

DIPLOMA HOCHSCHULE

Private Fachhochschule Nordhessen

Studiengang Wirtschaft und Recht, Schwerpunkt Management (M.A.)

Master-Thesis

Stiftungen und ihre Besteuerung – eine Gestaltungsmöglichkeit im Rahmen der Unternehmensnachfolge

vorgelegt von: Christoph Knöppler
Matrikelnummer 350146
Virtuelles Studienzentrum

Bearbeitungszeit: 24 Wochen

Abgabe am: 24.01.2019

Betreuer: Prof. Dr. Michael Philippi

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	VII
Tabellenverzeichnis	VIII
1. Einleitung	9
1.1 Problemstellung und Ziel der Thesis	9
1.2 Struktur der Arbeit	13
2. Konzeption des Vergleichs	14
2.1 Definition Unternehmensnachfolge	14
2.2 Kriterien des Vergleichs	18
3. Unternehmensnachfolge im Rahmen der klassischen Vererbung oder Schenkung	19
3.1 Erbschaft- und Schenkung	19
3.1.1 Gesetzliche Erbfolge	20
3.1.2 Testament	23
3.1.3 Erbvertrag	25
3.1.4 Pflichtteilsrecht	25
3.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer	27
3.2.1 Bemessungsgrundlage	29
3.2.2 Steuerklassen	30
3.2.3 Persönliche Freibeträge	31
3.2.4 Steuersätze	32
3.3 Übertragung von Betriebsvermögen	33
3.3.1 Substanzwert	35
3.3.2 Vereinfachtes Ertragswertverfahren	36
3.3.3 Bewertung von Grundbesitz	40

3.3.4 Steuerbefreiung	42
3.4 Besteuerung stiller Reserven	49
3.5 Ertragsteuern	56
3.5.1 Einkommensteuer	56
3.5.2 Körperschaftsteuer	58
3.5.3 Gewerbesteuer	59
3.6 Besteuerung der Gewinnausschüttung	60
4. Unternehmensnachfolge unter Einbindung einer Stiftung	62
4.1 Stiftungen des bürgerlichen und öffentlichen Rechts	62
4.2 Rechtsfähige und nichtrechtsfähige Stiftungen	63
4.3 Auflösung einer Stiftung	65
4.4 Pflichtteilsergänzungsanspruch	66
4.5 Stiftungsarten	67
4.5.1 Steuerbegünstigte Stiftungen	67
4.5.2 Unternehmensverbundene Stiftungen	69
4.5.3 Familienstiftung	71
4.5.4 Doppelstiftung	72
4.6 Besteuerung von Stiftungen	74
4.6.1 Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung	75
4.6.2 Laufende Erträge einer gemeinnützigen Stiftung	79
4.6.3 Auflösung einer gemeinnützigen Stiftung	80
4.6.4 Errichtung einer Familienstiftung	80
4.6.5 Laufende Besteuerung einer Familienstiftung	82
4.6.6 Auflösung einer Familienstiftung	84
5. Vergleich der Alternativen	86
5.1 Steuerrechtliche Perspektive	86

5.1.1 Steuerbegünstigungen	86
5.1.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer	87
5.1.3 Veräußerungsgewinne	88
5.1.4 Sonderausgabenabzug	89
5.1.5 Ertragsteuern	89
5.1.6 Gewinnausschüttungen und Stiftungsleistungen	90
5.2 Praxisfähigkeit	91
5.2.1 Ressourcenbindung	91
5.2.2 Nachhaltigkeit	92
5.2.3 Handlungsfähigkeit	93
6. Bewertung des Vergleichs	94
Schlussbetrachtung	97
Literaturverzeichnis	99
Eidesstattliche Erklärung	108

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
BeurkG	Beurkundungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
Co.	Compagnie
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
evtl.	eventuell
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. F.	in der Fassung
IfM	Institut für Mittelstandsforschung
Jg.	Jahrgang
KG	Kommanditgesellschaft
LG	Landgericht

Mio.	Million
Mrd.	Milliarden
Nr.	Nummer
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
Stpfl.	Steuerpflichtiger
Tab.	Tabelle
z.B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

Abbildungsverzeichnis

		Seite
Abb. 1	Unternehmensnachfolge	16
Abb. 2	Lösungswege der Unternehmensnachfolge	17
Abb. 3	Gesetzliche Erbfolge	21
Abb. 4	Vereinfachtes Ertragswertverfahren	39
Abb. 5	Reihenfolge der Bewertungsverfahren	42
Abb. 6	Doppelstiftung	73

Tabellenverzeichnis

	Seite
Tab. 1	Wertansatz des Vermögensanfalls
Tab. 2	Persönliche Freibeträge
Tab. 3	Besonderer Versorgungsfreibetrag
Tab. 4	Steuersätze
Tab. 5	Übertragung von Betriebsvermögen
Tab. 6	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter
Tab. 7	Einheitstheorie

1. Einleitung

Jeder Unternehmer muss sich im Laufe seiner beruflichen Tätigkeit die Frage stellen, zu welchem Zeitpunkt, unter welchen Bedingungen und insbesondere an welche Person oder Personen er sein Unternehmen oder Anteile daran überträgt bzw. veräußert. Die Nachfolgeplanung ist für den Betriebsinhaber häufig ein sehr emotionaler Vorgang, da Vererbung, Schenkung oder Verkauf eines Unternehmens auch immer mit dem Abschied von einem Lebenswerk zusammenhängen.¹ Darüber hinaus muss sich der Unternehmer für eine Form der Unternehmensübergabe entscheiden, wobei ihm verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen. Die Vermögensübertragung kann zum Beispiel in Form einer Erbschaft im Todesfall oder aber mittels einer Schenkung im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge erfolgen. Des Weiteren stellt sich die Frage, welche potentiellen Erben in Betracht kommen und ob das Vermögen direkt an diese Erben übertragen werden soll oder ob die Einbindung einer Stiftung die sinnvollere Variante darstellt. Insbesondere die Wahl der berechtigten Erben ist aus steuerrechtlicher Perspektive ausführlich zu betrachten, da die Höhe der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer je nach Szenario stark variieren kann. Verknüpft mit aktuellen gesellschaftlichen und persönlichen Bezugspunkten ergibt sich daher die nachfolgende Problemstellung.

1.1 Problemstellung und Ziel der Thesis

In den Jahren 2015 bis 2024 wird in der Bundesrepublik Deutschland ein Vermögen von voraussichtlich 3.100 Mrd. Euro im Zuge von Erbschaften und Schenkungen auf neue Eigentümer übergehen. Dies entspricht in etwa 30 % des Gesamtvermögens aller privaten Haushalte in Deutschland. Die vorhandenen Verbindlichkeiten in Höhe von 1.706 Mrd. Euro sind dabei bereits in Abzug gebracht worden.² Im Wesentlichen teilt sich das zu übertragende Vermögen in Geldanlagen, Sachanlagen, Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen sowie Immobilien auf. Erblasser sind in diesem Zeitraum größtenteils Personen aus der Generation des Wiederaufbaus nach dem 2. Weltkrieg.

¹ vgl. Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. (2017), S. 6.

² vgl. Braun (2015), S. 5.

Diese haben ihre Besitztümer nach der Zerstörung durch den 2. Weltkrieg und dem damit verbundenen Verlust von Vermögenswerten über viele Jahrzehnte hinweg neu aufgebaut. Beflügelt wurde der Vermögensaufbau durch das sogenannte deutsche Wirtschaftswunder in der Nachkriegszeit. Die Vererbung und Verschenkung von Geld- und Sachanlagen sowie sonstigen Vermögenswerten verteilen sich jedoch nicht gleichmäßig auf die Bevölkerung, sondern es kommt in Art, Umfang und Höhe der Vermögensübertragung zu gravierenden Ungleichheiten.³

Etwa 50 % der Vermögenstransfers betragen maximal 50.000 Euro, während Erbschaften oder Schenkungen in Höhe von 500.000 Euro nur 1,5 % ausmachen. Von Vermögensübertragungen über fünf Millionen Euro profitieren nur 0,08 % der Erben oder Beschenkten, was allerdings 14 % des gesamten Transfervolumens entspricht.⁴ Diese Ungleichheit führt in regelmäßigen Abständen zu einem öffentlichen und gesellschaftlichen Diskurs über die Frage, wie die Besteuerung von Erbschaften optimiert und gerechter gestaltet werden kann. Die Frage stellt sich insbesondere bei der Übertragung mittelständischer Familienunternehmen im Rahmen der Nachfolgeregelung.⁵ Die Brisanz des Themas wird durch ein Urteil des Bundesverfassungsgerichtes im Dezember 2014 verdeutlicht, in dem die Richter bestimmte Vorgehensweisen bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer als verfassungswidrig erklärten.⁶ Die Bundesregierung hat 2016 bereits auf das Urteil reagiert und teilweise weitreichende Anpassungen des Erbschaftsteuergesetzes im Zusammenhang mit der Vererbung von Betriebsvermögen vorgenommen.

Eine Betriebsübergabe im Zuge der Nachfolgeregelung stellt für Familienunternehmen häufig eine große Herausforderung dar.⁷ Wie viele Unternehmen jährlich übertragen werden, kann aufgrund fehlender amtlicher Statistiken nicht genau beziffert werden.⁸ Aus diesem Grund erhebt das Institut für Mittelstandsforschung Bonn (IfM) alle vier Jahre Prognosen und Schätzungen über die Anzahl der Unternehmensnachfolgen in Deutschland. Nach einer Kalkulation des IfM werden in den Jahren 2018 bis 2022 ca.

³ vgl. Braun (2015), S. 9.

⁴ vgl. Bach, Thiemann (2016), S.63.

⁵ vgl. Braun (2015), S. 9.

⁶ vgl. BVerfG, Urteil v. 17.12.2014.

⁷ vgl. Schwartz (2018), S. 1.

⁸ vgl. Kay, Suprinovic, Schlömer-Laufen & Rauch (2018), S. III.

150.000 Unternehmen ihre Unternehmensübergabe abwickeln, was 30.000 Betriebsübertragungen pro Jahr entspricht.⁹ Das IfM spricht in diesem Zusammenhang auch von übergabereifen Unternehmen. Diese definieren sich durch die Annahme, dass der geschäftsführende Inhaber innerhalb der nächsten fünf Jahre das Unternehmen aus persönlichen Gründen (hierzu zählen auch Alter, Krankheit und Tod) verlassen wird.¹⁰ Ergänzend zu der Anzahl der Unternehmensübergaben in den Jahren 2018 bis 2022 ist zu erwähnen, dass die Stückzahl von 150.000 sich nur auf sogenannte übernahmewürdige Unternehmen bezieht. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass der zu erwartende Jahresüberschuss aus unternehmerischer Tätigkeit die Einkünfte eines potentiellen Nachfolgers aus einem Angestelltenverhältnis zuzüglich der Erträge aus einer alternativen Kapitalanlage übersteigt. Basis für die Berechnung des IfM ist der durchschnittliche Verdienst vollzeitbeschäftigter Arbeitnehmer aus dem produzierenden Gewerbe und dem Dienstleistungsbereich, der 48.936 Euro im Jahr 2016 betrug.¹¹ Unternehmen mit einem Umsatz kleiner 100.000 Euro pro Jahr werden daher in der Regel kaum als übernahmewürdig bezeichnet.

Der Höchststand an Unternehmensübergaben wird für die Jahre 2023 bis 2027 prognostiziert.¹² Ursache hierfür ist, dass die Arbeitnehmer und Arbeitgeber der 1960er Jahrgänge in den Ruhestand gehen werden. Das Jahr 1964 ist mit ca. 1,4 Mio. Geburten bis heute das geburtenstärkste Jahr der Bundesrepublik Deutschland.¹³

Die zu erwartende hohe Anzahl der Unternehmensnachfolgen in den kommenden Jahren stellt neben dem hohen Gesamtvermögen der bevorstehenden Erbschaften und Schenkungen einen weiteren aktuellen gesellschaftlichen Bezug dieser Ausarbeitung dar. Darüber hinaus ergibt sich aufgrund der bisherigen beruflichen Tätigkeit des Autors dieser Master-Thesis ein praktischer bzw. persönlicher Bezug. Als Firmenkundenbetreuer bei einer Volks- und Raiffeisenbank hat er rege Kontakte zu inhabergeführten Unternehmen der verschiedensten Branchen. Diese werden in den vielfältigsten Angelegenheiten beraten und Unternehmensnachfolgen auf die nächsten Generationen, andere Familienmitglieder, Mitarbeiter oder Externe werden begleitet. Steuerliche Beratun-

⁹ vgl. Kay, Suprinovic, Schlömer-Laufen & Rauch (2018), S. 9.

¹⁰ vgl. Kay, Suprinovic, Schlömer-Laufen & Rauch (2018), S. 6 ff.

¹¹ vgl. Statistisches Bundesamt (2016), S. 6.

¹² vgl. Schwartz (2018), S.1.

¹³ vgl. Pöttsch (2012), S. 6.

gen dürfen aufgrund der beruflichen Ausbildung und Qualifikation jedoch nicht durchgeführt werden und verbleiben grundsätzlich im Verantwortungsbereich der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. In Deutschland sind etwa 3,6 Mio. Unternehmen registriert, wovon sich ca. 94 % in Familienbesitz befinden.¹⁴ Die zu erbringende Steuerlast der Erben bzw. Unternehmensnachfolger wird bei direkter Vererbung bzw. Schenkung von Vermögensgegenständen oder Unternehmensanteilen mit Hilfe des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes ermittelt. Alternativ dazu besteht die Möglichkeit insbesondere inhabergeführte Unternehmen in Stiftungen zu übertragen und potentielle Erben als Begünstigte der Stiftung einzusetzen. Die Anzahl der Stiftungen ist in Deutschland noch relativ gering, denn erst im Jahr 2013 konnte die Menge von 20.000 rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts überschritten werden. Hinzu kommen in etwa 20.000 nicht rechtsfähige Stiftungen.¹⁵ Eine genauere Unterscheidung der Stiftungsvarianten erfolgt im Hauptteil dieser Ausarbeitung. Diese geringe Anzahl an Stiftungen im Verhältnis zur den ca. 3,6 Mio. registrierten Unternehmen in Deutschland zeigt, dass die bisherige praktische Nutzung von Stiftungen im Zusammenhang mit der Nachfolgeregelung noch sehr selten ist. Der Unternehmer sieht sich im Zuge der Nachfolgeplanungen stets mit der Herausforderung konfrontiert, wie die Unternehmensübertragung mit einer möglichst geringen Steuerbelastung durchgeführt werden kann und gleichzeitig der nachhaltige Fortbestand des Unternehmens gesichert wird. Aus diesem Grund steht im Mittelpunkt dieser Thesis die Forschungsfrage, welche Vor- und Nachteile die Stiftung als Nachfolgeinstrument für Unternehmen gegenüber der klassischen familieninternen Vererbung bzw. Schenkung hat.

Als klassische Vererbung oder Schenkung ist im weiteren Verlauf die direkte Unternehmensübertragung auf die nächste Generation oder andere Personen, ohne die Einbindung einer Stiftung, zu verstehen. Zur Beantwortung der Leitfrage soll insbesondere eine Betrachtung der steuerlichen Aspekte vorgenommen werden. Ziel ist die Formulierung einer abschließenden Empfehlung, ob, wann und unter welchen Bedingungen das Einbinden von Stiftungen für mittelständische Betriebe und Familienunternehmen interessant oder von Vorteil sein kann.

¹⁴ vgl. Kay, Suprinovic, Schlömer-Laufen & Rauch (2018), S. 1.

¹⁵ vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen (2014), S. 25.

1.2 Struktur der Arbeit

Die Fragestellung soll mittels eines Vergleichs beantwortet werden. Hierzu wird im ersten Schritt des Hauptteils eine Konzeption dieses Vergleichs vorgenommen. Dies geschieht durch die Definition von Kriterien bzw. Detailfragen, anhand derer die beiden Alternativen gegenübergestellt werden. Die Alternativen bestehen aus der klassischen Vererbung bzw. Schenkung und der Einbindung einer Stiftung in die Nachfolgeregelung. Anschließend erfolgt eine ausführliche Beschreibung der beiden Varianten. Im letzten Abschnitt des Hauptteils wird ein Vergleich der verschiedenen Formen der Nachfolgeregelung vorgenommen und anschließend bewertet. Der Hauptteil schließt mit der Beantwortung der Wissensfrage sowie der Formulierung einer Empfehlung.

Ein wesentlicher Bestandteil der verwendeten Quellen setzt sich aus Gesetzen, Erlassen sowie geltenden Rechtsprechungen zusammen. Ergänzt werden diese durch Fachliteratur und vereinzelte Internetquellen. In der Thesis wird sich auf den rechtlichen Stand der Stiftungen von heute gestützt und kein Rückblick in die Vergangenheit vorgenommen. Des Weiteren werden eventuelle weitere Möglichkeiten der Übertragung, Vererbung oder Schenkung von Vermögen und Unternehmen außer Acht gelassen. Aufgrund der besseren Lesbarkeit werden in dieser Thesis nur männliche Personen genannt. Diese werden als Gattungsbegriffe verstanden und schließen die weiblichen Personen mit ein.

2. Konzeption des Vergleichs

Kern des Hauptteils der Thesis ist die Aufstellung eines Vergleichs zweier Alternativen der Unternehmensnachfolge. Damit ein einheitliches Verständnis des Begriffs der Unternehmensnachfolge besteht, stellt sich grundsätzlich die Frage, welche charakteristischen Merkmale diesen Vorgang auszeichnen. Anschließend werden bestimmte Kriterien für den Vergleich definiert, anhand derer die Unternehmensnachfolge der klassischen Vererbung oder Verschenkung mit der Unternehmensnachfolge mittels Einbringung in eine Stiftung gegenübergestellt werden.

2.1 Definition Unternehmensnachfolge

Eine einheitliche Definition des Begriffs der Unternehmensnachfolge existiert nicht.¹⁶ Während teilweise lediglich von einem personellen Wechsel innerhalb eines Wirtschaftsunternehmens, z. B. durch Veräußerung des Betriebes, gesprochen wird, enthalten andere Definitionen noch weitergehende Merkmale. So beschreibt das Institut für Mittelstandsforschung in Bonn den Begriff wie folgt: „Eine Unternehmensnachfolge findet statt, wenn ein Eigentümergeschäftsführer die Leitung seines Unternehmens aus persönlichen Gründen abgibt.“¹⁷ Laut dieser Definition können Unternehmensnachfolgen nur in Betrieben stattfinden, in denen sich Eigentum und Leitung in der Hand eines Inhabers oder einer Familie befinden. Diese häufig als Familienunternehmen beschriebenen Betriebe lassen sich wiederum in familienkontrollierte Unternehmen sowie eigentümergeführte Familienunternehmen unterteilen. Das familienkontrollierte Unternehmen kann als übergeordneter Begriff angesehen werden und zeichnet sich durch folgende Eigenschaften aus:

- Eine überschaubare Anzahl von natürlichen Personen ist im mehrheitlichen Eigentum des Unternehmens, wodurch sie den Betrieb kontrollieren kann.

¹⁶ vgl. Junker & Griebisch (2017), S. 35.

¹⁷ Kay, Suprinovic, Schlömer-Laufen & Rauch (2018), S. 9.

- Bei Einzelunternehmen hat der Inhaber die Kontrolle. Einzelunternehmen mit mehr als einem Eigentümer werden wie Personengesellschaften behandelt.
- Bei GbRs und Personengesellschaften (außer GmbH & Co. KGs) existieren maximal sechs Gesellschafter.
- Bei Kapitalgesellschaften und GmbH & Co. KGs existieren maximal drei natürliche Personen die zusammen einen Anteil von > 50 % der GmbH oder der Komplementär-Gesellschaft besitzen. Dieses zu erfüllende Merkmal wird auch als Kontrollregel beschrieben.¹⁸

Damit ein Betrieb als eigentümergeführtes Familienunternehmen bezeichnet werden kann, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

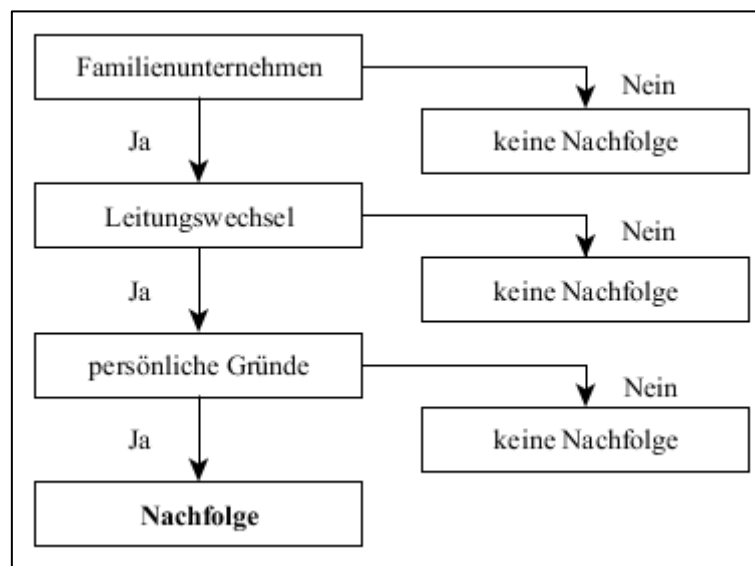
- Eine überschaubare Anzahl von natürlichen Personen ist im mehrheitlichen Eigentum des Unternehmens und mindestens einer der Eigentümer hat die Leitungsfunktion übernommen.
- Bei Einzelunternehmen hat der Eigentümer auch die Leitung inne. Existiert mehr als ein Beteiligter, wird das Einzelunternehmen wie eine Personengesellschaft behandelt.
- Bei GbRs und Personengesellschaften (außer GmbH & Co. KGs) werden bis zu einer Anzahl von maximal drei persönlich haftenden Gesellschaftern die Leitung sowie das Eigentum einer Einheit zugeordnet.
- Bei Kapitalgesellschaften sowie GmbH & Co. KGs wird die Voraussetzung der Einheit von Leitung und Eigentum erfüllt, wenn eine Geschäftsführer-Gesellschafter-Identität vorliegt. Dies ist der Fall, wenn der Geschäftsführer eines Unternehmens gleichzeitig Gesellschafter des Gleichen ist. Des Weiteren muss auch die Kontrollregel beachtet werden, um die Kriterien eines eigentümergeführten Familienunternehmens zu erfüllen.¹⁹

Neben der Übergabe von Eigentum und Leistung muss bei einer Unternehmensnachfolge gemäß der Definition des Instituts für Mittelstandsforschung Bonn noch ein weiteres

¹⁸ vgl. Stiftung Familienunternehmen (2017), S. 8.

¹⁹ vgl. Stiftung Familienunternehmen (2017), S. 9.

Kriterium vorliegen: Die Übergabe muss aus persönlichen Gründen des Unternehmers erfolgen. Hierzu zählen unter anderem das Alter, die Folgen eines Unfalls, eine Krankheit, der Tod und in bestimmten Situationen auch der Wechsel in ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis.²⁰ Zur Feststellung, ob eine Unternehmensnachfolge vorliegt kann sich zusammenfassend an Abbildung 1 orientiert werden. In dieser sind nochmals alle drei Kernmerkmale der Nachfolge aufgeführt.



Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an Hauser & Kay (2010), S. 10.

Abb. 1: Unternehmensnachfolge

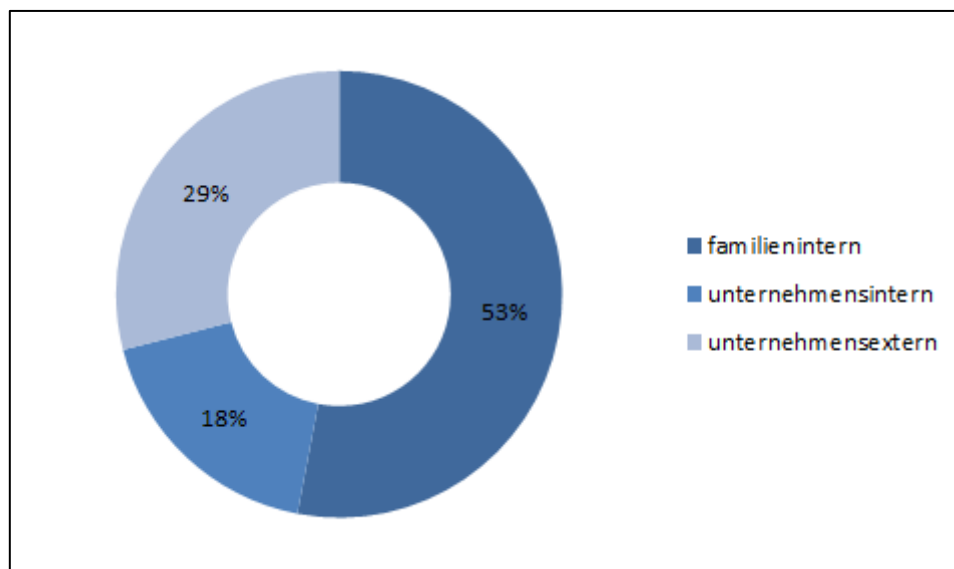
Da es sich bei ca. 94 % der eingetragenen Betriebe in Deutschland um Familienunternehmen handelt²¹ und in den Jahren 2018 bis 2022 ca. 150.000 Unternehmen zur Übergabe anstehen, lässt sich daraus schließen, dass bis zu 141.000 Betriebsübergaben im Rahmen einer Unternehmensnachfolge vollzogen werden. Dabei können drei verschiedene Lösungswege gewählt werden.

Der am häufigsten gewählte Weg ist eine Lösung innerhalb der Familie. Hierbei werden die Leitung und das Eigentum des Unternehmens auf ein oder mehrere Familienmitglieder übertragen. Als Generationswechsel kann in diesem Zusammenhang die Übertragung vom Eigentümer auf die Tochter, den Sohn oder mehrere Kinder bezeichnet wer-

²⁰ vgl. Hauser & Kay (2010), S. 9.

²¹ vgl. Kay, Suprinovic, Schlömer-Laufen & Rauch (2018), S. 1.

den. Die zweite Variante stellt eine unternehmensinterne Nachfolgeregelung dar. In diesem Fall übernimmt ein bisheriger Angestellter des Betriebs die unternehmerische Verantwortung. Die Übergabe an eine externe Person stellt den dritten Lösungsweg dar. Die Suche nach einem potentiellen Nachfolger, unabhängig davon, ob familien- bzw. unternehmensintern oder extern, erweist sich häufig als große Herausforderung.²² Hinzu kommt, dass der Unternehmer in der Regel nur ein Unternehmen im Laufe seiner beruflichen Karriere übergibt und somit nicht auf nennenswerte Erfahrungen zurückgreifen kann. Über die Anzahl der verwendeten Lösungswege im Rahmen der Unternehmensnachfolge gibt es keine amtlichen Statistiken. Das Institut für Mittelstandsforschung Bonn erstellt für diesen Bereich regelmäßig Berechnungen und Schätzungen.²³ Das nachfolgende Kreisdiagramm, siehe Abbildung 2, stellt die prognostizierte Anzahl der gewählten Lösungswege der ca. 141.000 Unternehmensnachfolgen in den Jahren 2018 bis 2022 grafisch dar.



Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an Kay, Suprinovic, Schlömer-Laufen & Rauch (2018), S. 23.

Abb. 2: Lösungswege der Unternehmensnachfolge

Gemäß der Prognose des IfM Bonn ist davon auszugehen, dass über 50 % der Unternehmensnachfolgen familienintern geregelt werden, also im Rahmen einer Vererbung,

²² vgl. Wagner, Sass & Binder (2017), S. 7.

²³ vgl. Kay, Suprinovic, Schlömer-Laufen & Rauch (2018), S. III.

Schenkung oder Veräußerung innerhalb einer Familie. Im weiteren Verlauf dieser Thesis wird es nur um die familieninterne Lösung gehen.

2.2 Kriterien des Vergleichs

Die Kernfrage des Vergleichs lautet: Welche Vor- und Nachteile hat die Stiftung als Nachfolgeinstrument für Unternehmen gegenüber der klassischen Vererbung bzw. Schenkung? Sie soll mit Hilfe fest definierter Kriterien bzw. untergeordneter Detailfragen beantwortet werden. Im Mittelpunkt des Vergleichs steht die steuerrechtliche Behandlung der beiden Alternativen. Neben der Besteuerung einer Vermögensübertragung im Zuge einer Unternehmensübergabe soll auch die laufende Ertragsbesteuerung verglichen werden. Insbesondere die nachfolgenden sechs Punkte werden genauer betrachtet:

- **Steuerbegünstigungen:** Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs im Zusammenhang mit Schenkungen oder Erbschaften werden bei der Übertragung von unternehmerischem Vermögen teilweise erhebliche Steuerbegünstigungen gewährt. Können beide Alternativen diese Vergünstigungen nutzen?
- **Erbschaft- und Schenkungsteuer:** Die Übertragung von Betriebsvermögen unterliegt der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Bei der Wahl welcher Variante kann die Übertragung mit möglichst geringer Steuerbelastung durchgeführt werden?
- **Veräußerungsgewinne:** Entstehen bei der Übertragung von Vermögensgegenständen Veräußerungsgewinne, die vom Schenker oder Stifter versteuert werden müssen?
- **Sonderausgabenabzüge:** Können unentgeltliche Zuwendungen an Unternehmen, Familienstiftungen oder gemeinnützige Stiftungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden?
- **Ertragsteuer:** Unternehmen und auch Stiftungen haben nach ihrer Gründung bzw. Übertragung laufende Einnahmen. Wie werden diese Einnahmen versteuert? Welche Gesellschaftsform oder Körperschaft zahlt die geringsten Steuern?
- **Gewinnausschüttungen und Stiftungsleistungen:** Wie erfolgt die Besteuerung der Gewinnentnahmen bzw. Gewinnausschüttungen von Einzel- und Personenunternehmen oder Kapitalgesellschaften im Vergleich zu den Leistungen, die eine

Stiftung ihren Begünstigten zukommen lässt? In welchem Fall erfolgt eine geringe Besteuerung?

