

Anna Schumann

Familienstiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge

Eine Analyse der Einsatzmöglichkeiten
unter Berücksichtigung der Betriebs-
vermögensbegünstigungen des
Erbchaft- und Schenkungsteuerrechts

Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen

Band 64

Familienstiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge

Eine Analyse der Einsatzmöglichkeiten
unter Berücksichtigung der
Betriebsvermögensbegünstigungen des
Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts

Von

Dr. Anna Schumann

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

ESV.info/978-3-503-23675-6

Zugl.: Universität des Saarlandes, Diss., 2023, u. d. T.

Familienstiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge
im Rahmen des Erbschaft- und Schenkungsteuersystems
– Eine kritische Analyse der Einsatzmöglichkeiten von
Familienstiftungen als Unternehmensnachfolgemodell im
nationalen Kontext unter besonderer Berücksichtigung der
Betriebsvermögensbegünstigungen des Erbschaft- und
Schenkungssteuerrechts –

Gedrucktes Werk: ISBN 978-3-503-23675-6

eBook: ISBN 978-3-503-23676-3

ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2023

www.ESV.info

Druck und Bindung: docupoint, Barleben

Geleitwort

Die Bedeutung des Mittelstandes und damit auch der Familienunternehmen in Deutschland ist so gewaltig, dass er die zentrale Säule des wirtschaftlichen Erfolgs dieses Landes darstellt. Im Kontext des Schutzes dieser Unternehmen und der dort realisierten hohen Beschäftigung wurde ein Verschonungssystem für betriebliches Vermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer gesetzlich kodifiziert, welches aufgrund eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts geändert werden musste. Vor dem Hintergrund der komplexen Nachfolgefragen beschäftigt sich die vorliegende Arbeit mit den Einsatzmöglichkeiten von Familienstiftungen, die insbesondere bei Großerwerben mit ihren nur noch begrenzten erbschaftsteuerlichen Präferenzen als Alternative zu bedenken sind. Frau *Dr. Anna Schumann* setzt sich folglich zum Ziel, eine „Auseinandersetzung mit den Einsatzmöglichkeiten der Familienstiftung als Unternehmensnachfolgemodell“ (so auf S. 2) vorzunehmen, wobei sie zur Komplexitätsbegrenzung notwendigerweise eine Einengung – in diesem Fall auf den nationalen Kontext – vornehmen muss. Mit Hilfe eines praktisch-normativen Forschungsansatzes erfolgt eine Würdigung der Verschonungsregelungen sowie die Ableitung von Handlungsempfehlungen an die gestaltenden Personen, sodass die Arbeit im Zentrum der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre positioniert ist.

Frau *Dr. Anna Schumann* ist im Ergebnis eine ausgezeichnete betriebswirtschaftliche Analyse in einem sehr schwierigen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Rechtsrahmen zu bescheinigen. Mit einer absolut klassischen Herangehensweise auf Basis der Analysetechnik der Anwendungsorientierten Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gelingt ihr eine gesamthafte Durchleuchtung der Familienstiftung als Unternehmensnachfolgemodell im nationalen Kontext. Auf der Grundlage einer hervorragenden theoretischen Fundierung führt sie praxisbezogene Analysen durch, die auch zu konkreten Gestaltungsüberlegungen führen. Besonders beeindruckend sind die von größter Eigenständigkeit geprägten Ausführungen zur Erbschaftsteueroptimierung durch die Familienstiftung, wobei auf der Grundlage beispielhafter Darstellungen allgemeine Erkenntnisse abgeleitet werden. Auf der Grundlage einer perfekten und sehr peniblen formalen Gestaltung im engeren Sinne sowie einer – mit einem Literaturverzeichnis von 93 Seiten – überragenden Literaturlaufarbeitung gelingt der Verfasserin durch die klare Gedankenführung, die überzeugende Gliederung sowie die Heranziehung zahlreicher Abbildungen, Tabellen und Beispiele eine beeindruckende Leserführung. Die Dissertation von Frau *Dr. Anna Schumann* ist insgesamt beeindruckend und in sich geschlossen. Die Arbeit, die der Fakultät für Empirische Humanwissenschaften und Wirtschaftswissenschaft der Universität des Saarlandes vorgelegt und mit hervorragendem Ergebnis angenommen wurde, verdient angesichts ihrer hervorragenden wissenschaftlichen Positionierung eine sehr große Verbreitung in Theorie und Praxis.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Betriebswirtschaftlichen Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand, an der Universität des Saarlandes in Saarbrücken. Sie wurde im Sommersemester 2023 von der Fakultät für Empirische Humanwissenschaften und Wirtschaftswissenschaft der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen. Der dargestellte Rechts- und Literaturstand berücksichtigt alle Veröffentlichungen bis zum 01. November 2022.

An dieser Stelle darf ich all jenen danken, die mich auf dem Weg zum erfolgreichen Abschluss meiner Promotion begleitet, unterstützt sowie bestärkt haben.

Mein besonderer Dank gilt meinem verehrten akademischen Lehrer und Erstgutachter, Herrn *Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul*. Nicht nur für das in mich gesetzte Vertrauen als wissenschaftliche Mitarbeiterin an seinem Lehrstuhl, sondern auch für die Betreuung und stete Förderung meines Promotionsvorhabens sowie für die mir dabei zugestandenen Freiräume. Sein unermüdlicher Einsatz, gepaart mit seiner Schaffenskraft und seiner Hingabe zur Wissenschaft, haben Vorbildcharakter für alle, die mit ihm arbeiten dürfen. Herrn *Univ.-Prof. Dr. Michael Olbrich* danke ich für die äußerst zügige Erstellung des Zweitgutachtens und den angenehmen persönlichen Umgang. Ferner sei Herrn *Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch* für die großzügige Bereitschaft gedankt, den Vorsitz des Disputationsausschusses zu übernehmen, sowie Herrn *Jun.-Prof. Dr. Eric Grosse* für die bereitwillige Übernahme des Beisitzes.

Für die Aufnahme der vorliegenden Arbeit in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ bin ich Herrn *Prof. Dr. Claus-Peter Weber* sowie Herrn *Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul* zu besonderem Dank verpflichtet. Darüber hinaus bedanke ich mich beim Erich Schmidt Verlag für die angenehme Zusammenarbeit und rasche Umsetzung im Zuge der Veröffentlichung, wobei ich stellvertretend Herrn *Dr. Joachim Schmidt* und Herrn *Stefan Littnanski* meinen Dank aussprechen möchte.

Ebenfalls möchte ich mich bei meinen ehemaligen und aktuellen Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl für die überaus angenehme und freundliche Arbeitsatmosphäre und das gezeigte Interesse am Gelingen meines Dissertationsvorhabens herzlich bedanken. Für die Unterstützung während meiner gesamten Zeit am Lehrstuhl sowie ihre stets mitfühlenden und aufmunternden Worte danke ich Frau *Heike Mang* von Herzen. Zudem gilt mein Dank Herrn *Dr. Christian Delarber*, Frau *Dr. Chantal Naumann*, Herrn *Dr. Bela Berens* und Herrn *Dr. Daniel Licht* für ihre selbstlose und unermüdliche Hilfe bei den Korrekturarbeiten. Herrn *Manuel Gottfreund, M.Sc.*, und Frau *Lea Nikolaus, M.Sc.*, für ihre Hilfe bei den Korrekturarbeiten sowie Herrn *Philipp Linster, M.Sc.*, und Herrn *Philipp Bechter, M.Sc.*, für ihre Korrekturarbeiten und ihre Hilfe bei den Vorbereitungen zum Disputationsvortrag. Ein besonderer Dank gebührt Herrn *Dr. Jérôme Klauck*, nicht nur für die vertrauensvolle Zusammenarbeit als „Sparringspartner“ am Lehrstuhl allgemein, sondern insbesondere auch für die zahlreichen Gespräche während und nach der Zeit im Gebäude B6 3 sowie die Unterstützung bei den

Vorbereitungen zum Disputationsvortrag. Ferner danke ich den wissenschaftlichen Hilfskräften des Lehrstuhls für das sorgsame Korrekturlesen und die Unterstützung am Tag der Disputation. Für die angenehme Zusammenarbeit während meiner Zeit als Geschäftsführerin der Wirtschaftswissenschaftlichen Seminarbibliothek der Universität des Saarlandes danke ich den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern.

Mein besonderer Dank gebührt zudem Herrn *Dr. h.c. Armin Pfirmann* für seine jederzeitige Diskussionsbereitschaft und fortwährende Unterstützung im Rahmen der Anfertigung der vorliegenden Arbeit. Des Weiteren danke ich Herrn *Dr. Hannes Schuster* für seine stets aufbauenden Worte und Hilfe bei den Korrekturarbeiten sowie Herrn *Gert Färber, Dipl.-Betriebsw. (FH)*, und Herrn *Patrick Schorr, B.Eng.*, für ihre Hilfe bei den Korrekturarbeiten.

Abschließend und allen voran möchte ich mich von ganzem Herzen bei meiner Familie bedanken. Meine Eltern *Hans Werner Schumann* und *Marion Rohner* haben mich auf meinem Weg stets vorbehaltlos und tatkräftig unterstützt. Ohne euch hätte ich diesen Weg nie beschreiten können – Dankeschön! Auch meinem Bruder *Bastian Schumann* möchte ich für die jederzeitige Verbundenheit danken. Tiefe Dankbarkeit empfinde ich für Herrn *Marko Thiel* – ohne deinen Rückhalt, deine unermüdliche Geduld, deinen positiven Zuspruch und deine Liebe wäre dieses Projekt nicht zu realisieren gewesen.

Saarbrücken, im Mai 2023

Dr. Anna Schumann

Inhaltsübersicht

Geleitwort	V
Vorwort	VI
Inhaltsübersicht.....	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Symbolverzeichnis.....	XXXI
Abbildungsverzeichnis.....	XXXIII
Beispielverzeichnis	XXXV
Tabellenverzeichnis.....	XXXVII
1 Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung, Zielsetzung und Vorgehensweise.....	1
1.2 Gang der Untersuchung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands	3
2 Zivilrechtliche Grundlagen der Familienstiftung	7
2.1 Begriffliche Einordnung und Abgrenzung der Familienstiftung	7
2.2 Entstehung der Familienstiftung	14
2.3 Satzungsänderungen.....	58
2.4 Stiftungsaufsicht.....	67
2.5 Beendigung der Familienstiftung.....	80
3 Steuerrechtliche Grundlagen der Familienstiftung	93
3.1 Definition der Familienstiftung.....	93
3.2 Besteuerung der Stiftungerrichtung.....	102
3.3 Laufende Besteuerung.....	145
3.4 Besteuerung der Beendigung der Familienstiftung	169
4 Familienstiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge	181
4.1 Unternehmensnachfolge.....	181
4.2 Familienstiftungen in der Unternehmensnachfolge	197
5 Familienstiftungen im Verschonungssystem des Erbschaftsteuerrechts.....	217
5.1 Vorbemerkungen.....	217
5.2 Urteil des BVerfG als Ausgangspunkt.....	218
5.3 Begünstigtes Vermögen als Basis der Verschonungsregelungen.....	225
5.4 Verschonungsregelung des § 13a ErbStG.....	252
5.5 Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG	297

5.6	Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG	316
5.7	Erbschaftsteueroptimierung durch die Familienstiftung.....	368
6	Resümee.....	393
6.1	Thesenförmige Zusammenfassung	393
6.2	Ausblick.....	405
	Literaturverzeichnis	407
	Stichwortverzeichnis	501

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VI
Inhaltsübersicht.....	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Symbolverzeichnis.....	XXXI
Abbildungsverzeichnis.....	XXXIII
Beispielverzeichnis	XXXV
Tabellenverzeichnis.....	XXXVII
1 Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung, Zielsetzung und Vorgehensweise.....	1
1.2 Gang der Untersuchung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands	3
2 Zivilrechtliche Grundlagen der Familienstiftung	7
2.1 Begriffliche Einordnung und Abgrenzung der Familienstiftung	7
2.1.1 Begriff und Formen der Stiftung	7
2.1.1.1 Begriff	7
2.1.1.2 Ausprägungsformen.....	8
2.1.1.2.1 Rechtsstruktur der Stiftung.....	8
2.1.1.2.2 Art des Stiftungszwecks	10
2.1.2 Definition der Familienstiftung	11
2.1.2.1 Zivilrecht.....	11
2.1.2.2 Landesrecht	12
2.2 Entstehung der Familienstiftung	14
2.2.1 Vorbemerkungen	14
2.2.2 Stiftungsgeschäft.....	15
2.2.2.1 Rechtsgeschäftliche Grundlagen.....	15
2.2.2.1.1 Stiftungsgeschäft unter Lebenden	15
2.2.2.1.2 Stiftungsgeschäft von Todes wegen.....	16
2.2.2.2 Inhalt	17
2.2.2.2.1 Allgemeines.....	17
2.2.2.2.2 Stiftungszweck	19
2.2.2.2.2.1 Gemeinwohlkonformität	19

