

Kraft, Gerhard

Research Report

Familienstiftungen: Gesetzliche Grundlagen, Ausgestaltung und Besteuerung

Studien

Provided in Cooperation with:

Foundation for Family Businesses / Stiftung Familienunternehmen

Suggested Citation: Kraft, Gerhard (2025) : Familienstiftungen: Gesetzliche Grundlagen, Ausgestaltung und Besteuerung, Studien, ISBN 978-3-948850-61-6, Stiftung Familienunternehmen, München

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/320371>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



Stiftung
Familienunternehmen

Familienstiftungen

Gesetzliche Grundlagen, Ausgestaltungen und Besteuerung



Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50

80538 München

Telefon: +49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail: info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Erstellt von:



Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg

Juristische und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät

Große Steinstraße 1

06108 Halle/Saale

Prof. Dr. iur. Gerhard Kraft, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

<https://steuern.wiwi.uni-halle.de/>

Zitat (Vollbeleg):

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Familienstiftungen – Gesetzliche Grundlagen, Ausgestaltungen und Besteuerung, erstellt von Prof. Dr. Gerhard Kraft, München 2025, www.familienunternehmen.de

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse.....	VII
I. Empirische Bedeutung.....	VII
II. Terminologie.....	VII
III. Motive für den Einsatz von Familienstiftungen.....	VII
IV. Dotation von Familienstiftungen.....	VIII
V. Laufende Besteuerung von Familienstiftungen und Destinatären	VIII
VI. Die Familienstiftung – kein Steuersparmodell.....	VIII
A. Einordnung der Familienstiftung im Unternehmenskontext.....	1
I. Stiftungsboom und Untersuchungsgegenstand	1
II. Struktur und Zielgruppen der Untersuchung.....	2
B. Das Entscheidungsumfeld potenzieller Stifterinnen und Stifter.....	5
I. Bei Zweifeln: Wider den Herdentrieb.....	5
II. Motive für den Einsatz von Familienstiftungen.....	5
1. Management- und Führungsholding für Familienunternehmen.....	6
2. Schutz vor feindlicher Übernahme	7
3. Mitbestimmungsfreiheit	7
4. Streitvermeidung	8
5. Abfederung von unternehmensgefährdenden Erbfolgegefahren	9
6. Asset Protection	11
III. Erscheinungsformen von Familienstiftungen.....	12
1. Unbeschränkt steuerpflichtige, rechtsfähige Familienstiftung.....	12
2. Unternehmensträgerstiftung und Beteiligungsträgerstiftung	13
3. Nicht rechtsfähige Familienstiftung (Treuhandstiftung).....	14
4. Ausländische Familienstiftung (§ 15 AStG).....	15
IV. Familienkapitalgesellschaft versus Familienstiftung	16
1. Einordnung und Perspektive der höchstrichterlichen Rechtsprechung.....	16
2. Gemeinsamkeiten.....	18

3. Unterschiede.....	19
V. Governance in der Familienstiftung.....	20
C. Der Weg in die Familienstiftung	23
I. Vorbemerkung und verwendete Symbolik.....	23
II. Vermögensausstattung einer inländischen Familienstiftung	24
1. Strukturierung der Vermögensausstattung	24
2. Erbschaft- und Schenkungsteuer	27
a) Konzeption der Steuerbefreiungs- und Verschonungsregelungen	27
b) Steuerklassenprivileg	30
c) Steuerentstehung	32
3. Ertragsteuern.....	32
a) Vermögensausstattung mit steuerlichem Privatvermögen	32
b) Vermögensausstattung mit betrieblichem Vermögen	35
4. Transaktionsbezogene Steuern	38
III. Vermögensausstattung einer ausländischen Familienstiftung	39
D. Besteuerung der Familienstiftung.....	43
I. Inländische Familienstiftung	43
1. Grundstrukturen (Überblick).....	43
a) Körperschaftsteuer	44
b) Gewerbesteuer	46
c) Umsatzsteuer	48
d) Grundsteuer.....	49
e) Erbersatzsteuer	49
2. Besonderheiten bei transnationalen Ertragsquellen	49
a) Welteinkommensprinzip und Doppelbesteuerungsabkommen	49
b) Hinzurechnungssteuersubjekt	54
II. Ausländische Familienstiftung.....	55
1. Grundstruktur	55
2. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	56

3. Einkünfteermittlung	58
a) Anwendung deutschen Steuerrechts.....	58
b) Dividenden-Vereinnahmung auf Stiftungsebene.....	58
c) Beteiligungsveräußerung	59
4. Steueranrechnung beim Zurechnungsadressaten	59
a) Beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Familienstiftung.....	59
b) Zeitliche Anrechnungsdivergenzen.....	61
E. Besteuerung der Destinatäre	63
I. Destinatäre einer inländischen Familienstiftung	63
1. Besteuerung von Destinatszahlungen an die Destinatäre	63
2. „De facto-Kapitalrückzahlungen“	64
II. Destinatäre einer ausländischen Familienstiftung	66
1. Grundkonzeption der „Dry-Income-Besteuerung“ des § 15 AStG.....	66
2. Remeduren überschießender Steuerbelastung	67
III. Sachzuwendungen.....	68
1. Inländische Familienstiftung.....	68
2. Ausländische Familienstiftung	69
IV. Vermögensanfall bei Auflösung der Familienstiftung	69
F. Schlussüberlegung: Die Familienstiftung – Instrument zwischen steuerlicher Mehrbelastung und steuerlicher Gestaltung	71
Abbildungsverzeichnis	73
Abkürzungsverzeichnis.....	75
Literaturverzeichnis	79
Rechtsprechung	83
Verwaltungsanweisungen	84
Sonstige Quellen	84

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

I. Empirische Bedeutung

Familienstiftungen sind zweifelsfrei „en vogue“. Seit längerem lässt sich ein anhaltender Stiftungsboom feststellen. Insbesondere im Kontext von Vermögensnachfolgekonzepten sowie passgenauer Unternehmensstrukturen vermag die Familienstiftung ein nicht zu vernachlässigendes Gestaltungsinstrument darzustellen.

Ausschließlich steuerliche Motive für die Errichtung inländischer oder ausländischer Familienstiftungen lassen sich dabei – entgegen mutmaßlichen landläufigen Meinungen – nahezu niemals ausmachen. Im Gegenteil, oftmals kommt die Errichtung einer ausländischen Privatstiftung in der Gestaltungs- und Beratungspraxis trotz zivilrechtlicher Vorteile nur dann in Betracht, wenn eine Vermögensübertragung ohne steuerliche Nachteile möglich ist. Somit sprechen in vielfältigen Konstellationen Gründe außerhalb von Steueroptimierungsüberlegungen für das Instrument der Familienstiftung.

II. Terminologie

Während die rechtsfähige Stiftung mittlerweile eine Legaldefinition erfahren hat, ist die Familienstiftung terminologisch von einer Begriffsvielfalt gekennzeichnet. § 80 BGB definiert die rechtsfähige Stiftung als eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung (Ewigkeitsstiftung) beziehungsweise auf einen bestimmten Zeitraum (Verbrauchsstiftung) und eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. Um als Familienstiftung zu qualifizieren, müssen weitere Tatbestandsmerkmale zum allgemeinen Stiftungsbegriff hinzutreten. Insbesondere setzt die Qualifikation als Familienstiftung voraus, dass eine Stiftung „wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist.“

Ein einheitliches, allgemein akzeptiertes steuerliches Begriffsverständnis der Familienstiftung existiert nicht. Die Definitionen der Familienstiftung in verschiedenen Landesstiftungsgesetzen, im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sowie im Außensteuergesetz (AStG) unterscheiden sich zum Teil mehr als nur graduell. Aus systematischer Sicht wäre eine einheitliche Begrifflichkeit begrüßenswert.

III. Motive für den Einsatz von Familienstiftungen

Für den Einsatz einer Familienstiftung zur Strukturierung primär unternehmerischen und nicht-unternehmerischen Vermögens können zahlreiche Motive angeführt werden. Steuerliche Erwägungen sollten diesbezüglich nicht im Vordergrund stehen. Besondere Praxisrelevanz

kommt der Familienstiftung im Rahmen der unternehmerischen Nachfolgeplanung, der Strukturierung von Entscheidungsmechanismen in Familienunternehmen, dem unternehmerischen Risikomanagement sowie der Sicherung des Familienfriedens zu.

IV. Dotation von Familienstiftungen

Die Dotation inländischer wie ausländischer Familienstiftungen stellt aus steuerlicher Sicht ein hochkomplexes Entscheidungsproblem dar. Dieses weist teilweise Gemeinsamkeiten mit anderen Errichtungsformen wirtschaftlicher Betätigung auf, teilweise lassen sich erhebliche Unterschiede identifizieren. Standardlösungen hält das Steuerrecht nicht bereit. Daher erfordert jede Vermögensausstattung einer inländischen wie einer ausländischen Familienstiftung durch im Inland ansässige Stifterinnen und Stifter eine individuelle Vorteilhaftigkeitsanalyse und stellt ein auf den Einzelfall bezogenes Entscheidungsproblem dar. Aus der Perspektive von Stifterinnen und Stiftern sollte die Etablierung einer Familienstiftungsstruktur daher wohlüberlegt sein.

V. Laufende Besteuerung von Familienstiftungen und Destinatären

Die laufende Besteuerung inländischer Familienstiftungen orientiert sich am körperschaftsteuerlichen Grundmodell, da die rechtsfähige Familienstiftung als juristische Person ein Körperschaftsteuersubjekt darstellt. Die Besteuerung der Destinatäre folgt im Grundsatz der Besteuerungslogik von Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft. Teilweise bestehen indessen erhebliche Abweichungen, die steuerplanerisch unbedingt im Auge zu behalten sind, um Fehlentscheidungen in der Zuwendungs politik von Stiftungen an ihre Destinatäre zu vermeiden. In vielen Fällen haben sowohl ertragsteuerlich als auch erbschaft- und schenkungsteuerlich Grundsatzentscheidungen des Bundesfinanzhofs für Rechtsklarheit gesorgt.

Das Besteuerungsregime betreffend ausländische Familienstiftungen ist im Außensteuergesetz verortet und normiert eine komplexe Zurechnungsbesteuerung für im Inland ansässige Stifterinnen und Stifter sowie Destinatäre. Ohne umfangreiche begleitende Expertise sind aus diesen Gründen die Etablierung sowie der laufende Einsatz einer ausländischen Familienstiftung überaus riskant, da die Liquiditäts- sowie die Belastungswirkungen der von ausländischen Familienstiftungen verursachten „Dry-Income-Besteuerung“ leicht prohibitive Ausmaße erreicht.

VI. Die Familienstiftung – kein Steuersparmodell

Weder inländische noch ausländische Familienstiftungen eignen sich als Steuersparmodell. Ihre Errichtung sollte niemals ausschließlich auf steuerlichen Erwägungen basieren. Das Instrument der Familienstiftung hält zwar durchaus interessante Gestaltungsvarianten bereit (Abfederung

prohibitiver Wirkungen der Wegzugsbesteuerung; Verschonungsbedarfsprüfung). Diese stellen sich indessen weder als familienstiftungstypische Privilegierungen dar, noch können sie als Steuerschlupflöcher interpretiert werden. In Einzelfällen kann sich der Einsatz einer Familienstiftung aus steuerlicher Sicht als massiv nachteilig erweisen, weshalb die zentrale Erkenntnis darin besteht, das Instrumentarium der Familienstiftung nur aufgrund einer langfristigen und einzelfallbezogenen Steuerwirkungsanalyse in Erwägung zu ziehen.

A. Einordnung der Familienstiftung im Unternehmenskontext

I. Stiftungsboom und Untersuchungsgegenstand

Im unternehmerischen Kontext erfreuen sich Familienstiftungen seit einigen Jahren einer ungebrochenen Beliebtheit. Stiftungsneugründungen können als gemeinnützige Stiftungen oder als privatnützige Stiftungen etabliert werden. Den Prototyp einer privatnützigen Stiftung verkörpert die Familienstiftung. Offizielle Zahlen, etwa von den Stiftungsaufsichtsbehörden geführt, zum Verhältnis neugegründeter Familienstiftungen zur Gesamtzahl der Neugründungen von Stiftungen sind – soweit ersichtlich – nicht zugänglich. Informell beispielsweise auf Fachtagungen geäußerte Praktikerschätzungen gehen davon aus, dass der Anteil privatnütziger Familienstiftungen mittlerweile jenseits der 50 Prozent-Grenze zu verorten ist. Diese Größenordnung dürfte nicht unplausibel sein. Der Begriff „Stiftungsboom“ erscheint demzufolge nicht übertrieben. Insbesondere die Kautelarpraxis hat verstärkt das Instrument der Familienstiftung für mannigfaltige unternehmerische wie außerunternehmerische Zwecke entdeckt, es scheint sich konstanter, wenn nicht gar stetig zunehmender Bedeutung zu erfreuen.

Nach der Vereinheitlichung des Stiftungszivilrechts durch die jüngste Reform in Deutschland lässt sich ein unübersehbares Schrifttum identifizieren. Die Literatur zum Stiftungssteuerrecht hält damit nicht Schritt. Hinzu tritt der Befund, dass aus der Perspektive des deutschen Steuerrechts dem Rechtsinstitut der „ausländischen Familienstiftung“ eine ganz besonders herausgehobene Stellung zukommt, weil diesem mit § 15 AStG eine zwar entlegene, gleichwohl hochkomplexe und überaus bedeutsame Vorschrift gewidmet ist.

Rechts- und gesellschaftspolitisch existieren wohl kaum Rechtsinstitute, über die derart viele Fehlvorstellungen und Missverständnisse kursieren wie über die Familienstiftung. Fehleinschätzungen zum Einsatz dieses Rechtsinstituts finden sich allenthalben, teilweise tragen neben journalistisch unbefriedigend recherchierter Berichterstattung in den Medien ideologisch einseitig eingefärbte Meinungsäußerungen in der politischen Diskussion dazu bei, dass eine versachlichte Analyse der Familienstiftung erschwert wird. Fundierte Grundlagenkenntnisse zur Familienstiftung erweisen sich als eher selten, selbst eine klare Unterscheidung der unterschiedlichen Stiftungstypen lässt sich gerade auch in der politischen Diskussion kaum ausmachen. Ideologisch motivierte, leicht über die Lippen gehende Konnotationen hinsichtlich unternehmensverbundener Familienstiftungen, die in vorschnellen pauschalen Beurteilungen wie „Steuersparmodell“ oder „Instrument für Reiche, die ihr Vermögen perpetuieren möchten“ münden, stellen eher die Regel, denn die Ausnahme dar.



II. Struktur und Zielgruppen der Untersuchung

Angesichts dieses Ausgangsbefunds stellt es ein zentrales Anliegen der vorliegenden Untersuchung dar, die Diskussion einerseits auf eine rationale Basis zu leiten, andererseits auch denjenigen, die nicht in der Tagespraxis mit steuerlichen Spezialfragen von Familienstiftungen betraut sind, einen Zugang zu dieser komplexen Thematik zu erleichtern. Der „rote Faden“ der vorliegenden Studie orientiert sich am typischen Lebenszyklus einer Familienstiftung. Die Begrifflichkeit „Lebenszyklus“ suggeriert Endlichkeit, gleichwohl wohnt dem Typus „Stiftung“ ein Momentum der Ewigkeit inne. Auch wenn das Phänomen „Familienstiftung“ demgemäß als ohne Befristung aufgelegt verstanden werden könnte, orientiert sich die Untersuchung an den steuerlichen Grundsätzen der Gründungsphase, der laufenden Besteuerung von Familienstiftung, Stifterin/Stifter und Destinatärin/Destinatär sowie dem „Exit“ aus der Stiftung, etwa durch Vollbeendigung der Familienstiftung und/oder durch Beenden der Destinatärsstellung durch einzelne Destinatärinnen/Destinatäre. Im Hinblick auf steuerliche Spezialbereiche darf auf eine aktuelle parallele Publikation verwiesen werden.¹

Angesichts der Untersuchungsstruktur bilden potenzielle Stifterinnen und Stifter die zentrale Zielgruppe der vorliegenden Studie, in deren Kalkül die Familienstiftung eine Option darstellen kann. Daran orientiert sich die Leitfrage, was eine Familienstiftung zu leisten imstande ist, was eine Kapitalgesellschaft im Gegensatz nicht zu leisten vermag. Selbstverständlich wendet sich die Untersuchung ebenfalls an vermögenssorgende Berufe wie Steuerberater, Notare, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und ähnliche Berufsgruppen sowohl in Deutschland als auch außerhalb von Deutschland. Ebenso sollten Stiftungspraktiker in Family Offices, Unternehmen, Behörden, Gerichten und Verbänden der Studie nützliche Informationen entnehmen können. Um die Materie für die verschiedenen Zielgruppen zu veranschaulichen, sind Illustrationen und Beispiele aufgenommen.

Den Fokus bildet die international-steuerliche Analyse des Phänomens Familienstiftung. Dies erklärt sich einerseits vor dem Hintergrund, dass in der Rechtswirklichkeit nahezu keine Familienstiftungen zu identifizieren sind, bei denen international-steuerliche Aspekte nur eine untergeordnete Rolle einnehmen würden. Im Gegenteil, häufig lehren die wirtschaftliche und die rechtliche Wirklichkeit, dass beispielsweise zentrale Strukturfragen, die Ausschüttungs- beziehungsweise Zuwendungspolitik, das Management und die Organisation von Familienstiftungen in hohem Maße mit komplexen international-steuerlichen Fragestellungen konfrontiert werden.

¹ Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025.

Angesichts dieser Ausgangslage verfolgt die Studie das Ziel, den Zugang zur Familienstiftung in ihrer primär steuerlichen Funktionalität zu erleichtern. Wo es angezeigt erscheint, zeigt die Untersuchung die Konsequenzen ökonomischer Weichenstellungen auf und erläutert zivilrechtliche Grundstrukturen.

B. Das Entscheidungsumfeld potenzieller Stifterinnen und Stifter

I. Bei Zweifeln: Wider den Herdentrieb

Dass die Gründe für die Errichtung einer inländischen oder einer ausländischen Familienstiftung mannigfaltig sind, dürfte außer Frage stehen. Zudem dürften kaum Zweifel daran bestehen, dass die Errichtung einer Familienstiftung im Lebenszyklus von Unternehmern und Familienunternehmen eine der denkbar weitreichendsten strategischen Entscheidungen darstellt. Hinzutritt der Umstand, dass diese Entscheidung in weitem Ausmaß nicht reversibel ist. Ihr kommt, anders gewendet, Perpetuierungscharakter zu. Metaphorisch fühlt man sich an den Schlusssatz des Songs „Hotel California“ der amerikanischen Rockband „Eagles“ erinnert: „You can check out any time you like, but you can never leave.“

Vor diesem Hintergrund und angesichts des mittlerweile häufigen Einsatzes von Familienstiftungen in der Unternehmens- und Kautelarpraxis soll an dieser Stelle betont werden, dass es sich im Normalfall als keine zielführende Strategie erweisen dürfte, einem Herdentrieb zu folgen. Mit anderen Worten sollte eine Familienstiftung nicht deshalb aufgesetzt werden, weil viele befreundete oder bekannte Unternehmerfamilien sich dieses Instruments bedienen. Im Gegenteil, die Gründung und der Einsatz einer Familienstiftung im unternehmerischen Kontext erweist sich als höchst individuelles Entscheidungsproblem. Dessen Passfähigkeit sollte bis ins kleinste Detail gegeben sein, weil die Familienstiftung anderweitig die Gefahr in sich tragen könnte, unflexible Unternehmensstrukturen zu etablieren und diese möglicherweise zu perpetuieren.

II. Motive für den Einsatz von Familienstiftungen

Für den Einsatz einer Familienstiftung zur Strukturierung primär unternehmerischen, aber auch nicht-unternehmerischen, Vermögens können zahlreiche Motive angeführt werden. Sie reichen von dem Stifterwillen einer Testamentsvollstreckung ad infinitum über den Wunsch der dauerhaft gesicherten Versorgung der Familie bis hin zum Mäzenatentum („giving something back to society“). Mitunter können auch steuerliche Überlegungen den Einsatz einer Familienstiftung nahelegen, etwa im Kontext der Begründung einer wegzugsfesten Struktur bei global mobilen Gesellschaftern im Familienkreis. Bei dieser Thematik steht die Vermeidung der kruden Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung im Vordergrund.



Zur Studie „Die reformierte Wegzugsbesteuerung – Ökonomische, verhaltenssteuernde, verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Aspekte“ (2022)

Teilweise sind diese Motive im Schrifttum² höchst detailliert ausgearbeitet, teilweise sind sie eher stichpunktartig³ aufgelistet. Den nachfolgend erörterten Gründen für den Einsatz einer Familienstiftung kommt eine besonders hohe Praxisrelevanz zu. Diskutiert werden nachfolgend:

- Management- und Führungsholding für Familienunternehmen
- Schutz vor feindlicher Übernahme
- Mitbestimmungsfreiheit
- Streitvermeidung in Familienunternehmen
- Abfederung von unternehmensgefährdenden Erbfolgegefahren
- Asset Protection

1. Management- und Führungsholding für Familienunternehmen

Da die Familienstiftung⁴ nicht mitgliedschaftlich organisiert und wenig reguliert ist, eignet sie sich in besonderem Maße als Holding für Unternehmerfamilien. Dies gilt speziell dann, wenn es unternehmens- und familienstrategisch als wichtig erachtet wird, das Familienvermögen unter Wahrung von Diskretion generationsübergreifend zusammenzuhalten und den Wünschen und Werten des Stifters zu unterstellen.

In vielen mittelständischen, inhabergeleiteten Unternehmensstrukturen leitet eine oder leiten mitunter auch mehrere Kapitalgesellschaften als Führungsholding die operative Unternehmensgruppe. Die oberste Führungsholding-Kapitalgesellschaft hält in derartigen Familienkonzernstrukturen häufig die Anteile an den operativ tätigen nachgeschalteten Kapitalgesellschaften. Im Inlandskontext werden oftmals Ergebnisabführungsverträge abgeschlossen.

Als alternative Führungskonzeption bieten sich Familienstiftungsstrukturen an. In solchen Situationen agiert die Familienstiftung als alleinige Anteilseignerin der Führungsholding oder nimmt selbst die Rolle einer Führungsholding ein. Ein daraus resultierender Nebeneffekt besteht darin, dass damit einerseits das unternehmerische Risiko begrenzt wird, andererseits ist das Vermögen der Stiftung gegen Risiken aus dem familiären Bereich abgeschirmt. Der Familienstiftung können weitere Vermögensgegenstände (im Sprachgebrauch häufig „Assets“) wie Vermietungsobjekte übertragen werden, ohne eine Gewerbesteuerpflicht und steuerliche Verhaftung der stillen Reserven befürchten zu müssen. Die Familienstiftungslösung kann bei geeigneten Kautelen auch die sonst üblichen und nur bedingt tauglichen Hilfsmittel wie

2 Z. B. von Oertzen/Ponath, Asset Protection im deutschen Recht, 3. Aufl. 2018.

3 Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 22 f.

4 Vgl. Dahlmanns, RNotZ 2020, 417 (425); Sabel/Schauer ZStV 2018, 81 (93).

Vinkulierungs- und Nachfolgeklauseln, Beschränkung von Kündigungsrechten und Abfindungsklauseln gegen Zersplitterung und Verfremdung entbehrlich werden lassen.

Ein Vorteil könnte schließlich in dem hohen Maß an Diskretion gesehen werden, da die Familienstiftung grundsätzlich keinen Jahresabschluss zu publizieren hat. Selbstverständlich wohnt dieser Überlegung auch eine „Governance-Komponente“ inne, über die im Einzelfall zu entscheiden ist.

Rechtsformbedingt sind bei einer Familienstiftung weder Mitspracherechte noch wirtschaftliche Teilhaberechte der Familie vorhanden. Sind sie erwünscht, bedürfen sie sorgfältiger Ausgestaltung, die flexibel den individuellen Bedürfnissen und Wünschen der Stifter angepasst werden kann.

2. Schutz vor feindlicher Übernahme

Eine Familienstiftungslösung mag außerdem dazu beitragen, die Gefahr einer „feindlichen“ oder „unkoordinierten“ Übernahme zu minimieren oder gar gänzlich zu verunmöglichen. Solche Übernahmestrategien gegen den Willen der Unternehmensleitung lassen sich empirisch auch im familienunternehmerischen Bereich nachweisen. Eine als Holding der Unternehmensgruppe konzipierte Familienstiftung vermag ein solches Risiko abzufedern. Denn die Stiftungsorgane sind an den in der Stiftungssatzung niedergelegten Willen des Stifters gebunden. Die Stiftung selbst hat wiederum keine Anteilseigner, über die ein mittelbarer Erwerb des Unternehmens möglich wäre.

3. Mitbestimmungsfreiheit

Im Schrifttum⁵ finden sich Hinweise darauf, dass durch den Einsatz einer (Familien-)Stiftung als Holding trotz einer steigenden Anzahl von Mitarbeitern unter bestimmten Voraussetzungen kein Aufsichtsrat einzurichten ist beziehungsweise eine paritätische Besetzung des Aufsichtsrats nicht erforderlich wird. Kapitalgesellschaften, die mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen, haben grundsätzlich einen Aufsichtsrat einzurichten. Dieser ist nach § 1 DrittelbG zu einem Drittel mit Arbeitnehmervertretern besetzt. Eine paritätische Besetzung des Aufsichtsrats verlangt das Gesetz (§ 1 Abs. 1 MitbestG) bei mehr als 2.000 Arbeitnehmern.

In der Literatur⁶ wird die Mitbestimmungsfreiheit als „vermutlich eines der wesentlichen Motive“ für den Einsatz von Familienstiftungen identifiziert. So ist bei einer Stiftung oder Stiftung & Co. KG nicht erforderlich, den Aufsichtsrat nach dem MitbestG zwingend zur Hälfte

5 Vgl. Dahlmanns, RNotZ 2020, 417 (425); Theuffel-Werhahn, ZStV 2022, 43 (45).

6 Vgl. Theuffel-Werhahn, ZStV 2022, 43 (45).

mit Vertretern der Arbeitnehmerseite zu besetzen.⁷ Ist es bei einer Stiftung einerseits möglich, dass der Stifter Wertvorstellungen, Ziele und Spielregeln festlegen kann, an welche die Organe auf Dauer gebunden sind, kann der Stifter daneben das Unternehmen unabhängig von der Mitarbeiterzahl von der Arbeitnehmermitbestimmung lossagen.⁸ Demzufolge verwundert es nicht, dass Familienstiftungen als „ideal“ zur Mitbestimmungsvermeidung bezeichnet werden.⁹

4. Streitvermeidung

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass die Familienstiftung ein sinnvolles Instrument für das Erreichen eines langfristigen Familienfriedens und einer stabilen Unternehmensführung über mehrere Generationen hinweg darstellen kann.¹⁰ Begründet wird dies mit dem gegenüber den Regeln des Kapitalgesellschaftsrechts größeren Maß an Satzungsflexibilität, das die „Rechtsform“ der Familienstiftung aufweist, und der damit verbundenen Fähigkeit, unternehmensstrategische Regelungen neben der Familienverfassung ganzheitlich und in der Satzung der Familienstiftung abzubilden. Ein besonderes Charakteristikum der Familienstiftung wird darin gesehen, dass diese die zwei Systeme „Unternehmen & Familie“ klar voneinander trennen und gleichwohl die Familiengemeinschaft über ein besonderes Organ, die Familienversammlung, miteinander verbinden kann. Dennoch wird auch von Generationenweitergaben familiär geführter Unternehmen berichtet, die trotz Einsatz des Instruments der Familienstiftung verunglückten.¹¹

Der Einsatz einer Familienstiftung im Bereich der Strukturierung der Nachfolge in unternehmerisches Familienvermögen bedeutet keine Erfolgsgarantie. Dennoch lassen sich plausible Leitlinien dafür entwickeln, bei deren Befolgung die Wahrscheinlichkeit der Erreichung der mutmaßlichen Oberziele, Sicherung des Familienfriedens und Vermeidung von Familienstreit, zunimmt.

