



UNIVERSITÄT
LEIPZIG

Stiftungen als Mittel der Nachfolge- gestaltung und seine steuerrecht- lichen Implikationen

Zweites Hannoversches Symposium zum
Gesellschafts- und Steuerrecht am 15. März 2018

Prof. Dr. Gregor Roth



Agenda

- I. **Fakten**
- II. Ausgangsbefund: Motive und Zielsetzungen
- III. Stiftungszivilrecht
- IV. Stiftungssteuerrecht
- V. Fazit

I. – Fakten

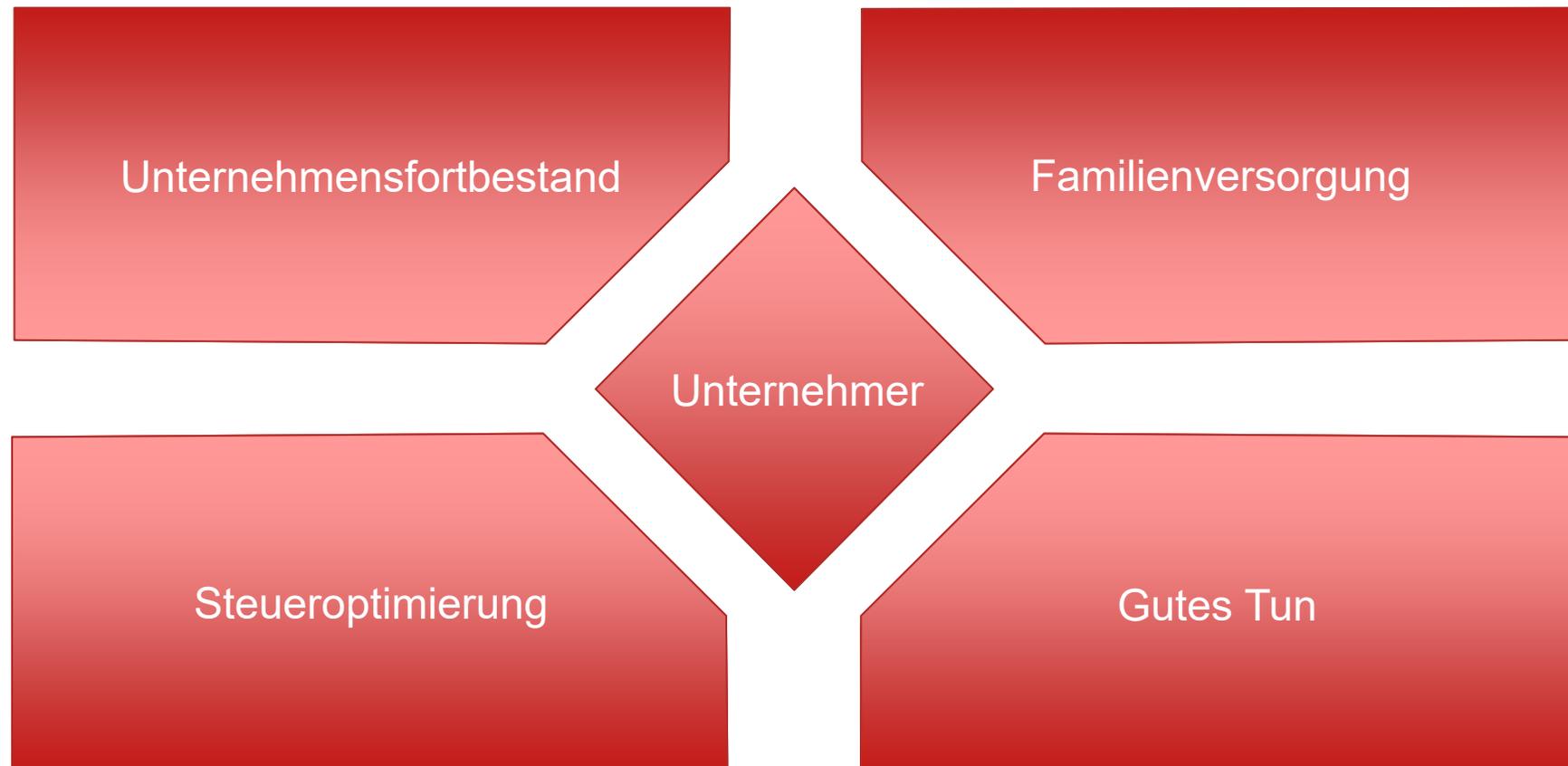
- Stiftungsboom in den vergangenen 17 Jahren
 - 2000: 9.663 Stiftungen iSd §§ 80 ff. BGB
 - aktuell: 22.274 Stiftungen iSd §§ 80 ff. BGB (FAZ, 21.3.2018, S. 17)
- Struktur der Stiftungslandschaft in Dtl.
 - ca. 95% der Stiftungen = steuerbegünstigt iSd §§ 51 ff. AO
 - unternehmensverbundene Stiftungen: ca. 1.480
 - Familienstiftungen: ca. 800

Quelle für die Zahlen: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Zahlen, Daten Fakten | 2017, S. 15 ff., 42

Agenda

- I. Fakten
- II. Ausgangsbefund: Motive und Zielsetzungen
- III. Stiftungszivilrecht
- IV. Stiftungssteuerrecht
- V. Fazit

II. – Ausgangsbefund: Motive und Zielsetzungen



II.1. – Unternehmensfortbestand I

– Unternehmenskontinuität

- Erhalt Bestand, Struktur und Charakter des Unternehmens
- Wettbewerbsfähigkeit
- Flexibilität der Unternehmensorganisation

– Kapitalkontinuität

- Erhalt/Sicherung Unternehmensvermögen
- Schutz des Unternehmens vor Verkauf durch Nachkommen oder feindliche Übernahmen

