

Familienstiftung und Nachfolgegestaltung

Deutschland - Österreich - Schweiz - Liechtenstein

von
Dr. Christian von Löwe



IDW-VERLAG GMBH
Düsseldorf 1999

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XVIII
Abbildungsverzeichnis	XXIII
§ 1 Grundlegung	1
A. Ausgangslage	1
I. Wachsende Nachfolgeproblematik	1
II. Zunehmende Bedeutung des transnationalen Aspekts.	2
B. Untersuchungsziel und Gang der Untersuchung	2
C. Die spezifischen Probleme der Unternehmensnachfolge	3
I. Bewahrung einer funktionsfähigen Unternehmensleitung ...	4
1. Fehlende Nachfolger in der Familie.	4
2. Nachfolge durch ein Familienmitglied.	5
II. Kapitalauszehrung	6
1. Abfindungszahlungen	6
2. Pflichtteilsproblematik	6
3. Entnahmen durch untätige Gesellschafter.	8
D. Renaissance der Stiftung	8
I. Begriff und Bedeutung der Stiftung	8
II. Zu den Motiven	9
1. Unternehmerische Motive	10
a) Kontinuität der Unternehmensführung	10
b) Erhaltung des Unternehmens.	12
c) Sicherung der Finanzierung	14
d) Sonstige unternehmerische Motive.	15
2. Persönliche Motive	15
3. Gemeinnützige Motive	16
III. Erscheinungsformen der Stiftung	16
1. Familienstiftung	16
a) Begriff	16
b) Zulässigkeit	17
2. Gemeinnützige Stiftung	18
3. Unternehmensverbundene Stiftung	19
a) Die Stiftung als Unternehmensform: Unternehmens- trägerstiftung	19

b) Die Stiftung als Inhaberin von Unternehmensbeteiligungen: Beteiligungsträgerstiftung	19
c) Zulässigkeit	21
E. Methodischer Ansatz und inhaltliche Abgrenzung	22

§ 2 Steuerliche Rahmenbedingungen für die Familienstiftung in Deutschland 23

A. Die Familienstiftung im Zivilrecht	23
I. Sedes materiae	23
II. Wesensgrundlagen der Stiftung	23
1. Stiftungszweck	24
2. Stiftungsvermögen	24
3. Stiftungsorganisation	25
III. Errichtung	26
1. Stiftungsgeschäft	26
2. Stiftungsgenehmigung	27
IV. Stiftungsverfassung	28
V. Stiftungsaufsicht	29
VI. Satzungsänderungen	30
VII. Aufhebung	31
B. Besteuerung der Familienstiftung	32
I. Besteuerung der Errichtung	32
1. Stifterebene	32
a) BFH-Rechtsprechung zum Erbfall und zur Erbauserb- andersetzung sowie zur vorweggenommenen Erbfolge	33
b) Einkommen- und Körperschaftsteuer	34
c) Gewerbesteuer	35
2. Stiftungsebene	36
a) Ertragsteuern	36
b) Erbschaft- und Schenkungsteuer	36
aa) Definition der Familienstiftung im Erbschaft- steuer- und Schenkungsteuergesetz	37
bb) Steuerpflicht	39
cc) Wertermittlung	40
dd) Berechnung der Steuer	41
ee) Steuerschuldner und Steuerstundung	42

II. Laufende Besteuerung	43
1. Stiftungsebene	43
a) Körperschaftsteuer	43
aa) Steuerpflicht	43
bb) Einkommen	44
cc) Steuertarif	46
b) Gewerbesteuer	47
c) Vermögensteuer	49
d) Erbschaft- und Schenkungsteuer	50
e) Erbersatzsteuer	52
2. Destinatärebene	56
a) Einkommensteuer	56
b) Schenkungsteuer	58
III. Besteuerung der Aufhebung	58
1. Stiftungsebene	59
a) Körperschaftsteuer	59
b) Gewerbesteuer	60
2. Destinatärebene	61
a) Schenkungsteuer	61
b) Ertragsteuern	64
§ 3 Steuerliche Rahmenbedingungen im Ausland	65
A. Eingrenzung des Untersuchungsbereichs auf die Länder Österreich, Schweiz und Liechtenstein	65
B. Österreich	65
I. Die grundsätzliche Behandlung der Familien-Privatstiftung im Privatstiftungsgesetz (PSG)	65
1. Vorbemerkungen	65
2. Begriff der Familien-Privatstiftung	67
3. Wesensmerkmale	67
a) Stiftungszweck	67
b) Stiftungsvermögen	68
c) Stiftungsorganisation	69
4. Die Unternehmens verbundene Familien-Privatstiftung und ihre Zulässigkeit	70
5. Gründung	73
6. Stiftungsaufsicht	74
7. Änderung, Widerruf und Auflösung	75
8. Zwischenergebnis	77

