



TaylorWessing

## Die Familienstiftung als Nachfolgeinstrument

5. Juni 2024 | Prof. Dr. Jens Escher, Dr. Philipp Weiten

# Inhaltsübersicht

- 1 Struktur und Ziele einer Familienstiftung
- 2 Steuerlicher Lebenszyklus einer Familienstiftung
- 3 Modell der Doppelstiftung
- 4 Familienstiftung in der Wezugsplanung
- 5 Ausländische Familienstiftung

# 1 | Struktur und Ziele einer Familienstiftung

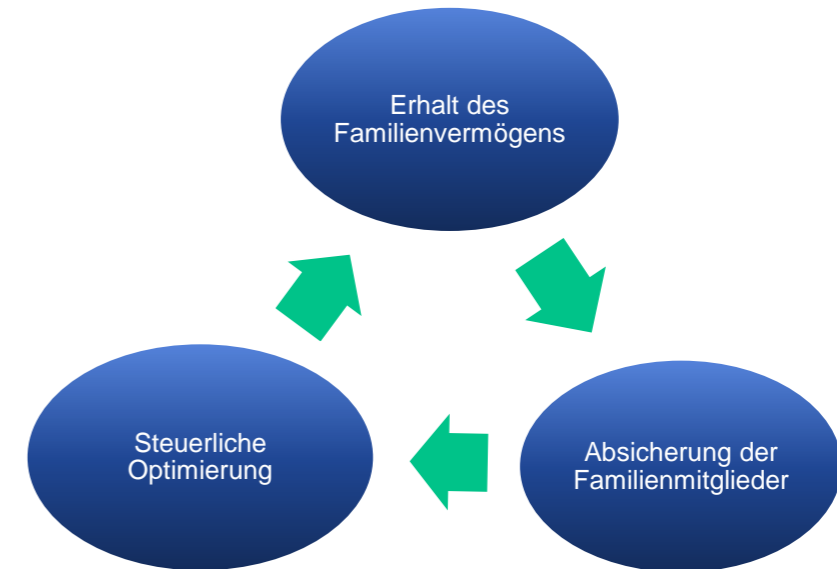
# Struktur einer Familienstiftung

- Die Familienstiftung ist im Regelfall eine **rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts** (§§ 80 ff. BGB)
  - Rechtsfähige Stiftung ist selbst **Rechtssubjekt** und **Steuersubjekt**
  - Handlung durch **Organe** (Vorstand als Vertretungsorgan; ggf. Stiftungsrat als Kontrollorgan, mit oder ohne Familienmitglieder)
    - **Flexible Ausgestaltung** bei inländischer Stiftung: von „Aus der Hand geben“ bis „Gesellschafterähnliche Ausgestaltung“ alles möglich
  - Keine Gesellschafter oder Mitglieder (Alleinstellungsmerkmal), sondern **selbstständige Vermögensmasse**
  - Errichtung **zu Lebzeiten oder von Todes wegen** möglich (selten)
- **Begriff der Familienstiftung:**
  - Keine einheitliche Legaldefinition (ErbStG, AStG, StiftG)
  - Was bedeutet: „Familie“ und „wesentlich im Interesse“ (1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)?
  - FinVerw (R E 1.2 ErbStR 2019): quantitativ ( $\geq 50\%$  bzw.  $\geq 25\%$  + Sondermerkmal, z.B. wesentlicher Einfluss auf die GF der Stiftung)
- Stiftungen unterliegen grds. der **Aufsicht durch die Stiftungsbehörde**; für **Familienstiftungen** ist das **Maß der Stiftungsaufsicht** in einigen Bundesländern deutlich reduziert (z.B. Bayern, NRW)



# Familienstiftung als Nachfolgeinstrument

- **Verhinderung der Zersplitterung** des Vermögens zwischen den Abkömmlingen
  - Stiftungsgründung, damit Anteile am Unternehmen nicht unter Kindern aufgeteilt und weiterveräußert werden
- **Keine oder nur ungeeignete Abkömmlinge** als Gesellschafter oder Inhaber
  - **Aber:** Anteilsnachfolge **löst nicht die Führungsnachfolge** im Unternehmen!
- **Vermeidung von Liquiditätsabflüssen**
  - Verringerung Pflichtteilsansprüche, Vermeidung von Abfindungen (z.B. an nach Gesellschaftsvertrag nicht qualifizierte Erben)
- **Unbefristete Einflussnahme** auf die Vermögensverwendung „ad infinitum“
  - Stifterwille durch Satzung grds. unbegrenzt für nachfolgende Generationen verbindlich; Alternative zur Testamentsvollstreckung (höchstens 30 Jahre)
- **Finanzielle Absicherung der Familie/Nachkommen**
  - Laufende Versorgung der Begünstigten (Destinatäre) durch Ausschüttungen (Destinatszählungen) der Stiftung
- **Steuerliche Optimierung**
  - Stiftung ist **im Grundsatz kein Steuersparmodell**, sie kann aber **im Einzelfall steuerlich vorteilhaft** sein (insb. bei der Nachfolgeplanung oder z.B. zur Vorbereitung eines Unternehmensverkaufs)