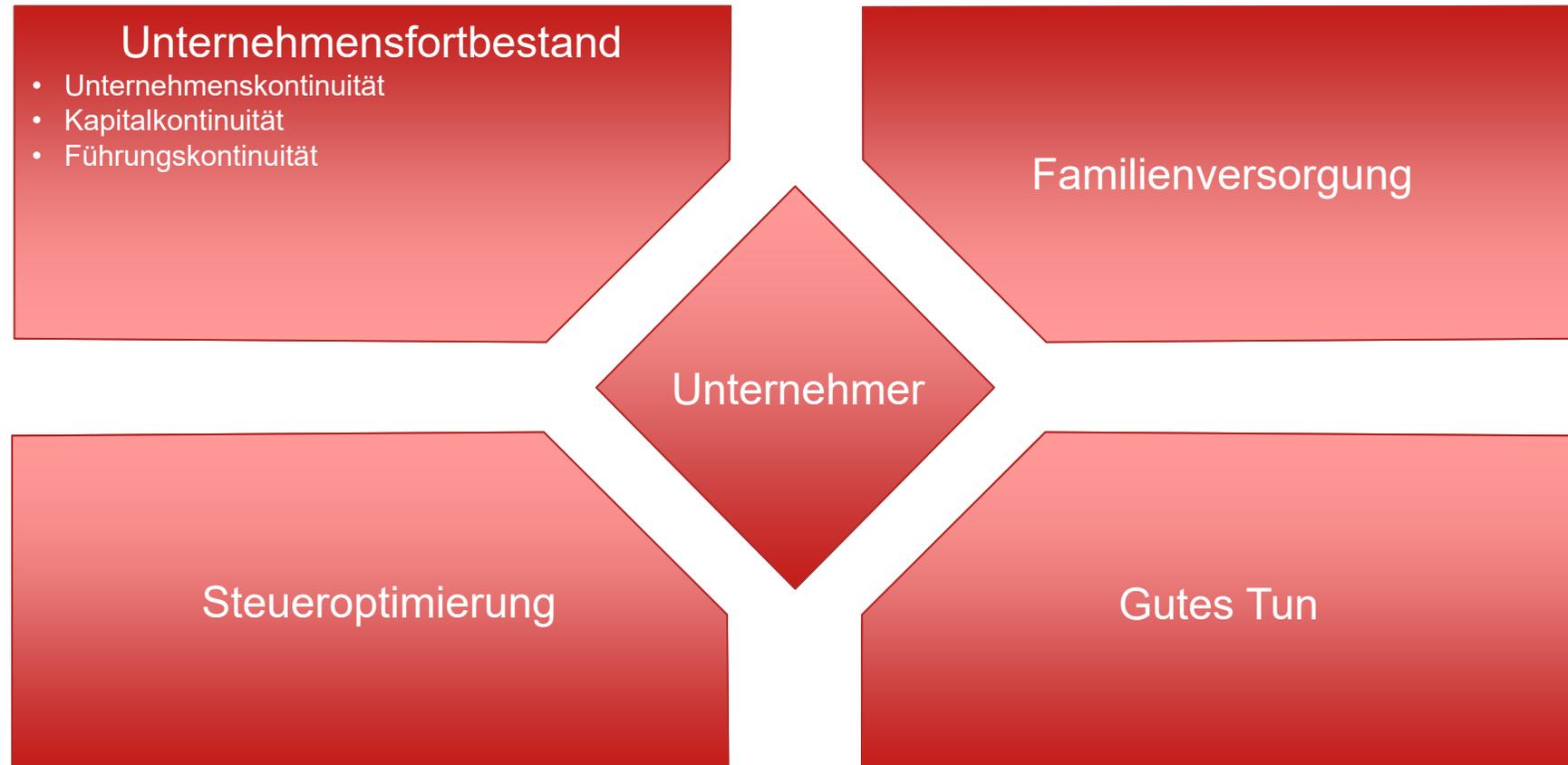
– Führungskontinuität

- personelle Kontinuität der Unternehmensleitung
- inhaltliche Kontinuität der Unternehmensleitung (Perpetuierung Unternehmensphilosophie)

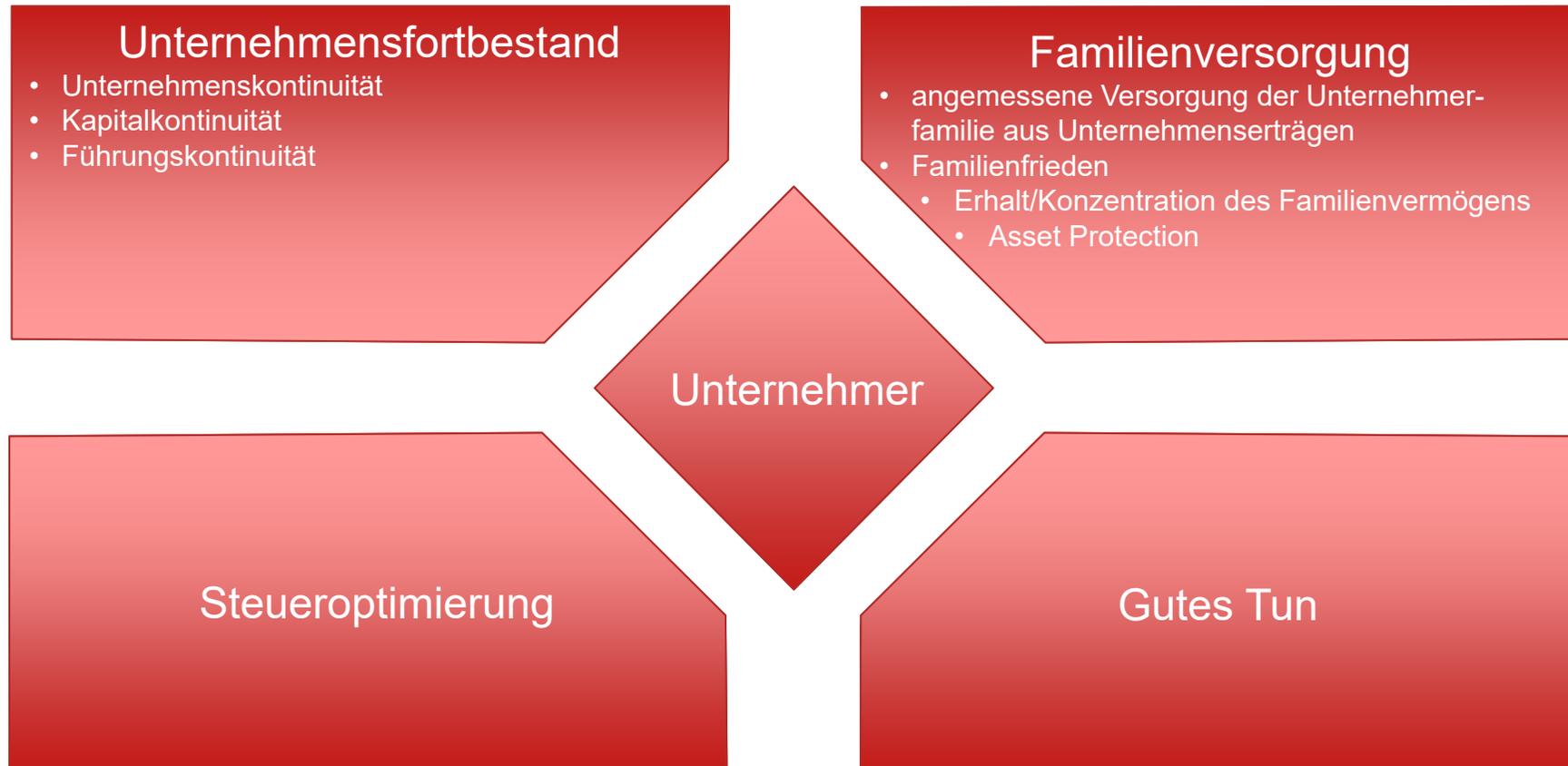
II.1. – Unternehmensfortbestand II

- **spezifische Gefahren** für den Unternehmensfortbestand im Rahmen der Unternehmensnachfolge
 - Beeinträchtigung des Unternehmensvermögens
 - Diskontinuität/Vakanz in der Unternehmensleitung
 - Abhängigkeit des Unternehmenserfolgs von der Unternehmerpersönlichkeit
 - Aufeinandertreffen verschiedener (familiärer) Anspruchsgruppen mit zentrifugalen Kräften
 - Veränderungen in der Beteiligungs- und Gesellschafterstruktur