2.2.2.2.2.2	Vermögensabstraktheit und Fremdnützigkeit.....	21
2.2.2.2.2.3	Bestimmtheit.....	24
2.2.2.2.2.4	Dauerhaftigkeit.....	26
2.2.2.2.3	Stiftungsvermögen.....	31
2.2.2.2.3.1	Bestandteile.....	31
2.2.2.2.3.2	Vermögensausstattung.....	34
2.2.2.2.3.3	Vermögensverwaltung.....	38
2.2.2.2.4	Stiftungsorganisation.....	43
2.2.2.2.4.1	Vorstand.....	43
2.2.2.2.4.2	Weitere Organe.....	45
2.2.2.2.5	Name.....	46
2.2.2.2.6	Sitz.....	47
2.2.2.2.7	Weitere Bestimmungen.....	49
2.2.3	Anerkennung der Familienstiftung.....	51
2.2.3.1	Formelle Voraussetzungen.....	51
2.2.3.2	Materielle Voraussetzungen.....	53
2.2.4	Stiftungsregister.....	55
2.3	Satzungsänderungen.....	58
2.3.1	Grundlagen.....	58
2.3.2	Stufen der Satzungsänderungen.....	60
2.3.2.1	Identitätsverändernde Zweckänderungen.....	60
2.3.2.2	Sonstige Zweckänderungen und Änderungen anderer prägender Bestimmungen.....	64
2.3.2.3	Sonstige Satzungsänderungen.....	65
2.3.3	Verfahren bei Satzungsänderungen.....	66
2.4	Stiftungsaufsicht.....	67
2.4.1	Funktionen.....	67
2.4.2	Instrumente.....	70
2.4.2.1	Präventive Aufsichtsmittel.....	70
2.4.2.2	Repressive Aufsichtsmittel.....	73
2.4.3	Besonderheiten für die Familienstiftung.....	75
2.5	Beendigung der Familienstiftung.....	80
2.5.1	Vorbemerkungen.....	80
2.5.2	Erste Stufe der Beendigung.....	81
2.5.2.1	Auflösung.....	81

2.5.2.2	Aufhebung.....	85
2.5.3	Zweite Stufe der Beendigung	89
2.5.3.1	Liquidation.....	89
2.5.3.2	Vermögensanfall.....	91
3	Steuerrechtliche Grundlagen der Familienstiftung.....	93
3.1	Definition der Familienstiftung.....	93
3.1.1	Vorbemerkungen	93
3.1.2	Unbestimmte Rechtsbegriffe	93
3.1.2.1	Familie	93
3.1.2.2	Interesse	95
3.1.2.3	Wesentlichkeit.....	98
3.1.2.3.1	Finanzverwaltung.....	98
3.1.2.3.2	Rechtsprechung.....	99
3.1.2.3.3	Literatur.....	101
3.2	Besteuerung der Stiftungserrichtung.....	102
3.2.1	Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	102
3.2.1.1	Steuerbarkeit	102
3.2.1.1.1	Sachliche Steuerpflicht.....	102
3.2.1.1.2	Persönliche Steuerpflicht.....	105
3.2.1.1.2.1	Vorbemerkungen.....	105
3.2.1.1.2.2	Inländereigenschaft.....	106
3.2.1.1.2.3	Steuertentstehung.....	107
3.2.1.2	Bemessungsgrundlage.....	109
3.2.1.2.1	Grundlagen.....	109
3.2.1.2.2	Bereicherung	111
3.2.1.2.2.1	Ermittlung des Vermögensanfalls.....	111
3.2.1.2.2.2	Bewertung des Vermögensanfalls.....	112
3.2.1.2.2.3	Nachlassverbindlichkeiten	117
3.2.1.2.3	Steuerpflichtiger Erwerb.....	122
3.2.1.3	Steuerklassenprivileg	124
3.2.1.3.1	Vorbemerkungen.....	124
3.2.1.3.2	Inlandsbezug	125
3.2.1.3.3	Verwandtschaftsverhältnis zum entferntest Berechtigten	128
3.2.1.3.3.1	Grundlagen.....	128
3.2.1.3.3.2	Bestimmung des entferntest Berechtigten.....	129

3.2.1.4	Steuerberechnung	132
3.2.2	Einkommen- und Körperschaftsteuer	135
3.2.2.1	Besteuerung des Stifters	135
3.2.2.2	Besteuerung der Familienstiftung	140
3.2.3	Sonstige Steuern	141
3.2.3.1	Gewerbesteuer	141
3.2.3.2	Grunderwerbsteuer	143
3.2.3.3	Umsatzsteuer	144
3.3	Laufende Besteuerung	145
3.3.1	Besteuerung der Familienstiftung	145
3.3.1.1	Erbersatzsteuer	145
3.3.1.1.1	Grundlagen	145
3.3.1.1.2	Bemessungsgrundlage	147
3.3.1.1.3	Steuerberechnung	148
3.3.1.2	Körperschaftsteuer	150
3.3.1.2.1	Steuerpflicht	150
3.3.1.2.2	Einkommensermittlung	150
3.3.1.2.3	Steuerberechnung	155
3.3.1.3	Gewerbesteuer	155
3.3.1.3.1	Steuerpflicht	155
3.3.1.3.2	Gewerbeertrag	156
3.3.1.3.3	Steuerberechnung	157
3.3.1.4	Umsatzsteuer	158
3.3.2	Besteuerung der satzungsmäßigen Zuwendungen an die Destinatäre	159
3.3.2.1	Schenkungsteuer	159
3.3.2.2	Einkommensteuer	160
3.3.2.2.1	Einkünfte aus Kapitalvermögen oder sonstige Einkünfte	160
3.3.2.2.1.1	Grundlagen	160
3.3.2.2.1.2	BFH und Finanzverwaltung	162
3.3.2.2.1.3	Finanzgerichte	163
3.3.2.2.1.4	Literatur	164
3.3.2.2.1.5	Stellungnahme	165
3.3.2.2.2	Steuerliches Einlagekonto	168

3.4	Besteuerung der Beendigung der Familienstiftung	169
3.4.1	Besteuerung der Familienstiftung	169
3.4.1.1	Körperschaftsteuer	169
3.4.1.2	Gewerbesteuer	170
3.4.2	Besteuerung der Destinatäre	171
3.4.2.1	Schenkungsteuer	171
3.4.2.1.1	Steuerpflicht	171
3.4.2.1.2	Steuerklassenprivileg	171
3.4.2.1.3	Steuerbegünstigung	173
3.4.2.1.4	Anrechnung der Erbschaftsteuer	175
3.4.2.2	Einkommensteuer	176
3.4.2.2.1	Vorbemerkungen	176
3.4.2.2.2	Verfassungsrechtliche Problematik	177
3.4.2.2.3	Lösungsansätze	178
4	Familienstiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge	181
4.1	Unternehmensnachfolge	181
4.1.1	Begriff	181
4.1.2	Bedeutung in der Praxis	183
4.1.2.1	Grundlagen	183
4.1.2.2	Bestimmung des Nachfolgers	184
4.1.3	Rechtliche Besonderheiten	187
4.1.3.1	Unternehmensnachfolge durch Vererbung	187
4.1.3.1.1	Erbrecht	187
4.1.3.1.2	Gesellschaftsrecht	188
4.1.3.1.2.1	Vorbemerkungen	188
4.1.3.1.2.2	Personengesellschaft	189
4.1.3.1.2.3	Kapitalgesellschaft	194
4.1.3.2	Unternehmensnachfolge durch Schenkung unter Lebenden	195
4.1.3.2.1	Personengesellschaft	195
4.1.3.2.2	Kapitalgesellschaft	196
4.2	Familienstiftungen in der Unternehmensnachfolge	197
4.2.1	Motive für den Einsatz der Familienstiftung	197
4.2.1.1	Vorbemerkungen	197
4.2.1.2	Unternehmerische Motive	198
4.2.1.2.1	Erhalt des Unternehmens	198

4.2.1.2.2	Vermeidung von Liquiditätsabflüssen	199
4.2.1.3	Familiäre und persönliche Motive	203
4.2.1.3.1	Versorgung der Familie	203
4.2.1.3.2	Vermögensschutz	204
4.2.1.4	Steuerliche Motive	205
4.2.2	Nachteile der Stiftungslösung	206
4.2.2.1	Starrheit der Familienstiftung	206
4.2.2.2	Erbersatzsteuer	207
4.2.2.3	Transparenzregister	207
4.2.3	Unternehmensverbundene Familienstiftung	208
4.2.3.1	Erscheinungsformen	208
4.2.3.2	Gestaltungsvarianten	211
4.2.3.2.1	Doppelstiftung	211
4.2.3.2.2	Familienstiftung & Co. KG	214
5	Familienstiftungen im Verschonungssystem des Erbschaftsteuerrechts	217
5.1	Vorbemerkungen	217
5.2	Urteil des BVerfG als Ausgangspunkt	218
5.2.1	Grundlagen	218
5.2.2	Verschonung großer Unternehmen	219
5.2.3	Einzelne Ausgestaltungspunkte der Verschonungsregelungen	220
5.2.3.1	Freistellung von der Lohnsummenfrist	220
5.2.3.2	Verwaltungsvermögensquote	221
5.2.3.3	Besondere steuerliche Gestaltungen	223
5.3	Begünstigtes Vermögen als Basis der Verschonungsregelungen	225
5.3.1	Vorbemerkungen	225
5.3.2	Begünstigungsfähiges Vermögen	227
5.3.2.1	Land- und Forstwirtschaftliches Vermögen	227
5.3.2.2	Betriebsvermögen	228
5.3.2.3	Anteile an Kapitalgesellschaften	231
5.3.2.3.1	Grundsätze	231
5.3.2.3.2	Poolvereinbarung	233
5.3.3	Begünstigtes Vermögen	236
5.3.3.1	Grundlagen	236
5.3.3.2	Verwaltungsvermögen	237
5.3.3.2.1	Bestandteile	237

5.3.3.2.2	Investitionsklausel.....	243
5.3.3.2.3	Berechnung des Nettowerts.....	246
5.3.3.2.4	Unschädliches Verwaltungsvermögen.....	250
5.4	Verschonungsregelung des § 13a ErbStG.....	252
5.4.1	Anwendungsbereich.....	252
5.4.2	Vorwegabschlag für Familienunternehmen.....	256
5.4.2.1	Vorbemerkungen.....	256
5.4.2.2	Voraussetzungen.....	257
5.4.2.2.1	Grundlagen.....	257
5.4.2.2.2	Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung.....	258
5.4.2.2.3	Verfügungsbeschränkung.....	260
5.4.2.2.4	Abfindungsbeschränkung.....	262
5.4.2.3	Höhe des Vorwegabschlags.....	263
5.4.2.4	Vor- und Nachlauffrist.....	263
5.4.3	Regelverschonung.....	265
5.4.3.1	Verschonungsabschlag.....	265
5.4.3.2	Abzugsbetrag.....	266
5.4.3.2.1	Berechnung.....	266
5.4.3.2.2	Sperrfrist.....	267
5.4.3.3	Verschonungsvoraussetzungen.....	268
5.4.3.3.1	Vorbemerkungen.....	268
5.4.3.3.2	Lohnsummenregelung.....	268
5.4.3.3.2.1	Lohnsummenfrist und Mindestlohnsumme.....	268
5.4.3.3.2.2	Ermittlung der relevanten Lohnsummen.....	271
5.4.3.3.2.3	Rechtsfolgen bei Unterschreiten der Mindestlohnsumme.....	276
5.4.3.3.3	Behaltensregelungen.....	277
5.4.3.3.3.1	Behaltensfrist.....	277
5.4.3.3.3.2	Nachsteuertatbestände.....	279
5.4.3.3.3.3	Reinvestitionsklausel.....	286
5.4.3.3.3.4	Durchführung der Nachversteuerung.....	287
5.4.4	Optionsverschonung.....	292
5.4.4.1	Grundlagen.....	292
5.4.4.2	Verschärfung der Verschonungsvoraussetzungen.....	295
5.4.5	Einsatz der Familienstiftung.....	296

5.5	Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG	297
5.5.1	Vorbemerkungen	297
5.5.2	Verschonungsabschlag	298
5.5.2.1	Berechnungsmodalitäten.....	298
5.5.2.2	Antragserfordernis	301
5.5.2.3	Verschonungsvoraussetzungen	302
5.5.3	Wirkungsweise	303
5.5.3.1	Rechnerischer Grenznutzen	303
5.5.3.2	Gestaltungsüberlegungen.....	306
5.5.3.2.1	Minderung des begünstigten Vermögens.....	306
5.5.3.2.2	Einsatz der Familienstiftung	306
5.5.3.2.2.1	Vermögensseparierung	306
5.5.3.2.2.2	Maximaler Steuerbefreiungseffekt	308
5.5.4	Einbeziehung von Nacherwerben.....	309
5.5.4.1	Berechnungsmodalitäten und Rechtsfolgen.....	309
5.5.4.1.1	Grundlagen.....	309
5.5.4.1.2	Einzelne Fallkonstellationen.....	310
5.5.4.2	Einsatz der Familienstiftung	315
5.5.5	Erbersatzsteuer	316
5.6	Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG.....	316
5.6.1	Vorbemerkungen	316
5.6.2	Erlassmodell	317
5.6.2.1	Grundsatz.....	317
5.6.2.2	Antragserfordernis	319
5.6.2.2.1	Grundlagen.....	319
5.6.2.2.2	Antragsberechtigter.....	321
5.6.2.3	Ermittlung des Erlassbetrags	323
5.6.3	Verfügbares Vermögen	325
5.6.3.1	Begriff.....	325
5.6.3.2	Ansatz und Bewertung.....	328
5.6.3.3	Zugleich erworbenes Vermögen.....	331
5.6.3.3.1	Vorbemerkungen.....	331
5.6.3.3.2	Veräußerung.....	332
5.6.3.3.2.1	Rechtliche Einschränkungen	332
5.6.3.3.2.2	Veräußerungsprobleme.....	334