Diesbezüglich sind folgende „Stellschrauben“ zu nennen:

- Klare Definition und Verfolgung des Zwecks der privatnützigen Familienstiftung der Verwaltung ihres Vermögens zugunsten einer oder mehrerer Familien oder bestimmter Familienmitglieder

7 Vgl. Theuffel-Werhahn, RFamU 2022, 67 (69).

8 Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057 (1059).

9 Vgl. Bayer, NJW 2016, 1930 (1933).

10 Vgl. Kohler, Streitvermeidung in Familienunternehmen durch eine Familienstiftung, in: Freiherr von Erffa/Lehleiter/Prigge (Hrsg.), Streit und Streitvermeidung im Familienunternehmen, Festschrift für Lutz Aderhold zum 70. Geburtstag, Köln 2021, 181 (185).

11 Vgl. Kohler, Streitvermeidung in Familienunternehmen durch eine Familienstiftung, in: Freiherr von Erffa/Lehleiter/Prigge (Hrsg.), Streit und Streitvermeidung im Familienunternehmen, Festschrift für Lutz Aderhold zum 70. Geburtstag, Köln 2021, 181 (183). Beispiele gescheiterter Nachfolgestrukturen trotz des Einsatzes von Familienstiftungen aus der Lebenswirklichkeit können zudem der journalistischen Wirtschaftsberichterstattung entnommen werden.

- Ausgestaltung einer Familienstiftung als Familienholding
- Nutzung der stiftungsrechtlichen Gestaltungsfreiheit in der Stiftungssatzung
- Klare Umschreibung des historischen Stifterwillens als Grundlage langfristig akzeptierter Spielregeln
- Spezifische Umschreibung des Kreises der Begünstigten durch Identifikation der in Betracht kommenden Familienmitglieder

5. Abfederung von unternehmensgefährdenden Erbfolgegefahren

Im Kontext der Themenkreise „Pflichtteilsbelastungen und Familienstiftungen“ sowie zum antizipativen „Management von Pflichtteilsergänzungsansprüchen“ sind nachfolgend einige Überlegungen angestellt. Diese können gegebenenfalls dazu beitragen, existenzielle Gefahren für den Fortbestand einer Unternehmensgruppe abzufedern.

Prinzipiell genießt das Recht eines Individuums zur Verwendung seines Vermögens Grundrechtsschutz. Im Kontext der Verfügungen von Todes wegen besteht jedoch in gewissem Umfang eine Einschränkung dieser grundgesetzlich geschützten Garantie. Diese ergibt sich aus dem Pflichtteilsrecht. Denn nach den erbrechtlichen Bestimmungen des BGB steht den nächsten Verwandten eines Erblassers, insbesondere dessen Ehegatte beziehungsweise Lebenspartner und dessen Kindern beim Tod des Vermögensinhabers ein Pflichtteilsrecht zu. Das Pflichtteilsrecht ist auf Geld gerichtet und besteht in Höhe der Hälfte des gesetzlichen Erbteils (§ 2303 BGB). Danach kann der Pflichtteilsberechtigte von dem Beschenkten den Betrag verlangen, um den sich der Pflichtteil erhöht, wenn der verschenkte Gegenstand dem Nachlass hinzugerechnet wird.¹²

Schließt ein Erblasser einen Abkömmling durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge aus, kann dieser von den Erben den Pflichtteil verlangen. Um eine Aushöhlung des Pflichtteilsanspruches durch lebzeitige Schenkungen zu vermeiden, ist in § 2325 BGB ein Pflichtteilsergänzungsanspruch vorgesehen. Sind seit einer Schenkung mehr als zehn Jahre vergangen, bleibt sie unberücksichtigt. Hierbei gilt, dass dieser Pflichtteilsergänzungsanspruch nach § 2325 Abs. 3 BGB für jedes abgelaufene Jahr zwischen der Vermögensübertragung auf die Stiftung und dem Todesfall um 1/10 abschmilzt.

Im Pflichtteilsrecht sind Familienstiftungen nicht privilegiert.¹³ Sind demzufolge seit der Gründung und Dotierung der Familienstiftung beispielsweise sechs Jahre bis zum Tod des

¹² Vgl. Kirchdörfer, FuS 2012, S. 62.

¹³ Vgl. Oppel, NWB-EV 2018, 57.

Erblässers vergangen, dann werden bei Berechnung des Pflichtteilsergänzungsanspruches nur noch 4/10 der ursprünglichen Schenkung hinzugerechnet.¹⁴

Aus dem skizzierten Regelungsgefüge ergibt sich, dass eine Familienstiftung sich Begehrlichkeiten ausgesetzt sehen kann, die im Falle des erbrechtlichen Pflichtteilsergänzungsanspruches einen erheblichen Teil des Vermögens in Anspruch nehmen können.¹⁵ Dies bedeutet, dass bereits im Kontext der Stiftungserrichtung ein vorausschauendes „Management“ von potenziellen Pflichtteilsansprüchen und Pflichtteilsergänzungsansprüchen angezeigt ist.

Angesichts dieser Ausgangslage verdient der Hinweis Erwähnung, dass die Errichtung einer Familienstiftung dazu genutzt werden kann, Pflichtteilsansprüche von Kindern und Ehegatten zu minimieren oder auszuschließen.¹⁶

Es dürfte plausibel sein, dass das gesetzliche Pflichtteilsrecht bei mittelständischen Unternehmen eine erhebliche Hürde bei der Nachfolgeplanung darstellt. Denn basiert – wie regelmäßig – der Wert des Nachlasses zu einem erheblichen Teil auf dem Unternehmenswert und ist nicht genügend sonstiges Vermögen vorhanden, um weichende Pflichtteilsberechtigte ausreichend zu bedenken, wird das gesetzliche Pflichtteilsrecht leicht zum „Show Stopper“ der Nachfolgekonzeption.

Folglich kann die frühzeitige Vermögensübertragung auf eine Familienstiftung aufgrund der Abschmelzungsregelung beim Pflichtteilsergänzungsanspruch zur Realisierung einer Nachfolgekonzeption beitragen. Denn aufgrund des Befundes, dass der Pflichtteilsergänzungsanspruch gewissermaßen mit einem zehnjährigen „Verfallsdatum“ versehen ist und demgemäß vom Zeitpunkt der Vermögensübertragung auf die Familienstiftung jedes Jahr um zehn Prozent abschmilzt, ist er nach Ablauf von zehn Jahren vollständig erloschen. Eine geeignete Strategie könnte daher darauf hinauslaufen, dass in entsprechenden Situationen durch die Errichtung der Familienstiftung zu Lebzeiten eine Minderung beziehungsweise ein Ausschluss entsprechender Pflichtteilsansprüche nach dem Tod der Stifterin oder des Stifters erreicht werden kann. Wenn nach dem Tod der Stifterin oder des Stifters deren oder dessen Abkömmlinge sterben, hat das auf die Familienstiftung übertragene Vermögen keinen Einfluss auf etwaige Pflichtteilsansprüche der Berechtigten nach dem verstorbenen Abkömmling. Denn das Vermögen der Familienstiftung zählt nicht zum Nachlass des Abkömmlings oder hat auch nicht jemals dazu gezählt.¹⁷

14 Vgl. Kirchdörfer, FuS 2012, 62.

15 Vgl. Beyer, ZStV 2023, 126.

16 Vgl. Demuth, KÖSDI 2018, 20909; dort wird ebenfalls darauf hingewiesen, dass durch Stiftungserrichtung der Zugewinnausgleichsanspruch des im gesetzlichen Güterstand lebenden Ehegatten verringert werden kann.

17 Vgl. Demuth, KÖSDI 2018, 20909.

6. Asset Protection

Zur Thematik Asset Protection durch den Einsatz einer Familienstiftung lässt sich ein reichhaltiges Schrifttum¹⁸ identifizieren. Der Effekt der Asset Protection resultiert daraus, dass Gesellschaftsanteile von Gläubigern gepfändet werden können, Gläubiger von Begünstigten einer Stiftung indessen keinen Anspruch auf Stiftungsvermögen haben.¹⁹ Der Grund hierfür liegt darin, dass Ansprüche auf den Gewinn der Stiftung typischerweise nicht einklagbar sind. Somit kann die Familienstiftung dem Schutz des eingebrachten Vermögens vor dem Zugriff Dritter dienen.

Der Gestaltungsansatz mit dem Ziel der Asset Protection liegt zunächst darin, Vermögen einer haftungsgefährdeten Person auf einen verselbstständigten Rechtsträger zu übertragen.²⁰ Dieser verselbstständigte Rechtsträger stellt häufig die inländische Familienstiftung dar, aber auch durch die Einschaltung einer ausländischen Familienstiftung lässt sich der skizzierte Gestaltungsansatz verfolgen. Kennzeichnend ist, dass das dem Stiftungszweck gewidmete Vermögen aus dem Vermögen des Stifters ausscheidet. Das Vermögen wird auf die Stiftung übertragen, also durch Übereignung Eigentum der selbstständigen Familienstiftung. Forderungs-, Mitgliedschafts-, gewerbliche Schutzrechte und andere abtretbare Rechte gehen nach § 82a BGB grundsätzlich mit Anerkennung der Stiftung kraft Gesetzes auf diese über (Legalzession).

Unbedingt zu beachten ist im Kontext der Asset Protection durch den Einsatz einer Familienstiftung, dass das deutsche Recht diese einerseits zwar als zulässig erachtet, andererseits entsprechenden Gestaltungsansätzen Grenzen setzt.²¹ Denn der Schutz von Vermögenswerten vor einem Vollstreckungszugriff geht einher mit einem Verlust der rechtlichen Verfügungs- und Einflussnahmemöglichkeit. Demzufolge lässt sich mit dem Instrument einer inländischen Familienstiftung nicht erreichen, dass die nach Asset Protection strebende Stifterin oder der Stifter auch nach Stiftungsgründung uneingeschränkt über das Vermögen der inländischen Familienstiftung verfügen kann. In der Praxis wird dem Aspekt häufig zu wenig Beachtung entgegengebracht, dass die Widmung des der Familienstiftung dotierten Vermögens nach der förmlichen Anerkennung der Stiftung im Grunde nicht mehr rückgängig gemacht und abgeändert werden kann. Ist ein bestimmter Vermögensteil erst einmal dem Stiftungszweck gewidmet worden, mag er durch die Asset Protection der Familienstiftung geschützt sein. Der Stifterin oder dem Stifter muss jedoch uneingeschränkt klar sein, dass sie die Macht über die Vermögensdisposition des in die Familienstiftung eingebrachten Vermögens aufgegeben haben.

18 Statt vieler von Oertzen/Ponath, Asset Protection im deutschen Recht, 3. Aufl. 2018; von Oertzen/Hosser, ZEV 2010, 168; Bisle, DStR 2012, 525.

19 Vgl. Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.)/Habersack, Stiftungsunternehmen 2021, 24.

20 Vgl. Bisle, DStR 2012, 525.

21 Vgl. von Oertzen/Hosser, ZEV 2010, 168.

Bei Akzeptanz dieses rechtlichen Rahmens kann die deutsche inländische Familienstiftung für Zwecke der Asset Protection attraktiv sein. Gleiches gilt auch im Grundsatz für die ausländische Familienstiftung. Denn zusammenfassend lässt sich betonen, dass das Vermögen der Familienstiftung nach erfolgter Etablierung einer Familienstiftung vollständig separiert vom Vermögen der Erben und deren Abkömmlingen ist. Ist eine zivilrechtlich wirksame Übertragung des Vermögens auf die Familienstiftung erfolgt, haben grundsätzlich weder die Gläubiger des Stifters (Erblassers) noch die Gläubiger der Erben einen Zugriff auf das Familienvermögen. Demzufolge stellt die Familienstiftung insoweit ein geeignetes Instrument der Asset Protection dar.²²

III. Erscheinungsformen von Familienstiftungen

Der Begriff „Familienstiftung“ bezeichnet keine eigene Rechtsform.²³ Die Familienstiftung stellt eine realtypische Ausprägung des allgemeinen Stiftungsbegriffs dar. Die Begrifflichkeit der „Familienstiftung“ lässt sich in mannigfaltigen Schattierungen nachweisen, wobei es das Anliegen der nachfolgenden Überlegungen ist, die empirisch relevantesten Erscheinungsformen überblicksartig zu kategorisieren und voneinander abzugrenzen.

1. Unbeschränkt steuerpflichtige, rechtsfähige Familienstiftung

Mit der jüngsten Reform des Stiftungszivilrechts – im Wesentlichen normiert in den §§ 80 ff. BGB – hat die Rechtsfigur der Stiftung erstmals eine Legaldefinition erfahren. § 80 BGB definiert sie als eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung (Ewigkeitsstiftung) beziehungsweise auf einen bestimmten Zeitraum (Verbrauchsstiftung) und eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. Um als Familienstiftung zu qualifizieren, müssen weitere Tatbestandsmerkmale zum allgemeinen Stiftungsbegriff hinzutreten. Die Begrifflichkeit „Familienstiftung“ erweist sich rechtstatsächlich als überaus heterogen.²⁴

Eine erste begriffliche Annäherung vermag eine Familienstiftung als „im Interesse einer oder mehrerer Familien oder Familienmitglieder errichtet“ zu umschreiben. In Bezug auf eine nach deutschem Recht gegründete Stiftung regelt die Bestimmung des § 83a BGB hinsichtlich der Ansässigkeit, dass die Verwaltung der Stiftung im Inland zu führen ist. Steuerlich wird eine derartige Stiftung im „Normbereich“ typischerweise auch über einen Ort der Geschäftsleitung²⁵ im Sinne des § 10 AO im Inland verfügen. Obgleich terminologisch nicht ganz präzise wird

22 Vgl. statt vieler Demuth, KÖSDI 2016, 20003.

23 Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 19.

24 Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, S. 29-40, Gliederungspunkt B; Kraft, NWB Erben & Vermögen 2025, 51.

25 Dazu Kraft, DStR 2024, 2154.

zur Umschreibung derartiger Erscheinungsformen einer Familienstiftung im Rahmen dieser Studie mitunter auch der Terminus einer „Inländischen Familienstiftung“ verwendet.

2. Unternehmensträgerstiftung und Beteiligungsträgerstiftung

Sowohl für das betriebswirtschaftliche als auch für das juristische Verständnis wichtig ist die praktische Unterscheidung in Unternehmensträgerstiftungen und Beteiligungsträgerstiftungen.²⁶ Eine Unternehmensträgerstiftung als (Familien-)Stiftung betreibt ein Unternehmen selbst unter ihrer Rechtsform. Die Kautelarpraxis steht Unternehmensträgerstiftungen eher zurückhaltend gegenüber.²⁷ Ihre empirische Bedeutung ist niedriger als die der Beteiligungsträgerstiftung. Dies könnte darauf zurückzuführen sein, dass sich Unternehmensträgerstiftungen im Hinblick auf Gestaltungsmöglichkeiten als weniger flexibel erweisen. Für den Regelfall wird die Beteiligungsträgerstiftung als vorzugswürdig beurteilt, wenn es darum geht, flexibel auf unternehmerische Herausforderungen beispielsweise durch Anpassung der Gesellschaftsverträge reagieren zu können.²⁸

Die Genese einer Unternehmensträgerstiftung ist im nachfolgenden Beispiel illustriert.

Beispiel:

Stifterin S betreibt ein Einzelunternehmen mit inländischen und ausländischen Betriebsstätten. S bringt das Einzelunternehmen mit sämtlichen Aktiven und Passiven im Wege der Erstdotation in eine Familienstiftung ein. Die Familienstiftung wird damit zur Unternehmensträgerstiftung.

Das Gros sämtlicher Familienstiftungen besteht in sogenannten Beteiligungsträgerstiftungen. Diese halten – gegebenenfalls neben anderen Vermögenswerten – eine oder mehrere Gesellschaftsbeteiligungen. Im Rahmen einer Beteiligungsträgerstiftung wird ein Unternehmen selbst als Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft betrieben. Dadurch bleibt in derartigen Fallkonstellationen eine höhere Flexibilität erhalten. Das von der Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft betriebene Unternehmen unterliegt damit nicht den teilweise etwas schwerfälligeren Regularien des Stiftungsrechts. Auch die Errichtung einer Beteiligungsträgerstiftung ist nachfolgend exemplifiziert.

26 Vgl. Kraft, Die Familienstiftung als Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftslehre, in Richter/Meyering/Sopp, Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre – Festschrift zum 65. Geburtstag von Heinz Kußmaul, Berlin 2022, 605.

27 Vgl. Kraft, FR 2024, 541; Steiner, Betriebswirtschaftliche Beratung 2024, 24 (25).

28 Vgl. Demuth, KÖSDI 2023, 23055 (23058).

Beispiel:

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin S hält 100 Prozent der Kommanditanteile an der SM-GmbH & Co. KG. Komplementär ist ihr Ehemann M. Ferner hält sie 100 Prozent der Anteile an der S-GmbH im Privatvermögen.

Im Wege der Erstdotation werden sowohl die Kommanditanteile an der SM-GmbH & Co. KG als auch die S-GmbH-Anteile in die inländische S-Familienstiftung eingebracht. Die S-Familienstiftung ist aufgrund der Verpflichtung der Stifterin im Stiftungsgeschäft Inhaberin beider Anteilsklassen geworden. Als Beteiligungsträgerstiftung hält sie sowohl den 100 Prozentanteil an der SM-GmbH & Co. KG als auch den 100 Prozentanteil an der S-GmbH.

3. Nicht rechtsfähige Familienstiftung (Treuhandsstiftung)

Neben der als juristische Person anerkannten rechtsfähigen Stiftung kennt die deutsche Rechtsordnung noch die rechtlich unselbstständige Stiftung, die keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt. Dieser Typus hat keine spezifische zivilrechtliche Regelung erfahren. Rechtlich unselbstständige Stiftungen werden auch als Treuhandsstiftungen,²⁹ als nicht rechtsfähige Stiftung oder als fiduziarische Stiftung bezeichnet. Die ihnen zugrunde liegende zivilrechtliche Konstruktion basiert auf einem Treuhandverhältnis. Dieses kann typischerweise als Schenkung unter Auflage, als Treuhandvertrag, nach den Typenkriterien des Auftragsrechts oder des Geschäftsbesorgungsrechts ausgestaltet sein.³⁰

Die nicht rechtsfähige Stiftung stellt keine Rechtsform im eigentlichen Sinne dar. Vielmehr behandelt die Rechtsordnung sie als ein gesetzlich nicht geregeltes Treuhandvermögen.³¹ Da die nicht rechtsfähige Stiftung keine juristische Person ist, kann sie nicht Träger von Rechten und Pflichten sein. Zivilrechtlich lässt sie sich als Rechtsverhältnis zwischen dem Stifter und dem Rechtsträger des zugewendeten zweckgebundenen Vermögens charakterisieren. Mit der Errichtung einer nicht rechtsfähigen (Familien-)Stiftung wird auf schuldrechtlichem Weg eine Vermögenstrennung (Sondervermögen) und Zweckwidmung dieses Sondervermögens herbeigeführt.³²

Die unselbstständige Stiftung bedarf damit eines rechtsfähigen Trägers (Stiftungsträgers), um handeln zu können. Bereits reichsgerichtliches Richterrecht definierte³³ die nicht rechtsfähige Stiftung (Treuhandstiftung) als Vermögenszuwendung eines Stifters an einen Treuhänder mit

29 Vgl. Krüsmann, ZStV 2023, S. 201.

30 Vgl. Stolte, BB 2023, 2755.

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

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

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

der Auflage, die übertragenen Werte dauerhaft zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks zu nutzen. Der BGH³⁴ arbeitet mit einer ähnlichen Umschreibung: „Unter einer unselbstständigen Stiftung versteht man die Übertragung von Vermögenswerten auf eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, diese als ein vom übrigen Vermögen des Empfängers getrenntes wirtschaftliches Sondervermögen zu verwalten und dauerhaft zur Verfolgung der vom Stifter gesetzten Zwecke zu verwenden.“

Da nicht rechtsfähige Familienstiftungen aus steuerlicher Perspektive keine Vorzüge gegenüber der rechtsfähigen Variante bieten, werden sie in der vorliegenden Studie nicht weiterverfolgt. Beide Stiftungsformen werden ertrag- und schenkungsteuerlich im Grundsatz identisch behandelt.³⁵ Nicht zu leugnende außersteuerliche Vorteile der nicht rechtsfähigen Familienstiftung gegenüber einer rechtsfähigen Familienstiftung, wie beispielsweise geringerer Gründungs- und Verwaltungsaufwand, höhere Flexibilität, fehlende Stiftungsaufsicht, künftig nicht verlangte Registerpublizität oder auch Erleichterungen im Bereich von Rechnungslegung und Prüfung und mit alledem verbunden geringere Kosten sollen indessen vorliegend nicht verschwiegen werden. Mitunter wird sie für kleinere Vermögen vorgeschlagen.³⁶

4. Ausländische Familienstiftung (§ 15 AStG)

Der rechtliche Typus der „ausländischen Familienstiftung“, die weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland haben darf, stellt eine eigenständige, spezielle Regelungsmaterie dar, die ihren normativen Niederschlag in § 15 AStG gefunden hat. Die Bestimmung ist in elf Absätze gegliedert, wobei sie von umfangreichen Erläuterungen der Finanzverwaltung im Anwendungserlass zum Außensteuergesetz (AEAAStG) ergänzt wird.

Ihre Bedeutung hat in den vergangenen Jahren sprunghaft zugenommen, was sich auch in der dramatisch gestiegenen Befassung der Finanzgerichte und des BFH mit dem rechtlichen Phänomen der „ausländischen Familienstiftung“ widerspiegelt. Die Vorschrift des § 15 AStG lässt sich als Missbrauchsvermeidungsvorschrift verstehen. Dieser Charakter kommt darin zum Ausdruck, dass Abs. 1 der Norm unter bestimmten, vom Gesetzgeber inzidenter missbilligter Voraussetzungen, die Zurechnung der Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung zu dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter beziehungsweise Bezugs- oder Anfallsberechtigten bestimmt. Die Bestimmung normiert, dass Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung (prioritär) dem Stifter zuzurechnen sind, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist. In Ermangelung eines unbeschränkt steuerpflichtigen Stifters erfolgt die Zurechnung von Vermögen

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

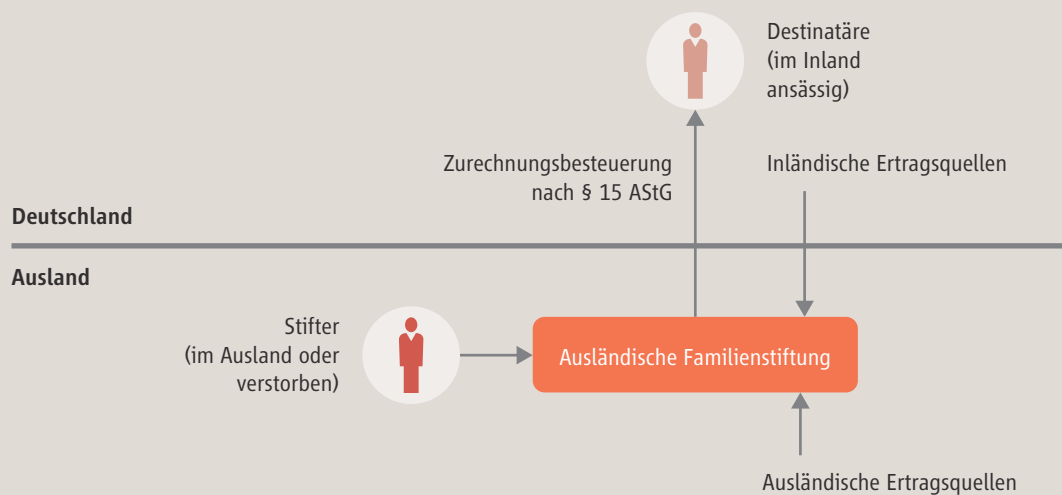
35 Die ertragsteuerliche Rechtsgrundlage der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht einer Treuhandstiftung findet sich in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Die Körperschaftsteuerpflicht setzt voraus, dass die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht mehr vom Willen des Stifters abhängig ist. Vgl. Gemmer, SB 2024,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

36 Vgl. Gemmer, SB 2024, 115.

und Einkünften der Familienstiftung den unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatären, die das Gesetz als bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt umschreibt.

Die nachfolgende Abbildung zeigt auf, dass die Zurechnung von Einkünften der ausländischen Familienstiftung zu den unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatären, die vom Gesetz (§ 15 Abs. 1 AStG) als Bezugsberechtigte beziehungsweise als Anfallsberechtigte bezeichnet werden, subsidiär nur dann zur Anwendung kommt, wenn keine unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter vorhanden sind. Die Abbildung 1 geht davon aus, dass die Stifter mangels Inlandsansässigkeit nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen oder bereits verstorben sind.

Abbildung 1: „Ausländische Familienstiftung“ mit Inlandsdestinatären (Eigene Darstellung)



IV. Familienkapitalgesellschaft versus Familienstiftung

1. Einordnung und Perspektive der höchstrichterlichen Rechtsprechung

Stellt die Familienkapitalgesellschaft als Organisationsform unternehmerischer Aktivitäten bei den meisten Protagonisten ein vertrautes Instrument dar, erweist sich die Familienstiftung häufig als erklärungsbedürftig. Beide Rechtsinstitute weisen sowohl Gemeinsamkeiten als auch Unterschiede auf, die nachfolgend cursorisch zu illustrieren sind.

In der jüngeren Rechtsprechung des BGH lässt sich diesbezüglich eine klare und aufschlussreiche Tendenz zur Annäherung aufzeigen. Der BGH³⁷ hat nämlich in seiner richtungsweisenden Entscheidung aus dem Jahre 2016 zwar einerseits darauf verwiesen, dass der Destinatär einer

37 Vgl. BGH v. 08.09.2016 – III ZR 7/15, BB 2016, 2569, Rz. 14.

Stiftung mit Gesellschaftern einer Handelsgesellschaft zwar nicht unmittelbar gleichzusetzen sei, da er nicht inkorporiertes Mitglied der Stiftung sei. Andererseits seien gleichwohl auch angesichts des Fehlens der „Binnenbeziehung mit einer gesellschaftsrechtsähnlichen Struktur“ die Zwecke einer Handelsgesellschaft und einer Stiftung in Bezug auf die Gesellschafter beziehungsweise die Destinatäre so ähnlich,³⁸ dass es geboten sei, in analoger Anwendung der Grundsätze des Internationalen Gesellschaftsrechts auch das Rechtsverhältnis zwischen Stiftung und (potenziellem) Destinatär dem Personalstatut³⁹ der Stiftung zuzuordnen. Der BGH konzidiert, dass eine Handelsgesellschaft typischerweise auf die Erwirtschaftung eines Gewinns gerichtet sei, der letztlich in Form von Ausschüttungen ihren Gesellschaftern zugutekommen solle. Zweck einer Stiftung sei es in vergleichbarer Weise, ihr Vermögen beziehungsweise die Erträge hieraus unmittelbar oder mittelbar den Begünstigten (Destinatären) zuzuwenden. Deshalb sei deren Verhältnis zur Stiftung in dieser entscheidenden Hinsicht mit der Rechtsbeziehung von Gesellschaftern zur Gesellschaft gleichartig.⁴⁰

Die steuerrechtliche Judikatur des BFH folgt der Angleichungstendenz von (Familien-)Kapitalgesellschaften und (Familien-)Stiftungen in einigen Bereichen. Allerdings lassen sich in der höchstrichterlichen steuerlichen Judikatur auch Felder identifizieren, in denen der BFH die Angleichung der steuerlichen Behandlung von (Familien-)Kapitalgesellschaft und (Familien-)Stiftung mit dezidierten Erwägungen negiert. Beispielsweise gehören nach Auffassung des BFH Leistungen einer rechtsfähigen privatrechtlichen (Familien-)Stiftung an ihre Destinatäre zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG.⁴¹ Fraglos können folglich privatnützige Familienstiftungen Leistungen an ihre Stifter beziehungsweise Destinatäre gewähren, die im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG Gewinnausschüttungen vergleichbar sind.⁴² Insoweit besteht inhaltlich ein Gleichlauf mit Dividenden einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilsinhaber. Andererseits hat der BFH⁴³ mit zwei jüngeren Grundsatzentscheidungen im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftungen die Berechtigung zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos versagt. Somit lässt sich keine generelle Tendenz einer vollumfänglichen Angleichung von (Familien-)Kapitalgesellschaft und (Familien-)Stiftung in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung identifizieren. Vielmehr wendet der BFH das Recht bereichsspezifisch an. Dies hat zur Konsequenz, dass sich die steuerliche Behandlung von (Familien-)Kapitalgesellschaften einerseits und (Familien-)Stiftungen andererseits je nach Regelungsmaterie sowohl identisch als auch unterschiedlich darstellen kann. Die Judikatur des I. Senats des BFH gibt der am

38 Vgl. Kraft, ISR 2020, 267 (269).

39 Das Personalstatut der Stiftung ist auch für die Rechtsstellung als Destinatär und die daraus folgenden Ansprüche maßgeblich. Im Urteilsfall gelangte der BGH zur Erkenntnis, dass dies Österreich war.