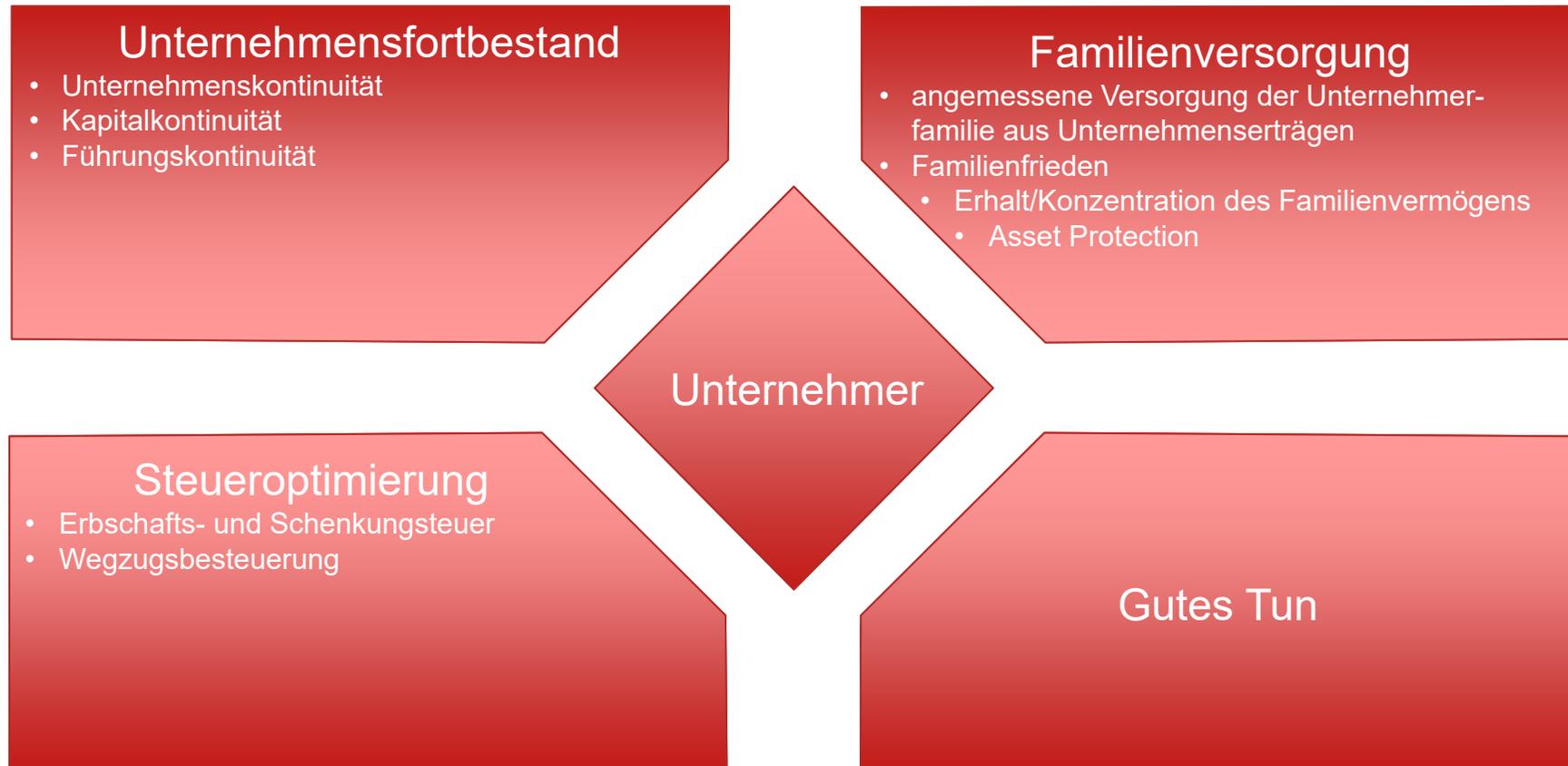
II. – Ausgangsbefund: Motive und Zielsetzungen



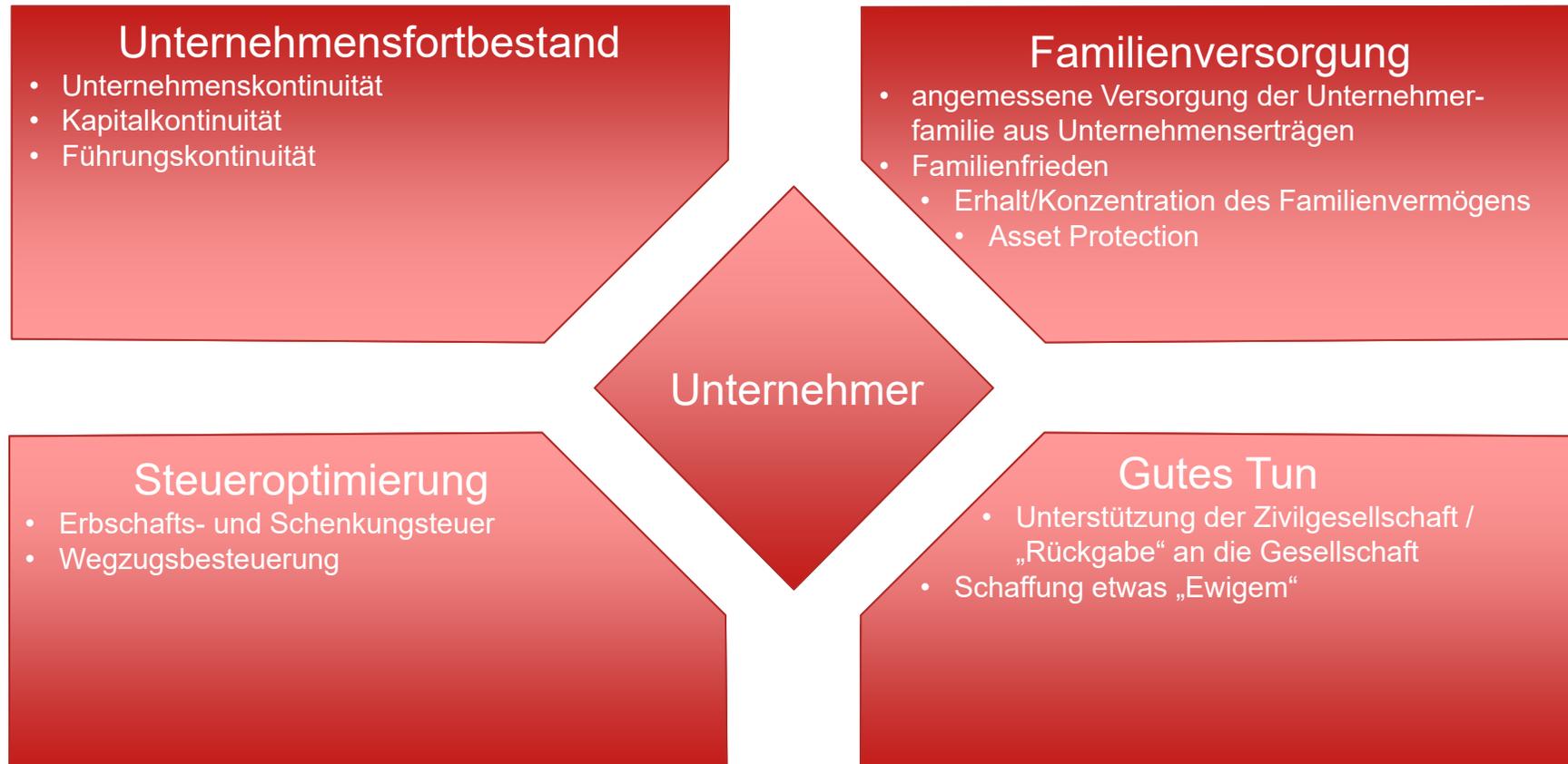
II. – Ausgangsbefund: Motive und Zielsetzungen



