

LEUPHANA Universität Lüneburg

Fakultät II – Wirtschafts-, Verhaltens- und Rechtswissenschaften –

Arbeitsbericht Nr. A350

ISSN: 1865-3375

Die Familienstiftung

Rechtliche Grundlagen und ausgewählte Rahmenbedingungen
der Unternehmensnachfolge

von

Susanne Braun

Jörg Richter

Stand: Lüneburg, Dezember 2007

Die Familienstiftung

Rechtliche Grundlagen und ausgewählte Rahmenbedingungen der Unternehmensnachfolge

Susanne Braun/Jörg Richter¹

Inhaltsverzeichnis

1	Einführung	1
2	Erscheinungsformen der Unternehmensstiftung.....	3
3	Rechtliche Grundlagen der Unternehmensstiftung.....	4
4	Effiziente Steuerung der Unternehmensstiftung.....	7
5	Ausgewählte Rahmenbedingungen des gemeinnützigen Familienverbunds.....	10
5.1	Privatnützige Familienstiftung	11
5.2	Gemeinnützige Familienstiftung	13
5.3	Doppelstiftung.....	17
6	Ergebnis	19

1 Einführung

Die Erhaltung eines Unternehmens im Familienverbund ist unter anderem davon abhängig, ob ein geeigneter Nachfolger im Kreis der Familie gefunden werden kann und dieser auch bereit ist, den Betrieb zu übernehmen.

Nach Berechnungen des IfM Bonn müssen jedes Jahr rund 71.000 Familienunternehmen in Deutschland eine Nachfolgelösung finden, eine Weitergabe des Unternehmens an Familienmitglieder gelingt jedoch nur bei jedem zweiten.² In den übrigen Fällen erfolgt entweder eine Betriebsschließung oder es bedarf einer familienexternen Gestaltung der Unternehmensnachfolge.³ Rückt dabei der Erhalt des Unternehmens in den Vordergrund, erscheint die Rechtsform der Stiftung als ein geeignetes Instrument, mit der der Unternehmer sein Unternehmen

-
- 1 Dr. iur. Susanne Braun, Handels- und Gesellschaftsrecht; Ass. iur. Jörg Richter, Akad. Rat, Finanz- und Steuerrecht; beide Institut für Rechtswissenschaften, Leuphana Universität Lüneburg.
 - 2 Statistik der Unternehmensnachfolge, <http://www.ifm-bonn.org/index.htm?/ergebnis/106%20nf-3.htm> (4. 12. 2007). Die Ergebnisse unterscheiden sich nicht wesentlich von der Datenlage in anderen Mitgliedstaaten der EU, vgl. dazu KOM (2002), S. 7.
 - 3 Zu den möglichen Gestaltungsalternativen familieninterner und -externer Unternehmensnachfolge vgl. Gesmann-Nuissl (2006), S. 2 ff.

in seinem rechtlichen Bestand längerfristig vor Zerschlagung bewahren kann.⁴ Über den Stiftungszweck und Regelungen zur Stiftungsorganisation kann der Unternehmer eine Unternehmensführung in seinem Sinne ebenso festschreiben wie den Kreis der Destinatäre mit Rücksicht auf sein eigenes Versorgungsinteresse und das seiner Familie bestimmen.⁵

Die Unternehmensstiftung, die auch als unternehmensverbundene, unternehmensbezogene oder gewerbliche Stiftung bezeichnet wird, bietet dem Unternehmer die Möglichkeit, ein Unternehmen (Unternehmensträgerstiftung)⁶ oder Unternehmensbeteiligungen (Beteiligungsstiftung)⁷ zur Verfolgung für von ihm bestimmte Zwecke entweder zu Lebzeiten des Unternehmers von ihm selbst oder durch Verfügung von Todes wegen nach dem Erbfall bereitzustellen. Der Stifter kann mit der Errichtung einer Unternehmensstiftung einerseits seinen Privatgläubigern, den Erben oder pflichtteilsberechtigten Personen (im Fall seines Todes), dem Ehegatten (im Scheidungsfall) und letztlich auch den Steuerbehörden den Haftungsfonds entziehen.⁸ Andererseits kann er mit der Stiftungserrichtung eine Einkunftsquelle für seine Familie schaffen und ihr Versorgungsbedürfnis sichern.

In Deutschland gibt es derzeit etwa 350 Unternehmensstiftungen, in denen Stiftung und Unternehmen verbunden sind.⁹ Nach Erhebungen des Bundesverbandes deutscher Stiftungen e. V. (BVDS) wurden im letzten Jahr in Deutschland mit 899 Stiftungen (rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts)¹⁰ ungefähr fünfmal so viele Stiftungen errichtet wie im Jahr 1990.¹¹ Ende des Jahres 2006 gab es in Deutschland 14.401 Stiftungen.¹² Zunehmend wird die Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge auch im Schrifttum diskutiert.¹³

Die Entscheidung für das Nachfolgemodell der Stiftung ist ein komplexer, von vielen Detailfragen abhängender Entscheidungsprozess, der eine sorgfältige

4 Vgl. Schwarz (2001), S. 2381 (2382).

5 Zu den Grenzen vgl. Heinrichs in Palandt (2006), § 80 Rdn. 6.

6 Die Terminologie, nicht jedoch die rechtliche Bedeutung, ist hier uneinheitlich. Die Unternehmensträgerstiftung wird auch als Unternehmensstiftung im engeren Sinne, unmittelbare Unternehmensträgerstiftung, Holdingstiftung oder Stiftungsunternehmen bezeichnet.

7 Sie wird auch Beteiligungsträgerstiftung genannt.

8 Vgl. Nietzer/Stadie (2000), S. 3457 (3459).

9 Bekannte Beispiele hierfür sind die Carl-Zeiss-, Bosch-, Bertelsmann- und Körber-Stiftung.

10 Vgl. BVDS (2007a), S. 2.

11 Vgl. BVDS (2007a), S. 4.

12 Vgl. BVDS (2007a), S. 3.

13 Vgl. allg. Feick (2006), Gesmann-Nuissl (2006), Slabon/Lappe (2006), Werner (2006), Binz/Sorg (2005), Freundl (2004), Kirnberger/Werz (2004), Schnitter (2002); Schiffer/v. Schubert (2000).

Planung erfordert. Das Ergebnis wird unter anderem auch davon abhängen, wie es gelingt, eine optimale rechtliche Gestaltung und Besteuerungssituation zu finden.

2 Erscheinungsformen der Unternehmensstiftung

Die Unternehmensstiftung, mit der die Unternehmenskontinuität auf Dauer sichergestellt und das Lebenswerk des Unternehmers erhalten werden soll, ist keine gesetzlich geregelte Form der Stiftung, sondern eine durch die Praxis entwickelte zulässige Erscheinungsform oder Anwendungsvariante¹⁴ der mit Rechtsfähigkeit ausgestatteten, nicht verbandsmäßig organisierten privatrechtlichen Stiftung gemäß §§ 80 ff. BGB im unternehmerischen Bereich. Sie soll einen vom Stifter bestimmten Zweck mit Hilfe eines dazu gewidmeten Vermögens dauernd fördern.¹⁵ Gleichzeitig verliert der Stifter mit der Stiftungserrichtung das Eigentum an dem Stiftungsvermögen.

Um eine Familienstiftung handelt es sich, wenn der Zweck der Unternehmensstiftung die angemessene materielle Absicherung von Familienangehörigen vorsieht.

Die Verbindung von Stiftung und Unternehmen kann unterschiedlich gestaltet sein. Die Unternehmensträgerstiftung, bei der Stiftung und Familienunternehmen eine Einheit bilden, hat sich nicht durchgesetzt, da die Stiftungsorganisation strukturell nicht darauf ausgelegt ist, ein Unternehmen unter Marktbedingungen selbst zu führen.¹⁶

Die Beteiligungsstiftung hält rein vermögensverwaltend Unternehmensanteile als Allein-, Mehrheits- oder Minderheitsgesellschafterin (Beteiligungsstiftung). Sie ist Gesellschafterin einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, wobei alle Kombinationen zwischen Stiftung und anderen Rechtsformen denkbar sind.¹⁷ Wenn die Stiftung Anteile an mehreren Gesellschaften übernimmt, hat sie die Funktion einer Konzernholding.