40 Vgl. Kraft, ISR 2020, 267 (269).

41 Vgl. BFH v. 03.07.2024 – I R 46/20, BFH/NV 2025, 102.

42 Vgl. Kraft, Ubg 2024, 319.

43 Vgl. BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381; BFH v. 17.05.2023 – I R 46/21, BFH/NV 2023, 1408.

Wortlaut orientierten Auslegung im erörterten Kontext jedenfalls insoweit den Vorzug, als der positiven Rechtslage klare Hinweise zur jeweiligen Behandlung entnommen werden können.

Schließlich lassen sich regelungsbedürftige Bereiche anführen, hinsichtlich derer noch keine Klarheit herrscht. So sind die steuerlichen Rechtsfolgen einer verdeckten Vermögenszuwendung⁴⁴ durch eine privatnützige Familienstiftung an Stifter oder Destinatäre nicht vollumfänglich geklärt,⁴⁵ wohingegen im Verhältnis Kapitalgesellschaft und Anteilsinhaber die Rechtsinstitute der „verdeckten Gewinnausschüttung“ sowie der „verdeckten Einlage“ hinlänglich eingeübte Tatbestands- und Rechtsfolgestrukturen etabliert haben.

2. Gemeinsamkeiten

Tabellarisch aufzählen lassen sich die folgenden strukturellen Gemeinsamkeiten zwischen Familienkapitalgesellschaft versus Familienstiftung:

- Eigenschaft als juristische Person von Familienstiftung und Familienkapitalgesellschaft
- Sphärentrennung (Eignung zur Asset Protection)
- Typenvergleich bei ausländischen Institutionen/Organisationsformen
- Formalisiertes Gründungsprozedere
- Eignung als Instrument des Managements von unternehmerischen Familienvermögen sowie als Instrument der Führung von Familienunternehmensgruppen
- Körperschaftsteuerpflicht von unbeschränkt steuerpflichtigen Familienkapitalgesellschaften sowie von unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftungen
- Behandlung von Zuwendungen der Familienkapitalgesellschaft an die Gesellschafter als Dividenden beziehungsweise von Familienstiftungen an die Destinatäre als Dividenden-ähnliche ertragsteuerpflichtige Erträge
- Unter Umständen „Durchgriff“ durch die juristische Person bei nach ausländischem Recht gegründeten Familienkapitalgesellschaften beziehungsweise Familienstiftungen („piercing the corporate/foundation veil“)
- Steuerliche Behandlung der Errichtung ähnlich bei Familienkapitalgesellschaften einerseits beziehungsweise Familienstiftungen andererseits
- Begriff „Privatanleger“ im Sinne des KAGB umfasst sowohl Stiftungen als auch (Kapital-) Gesellschaften⁴⁶

44 Ausführlich zur Problematik Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, S. 160 ff. S. auch Maciejewski, StuW 2024, 158 (174).

45 Vgl. Nachweise zum Beispiel bei Schulz, Familienstiftungen, 57.

46 Vgl. Zetzsche in: Assmann/Wallach/Zetzsche (Hrsg.), KAGB Kommentar, § 1, Rn. 227.

- Bestimmung des Orts der Geschäftsleitung als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung nach identischen Prinzipien bei Familienkapitalgesellschaft und Familienstiftung

3. Unterschiede

Die strukturellen Unterschiede zwischen Familienkapitalgesellschaft und Familienstiftung sind – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – der folgenden Auflistung zu entnehmen:

- Managementprozesse der Familienkapitalgesellschaft gegenüber der Familienstiftung gegebenenfalls unterschiedlich, zum Beispiel im Hinblick auf die gesetzlich vorgegebenen Rahmenbedingungen der Entscheidungsfindung
- Entscheidungsstrukturen sowie Entscheidungsfindung in beiden Rechtsformen kompetenz-ziell unterschiedlich gelagert
- Unterschiedliche Mitgestaltungsrechte und Teilhaberrechte der Gesellschafter von Familienkapitalgesellschaften einerseits und der Destinatäre von Familienstiftungen andererseits
- Fehlende gesetzliche Definition bei Familienkapitalgesellschaften gegenüber heterogenen Definitionen von Familienstiftungen
- Regelungen betreffend das steuerliche Einlagekonto von der höchstrichterlichen Rechtsprechung unterschiedlich beurteilt
- Verfügbarkeit über die Berechtigung des Gesellschaftsanteils beziehungsweise der Destinatärsstellung insoweit unterschiedlich, als über den Gesellschaftsanteil verfügt werden kann, wohingegen die Destinatärsstellung ein höchst persönliches Recht darstellt, welches nicht veräußert werden kann
- Erwerbszweck und Gewinnstreben inhärent bei Kapitalgesellschaften, bei Familienstiftung abhängig vom Stiftungszweck
- Exit aus der jeweiligen Institution hinsichtlich der Regelung der Beendigung/Auflösung unterschiedlich geregelt; für Kapitalgesellschaften geregelte generelle Liquidationsbesteuerung des § 11 KStG bei Stiftungen nicht anwendbar
- Überwachung der laufenden Geschäftsführung bei Kapitalgesellschaften institutionell detaillierter und strenger geregelt
- Gesetzliche Regelung der Prüfungspflicht durch unabhängige Wirtschaftsprüfer bei Kapitalgesellschaften strenger geregelt
- Sitzverlegung möglich bei (Familien-)Kapitalgesellschaft, Sitzverlegung stellt bei (Familien-)Stiftung Auflösungsgrund dar⁴⁷

47 Vgl. Hilser/Wagner/Wunderlich, RIW 2022, 796.

- Wegzugsverbot für Stiftungen nach § 83a BGB gegenüber prinzipieller grenzüberschreitender EU-Mobilität für Kapitalgesellschaften
- Anwendbarkeit von Schenkungsteuerrecht (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG) bei Auflösung, Aufhebung, Zulegung oder Zusammenlegung von (Familien-)Stiftungen; Anwendbarkeit von ertragsteuerrechtlichen Regelungen bei (Familien-)Kapitalgesellschaften (bspw. körperschaftsteuerliche Bestimmungen bei Liquidation, umwandlungssteuerrechtliche Bestimmungen bei Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel).

V. Governance in der Familienstiftung

Der Themenkomplex Governance macht auch vor dem Institut der Familienstiftung nicht halt. Ausgehend von theoretischen Vorarbeiten und entsprechender Fundierung im Bereich der Corporate Governance hat sich mittlerweile die Forschungsrichtung der Foundation Governance eigenständig etabliert. Fragen nach ihrer Sinnhaftigkeit, Regulierungsnotwendigkeit und ihrer Vereinbarkeit mit dem Wesen der Familienstiftung kommt insoweit erhebliche Bedeutung zu.

Corporate Governance wird gemeinhin verstanden als rechtlicher und faktischer Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens.⁴⁸ Darin eingeschlossen sind die Organisation der Unternehmensleitung, ihre Kompetenzen und die Ziele, auf die sie verpflichtet ist. Das Bedürfnis einer externen Corporate Governance wird flankiert vom Verhältnis des Unternehmens zu den dem Unternehmen verbundenen Stakeholdern. Corporate Governance dient der Verbesserung der Unternehmensführung und -kontrolle mit dem dahinterstehenden Ziel, das Unternehmen vor den negativen Auswirkungen von Interessenkonflikten zu schützen.⁴⁹ Governance trägt damit generell dazu bei, Entscheidungsstrukturen in Organisationen zu verbessern.

Wird zwar eine weitgehende Aufnahme von Foundation Governance-Regelungen in das Gesetz zumindest derzeit noch als Utopie bezeichnet,⁵⁰ bestehen nach aktuellem Forschungsstand kaum Zweifel, dass zielführenden Governance-Strukturen auch in Familienstiftungen vollumfängliche Berechtigung zukommt. Dafür sprechen bereits die Informationsbedürfnisse der Stakeholder und weiteren Beteiligten (insb. Destinatäre, Geschäftspartner, potenzielle Zustifter, Stiftungsaufsicht, Zuwendende, Fiskus, interessierte Öffentlichkeit, um nur eine Auswahl anzuführen). Ob dies in der Etablierung eines eigenständigen „Foundation Governance-Kodex“ münden muss, kann dahingestellt bleiben. Immerhin ist nicht zu leugnen, dass „Corporate“ und „Foundation“ Governance rechtlich und ökonomisch in unterschiedlichen Dimensionen

48 Vgl. Hippeli in: Achleitner/Block/Strachwitz, Stiftungsunternehmen, 126.

49 Vgl. Schmidt-Schmiedebach, Stiftung und Governance Kodex, Wiesbaden 2016, 56.

50 Vgl. Schmidt-Schmiedebach, Stiftung und Governance Kodex, Wiesbaden 2016, 436.

beheimatet sind, weshalb sich eine direkte Übertragung von Regelungen als fragwürdig erweisen würde.

Indessen ist darauf hinzuweisen, dass sich Familienstiftungen nicht an Kapitalmärkten finanzieren. Daher fehlt im Gegensatz zu kapitalmarktfinanzierten Unternehmen eine Kapitalmarktkontrolle bei Familienstiftungen, der damit verbundene Disziplinierungseffekt bleibt somit institutionell bedingt aus. Demzufolge unterliegen die allermeisten Familienstiftungen keiner wie auch immer gearteten effektiven Kapitalmarktkontrolle.⁵¹ Bei Familienstiftungen sind weder handelbare Kapitalanteile vorhanden, noch muss der Vorstand der Familienstiftungen eine Übernahme fürchten. Als Konsequenz fehlen Marktsanktionen wegen Missmanagements. Anders gewendet scheidet somit für Familienstiftungen eine Kontrolle durch die Märkte aus, häufig fehlt es auch an einem Marktinteresse an den Aktivitäten der allermeisten Stiftungen. Folgt man entsprechenden theoretischen Erkenntnissen, vermag eine solche Ausgangslage den Anreiz der Agenten zu opportunistischem Verhalten zu erhöhen. Umso mehr besteht das Bedürfnis, unabhängige Leitlinien für eine Stiftung-Governance zu etablieren.

51 Vgl. Lange, AcP 2014, 511 (522).

C. Der Weg in die Familienstiftung

I. Vorbemerkung und verwendete Symbolik

Zum Zweck der Visualisierung und einer plastischen Nachvollziehbarkeit werden die folgenden Überlegungen von Grafiken ergänzt. Die dabei einheitlich und durchgängig verwendeten Symbole können der Abbildung 2 entnommen werden.

Abbildung 2: Verwendete Symbole (Eigene Darstellung)



Die Ausführungen gehen davon aus, dass es einem im Inland steuerlich ansässigen Stifter beziehungsweise einer Stifterin offensteht, eine nach inländischem Recht gegründete (rechtsfähige) Familienstiftung oder eine ausländische Familienstiftung im Sinne des § 15 AStG mit Vermögen auszustatten. Bezüglich des Vermögens, welches gegenständlich in die jeweilige Familienstiftung eingebracht wird, steht der Stifterin/dem Stifter theoretisch eine unbegrenzte Anzahl von Vermögenswerten („Assets“ bzw. „Asset-Klassen“) zu. Aus steuerlicher Sicht bietet sich zunächst eine Systematisierung in Vermögensgegenstände des Privatvermögens sowie in solche mit betrieblicher Relevanz an. Die nachfolgende Liste vermittelt einen Überblick, ist indessen keineswegs als abschließend zu verstehen:

Beispiele für die Einbringung von steuerlichem Privatvermögen:

- Barvermögen
- Schmuck
- Streubesitzanteile
- Wertpapierdepots
- Kunstgegenstände
- Weinsammlung
- Anteile an Kapitalgesellschaften
- Grundstücke im Privatvermögen

- Vermögensgegenstände gehobenen Lebensstandards (Oldtimer, Jachten, Weinkeller, Jagdausrüstung)
- Anteile an Kapitalgesellschaften (§§ 17, 20 Abs. 2 EStG)

Beispiele für die Einbringung von steuerlichem Betriebsvermögen:

- Einzelunternehmen (Betriebe)
- Mitunternehmeranteile, inklusive Sonderbetriebsvermögen (Vorsicht bei Teilen eines Mitunternehmeranteils!)
- Teilbetriebe
- im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften

Die Vermögensausstattung einer privatnützigen Familienstiftung bei Stiftungserrichtung wirft Besteuerungsfragen sowohl für die Stiftung als auch für den Stifter auf.⁵² Regelmäßig sind steuerliche Auswirkungen anlässlich der Vermögensausstattung einer privatnützigen Familienstiftung insbesondere bei der Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, bei den Ertragsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) sowie bei der Umsatzsteuer und bei der Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen. Die Ausführungen konzentrieren sich auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen sowie auf die ertragsteuerlichen Konsequenzen.

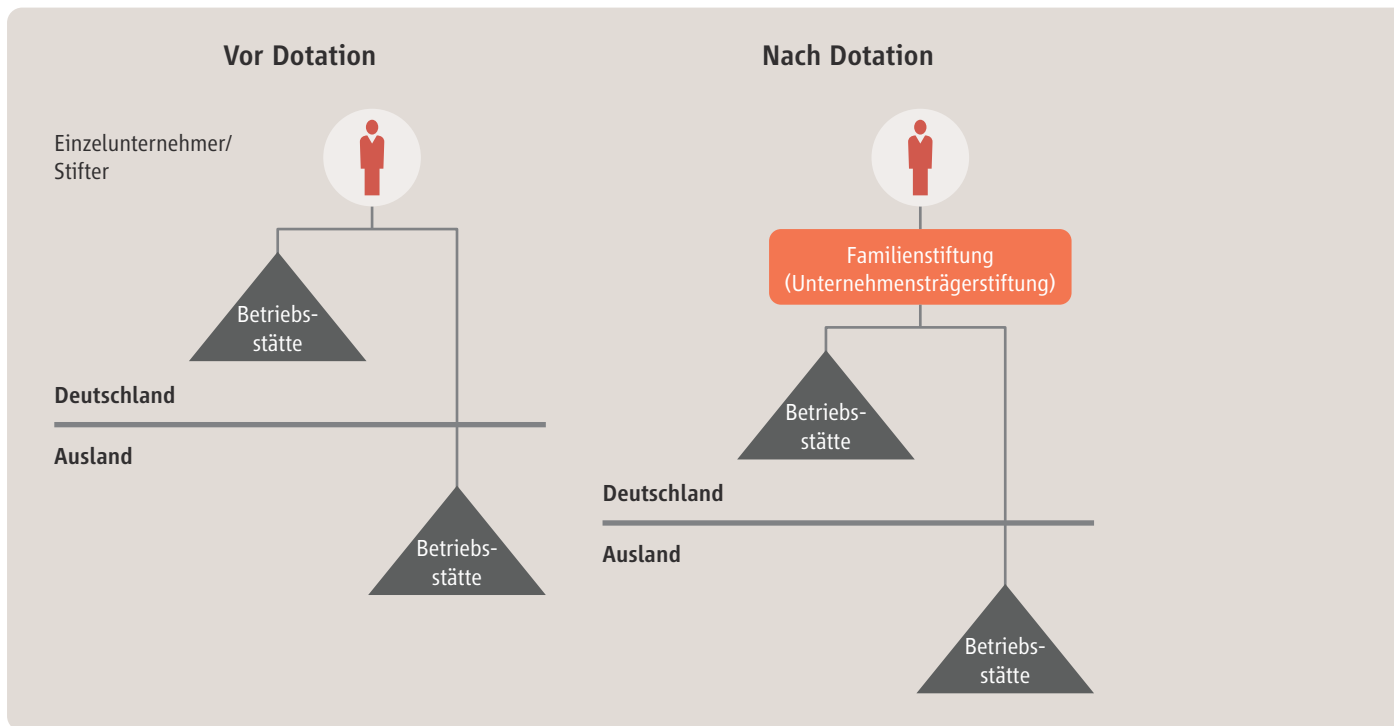
II. Vermögensausstattung einer inländischen Familienstiftung

1. Strukturierung der Vermögensausstattung

Die nachfolgenden Ausführungen basieren darauf, dass privates oder betriebliches Vermögen einer natürlichen Person, der Stifterin oder des Stifters, in eine Familienstiftung eingebracht werden. Diese Transaktion wird im Fachsprachgebrauch als Dotation bezeichnet. Strukturell entäußern sich Stifterin beziehungsweise Stifter ihres in die Familienstiftung eingebrachten Vermögens, wie in der nachfolgenden Übersicht für die Vermögensausstattung einer Familienstiftung mit Betriebsvermögen illustriert wird. Dem Schaubild liegt der Lebenssachverhalt zugrunde, wonach eine Familienstiftung mit einem vormals von einem Unternehmer – dem Stifter – betriebenen Einzelunternehmen dotiert wird. Dieses Einzelunternehmen verfügte sowohl über im Inland als auch im Ausland belegene Betriebsvermögensteile, in steuerlicher Terminologie handelt es sich um Betriebsstätten im Sinne des § 12 AO.

⁵² Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 241.

Abbildung 3: Dotation einer inländischen Familienstiftung durch Einbringung eines Einzelunternehmens mit inländischer und ausländischer Betriebsstätte (Eigene Darstellung)

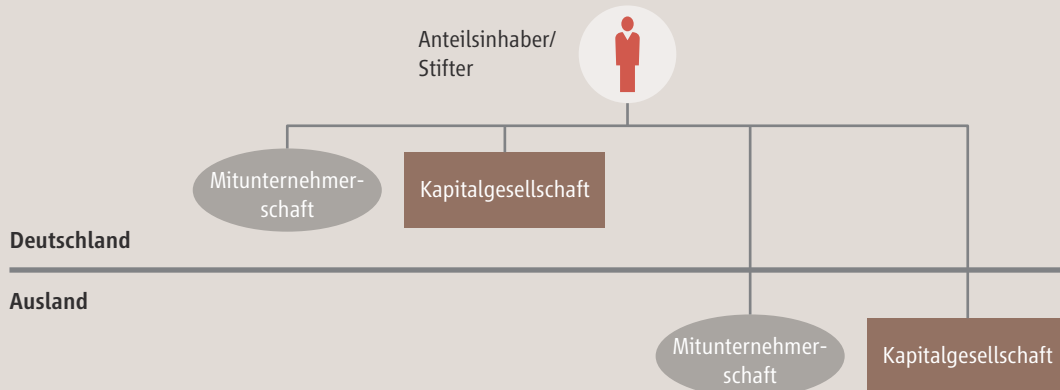


Wie aus Abbildung 3 hervorgeht, hat der Stifter und vormalige Einzelunternehmer nach der Vermögensausstattung der Familienstiftung keinen rechtlichen Zugriff mehr auf das Unternehmen. Unternehmensträgerin in rechtlicher Zuständigkeit ist aufgrund des Stiftungsgeschäfts die Familienstiftung geworden.

Gegenstand der Vermögensausstattung einer Familienstiftung mit unternehmerischem Vermögen ist häufig die Einbringung von Personengesellschafts- oder Kapitalgesellschaftsanteilen in die Familienstiftung. Die Personengesellschaft stellt steuerlich im Regelfall – vorbehaltlich reiner Vermögensverwaltung – eine Mitunternehmerschaft dar, weshalb sich die Übersichten dieser Terminologie bedienen. Entsprechende Transaktionsstrukturen sind in den folgenden Schaubildern illustriert.

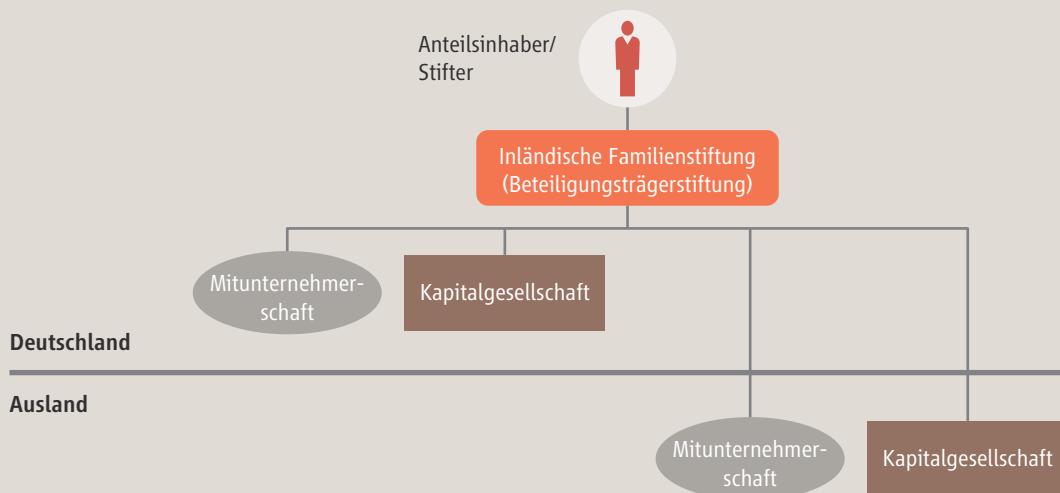
Abbildung 4 zeigt den aktuellen Inhaber von Anteilen an in- und ausländischen Mitunternehmeranteilen sowie Kapitalgesellschaftsbeteiligungen. Verpflichtet sich der Stifter/Anteilshaber im Stiftungsgeschäft zur Einbringung seiner in- und ausländischen Mitunternehmeranteile sowie Kapitalgesellschaftsbeteiligungen in eine Familienstiftung, so entsteht strukturell die in der Abbildung 4 gezeigte Eigentümerstruktur an den Gesellschaften.

Abbildung 4: Vor Dotation einer inländischen Familienstiftung durch Einbringung von Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaft (Eigene Darstellung)



Nach der Dotation der Familienstiftung stellt sich die gesellschaftsrechtliche Inhaberstruktur wie in Abbildung 5 gezeigt dar.

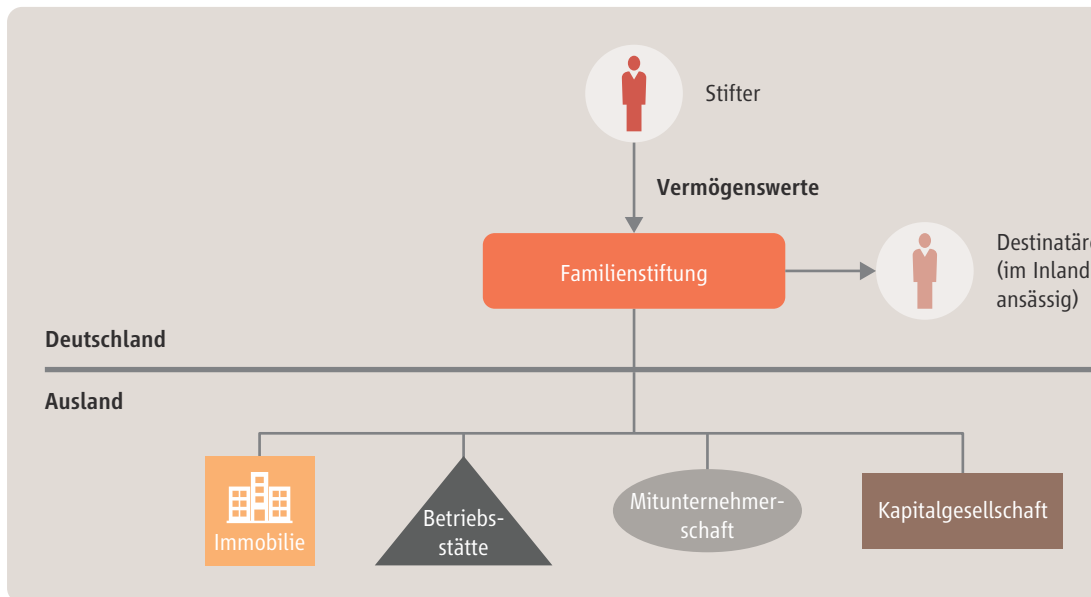
Abbildung 5: Nach Dotation einer inländischen Familienstiftung durch Einbringung von Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaft (Eigene Darstellung)



Auch in dieser Struktur hat der vormalige Anteilshaber die rechtliche Dispositionsgewalt an den Gesellschaften aufgrund seiner vormaligen Gesellschafterstellung deshalb verloren, weil nach der Vermögensausstattung der Familienstiftung nunmehr diese als Gesellschafterin der jeweiligen Personen- beziehungsweise Kapitalgesellschaften fungiert.

Angesichts zunehmender Internationalisierung der Vermögensstrukturen inländischer Familienstiftungen soll der Hinweis genügen, dass deren Ausstattung mit Vermögen sehr häufig von der Dotation mit Auslandsvermögen bewirkt wird. In der nachfolgenden Abbildung 6 handelt es sich um eingebrachte Immobilien, Einzelunternehmen, Mitunternehmeranteile sowie Kapitalgesellschaftsbeteiligungen.

Abbildung 6: Typische grenzüberschreitende Investitionsformen einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Familienstiftung (Eigene Darstellung)



2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die mit der Errichtung einer privatnützigen Familienstiftung verknüpfte Vermögensausstattung erfordert bei der Belastungsanalyse die Berücksichtigung der einschlägigen Bestimmungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts. Insoweit kommt den Vorschriften des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG sowie des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG besondere Relevanz zu. Nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG unterliegt die Vermögensübertragung durch die Stifterin oder den Stifter bei einer Zuwendung von Todes wegen der Erbschaftsteuer. Entsprechend normiert die Bestimmung des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG gelegentlich einer lebzeitigen Schenkung die Besteuerung mit Schenkungsteuer.

a) Konzeption der Steuerbefreiungs- und Verschonungsregelungen

Nach der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Grundnorm des § 10 Abs. 1 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung der privatnützigen Familienstiftung, soweit sie nicht steuerfrei ist. Indessen finden sich im ErbStG mannigfaltige, auch bei Zuwendungen an eine privatnützige Familienstiftung anzuwendende Steuerbefreiungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1-18 ErbStG).

Dementsprechend kann die Übertragung von Kunstgegenständen und Kunstsammlungen unter den in § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG genannten Voraussetzungen erbschaft- und schenkungsteuerfrei erfolgen.⁵³ In diesem Kontext kann die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 2a ErbStG bedeutsam werden. Werden danach in eine Familienstiftung Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive eingebracht, sind diese unter bestimmten weiteren Voraussetzungen mit 60 Prozent beziehungsweise mit 85 Prozent steuerfrei. Bedingung ist nach der zitierten Bestimmung, dass ihre Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht werden.

Weitaus größere Bedeutung als die Steuerbefreiungen nehmen die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen ein. So gelangen insbesondere die Vorschriften der §§ 13a, 13b, 13c und § 28a ErbStG zur Anwendung, wenn die Familienstiftung zur Regelung der Unternehmensnachfolge mit begünstigungsfähigem Betriebsvermögen ausgestattet wird. Daneben gehören auch Anteile an Kapitalgesellschaften dazu, wenn der Stifter am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 Prozent zum Zeitpunkt der Steuerentstehung unmittelbar beteiligt war (Mindestbeteiligung).

*Teilweise stellt das
Steuerrecht
EWR-Staaten den
EU-Staaten gleich.*

Von erheblicher Bedeutung ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen räumlich begrenzt ist.⁵⁴ So setzt die Begünstigungsfähigkeit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie des Betriebsvermögens voraus, dass dieses im Inland belegen ist oder einer Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat der EU oder des EWR dient.

Beispiel:

Ein Stifter S (natürliche Person) hat sein landwirtschaftliches Unternehmen mit sämtlichen zugehörigen Aktiven und Passiven in eine im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Familienstiftung eingebracht. Das landwirtschaftliche Unternehmen verfügt über Betriebsstätten im Inland, im EU-Ausland sowie in sogenannten Drittstaaten. Begünstigungsfähig sind lediglich die im Inland sowie die im EU-Ausland belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätten.