II. – Ausgangsbefund: Motive und Zielsetzungen



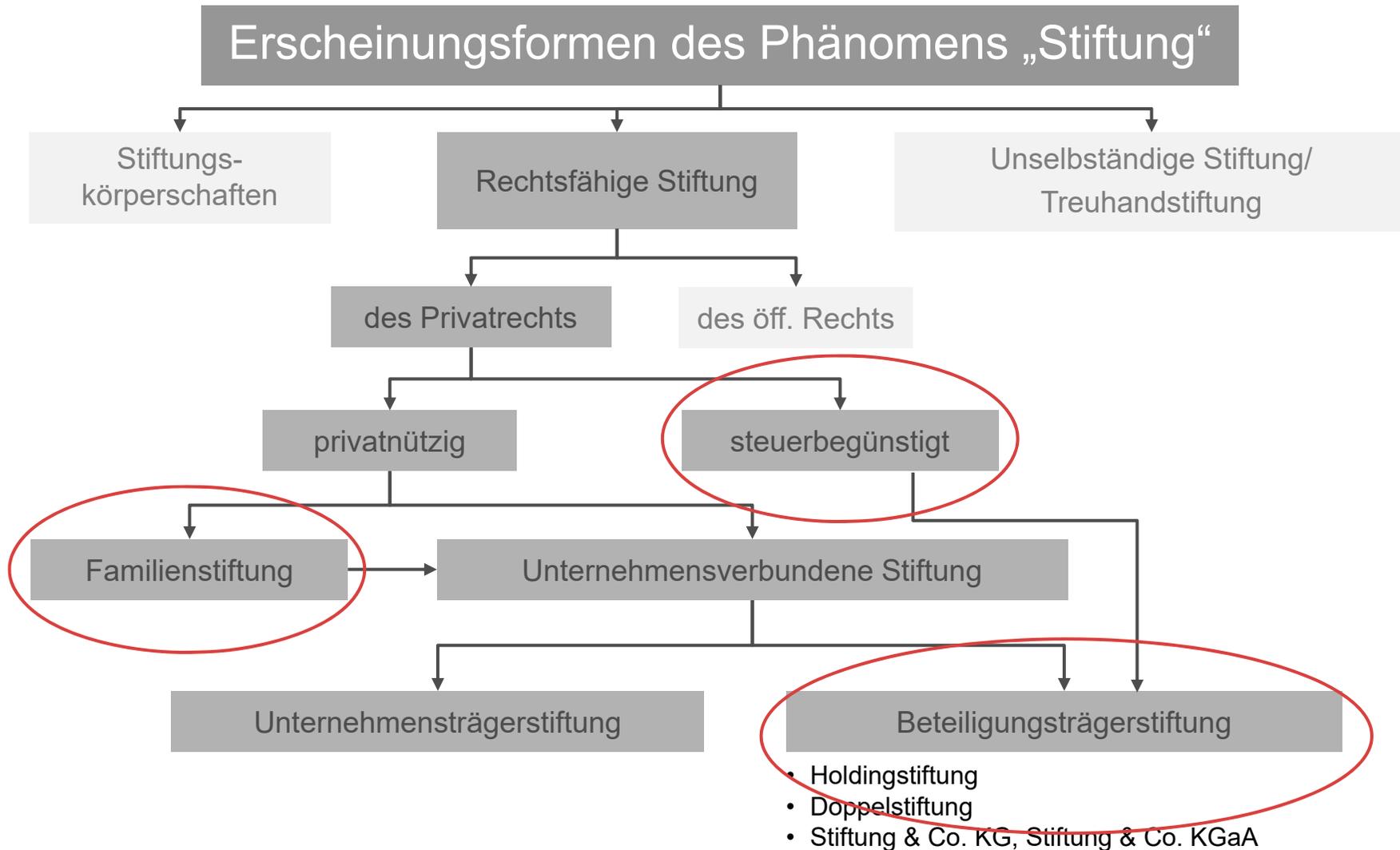
II. – Ausgangsbefund: Motive und Zielsetzungen



Agenda

- I. Fakten
- II. Ausgangsbefund: Motive und Zielsetzungen
- III. Stiftungsivilrecht
- IV. Stiftungssteuerrecht
- V. Fazit

III.1. – Phänomen „Stiftung“



III.2. – Definition der Stiftung

- Die rechtsfähige Stiftung iSd §§ 80 ff. BGB
ist ein selbständiger, nicht auf einen Personenverband beruhender Rechtsträger (jur. Person), welcher den im Stiftungsgeschäft festgelegten Stiftungszweck mit Hilfe eines diesen Zweck gewidmeten Vermögens verfolgt.