5.6.3.3.2.3 Mehrfache Steuerbelastung.....	335
5.6.3.3.3 Kreditaufnahme.....	340
5.6.3.3.4 Stundungsmöglichkeiten.....	341
5.6.3.3.4.1 Stundung nach § 28a Abs. 3 ErbStG.....	341
5.6.3.3.4.2 Alternative Stundung nach § 28 ErbStG und § 222 AO.....	343
5.6.3.4 Bereits vorhandenes Vermögen.....	345
5.6.3.4.1 Vorbemerkungen.....	345
5.6.3.4.2 Dem Erwerber gehörendes Vermögen.....	346
5.6.3.4.2.1 Begriff.....	346
5.6.3.4.2.2 Umfang.....	348
5.6.3.4.3 Durchbrechung des Bereicherungsprinzips.....	349
5.6.3.4.4 Mehrfache Steuerbelastung.....	350
5.6.3.5 Gestaltungsüberlegungen.....	351
5.6.3.5.1 Grundlagen.....	351
5.6.3.5.2 Einsatz der Familienstiftung.....	352
5.6.4 Auflösende Bedingungen.....	353
5.6.4.1 Lohnsummenregelung.....	353
5.6.4.2 Behaltensregelungen.....	355
5.6.4.3 Künftiger Erwerb verfügbaren Vermögens.....	355
5.6.4.3.1 Grundlagen.....	355
5.6.4.3.2 Kritik.....	356
5.6.4.3.2.1 Umfang des Einbezugs.....	356
5.6.4.3.2.2 Mehrfache Steuerbelastung.....	358
5.6.4.3.3 Einsatz der Familienstiftung.....	360
5.6.4.4 Sonstige Bedingungen.....	361
5.6.4.5 Anzeigepflichten.....	362
5.6.5 Erbersatzsteuer.....	363
5.6.6 Vorteilhaftigkeit der Alternativenwahl.....	364
5.7 Erbschaftsteueroptimierung durch die Familienstiftung.....	368
5.7.1 Vorbemerkungen.....	368
5.7.2 Aufspaltung des Vermögens.....	370
5.7.2.1 Mehrfachnutzung des § 13a ErbStG.....	370
5.7.2.2 Kombination unterschiedlicher Verschonungsregelungen.....	371
5.7.2.2.1 Vorbemerkungen.....	371
5.7.2.2.2 Kombination von § 13a ErbStG mit § 13c ErbStG.....	371

5.7.2.2.3 Kombination von § 13a ErbStG mit § 28a ErbStG.....	373
5.7.2.3 Vermögensseparierung zur Mehrfachnutzung des § 13c ErbStG.....	374
5.7.2.4 Trennung von begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen.....	377
5.7.2.5 Nutzenanalyse.....	380
5.7.2.5.1 Theorie.....	380
5.7.2.5.2 Fallbeispiel.....	381
5.7.2.5.2.1 Sachverhalt	381
5.7.2.5.2.2 Vergleichsrechnung.....	382
5.7.2.5.2.3 Fazit	387
5.7.3 Auffangstruktur für Nacherwerbe	388
6 Resümee.....	393
6.1 Thesenförmige Zusammenfassung	393
6.2 Ausblick.....	405
Literaturverzeichnis	407
Stichwortverzeichnis	501

Abkürzungsverzeichnis

A

a.A.	andere Auffassung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz/Absätze
Abschn.	Abschnitt
AcP.....	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AEAO.....	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV.....	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a.F.	alte Fassung
AfA.....	Absetzung(en) für Abnutzung
AG.....	Aktiengesellschaft
AktG.....	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
Amtsbl.	Amtsblatt
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
ÄndBeschl.	Änderungsbeschluss
AnfG.....	Anfechtungsgesetz
Anm.	Anmerkungen
AO.....	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG.....	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AVBayStG	Verordnung zur Ausführung des Bayrischen Stiftungsgesetzes

B

BAnz AT.....	Bundesanzeiger Amtlicher Teil
BayStG.....	Bayrisches Stiftungsgesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bbg	Brandenburg

Bd.	Band
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
bearb.	bearbeitet
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BEEG	Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz
begr.	begründet
ber.	berichtigt
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung aller nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
Bln	Berlin
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJV	Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
Brem.GBl.	Gesetzblatt der Freien Hansestadt Bremen
BremStiftG	Bremisches Stiftungsgesetz
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Zeitschrift)
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts (Zeitschrift)
bzw.	beziehungsweise

C

ca. circa

D

DB Der Betrieb (Zeitschrift)

d.h. das heißt

Diss. Dissertation

DNotZ Deutsche Notar-Zeitschrift, früher: Zeitschrift des deutschen Notarvereins (Zeitschrift)

Drs. Drucksache

DStJG Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.

DStR Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

DStRE Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)

DStZ Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)

DStZ/A Deutsche Steuer-Zeitung/Ausgabe A (Zeitschrift)

DVBl Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)

d.Verf. der Verfasser

E

EE Erbrecht effektiv (Zeitschrift)

EFG Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)

EG Europäische Gemeinschaft

EGHGB Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch

ErbR Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis (Zeitschrift)

EstÄR Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien

ErbStB Erbschaft-Steuerberater (Zeitschrift)

ErbStG Erbschaftsteuergesetz

ErbStH Erbschaftsteuerhinweise

ErbStR Erbschaftsteuer-Richtlinien

ErbStRG Erbschaftsteuerreformgesetz

e.S. eingetragene Stiftung

EstB Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)

EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
ESr.....	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH.....	Europäischer Gerichtshof
e.V.	eingetragener Verein
EV	Erben und Vermögen (Zeitschrift)
e.VS.	eingetragene Verbrauchsstiftung
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
 F	
f.	[und die] folgende [Seite]
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
Familienstiftung & Co. KG	Familienstiftung und Compagnie Kommanditgesellschaft
FamRZ.....	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht (Zeitschrift)
ff.	[und die] folgenden [Seiten]
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
fortgef.	fortgeführt
FR	Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht (Zeitschrift)
FuS.....	Zeitschrift für Familienunternehmen und Strategie (Zeitschrift)
 G	
GBL./GV/GVBl./GVOBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt (der einzelnen Länder)
GbR.....	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStH	Gewerbsteuer-Hinweise
GewStR.....	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls

GmbH.....	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG.....	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	Die GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GrEStG.....	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GS.....	Gesetzsammlung
GwG.....	Geldwäschegesetz
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

H

H.....	Hinweis
Habil.	Habilitation
Halbs.	Halbsatz
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
HmbGVBl.	Hamburgisches Gesetz- und Verordnungsblatt
hrsg.	herausgegeben

I

i.Br.	im Breisgau
i.d.F.	in der Fassung
i.e.S.	im engeren Sinne
IfM	Institut für Mittelstandsforschung
ifst.....	Institut Finanzen und Steuern e.V.
i.H.	in Höhe
i.H.v.	in Höhe von
insb.	insbesondere
InsO.....	Insolvenzordnung
i.R.	im Rahmen
i.R.d.	im Rahmen der/des
i.S.d.	im Sinne der/des

IStR.....	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne

J

JStG	Jahressteuergesetz
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	JuristenZeitung (Zeitschrift)

K

KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA.....	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KöMoG.....	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
kösdI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWG.....	Kreditwesengesetz

L

LG.....	Landgericht
LPartG	Lebenspartnerschaftsgesetz
LStiftG RLP.....	Landesstiftungsgesetz Rheinland-Pfalz
LT	Landtag

M

max.	maximal
m.E.	meines Erachtens
MiLoG	Mindestlohngesetz
mind.	mindestens
MittBayNot.....	Mitteilungen des Bayrischen Notarvereins (Zeitschrift)

MoPeG Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz
 MuSchG Mutterschutzgesetz
 m.w.N. mit weiteren Nachweisen

N

n.F. neue Fassung
 NJW Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
 npoR..... Zeitschrift für das Recht der Nonprofit Organisationen
 Nr. Nummer(n)
 NRW Nordrhein-Westfalen
 NStiftG Niedersächsisches Stiftungsgesetz
 NVwZ-RR..... Rechtsprechungs-Report Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
 NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht/Neue Wirtschafts-Briefe
 (Zeitschrift)
 NZG Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)

O

OHG..... Offene Handelsgesellschaft
 OLG Oberlandesgericht
 o.S. ohne Seitenangabe
 o.V. ohne Verfasserangabe
 OVG..... Oberverwaltungsgericht

P

PartGG Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
 PrAGBGB Preußisches Ausführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch

R

R..... Richtlinie
 R B Richtlinie zur Bewertung
 R E..... Richtlinie zur Erbschaftsteuer
 RFamU Recht der Familienunternehmen (Zeitschrift)

RFH	Reichsfinanzhof
RG.....	Reichsgericht
RGBL.	Reichsgerichtsblatt
RGZ.....	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (Zeitschrift)
RLP.....	Rheinland-Pfalz
Rn.	Randnummer(n)
RNotZ.....	Rheinische Notar-Zeitschrift (Zeitschrift)
Rs.	Rechtssache(n)
RStBl.	Reichssteuerblatt

S

S.	Seite(n)
SächsGVBl.	Sächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt
SächsStiftG	Sächsisches Stiftungsgesetz
SanInsFoG	Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz
SEStEG.....	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SGB IV	Sozialgesetzbuch Viertes Buch
SGB V	Sozialgesetzbuch Fünftes Buch
SL	Saarland
sog.	sogenannt
SoLZG	Solidaritätszuschlaggesetz
Sp.	Spalte
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg.....	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
SteuK.....	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StiftG Bbg.....	Stiftungsgesetz für das Land Brandenburg
StiftG Bln.....	Berliner Stiftungsgesetz
StiftG BW	Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg
StiftG HE	Hessisches Stiftungsgesetz
StiftG HH.....	Hamburgisches Stiftungsgesetz

StiftG LSA	Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt
StiftG MV	Stiftungsgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern
StiftG NRW.....	Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
StiftG SH.....	Gesetz über rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts Schleswig-Holstein
StiftG SL	Saarländisches Stiftungsgesetz
StiftRG	Stiftungsregistergesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB.....	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW.....	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

T

ThürStiftG	Thüringer Stiftungsgesetz
------------------	---------------------------

U

u.a.	und andere(n), auch: unter anderem
Ubg.....	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwStG.....	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
UStG.....	Umsatzsteuergesetz

V

VAG.....	Versicherungsaufsichtsgesetz
VG.....	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VwVfG.....	Verwaltungsverfahrensgesetz

W

WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WM	Wertpapier-Mitteilungen: Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht (Zeitschrift)
WPg.....	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz

WpIGWertpapierinstitutsgesetz

Z

z.B.zum Beispiel

ZErBZeitschrift für die Steuer- und Erbschaftspraxis (Zeitschrift)

ZEVZeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)

ZGRZeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)

ZHRZeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht

ZIPZeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

ZPOZivilprozessordnung

ZRPZeitschrift für Rechtspolitik (Zeitschrift)

ZStZeitschrift zum Stiftungswesen (Zeitschrift)

ZSteuZeitschrift für Steuern & Recht (Zeitschrift)

ZStVZeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen (Zeitschrift)

z.T.zum Teil

Symbolverzeichnis

/.....	Divisionszeichen
€.....	Euro
=	Gleichheitszeichen
≥	Größer-gleich-Zeichen
>	Größer-Zeichen
&.....	Kaufmännisches Und
≤	Kleiner-gleich-Zeichen
<	Kleiner-Zeichen
·.....	Multiplikationszeichen
§.....	Paragraph
§§.....	Paragraphen
%	Prozent
/.....	Subtraktionszeichen

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Gang der Untersuchung	5
Abbildung 2:	Ausprägungsformen einer Stiftung.....	11
Abbildung 3:	Berechnungsschema des Härteausgleichs nach § 19 Abs. 3 ErbStG	134
Abbildung 4:	Ertragsteuerliche Auswirkungen der Stiftungserrichtung auf Seiten des Stifters.....	139
Abbildung 5:	Varianten der Unternehmensnachfolge	185
Abbildung 6:	Unternehmensträgerstiftung	209
Abbildung 7:	Beteiligungsträgerstiftung	210
Abbildung 8:	Doppelstiftung	211
Abbildung 9:	Familienstiftung & Co. KG	214
Abbildung 10:	Grundstruktur des § 13b ErbStG	226
Abbildung 11:	Nettowert des Verwaltungsvermögens	247
Abbildung 12:	Maßgeblicher Nettowert des Verwaltungsvermögens für den Abzug vom begünstigungsfähigen Vermögen	251
Abbildung 13:	Grundlegende Anwendungsvoraussetzungen von §§ 13a, 13c, 28a ErbStG	253
Abbildung 14:	Nachsteuertatbestände i.S.d. § 13a Abs. 6 Satz 1 ErbStG.....	280
Abbildung 15:	Verlauf der Abschmelzung des § 13c ErbStG.....	299
Abbildung 16:	Rechnerischer Grenznutzen des Abschmelzmodells nach § 13c ErbStG.....	305
Abbildung 17:	Vorteilhaftigkeitsanalyse in Bezug auf mitübertragenes verfügbares Vermögen	367
Abbildung 18:	Mehrfachnutzung des § 13a ErbStG.....	371
Abbildung 19:	Nur vermögenslose Erwerber	373
Abbildung 20:	Verfügbares Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 Nr. 2 ErbStG existent	374
Abbildung 21:	Mehrfachnutzung des § 13c ErbStG.....	375
Abbildung 22:	Kein verfügbares Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 Nr. 2 ErbStG.....	378
Abbildung 23:	Verfügbares Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 Nr. 2 ErbStG vorhanden	378
Abbildung 24:	Erwerber schenkt sich vermögenslos	379
Abbildung 25:	Schädlicher Nacherwerb im Zuge einer vorangegangenen Schenkung unter Lebenden	389

