

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XXI
Literaturverzeichnis.....	XXIX
Einführung.....	1
A. Darstellung des Untersuchungsgegenstands	1
B. Gang der Untersuchung	2
Teil I. Grundlagen zu Familienstiftungen	5
A. Begriff	5
I. Zivilrecht.....	5
II. Landesrecht	7
III. Steuerrecht	9
1. „Wesentlichkeit“ i.S.v. § 1 I Nr. 4 ErbStG	10
a) Bundesfinanzhof.....	10
b) Ansicht der Finanzverwaltung	11
c) Ansicht der Literatur	11
d) Streitentscheid	12
e) Ergebnis	18
2. Interesse	18
3. Familie	21
IV. Zusammenfassung	21
B. Historische Entwicklung der Familienstiftung.....	23
C. Zulässigkeit.....	26
D. Wesensmerkmale der Familienstiftung.....	27
I. Stiftungszweck.....	27
II. Stiftungsvermögen	29
III. Stiftungsorganisation	30
1. Organisationsstruktur	30
a) VorstandsmodeLL.....	30
b) Kuratoriumsmodell	31
2. Organisation der Familienstiftung	31

a) Vorstand	32
b) Familienrat	33
E. Errichtung der Familienstiftung.....	34
I. Gründe für die Errichtung einer Familienstiftung.....	34
1. Vermeidung von Pflichtteilsansprüchen bzw. Pflichtteilergänzungsansprüchen	34
2. Versorgung und Zusammenhalt der Familie	35
3. Sicherung des Unternehmens.....	36
4. Asset Protection	36
5. Steuerliche Aspekte	37
II. Nachteile einer Familienstiftung	38
1. Starrheit der Familienstiftung	38
2. Ersatzerbschaftsteuer	38
3. Geldwäschegegesetz	39
III. Voraussetzungen zur Errichtung einer Familienstiftung	40
1. Stiftungsgeschäft.....	40
a) Stiftungsgeschäft unter Lebenden	40
b) Stiftungsgeschäft von Todes wegen.....	42
2. Stiftungsanerkennung	43
F. Stiftungsaufsicht	43
G. Gestaltungsmodelle mit Familienstiftungen	45
I. Die unternehmensverbundene Familienstiftung.....	45
1. Unternehmensträgerstiftung.....	45
2. Beteiligungsträgerstiftung.....	46
II. Doppelstiftung	46
III. Familienstiftung & Co. KG	47
IV. Nichtrechtsfähige Familienstiftung	48
H. Beendigung der Familienstiftung.....	49
Teil II. Besteuerung von Familienstiftungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht.....	51

A. Grundzüge der Besteuerung, Steuerpflicht	51
I. Besteuerung der Stiftung	51
1. Besteuerung bei Errichtung.....	51
a) Erbschaft- und Schenkungsteuer	52
aa) Steuerbarer Vorgang	52
bb) Entstehung der Steuer	52
cc) Bemessungsgrundlage und Bewertung	53
(1) Wertermittlung bei der Stiftungserrichtung von Todes wegen	53
(a) Ansicht der Rechtsprechung	54
(b) Kritik.....	54
(c) Stellungnahme	55
(d) Steuergestaltung.....	57
(2) Bewertung	57
b) Sonstige Steuern	58
aa) Ertragsteuern	58
bb) Grunderwerb- und Umsatzsteuer.....	59
2. Laufende Besteuerung	60
a) Ersatzerbschaftsteuer.....	60
aa) Historischer Hintergrund.....	60
bb) Steuerliche Folgen	61
cc) Kritik	63
(1) Verfassungsmäßigkeit.....	63
(2) Systemfremdheit	65
(b) Kritik.....	66
(c) Teleologische Reduktion von § 1 I Nr. 4 ErbStG	68
dd) Streichung von § 1 I Nr. 4 ErbStG aus dem ErbStG und Vornahme einer Erbschaftsbesteuerung auf Ebene der Destinatäre	69