- konstitutive Merkmale einer Stiftung iSd §§ 80 ff. BGB
 - Stiftungszweck
 - Stiftungsvermögen
 - Stiftungsorganisation

III.3. – „Wesensmerkmale“ der Stiftung

- Trennungs- und Erstarrungsprinzip
- Mitgliederlosigkeit (nur Begünstigte/Destinatäre)
 - ⇒ kein originäres Willensbildungsorgan
 - ⇒ Perpetuierung des Stifterwillens
 - ⇒ ausschließliche Maßgeblichkeit des historischen Stifterwillens für alle Entscheidungen aller Stiftungsorgane
 - ⇒ Emanzipation selbst vom Stifter mit Anerkennung
 - ⇒ (stark) eingeschränkte Anpassungsfähigkeit der Stiftungsverfassung
- auf „ewig“ angelegt (Ausnahme: § 80 Abs. 2 S. 2 BGB)
- Beständigkeit
- Fremdnützigkeit (gemeinwohlkonforme Allzweckstiftung)

III.4. – Vor- und Nachteile der Stiftung

Vorteile

- Planbarkeit der Nachfolge durch Zeitpunkt der Stiftungerrichtung
- Anteilsbündelung bei einem einzigen und „unsterblichen“ Gesellschafter
 - Erhalt/Kontinuität des Unternehmens
 - Bindung des Unternehmens an die Stiftung (Grenzen: Vorrang des Stiftungszwecks | Verbot Selbstzweckstiftung)
 - weitgehender Schutz des Unternehmens vor Verkauf/Übernahme
 - keine Atomisierung der Beteiligungsstruktur, Kontinuität der Gesellschafterstruktur
 - Ausschluss/Minderung der Gefahr von Vermögensabflüssen durch Nachkommen (Entnahmen, Abfindungen, erb- und güterrechtliche Ausgleichsansprüche)
 - Flexibilität bei Kontinuität der Unternehmensführung (Familien- oder Fremdgeschäftsführer)
 - Perpetuierung der Unternehmensphilosophie über die Stiftungssatzung als Maßstab für das Handeln aller Stiftungsorgane
- Mitgliederlosigkeit
 - Entkoppelung von Familie und Unternehmen (nur mittelbarer Einfluss über Stiftung)
 - Kontrollierbarkeit verschiedener (familiärer) Anspruchsgruppen mit zentrifugalen Kräften auf Unternehmensebene
- große Gestaltungsfreiheit bei der Binnenorganisation (Chance und Herausforderung: Stiftungsgovernance [Schlüsselement])
- Sicherung des Zusammenhalts des Familienvermögens, Asset Protection
- dauerhafte Absicherung/Versorgung der Familie/Nachkommen über Stiftungsleistungen in Abhängigkeit vom Unternehmenserfolg
- keine/geringe Publizitäts- und Transparenzpflichten (aber: seit 1.10.2017 Transparenzregister!)

III.4. – Vor- und Nachteile der Stiftung

Nachteile/Gefahren

- (unumkehrbarer) Verlust des rechtlichen Eigentums am Familienunternehmen/Familienvermögen (Ausnahmen: Verbrauchsstiftung, Stiftung auf Zeit, Aufhebung mit passender Anfallberechtigung)
- Starrheit/Verschlossenheit/Schwerfälligkeit von Anpassungen der Stiftungssatzung (Problem: Zulässigkeit von Änderungsvorbehalten)
- Stifter, Familie und Nachkommen im Verhältnis zur Stiftung nur Dritte

- (Stiftungsaufsicht)
- strukturelles Kontrolldefizit aufgrund der Mitgliederlosigkeit
- keine Lösung des Problems „geeigneter Nachfolger“ ⇒ lediglich Verlagerung von Unternehmensauf Stiftungsebene (Familienmacht sichernde Besetzung der Stiftungsorgane)
- Konflikt zwischen Stiftungsvorstand und Destinatären im Hinblick auf „Ausschüttungspolitik“ der Stiftung und des Beteiligungsunternehmens
- Unternehmensinteresse ↔ Stiftungsinteresse

III.5. – Zeitpunkt der Stiftungerrichtung?

- Errichtungszeitpunkt
 - zu Lebzeiten(§ 81 Abs. 1 BGB)
 - von Todes wegen (§ 83 BGB)
- vorzugswürdig: Stiftungerrichtung zu Lebzeiten
 - Vorteile:
 - Planbarkeit des Zeitpunktes
 - Ausschluss von Pflichtteilsansprüchen / Reduktion/Ausschluss von Pflichtteilsergänzungsansprüchen (§ 2325 Abs. 3 BGB) und Zugewinnausgleich (§ 1375 Abs. 3 BGB)
 - Möglichkeit zur Feinjustierung der Stiftung zu Lebzeiten durch Stifter
 - aktive Tätigkeit des Stifters in der eigenen Stiftung
 - ggf. erweiterter Sonderausgabenabzug gem. § 10b Abs. 1a EStG
 - Nachteil: lebzeitiger Verlust des Vermögens ⇨ Notwendigkeit (auch) der eigenen vermögensrechtlichen Absicherung

III.6. – Fazit: zivilrechtliche Perspektive

- vorteilhaft im Einzelfall, da Instrument zur weitgehenden Sicherung des Unternehmensfortbestands
- kein Allheilmittel zur Bewältigung jeder Unternehmensnachfolge (Einzelfallprüfung!)
- Herausforderungen der Stiftung als Nachfolgeinstrument
 - Ausgestaltung/Sicherung des Familieneinflusses auf die Stiftung und damit mittelbar auf das Unternehmen (Stiftungsgovernance)
 - qualifizierte Besetzung der Stiftungsorgane
 - Erstarrungsprinzip vs. Zukunftsoffenheit
 - Abfederung des Verlusts des rechtlichen Eigentums am Familienvermögen
 - „Stiftungsreife“ des Stifters

Agenda

- I. Fakten
- II. Ausgangsbefund: Motive und Zielsetzungen
- III. Stiftungszivilrecht
- IV. Stiftungssteuerrecht
- V. Fazit

IV.1. – Überblick Besteuerungssituation

a) Stiftungerrichtung

Ebene Stiftung: ErbStG

- Steuerbarkeit der Zuwendung (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 bzw. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG)
- Steuerklasse III (§ 15 Abs. 1 ErbStG)
- Freibetrag: 20.000 EUR (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG)
- Sonderfälle:
 - Familienstiftung (§ 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG)
 - steuerbegünstigte Stiftungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG)

Ebene Stifter: EStG

- Aufdeckung stR durch unentgeltliche Zuwendung an die Stiftung?
- Zuwendung aus PV (-), da keine Veräußerung
 - Zuwendung aus BV
 - Grundsatz: TW-Ansatz (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG)
 - Ausnahmen (BW-Ansatz):
 - § 6 Abs. 3 EStG (Pflicht)
 - § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG (Wahlrecht)

IV.1. – Überblick Besteuerungssituation

b) Laufende Besteuerung

Ebene Stiftung: KStG/GewSt

- steuerbare Einkünfte gem. § 8 Abs. 1 KStG iVm § 2 Abs. 1 EStG (kein § 8 Abs. 2 KStG)
- Anwendbarkeit von § 8b KStG unter Beachtung von § 8 Abs. 10 KStG
- betriebliche / außerbetriebliche Sphäre
- Abzugsverbot für Zweckerfüllung gem. § 10 Nr. 1 KStG (Pendant zu § 12 EStG)
- Freibetrag iHv 5.000 EUR (§ 24 S. 1 KStG)
- Sonderfälle:
 - partielle Steuerfreiheit steuerbegünstigter Stiftungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG)
 - Erbersatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bei Familienstiftung
- GewSt
 - Steuerpflicht: § 2 Abs. 3 GewStG
 - Freibetrag iHv 5.000 EUR (§ 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 GewStG)
 - partielle Steuerfreiheit steuerbegünstigter Stiftungen (§ 3 Nr. 6 GewStG)