Eine dritte Erscheinungsform der Unternehmensstiftung ist die Stiftung & Co. KG.¹⁸ Sie ist keine Rechtsformalternative zur GmbH & Co. KG, sondern auf stiftungstypische Interessenlagen beschränkt.¹⁹ Die Stiftung wird Komplementärin. Ihre persönliche Haftung beschränkt sich deshalb auf das Stiftungsvermögen. Kommanditisten sind typischerweise, aber nicht zwangsläufig Familienmitglieder. Die Stiftung übernimmt gemäß § 164 HGB die Geschäftsführung der KG und kann entweder den Kommanditisten die Kontrolle über das

14 Vgl. Pöllath in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 13 Rz. 117.

15 Vgl. BayObLG, NJW 1973, S. 249.

16 Vgl. Schwarz (2001), S. 2381 (2383).

17 Vgl. Pöllath in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 13 Rz. 74.

18 Vgl. Hof et al. (2004), S. 239.

19 Vgl. Wachter (2001), S. 128.

Unternehmen vermitteln oder zur Entmachtung der übrigen Gesellschafter genutzt werden. In jedem Fall bietet sich diese Gestaltungsform an, wenn Herrschaftsmacht und Gesellschafterstellung in der Familie auseinander gehalten werden sollen. Der zweifache Stiftungszweck besteht neben der Führung der Geschäfte in der Führung der Familie. Wegen der Risikoübernahme wird die Komplementär-Stiftung mindestens soviel Kapital haben müssen wie eine Komplementär-GmbH, obwohl eine entsprechende gesetzliche Regelung fehlt.²⁰

Grundsätzlich könnte die Stiftung in einer KG auch die Stellung einer Kommanditistin übernehmen und folglich nur begrenzt auf ihren Gesellschaftsanteil haften. Gleichzeitig kann der Einfluss der Stiftung durch Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag erhöht werden, wonach Entscheidungen des Komplementärs der vorherigen Zustimmung der Stiftung bedürfen.

Schließlich ist es möglich, die Anteile eines Unternehmens auf eine Doppelf Stiftung zu übertragen. Diese setzt sich aus einer gemeinnützigen Stiftung und einer Familienstiftung zusammen. Die Anzahl der Unternehmensanteile, die auf die Familienstiftung übergehen, bestimmt sich nach der in der Satzung vorgesehenen Unterstützung der Familienmitglieder.²¹ Die restlichen Anteile erhält die gemeinnützige Stiftung. In der Regel hat dann die Familienstiftung alle Stimmrechte und einen geringen Kapitalanteil und die gemeinnützige Stiftung keine Stimmrechte und einen hohen Kapitalanteil.

3 Rechtliche Grundlagen der Unternehmensstiftung

Die Unternehmensstiftung befindet sich an der Schnittstelle von Stiftungs- und Gesellschaftsrecht. Hinsichtlich Entstehung und Organisation gelten für die Unternehmensstiftung die allgemeinen Vorschriften des BGB für Stiftungen sowie die Stiftungsgesetze der Länder.²² Die nachfolgend aufgeführten Quer- verweise auf das Niedersächsische Stiftungsgesetz²³ sollen den Zusammenhang zwischen Bundes- und Landesrecht verdeutlichen.

Die Möglichkeit der Errichtung einer Stiftung ist durch die Grundrechte des Stifters gewährleistet. Zwar gibt es kein Grundrecht auf Stiftung²⁴ und der Schutzbereich des Art. 21 GG erstreckt sich nicht auf Stiftungen,²⁵ aber der

20 Vgl. Pöllath in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 13 Rz. 105.

21 Vgl. Hof et al. (2004), S. 201.

22 Unter welchen Voraussetzungen die Stiftung Rechtsfähigkeit erlangt, ergibt sich aus den Vorschriften des BGB. Alle anderen Fragen des Stiftungsrechts, insbesondere die formale Ausgestaltung des Anerkennungsverfahrens und die Stiftungsaufsicht bleiben landesrechtlichen Vorschriften vorbehalten. Vgl. Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15. 7. 2002, BGBl. I, S. 2634, in Kraft seit 1. 9. 2002.

23 Niedersächsisches Stiftungsgesetz vom 24. 7. 1968, Nds. GVBl. S. 119, zuletzt geändert durch Gesetz vom 23. 11. 2004, Nds. GVBl. S. 514.

24 Vgl. BVerwG, NJW 1998, S. 2545 (2547); OVG Münster, NVwZ 1996, S. 913 (914).

25 Vgl. BVerwG, NJW 1998, S. 2545 (2546).

Stifter kann sich hinsichtlich der Regelungsfreiheit auf die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG und hinsichtlich der Verfügung über seine Vermögenswerte auf Art. 14 GG berufen.²⁶

Für das Entstehen einer Stiftung sind gemäß § 80 Abs. 1 BGB das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Behörde des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll, erforderlich. Stifter kann eine natürliche oder juristische Person beziehungsweise eine Handelsgesellschaft nicht aber eine GbR oder eine Erbengemeinschaft sein.²⁷

Das Stiftungsgeschäft, das entweder als Rechtsgeschäft unter Lebenden vorgenommen (§ 81 BGB) oder in einer Verfügung von Todes wegen enthalten sein kann (§ 83 BGB), muss erkennen lassen, dass die Errichtung einer selbständigen Stiftung gewollt ist.²⁸ Es bestimmt die rechtliche Grundordnung der Stiftung im Rahmen des Bundes- und Landesrechts (§ 85 BGB). Durch das Stiftungsgeschäft erhält die Stiftung gemäß § 81 Abs. 1 S. 3 BGB eine Satzung. Sie muss Regelungen über den Namen, den Sitz, das Vermögen, den Zweck und die Bildung eines Stiftungsvorstands enthalten.

Die materielle Grundlage der Geschäftstätigkeit der Stiftung bildet das Stiftungsvermögen. Es umfasst die Vermögensausstattung, die von der Stiftung gezogenen Erträge, ihre sonstigen Einkünfte sowie die Rücklagen²⁹ und haftet für Verbindlichkeiten der Stiftung.³⁰ Demgegenüber gehören zum Grundstockvermögen, sämtliche vom Stifter bei Errichtung der Stiftung zugewendeten materiellen Werte, die nicht zum Verbrauch bestimmt sind.³¹ Eine Mindesthöhe für das Grundstockvermögen ist gesetzlich nicht festgelegt. Nach herrschender Meinung muss die Stiftung jedoch über ausreichend Kapital verfügen, damit eine dauerhafte Erfüllung des Stiftungszwecks gewährleistet ist.³² Die konkrete Höhe ist dabei abhängig vom jeweiligen Stiftungszweck. Im Rahmen des Anerkennungsverfahrens treffen die Stiftungsaufsichtsbehörden der Länder über das erforderliche Mindestkapital eine Prognoseentscheidung, bei der auch erwartete Mittelzuflüsse berücksichtigt werden.³³ Derzeit gehen die Länderbehörden von einem erforderlichen Mindestkapital für Stiftungen in Höhe von

26 Vgl. Hof (2001), S. 301 (305).

27 Die Errichtung einer Stiftung durch einzelne GbR-Gesellschafter oder Erben ist jedoch zulässig, vgl. Hof in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 7 Rz. 5.

28 Vgl. KG, OLGZ 4, S. 8.

29 Vgl. Hof (2001), S. 307.

30 Eine persönliche Haftung des Stifters ist ebenso ausgeschlossen wie eine Durchgriffshaftung, da es keine Gesellschafter gibt.

31 Vgl. Hof (2001), S. 307.

32 Vgl. Heinrichs in Palandt (2006), Vorb. v. § 80, Rz. 5. Zur Problematik der Mindestkapitalausstattung von Unternehmensstiftungen vgl. Kirmse (2003), S. 27 ff.

33 Vgl. Pöllath in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 13 Rz. 164.

25.000 bis 50.000 Euro aus.³⁴ Stiftungsvorhaben mit einer geringeren Kapitalausstattung haben in der Praxis keine Aussicht auf Genehmigung.³⁵

Der vom Stifter festgelegte Stiftungszweck ist auf Dauer angelegt und unabänderlich.³⁶ Er kann innerhalb der Grenzen der §§ 134 und 138 BGB gemeinnützig oder privatnützig sein und darf das Gemeinwohl nicht gefährden.³⁷

Die gemeinnützige Stiftung ist Ausdruck privater Eigeninitiative zur Wahrnehmung sozialer Verantwortung und zur Unterstützung des Gemeinwesens.³⁸ Bei privatnützigen Stiftungen kommt der Zweck nur einem durch bestimmte persönliche Merkmale wie Familien- oder Betriebszugehörigkeit begrenzten Personenkreis zugute. Der Charakter der Privatnützigkeit ist nicht berührt, wenn die Stiftung mit der Erfüllung ihrer Zwecke mittelbar auch der Allgemeinheit dient.³⁹ Es können auch mehrere Zwecke verfolgt werden, die als Haupt- und Nebenzweck zu bewerten sind.⁴⁰ In jedem Fall muss der Stiftungszweck zumindest aus Sicht des Stifters uneigennützig sein.⁴¹ Nach herrschender Meinung ist eine Stiftung mit einem lediglich dem Wohl des Stifters dienenden Sondervermögen sowie eine Selbstzweckstiftung, deren Vermögen nur sich selbst und der eigenen Erhaltung dient, ebenso unzulässig⁴² wie die Konstruktion einer Stiftung & Co. KG, bei der der Stiftungszweck darin besteht, als Komplementär in der Stiftung & Co. KG zur Verfügung zu stehen.⁴³ Es liegt jedoch keine unzulässige Selbstzweckstiftung vor, wenn der Nebenzweck der Unternehmensstiftung die Innehabung und gegebenenfalls Führung des Unternehmens zum Gegenstand hat.⁴⁴ Das Unternehmen kann dem Stiftungszweck nicht nur durch die Erwirtschaftung von Geldmitteln, sondern auch unmittelbar durch seine unternehmerische Tätigkeit dienen.⁴⁵

Die Stiftung ist rechtsfähig und durch den Stiftungsvorstand als gesetzlichem Vertreter handlungsfähig (§§ 86 u. 26 BGB). Der Vertretungsmacht des Vor-

34 Vgl. Heinrichs in Palandt (2006), § 80 Rz. 5.

35 Diese Praxis wird kritisiert, da trotz Fehlens eines gesetzlichen Mindestkapitalerfordernisses faktisch eine Kapitalausstattung vorausgesetzt wird, vgl. hierzu Hof in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 7 Rz. 31.

