



---

## Sachstand

---

### **Steuerliche Rahmenbedingungen bei der Überführung von Unternehmen in Unternehmensstiftungen**

**Steuerliche Rahmenbedingungen bei der Überführung von Unternehmen in Unternehmensstiftungen**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 145/19  
Abschluss der Arbeit: 8.11.2019  
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

---

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Unternehmensstiftung als spezielle Erscheinungsform der privatrechtlichen Stiftung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Die Besteuerung der privatnützigen Unternehmensstiftung</b>	<b>6</b>
2.1.	Besteuerung bei Errichtung der Unternehmensstiftung	6
2.1.1.	Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer	6
2.1.2.	Ertragsteuer	7
2.1.3.	Umsatzsteuer	8
2.1.4.	Grunderwerbsteuer	9
2.2.	Besteuerung während der laufenden Tätigkeit der Unternehmensstiftung	9
<b>3.</b>	<b>Besonderheiten bei der Besteuerung von Familienstiftungen</b>	<b>10</b>
3.1.	Besteuerung bei der Errichtung einer Familienstiftung	12
3.2.	Laufende Besteuerung der Familienstiftung	12
<b>4.</b>	<b>Besteuerung der gemeinnützigen Unternehmensstiftung</b>	<b>13</b>
4.1.	Gemeinnützigkeit als materielle Voraussetzung der Steuervergünstigungen	13
4.2.	Formelle Voraussetzungen der Steuervergünstigungen	14
4.3.	Steuerbefreiungen für die gemeinnützige Unternehmensstiftung	15
4.3.1.	Besteuerung bei Errichtung der gemeinnützigen Unternehmensstiftung	15
4.3.2.	Besteuerung der laufenden Tätigkeit der gemeinnützigen Unternehmensstiftung	15
4.4.	Spendenabzug beim zuwendenden Stifter	15
<b>5.</b>	<b>Doppelstiftungen</b>	<b>17</b>

## 1. Unternehmensstiftung als spezielle Erscheinungsform der privatrechtlichen Stiftung

Die Stiftung zählt, neben Kapitalgesellschaften und Vereinen, zu den wesentlichen Rechtsformen juristischer Personen. Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften sind Stiftungen nicht körperschaftlich bzw. verbandsmäßig organisiert und haben keine Mitglieder bzw. Gesellschafter, die Eigentümer der Gesellschaft sind. Träger von Rechten und Pflichten ist deshalb nur die Stiftung in ihrer Eigenschaft als juristische Person selbst. Die Stiftung wird daher als eine verselbständigte Vermögensmasse verstanden, die auf Grundlage des gestifteten Vermögens auf Dauer angelegt einen vom Stifter gegebenen Zweck verfolgt.<sup>1</sup> Die Grundlagen für ihre gesetzliche Regelung finden sich in den §§ 80ff. BGB.

Mit Blick auf die Systematik im Stiftungswesen ist zunächst nach dem Gründungsakt zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Stiftungen zu unterscheiden. Weiterhin wird anhand der Rechtsform nach rechtsfähiger Stiftung und nicht-rechtsfähigen Stiftungen differenziert. Schließlich ist nach dem Stiftungszweck zwischen privatnütziger und gemeinnütziger Stiftung zu unterscheiden<sup>2</sup>.

Mit Blick auf eine Unternehmensnachfolge spielen unterschiedliche Stiftungsgestaltungen in Deutschland eine zunehmend wichtige Rolle<sup>3</sup>. Insgesamt hat jede zehnte rechtsfähige Stiftung einen Unternehmenshintergrund<sup>4</sup>. Eine Unternehmensstiftung, die auch als unternehmensverbundene Stiftung bezeichnet wird, ist dabei eine spezielle Erscheinungsform einer privatrechtlichen Stiftung und stets rechtsfähig. Die Unternehmensstiftung ist dadurch gekennzeichnet, dass sie entweder an einem Unternehmen als Gesellschafterin beteiligt ist (Beteiligungsträgerstiftung) oder dass die Stiftung selbst unmittelbar Träger eines Unternehmens ist, d.h. das Unternehmen selbst unter ihrer Rechtsform betreibt (Unternehmensträgerstiftung)<sup>5</sup>. Bei beiden Formen der Verbindung von Stiftung und Unternehmen ist das Vermögen der Stiftung in einem Unternehmen angelegt<sup>6</sup>. Die Form der Unternehmensträgerstiftung hat sich in der Praxis allerdings nicht durchgesetzt<sup>7</sup>.

---

1 Rengers, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 1 KStG, Rn. 90.

2 Illing, Sebastian, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 48 2019, Rn. 2ff.

3 Hüttemann, Rainer, Der Betrieb, 2017 Nr. 11, S. 591.

4 Krampe, Iris, „Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen“, in Junior Management Science 3(3) (2018), S. 55.

5 Weitemeyer, Münchner Kommentar zum BGB, 8. Auflage 2018, § 80 BGB, Rn. 198.

6 Ihle, Jörg, „Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge“, RNotZ, 2009, S. 563.

7 Froning in Sudhoff, Unternehmensnachfolge, 5. Auflage 2005, § 50 Rn. 4.

Als Beteiligungsträger hingegen kann sich die Stiftung dabei an jeder Art von Gesellschaft (Personen- oder Kapitalgesellschaft) als Allein- oder Mitgesellschafterin beteiligen. Auf die Höhe der Beteiligung kommt es dabei grundsätzlich nicht an<sup>8</sup>.

