verbindlichkeiten geschieht.



### 5.2.3 Grunderwerbsteuer

Die Zuwendung eines inländischen Grundstückes (mit Gebäude) unter Lebenden oder von Todes wegen an eine Familienstiftung ist ein grundsätzlich steuerbarer Erwerbsvorgang im Sinne des GrEStG. Allerdings greift die Befreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG für Grundstückserwerbe von Todes wegen oder für Grundstücksschenkungen unter

Lebenden ein. Dies gilt aber nur bei einer voll unentgeltlichen Übertragung. Wird im Zuge der Übertragung von Grundstücken auf eine Stiftung eine Gegenleistung vereinbart (z. B. die Übernahme von Verbindlichkeiten, Versorgungsleistungen, Einräumung eines Nießbrauchsrechts), so ist der Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Der entgeltliche Teil unterliegt dann der Grunderwerbsteuer.

## 5.3 | BESTEUERUNG VON STIFTUNG UND DESTINATÄREN WÄHREND DES BESTEHENS DER STIFTUNG

### 5.3.1 Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer

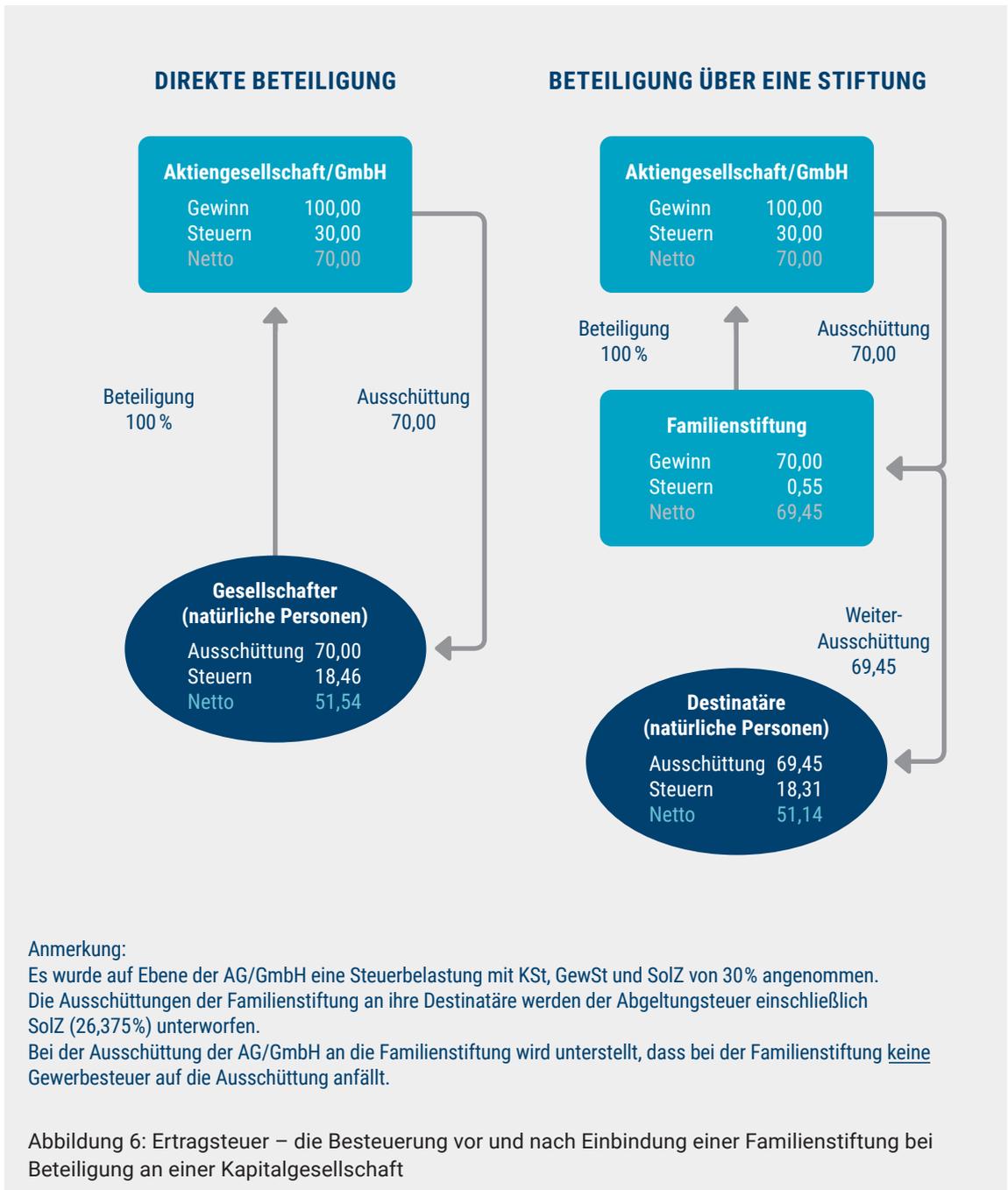
Inländische Familienstiftungen sind mit ihrem zu versteuernden Einkommen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (KSt-Satz 15%). Es gelten die allgemeinen Regeln. Ist eine Familienstiftung an einer (Tochter-)Kapitalgesellschaft beteiligt, so gilt § 8b KStG bei der Stiftung. Im Ergebnis sind damit Dividendenausschüttungen aus der Kapitalgesellschaft an die Familienstiftung bei der Stiftung zu 95 Prozent steuerfrei, sofern die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft mindestens zehn Prozent beträgt.