## 2 | Steuerlicher Lebenszyklus einer Familienstiftung

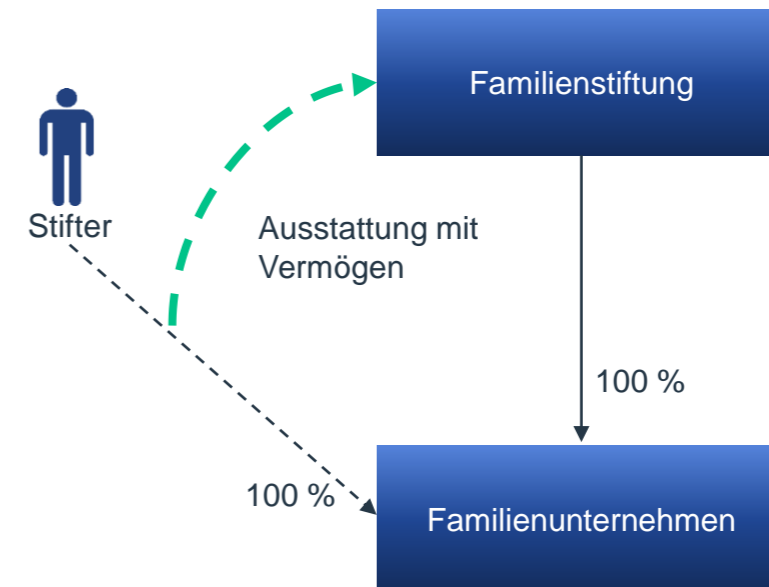
# Besteuerung bei Errichtung der Stiftung

## Ebene der Stiftung

- Die unentgeltliche Übertragung von Beteiligungen (und anderem Vermögen) auf die Familienstiftung unterliegt der **Erbschaft-/Schenkungsteuer**
- Steuerbemessungsgrundlage:
  - Gemeiner Wert des erworbenen Vermögens
  - Aktuell bis zu **100 %-Verschonung für Betriebsvermögen möglich** (§§ 13a-13c, 28a ErbStG); Gestaltungsspielraum, insb. bei Großerwerben hinsichtlich „Verschonungsbedarfsprüfung“ (> EUR 26 Mio.) – Stiftung als „armer Erwerber“
- Berechnung der Steuer nach dem **StKI.-Privileg** (§ 15 Abs. 2 ErbStG), d.h. Bestimmung v. Steuersatz/Freibetrag dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Stifter und **nach Satzung entferntest Berechtigtem**
  - Alle potent. Begünstigten, inkl. nicht geborener Personen (BFH v. 28.02.2024, II R 25/21)
  - Anwendbar nur auf inländische Stiftung: Unionsrechtswidrigkeit? (FG Köln v. 30.11.2023, 7 K 217/21, Vorlage beim EuGH, Az.: C-142/24)

## Ebene des Stifters (Einkommensteuer)

- Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen: **Steuerlich neutrale Übertragung**, Eintritt der Stiftung in die Anschaffungskosten
- Anteile an gewerblichen Personengesellschaften: **Übertragung zu Buchwerten** möglich (§ 6 Abs. 3 EStG, SBV nicht vergessen!), BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291 Rz. 3.



# Laufende Besteuerung der Stiftung (1/2)

## 1. Körperschaftsteuer

- Stiftung ist Körperschaftsteuersubjekt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG)
- Stiftung unterliegt der **Körperschaftsteuer** iHv 15 % (zzgl. SolZ)
- **Beteiligungsprivileg** des § 8b KStG anwendbar (wie bei Kapitalgesellschaften)
- Zuwendungen an Begünstigte (Destinatäre) **nicht** abziehbar (§ 10 Nr. 1 KStG)

## 2. Gewerbesteuer

- Keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 8 Abs. 2 KStG verweist **nicht** auf § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)
- **Gewerbesteuerpflicht** nur, soweit ein Gewerbebetrieb besteht (§ 2 Abs. 3 GewStG)
- **Abgrenzung** Vermögensverwaltung / Gewerbebetrieb **nach allgemeinen Regeln**, keine Infektion!