II. Die steuerliche Behandlung der Familien-Privatstiftung	77
1. Vorbemerkungen	77
2. Besteuerung der Gründung	78
a) Stifterebene	78
b) Stiftungsebene	79
aa) Ertragsteuern	79
bb) Erbschafts- und Schenkungssteuer	81
aaa) Steuerpflicht	81
bbb) Steuerschuld	82
ccc) Steuertarif	82
ddd) Steuerbefreiungen	85
c) Zwischenergebnis	86
3. Besteuerung der Familien-Privatstiftung	86
a) Körperschaftsteuer	86
aa) Steuerpflicht	86
bb) Einkünfte	86
cc) Einkünfteermittlung	88
dd) Steuerbefreiungen	88
ee) Einkommensverwendung, nicht abzugsfähige Ausgaben und Sonderausgaben	92
b) Sonstige Steuern	93
4. Besteuerung der Zuwendungen an die Destinatäre	94
a) Vorbemerkungen	94
b) Stiftungsebene	95
c) Destinatärebene	95
aa) Ertragsteuern	95
bb) Schenkungssteuer	99
5. Zwischenergebnis und Gestaltungshinweise	100
6. Besteuerung der Beendigung	102
a) Die Auflösung im allgemeinen	102
aa) Ertragsteuern	102
bb) Schenkungssteuer	103
b) Der Widerruf im besonderen	103
aa) Ertragsteuern	103
bb) Schenkungssteuer	105
c) Zwischenergebnis	105
C. Schweiz unter besonderer Berücksichtigung der kantonalen Regelungen von Basel-Stadt und Zug	106
I. Die grundsätzliche Behandlung der Familienstiftung im schweizerischen Zivilgesetzbuch (ZGB)	106

1. Allgemeines	106
2. Begriff der Familienstiftung	107
3. Wesensmerkmale	108
a) Stiftungszweck	108
b) Stiftungsvermögen	113
c) Stiftungsorganisation	113
4. Gründung	114
5. Stiftungsaufsicht	115
6. Umwandlung und Änderung	116
7. Aufhebung	118
8. Die Familien-Unternehmensstiftung und ihre Zulässigkeit	119
9. Reformbestrebungen	122
10. Zwischenergebnis	124
II. Die steuerliche Behandlung der Familienstiftung	125
1. Vorbemerkungen	126
a) Grundlegendes zum schweizerischen Steuersystem	126
b) Die steuerliche Zulässigkeit der Familienstiftung	129
2. Eingrenzung der Untersuchung auf die Kantone Basel-Stadt und Zug	130
3. Besteuerung der Errichtung	131
a) Stifterebene	131
b) Stiftungsebene	132
aa) Ertragssteuern	132
bb) Erbschafts- und Schenkungssteuer	133
aaa) Steuerpflicht	133
bbb) Steuermaß	135
c) Zwischenergebnis	140
4. Laufende Besteuerung der Familienstiftung	140
a) Das Stiftungssteuersystem im allgemeinen und das der Kantone Basel-Stadt und Zug im besonderen	141
b) Steuerpflicht	141
aa) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)	141
bb) Kantonales Steuergesetz von Basel-Stadt	142
cc) Kantonales Steuergesetz von Zug	143
c) Substanzsteuern	145
aa) Kapitalsteuer nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	145
bb) Vermögens- und Kapitalsteuer nach dem kantonalen Steuergesetz von Basel-Stadt	146