(1) Lösungsvorschlag	69
(2) Ergebnis	71
ee) Zusammenfassung.....	72
b) Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	73
c) Sonstige Steuern	73
aa) Körperschaftsteuer	73
bb) Gewerbesteuer	74
cc) Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer	75
d) Zusammenfassung.....	75
3. Besteuerung bei Aufhebung der Familienstiftung.....	76
a) Erbschaft- und Schenkungsteuer	76
aa) Änderung des Stiftungscharakters, Umwandlung.....	76
(1) Kritik	77
(2) Stellungnahme.....	78
bb) Sonstige Besteuerung im ErbStG	78
b) Ertragsteuern	79
c) Sonstige Steuern	79
II. Besteuerung der Destinatäre.....	80
1. Laufende Destinatzahlungen	80
a) Schenkungsteuer.....	80
b) Ertragsteuern	80
aa) Einkünftequalifikation.....	80
bb) Praxishinweis	82
2. Destinatzahlungen bei Aufhebung einer Familienstiftung.....	83
a) Schenkungsteuer.....	84
b) Ertragsteuern	84
aa) Verfassungsrechtlich problematische Doppelbesteuerung	84
bb) Verfassungskonforme Auslegung.....	86
(1) Verfassungskonforme Auslegung von § 20 I Nr. 9 EStG	86

(2) Teleologische Reduktion von § 7 I Nr. 9 ErbStG.....	87
(3) Ergebnis	88
cc) Steuergestaltung	89
III. Besteuerung des Stifters.....	90
1. Ertragsteuern	91
2. Umsatzsteuer.....	92
B. Steuerklassenprivileg.....	93
I. Errichtung einer Familienstiftung.....	93
1. Tatbestand	94
a) Begriff des „entfernt Berechtigten“.....	94
aa) Kritik	95
bb) Stellungnahme	96
cc) Ergebnis.....	97
b) Familienstiftung	97
c) Inlandsbezug.....	97
2. Zustiftungen	99
II. Auflösung einer Familienstiftung	99
1. Allgemeines	99
2. Vermögensrückfall an den Stifter.....	100
C. Zusammenfassung	100
Teil III. Familienstiftungen im erbschaft- und schenkungsteuerlichen Verschonungssystem	105
A. Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	106
I. Hintergrund für die Befreiung betrieblichen Vermögens von der Erbschaft- und Schenkungsteuer	106
II. Ausgangspunkt: Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12	107

1. Verfassungswidrigkeit der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Betriebsvermögensverschonung gem. §§ 13a, b ErbStG a.F. i.V.m. § 19 ErbStG.....	107
a) Verschonung großer Unternehmen ohne Bedürfnisprüfung	108
b) Freistellung von der Lohnsummenpflicht für Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten	109
c) Verwaltungsvermögensquote	110
d) Ungleichbehandlung durch Steuergestaltung	111
aa) Ausnutzung der Befreiung von der Lohnsummenpflicht.....	112
bb) Gestaltungen zur Umgehung der Verwaltungsvermögensquote	112
cc) Begünstigung von „Cash-Gesellschaften“	113
2. Rückwirkungsproblematik	114
a) Rückwirkung und Verfassungsrecht	114
b) Die Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung im konkreten Fall.....	116
c) Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung	120
d) Ergebnis.....	122
e) Schlussfolgerung	122
III. Umsetzung der Vorgaben des BVerfG ins ErbStG	122
1. Abschaffung des Alles-oder-Nichts-Prinzips gemäß § 13b II 1 ErbStG a. F.	122
2. Streichung der Holdingklausel gemäß § 13b II Nr. 3 ErbStG a. F.	123
3. Verhinderung der Umgehung der Lohnsummenvorschrift	123
4. Erhöhung der Befreiungsgrenze für die Lohnsummenregelung.....	124
5. Verhinderung der Entstehung sog. „Cash-Gesellschaften“	124
6. Neuregelung der Verschonung großer Unternehmen	124
IV. Zusammenfassung	125
B. Steuerbefreiungen gemäß §§ 13, 13a-d ErbStG.....	126

I.	Steuerbefreiung nach § 13 ErbStG	126
II.	Steuerbefreiung gemäß §§ 13a und b ErbStG.....	126
1.	Einleitung	126
2.	Begünstigtes Vermögen	127
a)	Begünstigungsfähiges Vermögen und Verwaltungsvermögen	127
b)	Ermittlung des begünstigten Vermögens	128
c)	Ausschluss der Verschonung für begünstigungsfähiges Vermögen.....	130
3.	Die Verschonungsregelungen des § 13a ErbStG im Einzelnen	131
a)	Regelverschonung	131
aa)	Verschonungsabschlag i.H.v. 85 %	131
(1)	Zusammenrechnung von nach altem Recht erfolgten Erwerben.....	132
(a)	Fehlende Rechtsgrundlage.....	132
(b)	Umsetzungsschwierigkeiten und Rückwirkungsproblematik	133
(2)	Gestaltungsoptionen mit Familienstiftungen	134
(3)	Fazit.....	134
bb)	Abzugsbetrag	135
cc)	Verschonungsvoraussetzungen	136
(1)	Beispiel zur Berechnung der Mindestlohnsumme	136
(2)	Abweichung: Die Mindestlohnsumme wird unterschritten	137
(3)	Ausnahmen.....	137
dd)	Wegfall der Steuerbefreiung.....	138
ee)	Anzeigepflichten	138
ff)	Ersatzerbschaftsteuer	139
b)	Optionsverschonung.....	139
c)	Vorweg-Abschlag für Familienunternehmen.....	141
aa)	Hintergrund der Einführung eines Vorweg-Abschlags.....	142