Wird eine im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Familienstiftung mit einem oder mehreren Anteilen an einer Kapitalgesellschaft dotiert, so ist dieser Vorgang begünstigt,

⁵³ Vgl. Weiten, ZErb 2023, 241.

⁵⁴ Vgl. Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, § 13b Rz. 3.

wenn die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedsstaat der EU oder des EWR hat. Da es auf die Belegenheit des Vermögens der Kapitalgesellschaft hingegen nicht ankommt, können sich insoweit interessante Steuergestaltungsvarianten im Hinblick auf die Vermögensausstattung der Familienstiftung eröffnen.

Beispiel:

Stifterin S (natürliche Person) betreibt ein Einzelunternehmen mit im Inland, im EU-Ausland sowie in sogenannten Drittstaaten belegenen Betriebsstätten. Angesichts einer langfristig geplanten Einbringung des Betriebsvermögens in eine im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Familienstiftung wird das in verschiedenen Staaten belegene Betriebsstättenvermögen in eine im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (S-GmbH) eingebracht.

Im zeitlichen Nachgang erfolgt die Vermögensausstattung der Familienstiftung mit den Anteilen an der S-GmbH. Während die in Drittstaaten belegenen Betriebsstätten schenkungssteuerlich bei direkter Einbringung in die Familienstiftung nicht begünstigungsfähig gewesen wären, erweist sich die Dotation der Familienstiftung mit den Anteilen an der S-GmbH aufgrund der Irrelevanz der Belegenheit des Betriebsstättenvermögens auch insoweit als begünstigungsunschädlich, als der Wert der GmbH-Anteile auf die Drittstaatenbetriebsstätten zurückzuführen ist.

Im Drittstaatenkontext empfiehlt es sich generell, die Judikatur des EuGH zur Auslegung der Freiheit des Kapitalverkehrs (AEUV Art. 63 Abs. 1, Art. 65) sehr sorgfältig zu beobachten. Zwar sah der EuGH traditionell im Ausschluss von Anteilen an Drittlands-Kapitalgesellschaften von der erbschaft- und schenkungssteuerlichen Verschonung keinen Verstoß gegen Unionsrecht.⁵⁵ Allerdings erkannte der EuGH in einem späteren Judikat⁵⁶ im Zusammenhang mit in Drittstaaten belegenen Grundvermögen (Kanada) eine sich aus dem ErbStG ergebende Ungleichbehandlung⁵⁷ im Vergleich mit inländischem Grundvermögen als nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar an. Insoweit spricht einiges dafür, dass die Entwicklung in der Rechtsprechung des EuGH noch nicht als abgeschlossen zu beurteilen ist. In Abhängigkeit vom dem EuGH vorgelegten Fallmaterial erscheint nicht ausgeschlossen, dass das Gericht im Hinblick auf die erbschaft- und schenkungssteuerliche Behandlung von Drittstaatenvermögen eine auf die Kapitalverkehrsfreiheit gestützte differenzierte Bewertung einnehmen könnte.

55 Vgl. EuGH v. 19.07.2012 – C-31/11 – Marianne Scheunemann DStR 2012, 1508.

56 Vgl. EuGH v. 12.10.2023, C-670/21 – BA/Finanzamt X, BStBl. II 2024, 576.

57 Für im Inland und in EU-/EWR-Staaten belegene vermietete Wohngrundstücke, die nicht zum begünstigten Betriebsvermögen i.S.v. § 13a ErbStG gehörten, sah das ErbStG einen Abschlag in Höhe von 10 % des gemeinen Werts vor (§ 13c Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 2 ErbStG 2009, jetzt § 13d ErbStG). Im Drittland belegene Wohngrundstücke waren bei der Berechnung der Erbschaftsteuer dagegen mit ihrem vollen gemeinen Wert anzusetzen. Mittlerweile hat der Gesetzgeber auf die EuGH-Entscheidung reagiert.

Die sogenannte Basisverschonung gelangt nicht mehr zur Anwendung, wenn eine Familienstiftung begünstigtes Vermögen von mehr als 26 Millionen Euro erwirbt. Allerdings können solche Großerwerbe stattdessen im ErbStG durch das Abschmelz- (§ 13c ErbStG) oder Erlassmodell (§ 28a ErbStG) privilegiert sein. Das Abschmelzmodell verringert den Verschonungsabschlag für jede (vollen) 750.000 Euro über dem Schwellenwert von 26 Millionen Euro um jeweils einen Prozentpunkt, wobei ab einem Erwerb von 90 Millionen Euro kein Verschonungsabschlag mehr gewährt wird.

*Erlassmodell
Verschonungs-
bedarfsprüfung*

In solchen Fallkonstellationen steht der Familienstiftung allenfalls das sogenannte Erlassmodell offen. Danach wird die Erbschaft- oder Schenkungsteuer auch auf das begünstigte Vermögen zunächst festgesetzt. Auf Antrag wird sodann nach § 28a ErbStG gegenüber der Stiftung die festgesetzte Erbschaft- oder Schenkungsteuer erlassen. Voraussetzung dieser auf die Erlassvorschrift des § 227 AO gestützten Regelung ist der Nachweis seitens der Stiftung, dass sie persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus ihrem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Diese Regelungssystematik wird im Fachsprachgebrauch als Verschonungsbedarfsprüfung bezeichnet. Zum verfügbaren Vermögen gehören nach § 28a Abs. 2 ErbStG 50 Prozent des nicht begünstigten Vermögens, das die Familienstiftung mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich erhält oder der Stiftung im Steuerentstehungszeitpunkt bereits gehört. Der Erlass der Steuer steht nach § 28a Abs. 4 ErbStG unter den auflösenden Bedingungen, dass die Familienstiftung im Nachgang zur Erbschaft oder Schenkung die Behaltens- und Lohnsummenfristen nach den Regelungen der Optionsverschonung einhält. Zudem darf sie innerhalb von zehn Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung kein weiteres Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen erhalten, das verfügbares Vermögen im Sinne des § 28a Abs. 2 ErbStG ist.

Somit ermöglicht die aktuelle Regelung der Verschonungsbedarfsprüfung auch für Familienstiftungen, die Gestaltungsvorteile des § 28a ErbStG in Anspruch zu nehmen. Die Familienstiftung als weitgehend vermögenslose (juristische) Person erwirbt das ihr zugewendete Betriebsvermögen. Dies hat zur Folge, dass Unternehmensbeteiligungen ohne eine Belastung mit Erbschaft- beziehungsweise Schenkungsteuer auf die Familienstiftung übertragen werden können. Da die Regelung unabhängig von ihrem Wert angewendet wird, greift sie auch weit jenseits der 90 Millionen Euro-Grenze. Voraussetzung ist allerdings, dass das Unternehmen nach Durchlaufen des Verwaltungs- und Finanzmitteltests ausschließlich aus begünstigtem Vermögen besteht. Demzufolge stellt die Verschonungsbedarfsprüfung eines der wenigen Instrumente dar, das aus steuerlichem Blickwinkel für den Einsatz einer Familienstiftung angeführt werden kann.

b) Steuerklassenprivileg

Im Hinblick auf die anzuwendende Steuerklasse gilt bei der Besteuerung der vermögensmäßigen Erstausrüstung einer Familienstiftung eine Besonderheit, die gemeinhin als

Steuerklassenprivileg bezeichnet wird. Nach § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG richtet sich die Besteuerung nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Stifter als Erblasser oder Schenker. Gäbe es diese Regelung nicht, wäre mangels eines persönlichen Verhältnisses des Stifters zur Stiftung stets die ungünstigste Steuerklasse III anzuwenden. Dies würde einen Freibetrag von 20.000 Euro bei Steuersätzen zwischen 30 und 50 Prozent bedeuten.

Bei der Bestimmung des „entferntest Berechtigten“ ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung des II. Senats⁵⁸ des BFH zu berücksichtigen, dass ausweislich des Leitsatzes dieser Entscheidung das Gericht betont, dass beim Übergang von Vermögen auf eine Familienstiftung für die Bestimmung der anwendbaren Steuerklasse und des Freibetrags als „entferntest Berechtigter“ zum Schenker derjenige anzusehen ist, der nach der Stiftungssatzung potenziell Vermögensvorteile aus der Stiftung erhalten kann. Zudem rückt der Senat die Überlegung in den Vordergrund, es sei unerheblich, ob die Person zum Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts schon geboren sei, jemals geboren werde und tatsächlich finanzielle Vorteile aus der Stiftung erlangen würde.

In diesem Zusammenhang verdient der Hinweis Erwähnung, dass die Wortlautfassung des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG unionsrechtlich⁵⁹ hoch umstritten ist. Die Bestimmung legt der Besteuerung (Steuerklasse und ErbSt-Tarif) das Verwandtschaftsverhältnis des „entferntest Berechtigten“ zugrunde. Die auf Vorlage des FG Köln zu erwartende EuGH-Entscheidung wird sich gegebenenfalls auch mit dem Begriff der Familienstiftung des Erbschaftsteuerrechts auseinanderzusetzen haben. Die Rechtsentwicklung sollte daher beobachtet werden.

Die Steuerbegünstigung des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG gilt nach dem Wortlaut nur für inländische Familienstiftungen. Hieran entzündeten sich die Zweifel des FG Köln, das für die Einbringung von Stiftungsvermögen in Familienstiftungen den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet sieht. Beim EuGH ist das Verfahren unter Az. C-142/24 anhängig, die in der Datenbank des Gerichtshofs abrufbare Rechtsfrage wurde wie folgt formuliert: „Ist Artikel 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) vom 2. Mai 1992 dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats über die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer entgegensteht, die für die Besteuerung des Übergangs von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden an eine ausländische Stiftung auch dann die höchste Steuerklasse III zugrunde legt, wenn die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist (Familienstiftung), während sich im entsprechenden Fall bei einer inländischen Familienstiftung die Steuerklasse nach

58 Vgl. BFH v. 28.02.2024 – II R 25/21, BFH/NV 2024, 993.

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

dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Schenker (Stifter) richtet, was bei der inländischen Familienstiftung zur Anwendung der günstigeren Steuerklasse I oder II führt?“

c) Steuerentstehung

Die in § 9 ErbStG geregelte Steuerentstehung ordnet an, dass bei einer lebzeitigen Familienstiftungserrichtung die Schenkungsteuer mit Ausführung der Zuwendung entsteht, vergleiche § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Das hat zur Folge, dass die Steuer frühestens im Zeitpunkt der Anerkennung der Familienstiftung durch die Stiftungsaufsicht entstehen kann.⁶⁰ Denn die Übertragung des im Stiftungsgeschäft zugesagten Vermögens kann erst mit oder nach diesem Zeitpunkt erfolgen.

Bei Errichtung der Familienstiftung von Todes wegen und Einsetzung der Familienstiftung als Erbin oder Vermächtnisnehmerin entsteht die Erbschaftsteuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG im Zeitpunkt ihrer staatlichen Anerkennung durch die Stiftungsbehörde.⁶¹

3. Ertragsteuern

Unter dem Begriff „Ertragsteuern“ erfassen die nachfolgenden Ausführungen üblicher Terminologie folgend die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer sowie die Gewerbesteuer. Im Wesentlichen ist insoweit der Fokus auf die Vermögensausstattung mit steuerlichem Privatvermögen sowie mit Betriebsvermögen gelegt.

a) Vermögensausstattung mit steuerlichem Privatvermögen

Auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung kann die Stifterin beziehungsweise der Stifter anlässlich der Vermögensausstattung der Familienstiftung Vermögen weitgehend ertragsteuerfrei übertragen.⁶² Denn grundsätzlich führt die Zuwendung von Privatvermögen an die Familienstiftung anlässlich ihrer Errichtung zu keiner steuerpflichtigen Gewinnrealisierung bei der Stifterin beziehungsweise beim Stifter.

Beispiel:

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin S errichtet die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige S-Familienstiftung. Im Stiftungsgeschäft hat sie sich verpflichtet, der S-Familienstiftung Barvermögen sowie Spareinlagen zuzuwenden.

60 Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 241.

61 Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 241.

62 Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 241.

Sachlogisch können weder im Barvermögen noch in den Spareinlagen stille Reserven gebunden sein. Einkommensteuerlich erfüllt die unentgeltliche Zuwendung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens an die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige S-Familienstiftung keinen einschlägigen Tatbestand. Weder das Barvermögen noch die Spareinlagen sind einkommensteuerlich hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung auf den Rechtsträger „Familienstiftung“ steuerlich erfasst.

Der Grundsatz der Ertragsteuerfreiheit der Vermögensausstattung der Familienstiftung beansprucht selbst dann Berechtigung, wenn die Stifterin oder der Stifter steuerverstricktes Privatvermögen übertragen. Beispielsweise stellen die Vorschriften der §§ 17, 20 Abs. 2 sowie 23 EStG im Rahmen von Rechtsträgerwechseln im steuerlichen Privatvermögen auf einen Veräußerungstatbestand ab. Diese Wirtschaftsgüter des Privatvermögens sind zwar prinzipiell einer Realisierung inhärenter stiller Reserven zugänglich. In Bezug auf einkommensteuerliche Rechtsfolgen entfaltet insoweit die Frage Relevanz, ob die Dotation der inländischen Familienstiftung zu einer ertragsteuerlich relevanten Veräußerung auf der Ebene der Stifterin oder des Stifters führt.

Beispiel:

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin T errichtet die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige T-Familienstiftung. Im Stiftungsgeschäft hat sie sich verpflichtet, der T-Familienstiftung mehrere Vermögensgegenstände des gehobenen Lebensstandards zuzuwenden. Dabei handelt es sich um ausschließlich privat genutzte Gegenstände, unter anderem Schmuck, diverse Oldtimer, eine Jacht, eine umfangreiche Kunstsammlung sowie einen Weinkeller mit Exponaten, die teilweise zu Liebhaberpreisen weit über dem ursprünglichen Einkaufspreis gehandelt werden. Zusätzlich sind mehrere in verschiedenen Staaten belegene Ferienimmobilien sowie ein umfangreiches Aktiendepot Gegenstand der Zuwendung aufgrund des Stiftungsgeschäfts.

Normative Ausgangspunkte für die Erfassung realisierter Wertsteigerungen im Privatvermögen können gegeben sein aufgrund der Vorschriften des § 17 EStG, des § 20 Abs. 2 EStG sowie des § 23 EStG. Während sich eine etwaige Realisierungs- beziehungsweise Aufdeckungsrelevanz bei den erstgenannten Normen tatbestandlich aus der Qualität als Anteile an Kapitalgesellschaften ergeben kann, kommen im Rahmen letzterer die im § 23 EStG näher normierten Fristen tatbestandlich als Grundlage der ertragsteuerlichen Erfassung in Betracht.

Allerdings setzen sämtliche angeführten Bestimmungen – §§ 17 EStG, § 20 Abs. 2 EStG und § 23 EStG – voraus, dass tatbestandlich eine Veräußerung vorliegt. Zu fragen ist daher, ob bei der Dotation der T-Familienstiftung im Wege der Erstdotation oder der Zustiftung von

Gegenständen des Privatvermögens der Steuerpflichtigen eine Veräußerung im Sinne dieser Vorschriften vorliegt.

Eine nach einkommensteuerlichen Grundsätzen steuerbare Veräußerung verlangt grundsätzlich die Übertragung des (zumindest) wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut von einer Person auf eine andere gegen Entgelt.⁶³ Eine Schenkung – als unentgeltliche Übertragung ohne jede Gegenleistung – ist keine Veräußerung, in Bezug auf Anteile an Kapitalgesellschaften kann insoweit eine ständige Rechtsprechung angeführt werden.⁶⁴

Bei keinem der im Beispielsfall angeführten Einbringungsgegenstände handelt es sich folglich um Veräußerungen. Die Vermögensausstattung der T-Familienstiftung bleibt somit ohne ertragsteuerliche Relevanz.

Es kommt vorliegend somit insbesondere nicht darauf an, ob bei den im Beispielsfall exemplifizierten Wirtschaftsgütern die Dotation innerhalb der Fristen des § 23 EStG erfolgt oder nicht. Betont werden kann dies daher für den häufig anzutreffenden Fall der Rechtswirklichkeit, bei dem im steuerlichen Privatvermögen gehaltene Immobilien, bei denen die zehnjährige Frist des § 23 EStG für die Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne noch nicht abgelaufen ist, einer Familienstiftung zugewendet werden. Ebenso ist weder der Tatbestand des § 17 EStG noch der des § 20 Abs. 2 EStG erfüllt, da der Veräußerungsbegriff in beiden Vorschriften nicht erfüllt ist.

War das Privatvermögen steuerverstrickt, ordnet das Gesetz eine sogenannte Fußstapfentheorie an. Dies ergibt sich aus § 20 Abs. 4 S. 6 EStG beziehungsweise § 17 Abs. 2 S. 5 EStG bezüglich Kapitalgesellschaftsanteilen sowie aus § 23 Abs. 1 S. 3 EStG bei sonstigen Wirtschaftsgütern, insbesondere Immobilien. Damit tritt die Familienstiftung ertragsteuerlich gleichsam in die Fußstapfen der Stifterin oder des Stifters und führt den steuerlichen Wertansatz der Stifterin oder des Stifters fort, wenn das Privatvermögen steuerverstrickt ist.

Demgemäß bestimmt § 17 Abs. 2 S. 5 EStG für Anteile, die die Familienstiftung unentgeltlich erworben hat, dass die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich sind, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hat. Nach § 23 Abs. 1 S. 3 EStG ist bei unentgeltlichem Erwerb dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen.

63 Vgl. Levedag/Schmidt, EStG, § 17 Rz. 21; S. auch BFH v. 27.07.1988 – I R 147/83, BStBl II 1989, 271.

64 Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 94 mit zahlreichen Nachweisen.

b) Vermögensausstattung mit betrieblichem Vermögen

Bei der Zuwendung von Betriebsvermögen an eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung durch die Stifterin beziehungsweise den Stifter im Wege der Dotation der Familienstiftung (Gründung, Zustiftung) kann eine differenzierte Betrachtung geboten sein. Denn das Gesetz unterscheidet im Grundsatz zwischen der Dotation von isolierten Einzelwirtschaftsgütern und der Zusammenfassung von Einzelwirtschaftsgütern, die Teilbetriebsqualität oder Betriebsqualität aufweisen. Werden im Rahmen einer Erstdotation beziehungsweise einer Zustiftung Vermögensgegenstände an die Familienstiftung übertragen, die als Einzelwirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens anzusehen sind, ist dieser Vorgang einkommensteuerlich als Entnahme zu beurteilen. Die Entnahme ist durch die Stifterin beziehungsweise den Stifter nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Folglich ist der Entnahmegewinn als Differenz zwischen Teilwert und Buchwert bei der Stifterin beziehungsweise beim Stifter der Besteuerung zu unterwerfen. In Betracht kommen insoweit beispielsweise betriebliche Immobilien, die niedrige Buchwerte und hohe Verkehrswerte aufweisen. Ferner sind einem Betriebsvermögen zugeordnete Beteiligungen an Kapitalgesellschaften denkbar, die stille Reserven tragen, um ein weiteres Beispiel anzuführen. Ebenso kommen betriebliche Sachgesamtheiten ohne Teilbetriebsqualität als Gegenstände einer Dotation in Betracht. Wohnen diesen Sachgesamtheiten ohne Teilbetriebsqualität stille Reserven inne, kommt es auch zur entnahmebedingten Realisierung.

Beispiel:

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin P wendet der im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen P-Familienstiftung aufgrund ihrer Verpflichtung im Stiftungsgeschäft eine im Nicht-DBA-Ausland sowie eine im DBA-Ausland belegene Betriebsimmobilie ihres Einzelunternehmens zu. Beide Betriebsimmobilien sind wertvoll und tragen erhebliche stille Reserven.

Soweit die im DBA-Staat belegene Immobilie betroffen ist, waren bei vergleichbarer Regelung eine dem Art. 6 des OECD-Musterabkommens nachgebildeten Regelung keine stillen Reserven im Inland verhaftet. Die Dotation hat damit keine Realisierungsfolgen.

Die im Nicht-DBA-Ausland belegene Betriebsimmobilie war bislang im Hinblick auf die steuerliche Erfassung stiller Reserven im Inland verhaftet. Folglich geht der Dotation der ausländischen Familienstiftung logischerweise eine realisierungspflichtige Entnahme voraus. Im Ausland gegebenenfalls anfallende Steuern wären nach §§ 34c, 34d EStG auf die inländische Steuerschuld anrechenbar.

Sind hingegen Einzelunternehmen als Gesamtheit oder Mitunternehmeranteile Gegenstand einer Dotation einer inländischen Familienstiftung, so erweist sich diese Art der Vermögensausstattung regelmäßig als ertragsteuerlich günstiger. Angesprochen sind Fallvarianten, in denen die Stifterin beziehungsweise der Stifter der Familienstiftung einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil zuwenden. Dies wird von § 6 Abs. 3 EStG ertragsteuerlich neutral ermöglicht. § 6 Abs. 3 EStG erfasst die unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, ordnet zwingend die Buchwertfortführung an und verhindert dadurch eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe im Sinne von § 16 Abs. 3 EStG beim Übertragenden (d. h. keine steuerpflichtige Aufdeckung der stillen Reserven). Die Stifterin beziehungsweise der Stifter realisieren keinen Gewinn, da die Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG mit den Buchwerten anzusetzen sind. Unter Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 3 EStG kommt es bei der aufnehmenden Familienstiftung zu einer Buchwertfortführung. Das Risiko einer Nachversteuerung der in der Vergangenheit nach § 34a EStG begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinne ist zu berücksichtigen.⁶⁵

Die Dotation einer Familienstiftung mit Betriebsvermögen in der Form von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen erfolgt nach zutreffender Auffassung des BMF⁶⁶ zur Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG zwingend unter Buchwertfortführung, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Beispiel:

Stifterin N betreibt ein Einzelunternehmen mit inländischen und ausländischen Betriebsstätten. N bringt das Einzelunternehmen mit sämtlichen Aktiven und Passiven im Wege der Erstdotation in die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige N-Familienstiftung ein.

Die N-Familienstiftung wird damit zur Unternehmensträgerstiftung, die Dotation erfolgt nach § 6 Abs. 3 EStG unter zwingender Buchwertfortführung. Voraussetzung ist, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.⁶⁷ Daher ist im vorliegenden Fall zu differenzieren. Die N-Familienstiftung ist eine „steuerpflichtige Stiftung“ im Sinne der Terminologie der Finanzverwaltung⁶⁸, soweit durch die Einbringung inländischen Betriebsstättenvermögens die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Soweit ausländisches Betriebsstättenvermögen auf die ausländische Familienstiftung übertragen wird, ist zu unterscheiden. Ist das ausländische Betriebsstättenvermögen in einem Staat mit „Freistellungs-DBA“ belegen, kann Deutschland kein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven verlieren, da ein solches nicht

⁶⁵ Vgl. Weiten, ZErb 2023, 241 (243).

⁶⁶ Vgl. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003, BStBl. 2019 I, 1291, Tz. 3.

⁶⁷ Vgl. Härtling/Tolksdorf, IStR 2023, 717 (725); Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 1 (4); Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 23 Rn. 48.

⁶⁸ Vgl. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003, BStBl. 2019 I, S. 1291, Tz. 3.

existierte. Ist das Vermögen dagegen einer Betriebsstätte in einem Nicht-DBA-Staat oder in einem Staat mit „Anrechnungs-DBA“ zuzuordnen, wäre das Besteuerungsrecht Deutschlands an den stillen Reserven nicht sichergestellt. Denn ein deutscher Zugriff auf die stillen Reserven der künftig von der ausländischen Familienstiftung unterhaltenen im Ausland belegenen Betriebsstätte wäre nicht denkbar. Diese Grundstrukturen sind im Hinblick auf die Steuerneutralität der Dotation im Auge zu behalten.

Wesentlich häufiger als Unternehmensträgerstiftungen sind in der Besteuerungswirklichkeit sogenannte Beteiligungsträgerstiftungen anzutreffen.⁶⁹ Daher ist die Beteiligungsträgerstiftung als besondere Ausprägung der „unternehmensverbundenen Stiftung“⁷⁰ im Hinblick auf ihre Vermögensausstattung durch Stifterin oder Stifter näher zu diskutieren.

Beispiel:

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin M hält 100 Prozent der Kommanditanteile an der M-GmbH & Co. KG sowie sämtliche Anteile an der Komplementär-GmbH der M-GmbH & Co. KG. Das Betriebsvermögen der M-GmbH & Co. KG ist ausschließlich einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen.

Zudem hat sie der M-GmbH & Co. KG ein im Inland belegenes Grundstück mit Gebäude überlassen, welches teilweise den Produktionsaktivitäten der M-GmbH & Co. KG dient und teilweise als Lagerhalle für Zwischenprodukte genutzt wird. Das Grundstück mit Gebäude stellt demzufolge unstrittig Sonderbetriebsvermögen dar. Aufgrund ihrer Verpflichtung im Stiftungsgeschäft wendet M der im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen M-Familienstiftung den gesamten Kommanditanteil zu. GmbH-Anteil sowie Grundstück werden ebenfalls auf die M-Familienstiftung übertragen.

Im Kern treten einkommensteuerlich identische Rechtsfolgen wie bei der Dotation einer Familienstiftung mit einem Einzelunternehmen ein. Allerdings sind Besonderheiten zu beachten, um die Steuerneutralität des § 6 Abs. 3 EStG beanspruchen zu können. So kann es sich ertragsteuerlich als unabdingbar erweisen, den gesamten Mitunternehmeranteil, mithin inklusive Sonderbetriebsvermögen sowie Anteil an der Komplementär-GmbH, an die Familienstiftung zu dotieren. Dies hängt davon ab, ob nach Lage der Umstände im Einzelfall Grundstück und GmbH-Anteil als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zu beurteilen sind.⁷¹

69 Vgl. Steiner, Betriebswirtschaftliche Beratung 2024, 25.

70 Vgl. Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform, 29.

71 Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen v. 21.06.2016, DB 2016, 1907; Neuregelung durch OFD Nordrhein-Westfalen v. 22.03.2023 S 2241-2020/0006-ST 115 (n. v.).

Die Dotation einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung mit einem Betriebsvermögen zuzurechnenden Kapitalgesellschaftsanteilen ist nach den Strukturen der Einbringung eines Einzelwirtschaftsguts des Betriebsvermögens zu behandeln.

Beispiel:

Stifterin L hält 40 Prozent der Anteile an der L-GmbH im Betriebsvermögen ihres Einzelunternehmens, die im Wege der Erstdotation in die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige L-Familienstiftung eingebracht werden. Die Anschaffungskosten bei L betragen 25.000 Euro, der gemeine Wert des Anteilspakets beläuft sich auf 10.000.000 Euro.

Ertragsteuerlich gelten die Anteile an der L-GmbH als entnommen. Diese Wertung des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG tritt unabhängig von der zeitlich und logisch nachfolgenden Dotation der L-Familienstiftung mit den Anteilen an der L-GmbH ein. Die anschließende Einbringung in die L-Familienstiftung im Wege der Dotation bedeutet, dass für eine juristische Sekunde die Anteile dem steuerlichen Privatvermögen der L zurechnen sind. Es tritt mithin anlässlich der Entnahme Gewinnrealisierung ein.

4. Transaktionsbezogene Steuern

Aufgrund der Schwerpunktsetzung hinsichtlich der erbschaft- und schenkungsteuerlichen sowie der ertragsteuerlichen Analyse wird hier nur cursorisch auf sonstige Steuern bei Errichtung einer privatnützigen Familienstiftung eingegangen. Umsatzsteuer vermag die Vermögensausstattung nur dann auszulösen, wenn die Stifterin oder der Stifter als Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG qualifiziert. Werden in einer solchen Konstellation einzelne Wirtschaftsgüter des Unternehmens unentgeltlich auf die Stiftung übertragen, stellt dies nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG eine unentgeltliche umsatzsteuerpflichtige Wertabgabe dar. Die Übertragung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs im Ganzen qualifiziert umsatzsteuerlich hingegen nach § 1 Abs. 1a UStG als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen.

