

Wer sich bewusst wird, dass er in einer Paradoxie steckt, ist bereits nicht mehr ganz ihr Gefangener. Denn dann kann er nicht mehr einfach den anderen als den Auslöser für die eigenen negativen Gefühle sehen. Wenn ihm/ihr bewusst wird, dass beide Parteien in einer paradoxen Falle stecken, ist die Ausgangssituation schon anders. Bewusstheit jedoch verlangt vor allem,

eine Spannungssituation auszuhalten und sie nicht vorschnell durch Lösungen zu beenden. Auch Strategien, Methoden, wie sie von Ratgebern nahegelegt werden, können genauso wenig wie ausgeklügelte Vertragsklauseln darüber hinwegtäuschen, „dass unser soziales Leben nicht ‚planbar‘ ist und nicht alle Unwägbarkeiten, die sich in familiären Kon-

flikten ergeben, schnell und elegant ‚balanciert‘ werden können. Familie ist und bleibt ein kompliziertes und oft genug fragiles Gebilde und dies gilt jenseits aller Steuerungsversuche auch – und vielleicht noch mehr – für das Familienunternehmen.“¹⁷

17 Schlippe, A.v., Klein, S. (2010). Familienunternehmen – blinder Fleck der Familientherapie? In: Familiendynamik 35(1), S. 19

Die Unternehmensverfassung des Hauses Bosch als Grundmodell der Doppelstiftung



Dr. Rainer Kögel, Rechtsanwalt, Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz, Dieter Berg, Geschäftsführer, Robert Bosch Stiftung GmbH

Die Unternehmensverfassung des Hauses Bosch gilt als Grundmodell einer sogenannten „Doppelstiftung“. Dies ist insoweit bemerkenswert, als die gemeinnützige Robert Bosch Stiftung GmbH keine Stiftung bürgerlichen Rechts ist und auch zur

Versorgung der Familie Bosch weder eine Familien- noch eine Unternehmensstiftung zum Einsatz kommt.

INHALT

- I. Einleitung
- II. Das Grundmodell der Doppelstiftung
- III. Das Modell Bosch
 - 1. Historie und Grundidee
 - 2. Robert Bosch Stiftung GmbH
 - 3. Robert Bosch Industrie-treuhand KG
 - 4. Familie Bosch
- IV. Vorteile eines Doppelstiftungsmodells
 - 1. Vorteile der Familienstiftung
 - 2. Vorteile einer steuerbegünstigten Stiftung
 - 3. Nachteile beider Stiftungsarten
- V. Die Kritik am Doppelstiftungsmodell in der Fachliteratur
- VI. Gestaltungsfragen in der Praxis
 - 1. Die Versorgung der Stifterfamilie
 - 2. Thesaurierungs- und Mindestausschüttungsquoten

- 3. Erbschaftsteuerliche Folgefragen
- 4. Besetzung der Stiftungsorgane
- 5. Flexibilität unternehmensverbundener Stiftungsmodelle

Keywords

Unternehmensverbundene Stiftungsmodelle; Familienstiftung; Ausschüttungsquote; Stiftungsorgane

I. Einleitung

Die von den Testamentsvollstreckern von Robert Bosch in den 60-iger Jahren umgesetzte Unternehmensverfassung wurde Vorbild für viele unternehmensverbundene Stiftungen in den letzten 50 Jahren. Die von Robert Bosch gewünschte klare Trennung zwischen unternehmerischen und philanthropischen Interessen des Hau-

ses Bosch hat nicht nur eine kontinuierliche Expansion der Bosch Gruppe ermöglicht, sondern auch die Etablierung der Robert Bosch Stiftung GmbH als eine der europaweit führenden gemeinnützigen Organisationen.

II. Das Grundmodell der Doppelstiftung

Bei einem klassischen Doppelstiftungsmodell liegt die Mehrheit des Kapitals (und in der Regel auch der Gewinnbezugsrechte) bei einer steuerbegünstigten Stiftung, die Mehrheit der Stimmrechte des Familienunternehmens dagegen bei einer Familienstiftung. Auf diese Weise soll die unternehmerische Führung von der gemeinnützigen Mittelverwendung getrennt werden. Der entscheidende Vorteil dieses Modells liegt in der

klaren funktionalen Trennung beider Aufgaben. Hierdurch können Zielkonflikte zwischen den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechtes und denjenigen einer modernen Unternehmensführung vermieden werden. Solche Konflikte können etwa bei der Gewinnverwendung und Rücklagenbildung auftreten. Gemeinnützige Stiftungen unterliegen im Grundsatz dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung¹, das eine Verwendung der Erträge der Stiftung innerhalb von zwei Jahren vorschreibt. In Familienunternehmen ist in der Regel eine weitergehende Rücklagenbildung erforderlich, um notwendige Erhaltungs- und Erweiterungsinvestitionen zu tätigen.