Neben den steuerlichen Aspekten soll auch die Praxisfähigkeit der beiden Alternativen verglichen werden. Anhand folgender Kriterien erfolgt die Gegenüberstellung:

- Ressourcenbindung: Für welche Alternative müssen mehr personelle, zeitliche und finanzielle Ressourcen aufgewendet werden?
- Nachhaltigkeit: Welche Form der Nachfolgeregelung kann den Unternehmensbestand nachhaltiger sichern?
- Handlungsfähigkeit: Wie flexibel und handlungsfähig kann das Unternehmen nach erfolgter Übertragung geführt werden?

3. Unternehmensnachfolge im Rahmen der klassischen Vererbung oder Schenkung

Die erste Möglichkeit der Unternehmensnachfolge, die genauer betrachtet wird, kann auch als die klassische Variante bezeichnet werden. Unternehmen, Unternehmensbeteiligungen oder Mitunternehmeranteile werden vom Inhaber auf direkte Nachkommen oder andere Familienmitglieder übertragen. Dies geschieht zum Beispiel, wenn ein geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH seine Anteile an der Kapitalgesellschaft auf seine Tochter und seinen Sohn überträgt und diese als neue Geschäftsführer das Unternehmen fortführen. Welche Besonderheiten bei der Unternehmensübertragung zu beachten sind und wie dieser Vorgang aus steuerlicher Perspektive betrachtet wird, soll nun in Augenschein genommen werden.

3.1 Erbschaft- und Schenkung

Die Erbschaft- und die Schenkungsteuer bauen auf verschiedenen Vorgängen auf, dennoch beziehen sich die Begriffe auf die gleiche Steuer.²⁴ Während die Erbschaft den Erwerb von Vermögensgegenständen sowie Verbindlichkeiten von Todes wegen be-

²⁴ vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen (2017), S. 6.

schreibt, beziehen sich Schenkungen auf Zuwendungen unter Lebenden. Beide Arten der Vermögensübertragung gelten als steuerpflichtige Vorgänge und unterliegen der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer.²⁵ Die Zuwendung unter Lebenden unterliegt daher den gleichen Vorschriften wie der Erwerb von Todes wegen, sofern keine anderen Regelungen gelten. Ausgenommen sind Bestimmungen, die sich auf Sachverhalte beziehen, die ausschließlich bei Todesfällen vorkommen.²⁶ Die Schenkung unter Lebenden wird auch freigebige Zuwendung genannt. Damit dieser Tatbestand vorliegt, müssen zwei Kriterien erfüllt sein: Erstens muss die Vermögensübertragung unentgeltlich erfolgen. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Beschenkte im Zuge der Zuwendung keine rechtlichen Verpflichtungen erhält oder Gegenleistungen erbringt.²⁷ Des Weiteren muss der Beschenkte eine Bereicherung erfahren. Neben dem Zuwachs von Vermögen zählt hierzu auch die Reduzierung von Verbindlichkeiten.²⁸ Darüber hinaus unterscheidet sich die Schenkung aus steuerlicher Betrachtung anhand ihrer zivilrechtlichen Definition. Während zivilrechtlich eine zweiseitige Willenserklärung über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung vorhanden sein muss,²⁹ ist eine Einigung zwischen den beiden Parteien steuerrechtlich nicht notwendig.³⁰

3.1.1 Gesetzliche Erbfolge

Unter der Überschrift der Gesamtrechtsnachfolge ist im BGB Folgendes geregelt: „Mit dem Tode einer Person (Erbfall) geht deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf eine oder mehrere Personen (Erben) über.“³¹ Da ein Todesfall nur im Zusammenhang mit einer natürlichen Person auftreten kann, lässt sich daraus ableiten, dass nur natürliche Personen etwas vererben können. Juristische Personen sowie handelsrechtliche Personengesellschaften sind demnach von der Fähigkeit des Vererbens ausgeschlossen.³² Das zu vererbende Vermögen kann dabei sowohl positiv – in Form von Wertgegenständen oder Guthaben – als auch negativ – in Form von Verbindlichkeiten – sein.³³ In einem

²⁵ vgl. § 1 Abs.1 ErbStG.

²⁶ vgl. R E 1.1, S. 1 f. ErbStR.

²⁷ vgl. R E 7.1, Abs. 2 ErbStR.

²⁸ vgl. ebenda.

²⁹ vgl. § 516 Abs. 1 BGB.

³⁰ vgl. R E 7.1, Abs. 1 ErbStR.

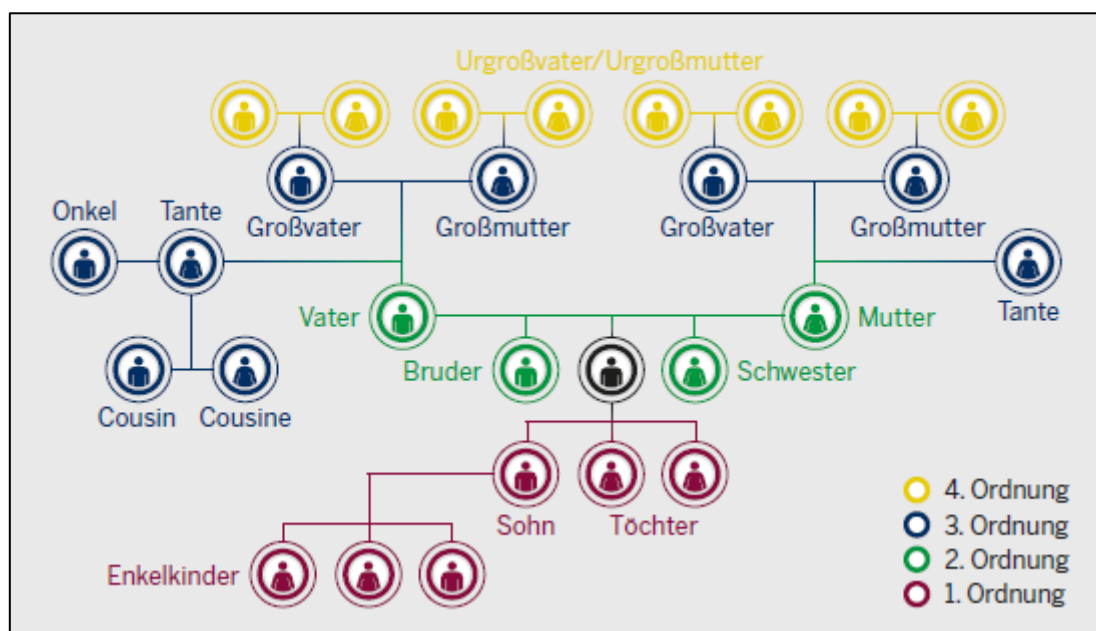
³¹ § 1922 Abs. 1 BGB.

³² vgl. Paintner (2017), S. 3.

³³ vgl. Paintner (2017), S. 2.

Todesfall entsteht automatisch ein Erbfall und es gibt immer einen oder mehrere Erben.³⁴ Sofern der Verstorbene, auch Erblasser genannt, zu Lebzeiten kein Testament formuliert hat, wird das Erbe im Zuge der gesetzlichen Erbfolge aufgeteilt. Es wird dabei zwischen gesetzlichen Erben von vier Ordnungen unterschieden:

- 1. Ordnung: Abkömmlinge des Erblassers. Neben den Kindern des Verstorbenen zählen dazu auch die Enkel- und Urenkelkinder.
- 2. Ordnung: Eltern des Verstorbenen sowie deren Nachkommen.
- 3. Ordnung: Großeltern des Verstorbenen sowie deren Nachkommen.
- 4. Ordnung: Urgroßeltern des Verstorbenen sowie deren Nachkommen.³⁵



Quelle: Ministerium der Justiz des Landes Nordrhein-Westfalen (2018), S. 4.

Abb. 3: Gesetzliche Erbfolge

Die einzelnen Ordnungen der gesetzlichen Erbfolge sind in Abbildung Nr. 3 dargestellt. Neben den vier Ordnungen wird im BGB noch die sogenannte fernere Ordnung erwähnt. Diese Ordnung umfasst die entfernteren Vorfahren und deren Abkömmlinge.³⁶ Die verschiedenen Ordnungen sind in einem Todesfall nicht zu gleichen Teilen erbe-

³⁴ vgl. Paintner (2017), S. 3.

³⁵ vgl. § 1924 - 1926 BGB u. § 1928 BGB.

³⁶ vgl. § 1929 Abs. 1 BGB.

reichtigt. Vielmehr ist es so, dass nur die Verwandten erbberechtigt sind, die der nächsten Ordnung angehören.³⁷ Existieren zum Beispiel Abkömmlinge des Erblassers, welche zur 1. Ordnung zählen, sind alle Verwandten der weiteren Ordnungen von der Erbschaft ausgeschlossen. Die Erbschaft wird unter den berechtigten Erben gleichmäßig aufgeteilt. Sollte einer der Abkömmlinge bereits verstorben sein, treten an dessen Stelle seine eventuell vorhandenen Nachkommen, im genannten Beispiel sind dies die Enkelkinder des Erblassers. Auf diese wird der ursprüngliche Erbanteil wiederum gleichmäßig verteilt. Dies verhält sich bei Erbschaften an Verwandte anderer Ordnungen analog.³⁸

Des Weiteren fällt bei Betrachtung von Abbildung 3 auf, dass keiner Ordnung die Ehegatten bzw. eingetragenen Lebenspartner zugeordnet sind. Aufgrund der Sonderstellung dieser Personen wird deren gesetzlicher Erbschaftsanspruch separat geregelt. Die Höhe des Erbanspruchs richtet sich nach den weiteren gesetzlichen Erben.³⁹ Existieren Erben aus der 1. Ordnung, ist der Ehegatte bzw. der eingetragene Lebenspartner zu einem Viertel erbberechtigt. Sofern nur Verwandte der 2. Ordnung oder Großeltern zu den Erben zählen, erhöht sich der Anteil auf die Hälfte der Erbschaft.⁴⁰ Der Anteil erhöht sich in beiden Fällen nochmals um ein Viertel, wenn die Eheleute oder die Lebenspartner im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gelebt haben.⁴¹ Diese Erhöhung wird auch als Zugewinnausgleich bezeichnet. Der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gilt immer, sofern nicht in einem Ehevertrag eine andere Vereinbarung getroffen wurde. Wenn der Erblasser zum Zeitpunkt des Todesfalls weder verheiratet war noch einen eingetragenen Lebenspartner hatte und über die gesetzliche Erbfolge keine Verwandten ermittelt werden konnten, erbt das Land, in dem der Verstorbene zuletzt lebte bzw. seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte⁴² – es sei denn, der Erblasser hat die Verfügung über sein Vermögen in einem Testament oder einem Erbvertrag geregelt und nicht verwandte dritte Personen als Erben eingesetzt.⁴³

³⁷ vgl. § 1930 BGB.

³⁸ vgl. Paintner (2017), S. 5 f.

³⁹ vgl. Ministerium der Justiz des Landes Nordrhein-Westfalen (2018), S. 6.

⁴⁰ vgl. § 1931 Abs. 1 u. 2 BGB.

⁴¹ vgl. Ministerium der Justiz des Landes Nordrhein-Westfalen (2018), S. 6.

⁴² vgl. § 1936 BGB.

⁴³ vgl. Ministerium der Justiz des Landes Nordrhein-Westfalen (2018), S. 7.

3.1.2 Testament

Die gesetzliche Erbfolge teilt das Vermögen des Erblassers an die Hinterbliebenen auf, die dem Verstorbenen häufig am nächsten stehen. Hierzu zählen in erster Linie Ehegatten und eingetragenen Lebenspartner, Kinder sowie Enkelkinder. Es besteht aber auch die Möglichkeit von diesem standardisierten Verfahren abzurücken und die Verteilung des Erbes nach individuellen Vorstellungen und Wünschen zu gestalten. Voraussetzung dafür ist, dass der Erblasser zu Lebzeiten ein Testament verfasst hat, das die Verfügung über sein Vermögen regelt. Sobald ein wirksames Testament vorliegt, hat die individuell verfasste Aufteilung des Erbes Vorrang vor der gesetzlichen Erbfolge.⁴⁴ Welche Voraussetzungen für die Wirksamkeit eines Testaments vorliegen müssen, wird in den folgenden Absätzen erläutert.

Der Verfasser eines Testaments muss grundsätzlich testierfähig sein. Dies ist dann der Fall, wenn der Verfasser das 16. Lebensjahr vollendet⁴⁵ hat und nicht als testierunfähig eingestuft wird. Testierunfähigkeit wird im BGB wie folgt definiert:

„Wer wegen krankhafter Störung der Geisteskraft, wegen Geistesschwäche oder wegen Bewusstseinsstörung nicht in der Lage ist, die Bedeutung einer von ihm abgegebenen Willenserklärung einzusehen und nach dieser Einsicht zu handeln, kann ein Testament nicht errichten.“⁴⁶

Minderjährige, die das 16. Lebensjahr vollendet haben, können zwar ohne Zustimmung der gesetzlichen Vertreter ein Testament verfassen, dürfen allerdings nur die Form des notariellen Testaments wählen.⁴⁷ Aus dem Namen des notariellen oder auch öffentlichen Testaments lässt sich bereits erschließen, dass zu dessen Erstellung die Einbindung eines Notars notwendig ist. Der Erblasser kann entweder dem Notar seinen letzten Willen mündlich mitteilen oder diesem eine selbst erstellte Fassung seines Testaments übergeben.⁴⁸ Der Vorteil eines öffentlichen Testaments liegt insbesondere in der fachkundigen Beratung durch den Notar. Dadurch kann gewährleistet werden, dass die gewählten Formulierungen im Testament den letzten Willen des Erblassers deutlich wie-

⁴⁴ vgl. Paintner (2017), S. 27.

⁴⁵ vgl. § 2229 Abs. 1 BGB.

⁴⁶ § 2229 Abs. 4 BGB.

⁴⁷ vgl. Paintner (2017), S. 28.

⁴⁸ vgl. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (2018), S. 27.

derspiegeln und Klarheit hinsichtlich der Aufteilung des Vermögens geschaffen wird.⁴⁹ Des Weiteren sind Notare gesetzlich dazu verpflichtet, das Testament bei dem Zentralen Testamentsregister der Bundeskammer zu melden.⁵⁰ Dadurch erhält der Erblasser die Sicherheit, dass sein Testament im Todesfall ordnungsgemäß eröffnet und die Verteilung seines Vermögens nach seinem Willen vorgenommen wird.⁵¹

Neben dem notariellen Testament besteht für Personen über 18 Jahren auch die Möglichkeit, ein eigenhändiges Testament zu verfassen. Damit dieses seine Wirksamkeit erhält, sollten folgende Vorgaben eingehalten werden:

- Der Verfasser muss zum Zeitpunkt der Niederschrift das 18. Lebensjahr vollendet haben und darf nicht testierunfähig sein.
- Das Testament ist vollständig von Hand zu schreiben. Anfertigungen mit dem Computer oder der Schreibmaschine sind unwirksam.⁵²
- Das Datum an dem die Niederschrift erfolgte muss mit Tag, Monat und Jahr angegeben sein.
- Der Ort an dem es verfasst wurde muss festgehalten sein.
- Das Testament ist mit Vor- und Familienname zu unterzeichnen.⁵³
- Das Testament muss persönlich verfasst worden sein. Der letzte Wille kann nicht durch einen Dritten erklärt werden.⁵⁴
- Besteht das Testament aus mehreren Blättern, sollte eine durchgängige Nummerierung erfolgen.⁵⁵

Diese Formvorschriften sollen dabei helfen, die Identität des Autors zweifelsfrei bestimmen zu können und es soll sichergestellt werden, dass es sich bei dem Testament um den rechtmäßigen letzten Willen des Erblassers handelt. Das Testament kann vom Verfasser zu Hause aufbewahrt werden. Hier besteht allerdings das Risiko, dass es ver-

⁴⁹ vgl. Deutsche Herzstiftung e.V. (2018), S. 26.

⁵⁰ vgl. § 34 BeurkG.

⁵¹ vgl. Paintner (2017), S. 37.

⁵² vgl. Deutsche Herzstiftung e.V. (2018), S. 25.

⁵³ vgl. § 2247 Abs. 2 u. 3 BGB.

⁵⁴ vgl. § 2064 u. 2065 BGB.

⁵⁵ vgl. Deutscher Caritasverband e.V. (o.J.), S. 7.

lorengelassen oder im Todesfall nicht gefunden wird. Es gibt daher auch die Möglichkeit, das Testament beim Amtsgericht zu hinterlegen, um somit eine Eröffnung im Todesfall zu gewährleisten.⁵⁶

Ehegatten sowie eingetragene Lebenspartner profitieren darüber hinaus von einer Sonderregelung.⁵⁷ In einem sogenannten gemeinschaftlichen Testament können die Partner ihren letzten Willen gemeinsam erklären. Im häufigsten Fall setzen sich die Ehegatten als gegenseitige Alleinerben ein und erklären gleichzeitig, dass erst nach dem Tod beider Elternteile Vermögenswerte auf die Abkömmlinge übertragen werden sollen. Diese Konstellation wird auch Berliner Testament genannt.⁵⁸

3.1.3 Erbvertrag

Neben dem Testament kann der Erblasser auch mittels eines Erbvertrages seine Vermögensnachfolge regeln. Ein bedeutender Unterschied zum Testament ist, dass eine zweiseitige Willenserklärung der Vertragspartner – Erblasser und Erben – vorliegen muss.⁵⁹ Durch den Erbvertrag, der zwingend notariell beurkundet werden muss, können nicht nur Erben eingesetzt, sondern auch Auflagen angeordnet werden.⁶⁰ Der Erbvertrag ist besonders für solche Fälle interessant, in denen die Verteilung komplexer Vermögensstrukturen oder Unternehmen bereits zu Lebzeiten des Erblassers vertraglich geregelt werden soll.⁶¹ Die Vermögensübertragung selbst erfolgt jedoch erst nach dem Tod des Erblassers.⁶²

3.1.4 Pflichtteilsrecht

Grundsätzlich kann der Erblasser frei über sein Vermögen verfügen und durch ein Testament oder einen Erbvertrag regeln, auf welche Personen dieses nach seinem Versterben übergehen soll. Auch die nächsten Angehörigen kann der Erblasser durch eine aus-

⁵⁶ vgl. Deutscher Caritasverband e.V. (o.J.), S. 7.

⁵⁷ vgl. § 2265 BGB.

⁵⁸ vgl. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, S. 28.

⁵⁹ vgl. Herfurth & Herfurth (2012), S. 1.

⁶⁰ vgl. § 1941 BGB.

⁶¹ vgl. Herfurth & Herfurth (2012), S. 1 f.

⁶² vgl. § 2278 BGB.

drückliche Erklärung im Testament vom Nachlass ausschließen.⁶³ Diese Freiheit wird jedoch maßgeblich durch das Pflichtteilsrecht eingeschränkt. Werden nächste Angehörige im Testament oder Erbvertrag übergangen und sind somit von der Erbfolge ausgeschlossen, haben sie die Möglichkeit gegenüber den eingesetzten Erben die Auszahlung eines Pflichtteils zu fordern.⁶⁴ Dieses Recht steht jedoch nur den Abkömmlingen, Eltern und Ehegatten des Erblassers zu. Der Pflichtteil beträgt dabei für alle genannten Berechtigten die Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils.⁶⁵

Insbesondere bei der Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensanteilen anhand eines individuellen Testaments muss daher einkalkuliert werden, dass nach dem Tod des Erblassers entsprechende Ansprüche geltend gemacht werden können. Die aufgrund des Testaments begünstigten Erben müssen die Ausgleichszahlungen an die Pflichtteilsberechtigten aus dem erhaltenen Geld-, Sach- oder Betriebsvermögen leisten. Der Pflichtteilsanspruch bezieht sich nicht nur auf das vorhandene Vermögen zum Zeitpunkt des Erbfalls, sondern auch auf erfolgte Schenkungen zu einem früheren Zeitpunkt. Hat der Erblasser zu Lebzeiten Vermögen mittels einer Schenkung an Dritte übertragen, wird der Pflichtteil um den aktuellen Zeitwert der verschenkten Gegenstände erhöht.⁶⁶ Dieses Recht der gesetzlichen Erben wird auch Pflichtteilsergänzungsanspruch genannt. Der Anspruch besteht jedoch nur zeitlich begrenzt. Der Wert des verschenkten Vermögens wird nur dann in vollem Umfang berücksichtigt, wenn die Schenkung innerhalb des ersten Jahres vor dem Erbfall erfolgte. Innerhalb jedes weiteren Jahres vor dem Erbfall reduziert sich der zu berücksichtigende Vermögenswert um jeweils 10 %. Eine Schenkung, die früher als zehn Jahre vor dem Erbfall getätigt wurde, kann durch den Pflichtteilsergänzungsanspruch daher nicht mehr erfasst werden.⁶⁷ Ist die Schenkung an den Ehegatten erfolgt, beginnt die Frist nicht zum Zeitpunkt der Schenkung, sondern erst bei Auflösung der Ehe.⁶⁸

Eine ähnliche Vorgehensweise ergibt sich bei der Behandlung des Zugewinnausgleichs. Bei der Berechnung des Endvermögens, das dem überlebenden Ehegatten im Todesfall

⁶³ vgl. § 1938 BGB.

⁶⁴ vgl. Paintner (2017), S. 79.

⁶⁵ vgl. § 2303 BGB.

⁶⁶ vgl. § 2325 Abs. 1 BGB.

⁶⁷ vgl. § 2325 Abs. 3 S. 1 u. 2 BGB.

⁶⁸ vgl. § 2325 Abs. 3 S. 3 BGB.

und damit nach Beendigung des Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft zusteht, werden alle Schenkungen innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Erbfall hinzugerechnet.⁶⁹

3.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer

In der Bundesrepublik Deutschland unterliegen Vermögensübertragungen infolge von Todesfällen der Erbschaftsteuer. Damit die Erbschaftsteuer nicht umgangen werden kann, wird darüber hinaus auch der Vermögenstransfer mittels Schenkung zu Lebzeiten besteuert. Grundlage für solche Vorgänge ist die Schenkungsteuer, die in vielen Merkmalen mit der Erbschaftsteuer identisch ist.⁷⁰ Die gesetzlichen Regelungen des Erbschaftsteuergesetzes gelten auch für Schenkungen unter Lebenden. Ausgenommen sind die Paragraphen, die sich auf Fälle beziehen, die ausschließlich im Todesfall bzw. bei einer Erbschaft eintreten.⁷¹ Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ist der Vermögenszuwachs des Erben oder Beschenkten.⁷² Die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Begünstigten kann durch folgende steuerpflichtige Vorgänge herbeigeführt werden:

- Erwerb von Todes wegen,
- Schenkungen unter Lebenden,
- Zweckzuwendungen,
- Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmten Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren.⁷³

Hat der Erblasser, Schenker oder Vermögensempfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zum Zeitpunkt des Vermögenstransfers im Inland, besteht unbe-

⁶⁹ vgl. § 1375 Abs. 2 Nr. 1 BGB.

⁷⁰ vgl. Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg (2017), S. 6.

⁷¹ vgl. R E 1.1 ErbStR.

⁷² vgl. Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg (2017), S. 6.

⁷³ vgl. § 1 Abs. 1 ErbStG.

schränkte Steuerpflicht.⁷⁴ In diesen Fällen gilt das sogenannte Welteinkommensprinzip. Das bedeutet, dass nicht nur Vermögensübertragungen im Inland, sondern auch im Ausland der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer unterliegen. Die unbeschränkte Steuerpflicht gilt darüber hinaus für deutsche Staatsangehörige ohne Wohnsitz im Inland, die weniger als fünf Jahre dauernd im Ausland gelebt haben oder unabhängig von der Fünfjahresfrist im Ausland für eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts tätig sind. Des Weiteren können ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, als unbeschränkt steuerpflichtig eingestuft werden.⁷⁵ Juristische Personen und handelsrechtliche Personengesellschaften können jedoch nur als Erbe und nicht als Erblasser auftreten. Die Erbfähigkeit ist im Wesentlichen an das Kriterium gebunden, dass der Erbe zum Zeitpunkt des Erbfalls „lebt“,⁷⁶ was bei juristischen Personen allerdings mit der Rechtsfähigkeit als gegeben betrachtet wird.⁷⁷

Sind weder Erblasser, Schenker noch Erwerber bzw. Beschenkter per Definition unbeschränkt steuerpflichtig, greift die beschränkte Steuerpflicht. In diesen Fällen tritt nicht das Welteinkommensprinzip ein, sondern es wird sich nur auf das Inlandsvermögen bezogen.⁷⁸ Damit es trotz des Welteinkommensprinzips bei der unbeschränkten Steuerpflicht nicht zu einer Doppelbesteuerung von Vermögen kommt, werden individuelle Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Staaten vereinbart. Diese Abkommen sollen eine doppelte steuerliche Belastung im In- und Ausland vermeiden.⁷⁹

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird im deutschen Steuerrecht den sogenannten Substanzsteuern zugeordnet.⁸⁰ Des Weiteren zählt sie zu den Subjekt- bzw. Personensteuern sowie zur Kategorie der direkten Steuern.⁸¹ Die Subjektsteuer bezieht sich auf den Steuerpflichtigen: Wer ist steuerpflichtig? Im Falle der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist es der Erbe bzw. der Beschenkte. Der Begriff „direkte Steuer“ knüpft an die

⁷⁴ vgl. § 2 Abs. 1 ErbStG.

⁷⁵ vgl. ebenda.

⁷⁶ vgl. § 1923 Abs. 1 BGB.

⁷⁷ vgl. Paintner (2017), S. 9.

⁷⁸ vgl. Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg (2017), S. 8.

⁷⁹ vgl. Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg (2017), S. 8.

⁸⁰ vgl. Dinkelbach (2015), S. 26.

⁸¹ vgl. Paintner (2017), S. 4.

Personenidentität von Steuerpflichtigem und Steuerträger an. Der Erbe ist steuerpflichtig und muss die Steuerlast auch selbst tragen.⁸²

3.2.1 Bemessungsgrundlage

Zur Ermittlung der Steuerlast wird im ersten Schritt der Vermögensanfall des Erben bzw. des Beschenkten ermittelt. Dazu werden sämtliche zugeflossenen Vermögensvorteile stichtagsbezogen⁸³ nach dem Bewertungsgesetz ermittelt und zusammenaddiert.⁸⁴ Stichtagsbezogen bedeutet, dass die Steuer in Erbfällen mit dem Tode des Erblassers und bei Schenkungen zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung entsteht.⁸⁵ Bei der Bewertung der Vermögensvorteile wird sich an folgenden Bewertungsvorschriften orientiert:

Tab. 1: Wertansatz des Vermögensanfalls

Normal verzinsliche Kapitalforderungen, Sparguthaben, Aktien und Anleihen	Nennwert/Kurswert zzgl. bis zu diesem Tag angefallene Kapitalerträge (Stückzinsen)
Unverzinsliche Kapitalforderungen mit einer längeren Laufzeit	Gegenwartswert (zur Berechnung gibt es spezielle Tabellen)
Noch nicht fällige Lebensversicherungen	Rückkaufswert
Renten, Wohn- und Nießbrauchrechte	Kapitalwert
Unbebaute Grundstücke	Grundbesitzwert gem. Bodenrichtwert
Bebaute Grundstücke	Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren oder Sachwertverfahren
Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	Gemeiner Wert (meist Ertragswert mit Substanzwert als Mindestwert = Wirtschaftswert)
Gewerbliche Einzelunternehmen	Gemeiner Wert (meist Ertragswert)
Beteiligungen an Personengesellschaften	Gemeiner Wert (meist Ertragswert)
Nichtbörsennotierte Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	Gemeiner Wert (meist Ertragswert)
Hausrat, Kunstgegenstände, Kraftfahrzeuge, andere bewegliche körperliche Gegenstände	Gemeiner Wert

Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg (2017), S. 11 ff.

⁸² vgl. Dinkelbach (2015), S. 26 f.

⁸³ vgl. § 11 ErbStG.

⁸⁴ vgl. § 12 Abs. 1 ErbStG.

⁸⁵ vgl. § 9 Abs. 1 u. 2 ErbStG.

In Tabelle 1 werden die Bewertungsverfahren zu den verschiedenen Vermögensgegenständen aufgelistet. Wie die Bewertung des Vermögensanfalls im Detail aussieht, wird in einem späteren Kapitel behandelt. Dabei wird jedoch ausschließlich auf die Verfahren zur Bewertung unbebauter und bebauter Grundstücke sowie zur Bewertung von Unternehmen bzw. Beteiligungen an Gesellschaften eingegangen.

Ist die Bewertung erfolgt, werden zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs verschiedene Freibeträge sowie evtl. vorhandene Nachlassverbindlichkeiten abgezogen. Das Ergebnis dieser Berechnung stellt dann die Grundlage für die Ermittlung der Erbschaftsteuer dar.⁸⁶ Deren Höhe ist dabei von der Steuerklasse des Begünstigten, der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs und dem daraus resultierenden Steuersatz abhängig.⁸⁷

3.2.2 Steuerklassen

Im Zuge der Ermittlung der Steuerlast werden die Verwandten des Erblassers in drei Steuerklassen eingruppiert. Die zugeordnete Steuerklasse ist von großer Bedeutung, da sich aus ihr der persönliche Freibetrag ergibt, bis zu dessen Höhe die Erbschaft bzw. Schenkung steuerfrei bleibt. Des Weiteren wird der auf den steuerpflichtigen Erwerb anzuwendende Steuersatz auf der Grundlage der Steuerklasse ermittelt.⁸⁸ Folgende Steuerklassen werden unterschieden:

Steuerklasse I:

- Ehegatte und eingetragene Lebenspartner,
- Kinder und Stiefkinder,
- Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder,
- Eltern und Voreltern bei Erwerb von Todes wegen.