Zu beachten ist, dass eine Stiftung stets fremdnützig (privat- oder gemeinnützig) sein muss und keine eigennützigen Zwecke verfolgen darf. Das bedeutet, dass das Stiftungsvermögen einem außerhalb seiner selbst liegenden fremdnützigen Zweck gewidmet sein muss. Unzulässig ist daher die sog. Unternehmensselbstzweckstiftung, deren einziger Zweck in der Erhaltung und Weiterentwicklung eines von ihr gehaltenen Unternehmens besteht<sup>9</sup>.

Eine gemeinnützige Unternehmensstiftung liegt dann vor, wenn bestimmte, dem Allgemeinwohl dienende Zwecke i.S.d. §§ 51ff. AO nach dem Stiftungszweck verwirklicht werden. Gemeinnützige Stiftungen stellen in der Praxis den Haupttypus dar<sup>10</sup>. Die Gemeinnützigkeit einer Unternehmensstiftung ist dabei der grundsätzliche Anknüpfungspunkt für ihre abweichende Besteuerung. Neben dieser grundsätzlichen Unterscheidung ist bei der Besteuerung von Unternehmensstiftungen auf die verschiedenen Stufen „Besteuerung bei Errichtung“, „Besteuerung während des Bestehens“ und „Besteuerung bei Auflösung“ der Stiftung abzustellen<sup>11</sup>.

Steuerrechtliche Besonderheiten sind zudem bei der Besteuerung von sog. Familienstiftungen zu beachten (s. Gliederungspunkt 3.). Diese haben sich in der Praxis als wichtigster Unterfall der privatnützigen Unternehmensstiftung etabliert<sup>12</sup>. Um die (steuerlichen) Vorteile der gemeinnützigen Unternehmensstiftung mit den Vorteilen der privatnützigen Familienstiftung zu verbinden, kommt schließlich - als besondere Gestaltungsform der Unternehmensnachfolge - auch eine Kombination der beiden Stiftungsarten in Betracht (s. Gliederungspunkt 5.)<sup>13</sup>.

Die wesentlichen gesetzlichen Regelungen zur Besteuerung von Unternehmensstiftungen finden sich in der Abgabenordnung (AO), dem Körperschaftsteuergesetz (KStG), dem Einkommensteuergesetz (EStG), dem Gewerbesteuergesetz (GewStG) sowie dem Erbschaftsteuergesetz (ErbStG).

---

8 Ihle, Jörg, „Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge“, RNotZ, 2009, S. 563.

9 Weitemeyer, Münchner Kommentar zum BGB, 8. Auflage 2018, § 80 BGB, Rn. 203.

10 Illing, Sebastian, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 48 2019, Stiftung Rn. 6.

11 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 18ff.

12 Weitemeyer, Münchner Kommentar zum BGB, 8. Auflage 2018, § 80 BGB, Rn. 197.

13 Illing, Sebastian, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 48 2019, Einführung zu Stiftung, Rn. 9

## 2. Die Besteuerung der privatnützigen Unternehmensstiftung

### 2.1. Besteuerung bei Errichtung der Unternehmensstiftung

Die Besteuerung privatnütziger Unternehmensstiftungen ähnelt grundsätzlich der Besteuerung von Körperschaften. Die Besteuerung begründet sich dabei einerseits aus der Steuerpflicht der Stiftung als Steuersubjekt und andererseits aus der steuerpflichtigen Übertragung von Vermögenswerten zwischen Stifter und Stiftung<sup>14</sup>.

#### 2.1.1. Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer

Bei der Errichtung einer Stiftung wird das Stiftungsvermögen im Wege einer unentgeltlichen Zuwendung von Vermögenswerten vom Stifter auf die Stiftung übertragen. Hierbei sind Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer zu berücksichtigen.

Erfolgt der Erwerb von Todes wegen, d.h. wird die Stiftung von Todes wegen errichtet, so unterfällt die Zuwendung der Erbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG). Erfolgt die Schenkung hingegen - wie im Regelfall - unter Lebenden, d.h. wird die Stiftung zu Lebzeiten des Stifters errichtet, so ist die Schenkungsteuerpflicht nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 1 ErbStG zu beachten<sup>15</sup>. Der Steueranspruch entsteht bei Errichtung von Todes wegen im Zeitpunkt der Anerkennung der Rechtsfähigkeit (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 c) ErbStG) bzw. bei Errichtung unter Lebenden mit Zuwendung an die Stiftung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)<sup>16</sup>.

Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich auf den Wert der Bereicherung beim Erwerber am Stichtag der Steuerpflicht (§ 10 Abs. 1 ErbStG). Bereichert ist die Stiftung um den Nettowert der Zuwendungen, d.h. dem Mehrwert der Aktiva über die Passiva. Nachlassverbindlichkeiten führen zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer (§ 10 Abs. 5 ErbStG)<sup>17</sup>. Schulden eines vererbten Gewerbebetriebs sind allerdings nicht abzugsfähig, sofern sie bereits bei dessen Wertermittlung berücksichtigt worden sind (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG)<sup>18</sup>.