Beispielverzeichnis

Beispiel 1:	Zeit- und Zweckbefristung allgemein.....	29
Beispiel 2:	Zeit- und Zweckbefristung durch den Tod einer Person	30
Beispiel 3:	Erhebliche Zweckbeschränkung.....	61
Beispiel 4:	Aufhebung der Stiftung durch Verlegung des Stiftungssitzes ins Ausland.....	87
Beispiel 5:	Steuerliche Auswirkungen des Inlandsbezugs	126
Beispiel 6:	Bestimmung des entferntest Berechtigten	130
Beispiel 7:	Steuerberechnung nach § 19 Abs. 1 ErbStG	133
Beispiel 8:	Berechnung der Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung des Härteausgleichs nach § 19 Abs. 3 ErbStG.....	135
Beispiel 9:	Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG	141
Beispiel 10:	Berechnung der Erbersatzsteuer	148
Beispiel 11:	Körperschaftsteuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen	152
Beispiel 12:	Berechnung der Körperschaftsteuer	155
Beispiel 13:	Berechnung der Gewerbesteuer.....	157
Beispiel 14:	Ermittlung des Entlastungsbetrags nach § 19a ErbStG.....	174
Beispiel 15:	Eintrittsklausel.....	190
Beispiel 16:	Einfache Nachfolgeklausel.....	191
Beispiel 17:	Qualifizierte Nachfolgeklausel.....	192
Beispiel 18:	Ermittlung der maßgeblichen Mindestbeteiligung	233
Beispiel 19:	Finanzmitteltest	242
Beispiel 20:	Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens.....	249
Beispiel 21:	Abzug des unschädlichen Verwaltungsvermögens	251
Beispiel 22:	Auswirkungen des Vorwegabschlags gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG auf die Anwendung der Prüfschwelle.....	254
Beispiel 23:	Berechnung des zulässigen Entnahmehöchstbetrags.....	259
Beispiel 24:	Berechnung des Verschonungsabschlags gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG	265
Beispiel 25:	Ermittlung der Beschäftigtenanzahl	271
Beispiel 26:	Ermittlung der Ausgangslohnsumme	272
Beispiel 27:	Ermittlung der kumulierten Lohnsummen	273
Beispiel 28:	Durchführung des Lohnsummentests	275

Beispiel 29:	Berechnung der Verminderung des Verschonungsabschlags	277
Beispiel 30:	Ermittlung des Kontrollzeitraums nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 ErbStG.....	286
Beispiel 31:	Rückwirkender Wegfall der Steuerbegünstigungen des § 13a ErbStG	290
Beispiel 32:	Steuerliche Folgen der stufenweisen Abschmelzung des Verschonungsabschlags	300
Beispiel 33:	Anwendung des Abschmelzmodells bei der Optionsverschonung	301
Beispiel 34:	Wirkungsweise des Abschmelzmodells.....	304
Beispiel 35:	Wirkung der Vermögensseparierung	307
Beispiel 36:	Vergleich der Aufteilungsquoten bei der Separierung begünstigten Vermögens	308
Beispiel 37:	Anwendung von § 13c ErbStG bei rückwirkendem Überschreiten des Schwellenwerts	311
Beispiel 38:	Ermittlung der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer i.S.d. § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG.....	324
Beispiel 39:	Belastungsvergleich zwischen dem Erwerb begünstigten Vermögens und dem zusätzlichen Erwerb nicht begünstigten Vermögens	338
Beispiel 40:	Völliger Verbrauch des verfügbaren Vermögens	358
Beispiel 41:	Nicht ausreichend vorhandenes verfügbares Vermögen.....	359
Beispiel 42:	Abschmelz- oder Erlassmodell	365
Beispiel 43:	Verteilung des nicht begünstigten Vermögens i.R.d. Kombination von § 13a ErbStG mit § 13c ErbStG.....	372
Beispiel 44:	Verteilung des nicht begünstigten Vermögens in Abhängigkeit vom anzuwendenden Steuersatz	376

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Steuersätze gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG.....	133
Tabelle 2:	Indifferenzwerte in Bezug auf mitübertragenes verfügbares Vermögen.....	368

1 Einleitung

1.1 Problemstellung, Zielsetzung und Vorgehensweise

Die deutsche Unternehmenslandschaft ist geprägt durch ihren breiten Mittelstand.¹ Das betriebliche Vermögen bildet die Basis für eine ausgewogene Wertschöpfung und ein stabiles Wachstum.² Gleichzeitig sorgen die Unternehmen für eine nachhaltige Beschäftigung in Arbeits- und Ausbildungsplätzen und damit für einen hohen Beschäftigungsstand,³ was wiederum das Fundament für den Wohlstand breiter Bevölkerungsschichten ist.⁴ Richtigerweise wird der Mittelstand demnach auch als „Rückgrat der deutschen Volkswirtschaft“⁵ bezeichnet.

Um diese Unternehmenslandschaft sowie die darin angelegte Beschäftigung im Zuge einer Erbschaft oder Schenkung zu schützen, hat der Gesetzgeber im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ein Verschonungssystem für betriebliches Vermögen installiert. Mit seinem Urteil vom 17.12.2014⁶ hat das BVerfG genau diesem System jedoch eine Verfassungsincompatibilität attestiert und den Gesetzgeber damit zum Handeln gezwungen. Im Zuge der Erbschaftsteuerreform aus dem Jahr 2016⁷ hat der Gesetzgeber darauf basierend umfangreiche Neuerungen an dem Verschonungssystem vorgenommen. Getreu dem Motto „Gut Ding will Weile haben“⁸ sollte davon ausgegangen werden können, dass dem Gesetzgeber dabei ein stimmiges System gelungen ist. Schließlich hat der Gesetzgeber die Vorgabe des BVerfG, bis zum 30.06.2016 ein um die aufgezeigten Mängel bereinigtes Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in Kraft treten zu lassen,⁹ nicht einhalten können und stattdessen erst zum 04.11.2016 eine finale Gesetzesfassung präsentiert. Gleichwohl weisen die Regelungen jedoch zahlreiche Schwachstellen auf, wovon vor allem die Vorschriften der §§ 13c, 28a ErbStG zur Verschonung von großen – über einem Wert des begünstigten Vermögens von 26.000.000 € liegende – Betriebsvermögensübertragungen betroffen sind.

An genau dieser Stelle knüpft die vorliegende Arbeit an. Aufgrund des demografischen Wandels – immer älter werdende Unternehmer stehen einer sinkenden Anzahl an potentiellen Nachfolgern gegenüber – sind immer mehr Unternehmer mit der Nachfolgefrage konfrontiert.¹⁰ Die zugleich existierenden Schwachstellen des Erbschaft- und Schenkungsteuergeset-

¹ Vgl. BT-Drs. 18/5923 vom 07.09.2015, S. 1.

² Vgl. BT-Drs. 18/5923 vom 07.09.2015, S. 21.

³ Vgl. BT-Drs. 18/5923 vom 07.09.2015, S. 21.

⁴ Vgl. BT-Drs. 18/5923 vom 07.09.2015, S. 16.

⁵ BROST, HEIKE/FAUST, MARTIN (Unternehmensnachfolge 2018), S. 5; WASCHBUSCH, GERD/SCHUSTER, HANNES/BERG, SUSEN CLAIRE/CZAKOVA, PATRICIA (Kaufpreisfindung 2018), S. 211.

⁶ Vgl. BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rn. 1 ff.

⁷ Vgl. Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016, BGBl. I 2016, S. 2464.

⁸ VON GRIMMELSHAUSEN, HANS JAKOB CHRISTOFFEL (Simplicissimus 1967), S. 434.

⁹ Vgl. BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rn. 293.

¹⁰ Vgl. BROST, HEIKE/FAUST, MARTIN (Unternehmensnachfolge 2018), S. 12 f.; HERING, THOMAS/OLBRICH, MICHAEL/KLEIN, ANNETTE (Unternehmensnachfolge 2018), S. 13.

zes bewegen dabei allerdings immer mehr Unternehmer, sich mit Möglichkeiten zu beschäftigen, wie sie sich der damit einhergehenden Last durch steuerliche Steuerungsmaßnahmen entziehen können.¹¹ Vor dem Hintergrund, dass der Steuersatz nach § 19 Abs. 1 ErbStG für Großerwerbe zwischen 30 % und 50 % liegt, handelt es sich hierbei um einen durchaus nachvollziehbaren Gedankengang. An Bedeutung hat in diesem Zusammenhang vor allem die Familienstiftung gewonnen, für welche die gesetzlichen Neuerungen die Tür für eine gezielte Anwendung in der Nachfolgestaltung geöffnet haben.¹² Es mag sogar so weit gehen, dass man die Familienstiftung als Gewinner der Unternehmenserbschaftsteuerreform bezeichnen kann.¹³ Auch wenn die Anzahl der in Deutschland existierenden Familienstiftungen im Jahr 2021 mit ca. 1.300,¹⁴ bei rund 24.700 rechtsfähigen Stiftungen des Privatrechts,¹⁵ immer noch relativ gering ist, so lässt sich seit der Erbschaftsteuerreform im Jahr 2016, als ca. 800 Familienstiftungen existierten,¹⁶ dennoch ein deutlicher Zuwachs an Familienstiftungen registrieren. Darüber hinaus ist auch der prozentuale Anteil der Familienstiftungen an den insgesamt existierenden rechtsfähigen Stiftungen des Privatrechts gestiegen. Während im Jahr 2016 rund 21.800 rechtsfähige Stiftungen des Privatrechts gezählt wurden¹⁷ und der Anteil der Familienstiftung demzufolge ca. 3,7 % betrug, stieg dieser im Jahr 2021 auf etwa 5,3 %. Ziel der vorliegenden Arbeit ist die Auseinandersetzung mit den Einsatzmöglichkeiten der Familienstiftung als Unternehmensnachfolgemodell, wobei eine Beschränkung auf den nationalen Kontext erfolgt.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Bestandteil der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre¹⁸ beschäftigt sich mit grundlegenden betriebswirtschaftlichen Fragestellungen unter adäquater Berücksichtigung steuerlicher Wirkungen.¹⁹ Dabei haben sich die Steuerrechtsnormdarstellung, die Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre sowie die Steuerrechts-gestaltungslehre als Hauptaufgabenfelder der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre herauskristallisiert,²⁰ an denen sich auch die vorliegende Arbeit orientiert. Unter Zugrundelegung eines praktisch-normativen Forschungsansatzes werden die Verschonungsregelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes für betriebliches Vermögen untersucht und einer kritischen Würdigung unterzogen, um darauf aufbauend Einsatzmöglichkeiten für die

¹¹ Zur allgemeinen Einordnung, dass die zunehmende Lust des Staates, seinen Lasten mit der Belastung und wirtschaftspolitischen Steuerung durch Steuern gerecht zu werden, zugleich die Lust des Steuerpflichtigen fördert, sich dieser Last durch steuerliche Steuerungsmaßnahmen zu entziehen, vgl. KUBMAUL, HEINZ (Steuerlehre 2020), S. 1.

¹² Vgl. SCHMITT, FABIAN M. (Familienstiftung 2021), S. 105.

¹³ Vgl. SCHMITT, FABIAN M. (Familienstiftung 2021), S. 105; THEUFFEL-WERHAHN, BERTHOLD (Königsinstrument 2017), S. 17 ff.; VON OERTZEN, CHRISTIAN/REICH, MANFRED (Familienstiftung 2015), S. 629 ff.

¹⁴ Vgl. BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (Zahlen 2021), S. 6 f.

¹⁵ Vgl. BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (Stiftungsbestand 2022), o.S.

¹⁶ Vgl. BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (Zahlen 2017), S. 18.

¹⁷ Vgl. BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (Zahlen 2017), S. 15 m.w.N.

¹⁸ Zur Anerkennung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Teilgebiet der Allgemeinen Steuerlehre vgl. bspw. auch FEDERMANN, RUDOLF (Steuerlehre 1977), S. 39; KUBMAUL, HEINZ (Steuerlehre 2020), S. 1; ROSE, GERD (Steuerberatung 1970), S. 57 f.; SIEGEL, THEODOR (Steuerwirkungen 1982), S. 12; WÖHE, GÜNTER (Steuerlehre 1988), S. 35.

¹⁹ Vgl. BERENS, BELA (Multilaterales Instrument 2020), S. 2; KUBMAUL, HEINZ (Steuerlehre 2020), S. 1.

²⁰ Vgl. KUBMAUL, HEINZ (Steuerlehre 2020), S. 1 f.; WÖHE, GÜNTER (Steuerlehre 1988), S. 24 ff.