Steuerklasse II:

- Eltern und Voreltern, wenn kein Erwerb von Todes wegen,
- Geschwister,

⁸⁶ vgl. Krause & Grootens (2018), S. 3.

⁸⁷ vgl. § 19 Abs. 1 ErbStG.

⁸⁸ vgl. Krause & Grootens (2018), S. 34.

- Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern,
- Stiefeltern,
- Schwiegerkinder und Schwiegereltern,
- geschiedene Ehegatten.

Steuerklasse III:

- alle übrigen Erwerber,
- Zweckzuwendungen.⁸⁹

3.2.3 Persönliche Freibeträge

Je nachdem in welcher verwandtschaftlichen Beziehung der Begünstigte zum Erblasser gestanden hat, kann bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs einer der folgenden persönlichen Freibeträge berücksichtigt werden.⁹⁰

Tab. 2: Persönliche Freibeträge

Personenkreis	Freibetrag in Euro
Ehegatten und eingetragene Lebenspartner	500.000
Kinder und Stiefkinder	400.000
Kinder verstorbener (Stief-) Kinder	400.000
Kinder noch lebender (Stief-) Kinder	200.000
Alle übrigen Personen der Steuerklasse I	100.000
Alle Personen der Steuerklasse II	20.000
Alle Personen der Steuerklasse III	20.000

Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an Statistisches Bundesamt (2017), S. 6 u. § 16 ErbStG.

Die Freibeträge gelten nur für Personen, die der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.⁹¹ Des Weiteren sind sie nicht nur auf den Erwerb von Todes wegen, sondern auch auf Schenkungen zu Lebzeiten anzuwenden. Hinzu kommt, dass die Freibeträge alle zehn Jahre neu in Anspruch genommen werden können, sodass Vermögen zu Lebzeiten in mehreren Teilen mittels Schenkung steuerfrei übertragen werden kann.⁹²

⁸⁹ vgl. § 15 Abs. 1 ErbStG.

⁹⁰ vgl. § 16 ErbStG.

⁹¹ vgl. § 16 Abs. 1 ErbStG.

⁹² vgl. § 14 Abs. 1 ErbStG.

Neben den persönlichen Freibeträgen wird in bestimmten Fällen darüber hinaus ein besonderer Versorgungsfreibetrag gewährt. Dieser kann jedoch ausschließlich von überlebenden Ehegatten bzw. eingetragenen Lebenspartnern und den Kindern in einem Erbfall in Abzug gebracht werden.⁹³ Der Versorgungsfreibetrag beträgt bei Ehegatten und Lebenspartnern 256.000 Euro und wird nur dann voll gewährt, sofern der überlebende Ehegatte keinen Anspruch auf eigene Versorgungsbezüge hat bzw. nur Anspruch auf Bezüge hat, die der Erbschaftsteuer unterliegen. Tabelle 3 listet sämtliche Versorgungsfreibeträge auf. Während Ehegatten und Lebenspartnern ein einheitlicher Freibetrag gewährt wird, staffelt sich dieser bei den Kindern anhand des Alters.

Tab. 3: Besonderer Versorgungsfreibetrag

Personenkreis	Versorgungsfreibetrag in Euro
Ehegatten und eingetragene Lebenspartner	256.000
Kinder bis zu 5 Jahren	52.000
Kinder zwischen 5 und 10 Jahren	41.000
Kinder zwischen 10 und 15 Jahren	30.700
Kinder zwischen 15 und 20 Jahren	20.500
Kinder von 20 Jahren bis zur Vollendung des 27. Jahres	10.300

Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an § 17 Abs. 1 u. 2 ErbStG.

3.2.4 Steuersätze

Neben dem persönlichen Freibetrag wird auch der anzuwendende Steuersatz aus der Steuerklasse abgeleitet. Des Weiteren ist zur Ermittlung des Steuersatzes noch der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs von Bedeutung. Der Steuersatz ist progressiv und beträgt zwischen 7 % und 50 %.⁹⁴ Die einzelnen Staffeln der Erbschaftsteuer können der Tabelle Nr. 4 entnommen werden. Der gestaffelte Steuersatz kann zu einer deutlich höheren Steuerlast führen, sofern die vorherige Wertgrenze nur knapp überschritten wurde. Für solche Fälle wurde der sogenannte Härteausgleich eingeführt. Dieser soll den sprunghaften Anstieg der Steuerlast abmildern. Dies geschieht, indem die mit Hilfe der

⁹³ vgl. § 17 ErbStG.

⁹⁴ vgl. § 19 Abs. 1 ErbStG.

Steuersätze aus Tabelle 4 berechnete Erbschaftsteuer zu Beginn einer Tarifstufe um fest definierte Ermäßigungsbeiträge gekürzt wird.⁹⁵

Tab. 4: Steuersätze

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich ... Euro	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
Über 26.000.000	30	43	50

Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an § 19 Abs. 1 ErbStG.

3.3 Übertragung von Betriebsvermögen

Bei der Übertragung von Betriebsvermögen sind aus steuerrechtlicher Perspektive verschiedene Besonderheiten zu beachten. Diese beziehen sich insbesondere auf die Bewertung von Betriebsvermögen und Grundbesitz sowie auf die Steuerbefreiung von bestimmtem Unternehmensvermögen. Die Bewertung des Vermögens sowie der Ansatz gewährter Freibeträge sind für die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs von großer Bedeutung und beeinflussen die erbschaft- und schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage maßgeblich.

Für die Bewertung von Vermögen gilt im Zusammenhang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer das Stichtagsprinzip. Die Wertermittlung ist daher zum Zeitpunkt der Steuerentstehung vorzunehmen, sofern es keine abweichenden Regelungen gibt.⁹⁶ In vielen Fällen erfolgt der Wertansatz durch die Ermittlung des gemeinen Wertes.⁹⁷ Dieser Begriff wird im Bewertungsgesetz wie folgt definiert:

⁹⁵ vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen (2017), S. 46.

⁹⁶ vgl. § 11 ErbStG.

⁹⁷ vgl. Schreiber (2017), S. 145.

„Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.“⁹⁸

Für Wirtschaftsgüter, die vielfach gehandelt werden, lässt sich der gemeine Wert, auch Marktpreis genannt, schnell analysieren. Dies gilt unter anderem für an der Börse notierte Aktien und Wertpapiere, die mit dem am Stichtag niedrigsten gehandelten Kurs bewertet werden.⁹⁹ Für eine Vielzahl anderer Wirtschaftsgüter lässt sich der gemeine Wert jedoch nur sehr schwer oder nicht zeitnah ermitteln, da zum Beispiel kein regelmäßiger Handel mit ihnen betrieben wird. Für solche Fälle gibt es spezielle Bewertungsmethoden, die im Rahmen der Wertermittlung anzuwenden sind.¹⁰⁰

Maßgeblich für die Bewertung von Betriebsvermögen sind die Regelungen des Bewertungsgesetzes. Danach werden Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften mit dem gemeinen Wert angesetzt. Im ersten Schritt werden hierzu vergleichbare Unternehmensverkäufe fremder Dritter als Maßstab herangezogen, welche jedoch höchstens ein Jahr zurückliegen dürfen. Sofern kein Vergleichswert über diese Art ermittelt werden kann, muss sich einer Bewertungsmethode bedient werden, die ein Kaufinteressent für den Betrieb zugrunde legen würde.¹⁰¹ In der Regel handelt es sich bei den üblichen Methoden um Ertrags- oder Sachwertverfahren. Dieselbe Vorgehensweise gilt auch für das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, freiberuflich Tätigen¹⁰² sowie dem Betriebsvermögen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.¹⁰³ Die Bewertung von Betriebsvermögen im Zuge der Ermittlung des steuerpflichtigen Ertrags erfolgt daher unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens.¹⁰⁴

⁹⁸ § 9 Abs. 2 BewG.

⁹⁹ vgl. § 11 Abs. 1 BewG.

¹⁰⁰ vgl. Schreiber (2017), S. 145.

¹⁰¹ vgl. § 11 Abs. 2 BewG.

¹⁰² vgl. § 109 Abs. 1 BewG.

¹⁰³ vgl. § 109 Abs. 2 BewG.

¹⁰⁴ vgl. Schreiber (2017), S. 149.

3.3.1 Substanzwert

Der Substanzwert ergibt sich aus den gemeinen Werten aller Wirtschaftsgüter die dem Betriebsvermögen zugeordnet sind abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Verbindlichkeiten.¹⁰⁵ Soweit es keine abweichenden Regelungen des Erbschaftsteuer- oder Bewertungsgesetzes gibt, sind daher alle Wirtschaftsgüter und Schulden, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, in die Unternehmensbewertung einzubeziehen. Bei bilanzierenden Betrieben kann aus Vereinfachungsgründen häufig auf die Werte der Steuerbilanz des vergangenen Wirtschaftsjahres zurückgegriffen werden, sofern es seit dem Bilanzstichtag nicht zu außerordentlichen Ereignissen gekommen ist, die zu einer unangemessenen Bewertung führen. Die Werte der Steuerbilanz sind generell entsprechend zu korrigieren und bis zum Stichtag der Bewertung fortzuschreiben.¹⁰⁶

Zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen zählen auch solche Wirtschaftsgüter, für die gemäß des Steuerrechts ein Aktivierungs- oder Passivierungsverbot besteht. Hierzu zählen insbesondere Drohverlustrückstellungen, selbst geschaffene oder entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter sowie Geschäfts- und Firmenwerte.¹⁰⁷ Darüber hinaus sind bei der Feststellung der gemeinen Werte einiger Güter folgende Besonderheiten zu beachten:

- Rücklagen sind nicht abzugsfähig, da sie Eigenkapitalcharakter haben.
- Die Werte von Grundbesitz und Anteilen an Kapitalgesellschaften sind gesondert festzustellen.
- Ergeben sich aus entgeltlichen Nutzungsüberlassungen von Lizenzen oder Urheberrechten gegenüber Dritten wiederkehrende Zahlungen, erfolgt eine Kapitalisierung des finanziellen Anspruchs.
- Beweglich abnutzbares Anlagevermögen kann aus Vereinfachungsgründen mit einem Restwert von 30 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt werden, sofern das Ergebnis nicht zu einer unangemessenen Bewertung führt.

¹⁰⁵ vgl. § 11 Abs. 2 S. 3 BewG.

¹⁰⁶ vgl. R B 11.4 Abs. 1 u. 2 ErbStR.

¹⁰⁷ vgl. R B 11.3 Abs 3 ErbStR.

- Dem Umlaufvermögen zugeordnete Wirtschaftsgüter können mit den zum Bewertungsstichtag geltenden Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten berücksichtigt werden.¹⁰⁸

Der Substanzwert wird häufig als Mindestwert bezeichnet. Dies ist darin begründet, dass der ermittelte Ertragswert eines Unternehmens den Substanzwert nicht unterschreiten darf. Weist das Ertragswertverfahren einen niedrigeren Wert aus, ist der Substanzwert zu verwenden.¹⁰⁹ Erfolgt die Wertermittlung anhand eines Vergleichs mit einer tatsächlichen Betriebsveräußerung unter fremden Dritten, ist der Substanzwert nicht als Mindestwert anzusetzen.¹¹⁰

3.3.2 Vereinfachtes Ertragswertverfahren

Eine gängige Methode zur Bewertung des Betriebsvermögens ist das vereinfachte Ertragswertverfahren. Dieses kann grundsätzlich angewendet werden, sofern das Ergebnis nicht offensichtlich von dem tatsächlichen Marktpreis abweicht. Das Verfahren ist auf die Bewertung des Betriebsvermögens von Gewerbebetrieben, freiberuflich Tätigen oder Kapitalgesellschaften anzuwenden; es ist rechtsformneutral.¹¹¹

Im Mittelpunkt der Ermittlung des Ertragswertes steht der nachhaltig erzielbare Jahresertrag. Um diesen zu berechnen, wird das Betriebsergebnis der vergangenen drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag herangezogen und daraus ein Durchschnittsertrag gebildet.¹¹² Das Betriebsergebnis muss in diesem Zusammenhang für jedes zurückliegende Jahr separat berechnet werden. Ausgangspunkt für die Berechnung ist der Gewinn nach dem Einkommensteuergesetz, welcher durch folgende Hinzurechnungen und Kürzungen ergänzt wird:

¹⁰⁸ vgl. R B 11.3 Abs. 4-8 ErbStR.

¹⁰⁹ vgl. Schreiber (2017), S. 150.

¹¹⁰ vgl. R B 11.3 Abs. 1 S. 2, ErbStR.

¹¹¹ vgl. § 199 Abs. 1 u. 2 BewG.

¹¹² vgl. § 201 Abs. 2 BewG.

Hinzurechnungen:

- Investitionsabzugsbeträge, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen,
- Absetzungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert oder auf firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter,
- einmalige Veräußerungsverluste sowie außerordentliche Aufwendungen,
- im Gewinn nicht enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft mit weiteren zulagenbegünstigten Investitionen in gleichem Umfang zu rechnen ist,
- der Ertragsteueraufwand (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern und Gewerbesteuer),
- Aufwendungen, die im Zusammenhang mit nicht betriebsnotwendigem Vermögen oder innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegten Wirtschaftsgütern stehen,
- Verluste, die sich aus Beteiligungen, die zum betriebsnotwendigen Vermögen gehören, ergeben.¹¹³

Kürzungen:

- gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen sowie Teilwertzuschreibungen,
- einmalige Veräußerungsgewinne sowie außerordentliche Erträge,
- im Gewinn enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft nicht mit weiteren zulagenbegünstigten Investitionen in gleichem Umfang zu rechnen ist,
- ein angemessener Unternehmerlohn, sofern in der bisherigen Erfolgsrechnung noch keiner berücksichtigt wurde,
- Erträge aus der Erstattung von Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern und Gewerbesteuer),
- Erträge, die im Zusammenhang mit nicht betriebsnotwendigem Vermögen oder innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegten Wirtschaftsgütern stehen,

¹¹³ vgl. § 202 Abs. 1 S. 1 BewG.

- Erträge, die sich aus Beteiligungen, die zum betriebsnotwendigen Vermögen gehören, ergeben.¹¹⁴

Ergänzend werden weitere Korrekturen vorgenommen, die in der oben aufgeführten Auflistung nicht vorkommen, sofern diese den zukünftigen nachhaltig erzielbaren Jahresertrag maßgeblich beeinflussen und durch das Gesellschaftsverhältnis zustande kommen.¹¹⁵ Hierzu zählen insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Einlagen. Anschließend werden die Betriebsergebnisse um einen pauschalen Wert von 30 % gemindert. Dieser Abzug stellt den Ertragsteueraufwand des Betriebes dar.¹¹⁶ Aus der Summe der korrigierten Betriebsergebnisse der vergangenen drei Wirtschaftsjahre wird dann ein Durchschnittsergebnis gebildet, auch Jahresertrag genannt. Dieser Ertrag wird daraufhin mit einem gesetzlich geregelten Kapitalisierungsfaktor in Höhe von 13,75 multipliziert.¹¹⁷ Abschließend werden noch die gemeinen Werte des nicht betriebsnotwendigen Vermögens, von Beteiligungen an Gesellschaften sowie des kurzfristig eingelegten Vermögens hinzugerechnet.¹¹⁸ Die Berechnung des Unternehmenswertes nach dem vereinfachten Verfahren wird in Abbildung 4 nochmals schematisch dargestellt.

Das Ergebnis stellt den Unternehmenswert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren dar. Der mit einer Bewertungsmethode – wie beispielsweise dem vereinfachten Ertragswertverfahren – ermittelte Unternehmenswert muss immer mit dem Substanzwert desselben Unternehmens verglichen werden, da dieser nicht unterschritten werden darf. Neben dem vereinfachten Ertragswertverfahren können auch weitere Verfahren zur Bewertung des Betriebsvermögens angewendet werden, sofern es sich dabei um im Geschäftsverkehr übliche Methoden handelt.¹¹⁹

¹¹⁴ vgl. § 202 Abs. 1 S. 2 BewG.

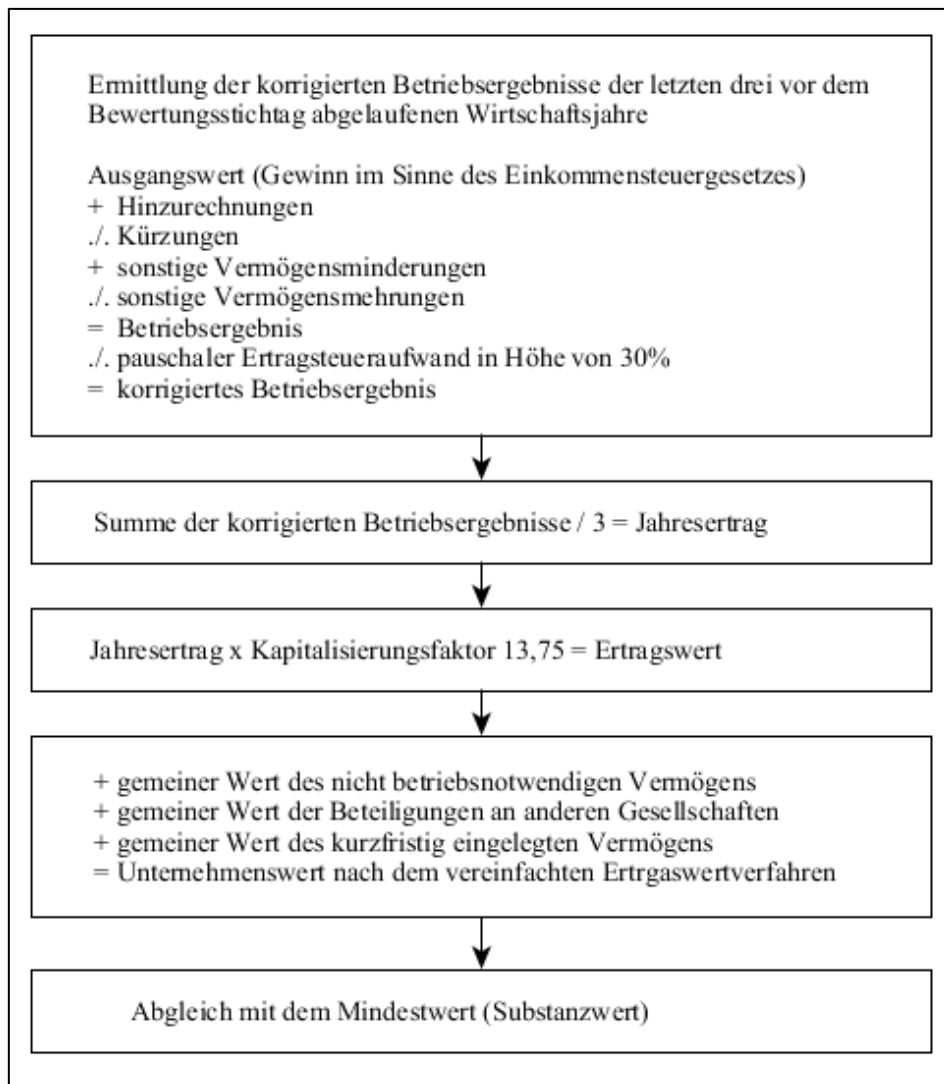
¹¹⁵ vgl. Industrie- und Handelskammer Hannover (2018), S. 4.

¹¹⁶ vgl. § 202 Abs. 3 BewG.

¹¹⁷ vgl. § 203 Abs. 1 BewG.

¹¹⁸ vgl. Industrie- und Handelskammer Hannover (2018), S. 4.

¹¹⁹ vgl. § 11 Abs. 2 S. 2 BewG.



Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an Industrie und Handelskammer Hannover (2017), S. 4.

Abb. 4: Vereinfachtes Ertragswertverfahren

Soll bei der Bewertung einer Kapitalgesellschaft nur der Wert des Anteils eines Gesellschafters ermittelt werden, ist der gemeine Wert des Betriebsvermögens mit der Beteiligungsquote des Anteilseigners ins Verhältnis zu setzen.¹²⁰ Eine weitere Besonderheit ist hinsichtlich der Vorgehensweise bei der Bewertung des Gesamthandvermögens einer Personengesellschaft zu beachten. Im ersten Schritt werden den einzelnen Gesellschaftern ihre Kapitalkonten zugeordnet. Anschließend wird der verbleibende Wert nach dem im Gesellschaftervertrag definierten Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt.¹²¹ Aufwen-

¹²⁰ vgl. § 97 Abs. 1b BewG.

¹²¹ vgl. § 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG.

dungen für Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Personengesellschaft entgeltlich zum Gebrauch zur Verfügung stellt, reduzieren den Jahresüberschuss und somit den Gesamtwert des Betriebes. Wirtschaftsgüter die dies betrifft, sind im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters zu berücksichtigen und werden daher ebenfalls zum Betriebsvermögen hinzugerechnet. Für im Sondervermögen befindliche Schulden wird analog verfahren.¹²² Für das Sonderbetriebsvermögen ist in einer separaten Berechnung der gemeine Wert zu ermitteln und dem besitzenden Gesellschafter zuzuordnen.¹²³ Der gemeine Wert des Anteils an einer Personengesellschaft besteht somit aus dem anteiligen Unternehmenswert der Gesellschaft zuzüglich des individuellen gemeinen Wertes des Sonderbetriebsvermögens. Da bei Kapitalgesellschaften kein Sonderbetriebsvermögen existiert, ist diese Sonderregelung in solchen Fällen nicht zu beachten.¹²⁴

3.3.3 Bewertung von Grundbesitz

Zum Betriebsvermögen eines Unternehmens gehören häufig auch Grund und Boden. Ihre Zuordnung orientiert sich an den ertragssteuerlichen Regelungen.¹²⁵ Analog zur Bewertung anderer Wirtschaftsgüter gilt für den Wertansatz von Grundstücken und Gebäuden das Stichtagsprinzip. Ein separater Ansatz von Grund und Boden ist jedoch nicht immer notwendig. Wurde bei der Berechnung des gemeinen Wertes des Betriebsvermögens die Betriebsgrundstücke bereits mit einbezogen, kann eine gesonderte Wertermittlung entfallen.¹²⁶ Zwingend notwendig ist eine separate Feststellung in folgenden Fällen:

- bei der Ermittlung des Substanzwertes für das Betriebsvermögen,
- für Grundstücke, die dem nicht betriebsnotwendigen Vermögen zugeordnet sind,
- bei zum Verwaltungsvermögen gehörenden Grundstücken,
- für die Zuordnung von Grundstücken zum jungen Betriebsvermögen.¹²⁷

¹²² vgl. Schreiber (2017), S. 151.

¹²³ vgl. § 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG.

¹²⁴ vgl. Schreiber (2017), S. 151.

¹²⁵ vgl. R B 99 Abs. 1 ErbStR 2011.

¹²⁶ vgl. R B 99 Abs. 2 ErbStR 2011.

¹²⁷ vgl. R B 151.2 Abs. 8 ErbStR 2011.

Grundsätzlich wird zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken unterschieden. Zu Letzteren gehören auch Grundstücke, auf denen sich Gebäude befinden, die aufgrund von Verfall nicht mehr nutzungsfähig sind.¹²⁸ Zur Feststellung eines Wertansatzes unbebauter Grundstücke wird sich lediglich des Bodenrichtwerts bedient. Bodenrichtwerte werden in regelmäßigen Abständen für alle Grundstücke öffentlich ermittelt und in Quadratmeterpreisen ausgewiesen. Das Verfahren ist im Baugesetzbuch standardisiert geregelt. Um den Wert des Grundstücks zu berechnen, wird die Gesamtfläche zum Bodenrichtwert ins Verhältnis gesetzt. Die Bewertung von bebautem Grundbesitz erfolgt mit Hilfe der folgenden Verfahren:

- Vergleichswertverfahren: Kaufpreise von Grundstücken mit vergleichbarer Lage, Größe und Bebauung werden herangezogen.¹²⁹
- Ertragswertverfahren: Bodenwert und Gebäudeertragswert werden separat ermittelt. Die Ermittlung des Bodenwertes erfolgt wie bei unbebauten Grundstücken. Der Ertragswert orientiert sich an der Restnutzungsdauer der Immobilie und der üblichen zu realisierenden Mieteinnahmen für das Objekt. Der Bodenwert und der Gebäudeertragswert ergeben zusammen den Ertragswert des Grundstücks.¹³⁰
- Sachwertverfahren: Bodenwert und Gebäudesachwert werden separat ermittelt. Die Ermittlung des Bodenwertes erfolgt wie bei unbebauten Grundstücken. Der Sachwert ergibt sich aus den Regelherstellungskosten und der Gesamtfläche der Immobilie. Je nach Gebäudealter werden Alterswertminderungen vorgenommen. Die Summe des Bodenwertes und des Gebäudesachwertes ergeben den Sachwert des Grundstückes.¹³¹

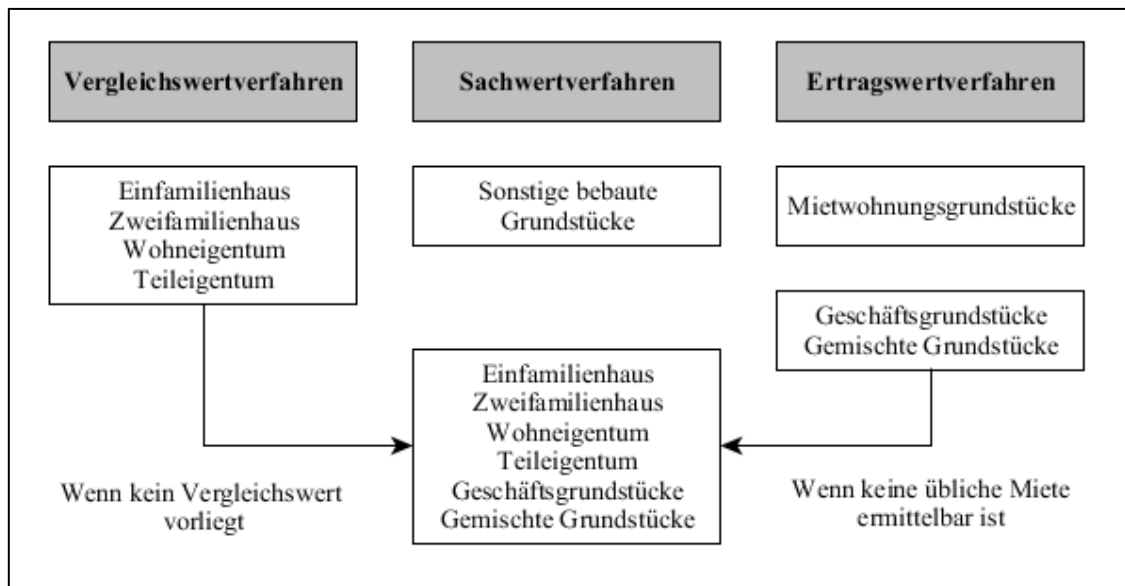
Welches der Verfahren zur Anwendung kommt, ergibt sich aus der Art der Bebauung des Grundstückes. In Abbildung 4 sind die verschiedenen Grundstücksarten den Bewertungsverfahren zugeordnet.

¹²⁸ vgl. Krause & Grootens (2018), S. 3.

¹²⁹ vgl. § 183 BewG.

¹³⁰ vgl. § 184-188 BewG.

¹³¹ vgl. § 189-191 BewG.



Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an Krause & Grootens (2018), S. 10.

Abb. 5: Reihenfolge der Bewertungsverfahren

Die Grundstücke sind je nach Bebauung in erster Instanz einem bestimmten Verfahren zugeordnet. Kann das Vergleichswertverfahren aufgrund fehlender Vergleichswerte nicht angewendet werden, so ist für die entsprechenden Grundstücke das Sachwertverfahren zu nutzen. Analog gilt dies für das Ertragswertverfahren, sofern für Geschäftsgrundstücke sowie gemischte Grundstücke keine üblichen Mieten ermittelbar sind.¹³²

3.3.4 Steuerbefreiung

Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs werden den Erben oder Beschenkten bestimmte Steuerbefreiungen gewährt. Insbesondere bei der Übertragung von Betriebsvermögen sieht das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz verschiedene Verschonungsmaßnahmen vor. Gerechtfertigt wird die Begünstigung des Betriebsvermögens durch das Gemeinwohlziel, Unternehmen durch die anfallende Erbschaft- oder Schenkungsteuer nicht in eine Krise zu stürzen. Letztendlich geht es um den Schutz und Erhalt von Arbeitsplätzen sowie um die Stabilität des Wirtschaftssystems in Deutschland.¹³³

¹³² vgl. Krause & Grootens (2018), S. 10 f.

¹³³ vgl. Schreiber (2017), S. 134.

Welche Begünstigungen in Anspruch genommen werden können, hängt unter anderem von der Höhe des Erwerbs ab. Bei einem Erwerb bis einschließlich 26 Mio. Euro kann zwischen der Regelverschonung und der Optionsverschonung gewählt werden. Liegt der Wert des Erwerbs über diesem Betrag, besteht zusätzlich die Wahl zwischen dem Abschmelzungsmodell und der Verschonungsbedarfsprüfung. Zum Verständnis der weiteren Erläuterungen ist im Vorfeld die Unterscheidung der Begriffe begünstigungsfähiges Betriebsvermögen, begünstigtes Betriebsvermögen und Verwaltungsvermögen hilfreich.