Was die Gewerbesteuer betrifft, so unterhält die Stiftung – anders als beispielsweise die GmbH oder die AG – nicht bereits „kraft Rechtsform“ einen Gewerbebetrieb. In der Tätigkeit einer Stiftung liegt deshalb nur dann ein Gewerbebetrieb, wenn die allgemeinen operativen Voraussetzungen eines inländischen Gewerbebetriebs vorliegen, also Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr oder wenn und soweit von der Stiftung ein sogenannter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird.

Dividendenausschüttungen aus Beteiligungen der Familienstiftung an (Tochter-)Kapitalgesellschaften sind nach § 9 Nr. 2a GewStG in der Stiftung bei einer Mindestbeteiligung von 15 Prozent der Stiftung an der Kapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer befreit.

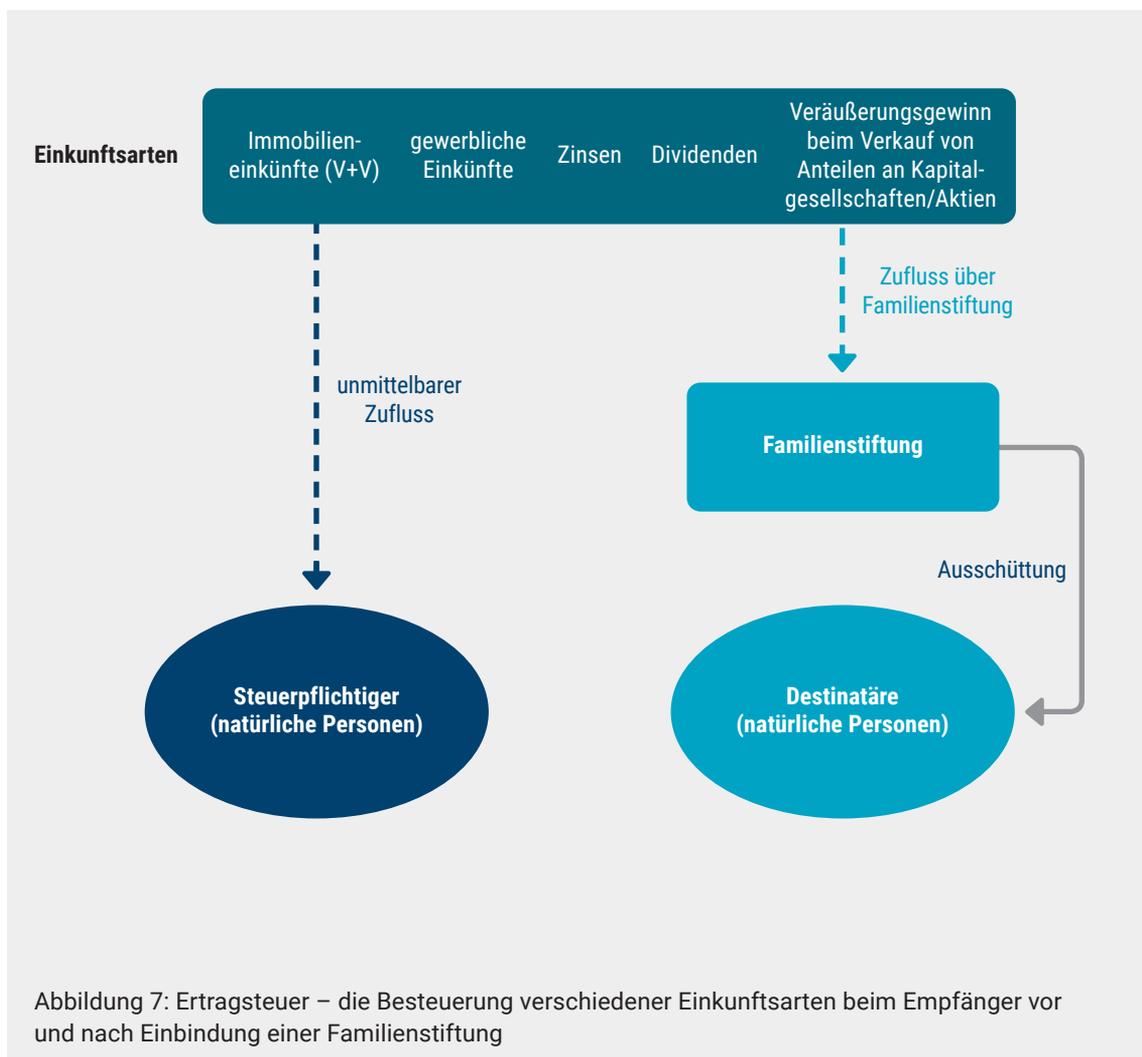
### 5.3.2 Besteuerung der Destinatäre

Satzungsgemäße Zuwendungen (wiederkehrende oder einmalige Leistungen) einer Stiftung an deren Destinatäre stellen nach Auffassung der Finanzverwaltung bei den Empfängern steuerpflichtige Erträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG dar. Die Erträge unterliegen bei den Destinatären damit der Abgeltungsteuer. Im Falle der Erzielung von Erträgen einer Familienstiftung aus einer 100-prozentigen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt sich somit die gesamte steuerliche Belastungssituation bei Weiterausschüttung der Erträge der Familienstiftung an ihre Destinatäre im Vergleich zu einer unmittelbaren Beteiligung von Destinatären an der Kapitalgesellschaft, wie folgt dar (Abb. 6):



Die folgenden Schaubilder zeigen die Besteuerungssituation bei verschiedenen Einkunftsarten (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien, gewerbliche Einkünfte, Zinseinkünfte, Dividendeneinkünfte und Veräußerungsgewinne bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – z.B. Aktien). In den nachfolgenden

Schaubildern und Berechnungsbeispielen (Abb. 7, Abb. 8 und Abb. 9) ist jeweils dunkel unterlegt die Situation ohne Zwischenschaltung einer (Familien-) Stiftung zwischen der operativen Gesellschaft bzw. der Einkunftsquelle und dem Letztempfänger. Hell unterlegt ist die steuerliche Situation mit Zwischenschaltung einer Familienstiftung.