## 3. Schenkungsteuer

- **Zustiftungen** (d.h. Zuwendungen nach Stiftungerrichtung) unterliegen der Schenkungsteuer (**Steuerklassenprivileg** gilt **nicht**; daher immer Besteuerung nach StKI. III)
- **Wichtig:** Änderung des Stiftungscharakters durch Satzungsänderung (z.B. Erweiterung der Destinatäre) gilt ggf. als Errichtung einer neuen Familienstiftung, § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (R E 1.2 Abs. 4 Satz 1 ErbStR)



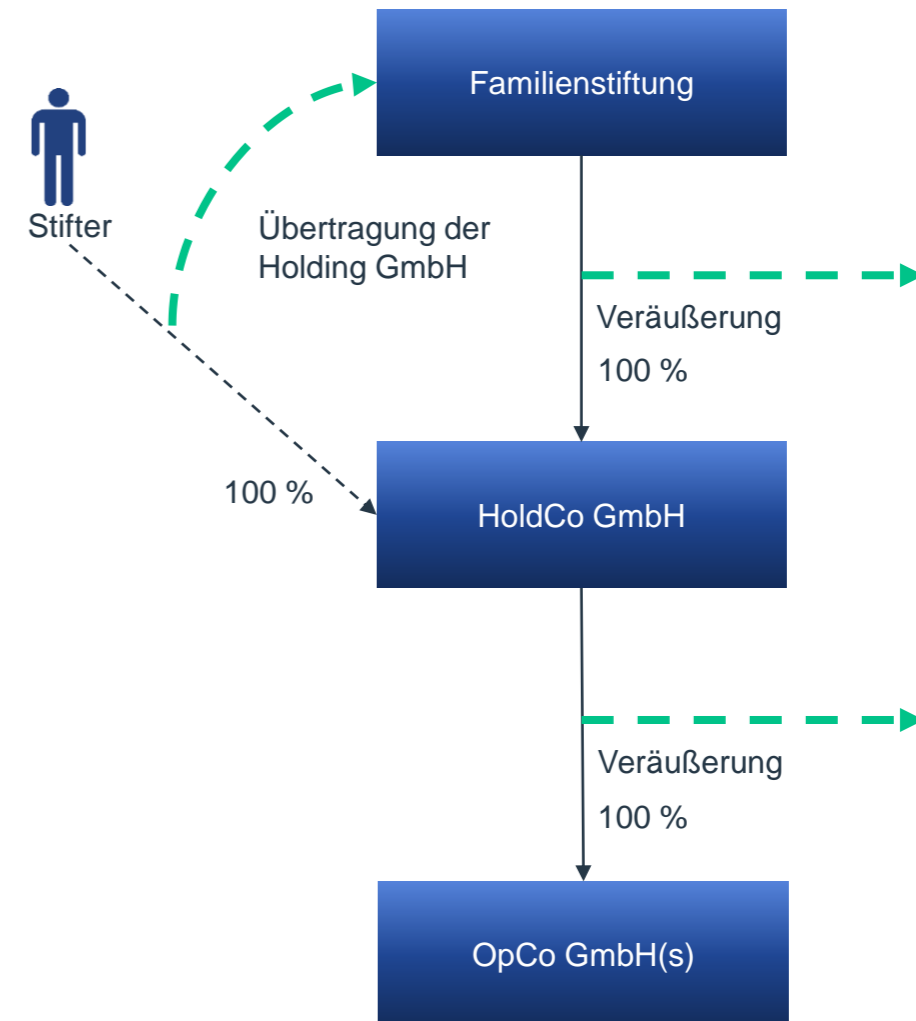
## Laufende Besteuerung der Stiftung (2/2)

### 4. Erbersatzsteuer

- Sonderregelung für Familienstiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG): **Alle 30 Jahre** Fiktion eines Generationswechsels mit Übergang des Gesamtvermögens auf 2 Kinder, **gesamtes Stiftungsvermögen unterliegt der Erbschaftsteuer**:
  - Freibetrag insg. EUR 800.000 (§§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG)
  - Berechnung nach StKI. I (§§ 19 Abs. 1, 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG)
  - Betriebsvermögensbegünstigung anwendbar, § 13a Abs. 11 ErbStG
  - Verrentung über 30 Jahre (Zins 5,5 % p.a.) möglich (§ 24 ErbStG)
- Erbersatzsteuer ist auf **inländische Stiftungen** beschränkt; es gibt auch keine beschränkte Erbersatzsteuerpflicht für Auslandsstiftungen
- **Vermeidungs- und Gestaltungsstrategien**, z.B.:
  - Strukturierung des Vermögens, um Anforderungen der **Betriebsvermögensverschonung** zu erfüllen (§§ 13a-13c, 28a ErbStG)
  - „**Umwandlung**“ in eine **gemeinnützige Stiftung** vor dem Steuerentstehungszeitpunkt (R E 1.2 Abs. 5 ErbStR)
  - Errichtung einer **Stiftung nach ausländischem Stiftungsrecht** mit zunächst **inländischem Verwaltungssitz**, die vor Ablauf von 30 Jahren ihren **Verwaltungssitz ins Ausland** verlegt?
    - Internationale Mobilität von Stiftungen unter Wahrung ihrer Rechtsfähigkeit nicht abschließend geklärt
    - Gilt die Niederlassungsfreiheit für Stiftungen? Jedenfalls nicht für Stiftungen aus Drittstaaten (vgl. dazu auch FG Niedersachsen v. 29.6.2022, 3 K 87/21, Rev. eingelegt, Az. BFH: II R 30/22)