Die Bereicherung der Unternehmensstiftung ist nur soweit steuerpflichtig, als die Bereicherung nicht steuerbefreit ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 2. HS. ErbStG). Steuerbefreiungen können sich aufgrund von Freibeträgen nach § 16 ErbStG sowie aus der Art des zugewendeten Vermögens nach § 13 Abs. 1 ErbStG ergeben.

---

14 Krampe, Iris, „Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen“, in Junior Management Science 3(3) (2018), S. 61.

15 Illing, Sebastian, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 48 2019, Stiftung Rn. 31.

16 Illing, Sebastian, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 48 2019, Stiftung Rn. 31.

17 Erkis/Thonemann-Micker, BeckOK ErbStG, § 10 ErbStG, Rn. 4.

18 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 20.

Sofern zu dem übertragenen Vermögen Betriebsvermögen eines Unternehmens gehört, sind die steuerlichen Begünstigungen der §§ 13a ErbStG und § 13b ErbStG zu berücksichtigen. Als steuerlich begünstigungsfähiges Vermögen gelten u.a. inländisches Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) oder Anteile an Kapitalgesellschaften bei Mindestbeteiligung des Stifters von 25 Prozent am Nennkapital (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), die einer Unternehmensstiftung übertragen werden<sup>19</sup>. Nach § 13a Abs. 1 ErbStG wird das begünstigte Vermögen zu 85 Prozent von der Erbschaftsteuer befreit (sog. Verschonungsabschläge). Auf die restlichen 15 Prozent des steuerpflichtigen Vermögens findet ein Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG Anwendung.

Mit Blick auf Steuerklasse und Steuersatz unterfallen Zuwendungen an eine rechtsfähige Stiftung der (ungünstigen) Steuerklasse 3 (§ 15 Abs. 1 ErbStG), wobei ein Freibetrag von 20.000 Euro in Abzug zu bringen ist (§ 16 Abs. 1 ErbStG)<sup>20</sup>. Der Steuersatz selbst beläuft sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG auf 30 Prozent bzw. 50 Prozent, ab einem steuerpflichtigen Erwerb von mehr als 6 Mio. Euro.

Steuerschuldner der Erbschaftsteuer ist nach § 20 Abs. 1 ErbStG im Falle der Errichtung der Stiftung von Todes wegen die Stiftung, während bei Errichtung zu Lebzeiten im Wege einer Schenkung Stifter und Stiftung Gesamtschuldner sind.

#### 2.1.2. Ertragsteuer

Zuwendungen an die Unternehmensstiftung unterfallen auf Seiten der Stiftung nicht der Ertragsteuer<sup>21</sup>. Mit Blick auf eine Ertragsbesteuerung auf Seiten des Stifters ist grundsätzlich auf die Übertragung von Vermögenswerten als Veräußerung abzustellen. Dabei kann das durch das Stiftungsgeschäft vom Stifter auf die Unternehmensstiftung übergehende Vermögen zur Aufdeckung stiller Reserven<sup>22</sup> beim Stifter führen. Ein dadurch realisierter Veräußerungsgewinn unterliegt der Besteuerung<sup>23</sup>.

Werden Teile des Privatvermögens vom Stifter auf die Unternehmensstiftung übertragen, so ist dies in aller Regel keine steuerpflichtige Veräußerung, da das Privatvermögen zumeist ohne Gegenleistung auf die Unternehmensstiftung übertragen und somit kein Gewinn realisiert wird.

---

19 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 21.

20 Illing, Sebastian, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 48 2019, Stiftung Rn. 31.

21 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 21.

22 D.h. der Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert.

23 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 21.

---

Bei ausnahmsweiser entgeltlicher Übertragung können die Veräußerungstatbestände der §§ 17, 20 und 23 EStG einschlägig sein<sup>24</sup>.

Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an die Unternehmensstiftung führen hingegen zur Realisierung eines steuerpflichtigen Gewinns (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Die Zuwendung wird dabei als Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG gewertet. Der steuerpflichtige Gewinn errechnet sich aus der Differenz zwischen dem bisherigen steuerlichen Buchwert bei Stifter und dem Wertansatz bei der Stiftung als Empfänger. Durch die Realisierung stiller Reserven erfolgt daher eine Besteuerung mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer beim Stifter<sup>25</sup>.

Eine Ausnahme gilt jedoch, wenn aus dem Betriebsvermögen unentgeltlich nach § 6 Abs. 3 EStG Betrieb, Teilbetrieb oder der Anteil als Mitunternehmer vom Stifter auf die Unternehmensstiftung übertragen werden. In diesem Fall führt die unentgeltliche Übertragung nicht zu einer Gewinnrealisierung<sup>26</sup>.

### 2.1.3. Umsatzsteuer

Eine Besteuerung mit Umsatzsteuer knüpft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG an „Lieferungen oder sonstige Leistungen an, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt“. Die Errichtung einer Unternehmensstiftung würde somit dann einen steuerbaren Umsatz darstellen, wenn der Stifter als Unternehmer gewerblich oder beruflich tätig ist (§ 2 Abs. 1 UStG) und die Stiftung als Lieferung oder Leistung entgeltlich erfolgt. Da das Kriterium der Entgeltlichkeit bei Zuwendung an die Unternehmensstiftung zumeist nicht vorliegt, wäre im Grundsatz nicht von einem steuerbaren Umsatz auszugehen, mithin unterliegt das gestiftete Vermögen keiner Umsatzsteuer<sup>27</sup>.