36 Vgl. Schiffer/Schubert (2002), S. 265 (267): Die einmal anerkannte Stiftung genießt mit ihrem jeweiligen spezifischen Stiftungszweck staatlichen Bestandsschutz.

37 Vgl. Heinrichs in Palandt (2006), Vorb. v. § 80, Rz. 6.

38 Vgl. Hof in Seifert/v. Campenhausen (1999), § 8 Rz. 56.

39 Vgl. Rawert (2001), S. 109 (111).

40 Vgl. Nietzer/Stadie (2000), S. 3457.

41 Vgl. Nietzer/Stadie (2000), S. 3457.

42 Vgl. Pöllath in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 13 Rz. 142.

43 Diese Stiftung ist ein Vermögen, das seiner eigenen Perpetuierung gewidmet, mit den Grundsätzen des Stiftungsrechts nicht vereinbar und damit nicht genehmigungsfähig ist.

44 Vgl. Pöllath in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 13 Rz. 143.

45 Vgl. Pöllath in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 13 Rz. 156.

stands ist definiert durch die Reichweite der Rechtsfähigkeit der Stiftung.⁴⁶ Ihr Umfang kann in der Satzung mit Wirkung gegen Dritte beschränkt werden (§§ 86 u. 26 Abs. 2 BGB).

Im Unterschied zu anderen juristischen Personen des Privatrechts fehlt der Stiftung die verbandsmäßige Struktur. Sie hat keine Mitglieder, sondern allenfalls Destinatäre,⁴⁷ die Nutznießer des Stiftungsvermögens sind. Dadurch ist die Stiftung weitgehend frei von Fremdbeeinflussung.

Wenn das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Abs. 1 BGB genügt, die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet ist, hat die Unternehmensstiftung einen Rechtsanspruch auf die Anerkennung der Stiftung,⁴⁸ mit der sie ihre Rechtsfähigkeit erhält.

Mangels einer verbandsmäßigen Kontrolle sichert die staatliche Stiftungsaufsicht die Einhaltung des Stiftungszwecks (§ 10 NStiftG).⁴⁹ Sie übt eine Rechtsaufsicht aus, die durch die Stiftung weder eingeschränkt noch abgedungen werden kann. Rein privatnützige Stiftungen sind in der Regel von der Stiftungsaufsicht ausgenommen oder unterliegen ihr nur in eingeschränktem Umfang.

4 Effiziente Steuerung der Unternehmensstiftung

Mit der Unternehmensstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge entscheidet sich der Stifter bewusst gegen eine flexible Gesellschaftsform, die den sich wandelnden Interessen der Gesellschafter ausgesetzt ist.⁵⁰ Da es jedoch nur wenige bundesrechtliche Vorschriften für die Stiftung gibt, kommt dem Stifter hinsichtlich der Ausgestaltung der Satzung ein relativ weiter Gestaltungsspielraum zu. Wenn er diesen nutzt und die Stiftungssatzung entsprechend ausgestaltet, kann er sich mit der Stiftung allein oder zusammen mit anderen Rechtsformen seine persönliche und gesellschaftsrechtliche Nachfolgestruktur „maßschneidern“. Dabei ist zu beachten, dass die Flexibilität umso größer ist, je stärker Stiftungszweck und Unternehmensziele übereinstimmen. Allerdings sollte der Stiftungszweck in der Satzung nicht zu eng gefasst werden, da sonst eine Anpassung der Unternehmensstiftung an spätere Anforderungen des Marktes sehr schwer oder unmöglich werden. Auch sollte in der Satzung eine Änderung des Unternehmensgegenstands oder ein Formwechsel zur Kapitalbeschaffung nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden. Bei Unklarheiten muss

46 Vgl. Wernicke (2003), S. 301 (302).

47 Vgl. Heinrichs in Palandt (2006), Vorb. v. § 80, Rz. 8.

48 Vgl. Heinrichs in Palandt (2006), § 80 Rz. 9.

49 Vgl. BVerwG, NJW 1998, S. 2545 (2547); BVerwGE 40, S. 347 (351): Die Stiftungsaufsicht führt zu einem „Schutz der Stiftung“.

50 Vgl. Schwarz (2001), S. 2381 (2382).

die Stiftungssatzung nach allgemeinen Vorschriften der §§ 133 und 157 BGB ausgelegt werden, wobei der Wille des Stifters maßgebend ist.⁵¹ Die Auslegung kann der Stifter auch einem Stiftungsorgan übertragen.⁵² Eine Änderung der Stiftungssatzung ist nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen möglich,⁵³ die entweder ausdrücklich in der Satzung oder dem Stiftungsgesetz des betreffenden Landes genannt sind. In jedem Fall muss auch die Änderung dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Stifters entsprechen.⁵⁴ Sie ist unwirksam, wenn sie die dem Willen des Stifters entsprechenden Verwaltungs- und Mitwirkungsrechte der Destinatäre einschränkt (§ 7 Abs. 2 S. 3 NStiftG). Wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden oder das Gemeinwohl gefährdet ist, kann nach § 87 BGB eine Änderung des Stiftungszwecks durch die zuständige Behörde erfolgen. Eine zusätzliche staatliche Anerkennung der Satzungsänderung ist nur erforderlich, wenn es entsprechende landesrechtliche Vorschriften gibt.

Durch entsprechende Satzungsregelungen wird auch eine effektive Steuerung der Unternehmensstiftung ermöglicht. Dabei ist der Handlungsrahmen des Vorstands von der wirtschaftlichen Bestimmung des Stiftungsvermögens abhängig.⁵⁵ Zur wirksamen dauernden und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks gehört insbesondere die sichere und wirtschaftliche Verwaltung des Stiftungsvermögens. Grundsätzlich soll durch Mischung und Streuung der Vermögensanlagen gegebenenfalls auch durch Vermögensumschichtungen der reale Wert des Vermögens erhalten bleiben. Nach § 6 Abs. 2 NStiftG sind die Erträge des Stiftungsvermögens ausschließlich für den Stiftungszweck zu verwenden. Sie dürfen dem Stiftungsvermögen zugeführt werden, wenn es eine entsprechende Regelung in der Satzung gibt oder dies zum Ausgleich von Vermögensverlusten erforderlich ist (§ 6 Abs. 2 S. 2 u. 3 NStiftG). Sollten im Rahmen von Vermögensumschichtungen stille Reserven aufgedeckt oder Gewinne erzielt werden, die in keiner Beziehung zum Grundstockvermögen stehen, können diese für die Zweckerfüllung verwendet werden. Die Stiftung dient der Vermögensbindung, nicht aber der Bindung an einen einzelnen Vermögensgegenstand.⁵⁶ Allerdings kann der Stifter in der Satzung den Einsatz von Mitteln zur Zweckerreichung und damit auch den Einsatz bestimmter Vermögensgegenstände einschließlich des Unternehmenseinsatzes oder der Anteile an ihm zur Erreichung des Stiftungszwecks festschreiben.⁵⁷ Bei einer Unternehmensstiftung sind die Interessen von Stiftung und Unternehmen in der Satzung derart