Zum begünstigungsfähigen Betriebsvermögen zählt in erster Linie inländisches Betriebsvermögen, welches im Zuge eines Erbfalls oder einer Schenkung auf einen Erwerber übergeht. Hierzu zählt insbesondere das Vermögen, welches dem Betrieb einer freiberuflichen oder gewerblichen Tätigkeit dient. Begünstigungsfähig sind auch der Erwerb eines Teilbetriebes, einer Mitunternehmerschaft oder einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, sofern der Erblasser bzw. Schenker zu mehr als 25 % an der Gesellschaft beteiligt gewesen ist.¹³⁴ Grundstücke oder Anteile daran können ebenfalls als begünstigungsfähig gewertet werden, wenn diese zur wirtschaftlichen Einheit des Unternehmens gehören.¹³⁵ Ob ein Grundstück oder andere Wirtschaftsgüter zur wirtschaftlichen Einheit eines Betriebes gezählt werden, wird durch die geltenden Bewertungsvorschriften ermittelt.¹³⁶

Zum Verwaltungsvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die nicht betrieblichen Zwecken dienen, sich aber dennoch im Betriebsvermögen befinden und daher als nicht verschonungswürdig angesehen werden.¹³⁷ Der Begriff definiert sich durch eine gesetzlich geregelte Aufzählung an Vermögensgegenständen, die dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen sind:

- vermietete oder verpachtete Grundstücke, Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte,

¹³⁴ vgl. § 13b ErbStG.

¹³⁵ vgl. R E 13b.5 ErbStR.

¹³⁶ vgl. R E 13b.3 ErbStR.

¹³⁷ vgl. Schreiber (2017), S. 134 f.

- Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bis zu 25 %,
- Edelmetalle, Kunstgegenstände, Münzen und Briefmarkensammlungen,
- Oldtimer, Yachten und Segelflugzeuge,
- Finanzmittel in Form von Bargeld, Kontoguthaben oder Geldforderungen.¹³⁸

Dient einer der genannten Gegenstände dem Hauptzweck des Unternehmens, in dem er hergestellt, gehandelt oder verarbeitet wird, erfolgt keine Zuordnung zum Verwaltungsvermögen. Des Weiteren existiert eine Ausnahme für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken auf Grundlage von Lieferungsverträgen und dem damit zusammenhängenden Vertrieb von eigenen Erzeugnissen und Produkten. Darüber hinaus werden die Finanzmittel nicht vollständig zum Verwaltungsvermögen gezählt, denn bis zu einer Höhe von 15 % des Wertes des Betriebsvermögens wird eine Begünstigung der Finanzmittel abzüglich der betrieblichen Schulden gewährt.¹³⁹ Ebenfalls nicht zum Verwaltungsvermögen gezählt werden Wirtschaftsgüter oder Finanzmittel, die unter die folgenden Regelungen fallen:

- Investitionsklausel: Vermögensgegenstände werden innerhalb von zwei Jahren nach der Vererbung für betriebliche Investitionen genutzt. Es darf kein Verwaltungsvermögen angeschafft werden. Die Investition muss auf bereits vom Erblasser erstellte Pläne hin erfolgen. Die Investitionsklausel gilt nur im Erbfall. Die Klausel gilt auch für Finanzmittel, die als Rücklage für Gehälter in saisonbedingt liquiditätsschwachen Zeiten dienen.
- Altersversorgungsverpflichtungen: Der Begriff bezeichnet Vermögensgegenstände, die zur Erfüllung von Altersvorsorgeverpflichtungen dienen. Voraussetzung ist, dass die Verfügung über die Gegenstände lediglich den berechtigten Gläubigern gestattet ist.¹⁴⁰

¹³⁸ vgl. § 13b Abs. 4 ErbStG.

¹³⁹ vgl. Bundesministerium der Finanzen (2017), S. 29.

¹⁴⁰ vgl. Bundesministerium der Finanzen (2017), S. 29

Aus dem gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens abzüglich der anteilig zugeordneten Schulden ergibt sich das Nettoverwaltungsvermögen.¹⁴¹ Je nach Höhe des Nettowerkes wird dieser unterschiedlich eingestuft. Beträgt das Nettoverwaltungsvermögen maximal 10 % der Differenz aus dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens abzüglich des Nettowertes des Verwaltungsvermögens, wird es als unschädliches Verwaltungsvermögen bezeichnet und wie begünstigtes Betriebsvermögen behandelt.¹⁴² Übersteigt der Betrag des Nettoverwaltungsvermögens die 10 %-Grenze wird es als schädliches Verwaltungsvermögen gewertet. Junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel zählen grundsätzlich immer zum schädlichen Verwaltungsvermögen. Als junges Verwaltungsvermögen gelten Wirtschaftsgüter, die weniger als zwei Jahre zum Betriebsvermögen gehören. Die jungen Finanzmittel werden aus der Differenz der Einlagen und Entnahmen der vergangenen beiden Jahre berechnet. Schädliches Verwaltungsvermögen ist mit dem vollen Bruttobetrag zu versteuern.¹⁴³

Des Weiteren ist in Zusammenhang mit dem Verwaltungsvermögen die 90 %-Grenze zu beachten, die bei der Einstufung des übermäßigen Verwaltungsvermögens relevant ist. Dieses liegt vor, wenn das begünstigungsfähige Vermögen zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Bei Überschreitung der Grenze erlischt jeder Anspruch auf Verschonung.¹⁴⁴ Das begünstigte Betriebsvermögen ergibt sich aus der Differenz zwischen begünstigungsfähigem Vermögen und dem um das unschädliche Verwaltungsvermögen gekürzte Nettoverwaltungsvermögen. Begünstigtes Betriebsvermögen besteht daher nur, wenn das Betriebsvermögen nicht dem schädlichen Verwaltungsvermögen zugeordnet wird.¹⁴⁵ Das nicht begünstigte Vermögen unterliegt vollständig der Steuerpflicht.¹⁴⁶

Bei Berechnung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer werden für den Teil des begünstigten Betriebsvermögens zwei Verschonungsvarianten gewährt. Das begünstigte Betriebsvermögen wird bei der Wahl der Regelverschonung um 85 % und bei der Wahl

¹⁴¹ vgl. § 13b Abs. 6 ErbStG.

¹⁴² vgl. § 13b Abs. 7 ErbStG.

¹⁴³ vgl. Breyer (2016), S. 164 f.

¹⁴⁴ vgl. R E 13b.10 ErbStR.

¹⁴⁵ vgl. Seiler & Kollegen Steuerkanzlei (2016), S. 2.

¹⁴⁶ vgl. R E 13b.8 ErbStR.

der Optionsverschonung um 100 % von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit.¹⁴⁷ Die Wahl der Optionsverschonung ist jedoch an die Voraussetzung geknüpft, dass der Wert des Verwaltungsvermögens maximal 20 % des betrieblichen Vermögens betragen darf.¹⁴⁸ Damit von den Verschonungsregeln Gebrauch gemacht werden kann, müssen bestimmte Vorgaben und Fristen eingehalten werden. Zum einen gilt es, die Lohnsummenfrist für einen bestimmten Zeitraum zu beachten. Bei Anwendung der Regelverschonung muss der zusammenaddierte Lohn der ersten fünf Jahre nach Erwerb des Unternehmens mindestens 400 % der Ausgangslohnsumme betragen, auch Mindestlohnsumme genannt. Als Ausgangslohn wird das durchschnittliche Gehalt der fünf Jahre vor Erwerb bezeichnet. Wird die Optionsverschonung gewählt, erhöht sich die Mindestlohnsumme auf 700 % und die Lohnsummenfrist auf sieben Jahre.¹⁴⁹ Während die Lohnsummenfrist für alle Betriebe identisch ist, werden kleineren Betrieben bei der Mindestlohnsumme bestimmte Abschläge gewährt. Die Mindestlohnsumme staffelt sich je nach Mitarbeiteranzahl wie folgt:

- ≤ fünf Arbeitnehmer: keine Lohnsummenprüfung,
- sechs bis zehn Arbeitnehmer: Regelverschonung von 250 %, Optionsverschonung von 500 %,
- elf bis 15 Arbeitnehmer: 300 % bzw. 565 %,
- ab 16 Arbeitnehmer: 400 % bzw. 700 %.¹⁵⁰

Darüber hinaus gilt ab dem Zeitpunkt des Erwerbs die sogenannte Behaltensfrist. Diese sieht vor, dass keine steuerliche Verfügung innerhalb der ersten fünf Jahre bei der Regelverschonung sowie innerhalb der ersten sieben Jahre bei der Optionsverschonung vorgenommen werden darf. Die Veräußerung oder die Aufgabe des Unternehmens ist somit erst nach den genannten Fristen steuerunschädlich möglich. Wird die Behaltensfrist nicht eingehalten, entfällt die Steuerbegünstigung anteilig.¹⁵¹ Eine Vererbung oder Verschenkung des Betriebsvermögens innerhalb der Frist gilt in diesem Zusammenhang

¹⁴⁷ vgl. Breyer (2016), S. 163 f.

¹⁴⁸ vgl. Bundesministerium der Finanzen (2017), S. 3.

¹⁴⁹ vgl. Schreiber (2017), S. 138.

¹⁵⁰ vgl. Seiler & Kollegen Steuerkanzlei (2016), S. 3.

¹⁵¹ vgl. Breyer (2016), S. 164.

nicht als steuerschädlich. Als Verstoß gegen die Frist zählen auch übermäßige Entnahmen innerhalb dieser fünf bzw. sieben Jahre. Diese gelten als zu hoch, wenn sie die Einlagen innerhalb der Frist sowie den zustehenden Gewinn der einzelnen Wirtschaftsjahre um mehr als 150.000 Euro übertreffen.¹⁵²

Ab einer Schenkung oder Vererbung von begünstigtem Betriebsvermögen in Höhe von 26 Mio. Euro stehen dem Erwerber zusätzlich zur Regel- und Optionsverschonung das Abschmelzungsmodell oder die Verschonungsbedarfsprüfung zur Auswahl. Bei Anwendung des Abschmelzungsmodells orientiert sich der Verschonungsabschlag an der Höhe des begünstigten Betriebsvermögens. Für jede volle Summe von 750.000 Euro, die den Grenzwert in Höhe von 26 Mio. Euro übertrifft, wird der Verschonungsabschlag um 1 % gekürzt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Regelverschonung oder die Optionsverschonung gewählt wurde.¹⁵³

Bei Nutzung der Regelverschonung ist der Abschlag ab einem begünstigten Betriebsvermögen von 90 Mio. Euro durch die Abschmelzung auf 0 % gesunken. Bei Anwendung der Optionsverschonung gilt grundsätzlich, dass ab einem Erwerb von 90 Mio. Euro kein Abschlag mehr gewährt wird, obwohl dieser noch nicht vollständig abgeschmolzen ist.¹⁵⁴ Als Alternative zum Abschmelzungsmodell kann der Erwerber die Verschonungsbedarfsprüfung wählen. In diesem Fall ist die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerzahlung zu erlassen, sofern sie nicht aus dem verfügbaren Vermögen des Erwerbers erbracht werden kann.¹⁵⁵ Das verfügbare Vermögen setzt sich aus 50 % der Summe des mitübertragenen, nichtbegünstigten Betriebsvermögens, des mitübertragenen Privatvermögens sowie des sich bereits im Besitz des Erwerbers befindenden Privatvermögens zusammen. Darüber hinaus werden alle weiteren erhaltenen Erbschaften und Schenkungen in den ersten zehn Jahren nach dem steuerpflichtigen Erwerb in die Verschonungsbedarfsprüfung mit einbezogen. Das verfügbare Vermögen muss der Erwerber zur Zahlung der Steuerlast verwenden. Übersteigt die festgesetzte Erbschaft-

¹⁵² vgl. Breyer (2016), S. 164.

¹⁵³ vgl. Wittener Institut für Familienunternehmen, S. 27.

¹⁵⁴ vgl. § 13d Abs. 1 ErbStG.

¹⁵⁵ vgl. Breyer (2016), S. 167.

oder Schenkungsteuer das verfügbare Vermögen, ist die Steuerschuld anteilig zu erlassen.¹⁵⁶

Zu dem nicht begünstigten Betriebsvermögen gehört auch das schädliche Verwaltungsvermögen, das den Erwerber häufig vor besondere Herausforderungen stellt. Dies ist darin begründet, dass das übertragene schädliche Verwaltungsvermögen grundsätzlich der Erbschaftsteuer unterliegt. Gleichzeitig wird es im Zuge der Verschonungsbedarfsprüfung aber auch zum verfügbaren Vermögen gezählt, sodass es teilweise zur Steuerzahlung verwendet werden muss. Dies gilt unabhängig davon, ob der Erwerber dem Unternehmen das schädliche Verwaltungsvermögen entnehmen kann oder nicht. Im Falle einer Entnahme können darüber hinaus zusätzlich Ertragsteuern anfallen. Die Besteuerung des schädlichen Verwaltungsvermögens selbst, die Zurechnung zum verfügbaren Vermögen bei Anwendung der Verschonungsbedarfsprüfung sowie die Zahlung der Ertragsteuer bei einer Entnahme können dazu führen, dass sämtliches schädliches Verwaltungsvermögen zur Erbringung der Steuerschuld eingesetzt werden und der Erwerber zuzüglich weitere finanzielle Mittel aufbringen muss.¹⁵⁷

Abschließend ist im Kapitel zu den Steuerbefreiungen noch der Vorwegabschlag für familiengeführte Unternehmen zu nennen. In vielen Satzungen oder Gesellschafterverträgen von Familienunternehmen sind Klauseln enthalten, die Ausschüttungen oder Abfindungen begrenzen. Dies hat zur Folge, dass die Anteilseigner nicht auf das gesamte Vermögen des Unternehmens zugreifen können und das Betriebsvermögen somit stärker im Unternehmen gebunden ist. Sofern solche Vereinbarungen vorhanden sind, wird auf das begünstigte Betriebsvermögen ein Vorwegabschlag in Höhe von 30 % gewährt.¹⁵⁸ Um von dieser zusätzlichen Steuerbefreiung profitieren zu können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die maximale Ausschüttung oder Entnahme des jährlichen Gewinns darf 37,5 % nicht übersteigen.
- Gesellschaftsanteile dürfen nur beschränkt übertragen werden.

¹⁵⁶ vgl. Seiler & Kollegen Steuerkanzlei (2016), S. 4.

¹⁵⁷ vgl. Breyer (2016), S. 167.

¹⁵⁸ vgl. Bundesministerium der Finanzen (2017), S. 2.

- Die Abfindung für einen ausscheidenden Gesellschafter muss unter dem Verkehrswert des Gesellschaftsanteils liegen.
- Die genannten Anforderungen müssen bereits zwei Jahre vor der Erbschaft oder Schenkung erfüllt sein und weitere 20 Jahre nach der Übertragung eingehalten werden.¹⁵⁹

Durch die lange Zeitspanne in der die Voraussetzungen eingehalten werden müssen, wird die Handlungsfähigkeit eines Unternehmens eingeschränkt, was sich negativ auf die Entwicklung des Betriebes auswirken kann. Andererseits wird durch den Vorwegabschlag in Höhe von 30 % eine attraktive Entlastungsmöglichkeit geboten.

3.4 Besteuerung stiller Reserven

Bei steuerlicher Betrachtung eines Erbfalls oder einer Schenkung stehen häufig nur die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Mittelpunkt. Die Übertragung von Vermögensgegenständen auf andere Personen kann jedoch auch erhebliche ertragsteuerliche Belastungen zur Folge haben. In welchen Fällen die Vererbung oder Schenkung zu einem ertragsteuerpflichtigen Tatbestand führt, hängt im Wesentlichen davon ab, ob es durch die Vermögensübertragung zur Aufdeckung stiller Reserven kommt. Dies ist wiederum davon abhängig, ob die übertragenen Vermögensgegenstände aus dem Privat- oder Betriebsvermögen stammen und ob die Übertragung unentgeltlich, entgeltlich oder teilentgeltlich vorgenommen wird.¹⁶⁰

Stille Reserven oder auch stille Rücklagen sind Bestandteile des Eigenkapitals eines Unternehmens, welche für Dritte aus der Bilanz nicht ersichtlich sind. Sie ergeben sich aus der Differenz des tatsächlichen und des bilanzierten Werts des Eigenkapitals.¹⁶¹ Die Entstehung stiller Reserven kann verschiedene Ursachen haben. Zum Beispiel bestehen für bestimmte Wirtschaftsgüter Bilanzierungsverbote oder Bilanzierungswahlrechte.¹⁶² Selbst geschaffene Wirtschaftsgüter können dadurch nicht in der Bilanz aktiviert sein,

¹⁵⁹ vgl. Seiler & Kollegen Steuerkanzlei (2016), S. 4.

¹⁶⁰ vgl. Haufe-Lexware GmbH & Co. KG [Stand 22.12.2018].

¹⁶¹ vgl. Haufe-Lexware GmbH & Co. KG [Stand 22.12.2018].

¹⁶² vgl. § 248 GHB.

obwohl sie einen tatsächlichen Wert haben. Des Weiteren können stille Reserven durch die Unterbewertung von Vermögensgegenständen und die Überbewertung von Verbindlichkeiten entstehen. Wirtschaftsgüter sind maximal mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren.¹⁶³ Tatsächliche Wertsteigerungen dürfen in der Bilanz nicht berücksichtigt werden, was zu einer Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert und dem Buchwert eines Wirtschaftsgutes führen kann. Bei der Veräußerung oder Übergabe eines Betriebes, Teilbetriebes, Mitunternehmeranteils oder einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann es daher in bestimmten Konstellationen zur Aufdeckung stiller Reserven kommen.¹⁶⁴ Die Folge dessen ist die Realisierung sogenannter Veräußerungsgewinne, da der Verkaufserlös bzw. der tatsächliche Wert der Entnahme den fortgeschriebenen Buchwert in der Bilanz übersteigt. Die Veräußerungsgewinne sind steuerpflichtig und unterliegen der Einkommensteuer.¹⁶⁵

Ein Wirtschaftsgut muss immer der privaten oder gewerblichen Sphäre eines Unternehmers zugeordnet werden. Die Zuteilung wird anhand der Nutzung des Gegenstandes vorgenommen:

- Notwendiges Privatvermögen: Dient die Nutzung des Gegenstandes zu mehr als 90 % privaten Zwecken, ist das Wirtschaftsgut dem Privatvermögen zuzuordnen.
- Notwendiges Betriebsvermögen: Gegenstände, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden zählen zum Betriebsvermögen.
- Gewillkürtes Betriebsvermögen: Für Wirtschaftsgüter, die zu mindestens 10 % aber maximal 50 % der Fälle betrieblich genutzt werden, besteht ein Wahlrecht hinsichtlich der Zuordnung.¹⁶⁶

Ausgenommen von der eindeutigen Zuordnung sind Grundstücke und Gebäudeteile. Diese können steuerrechtlich sowohl privat als auch gewerblich genutzt werden und

¹⁶³ vgl. § 253 HGB.

¹⁶⁴ vgl. Bundeszentralamt für Steuern (2009), S. 1 f.

¹⁶⁵ vgl. Industrie- und Handelskammer Bonn/Rhein-Sieg (2014), S. 1 f.

¹⁶⁶ vgl. R 4.2 Abs. 1 EStR.

sind anteilig auf die jeweiligen Bereiche aufzuteilen.¹⁶⁷ Das zweite Kriterium für die Ermittlung der Steuerpflicht ist, ob für den Vermögenserhalt seitens des Empfängers ein Entgelt oder eine Gegenleistung erbracht wird. Folgende Vermögensübertragungen können diesbezüglich unterschieden werden:

- Voll unentgeltlich: Hierzu zählen in erster Linie die Vererbung oder Schenkung ohne jegliche Entgeltzahlung. Des Weiteren wird folgende Übertragung als unentgeltlich gewertet: Übernimmt der Empfänger in Zusammenhang mit einem Vermögenstransfer gegenüber dem Geber zukünftig eine Versorgungsleistung in Form einer wiederkehrenden Leistung, gelten diese weder als Veräußerungsentgelt noch als Anschaffungskosten.¹⁶⁸ Die Höhe der Versorgungsleistung muss sich an den Bedürfnissen des Leistungsempfängers und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Gebers orientieren. Wurde die Leistungshöhe mit kaufmännischen Methoden ermittelt und beträgt ungefähr den Wert der übertragenen Vermögensgegenstände, ist nicht von einem unentgeltlichen Transfer auszugehen. Darüber hinaus gilt der Vermögenstransfer nur dann als unentgeltlich, wenn es sich um Versorgungsleistungen im Zuge der Übertragung von Mitunternehmeranteilen, Betrieben oder Teilbetrieben sowie von GmbH-Beteiligungen von mindestens 50 % handelt.¹⁶⁹ In den genannten Fällen ist trotz der vereinbarten Versorgungsleistungen von einer voll unentgeltlichen Vermögensübertragung auszugehen.
- Voll entgeltlich: Von einer voll entgeltlichen Vermögensübertragung wird ausgegangen, wenn der Wert der Vermögensgegenstände in etwa dem Wert der Gegenleistung entspricht. Dies gilt auch für private Versorgungsrenten, die der Empfänger an den Übergeber zahlt, deren Höhe wie unter Fremden nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogen wurde und sich am Wert des übertragenen Vermögens orientiert.¹⁷⁰
- Zum Teil entgeltlich: Der Vermögensempfänger übernimmt eine bestimmte Gegenleistung gegenüber dem Übergeber, seinen Angehörigen oder Dritten. Bei-

¹⁶⁷ vgl. R 4.2 Abs. 3 u. 4 EStR.

¹⁶⁸ vgl. BMF v. 11.03.2010.

¹⁶⁹ vgl. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG.

¹⁷⁰ vgl. BFH, Urteil v. 30.07.2003.

spiele hierfür sind Auszahlungen anderer Familienmitglieder oder Abstandszahlungen an den Übergeber. Ebenso führt die Übernahme von privaten Verbindlichkeiten zu einem Veräußerungsentgelt und zu Anschaffungskosten und damit zu einer Teilentgeltlichkeit.¹⁷¹ Betriebliche Verbindlichkeiten sind im Buchwert des Eigenkapitals bereits aufgerechnet und stellen bei Übernahme kein Entgelt dar.

Je nachdem, ob die Übertragung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt und ob die Wirtschaftsgüter bzw. die Unternehmensanteile oder Beteiligungen aus dem Privat- oder Betriebsvermögen stammen, können die folgenden steuerlichen Szenarien eintreten:

Tab. 5: Übertragung von Betriebsvermögen

	(voll) entgeltliche Übertragung	(voll) unentgeltliche Übertragung
Betriebsvermögen: Einzelne Wirtschaftsgüter	Steuerpflichtiger laufender Gewinn gem. § 5 EStG.	Laufender, steuerpflichtiger Gewinn gem. § 6 Abs. 4 EStG. Ausnahme § 6 Abs. 5 EStG.
Betriebsvermögen: Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil.	Einkunft aus Gewerbebetrieb bzw. steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 1 EStG u. § 18 Abs. 3 EStG.	Steuerfreie Buchwertverknüpfung gem. § 6 Abs. 3 EStG.
Privatvermögen	Grundsätzlich Steuerfrei; Ausnahmen: §§ 17, 20, 23 EStG.	ohne steuerliche Auswirkungen gem. § 11d EStDV.

Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an smartsteuer GmbH [Stand 23.12.2018].

Tabelle 5 teilt die Übertragungen in entgeltliche und unentgeltliche Vorgänge ein. Die folgenden Ausführungen basieren, sofern nichts anderes angegeben, auf den in den Tabellen 5 und 6 vermerkten Gesetzestexten. Werden aus dem Betriebsvermögen einzelne Wirtschaftsgüter verkauft oder ein Betrieb, Teilbetrieb sowie Mitunternehmeranteil veräußert, entstehen für den Verkäufer steuerpflichtige Gewinne. Als Teilbetrieb gilt diesbezüglich auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, sofern diese das gesamte Nennkapital umfasst. Werden nicht alle Anteile der Kapitalgesellschaft, sondern nur ein Teil übertragen, zählt dies als Veräußerung eines einzelnen Wirtschaftsgutes und somit

¹⁷¹ vgl. BMF v. 13.01.1993.

zum laufenden Gewinn. Wenn in diesem Zusammenhang von Betriebsvermögen gesprochen wird, bezieht sich das lediglich auf das Vermögen von Einzelunternehmen sowie Personengesellschaften, nicht jedoch von Kapitalgesellschaften.

Entgeltliche Veräußerungen aus dem Privatvermögen sind hingegen grundsätzlich steuerfrei, wobei jedoch einige Ausnahmeregelungen zu beachten sind. Ein steuerpflichtiger Gewinn kann zum Beispiel bei der Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft entstehen. Der Veräußerungsgewinn wird als Einkunft aus einem Gewerbebetrieb gewertet, wenn der Verkäufer in den vergangenen fünf Jahren mit mindestens 1 % an der Gesellschaft beteiligt war. Des Weiteren kann der Verkauf von Kapitalanlagen sowie Veräußerungen von Wirtschaftsgütern innerhalb bestimmter Spekulationsfristen zu einem steuerpflichtigen Erwerb führen. Bei Grundstücken beträgt die Frist beispielsweise zehn Jahre.

Im Zusammenhang mit Erbschaften und Schenkungen sind insbesondere die unentgeltlichen Übertragungen von Bedeutung. Werden dem Betriebsvermögen einzelne Wirtschaftsgüter entnommen und unentgeltlich übertragen, kann ein Veräußerungsgewinn entstehen. Ausschlaggebend dafür ist, wohin der Gegenstand transferiert wird. Tabelle 6 unterscheidet diesbezüglich vier verschiedene Szenarien. Erfolgt die Übertragung aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen desselben Steuerpflichtigen oder in das eines anderen, führt dies beim Übertragenden zur Aufdeckung vorhandener stiller Reserven und somit zu einem steuerpflichtigen Gewinn. Die gleiche Konsequenz kann der Transfer eines einzelnen Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen haben, da der Gegenstand mit dem gemeinen Wert im aufnehmenden Unternehmen bilanziert wird. Aus der Differenz des Buchwertes des abgebenden Betriebes und des gemeinen Wertes des aufnehmenden Unternehmens ergibt sich die stille Reserve.

Erfolgt die Übertragung in ein anderes Betriebsvermögen des gleichen Steuerpflichtigen, ist dieser Vorgang jedoch von der Aufdeckung stiller Reserven ausgenommen. Das aufnehmende Unternehmen bilanziert das Wirtschaftsgut zum Buchwert. In diesem Fall bezieht sich das Betriebsvermögen ebenfalls nur auf das Vermögen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Überträgt ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut

aus seiner Kapitalgesellschaft bzw. in seine Kapitalgesellschaft so gilt die Buchwertfortführung nicht.

Tab. 6: Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter

Einzelne Wirtschaftsgüter werden aus dem Betriebsvermögen unentgeltlich übertragen			
in das Privatvermögen desselben Stpfl.	in das Privatvermögen eines anderen Stpfl.	in das Betriebsvermögen eines anderen Stpfl.	in das Betriebsvermögen desselben Stpfl.
Die Entnahme ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen.		Gem. § 6 Abs. 4 EStG ist der gemeine Wert beim aufnehmenden Betriebsvermögen anzusetzen. Im abgebenden Betriebsvermögen ist der Buchwert anzusetzen.	Gem. § 6 Abs. 5 S. 1 EStG ist in beiden Betriebsvermögen der Buchwert anzusetzen.

Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an smartsteuer GmbH [Stand 23.12.2018].

Zurückkommend auf Tabelle 5 können neben einzelnen Wirtschaftsgütern auch Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile unentgeltlich übertragen werden. In den genannten Fällen wird kein Veräußerungsgewinn erzielt. Die neuen Eigentümer des Betriebes oder Teilbetriebes führen die Buchwerte fort. Die Besteuerung der stillen Reserven ist durch die neuen Besitzer sichergestellt, da der Rechtsnachfolger des Unternehmens an die Buchwertfortführung gebunden ist.¹⁷² Der persönliche Anwendungsbereich der steuerfreien Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG gilt auch für Kapitalgesellschaften.¹⁷³ Allerdings gehen bei unentgeltlichen Übertragungen aus dem Vermögen bzw. in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft die gesetzlichen Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung oder verdeckten Einlage vor.¹⁷⁴ Das hat zur Folge, dass die Übertragung beim Übertragenden oder Aufnehmenden zu einer Erhöhung des Jahresüberschusses und somit zu einem steuerpflichtigen Vorgang führt.

Die Möglichkeit der steuerfreien Übertragung von Unternehmen bzw. Unternehmensanteilen ist für die Nachfolgeregelungen von Unternehmen von elementarer Bedeutung.

¹⁷² vgl. Hänsch [Stand: 28.12.2018].

¹⁷³ vgl. BMF v. 03.03.2005.

¹⁷⁴ vgl. BFH, Urteil v. 18.12.1990.

Der Gesetzgeber unterstützt damit insbesondere die Übertragung von Familienunternehmen im Zuge der vorweggenommen Erbfolge auf die nächste Generation. Abschließend ist noch die unentgeltliche Übertragung von Privatvermögen zu betrachten. Dieser Vorgang hat keine steuerrechtlichen Konsequenzen. Es können keine steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne entstehen.

Die ertragsteuerlichen Folgen der voll entgeltlichen und der voll unentgeltlichen Übertragung wurden durch die Ausführungen zu den Tabellen 5 und 6 ausführlich erläutert. Auf die Frage, wie sich der Sachverhalt bei gemischten Fällen, also bei teilentgeltlichen Übertragungen, darstellt, wurde bisher noch nicht eingegangen. Wird im Zuge einer Schenkung oder eines Erbfalls ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil teilentgeltlich übertragen, ist die sogenannte Einheitstheorie anzuwenden. Nach dieser Theorie ist die Vermögensübertragung nicht in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen, sondern entweder als voll entgeltlich oder voll unentgeltlich zu betrachten.¹⁷⁵ Die Zuordnung ist dabei von der Höhe des Kapitalkontos und des Entgeltes abhängig.