## Exit-Besteuerung („ungeplanter“ Unternehmensverkauf)

- Übertragung der Anteile **ohne Schenkungsteuerbelastung** möglich, da aktuell bis zu 100 %-Verschonung für Betriebsvermögen, insb. § 28a ErbStG bei Großerwerb (s. oben)
- **Achtung:** Wegfall der Verschonung, soweit gegen die **Behaltens- und Lohnsummenfrist** verstoßen wird
- **Exit auf Ebene der Familienstiftung:**
  - Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der HoldCo gem. § 8b KStG zu 95 % von der Körperschaftsteuer befreit (effektive Steuer: rd. 0,8 %)
  - **Aber:** Bei einer Veräußerung innerhalb der schenkst. Behaltensfrist entfällt die Verschonung mind. zeitanteilig (keine Haltefrist aus UmwStG!)
- **Exit auf Ebene der HoldCo GmbH:**
  - Veräußerungsgewinn gem. § 8b KStG zu 95 % von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit (effektive Steuer: rd. 1,6 %)
  - **Vorteil:** Verstoß gegen die Behaltensfrist lässt sich verhindern, wenn der Veräußerungsgewinn bis zum Ablauf der siebenjährigen Behaltensfrist bei der HoldCo GmbH thesauriert wird (Zwischenholding als „Blocker“)
  - **Aber:** Lohnsummenfristverstoß lässt sich im Grundsatz nicht verhindern (wenn die Anteile an den OpCo GmbHs verkauft sind, können keine Lohnsummen mehr angesammelt werden). Dennoch günstiger, falls die Löhne seit Stiftungserrichtung stetig gestiegen sind.



# Besteuerung der Begünstigten (Destinatäre)

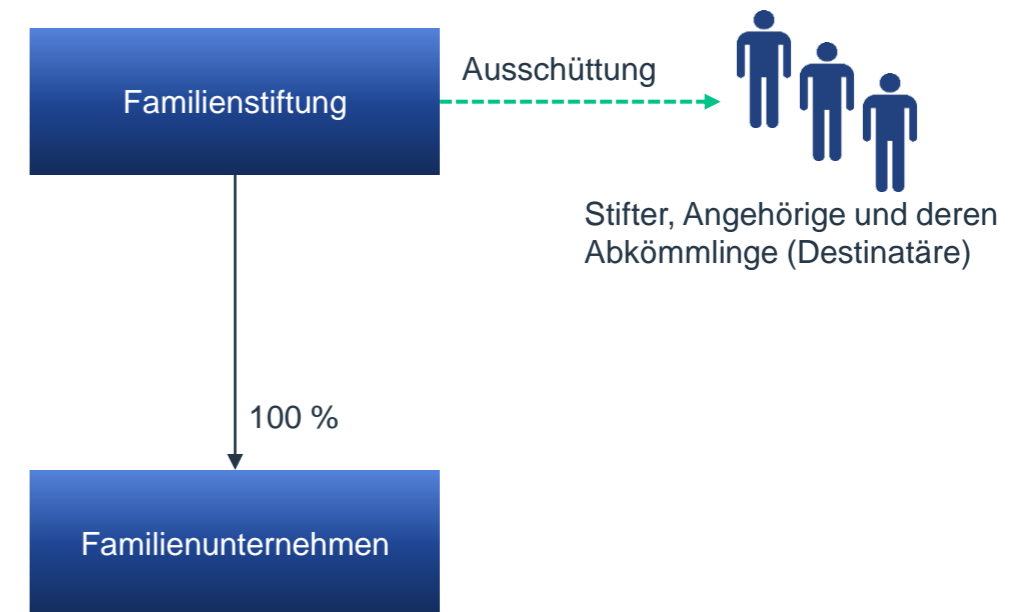
## Einkommensteuer

- **Grds. Kapitaleinkünfte**, § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (BMF v. 27.6.2006, BStBl. I 2006, 417); d.h. Abgeltungsteuertarif (25 % + SolZ + ggf. Kirchensteuer; Kapitalertragsteuer (mit Haftung der Stiftung!))
- **Steuerfreie Rückgewähr von Stiftungsvermögen?**
  - Keine formale Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG) wie bei Kapitalgesellschaften; aber: **im Grundsatz steuerfreie Kapitalrückgewähr möglich**, soweit Leistung nicht mit einer Gewinnausschüttung wirtschaftl. vergleichbar (BFH v. 17.05.2023, I R 42/19)
  - **„Nichtanwendungserlass“**: BMF v. 24.4.2024, IV C 2 - S 2204/24/10001 :001, DStR 2024, 1012: keine steuerfreie Einlagenrückgewähr möglich
  - **Offen: Was ist das steuerfrei ausschüttbare Kapital?** Zeitwert des Vermögens bei Zugang? Auch, wenn steuerliche(r) AK/Buchwert geringer?