Allerdings sind steuerliche Besonderheiten bei einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG sowie bei der Entnahme von Vermögensgegenständen aus einem Unternehmen des Stifters nach § 3 Abs. 1b UStG zu beachten<sup>28</sup>.

Werden Vermögensgegenstände aus einem Unternehmen des Stifters entnommen und erfolgt die Übertragung an die Unternehmensstiftung anschließend unentgeltlich, so wird dies nach § 3 Abs.

---

24 Krampe, Iris, „Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen“, in Junior Management Science 3(3) (2018), S.62.

25 Krampe, Iris, „Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen“, in Junior Management Science 3(3) (2018), S.62.

26 Ehmcke, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 6 EStG, Rn. 1228.

27 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 24.

28 Schiffer, Jan, Pruns, Matthias, Steuerliche Aspekte der Unternehmensnachfolge mit Stiftungen, NWB, 2012, S. 11317.

1b Nr. 1, Nr. 3 UStG umsatzsteuerrechtlich einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. In der Folge kommt es zu einer Besteuerung<sup>29</sup>.

Im Falle einer sog. Geschäftsveräußerung, d.h. es wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet, erfolgt nach § 1 Abs. 1a UStG keine Besteuerung mit Umsatzsteuer. Somit fällt bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs auf eine Stiftung keine Umsatzsteuer an<sup>30</sup>.

Schuldner der Umsatzsteuer in Höhe von 19 Prozent (§ 12 Abs. 1 UStG) ist nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der Stifter als Unternehmer.

#### 2.1.4. Grunderwerbsteuer

Enthält das vom Stifter auf die Unternehmensstiftung übertragene Vermögen inländische Immobilien, so unterfällt die Übertragung als Erwerbsvorgang grundsätzlich nach § 1 Abs. 1 Nr. 2, 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Allerdings ist zu beachten, dass im Falle der unentgeltlichen Grundstücksübertragung auf die Unternehmensstiftung die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 3 Nr. 2 GrEStG eingreift. Handelt es sich also um einen erbschaft- oder schenkungsteuerbaren Vorgang, so ist dieser Grunderwerbsteuerbefreit<sup>31</sup>. Für den Fall der entgeltlichen Übertragung der Immobilie greift demnach die Grunderwerbsteuerpflicht mit einem Steuersatz von 3,5 Prozent (§ 11 Abs. 1 GrEStG).

Schuldner der Grunderwerbsteuer sind nach § 13 Nr. 1 GrEStG, § 44 Abs. 1 AO Stifter und Unternehmensstiftung gesamtschuldnerisch.

#### 2.2. Besteuerung während der laufenden Tätigkeit der Unternehmensstiftung

Privatnützige Unternehmensstiftungen unterfallen während ihrer laufenden Tätigkeit als juristische Personen des Privatrechts grundsätzlich der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Der Besteuerung unterliegt nach § 7 Abs. 1 KStG das zu versteuernde Einkommen, welches sich nach den Vorschriften des EStG ermittelt (§ 8 Abs. 1 KStG). Dabei sind bei privatnützigen Unternehmensstiftungen grundsätzlich Einkünfte aus allen Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG möglich<sup>32</sup>. Der Körperschaftsteuersatz beträgt nach § 23 Abs. 1 KStG 15 Prozent des zu versteuernden Einkommens. Zu beachten ist der Abzug eines Freibetrags in Höhe von 5000 Euro für be-

---

29 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 24.

30 Schiffer, Jan, Pruns, Matthias, Steuerliche Aspekte der Unternehmensnachfolge mit Stiftungen, NWB, 2012, S. 11317.

31 Krampe, Iris, „Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen“, in Junior Management Science 3(3) (2018), S.62.

32 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 26.

stimmte Körperschaften nach § 24 Satz 1 KStG, den die Unternehmensstiftung in Anspruch nehmen kann<sup>33</sup>. Ein Abzugsverbot besteht jedoch bei Stiftungen für solche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erfüllung von Zwecken nach dem Stiftungsgeschäft oder der Satzung entstanden sind (§ 10 Nr. 1 KStG)<sup>34</sup>.

Besteht das Einkommen einer privatnützigen Unternehmensstiftung - wie häufig - aus Gewinnen aus einer gewerblichen Betätigung (betriebliche Einkünfte), so handelt es sich bei diesen Einkünften um solche aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG. Gleiches gilt für Gewinnanteile aus der Beteiligung einer Unternehmensstiftung als Mitunternehmerin an Personengesellschaften<sup>35</sup>.

Erzielt die Unternehmensstiftung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG<sup>36</sup> (z.B. Dividenden), so bleiben diese nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Betracht und sind somit steuerbefreit<sup>37</sup>. Nach § 8b Abs. 5 KStG werden allerdings 5 Prozent der genannten Einkünfte aus Kapitalvermögen als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben mit der Körperschaftsteuer besteuert<sup>38</sup>.

Weiterhin ist zu beachten, dass - im Falle einer gewerblich tätigen Unternehmensstiftung - die im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit ausgeführten Lieferungen und Leistungen der Besteuerung mit der Umsatzsteuer unterliegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)<sup>39</sup>.