Das Grundmodell der Doppelstiftung unterliegt zahlreichen Modifikations- und Gestaltungsmöglichkeiten. So können etwa die Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse zwischen der steuerbegünstigten Stiftung einerseits und der Familienstiftung andererseits fast beliebig hin und her verändert werden. Das Gesellschaftsrecht lässt – abhängig von der Rechtsform der Holdinggesellschaft² – abweichende Kapital- und Stimmrechtsverhältnisse grundsätzlich zu. So ist es im GmbH-Recht absolut herrschende Auffassung, dass Geschäftsanteile stimmrechtslos gestellt werden können,³

im Aktiengesetz wird die Ausgabe stimmrechtsloser Vorzugsaktien in § 12 Abs. 1 Satz 2 AktG ausdrücklich geregelt. Als Grenze ist stiftungsrechtlich die Anerkennungspraxis der Stiftungsbehörden und steuerlich die Regelung des Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) zu beachten. Daneben kann auch die Gewinnverteilung abweichend von den Kapitalanteilen erfolgen. Um die Familie des Stifters stärker einzubinden und dieser ein unmittelbares Dividendenrecht zu geben, kann die Familie mit einem Minderheitsanteil am Familienunternehmen direkt beteiligt bleiben. Statt einer Familienstiftung kann die Mehrheit der Stimmrechte auch auf eine gewöhnliche bürgerlich-rechtliche Stiftung übertragen werden, die z.B. die Förderung des Wohls von Mitarbeitern zum Ziel hat. Alternativ können auch andere Rechtsformen, wie z.B. eine gemeinnützige GmbH zum Einsatz kommen, anstelle einer Familienstiftung können ebenfalls andere Gesellschaftsformen des Privatrechts verwendet werden, wie dies bei der Unternehmensverfassung des Hauses Bosch der Fall ist.

III. Das Modell Bosch

1. Historie und Grundidee

Bereits im Jahre 1921 gründete Robert Bosch die Vermögensverwaltung Bosch GmbH. Zu Gesellschaftern bestellte er sieben Männer seines

Vertrauens, die nach seinem Tod 1942 auch als seine Testamentsvollstrecker fungierten. Aufgabe der Testamentsvollstrecker war es, innerhalb von 30 Jahren eine Unternehmensverfassung zu entwickeln, die die unternehmerischen und gemeinnützigen Ziele von Robert Bosch sicherstellen sollte. In den Jahren 1962–1964 erwarb die Vermögensverwaltung Bosch GmbH, die bereits mit 22,5 % an der Robert Bosch GmbH beteiligt war, von den Erben weitere zum Nachlass gehörende Geschäftsanteile an der Robert Bosch GmbH. Gleichzeitig wurde die Satzung dahin geändert, dass sie die Anforderungen an die Vorschriften der Abgabenordnung für gemeinnützige Organisationen erfüllte. Der Name der gemeinnützigen GmbH wurde erst im Jahre 1969 in Robert Bosch Stiftung GmbH umgeändert. Zielsetzung von Robert Bosch war es von Anfang an, neben der dauerhaften Sicherung einer ordnungsgemäßen Unternehmensführung finanzielle Mittel für gemeinnützige Zwecke zu beschaffen. Unternehmertum und Mäzenatentum waren für Robert Bosch gleichermaßen von Bedeutung.⁴ Robert Bosch verzichtete bewusst auf die Gründung einer Stiftung, da er die Sicherung seines Unternehmens nicht dem Staat anvertrauen wollte und sein unternehmerisches Lebenswerk nicht der Stiftungsaufsicht unterordnen wollte. Stattdessen überantwortete Robert Bosch die Fortführung seines Lebenswerkes seinen Testamentsvollstreckern. Die Grundsätze, die diese bei der Wahrnehmung ihres Amtes zu beachten hatten, legte er in ausführlichen Richtlinien fest, die er bereits im Jahre 1935 aufstellte.

In den Jahren 1962 bis 1964 setzten die Testamentsvollstrecker von Robert Bosch dessen letzten Willen

⁴ Vgl. zur Geschichte der Robert Bosch Stiftung Allmendinger, Struktur, Aufgabe und Bedeutung der Stiftungen von Robert Bosch und seiner Firma, Mannheim, Dissertation 1977; Richtlinien von Robert Bosch für die Vermögensverwaltung Bosch GmbH vom 19.07.1935, abgedruckt im Bericht der Robert Bosch Stiftung 1974-1977, Stuttgart 1978

¹ § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO
² Im Schaubild U-Holding GmbH
³ BGH Urteil. v. 14.07.1954, II Z R 342/53, BGHZ S. 14, S. 269