cc)	Kapitalsteuer nach dem kantonalen Steuergesetz von Zug	147
d)	Ertragssteuern	148
aa)	Gewinnsteuer nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	148
bb)	Ertragssteuer nach dem kantonalen Steuergesetz von Basel-Stadt	149
5.	Besteuerung der laufenden Zuwendungen an die Destinatäre	151
a)	Stiftungsebene	151
aa)	Substanzsteuern	151
bb)	Ertragssteuern	152
aaa)	Allgemeiner Besteuerungsgrundsatz	152
bbb)	Gewinnsteuer nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer und Ertragssteuer nach dem kantonalen Steuergesetz von Basel-Stadt	152
b)	Destinatärebene	153
aa)	Grundsätzlicher Besteuerungsansatz	154
bb)	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	154
cc)	Kantonales Steuergesetz von Basel-Stadt	155
dd)	Kantonales Steuergesetz von Zug	156
6.	Zwischenergebnis	158
7.	Besteuerung der Aufhebung	159
a)	Stiftungsebene	159
b)	Destinatärebene	161
c)	Zwischenergebnis	161
D.	Liechtenstein	162
I.	Die grundsätzliche Behandlung der Familienstiftung im liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR)	163
1.	Sedes materiae	163
2.	Begriff der Familienstiftung	163
3.	Begriffselemente	164
a)	Stiftungszweck	164
b)	Stiftungsvermögen	166
c)	Stiftungsorganisation	166
4.	Die Familienstiftung als Unternehmensstiftung	168
a)	Begriff	168
b)	Zulässigkeit	168

5. Gründung	171
6. Rechnungswesen	174
7. Stiftungsaufsicht	174
8. Änderung und Widerruf	175
9. Beendigung	177
10. Zwischenergebnis	179
II. Die steuerliche Behandlung der Familienstiftung	179
1. Vorbemerkungen	180
2. Die Familienstiftung im allgemeinen	180
a) Besteuerung der Gründung	180
aa) Erwerbs- und Ertragssteuer	180
bb) Erbanfalls- und Schenkungssteuer	181
b) Laufende Besteuerung	182
aa) Grundsätzliche Steuerpflicht	182
bb) Die Familienstiftung als „Holdinggesellschaft“	182
c) Besteuerung der Auflösung	184
3. Die unternehmerisch tätige Familienstiftung im besonderen	185
4. Zwischenergebnis	185
III. Der liechtensteinische Trust (Treuhänderschaft)	186
1. Die Treuhänderschaft (Trust Settlement) im liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR)	186
a) Begriff	187
b) Errichtung	187
c) Treugut	188
d) Beteiligte	188
e) Wirkung der Treuhänderschaft gegenüber Dritten	189
f) Aufsicht	190
g) Änderung und Beendigung	190
2. Steuerliche Behandlung der Treuhänderschaft	191
3. Wertende Beurteilung	191

§4 International steuerrechtliche Fragen der Familienstiftung mit Sitz in Österreich, in der Schweiz (Kanton Zug) und in Liechtenstein 193

; A. Fallgestaltung	193
; B. Allgemeines zum internationalen Steuerrecht	196
I. Der Begriff „internationales Steuerrecht“	196
lf, II. Doppelbesteuerung und die Maßnahmen einer Entlastung	198

C. Die Familienstiftung als internationales Nachfolgeinstrument für inländische Unternehmen und Vermögen	200
I. Fall Nr. 1: Familienstiftung mit Sitz im Ausland, Stifter und Destinatäre mit Wohnsitz sowie Unternehmen und Vermögen in Deutschland	200
1. Ausgangssituation	200
2. Errichtungsteuerung	202
a) In Deutschland	202
aa) Einkommensteuer (Außensteuergesetz).	202
bb) Erbschaft- und Schenkungsteuer	203
b) In Österreich, im Kanton Zug (Schweiz) und in Liechtenstein	204
c) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern	205
aa) Deutschland	205
bb) Österreich	206
d) Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern	207
aa) Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern	207
bb) Doppelbesteuerungsabkommen mit der schweizerischen Eidgenossenschaft auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern	207
cc) Liechtenstein	208
e) Zwischenergebnis	208
3. Laufende Besteuerung	209
a) Ertragsteuern	209
aa) Die Vereinnahmung der Dividenden sowie Zins- einkünfte aus Deutschland durch die ausländische Familienstiftung	209
aaa) Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland	209
bbb) Unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich, im Kanton Zug (Schweiz) und in Liechtenstein	211
ccc) Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung	212
aaaa) Zur Konkurrenz zwischen den Doppelbesteuerungsabkommen und der Zurechnungsbesteuerung nach § 15AStG	213