51 Vgl. BGH, NJW 1994, S. 184.

52 Vgl. RG 100, S. 234.

53 Vgl. hierzu Schwarz (2001), S. 2381 (2382).

54 Vgl. BGHZ 99, S. 344; BVerwG, NJW 91, S. 713; so auch § 7 Abs. 2 S. 1 NStiftG.

55 Vgl. Wernicke (2003), S. 301 (302).

56 Vgl. Pöllath in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 13 Rz. 69.

57 Vgl. Pöllath in Seifart/v. Campenhausen (1999), § 13 Rz. 59, 158.

aufeinander abzustimmen, dass das Unternehmen erforderliche Investitionen tätigen kann und gleichzeitig die an die Stiftung abzuführenden Erträge noch eine angemessene Zweckerfüllung ermöglichen.⁵⁸ Selbst wenn in der Satzung die Verpflichtung zum dauerhaften Halten der Gesellschaftsanteile festgelegt wurde,⁵⁹ muss es dem Stiftungsvorstand grundsätzlich möglich sein, sich von Unternehmensanteilen zu trennen, wenn Änderungen zum Fortbestand des Unternehmens erforderlich sind. Wenn bei einer Unternehmensstiftung Maßnahmen der Kapitalbeschaffung erforderlich sind, kommen die Zuführung von Eigenkapital durch die Aufnahme neuer Gesellschafter, die Gestaltung börsennotierter Tochtergesellschaften oder einer KGaA oder aber die Aufnahme von Fremdkapital durch die Ausgabe von Anleihen in Betracht.⁶⁰ Hierbei bedarf es in der Regel eines professionellen Vermögensmanagements. Weiterhin ist auch die Errichtung eines funktionierendes Risikomanagementsystems, mit dem unternehmensspezifische Risiken erkannt und behandelt werden sollen, ein wesentlicher Bestandteil der Führungsaufgabe des Stiftungsvorstands.⁶¹ Durch Planungs-, Steuerungs- und Kontrollsysteme sollen finanzielle, rechtliche, leistungswirtschaftliche und strategische Risiken, die zu einem Verlust oder einer erheblichen Reduzierung des Stiftungsvermögens führen, erfasst und gesteuert werden.⁶² Die jeweiligen Maßnahmen sind abhängig von der Größe, der ideellen Ausrichtung und der Komplexität der Unternehmensstiftung. Zum Schutz vor Fehlentscheidungen, zur Optimierung der Leistungsfähigkeit und zur Verbesserung der Organisationsstrukturen wird auch bei Stiftungen in der Literatur zunehmend die Ausarbeitung von Best-Practice-Regelungen beziehungsweise eines Corporate Governance Kodex diskutiert.⁶³

Bei Verstößen gegen den Grundsatz der Vermögenserhaltung und satzungswidriger Verwendung der Stiftungserträge kommt eine Haftung der Mitglieder des Stiftungsvorstands wegen Pflichtverletzung in Betracht (§ 6 Abs. 3 NStiftG).⁶⁴ Bei grober Pflichtverletzung oder Unfähigkeit zur Geschäftsführung kann die Stiftungsbehörde die Abberufung von Vorstandsmitgliedern verlangen (§ 14 Abs. 1 S. 1 NStiftG).

Zudem kann der Stifter auf die personelle Besetzung des Stiftungsvorstands Einfluss nehmen, indem er in der Satzung sich selber oder ein ihm nahe

58 Vgl. Hof et al. (2004), S. 245.

59 Vgl. Hof et al. (2004), S. 237. Nach anderer Ansicht ergibt sich dies unmittelbar aus der Beteiligungsstiftung, so Hüttemann (1991), S. 68; Schwintek (2001), S. 121.

60 Vgl. hierzu Schiffer/Schubert (2002), S. 265 (266).

61 Vgl. Wambach/Etterer (2006), S. 4.

62 Vgl. Wambach/Etterer (2006), S. 3.

63 Vgl. Schiffer (2006), S. 143; Mecking (2006), S. 1 (5).

64 Vgl. zur Haftung des Stiftungsvorstands sehr ausführlich Schwintek (2001), S. 189 ff. Zur Möglichkeit des Abschlusses einer D&O Versicherung für Stiftungsvorstandsmitglieder vgl. Sandberg/Magdeburg (2006), S. 32.

stehendes Familienmitglied zum Mitglied des Stiftungsvorstands bestimmt. Durch Festlegung konkreter Auswahlkriterien für Stiftungsvorstandsmitglieder bestimmt sich die Unternehmensführung nicht mehr nach der Zufälligkeit des Erbgangs, sondern auf der Grundlage fachlicher Kompetenz der zu Stiftungsorganen berufenen Personen.⁶⁵

Außerdem darf der Stifter ein Kontrollorgan (Stiftungsrat, Stiftungsbeirat) benennen, dessen Befugnisse in der Stiftungssatzung festgelegt werden. Er kontrolliert den Stiftungsvorstand im Unternehmensinteresse und schützt das Unternehmen vor Überstrapazierung seiner Leistungsfähigkeit durch die Stiftung.⁶⁶ Durch konkrete Formulierungen sollten aber auch die Kompetenzen der Kontrollorgane klar festgelegt und sonstige Regelungen getroffen werden, die die Unabhängigkeit der Mitglieder des Kontrollorgans gewährleisten. Zu den typischen Aufgaben werden in der Regel die Beratung und Bewertung der Vorstandstätigkeit hinsichtlich der Verwirklichung des Stiftungszwecks, die Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung, der Jahresrechnung und des Haushaltsplans sowie die Wahl, die Abwahl und die Entlastung des Vorstands gehören. Außerdem kann der Stifter durch Satzungsregelung festlegen, dass Entscheidungen des Stiftungsvorstands an die Zustimmung eines Kontrollorgans gebunden sind. Ob sich Kontrolldefizite mit diesen Maßnahmen vollständig vermeiden lassen, bleibt allerdings fraglich, da der Stifter diese Kontrollgremien selbst benennen kann.

5 Ausgewählte Rahmenbedingungen des gemeinnützigen Familienverbands

Beschreibt die Beteiligungsträgerstiftung allgemein die Art der Unternehmensverbundenheit, unterscheidet das Steuerrecht dem Stiftungszweck folgend zwischen der privatnützigen und der gemeinnützigen Stiftung.⁶⁷ Dient die Stiftung zugleich auch der Versorgung des Stifters und der seiner nahen Angehörigen, sollte mit Rücksicht auf die sich steuerlich ergebenden Rechtsfolgen die privatnützige Familienstiftung von der gemeinnützigen Familienstiftung begrifflich abgegrenzt werden.⁶⁸

Die steuerliche Zuordnung hat erhebliche Bedeutung. Die privatnützige stiftungsgebundene Nachfolge in ein Familienunternehmen wird trotz der bestehenden erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Besonderheiten im Ergebnis steuerlich genauso behandelt wie die Übertragung eines Familienunternehmens

65 Vgl. Weimar et al. (1986), S. 1999 (2006).

66 Vgl. Kronke (2001), S. 159 (169).

67 Vgl. Freundl (2004), S. 1509 (1511).

68 Zum nicht einheitlichen Verständnis der Begriffs „Familienstiftung“ vgl. Leisner (2005), S. 2434; Feick (2006) S. 13 (14); zur Abgrenzung gegenüber dem Begriff der „Familiengesellschaft“ vgl. allg. Slabon/Lappe (2006).

im Rahmen der Generationennachfolge. Demgegenüber ist die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung mit einer Vielzahl steuerlicher Vergünstigungen und Privilegien ausgestattet.

Steht die Versorgung des Stifters und die seiner Familie im Vordergrund, muss sich das Interesse nicht zwangsläufig auf eine privatnützigen Stiftung (Familienstiftung) konzentrieren. Die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung schließt nicht aus, dass die Stiftung von ihr erzieltetes Einkommen teilweise zugunsten bestimmter Personen verwendet. Da beide Stiftungsformen Vor- und Nachteile haben und die Nachfolge nicht auf einen bestimmten Stiftungszweck beschränkt ist, hat die Praxis das Modell der Doppelstiftung entwickelt, das die zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Vorteile mit den steuerlichen Vorteilen verknüpft.⁶⁹

5.1 Privatnützige Familienstiftung

Eine privatnützige Familienstiftung ist eine Stiftung, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet wird (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG). Darüber hinaus verliert eine gemeinnützige Familienstiftung ihren Gemeinnützigkeitsstatus, wenn sie mehr als ein Drittel ihres Einkommens für die Versorgung des Stifters und die seiner nächsten Angehörigen verwendet (§ 58 Nr. 5 AO).

Mit der Übertragung des Familienunternehmens tritt ein Rechtsträgerwechsel ein. Dies bedeutet, dass das Unternehmen aus seiner Steuerverstrickung zum Stifter herausgelöst wird. Es handelt sich somit um einen Vorgang, der grundsätzlich zur Aufdeckung der stillen Reserven führt und einen Ertragsteuerzugriff beim bisherigen Inhaber auslösen kann. Eine steuerneutrale Übertragung wird gelingen, wenn eine steuerfunktionale Einheit, das heißt ein Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil an einer Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) unentgeltlich übergeht. In diesen Fällen greift das so genannte Buchwertprivileg des § 6 Abs. 3 EStG.

Wird das Familienunternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft betrieben und hält der Stifter die Beteiligung in seinem Privatvermögen, führt die Übertragung der Anteile zu einem nicht steuerbaren Vorgang der privaten Vermögensverwaltung. Infolge der Unentgeltlichkeit kann auch keine nach § 17 EStG beziehungsweise § 23 EStG steuerpflichtige Veräußerung vorliegen. Etwas anderes gilt, wenn die Beteiligung in einem Betriebsvermögen gebunden ist. Da selbst eine 100prozentige Beteiligung keine steuerfunktionale Einheit im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG darstellt,⁷⁰ handelt es sich bei einer Übertragung einer betriebsvermögensgebundenen Beteiligung um eine Entnahme des Stifters, die

69 Vgl. z. B. Werner (2006), S. 539 (543); Binz/Sorg (2005), S. 520 (523); Freundl (2004), S. 1509 (1513).

70 Vgl. Glanegger in Schmidt (2007), § 6 Rdn. 477.

zu einer Gewinnrealisierung führen kann (§ 4 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4).