Werden anlässlich der Dotation einer privatnützigen Familienstiftung von der Stifterin oder dem Stifter inländische Grundstücke übertragen, löst diese Transaktion im Regelfall keine Grunderwerbsteuer aus. Zwar handelt es sich um einen nach § 1 Abs. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbaren Vorgang, allerdings ist der Grundstückserwerb von Todes wegen wie auch die Grundstücksschenkung unter Lebenden nach § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG jedenfalls dann von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn das Grundstück voll unentgeltlich übertragen wird.⁷²

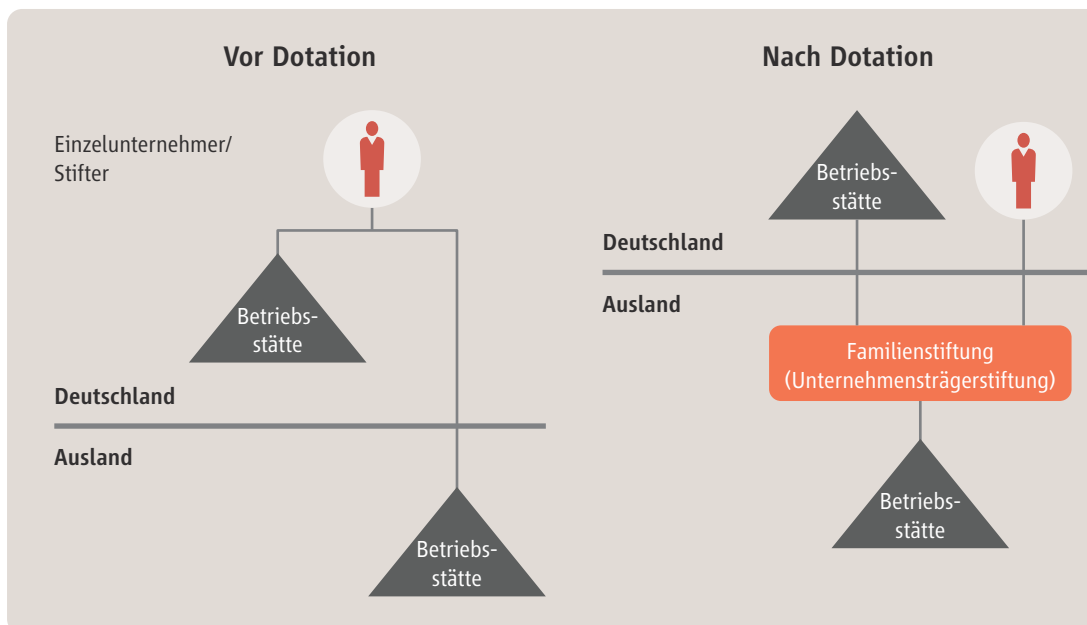
⁷² Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 241.

III. Vermögensausstattung einer ausländischen Familienstiftung

Die Vermögensausstattung einer ausländischen Familienstiftung durch im Inland ansässige Stifter wurde im jüngeren Schrifttum vergleichsweise intensiv aufgearbeitet. Daher können die nachfolgenden grundlegenden Ausführungen kursorisch gehalten werden.⁷³

Entsprechende Strukturen von unternehmerischem Vermögen, welches in eine ausländische Familienstiftung eingebracht wurde, zeigt die nachfolgende Abbildung 7. Diese basiert darauf, dass ein im Inland unbeschränkt steuerpflichtiger Einzelunternehmer (natürliche Person) sein Unternehmen mit inländischen und ausländischen Betriebsstätten in eine ausländische Familienstiftung einbringt. Vor Dotation ist die natürliche Person Träger des Unternehmens, nach der Dotation ist die ausländische Familienstiftung Eigentümerin beziehungsweise Inhaberin des Betriebsstättenvermögens im Inland und im Ausland. Somit ist eine ausländische Familienstiftung in der Ausprägung einer Unternehmensträgerstiftung entstanden.

Abbildung 7: Dotation einer ausländischen Familienstiftung durch Einbringung eines Einzelunternehmens mit inländischer und ausländischer Betriebsstätte (Eigene Darstellung)

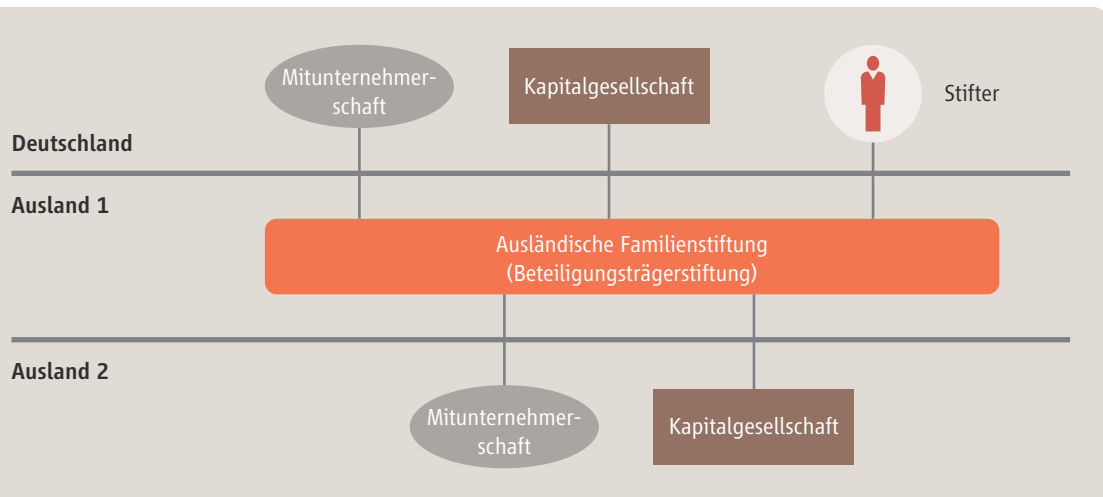


Die empirisch häufiger anzutreffende Variante der Beteiligungsträgerstiftung ist in der nachfolgenden Abbildung 8 illustriert. Diese zeigt die Endstruktur, in der ein Stifter als Inhaber von Anteilen an in- und ausländischen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) und Kapitalgesellschaften seine Beteiligungen einer ausländischen Familienstiftung dotiert hat.

⁷³ Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 91 ff.; Kraft, FR 2024, 541.

Folglich ist eine ausländische Familienstiftung in der Ausprägung einer Beteiligungsträgerstiftung entstanden.

Abbildung 8: Nach Dotation einer ausländischen Familienstiftung durch Einbringung von Beteiligungen an in- und ausländischen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) und Kapitalgesellschaften (Eigene Darstellung)



Zunächst gilt generell, dass sich der Dotationsvorgang von Privatvermögen ohne stille Reserven aus ertragsteuerlicher Perspektive als unproblematisch erweist. Wendet demgemäß die Stifterin oder der Stifter der ausländischen Familienstiftung aufgrund des Stiftungsgeschäfts Vermögensgegenstände seines Privatvermögens zu, bei denen denkgesetzlich stille Reserven keine Rolle spielen können, erweist sich der Dotationsvorgang aus ertragsteuerlicher Perspektive als unproblematisch.

Werden der ausländischen Familienstiftung Vermögensgegenstände zugewendet, die prinzipiell einer Realisierung inhärenter stiller Reserven zugänglich sind, kommt der Frage Relevanz zu, ob gelegentlich der Dotation der ausländischen Familienstiftung von einer ertragsteuerlich relevanten Veräußerung auszugehen ist. Auf einen Veräußerungstatbestand wird beispielsweise im Rahmen der §§ 17, 20 Abs. 2 sowie 23 EStG abgestellt.

Eine nach einkommensteuerlichen Grundsätzen steuerbare Veräußerung verlangt grundsätzlich die Übertragung des (zumindest) wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut von einer Person auf eine andere gegen Entgelt.⁷⁴ Eine Schenkung – als unentgeltliche Übertragung ohne jede Gegenleistung – ist keine Veräußerung.⁷⁵ Angewendet auf den Vorgang der

⁷⁴ Vgl. Levedag/Schmidt, § 17 EStG Rz. 21; S. auch BFH v. 27.07.1988 – I R 147/83, BStBl II 1989, 271.

⁷⁵ Vgl. Levedag/Schmidt, § 17 EStG, Rz. 25.

Zuwendung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens seitens des unbeschränkt steuerpflichtigen Stifters an eine ausländische Familienstiftung hat dies zur Folge, dass es sich nicht um Veräußerungen handelt. Die Dotation der ausländischen Familienstiftung mittels der angeführten Vermögensgegenstände bleibt somit ohne ertragsteuerliche Relevanz. Insbesondere ist es unerheblich, ob die Dotation innerhalb der Fristen des § 23 EStG erfolgt oder nicht. Ebenso ist weder der Tatbestand des § 17 EStG noch der des § 20 Abs. 2 EStG erfüllt, da der Veräußerungsbegriff der beiden Vorschriften nicht erfüllt ist.

Bei der Zuwendung von Betriebsvermögen durch die Stifterin beziehungsweise den Stifter im Wege der Dotation der Familienstiftung (Gründung, Zustiftung) kommt es grundsätzlich darauf an, welche Vermögensgegenstände dotiert werden.

Einzelwirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens, beispielsweise betriebliche Immobilien, einem Betriebsvermögen zugeordnete Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlage- oder des Umlaufvermögens, lösen die Entnahmebesteuerung aus wie im Rahmen der Dotation einer unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung. Die Begründung ergibt sich daraus, dass ein Rechtsträgerwechsel erfolgt und keine Rechtsnorm einen Realisierungsaufschub verfügt.

Da die Dotation einer ausländischen Familienstiftung mit einer im Inland belegenen Betriebsimmobilie eine in der Besteuerungsrealität immer wieder auftretende Transaktion darstellt, wird sie nachfolgend exemplifiziert.

Beispiel:

Die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stifterin R wendet dem ausländischen R-Family Trust aufgrund ihrer Verpflichtung im Stiftungsgeschäft eine im Inland belegene Betriebsimmobilie ihres Einzelunternehmens zu. Die wertvolle Betriebsimmobilie trägt erhebliche stille Reserven. Der R-Family Trust soll unstrittig als „Ausländische Familienstiftung“ im Sinne des § 15 AStG zu beurteilen sein.

Bei der Dotation des R-Family Trust mit dem Einzelwirtschaftsgut „Betriebsimmobilie“ handelt es sich um eine unentgeltliche Übertragung. Einkommensteuerlich liegt dann eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG vor, wenn R die Betriebsimmobilie für einen betriebsfremden Zweck entnommen hat. Der Begriff des betriebsfremden Zwecks umschreibt eine Wertabgabe aus einem Betriebsvermögen. Er bezieht sich auf die Veränderung der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu den Vermögenssphären des Steuerpflichtigen. Dies geschieht, indem das Wirtschaftsgut dem steuerpflichtigen Bereich des einzelnen Betriebs durch eine willentliche

Handlung oder ein schlüssiges Verhalten des Steuerpflichtigen entzogen wird.⁷⁶ Nach dieser Formel ist davon auszugehen, dass in der Dotation des R-Family Trust ein betriebsfremder Zweck zu sehen ist und eine realisierungspflichtige Entnahme vorliegt. Da keine Vorschrift ersichtlich ist, die der grundsätzlichen Realisierungspflicht entgegensteht, stellt die Dotation einen ertragsteuerlich relevanten Vorgang mit der Folge dar, dass die in der Immobilie ruhenden stillen Reserven als realisiert zu behandeln sind.

Die Dotation einer ausländischen Familienstiftung mit Betriebsvermögen hat nach zutreffender Auffassung des BMF⁷⁷ zur Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG zwingend die Buchwertfortführung zur Folge, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Entsprechendes gilt für die Vermögensausstattung einer ausländischen Familienstiftung durch unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils. Auch insoweit ist zwingend die Buchwertfortführung vorgeschrieben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Die Dotation einer ausländischen Familienstiftung mit Anteilen an Kapitalgesellschaften durch eine im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Person als Stifter vollzieht sich unentgeltlich. Sind die Anteile vor Dotation dem steuerlichen Privatvermögen zugeordnet, ist der Veräußerungstatbestand nicht erfüllt. Bei Zuordnung der Anteile vor Dotation zum steuerlichen Betriebsvermögen geht der Dotation eine realisierungsbegründende Entnahmehandlung voraus, sodass in diesem Fall die stillen Reserven in den Anteilen der Besteuerung unterliegen.

76 Vgl. Vögele/Fischer in Vögele/Borstell/van der Ham, Verrechnungspreise, Rn. 46 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung.

77 Vgl. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003, BStBl. 2019 I, 1291, Tz. 3.

D. Besteuerung der Familienstiftung

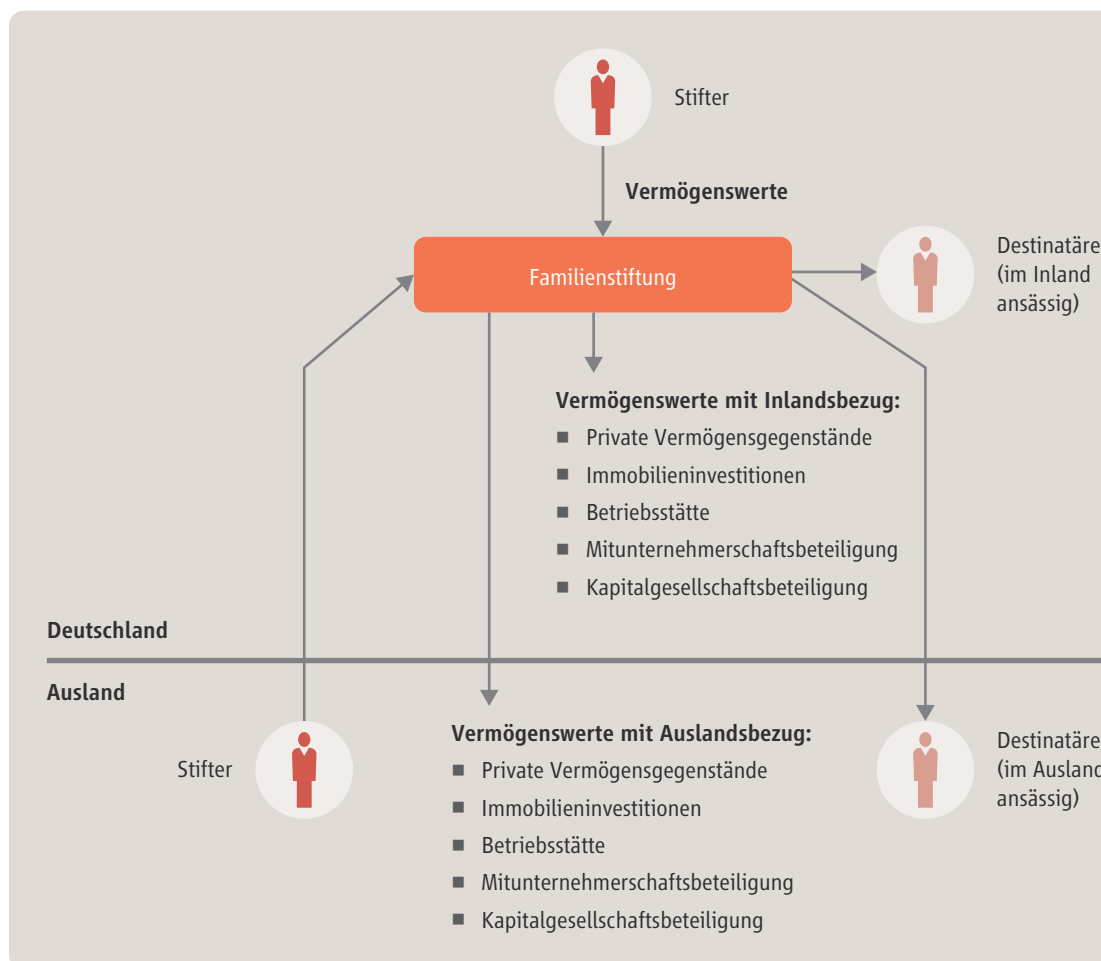
I. Inländische Familienstiftung

1. Grundstrukturen (Überblick)

In Bezug auf die steuerrechtliche Behandlung der Familienstiftung finden sich in fast allen wesentlichen Steuergesetzen relevante Vorschriften. Entgegen landläufiger Meinung soll auch an dieser Stelle betont werden, dass die Familienstiftung kein Steuersparmodell darstellt. Schon gar nicht taugt sie – wie in ideologisch aufgeladenen Medienberichten mitunter zu vernehmen – als steuereffizientes Gestaltungsmodell für „die Reichen“. Denn insbesondere im Gegensatz zu einer gemeinnützigen Stiftung ist die Familienstiftung nicht steuerbegünstigt. Dass – wie bei jeder von der Rechtsordnung zur Verfügung gestellten Rechtsform – je nach Art, Größe und Struktur des Stiftungsvermögens steuerlich effiziente Gestaltungen möglich sind, steht außer Frage.

Die laufende steuerliche Behandlung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung orientiert sich am Grundmodell der Körperschaftbesteuerung.

Abbildung 9: Grundstruktur einer unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung mit Inlands- und Auslandsbezügen (Eigene Darstellung)



Stifterinnen und Stifter sowie Destinatäre einer inländischen Familienstiftung sind – empirisch nachweisbar – häufig temporär oder permanent im Hinblick auf ihre Ansässigkeit weltweit verstreut. Ebenso verhält es sich mit den von Familienstiftungen gehaltenen Vermögenspositionen. Auch diese weisen im Regelfall starke transnationale Bezüge auf, wie dies die Abbildung 9 vermittelt.

Hinsichtlich der laufenden Besteuerung wird die rechtsfähige privatnützige Familienstiftung als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt behandelt. Dies gilt ebenso für die vorliegend nicht vertieft behandelte nicht rechtsfähige privatnützige Stiftung. Je nach der Art der Betätigungsform im Einzelfall unterliegt die rechtsfähige privatnützige Familienstiftung gegebenenfalls der Gewerbesteuer, der Umsatzsteuer und der Grundsteuer. Hinzuweisen ist bereits an dieser Stelle darauf, dass bei einer rechtsfähigen Familienstiftung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die Erbersatzsteuer gesondert zu beachten ist.⁷⁸

a) Körperschaftsteuer

Eine rechtsfähige privatnützige Familienstiftung unterliegt nach der Zentralnorm des § 1 Abs. 2 KStG mit sämtlichen Einkünften der Körperschaftsteuer, wenn sie ihren Sitz und/oder ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Diese gesetzgeberische Grundwertung, auch als Welteinkommensprinzip bezeichnet, hat zur Folge, dass unabhängig vom geografischen Entstehen körperschaftsteuerbarer Einkünfte der Familienstiftung die Bestimmungen des deutschen Körperschaftsteuergesetzes Anwendung auf die jeweiligen Einkünfte finden.

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer stellt das zu versteuernde Einkommen dar. Dieses wird nach den Regelungen des EStG ermittelt, vergleiche § 7 Abs. 1 und 2, § 8 Abs. 1 KStG. Der Körperschaftsteuersatz beläuft sich auf 15 Prozent (§ 23 Abs. 1 KStG), hinzukommen 5,5 Prozent Belastung mit Solidaritätszuschlag. Dies führt zu einem effektiven Ertragsteuersatz von 15,825 Prozent (15 Prozent * (1+0,055)).

Da die Fiktion ausschließlich gewerblicher Einkünfte nach § 8 Abs. 2 GewStG bei Stiftungen nicht gilt, vermag eine privatnützige Familienstiftung auch andere Einkunftsarten als gewerbliche Einkünfte zu erzielen. Eine Familienstiftung gilt – im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften – nicht als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform. Sieht man von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ab, kann die Familienstiftung daher prinzipiell Einkünfte aus sechs Einkunftsarten erzielen. Folglich ist es durchaus denkbar und kommt in der Praxis auch häufig vor, dass eine Familienstiftung sogenannte Überschusseinkünfte, wie zum Beispiel Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG realisiert.

⁷⁸ Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 241 (244).

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass insbesondere institutionelle Anleger wie Versicherungen, Altersvorsorgeeinrichtungen und Stiftungen zunehmend die Anlage über Investmentvermögen nutzen und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen.⁷⁹

Beispiel:

Eine inländische Familienstiftung als investmentrechtliche Anlegerin erzielt ertragsteuerlich mit ihren Investorserträgen aus den Fondsbeteiligungen „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ (§ 16 InvStG i. V. m. § 20 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG), da nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Investorserträge im Sinne des § 16 InvStG gehören.⁸⁰

Analog ist die Ertragsbesteuerung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu beurteilen.

Beispiel:

Eine inländische Familienstiftung hat ein Mehrfamilienhaus zu Eigentum. Die Familienstiftung vermietet mehrere Wohnungen. Mit ihren Mieterträgen verwirklicht die Familienstiftung die Einkunftsart „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ (§ 21 EStG i. S. d. § 8 Abs. 1 KStG).

Hält eine Stiftung eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, gelangt die Vorschrift des § 8b KStG zur Anwendung. Bei der Anwendung dieser Begünstigungsvorschrift ist in zweierlei Hinsicht zu unterscheiden, nämlich zwischen Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinnen sowie für den Bezug von Dividenden zwischen Beteiligungsquoten von mindestens 10 Prozent und geringeren Anteilsinhaberschaften. Die Vorschrift befreit sämtliche Beteiligungsveräußerungen (§ 8b Abs. 2, 3 KStG) zu effektiv 95 Prozent von der Körperschaftsteuer, Beteiligungserträge – typischerweise in Form von Dividenden – werden nach § 8b Abs. 1, 5 KStG ebenfalls zu 95 Prozent befreit (sog. Schachteldividenden), wenn die Familienstiftung zu Beginn des Kalenderjahrs unmittelbar zu mindestens 10 Prozent an einer im Inland oder im Ausland domizilierten Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Beteiligungserträge aus kapitalgesellschaftlichen Investments unterhalb der Anteilsquote von 10 Prozent an der Kapitalgesellschaft unterliegen nach § 8b Abs. 4 KStG in vollem Umfang der Körperschaftbesteuerung (sog. Streubesitzdividenden).

79 Vgl. Sedlmaier in: Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein, InvStG, Einführung (vor § 1 Rz. 29).

80 Vgl. Hasbach in: Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein, InvStG, Anhang 1 Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), Rz. 1.

Während bei Beteiligungsquoten von mindestens 10 Prozent eine ausländische Kapitalertragsteuer nicht auf die Steuerschuld der Familienstiftung anrechenbar ist, sind aufgrund der vollen Körperschaftsteuerbarkeit der Streubesitzdividenden (Beteiligungsquote geringer als 10 Prozent) auf den Dividendenerträgen lastende ausländische Kapitalertragsteuerbeträge im Wege der Veranlagung der Familienstiftung zur Körperschaftsteuer auf die Körperschaftsteuerschuld anrechenbar (§ 26 Abs. 1 KStG i. V. m. § 34c EStG).

b) Gewerbesteuer

Der Gewerbesteuer unterliegt eine privatnützige Familienstiftung, wenn sie gemäß § 2 Abs. 1 GewStG einen Gewerbebetrieb unterhält. Diese mitunter als „originärer Gewerbebetrieb“ bezeichnete Betätigungsvariante setzt voraus, dass die Gewerblichkeitskriterien des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sind. Ein solcher (steuerlicher) „Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung“ erfordert, dass durch den von der Familienstiftung unterhaltenen Betrieb vier sogenannte Positivkriterien und drei sogenannte Negativkriterien tatbestandlich erfüllt sind. Eine privatnützige Familienstiftung unterliegt unter diesen Voraussetzungen der Gewerbesteuer, wenn sie beispielsweise als Unternehmensträgerstiftung ein Einzelunternehmen selbst betreibt.

Beispiel:

Eine Stifterin S (natürliche Person) hat ein von ihr betriebenes einzelkaufmännisches Unternehmen mit sämtlichen zugehörigen Aktiven und Passiven in eine im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Familienstiftung eingebracht. Solange das Einzelunternehmen von der S betrieben wurde, unterlag es der Gewerbesteuer. Einkommensteuerlich erzielte die S aus dem Einzelunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

Das Unternehmen wird von der Familienstiftung weiterbetrieben, mithin ist eine „Unternehmensträgerstiftung“ im Sinne der weiter oben skizzierten Kategorie entstanden. Folglich erfüllt dieses Unternehmen die Kriterien der (ertragsteuerlichen) Gewerblichkeit. Dies führt dazu, dass die Familienstiftung körperschaftsteuerlich die Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ realisiert und als Konsequenz ihrer originär gewerblichen Betätigung der Gewerbesteuer unterliegt.

Die Gewerbebesteuerung für Familienstiftungen als juristische Personen bedingt, dass die diesbezüglichen Regelungen zur Anwendung gelangen. Anwendung findet somit das körperschaftsteuerliche Besteuerungsverfahren bezüglich der Steuermesszahl von 3,5 Prozent nach § 11 Abs. 2 GewStG und die Anwendung des gemeindlichen Hebesatzes der Betriebsstättengemeinde des von der Familienstiftung betriebenen Einzelunternehmens. Der Freibetrag des § 11 Abs. 1 GewStG ist natürlichen Personen und Personengesellschaften vorbehalten.

und kann von der das Einzelunternehmen betreibenden Familienstiftung nicht in Anspruch genommen werden.

§ 2 Abs. 3 GewStG ordnet ferner an, dass als Gewerbebetrieb auch die Tätigkeit der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts gilt, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (ausgen. Land- und Forstwirtschaft) unterhalten.⁸¹ Da es sich bei Familienstiftungen um sonstige juristische Personen des privaten Rechts handelt, unterfallen sie der Gewerbesteuer, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

Gemäß R 2.5 Abs. 3 GewStR beginnt die Gewerbesteuerpflicht bei den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts – so auch bei privatnützigen Familienstiftungen – bei Vorliegen aller anderen Voraussetzungen mit der Aufnahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder mit Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG. Dieser Zeitpunkt fällt im Regelfall mit dem Zeitpunkt der Anerkennung durch die zuständige Stiftungsbehörde zusammen. Der Begriff des „wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs“ ist in § 14 S. 1 AO legal definiert. Danach ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Nicht erforderlich ist die Absicht, Gewinn zu erzielen.⁸²

Schließlich hängt es von der Rechtsform der Beteiligungsgesellschaft ab, ob eine Beteiligungsträgerstiftung der Gewerbesteuer unterfällt. Stets einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet die Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft. Allerdings und ausnahmsweise gilt etwas anderes nur, wenn eine ausschließlich vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft nur kraft gewerblicher Prägung gewerblich ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).⁸³

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hingegen fällt grundsätzlich in den Bereich der Vermögensverwaltung. Daher löst sie keine Gewerbesteuer aus.⁸⁴ Von dieser prinzipiellen Regel bestehen allerdings zwei hoch praxisrelevante Ausnahmen. Besteht zum einen eine Betriebsaufspaltung zwischen der Familienstiftung und einer vermögensverwaltenden Gesellschaft, kann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen.⁸⁵ Die zweite Fallgruppe ist die in der Praxis häufig vorkommende, gleichwohl hinsichtlich ihrer Konsequenzen mitunter fehleingeschätzte Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung einer Tochterkapitalgesellschaft.

81 Vgl. Kraft, DStR 2016, 2825 (2827).

82 Vgl. Kraft, DStR 2016, 2825 (2827).

83 Vgl. BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2012, S. 858; BFH v. 18.2.2016 – V R 60/13, BStBl. II 2017, 251.

84 Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 241 (244).

85 Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 241 (244).

Nimmt nämlich eine Familienstiftung wesentlichen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung einer Tochterkapitalgesellschaft, besteht die Gefahr, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen kann. Denn nach Auffassung der Rechtsprechung⁸⁶, der Finanzverwaltung⁸⁷ und der herrschenden Meinung in der Literatur⁸⁸ ist die Beteiligung einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Allerdings kann eine andere Beurteilung dann in Betracht kommen, wenn die Körperschaft über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung wird nicht schon dann angenommen, wenn die Stiftung lediglich gesetzliche Gesellschafterrechte und Gesellschafterpflichten ausübt.⁸⁹ Vielmehr ist ein aktives Eingreifen in das Tagesgeschäft erforderlich.⁹⁰

Gewerbsteuerlich ist im Auge zu behalten, dass die Schachtelgrenze bei 15 Prozent ansetzt, vergleiche § 9 Nr. 2a GewStG für Gewinne aus Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften und § 9 Nr. 7 GewStG für Gewinne aus Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften.

c) Umsatzsteuer

Zur umsatzsteuerlichen Einordnung der Familienstiftung kommt es entscheidend darauf an, ob sie als umsatzsteuerlicher Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG) zu qualifizieren ist. Dazu ist erforderlich, dass sie eine gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Im Gegensatz zur Definition eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 2 EStG liegt eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG vor, wenn eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, selbst wenn eine Gewinnerzielungsabsicht fehlt oder wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird und es damit an einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt. Liegt die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der Familienstiftung vor, unterliegen die von ihr im Rahmen ihres Unternehmens im Inland erbrachten Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) der Umsatzsteuer. Mit Umsatzsteuer belastete Eingangsleistungen für den unternehmerischen Bereich führen als Korollar zum Vorsteuerabzug.