bb) Voraussetzungen der Abschlagsgewährung	142
cc) Der Vorweg-Abschlag im Einzelnen	143
(1) Ersatzerbschaftsteuer	143
(2) Beschränkung der Verfügung auf eine Familienstiftung	144
(a) Europarechtswidrigkeit.....	144
(aa) Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV.....	144
(bb) Keine Beschränkung nur auf inländische Familienstiftungen.....	145
(cc) Ergebnis	146
(b) Benachteiligung der steuerbegünstigten Stiftung.....	146
(aa) Verstoß gegen Art. 3 I GG.....	146
(bb) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	147
(cc) Ergebnis	149
(dd) Steuergestaltung	149
(3) Die Familienstiftung als „Erwerbsvehikel“	150
(a) Umgehung der Verfügungsbeschränkung	150
(b) Kritik.....	151
(c) Steuergestaltung.....	152
(d) Fazit	153
III. Verschonungsabschlag bei Großerwerben gemäß § 13c ErbStG	154
1. Allgemeines	154
2. Familienstiftung	155
a) Beispiel zur Wirkungsweise des Abschmelzmodells:.....	155
b) Kritik	156
aa) Steueroptimierung durch Verwendung von Verwaltungsvermögen	156
bb) Rechnerischer Grenznutzen	157
c) Steuergestaltung durch Einsatz der Familienstiftung.....	158
aa) Vermögensseparierung.....	158

bb) Maximaler Steuerbefreiungseffekt	159
cc) Gestaltungshinweis	160
dd) Fazit	161
3. Sonstige Voraussetzungen	162
4. Ersatzerbchaftsteuer	163
IV. Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete	
Grundstücke, § 13d ErbStG	164
V. Zusammenfassung	164
C. Steuerstundung, § 28 ErbStG	165
D. Verschonungsbedarfsprüfung, § 28a ErbStG.....	166
I. Einführung	166
II. Die Voraussetzungen der Verschonungsbedarfsprüfung	167
1. Das verfügbare Vermögen	169
2. Bewertung und Ansatz	170
3. Folge des Vorliegens von verfügbarem Vermögen	171
III. Zugleich übergehendes nicht begünstigtes	
Vermögen i.S.v. § 28a II Nr. 1 ErbStG.....	173
1. Illiquides Vermögen.....	173
2. Verstoß gegen Art. 3 I GG	174
a) Ungleichbehandlung.....	175
aa) Familienstiftung erwirbt ausschließlich begünstigtes Vermögen	176
bb) Familienstiftung erwirbt begünstigtes und zugleich nicht begünstigtes Vermögen	176
b) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	178
aa) Prüfungsmaßstab	179
bb) Verhältnismäßigkeitsprüfung	180
(1) Legitimes Differenzierungsziel (Sachgrund).....	180
(2) Geeignetheit	181
(3) Erforderlichkeit	182

(4) Angemessenheit (Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne)	183
(a) Grundsatz: Ausreichend Liquidität rechtfertigt	
Verschonungsentfall.....	183
(b) Ausnahme: Steuerzahlungsunfähigkeit	184
(c) Keine Rechtfertigung durch Möglichkeit	
einer Stundung gem. § 28a III ErbStG.....	186
(aa) Stundungszeitraum zu kurz bemessen	187
(bb) Verweis auf § 222 AO und § 28 ErbStG	
hilft nicht weiter	188
(cc) Belastung mit Stundungszinsen.....	189
(dd) Illiquidität bedroht Wirtschaftlichkeit.....	190
(ee) Zwischenergebnis	192
(d) Mehrfachbesteuerung	192
(e) Systemwidrigkeit	195
(aa) Einbeziehung von steuerbefreitem	
Vermögen i.S.v. § 13 ErbStG	195
(bb) Inkonsistente Differenzierung zwischen	
begünstigtem und nichtbegünstigtem Vermögen	195
(f) Sinn und Zweck.....	196
(g) Resümee.....	198
c) Ergebnis	198
3. Verfassungskonforme Auslegung des Begriffs „verfügbares	
Vermögen“ i.S.v. § 28a II ErbStG	198
4. Liquides Vermögen.....	199
IV. Bereits vorhandenes nichtbegünstigtes	
Vermögen i.S.v. § 28a II Nr. 2 ErbStG.....	199
1. Konflikt mit dem Folgerichtigkeitsgebot.....	200
a) Das Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht.....	200
b) Folgerichtige Ausgestaltung von § 28a II Nr. 2 ErbStG.....	202
aa) Abweichung von der Belastungsentscheidung	202