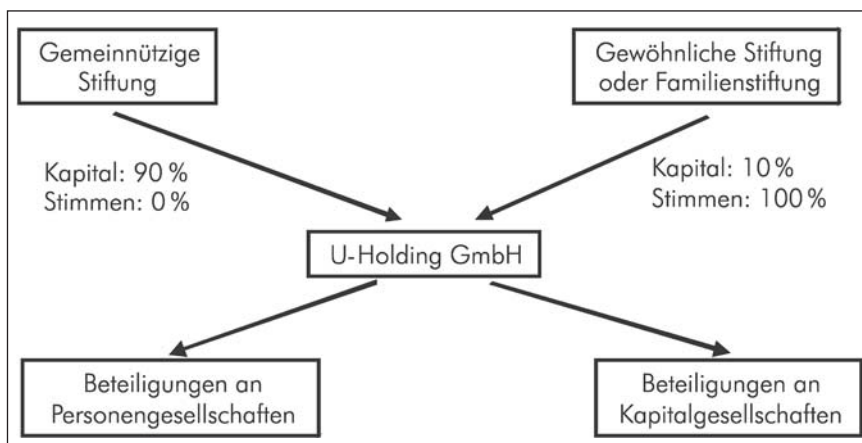


Abb. 1: Das Grundmodell der klassischen Doppelstiftung

in der Weise um, dass sie die gemeinnützigen und unternehmerischen Ziele von Robert Bosch institutionell trennten. Die spätere Robert Bosch Stiftung GmbH hielt zunächst insgesamt rund 86 % der Geschäftsanteile des Unternehmens, verzichtete jedoch auf das Stimmrecht aus den von ihr erworbenen Geschäftsanteilen. Bei dieser Gestaltung war maßgeblich, dass nach damaliger Auffassung der Finanzverwaltung eine mit Stimmrechten von mehr als 25 % ausgestattete Kapitalbeteiligung als Führen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs galt. Dementsprechend hätte die Robert Bosch Stiftung GmbH die ihr aus der Beteiligung zufließende Dividende nicht steuerfrei als Einnahmen aus Vermögensverwaltung, sondern als steuerpflichtige Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb behandeln müssen. Die unternehmerische Führung für das Unternehmen wurde der neu gegründeten Robert Bosch Industriebeteiligung GmbH (heute Robert Bosch Industrietreuhand KG) übertragen. Die klare Trennung zwischen ökonomischen und philanthropischen Interessen des Hauses Bosch erlaubt es der Robert Bosch Stiftung GmbH heute, ihre Arbeit unabhängig von den unternehmerischen Zielsetzungen der Bosch Gruppe auszuüben.

2. Robert Bosch Stiftung GmbH

Die Robert Bosch Stiftung GmbH hält heute knapp 92 % des Kapitals der Robert Bosch GmbH, verfügt jedoch über keine Stimmrechte. Die Geschäftsanteile der Robert Bosch Stiftung GmbH werden von neun Personen gehalten, die diese Aufgabe treuhänderisch wahrnehmen und zugleich als Mitglieder des Kuratoriums der Robert Bosch Stiftung GmbH tätig sind. Der Kreis dieser Personen setzt sich nach dem Willen von Robert Bosch aus Mitgliedern der Familie, Unternehmern und Persönlichkeiten des öffentlichen Lebens zusammen. Diese sind verpflichtet, nach Ablauf ihrer Amtszeit aus dem Gesellschafterkreis auszuscheiden und die Geschäftsanteile auf einen von der Gesellschaft bestimmten Nachfolger gegen Zahlung eines festgelegten Erwerbspreises von 1.000,- € abzutreten.

Die Robert Bosch Stiftung GmbH ist als gemeinnützige Körperschaft im Sinne des § 51 AO anerkannt, die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verfolgt. Ihre satzungsmäßigen Zwecke sind die Förderung der Gesundheitspflege, der Wohlfahrtspflege, der Völkerverständigung, der Bildung und Erziehung, der Kunst und Kultur sowie der Geistes-, Sozial- und Naturwissen-

schaften. Diese Aufgaben erfüllt sie heute als operativ und fördernd tätige Stiftung mit rund 110 Mitarbeitern.

Die Robert Bosch Stiftung GmbH finanziert sich überwiegend aus Dividendenerträgen der Robert Bosch GmbH. So betragen die Dividendeneinnahmen der Robert Bosch Stiftung GmbH in den vergangenen Jahren 61,6 Mio. € (2007), 64,3 Mio. € (2008), 66,9 Mio. € (2009). Selbst als im Krisenjahr 2009 die Bosch Gruppe operativ einen Verlust von 1,214 Mrd. € erlitt, konnte eine Dividendenzahlung an die Stiftung durch die Auflösung von Rücklagen sichergestellt werden, so dass die Robert Bosch Stiftung GmbH ihren vielfältigen Aufgaben nachkommen konnte. Bei der Ausschüttungspolitik des Hauses Bosch wird auf Kontinuität großen Wert gelegt. Dies hat in den vergangenen Jahrzehnten zu einer kontinuierlichen Erhöhung der Dividendenzahlungen geführt.