⁸⁶ Nachweise in BFH v. 25.08.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312.

⁸⁷ Vgl. KStR 2022, H 5.7.

⁸⁸ Zahlreiche Nachweise in BFH v. 25.08.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312.

⁸⁹ Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 241 (244).

⁹⁰ Vgl. Kraus/Mehren, DStR 2020, 1593 (1594).

d) Grundsteuer

Die vom Grundbesitz erhobene Grundsteuer kommt bei grundbesitzhaltenden Familienstiftungen zur Anwendung, vergleiche §§ 2, 13-15, 25 GrStG.

e) Erbersatzsteuer

Für privatnützige rechtsfähige Familienstiftungen hat der Gesetzgeber das Sonderregime der Erbersatzsteuer in Kraft gesetzt. Dieses gelangt dann zur Anwendung, wenn die Familienstiftung nach der gesetzlichen Formulierung im § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG „im wesentlichen Interesse einer Familie oder bestimmter Familien“ errichtet ist. Die Rechtsfolge der Anwendung dieser Bestimmung besteht darin, dass die Familienstiftung als solche im Turnus von 30 Jahren der sogenannten Erbersatzsteuer unterliegt, ohne dass es – wie sonst bei Erbschaften und Schenkungen – zu einem Rechtsträgerwechsel kommt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 2 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

Das entscheidende Kriterium für die Frage, ob die Stiftung der Erbersatzsteuer unterliegt, stellt das wesentliche Familieninteresse dar. Die Finanzverwaltung⁹¹ bejaht dies, wenn nach der Stiftungssatzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge (Destinatäre) zu mehr als 50 Prozent bezugs- oder anfallsberechtigt sind. Bei geringeren Quoten und Hinzutreten zusätzlicher Merkmale geht die Finanzverwaltung davon aus, dass ein wesentliches Familieninteresse bereits bei einem Bezugs- und Anfallsrecht von nur 25 Prozent zu bejahen sein kann. Beispielhaft genannt wird ein wesentlicher Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung. Nach aktueller Auffassung der Finanzverwaltung ist unterhalb einer Begünstigung der Familie von 25 Prozent nicht vom Vorliegen einer Familienstiftung auszugehen.

2. Besonderheiten bei transnationalen Ertragsquellen

a) Welteinkommensprinzip und Doppelbesteuerungsabkommen

Es wurde bereits herausgearbeitet, dass eine (nach deutschem Recht errichtete) rechtsfähige privatnützige Familienstiftung nach § 1 Abs. 2 KStG der Körperschaftsteuer mit sämtlichen Einkünften unterliegt. Voraussetzung ist, dass die Familienstiftung ihren Sitz und/oder ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hat (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG).

Während der Sitz als ausschließlich rechtliche Kategorie zu bestimmen ist, handelt es sich beim Ort der Geschäftsleitung um eine Tatsachenfrage.⁹² Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 11 AO an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Der Gesetzeswortlaut

91 Vgl. RE 1.2 Abs. 2 S. 1 ErbStG; s. dazu auch BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898; BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94, BStBl II 1998, 114.

92 Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 73.

enthält – im Gegensatz zu § 10 AO – also keine „geschäftliche“ Aktivität als Tatbestandsvoraussetzung. Ebenso wenig ist dem Wortlaut eine Beschränkung auf nach inländischem Recht errichtete Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen zu entnehmen.⁹³

Dem allgemein-abgabenrechtlichen Begriff des „Ortes der Geschäftsleitung“ kommt im Kontext von Familienstiftungen insbesondere für die Kategorisierung als inländische oder ausländische Familienstiftung sowie für den Umfang der Besteuerung im Inland Bedeutung zu.⁹⁴ In jüngerer Zeit hat er dadurch nochmals erheblich an Bedeutung gewonnen, dass die Finanzverwaltung erstmalig mit BMF-Schreiben⁹⁵ vom 05.02.2024 Ausführungen zu dieser Rechtsfigur in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) aufgenommen hat. Zwar beziehen sich die Positionierungen des BMF primär auf Kapitalgesellschaften, dennoch steht außer Frage, dass der Ort der Geschäftsleitung selbstverständlich auch im Bereich privatnütziger Familienstiftungen Bedeutung entfaltet.⁹⁶

Als Zwischenergebnis lässt sich formulieren, dass eine rechtsfähige privatnützige Familienstiftung nach § 1 Abs. 2 KStG typischerweise der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht mit sämtlichen Einkünften, also ihren Welteinkünften unterliegt. Die privatnützige Familienstiftung ist verpflichtet, ihr Welteinkommen zu erklären. Dies setzt voraus, dass dieses zunächst ermittelt werden muss, um es sodann im Rahmen einer Körperschaftsteuererklärung der zuständigen Finanzbehörde zur Kenntnis zu bringen, damit diese das Veranlagungsprozedere initiieren kann.

Aufgrund der Systematik der Besteuerung grenzüberschreitender Einkunftsquellen im internationalen Kontext ergibt sich das Problem der internationalen Doppelbesteuerung dieser Einkünfte, wenn auch der andere Staat dieselben Einkünfte der Stiftung besteuert.⁹⁷ Der typische Fall ist darin zu sehen, dass die inländische Familienstiftung Einkünfte aus ausländischen Quellen erwirtschaftet und der ausländische Quellenstaat diese Einkünfte im Rahmen einer Besteuerungskonzeption ertragsteuerlich belastet, die der deutschen beschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbar ist. Von Bedeutung ist, dass Bestimmungen der von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) teilweise das Welteinkommensprinzip relativieren.

93 Vgl. Gersch in: Klein, AO, § 10 Rn. 2.

94 Dazu ausführlich Kraft, DStR 2024, 2154 ff.

95 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177.

96 Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 73.

97 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Specker, § 28 Rn. 9.

Entsprechende Beispiele sind Legion. Einzelne typische Konstellationen mit ihren strukturellen Auswirkungen im Ausland und im Inland in Abhängigkeit sind nachfolgend illustriert. Entscheidend ist dabei die Existenz beziehungsweise die Nichtexistenz eines DBA. Dabei erfolgt insbesondere durch die Anwendung der Freistellungsmethode als bilaterale Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im DBA-Fall eine Beschränkung des Welteinkommensprinzips im Kontext der folgenden grenzüberschreitenden Investitionsstrukturen:

- Immobilienerträge
- Betriebsstätte (DBA/Nicht-DBA)
- Personengesellschaftsbeteiligung
- Kapitalgesellschaftsbeteiligung – Dividenden und Veräußerungsgewinne (Streubesitz/Schachtelbesitz – § 8b KStG)

Bei im Ausland belegenen Immobilien des Betriebsvermögens kommt deren abkommensrechtlicher Belegenheit Bedeutung zu. Visualisiert stellt sich eine entsprechende Struktur in der nachfolgenden Abbildung 10 dar. Der inländischen Familienstiftung wurde eine im Ausland belegene Immobilie zugewendet, von der angenommen wird, dass sie vorher betrieblichem Vermögen zugeordnet war. Die Immobilie kann sich sowohl in einem Nicht-DBA-Staat als auch in einem DBA-Staat befinden.

Im Regelfall wird die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Familienstiftung im Ausland, also im Belegenheitsstaat der Betriebsimmobilie, in einem der deutschen beschränkten körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Umfang der Ertragsbesteuerung unterliegen. Dieser Befund weist darauf hin, dass von der Immobilie generierte Erträge doppelt besteuert werden. Die jeweils einschlägigen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hängen davon ab, ob ein DBA anwendbar ist oder nicht.

Erwirtschaftet eine inländische Familienstiftung Erträge aus ausländischen Immobilien, so sind im Nicht-DBA-Fall die Immobilienerträge Bestandteil der inländischen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht die unilaterale Bestimmung des § 26 KStG in Verbindung mit § 34c EStG für die Familienstiftung die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern vor. Dies bedeutet, dass die inländische Familienstiftung, die aus einem anderen Staat mit Körperschaftsteuer belasteten Einkünfte zunächst in ihre Einkünfteermittlung einbeziehen und der deutschen Körperschaftsteuer unterwerfen muss. Maximal bis zur Höhe der deutschen Körperschaftsteuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag), kann sie dann die ausländische Körperschaftsteuer anrechnen, die sie tatsächlich bezahlt hat. Im Ergebnis sind die ausländischen Einkünfte der Stiftung dann mindestens in Höhe der inländischen Körperschaftsteuer belastet. Wegen des

international vergleichsweise niedrigen Körperschaftsteuersatzes von 15 Prozent ergibt sich in vielen Fällen eine Belastung in Höhe der darüber hinausgehenden, aber nicht mehr anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer.

Abbildung 10: Grenzüberschreitende Immobilieninvestition einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Familienstiftung (Eigene Darstellung)

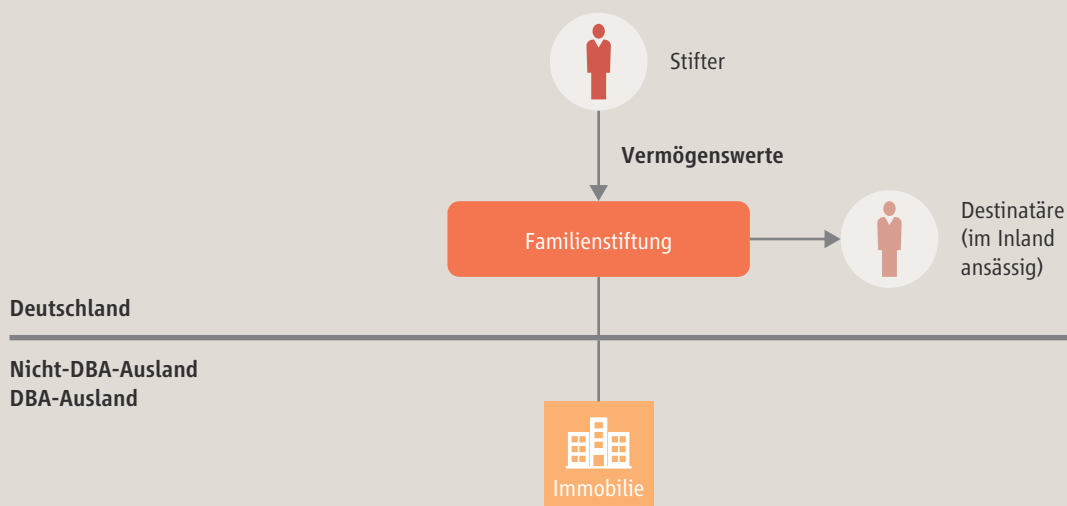


Abbildung 11: Betriebsstätte im Ausland einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Familienstiftung (Eigene Darstellung)

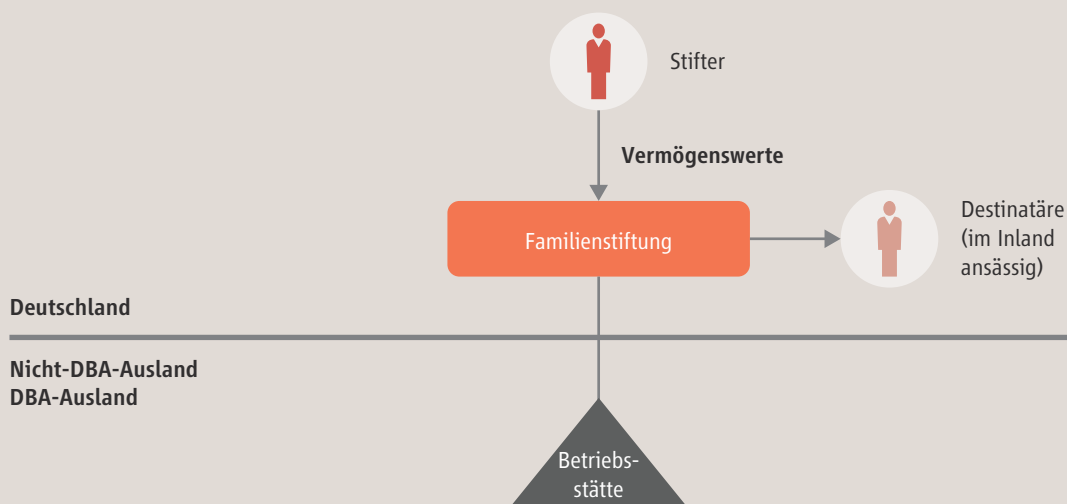


Abbildung 12: Beteiligung einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Familienstiftung an ausländischer Mitunternehmerschaft (Eigene Darstellung)

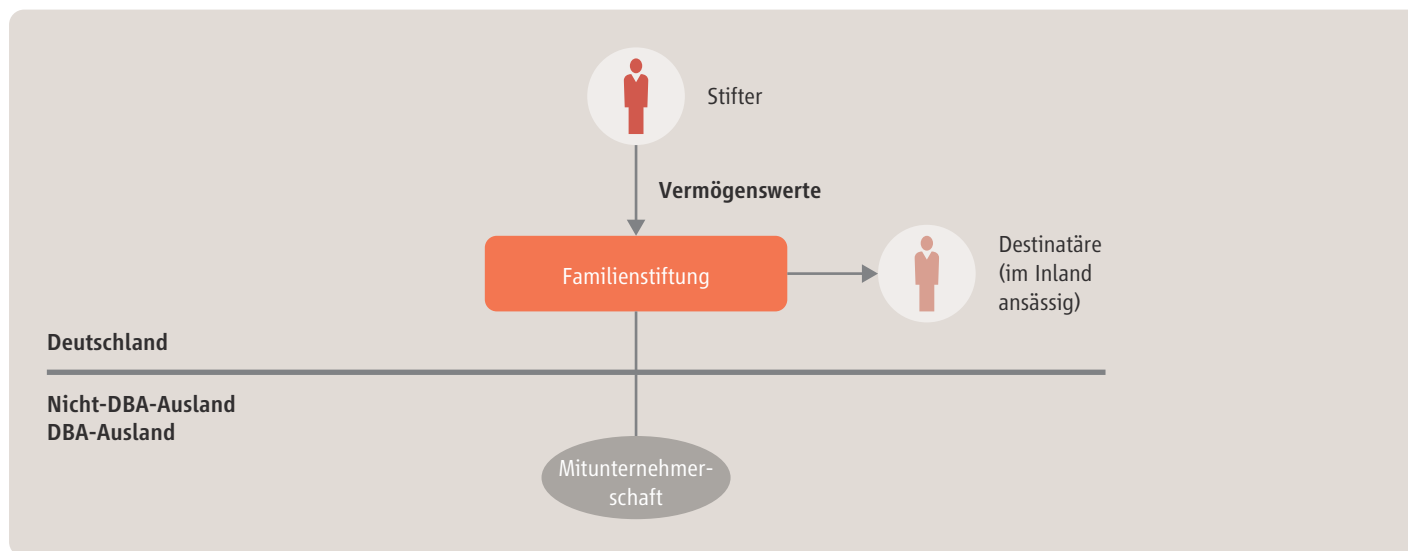
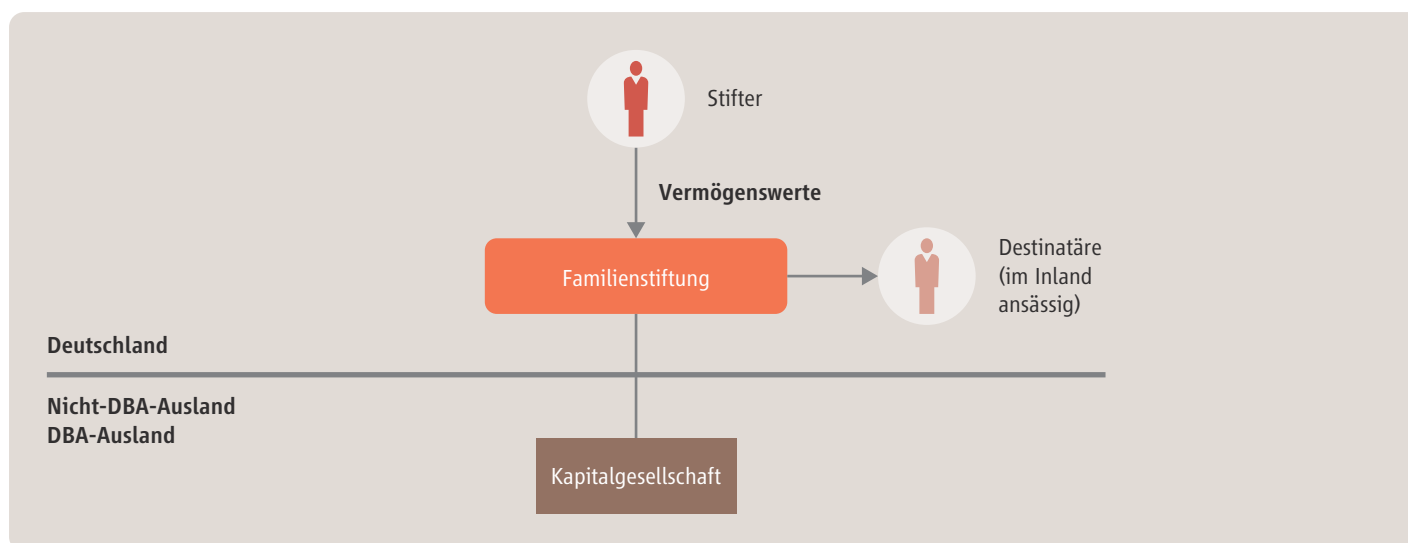


Abbildung 13: Beteiligung einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Familienstiftung an ausländischer Kapitalgesellschaft (Eigene Darstellung)



Für den Fall, dass eine inländische Familienstiftung gewerbsteuerpflichtig ist, erfolgt im Nicht-DBA-Fall auch eine Belastung mit Gewerbesteuer, da keine Befreiungs- oder Kürzungsvorschrift im GewStG existiert.

Im DBA-Fall dürfen Immobilienerträge im Regelfall der Vorschrift des Art. 6 in Verbindung mit Art. 23 OECD-Musterabkommen im Belegenheitsstaat der Immobilie besteuert werden, der Ansässigkeitsstaat ist im Regelfall zur Freistellung der Immobilienerträge verpflichtet.

Beispiel:

Eine inländische Familienstiftung erzielt aus der Vermietung von Ferienimmobilien Erträge aus Vermietung und Verpachtung. Die Immobilien sind in Staaten belegen, mit denen Deutschland ein an das OECD-Musterabkommen angelehntes DBA vereinbart hat. Deutschland ist in einem solchen Fall zur Freistellung der ausländischen Immobilienerträge verpflichtet, der Belegenheitsstaat der Immobilien darf die Erträge besteuern.

Unterhält eine inländische Familienstiftung als Unternehmensträgerstiftung eine Betriebsstätte im Ausland, erfolgt die Ertragsbesteuerung nach dem gleichen Prinzip wie bei Immobilien. Lediglich die Terminologie ist graduell geändert, statt vom Belegenheitsprinzip wird insoweit vom Betriebsstättenprinzip gesprochen. Im Nicht-DBA-Fall werden die von der ausländischen Betriebsstätte erwirtschafteten Erträge in die inländische Bemessungsgrundlage einbezogen, darauf lastende ausländische Körperschaftsteuer kann bis zum sogenannten Anrechnungshöchstbetrag angerechnet werden. Gewerbesteuerlich erfolgt nach § 9 Nr. 3 GewStG eine Kürzung der ausländischen Betriebsstättenenerträge. Im DBA-Fall bewirken die den Artt. 7, 23 des OECD-Musterabkommens nachgebildeten Bestimmungen, dass sowohl körperschaftsteuerlich als auch gewerbesteuerlich von vornherein keine inländische Besteuerung zulässig ist.

Nach identischem Muster erfolgt die steuerliche Behandlung der Beteiligung einer inländischen Familienstiftung an einer ausländischen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) mit ausländischer Betriebsstätte sowie an einer inländischen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) mit ausländischer Betriebsstätte. Dies liegt darin begründet, dass die ertragsteuerlich als transparent behandelte Personengesellschaft der Familienstiftung aufgrund der Transparenz eine anteilige Betriebsstätte vermittelt.

Hinsichtlich der Investitionsstruktur „Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft“ kann auf die Ausführungen weiter oben zu § 8b KStG verwiesen werden. Anteilsveräußerungsgewinne fallen – im Gegensatz zu Dividenden unabhängig von der Beteiligungsquote – unter § 8b Abs. 2, 3 KStG mit der Konsequenz, dass sie zu 95 Prozent steuerfrei sind, während 5 Prozent als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben qualifizieren.

b) Hinzurechnungssteuersubjekt

Beherrscht nach § 7 Abs. 1 S. 1 AStG ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die

weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und die nicht gemäß § 3 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig. Vereinfacht ausgedrückt kommt es damit zu einer sogenannten „Dry-Income-Besteuerung“ auf Ebene der unbeschränkt steuerpflichtigen Person.

Eine im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Familienstiftung qualifiziert als „unbeschränkt Steuerpflichtiger“ im Sinne des § 7 Abs. 1 S. 1 AStG. Denn aufgrund ihrer – weiter oben erörterten – inländischen Anknüpfungskriterien Sitz beziehungsweise Ort der Geschäftsleitung unterliegt die Familienstiftung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht und vermag demzufolge als Adressat der hinzurechnungssteuerlichen Vorschriften der §§ 7 ff. AStG in Betracht zu kommen.

Ohne an dieser Stelle im Detail auf die überaus komplexen Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung eingehen zu wollen, soll darauf hingewiesen werden, dass mit der Eigenschaft einer inländischen Familienstiftung als Hinzurechnungsverpflichtete ein höchst diffiziler Pflichtenkatalog für den Stiftungsvorstand einhergeht. Hält die inländische Familienstiftung direkt oder indirekt Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, obliegt es dem Stiftungsvorstand, sich auf jeder Ebene des letztlich von der Familienstiftung gehaltenen Kapitalgesellschaftskonzern Klarheit sowohl über die Beherrschungskonstellation, das Erzielen eventueller passiver Einkünfte im Sinne des § 8 AStG bei jedweder Beteiligungsgesellschaft bis in die tiefste Konzernstufe sowie über eine mögliche Niedrigbesteuerung der inkriminierten Einkünfte zu verschaffen. Solange die sogenannte erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 13 AStG noch Gesetz ist, erweitert sich der Pflichtenkatalog des Stiftungsvorstands auch ohne Vorliegen einer Beherrschung, soweit bei einer Beteiligung innerhalb des gesellschaftsrechtlichen Geflechts im Ausland unterhalb der inländischen Familienstiftung sogenannte „Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter“ im Sinne des § 13 Abs. 2 AStG vorliegen. Diese sehr weit gefasste Bestimmung definiert als Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter solche, die aus dem Halten, der Verwaltung, der Werterhaltung oder der Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen. Veräußerungsgewinne aus Investments, die zu Einkünften mit Kapitalanlagecharakter führen, rechnen ebenfalls dazu.

II. Ausländische Familienstiftung

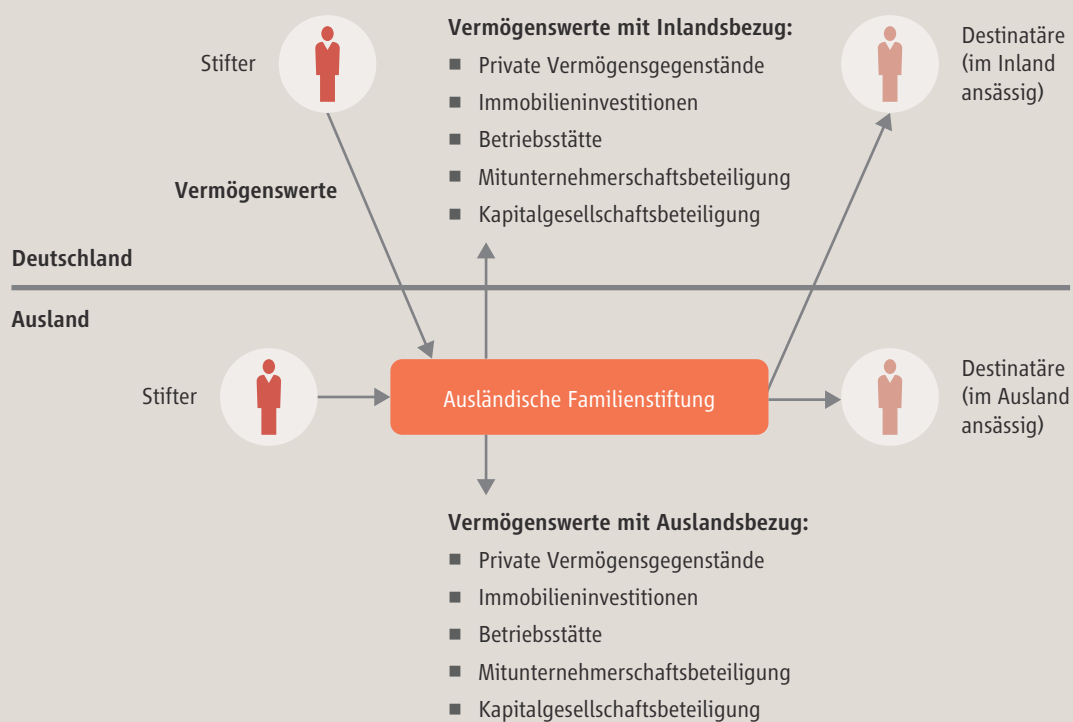
1. Grundstruktur

Theoretisch und in vielen Fällen auch praktisch wird eine ausländische Familienstiftung Inhaberin beziehungsweise Eigentümerin verschiedenster Vermögenswerte sein, die entweder Inlandsbezug oder Auslandsbezug aufweisen. Sowohl die Stifterinnen und Stifter als auch

die Destinatäre werden angesichts zunehmend globalisierter Familienstrukturen sowohl im Inland als auch im Ausland ansässig sein. Dieser Befund deutet bereits an, dass die steuerliche Analyse einer ausländischen Familienstiftung mit inländischen Stifterinnen und Stiftern sowie international verstreuten Destinatären und gegebenenfalls auch noch globalisierten Vermögenspositionen eine hochkomplexe Problemstruktur aufweist.

Einen visuellen Eindruck vermittelt die folgende Abbildung 14.

Abbildung 14: Grundstruktur einer „ausländischen Familienstiftung“ mit personellen und sachlichen Inlandbezügen (Eigene Darstellung)



Angesichts global aufgestellter Familienunternehmen, deren Anteilsinhaberstrukturen sowie der zugrunde liegenden Vermögensportfolios dürfte die vorstehende Abbildung 14 eher den empirischen Regelfall als die Ausnahme darstellen.

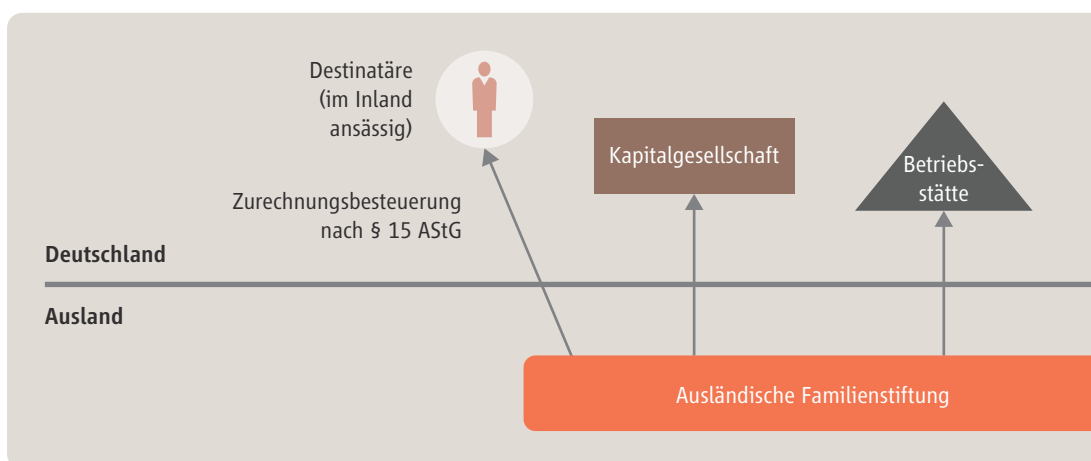
Eine ausländische Familienstiftung kann im Inland der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen.

2. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Wie jede nach ausländischem Recht inkorporierte Person kann auch eine ausländische Familienstiftung im Sinne des § 15 AStG aufgrund ihrer inländischen Aktivitäten der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG in Deutschland unterliegen. Davon geht auch

die Finanzverwaltung⁹⁸ aus, wenn sie im AEStG ausführt, § 15 AStG lasse eine beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Familienstiftung hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte unberührt. Im Zusammenhang mit inländischen Stiftern, die unter anderem inländisches Betriebsvermögen oder Kapitalgesellschaftsanteile an unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften in eine privatnützige ausländische Familienstiftung im Sinne des § 15 AStG eingebracht haben, stellt dies sogar eine relativ häufige Fallgruppe dar.

Abbildung 15: Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht einer „ausländischen Familienstiftung“ aufgrund von Inlandsinvestments (Eigene Darstellung)



Beispiel:

Die mittlerweile verstorbenen Stifterinnen beziehungsweise Stifter errichteten vor mehreren Jahren eine ausländische Familienstiftung. Gegenstand der seinerzeitigen Dotation waren vormals von den Stifterinnen beziehungsweise den Stiftern gehaltene Anteile an unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften. Zudem wurde inländisches Betriebsvermögen eines vormals von den Stifterinnen beziehungsweise den Stiftern betriebenen Einzelunternehmens in die Stiftung im Wege der Gründung eingebracht.

Die Einbringungsstruktur bewirkt, dass die ausländische Familienstiftung mit ihren Dividenden aus den im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt. Das Gleiche gilt für etwaige Gewinne aus der Veräußerung der Kapitalgesellschaftsanteile, wobei die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht im Inland gegebenenfalls aufgrund der Anwendbarkeit eines DBA (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-Musterabkommen) eliminiert wird.

98 Vgl. AEStG 2023, Tz. 780.

Auch die durch die Einbringung des vormaligen Einzelunternehmens entstandene Betriebsstättenstruktur bewirkt, dass die ausländische Familienstiftung mit den von der Betriebsstätte erwirtschafteten Einkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig wird. Zudem unterliegt die ausländische Familienstiftung aufgrund einer angenommenen gewerblichen Betätigung der inländischen Betriebsstätte mit dem daraus resultierenden Gewerbeertrag der Gewerbesteuer.

3. Einkünfteermittlung

a) Anwendung deutschen Steuerrechts

Nach § 15 Abs. 7 S. 1 AStG werden die Einkünfte der ausländischen Familienstiftung in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes ermittelt.⁹⁹ Diese Ermittlung dient der Berechnung des Zurechnungsbetrags für Bemessungsgrundlagenzwecke der inländischen Zurechnungsadressaten. Der Verweis auf die im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung relevanten Einkünfteermittlungsvorschriften des § 10 Abs. 3 S. 3-6 AStG bewirkt unter anderem die Möglichkeit des Verlustvortrags auf Stiftungsebene, ein Verlustrücktrag wird ausgeschlossen. Ferner ist eine gegebenenfalls im Ausland erhobene Vermögensteuer im Inland anrechenbar, § 10 Nr. 2 KStG – das Verbot des Abzugs von Personensteuern – wird insoweit suspendiert. Ebenso bleiben umwandlungssteuerrechtliche Bestimmungen unanwendbar wie dies auch für solche Bestimmungen der Fall ist, die inländische Anknüpfungspunkte voraussetzen. Das Gesetz versagt ferner in § 15 Abs. 7 S. 2 Hs. 2 AStG die Anwendung des § 8b KStG auf Ebene der ausländischen Familienstiftung. Ein auf Stiftungsebene erwirtschafteter Verlust kann beim Zurechnungsadressaten im Rahmen der inländischen Besteuerung gemäß § 15 Abs. 7 S. 3 AStG nicht berücksichtigt werden.

b) Dividenden-Vereinnahmung auf Stiftungsebene

Für die Praxis von besonderer Bedeutung im Kontext von ausländischen Familienstiftungen ist die Behandlung von Beteiligungserträgen. Die systematisch naheliegende Anwendung des § 8b KStG auf Ebene der ausländischen Familienstiftung wird vom Gesetz in § 15 Abs. 7 S. 2 Hs. 2 AStG ausgeschlossen. Der Hintergrund ist in der Unterbindung von Gestaltungspotenzial zu sehen.

Beispiel:

Die ausländische Familienstiftung X-Trust mit dem im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Zurechnungsadressaten A ist zu 100 Prozent an einer Kapitalgesellschaft Y-Inc. beteiligt. Y-Inc. schüttet Dividenden an den X-Trust aus. Anzeichen, dass die Eigenschaft des A als Destinatär mit einem Betriebsvermögen in Zusammenhang steht, sollen nicht ersichtlich sein.

⁹⁹ Vgl. Kraft, IWB 2024, 319.

Die Nicht-Anwendbarkeit des § 8b KStG auf Ebene der ausländischen Familienstiftung bewirkt, dass die Beteiligungserträge im Ausgangspunkt in der Bemessungsgrundlage für Zwecke der Ermittlung des Zurechnungsbetrags enthalten sind. Da allerdings vorliegend der Zurechnungsadressat A eine natürliche Person ist, muss gemäß § 15 Abs. 8 S. 2 Hs. 2 AStG die Vorschrift des § 32d EStG angewendet werden, da diese Vorschrift bei Direktbezug der Dividenden durch den A als Zurechnungssubjekt anwendbar wäre.

c) Beteiligungsveräußerung

Ebenso wie vereinnahmte Dividenden können Beteiligungsveräußerungsgewinne auf Stiftungsebene Rückwirkungen beim Zurechnungsadressaten zeitigen.

Beispiel:

Die ausländische Familienstiftung L-Foundation veräußert ein 50-prozentiges Anteilspaket an der M-Inc. Destinatär der L-Foundation ist die im Inland ansässige N-GmbH.

Zu klären ist die Frage, wie etwaige Beteiligungsveräußerungsgewinne auf Ebene der L-Foundation erfasst und im Rahmen der inländischen Besteuerung der Zurechnungsadressatin N-GmbH besteuert werden.

Auf Ebene der L-Foundation ist die Anwendbarkeit des § 8b KStG suspendiert. Demzufolge ist nach § 15 Abs. 7 S. 2 AStG auf Ebene der Unternehmensstiftung § 8b KStG nicht anzuwenden. Die Beteiligungsveräußerungsgewinne sind im ersten Schritt zu erfassen und entfalten Relevanz für die Ermittlung des Zurechnungsbetrags. Im zweiten Schritt ist zu berücksichtigen, dass die Zurechnungsadressatin N-GmbH eine Kapitalgesellschaft ist, die bei Direktbezug der Beteiligungsveräußerungsgewinne zur Anwendung des § 8b KStG berechtigt wäre. Aus diesem Grund muss gemäß § 15 Abs. 8 S. 3 Hs. 2 AStG, § 8b Abs. 2 und 3 KStG angewendet werden, soweit diese Absätze der Vorschrift bei Veräußerungsgewinnen durch Zurechnungssubjekte anwendbar wären. § 8b Abs. 3 KStG statuiert im Rahmen von Beteiligungsveräußerungsgewinnen im Gegensatz zu Dividenden keine Mindestquote. Daher bleibt der Zurechnungsbetrag im Ergebnis zu 95 Prozent der gesamten Veräußerungsgewinne bei der N-GmbH steuerfrei.

4. Steueranrechnung beim Zurechnungsadressaten

a) Beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Familienstiftung

Unternehmensverbundene Familienstiftungen kommen sowohl in der Ausprägung der Unternehmensträgerstiftungen als auch in Form der Beteiligungsträgerstiftung vor. Verfügt die ausländische Familienstiftung insoweit über im Inland belegenes Betriebsvermögen, unterfällt sie prinzipiell der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Von der Möglichkeit einer beschränkten Steuerpflicht der ausländischen Familienstiftung geht auch der AEASTG aus, wenn er dekretiert,

§ 15 AStG lasse eine beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Familienstiftung hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte unberührt.¹⁰⁰

Bestehen im Inland ansässige Zurechnungsadressaten der ausländischen Familienstiftung, stellt sich die Frage, ob die im Kontext der rechtlichen Zuständigkeit der ausländischen Familienstiftung erhobene deutsche Körperschaftsteuer bei der ertragsteuerlichen Erfassung des Zurechnungsbetrages auf Ebene der Zurechnungsadressaten berücksichtigungsfähig ist.

Beispiel:

Die ausländische Familienstiftung S-Foundation hält den gesamten Mitunternehmeranteil an der S-KG. Die S-KG hat nicht nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer optiert. Die S-Foundation hat im Veranlagungszeitraum 01 aufgrund ihrer mitunternehmerschaftlichen Beteiligung ein körperschaftsteuerliches Einkommen von 1.000.000 Euro versteuert, die gewerbsteuerliche Besteuerungsgrundlage der S-KG beträgt ebenfalls 1.000.000 Euro. Die Körperschaftsteuer beträgt 150.000 Euro, Solidaritätszuschlag wird in Höhe von 8.250 Euro erhoben. Die Gewerbesteuer beläuft sich auf 140.000 Euro.

Dem im Inland ansässigen Destinatär D werden die Einkünfte der Familienstiftung in Höhe von 1.000.000 Euro zugerechnet.

Es stellt sich die Frage nach der Behandlung des Zurechnungsbetrages und einer eventuellen Anrechnung von Steuern auf die Steuerschuld des D.

D muss den Zurechnungsbetrag im Veranlagungszeitraum 01 im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung erklären und versteuern. Als Rechtsgrundlage für die Anrechnung deutscher Steuern auf die Einkommensteuerschuld des D kommt § 15 Abs. 5 S. 1 AStG in Betracht. Nach dieser Vorschrift werden auf die Einkommensteuer der bezugs- oder anfallsberechtigten Person die Steuern vom Einkommen angerechnet, die zu Lasten der ausländischen Stiftung auf die zuzurechnenden Einkünfte erhoben worden sind. Die Finanzverwaltung legt diese Bestimmung so aus, dass die danach erhobene deutsche Steuer nach § 15 Abs. 5 AStG auf die Steuer angerechnet wird, die auf den Zurechnungsbetrag entfällt.¹⁰¹ In Tz. 815 AEASTG wird die Anrechnung der in- und ausländischen Steuern vom Einkommen auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Zurechnungssubjekte konkretisiert, die zu Lasten der ausländischen Familienstiftung auf die zuzurechnenden Einkünfte erhoben werden.

¹⁰⁰ Vgl. AEASTG 2023, Tz. 780.

¹⁰¹ Vgl. AEASTG 2023, Tz. 780.

Der Umstand, dass § 15 Abs. 5 S. 2 AStG vorschreibt, dass bei der Anrechnung die Vorschriften des § 34c Abs. 1 EStG und des § 26 Abs. 1 und 2 S. 1 KStG entsprechend anzuwenden sind, könnte Zweifel an dieser Auslegung begründen.¹⁰² Denn sowohl § 34c EStG als auch § 26 KStG setzen ausländische Einkünfte voraus, auf die ausländische Steuern erhoben wurden. Ausländische Einkünfte liegen aber in Situationen der geschilderten Art nicht vor, sondern es handelt sich bei den Einkünften der ausländischen Familienstiftung um inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 EStG. Die entsprechende Anwendung der Anrechnungsvorschriften bezieht sich nach der zutreffenden Vorstellung der Finanzverwaltung demgemäß auf die Technik der Anrechnung.

Gleichwohl interpretiert das BMF ohne weitere Problematisierung § 15 Abs. 5 S. 1 AStG im Sinne der geschilderten Auslegung. Keine Aussage ist dem AEStG zu entnehmen, ob eine Anrechnung der Gewerbesteuer in Betracht zu ziehen ist. Abwegig erscheint dies nicht, denn letztlich handelt es sich bei der deutschen Gewerbesteuer um eine Steuer vom Einkommen, die zu Lasten der ausländischen Familienstiftung erhoben wird. Da die Finanzverwaltung generell Anrechnungsmöglichkeiten auf die Gewerbesteuer – beispielsweise im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung – eher reserviert begegnet, ist nicht zu erwarten, dass die Finanzverwaltung die umgekehrte Anrechnung deutscher Gewerbesteuer auf die deutsche Einkommensteuer des Destinatärs zulässt. Abwegig wäre dies allerdings auch nicht, weil der Gesetzgeber eine Anrechnung in § 35 EStG ja regelmäßig vorsieht.

b) Zeitliche Anrechnungsdivergenzen

In der Besteuerungspraxis war bislang teilweise das Auseinanderfallen von Veranlagungszeitraum im Inland und Steuerzahlung im Ausland problematisch. Dies kann anhand des folgenden Falls illustriert werden.

Beispiel:

Dem im Inland ansässigen Destinatär D werden für den VAZ 01 Einkünfte der Familienstiftung in Höhe von 1.000.000 Euro zugerechnet. Die Steuerzahlung seitens der ausländischen Familienstiftung erfolgt erst im mit dem Kalenderjahr identischen VAZ 03.

Es stellt sich die Frage, ob die erst im VAZ 03 gezahlte Körperschaftsteuer der Stiftung im Ausland im Rahmen der inländischen Einkommensteuerveranlagung des Destinatärs angerechnet werden kann.

¹⁰² In Tz. 818 AEStG wird bestimmt, dass sich die Anrechnung in- und ausländischer Steuern nach § 12 AStG i. V. m. § 34 c EStG und § 10 Abs. 1 AStG richtet.

Zu dieser Fragestellung enthielt der AEStG 2004 in Tz. 15.5.2 S. 4 folgende Regelung: „Steuern können nur für die Jahre angerechnet werden, in denen sie entrichtet wurden.“ Dies hätte für den vorliegenden Fall bedeutet, dass mangels Entrichtung im VAZ 01 keine Anrechnung möglich gewesen wäre.

Das Problem einer derart scharfen Rechtsfolge hat die Finanzverwaltung offenbar nunmehr erkannt und eine praxisfreundliche Regelung getroffen. In Tz. 815 des AEStG findet sich nunmehr folgende Regelung: „Die Steueranrechnung erfolgt in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Einkünfte der Familienstiftung erfasst werden, für den die Steuern entrichtet wurden. Auf den Zeitpunkt der Zahlung der Steuern kommt es nicht an.“

Mit dieser Sichtweise hat die Finanzverwaltung das Problem in nunmehr zutreffender Weise erheblich entschärft. Verfahrensrechtlich handelt es sich bei der nachgelagerten Steuerzahlung im Ausland um ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

E. Besteuerung der Destinatäre

I. Destinatäre einer inländischen Familienstiftung

1. Besteuerung von Destinatszählungen an die Destinatäre

Hinsichtlich der laufenden Besteuerung der Destinatäre gilt der Grundsatz, dass Leistungen einer Stiftung an ihre Destinatäre jedenfalls dann als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG als einkommensteuerpflichtig qualifizieren, wenn sie Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) wirtschaftlich vergleichbar sind. Zur Frage der „wirtschaftlichen Vergleichbarkeit“ von Gewinnausschüttungen und Zuwendungen einer (Familien-)Stiftung an Destinatäre findet sich mittlerweile eine als gefestigt zu bezeichnende höchstrichterliche Judikatur.¹⁰³

Allerdings wird im Schrifttum¹⁰⁴ zutreffend darauf hingewiesen, dass die Frage, wann eine Leistung einer Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar ist, lange nicht abschließend geklärt war. Insbesondere war ungeklärt, ob eine zentrale Voraussetzung hierfür darin zu sehen sein soll, dass der Leistungsempfänger unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf das „Ausschüttungsverhalten“ der Stiftung nehmen kann. In einem weiter zurückliegenden Judikat des I. Senats wurde ausgeführt, dass es sich bei den Leistungen einer (Familien-)Stiftung an ihre Destinatäre dann um Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG handelt, wenn die Leistungsempfänger einer Stiftung unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen können.¹⁰⁵ In einer aktuellen Entscheidung hat der VIII. Senat des BFH¹⁰⁶ in drei prägnanten Leitsätzen seine Position dazu konkretisiert.

Die aktuelle Entscheidung des VIII. Senats des BFH¹⁰⁷ erging zwar zu einer ausländischen Familienstiftung, kann aber ohne weiteres auf Leistungen unbeschränkt steuerpflichtiger Familienstiftungen an ihre Destinatäre übertragen werden. Demnach erfordert die wirtschaftliche Vergleichbarkeit einer Stiftungsleistung mit einer Gewinnausschüttung, dass die Stellung des Leistungsempfängers wirtschaftlich derjenigen eines Anteilseigners entspricht. Die Leistung

103 Vgl. BFH v. 01.10.2024 – VIII R 25/21, BFH/NV 2025, 24; BFH v. 28.02.2018 – VIII R 30/15, BFHE 261, 47; BFH v. 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417.

104 Vgl. Barche, EFG 2022, 245.

105 Vgl. BFH v. 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417.

106 Vgl. BFH v. 01.10.2024 – VIII R 25/21, BFH/NV 2025, 2. Bereits in einer früheren Entscheidung hatte der erkennende Senat darauf hingewiesen, zumindest dann, wenn der Leistungsempfänger unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen könne, entspreche die Stellung des Leistungsempfängers wirtschaftlich derjenigen eines Anteilseigners. Vgl. BFH v. 28.02.2018 – VIII R 30/15, BFHE 261, 47, betreffend die Besteuerung von Liquidationszahlungen nach Auflösung einer Stiftung.

107 Vgl. BFH v. 01.10.2024 – VIII R 25/21, BFH/NV 2025, 24.

muss sich außerdem als Verteilung des erwirtschafteten Überschusses darstellen.¹⁰⁸ Sodann wird präzisiert, dass die Stellung des Empfängers einer Stiftungsleistung wirtschaftlich derjenigen eines Anteilseigners entspricht, wenn er in seiner Person die Voraussetzungen erfüllt, die die Stiftungssatzung für einen Leistungsbezug aufstellt. Dies bedingt nach Auffassung des BFH, dass er zum Kreis der begünstigungsfähigen Personen gehört, und eine Gegenleistung nicht zu erbringen ist. Klargestellt hat der BFH zudem, dass die Einräumung von Vermögens- oder Organisationsrechten durch die Stiftungssatzung, die die Rechtsstellung des Destinatärs darüber hinaus an die rechtliche Stellung eines Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft annähern, nicht erforderlich ist.

Sind nach diesen von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung entwickelten Kriterien auf Destinatärebene Einkünfte aus Kapitalvermögen gegeben, unterliegen diese als solche gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 7a, § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 Prozent. Hinzu kommt Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer. Kapitalertragsteuer ist durch die Familienstiftung bei Auszahlung einzubehalten und abzuführen. Insoweit entspricht das Prozedere Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter. Der auf Ebene der Familienstiftung einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuerabzug hat für die Einkommensteuer der Destinatäre grundsätzlich abgeltende Wirkung, vergleiche § 43 Abs. 5 EStG. Wird indessen vom Destinatär ein Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG gestellt, kann gegebenenfalls ein niedrigerer progressiver Einkommensteuertarif zur Anwendung kommen.¹⁰⁹

2. „De facto-Kapitalrückzahlungen“

Wenn keine den Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Zahlungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG vorliegen, kann die Zuwendung an den Destinatär einer Kapitalrückzahlung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 S. 3 EStG vergleichbar sein. Demzufolge stellt sich die Frage, ob diese gleichwohl unter § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu subsumieren sind. Dies hätte die Behandlung als steuerpflichtig zur Folge. Alternativ erscheint es nicht abwegig, solche Zuwendungen aus systematischen Gründen einer steuerlichen Behandlung zu unterwerfen, die der Rückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 Abs. 1, 7 KStG vergleichbar sind.¹¹⁰

In Bezug auf Rückzahlungen von Dotationskapital an Stifter oder Destinatäre ist die aktuelle Rechtslage als höchst unbefriedigend zu beurteilen.

108 Mit dieser Positionierung wird eine frühere Entscheidung des erkennenden Senats bestätigt, vgl. BFH v. 28.02.2018 – VIII R 30/15, BFHE 261, 47.

109 Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 241 (246).

110 Vgl. dazu ausführlich Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 129 ff.; s. auch Kraft, ISR 2020, 267 (269).

Der I. Senat des BFH¹¹¹ hat diese Problematik mit zwei Präzedenzentscheidungen geklärt. Das Gericht hat ausweislich der Leitsätze wie folgt judiziert: „Da der Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG keine Vermögensmassen erfasst, fehlt für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts eine Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.“ Damit erteilt der Senat der im Schrifttum ganz überwiegend geforderten Berechtigung zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos privater Stiftungen zwar eine Absage.¹¹² Der Senat weist indessen darauf hin, dass es nicht zwingend einer gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 7 KStG bedürfe, um für die Destinatäre die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG zu erreichen. Demzufolge kann die Steuerfreiheit auf Destinatärs-ebene für Zuwendungen, die einer Rückzahlung von Dotationskapital vergleichbar sind, auch ohne steuerliches Einlagekonto auf Ebene der Stiftung erreicht werden.

Dieser Rechtsauffassung ist die Finanzverwaltung nunmehr ausdrücklich entgegengetreten. Sie geht nicht konform mit der Passage in den beiden Entscheidungen des BFH, wonach die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG auf Destinatärs-ebene nicht zwingend eine gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 7 KStG voraussetze.¹¹³ Die knappen Ausführungen der Finanzverwaltung gehen apodiktisch davon aus, dass die Annahme einer Einlagenrückgewähr auf Ebene der Leistungsempfänger einer Stiftung daran scheitert, dass auf Ebene der Stiftung kein steuerliches Einlagekonto festgestellt wird und folglich Beträge des Einlagekontos auch nicht verwendet werden können. Diese Auffassung steht im offensichtlichen Widerspruch zum skizzierten Verständnis des Bundesfinanzhofs.

Die Konsequenz der Position der Finanzverwaltung zur geschilderten BFH-Judikatur sollte in der Praxis unbedingt beachtet werden. Denn sie kann dazu führen, dass eine spätere Zuwendung an die Destinatäre einer ursprünglich steuerneutralen Vermögensausstattung einer Familienstiftung zur Steuerpflicht auf Destinatärs-ebene führt.

Beispiel:

Eine unbeschränkt steuerpflichtige Familienstiftung wird vom im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter mit 10 Millionen Euro Stiftungskapital ausgestattet. Anfallsberechtigter ist nach der Satzung der Sohn des Stifters. Entgegen dem Willen des mittlerweile verstorbenen Stifters bleibt die Familienstiftung inaktiv. Daher wird sie nach Ablauf eines längeren Zeitraums aufgelöst. Das Stiftungskapital wird dem im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Sohn des Stifters (Anfallsberechtigten) zugewendet.

111 Vgl. BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381; BFH v. 17.05.2023 – I R 46/21, BFH/NV 2023, 1408.

112 Vgl. Kraft, Ubg 2024, 319.

113 Vgl. BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381, Rn. 21.

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung im vorbezeichneten BMF-Schreiben ist der Familienstiftung die Führung eines steuerlichen Einlagekontos verwehrt. Daher hat sie keine rechtliche Handhabe zu dokumentieren, dass es sich bei der Zuwendung an den Anfallsberechtigten faktisch um solche Beträge handelt, die Kapitalrückzahlungen vergleichbar sind. Mangels alternativer Befreiungsvorschriften ist demgemäß davon auszugehen, dass das ursprünglich als Vermögensausstattung der Familienstiftung zurückgezahlte Kapital beim Empfänger der Zuwendung, dem Anfallsberechtigten, nach Meinung der Finanzverwaltung mutmaßlich auf der Grundlage des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG als einkommensteuerpflichtig zu behandeln ist.

Angesichts dieses vollkommen unbefriedigenden Ergebnisses sowie der offensichtlichen Meinungsdivergenz von BFH und BMF in dieser Frage, erscheint es hochwahrscheinlich, dass die Finanzgerichtsbarkeit erneut mit der Thematik betraut werden wird. Gleichwohl erscheint es in der Gestaltungspraxis angeraten, entsprechende Vorsorge zu treffen. Zumindest sollte anhand einer Neben- oder Schattenrechnung der Nachweis erbracht werden können, dass die fraglichen Zuwendungen wirtschaftlich als Kapitalrückzahlungen anzusehen sind.

Verfahrensrechtlich sollten einschlägige Bescheide offengehalten werden, da davon auszugehen ist, dass die Problematik die Finanzgerichtsbarkeit erneut erreichen wird.

II. Destinatäre einer ausländischen Familienstiftung

1. Grundkonzeption der „Dry-Income-Besteuerung“ des § 15 AStG

§ 15 Abs. 1 AStG bestimmt, dass Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, oder sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet werden. Die Zurechnung erfolgt nach der Konzeption der Vorschrift unabhängig davon, ob sie im jeweiligen Zeitraum tatsächlich Zuwendungen von der Stiftung erhalten haben. Die Zurechnungsbesteuerung des § 15 AStG bezweckt, der Verlagerung von Einkünften auf ausländische Stiftungen entgegenzuwirken, die vorwiegend in Gebieten errichtet werden, in denen auf das Vermögen und die Erträge der Stiftung keine oder nur geringfügige Steuern anfallen. Ein solches Besteuerungsregime im Zusammenhang mit ausländischen Familienstiftungen soll nach Ansicht des Gesetzgebers aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung umso mehr gerechtfertigt sein, als ausländische Stiftungen häufig Strukturen aufweisen, die mit inländischen Stiftungen nicht vergleichbar sind.¹¹⁴ Im Extremfall sind auch Konstellationen vorstellbar, in denen auf Ebene der Zurechnungsadressaten die Zurechnungsbesteuerung des § 15 AStG eingreift, obwohl diese keinen Zufluss erhalten haben und womöglich auch niemals

Die Besteuerung von „Dry-Income“ stellt auf Destinatärs-ebene schwierige Anforderungen an das Liquiditätsmanagement.

¹¹⁴ Eingehend Kraft, AStG, § Tz. 90 ff.

erhalten werden. Die Zurechnungsadressaten haben mithin Einkünfte ohne Liquiditätszufluss („Dry-Income“) zu versteuern.

Die Besteuerungswirkungen des § 15 AStG können sich somit im Einzelfall als krude erweisen. Es verwundert daher nicht, dass die Bestimmung am Maßstab höherrangigen Rechts, insbesondere des Verfassungsrechts, des Unionsrechts sowie des steuerlichen Völkerrechts in Gestalt der Doppelbesteuerungsabkommen („treaty override“) im Schrifttum kritisch gewürdigt wird.¹¹⁵

2. Remeduren überschießender Steuerbelastung

Partiell hat der Gesetzgeber die Kritik aufgenommen und für eine entsprechende Mitigation gesorgt. Zu nennen sind insoweit die Anrechnungsbestimmung des § 15 Abs. 5 AStG, der unionsrechtliche Motivtest des § 15 Abs. 6 AStG sowie die Regelung zur Vermeidung mehrfacher Belastung des bereits im Wege der „Dry-Income-Zurechnung“¹¹⁶ erfolgten Bemessungsgrundlagenerhöhungen.

§ 15 Abs. 5 AStG ermöglicht die Anrechnung ausländischer Steuern auf Ebene des Stifters/Destinatärs.¹¹⁷ Wie weiter oben¹¹⁸ ausgeführt kommt diese Bestimmung als Rechtsgrundlage für die Anrechnung deutscher Steuern auf die Einkommensteuerschuld des inländischen Bezugs- oder Anfallsberechtigten in Betracht. Danach werden auf die deutsche Einkommensteuer der bezugs- oder anfallsberechtigten Person solche Steuern vom Einkommen angerechnet, die zu Lasten der ausländischen Stiftung auf die zuzurechnenden Einkünfte erhoben worden sind. Die Finanzverwaltung interpretiert diese Bestimmung so, dass die danach erhobene deutsche Steuer nach § 15 Abs. 5 AStG auf die Steuer angerechnet wird, die auf den Zurechnungsbetrag entfällt.¹¹⁹ Dieser Auslegung ist uneingeschränkt zuzustimmen.