Ebene Destinatäre: EStG/ErbStG

- satzungskonforme Zuwendung
 - § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7c EStG
 - Subsidiär: § 22 Nr. 1 S. 2 HS 2 lit a) iVm § 3 S. 1 Nr. 40 lit. i) EStG
 - keine ErbSt, da Stiftungszweck = RG
- satzungswidrige Zuwendung: § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
- Zuwendungen einer Verbrauchsstiftung?
- Zuwendungen einer steuerbegünstigten Stiftung: steuerfrei (Ausnahme: § 58 Nr. 6 AO [§ 22 Nr. 1 S. 2 HS 2 lit a) ohne § 3 S. 1 Nr. 40 lit. i) EStG])

IV.1. – Überblick Besteuerungssituation

c) Aufhebung/Erlöschen der Stiftung

Ebene Stiftung: KStG/GewSt

- Aufgabegewinn nach KStG?
 - Unanwendbarkeit § 11 KStG
 - steuerbarer Aufgabegewinn gem. § 8 Abs. 1 KStG iVm §§ 16, 17 EStG
 - Sonderfall: Anfallberechtigter = steuerbegünstigte Körperschaft ⇒ BW (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG, § 13 Abs. 4 KStG)
- Aufgabegewinn nach GewSt?
 - Rollladenprinzip
 - keine Steuerbarkeit des Aufgabegewinns

Ebene Anfallberechtigter: ErbStG/EStG

- Doppelbesteuerung?
 - § 7 Abs. 1 Nr. 9 iVm § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG (ggf. § 26 ErbStG)
 - und
 - § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 EStG
- Änderung des Stiftungscharakters einer Familienstiftung / Aufnahme neuer Begünstigter als Aufhebung und Neugründung?
- steuerbegünstigte Stiftung: wegen Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) immer § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG

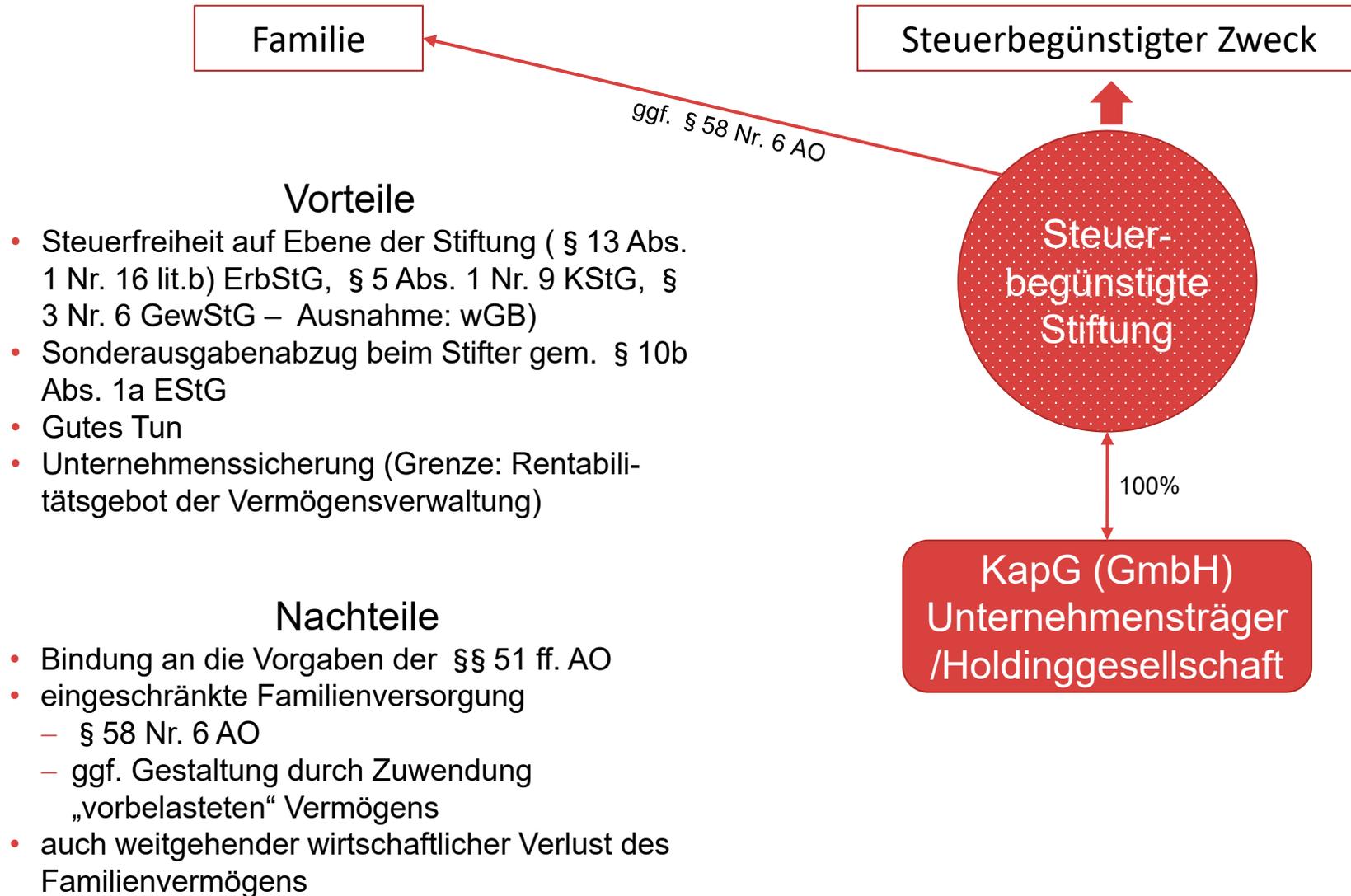
IV.2. – Familienstiftung I

- Begriff: keine einheitliche Definition (ErbStG, AStG, LStiftG)
 - Was bedeutet: „Familie“ und „wesentlich im Interesse“?
 - FinVerw: quantitativ ($\geq 50\%$ bzw. $\geq 25\%$ + Sondermerkmal)
 - BFH (II R 46/07): Widmung der Stiftung den Vermögensinteressen einer Familie
 - Lit: quantitativ ($\gg 50\%$ [teilweise $\geq 90\%$])
- Errichtung: § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG
 - Steuerklasse und Freibetrag: Verhältnis Stifter \leftrightarrow „entferntest Berechtigten“ nach der Stiftungsurkunde
 - Erfassung zukünftiger, noch ungeborener Berechtigter?
 - Ja: FinVerw und FG Münster, Urt. V. 18.5.2017 (3 K 3247/15 Erb Tz. 20 ff. [Revision unter II R 32/17]); vgl. auch BFHE 58, 701, Tz. 5
 - Nein: Lit. unter Verweis auf § 4 BewG