Familienstiftung abzuleiten und zugleich Handlungsempfehlungen hinsichtlich einer möglichst optimalen Nutzung derselbigen innerhalb des Verschonungssystems geben zu können. Um einen Gesamtüberblick über das in der Praxis z.T. immer noch als fremd empfundene Konstrukt der Familienstiftung geben zu können, lässt die Ausarbeitung aber auch die zivil- und steuerrechtlichen Auswirkungen im Zusammenhang mit der Nutzung der Familienstiftung nicht außer Acht, sondern unterzieht diese einer ebenso kritischen Auseinandersetzung und schließt somit den „Lebenszyklus der Stiftung“.

1.2 Gang der Untersuchung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands

Ziel der vorliegenden Arbeit ist die Einordnung der Familienstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge im nationalen Kontext. Den Schwerpunkt bilden dabei die in *Kapitel 5* behandelten Betriebsvermögensbegünstigungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes. Den entsprechenden Untersuchungen vorgelagert sind die *Kapitel 2, 3 und 4*, in denen neben den zivil- und steuerrechtlichen Grundlagen auch thematisiert wird, was überhaupt unter einer Unternehmensnachfolge zu verstehen ist und welche Motive für den Einsatz der i.R. dieser existieren.

In *Kapitel 2* wird die Familienstiftung zunächst aus zivilrechtlicher Perspektive betrachtet. Dazu wird definiert, was unter einer Stiftung im Allgemeinen und im Speziellen unter einer Familienstiftung zu verstehen ist, bevor anschließend, von der Stiftungerrichtung zu etwaigen Satzungsänderungen und der Stiftungsaufsicht bis hin zur Beendigung der Stiftung, alle Lebensphasen der Familienstiftung kritisch durchleuchtet werden. Da das Stiftungsrecht mit dem Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts aus dem Jahr 2021²¹ umfassende Neuerungen erfahren hat, wird dabei nicht nur auf die aktuell geltenden Regelungen eingegangen, sondern auch auf die zukünftigen Änderungen Bezug genommen.

Kapitel 3 behandelt anschließend die steuerrechtlichen Grundlagen der Familienstiftung, wobei, der zivilrechtlichen Behandlung folgend, zunächst eine begriffliche Abgrenzung der Familienstiftung vorgenommen wird, bevor anschließend die einzelnen Lebensphasen aus steuerlicher Perspektive dargestellt werden. Während i.R.d. Stiftungerrichtung dabei auf die unterschiedlichen Auswirkungen auf Ebene des Stifters und auf Ebene der Familienstiftung eingegangen wird, werden i.R.d. laufenden Besteuerung sowie bei der Beendigung der Familienstiftung die steuerlichen Auswirkungen auf Ebene der Familienstiftung und auf Ebene der Destinatäre thematisiert.

In *Kapitel 4* steht die Unternehmensnachfolge im Mittelpunkt. Neben einer Einordnung des Begriffs der Unternehmensnachfolge und deren Bedeutung in der Praxis wird vor allem auf die Familienstiftung als eine der möglichen Nachfolgevarianten eingegangen. Zentral ist dabei, neben der Beantwortung der Frage nach den Motiven, die für die Nutzung der Familienstiftung i.R.d. Nachfolge existieren, auch die Darstellung etwaiger Nachteile, die mit der Nut-

²¹ Vgl. Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021, BGBl. I 2021, S. 2947.

zung der Familienstiftung einhergehen. Darüber hinaus erfolgt eine Darstellung der zwei grundlegenden Erscheinungsformen der unternehmensverbundenen Familienstiftung sowie der in diesem Zusammenhang häufig anzutreffenden Gestaltungsvarianten.

Kapitel 5 setzt sich in umfassender Weise mit den Verschonungsregelungen des Erbschaftsteuersystems für betriebliches Vermögen auseinander. Mit der Erbschaftsteuerreform aus dem Jahr 2016²² hat der Gesetzgeber das Verschonungssystem umfassenden Neuerungen unterzogen und dabei ein Regelwerk geschaffen, das an Komplexität kaum zu übertreffen ist. Während die Basis der einzelnen Verschonungsregelungen stets die Unterscheidung zwischen dem begünstigten und dem nicht begünstigten Vermögen ist, existieren mit den §§ 13a, 13c, 28a ErbStG schließlich drei unterschiedliche Verschonungsmöglichkeiten für das begünstigte Vermögen. Während § 13a ErbStG dabei nur für begünstigtes Vermögen bis zu einem Wert von 26.000.000 € gilt, greifen die §§ 13c, 28a ErbStG erst für solches begünstigte Vermögen, das diesen Wert überschreitet. Um die Einsatzmöglichkeiten der Familienstiftung zu verstehen, werden die Regelungen zunächst separat untersucht. Im Bereich des § 13a ErbStG liegt dabei der Fokus auf einer generellen Darstellung des Verschonungsabschlags. Die Regelung ist für sich genommen für die Familienstiftung zwar nicht von besonderer Relevanz, diese bildet aber zugleich die Grundlage für § 13c ErbStG. Das i.R.d. § 13c ErbStG geregelte Abschmelzmodell weist einen steuerlichen Grenzwert auf, ab dem jeder weitere Erwerb begünstigten Vermögens ungünstiger ist als der Erwerb nicht begünstigten Vermögens. Das wirft erstmals die Frage nach etwaigen Umgehungsmöglichkeiten und damit auch nach einem möglichen Einsatz der Familienstiftung auf. § 28a ErbStG regelt, in Abweichung zu den anderen beiden Verschonungsregelungen, keine Verschonung mittels eines Verschonungsabschlags, sondern aufgrund eines Steuererlasses. Maßgeblich für die Höhe des Steuererlasses ist dabei das dem Erwerber zuzurechnende verfügbare Vermögen, dessen Bestimmung kritisch hinterfragt wird. Zugleich wird die Frage behandelt, inwiefern die Familienstiftung in diesem Zusammenhang einen Vorteil gegenüber anderen Erwerbern aufweist. Nach den Untersuchungen der einzelnen Verschonungsregelungen folgt anschließend eine ausführliche Auseinandersetzung mit den unterschiedlichen Ausgestaltungsmöglichkeiten zur Erbschaftsteueroptimierung mittels der Familienstiftung. Der Fokus liegt dabei einerseits auf der Nutzung der Familienstiftung als zusätzlichen Erwerber und andererseits auf deren Einsatz als Auffangstruktur späterer zusätzlicher Vermögensübertragungen.

In *Kapitel 6* folgt schließlich ein Resümee, in dem die gefundenen Ergebnisse zunächst thesenförmig zusammengefasst werden und anschließend ein Ausblick auf die Relevanz der Familienstiftung in der Unternehmensnachfolge und deren Einsatz als reines Steuersparmodell gegeben wird.

Die nachfolgende *Abbildung 1* visualisiert den zuvor verbal dargestellten Gang der Untersuchung.

²² Vgl. Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016, BGBl. I 2016, S. 2464.

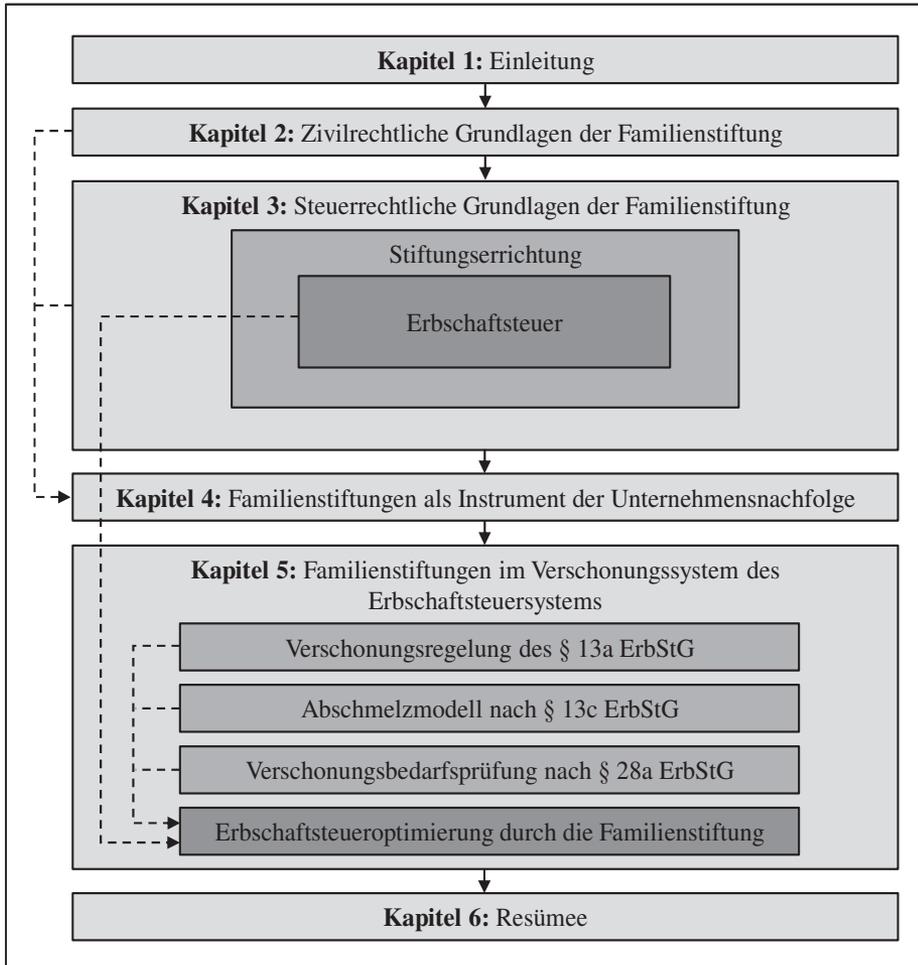


Abbildung 1: Gang der Untersuchung

2 Zivilrechtliche Grundlagen der Familienstiftung

2.1 Begriffliche Einordnung und Abgrenzung der Familienstiftung

2.1.1 Begriff und Formen der Stiftung

2.1.1.1 Begriff

Allgemein versteht man unter einer Stiftung sowohl den Vorgang der Widmung eines Vermögens für einen vom Stifter festgelegten Zweck als auch die aus diesem Vorgang resultierende Einrichtung.²³ Was genau unter dem juristischen Begriff der Stiftung, der an das Ergebnis des Stiftungsvorgangs anknüpft,²⁴ zu verstehen ist, lässt sich mittels Gesetz bisher nicht bestimmen. In der Literatur wird die Stiftung derweil als eine Institution beschrieben, die durch eine Organisation und mit Hilfe eines ihr gewidmeten Vermögens dauernd einen bestimmten Zweck verfolgt.²⁵ Die Stiftung ist demzufolge durch drei konstitutive Elemente geprägt: den Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation.²⁶ Durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021²⁷ wird ab dem 01.07.2023²⁸ erstmals auch eine Legaldefinition des Begriffs der Stiftung in das Gesetz Eingang finden. Gemäß § 80 Abs. 1 Satz 1 BGB n.F. wird eine Stiftung als eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person beschrie-

²³ Vgl. HENNERKES, BRUN-HAGEN/BINZ, MARK K./SORG, MARTIN H. (Stiftung als Rechtsform I 1986), S. 2217; KUBMAUL, HEINZ/MEYERING, STEPHAN (Rechtliche Einordnung 2004), S. 7; VON CAMPHAUSEN, AXEL/STUMPF, CHRISTOPH (Erscheinungsformen 2019), Rn. 1. EBERSBACH gibt dabei zu bedenken, dass der juristische Stiftungsbegriff nicht zwei so verschiedene Dinge umfassen kann und daher als Stiftung im Rechtssinn nur die Institution zu verstehen ist. Die Handlung, die eine Stiftung begründet, sei dagegen als Stiftungsgeschäft oder Stiftungsakt zu bezeichnen; vgl. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 15.

²⁴ Vgl. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 15; VON CAMPHAUSEN, AXEL/STUMPF, CHRISTOPH (Erscheinungsformen 2019), Rn. 6.

²⁵ Vgl. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 15; HÜTTEMANN, RAINER/RAWERT, PETER (Vor §§ 80–88 BGB 2017), Rn. 1; IVENS, MICHAEL (Vermögensnachfolge 2012), S. 670.

²⁶ Dies lässt sich aus der Beschreibung sowie aus den §§ 80 ff. BGB ableiten. Vgl. hierzu ferner EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 15; HÜTTEMANN, RAINER/RAWERT, PETER (Vor §§ 80–88 BGB 2017), Rn. 4; SCHLÜTER, ANDREAS/STOLTE, STEFAN (Einleitung 2016), Rn. 39; STRICKRODT, GEORG (Stiftungen 1984), S. 27 ff. Zu den einzelnen Elementen vgl. ausführlich die *Kapitel 2.2.2.2.2, 2.2.2.2.3, 2.2.2.2.4*.

²⁷ Vgl. Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021, BGBl. I 2021, S. 2947. Nachfolgend wird aus Vereinfachungsgründen lediglich von dem Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts gesprochen.