§ 15 Abs. 6 AStG gewährt unter bestimmten Voraussetzungen eine Rückausnahme hinsichtlich der Anwendung der Norm in EU/EWR-Mitgliedstaaten ansässigen Familienstiftungen. Dies bewirkt, dass die Anwendung des Abs. 1 für Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der EU bzw. einem Vertrag des EWR-Abkommens suspendiert wird.¹²⁰

§ 15 Abs. 11 AStG hat für den Fall tatsächlicher Auskehrung einer ausländischen Familienstiftung an ihre im Inland ansässigen Destinatäre die Vermeidung einer Doppelbesteuerung

115 Dazu BFH v. 28.06.2007 – II R 21/05, BStBl. II 2007, 669; Kraft, AStG, § 15, Tz. 44.

116 „Dry-income“ bezeichnet die Steuerpflicht von Einkünften ohne Liquiditätszufluss.

117 Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 42.

118 D.II.3.

119 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 780.

120 Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 42.

zum Gegenstand. Voraussetzung ist, dass Einkünfte zeitlich vorher gemäß § 15 Abs. 1 AStG zugerechnet wurden und damit bereits der deutschen Besteuerung unterlagen.¹²¹ Letztlich wird mit der Bestimmung des § 15 Abs. 11 AStG die Ansicht des BFH umgesetzt, wonach nach § 15 AStG fiktiv zugerechnete Beträge nicht „noch einmal“ bei tatsächlicher Auskehrung als Einkünfte besteuert werden können.¹²²

III. Sachzuwendungen

1. Inländische Familienstiftung

Im Verhältnis zwischen Familienstiftung und Destinatären sind Situationen denkbar, in denen Sachausschüttungen beziehungsweise Sachzuwendungen erfolgen. Beispielsweise kann die Stiftungssatzung vorsehen, dass bestimmte Destinatäre nach näherer zeitlicher Bestimmung Anspruch auf die Übertragung von Anteilen an Unternehmen haben. In solchen Konstellationen stellt sich die Frage, wie die Sachzuwendungen von der Familienstiftung an die Destinatäre ertragsteuerlich zu behandeln sind.

Auf der Ebene einer Familienstiftung ist nicht zwangsläufig nur Betriebsvermögen gegeben. Vielmehr ist auch steuerliches Privatvermögen der Familienstiftung vorstellbar, aus welchem die Familienstiftung Einkünfte im Rahmen der Überschusseinkunftsarten generiert. Da somit nicht sämtliche im zivilrechtlichen Eigentum der Familienstiftung stehende Vermögensgegenstände steuerverhaftet sind, existiert auch keine generelle Entnahmeregulierung für den Fall des Rechtsträgerwechsels von der Familienstiftung auf andere Rechtsträger, beispielsweise die Destinatäre.

Daher ist im Hinblick auf die ertragsteuerliche Behandlung von Sachzuwendungen von einer Familienstiftung an die Destinatäre danach zu differenzieren, ob an die Destinatäre zugewendete Vermögensgegenstände aus dem steuerlichen Betriebsvermögen oder dem steuerlichen Privatvermögen der Familienstiftung an die Destinatäre übertragen werden. Gehören zugewendete Vermögensgegenstände zu einem steuerlichen Betriebsvermögen der Familienstiftung, bewirkt eine Sachzuwendung an die Destinatäre die Realisierung der im zugewendeten Wirtschaftsgut gebundenen stillen Reserven. In solchen Fällen erfolgt die Bewertung mit dem Teilwert, vergleiche § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 Hs. 1 EStG.

Werden von der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG erfasste betriebliche Einheiten im Wege der Sachzuwendung von der Familienstiftung an die Destinatäre übertragen, greift die von dieser Vorschrift angeordnete Buchwertfortführung auch bei der Übertragung betrieblicher Einheiten.

¹²¹ Vgl. Kraft, AStG, § 15 Tz. 495.

¹²² Vgl. BFH v. 02.02.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727 (731).

*Sachzuwendungen
einer Familien-
stiftung an die
Destinatäre be-
dürfen sorgfältigster
Planung.*

Werden dem steuerlichen Privatvermögen der Familienstiftung zugeordnete Vermögensgegenstände im Wege der Sachzuwendung von der Familienstiftung an die Destinatäre übertragen, so knüpft die Bewertung bei den Empfängern, den Destinatären, regelmäßig an die Behandlung bei der Stiftung an.¹²³ Bei der Zuwendung solcher Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen der Familienstiftung gehören, sind in derartigen Fällen die Buchwerte der Stiftung fortzuführen, vergleiche die entsprechenden Regelungen in §§ 17 Abs. 2 S. 5, 20 Abs. 4 S. 6, 23 Abs. 1 S. 3 EStG sowie § 11d Abs. 1 EStDV.¹²⁴

2. Ausländische Familienstiftung

Die Problematik der Realisierung stiller Reserven anlässlich von Sachzuwendungen einer ausländischen Familienstiftung an im Inland ansässige Destinatäre ist auf Ebene der Stiftung zunächst nach ausländischem Steuerrecht zu beurteilen. Ob demgemäß eine Schlussbesteuerung eintritt, vermag nur im Einzelfall aufgrund einer Analyse der im Ausland geltenden Rechtsvorschriften beurteilt werden.

Da die Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung für Zwecke der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 Abs. 7 AStG in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes ermittelt werden, gelangen die gleichen Grundsätze wie bei Sachzuwendungen unbeschränkt steuerpflichtiger Familienstiftungen an ihre Destinatäre zur Anwendung. Dies erfordert eine Differenzierung danach, ob zugewendete Vermögensgegenstände vormals dem steuerlichen Privatvermögen der Familienstiftung oder dem steuerlichen Betriebsvermögen der Familienstiftung zugeordnet waren.

IV. Vermögensanfall bei Auflösung der Familienstiftung

Im Gegensatz zur Rechtslage bei Kapitalgesellschaften führt die Auflösung einer Familienstiftung nicht zu einer besonderen Liquidationsbesteuerung. Insbesondere ist § 11 KStG weder für rechtsfähige noch für nicht rechtsfähige Stiftungen anwendbar. Diese eindeutige Sichtweise ergibt sich als Konsequenz des Wortlauts des § 11 Abs. 1 S. 1 KStG. Diese Rechtsnorm begrenzt den Anwendungsbereich der die Liquidation von Körperschaften regelnden Vorschrift des § 11 Abs. 1 S. 1 KStG auf unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 KStG. Da rechtsfähige Familienstiftungen nach der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, findet keine Liquidationsbesteuerung für rechtsfähige privatrechtliche Familienstiftungen statt.¹²⁵

Die Liquidationsbesteuerung einer Familienstiftung folgt nicht vollumfänglich dem Modell der Liquidationsbesteuerung einer Kapitalgesellschaft.

¹²³ Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 26 Rn. 18 im Kontext der Auflösung einer Familienstiftung.

¹²⁴ Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 26 Rn. 18.

¹²⁵ Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 26 Rn. 13; Weiten, ZEerb 2023, 241 (247).

Grundsätzlich fällt das Stiftungsvermögen mit der Auflösung oder Aufhebung der Stiftung nach § 87c BGB an die in der Satzung bestimmten Anfallsberechtigten. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 ErbStG unterliegt ein solcher Vermögensanfall der Schenkungsteuer. Im Schrifttum¹²⁶ findet sich die vertretbare Auffassung, wonach der Stifter als Schenker (§ 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG) gilt, so dass – in Abhängigkeit vom Verwandtschaftsgrad – im Regelfall die Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 ErbStG: 7-30 Prozent) zur Anwendung kommen soll.

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung¹²⁷ kann der Vermögensanfall bei Auflösung der Familienstiftung – unter den gleichen Bedingungen wie die laufenden Leistungen einer Stiftung – zusätzlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG führen. Damit würde Einkommensteuer ausgelöst, die Auskehrung des Stiftungsvermögens wäre nicht mehr nur schenkungsteuerpflichtig. Die daraus resultierende Doppelbesteuerung mit Ertragsteuer und Schenkungsteuer wird in der Literatur aus verfassungsrechtlichen Erwägungen für bedenklich gehalten.¹²⁸ Gestalterisch wird aus Gründen des Risikomanagements angeregt, thesaurierte Gewinne möglichst noch vor dem Beginn des Auflösungs- beziehungsweise Aufhebungsprozesses an die Destinatäre auszuschütten.¹²⁹

126 Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 247.

127 Vgl. BMF v. 27.6.2006 – IV B 7-S 2252-4/06, BStBl. I 2006, 417.

128 Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 246.

129 Vgl. Weiten, ZEerb 2023, 246 m. w. N.

F. Schlussüberlegung: Die Familienstiftung – Instrument zwischen steuerlicher Mehrbelastung und steuerlicher Gestaltung

Die Familienstiftung wird häufig mit – moralisch zu missbilligender – Steuergestaltung und -vermeidung in Verbindung gebracht,¹³⁰ mitunter verbreitet sich der Eindruck, das Rechtsinstitut der Familienstiftung sei als Steuersparmodell für die „Reichen“ zu verstehen. Solche ideologisch motivierten (Fehl-)Einschätzungen geben Anlass, die Rechtsfigur der Familienstiftung kurz abschließend zu würdigen.

Zuzugeben ist zunächst, dass sich die Familienstiftung im Nachfolgekontext aufgrund der Regeln der Verschonungsbedarfsprüfung eignet, unternehmerisches Vermögen auf die nächste Familiengeneration zu überführen. Im Kern entspricht die steuerliche Privilegierung unternehmerischen Vermögens in Konstellationen der Unternehmensnachfolge auch der Sichtweise des Bundesverfassungsgerichts. Ins Kalkül einzubeziehen sind insoweit strenge Behaltensregeln, ferner muss berücksichtigt werden, dass das im Wege der Unternehmensnachfolge auf eine Familienstiftung übertragene Vermögen grundsätzlich dauerhaft im rechtlichen Korsett der Familienstiftung gebunden ist.¹³¹ Hinzu tritt der Befund, dass die Regeln der Verschonungsbedarfsprüfung generell bei unternehmerischen Vermögen möglich sind. Sie stellen keinesfalls ein privilegierendes Alleinstellungsmerkmal der Familienstiftung dar.

Auch ist nicht zu bestreiten, dass unter zum Teil überaus diffizilen Voraussetzungen der Einsatz einer Familienstiftung die kruden und äußerst fragwürdigen Regelungen der Wegzugsbesteuerung abfedern kann. Sorgsamste Steuerstrukturierung, in der Regel verbunden mit dem Einholen kostspieliger verbindlicher Auskünfte in mehreren Jurisdiktionen, ist insoweit angeraten.

Zu konzedieren ist ferner, dass eine ausländische Familienstiftung – im Gegensatz zur unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung – nicht im Dreißigjahresturnus mit Erbersatzsteuer belastet ist.

Indessen sind in der Rechtswirklichkeit kaum Situationen vorstellbar, in denen die Errichtung einer Familienstiftung ausschließlich aus steuerlichen Gründen angezeigt ist.¹³² Die Familienstiftung mag sich als „Gesamtpaket“ unter Abwägung zahlreicher Überlegungen als Trägerin unternehmerischen Vermögens eignen. Standardlösungen existieren nicht, die

Die Familienstiftung stellt sich weder als Steuersparmodell noch als Steuerschlupfloch dar.



Zum Beitrag von Kirchdörfer, u. a. zur Wegzugsbesteuerung, in: „Europa zukunfts-fähig machen – Jahresheft des Wissenschaftlichen Beirats der Stiftung Familienunternehmen“ (2025), S. 87 ff.

¹³⁰ Vgl. Dannecker, DStR 2023, 1057.

¹³¹ Vgl. Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 1 (8).

¹³² Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 183 ff.

Implementierung entsprechender Strukturen basiert stets auf einer hochkomplexen Vorteilhaftigkeitsanalyse des Einzelfalls.

Hingewiesen werden muss darauf, dass die Familienstiftung mitunter massive steuerliche Nachteile aufwirft. Augenscheinlich wird dies etwa, wenn man in den Blick nimmt, wie sich die Ablehnung der Berechtigung zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos durch höchst-richterliche Judikatur und Finanzverwaltung auswirkt.

Schließlich ist in der Vorteilhaftigkeitsdiskussion zu berücksichtigen, dass im Dreißigjahres-
turnus Erbersatzsteuer anfällt. Der Dreißigjahreszeitraum ist angesichts drastisch gestiegener
Lebenserwartungen in der Bevölkerung als nicht mehr zeitgemäß zu beurteilen. Er soll den
Gesetzesmaterialien zufolge¹³³ die „Zeitabstände eines üblichen, mit 30 Jahren angenom-
menen Generationswechsels“ wiedergeben und so einen ungerechtfertigten Steuervorteil für Fa-
milienstiftungen beseitigen. In Anbetracht des demografischen Wandels, der gesellschaftlichen
Entwicklungen sowie gestiegener Lebenserwartung lässt sich der Dreißigjahreszeitraum nicht
mehr rational begründen, sondern es sprechen allenfalls fiskalische Erwägungen für seine
Beibehaltung. So wurde bereits vorgeschlagen, den Zeitraum der Erbersatzsteuer auf 40 Jahre
zu erhöhen, sofern grundsätzlich an der Erbersatzsteuer festgehalten wird.¹³⁴

133 Vgl. BT-Drs. 7/1333, 4. Diese datiert vom 03.12.1973!

134 Vgl. Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, 2025, 17 f. und 184 f.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	„Ausländische Familienstiftung“ mit Inlandsdestinatären (Eigene Darstellung)	16
Abbildung 2:	Verwendete Symbole (Eigene Darstellung)	23
Abbildung 3:	Dotation einer inländischen Familienstiftung durch Einbringung eines Einzelunternehmens mit inländischer und ausländischer Betriebsstätte (Eigene Darstellung).....	25
Abbildung 4:	Vor Dotation einer inländischen Familienstiftung durch Einbringung von Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaft (Eigene Darstellung)	26
Abbildung 5:	Nach Dotation einer inländischen Familienstiftung durch Einbringung von Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaft (Eigene Darstellung)	26
Abbildung 6:	Typische grenzüberschreitende Investitionsformen einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Familienstiftung (Eigene Darstellung)	27
Abbildung 7:	Dotation einer ausländischen Familienstiftung durch Einbringung eines Einzelunternehmens mit inländischer und ausländischer Betriebsstätte (Eigene Darstellung).....	39
Abbildung 8:	Nach Dotation einer ausländischen Familienstiftung durch Einbringung von Beteiligungen an in- und ausländischen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) und Kapitalgesellschaften (Eigene Darstellung).....	40
Abbildung 9:	Grundstruktur einer unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung mit Inlands- und Auslandbezügen (Eigene Darstellung)	43
Abbildung 10:	Grenzüberschreitende Immobilieninvestition einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Familienstiftung (Eigene Darstellung)	52
Abbildung 11:	Betriebsstätte im Ausland einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Familienstiftung (Eigene Darstellung)	52
Abbildung 12:	Beteiligung einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Familienstiftung an ausländischer Mitunternehmerschaft (Eigene Darstellung)	53
Abbildung 13:	Beteiligung einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Familienstiftung an ausländischer Kapitalgesellschaft (Eigene Darstellung)	53
Abbildung 14:	Grundstruktur einer „ausländischen Familienstiftung“ mit personellen und sachlichen Inlandbezügen (Eigene Darstellung).....	56

Abbildung 15: Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht einer „ausländischen Familienstiftung“ aufgrund von Inlandsinvestments (Eigene Darstellung)	57
--	----

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AEStG	Anwendungserlass zum AStG (Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes)
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
Art./Artt.	Artikel/mehrere Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
Co. KG	Compagnie Kommanditgesellschaft
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
DrittelbG	Gesetz über die Drittelbeteiligung der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat
Drs.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuereinführungsverordnung

EStG	Einkommensteuergesetz
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende [Seite]
ff.	folgende [Seiten]
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FuS	Zeitschrift für Familienunternehmen und Strategie (Zeitschrift)
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuer
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. d. R.	in der Regel
i. S. d.	im Sinne des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
Inc.	Incorporated (Zusatz hinter dem Namen eines US-amerikanischen Unternehmens der Form Corporation)
InvStG	Investmentsteuergesetz
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
KAGB	Kapitalanlagengesetzbuch
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

MitbestG	Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
n. v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NWB-EV	Erben und Vermögen (Zeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
RE	Rechtsentscheid
RFamU	Recht der Familienunternehmen (Zeitschrift)
RG	Reichsgericht
RNotZ	Rheinische Notarzeitung
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Satz/Seite
SB	Stiftungsbrief (Zeitschrift)
StiftungsR	Stiftungsrecht
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
u. U.	unter Umständen
u. a.	und andere
v.	vom
VAZ	Voranmeldungszeitraum
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis (Zeitschrift)
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht- und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
ZStV	Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen (Zeitschrift)

Literaturverzeichnis

Kommentare

Assmann/Wallach/Zetzsche (Hrsg.), KAGB Kommentar (zitiert als Autor in: Assmann/Wallach/Zetzsche (Hrsg.), § Rn.), 2023.

Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 171. Aufl. (zitiert als Autor in: Brandis/Heuermann, § Rz.).

jurisPK-BGB, 10. Aufl. 2023.

Klein, Kommentar, 17. Aufl. 2023 (zitiert als Autor in: Klein, AO, § Rn.).

Kraft, Außensteuergesetz Kommentar, 2. Aufl. 2019 (zitiert als Kraft, AStG, § Tz.).

Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein, InvStG, Köln 2023 (zitiert als Autor in: Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein, InvStG, § Rz.).

Meincke/Hannes/Holtz, 18. Aufl. 2021, ErbStG-Kommentar (zitiert als Autor in: Meincke/Hannes/Holtz, § Rz.).

Schmidt, EStG, 43. Aufl. 2024 (zitiert als Autor/Schmidt, EStG, § Rz.).

Zeitschriftenbeiträge/Aufsätze

Barche, EFG 2022, 245.

Bayer, Die Erosion der deutschen Mitbestimmung NJW 2016, 1930.

Beyer, Der erbrechtliche Ergänzungsanspruch unter besonderer Berücksichtigung des Stiftungsrechts ZStV 2023, 126.

Bisle, Asset Protection durch den Einsatz inländischer Familienstiftungen, DStR 2012, 525.

Dahlmanns, Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung – zugleich Modell der Unternehmensnachfolge, RNotZ 2020, 417.

Dannecker, Stiftungen bei der Unternehmensnachfolge, DStR 2023, 1057.

Demuth, Die rechtsfähige Stiftung als Mittel der Unternehmensnachfolge – ein Überblick, KÖSDI 2023, 23055.

Demuth, Gestaltungen mit inländischen Familienstiftungen, KÖSDI 2018, 20909.

Demuth, Asset Protection – ein Überblick, KÖSDI 2016, 20003.

Gemmer, Unselbstständige Stiftung/Treuhandstiftung: Die unselbstständige Stiftung ist ein erbrechtliches Gestaltungsmittel – auf diese Aspekte kommt es an, SB 2024, 29.

Gemmer, Unselbstständige Stiftung/Treuhandstiftung: Zu Lebzeiten Vermögen auf unselbstständige Stiftung übertragen – so gelingt es, SB 2024, 115.

- Härtling/Tolksdorf, Besteuerung in- und ausländischer Familienstiftungen aus deutscher Sicht, IStR 2023, 717.
- Hilser/Wagner/Wunderlich, Stiftungskollisionsrecht und grenzüberschreitende Stiftungsmobilität nach der Stiftungsrechtsreform, RIW 2022, 796.
- Hübner/Currle/Schenk, Die nichtrechtsfähige Stiftung als Familienstiftung, DStR 2013, 1966.
- Kirchdörfer, Familien-, erb- und steuerrechtliche Hürden der Mobilität der internationalen Unternehmerfamilie, in: Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Europa zukunftsfähig machen – Jahresheft des Wissenschaftlichen Beirats der Stiftung Familienunternehmen, München 2025, 87.
- Kirchdörfer, Rechtliche Grundlagen und Einsatzmöglichkeiten von Stiftungen, FuS 2012, 62.
- Kraft, Der Ort der Geschäftsleitung privatnütziger Familienstiftungen, DStR 2024, 2154.
- Kraft, Einkünfteermittlung und Steueranrechnung ausländischer Familienstiftungen nach dem AEStG 2023 – Institutionelle Grundfragen an Praxisfällen illustriert, IWB 2024, 319.
- Kraft, Grundprobleme der steuerlichen Behandlung unbeschränkt steuerpflichtiger privatnütziger Familienstiftungen, DStR 2016, 2825.
- Kraft, Nachtarocken des BMF beim steuerlichen Einlagekonto privater Stiftungen, Ubg 2024, 319.
- Kraft, NWB Erben & Vermögen 2025, Steuerliche Begriffsvielfalt im Recht der Familienstiftungen – Ein Plädoyer für eine regelungsbereichsübergreifende einheitliche Begrifflichkeit, 51.
- Kraft, Problembereiche der Dotation ausländischer Familienstiftungen – illustriert anhand von Fallstudien, FR 2024, 541.
- Kraft, Überlegungen zur Berechtigung der Führung eines steuerlichen Einlagekontos durch ausländische Familienstiftungen, ISR 2020, 267.
- Kraus/Mehren, Gesellschaftsbeteiligungen bei gemeinnützigen Körperschaften – wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung?, DStR 2020, 1593.
- Krüsmann, Die Treuhandstiftung, ZStV 2023, 201.
- Lange, Bedeutung institutionenökonomischer Erkenntnisse für das Verständnis von Herrschaft und Kontrolle in der Stiftung, AcP 2014, 511.
- Maciejewski, Verdeckte Zuwendungen bei Vereinen und Stiftungen, StuW 2024, 158.
- Oppel, Die Familienstiftung im Zivilrecht (Teil 1) – Gestaltungsansätze und zivilrechtliche Grundfragen, NWB-EV 2018, 57.

Sabel/Schauer, Strukturierung einer Familienholding – Gesellschaftsrecht vs. Stiftungsrecht, ZStV 2018, 81.

Schienze-Ohletz/Mehren, Die inländische Familienstiftung – ein Steuersparmodell?, ZStV 2022, 1.

Steiner, Stiftungsreform: Die Unternehmensstiftung als mögliches Nachfolgeinstrument für KMU Steuerliche, familien- und erbrechtliche Aspekte, Betriebswirtschaftliche Beratung 2024, 24.

Stolte, Treuhandstiftung – Traditionsmodell mit Zukunft, BB 2023, 2755.

Theuffel-Werhahn, Die Stiftung zur erfolgreichen Nachfolgeplanung von Familienunternehmen, RFamU 2022, 67.

Theuffel-Werhahn, Trägt die Stiftungsrechtsreform die „Stiftung & Co. KG“ zu Grabe?, ZStV 2022, 43.

von Oertzen/Hosser, Asset Protection mit inländischen Familienstiftungen, ZEV 2010, 168.

Weiten, Stiftungssteuerrecht – Teil 2: das Steuerrecht der privatnützigen Stiftung, ZErB 2023, 241.

Monografien/Handbücher/Dissertationen

Achleitner/Block/Strachwitz (Hrsg.), Stiftungsunternehmen: Theorie und Praxis, Grundlagen, Perspektiven, Fallbeispiele, Wiesbaden 2018 (zitiert als Autor in: Achleitner/Block/Strachwitz, Stiftungsunternehmen).

Götz/Pach-Hanssenheimb, 5. Aufl. 2023, Handbuch der Stiftung.

Klinkner/Wagener, Die Familienstiftung – Ein steuerlicher Praxisleitfaden, 2. Aufl. 2022 (zitiert als Klinkner/Wagener, Familienstiftung).

Kohler, Streitvermeidung in Familienunternehmen durch eine Familienstiftung, in: Freiherr von Erffa/Lehleiter/Prigge (Hrsg.), Streit und Streitvermeidung im Familienunternehmen, Festschrift für Lutz Aderhold zum 70. Geburtstag, Köln 2021.

Kraft, Die Familienstiftung als Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftslehre, in: Richter/Meyering/Sopp, Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre – Festschrift zum 65. Geburtstag von Heinz Kußmaul, Berlin 2022, 605.

Kraft, Steuerliche Problembereiche von Familienstiftungen als Träger unternehmerischen Vermögens, Schriften der Stiftung Familienunternehmen; 2, 2025.

Richter (Hrsg.), Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2023 (zitiert als Richter, StiftungsR-HdB/Autor, § Rn.).

- Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform, 2. Aufl., München 2024.
- Schmidt-Schmiedebach, Stiftung und Governance Kodex, Wiesbaden 2016.
- Schulz, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz, 2010 (zitiert als Schulz, Familienstiftung).
- Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Die reformierte Wegzugsbesteuerung –
Ökonomische, verhaltenssteuernde, verfassungsrechtliche und unionsrechtliche
Aspekte, erstellt von Prof. Dr. iur. Gerhard Kraft, München 2022.
- Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Stiftungsunternehmen in Deutschland – Gesetzliche
Grundlagen, ökonomische Motive, Reformvorschläge, erstellt von Prof. Dr. Mathias
Habersack und International Performance Research Institute (IPRI), München 2021,
(zitiert als Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.)/Habersack, Stiftungsunternehmen
2021).
- Vögele/Borstell/van der Ham, Verrechnungspreise, 6. Aufl. 2024 (zitiert als Autor in Vögele/
Borstell/van der Ham, Verrechnungspreise, Rn.).
- von Oertzen/Ponath, Asset Protection im deutschen Recht, 3. Aufl. 2018.

Rechtsprechung

BFH v. 27.07.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271.

BFH v. 02.02.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

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

BFH v. 28.06.2007 – II R 21/05, BStBl. II 2007, 669.

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

BFH v. 25.08.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312.

BFH v. 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417.

BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2012, 858.

BFH v. 18.02.2016 – V R 60/13, BStBl. II 2017, 251.

BFH v. 28.02.2018 – VIII R 30/15, BFHE 261, 47.

BFH v. 17.05.2023 – I R 42/19, BStBl. II 2024, 381.

BFH v. 17.05.2023 – I R 46/21, BFH/NV 2023, 1408.

BFH v. 28.02.2024 – II R 25/21, BFH/NV 2024, 993.

BFH v. 03.07.2024 – I R 46/20, BFH/NV 2025, 102.

BFH v. 01.10.2024 – VIII R 25/21, BFH/NV 2025, 24.

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

EuGH v. 19.07.2012 – C-31/11 – Marianne Scheunemann, DStR 2012, 1508.

EuGH v. 12.10.2023, C-670/21 – BA/Finanzamt X, BStBl. II 2024, 576.

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

BGH v. 08.09.2016 – III ZR 7/15, BB 2016, 2569.

RG v. 24.06.1916 – V 137/16, RGZ 88, 335.

Verwaltungsanweisungen

BMF v. 27.06.2006 – IV B 7-S 2252-4/06, BStBl. I 2006, 417.

BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. 2019 I, 1291.

BMF v. 13.04.2022, Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des
Körperschaftsteuerrechts, Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022, BStBl. I 2022,
Sondernummer 1, S. 2, mit den Körperschaftsteuer-Hinweisen 2022, zitiert als
KStR 2022.

BMF v. 22.12.2023 – IV B 5-S 1340/23/10001 :001, Grundsätze zur Anwendung des
Außensteuergesetzes vom 22.12.2023, BStBl. I 2023 Sondernummer 1/2023 2,
zitiert als AEASTG 2023.

BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177.

BMF v. 24.04.2024 – IV C 2-S 2204/24/10001, BStBl. I 2024, 721.

OFD Nordrhein-Westfalen v. 21.06.2016, DB 2016, 1907.

OFD Nordrhein-Westfalen v. 22.03.2023 S 2241-2020/0006-ST 115 (n. v.).

Sonstige Quellen

BT-Drs. 7/1333, 4 v. 03.12.1973.



Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50
D-80538 München

Telefon + 49 (0) 89 / 12 76 400 02
Telefax + 49 (0) 89 / 12 76 400 09
E-Mail info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Preis: 19,90 €

ISBN: 978-3-948850-61-6