Eine anteilige oder vollständige Veräußerung des Geschäftsanteils der Robert Bosch Stiftung GmbH an der Robert Bosch GmbH, die dazu führt, dass diese ihre Beteiligungsmehrheit verliert, bedarf nach der Satzung der Zustimmung der Gesellschafterversammlung. Die besondere Vinkulierung der Geschäftsanteile und die Trennung von Kapital und Stimmrecht dienen zudem dem weiteren Zweck, die von Robert Bosch hoch priorisierte Unabhängigkeit des Unternehmens zu sichern. Weder die Industrietreuhand KG noch die Robert Bosch Stiftung GmbH könnten ihre Unternehmensbeteiligung heute bei wirtschaftlicher Betrachtung isoliert veräußern. Kaum jemand wird eine stimmrechtslose und damit einflusslose Beteiligung erwerben wollen; ebenso wenig wird für Einfluss ohne Aussicht auf Return jemand etwas bezahlen wollen.

3. Robert Bosch Industrietreuhand KG

Die unternehmerische Führung der Bosch Gruppe liegt bei der Robert

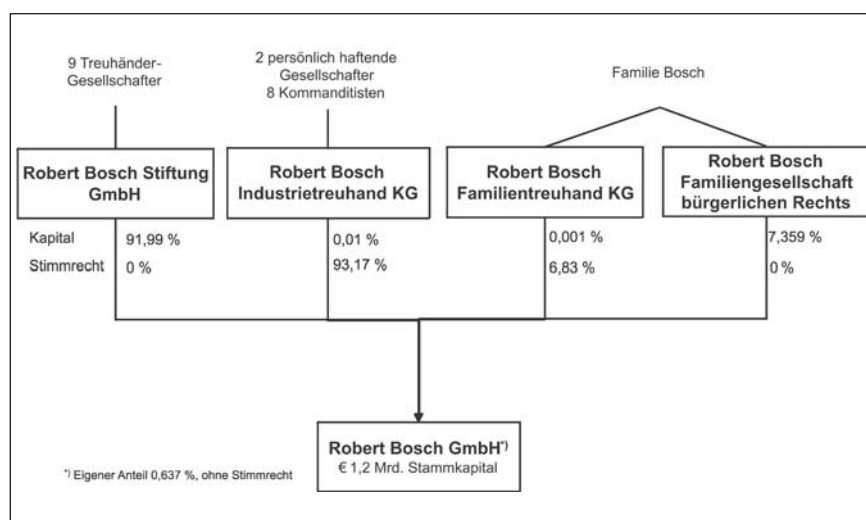


Abb. 2: Verfassung des Hauses Bosch

Bosch Industrietreuhand KG. Gesellschafter der Industrietreuhand sind zwei persönlich haftende Gesellschafter sowie acht Kommanditisten, die jeweils eine Einlage von 6.000,- € erbracht haben. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters entscheidet die Gesellschafterversammlung über einen möglichen Nachfolger durch Mehrheitsbeschluss. Einer der persönlich haftenden Gesellschafter ist zugleich Vorsitzender des Aufsichtsrates der Robert Bosch GmbH. Neben ihm sind vier weitere Gesellschafter der Industrietreuhand Mitglieder des paritätisch mitbestimmten Aufsichtsrates. Die Robert Bosch Industrietreuhand KG ist mit einem Geschäftsanteil von 120.000,- € nur in Höhe von 0,01 % am Stammkapital der Robert Bosch GmbH beteiligt. Sie verfügt jedoch gemäß Gesellschaftsvertrag der Robert Bosch GmbH über einen Stimmenanteil von 93,17 %.

4. Familie Bosch

Die Abkömmlinge von Robert Bosch erhielten in den Jahren 1962–1964 für den Verkauf ihrer Geschäftsanteile an die Vermögensverwaltung Bosch GmbH einen moderaten Kaufpreis, den diese zum größten Teil für die Gründung eigener Stiftungen verwendet haben. Die Familie Bosch ist heute über zwei Personengesellschaften mittelbar an der Robert Bosch GmbH beteiligt. Über diese beiden Personengesellschaften steht der Familie Bosch ein Kapitalanteil von 7,36 % und ein Stimmrecht von 6,83 % zu. Die Satzung der Robert Bosch GmbH sieht zugunsten der Familie eine Vorzugsdividende vor, die laufende Auszahlungen an die Stifterfamilie sicherstellen soll. Im Falle der Veräußerung von Geschäftsanteilen durch die Familie schreibt die Satzung Vorkaufsrechte zugunsten der Gesellschaft selbst und der Mitgesellschafter vor, sodass eine Weitergabe der Geschäftsanteile an familienfremde Dritte verhindert werden kann. Sowohl der Kaufpreis als auch eine mögliche Abfindungshöhe im Falle des Ausscheidens eines

Gesellschafters sind im Gesellschaftsvertrag abschließend definiert.

IV. Vorteile eines Doppelstiftungsmodells

Sowohl die gewöhnliche Stiftung bürgerlichen Rechts, etwa in Gestalt der Familienstiftung, als auch die steuerbegünstigte Stiftung bieten eine Reihe von Vorteilen, die sie zum Einsatz im Unternehmensverbund geeignet erscheinen lassen. Eine Verbindung der Vorteile beider Stiftungsarten kann über das Modell der Doppelstiftung erreicht werden.