## EINKÜNFTE AUS IMMOBILIENVERMIETUNG (MIT/OHNE GEWERBESTEUERBEFREIUNG) SOWIE GEWERBLICHE EINKÜNFTE

	Einkünfte aus Immobiliengesellschaft, die als Personenhandels-gesellschaft (KG) betrieben wird	Einkünfte aus Immobiliengesellschaft, die als Personenhandels-gesellschaft (KG) betrieben wird	Einkünfte aus gewerblich tätiger Personengesellschaft	Einkünfte aus gewerblich tätiger Personengesellschaft
Ertrag der Immobiliengesellschaft/Beteiligungsgesellschaft vor Steuern	100,00	100,00	100,00	100,00
Steuern der Immobiliengesellschaft/Beteiligungsgesellschaft (Tochtergesellschaft)	0,00 <sup>①</sup>	0,00 <sup>①</sup>	13,30 <sup>②</sup>	13,30 <sup>②</sup>
Steuern der Stiftung		15,83 <sup>③</sup>		15,83 <sup>③</sup>
<b>Netto bei Stiftung</b>		84,17		70,87
Steuern Steuerpflichtiger bzw. Destinatäre (Inländer)	47,48 <sup>⑤</sup>	22,20 <sup>⑥</sup>	34,18 <sup>⑦</sup>	18,69 <sup>⑥</sup>
Gesamtsteuerbelastung	47,48	38,03	47,48	47,82
<b>Nettozufluss beim unmittelbar beteiligten Gesellschafter oder beim Destinatär einer Familienstiftung</b>	52,52	61,97	52,52	52,18

Personengesellschaft  
↑  
100% Beteiligung  
↓  
Mensch

Personengesellschaft  
↑  
100% Beteiligung  
Stiftung  
↓  
Ausschüttung  
Mensch

Personengesellschaft  
↑  
100% Beteiligung  
↓  
Mensch

Personengesellschaft  
↑  
100% Beteiligung  
Stiftung  
↓  
Ausschüttung  
Mensch

① Annahme: Erweiterte Grundstücks Kürzung wird gewährt = aufgrund reiner Immobilienvermietung wird keine GewSt erhoben.  
 ② Gewerbesteuerhebesatz 380%  
 ③ 15% KSt + SolZ  
 ④ Annahme: KSt + GewSt + SolZ = 30%

Abbildung 8: Ertragsteuer – die Besteuerung verschiedener Einkunftsarten beim Empfänger vor und nach Einbindung einer Familienstiftung

Einkünfte aus Immobilien-gesellschaft (GmbH)	Einkünfte aus Immobilien-gesellschaft (GmbH)	Einkünfte aus gewerblich tätiger Kapitalgesell-schaft (GmbH)
100,00	100,00	100,00
15,83 <sup>①③</sup>	15,83 <sup>①③</sup>	30,00 <sup>④</sup>
	0,67	0,55
	83,50	69,45
22,20 <sup>⑥</sup>	22,03 <sup>⑥</sup>	18,32 <sup>⑥</sup>
38,03	38,52	48,87
61,97	61,48	51,13
<p>GmbH ohne GewSt 100% Beteiligung</p>	<p>GmbH ohne GewSt 100% Beteiligung Stiftung Ausschüttung</p>	<p>GmbH mit GewSt 100% Beteiligung Stiftung Ausschüttung</p>

- ⑤ 45% ESt + SolZ
- ⑥ 25% Abgeltungsteuer + SolZ auf den Betrag der Ausschüttung
- ⑦ Gewerbesteuer wird auf Einkommensteuer angerechnet.