²⁸ Ein Teil der Neuregelungen tritt hiervon abweichend erst zum 01.01.2026 in Kraft; vgl. Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021, BGBl. I 2021, S. 2947. Sofern nachfolgend auf die Neuregelungen eingegangen wird, handelt es sich um den Grundfall, dass die jeweilige Regelung zum 01.07.2023 in Kraft treten wird. Lediglich wenn es sich um eine Regelung handelt, die erst zum 01.01.2026 in Kraft treten wird, erfolgt ein separater Verweis auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens.

ben.²⁹ Durch diese Definition möchte der Gesetzgeber die Rechtsform der Stiftung verständlicher gestalten und bestehende Rechtsunsicherheiten beseitigen.³⁰

In der Literatur ist die Einführung der Definition nicht nur positiv aufgenommen worden, sondern auch auf Kritik gestoßen. BURGARD bspw. schreibt, dass die Tatbestandsmerkmale der Definitionsnorm zu zusätzlichen Anerkennungs Voraussetzungen führen würden.³¹ SCHIFFER/PRUNS/SCHÜRMANN führen dagegen zwar zunächst nur auf, dass eine Legaldefinition in der Praxis bisher kaum vermisst worden sei und auch die Neueinführung an der bisherigen Rechtslage wohl kaum Änderungen mit sich bringen würde.³² Sie gehen aber zusätzlich näher darauf ein, welche Ungenauigkeiten und damit Probleme sowohl der Gesetzestext als auch die Gesetzesbegründung mit sich bringen. So weisen die Autoren u.a. darauf hin, dass die in § 80 Abs. 1 Satz 1 BGB n.F. zu findende Formulierung „zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks“ der bisherigen Formulierung in § 80 Abs. 2 Satz 1 BGB entspreche, dem Merkmal der „Nachhaltigkeit“ bisher jedoch keine eigenständige Bedeutung zugekommen wäre und daher die in der Gesetzesbegründung behaupteten Auswirkungen auf die Intensität der Zweckerfüllung nicht nachvollziehbar seien.

Inwiefern der Gesetzgeber mit seinen Änderungen den von ihm verfolgten Zweck tatsächlich erreichen wird, bleibt offen. Erst in Zukunft wird sich zeigen, wie hilfreich die Gesetzesänderungen wirklich sind und an welchen Stellen sie eher zu zusätzlichen Unklarheiten führen. Doch bereits an den oben genannten Beispielen zeigt sich, dass die Neuregelungen keinesfalls unumstritten sind. Innerhalb der weiteren Ausführungen wird an den entsprechenden Stellen immer wieder auf die jeweiligen Gesetzesänderungen eingegangen.

2.1.1.2 Ausprägungsformen

2.1.1.2.1 Rechtsstruktur der Stiftung

Nach ihrer Rechtsstruktur kann zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Stiftungen unterschieden werden, wobei in diesem Zusammenhang wiederum jeweils eine Unterteilung in selbstständige und unselbstständige Stiftungen vorgenommen werden kann.³³

Die selbstständigen Stiftungen des Privatrechts stellen die Grundform³⁴ der Stiftungen dar und werden durch die §§ 80 ff. BGB bzw. §§ 80 ff. BGB n.F. sowie durch die einzelnen Stiftungsgesetze der Länder geregelt. Die selbstständigen privatrechtlichen Stiftungen sind

²⁹ Dabei ist jedoch zu beachten, dass diese Definition grundsätzlich nur für die selbstständigen Stiftungen des Privatrechts ausschlaggebend sein wird, da die Regelungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs nur auf diese Anwendung finden; vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, S. 45 sowie bereits EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 22 f.; SONTHEIMER, JÜRGEN (Stiftungsrecht 2003), S. 17.

³⁰ Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, S. 45.

³¹ Vgl. BURGARD, ULRICH (Anmerkungen 2020), S. 87 f. Vgl. ferner UHL, MATTHIAS (Rechtsfähige Stiftung 2021), Rn. 52.

³² Vgl. auch im Folgenden SCHIFFER, K. JAN/PRUNS, MATTHIAS/SCHÜRMANN, CHRISTOPH J. (Reform 2022), S. 13 ff.

³³ Vgl. beispielhaft IVENS, MICHAEL (Vermögensnachfolge 2012), S. 671 f.; KUBMAUL, HEINZ/SCHUMANN, ANNA (Stiftungserrichtung 2020), S. 326.

³⁴ Vgl. SCHIFFER, K. JAN (Stiftungsformen 2016), S. 22.

vom Stifter losgelöste, eigenständige juristische Personen, die rechtsfähig, also wie natürliche Personen selbst Träger von Rechten und Pflichten, sind.³⁵ Sie besitzen dabei weder Eigentümer noch Gesellschafter oder Mitglieder.³⁶

Unselbstständige Stiftungen des Privatrechts stellen dagegen keine juristischen Personen dar.³⁷ Aufgrund ihrer fehlenden Rechtsfähigkeit finden auf diese Stiftungen grundsätzlich weder die Regelungen der §§ 80 ff. BGB bzw. §§ 80 ff. BGB n.F. noch die Stiftungsgesetze der einzelnen Länder Anwendung.³⁸ Stattdessen kommen hier die allgemeinen Vorschriften des Vertragsrechts im Bürgerlichen Gesetzbuch zum Tragen.³⁹ Der Stifter überlässt seine Vermögenswerte in diesem Fall einer anderen natürlichen oder juristischen Person zur treuhänderischen Verwaltung.⁴⁰ Die Übertragung erfolgt auf Basis eines schuldrechtlichen Vertrags mit der Auflage, die übertragenen Werte dauerhaft zur Verfolgung eines bestimmten Zwecks einzusetzen.⁴¹ Während das Vermögen einer selbstständigen Stiftung auf die Stiftung selbst übergeht, geht das Vermögen einer unselbstständigen Stiftung in Form eines abgetrennten Sondervermögens in das Eigentum des Treuhänders über.⁴² Die unselbstständige Stiftung unterliegt weder der Stiftungsaufsicht noch muss sie anerkannt werden.⁴³

Im Gegensatz zu den privatrechtlichen Stiftungen fehlt es den öffentlich-rechtlichen Stiftungen an einer einheitlichen Kodifikation.⁴⁴ Der öffentlich-rechtliche Charakter einer Stiftung kann sowohl in einem Gesetz als auch in einem Verwaltungsakt festgeschrieben sein, er kann sich jedoch auch durch besondere Strukturmerkmale, wie bspw. hoheitliche Befugnisse, ergeben.⁴⁵ Öffentlich-rechtliche Stiftungen sind dabei in das staatliche Verwaltungssystem eingegliedert und erfüllen öffentliche Aufgaben.⁴⁶

³⁵ Vgl. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 23 f.; FLEISCH, HANS (Stiftungstypen 2022), Rn. 2; PICOT, GERHARD/KAMP, SABINE (Stiftung 2008), S. 97.

³⁶ Vgl. SCHIFFER, K. JAN (Stiftungsformen 2016), S. 22.

³⁷ Vgl. HOF, HAGEN/BIANCHINI-HARTMANN, MAREN/RICHTER, ANDREAS (Stiftungen 2010), S. 10. Ausführlicher zu den unselbstständigen Stiftungen vgl. bspw. FLEISCH, HANS (Stiftungstypen 2022), Rn. 57 ff.

³⁸ Vgl. GÖTZ, HELLMUT (Unselbstständige 2020), Rn. 338; SONTHEIMER, JÜRGEN (Stiftungsrecht 2003), S. 19; VON CAMPHAUSEN, AXEL/STUMPF, CHRISTOPH (Erscheinungsformen 2019), Rn. 19.

³⁹ Vgl. GÖTZ, HELLMUT (Stiftungserrichtung 2020), Rn. 41.

⁴⁰ Vgl. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 24; PICOT, GERHARD/KAMP, SABINE (Stiftung 2008), S. 97.

⁴¹ Vgl. HÜTTEMANN, RAINER/RAWERT, PETER (Vor §§ 80–88 BGB 2017), Rn. 2; IVENS, MICHAEL (Vermögensnachfolge 2012), S. 672; MUSCHELER, KARLHEINZ (Stiftungsrecht 2019), S. 295 f.; PICOT, GERHARD/KAMP, SABINE (Stiftung 2008), S. 97.

⁴² Vgl. GÖTZ, HELLMUT (Unselbstständige 2020), Rn. 335 ff.; PICOT, GERHARD/KAMP, SABINE (Stiftung 2008), S. 97; SCHLÜTER, ANDREAS/STOLTE, STEFAN (Einleitung 2016), Rn. 40 ff.; VON CAMPHAUSEN, AXEL/STUMPF, CHRISTOPH (Erscheinungsformen 2019), Rn. 19.

⁴³ Vgl. PICOT, GERHARD/KAMP, SABINE (Stiftung 2008), S. 97.

⁴⁴ Vgl. SCHLÜTER, ANDREAS/STOLTE, STEFAN (Einleitung 2016), Rn. 56 sowie SCHRÖDER, RAINER (Öffentliche Stiftungen 2011), Rn. 7, der die Stiftungen des öffentlichen Rechts tiefergehend behandelt.

⁴⁵ Vgl. IVENS, MICHAEL (Vermögensnachfolge 2012), S. 671; MILATZ, JÜRGEN E./KEMCKE, TOM/SCHÜTZ, ROBERT (Stiftungen 2004), S. 30; SONTHEIMER, JÜRGEN (Stiftungsrecht 2003), S. 18.

⁴⁶ Vgl. HALLERBACH, CHRISTIAN (Familienstiftungen 2009), S. 17; MILATZ, JÜRGEN E./KEMCKE, TOM/SCHÜTZ, ROBERT (Stiftungen 2004), S. 30; SCHIFFER, K. JAN (Stiftungsformen 2016), S. 28.

2.1.1.2.2 Art des Stiftungszwecks

Bei den selbstständigen Stiftungen des Privatrechts kann nach der jeweiligen Zweckausrichtung der Stiftung unterschieden werden, was von besonderer Relevanz für die steuerlichen Auswirkungen ist. Nach dem Stiftungszweck werden gemeinnützige von privatnützigen Stiftungen abgegrenzt.

Unter die gemeinnützigen Stiftungen i.w.S. werden all jene Stiftungen subsumiert, die nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 51 Abs. 1 Satz 1 AO).⁴⁷ Gemeinnützige Stiftungen i.e.S. sind gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO darauf ausgerichtet, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet zu fördern. Mildtätige Zwecke werden nach § 53 AO verfolgt, wenn die Tätigkeit der Stiftung darauf ausgerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder deren Bezüge⁴⁸ die in der Vorschrift näher genannten Grenzen nicht übersteigen. Kirchliche Zwecke werden gemäß § 54 Abs. 1 AO verfolgt, sofern durch die Tätigkeit der Stiftung eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos gefördert wird. All diesen Ausrichtungsformen ist gemein, dass sich durch die Verfolgung der genannten Zwecke erhebliche steuerliche Vorteile ergeben.⁴⁹ Als Beispiel kann hier die Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer i.R.d. Stiftungerrichtung genannt werden (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG).⁵⁰

Die privatnützigen Stiftungen sind dagegen darauf ausgerichtet, einen bestimmten Personenkreis zu fördern, der durch Familien-, Vereins-, Betriebszugehörigkeit oder in ähnlicher Weise eng begrenzt ist.⁵¹ Von den zuvor erwähnten steuerlichen Vergünstigungen werden diese Stiftungen nicht erfasst. Wird der Kreis der Begünstigten durch die Familienzugehörigkeit begrenzt, so handelt es sich um eine Familienstiftung. Diese bildet den Hauptfall der privatnützigen Stiftungen, wobei sie keine eigenständige Rechtsform, sondern lediglich eine Anwendungsform bzw. einen Sondertyp darstellt.⁵²

⁴⁷ Zu den gemeinnützigen Stiftungen tiefergehend vgl. bspw. FLEISCH, HANS (Stiftungstypen 2022), Rn. 4 ff.; SCHLÜTER, ANDREAS/STOLTE, STEFAN (Stiftungssteuerrecht 2016), Rn. 1 ff.

⁴⁸ Zu den Bezügen gehören grundsätzlich alle Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG. Darüber hinaus gehören zu den Bezügen bspw. auch andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte und geeignete Zuflüsse; vgl. KOENIG, ULRICH (Kommentierung § 53 AO 2021), Rn. 13 f., der die relevanten Bezüge weitergehend anführt.

⁴⁹ Die steuerlichen Vorteile ergeben sich aus den jeweiligen Einzelsteuergesetzen, wie bspw. dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, dem Körperschaftsteuergesetz sowie dem Gewerbesteuergesetz. Diese setzen jedoch alle die Erfüllung der in den §§ 51 ff. AO geregelten erforderlichen Voraussetzungen voraus. Zur Besteuerung einer gemeinnützigen Stiftung ausführlicher vgl. bspw. KUBMAUL, HEINZ/MEYERING, STEPHAN (Gemeinnützige Stiftung 2004), S. 91 ff.; KUBMAUL, HEINZ/SCHUMANN, ANNA (Stiftungerrichtung 2020), S. 328 ff.

⁵⁰ Darüber hinaus können beispielhaft die Steuerbefreiungen in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG genannt werden.

⁵¹ Vgl. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 27 f.; PICOT, GERHARD/KAMP, SABINE (Stiftung 2008), S. 97; VON CAMPHAUSEN, AXEL/STUMPF, CHRISTOPH (Erscheinungsformen 2019), Rn. 10.

⁵² Vgl. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 28; HOSSEINI-GÖRGE, FLORIAN/HIRSCHMANN, MIRKO (Definition 2020), S. 3; HÜTTEMANN, RAINER/RAWERT, PETER (Vor §§ 80–88 BGB 2017), Rn. 178, 257;

Abbildung 2 stellt die zuvor beschriebenen Ausprägungsformen einer Stiftung zusammenfassend dar.

