

Die Familienstiftung

In Deutschland gibt es derzeit etwa 600 Familienstiftungen. Die Familienstiftung ist keine eigenständige Stiftungsart, sondern eine Unterart der rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts. Dieser Beitrag beschreibt die wichtigsten Besonderheiten der Familienstiftung, stellt die aktuellen Reformüberlegungen dar und gibt einen Ausblick auf die österreichische Privatstiftung.

Eine einheitliche Definition der Familienstiftung gibt es nicht, da die Stiftungsgesetze der Länder und die Steuergesetze jeweils eigene Wege gehen. Allen Definitionen gemeinsam ist jedoch, daß zumindest überwiegend bestimmte Familien begünstigt werden müssen. Unterschiede bestehen im Hinblick auf

- die Art der Begünstigung, nämlich ob diese materieller Art sein muß (so im Stiftungssteuerrecht) oder bereits eine immaterielle Begünstigung ausreicht (so im Stiftungszivilrecht) und
- den Umfang der Familienbegünstigung im Rahmen des gesamten Stiftungszwecks bzw. der tatsächlichen Geschäftsführung (mehr als 50% bis 100%).

Besonderheiten im Stiftungszivilrecht

Die Stiftungen haben ihre gesetzliche Grundlage in den §§ 80 bis 88 BGB. Im übrigen unterliegt das Stiftungsrecht der Gesetzgebungskompetenz der einzelnen Bundesländer, die jeweils ein eigenes Stiftungsgesetz erlassen haben (Ausnahmen: In Hamburg gilt das Aus-

führungsgesetz zum BGB, in Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen das Stiftungsgesetz der ehemaligen DDR aus dem Jahr 1990).

Die Familienstiftung ist in 12 Bundesländern als Sonderform der Stiftung gesetzlich geregelt. Lediglich vier Bundesländer, nämlich das Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen, verzichten auf Sonderregelungen für die Familienstiftung. Brandenburg hat als einziges Bundesland die reine Familienstiftung, also eine Stiftung, die ausschließlich dem Wohle bestimmter Familien dient, für unzulässig erklärt.

Tabelle 1: Die in den Stiftungsgesetzen der Bundesländer enthaltenen Sonderregelungen für die Familienstiftung betreffen zwei Bereiche, nämlich die Genehmigung der Stiftungserrichtung und die Ausübung der staatlichen Stiftungsaufsicht.

Tabelle 1: Definition der Familienstiftung im Stiftungszivilrecht

Überwiegende Familienbegünstigung	Berlin, Brandenburg, Bremen, Hamburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein
Ausschließliche Familienbegünstigung	Baden-Württemberg, Bayern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen

Tabelle 2: Genehmigungsbeschränkungen für Familienstiftungen

Erfordernis eines wichtigen Grundes	Bayern
Satzungsmäßige Verankerung eines Aufsichtsorgans	Berlin
Keine ausschließliche Familienbegünstigung	Brandenburg
Vermögen des Stifters oder dessen Verwendung darf nicht gesetzlich vorgeschriebener Kontrollen oder Publizität entzogen werden	Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen
Hauptzweck der Stiftung darf nicht in Betrieb oder Verwaltung eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens bestehen (Kann-Bestimmung)	Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen

Genehmigungsbeschränkungen bei der Errichtung

Die Familienstiftung bedarf als rechtsfähige Stiftung zu ihrer Entstehung einer staatlichen Genehmigung, die üblicherweise von den mittleren Verwaltungsbehörden (Bezirksregierungen) erteilt wird. Die Erteilung dieser Genehmigung liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde (sog. Konzessionssystem). Fünf Bundesländer haben in ihren Stiftungsgesetzen für Familienstiftungen strengere Genehmigungsvoraussetzungen vorgesehen als für andere Stiftungen.

Tabelle 2: Die Genehmigungsbeschränkungen reichen von einer Mißbrauchskontrolle bis zum Verbot der reinen Familienstiftung (so in Brandenburg und faktisch auch in Bayern). Unabhängig hiervon besteht in den einzelnen Bundesländern eine unterschiedliche Genehmigungspraxis, da

Dr. Martin Sorg

WP/StB,
Partner der Anwaltssozietät
Dr. Binz & Partner,
Stuttgart



das Konzessionssystem den Stiftungsbehörden einen weiten Ermessensspielraum bei der Genehmigungsentcheidung einräumt. Insbesondere bei unternehmensverbundenen Familienstiftungen sind die Anforderungen an die Genehmigungsfähigkeit in hohem Maße davon abhängig, welches Bundesland für den Stiftungssitz gewählt wird, ja teilweise sogar davon, welche örtliche Behörde in dem jeweiligen Bundesland für den Genehmigungsantrag zuständig ist.