ZINSEN, DIVIDENDEN, VERÄUSSERUNGSGEWINNE				
	Zinseinkünfte	Zinseinkünfte	Dividenden- einkünfte bei Beteiligungs- quote an der Beteiligungs- gesellschaft unter 10%	Dividenden- einkünfte bei Beteiligungs- quote an der Beteiligungs- gesellschaft unter 10%
Ertrag vor Steuern	100,00	100,00	100,00	100,00
Steuern der Beteiligungsgesellschaft (Tochtergesellschaft)			30,00 <sup>①</sup>	30,00 <sup>①</sup>
Steuern der Stiftung		15,83 <sup>②</sup>		11,08 <sup>③</sup>
<b>Netto bei Stiftung</b>		84,17		58,92
Steuern Steuerpflichtiger bzw. Destinatäre (Inländer)	26,38 <sup>⑤</sup>	22,20 <sup>⑥</sup>	18,46 <sup>⑥</sup>	15,54 <sup>⑥</sup>
Gesamtsteuerbelastung	26,38	38,03	48,46	56,62
<b>Nettozufluss beim unmittelbar beteiligten Gesellschafter oder beim Destinatär einer Familienstiftung</b>	73,62	61,97	51,54	43,38

Zinsen

Zinsen

Kapital-  
gesellschaft

Kapital-  
gesellschaft

① Annahme: KSt + GewSt + SolZ = 30 %  
 ② 15% KSt + SolZ  
 ③ 15% KSt auf Ausschüttung + SolZ  
 ④ §8b Abs. V KStG

Abbildung 9: Ertragsteuer – die Besteuerung verschiedener Einkunftsarten beim Empfänger vor und nach Einbindung einer Familienstiftung

Dividenden- einkünfte bei Beteiligungs- quote an der Beteiligungs- gesellschaft mind. 10%	Dividenden- einkünfte bei Beteiligungs- quote an der Beteiligungs- gesellschaft mind. 10%	Veräußerungs- gewinne beim Verkauf von An- teilen an Kapital- gesellschaften (bei Beteiligungs- quote unter 1%) Abgeltungsteuer	Veräußerungs- gewinne beim Verkauf von An- teilen an Kapital- gesellschaften (bei Beteiligungs- quote mind. 1%) Teileinkünfte- verfahren	Veräußerungs- gewinne beim Verkauf von An- teilen an Kapital- gesellschaften (unabhängig von Beteiligungs- quote)
100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
30,00 <sup>①</sup>	30,00 <sup>①</sup>			0,00
	0,55			0,79 <sup>④</sup>
	69,45			99,21
18,46 <sup>⑥</sup>	18,32 <sup>⑥</sup>	26,38 <sup>⑤</sup>	28,49 <sup>⑦</sup>	26,17 <sup>⑥</sup>
48,46	48,87	26,38	28,49	26,96
51,54	51,13	73,62	71,51	73,04

⑤ 25% Abgeltungsteuer + SolZ

⑥ 25% Abgeltungsteuer auf Ausschüttung + SolZ

⑦ Teileinkünfteverfahren, d. h. (60% des Veräußerungsgewinns) x 45% Est + SolZ

### 5.3.3 Schenkungsteuer bzw. Erbschaftsteuer und Ersatzerbschaftsteuer

Im Falle von späteren Zustiftungen nach dem Zeitpunkt der Stiftungserrichtung an eine bereits bestehende Stiftung unterliegen diese der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Leider kann von dem Steuerklassenprivileg (siehe hierzu 5.2.1) bei nach Errichtung erfolgenden Zustiftungen kein Gebrauch gemacht werden. Zustiftungen unterliegen daher grundsätzlich der schlechtesten Steuerklasse III. Bei zugestiftetem Betriebsvermögen gelten allerdings auch insoweit die Verschonungsregelungen.

Satzungsmäßige Zuwendungen der Stiftung an die Destinatäre unterliegen bei den Destinatären nicht der Schenkungsteuer. Dabei ist es unbedeutend, ob die Destinatäre einmalige oder wiederkehrende Leistungen oder Renten beziehen. Zur Behandlung außerordentlicher Kapitalzuwendungen wird auf die Ausführungen unter 5.4 verwiesen.