Aufseiten der Familienstiftung unterliegt die Vermögensübertragung als Erstausstattung der Erbschaft- beziehungsweise Schenkungsteuer (§ 3 Abs. 2 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung der Stiftung (§ 10 Abs. 1 ErbStG). Die Zuordnung zu einer Steuerklasse und damit die Höhe des Steuersatzes hängen vom Kreis der Begünstigten ab. Ist die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden, bestimmt sich die Steuerklasse nach dem entferntest Berechtigten (§ 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG).⁷¹ Werden beispielsweise nur der Ehegatte, die Kinder oder Enkelkinder begünstigt, erfolgt eine Besteuerung nach der gegenüber den übrigen Steuerklassen II und III günstigeren Steuerklasse I. Die Steuerklasse III ist hingegen maßgebend, wenn nur allgemein die Familie des Stifters begünstigt wird.⁷² Die Zuordnung in Steuerklasse III gilt auch für spätere Zustiftungen.⁷³ Im Übrigen bestimmt die Steuerklasse die Höhe des nach § 16 ErbStG zu gewährenden persönlichen Freibetrags.⁷⁴

Wird auf die Stiftung ein ganzer Gewerbebetrieb, Teilbetrieb oder Anteil an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) übertragen, liegt ein erbschaft- und schenkungssteuerrechtlicher privilegierter Erwerb begünstigten Betriebsvermögens vor, wozu auch Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehören, wenn die Beteiligung mehr als 25 Prozent beträgt (§ 13a Abs. 4 ErbStG). Entsprechendes Vermögen bleibt bis zu einem Betrag von 225.000 Euro außer Ansatz (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und wird darüber hinaus nur mit 65 Prozent angesetzt (§ 13a Abs. 2 ErbStG). Diese Vergünstigungen gelten auch im Fall der Erbersatzsteuer, der die Familienstiftung in Zeitabständen von 30 Jahren unterliegt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 13a Abs. 7 ErbStG).⁷⁵

Ob die Erstausstattung einer Familienstiftung zu einer Belastung mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer führt, hängt vom Wert des übertragenen Vermögens ab. Bei begünstigtem Vermögen tritt bereits eine Belastung ein, wenn der Steuerwert die Freibeträge nach § 13a Abs. 1 und § 16 ErbStG übersteigt. Etwas anderes könnte sich ergeben, wenn – wie es der zurzeit vorparlamentarisch beratende Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG-RefE) vorsieht⁷⁶ – Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften bei langfristige Sicherung von Arbeitsplätzen sowie der

71 Liegt keine Familienstiftung vor, erfolgt eine Versteuerung nach Steuerklasse III.

72 Vgl. H 73 ErbStH 2003.

73 Vgl. R 73 Abs. 3 ErbStR 2003.

74 Vgl. R 73 Abs. 2 ErbStR 2003.

75 Vgl. zu Einzelheiten Meincke (2004), § 1 Rdn. 13 ff.; zur Frage der Reformbedürftigkeit der Erbersatzsteuer vgl. v. Löwe/Droege (2006).

76 Referentenentwurf vom 20. 11. 2007, http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Aktuelles/070.html (4. 12. 2007).

Fortführung des Betriebs von der Erbschaft- und Schenkungsteuer verschont werden (Verschonungsabschlag, § 13a ErbStG-ErbStRG-RefE).

Die laufende Besteuerung der privatnützigen Familienstiftung folgt allgemeinen Regeln. Als im Inland ansässige sonstige juristische Person des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) ist sie unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 2 KStG) und damit zugleich Steuersubjekt zum Solidaritätszuschlag (§ 2 Nr. 3 SolZG). Bemessungsgrundlage ist das um einen Freibetrag von 3.835 Euro geminderte Einkommen (§ 7 Abs. 1 u. 2 i. V. m. § 24 S. 2 Nr. 1 KStG). Das so ermittelte zu versteuernde Einkommen unterliegt einem Körperschaftsteuersatz von 25 (ab 2008: 15) Prozent (§ 23 Abs. 1 KStG). Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag mit 5,5 Prozent der festzusetzenden Körperschaftsteuer (§ 4 i. V. m. § 3 Abs. 1 SolZG).

Unterhält die Stiftung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO), unterliegt sie mit diesem zusätzlich der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 3 GewStG). Bemessungsgrundlage ist der sich aus dem Gewerbeertrag (§ 7 S. 1 GewStG) nach Abzug eines Freibetrags von 3.900 Euro (§ 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 GewStG) und unter Anwendung einer Steuermesszahl von 5 (ab 2008: 3,5) Prozent (§ 11 Abs. 2 Nr. 2 GewStG) ergebende Steuermessbetrag (§ 14 GewStG). Der darauf anzuwendende Hebesatz steht in Abhängigkeit der heheberechtigten Gemeinde (§ 16 GewStG).

Leistungen, die die Familienstiftung gegenüber ihren Destinatären erbringt, mindern das Einkommen der Stiftung nicht; sie sind eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung (§ 8 Abs. 3 S. 1 i. V. m. § 10 Nr. 1 KStG). Die Leistungen lösen keine Schenkungsteuer aus, da sie nicht freigebig im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfolgen, sondern in Erfüllung einer bestehenden Satzungsverpflichtung erbracht werden.⁷⁷ Vielmehr führen die Zuwendungen aufseiten der Begünstigten zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 KStG). Dabei werden bis einschließlich 2008 die Einnahmen zur Hälfte steuerfrei gestellt (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG). Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist damit zu rechtfertigen, dass die Leistungen durch den Steuerzugriff auf der Ebene der Stiftung bereits „steuervorbelastet“ sind. Ab 2009 tritt an die Stelle des Halbeinkünfteverfahrens die pauschale Abgeltungssteuer mit 25 Prozent (§§ 43 Abs. 1 Nr. 7a, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG).⁷⁸

5.2 Gemeinnützige Familienstiftung

Einer Stiftung, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt, gewährt das Steuerrecht eine Vielzahl von Vergünstigungen und Privilegien (vgl. §§ 51 ff. AO). Dies gilt nicht nur für ihre

77 Vgl. Meincke (2004), § 7 Rdn. 90.

78 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Änderungen durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

Errichtung, sondern allgemein für ihre Existenz. Das Besondere – und aus Sicht einer stiftungsbezogenen Nachfolge in einem Familienunternehmen Interessante – ist dabei, dass die Steuervorteile nicht schon deshalb verloren gehen, weil die Stiftung Einkommen zum Unterhalt des Stifters und seiner nächsten Angehörigen verwendet (vgl. § 58 Nr. 5 AO).

Eine gemeinnützige Familienstiftung ist eine Körperschaft, bei der steuerrechtlich vier Sphären unterschieden werden: der ideelle Bereich, die Vermögensverwaltung, der Zweckbetrieb sowie der Bereich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.⁷⁹ Da die gemeinnützige Stiftung über Letzteren am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnimmt und somit in Konkurrenz zu Unternehmen tritt, die den allgemeinen Steuerpflichten unterliegen, beschränken sich die Vergünstigungen grundsätzlich auf den ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung und den Zweckbetrieb.⁸⁰

Die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung ist von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG). Gegenüber der Übertragung von Vermögen auf eine privatnützige Familienstiftung, kann der Stifter auch einzelne Wirtschaftsgüter aus seinem Betriebsvermögen zum Buchwert entnehmen und damit steuerneutral auf die Stiftung übertragen, soweit diese das Wirtschaftsgut für steuerbegünstigte Zwecke verwendet (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 u. 5 EStG).

Darüber hinaus hat der Stifter im Rahmen der Änderungen durch das Gesetz zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements⁸¹ seit 2007 die Möglichkeit, Zuwendungen anlässlich der Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Jahren bis zu einem Betrag von zusammen 1 Mio. Euro als Spenden einkommensteuerrechtlich zu verrechnen (§ 10b Abs. 1a EStG). Dabei werden Wirtschaftsgüter, die der Stifter einem Betriebsvermögen entnimmt, mit dem Buchwert, alle anderen Wirtschaftsgüter mit ihrem gemeinen Wert (§ 9 BewG) angesetzt (§ 10b Abs. 3 S. 2 u. 3 EStG).

Neben dem allgemeinen Spendenabzug kann der Stifter weitere Ausgaben geltend machen, die – in Abhängigkeit von dem von der Stiftung verfolgten Zweck – bis zu 20 Prozent des Gesamtbetrags seiner Einkünfte oder 4 Promille der Summe seiner Umsätze und der aufgewendeten Löhne berücksichtigt werden (§ 10b Abs. 1 S. 1 u. 2 EStG). Zuwendungen, die die Höchstsatzregelung übersteigen, können uneingeschränkt vorgetragen werden (§ 10b Abs. 1 S. 3 EStG).