1. Vorteile der Familienstiftung

Die wichtigsten Vorteile einer gewöhnlichen bürgerlich-rechtlichen, bzw. Familienstiftung sind:

- die deutlich eingeschränkte Fach- und (teilweise) Rechtsaufsicht durch die Stiftungsbehörden in zahlreichen Bundesländern;⁵
- die Möglichkeit, jeden gesetzlich zulässigen Zweck zu verfolgen;
- das Fehlen von Mitgliedern und Destinatären, die Ansprüche auf eine bestimmte Ausschüttung der Stiftung haben und Einfluss auf die Geschäftspolitik der Stiftung nehmen wollen;
- größtmögliche Flexibilität in der Versorgung von Angehörigen, aber auch in der Rücklagenpolitik bzw. Gewinnverwendung durch die Stiftung;
- keine Eingriffsmöglichkeiten der Finanzbehörden in die Verwaltung des Stiftungsvermögens sowie die Gewinnverwendung;
- die Übertragung von Betriebsvermögen auf eine Familienstiftung unterfällt grundsätzlich der Verschonung von Betriebsvermögen in §§ 13a, 13b ErbStG, wodurch unter bestimmten Voraussetzungen Betriebsvermögen schen-

5 Vgl. z.B. Art. 1 Abs. 3, Art. 10 Stiftungsgesetz Bayern; § 13 Abs. 3 Stiftungsgesetz Baden-Württemberg

kungs- und erbschaftsteuerfrei auf eine Familienstiftung übertragen werden kann (Fortführung sieben Jahre, Beibehalten der Ausgangslohnsumme von 700 %, etc.);⁶

- anders als etwa bei der Robert Bosch Industrietreuhand KG bedarf es keiner Regelung zur Weitergabe von Geschäftsanteilen ausscheidender Mitglieder.

2. Vorteile einer steuerbegünstigten Stiftung

Auch die steuerbegünstigte Stiftung weist eine Reihe von Vorteilen auf, die insbesondere in ihrer steuerlichen Privilegierung zu sehen sind:

- die Übertragung von Betriebs- und Privatvermögen auf die Stiftung ist ohne Anfall von Schenkungs- und Erbschaftsteuer möglich (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG);
- die Stiftung ist fast vollständig von Ertragsteuern befreit. Die Stiftung ist nicht verpflichtet, Körperschaft- oder Gewerbesteuer zu entrichten, es sei denn, diese unterhält einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (z.B. Beteiligung an einem Gewerbebetrieb in der Rechtsform einer KG);
- die Versorgung von Angehörigen ist mit einem Drittel der Erträge der Stiftung steuerlich unschädlich möglich;
- anders als bei einer gemeinnützigen GmbH – wie im Falle der Robert Bosch Stiftung GmbH – stellen sich keine Fragen der erbschaftsteuerlichen Bewertung und Weitergabe von Geschäftsanteilen einer steuerbefreiten GmbH.⁷

3. Nachteile beider Stiftungsarten

Zugleich können beide Stiftungsarten jedoch Nachteile mit sich bringen, die

6 Die Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG findet jedoch keine Anwendung

7 Vgl. hierzu Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 7 Rn. 27

Zweifel an der Geeignetheit einer Stiftung zur Führung eines Wirtschaftsunternehmens begründen.

So unterliegt etwa die Gründung einer gewöhnlichen bürgerlich-rechtlichen Stiftung einer konfiskatorischen Besteuerung von 30 % bis 50%, da für die Übertragung von Vermögen auf die Stiftung Schenkungs- oder Erbschaftsteuer nach der schlechtesten Steuerklasse III anfällt. Bei Familienstiftungen ist diese Steuerfolge durch Anwendung einer günstigeren Steuerklasse etwas gemindert. Abhängig vom Grad des Verwandtschaftsverhältnisses zwischen dem Stifter und den Destinatären kann hier die günstigste Steuerklasse I zur Anwendung kommen. Eine Familienstiftung unterliegt jedoch der alle 30 Jahre fällig werdenden Erbschaftsteuer. Gerade bei großen unternehmerischen Vermögen ist diese Steuerbelastung, die neben die laufende Besteuerung tritt, mitunter so erheblich, dass eine Fortführung der Familienstiftung bzw. des Familienunternehmens unmöglich gemacht wird. Deshalb wurden in der Vergangenheit oftmals Familienstiftungen kurz vor Erreichen ihres 30jährigen Geburtstages aufgelöst (so z.B. die Eckes-Familienstiftungen) oder in gemeinnützige Stiftungen umgewandelt.

Die erbschaftsteuerlichen Nachteile sind gegenwärtig bei unternehmensverbundenen Stiftungen durch das seit dem 01.01.2009 gültige Erbschaftsteuerrecht auf Grund der Begünstigung von Betriebsvermögen deutlich gemindert. Es besteht jedoch keinerlei Rechts- und Planungssicherheit, ob dies in den nächsten 30 Jahren so bleiben wird.