### **3. Besonderheiten bei der Besteuerung von Familienstiftungen**

Familienstiftungen spielen in der Unternehmensnachfolge eine besondere Rolle, da diese Form der Stiftung dem Stifter die Möglichkeit bietet, mit der Übertragung des Firmenvermögens auf die Familienstiftung das Unternehmen auf Dauer als Einkunftsquelle für die Familie zu erhalten. Die Familienstiftung ermöglicht insoweit - anders als die gemeinnützige Unternehmensstiftung - die

---

33 Illing, Sebastian, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 48 2019, Stiftung Rn. 34.

34 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 26.

35 Krampe, Iris, „Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen“, in Junior Management Science 3(3) (2018), S.63.

36 § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9, 10a EStG.

37 Krampe, Iris, „Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen“, in Junior Management Science 3(3) (2018), S.63.

38 Rengers, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 8b KStG, Rn. 165.

39 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 31.

Einsetzung von Familienmitgliedern als Destinatäre<sup>40</sup>. Andererseits braucht den Familienmitgliedern der Zugriff auf die Substanz des Unternehmens nicht ermöglicht zu werden<sup>41</sup>.

Familienstiftungen können in der Form von Unternehmensträger- oder Unternehmensbeteiligungsstiftungen bestehen oder auch als Doppelstiftung als Verbindung von privatnütziger Familienstiftung mit gemeinnütziger Stiftung ausgestaltet sein<sup>42</sup>.

Eine Legaldefinition der Familienstiftung im erbschaftsteuerrechtlichen Sinn findet sich in § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, wonach es sich um eine solche Stiftung handelt, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden ist. Wesentlich ist das Interesse dann, wenn der Stifter oder die Familienangehörigen insgesamt zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind<sup>43</sup>. Treten weitere Umstände hinzu, wie z.B. der wesentliche Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Familienstiftung, soll laut Finanzverwaltung schon ein Anfalls- und Bezugsrecht von mehr als 25 Prozent genügen<sup>44</sup>. Die Familienstiftung dient damit regelmäßig dem wirtschaftlichen Interesse der begünstigten Familienmitglieder<sup>45</sup>.

Die Familienstiftung ist daher in aller Regel eine privatnützige Stiftung, da sie mit der Familie die Begünstigung eines abgegrenzten Personenkreises bezweckt, ihr mithin die Voraussetzung der Förderung der Allgemeinheit nach § 52 Abs. 1 AO für eine Anerkennung als gemeinnützig fehlt<sup>46</sup>.

Die Besteuerung von privatnützigen Familienstiftungen richtet sich im Grundsatz nach den allgemeinen Regeln für privatnützige Unternehmensstiftungen<sup>47</sup>. Insoweit wird auf die Ausführungen unter Gliederungspunkt 2 verwiesen. Besonderheiten gelten jedoch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht auf die im Folgenden eingegangen wird.

---

40 Ihle, Jörg, „Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge“, RNotZ, 2009, S. 571.

41 Ihle, Jörg, „Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge“, RNotZ, 2009, S. 632.

42 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 14.

43 Vogt, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 15 AStG, Rn. 61.

44 Erkis/Thonemann-Micker, BeckOK ErbStG § 15, Rn. 95.

45 Weitemeyer, Münchner Kommentar zum BGB, 8. Auflage 2018, § 80, Rn. 177.

46 Vogt, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 15 AStG, Rn. 61.

47 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 41.

### 3.1. Besteuerung bei der Errichtung einer Familienstiftung

Die Vermögensübertragung auf eine Familienstiftung bei ihrer Errichtung unterfällt der Erbschaft- und der Schenkungsteuer (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG; § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG).

Dabei gilt für die Errichtungsbesteuerung der Familienstiftung ein Steuerprivileg. So ist nach § 15 Abs. 2 ErbStG für die Einordnung in die Steuerklassen - nicht auf die für juristische Personen geltende Steuerklasse 3 abzustellen - sondern auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Stifter und des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten (Begünstigter oder Anfallsberechtigter). Es wird daher sowohl für die Steuerklasse also auch für Freibeträge (§ 16 ErbStG) die Steuerklasse des entferntest Bezugsberechtigten zugrunde gelegt<sup>48</sup>. Werden von der Stiftung z.B. Ehegatte und Kinder des Stifters begünstigt, so ist mit Blick auf die Errichtungsbesteuerung auf die Steuerklasse 1 abzustellen. Die Finanzverwaltung berücksichtigt dabei nicht nur lebende Bezugsberechtigte, sondern auch künftige Berechtigte, die der Satzung zufolge erst in nachfolgenden Generationen in den Genuss der Stiftungsleistungen kommen können<sup>49</sup>.

Voraussetzung für die Gewährung des Steuerprivilegs ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, dass die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im oben dargestellten Sinne errichtet ist.

### 3.2. Laufende Besteuerung der Familienstiftung

Bei der laufenden Besteuerung der Familienstiftung ist die sog. Erbersatzsteuer zu beachten. Diese sieht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG alle 30 Jahre die Besteuerung des Vermögens einer Familienstiftung vor. Voraussetzung ist auch hier, dass die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im oben dargestellten Sinne errichtet ist<sup>50</sup>. Hintergrund der Erbersatzsteuer ist es zu verhindern, dass das Vermögen auf Dauer der Erbschaftsteuer entzogen wird, d.h. dass sich über den Generationswechsel hinweg „steuerfreies“ Vermögen ergibt, weil es im Stiftungsvermögen der Familienstiftung gebunden ist<sup>51</sup>.