Tab. 7: Einheitstheorie

Einheitstheorie	
Entgelt $\leq$ Kapitalkonto	Entgelt $>$ Kapitalkonto
= unentgeltlicher Vorgang → Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG	= Entgeltlicher Vorgang → Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG

Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an Hänsch [Stand 28.12.2018].

Gemäß der in Tabelle 7 aufgeführten Einheitstheorie ist von einer voll unentgeltlichen Übertragung auszugehen, wenn das Entgelt das Kapitalkonto nicht übersteigt. In diesem Fall gilt die steuerfreie Buchwertfortschreibung ohne Aufdeckung der stillen Reserven. Auch eine teilweise Aufdeckung erfolgt nicht. Ist das Entgelt größer als das Kapitalkonto, handelt es sich um ein voll entgeltliches Geschäft. Es entsteht ein Veräußerungsgewinn.

¹⁷⁵ vgl. Hänsch [Stand: 28.12.2018].

Anders verhält es sich bei der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen. Nach dem Verhältnis des Entgeltes zum Teilwert des Gegenstandes wird die Übertragung aus steuerrechtlicher Perspektive nach der sogenannten Trennungstheorie in zwei Vorgänge aufgeteilt. Bei dem unentgeltlichen Anteil handelt es sich um eine Entnahme, bei dem entgeltlichen Anteil um eine Veräußerung.¹⁷⁶ Die gleiche Vorgehensweise gilt für bestimmte teilentgeltliche Übertragungen aus dem Privatvermögen. Dies trifft unter anderem auf die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft aus dem Privatvermögen zu. Liegt der Verkaufspreis unter dem Verkehrswert der Gesellschaftsanteile, handelt es sich um eine teilentgeltliche Übertragung. Der Vorgang wird steuerrechtlich in einen unentgeltlichen und einen teilentgeltlichen Sachverhalt aufgeteilt, wobei nur Letzterer zu einem Veräußerungsgewinn führt.¹⁷⁷

3.5 Ertragsteuern

Neben der Besteuerung im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung werden auch die laufend anfallenden Steuern nach erfolgter Unternehmensübergabe verglichen. Die Fokussierung liegt dabei auf der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer.

3.5.1 Einkommensteuer

Das Einkommen natürlicher Personen unterliegt grundsätzlich der Einkommensteuer. Das Einkommensteuergesetz unterscheidet generell Einkünfte aus¹⁷⁸

- Land- und Forstwirtschaft gem. § 13 und § 14 EStG,
- Gewerbebetrieb gem. § 15 bis § 17 EStG,
- selbständiger Arbeit gem. § 18 EStG,
- nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 EStG,
- Kapitalvermögen gem. § 20 EStG,
- Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG sowie
- sonstige Einkünfte gem. § 22 und § 23 EStG.

¹⁷⁶ vgl. BMF v. 13.01.1993.

¹⁷⁷ vgl. Deuschländer [Stand 29.12.2018].

¹⁷⁸ vgl. § 2 EStG.

Da die Einkommensteuer nur von natürlichen Personen gezahlt wird, ist sie in Bezug auf den Unternehmensgewinn nur für Einzelunternehmen und Personengesellschaften von Bedeutung. Die Steuern auf die Jahresüberschüsse der genannten Gesellschaften werden nämlich nicht von Unternehmen selbst, sondern von den jeweiligen Gesellschaftern bzw. Inhabern abgeführt.¹⁷⁹ Je nach Höhe der Beteiligung werden die Gewinne bei Berechnung der Einkommensteuer den Gesellschaftern zugeteilt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Gewinne entnommen werden oder nicht. Jeder Gesellschafter hat seinen Gewinnanteil anschließend zu seinem persönlichen Einkommensteuertarif zu versteuern. Der Tarif ergibt sich aus der Höhe des zu versteuernden Einkommens. Der Steuersatz steigt mit wachsendem Einkommen progressiv an. Für das Jahr 2019 gelten die folgenden Regelungen:¹⁸⁰

- Der Grundfreibetrag beträgt 9.168 Euro. Ein zu versteuerndes Einkommen bis zu diesem Grenzwert ist steuerfrei.
- Ab einem Einkommen von 9.169 Euro unterliegt der den Grundfreibetrag übersteigende Teil der Einkommensteuer. Der Steuersatz beträgt im niedrigsten Fall 14 %.
- Bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 55.960 Euro steigt der Steuertarif progressiv auf 41 % an.
- Zwischen 55.961 Euro und 265.326 Euro jährlichem Einkommen gilt der gleichbleibende Spitzensteuersatz von 42 %.
- Ab einem Einkommen von 265.327 Euro unterliegt der übersteigende Einkommensanteil dem Reichensteuersatz von 45 %.

Gesellschafter einer Personengesellschaft können auch juristische Personen sein. In diesem Fall unterliegt der anteilige Jahresüberschuss der Gesellschaft nicht der Einkommensteuer, sondern der individuellen Besteuerung der juristischen Person.¹⁸¹

¹⁷⁹ vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2018), S. 2.

¹⁸⁰ vgl. § 32a EStG.

¹⁸¹ vgl. § 1 Abs. 2 KStG.

3.5.2 Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer wird als die Einkommensteuer der im Körperschaftsteuergesetz definierten Gesellschaften bezeichnet. Folgende Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind demnach unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig:¹⁸²

- Kapitalgesellschaften,
- Genossenschaften,
- Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit,
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts,
- nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und
- Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Einzelunternehmen und Personengesellschaften unterliegen somit nicht der Körperschaftsteuer. Kapitalgesellschaften hingegen sind die bedeutendsten Zahler der Körperschaftsteuer. Die Grundlage für die Ermittlung der Steuerlast ist das zu versteuernde Einkommen analog zur Einkommensteuer. Die Berechnung des Einkommens erfolgt aufgrund der vielen Parallelen zur Einkommensteuer zum größten Teil nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes. Zusätzlich gelten die Vorgaben des Körperschaftsteuergesetzes. Bis auf Einkünfte aus selbständiger und nicht selbständiger Arbeit sowie bestimmte sonstige Einkünfte kann die Kapitalgesellschaft Einnahmen aus allen weiteren Einkunftsarten erzielen.¹⁸³ Es gelten jedoch, unabhängig von der Einkunftsart, alle Einkünfte der Kapitalgesellschaft als Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb.¹⁸⁴ Bei Berechnung des zu versteuernden Einkommens der Körperschaften sind daher alle Einkünfte von Bedeutung. Der wesentliche Unterschied zur Einkommensteuer liegt im Steuertarif.¹⁸⁵ Während der Steuersatz bei der Einkommensteuer je nach Höhe des zu versteuernden Einkommens progressiv ansteigt, beträgt der Körperschaftsteuertarif konstant 15%.¹⁸⁶

¹⁸² vgl. § 1 KStG.

¹⁸³ vgl. Dinkelbach (2015), S. 319.

¹⁸⁴ vgl. § 8 Abs. 2 KStG.

¹⁸⁵ vgl. Dinkelbach (2015), S. 309.

¹⁸⁶ vgl. § 23 KStG.

3.5.3 Gewerbesteuer

Grundsätzlich unterliegen alle Gewerbebetriebe der Gewerbesteuer. Die Definition eines Gewerbebetriebes kann sich aus der unternehmerischen Tätigkeit oder aus der Rechtsform heraus ergeben. Die Voraussetzungen für eine gewerbliche Tätigkeit sind erfüllt, wenn folgende Merkmale vorliegen:¹⁸⁷

- Selbständigkeit: Es wird auf eigene Rechnung und Verantwortung gehandelt.
- Nachhaltigkeit: Die Tätigkeit ist auf Dauer angelegt.
- Gewinnerzielungsabsicht: Es besteht eine Gewinnerzielungsabsicht.
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr: Die Teilnahme am Marktgeschehen muss für Dritte erkennbar sein.
- Es handelt sich nicht um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.
- Es handelt sich nicht um Einkünfte aus selbständiger Arbeit.
- Es handelt sich nicht um reine Vermögensverwaltung.

Darüber hinaus gehören aufgrund ihrer Rechtsform Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit immer zu den Gewerbebetrieben.¹⁸⁸ Im Unterschied zur Körperschaftsteuer ist die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer nicht das zu versteuernde Einkommen, sondern der sogenannte Gewerbeertrag. Dieser ergibt sich aus dem Gewinn des Gewerbebetriebes, welcher um bestimmte Beträge vermindert bzw. vermehrt wird. Ziel der Modifizierung des Gewinns ist, die objektive Ertragskraft des Unternehmens zu ermitteln.¹⁸⁹

Der Gewerbeertrag wird anschließend mit einer einheitlichen Messzahl in Höhe von 3,5 % multipliziert.¹⁹⁰ Das Ergebnis stellt den Steuermessbetrag dar. Bis zu diesem Punkt ist die Ermittlung der Steuerlast für alle Unternehmen identisch.

Der letzte Schritt ist allerdings davon abhängig, in welcher Stadt das Unternehmen seine Betriebsstätte unterhält. Jede Stadt legt zur Berechnung der Gewerbesteuer einen individuellen Hebesatz fest, wobei es erhebliche Unterschiede gibt. Je nach Standort kann

¹⁸⁷ vgl. § 15 Abs. 2 EStG.

¹⁸⁸ vgl. § 2 Abs. 2 GewStG.

¹⁸⁹ vgl. Bundesministerium der Finanzen (2018), S. 74.

¹⁹⁰ vgl. § 11 GewStG.

der für den Gewerbebetrieb geltende Hebesatz zwischen 200 % und 900 % betragen.¹⁹¹ Der Steuermessbetrag wird mit diesem Prozentsatz multipliziert und daraus ergibt sich die zu zahlende Gewerbesteuer. Wie hoch die Gewerbesteuer für einen Gewerbebetrieb ist, kann somit nicht pauschal beantwortet werden, da sich der Steuertarif aus dem Hebesatz der zuständigen Gemeinde ergibt.

3.6 Besteuerung der Gewinnausschüttung

Im vorigen Kapitel ist bereits auf die Gewinnverteilung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen eingegangen worden. Die Gewinne der genannten Rechtsformen werden anteilig den Gesellschaftern zugerechnet und unterliegen den individuellen Steuertarifen. Anders verhält es sich jedoch bei der Gewinnausschüttung von Kapitalgesellschaften. Steuerrechtlich wird unterschieden, ob es sich bei einem Gesellschafter um eine natürliche Person oder um eine Kapitalgesellschaft handelt.

Die Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an eine natürliche Person werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen betrachtet und unterliegen somit der Abgeltungsteuer. Die Abgeltungsteuer beträgt pauschal 25 % und kann als Einkommensteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen angesehen werden.¹⁹² Hinzu kommen der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der Einkommensteuer und ggf. noch die Kirchensteuer. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen können nicht durch Werbungskosten reduziert werden. Lediglich ein Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 Euro pro Person kann steuerlich geltend gemacht werden.¹⁹³ Von der pauschalen Besteuerung und Anwendung des Sparer-Pauschbetrages kann auf Antrag des Steuerpflichtigen jedoch abgewichen werden, wenn der persönliche Steuertarif < 25 % liegt.¹⁹⁴ In diesem Fall wird mittels der sogenannten Günstigerprüfung ermittelt, ob bei Anwendung des individuellen Steuersatzes eine geringere Einkommensteuerbelastung entsteht. Ist das Prüfungsergebnis positiv, werden

¹⁹¹ vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2018), S. 3.

¹⁹² vgl. § 32d Abs. 1 EStG.

¹⁹³ vgl. Industrie- und Handelskammer Bonn/Rhein-Sieg (2017), S. 2.

¹⁹⁴ vgl. § 32d Abs. 6 EStG.

die Kapitalerträge zum persönlichen Steuertarif besteuert und der Steuerpflichtige kann die tatsächlich angefallenen Sonderausgaben geltend machen.¹⁹⁵

Eine weitere Ausnahmeregelung gilt für Personen, deren Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mindestens 25 % beträgt oder die mit mindestens 1 % an der Gesellschaft beteiligt sind und gleichzeitig in einem Beschäftigungsverhältnis zum gleichen Unternehmen stehen.¹⁹⁶ Die betroffenen Personen können von einem Wahlrecht Gebrauch machen. Entweder unterliegen die Ausschüttungen des Unternehmens der Abgeltungssteuer oder das sogenannte Teileinkünfteverfahren kommt zur Anwendung. Bei der Wahl des Teileinkünfteverfahrens werden die Ausschüttungen zu 60 % dem steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet und unterliegen somit anteilig dem persönlichen Steuertarif.¹⁹⁷ Die restlichen 40 % sind steuerfreie Einnahmen. Im Gegenzug können aber auch nur 60 % der durch die Kapitalerträge angefallenen Werbungskosten abgezogen werden.¹⁹⁸ Erfolgt die Ausschüttung in das Betriebsvermögen eines Einzel- oder Personenunternehmens, wird immer das Teileinkünfteverfahren angewendet.¹⁹⁹

Handelt es sich bei der Gesellschafterin um eine GmbH, unterliegen die Kapitalerträge weder der Abgeltungssteuer noch erfolgt die Besteuerung anhand des Teileinkünfteverfahrens. Gewinnausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft sind steuerfrei.²⁰⁰ Lediglich 5 % der Kapitalerträge müssen als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben berücksichtigt werden, was das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft erhöht und somit zu einer minimal höheren Steuerlast führt.²⁰¹

Die erste Form der Unternehmensnachfolge, die der klassischen Vererbung oder Verschenkung, wurde in den vergangenen Kapiteln ausführlich behandelt. Damit im Abschluss des Hauptteils ein Vergleich vorgenommen werden kann, wird im folgenden Kapitel die zweite Alternative detailliert beschrieben.

¹⁹⁵ vgl. § 32d Abs. 6 EStG.

¹⁹⁶ vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.

¹⁹⁷ vgl. § 3 Nr. 40 EStG.

¹⁹⁸ vgl. § 3c Abs. 2 EStG.

¹⁹⁹ vgl. Industrie- und Handelskammer Bonn/Rhein-Sieg (2017), S. 3.

²⁰⁰ vgl. § 8b Abs. 1 KStG.

²⁰¹ vgl. § 8b Abs. 5 KStG.

4. Unternehmensnachfolge unter Einbindung einer Stiftung

Neben der klassischen Vererbung oder Verschenkung können Vermögensgegenstände, wozu auch Unternehmen oder Unternehmensbeteiligungen gehören, auch in eine Stiftung eingelegt und die Nachfolger des Stifters als Begünstigte der Stiftung eingesetzt werden. Eine gesetzliche Definition für den Begriff der Stiftung existiert nicht. Grundsätzlich handelt es sich um eine Organisation, die sich durch folgende Merkmale auszeichnet:

- Die Stiftung verwaltet ein vom Stifter eingelegtes Vermögen dauerhaft oder für einen bestimmten Zeitraum.
- Es wird ein fester Stiftungszweck verfolgt, welcher in der Satzung definiert ist.
- Das eingelegte Vermögen wird der Stiftung in der Regel nicht entzogen. Zur Verfolgung des Stiftungszwecks dienen die Vermögenserträge.²⁰²

Was sich darüber hinaus hinter dieser Organisationsform verbirgt und wie der Aufbau einer Stiftung im Detail aussieht, wird in den folgenden Kapiteln erläutert.

4.1 Stiftungen des bürgerlichen und öffentlichen Rechts

Stiftungen können sowohl dem öffentlichen als auch dem bürgerlichen Recht bzw. dem Privatrecht zugeordnet werden. Welches Rechtsgebiet für die Stiftung maßgeblich ist, hängt von der rechtlichen Stellung des Stifters ab. Dieser kann eine juristische Person des öffentlichen Rechts, eine natürliche Person oder eine juristische Person des privaten Rechts sein.²⁰³ Zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts zählen unter anderem der Staat, die Länder und Kommunen, Kirchen oder Sparkassen. Dem Privatrecht sind neben den Privatpersonen auch die Unternehmen und Personenvereinigungen untergeordnet. Unabhängig davon, welches Rechtsgebiet für die Stiftung bindend ist, kann von der Stiftung ein privater oder ein öffentlicher Zweck verfolgt werden. Die Art des Zwecks ist ein wichtiges Unterscheidungskriterium, da es einen bedeutenden Einfluss

²⁰² vgl. Bundesverband deutscher Stiftungen (2014), S. 14.

²⁰³ vgl. Bundesverband deutscher Stiftungen (2014), S. 29.

auf die Rechte und Pflichten der Stiftung hat.²⁰⁴ Alle Stiftungen, die keinen oder keinen ausschließlich privaten Zweck verfolgen, können als Organisation mit einem öffentlichen Ziel angesehen werden. Stiftungen mit öffentlichem Zweck übernehmen eine besondere Verantwortung, da sie sich häufig in den Bereichen Bildung, Gesundheit, Kunst oder Forschung engagieren und die Unterstützung des Gemeinwohls im Mittelpunkt ihrer Arbeit steht. Aufgrund ihrer besonderen Tätigkeitsfelder sind Stiftungen mit einem öffentlichen Zweck an eine Vielzahl von Gesetzen, Verordnungen und organisatorischen Pflichten gebunden. Des Weiteren müssen bestimmte Qualitätsstandards erfüllt werden. Die Einhaltung dieser Vorgaben wird durch die Stiftungsaufsicht kontrolliert.²⁰⁵ Neben den auferlegten Pflichten kann im Gegenzug aber auch von bestimmten Rechten bzw. Vorteilen profitiert werden. Dem gegenübergestellt gibt es auch Stiftungen mit privaten Zielen. Diese dienen in der Regel einem kleinen Personenkreis, zum Beispiel einer Familie oder Mitgliedern eines Vereins. Aufgrund ihrer fehlenden öffentlichen und staatlichen Interessen werden sie häufig von einigen Pflichten befreit, zum Beispiel von den regelmäßigen Kontrollen durch die Stiftungsaufsicht. Für den weiteren Verlauf dieser Ausarbeitung sind lediglich die Stiftungen des privaten Rechts relevant.

4.2 Rechtsfähige und nichtrechtsfähige Stiftungen

Stiftungen können sowohl rechtsfähig als auch nichtrechtsfähig sein. Teilweise werden auch die Begriffe selbständige und unselbständige Stiftungen verwendet. Zur Gründung einer rechtsfähigen Stiftung muss der Stifter das sogenannte Stiftungsgeschäft abschließen. Dieses beinhaltet eine schriftliche einseitige Willenserklärung inklusive Stiftungssatzung mit folgenden Angaben: Name, Sitz, Zweck und Vermögen der Stiftung. Des Weiteren muss die Bildung eines Vorstandes geregelt sein. Anschließend ist die Stiftung durch die zuständige Landesbehörde anerkennen zu lassen.²⁰⁶ Das Stiftungsgeschäft kann sowohl zu Lebzeiten des Stifters als auch von Todes wegen abgeschlossen werden. Wird die Stiftung durch die zuständige Behörde des Landes anerkannt, ist der Stifter verpflichtet das im Stiftungsgeschäft vereinbarte Vermögen auf die Stiftung zu

²⁰⁴ vgl. Meyer (2015), S. 36.

²⁰⁵ vgl. Meyer (2015), S. 36 f.

²⁰⁶ vgl. § 80 f BGB.

übertragen.²⁰⁷ Anschließend hat der Stifter keine Möglichkeit mehr, frei über das eingelegte Vermögen zu verfügen. Rechtsfähige Stiftungen sind eigenständige und unabhängige juristische Personen, deren zukünftiges Handeln am Stiftungszweck ausgerichtet ist. Somit ist auch der Stifter in seinen zukünftigen Handlungen an die Satzung gebunden.²⁰⁸ Bis zur Anerkennung der Stiftung kann der Stifter das abgeschlossene Stiftungsgeschäft gegenüber der zuständigen Behörde allerdings noch widerrufen.²⁰⁹

Im Zuge der Vermögensübertragung muss der Stifter darüber nachdenken, welche Mindestausstattung die Stiftung benötigt, um ihren Zweck verwirklichen zu können. Ein gesetzlich geregeltes Mindestvermögen gibt es nicht, allerdings wird die Stiftungsaufsicht einer Gründung bei zu geringer Vermögensausstattung nicht zustimmen. Letztendlich hängt die Mindestausstattung vom individuellen Stiftungszweck und dem dafür benötigten Vermögen ab. Aufgrund der aktuellen Niedrigzinsphase und den damit verbundenen geringen Kapitalerträgen wird in der Praxis zunehmend von einem Mindestkapital in Höhe von 1 Mio. Euro ausgegangen.²¹⁰ Eine rechtsfähige Stiftung muss sich an die Vorgaben und Richtlinien des Bürgerlichen Gesetzbuches halten, sie wird durch den Vorstand vertreten und kann in Schadensfällen gegenüber Dritten haftbar gemacht werden.²¹¹ Im Unterschied zu allen weiteren juristischen Personen hat die Stiftung keine Mitglieder oder Gesellschafter, sondern lediglich Destinatäre. Diese können natürliche oder juristische Personen sein, sind in der Satzung fest definiert und profitieren von den Stiftungsleistungen.²¹² Zum Ende des dritten Quartals 2018 gab es in Deutschland 22.274 anerkannte rechtsfähige Stiftungen.²¹³

Die nichtrechtsfähige Stiftung unterscheidet sich von der rechtsfähigen im Wesentlichen darin, dass sie keine eigenständige juristische Person ist, zur Gründung keine staatliche Anerkennung vorliegen muss und sie nicht an die Stiftungsvorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches gebunden ist.²¹⁴ Der Stifter überträgt auf Basis eines Treuhand- oder Geschäftsbesorgungsvertrages eine zweckgebundene Vermögensmasse auf eine natürli-

²⁰⁷ vgl. § 82 BGB.

²⁰⁸ vgl. Schiffer & Pruns (2017), S. 4 ff.

²⁰⁹ vgl. § 81. Abs. 2 BGB.

²¹⁰ vgl. Schiffer & Pruns (2017), S. 15 f.

²¹¹ vgl. Meyer (2015), S. 38 f.

²¹² vgl. Schiffer & Pruns (2017), S. 3.

²¹³ vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen [Stand 28.11.2018].

²¹⁴ vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2015), S. 22 f.

che oder juristische Person. Der Empfänger verwaltet das Vermögen getrennt von seinem Eigenen treuhändisch. Die nichtrechtsfähige Stiftung wird daher auch Treuhandstiftung genannt, der Vermögensverwalter Treuhänder. Der Treuhänder hat sich bei der Verwaltung des Vermögens an die Verfolgung des im Vertrag festgehaltenen Stiftungszwecks zu halten.²¹⁵

Unabhängig davon, ob es sich um eine rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Stiftung handelt, ist bei der Definition des Stiftungszwecks große Sorgfalt geboten. Die Zukunft der Stiftung hängt vom Willen des Stifters ab, welcher bei der Gründung der Organisation festgehalten wird. Es ist daher sinnvoll, den Zweck ziemlich offen und weit zu formulieren, sodass auf zukünftige Änderungen und Einflüsse reagiert werden kann und die Stiftung in ihrer Tätigkeit nicht zu sehr eingeschränkt ist. Darüber hinaus können auch mehrere Zwecke festgelegt werden. Allerdings können die Ziele auch nicht zu offen formuliert werden, da die Finanzverwaltung insbesondere bei gemeinnützigen Stiftungen darauf achtet, dass die Stiftungszwecke gemäß der individuellen Satzung in regelmäßigen Abständen, in der Regel alle drei bis vier Jahre, erfüllt werden.²¹⁶

4.3 Auflösung einer Stiftung

Eine Stiftung wird in der Regel mit dem Ziel gegründet, einen bestimmten Zweck auf Dauer zu verfolgen. Dennoch können bestimmte Situationen eintreten, in denen eine Stiftung durch einen staatlichen Hoheitsakt oder den Antrag der handelnden Stiftungsorgane aufgelöst wird. In beiden Fällen müssen Voraussetzungen vorliegen, die eine Auflösung der Stiftung rechtfertigen. Die zuständige Behörde kann eine Stiftung zum Beispiel auflösen, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist oder durch die Tätigkeit der Stiftung das Allgemeinwohl gefährdet wird.²¹⁷ Ersteres liegt unter anderem vor, wenn die Stiftung aufgrund eines Vermögensverlustes nicht mehr alleine lebensfähig ist oder gegebenenfalls ein Insolvenzverfahren eröffnet werden muss. Verstößt der Stiftungszweck aufgrund von Gesetzesänderungen oder ähnlichem zu einem Zeitpunkt nach ihrer Gründung gegen die geltende Rechts- und Verfassungsordnung, liegt beispielsweise eine Gefährdung des Gemeinwohls vor. Darüber hinaus

²¹⁵ vgl. ebenda.

²¹⁶ vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2015), S. 39 f.

²¹⁷ vgl. § 87 Abs. 1 BGB.

kann die Aufhebung einer Stiftung durch Vertreter der Stiftung beantragt werden. Zur verbindlichen Auslösung bedarf es einer Zustimmung der zuständigen Stiftungsbehörde. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass der Stifter im Stiftungsgeschäft bereits die Möglichkeit zur Auflösung eingeräumt hat. In der Regel ist die Auflösung gemäß der Satzung an bestimmte Bedingungen geknüpft. Zum Beispiel kann in der Satzung vereinbart sein, dass bei Erfüllung des Stiftungszwecks oder nach einem bestimmten Zeitraum des Bestehens eine Aufhebung möglich ist.²¹⁸ Weitere Gründe können der Wegfall des Stiftungszwecks oder bei Familienstiftungen das Fehlen zukünftiger Destinatäre sein. Das Vermögen der Stiftung fällt bei einer Auflösung an die in der Satzung definierten begünstigten Personen. Werden die Anfallsberechtigten nicht explizit benannt, erfolgt die Vermögensübertragung an das Bundesland, in dem die Stiftung ihren Sitz hat.²¹⁹ Im Zusammenhang mit der Auflösung gemeinnütziger und steuerpflichtiger Stiftungen sind steuerrechtliche Besonderheiten und Unterschiede zu beachten. Diese werden in späteren Kapiteln separat erläutert.

4.4 Pflichtteilsergänzungsanspruch

Wird im Zuge eines Erbfalls Vermögen auf eine Stiftung übertragen, gelten die gleichen Pflichtteilsansprüche der gesetzlichen Erben wie bei einer Vererbung auf andere Dritte. Aufgrund geltender Rechtsprechung werden auch Zuwendungen an Stiftungen zu Lebzeiten des Erblassers als Schenkung gewertet und lösen gleichermaßen einen Pflichtteilsergänzungsanspruch aus.²²⁰ Auch durch die Gründung einer Stiftung erhält der Stifter daher keine Sicherheit, dass es im Falle seines Todes zu keinen Anspruchserhebungen seitens der gesetzlichen Erben kommt und der Stiftung gegebenenfalls wieder Vermögen entnommen werden muss, um die Ausgleichszahlungen zu leisten. Insbesondere im Zusammenhang mit einer Stiftungserrichtung bietet es sich daher an, mit den gesetzlichen Erben bereits im Vorfeld Verzichtvereinbarungen abzuschließen. Verwandte und Ehegatten können bereits zu Lebzeiten des Erblassers den Verzicht auf ihr gesetzliches Erbrecht sowie das Pflichtteilsrecht erklären.²²¹ Darüber hinaus können Ehegatten

²¹⁸ vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2015), S. 60.

²¹⁹ vgl. § 88 BGB.

²²⁰ vgl. LG Baden-Baden, Urteil v. 31.07.1998.

²²¹ vgl. § 2346 BGB.

der Zuwendung an die Stiftung vertraglich zustimmen, sodass die Zustiftung bei der Berechnung des Zugewinnausgleichs nicht mehr berücksichtigt wird.²²² Durch die zu Lebzeiten geschlossenen vertraglichen Vereinbarungen mit den gesetzlichen Erben und dem Ehegatten erhält der Stifter die Sicherheit, dass der Stiftung auch nach seinem Tod genügend Stiftungskapital zur Verfügung steht und der Stiftungszweck und somit auch der Wille des Erblassers verfolgt werden können.

4.5 Stiftungsarten

Neben der Unterscheidung zwischen rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Stiftungen sowie Stiftungen bürgerlichen und öffentlichen Rechts wird auch eine Differenzierung verschiedener Stiftungsarten vorgenommen. Bedeutendstes Kriterium für die Zuordnung ist der verfolgte Stiftungszweck.²²³ Die steuerbefreite Stiftung, die unternehmensverbundene Stiftung, die Familienstiftung sowie die Doppelstiftung werden im Folgenden detaillierter beschrieben.

4.5.1 Steuerbegünstigte Stiftungen

Die Stiftung als eigenständige juristische Person ist grundsätzlich steuerpflichtig und unterliegt somit je nach Situation der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Erbschaftsteuer usw. Widmet sich die Stiftung jedoch einem der nachfolgenden Zwecke, gewährt der Staat bestimmte Steuerbegünstigungen.

- **Gemeinnützige Zwecke:** Die Tätigkeit der Stiftung ist auf die Förderung der Allgemeinheit ausgelegt. Der von der Stiftungsarbeit profitierende Personenkreis darf nicht fest abgeschlossen sein. Als gemeinnützig gilt die selbstlose Förderung materieller, geistiger oder sittlicher Gebiete. Hierzu zählen unter anderem die Förderung der Wissenschaft, Forschung, Religion, des Gesundheitswesens oder von Kunst und Kultur.²²⁴
- **Mildtätige Zwecke:** Eine Stiftung verfolgt mildtätige Tätigkeiten, wenn sie ihren Stiftungszweck darauf auslegt, auf Hilfe angewiesene Personen zu fördern. Die

²²² vgl. § 1375 Abs. 3 BGB.