Erleichterungen bei der Stiftungsaufsicht

Als Korrelat für die fehlenden Eigentümerinteressen unterliegen Stiftungen im allgemeinen einer laufenden Stiftungsaufsicht, die sicherstellen soll, daß die Stiftung im Einklang mit Gesetz und Satzung verwaltet wird. Bei dieser laufenden Stiftungsaufsicht handelt es sich allerdings um eine reine Rechtsaufsicht; eine Fachaufsicht (Zweckmäßigkeitkontrolle) findet nicht statt. Zur Erfüllung ihrer Aufsichtspflichten stehen den Stiftungsbehörden insbesondere Informationsrechte, Beanstandungs- und Anordnungsrechte sowie Genehmigungsvorbehalte nebst verschiedener Zwangsmittel zur Verfügung.

Familienstiftungen sind, da bei ihnen zwischen den Familienmitgliedern als Destinatären und den Organen der Stiftung in der Regel eine besonders enge Beziehung besteht, in den meisten Bundesländern von der laufenden Stiftungsaufsicht ganz oder teilweise befreit. Die Erleichterungen reichen vom Wegfall der Verpflichtung zur Einreichung der Jahresrechnungen (Bremen, Hamburg) bis zum vollständigen Wegfall der laufenden Stiftungsaufsicht (Bayern).

Tabelle 3: Die in den Stiftungsgesetzen der Bundesländer vorgesehenen Erleichterungen bei der staatlichen Stiftungsaufsicht sind sicherlich ein Vorteil der Familienstiftung. Der Stifter sollte allerdings bei der Formulierung der Satzung darauf achten, daß durch die Erleichterungen bei der Stiftungsaufsicht in der Familienstiftung kein Machtvakuum entsteht, weil es nie-

manden mehr gibt, der die ordnungsgemäße Geschäftsführung durch den Vorstand der Stiftung überwacht. In der Praxis empfiehlt es sich deshalb, entweder ein Aufsichtsorgan (z.B. Aufsichtsrat) zu installieren oder der Familie, z.B. in Form eines Familienrats, einen gewissen Einfluß in der Stiftung einzuräumen.

Besonderheiten im Stiftungssteuerrecht

Die Erträge der Stiftung werden mit 40 % Körperschaftsteuer besteuert. Dies gilt unabhängig davon, ob die Erträge von der Familienstiftung thesauriert oder an die Destinatäre ausgeschüttet werden, da satzungsmäßige Ausschüttungen bei den Empfängern von der Einkommensteuer befreit sind (§ 22 Nr. 1 Satz 2 EStG). Eine steuerliche Sonderbehandlung erfährt die Familienstiftung bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und im Außensteuergesetz.

Um die Anlage von deutschem Vermögen in ausländischen Familienstiftungen zu erschweren, wird durch § 15 AStG das Vermögen und das Einkommen einer solchen Stiftung dem deutschen Stifter, ersatzweise den deutschen Destinatären steuerlich zugerechnet. Familienstiftungen im Sinne dieses Gesetzes sind Stiftungen, bei denen der Stifter und dessen Familie zu mehr als 50 % begünstigt sind.

Die Familienstiftung im Erbschaftsteuerrecht

Die Vermögensübertragung auf eine Stiftung ist erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtig. Im Erbschaftsteuerrecht liegt eine Familienstiftung vor, wenn sie wesentlich im Interesse bestimmter Familien errichtet ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 15 Abs. 2 ErbStG). Diese Voraussetzung ist nach der Rechtsprechung erfüllt, wenn das Wesen der Stiftung darin besteht, es bestimmten Familien zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten Zwecken zugänglich ist, zu nutzen und die Stiftungserträge aus dem gebundenen Vermögen an sich zu ziehen. Inwieweit davon tatsächlich Gebrauch gemacht wird, ist nicht entscheidend.