bbbb)	Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich auf dem Gebiet der Einkommensteuern	215
cccc)	Doppelbesteuerungsabkommen mit der schweizerischen Eidgenossenschaft auf dem Gebiet der Einkommensteuern	218
dddd)	Liechtenstein	221
bb)	Die Zuwendungen aus der ausländischen Familienstiftung an die deutschen Destinatäre ...	221
aaa)	Steuerpflicht auf der Stiftungsebene in Österreich, im Kanton Zug (Schweiz) und in Liechtenstein und auf der Destinatärebene in Deutschland	221
bbb)	Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung	222
aaaa)	Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich auf dem Gebiet der Einkommensteuern	222
bbbb)	Doppelbesteuerungsabkommen mit der schweizerischen Eidgenossenschaft auf dem Gebiet der Einkommensteuern	223
cc)	Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG.	223
aaa)	Die Tatbestandsmerkmale von § 15 Abs. 1 AStG.	223
bbb)	Die Einkommenszurechnung als Rechtsfolge	225
dd)	Gesamtbetrachtung und Bewertung	228
aaa)	Österreich	228
bbb)	Kanton Zug (Schweiz).	233
ccc)	Liechtenstein	234
b)	Schenkungssteuern	238
c)	Substanzsteuern	239
4.	Besteuerung der Auflösung	239
II.	Fall Nr. 2: Familienstiftung mit Sitz im Ausland, Wohnsitzwechsel des Stifters ins Ausland und Wohnsitz der Destinatäre sowie Unternehmen und Vermögen in Deutschland	241
1.	Ausgangssituation	241

2. Errichtungsbesteuerung	242
a) In Deutschland	242
aa) Einkommensteuer (Außensteuergesetz).	242
bb) Erbschaft- und Schenkungsteuer.	243
aaa) Erweitert unbeschränkte Steuerpflicht	243
bbb) Beschränkte Steuerpflicht	244
ccc) Erweitert beschränkte Steuerpflicht (Außensteuergesetz).	244
b) In Österreich und im Kanton Zug (Schweiz).	250
c) Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern	250
d) Zwischenergebnis.	251
3. Laufende Besteuerung	252
a) Besteuerung der ausländischen Familienstiftung und der deutschen Destinatäre.	252
b) Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG.	253
c) Gesamtbetrachtung und Bewertung	255
4. Besteuerung der Auflösung	257
III. Fall Nr. 3: Familienstiftung mit Sitz im Ausland, Wohn- sitzwechsel des Stifters und der Destinatäre ins Ausland und Unternehmen sowie Vermögen in Deutschland	257
1. Ausgangssituation.	257
2. Errichtungsbesteuerung	257
3. Laufende Besteuerung	258
a) Die Vereinnahmung der Dividenden sowie Zinsein- künfte aus Deutschland durch die ausländische Familienstiftung insbesondere unter Berücksichtigung von § 15 AStG.	258
b) Die Zuwendungen aus der ausländischen Familien- stiftung an die ausländischen Destinatäre.	261
c) Gesamtbetrachtung und Bewertung	261
aa) Österreich	261
bb) Kanton Zug (Schweiz).	264
4. Besteuerung der Auflösung	269
D. Die Familienstiftung als internationales Nachfolgeinstrument für ausländisches Vermögen.	269
I. Fall Nr. 4: Vermögen und Familienstiftung im Ausland, Wohnsitz des Stifters und der Destinatäre im Inland	269

1. Ausgangssituation	269
2. Errichtungsbesteuerung	270
a) In Deutschland und in Österreich, im Kanton Zug (Schweiz) sowie in Liechtenstein	270
b) Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern	271
3. Laufende Besteuerung	272
a) Ertragsteuern	272
aa) Die Vereinnahmung der ausländischen Dividenden sowie Zinseinkünfte durch die ausländische Familienstiftung	272
bb) Die Zuwendungen aus der ausländischen Familienstiftung an die deutschen Destinatäre und die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG	272
cc) Gesamtbetrachtung und Bewertung	273
aaa) Österreich	273
bbb) Kanton Zug (Schweiz).	273
ccc) Liechtenstein	273
b) Sonstige Steuern	277
4. Besteuerung der Auflösung	277
II. Fall Nr. 5: Vermögen und Familienstiftung mit Sitz im Ausland sowie Wohnsitzwechsel des Stifters und der Destinatäre ins Ausland	277
1. Ausgangssituation	277
2. Errichtungsbesteuerung	278
3. Laufende Besteuerung	279
a) Besteuerung der ausländischen Familienstiftung und der ausländischen Destinatäre	279
b) Gesamtbetrachtung und Bewertung	280
aa) Österreich	280
bb) Kanton Zug (Schweiz).	280
4. Besteuerung der Auflösung	280
E. Bewertung der Ergebnisse	283
§5 Schlußbetrachtung	289
Literaturverzeichnis	301
Rechtsprechungsverzeichnis	314
Stichwortverzeichnis	317