Probleme steuerlicher Art können aber auch bei steuerbefreiten, unternehmensverbundenen Stiftungen auftreten, insbesondere dann, wenn eine Unternehmensbeteiligung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

behandelt wird.⁸ Einkünfte einer steuerbefreiten Stiftung aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind stets steuerpflichtig. Die Beteiligung an einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kann dazu führen, dass eine steuerbegünstigte Stiftung als „in erster Linie eigenwirtschaftlich tätig“⁹ gilt, wodurch die Steuerbegünstigung der Stiftung insgesamt gefährdet wird. Beteiligungen an Personengesellschaften, z.B. einer KG oder einer GmbH & Co. KG, sind stets wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der steuerbefreiten Stiftung. Lediglich eine Beteiligung an einer rein vermögensverwaltenden, also nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft, bildet keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die Beteiligung einer steuerbefreiten Stiftung an einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH oder AG) fällt im Gegensatz dazu grundsätzlich in den Bereich der Vermögensverwaltung. Lediglich dann, wenn die Stiftung auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft in erheblichem Maße Einfluss nimmt, kann die Beteiligung zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb werden. Im Rahmen der Steuergestaltung ist es deshalb erforderlich, das Entstehen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu verhindern. So empfiehlt es sich z.B., Beteiligungen an Personengesellschaften in eine Holding-Kapitalgesellschaft einzubringen. Darüber hinaus sollte sichergestellt sein, dass eine steuerbefreite Stiftung keinen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Beteiligungsunternehmens nehmen kann und muss. Hierbei ist es jedoch unter Corporate-Governance-Gesichtspunkten keine Lösung, dass die steuerbefreite Stiftung auf direkte Eingriffe in die operative Geschäftsführung vollständig verzichtet. Hier können gefährliche Kontrolldefizite und Machtvakuen in der Steuerung eines Unternehmens auftreten. Um

⁸ Hierzu Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 7 Rn. 67 ff.; Lorz/Kirchdörfer, Unternehmensnachfolge, 2. Aufl. 2011, S. 149 ff.

⁹ § 55 Abs. 1 Satz 1 AO

dies zu verhindern, muss in der Holdinggesellschaft ein Aufsichtsrat mit umfassenden Kontroll- und Aufsichtsrechten etabliert werden. Deshalb sind häufig stiftungsverbundene Unternehmen in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft organisiert, bei der gesetzlich ein Aufsichtsrat vorgeschrieben ist. Gerade bei größeren Familienunternehmen genügt ein solches Aufsichtsratsorgan jedoch in der Regel nicht, um eine starke Gründerpersönlichkeit aus der Familie zu ersetzen, insbesondere dann nicht, wenn dieses Aufsichtsgremium der Arbeitnehmermitbestimmung unterliegt. Als Ausweg bietet sich gerade hier das Doppelstiftungsmodell an, in dem die unternehmerische Führung einer separaten, nicht steuerbefreiten und nicht mitbestimmten Körperschaft, wie z.B. einer Familienstiftung, übertragen wird.

V. Die Kritik am Doppelstiftungsmodell in der Fachliteratur

Gegen die Zulässigkeit des Doppelstiftungsmodells gab und gibt es immer wieder Kritik in der Fachliteratur.¹⁰ Die Kritik ist sowohl stiftungsrechtlicher als auch steuerlicher Art, vermag im Ergebnis jedoch nicht zu überzeugen.¹¹ Durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts aus dem Jahre 2002¹² wurde vom Gesetzgeber klargestellt, dass unternehmensverbundene Stiftungen grundsätzlich zulässig sind und keinen Missbrauch der Rechtsform Stiftung darstellen. Außerdem zeigt die Unternehmens-

¹⁰ Vgl. Rawert, ZEV 1999, S. 294 ff.; Reuter, in: Münchner Kommentar zum BGB, 5. Aufl. 2006 Rn. 88 ff., Rn. 98 f.; gegen die vorherrschende Auffassung; differenzierend: Hüttemann, ZHR 2003, S. 35, S. 61 f., S. 167

¹¹ Zur ganz vorherrschenden Meinung: Schnitger, ZEV 2001, S. 104, S. 105 f., Kirnberger/Werz, ErbStB 2004, S. 145, S. 147; Birnbaum/Lohbeck/Pöllath, FR 2007, S. 376, S. 378 f., Binz/Sorg, ZEV 2005, S. 520; Pöllath/Richter, in: Seifart/von Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 12 Rn. 201 ff., 224; Pauli, Zerb, 2010, S. 66, S. 70 f., Schiffer, ZEV 1999, S. 424, S. 425

¹² Vgl. zur Gesetzesbegründung BT-Drs. 14/8765, insbesondere S. 8 f.