Die Besonderheiten bei der Ersatzerbschaftsteuer liegen in den folgenden Punkten:

Familienstiftungen unterliegen der alle 30 Jahre fällig werdenden Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Bemessungsgrundlage für die Ersatzerbschaftsteuer ist das am Besteuerungsstichtag vorhandene Vermögen der Stiftung.

Die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen, u. a. der §§ 13a, b ErbStG, finden auch bei der Bemessung der Ersatzerbschaftsteuer Anwendung, nicht aber die sogenannte Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG.

Es wird von der Bemessungsgrundlage der Ersatzerbschaftsteuer ein doppelter Kinderfreibetrag in Höhe von insgesamt EUR 800 000 pauschaliert abgezogen (§ 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG).

Die Ersatzerbschaftsteuer bei der Familienstiftung erfolgt in Steuerklasse I, wobei der Steuersatz, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde, maßgeblich ist. Es wird damit praktisch eine Vererbung an zwei Kinder unterstellt. Eine Verrentung der Zahlung der Ersatzerbschaftsteuer ist möglich, wobei dann die Steuer mit 5,5 Prozent zu verzinsen ist (§ 24 ErbStG).

### 5.4 | AUFLÖSUNG UND AUFHEBUNG EINER STIFTUNG BZW. TEILAUSSKEHRUNG VON STIFTUNGSVERMÖGEN

**D**ie vollständige Stiftungsauflösung/Aufhebung einer Stiftung führt nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG zu einem schenkungsteuerpflichtigen Tatbestand. Sofern die Stiftungsmittel an die in der Satzung genannten Anfallsberechtigten ausgekehrt werden, gilt ebenfalls ein Steuerklassenprivileg (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG). Die Steuerklasse richtet sich dann nach dem Verwandtschaftsverhältnis des Begünstigten zum Stifter und nicht zur Stiftung).

Die im Zuge der Auflösung der Stiftung bei den Destinatären anfallenden Erträge können einkommensteuerpflichtig sein. Nach herrschender Meinung in der Literatur sind allerdings Bezüge aus der Rückzahlung von Beträgen, die der Stiftung im Zuge ihrer Gründung als Einlagen zugewandt worden sind (Verwendung eines sogenannten Einlagekontos im Sinne des § 27 Abs. 7 KStG) einkommensteuerfrei. Diese Rechtsauffassung ist aber nicht gesichert, da die Finanzverwaltung die Bildung eines Einlagenkontos bei Familienstiftungen nicht immer anerkennt. Rückzahlungen von über die ursprünglichen Einlagen hinausgehenden Beträgen unterliegen bei den Destinatären gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 S 2 ErbStG in jedem Fall als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer (Abgeltungsteuer). Wenngleich es sehr gute Argumente gegen eine ertragsteuerliche Erfassung von Rückzahlungen von in die Familienstiftung geleisteten Einlagen gibt, besteht eine Rechtsunsicherheit, ob es zu einer Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer kommen kann. Ausschüttungen von in der Stiftung thesaurierten Erträgen im Vorfeld der Auflösung sind ein mögliches Mittel, um das Risiko einer Doppelbelastung zu vermeiden.

Sofern in dem an die Anfallsberechtigten zu übertragenden Vermögen (z. B. Wertpapiere, Beteiligungen) stille Reserven enthalten sind, ist umstritten, ob es bei Auskehrung dieses Vermögens in Gestalt einer Sachausschüttung zu einer ertragsteuerpflichtigen Realisierung dieser stiller Reserven auf Stiftungsebene kommt oder ob ggf. Steuervorschriften greifen, die eine ertragsteuerneutrale Buchwertübertragung ermöglichen. Eine eindeutige

Auffassung der Finanzverwaltung liegt auch zu dieser Problematik nicht vor.

Im Falle einer Teilauskehrung von Stiftungsvermögen (bei Fortbestand der Stiftung) stellt sich die Besteuerungssituation wie folgt dar:

Die schenkungsteuerliche Behandlung einer Teilauskehrung von Stiftungsvermögen (bei Fortbestand der Stiftung) ist umstritten. In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, dass solche „außerordentlichen Kapitalrückzahlungen“ zu einem nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerpflichtigen Vorgang führen, der der schlechtesten Steuerklasse III unterliegt.