## Schenkungsteuer

- Ausschüttung der Stiftung an Destinatäre **gemäß Satzung** grds. **keine Schenkung** unter Lebenden (BFH v. 3.7.2019, II R 6/16)
- Nur ausnahmsweise Schenkung, soweit Leistungen gewährt werden, die keine Grundlage in der Satzung haben

**Beachte:** Ausschüttung an Begünstigte nicht abziehbar (§ 10 Nr. 1 KStG)



## Exkurs: Familienstiftung und Gemeinnützigkeit

- Häufig äußert der Stifter den Wunsch, das Stiftungsvermögen (bzw. die Erträge daraus) auch **gemeinnützig** verwenden zu wollen, z.B.:
  - Gemeinnützige Körperschaft als weiterer **Destinatär**
  - Gemeinnützige Körperschaft als **Anfallsberechtigter** (z.B. bei Aussterben der Destinatäre)
- **(P):** Gemeinnützigkeit verhindert Stiftungserrichtung in StKl. I, da die gemeinnützige Körperschaft nach der Satzung entferntest Berechtigter ist
- **Lösung?** Umwandlung der Familienstiftung in eine gemeinnützige Stiftung (z.B. Förderstiftung, § 58 Nr. 1 AO) bei Aussterben der Destinatäre

### § 66 – Unmöglichkeit der Zweckerreichung

*(1) Im Fall der Unmöglichkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks aus anderen Gründen als der Vermögenslosigkeit (insbesondere, weil keine Destinatäre im Sinne des § 66 mehr existieren), ist der Zweck der Stiftung sowie die weiteren Satzungsbestimmungen im erforderlichen Maße dahingehend zu ändern, dass die Stiftung in eine gemeinnützige Stiftung umgestaltet wird. Nach der künftigen Satzung soll die Stiftung gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ verfolgen, wobei insbesondere die folgenden Punkte bei der Satzungsgestaltung zu berücksichtigen sind, soweit im Einzelfall nicht die jeweils geltenden Bestimmungen der §§ 51 ff. AO entgegenstehen:*

(a) *Der Name der Stiftung lautet „[redacted]“.*

(b) *Zweck der Stiftung ist die Förderung von „[redacted]“ (z.B. Kunst und Kultur)*

(c) *Die Stiftung wird zur Verwirklichung dieser gemeinnützigen Zwecke ausschließlich Mittelweitergaben tätigen (Art der Zweckverwirklichung).*

*Über die weiteren Satzungsbestimmungen wird im Beschluss über die Umgestaltung der Stiftung im Sinne der Zweckmäßigkeit entschieden.*

# 3 | Modell der Doppelstiftung

## Modell der Doppelstiftung (1/2)

### Gestaltungskonzept

Zwei unternehmensverbundene Stiftungen an dem Familienunternehmen beteiligt:

#### ➤ Gemeinnützige Stiftung

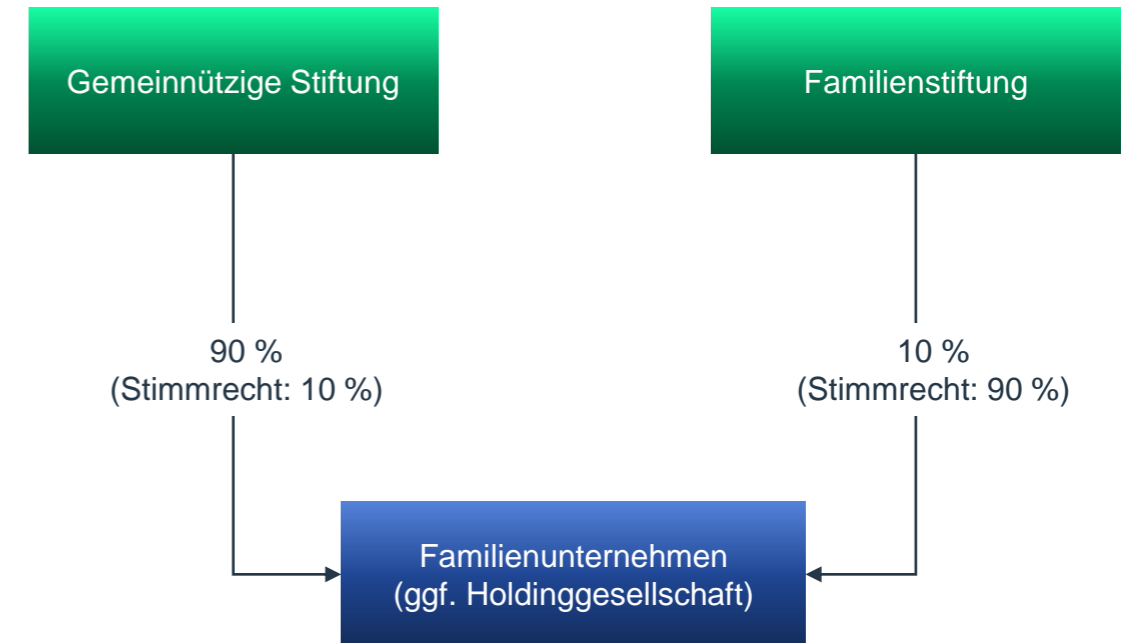
- Steuerbegünstigt
- Kapitalmehrheit
- Minderheit der Stimmrechte