Die gemeinnützige Familienstiftung ist von der Körperschaftsteuer ebenso befreit wie von der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG).

79 Vgl. zu Einzelheiten Gersch in Klein (2006), Vor § 51 Rdn. 3-5.

80 Vgl. Hey in Tipke/Lang (2005), § 11 Rdn. 29.

81 Gesetz zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. 10. 2007, BGBl. I 2007, S. 2332.

Diese Befreiungen gelten jedoch nicht für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (s. o., § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG, § 3 Nr. 6 S. 2 GewStG), soweit dieser selbst keinen Zweckbetrieb darstellt (§ 64 Abs. 1 AO). Eine Steuerpflicht tritt allerdings nur dann ein, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb 35.000 Euro übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO).

Fungiert die gemeinnützige Familienstiftung als Beteiligungsträgerstiftung, gehört die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich zum Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung.⁸² Nimmt die Stiftung keinen entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft, führt selbst eine 100prozentige Beteiligung regelmäßig zu keiner anderen Zuordnung.⁸³ Demgegenüber begründet allgemein die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ebenso einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wie eine Kommanditbeteiligung.⁸⁴ Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist auch gegeben, wenn zwischen Kapitalgesellschaft und gemeinnütziger Familienstiftung eine enge personelle und sachliche Verflechtung besteht, wie beispielsweise im Fall der Betriebsaufspaltung.⁸⁵

Die aus der Zuordnung der Beteiligung folgenden steuerlichen Konsequenzen reduzieren sich im Ergebnis auf eine Belastung von 5 Prozent der Beteiligungserträge mit Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag, da in dieser Höhe die nach § 8b steuerfrei zugeflossenen Gewinnausschüttungen in nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und damit Gewinn erhöhend umqualifiziert werden (§ 8b Abs. 3 KStG).

Die gemeinnützige Familienstiftung darf ein Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, den Stifter und seine nächsten Angehörigen in angemessener Weise⁸⁶ zu unterhalten (§ 58 Nr. 5 AO). Entsprechende Zuwendungen sind von den Begünstigten als wiederkehrende Bezüge und damit sonstige Einkünfte im Sinne von § 22 Nr. 1 S. 2 EStG zu versteuern.⁸⁷ Da das bis einschließlich 2008 anzuwendende Halbeinkünfteverfahren voraussetzt, dass die wiederkehrenden Bezüge von einer nicht steuerbefreiten Körperschaft stammen (§ 3 Nr. 40 Buchst. i EStG), unterliegen die Zuwendungen auch bisher in vollem Umfang der Einkommensteuer.⁸⁸

82 Vgl. AEAO Nr. 3 S. 3 zu § 64 Abs. 1.

83 Vgl. BFH, BFH/NV 2003, S. 64; BStBl. II 1971, S. 753; AEAO Nr. 3 S. 4 zu § 64 Abs. 1.

84 Vgl. BFH, BStBl. II 2001, S. 449.

85 Vgl. BFH, BFH/NV 1986, S. 433.

86 Zur Problematik der Angemessenheit vgl. Feick (2006), S. 13 (16).

87 Zur Abgrenzung gegenüber Einkünften aus Kapitalvermögen vgl. Schiffer (2005), S. 508 (511); v. Schubert (2001), S. 265 (268).

88 Vgl. Weber-Grellet in Schmidt (2007), § 22 Rdn. 68; Werner (2006), S. 539 (542); Freundl (2004), S. 1509 (1512).

Die Beschränkung auf die nächsten Angehörigen, deren Kreis die Finanzverwaltung bei dem Enkel des Stifters als geschlossen ansieht,⁸⁹ führt dazu, dass nach der dritten Folgegeneration die Gemeinnützigkeit gefährdet ist.⁹⁰

Soll die Stifterfamilie über die Ein-Drittel-Grenze hinausgehend versorgt werden, bietet es sich an, die Vermögenswerte mit dinglichen oder obligatorischen Nutzungsrechten (z. B. Nießbrauch) belastet zu übertragen.⁹¹ Die daraus resultierenden Erträge sind in diesem Fall den Begünstigten als eigene Einkünfte unmittelbar zuzurechnen und zählen somit nicht zum Stiftungseinkommen.⁹²

Zwar gehen der Bundesfinanzhof⁹³ und die im Schrifttum herrschende Meinung davon aus, dass nur diejenigen Erträge als Einkommen im Sinne von § 58 Nr. 5 AO gelten, über die die Stiftung auch rechtlich verfügen könne.⁹⁴ Tilge eine Stiftung zum Beispiel Verbindlichkeiten, die ihr in Ausführung des Stiftungsgeschäfts übertragen wurden, stünden ihr die dazu eingesetzten Mittel nicht zur Verfügung.⁹⁵ Die Erfüllung von Ansprüchen aus vorbehaltenem Vermögen sei bei der Ermittlung des maßgebenden Einkommens zu berücksichtigen und deshalb nicht gemeinnützigkeitsschädlich.⁹⁶ Demgegenüber geht die Finanzverwaltung von einer Bruttobetrachtung aus. Sie ist der Auffassung, dass Bemessungsgrundlage nach § 58 Nr. 5 AO das Einkommen sei, was sich vor Abzug etwaiger Zahlungen und Leistungen ergäbe.⁹⁷

Die herrschende Meinung hat den Vorzug, dass sie dingliche Ertragsvorbehalte und schuldrechtliche Vorabverpflichtungen gleich behandelt. Sowohl aus Sicht des Stifters als auch von Seiten der Stiftung macht es wirtschaftlich keinen Unterschied, ob beispielsweise mit einem Nießbrauch belastetes Vermögen übertragen wird oder aber eine einfache Rentenverpflichtung übergeht. Das Argument, eine Nettobetrachtung auf Ertragsebene könne die Zuwendungssperre des § 58 Nr. 5 AO ins Leere laufen lassen und somit die verfassungsrechtliche Legitimation in Frage stellen,⁹⁸ gilt gleichermaßen auch für die Vermögensebene. Zumindest aus Sicht der einfachgesetzlichen Rechtsanwendung ist kein zwingender sachlicher Grund greifbar, der es rechtfertigt, schuldrecht-

89 Vgl. AEO Nr. 6 zu § 58, zur Kritik an dieser restriktiven Auffassung vgl. Gersch in Klein (2006), § 58 Rdn. 6.

90 Vgl. Werner (2006), S. 539 (542).

91 Vgl. Kirchhain (2006), S. 534 (539).

92 Vgl. Kirchhain (2006), S. 534 (539).

93 BStBl. 1998, S. 758.

94 Zum Meinungsstand vgl. ausführlich Kirchhain (2006), S. 534 (535).

95 Vgl. Gersch in Klein (2006), § 58 Rdn. 7.

96 Vgl. BFH, BStBl. II 2001, S. 449.

97 Vgl. BMF, Nichtanwendungserlass vom 6. 11. 1998, IV C 6 – S 0177 – 6/98; AEO Nr. 5 zu § 58 i. V. m. Nr. 14 S. 4 zu § 55 Nr. 1; FG München, EFG 2000, S. 774 u. Haufe-Index 1099434.

98 Vgl. Kirchhain (2006), S. 534 (535).

lichen Vorabverpflichtungen eine andere Qualität beizulegen als dinglichen Ertragsvorbehalten.

5.3 Doppelstiftung

Die Besteuerungssituation einer privatnützigen Familienstiftung unterscheidet sich wesentlich von der einer gemeinnützigen Familienstiftung. Steht das Versorgungsinteresse der Familie im Vordergrund, werden diesem durch das Gemeinnützigkeitsrecht enge Grenzen gesetzt. Reicht das Einkommen für eine Mindestversorgung nicht aus, würde ein Rückgriff auf das Stiftungsvermögen gegen die Grundsätze der Vermögenserhaltung, Selbstlosigkeit und Ausschließlichkeit verstoßen.⁹⁹ Ferner könnte es von den Nachfolgenerationen als störend empfunden werden, eigene Interessen denen der Gemeinnützigkeit unterzuordnen, was bei einer privatnützigen Familienstiftung nicht der Fall wäre.¹⁰⁰ Deshalb liegt es nahe, nach einer Lösung zu suchen, die die Vor- und Nachteile beider Stiftungsformen berücksichtigt.