bb) Rechtfertigung der Abweichung: Verfolgung von Gemeinwohlgründen	202
cc) Rechtfertigung der Abweichung: Einführung eines neuen Regelwerks	203
(1) Verschonungsregelungen widersprechen Erbschaftsteuersystematik	205
(2) Systemwechsel innerhalb eines Teilbereichs ist gerechtfertigt	206
(3) Zwischenergebnis	207
c) Ergebnis	207
2. Verstoß gegen Art. 3 I GG im Hinblick auf die konkrete Ausgestaltung von § 28a II Nr. 2 ErbStG	207
a) Ungleichbehandlung	208
b) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	208
aa) Mehrfachbesteuerung	209
(1) Doppelbesteuerung	209
(2) Dreifachbesteuerung (§ 28a II Nr. 1, Nr. 2 ErbStG kumuliert)	210
bb) Illiquides Vermögen	212
(1) Satzungsrechtliche Gebundenheit des Stiftungsvermögens	212
(2) Reduktion des Begriffs „verfügbares Vermögen“ i.S.v. § 28a II Nr. ErbStG	212
(a) Stiftungsvermögen ist kein verfügbares Vermögen	213
(b) Kritik	213
(c) Ergebnis	214
(3) Konsequenz	214
cc) Starre 50%-Grenze führt zu unverhältnismäßigen Steuerfolgen	215
dd) Steuerliche Fehlanreize	217

ee) § 28a II Nr. 2 ErbStG verfehlt gesetzgeberischen Zweck	217
ff) Zwischenergebnis.....	218
c) Ergebnis	218
V. Zusammenfassung.....	218
VI. Steuererlass unter auflösender Bedingung	220
1. Einhaltung von Mindestlohnsumme und Lohnsummenfrist	220
a) Verwaltungsvermögensfreibetrag und § 28a ErbStG	220
b) Keine Berücksichtigung des Verwaltungsvermögensfreibetrags	220
2. Behaltensfrist	221
3. Künftiges, nichtbegünstigtes Vermögen.....	221
a) Kritik.....	221
b) Familienstiftung	222
c) Verfassungswidrige Steuerbelastung	222
4. Steuergestaltung: Zwischenschaltung von Familienstiftungen	223
a) Zwischenschaltung durch testamentarische Anordnung	224
b) Zwischenschaltung der Familienstiftung als Vermächtnisnehmerin	224
5. Sonstige Voraussetzungen	225
VII. Ausschluss	225
VIII. Ersatzerbschaftsteuer, § 28a VII ErbStG	226
IX. Ausschluss durch § 13c ErbStG	227
X. Gestaltungen mit Familienstiftungen.....	227
1. Steueroptimierung.....	227
a) Aufspaltung in begünstigtes und nichtbegünstigtes Vermögen.....	227
b) Veräußerung von verfügbarem Vermögen auf die Familienstiftung	228
c) Unterschreitung des Schwellenwerts von 26 Millionen Euro.....	228
d) Einsatz mehrerer Familienstiftungen	229
e) Ersatzerbschaftsteuer	230

f) Verhinderung einer Nachversteuerung	
i.S.v. § 28a IV 1 Nr. 3 ErbStG.....	231
aa) Anwendbarkeit von § 29 I Nr. 4 ErbStG	231
(1) Keine Anwendung bei strenger Wortlautauslegung	231
(2) Teleologische Extension von § 29 I Nr. 4 ErbStG	232
(aa) Ausdehnung der Norm auf § 28a IV 1 Nr. 3 ErbStG	232
(bb) Begründung	233
(3) Ergebnis	234
bb) Voraussetzung bei Stiftungen: Satzungsregelung	234
cc) Schädlicher Nacherwerb kann nur befristet umgangen werden	234
dd) Sonstige Fälle.....	234
2. Rückforderungsrechte/Widerruf	235
a) Stifterwille	235
b) Schutz des Stifters	236
c) Zustiftung	237
d) Unselbständige Stiftung	237
e) Steuerrechtliche Betrachtung	238
3. Zusammenfassung.....	239
XI. Kein Gestaltungsmisbrauch	239
E. Fazit und Ausblick	241
Thesen.....	245
Anhang	253