#### ➤ Familienstiftung

- Steuerpflichtig
- Kapitalminderheit
- Mehrheit der Stimmrechte

### Einsatzfelder

- „Echtes“ Interesse an Gemeinnützigkeit
- Versorgung der Familie ohne Rückgriff auf das sog. Stifterdrittel (§ 58 Nr. 6 AO)
- Schenkungst. Optimierung, insb. bei hoher Verwaltungsvermögensquote



## Modell der Doppelstiftung (2/2)

### Besteuerung der gemeinnützigen Stiftung

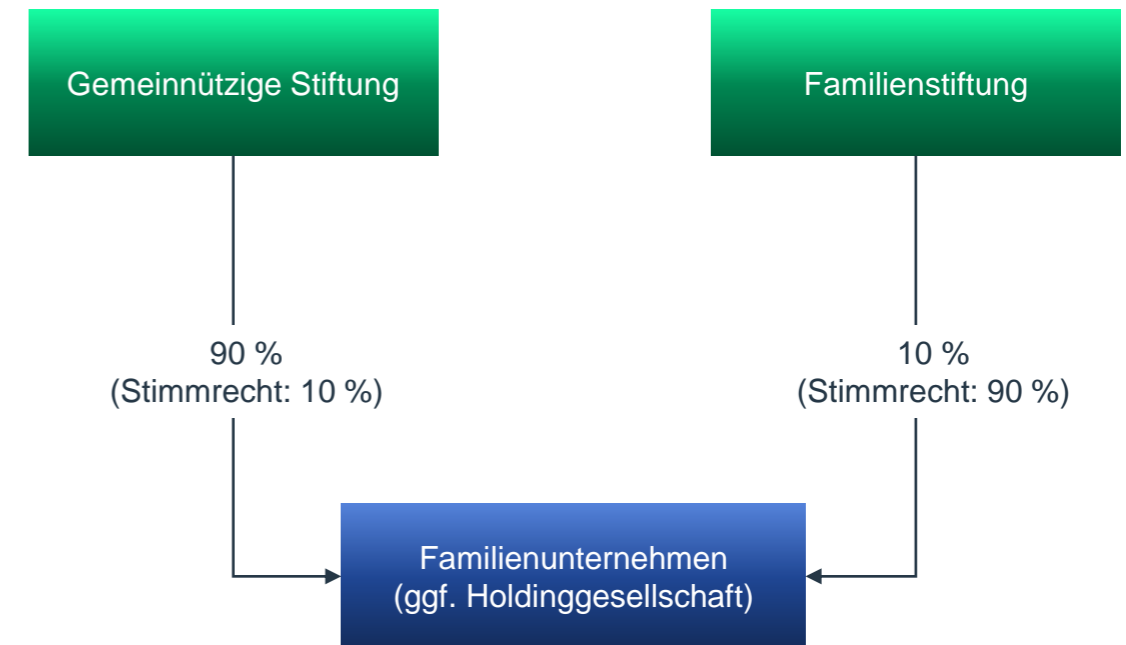
- Die gemeinnützige Stiftung muss die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllen (§§ 51 ff. AO) und ist dann steuerbegünstigt
- Die Übertragung der Anteile am Familienunternehmen ist von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit (§ 13 Nr. 16 b) ErbStG)
- Gewinnausschüttungen unterliegen im Grundsatz keiner Ertragsteuerbelastung, da steuerfreier Bereich der Vermögensverwaltung betroffen
- Beschränktes Stimmrecht gewährleistet, dass die Beteiligung dem steuerfreien Bereich der Vermögensverwaltung zugeordnet wird (d.h. keine Gewerbesteuer)

### Besteuerung der Familienstiftung

- Es gelten die allg. Besteuerungsregeln (s.o.);
- Reduzierung der Erwerbshöhe (Beteiligung iHv nur 15 %) reduziert die potent. Erbschaft-/Schenkungssteuerbelastung (vorbehaltl. §§ 13a, 28a ErbStG)

### Hinweis:

- **Gestaltungsvarianten** der Vergangenheit verknüpften mit dem „kleinen“ Anteil der Familienstiftung nicht nur Stimmrechte von 90 %, sondern ggf. auch eine Gewinnberechtigung von 90 %
- **Heute nicht mehr zielführend**, da sich die Bewertung von Anteilen nach der Gewinnverteilung richtet, wenn diese vom Kapitalanteil abweicht (vgl. § 97 Abs. 1b Satz 4 BewG)!