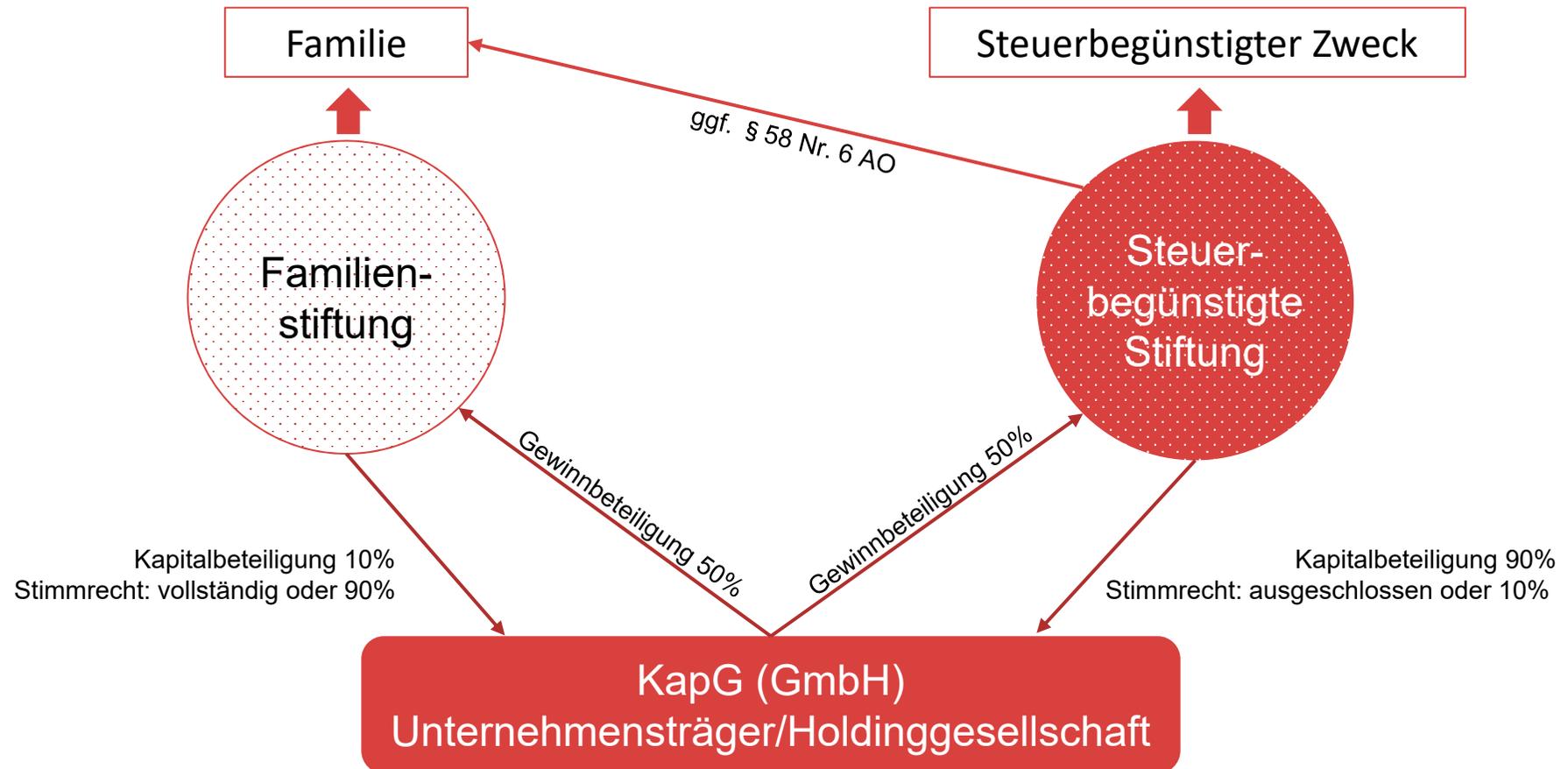
IV.2. – Familienstiftung II

- Erbersatzsteuer §§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG
 - Regelungsinhalt:
 - Fiktion eines Erbfales alle 30 Jahre auf zwei Kinder
 - Freibetrag iHv 800.000 EUR
 - Steuersatz = $\frac{1}{2}$ Vermögen bei Steuerklasse I
 - Verrentung der Steuerschuld (§ 24 ErbStG)
 - Vorteile, Vermeidungsstrategien
 - Planbarkeit gegenüber natürlichem Erbfall
 - Anwendbarkeit der §§ 13a – 13d, § 28 und § 28a ErbStG
 - „Umwandlung“ der FamSt in andere Stiftung
 - Reduktion des Stiftungsvermögens
 - ❖ Erhöhung/Vorziehung von Ausschüttungen
 - ❖ Verschiebung von Zuwendung/Zustiftungen an die Stiftung
 - ❖ „Auslagerung“, Ausgliederung
 - ❖ generell: Aufteilung auf mehrere Familienstiftungen (Steuersatzprogression | mehrfache Freibeträge)

IV.3. – Steuerbegünstigte Stiftung



IV.4. – Gestaltung: Doppelstiftung



Vorteile

- Steuerersparnis
- Unternehmenssicherung + Familienversorgung
- Gutes Tun

Nachteile

- Bindung an die Vorgaben der §§ 51 ff. AO
- Synchronisation von drei Einheiten
- Erbsatzsteuer ggf. ohne § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

IV.5. – Gestaltung: Stiftung als beliebig klonbarer „Wunscherbe“

- Gestaltungsmittel: Schaffung der notwendigen Anzahl von „Erben“ mittels Errichtung von FamSt
- Vorteile:
 - Verteilung von Großvermögen auf eine Vielzahl von Erwerbern zur Einhaltung der Begünstigungsschwelle von 26 Mio. EUR
 - gleichzeitig: Anteilspoolung gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG über Gleichschaltung der FamSt (Relevanz: Erbersatzsteuer)
 - Steuerung der additiven Übertragungswertermittlung (§ 14 ErbStG)
 - Stiftung als „Bad Bank“ (Auslagerung schädlichen Verwaltungsvermögens durch Verkauf oder Schenkung [ggf. mit Vorbelastung])
 - eingeschränkt: Steuersatzprogression
- Nachteile
 - ggf. ungünstigere Steuerklasse und geringerer Freibetrag
 - Erbersatzsteuer bei FamSt
 - Erhöhung des Leitungs-, Organisations- und Koordinierungsaufwandes

IV.6. – Gestaltung: Sicherung der Anwendbarkeit von § 13a Abs. 9 ErbStG

- Vorwegabschlag auf begünstigtes Vermögen eines Familienunternehmens gem. § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG iHv bis zu 30%
- Gestaltungsziel: Flexibilität bei Anteilsübertragung unter Einhaltung von Nr. 2 durch Einsatz einer FamSt
- Voraussetzung: Zulässigkeit der Anteilsübertragung auf FamSt auf Ebene der Beteiligungsgesellschaft
- Szenario 1: FamSt als „Reserve“-Erwerber
 - Anteilsübertragung auf MitGter., Angehörige unmöglich/unerwünscht
- Szenario 2: FamSt als Erwerbsvehikel Dritter
 - wirtschaftlicher „Verkauf“ der Unternehmensbeteiligung an Dritte innerhalb der 20-jährigen Sperrfrist als Begünstigter der FamSt
 - Zulässigkeit? Wortlaut (+); Telos (unklar)
- Ausschüttungsbeschränkung (Nr. 1) ⇔ Pflicht zur nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks

IV.7. – Gestaltung: Verschonungsbedarfprüfung gem. § 28a ErbStG

- Einsatzszenario
 - begünstigtes Vermögen > 26 Mio. EUR
 - nicht bedürftige nat. Nachkommen (schon: § 28a Abs. 2 Nr. 2 ErbStG oder später: § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 ErbStG)
- Gestaltung: Schaffung einer „bedürftigen“ Stiftung als Erwerberin iSv § 28a Abs. 2 ErbStG
- weiterer Vorteil: Ausschluss von § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 ErbStG
- Nachteile:
 - Verlust des juristischen Eigentums ⇒ ggf. wirt. Kompensation über FamSt
 - FamSt: § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ⇒ aber entsprechende Anwendbarkeit § 28a Abs. 7 ErbStG
- Ungeklärt: Verfassungskonformität / Bedürftigkeit einer künstlichen Rechtsperson / § 42 AO

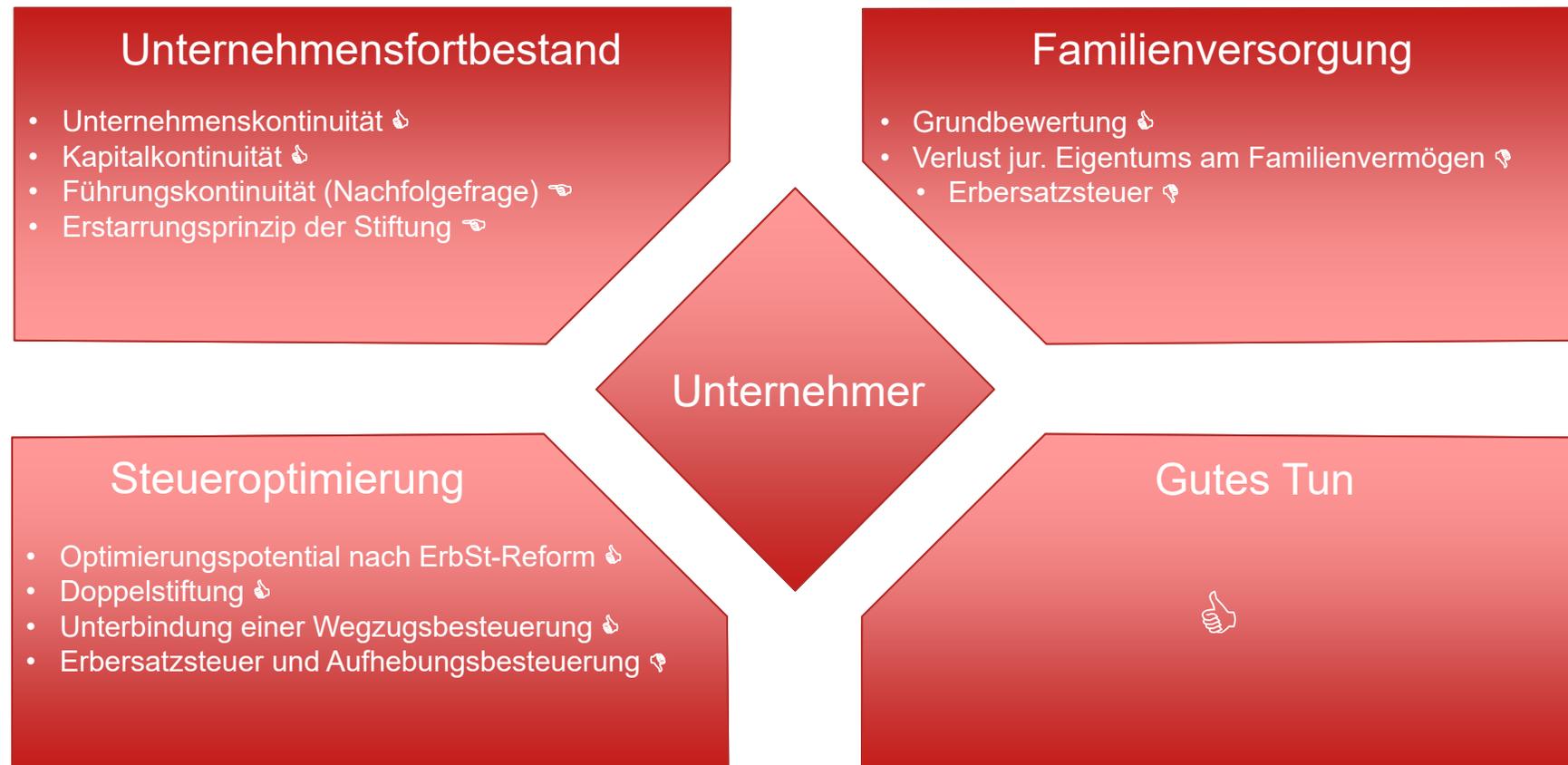
IV.8. – Fazit: steuerrechtliche Perspektive

- Stiftung als Mittel der Nachfolgeplanung = interessante Gestaltungsoptionen zur Steueroptimierung infolge der ErbSt-Reform
 - beliebig klonbarer „Wunscherbe“
 - „Reserve“-Erwerber (§ 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG)
 - gezielte Steuerbarkeit der Vermögensausstattung
 - Verschonungsbedarfprüfung (§ 28a ErbStG)
 - Auslagerung schädlichen Verwaltungsvermögens
 - nachfolgende Erwerbe (§ 14 und § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 4 ErbStG)
 - Preis: Erbersatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG
- Doppelstiftung als Alternativmodell | Kombinationen

Agenda

- I. Fakten
- II. Ausgangsbefund: Motive und Zielsetzungen
- III. Stiftungszivilrecht
- IV. Stiftungssteuerrecht
- V. Fazit

V. – Fazit



V. – Fazit

- neuer Wind für die Stiftung als Mittel der Unternehmensnachfolge durch ErbSt-Reform
- Detailbereiche noch unklar
- Existenz guter Gründe für Stiftungseinsatz sowohl im ZivilR als auch im SteuerR
- aber: auch gewichtige Nachteile im ZivilR und SteuerR
 - ⇒ Notwendigkeit einer konkreten Einzelfallbetrachtung (Abwägung der Vor- und Nachteile)
- Stiftungsreife des Stifters?
- Empfehlung: kein rein steuerinduzierten Stiftungseinsatz



UNIVERSITÄT
LEIPZIG

VIELEN DANK!

Prof. Dr. Gregor Roth

Juristenfakultät

Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Gesellschaftsrecht
und Steuerrecht

Gregor.Roth@uni-leipzig.de

<https://unternehmensrecht.jura.uni-leipzig.de/>