Beim Modell der Doppelstiftung¹⁰¹ werden zwei Stiftungen errichtet: eine privatnützige und eine gemeinnützige Familienstiftung. Beide Stiftungen fungieren als Gesellschafter einer GmbH, die entweder das Familienunternehmen selbst führt oder die Funktion einer Holding-Gesellschaft wahrnimmt. Die Besonderheit dieser Konstruktion liegt in der beabsichtigten Trennung von Vermögen und Ertrag.¹⁰² Dies wird dadurch erreicht, dass die Gewinnbeteiligung und die Stimmrechte nicht der Vermögensbeteiligung folgen, sondern unterschiedlich ausgestaltet werden. Beispielsweise könnte die privatnützige Familienstiftung mit 10 Prozent am Vermögen der (Beteiligungs-)GmbH beteiligt sein, verfügte aber über 90 Prozent der Stimmrechte und wäre zur Hälfte am Gewinn beteiligt. Die gemeinnützige Familienstiftung hielte in diesem Fall eine 90prozentige Vermögensbeteiligung, die nur Stimmrechte von 10 Prozent vermittelte und mit einem Gewinnbezugsrecht von 50 Prozent ausgestattet wäre.¹⁰³

Das Modell der Doppelstiftung ist gesellschaftsrechtlich zulässig.¹⁰⁴ Es stärkt infolge der Stimmrechtsverteilung den Einfluss auf das Familienunternehmen. Letztlich kann die privatnützige Familienstiftung mit Rücksicht auf das Unternehmen und ihre eigenen Interessen darüber entscheiden, ob Gewinne

99 Vgl. Kirnberger/Werz (2004), S. 145 (147).

100 Vgl. Schnitger (2001), S. 104 (105); Pöllath in Seifart/v. Campenhausen (1999), S. 395.

101 Vgl. Friedrich/Steidle (2006), S. 18 (22); Werner (2006), S. 539 (543); Freundl (2004), S. 1509 (1513); Kirnberger/Werz (2004), S. 145 (146 f.).

102 Vgl. Freundl (2004), S. 1509 (1513).

103 Vgl. Binz/Sorg (2005), S. 520 (523); Schnitger (2001), S. 104 (106).

104 Vgl. Roth in Roth/Altmeppen (2005), § 29 Rdn. 48 u. § 47 Rdn. 17 ff.; Freundl (2004), S. 1509 (1513 f.).

ausgeschüttet oder thesauriert werden.¹⁰⁵ Die Übertragung des überwiegenden Teils des Vermögens auf die gemeinnützige Familienstiftung löst keine Erbschaft- und Schenkungsteuer aus. Dies würde auch für den auf die privatnützige Familienstiftung übertragenen restlichen Teil des Vermögens gelten, soweit dessen Wert die Freibeträge nach § 13a Abs. 1 und § 16 ErbStG nicht übersteigt.

Das Versorgungsinteresse der Familie wird bei beiden Stiftungen berücksichtigt. Zwar darf die gemeinnützige Familienstiftung auch weiterhin nur ein Drittel ihres Einkommens den Destinatären zuwenden, die Bezugsgröße hat sich aber geändert. Im Gegensatz zu einer alleinigen gemeinnützigen Familienstiftung unterliegt nunmehr nur ein Sechstel des im Stiftungsverbund erzielten Einkommens der Verwendungssperre des § 58 Nr. 5 AO.

Die Verknüpfung zweier unterschiedlicher Stiftungen, insbesondere die inkongruenten Beteiligungsquoten, wirft die grundsätzliche Frage auf, ob das Modell der Doppelstiftung nicht eine Steuerumgehung im Sinne eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO darstellt.¹⁰⁶

Ein Gestaltungsmissbrauch liegt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vor, wenn die gewählte rechtliche Gestaltung unangemessen ist, der Steuerminimierung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.¹⁰⁷

Zunächst ist festzustellen, dass eine entsprechende Gestaltung weder aufseiten des Stifters noch bei den begünstigten Familienmitgliedern zu einer (vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten) ertragsteuerlichen Steuerersparnis führt.¹⁰⁸ Die Zuwendungen an die Destinäre unterliegen entweder als Einkünfte aus Kapitalvermögen (nach den Regeln des Halbeinkünfteverfahrens) der Einkommensteuer (privatnützige Familienstiftung) oder sind als sonstige Einkünfte in vollem Umfang steuerpflichtig (privatnützige Familienstiftung). Die bei dem Familienunternehmen eintretende Steuervorbelastung würde es sogar rechtfertigen, das Halbeinkünfteverfahren auch auf die sonstigen Einkünfte anzuwenden.¹⁰⁹ Soweit der Stifter durch den Spendenabzug Einkommensteuervorteile erlangt, ist dem entgegenzuhalten, dass die Regelungen des § 10b EStG einen Anreiz geben sollen, Vermögen gemeinnützigen Zwecken zu widmen.¹¹⁰ Demzufolge könnten sich Bedenken nur ergeben, wenn die Stiftungssatzung im Fall der Aufhebung oder Auflösung einen Vermögensrückfall an den Stifter oder seine Erben vorsähe (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Dies wird insbesondere dann gelten, wenn – wie der Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008)¹¹¹

105 Vgl. Schnitger (2001), S. 104 (105).

106 Vgl. Binz/Sorg (2005), S. 520 (521).

107 Vgl. z. B. BFH, BStBl. II 1984, S. 428; BStBl. II 1991, S. 205; BStBl. II 1999, S. 769.

108 Vgl. Schnitger (2001), S. 104 (105); Kirnberger/Werz (2004), S. 145 (147).

109 Vgl. Crezelius/Rawert (2000), S. 421 (423).

110 Vgl. Hey in Tipke/Lang (2005), § 20 Rdn. 17.

111 BR-Drs. 544/07.

vorsieht – § 42 AO zukünftig den Missbrauch mit einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil infolge einer ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung verknüpft (Art. 14 Nr. 2 Buchst. a JStG 2008 E).

Dieses Ergebnis dürfte auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer gelten.¹¹² Die mögliche Steuerminimierung könnte nur in der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG liegen.¹¹³ Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist es, Körperschaften, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, steuerlich nicht zu belasten.¹¹⁴ Wird Vermögen auf eine gemeinnützige Stiftung ohne Vermögensrückfall übertragen, steht es der Stiftung auf unbestimmte Zeit zur Verfügung und entspricht somit der gesetzgeberischen Zielvorstellung; nur sein Nutzen ist ein geringerer.¹¹⁵

6 Ergebnis

Das Institut der rechtsfähigen Stiftung verkörpert das Konzept der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung;¹¹⁶ das in besonderem Maße Stifterfreiheit und Stiftungsfreiheit berücksichtigt.¹¹⁷ Unter diesen Bedingungen ist die Familienstiftung ein taugliches Instrument der Unternehmensnachfolge.¹¹⁸

Bei der konkreten Ausgestaltung der Stiftungssatzung bedarf es großer Sorgfalt, um dem Unternehmen ein Höchstmaß an Flexibilität zu erhalten. Die Gestaltung der Stiftungssatzung und insbesondere der Organisation und Kontrolle der Stiftungsorgane trägt entscheidend dazu bei, den Kontinuitätsgedanken umzusetzen, eine effektive Steuerung der Unternehmensstiftung zu erreichen und der Komplexität des Unternehmens sowie seiner Marktanforderung gerecht zu werden.

Die Errichtung einer privatnützigen Familienstiftung unterliegt der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Demgegenüber wird die Übertragung von Vermögen auf eine gemeinnützige Familienstiftung in mehrfacher Hinsicht begünstigt: Sie löst weder Erbschaft- noch Schenkungsteuer aus. Auch einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens können steuerneutral übertragen werden. Darüber hinaus steht dem Stifter für die Vermögensausstattung ein erweiterter Spendenabzug zu.

Ist der Stifter bei der Festsetzung des Versorgungsinteresses, das eine privatnützige Familienstiftung zu erfüllen hat, grundsätzlich frei, muss er sich bei der

112 Vgl. Binz/Sorg (2005), S. 520 (521); Schnitger (2001), S. 104 (106).

113 Vgl. Kirnberger/Werz (2004), S. 145 (146).

114 Vgl. Meincke (2004), § 13 Rdn. 51 f.

115 Vgl. Binz/Sorg (2005), S. 520 (521).

116 Vgl. Heinrichs in Palandt (2006), § 86 Rdn. 1.

117 Vgl. Freundl (2004), S. 1509 (1510).

118 Vgl. z. B. Feick (2006), S. 13 (18); Werner (2006), S. 539 (543); Freundl (2004), S. 1509 (1514); Schwarz (2001), S. 2381 (2389); Toth (1997), S. 1238 (1240).

Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung auf einen bestimmten Personenkreis und eine bestimmte Zuwendungshöhe beschränken.

Das Modell der Doppelstiftung kann so gestaltet werden, dass der Einfluss der Familie auf das Familienunternehmen erhalten bleibt. Darüber hinaus bietet die Doppelstiftung die Möglichkeit, das Versorgungsinteresse der Familie zielorientierter zu verfolgen als dies bei einer singulären Lösung einer gemeinnützigen Familienstiftung der Fall wäre. Im Ergebnis kann durch die Kombination von privatnütziger und gemeinnütziger Stiftung eine gewisse Steueroptimierung erreicht werden; gleichwohl ist sie kein Steuersparmodell.