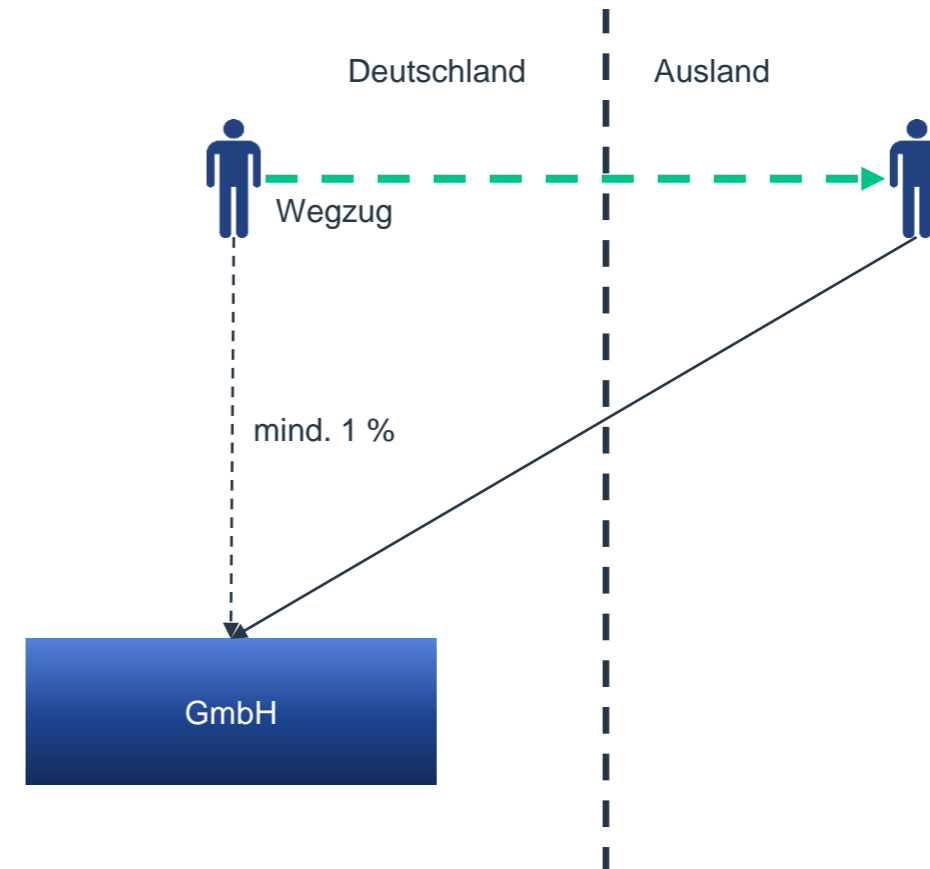
# 4 | Familienstiftung in der Wegzugsplanung



## Familienstiftung in der Wegzugsplanung (1/2)

### Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG

- Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch **Wegzug des Gesellschafters** löst potenziell eine **Wegzugsbesteuerung** aus (fiktiver Anteilsverkauf zum Verkehrswert)
- **Gefahr im Erbfall:** Wegzugsbesteuerung wird ggf. auch ausgelöst bei **Anteilsübergang auf Erben mit Ansässigkeit im Ausland**
- Betroffen: **Anteile an Kapitalgesellschaften im Inland oder Ausland** (im **Privatvermögen**, Beteiligung mind. 1 %)
- Deutliche **Verschärfung seit 2022**
  - Keine unbefristete, zinslose Stundung der Steuer bei Wegzügen von EU/EWR-Staatsbürgern in anderen EU/EWR-Staat mehr möglich
  - Grds. sofortige Versteuerung; ratierliche Stundung für max. 7 Jahre (gegen Sicherheitsleistung) möglich
  - Unionsrechtskonformität zweifelhaft!