²²³ vgl. Schiffer & Pruns (2017), S. 6.

²²⁴ vgl. § 52 AO.

Bedürftigkeit kann im körperlichen, geistigen oder seelischen Zustand oder den geringen finanziellen Bezügen von Personen begründet sein.²²⁵

- Kirchliche Zwecke: Die Förderung einer Religionsgemeinschaft, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, kann ebenfalls zu einer Steuerbegünstigung führen. In der Regel besteht die Förderung aus der Errichtung und Unterhaltung von Gotteshäusern, der Ausbildung von Geistlichen sowie der Veranstaltung von Gottesdiensten.²²⁶

Unabhängig davon, welcher der genannten Stiftungszwecke verfolgt wird, ist die Selbstlosigkeit der Stiftung für die Gewährung von Steuerbegünstigungen wichtig. Eine Stiftung handelt selbstlos, wenn kein eigennütziger, gewerblicher oder sonstiger Zweck vorliegt und die Unterstützung des Gemeinwohls im Mittelpunkt ihrer Tätigkeiten steht.²²⁷

Gemeinnützige oder mildtätige Stiftungen werden häufig von Personen gegründet, die ihr angesammeltes Vermögen dazu nutzen möchten, der Gesellschaft etwas zurückzugeben. Darüber hinaus nutzen Vereine und Verbände Stiftungen gerne zum Sammeln von Spenden und Zuwendungen. Aber auch für Unternehmen kann die Gründung einer gemeinnützigen und mildtätigen Stiftung von Interesse sein. Teile von Unternehmens-einkünften können einer Stiftung zugeführt werden, um damit einen dem Gemeinwohl dienenden Zweck zu verfolgen. Unternehmen versuchen mit dieser Maßnahme häufig einen positiven Marketingeffekt zu erzielen.²²⁸

Neben den ideellen und gemeinnützigen Tätigkeiten kann die gemeinnützige Stiftung durchaus auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Grundsätzlich ist in diesem Zusammenhang zwischen der reinen Vermögensverwaltung, dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dem Zweckbetrieb zu unterscheiden. Die Vermögensverwaltung beschreibt die Nutzung des Stiftungsvermögens durch beispielsweise verzinsten Kapitalanlagen oder vermietete Immobilien.²²⁹ Ziel ist es, durch den Einsatz des Stiftungsvermögens Erträge zu erzielen, die anschließend zur Erfüllung des gemeinnützigen

²²⁵ vgl. § 53 AO.

²²⁶ vgl. § 54 AO.

²²⁷ vgl. § 55 AO.

²²⁸ vgl. Schiffer & Pruns (2017), S. 7.

²²⁹ vgl. § 14 Abs. 3 AO.

Zwecks eingesetzt werden. Darüber hinaus kann die Stiftung aber auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Dieser geht über die reine Vermögensverwaltung hinaus und besteht aus einer selbständigen und nachhaltigen Tätigkeit, mit der Einnahmen sowie wirtschaftliche Vorteile erzielt werden.²³⁰ Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann als ein sogenannter Zweckbetrieb bezeichnet werden, wenn dieser dazu dient, den gemeinnützigen Stiftungszweck zu verwirklichen und wenn dafür die Unterhaltung eines solchen Geschäftsbetriebes notwendig ist. Zu den Zweckbetrieben zählen unter anderem die Unterhaltung von Krankenhäusern, Kindergärten oder Tafeln.²³¹

Stiftungen, die das Ziel verfolgen, die Allgemeinheit zu fördern, übernehmen eine wichtige Rolle in unserer Gesellschaft. Durch ihr Engagement wird der Staat in seinem Handeln unterstützt und ergänzt. Der Einsatz von Privat- oder Unternehmensvermögen wird im Gegenzug mit Steuerbegünstigungen honoriert.²³² Die Anerkennung als gemeinnützige oder mildtätige Stiftung inklusive der gewährten Steuervorteile bleibt auch dann bestehen, wenn die Stiftung ihre Einkünfte anteilig dem Stifter bzw. dessen Familie zukommen lässt. Gesetzlich ist geregelt, dass maximal ein Drittel der Einkünfte der Stiftung für die finanzielle Unterstützung des Stifters sowie dessen Angehörige verwendet werden darf.²³³ Wie die Besteuerung von Stiftungen im Detail aussieht, wird in einem separaten Kapitel erläutert.

4.5.2 Unternehmensverbundene Stiftungen

Wie aus dem Namen bereits hervorgeht, ist ein wichtiger Bestandteil einer solchen Stiftung ein Unternehmen oder eine Unternehmensbeteiligung. Die Stiftung selbst hat den Zweck, das Unternehmen langfristig zu erhalten und die von dem Unternehmen erwirtschafteten Überschüsse zugunsten des Stiftungszwecks einzusetzen. Nach Art der Verbindung zwischen Stiftung und Unternehmen können die Unternehmensträgerstiftung und die Beteiligungsträgerstiftung unterschieden werden. Bei der Gründung einer Unternehmensträgerstiftung wird von einem Stifter beispielsweise ein Einzelunternehmen vollständig auf die Stiftung übertragen, sodass eine Einheit entsteht. Die Stiftung be-

²³⁰ vgl. § 14 Abs. 1 AO.

²³¹ vgl. § 66 ff. AO.

²³² vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen (2017), S. 18 ff.

²³³ vgl. § 58 S.1 Nr. 6 AO.

treibt das Unternehmen als Einzelkaufmann weiter.²³⁴ Die Personenidentität von Unternehmen und Stiftung führt hinsichtlich der Führung der Organisation häufig zu Schwierigkeiten. Die Unternehmensführung unterliegt in der Regel anderen Anforderungen und Erwartungen als die Stiftungsführung. Die Unternehmensträgerstiftung nimmt daher in der Praxis eine untergeordnete Stellung ein.²³⁵

Ist die Stiftung Teilinhaberin oder alleinige Gesellschafterin eines Unternehmens, handelt es sich um eine Beteiligungsträgerstiftung. Häufig existiert sie in Form von Beteiligung an einer GmbH, AG oder KG. Zur Gründung werden lediglich die Gesellschafteranteile an die Stiftung übertragen bzw. erfolgt der Eintritt in eine Personengesellschaft. Das Unternehmen selbst wird in seiner bisherigen Rechtsform weitergeführt, sodass die Geschäftsführung auch zukünftig mit der notwendigen Flexibilität handeln kann. Die Führung der Stiftung und des Unternehmens erfolgt getrennt und unabhängig voneinander.²³⁶

Darüber hinaus kann insbesondere bei einer Stiftung & Co. KG eine klare Trennung zwischen wirtschaftlichem Eigentum und Unternehmensleitung gewährleistet werden. Die Stiftung in der Rolle des Komplementärs schützt vor individuellen Interessen und Entscheidungen einzelner Personen und kann so eine langfristige und nachhaltige Geschäftspolitik sichern. Wirtschaftliche Eigentümer der Stiftung & Co. KG bleiben weiterhin die Kommanditisten, die sich beispielsweise aus Familienmitgliedern zusammensetzen.²³⁷ Es kann sich bei der Stiftung auch um eine gemeinnützige Organisation handeln, was Auswirkungen auf die Besteuerung hat. Die Erträge aus der Beteiligung an einem Unternehmen können für die Stiftung je nach Einflussnahme auf die Geschäftsführung ertragsteuerfrei oder ertragsteuerpflichtig sein. Hält die Stiftung nur die Gesellschaftsanteile, ohne einen Einfluss auszuüben, wird die Beteiligung als ertragsteuerfreie Vermögensverwaltung gewertet. Diese Regelung gilt unabhängig von der Beteiligungshöhe. Beeinflusst die Stiftung die Geschäftsführung des Unternehmens aktiv, wird dies als Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr gewertet. Die Beteiligung zählt in solchen

²³⁴ vgl. Strahl & Brill (2016), S. 146.

²³⁵ vgl. Oppenhof & Partner Rechtsanwälte (2016), S. 13.

²³⁶ vgl. Schiffer & Pruns (2017), S. 7.

²³⁷ vgl. Oppenhof & Partner Rechtsanwälte (2016), S. 14.

Fällen zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und die Erträge sind voll ertragsteuerepflichtig.²³⁸

4.5.3 Familienstiftung

Der in der Satzung definierte Stiftungszweck kann vom Stifter grundsätzlich frei gewählt werden, solange die Erfüllung des Zwecks nachhaltig gesichert erscheint und das Gemeinwohl durch die Tätigkeit der Stiftung nicht gefährdet wird.²³⁹ Die Stiftung kann daher auch rein private Ziele verfolgen. Ein Beispiel dafür ist die sogenannte Familienstiftung, die als Sonderform der privatnützigen Stiftungen bezeichnet wird. Familienstiftungen zeichnen sich durch das Merkmal aus, dass ihr Zweck darauf ausgerichtet ist, Familienmitglieder und Nachkommen des Stifters oder auch mehrere Familien zu fördern.²⁴⁰ Dies ist ein wesentlicher Unterschied zu gemeinnützigen Stiftungen, da es diesen untersagt ist, den Stifter sowie dessen Nachkommen bzw. Angehörige über ein angemessenes Maß hinaus zu unterstützen.²⁴¹

Eine einheitliche zivilrechtliche Definition des Begriffs Familienstiftung existiert nicht. Steuerrechtlich liegt die Sonderform vor, wenn die Familienmitglieder zu mehr als 50 % vom Stifter als Bezugsberechtigte der Stiftungsarbeit bedacht sind.²⁴² Darüber hinaus liegt laut der Finanzverwaltung auch dann eine Familienstiftung vor, wenn der Stifter sowie weitere Familienmitglieder zu mehr als 25 % bezugsberechtigt sind und gleichzeitig die Merkmale eines „wesentlichen Familieninteresses“ vorliegen. Dies ist unter anderem dann gegeben, wenn seitens der Destinatäre ein wesentlicher Einfluss auf die Geschäftsführung eines sich im Stiftungsbesitz befindenden Unternehmens ausgeübt werden kann. Des Weiteren äußern sich die wesentlichen Familieninteressen in der Nutzung von Vermögensvorteilen. Hierzu zählen unter anderem die Nutzung von sich im Stiftungsvermögen befindenden Wohnimmobilien, die Inanspruchnahme des Personals der Stiftung für private Anlässe im eigenen Hausstand oder der Besitz von einer Stiftung gehörenden Kunstgegenständen.²⁴³

²³⁸ vgl. Strahl & Brill (2016), S. 149.

²³⁹ vgl. § 80 Abs. 2 BGB.

²⁴⁰ vgl. Bezirksregierung Arnsberg (2016), S. 9.

²⁴¹ vgl. § 58 Abs. S. 1 Nr. 6 AO.

²⁴² vgl. § 15 Abs. 2 AStG.

²⁴³ vgl. R E 1.2 Abs. 2 u. 3 ErbStR.

Der Stifter ist jedoch nicht verpflichtet alle Familienmitglieder als Begünstigte einzusetzen. Vielmehr hat er die freie Wahl, welche Angehörigen er als Destinatäre bestimmt. Da die Tätigkeit der Familienstiftung in der Regel nicht auf die Förderung des Gemeinwohls ausgerichtet ist, werden ihr hinsichtlich der staatlichen Aufsicht bestimmte Vorteile gewährt. Teilweise erfolgt eine vollständige Befreiung von den Kontrollen der Stiftungsaufsicht, teilweise werden diese auf ein Minimum reduziert.²⁴⁴ Die Familienstiftung ist die häufigste Form der privatnützigen Stiftungen und wird in den meisten Fällen als unternehmensverbundene Stiftung geführt. Ziel der Familienstiftung ist, das Vermögen des Stifters, welches in vielen Fällen auch aus Unternehmen oder Unternehmensanteilen besteht, langfristig zu erhalten und vor einem Auseinanderfallen zu schützen. Durch die Übertragung des Vermögens auf eine eigenständige juristische Person wird das Vermögen von der Familie getrennt. Dies führt dazu, dass einzelne Familienmitglieder bzw. potentielle Erben keine Kontrolle über das Vermögen oder das Unternehmen erlangen können. Gleichzeitig können die Destinatäre jedoch von den Ausschüttungen und Zuwendungen der Stiftung profitieren. Des Weiteren dient die Stiftungsgründung zum Schutz vor Erbauseinandersetzungen. Die Erben haben keine Möglichkeit, die Stiftung grundlos aufzulösen, ihre Bezugsrechte zu verkaufen oder zu übertragen. Darüber hinaus ist das Familienvermögen vor dem Zugriff von Gläubigern geschützt, sofern sich ein Nachkomme entsprechend verschuldet hat.²⁴⁵

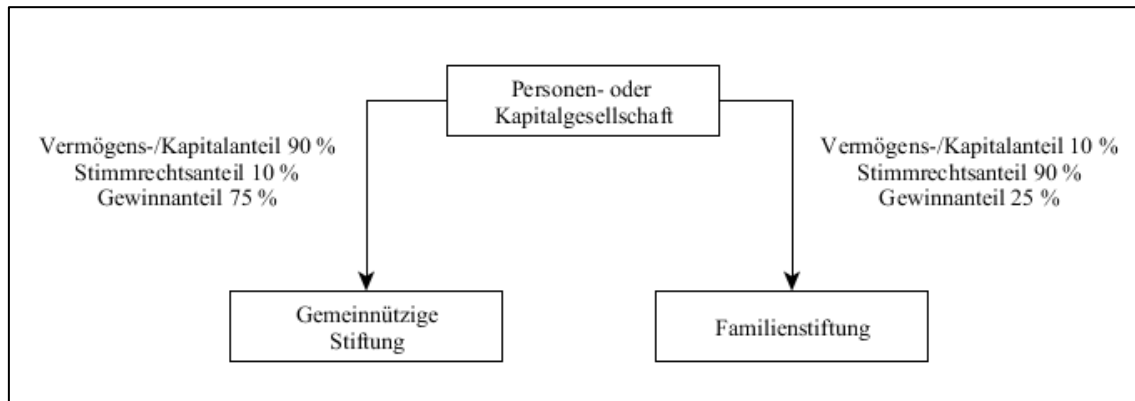
4.5.4 Doppelstiftung

Die Doppelstiftung ist ein Konstrukt, das aus der Kombination zweier Stiftungen besteht. Eine der beiden Stiftungen verfolgt einen gemeinnützigen Zweck und kann so von den gewährten Steuerbegünstigungen profitieren. Die zweite Stiftung ist eine Familienstiftung, die der Förderung des Stifters und seiner Angehörigen dient und somit uneingeschränkt steuerpflichtig ist. Ziel der Kombination zweier Stiftungen ist die Trennung von Vermögen und Entscheidungsrechten eines Unternehmens, die durch die ungleiche Verteilung der Stimmrechte und Vermögenswerte hergestellt wird. Beide Stiftungen sind demnach Gesellschafterinnen der gleichen Kapital- oder Personengesellschaft. Während die Familienstiftung die Mehrheit der Stimmrechte, aber nur einen kleinen

²⁴⁴ vgl. van der Auwera (2008), S. 31 ff.

²⁴⁵ vgl. Oppenhof & Partner Rechtsanwälte (2016), S. 9 f.

Teil des Vermögens hält, werden auf die gemeinnützige Stiftung der Großteil des Vermögens, aber die Minderheit der Stimmrechte übertragen.²⁴⁶ Die gemeinnützige Stiftung kann auch ganz von den Stimmrechten ausgeschlossen werden. Darüber hinaus erfolgt eine von den Kapitalanteilen unabhängige Verteilung des Unternehmensgewinns. Das Konstrukt der Doppelstiftung ist in Abbildung 5 grafisch dargestellt.



Quelle: Eigene Darstellung. In Anlehnung an van der Auwera (2008), S. 52.

Abb. 6: Doppelstiftung

Im Beispiel in Abbildung 5 hat die gemeinnützige Stiftung 90 % der Kapitalanteile und damit auch 90 % des Vermögens der Beteiligungsgesellschaft erhalten. Auf die Familienstiftung entfallen lediglich 10 %. Im Gegenzug ist die Familienstiftung mit 90 % der Stimmrechte ausgestattet, während die gemeinnützige Stiftung nur 10 % der Stimmrechte hält. Für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und Gewährung der vollständigen Steuerbegünstigung darf die gemeinnützige Stiftung keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.²⁴⁷ Da die Familienstiftung die klare Stimmrechtsmehrheit innehat, ist dieser Tatbestand erfüllt. Des Weiteren kann eine von den Beteiligungsquoten abweichende Regelung zur Gewinnverteilung im Gesellschaftervertrag getroffen werden.²⁴⁸ Von dieser Möglichkeit wurde im Beispiel in Abbildung 5 Gebrauch gemacht. Die Familienstiftung erhält 25 % der Gewinnausschüttung und kann damit den Stifter und dessen Angehörige finanziell unterstützen. Die Gewinnverteilung darf jedoch nicht zu stark von den Beteiligungsverhältnissen abweichen, da sonst von einem

²⁴⁶ vgl. Berenberg Privatbank (2018), S. 1 f.

²⁴⁷ vgl. van der Auwera (2008), S. 52.

²⁴⁸ vgl. § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG.

Missbrauch rechtlicher und steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten ausgegangen werden kann.²⁴⁹ Darüber hinaus können die Destinatäre auch von einem Drittel der Einkünfte der gemeinnützigen Stiftung profitieren.

Neben der finanziellen Absicherung behält der Stifter bzw. dessen Familie über die Familienstiftung auch die Kontrolle über das Unternehmen. Der Vorstand der Familienstiftung setzt sich in der Regel aus Mitgliedern der Familie zusammen und bestellt letztendlich auch den Geschäftsführer des Unternehmens. Die Familienmitglieder können demzufolge einen wesentlichen Einfluss auf die Beteiligungsgesellschaft und deren Geschäftsführung ausüben. Einfluss auf Unternehmensanteile oder -beteiligungen können sie jedoch nicht nehmen, da diese vollständig in die beiden Stiftungen eingelegt und damit fest an den jeweiligen Stiftungszweck gebunden sind. Es bestehen für die Familienmitglieder keine Eigentumsrechte mehr. Das Unternehmen ist im Gegenzug aber vor einer Veräußerung bzw. einem Teilverkauf geschützt und bleibt somit langfristig im Besitz der Stiftungen. Neben der Unterstützung der Familie und dem Erhalt des Unternehmensvermögens wird gleichzeitig über die gemeinnützige Stiftung das Gemeinwohl gefördert.²⁵⁰ Welche Steuern bei Gründung einer gemeinnützigen Stiftung und einer Familienstiftung sowie im laufenden Stiftungsbetrieb anfallen, soll im Folgenden erläutert werden.

4.6 Besteuerung von Stiftungen

Aus der Perspektive des Steuerrechts sind grundsätzlich drei Vorgänge im Zusammenhang mit einer Stiftung von Relevanz: die Errichtung, die laufenden Erträge und die Auflösung einer Stiftung. Je nach Stiftungsform sind die Vorgänge steuerrechtlich unterschiedlich zu beurteilen. Während gemeinnützige Stiftungen von Steuerbegünstigungen und -befreiungen profitieren, sind privatnützige und demnach insbesondere Familienstiftungen in der Regel steuerpflichtig. Neben der Besteuerung der Stiftungen ist auch die aus den Vorgängen resultierende steuerliche Situation der Stifter und Destinatäre zu betrachten. Welche steuerrechtlichen Auswirkungen sich für die Stiftung sowie die be-

²⁴⁹ vgl. § 42 AO.

²⁵⁰ vgl. Berenberg Privatbank (2018), S. 1 f.

teiligten Personen durch die einzelnen Vorgänge ergeben, wird im Folgenden separat erläutert.

4.6.1 Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung

Rechtsfähige gemeinnützige Stiftungen und gemeinnützige Treuhandstiftungen werden steuerrechtlich identisch behandelt. Die nachfolgenden Ausführungen gelten daher unabhängig von der Rechtsfähigkeit.²⁵¹ Grundsätzlich sind die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit in der Abgabenordnung geregelt. Es werden Anforderungen an die Einkommensverwendung und an die Einkommenserzielung unterschieden.

- Subjektive Steuerbegünstigung: Diese liegt vor, wenn sich die Stiftungsarbeit ausschließlich und unmittelbar an gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zielen orientiert und im Mittelpunkt die selbstlose Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet steht. Die subjektive Steuerbegünstigung ergibt sich aus den zwingenden Anforderungen an die Mittelverwendung. Wird gegen die Anforderungen verstoßen, führt dies zu einem vollständigen Entfall der Steuerbefreiung.²⁵²
- Objektive Steuerbegünstigung: Diese ergibt sich aus den Anforderungen an die Einkommenserzielung. Das Einkommen ist aus den Sphären des ideellen Bereichs, den Erträgen aus der Vermögensnutzung sowie den Zweckbetrieben zu erzielen. Wird entgegen der Anforderung Einkommen beispielsweise aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt, so fällt die Steuerbefreiung nur anteilig für die gewerblichen Erträge weg. Die Anforderungen an die Mittelverzielung sind nicht zwingend.²⁵³

Die Kriterien der subjektiven und objektiven Steuerbegünstigung werden in Deutschland von etwa 95 % aller Stiftungen erfüllt. Der Großteil der Stiftungen hat somit einen gemeinnützigen Charakter und kann von den gewährten Steuervorteilen profitieren.²⁵⁴

²⁵¹ vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

²⁵² vgl. Saenger & Richter (o.J.), S. 35 f.

²⁵³ vgl. Saenger & Richter (o.J.), S. 36 f.

²⁵⁴ vgl. Fleschutz (2008), S. 97.

Die aus der Gemeinnützigkeit resultierenden Steuerbegünstigungen sind in den jeweiligen Einzelgesetzen definiert. Von den Steuerbefreiungen können nur unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften profitieren,²⁵⁵ also nur Stiftungen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben.²⁵⁶

Eine Stiftung kann durch einen Stifter entweder zu Lebzeiten oder von Todes wegen gegründet werden. Im Zuge der Gründung müssen die im Stiftungsgeschäft vereinbarten Vermögenswerte vom Stifter auf die Stiftung übertragen werden. Dies geschieht je nach Situation in Form einer Schenkung oder Vererbung. Die Zuwendungen an eine gemeinnützige Stiftung sind von der Erbschaft- und Schenkungsteuer vollständig befreit.²⁵⁷ Die Erfüllung der rechtlichen Voraussetzungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit muss allerdings nicht nur zum Zeitpunkt der Zuwendung vorliegen, sondern auch in den ersten zehn Jahren nach der Vermögensübertragung bestehen bleiben. Verliert die Stiftung innerhalb dieser Frist ihren gemeinnützigen Charakter, fällt die Steuerbefreiung rückwirkend weg.²⁵⁸

Wird im Zuge der Stiftungsgründung auch ein Grundstück übertragen, ist die Stiftung neben der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch von der Grunderwerbsteuer befreit.²⁵⁹ Die Grunderwerbsteuerpflicht besteht jedoch in den Fällen, in denen neben dem Grundstück auch damit verbundene Verbindlichkeiten übertragen werden. Die Grundbesitzüberlassung ist dann nämlich als teilentgeltliche Übertragung anzusehen, was letztendlich zu einem Anfall der Grunderwerbsteuer führt.²⁶⁰

Die genannten Steuervorteile gelten nicht nur für Zuwendungen im Zuge der Stiftungserrichtung, sondern auch für Spenden und Zustiftungen für bestehende Stiftungen. Dabei ist es irrelevant, ob die Zuwendung in den Vermögensstock fließt und somit das Stiftungskapital erhöht wird oder ob die Mittel zur Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks verwendet werden.²⁶¹

255 vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG.

256 vgl. § 1 Abs. 1 KStG.

257 vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG.

258 vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG.

259 vgl. § 3 Nr. 2 GrEStG.

260 vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2015), S. 102.

261 vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2015), S. 99.

In besonderen Fällen kann die Zuwendung an eine gemeinnützige Stiftung auch zu einem rückwirkenden Erlass der Erbschaft- und Schenkungsteuer des Spenders oder Stifters führen. Erhält eine Person aufgrund eines Erbfalls oder einer Schenkung ein bestimmtes Vermögen, ist dieser Vorgang grundsätzlich steuerpflichtig. Wird dieses Vermögen innerhalb von 24 Monaten nach Erhalt an eine gemeinnützige Stiftung weiterübertragen, wird der Erbe bzw. Beschenkte rückwirkend von der Erbschaft- und Schenkungsteuer für den an die Stiftung übertragenen Vermögensteil befreit. Zum Erhalt der Steuerbefreiung darf die Stiftungsleistung jedoch nicht dem Spender oder seinen Angehörigen zugutekommen. Alternativ dazu kann die Zuwendung auch als einkommensteuerlicher Sonderausgabenabzug berücksichtigt werden. In diesem Fall erlischt die Erbschaft- oder Schenkungsteuer rückwirkend nicht.²⁶²

Stifter und Spender können bei Zuwendungen zu Lebzeiten von ertragsteuerlichen Sonderausgabenabzügen profitieren. Zuwendungen, in Form von Spenden oder Mitgliedsbeiträgen, bis zu einer maximalen Höhe von 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte oder 4 Promille der Summe aller Umsätze zuzüglich der Lohn- und Gehaltsaufwendungen im Kalenderjahr können als Sonderausgaben abgezogen werden.²⁶³ Diese Möglichkeit wird bei Zuwendungen von Todes wegen weder dem Erblasser noch den Erben gewährt.²⁶⁴ Das gilt auch für den Fall, in dem ein Erbe aufgrund einer letztwilligen Verfügung dazu verpflichtet ist, eine bestimmte Leistung an eine gemeinnützige Stiftung zu erbringen. Wird die Zuwendung aus Mitteln eines Gewerbebetriebes erbracht, kann dies bei der Ermittlung des Gewerbeertrages in Abzug gebracht werden. Der Höchstbetrag beträgt 20 % des Gewinns aus Gewerbebetrieb oder 4 Promille der Summe aller Umsätze zuzüglich der Lohn- und Gehaltsaufwendungen im Wirtschaftsjahr.²⁶⁵ Darüber hinaus ist der Abzug auch bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer möglich. Als Höchstgrenze sind in diesem Fall 20 % des Einkommens oder 4 Promille der Summe aus den Lohn- und Gehaltsaufwendungen im Kalenderjahr sowie den gesamten Umsätzen festgelegt.²⁶⁶

²⁶² vgl. § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

²⁶³ vgl. § 10b Abs. 1 S. 1 EStG.

²⁶⁴ vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2015), S. 100.

²⁶⁵ vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 5 GewStG.

²⁶⁶ vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

Des Weiteren wird natürlichen Personen ein zusätzlicher Sonderausgabenabzug gewährt. Zuwendungen, die in das zu erhaltende Vermögen, den sogenannten Vermögensstock, einer Stiftung fließen, können bis zu einem Höchstbetrag von 1 Mio. Euro in Abzug gebracht werden. Bei zusammen veranlagten Eheleuten erhöht sich der Betrag auf 2 Mio. Euro. Der Sonderausgabenabzug kann in gesamter Höhe nur einmal innerhalb von zehn Jahren beansprucht werden.²⁶⁷ Körperschaften steht diese Möglichkeit nicht zur Verfügung.

Abschließend ist im Zusammenhang mit dem Sonderausgabenabzug auf die Situation der Steuerpflichtigen hinzuweisen, die ausschließlich oder zum größten Teil Einkünfte aus Kapitalerträgen erzielen. Die Abgeltungsteuer hat nämlich als Besonderheit, dass grundsätzlich kein Sonderausgabenabzug zulässig ist. Betroffene Stifter und Spender können daher nicht von den genannten Steuervorteilen profitieren. Alternativ dazu kann der Steuerpflichtige aber die Günstigerprüfung beantragen. In diesem Fall werden die Kapitaleinkünfte in die Veranlagung mit einbezogen. Anschließend erfolgt ein Vergleich zwischen der entstehenden Steuer unter Berücksichtigung der Abgeltungsteuer und der Steuer im Zuge der Veranlagung. Führt letztere Berechnung zu einer geringeren Steuer, wird dieses Verfahren auch von der Finanzverwaltung angesetzt und der Sonderausgabenabzug aufgrund der Stiftungszuwendung kann genutzt werden.²⁶⁸

Bei der Übertragung von Vermögensgegenständen kann es zur Aufdeckung stiller Reserven kommen, was zu einer erhöhten Steuerlast beim Stifter oder Spender führt. Es ist dabei zu unterscheiden, ob die Vermögensgegenstände aus dem Privatvermögen stammen oder dem Betriebsvermögen entnommen werden. Wird Privatvermögen auf eine gemeinnützige Stiftung übertragen, kommt es nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven und demzufolge nicht zu einer Gewinnrealisierung. Werden Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen entnommen, werden die stillen Reserven grundsätzlich aufgedeckt und versteuert.²⁶⁹ Erfolgt jedoch unmittelbar nach der Entnahme eine unentgeltliche Einlage der Wirtschaftsgüter in eine gemeinnützige Stiftung, werden die stillen Re-

²⁶⁷ vgl. § 10b Abs. 1a EStG.

²⁶⁸ vgl. Saenger & Richter (o.J.), S. 45 f.