Handelt es sich hingegen um eine sogenannte Verbrauchsstiftung, erfolgen die Zahlungen an die Destinatäre auch aus dem Vermögensstock der Stiftung im Rahmen der satzungsgemäßen Zwecke und unterliegen nach der im Schrifttum geäußerten Auffassung nicht der Schenkungsteuer. Eine klarstellende Aussage der Finanzverwaltung bzw. eine diese Rechtsauffassung bestätigende Rechtsprechung liegt aber nicht vor.

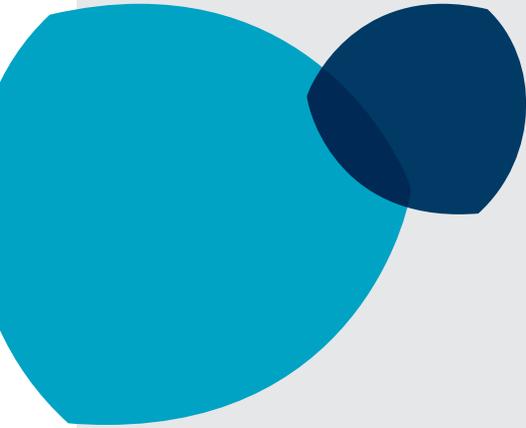
Die im Zuge der Teilauskehrung von Stiftungsvermögen bei den Destinatären anfallenden Erträge können, wie bei der Auflösung einer Stiftung, einkommensteuerpflichtig sein. Wie im Falle der Auflösung einer Stiftung sind nach herrschender

Meinung in der Literatur Bezüge aus der Rückzahlung von Beträgen, die der Stiftung im Zuge ihrer Gründung als Einlagen zugewandt worden sind (Verwendung des Einlagekontos im Sinne des § 27 Abs. 7 KStG) einkommensteuerfrei. Diese Rechtsauffassung ist aber – wie bereits gezeigt – nicht gesichert. Hingegen unterliegen Rückzahlungen von über die ursprünglichen Einlagen hinausgehenden Beträgen bei den Destinatären auch im Rahmen einer Teilauskehrung von Stiftungsvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 S 2 ErbStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer (Abgeltungsteuer). Es kann somit auch bei einer Teilauskehrung von Stiftungsvermögen zu einer Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer kommen.

Bezüglich einer Aufdeckung stiller Reserven im Falle einer Sachauskehrung von Vermögen der Stiftung (Teilauskehrung) wird auf die Ausführungen zur Auflösung einer Stiftung verwiesen. Eine ertragsteuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven auf Stiftungsebene im Zuge der Teilauskehrung von Vermögen ist somit nicht auszuschließen.

## 6 | LITERATUR

---



- Fleisch, H.; Eulerich, M.; Krimmer, H.; Schlüter, A.; Stolte, S. (2018): Modell unternehmensverbundene Stiftung. Status Quo – Gestaltungsmöglichkeiten – Nachfolgelösung. Berlin: Erich Schmidt.
- Kirhdörfer, R. (2012): Rechtliche Grundlagen und Einsatzmöglichkeiten von Stiftungen. In: FuS 2/2012, S. 62-73.
- Kögel, R. (2014): Welche Einflussmöglichkeiten hat ein Stifter auf „seine“ Stiftung nach deren Errichtung? In: FuS 2/2014, S. 47-52.
- Kögel, R.; Berg, D. (2011): Die Unternehmensverfassung des Hauses Bosch als Grundmodell der Doppelstiftung. In: FuS 1/2011, S. 13-19.
- Kögel, R.; Seemann, A. Die Verbrauchsstiftung in der Praxis. In: FuS 3/2018, S. 76-81.
- Meinecke, P. (2019): Stiftungen als Instrument zur Unternehmensnachfolge. Baden-Baden: Nomos.
- Richter, A. (2019): Stiftungsrecht. München: C. H. Beck.
- Stumpf, C.; Suerbaum, J.; Schulte, M.; Pauli, R. (2018): Stiftungsrecht Kommentar. München: C. H. Beck, 3. Aufl.
- Werner, O.; Saenger, I.; Fischer, C. (Hrsg.) (2019): Die Stiftung. Recht, Steuern, Wirtschaft. Berlin: BWV, 2. Aufl.