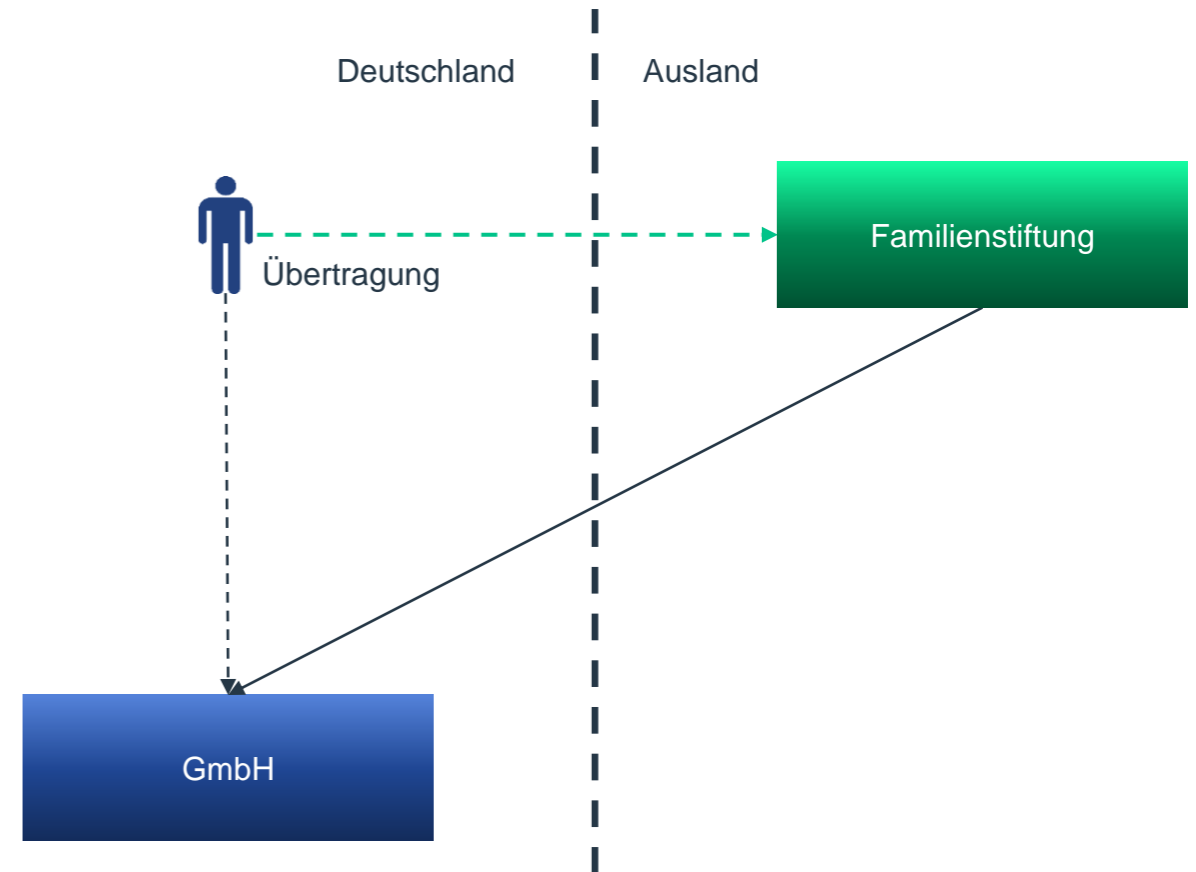




# 5 | **Ausländische Familienstiftung**

# Ausländische Familienstiftung

- **Vorteil: Keine Erbersatzsteuer** der Stiftung alle 30 Jahre
- **Effektive Leitung der Stiftung im Ausland** notwendig (bei effekt. Verwaltungssitz in Deutschland ggf. unbeschränkte Stpfl. in Deutschland)!
- **Keine Kontrolle der Stiftung durch Stifter/Begünstigte**
  - Ggf. vollständiger ertragsteuerlicher „Durchgriff“ gem. § 39 AO möglich bei vollständiger Kontrolle; ggf. auch schenkungsteuerliche Nichtanerkennung der Vermögensübertragung (BFH v. 28.6.2007 – II R 21/05)
  - Jedenfalls Möglichkeit Zurechnung thesaurierter Erträge gem. § 15 AStG
  - Bei EU/EWR-Stiftungen: Nachweis möglich, dass Verfügungsmacht des Stifters/der Begünstigten tatsächlich und rechtlich entzogen (§ 15 Abs. 6 AStG)
  - § 15 Abs. 6 AStG auch in Drittlandsfällen wg. Kapitalverkehrsfreiheit?  
So Hess. FG v. 13.7.2022 (Rev. BFH I R 32/22)
- **Risiko einer Wegzugsbesteuerung**
  - Unmittelbare Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (mind. 1 % Beteiligung, § 17 EStG) auf ausländische Stiftungen löst seit 2022 Wegzugsbesteuerung aus (§ 6 AStG), ohne bisherige Stundungsmöglichkeit in EU/EWR-Fällen!
  - Hierdurch gesunkene Attraktivität, vorbehaltlich Möglichkeit einer Umstrukturierung im Vorfeld zur Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts (inkl. Vermeidung einer Entstrickung gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG).



# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



**Prof. Dr. Jens Escher, LL.M.**  
Rechtsanwalt/Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht  
Partner

Tel +49 (0) 211 83 87 231  
j.escher@taylorwessing.com  
www.taylorwessing.com



**Dr. Philipp Weiten, LL.M.**  
Rechtsanwalt/Steuerberater  
Salary Partner

Tel +49 (0) 211 83 87 231  
p.weiten@taylorwessing.com  
www.taylorwessing.com



Kanzlei des Jahres für  
Nachfolge, Vermögen, Stiftungen