Die Familienstiftung wird im Erbschaftsteuerrecht gegenüber der normalen, nicht steuerbefreiten Stiftung einerseits begünstigt, andererseits benachteiligt. Begünstigt wird sie bei der Stiftungerrichtung, indem bei der Ermittlung der Steuerklasse die Verwandtschaftsverhältnisse des Stifters zu den Destinatären berücksichtigt werden, wodurch seit der Neuregelung der Steuerklassen im Jahr 1997 regelmäßig die günstigste Steuerklasse I zur Anwendung kommt (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG mit Steuersätzen von max. 30 %). Dies gilt jedoch nicht für Vermögenszuwendungen an eine be-

Tabelle 3: Erleichterungen bei der Stiftungsaufsicht

Stiftungsaufsicht entfällt ganz	Bayern
Beschränkung auf Beachtung des öffentlichen Interesses	Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz
Beschränkung auf Sicherstellung der Handlungsfähigkeit der Stiftung	Berlin, Niedersachsen, Schleswig-Holstein
Zustimmungsvorbehalte entfallen	Baden-Württemberg, Brandenburg, Bremen
Beim Vorhandensein eines Aufsichtsorgans: Beschränkung auf Sicherstellung der Handlungsfähigkeit der Stiftung	Nordrhein-Westfalen
Verpflichtung zur Einreichung der Jahresrechnungen entfällt	Bremen, Hamburg

stehende Familienstiftung (sog. Zustiftungen); für diese bleibt es bei der ungünstigsten Steuerklasse III.

Auf der anderen Seite wird bei der Familienstiftung alle 30 Jahre ein Erbfall fingiert und deren Vermögen einer sog. Ersatz-Erbschaftsteuer unterworfen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Diese Ersatz-Erbschaftsteuer ist zwar ein eindeutiger Nachteil gegenüber der normalen Stiftung, nicht aber gegenüber dem natürlichen Erbgang, der letztlich ebenfalls dafür sorgt, daß Familienvermögen in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen der Erbschaftsteuer unterworfen wird. Bei genauerer Betrachtung ist die Ersatz-Erbschaftsteuer häufig sogar günstiger als die im natürlichen Erbgang anfallende Erbschaftsteuer. Zum einen fällt sie – exakt planbar – nur alle 30 Jahre an, während sich im statistischen Mittel der Generationswechsel in etwas kürzeren Zeitabständen vollzieht. Zum zweiten unterstellt die Ersatz-Erbschaftsteuer einen Vermögensanfall an zwei Abkömmlinge, worin aufgrund des progressiven Erbschaftsteuertarifs ein weiterer Vorteil liegt, da sich die durchschnittliche Kinderzahl eines deutschen Ehepaars inzwischen bei deutlich unter zwei eingependelt hat. Drittens kann die Ersatz-Erbschaftsteuer im Gegensatz zur normalen Erbschaftsteuer auf Wunsch auch verrentet werden, und zwar zu einem für ungesicherte Langfristkredite außerordentlich günstigen Zinssatz von 5,5 % (vgl. § 24 ErbStG).

Motive für eine Familienstiftung

Die Motive, aus denen heraus ein Stifter sich zur Errichtung einer Familienstiftung entschließt, sind vielfältig. In der Regel sind familiäre Gesichtspunkte ausschlaggebend, indem der Stifter z.B. ein gutes Familienverhältnis institutionalisieren oder einen Teil des Familienbesitzes als Ganzes erhalten möchte, zu dem er und seine Familie eine besonders enge Beziehung haben. Häufig ist dem Stifter auch daran gelegen, seine Familie in materieller Hinsicht dauerhaft abzusichern und z.B. jedem Abkömmling eine qualifizierte Ausbildung zukommen lassen zu können.

Derartige, über den Tod des Stifters hinaus langfristig angelegte Zielsetzungen lassen sich nur mit einer Familienstiftung erreichen, da die erbrechtlichen Instrumentarien, insbesondere Auflage und Testamentsvollstreckung, regelmäßig auf 30 Jahre begrenzt sind.

Unternehmensverbundene Familienstiftungen

Eine Familienstiftung läßt sich auch im Unternehmensbereich einsetzen. Im Vordergrund steht hier meist der Wunsch des Stifters, die Kontinuität seines Unternehmens, unabhängig vom Vorhandensein geeigneter Nachfolger aus dem Kreis seiner Familie, dauerhaft abzusichern, vielleicht sogar zu verewigen und damit sich selbst ein Denkmal zu setzen. Während bei allen anderen Unternehmensformen die Geschäftsführung zwangsläufig von den Anteilseignern bestellt wird, kann bei der Stiftung bestimmt werden, daß sich die Stiftungsorgane, die die Geschäftsleitung des Unternehmens bestellen, ausschließlich oder zumindest überwiegend aus familienfremden Fachleuten zusammensetzen haben, so daß eine qualifizierte, von Familieninteressen unabhängige Unternehmensleitung auf lange Sicht gewährleistet ist.