Im Einzelnen wird bei der Erbersatzsteuer ein fiktiver Erbübergang des Vermögens von einer Person auf die nächste Generation, bestehend zwei Personen der Steuerklasse 1, vorgesehen<sup>52</sup>. Mit Blick auf diese Fiktion wird auch der Steuersatz so gewählt, als würde das Vermögen in zwei selbständig zu steuernde Vermögensteile zerfallen. Die Steuer ist daher nach § 15 Abs. 2 Satz 3

---

48 Milatz in Burandt/Rojahn, Erbrecht 3. Auflage 2019, § 15 ErbStG, Rn. 9.

49 Milatz in Burandt/Rojahn, Erbrecht 3. Auflage 2019, § 15 ErbStG, Rn. 9.

50 Milatz in Burandt/Rojahn, Erbrecht 3. Auflage 2019, § 1 ErbStG, Rn. 9.

51 Krampe, Iris, „Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen“, in Junior Management Science 3(3) (2018), S.63.

52 Milatz in Burandt/Rojahn, Erbrecht 3. Auflage 2019, § 1 ErbStG, Rn. 7; Hannes/Holtz in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG 17. Auflage 2018, § 15 ErbStG, Rn. 29.

2. HS. ErbStG nach dem Prozentsatz der Steuerklasse 1 zu berechnen, der auf die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens entfällt<sup>53</sup>. Für die Erbersatzsteuer sieht § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG dabei die Gewährung des doppelten Kinderfreibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vor. Steuerschuldner der Erbersatzsteuer ist die Familienstiftung (§ 20 Abs. 1 ErbStG)<sup>54</sup>.

#### 4. Besteuerung der gemeinnützigen Unternehmensstiftung

Mit der Ausgestaltung einer Unternehmensstiftung als gemeinnützige Stiftung im Zuge der Unternehmensnachfolge sind zahlreiche einzelgesetzliche Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen verbunden. Wesentlicher Nachteil beim Übergang der Unternehmensbeteiligung auf eine gemeinnützige Stiftung ist, dass für den Stifter damit die Verfügungsgewalt über das Unternehmensvermögen verloren geht. Die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts setzen insoweit voraus, dass das Vermögen und Erträge der Stiftung nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden<sup>55</sup>.

##### 4.1. Gemeinnützigkeit als materielle Voraussetzung der Steuervergünstigungen

Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 AO greifen steuerbegünstigte Zwecke dann ein, wenn ein Gesetz eine Steuervergünstigung an die ausschließliche, unmittelbare und gemeinnützige Zweckverfolgung durch eine Körperschaft, also auch eine (Unternehmens)Stiftung, knüpft.

Gemeinnützige Zwecke verfolgt eine Unternehmensstiftung dann, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine Liste aller als gemeinnützig anerkannter Zwecke findet sich in § 52 Abs. 2 AO. Wesentlich für das Kriterium der Förderung der Allgemeinheit ist, dass der betroffene Personenkreis - anders als etwa bei der oben dargestellten privatnützigen Familienstiftung - nicht abgeschlossen ist (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO).

Mit Blick auf die Verwendung des Einkommens der Stiftung für gemeinnützige Zwecke sind die Grundsätze der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit zu erfüllen (§§ 55 bis 57 AO). Das Kriterium der Selbstlosigkeit setzt nach § 55 Abs. 1 AO voraus, dass in erster Linie keine eigenwirtschaftlichen Zwecke verfolgt werden. Dies bedeutet, dass nicht vorrangig eigene wirtschaftliche Interessen der Körperschaft oder die ihrer Mitglieder gefördert werden dürfen<sup>56</sup>.

Das Kriterium der Ausschließlichkeit nach § 56 AO setzt voraus, dass die Unternehmensstiftung „nur“ ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt. Ein Verstoß gegen die Ausschließlichkeit liegt dann vor, wenn die Stiftung nach ihrer Satzung auch nicht gemeinnützige

---

53 Hannes/Holtz in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Auflage 2018, § 15 ErbStG, Rn. 30.

54 Krampe, Iris, „Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen“, in Junior Management Science 3(3) (2018), S.63.

55 Ihle, Jörg, „Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge“, RNotZ, 2009, S. 625.

56 Gersch in Klein, AO, 14. Auflage 2018, § 55 AO, Rn. 2.

Zwecke verfolgt<sup>57</sup>. Schließlich müssen die gemeinnützigen Zwecke unmittelbar verfolgt werden, d.h. die Unternehmensstiftung muss bei der Verfolgung des Stiftungszwecks selbst tätig werden (§ 57 Abs. 1 AO)<sup>58</sup>.

Unvereinbar mit den Anforderungen der Gemeinnützigkeit ist daher die Unterstützung von Familienmitgliedern als eigenständiger Zweck in der Stiftungssatzung<sup>59</sup>. Insoweit sind allerdings die in § 58 AO statuierten Ausnahmen zu den genannten gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen zu beachten. Nach § 58 Nr. 6 AO wird die ausschließliche Verfolgung gemeinnütziger Zwecke und die damit verbundene Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Unternehmens(stiftung) bis zu einem Drittel ihres Einkommens für den angemessenen Unterhalt von Stifter und nächsten Angehörigen verwendet<sup>60</sup>.

#### 4.2. Formelle Voraussetzungen der Steuervergünstigungen

Die formellen Voraussetzungen der Steuervergünstigungen betreffen die Zweckverfolgung und Vermögensbindung (formelle Satzungsmaßigkeit) einerseits sowie die tatsächliche Geschäftsführung (materielle Satzungsmaßigkeit) andererseits<sup>61</sup>.