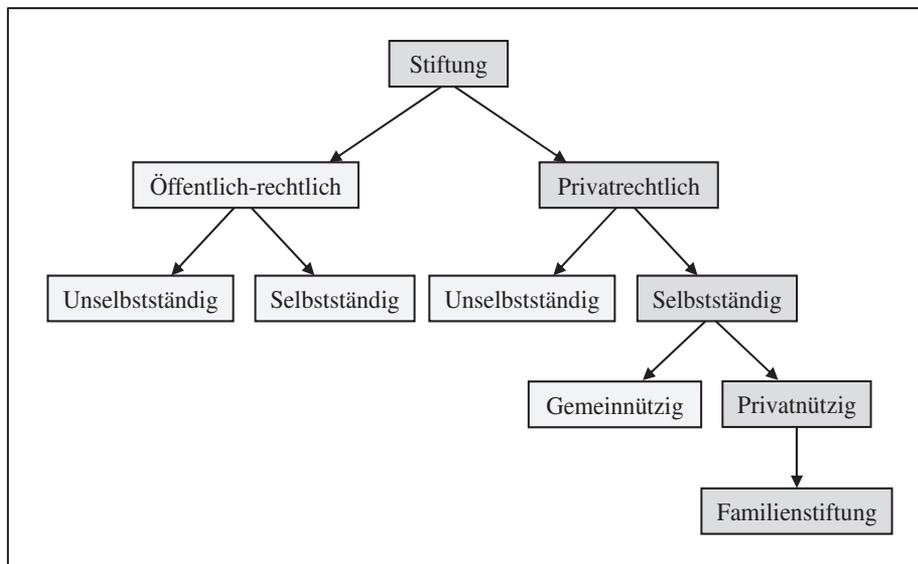


Abbildung 2: Ausprägungsformen einer Stiftung⁵³

2.1.2 Definition der Familienstiftung

2.1.2.1 Zivilrecht

Obwohl der Begriff der Familienstiftung in unterschiedlichen Gesetzen zu finden ist, existiert bisher keine allgemeingültige Definition. Die einzelnen Gesetze des Zivil-, Landes- und Steuerrechts führen lediglich die für die jeweils einschlägige Norm relevanten Voraussetzungen und Folgen aus der Berücksichtigung des Familienaspekts auf.⁵⁴ Da sich die Auslegung einer einzelnen Rechtsnorm jedoch nur aus der Norm selbst bzw. aus deren Normzusammenhang ergibt,⁵⁵ wird die Bestimmung des Begriffs zusätzlich erschwert. Betrachtet man zunächst das Zivilrecht, so fällt auf, dass der Begriff der Familienstiftung im Bürgerlichen Gesetzbuch nicht zu finden ist.⁵⁶ Auch i.R.d. Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts⁵⁷ hat sich hieran nichts geändert; selbst innerhalb der Gesetzesbegründung⁵⁸ sucht man

MILATZ, JÜRGEN E./KEMCKE, TOM/SCHÜTZ, ROBERT (Stiftungen 2004), S. 23; SONTHEIMER, JÜRGEN (Stiftungsrecht 2003), S. 22.

⁵³ Eigene Darstellung.

⁵⁴ Vgl. MEYN, CHRISTIAN (Rechtsformen 2013), Rn. 45; RICHTER, ANDREAS (Familienstiftung 2019), Rn. 4, 33.

⁵⁵ Vgl. MEYN, CHRISTIAN (Rechtsformen 2013), Rn. 45; RICHTER, ANDREAS (Familienstiftung 2019), Rn. 4.

⁵⁶ Auch im Handelsgesetzbuch, dem Sonderprivatrecht für Kaufleute, lässt sich der Begriff der Familienstiftung nicht finden.

⁵⁷ Vgl. Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021, BGBl. I 2021, S. 2947.

⁵⁸ Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, S. 1 ff.

den Begriff vergeblich. Wieso die Familienstiftung trotz ihrer Stellung als häufigste Ausprägungsform der privatnützigen Stiftung in den derzeitigen Regelungen des Stiftungszivilrechts keinerlei Erwähnung findet, und vor allem, wieso sie i.R.d. Neuerungen keinen Eingang in das Gesetz gefunden hat, ist m.E. nicht nachvollziehbar.

2.1.2.2 Landesrecht

Neben dem Zivilrecht spielen auch die Stiftungsgesetze der Länder eine bedeutende Rolle, sodass diese ebenfalls zur Begriffsbestimmung der Familienstiftung betrachtet werden müssen. Grundlage der Landesstiftungsgesetze ist Art. 70 Abs. 1 GG, der den Ländern das Recht der Gesetzgebung zuweist, sofern das Grundgesetz dieses nicht dem Bund verleiht. Nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG steht dem Bund hinsichtlich des bürgerlichen Rechts jedoch die konkurrierende Gesetzgebung zu, sodass die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung gemäß Art. 72 Abs. 1 GG nur haben, solange und soweit der Bund von seiner Zuständigkeit keinen Gebrauch gemacht hat.⁵⁹ Da der Bund bisher keine Regelungen zur Bestimmung der Familienstiftung getroffen hat, haben die Länder in Anlehnung an das preußische Ausführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch vom 20.09.1899^{60, 61} in dem die Familienstiftung nach Art. 1 § 1 PrAGBGB als Stiftung definiert wurde, die nach der Stiftungsurkunde ausschließlich dem Interesse der Mitglieder einer bestimmten Familie oder mehrerer bestimmter Familien dient, z.T. eigene Definitionen in ihren Landestiftungsgesetzen verankert.

In den Landesstiftungsgesetzen der Länder Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Thüringen, Sachsen und Sachsen-Anhalt findet sich keine Definition der Familienstiftung; der Begriff wird noch nicht einmal erwähnt. Auch in den Landesstiftungsgesetzen von Rheinland-Pfalz, Saarland und Hamburg findet sich keine Definition der Familienstiftung. In Abgrenzung zu den zuvor erwähnten Gesetzen wird die Familienstiftung in den Gesetzen dieser Länder aber zumindest als beispielhafte Form der privaten Stiftung genannt.⁶² So steht bspw. in § 10 Abs. 3 Satz 1 StiftG SL: „Bei Stiftungen, die überwiegend private Zwecke verfolgen, insbesondere bei Familienstiftungen [...]“ Lediglich in den Landesstiftungsgesetzen von Baden-Württemberg, Berlin, Brandenburg, Bremen, Hessen und Schleswig-Holstein wird die Familienstiftung definiert. Während das Landesstiftungsgesetz von Baden-Württemberg verlangt, dass die Stiftung ausschließlich dem Wohl einer

⁵⁹ Durch das neue Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts schöpft der Bund seine Befugnisse zur Gesetzgebung im Bereich des bürgerlichen Rechts weiter aus. Nach Art. 31 GG werden landesrechtliche Regelungen, die den neuen Regelungen entgegenstehen, nichtig. Bis zum Inkrafttreten der Regelungen müssen die Landesstiftungsgesetze daher angepasst werden; vgl. hierzu ORTH, MANFRED (Einführung 2021), S. 5 sowie BVerwG-Urteil vom 24.03.2021, 6 C 4.20, Rn. 26, für die Frage, inwiefern die Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts für die Stiftung in Anspruch genommen werden kann.

⁶⁰ Vgl. Ausführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch vom 20.09.1899, abgebildet in EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 1132 ff.

⁶¹ Vgl. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 646; SCHMITT, FABIAN M. (Familienstiftung 2021), S. 5 f.

⁶² Vgl. neben dem nachfolgend beispielhaft angeführten § 10 Abs. 3 Satz 1 StiftG SL auch § 3 Abs. 2 LStiftG RLP sowie § 2 Abs. 1 StiftG HH.

oder bestimmter Familien dienen muss,⁶³ wird es in den anderen Landesstiftungsgesetzen für ausreichend erachtet, wenn die Familienstiftung überwiegend dem Wohl einer oder mehrerer bestimmter Familien dient.⁶⁴

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Familienstiftung sind demzufolge unterschiedlich streng,⁶⁵ wobei nicht näher konkretisiert wird, wie die Begriffe „ausschließlich“ und „überwiegend“ genau auszulegen sind und unter welchen Umständen diese letztlich erfüllt sind. Von Seiten der Behörden werden zwar unterschiedliche Anforderungen an die Begünstigungshöhe gestellt, gemein ist ihnen allerdings, dass die Begünstigung der Familie den Hauptzweck der Stiftung darstellen und als solcher auch von außen erkennbar sein muss.⁶⁶

Auch wenn sich anhand der Stiftungsgesetze der Länder ebenfalls nicht eindeutig ableiten lässt, was genau unter einer Familienstiftung zu verstehen ist, so lässt sich zumindest ein Familienbezug erkennen. Dem schließt sich auch die Literatur an, die die Familienstiftung ebenso als eine Stiftung, die den Interessen bzw. dem Wohl einer oder mehrerer bestimmter Familien ganz oder zumindest überwiegend dienen muss, definiert und damit auf die Familie im Mittelpunkt hindeutet.⁶⁷ Ob die Familienstiftung von Mitgliedern der Familie errichtet worden ist bzw. beeinflusst oder sogar kontrolliert wird, ist nicht entscheidend.⁶⁸ Relevant ist nur, dass es sich um eine Stiftung für die Familie handelt.⁶⁹ Unter den Begriff der Familie werden dabei allgemein alle Personen subsumiert, die durch Ehe oder Verwandtschaft i.S.d. Bürgerlichen Gesetzbuchs verbunden sind.⁷⁰ Da der Stifter den Kreis der Begünstigten frei wählen kann und nicht an das Gleichheitsgebot von Art. 3 Abs. 1 GG gebunden ist, können einzelne Familienmitglieder auch von der Begünstigung ausgeschlossen werden.⁷¹

⁶³ Vgl. § 13 Abs. 2 StiftG BW.

⁶⁴ Vgl. § 17 Satz 1 BremStiftG; § 2 Abs. 2 StiftG Bbg; § 10 Abs. 1 Satz 1 StiftG Bln; § 21 Abs. 1 StiftG HE; § 19 Satz 1 StiftG SH.

⁶⁵ Vgl. SCHMITT, FABIAN M. (Familienstiftung 2021), S. 8.

⁶⁶ Vgl. HÄRTL, PETER (Stiftungsrecht 1990), S. 153; RICHTER, ANDREAS/GOLLAN, KATHARINA (Privatnützige Stiftungen 2011), Rn. 16; SCHMITT, FABIAN M. (Familienstiftung 2021), S. 9.

⁶⁷ Vgl. GODRON, AXEL (Familienstiftung 2015), Rn. 1 ff.; SCHLÜTER, ANDREAS/STOLTE, STEFAN (Einleitung 2016), Rn. 59; SCHMITT, FABIAN M. (Familienstiftung 2021), S. 6; WERNER, OLAF (Familienstiftung 2018), S. 207 f.; WERNER, OLAF (Familienstiftung 2019), S. 11.

⁶⁸ Vgl. GODRON, AXEL (Familienstiftung 2015), Rn. 3; HÜTTEMANN, RAINER/RAWERT, PETER (Vor §§ 80–88 BGB 2017), Rn. 258; RICHTER, ANDREAS (Familienstiftung 2019), Rn. 3.

⁶⁹ Vgl. ACKERMANN, JOSEF (Familienstiftung 1950), S. 18; OPPEL, FLORIAN (Familienstiftung 2014), S. 11; SORG, MARTIN H. (Familienstiftung 1984), S. 28.

⁷⁰ Vgl. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 30; FRÖHLICH, NICOLA EVA (Stiftung 2004), S. 32; FROMMHOLD, GEORG (Familienstiftung 1919), S. 99; RICHTER, ANDREAS/GOLLAN, KATHARINA (Privatnützige Stiftungen 2011), Rn. 16.

⁷¹ Vgl. BGH-Urteil vom 09.02.1978, III ZR 59/76, S. 945; EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 30; FROMMHOLD, GEORG (Familienstiftung 1919), S. 99 f.; KUßMAUL, HEINZ/MEYERING, STEPHAN (Rechtliche Einordnung 2004), S. 9; RICHTER, ANDREAS/GOLLAN, KATHARINA (Privatnützige Stiftungen 2011), Rn. 16. Ausführlicher zu den Bestimmungen hinsichtlich der von der Familienstiftung begünstigten Personen vgl. Kapitel 2.2.2.2.7.