Die Bedeutung der Doppelstiftung hängt wesentlich davon ab, ob das Vermögen, das auf eine privatnützige Familienstiftung übertragen wird, einen Erbschaft- und Schenkungsteuerzugriff auslöst. Dieses Argument verliert hingegen an Bedeutung, wenn die Nachfolge in Unternehmen – wie beabsichtigt – steuerlich verschont wird.

Literatur

- Binz, M. K./Sorg, M. H.* (2005): Die Doppelstiftung im Steuerrecht, in: ZEV 2005, S. 520-523.
- BVDS* (2007a): Stiftungen in Zahlen – Errichtungen und Bestand rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts in Deutschland im Jahr 2006, http://www.stiftungen.org/files/original/galerie_vom_05.12.2005_10.33.06/StiftungenInZahlen20070131.pdf (4. 12. 2007).
- BVDS* (2007b): Stiftungszweck und Stiftertypen, http://www.stiftungen.org/files/original/galerie_vom_05.12.2005_10.33.06/Stiftungszwecke_Stiftertypen_20070131.pdf (4. 12. 2007).
- Crezelius, G./Rawert, P.* (2000): Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen – Anmerkungen zum ersten Schritt einer Reform des Stiftungsrechts, in: ZEV 2000, S. 421-428.
- Feick, M.* (2006): Die Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge, in: BB 2006, Beilage 6, S. 13-18.
- Freundl, F.* (2004): Die Stiftung – das Gestaltungsinstrument der Unternehmensnachfolge, in: DStR 2004, S. 1509-1514.
- Friedrich, K./Steidle, B.* (2006), Steuerrechtliche Aspekte bei der Entscheidung über Strategien bei der Unternehmensnachfolge, in: BB 2006, S. 18-25.
- Gesmann-Nuissl, D.* (2006): Unternehmensnachfolge – ein Überblick über die zivil- und gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, in: BB 2006, Beilage zu Heft 34, S. 2-8.
- Hof, H.* (2001): Stiftungen im deutschen Recht, in: K. J. Hopt/D. Reuter (Hrsg.): Stiftungsrecht in Europa, Köln/Berlin 2001, S. 301-341.
- Hüttemann, R.* (2003): Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, in ZHR 2003, S. 35-65.
- Kirchhain, C.* (2006): Ist die ertragsfinanzierte Versorgung der Stifterfamilie durch eine gemeinnützige Stiftung über die Ein-Drittel-Grenze des § 58 Nr. 5 AO hinaus schädlich?, in: ZEV 2006, S. 534-539.

- Kirmse, D.* (2003): Mindestkapital für unternehmensverbundene Stiftungen?, in: C. Mecking/M. Schulte (Hrsg.): Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Tübingen 2003, S. 27-41.
- Kirnberger, C./Werz, S.* (2004): Die Doppelstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge, in: ErbStB 2004, S. 145-147.
- Klein, F.* [Hrsg.] (2006): Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht, 9. Aufl., München 2006.
- KOM* (2002): GD Unternehmen – Abschlussbericht der Sachverständigengruppe zur Übertragung von kleinen und mittleren Unternehmen, Brüssel 2002.
- Leisner, G.* (2005): Die mildtätige Stiftung, in: DB 2005, S. 2434-2436.
- Mecking, C./Weger M.* (2006): Stiftungsverwaltungen, in: Stiftung & Sponsoring 6/2006, S. 1-31.
- Meincke, J. P.* (2004): Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 14. Aufl., München 2004.
- Nietzer, W. M./Stadie, V.* (2000): Die Familienstiftung & Co. KG – eine Alternative für die Nachfolgeregelung bei Familienunternehmen, in: NJW 2000, S. 3457-3461.
- Palandt* (2006): Bürgerliches Gesetzbuch – Kommentar, 66. Aufl. München 2006.
- Rawert, P.* (2001): Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale – Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation, in: K. J. Hopt/D. Reuter (Hrsg.): Stiftungsrecht in Europa, Köln/Berlin 2001, S. 109-137.
- Roth, H./Altmeyden, G. H.* (2005): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG, 5. Aufl., München 2005.
- Sandberg, B./Magdeburg V.* (2006): Was leisten D&O-Versicherungen wirklich?, in: Stiftung & Sponsoring 3/2006, S. 32-33.
- Schiffer, K.* (2006): Haftung und Corporate Governance, in: ZCG 2006, S. 143-147.
- Schiffer, K. J.* (2005): Aktuelles Beratungs-Know-how Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, in: DStR 2005, S. 508-513.
- Schiffer, K. J./Schubert, M.* (2002): Stiftung und Unternehmensnachfolge: Verständnis und Missverständnis, in: BB 2002, S. 265-268.
- Schiffer, K. J./v. Schubert, M.* (2000): Unternehmensnachfolger als Gründer: Einsatz unternehmensverbundener Stiftungen?, in: DB 2000, S. 437-440.
- Schmidt, L.* [Hrsg.] (2007): Einkommensteuergesetz – Kommentar, 26. Aufl., München 2007.
- Schnitger, A.* (2001): Die Gestaltungsform der Doppelstiftung und ihre Probleme, in: ZEV 2001, S. 104-106.
- Schnitter, G.* (2002): Die Renaissance der Stiftung, in: EStB 2002, S. 323-328.
- Schwarz, G. C.* (2001): Die Stiftung als Instrument für die mittelständische Unternehmensnachfolge, in: BB 2001, S. 2381-2390.
- Schwintek, S.* (2001): Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts. Eine Untersuchung zu Pflichten und Kontrolle von Leitungsorganen im Stiftungsrecht – insbesondere in Unternehmensträgerstiftungen, Baden-Baden 2001.
- Seifart, W./v. Campenhausen, A.* (1999): Handbuch des Stiftungsrechts, München 1999.
- Slabon, G./Lappe, A.* (2006): Die Familiengesellschaft – ein Instrument zur dauerhaften Sicherung des Familienvermögens, in: ErbBstg 2006, S. 74-77.
- Timmer* (2005): Die StifterStudie der Bertelsmann Stiftung – erste Ergebnisse, http://de.sitestat.com/bertelsmann/stiftung-de/s?bst.Suche.StifterStudie_Summary.pdf&ns_type=pdf&ns_url=http://www.bertelsmann-stiftung.de/cps/rde/xbcr/SID-0A000F0A-D65B91C1/bst/StifterStudie_Summary.pdf (27. 2. 2007).
- Tipke, K./Lang, J.* [Hrsg.] (2005): Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005.

- Toth, G. M.* (1997): Die Besteuerung der Unternehmensträger-(Holding-)Stiftung, in: BB 1997, S. 1238-1240.
- v. Loewe, D./Droege, R. d. R.* (2006): Ist die Erbschaftsteuer bei Familienstiftungen reformbedürftig?, in: ZEV 2006, S. 530-534.
- Wachter, T.* (2001): Stiftungen – Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, Köln 2001.
- Wambach, M./Etterer, A.* (2006): Risikomanagement, Controlling und Prüfung, in: Stiftung&Sponsoring 2/2006, S. 2-23.
- Werner, R.* (2006): Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, in: ZEV 2006, S. 539-544.
- Wernicke, T.* (2003): Vorstandskontrolle in der Stiftung, in: ZEV 2003, S. 301-306.

Liste der Arbeitsberichte

Nr.	ISSN:	Autor(en)	Titel	Jahr
A342	0176-727	Wagner, Joachim	Forschungsbericht 2005 (nur in elektronischer Form auf CD-ROM veröffentlicht, zu bestellen über Artikel-Nr. CD03)	2006
A343	1865-337	Braun, Susanne	Updating Company Law: Actual Developments in Germany – an overview (1st edition; May 2006)	2006
A344	1865-337	Schöning, Stephan Mantzel, Daniel Ramke, Thomas	Management operationeller Risiken in Kreditinstituten nach MaRisk	2006
A345	1865-337	Reese, Joachim	Tätigkeitsbericht WS 2004/2005 - SS 2006 Institut für Betriebswirtschaftslehre Lehrstuhl für Produktion und Wirtschaftsinformatik	2006
A346	1865-337	Guerra González, Jorge	HIV/AIDS: Confidentiality and Third Party Notification Lessons from Compared Law (England, Germany, Spain)	2006
A347	1865-337	Schöning, Stephan Nolte, Bernd	Aktuelle Herausforderungen für die Personalpolitik in Kreditinstituten durch sozio-demographische Entwicklungen: Beschäftigung von älteren Mitarbeitern	2007
A348	1865-337	Pfister, Hans-Rüdiger	Forschungsbericht 2006 und Bericht über Auslandsbeziehungen	2007
A349	1865-337	Nolte, Bernd Schöning, Stephan	Aktueller und zukünftiger Einsatz von Personalentwicklungsinstrumenten in Kreditinstituten	2007
A350	1865-337	Braun, Susanne Richter, Jörg	Die Familienstiftung Rechtliche Grundlagen und ausgewählte Rahmenbedingungen der Unternehmensnachfolge	2007