Mit Blick auf die formelle Satzungsmaßigkeit sieht § 59 AO vor, dass sich aus der Stiftungssatzung der gemeinnützige Zweck sowie dessen ausschließliche und unmittelbare Verfolgung ergeben müssen. Die §§ 60 Abs. 1 und 61 Abs. 1 AO fordern weiterhin die Bestimmtheit der Satzung sowie die Verankerung des Grundsatzes der Vermögensbindung in der Satzung. Letzteres bedeutet, dass das Vermögen bei Auflösung der Stiftung oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks einem steuerbegünstigten Zweck gewidmet sein muss. Bei Verletzung der satzungsmäßigen Vermögensbindung kann es zur rückwirkenden Aufhebung der Steuervergünstigung und zur nachträglichen Besteuerung etwa von Gewinnen aus Zweckbetrieben, Überschüssen aus Vermögensverwaltung, etc. kommen<sup>62</sup>.

Betreffend die materielle Satzungsmaßigkeit sieht § 63 Abs. 1 AO vor, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Unternehmensstiftung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten, gemeinnützigen Zwecke gerichtet ist.

---

57 Koenig, in Koenig AO, 3. Auflage 2014, § 56 AO, Rn. 1.

58 Koenig, in Koenig AO, 3. Auflage 2014, § 57 AO, Rn. 2.

59 Ihle, Jörg, „Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge“, RNotZ, 2009, S. 627.

60 Koenig, in Koenig AO, 3. Auflage 2014, § 58 AO, Rn. 14.

61 Müller, Matthias, „Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt“, in Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113, Juli 2011, S. 36.

62 Koenig, in Koenig AO, 3. Auflage 2014, § 61 AO, Rn. 7ff.

### 4.3. Steuerbefreiungen für die gemeinnützige Unternehmensstiftung

#### 4.3.1. Besteuerung bei Errichtung der gemeinnützigen Unternehmensstiftung

Die Vermögensübertragung an die gemeinnützige Unternehmensstiftung bei ihrer Errichtung ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Stiftung nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung im Zeitpunkt der Zuwendung und für mindestens 10 Jahre danach mit ihrem Vermögen gemeinnützige Zwecke fördert.

Im Rahmen der Unternehmensnachfolge können daher Unternehmensanteile erbschaft- und schenkungsteuerfrei an die gemeinnützige Stiftung übertragen werden. Soweit ein Erbe oder der Beschenkte die Unternehmensanteile zunächst steuerpflichtig erworben hat, kann er nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ErbStG rückwirkend von der Besteuerung befreit werden, wenn er die Anteile innerhalb von 24 Monaten nach dem Erbfall oder der Schenkung an eine gemeinnützige Stiftung überträgt<sup>63</sup>.

Erfolgen Zuwendungen an die Stiftung aus dem Betriebsvermögen, so entsteht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG keine steuerpflichtige Gewinnrealisation durch Aufdeckung stiller Reserven auf Seiten des Zuwendenden, wenn der Gegenstand unmittelbar nach seiner Entnahme der gemeinnützigen Unternehmensstiftung unentgeltlich zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b Abs. 1 Satz EStG) überlassen wird.<sup>64</sup>

#### 4.3.2. Besteuerung der laufenden Tätigkeit der gemeinnützigen Unternehmensstiftung

Für die Besteuerung der laufenden Tätigkeit von gemeinnützigen (Unternehmens)stiftungen ist grundsätzlich zwischen vier unterschiedlichen Einkommens- und Ausgabensphären zu unterscheiden (sog. Vier-Sphären-Modell). Diese bestehen in dem „ideellen Bereich“, dem „steuerfreien wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ (sog. Zweckbetrieb), dem „steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ sowie der „reinen Vermögensverwaltung“. Für Einkommen aus dem ideellen Bereich, Erträgen aus Vermögensverwaltung und aus Zweckbetrieben gilt im Grundsatz Steuerfreiheit. Einkommen aus der Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs hingegen unterliegt der partiellen Steuerpflicht<sup>65</sup>.

### 4.4. Spendenabzug beim zuwendenden Stifter

Auf Seiten des Stifters können Zuwendungen an eine gemeinnützige Unternehmensstiftung steuermindernd als Spende in Abzug gebracht werden. Der Spendenabzug kann von natürlichen Personen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften geltend gemacht werden.

Erfolgt die Zuwendung durch eine natürliche Person so ist die Spendenabzugsnorm des § 10b EStG einschlägig; die Zuwendungen können als abziehbare Sonderausgaben nach § 2 Abs. 4 EStG

---

63 Milatz in Burandt/Rojahn, Erbrecht 3. Auflage 2019, § 29 ErbStG, Rn. 11.

64 Ihle, Jörg, „Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge“, RNotZ, 2009, S. 625.

65 Illing, Sebastian, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 48 2019, Stiftung, Rn. 43.

im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden. Bei Personen- und Kapitalgesellschaften wird durch die Zuwendung der gewerbsteuerliche Gewinn um die Spende vermindert bzw. ist die Spende körperschaftsteuerlich eine abziehbare Aufwendung. Entsprechende Spendenabzugsnormen sind bei Personengesellschaften § 10b EStG und § 9 Nr. 5 GewStG, bei Kapitalgesellschaften § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG.