²⁶⁹ vgl. Strahl & Brill (2016), S. 138 f.

serven nicht versteuert.²⁷⁰ Die Übertragung des Vermögens erfolgt dann nämlich zum Buchwert. Im Gegenzug kann der Spender nur einen Spendenabzug in Höhe des Buchwertes nutzen. Die unentgeltliche Überlassung eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils kann ebenfalls zum Buchwert durchgeführt werden.²⁷¹

4.6.2 Laufende Erträge einer gemeinnützigen Stiftung

Auch mit Blick auf die laufenden Erträge kann die gemeinnützige Stiftung von bestimmten Steuervorteilen profitieren. Es wird sowohl eine Befreiung von der Körperschaftsteuer²⁷² als auch von der Gewerbesteuer²⁷³ gewährt. Des Weiteren unterliegen die Kapitalerträge nicht der Kapitalertragsteuer²⁷⁴ und Grundbesitz nicht der Grunderwerbssteuer.²⁷⁵ Die genannten Steuerbefreiungen gelten allerdings nur für Erträge, die sich aus der gemeinnützigen Tätigkeit der Stiftung oder aus einem Zweckbetrieb²⁷⁶ ergeben. Unterhält die Stiftung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so sind die daraus resultierenden laufenden Einnahmen steuerpflichtig. Dies ist damit begründet, dass die Stiftung durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Wettbewerb zu anderen Unternehmen steht. Damit die Stiftung durch die Steuerbegünstigungen keinen Wettbewerbsvorteil erhält, sind die Einnahmen aus dem Geschäftsbetrieb von den Steuerbefreiungen ausgenommen. Darüber hinaus darf das Erscheinungsbild der gemeinnützigen Stiftung nicht ausschließlich durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geprägt sein, da dies zum Verlust der gesamten Steuerbefreiung führen kann.²⁷⁷

Aus dem laufenden Betrieb einer gemeinnützigen Stiftung kann sich allerdings ein steuerpflichtiger Vorgang beim Stifter ergeben. Dies ist dann der Fall, wenn der Stifter von der Möglichkeit Gebrauch macht, maximal ein Drittel des Stiftungseinkommens an sich oder andere Familienmitglieder auszuzahlen. Diese Einnahmen werden beim Stifter und den Destinatären aus der Familie nicht als Kapitaleinkünfte, sondern als sonstige Einkünfte behandelt und unterliegen somit der Einkommensteuer.²⁷⁸ Wurde von der Stif-

²⁷⁰ vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG.

²⁷¹ vgl. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG.

²⁷² vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

²⁷³ vgl. § 3 Nr. 6 GewStG.

²⁷⁴ vgl. § 44a Abs. 4 EStG.

²⁷⁵ vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG.

²⁷⁶ vgl. § 64 Abs. 1 AO.

²⁷⁷ vgl. Müller (2011), S. 39 f.

²⁷⁸ vgl. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG.

tung bereits Körperschaftsteuer auf die ausgeschütteten Einnahmen gezahlt, so können die Begünstigten bei der Besteuerung der sonstigen Einkünfte das Teileinkünfteverfahren anwenden.²⁷⁹

4.6.3 Auflösung einer gemeinnützigen Stiftung

Wird das Stiftungsvermögen nach der Auflösung auch weiterhin für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet, fällt bei der Übertragung des Vermögens keine Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer an. Der Empfänger muss in diesem Fall wie die Stiftung ein steuerbefreiter Rechtsträger sein. Geht das Vermögen auf den Stifter zurück oder auf andere nicht steuerbefreite Dritte über, liegt ein steuerpflichtiger Erwerb vor, welcher entsprechend zu versteuern ist. Darüber hinaus besteht die Gefahr, dass die Stiftung im Falle einer Auflösung rückwirkend für die vergangenen zehn Jahre die ihr gewährten Steuerbegünstigungen verliert. Die Folge ist eine hohe Nachversteuerung und Rückzahlungsverpflichtung der erhaltenen Steuervorteile.²⁸⁰

4.6.4 Errichtung einer Familienstiftung

Wird von einem Stifter Vermögen in eine Familienstiftung eingelegt, unterliegt dieser Vorgang grundsätzlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer.²⁸¹ Bei der Berechnung der Steuerlast wird sich an die allgemein geltenden Regelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes gehalten. In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen der Kapitel zur Steuerklasse (Kapitel 3.2.2), zu den persönlichen Freibeträgen (Kapitel 3.2.3) sowie den Steuersätzen (Kapitel 3.2.4) verwiesen. Darüber hinaus werden die gleichen Bewertungsmethoden, insbesondere bei der Übertragung von Betriebsvermögen oder Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Kapitel 3.3), wie bei der Vererbung oder Schenkung an natürliche Personen angewendet. Ebenso profitiert die Stiftung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs von den gewährten Steuerbegünstigungen im Rahmen der Übertragung unternehmerischen Vermögens.²⁸²

Steuerrechtlich wird zwischen der Vermögensübertragung im Zuge der Stiftungsgründung und dem Vermögenstransfer in eine bestehende Stiftung unterschieden. Eine Zu-

²⁷⁹ vgl. § 3 Nr. 40i EStG.

²⁸⁰ vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2015), S. 102 f.

²⁸¹ vgl. Fleschutz (2008), S. 97.

²⁸² vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2015), S. 129 f.

wendung an eine Stiftung wird grundsätzlich der Steuerklasse III zugeordnet, sodass der Steuersatz der Erbschaft- oder Schenkungsteuer mindestens 30 % beträgt. Dies lässt sich damit begründen, dass zwischen dem Stifter und der Stiftung kein Verwandtschaftsverhältnis besteht. Inländischen Familienstiftungen wird allerdings eine Ausnahmeregelung eingeräumt. Die Steuerklasse für die Zuwendung an eine Familienstiftung richtet sich nach den Verwandtheitsgraden zwischen dem Stifter und den Destinatären. Maßgebend ist die Steuerklasse des entferntesten Verwandten, der in der Stiftungssatzung als Begünstigter berücksichtigt wird.²⁸³ Werden vom Stifter zum Beispiel nur der Ehegatte und die Kinder als Destinatäre eingesetzt, fällt die Stiftung in die Steuerklasse I und es kann sich abhängig vom Wert des steuerpflichtigen Erwerbs ein wesentlich geringerer Steuersatz ergeben. Die durch das genannte Verfahren ermittelte Steuerklasse gilt für die gesamte Vermögensübertragung im Zuge der Stiftungserrichtung. Für Zuwendungen zu einem späteren Zeitpunkt in eine bereits bestehende Stiftung wird dieser Steuervorteil nicht gewährt, es sei denn, es wurde der spätere Vermögenstransfer bereits bei Gründung im Stiftungsgeschäft explizit vereinbart.²⁸⁴

Die gleiche Vorgehensweise wird auch bei der Ermittlung des Steuerfreibetrages angewendet. Als rechtsfähige privatnützige Stiftung erhält man aufgrund der zugeordneten Steuerklasse III grundsätzlich einen Freibetrag in Höhe von 20.000 Euro. Für inländische Familienstiftungen gilt allerdings auch hier der Vorteil, dass sich der Steuerfreibetrag aus den Verwandtschaftsverhältnissen der Destinatäre ergibt²⁸⁵. Von dem besonderen Versorgungsfreibetrag für Ehegatten und Kinder kann die Stiftung allerdings nicht profitieren, auch nicht wenn sie der Steuerklasse I zugeordnet wird.²⁸⁶

Anders als bei Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen können Stifter und Spender einer Familienstiftung keinen Sonderausgabenabzug geltend machen. Dieser ist ausschließlich für die Förderung steuerbegünstigter Zwecke anwendbar.²⁸⁷ Ähnliches gilt für das sogenannte Buchwertprivileg. Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern in eine Stiftung kann nur dann zum Buchwert durchgeführt werden, wenn der Empfänger eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Ver-

²⁸³ vgl. § 15 Abs. 2 ErbStG.

²⁸⁴ vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2015), S. 129 f.

²⁸⁵ vgl. Saenger & Richter (o.J.), S. 53 ff.

²⁸⁶ vgl. van der Auwera (2008), S. 220.

²⁸⁷ vgl. § 10b Abs. 1 S. 1 EStG u. § 10b Abs. 1a EStG.

mögensmasse ist.²⁸⁸ Da dies im Fall einer Familienstiftung nicht gegeben ist, kann es bei der Übertragung von Betriebsvermögen zur Aufdeckung stiller Reserven und einer damit verbundenen Besteuerung beim Stifter kommen. Wird nicht nur einzelnes Betriebsvermögen, sondern ein ganzer Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen, kann der Vermögenstransfer auch bei der Einlage in eine Familienstiftung zum Buchwert erfolgen.²⁸⁹

Wird in das Stiftungsvermögen von Todes wegen oder im Zuge einer Schenkung Grundbesitz eingelegt, ist dieser Vorgang von der Grunderwerbsteuer befreit.²⁹⁰ Dies gilt jedoch nur für den Fall, dass die Übertragung unentgeltlich erfolgt. Erbringt die Stiftung für den Erhalt des Grundbesitzes eine bestimmte Gegenleistung, so entfällt die Steuerbefreiung. Hierzu zählen unter anderem die Übernahme von mit dem Grundstück verbundenen Verbindlichkeiten, Belastungen oder sonstige Verpflichtungen.²⁹¹

4.6.5 Laufende Besteuerung einer Familienstiftung

Das Einkommen einer Stiftung kann sich außer aus Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit aus allen sechs weiteren Einkunftsarten zusammensetzen. Sämtliche Einkünfte unterliegen der Besteuerung durch die Körperschaftsteuer in Höhe von 15 %.²⁹² Auf die zu zahlende Körperschaftsteuer wird zusätzlich der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % erhoben.²⁹³ Darüber hinaus können die Einkünfte auch der Gewerbesteuer unterliegen. Dies hängt jedoch davon ab, ob die Stiftung gewerbliche Einkünfte erzielt. Anders als bei Kapitalgesellschaften kann eine Stiftung sowohl in eine Privatsphäre als auch eine gewerbliche Sphäre aufgeteilt werden. Nur anteilig die Einkünfte, die bei einer natürlichen Person auch zu Gewerbeeinkünften führen würden, unterliegen in der Stiftung der Gewerbesteuer. Alle weiteren Einkünfte der Stiftung sind somit von der Gewerbesteuer befreit.²⁹⁴

Handelt es sich bei der Familienstiftung um eine Beteiligungsträgerstiftung, werden die Gewinne des Beteiligungsunternehmens regelmäßig an die Stiftung ausgeschüttet. Die

²⁸⁸ vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG.

²⁸⁹ vgl. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG.

²⁹⁰ vgl. § 3 Nr. 2 GrEStG.

²⁹¹ vgl. § 9 GrEStG.

²⁹² vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 u. § 23 Abs. 1 KStG.

²⁹³ vgl. § 2 Nr. 3 u. § 4 SolZG.

²⁹⁴ vgl. Milatz (2018), S. 274 f.

Ausschüttungen unterlagen in der Beteiligungsgesellschaft bereits der Körperschaftsteuer, da diese häufig unbeschränkt steuerpflichtig ist und der gleichen Besteuerung unterliegt wie Personen- oder Kapitalgesellschaften, die keine Stiftung als Gesellschafter haben. Da die Familienstiftung in der Regel auch unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, würde die Anrechnung der erhaltenen Ausschüttungen in das zu versteuernde Einkommen zu einer Doppelbesteuerung führen. Aus diesem Grund bleiben die Zuwendungen von der Beteiligungsgesellschaft an die Stiftung steuerfrei. Lediglich 5 % der Bezüge werden als nicht abziehbare Betriebsausgaben angesetzt und erhöhen somit das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen der Stiftung.²⁹⁵ Im Zusammenhang mit einer Familienstiftung ist noch zu beachten, dass mit dem Stiftungszweck und der Satzung übereinstimmende Ausschüttungen oder Zuwendungen an die Destinatäre nicht das zu versteuernde Einkommen der Körperschaft mindern.²⁹⁶

Zur laufenden Besteuerung einer steuerpflichtigen Familienstiftung kann auch die sogenannte Erbersatzsteuer gezahlt werden. Diese Steuer beruht auf der fiktiven Annahme, dass das gesamte Stiftungsvermögen alle 30 Jahre auf die nächste Erbgeneration übertragen wird.²⁹⁷ Grundlage der Besteuerung ist sämtliches Stiftungsvermögen, das zum Zeitpunkt der Erhebung vorhanden ist. Bei der Bewertung des Vermögens gelten die allgemeinen Regelungen des Bewertungs- und Erbschaftsteuergesetzes. Erstmalig wird die Erbersatzsteuer genau 30 Jahre nach der ersten Vermögensübertragung im Zuge der Stiftungsgründung erhoben. Zur Berechnung der Steuerlast wird ein fiktiver Erbfall auf zwei Kinder des Stifters bzw. zwei Erben der Steuerklasse I angenommen. Dies gilt unabhängig davon, ob überhaupt entsprechende Erben vorhanden sind. Jedem fiktiven Erben wird analog zu einem echten Erbfall ein Steuerfreibetrag in Höhe von 400.000 Euro gewährt. Das zu versteuernde Stiftungsvermögen wird zu gleichen Teilen auf die beiden fiktiven Erben verteilt, um den jeweiligen Steuerfreibetrag gekürzt und aus dem Ergebnis kann in Verbindung mit der Steuerklasse I abschließend der anzuwendende Steuersatz ermittelt werden. Steuerpflichtiger für die Erbersatzsteuer ist die

²⁹⁵ vgl. § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG.

²⁹⁶ vgl. § 10 Nr. 1 KStG.

²⁹⁷ vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

Stiftung selbst.²⁹⁸ Auf Verlangen des Stiftungsvorstandes kann die zu zahlende Erbschaftsteuer auch verteilt auf die nächsten 30 Jahre entrichtet werden. Dies bietet sich unter anderem dann an, wenn der Einmalbetrag aufgrund fehlender Liquidität nicht erbracht werden kann. Die Steuer wird in diesem Fall in jährlich gleichbleibenden Raten zuzüglich eines Zinssatzes von 5,5 % erhoben.²⁹⁹

Ausschüttungen und Leistungen von einer bestehenden Stiftung an den Stifter oder laut Stiftungssatzung begünstigte Personen verursachen bei den Empfängern einen steuerpflichtigen Vorgang. Die satzungskonformen Zuwendungen an die Destinatäre und den Stifter werden steuerrechtlich nicht als freigebige Schenkung eingestuft, sodass diese Leistungen nicht der Schenkungsteuer unterliegen. Die fehlende Freigiebigkeit wird mit den fest in der Stiftungssatzung verankerten Ansprüchen der Begünstigten begründet. Erhält der Stifter Auszahlungen aus den Erträgen einer Stiftung, werden diese als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt und unterliegen somit der Abgeltungsteuer.³⁰⁰ Auf Antrag des Stifters kann jedoch die sogenannte Günstigerprüfung durchgeführt werden.³⁰¹ Handelt es sich bei den erhaltenen Ausschüttungen um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, so sind sie der zutreffenden Einkunftsart zuzurechnen. In diesen Fällen erfolgt keine Erhebung der Abgeltungsteuer, sondern die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, da die Stiftung bereits Körperschaftsteuer auf die ausgezahlten Erträge gezahlt hat.³⁰² Die Ausschüttungen an weitere Begünstigte neben dem Stifter werden analog behandelt und unterliegen somit auch der Abgeltungsteuer.

4.6.6 Auflösung einer Familienstiftung

Die vollständige Auflösung einer Familienstiftung wird steuerrechtlich wie Schenkung unter Lebenden behandelt.³⁰³ Die im Zuge der Stiftungsaufhebung erhaltenen Leistungen und Vermögensgegenstände unterliegen somit der Schenkungsteuer. Begünstigte

²⁹⁸ vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2015), S. 133 f.

²⁹⁹ vgl. Milatz (2018), S. 273 f.

³⁰⁰ vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

³⁰¹ vgl. § 32d Abs. 6 EStG.

³⁰² vgl. Milatz (2018), S. 275.

³⁰³ vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG.

des Vermögensanfalls sind die in der Stiftungssatzung definierten Personen.³⁰⁴ Die Stiftung übernimmt im Zusammenhang mit der Bestimmung der Steuerklasse nicht die Rolle des Schenkers, sondern der Schenker selbst.³⁰⁵ Dies führt dazu, dass analog zur Stiftungsgründung auch bei ihrer Auflösung das Steuerklassenprivileg gilt. Die Steuerklassen der Anfallsberechtigten werden demnach nach dem jeweiligen Verwandtschaftsverhältnis bestimmt. Darauf aufbauend werden anschließend der Steuerfreibetrag sowie der anzuwendende Steuersatz ermittelt. Des Weiteren gelten die gleichen Regelungen des Bewertungsgesetzes wie bei der Stiftungserrichtung. Dies gilt insbesondere für die Bewertung von Betriebsvermögen und den damit zusammenhängenden Steuerbegünstigungen.³⁰⁶ Wird im Zuge der Stiftungsaufhebung auch Vermögen an den Stifter zurückübertragen, wird auch dieser Vorgang als Schenkung unter Lebenden gewertet und unterliegt grundsätzlich der Besteuerung nach Steuerklasse III. Der Stifter hat jedoch die Möglichkeit, in der Stiftungssatzung bereits bei Gründung ein sogenanntes Rückforderungsrecht festzuhalten bzw. sich selbst als Anfallsberechtigten einzusetzen.³⁰⁷ In diesem Fall erlischt die von der Stiftung bei ihrer Gründung gezahlte Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer rückwirkend, sodass eine Doppelbesteuerung vermieden wird.³⁰⁸

Werden im Rahmen der Stiftungsaufhebung Betriebsvermögen oder im Betriebsvermögen gehaltene Unternehmensbeteiligungen übertragen, kann dies zu einem körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der Stiftung führen. Dies hängt im Wesentlichen davon ab, ob durch die Übertragung stille Reserven aufgedeckt werden. Im Falle eines unentgeltlichen Vermögenstransfers an eine gemeinnützige Körperschaft oder einer unentgeltlichen Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Anteilen an Mitunternehmergesellschaften kann der Transfer zum Buchwert erfolgen. Stille Reserven werden somit nicht aufgedeckt und es wird kein steuerpflichtiger Gewinn realisiert. Bei entgeltlichen Veräußerungen oder der Übertragung einzelnen Betriebsvermögens an steuerpflichtige Körperschaften oder natürliche Personen werden die stillen Reserven aufgedeckt. Der realisierte Gewinn unterliegt der Körperschaftsteuer. Die Steuerpflicht der Auskehrung

³⁰⁴ vgl. § 88 BGB.

³⁰⁵ vgl. § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG.

³⁰⁶ vgl. Müller (2011), S. 31 f.

³⁰⁷ vgl. Saenger & Richter (o.J.), S. 64 f.

³⁰⁸ vgl. § 29 Abs. 1 ErbStG.

von Grundstücken richtet sich nach der erhaltenen Gegenleistung. Erfolgt der Grundbesitzwechsel entgeltlich, wird der Tatbestand der Grunderwerbsteuer erfüllt. Die unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks hingegen ist von der Grunderwerbsteuer befreit.³⁰⁹

5. Vergleich der Alternativen

Direkte Vererbung bzw. Schenkung oder eine Nachfolgereglung unter Einbindung einer Stiftung? Diese beiden Varianten stehen einem Unternehmer bei der Übertragung seines Betriebs, Betriebsanteils, Mitunternehmeranteils oder seiner Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zur Wahl. Die beiden Alternativen wurden in den beiden vorigen Kapiteln ausführlich beschrieben. Darauf aufbauend wird nun ein Vergleich anhand der zu Beginn dieser Thesis definierten Kriterien bzw. Detailfragen vorgenommen. Im Mittelpunkt steht die Gegenüberstellung der steuerrechtlichen Komponenten. Dabei wird auf die Unterschiede zwischen der Familienstiftung, der gemeinnützigen Stiftung sowie Unternehmen eingegangen. Darüber hinaus wird auch die Praxisfähigkeit der beiden Alternativen verglichen.

5.1 Steuerrechtliche Perspektive

Für den Vergleich der steuerlichen Behandlung der beiden Formen der Nachfolgeplanung wurden sechs Kriterien und ergänzende Detailfragen definiert. Die Gegenüberstellung der Punkte erfolgt im Einzelnen.

5.1.1 Steuerbegünstigungen

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs werden für die Übertragung von begünstigtem Betriebsvermögen bestimmte Steuerbegünstigungen gewährt. Der Erwerber einer Schenkung oder Erbschaft kann bis zu einem begünstigten Betriebsvermögen in Höhe von 26 Mio. Euro durch die Regel- bzw. Optionsverschonung bis zu 100 % von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit werden. Übersteigt der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs diese 26 Mio. Euro und überschreitet nicht die 90 Mio. Euro, stehen

³⁰⁹ vgl. Müller (2011), S. 32 f.

dem Erwerber neben der Regel- und Optionsverschonung noch das Abschmelzungsmodell oder die Verschonungsbedarfsprüfung zur Wahl. Somit kann bei der Übertragung von begünstigtem Betriebsvermögen bis zu einer Höhe von 90 Mio. Euro von einer erheblichen Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer profitiert werden. Die Begünstigungen werden sowohl bei der direkten Erbschaft und Schenkung an Nachfolger oder Familienmitglieder als auch bei der Übertragung von Betriebsvermögen auf Stiftungen gewährt. Für den Erhalt der Steuerbefreiungen ist die Form der Nachfolgeplanung daher irrelevant.

5.1.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Erbschaften und Schenkungen unterliegen unter Vorbehalt von Ausnahmen grundsätzlich der Besteuerung. Die Höhe der Steuer ist jedoch abhängig vom Erwerber und kann daher stark variieren. Wird das Vermögen direkt an Familienmitglieder übertragen, ergeben sich die persönlichen Freibeträge und Steuersätze aus der Steuerklasse der jeweiligen Erben bzw. Beschenkten und dem Wert des übertragenen Vermögens. Gibt es mehrere Erben verschiedener Steuerklassen können diese unterschiedliche Freibeträge nutzen und müssen den steuerpflichtigen Erwerb zu unterschiedlichen Steuertarifen versteuern. Zuwendungen an Stiftungen hingegen werden grundsätzlich der Steuerklasse III zugeordnet, was zu einem sehr hohen Steuertarif und einem geringen Freibetrag führt. Familienstiftungen wird allerdings bei Gründung insofern ein Vorteil eingeräumt, dass die Steuerklasse anhand der Verwandtschaftsverhältnisse zwischen Stifter und Destinatären ermittelt wird. Zustiftungen zu einem späteren Zeitpunkt fallen immer in die Steuerklasse III. Anders als bei der direkten Vererbung oder Schenkung unterliegt der gesamte Vermögenstransfer aber einem einheitlichen Steuertarif. Dies gilt auch für den Fall, dass der Stifter mehrere Destinatäre eingesetzt hat. Die Steuerklasse der Familienstiftung richtet sich nach dem entferntesten Verwandten, der als Begünstigter der Stiftung eingetragen ist. Sind Destinatäre mit verschiedenen Steuerklassen vorhanden, ist der für die Stiftung geltende Freibetrag geringer und der anzuwendende Steuersatz höher als im Falle einer direkten Schenkung oder Vererbung. Hinzu kommt, dass die Familienstiftung nicht wie Ehegatten und Kinder von dem besonderen Versorgungsfreibetrag profitieren kann.

Ein weiterer Unterschied ist die für Familienstiftungen anfallende Erbschaftsteuer. Alle 30 Jahre wird ein fiktiver Generationswechsel besteuert. Dies geschieht unabhängig davon, ob überhaupt Erben vorhanden sind bzw. die aktuellen Begünstigten der Stiftung ihre Rechte an ihre Nachkommen weitergeben. Eine vergleichbare Regelung für Unternehmen im Privat- oder Betriebsvermögen gibt es nicht. In diesen Fällen erfolgt erst wieder eine Besteuerung, wenn das Vermögen im Zuge einer Erbschaft oder Schenkung tatsächlich auf die nachfolgenden Generationen übergeht. Des Weiteren ist zu beachten, dass bei der Auflösung einer Stiftung die Übertragung des Stiftungsvermögens an die Destinatäre ebenfalls als steuerpflichtige Schenkung gewertet wird.

Vollständig von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit sind hingegen Stiftungen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Das gilt sowohl für Zuwendungen bei Gründung als auch zu einem späteren Zeitpunkt. Dies ist ein signifikanter Unterschied gegenüber der Familienstiftung und der direkten Vererbung bzw. Schenkung. Es ist jedoch zu beachten, dass der offizielle Status der Gemeinnützigkeit nicht nur zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung vorhanden sein muss, sondern auch mindestens zehn Jahre nach dem Transfer. Verliert die Stiftung innerhalb der zehn Jahre ihren Status, fällt die Steuerbefreiung rückwirkend weg.

5.1.3 Veräußerungsgewinne

Bei der Übertragung von Vermögensgegenständen können in bestimmten Szenarien Veräußerungsgewinne entstehen, die vom Übergebenden zu versteuern sind. Dies geschieht unter anderem bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen in das Privat- oder Betriebsvermögen eines Dritten. Bei der Zuwendung an direkte Nachfolger oder die Familienstiftung werden stille Reserven aufgedeckt und der Übertragende muss diese versteuern. Erfolgt der Vermögenstransfer an eine gemeinnützige Stiftung, gilt das Buchwertprivileg und es werden keine Veräußerungsgewinne erzielt. Werden nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter, sondern Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile unentgeltlich übertragen, gilt unabhängig von der gewählten Form der Nachfolgeregelung die Buchwertfortführung, wodurch keine stillen Reserven aufgedeckt werden. Unentgeltliche Übertragungen von Privatvermögen haben grundsätzlich keine steuerlichen Auswirkungen und sind daher irrelevant.

Neben der unentgeltlichen Übertragung ist im Zusammenhang mit einer Erbschaft oder Schenkung der teilentgeltliche Vermögenstransfer von Bedeutung. Unabhängig von der Rechtsform des Empfängers wird bei der teilentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils die Einheitstheorie angewendet. Abhängig von der Höhe des Entgeltes und dem Wert des Kapitalkontos des übertragenden Betriebs wird der Transfer steuerrechtlich als voll entgeltlich oder voll unentgeltlich gewertet. Wird die Übertragung als voll entgeltlich gewertet, handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, die entsprechend versteuert werden müssen. Bei der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder des Privatvermögens gilt hingegen die Trennungstheorie. Je nach Höhe des Entgeltes und des Werts des Wirtschaftsgutes wird der Transfer steuerrechtlich in einen voll entgeltlichen und voll unentgeltlichen Vorgang aufgeteilt. Für den Übertragenden ist es hinsichtlich der Realisierung von Veräußerungsgewinnen irrelevant, ob das Vermögen auf Familienmitglieder oder eine Familienstiftung übergeht. Die steuerrechtlichen Folgen für den Übertragenden sind die Gleichen. Nur bei der Zuwendung an eine gemeinnützige Stiftung besteht die Sicherheit, dass es nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven kommt, da auch bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter das Buchwertprivileg gilt.

5.1.4 Sonderausgabenabzug

Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen können vom Stifter als Sonderausgaben angesetzt werden. Insbesondere natürlichen Personen werden sehr hohe Sonderausgabenabzüge gewährt. Diese gelten allerdings nur für Zuwendungen zu Lebzeiten des Stifters. Unentgeltliche Übertragungen an Familienstiftungen oder Unternehmen anderer Rechtsformen können vom Stifter bzw. Schenker steuerlich nicht geltend gemacht werden.

5.1.5 Ertragsteuern

Die laufenden Einkünfte von Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Familienstiftungen sind grundsätzlich steuerpflichtig. Je nach Rechtsform erfolgt die Besteuerung jedoch auf unterschiedliche Art. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird das zu versteuernde Einkommen auf die Gesellschafter verteilt und unterliegt deren persönlichen Einkommensteuertarifen. Handelt es sich bei

der Personengesellschaft oder dem Einzelunternehmen um einen Gewerbebetrieb fällt, zusätzlich die Gewerbesteuer an.

Bei Kapitalgesellschaften und Familienstiftungen wird das zu versteuernde Einkommen hingegen direkt von der Körperschaft versteuert. Zum einen ist die Körperschaftsteuer in Höhe von 15 % zu zahlen. Darüber hinaus fällt bei der Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform auch immer die Gewerbesteuer an. Die Familienstiftung muss nur Gewerbesteuer zahlen, sofern sie Gewerbeeinkünfte erzielt. Familienstiftungen werden häufig in der Form der Beteiligungsträgerstiftung geführt. Die Stiftung ist in diesem Fall Inhaberin oder Teilhaberin eines Unternehmens. Die Gewinnausschüttungen des Unternehmens an die Stiftung sind zu 95 % steuerfrei, da sie bereits im Beteiligungsunternehmen selbst der Körperschaftsteuer unterlagen. 5 % der Gewinnausschüttung werden demnach sowohl im Beteiligungsunternehmen als auch in der Stiftung besteuert. Die Einbindung einer Stiftung führt zu einer geringen Doppelbesteuerung.

Die gemeinnützige Stiftung ist wieder gesondert zu betrachten, da ihre Erträge sowohl von der Körperschaftsteuer als auch von der Gewerbesteuer befreit sind. Darüber hinaus müssen weder Kapitalertragsteuer noch Grundsteuer gezahlt werden. Die Steuerbefreiungen greifen jedoch nicht für Erträge, die von der gemeinnützigen Stiftung aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt werden. Diese Einnahmen sind separat zu behandeln und müssen vollständig besteuert werden.

5.1.6 Gewinnausschüttungen und Stiftungsleistungen

Die Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften sind von den Gesellschaftern zu versteuern. Gleiches gilt für die erhaltenen Leistungen von Stiftungen. Die Art der Besteuerung unterscheidet sich jedoch. Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliegen grundsätzlich der Abgeltungsteuer. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann aber auch eine Günstigerprüfung durchgeführt werden, was ggf. zu einer Besteuerung zum persönlichen Steuertarif führt. Ab einer bestimmten Beteiligungshöhe wird den Gesellschaftern ein Wahlrecht gewährt. Diese können dann zwischen der Abgeltungsteuer und dem Teileinkünfteverfahren wählen. Handelt es sich bei einem Gesellschafter um eine Kapitalgesellschaft, wird

immer das Teileinkünfteverfahren angewendet. Die Abgeltungsteuer gilt auch für Leistungen der Familienstiftung an die Destinatäre. Die Zuwendungen werden ebenfalls als Einkünfte aus Kapitalvermögen gewertet und auch die Günstigerprüfung kann auf Antrag durchgeführt werden. Die Wahl zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens haben die Destinatäre nicht.