verfassung des Hauses Bosch, dass entsprechende Gestaltungen auch ohne Einbindung einer BGB-Stiftung möglich sind. Steuerlich wird in einem Doppelstiftungsmodell vereinzelt ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO gesehen. Daneben wird die Beteiligung einer gemeinnützigen Organisation an einer Kapitalgesellschaft zum Teil als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingestuft. Diese Kritik ist nicht überzeugend. Die Spaltung von Stimmrechten und Kapitalanteilen ist eine zulässige gesellschaftsrechtliche Gestaltung, die in Form der stimmrechtslosen Vorzugsaktie im Aktienrecht sogar ausdrücklich gesetzlich verankert ist.¹³ Steuerlich liegt hierin schon deshalb kein Gestaltungsmissbrauch, weil dieser Gestaltung nicht vorwiegend steuerliche Motive zugrunde liegen. So haben sich etwa die Testamentsvollstrecker von Robert Bosch maßgeblich vom Motiv der klaren Trennung zwischen ökonomischen und philanthropischen Zielen leiten lassen. An einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wiederum fehlt es hier schon deshalb, weil eine stimmrechtslose Beteiligung keinen beherrschenden Einfluss auf die Unternehmensbeteiligung vermitteln kann. Die vom Bundesfinanzhof hierzu aufgestellten Regeln zum Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind hier nicht erfüllt.¹⁴ Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass die Kritik am Doppelstiftungsmodell vorwiegend rechtspolitischer Natur ist.

VI. Gestaltungsfragen in der Praxis

Bei der Ausgestaltung der zahlreichen Modifikationsmöglichkeiten eines Doppelstiftungsmodells sollten folgende Aspekte Berücksichtigung finden:

¹³ § 12 Abs. 1 Satz 2 AktG

¹⁴ Vgl. bereits BFH Urteil v. 30.06.1971, I R 57/70, BStBl. II 1971, S. 753, Anwendungserlass AO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1; a.A. Rawert, ZEV 1999, S. 294, S. 296

1. Die Versorgung der Stifterfamilie

Die Versorgung der Familie des Stifters ist in einem Doppelstiftungsmodell in unterschiedlicher Weise möglich. So wurde im Falle Bosch der Weg gewählt, dass die Familie mit ursprünglich 8 % direkt an der Robert Bosch GmbH beteiligt blieb und damit über ein eigenes, unmittelbares Gewinnbezugsrecht verfügt. Über Vorzugsdividenden, Mindestausschüttungsregeln oder Nießbrauchsgestaltungen kann sichergestellt werden, dass zur Versorgung der Familie ein gewisser Mindestbetrag zur Verfügung steht. So kann etwa nach vorherrschender Auffassung die Übertragung von Vermögen an eine steuerbegünstigte Stiftung mit einem Quotennießbrauch zugunsten der Stifterfamilie verbunden werden.¹⁵

Daneben erlaubt § 58 Nr. 5 AO, dass eine steuerbegünstigte Stiftung ein Drittel ihrer Erträge für die Unterstützung des Stifters und seiner Familie verwenden darf. Umstritten ist hier allerdings, wie die vom Steuerrecht geforderte „Angemessenheit“ des Unterhalts zu bemessen ist. Die Finanzverwaltung sieht hier eine gewisse absolute Grenze, die sich allerdings am subjektiven Lebensstandard des Zuwendungsempfängers orientieren soll.¹⁶ Teile der Finanzverwaltung versuchen allerdings mittlerweile einen deutlich restriktiveren, objektiven Maßstab anzuwenden.¹⁷ Für die Zukunft ist deshalb schwierig abschätzbar, ob und in welcher Höhe die Erträge einer steuerbegünstigten Stiftung für die Versorgung zu verwenden sind.

Demgegenüber kann eine Familienstiftung nach freier Entscheidung ihrer Organe ihre gesamten Erträge

¹⁵ BFH Urteil v. 21.01.1998, Rs. II R 16/95, BStBl. II 1998, S. 758, einschränkend Anwendungserlass AO, Nr. 12-14 zu § 55; zum Ganzen: Kirchhain, ZEV 2006, S. 534 ff.; Birnbaum/Lohbeck/Pöllath, FR 2007, S. 376, S. 379

¹⁶ Vgl. Anwendungserlass zur AO § 58 Nr. 5 Rn. 7

¹⁷ Vgl. OFD Magdeburg, Schreiben v. 18.05.2004, ErbStB 2004, S. 247, ablehnend Söffing/Thoma, ErbStB 2005, S. 212, S. 213

oder Teile hiervon zum Unterhalt der Stifterfamilie einsetzen. Hierbei empfiehlt es sich jedoch, den Familienmitgliedern keinen Rechtsanspruch auf die laufende Auszahlung von Stiftungsmitteln einzuräumen. Im Rahmen einer Geschäftsordnung sollten jedoch feste Regeln für die Auszahlung von Stiftungsmitteln festgelegt werden, sodass diese Entscheidung nicht vollständig in das (eventuell willkürliche) Ermessen der Stiftungsorgane gestellt ist.