Leider sind bei unternehmensverbundenen Familienstiftungen gelegentlich Gestaltungen anzutreffen, die von stiftungsfremden Erwägungen geprägt sind, z.B. der Vermeidung gesetzlicher Mitbestimmungs- und Publizitätspflichten. Insbesondere die Unternehmensform der Stiftung & Co. KG, bei der sich eine häufig weitgehend vermögenslose Familienstiftung auf die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft beschränkt, hat die Familienstiftung seit Anfang der achtziger Jahre in Verruf gebracht. Es ist deshalb zu begrüßen, daß der Gesetzgeber im Zuge der Umsetzung der sog. GmbH & Co.-Richtlinie in deutsches Recht durch das sog. KapCoRiLiG die strengeren Rechnungs-, Prüfungs- und Offenlegungsvorschriften für Jahresabschlüsse auch auf die Stiftung & Co. KG erstreckt hat, ohne hierzu EG-rechtlich gezwungen gewesen zu sein.

Reformüberlegungen im Stiftungszivilrecht

Dem Bundesgesetzgeber liegen derzeit fünf Gesetzentwürfe aller im Bundestag vertretenen Parteien vor, die in erster Linie eine Liberalisierung des Steuerrechts für gemeinnützige Stiftungen betreffen. Vier Gesetzentwürfe, nämlich diejenigen der CDU/CSU-Fraktion und der FDP-Fraktion sowie der Bundesländer Baden-Württemberg und Hessen, streben außerdem eine Konkretisierung des Rechtsanspruchs auf Genehmigung der Stiftungserrichtung an, sei es durch die bloße Normierung eines „Rechts auf Stiftung“ (Gesetzentwurf Baden-Württemberg), sei es durch die Umstellung des Konzessionssystems auf das für die Vereine geltende Normativsystem (so die übrigen Gesetzentwürfe). Hierbei soll es jedoch beim Grundsatz der gemeinwohlorientierten Allzweckstiftung bleiben.

Die Rechtsunsicherheit bei der Genehmigung unternehmensverbundener Familienstiftungen soll beseitigt werden, indem ein Rechtsanspruch auf Genehmigung eingeführt wird, freilich mit der Maßgabe, daß sich die Tätigkeit der Stiftung nicht auf den Betrieb eines Handelsgewerbes beschränken und die Stiftung auch nicht persönlich haftender Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft sein darf.

Der Gesetzentwurf der die Bundesregierung tragenden Parteien beschränkt sich auf steuerrechtliche Maßnahmen und behält die Verbesserung der zivilrechtlichen Rahmenbedingungen für die Errichtung einer Stiftung ausdrücklich einer späteren Initiative vor. In einer informellen Vorfassung dieses Entwurfs war noch vorgesehen, die Zulässigkeit der Familienstiftung zwar im Gesetz selbst zu regeln, allerdings mit der Maßgabe, daß eine Familienstiftung längstens für 30 Jahre errichtet werden durfte. Wenn der Stiftungszweck vor Ablauf dieser Frist nicht geändert oder alle Begünstigten deren Fortsetzung für einen weiteren Zeitraum von längstens 30 Jahren zustimmten, sollte die

Familienstiftung automatisch erlöschen. Es bleibt abzuwarten, ob dieses Vorhaben, dem der Gedanke zugrunde liegt, daß dem deutschen Recht die Einrichtung eines dauerhaft familiär gebundenen Sondervermögens grundsätzlich fremd ist, wieder aufgegriffen wird.

Steuerreform 2000

Die derzeit im Bundestag beratene Steuerreform 2000 sieht eine ertragsteuerliche Gleichstellung der Familienstiftung mit der Kapitalgesellschaft vor. Dies bedeutet, daß die Erträge der Familienstiftung bei dieser mit 25% der Körperschaftsteuer unterliegen. Zuwendungen der Familienstiftung an ihre Destinatäre sollen bei diesen – anders als nach geltendem Recht – der Einkommensteuer unterworfen werden, allerdings nur mit dem halben Steuersatz. Die Steuerreform würde für thesaurierte Erträge zu einer deutlichen Steuersenkung führen (25 statt 40% heute), während sich bei Zuwen-

dungen an die Destinatäre eine geringfügig höhere Gesamt-Steuerbelastung ergäbe (rd. 42% statt 40%).