Fließen die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft bzw. Leistungen der Stiftung in das Betriebsvermögen eines Gesellschafters oder Destinatärs, handelt es sich nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Land- und Forstwirtschaft.

Die Leistungen gemeinnütziger Stiftungen an den Stifter oder weitere Familienmitglieder werden hingegen anders besteuert. Es handelt sich nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen sondern um sonstige Einkünfte. Die Leistungen sind daher zum persönlichen Einkommensteuertarif zu versteuern. Der persönliche Steuersatz kann zwischen 14 % und 45 % betragen und ist von der Höhe des zu versteuernden Einkommens des Destinatärs abhängig. Ob die Besteuerung der Leistungen einer gemeinnützigen Stiftung höher ausfällt als die Besteuerung der Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Familienstiftungen, ist daher individuell zu prüfen.

5.2 Praxisfähigkeit

Neben dem Vergleich der steuerlichen Behandlung werden die Alternativen noch anhand weiterer Kriterien gegenübergestellt. Die Kriterien beziehen sich dabei auf die Folgen, die sich aus der praktischen Umsetzung der Unternehmensübertragung ergeben.

5.2.1 Ressourcenbindung

Bei direkter Übertragung des Unternehmens auf die Erben bzw. Nachfolger wird das Unternehmen ohne große Veränderungen fortgeführt. Die Stellung des Erblassers bzw. Schenkers wird von einer neuen Generation übernommen. Mehr Ressourcen werden für die zukünftige Unternehmensführung nicht benötigt. Anders stellt sich der Sachverhalt bei der Einbindung einer Familienstiftung dar. Die Stiftung ist eine selbständige rechtsfähige Person und muss im ersten Schritt arbeitsintensiv gegründet werden. Mit der Gründung müssen auch die Stiftungsorgane, insbesondere der Stiftungsvorstand, besetzt werden. Darüber hinaus kann auch ein Kuratorium oder ein Beirat installiert werden.

Diese Organe haben in der Regel die Aufgabe, die Arbeit des Stiftungsvorstands zu unterstützen, aber auch zu überwachen.³¹⁰ Der personelle und zeitliche Aufwand erhöht sich demnach durch die Gründung und Unterhaltung einer Stiftung.

Die Verwaltung einer Stiftung verursacht zusätzlich auch finanzielle Kosten. Dies geschieht zum Beispiel durch die bestehende Rechenschaftspflicht.³¹¹ Wird neben der Familienstiftung noch eine gemeinnützige Stiftung gegründet und somit eine Doppelstiftung genutzt, erhöht sich der Arbeitsaufwand nochmals. Es müssen zwei Stiftungsgeschäfte abgeschlossen werden, die Stiftungsorgane sind doppelt zu besetzen und letztendlich müssen zwei Stiftungen geführt und verwaltet werden. Für die Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen ergibt sich zusätzlich ein erhöhter Aufwand, da die Aufzeichnungen explizit auf die unterschiedlichen Sphären aufgeteilt werden müssen.³¹²

Die Rechnungslegung ist daher für den ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung, den Zweckbetrieb und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb getrennt vorzunehmen. Die personelle, zeitliche und finanzielle Bindung von Ressourcen ist umso höher, desto mehr Körperschaften neben dem eigentlichen Unternehmen gegründet und unterhalten werden.

5.2.2 Nachhaltigkeit

Der nachhaltige Fortbestand eines Unternehmens ist immer davon abhängig, einen geeigneten und qualifizierten Nachfolger bzw. Geschäftsführer zu finden. Vor dieser Herausforderung steht jeder Unternehmer, unabhängig davon, ob er das Unternehmen oder Anteile daran direkt vererbt oder in eine Stiftung einbringt. Die Stiftungslösung kann den Unternehmensbestand allerdings darin fördern, dass potentielle Erben keinen direkten Zugriff auf das Unternehmen bzw. Unternehmensanteile haben und diese somit auch nicht veräußert werden können. Wird das Unternehmen direkt auf die Nachfolger übertragen, hat der Übergabende keine Sicherheit, dass das Unternehmen langfristig im Familienbesitz verbleibt und somit die Familienmitglieder nachhaltige finanzielle Unterstützung erfahren. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass auch bei Gründung einer Stiftung Erbberechtigten ein Pflichtteilsergänzungsanspruch zusteht und ohne im Vorfeld

³¹⁰ vgl. Bezirksregierung Münster (2014), S. 8.

³¹¹ vgl. § 259 u. § 260 BGB.

³¹² vgl. § 145 Abs. 2 BGB.

abgeschlossene Verichtsvereinbarungen ein Auseinanderbrechen des Unternehmens möglich ist.

5.2.3 Handlungsfähigkeit

Ein Unternehmen wird in der Regel durch die Geschäftsführung geleitet sowie gerichtlich und außergerichtlich vertreten.³¹³ Der Geschäftsführung werden umfassende Befugnisse eingeräumt, damit sie die im Gesellschaftsvertrag oder sonstigen Vereinbarungen definierten Unternehmensziele verfolgen kann. Im Innenverhältnis vereinbarte Beschränkungen der Befugnisse haben in der Außenwirkung keine rechtliche Wirkung.³¹⁴ Die Geschäftsführung kann ein Unternehmen somit relativ flexibel und anpassungsfähig führen. Es ist jedoch zu beachten, dass die Geschäftsführung nur im Angestelltenverhältnis zum Unternehmen steht. Bestellt und abgerufen wird sie durch einen Beschluss der Gesellschafter.³¹⁵ Es besteht auch die Möglichkeit, dass ein oder mehrere Gesellschafter des Unternehmens die Geschäftsführung übernehmen. Werden die Unternehmensanteile in eine Stiftung eingelegt, sodass eine Beteiligungsträgerstiftung entsteht, kann das Unternehmen mit gleicher Flexibilität geführt werden.³¹⁶ Das Unternehmen fungiert weiterhin als eigenständige Person am Markt und kann sich so den angeforderten Bedingungen anpassen und die Wettbewerbsfähigkeit bewahren. Gesellschafter sind in diesem Fall jedoch nicht mehr die direkten Erben oder Beschenkten, sondern die Familienstiftung, vertreten durch den Stiftungsvorstand. Dies gilt auch für den Fall, dass das Verfahren der Doppelstiftung verwendet wird.

Bei der Unternehmensträgerstiftung stellt sich der Sachverhalt anders dar. Das Unternehmen und die Stiftung verschmelzen bei der Gründung zu einer Einheit. Hieraus können erhebliche Probleme entstehen, da ein Unternehmen in der Regel anders geführt werden muss als eine Stiftung. Statt von der Geschäftsführung wird das Unternehmen dann vom Stiftungsvorstand geführt. Die Handlungsfähigkeit des Geschäftsbetriebs kann dadurch erheblich eingeschränkt werden. Wegen dieser Problematik haben einige

313 vgl. § 35 Abs. 1 GmbHG.

314 vgl. § 37 Abs. 2 GmbHG.

315 vgl. § 46 Nr. 5 GmbHG.

316 vgl. Berenberg (2018), S. 2.

Bundesländer in ihren Landesstiftungsgesetzen die Gründung von Unternehmensträgerstiftungen für nicht zulässig erklärt.³¹⁷

Aus dem Vergleich der beiden Alternativen anhand der verschiedenen Kriterien ergeben sich verschiedene Vor- und Nachteile für die einzelnen Formen der Unternehmensnachfolge. Zum Abschluss des Hauptteils wird eine Bewertung des Vergleichs vorgenommen.

6. Bewertung des Vergleichs

Statt der direkten Übertragung eines Betriebes kann der Unternehmer sein Betriebsvermögen alternativ in eine Familienstiftung einbringen. Der Vergleich zeigt, dass sich aus der Nutzung dieser Stiftungsform in der Gesamtheit kein steuerlicher Vorteil für den Erblasser bzw. Schenker sowie die Destinatäre ergibt. Diese Ansicht wird folgendermaßen begründet:

- Die Steuerklasse für die Ermittlung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer richtet sich nach dem entferntesten Verwandten, der vom Stifter als Destinatär eingesetzt ist. Es droht auch aufgrund des einheitlichen Steuertarifs eine wesentlich höhere Steuerbelastung als bei der klassischen Vererbung oder Verschenkung.
- Bei Zuwendungen an bestehende Stiftungen gilt immer die Steuerklasse III.
- Familienstiftungen unterliegen der Erbersatzsteuer.
- Der Vermögenstransfer an die Destinatäre bei Auflösung der Familienstiftung unterliegt ebenfalls der Schenkungsteuer.

Darüber hinaus können bei der Aufdeckung stiller Reserven im Zuge der Vermögensübertragung sowie bei der laufenden Besteuerung keine steuerlichen Vorteile gegenüber anderen Unternehmensformen erzielt werden. Die Familienstiftung ist daher kein Steuersparmodell, sondern es droht ganz im Gegenteil sogar eine insgesamt höhere Steuerlast. Die steuerlichen Komponenten außer Acht gelassen, ist die Einbindung einer Fami-

317 vgl. Strahl & Brill (2016), S. 146 f.

lienstiftung der direkten Vererbung oder Schenkung in einem Punkt deutlich überlegen: Der Unternehmer hat die Sicherheit, dass der Betrieb langfristig im Familienbesitz bleibt, da den Destinatären sowie anderen Familienmitgliedern der Zugriff auf das Betriebsvermögen verwehrt ist. Zur vollständigen Absicherung ist die Stiftung jedoch frühzeitig zu Lebzeiten zu gründen, damit keine Pflichtteilsergänzungsansprüche erhoben werden können. Der Abschluss von Verzichtvereinbarungen sorgt ebenfalls für die entsprechende Sicherheit. Sofern sich für eine Stiftungsvariante entschieden wird, sollte ausschließlich die Form der Beteiligungsträgerstiftung gewählt werden, da dadurch das Unternehmen die notwendige Flexibilität und Handlungsfähigkeit behält. Die Unternehmensträgerstiftung wird aufgrund der Verschmelzung einer Stiftung und eines Unternehmens zu einer Einheit als nicht praktikabel empfunden.

Wird die Familienstiftung um eine gemeinnützige Stiftung ergänzt, kann der Unternehmer das Verfahren der Doppelstiftung anwenden. Großer Vorteil dieses Verfahrens ist, dass von etlichen Steuerbefreiungen profitiert werden kann. Neben der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist die Stiftung auch von den laufenden Ertragsteuern befreit. Darüber hinaus kann der Stifter im Gegenzug zu seinen Zuwendungen erhebliche Sonderausgabenabzüge nutzen. Im Gegensatz zur Familienstiftung kann die gemeinnützige Stiftung somit zur erheblichen Steuerentlastung beitragen. Der Unternehmer muss sich jedoch bewusst sein, dass der Erhalt der Steuerbefreiungen an einige Anforderungen geknüpft ist. Wichtigster Punkt ist, dass die Stiftung gemeinnützige, mildtägige oder kirchliche Zwecke verfolgen und die Förderung des Gemeinwohls im Mittelpunkt ihrer Tätigkeit stehen muss. Für Unternehmer, die der Allgemeinheit von ihrem erarbeiteten Vermögen etwas zurückgeben möchten und gleichzeitig Steuern sparen wollen, bietet die Variante der Doppelstiftung daher eine gute Lösung. Für Unternehmer, die nur ein Steuersparmodell suchen, ist die Doppelstiftungsvariante hingegen keine geeignete Form der Nachfolgeregelung. Entscheidet sich ein Betriebsinhaber für die Gründung einer Stiftung, sollten aus Sicht des Autors aber folgende Aspekte berücksichtigt werden:

- Stiftungen müssen geführt und verwaltet werden, auch nach dem Tod des Stifters. Bei einer Doppelstiftung bedeutet dies auch doppelte Arbeit. Der Stifter sollte daher eine Stiftungslösung nicht ohne die Einbindung der Nachkommen

wählen. Wünscht der Stifter, dass seine Familienmitglieder die Stiftungsorgane besetzen, die Stiftungen führen und ggf. gemeinnützige Projekte verfolgen, sollte er sich vorher die Zustimmung der betroffenen Personen einholen.

- Auf das in die Stiftungen eingebrachte Vermögen haben weder Stifter noch Destinatäre Zugriff. Bei Liquiditätsbedarf kann das vorhandene Vermögen nicht einfach liquidiert werden, dessen müssen sich alle Beteiligten bewusst sein. Darüber hinaus sind Einnahmen der gemeinnützigen Stiftung zum Teil zwingend für gemeinnützige Zwecke auszugeben. Die erwirtschafteten Überschüsse stehen der Familie des Stifters somit nicht vollständig zur Verfügung.
- Die Einnahmen der Stiftungen hängen immer vom Erfolg des Beteiligungsunternehmens ab. Erwirtschaftet dieses keine Gewinne mehr, erfolgen auch keine Ausschüttungen an die Stiftungen. Bei den verschiedenen Formen der Unternehmensnachfolge sollte nicht die Fokussierung auf die ursprüngliche Geschäfts- und Unternehmensführung verloren gehen.

Bei der Wahl einer der verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten muss ein Unternehmer eine Vielzahl von Kriterien in seine Überlegungen mit einfließen lassen. Die Entscheidung, ob die Einbindung einer oder zweier Stiftungen eine sinnvolle Lösung ist, kann nur individuell anhand der persönlichen Bedürfnisse des Unternehmers und seiner Nachkommen getroffen werden. Aufgrund der steigenden Ressourcenbindung und der anfallenden Mehrkosten für die Verwaltungsarbeit scheint für Kleinstunternehmen (Anzahl Beschäftigte < 10 , Umsatzerlös $\leq 2\text{Mio Euro}$ ³¹⁸) und kleine Unternehmen (Anzahl Beschäftigte < 50 , Umsatzerlös $\leq 10\text{ Mio. Euro}$) eine Stiftungslösung keine geeignete Alternative. Damit das Konstrukt einer Doppelstiftung funktioniert, wird ein bestimmtes Mindestkapital benötigt. Die in der Literatur häufig aufgeführte Mindestsumme in Höhe von 1. Mio. Euro wird als zu gering erachtet. Die Unternehmensnachfolge unter Einbindung einer Stiftung wird daher nur für größere mittlere Unternehmen (Anzahl Beschäftigte < 250 , Umsatzerlös $\leq 50\text{ Mio. Euro}$) und Großunternehmen ($>$ mittlere Unternehmen) unter Berücksichtigung der oben aufgeführten Aspekte empfohlen.

³¹⁸ vgl. Europäische Union, Empfehlung vom 06.05.2003.

Schlussbetrachtung

Ziel dieser Thesis war, die steuerlichen Vor- und Nachteile der Stiftung als Nachfolgeinstrument gegenüber der klassischen Vererbung oder Schenkung zu erarbeiten und eine abschließende Empfehlung abzugeben, ob, wann und unter welchen Bedingungen die Einbindung einer Stiftung in die Nachfolgeregelung von Vorteil sein kann. Die Vor- und Nachteile sind anhand eines Vergleichs ermittelt worden. Dafür wurde in Kapitel 2 eine Konzeption vorgenommen. Die definierten Kriterien und Detailfragen stellen die Grundlage für die spätere Gegenüberstellung dar. Anschließend erfolgten in den Kapiteln 3 und 4 ausführliche Beschreibungen der beiden Gestaltungsmöglichkeiten. Darauf aufbauend wurde in Kapitel 5 der Vergleich durchgeführt und zum Abschluss des Hauptteils erfolgten in Kapitel 6 eine Bewertung der gewonnenen Erkenntnisse sowie eine Beantwortung der Wissensfrage und die Formulierung einer Empfehlung. Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Einbindung einer Stiftung kein reines Steuersparmodell ist. Durch die Gründung einer gemeinnützigen Stiftung können zwar Steuern gespart werden, allerdings müssen im Gegenzug auch Teile des Unternehmensgewinns für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Darüber hinaus ist zu beachten, dass das Stiftungsvermögen für längere Zeit fest gebunden ist und weder der Stifter noch die Familienangehörigen Zugriff darauf haben. Jeder Unternehmensinhaber muss daher anhand seiner inneren Beweggründe entscheiden, in welcher Form er seinen Betrieb auf die nachfolgende Generation übertragen möchte. Die Interessen der Familienangehörigen sollten in die Entscheidungsfindung mit eingebunden werden. Aufgrund der benötigten Ressourcen zur Unterhaltung und Verwaltung von Stiftungen ist insbesondere das Modell einer Doppelstiftung nur für Unternehmen ab einem bestimmten Umsatzvolumen bzw. Jahresüberschuss attraktiv. Feste Schwellenwerte konnten nicht definiert werden, da diese von persönlichen Bedingungen der Unternehmerfamilie abhängig sind. Bei den erwarteten 150.000 Unternehmensübergaben in den Jahren 2018 bis 2022 ist daher voraussichtlich nur für eine geringe Zahl die Gründung einer Stiftung eine ernsthafte Alternative. Dies liegt zum einen an den Besonderheiten von Stiftungen im Allgemeinen als auch daran, dass sie nicht das entsprechende Mindestkapital aufbringen können. Für die Tätigkeit als Firmenkundenberater einer Volks- und Raiffei-

senbank wird also auch zukünftig die klassische Vererbung oder Schenkung die wichtigste Form der Unternehmensnachfolge sein. Die meisten vom Autor betreuten Kunden sind Kleinstunternehmen sowie kleine Unternehmen, für die aufgrund ihrer Größe eine Stiftungslösung von geringer Attraktivität ist. Darüber hinaus bleibt abzuwarten, wie sich der öffentliche und gesellschaftliche Diskurs über die Besteuerung von Erbschaften, Schenkungen und Unternehmensübertragungen entwickelt und welche Auswirkungen weitere Gerichtsurteile auf die aktuelle Vorgehensweise hat.

Literaturverzeichnis

Fachliteratur:

Bach, S. & Thiemann, A. (2016): Hohe Erbschaftswelle, niedriges Erbschaftsteueraufkommen. In: DIW Wochenbericht 83. Jg., Nr. 3, S. 63-71.

Berenberg Privatbank (2018): Die Unternehmensverbundene Familienstiftung. In: Berenberg aspekte, Februar 2018. Hamburg.

Berenberg Privatbank (2018): Die Doppelstiftung – Gemeinnützige Absicherung von Familien und Unternehmen. In: Berenberg aspekte, Juli 2018. Hamburg.

Bezirksregierung Arnsberg (2016): Informationsbroschüre Stiftungen. Arnsberg.

Bezirksregierung Münster (2014): Eine Herausforderung – die Gründung einer Stiftung. Münster.

Breyer, M. (2016): Das neue Erbschaftsteuerrecht – Neuregelungen und Handlungsbedarf für die Nachfolgeplanung bei Familienunternehmen. In: FuS – Zeitschrift für Familienunternehmen und Strategie 6. Jg., Nr. 05/16, S. 162-171.

Braun, R. (2015): Erben in Deutschland 2015-24: Volumen, Verteilung und Verwendung. Berlin: Deutsches Institut für Altersvorsorge GmbH.

Bundesministerium der Finanzen (2017): Monatsbericht des BFM – Januar 2017. Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (2018): Steuern von A bis Z. Berlin.

Bundesministerium der Justiz für Verbraucherschutz (2018): Erben und Vererben – Informationen und Erläuterungen zum Erbrecht. Berlin.

Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2018): Steuern. In: Gründer Zeiten 09 – Steuern, Nr. 07/2018

Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (2014): Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungswesen. Berlin.

Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (2017): Was ist eine Stiftung? 10 Fragen und Antworten. Berlin.

Bundeszentralamt für Steuern (2009): Betriebliche Veräußerungsgewinne. Bonn.

Deutsche Herzstiftung e.V.(2018): Testament mit Herz – Ein Ratgeber der Deutschen Herzstiftung e.V. Frankfurt am Main.

Deutscher Caritasverband e.V. (o.J.): Bewahren, was wichtig ist – Ein Ratgeber für Ihr Testament. Freiburg.

Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. (2017): Unternehmensnachfolge – die Herausforderung wächst. Berlin.

Dinkelbach, A. (2015): Ertragsteuern – Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer. Wiesbaden: Springer Gabler Verlag.

Europäische Union (2003): Empfehlung 2003/361/EG vom 06.05.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen. Aktenzeichen K(2003) 1422.

Fleschutz, K. (2008): Die Stiftung als Nachfolgeinstrument für Familienunternehmen – Handlungsempfehlungen für die Ausgestaltung und Überführung. Wiesbaden: GWV Fachverlag GmbH.

Hauser, H.-E. & Kay, R. (2010): Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2010 bis 2014 – Schätzung mit weiterentwickelten Verfahren. Bonn: Institut für Mittelstandsforschung Bonn.

Herfurth, U. & Herfurth A. (2012): Der Erbvertrag. In: Caston Compact 24. Jg., Nr. 311, S. 1.

Hessisches Ministerium der Finanzen (2017): Steuerwegweiser für Erbschaften und Schenkungen. Wiesbaden.

Industrie- und Handelskammer Bonn/Rhein-Sieg (2014): Ein Merkblatt Ihrer IHK – Steuerliche Begünstigung von Veräußerungsgewinnen. Bonn.

Industrie- und Handelskammer Bonn/Rhein-Sieg (2017): Ein Merkblatt Ihrer IHK – Mit welchen Steuern muss ich bei Gründung einer GmbH rechnen? Bonn.

Industrie- und Handelskammer Hannover (2018): Vereinfachtes Ertragswertverfahren. Hannover.

Junker, A. & Griebisch, J. (2017): Unternehmensnachfolge und Unternehmenswertsteigerung – Konzepte für den Mittelstand. Wiesbaden: Springer Gabler Verlag.

Kay, R., Suprinovic, O., Schlömer-Laufen, N. & Rauch, A. (2018): Daten und Fakten: Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2018 bis 2022. Bonn: Institut für Mittelstandsforschung Bonn.

Krause, I. & Grootens, M. (2018): Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und Berechnung der Erbschafts- bzw. Schenkungsteuer. Herne: NWB Verlag.

Krause, I. & Grootens, M. (2018): Neue Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer für Bewertungsstichtage ab dem 1.1.2009. Herne: NWB Verlag.

Meyer, M. (2015): Der gesellschaftliche Wert von Stiftungen – Eine volkswirtschaftliche Analyse steuerbegünstigter Stiftungen. Wiesbaden: Springer Gabler Verlag.

Milatz, J. E. (2018): Die Übertragung von Familienvermögen – Besonderheiten im Steuer- und Zivilrecht. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH.

Ministerium der Justiz des Landes Nordrhein-Westfalen (2018): Das Erbrecht – Regelungen der gesetzlichen und gewillkürten Erbfolge. Düsseldorf.

Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg (2017): Steuertipps – Für Erbschaften und Schenkungen. Stuttgart.

Müller, M. (2011): Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt. In: Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113. Halle: Institut für Wirtschaftsrecht.

Oppenhof & Partner Rechtsanwälte (2016): Stiftungen. Köln.

Paintner, B. (2017): Erbrecht anschaulich erklärt – mit Bildern und Beispielen. Landshut: Rechtsanwälte Paintner PartGmbH.

Pötzsch, O. (2012): Geburten in Deutschland – Ausgabe 2012. Wiesbaden: Statistisches Bundesamt.

Saenger, I. & Richter, A. (o.J.): Stiftungen, insbesondere mit erbrechtlichen Bezügen und Stiftungssteuerrecht. In: Modul 2.3, Private Wealth Management – Erbrecht Nachfolgegestaltung Vermögensmanagement an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster. Münster.

Schiffer, K. J. & Pruns, M. (2017): Stiftung. Herne: NWB Verlag.

Schreiber, U. (2017): Besteuerung der Unternehmen – Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerentwicklung. Wiesbaden: Springer Gabler Verlag.

Schwartz, M. (2018): Generationswechsel im Mittelstand: Bis 2019 werden 240.000 Nachfolger gesucht. In: KfW Research – Fokus Volkswirtschaft. Nr. 192, S. 1-8.

Seiler & Kollegen Steuerkanzlei (2016): Erbschaftsteuer: Übertragung von Betriebsvermögen. Oettingen.

Statistisches Bundesamt (2017): Verdienste und Arbeitskosten: Arbeitnehmerverdienste. Fachserie 16 Reihe 2.3. Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2018): Finanzen und Steuern: Erbschaft- und Schenkungsteuer. Wiesbaden.

Stiftung Familienunternehmen (2017): Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen. München.

Stiftung Familienunternehmen (2017): Länderindex Familienunternehmen – Erbschaftsteuer im internationalen Vergleich. München.

Strahl, M. & Brill, M. W. (2016): Stiftungen, Gemeinnützige, Körperschaften des öffentlichen Rechts. Köln: Grafische Werkstatt Druckerei und Verlag Gebrüder Kopp GmbH & Co. KG.

van der Auwera, V. (2008): Die Doppelstiftung – eine Möglichkeit der Unternehmensnachfolge für Familienunternehmen. Herbolzheim: Centaurus Verlag & Media UG.

Wagner, D., Sass, E. & Binder, H. (2017): Unternehmensnachfolge, Rahmenbedingungen – Erfolgsfaktoren – Handlungsempfehlungen. Eine empirische Untersuchung von Einflussfaktoren auf die Unternehmensnachfolge in Westbrandenburg. Ludwigsfelde: Mediengruppe Thiel.

Wigand, K., Haase-Theobald, C., Heuel, M. & Stolte, S. (2015): Stiftungen in der Praxis – Recht, Steuern, Beratung. Wiesbaden: Springer Gabler Verlag.

Wittener Institut für Familienunternehmen (2017): Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer – Erbschaftsteuerliche Grundlagen und Gestaltungsüberlegungen zur Optimierung der Unternehmensnachfolge. Witten.

Erlasse:

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben v. 13.01.1993 – IV B 3 – S 2190 – BStBl 1993 I S. 80.

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben v. 03.03.2005 – IV B 2 – S 2241 – BStBl 2005 I S. 458.

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben v. 11.03.2010 – IV C 3 – 2221/09/10004 BStBl 2010 I S. 227.

Gesetzestexte:

Abgabenordnung (AO) i. d. F. der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 S. 61).

Außensteuergesetz (AStG) i. d. F. vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713).

Beurkundungsgesetz (BeurkG) i. d. F. vom 28. August 1969 (BGBl. I S. 1513).

Bewertungsgesetz (BewG) i. d. F. der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230).

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) i. d. F. der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, ber. S. 2909 und BGBl. 2003 I S. 738).

Einkommensteuergesetz (EStG) i. d. F. der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, ber. I 2009 S. 3862).

Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) i. d. F. der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717).

Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) i. d. F. vom 16.12.2005 (BStBl I Sondernummer 1/2005), geändert durch Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2008 (EStÄR 2008) v. 18.12.2008 (BStBl I S. 1017) und Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) v. 25.03.2013 (BStBl I S. 276).

Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) i. d. F. vom 19.12.2011 (BStBl I Sondernummer 1/2011 S. 2).

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) i. d. F. vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378).

Gewerbsteuergesetz (GewStG) i. d. F. der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167).

GmbH-Gesetz (GmbHG) i. d. F. vom 20.04.1892 (RGBl. I S. 477), zuletzt geändert durch Gesetz vom 17.07.2017 (BGBl. I S. 2446) m. W. v. 22.07.2017.

Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) i. d. F. der Bekanntmachung vom 26. Februar 1997 (BGBl. I S. 418, ber. 1804).

Grundsteuer (GrStG) i. d. F. vom 7. August 1973 (BGBl. I S. 965).

Handelsgesetzbuch (HGB) i. d. F. vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz vom 10.07.2018 (BGBl. I S. 1102) m. W. v. 14.07.2018.

Internetquellen:

Bundesverband Deutscher Stiftungen: Statistiken (o. J.). Online unter:
<<https://www.stiftungen.org/stiftungen/zahlen-und-daten/statistiken.html>>
[Stand 28.11.2018].

Deuschländer, A. (2018): Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG. Herne: NWB Verlag; Online unter:
<<https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/692419/?shigh=trennungstheorie&listPos=5&listId=86549>>
[Stand 29.12.2018]

Haufe-Lexware GmbH & Co. KG (o. J.): Stille Reserven. Online unter:
<https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/stille-reserven_idesk_PI11525_HI2706685.html>
[Stand 22.12.2018].

Hänsch, F. (2018): Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG. Herne: NWB Verlag. Online unter:
<<https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/538652/?shigh=iv%20b%203%20-%20s%202190&listPos=1&listId=122506>>
[Stand 28.12.2018].

Smartsteuer GmbH (o. J.): Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen – Lexikon des Steuerrechts. Online unter:
<<https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/u/uebertragung-von-privat-oder-betriebsvermoegen-lexikon-des-steuerrechts/#D063081200009>>
[Stand 23.12.2018].

Rechtsprechung:

Bundesfinanzhof (BFH): Urteil vom 18.12.1990 – VIII R 17/85 BStBl 1991 II S. 512.

Bundesfinanzhof (BFH): Urteil vom 30.07.2003 – X R 12/01 BStBl 2004 II S. 211.

Bundesverfassungsgericht (BVerfG): Urteil vom 17.12.2014. Aktenzeichen: 1 BvL 21/12.

Landgericht Baden-Baden: Urteil vom 31.07.1998. Aktenzeichen: 2 O 70/98.

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe; die aus fremden Quellen (Einschließlich elektronischer Quellen aus dem Internet) direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind ausnahmslos als solche kenntlich gemacht.

Die Arbeit wurde bisher weder im Inland noch im Ausland in gleicher Form oder ähnlicher Form einer anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht physisch oder elektronisch veröffentlicht.



34626 Neukirchen, den 24.01.2019

Christoph Knöppler