2.2 Entstehung der Familienstiftung

2.2.1 Vorbemerkungen

Gemäß § 80 Abs. 1 BGB bzw. § 80 Abs. 2 Satz 1 BGB n.F. entsteht die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts und damit auch die Familienstiftung⁷² in zwei Stufen. Auf der ersten Stufe ist dem Wortlaut der Vorschriften zufolge ein Stiftungsgeschäft von Seiten des Stifters notwendig. Dieses Stiftungsgeschäft besteht nach der h.M. aus einem organisationsrechtlichen Schöpfungsakt und einem vermögensrechtlichen Widmungsakt.⁷³ Der organisationsrechtliche Teil beinhaltet die Gründung einer juristischen Person, wobei aus dessen Inhalt die eindeutige Absicht des Stifters zum Ausdruck kommen muss, eine selbstständige Stiftung errichten zu wollen.⁷⁴ Im vermögensrechtlichen Teil verpflichtet sich der Stifter, der Familienstiftung nach deren behördlicher Anerkennung ein bestimmtes Vermögen zukommen zu lassen (§ 81 Abs. 1 Satz 2 BGB bzw. § 81 Abs. 1 Nr. 2 BGB n.F.).⁷⁵

Auf der zweiten Stufe bedarf es nach dem Gesetzestext der behördlichen Anerkennung, durch welche die Familienstiftung ihre Rechtsfähigkeit erlangt.⁷⁶ Die behördliche Anerkennung tritt selbstständig neben das Stiftungsgeschäft und erfolgt im Wege eines staatlichen Verwaltungsakts.⁷⁷ Gemäß § 80 Abs. 1 BGB bzw. § 80 Abs. 2 Satz 1 BGB n.F. wird die Anerkennung der Familienstiftung durch die zuständige Behörde des Bundeslandes durchgeführt, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll.⁷⁸ Die Voraussetzungen des Verwaltungsakts werden dabei zwar allgemein durch Bundesrecht geregelt, allerdings werden diese durch das jeweilige Landesrecht ergänzt und richten sich auch ansonsten nach dem Verfahrensrecht des jeweiligen Landes, sodass sich Bundes- und Landesrecht hier überschneiden.⁷⁹

⁷² Die Begriffe Stiftung und Familienstiftung werden nachfolgend synonym verwendet. Sofern es in Bezug auf die Familienstiftung besondere Regelungen gibt, die von den normalen Grundsätzen abweichen, wird hierauf gesondert verwiesen.

⁷³ Vgl. u.a. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 44; VON LÖWE, CHRISTIAN (Familienstiftung 2016), S. 33; WIESE, MATTHIAS (Kommentierung § 81 BGB 2020), Rn. 6 ff. A.A. WEITEMEYER, BIRGIT (Kommentierung § 81 BGB 2021), Rn. 3.

⁷⁴ Vgl. EBERSBACH, HARRY (Stiftungsrecht 1972), S. 44; VON LÖWE, CHRISTIAN (Familienstiftung 2016), S. 33.

⁷⁵ Vgl. VON LÖWE, CHRISTIAN (Familienstiftung 2016), S. 33; WIESE, MATTHIAS (Kommentierung § 81 BGB 2020), Rn. 8. Während der bisherige Gesetzeswortlaut noch explizit davon spricht, dass das Stiftungsgeschäft eine verbindliche Erklärung des Stifters enthalten muss, der Stiftung ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zweckes zu widmen, ist im zukünftigen Gesetzestext nur noch die Rede davon, dass der Stifter im Stiftungsgeschäft ein Vermögen zur Erfüllung des von ihm vorgegebenen Zweckes widmen muss.

⁷⁶ Vgl. HÜTTEMANN, RAINER/RAWERT, PETER (Kommentierung § 80 BGB 2017), Rn. 2; STUMPF, CHRISTOPH (Stiftungsentstehung 2019), Rn. 3.

⁷⁷ Vgl. FREUNDL, FABIAN (Gestaltungsinstrument 2004), S. 1510; HÜTTEMANN, RAINER/RAWERT, PETER (Kommentierung § 80 BGB 2017), Rn. 2, 4; OPPEL, FLORIAN (Gestaltungsansätze 2018), S. 58. Gemäß § 35 VwVfG gilt als Verwaltungsakt jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist; so auch § 118 AO.

⁷⁸ Relevant ist hierbei der statutarische Sitz der Familienstiftung; vgl. hierzu die Ausführungen in *Kapitel 2.2.2.2.6*.

⁷⁹ Vgl. STUMPF, CHRISTOPH (Stiftungsentstehung 2019), Rn. 1. Ausführlich zur Anerkennung vgl. *Kapitel 2.2.3*.

2.2.2 Stiftungsgeschäft

2.2.2.1 Rechtsgeschäftliche Grundlagen

2.2.2.1.1 Stiftungsgeschäft unter Lebenden

Bei dem Stiftungsgeschäft handelt es sich um eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, die sowohl unter Lebenden als auch von Todes wegen vorgenommen werden kann.⁸⁰ Das Stiftungsgeschäft unter Lebenden kann von einem oder mehreren Stiftern durchgeführt werden.⁸¹ Der Stifter muss dabei sowohl rechtsfähig als auch geschäftsfähig⁸² sein.⁸³ Nach § 81 Abs. 1 Satz 1 BGB ist zu beachten, dass das Stiftungsgeschäft unter Lebenden der Schriftform⁸⁴ bedarf. Dieser Grundsatz ist inhaltlich auch in den Neuregelungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs enthalten, zukünftig wird er allerdings in § 81 Abs. 3 BGB n.F. verortet sein. Zudem wurde die Regelung dahingehend ergänzt, dass nun explizit darauf hingewiesen wird, dass die schriftliche Form ausreichend ist, sofern in anderen Vorschriften nicht ausdrücklich eine strengere Form für das Stiftungsgeschäft vorgesehen ist. Damit möchte der Gesetzgeber verdeutlichen, dass Formerfordernisse, die für andere Verträge gelten, wie bspw. § 311b BGB oder § 15 Abs. 4 GmbHG, auf das Stiftungsgeschäft nicht analog anzuwenden sind.⁸⁵ Der Gesetzgeber ist damit der Kritik einiger Stimmen in der Literatur begegnet, die das niedrige Formerfordernis der Schriftform dahingehend bemängelt haben, dass die strengeren Formerfordernisse, die es normalerweise bei der Übertragung von Vermögens-

⁸⁰ Vgl. MILATZ, JÜRGEN E./KEMCKE, TOM/SCHÜTZ, ROBERT (Stiftungen 2004), S. 35; OPPEL, FLORIAN (Wesenselemente 2018), S. 140; PAULI, RUDOLF (Stiftungserrichtung 2019), S. 41; SCHAUER, DIRK (Stiftungen 2020), S. 901; STUMPF, CHRISTOPH (Kommentierung § 80 BGB 2018), Rn. 5; WIESE, MATTHIAS (Kommentierung § 81 BGB 2020), Rn. 3.

⁸¹ Vgl. HÜTTEMANN, RAINER/RAWERT, PETER (Kommentierung § 81 BGB 2017), Rn. 5.

⁸² Unter Geschäftsfähigkeit ist die Fähigkeit rechtsfähiger Menschen zu verstehen, allgemein zulässige Rechtsgeschäfte selbstständig vollwirksam vornehmen zu können. Sofern eine Person geschäftsfähig ist, kann diese rechtsverbindlich Willenserklärungen abgeben und empfangen; vgl. SPICKHOFF, ANDREAS (Kommentierung § 104 BGB 2021), Rn. 34. Wer genau als geschäftsfähig gilt, wird durch das Bürgerliche Gesetzbuch nicht definiert. Die Geschäftsfähigkeit wird generell vermutet; vgl. BGH-Beschluss vom 12.11.2015, V ZR 66/15, Rn. 7; BGH-Urteil vom 20.11.2013, XII ZR 19/11, Rn. 24; SPICKHOFF, ANDREAS (Kommentierung § 104 BGB 2021), Rn. 35. Hiervon abweichend normiert das Bürgerliche Gesetzbuch jedoch Ausnahmen, wer als geschäftsunfähig oder lediglich als beschränkt geschäftsfähig gilt. Als geschäftsunfähig gelten gemäß § 104 BGB Personen, die das siebte Lebensjahr nicht vollendet haben, sowie Personen, die sich in einem die freie Willensbildung ausschließenden Zustand krankhafter Störung der Geistestätigkeit befinden, sofern dieser Zustand seiner Natur nach nicht nur vorübergehend ist. Als beschränkt geschäftsfähig gelten nach § 106 BGB Personen, die zwar das siebte Lebensjahr vollendet haben, aber noch nicht volljährig sind.

⁸³ Vgl. HÜTTEMANN, RAINER/RAWERT, PETER (Kommentierung § 81 BGB 2017), Rn. 6 ff.; STUMPF, CHRISTOPH (Stiftungsentstehung 2019), Rn. 16 ff., der ausführlich darauf eingeht, wer genau als Stifter in Frage kommt.

⁸⁴ In § 126 BGB wird das Erfordernis der Schriftform näher konkretisiert. So besagt bspw. § 126 Abs. 3 BGB, dass die schriftliche Form durch die elektronische Form ersetzt werden kann, wenn sich aus dem Gesetz nicht etwas anderes ergibt.

⁸⁵ Vgl. BT-Drs. 19/28173 vom 31.03.2021, S. 50. Zur gesetzlichen Formulierung des als Klarstellung dienenden Passus kritisch bspw. PRUNS, MATTHIAS (Stiftungsrecht 2021), S. 303; ZIMMERMANN, KLAUS/RADDATZ, STEFAN (Entwicklung 2022), Rn. 4.

gegenständen gibt,⁸⁶ hier unbeachtet blieben und sich stattdessen dafür ausgesprochen haben, die jeweiligen strengeren Formerfordernisse auch für das Stiftungsgeschäft anzuwenden.⁸⁷

Insgesamt ist zu beachten, dass das Stiftungsgeschäft unter Lebenden auch dann seinen Charakter als lebzeitiges Rechtsgeschäft behält, wenn der Stifter nach der Vornahme des Stiftungsgeschäfts, aber noch vor der Anerkennung der Familienstiftung verstirbt.⁸⁸ Sofern der Stifter in einem solchen Fall bereits einen Antrag auf Anerkennung der Stiftung bei der zuständigen Behörde gestellt hat oder im Falle einer notariellen Beurkundung den Notar mit der Antragstellung betraut hat, bleibt den Erben ein Widerruf des Stiftungsgeschäfts gemäß § 81 Abs. 2 Satz 3 BGB bzw. § 81a Satz 3 BGB n.F. verwehrt. Die Stiftung gilt für Zuwendungen des Stifters zudem als bereits vor dessen Tod entstanden (§ 84 BGB bzw. § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB n.F.). Der Stifter selbst ist bis zur Anerkennung der Stiftung zum Widerruf berechtigt (§ 81 Abs. 2 Satz 1 BGB bzw. § 81a Satz 1 BGB n.F.). Sofern die Anerkennung der Stiftung bei der zuständigen Behörde bereits beantragt ist, kann ein entsprechender Widerruf nach § 81 Abs. 2 Satz 2 BGB bzw. § 81a Satz 2 BGB n.F. allerdings nur noch gegenüber dieser Behörde erklärt werden.

2.2.2.1.2 Stiftungsgeschäft von Todes wegen

Die Errichtung der Familienstiftung kann auch durch ein Rechtsgeschäft von Todes wegen vorgenommen werden. Das Stiftungsgeschäft besteht in diesem Fall gemäß § 83 Satz 1 BGB bzw. § 81 Abs. 3 BGB n.F. aus einer Verfügung von Todes wegen, die aus einem Testament (§ 1937 BGB)⁸⁹ oder einem Erbvertrag (§ 1941 BGB)⁹⁰ bestehen kann.⁹¹ Der Stifter muss hierfür ebenfalls rechtsfähig sein, wobei sich aus der Natur der Sache ergibt, dass der Stifter in diesem Fall nur eine natürliche Person sein kann.⁹² Neben der Rechtsfähigkeit des Stifters

⁸⁶ Hierzu gehört bspw. die notarielle Beurkundung bei Grundstückübertragungen gemäß § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB.

⁸⁷ Zu den kritischen Stimmen in der Literatur vgl. u.a. SCHWARZ, GÜNTER CHRISTIAN (Stiftungsprivatrecht 2002), S. 1721; WIESE, MATTHIAS (Kommentierung § 81 BGB 2020), Rn. 5. So auch OLG Köln-Beschluss vom 05.08.2019, 2 Wx 220/19, 2 Wx 227–229/19, S. 729 ff. Eine analoge Anwendung der strengeren Formerfordernisse dagegen ablehnend bspw. HÜTTEMANN, RAINER/RAWERT, PETER (Kommentierung § 81 BGB 2017), Rn. 15 ff.; SCHLÜTER, ANDREAS/STOLTE, STEFAN (Stiftungserrichtung 2016), Rn. 33; SCHWALM, JULIAN/THIELE, MALTE (Form 2020), S. 523 ff.; STUMPF, CHRISTOPH (Stiftungsentstehung 2019), Rn. 14.

⁸⁸ Vgl. STUMPF, CHRISTOPH (Stiftungsentstehung 2019), Rn. 11. Zum Ablauf und zur Zuständigkeit der Anerkennung vgl. *Kapitel 2.2.3.*

⁸⁹ Gemäß § 1937 BGB handelt es sich bei einem Testament um eine einseitige Verfügung von Todes wegen, durch die der Erblasser den oder die Erben bestimmen kann. Zu den Ausgestaltungsformen eines Testaments vgl. weiterführend bspw. SCHERER, STEPHAN/BREGULLA-WEBER, IRIS JANINA (Erbrecht 2020), Rn. 31 ff.

⁹⁰ Gemäß § 1941 Abs. 1 BGB handelt es sich bei einem Erbvertrag um einen Vertrag, durch den der Erblasser einen Erben einsetzen, Vermächtnisse und Auflagen anordnen sowie das anzuwendende Erbrecht wählen kann. Zur Ausgestaltung des Erbvertrags ausführlicher vgl. bspw. FRITZ, THOMAS (Vermögensnachfolge 2021), S. 167 ff.

⁹¹ Bei einem Testament sind die §§ 2229 ff. BGB und bei einem Erbvertrag die §§ 2274 ff. BGB zu beachten.

⁹² Vgl. STUMPF, CHRISTOPH (Stiftungsentstehung 2019), Rn. 43.