# KONTAKT

---

## HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ – RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER

Das Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz wurde im Jahre 1929 gegründet und ist auf die konzeptionelle Beratung und Begleitung von Familienunternehmen und deren Eigentümern fokussiert. Das Büro berät Familienunternehmen rechtlich und steuerlich in ganz Deutschland, der Schweiz und in Österreich. Der Tätigkeitsbereich umfasst insbesondere die Gestaltung und Betreuung bei:

- Unternehmensnachfolge
- Unternehmenstransaktionen
- Unternehmensorganisation
- Unternehmensfinanzierung
- Familienverträge
- Stiftungen

Der Autor dieses Praxisleitfadens, Rainer Kirchdörfer, ist seit Oktober 2005 Honorarprofessor für den Lehrstuhl Recht der Familienunternehmen am WIFU und seit September 2009 Kuratoriumsmitglied der WIFU-Stiftung.

## ANSPRECHPARTNER

### Prof. Rainer Kirchdörfer

Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz  
Jahnstraße 43  
70597 Stuttgart  
E-Mail: kirchdoerfer@hennerkes.de  
Telefon: +49 711 725 79-0  
www.hennerkes.de

## WITTENER INSTITUT FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN (WIFU)

Das Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU) der Wirtschaftsfakultät der Universität Witten/Herdecke ist in Deutschland der Pionier und Wegweiser akademischer Forschung und Lehre zu Besonderheiten von Familienunternehmen. Drei Forschungs- und Lehrbereiche – Betriebswirtschaftslehre, Psychologie/Soziologie und Rechtswissenschaften – bilden das wissenschaftliche Spiegelbild der Gestalt von Familienunternehmen. Dadurch hat sich das WIFU eine einzigartige Expertise im Bereich Familienunternehmen erarbeitet. Ein Kreis von 75 Familienunternehmen macht dies möglich. So kann das WIFU auf Augenhöhe als Institut von Familienunternehmen für Familienunternehmen agieren. Mit derzeit 18 Professoren leistet das WIFU seit nunmehr 20 Jahren einen signifikanten Beitrag zur generationenübergreifenden Zukunftsfähigkeit von Familienunternehmen.

## ANSPRECHPARTNER

### Prof. Dr. Tom A. Rösen

Geschäftsführender Direktor  
Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU)  
Universität Witten/Herdecke  
Alfred-Herrhausen-Straße 50  
58448 Witten  
E-Mail: tom.ruesen@uni-wh.de  
Telefon: +49 2302 926 513  
www.wifu.de

# WIFU-PRAXISLEITFÄDEN



QR-CODE  
ZUR WIFU  
ONLINE-  
BIBLIOTHEK



Neben unseren  
Praxisleitfäden stehen in der  
**WIFU Online-Bibliothek**  
auch zahlreiche weitere  
Publikationen des  
WIFU zum kostenlosen  
Download bereit.







**WITTENER INSTITUT FÜR  
FAMILIENUNTERNEHMEN**

**UNIVERSITÄT  
WITTEN/HERDECKE**

Fakultät für  
Wirtschaftswissenschaft

Alfred-Herrhausen-Straße 50  
58448 Witten  
Tel.: +49 2302 926-513  
Fax: +49 2302 926-561  
wifu@uni-wh.de

[www.wifu.de](http://www.wifu.de)  
[www.facebook.com/gowifu](https://www.facebook.com/gowifu)

© 2020 · WIFU Witten/Herdecke