Die österreichische Privatstiftung

Der österreichische Gesetzgeber hat im Jahr 1993 sein Stiftungsrecht grundlegend reformiert und die Rechtsform der Privatstiftung geschaffen, die den Gemeinnützigkeitsgedanken völlig an den Rand schiebt und die benachbarten ausländischen Stiftungsgesetze, was die Privilegien anbelangt, teilweise deutlich übertreibt. Die Rechtsform der Privatstiftung hat sich seither auch für Ausländer regelrecht zum „Renner“ entwickelt.

Eine Privatstiftung kann zur Verfolgung jedes erlaubten, vom Stifter bestimmten Zweckes errichtet werden, nicht jedoch zur Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht. Der Stifter kann sich in der Stiftungserklärung

weitgehende Rechte vorbehalten, einschließlich einer Widerrufsmöglichkeit. Das Mindeststiftungsvermögen beträgt 1 Mio ATS (rd. 140 TDM) und muß nicht erhalten bleiben. Die Lebensdauer der Privatstiftung ist allerdings auf 100 Jahre begrenzt mit der Möglichkeit einmaliger Verlängerung um weitere 100 Jahre durch Beschluß der Destinatäre.

Die Übertragung des Vermögens auf eine Privatstiftung unterliegt der österreichischen Erbschaftsteuer, wobei unabhängig von der Höhe des Vermögens ein Pauschaltarif von 2,5 % maßgeblich ist. Dies gilt nicht nur für die Erstaussstattung der Stiftung, sondern anders als in Deutschland – auch für Nachstiftungen. Die Übertragung von in Deutschland belegtem Vermögen auf eine Privatstiftung ist gleichwohl nicht interessant, da in diesem Fall nicht nur zusätzlich deutsche Erbschaftsteuer nach der höchsten Steuerklasse III ausgelöst würde, sondern auch § 15 AStG zur Anwendung käme.

Vergütung von Stiftungsorganen: Maßstäbe und Grenzen

Angemessenheit der Organbezüge *(Teil 2)*

Nachdem in der letzten Ausgabe bereits erste Überlegungen zur Bestimmung dessen, was (noch) als „angemessen“ – nach derzeitiger Ansicht von Rechtsprechung und Finanzverwaltung – betrachtet wird, erfolgten, soll nachfolgend versucht werden, auf bisher weniger im Blickpunkt stehende Kriterien aufmerksam zu machen. Dabei wird im Hinblick auf eine „Modernisierung“ der Bemessungskriterien ein ökonomischer – Fremdvergleich und Wettbewerbsbeständigkeit – und ein pragmatischer – Auskunftsanfrage – Ansatz verfolgt werden.

Kosten professioneller (fremder) Dienstleister als Maßstab

Eine weitere Möglichkeit der Bestimmung wäre der Fremdvergleich zu Dienstleistern, beispielsweise zu den Ko-

sten der Vermögensverwaltung bei Banken. Die gemeinnützige Körperschaft kann in Anbetracht des zu verwaltenden Vermögens und unter Zugrundelegung der banküblichen Taxen feststellen, was sie die Vermögensverwaltung bei Banken kosten würde. Die Höhe von Vergütungen kann nicht beanstandet werden, solange der Personalaufwand, den die Körperschaft für die Verwaltung/Nutzung ihres Vermögens tätigt, geringer ist als der Betrag, den sie an einen Dritten bezahlen müßte. Es wäre widersinnig, wenn gemeinnützige Körperschaften kostenintensiv „outsourcing“ betreiben müßten und dabei am Ende – gemeinnützig zu verwendende – Mittel verloren gingen. In einem solchen Fall kann und muß für qualifiziertes Personal auch entsprechendes Honorarvolumen zur Verfügung stehen, weil nur so die begünstigten Zwecke, wenn auch mittel-

Rudolf Herfurth

Rechtsanwalt,
Partner der KPMG
Treuhand & Goerdeler
GmbH, Frankfurt/Main

Dr. Thomas Dehesselles

Rechtsanwalt,
KPMG Treuhand &
Goerdeler GmbH,
Frankfurt/Main