Zuwendungen im Sinne der Vorschriften sind Spenden und Mitgliedsbeiträge, die grundsätzlich unentgeltlich und freiwillig zu erbringen sind<sup>66</sup>. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist stets, dass die Zuwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der AO geleistet und verwendet wird (§§ 52 bis 54 AO)<sup>67</sup>.

Der Abzugsbetrag wird dabei durch zwei alternative Höchstbeträge begrenzt. Der erste Höchstbetrag beträgt 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte, der zweite Höchstbetrag beträgt 4 Promille der gesamten Umsätze i.S.d. UStG und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)<sup>68</sup>.

Bei Zuwendungen von natürlichen Personen in den Vermögensstock einer gemeinnützigen Stiftung ist gegenüber den dargestellten generellen Regelungen die Möglichkeit eines erweiterten Spendenabzugs nach § 10b Abs. 1a EStG als Sonderregelung zu beachten. Die Regelung greift sowohl bei Spenden anlässlich der Neugründung einer Stiftung, als auch für Spenden in den Vermögensstock bereits seit über 12 Monaten bestehender Stiftungen<sup>69</sup>.

Eine Zuwendung in den Vermögensstock der Stiftung betrifft Vermögenswerte, die anlässlich der Errichtung der Stiftung zugewendet werden und nicht zum Verbrauch bestimmt sind oder die nach Errichtung der Vermögensausstattung zugutekommen<sup>70</sup>. Liegen diese Voraussetzungen vor, so bestimmt § 10b Abs. 1 a EStG, dass die Zuwendungen innerhalb eines Zehnjahreszeitraums bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. Euro (bzw. 2 Mio. Euro bei Ehegatten) in Abzug gebracht werden können. Der erweiterte Spendenabzug kann zusätzlich zum dargestellten allgemeinen Spendenabzug geltend gemacht werden.<sup>71</sup>

---

66 Brandl, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 10 b EStG, Rn. 17, 18.

67 Brandl, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 10 b EStG, Rn. 16.

68 Brandl, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 10 b EStG, Rn. 55, 56.

69 Brandl, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 10 b EStG, Rn. 80.

70 Brandl, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 10 b EStG, Rn. 83.

71 Brandl, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 148. EL Juli 2019, § 10 b EStG, Rn. 84.

## 5. Doppelstiftungen

Die Doppelstiftung ist eine besondere Gestaltungsform der Stiftung und kombiniert die privatnützige Familienstiftung mit der gemeinnützigen Stiftung. Die gemeinnützige Stiftung und die Familienstiftung sind dabei an einer oder mehreren Gesellschaft(en) beteiligt. Es handelt sich daher stets um eine Beteiligungsträgerstiftung<sup>72</sup>, wobei als Beteiligungsgesellschaft sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften bzw. auch eine Holding in Betracht kommen können<sup>73</sup>.

Mit einer Doppelstiftung wird das Ziel verfolgt, die Vorteile beider Stiftungsarten miteinander zu verbinden. Dies gilt insbesondere, wenn weder eine rein privatnützige Familienstiftung wegen der mit ihr einhergehenden Erbschaftsteuer, noch eine reine gemeinnützige Unternehmensstiftung im Hinblick auf die Versorgungsinteressen der Familie in Betracht kommen<sup>74</sup>. Der wesentliche Vorteil der Doppelstiftung liegt in einer Minimierung der Steuerlast<sup>75</sup>.

Da die gemeinnützige Stiftung bei ihrer Errichtung sowohl von der Schenkung- als auch von der Erbschaftsteuer bzw. auch der späteren Erbersatzsteuer befreit ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG), wird häufig eine Konstruktion gewählt, bei der die gemeinnützige Stiftung eine Mehrheit am Vermögen der Beteiligungsgesellschaft(en) hält, während die privatnützige Familienstiftung nur in geringem Umfang am Gesellschaftsvermögen beteiligt ist. Gleichzeitig ist es möglich, der privatnützigen Familienstiftung eine Mehrheit bei den Stimmrechten einzuräumen, die den Einfluss der Familie auf die Unternehmensführung sichert, während die gemeinnützige Stiftung keine entsprechenden Stimmrechte besitzt<sup>76</sup>.

Die Besteuerung der privatnützigen Familienstiftung erfolgt nach den dargestellten allgemeinen Regelungen. Die Übertragung von Vermögen auf die Familienstiftung anlässlich ihrer Errichtung unterliegt also der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht. Sofern Betriebsvermögen auf die privatnützige Familienstiftung übertragen wird, können die steuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, b ErbStG sowohl bei der Errichtung der Stiftung als auch im Rahmen der Erbersatzsteuer berücksichtigt werden<sup>77</sup>.

\*\*\*

---

72 Werner, Rüdiger, „Die Doppelstiftung“, ZEV 2012, S. 245.

73 Ihle, Jörg, „Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge“, RNotZ, 2009, S. 635.

74 Ihle, Jörg, „Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge“, RNotZ, 2009, S. 635.

75 Werner, Rüdiger, „Die Doppelstiftung“, ZEV 2012, S. 244.

76 Ihle, Jörg, „Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge“, RNotZ, 2009, S. 635.

77 Werner, Rüdiger, „Die Doppelstiftung“, ZEV 2012, S. 248.