2. Thesaurierungs- und Mindestausschüttungsquoten

Kritiker von Doppelstiftungsmodellen beklagen, dass die Unternehmensbeteiligung der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft zumeist „extrem bescheidene Einnahmen“ vermittelt.¹⁸ Dem ist zu widersprechen. In der Praxis und in der Wissenschaft ist anerkannt, dass es weder absolute noch prozentuale Untergrenzen für die Mindestausschüttung von Unternehmenserträgen bei stiftungsverbundenen Unternehmen gibt.¹⁹ Das für steuerbefreite Körperschaften geltende Gebot zeitnaher Mittelverwendung findet keine Anwendung für die Gewinnverwendung auf Ebene einer Beteiligungsgesellschaft. Typischerweise ist hier die Unternehmensbeteiligung der steuerlichen Vermögensverwaltung zuzuordnen. Da die gemeinnützige Körperschaft im Doppelstiftungsmodell aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen keinen Einfluss auf die Gewinnverwendung im Unternehmen hat, kann eine weitgehende Thesaurierungspolitik keinen negativen Einfluss auf die Steuerbegünstigung der gemeinnützigen Körperschaft haben. Die in der Praxis anzutreffenden Ausschüttungsquoten von 5 % bis 10 % sind – gemessen am Ergebnis der Unternehmensbeteiligung – deshalb als gemeinnüt-

¹⁸ Reuter, in: Münchner Kommentar zum BGB, 5. Aufl. 2006, vor § 80, Rn. 99

¹⁹ Vgl. Binz/Sorg, ZEV 2005, S. 520, S. 523

zigkeitsrechtlich unschädlich einzustufen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Stifter bei Errichtung entsprechende Vorgaben oder Auflagen erlassen hat. Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn der steuerbefreiten Körperschaft im Gesellschaftsvertrag der Beteiligungsgesellschaft höhere Ausschüttungsquoten zugesagt sind. Um eine nachhaltige Arbeit in der steuerbefreiten Körperschaft sicherzustellen, empfiehlt es sich, im Gesellschaftsvertrag der Beteiligungsgesellschaft zugunsten der steuerbefreiten Körperschaft eine jährliche Mindestausschüttungsquote von 5 % bis 10 % oder ein Gewinnvorrecht vorzusehen.

3. Erbschaftsteuerliche Folgefragen

Bei der Ausgestaltung heutiger Doppelstiftungsmodelle sind die Besonderheiten des zum 01.01.2009 in Kraft getretenen neuen Schenkungs- und Erbschaftsteuergesetzes zu beachten. Demnach sind Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nur dann als Betriebsvermögen steuerbegünstigt, wenn der Schenker oder Erblasser zu mehr als 25 % am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist.²⁰ Probleme können hierbei für Unternehmerfamilien auftreten, die mit einem geringeren Anteil beteiligt sind. Dieselben Probleme stellen sich bei Familienstiftungen im Zusammenhang mit der alle 30 Jahre fällig werdenden Erbersatzsteuer. Die Nichtanwendbarkeit der Betriebsvermögensverschönerung der §§ 13a, 13b ErbStG hat für diese Beteiligten drastische Konsequenzen, da die Verschönerungsabschlüsse von 85 % bzw. 100 % nicht zur Anwendung kommen und diese einer im Ergebnis konfiskatorischen Erbschaftsteuer

unterfallen können. Diese Steuerfolgen wurden vom Gesetzgeber dadurch abgemildert, dass diese Beteiligten ihre Gesellschaftsanteile mit anderen Gesellschaftern poolen können, sodass diese über zusammengerechnet mehr als 25 % der Anteile verfügen.²¹ Bei der Neugestaltung von Doppelstiftungsmodellen sollte deshalb der Abschluss solcher Poolvereinbarungen von vorneherein mit vorgesehen bzw. testamentarisch angeordnet werden. Beim Neuabschluss solcher Poolverträge ist gegenwärtig auf Grund der Rechtsunsicherheiten in Bezug auf die Auslegung der neuen steuerlichen Bestimmungen dringend die Einholung einer verbindlichen Auskunft beim zuständigen Finanzamt anzuraten. Die Beteiligung steuerbefreiter Körperschaften an solchen Poolverträgen verstößt unseres Erachtens grundsätzlich nicht gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Regelungen, erfordert jedoch in jedem Einzelfall vorab eine Abstimmung mit den Finanzbehörden.

4. Besetzung der Stiftungsorgane

Besondere Sorgfalt sollte bei der Besetzung der Organe aufgewandt werden. Diese entscheidet langfristig über den Erfolg sowohl der Stiftungsarbeit als auch des Beteiligungsunternehmens. Die Finanzverwaltung hält eine Personalunion zwischen einem Organ der gemeinnützigen Körperschaft und der Geschäftsführung des Beteiligungsunternehmens für steuererschädlich, da diese eine laufende Einflussnahme auf die Geschäftsführung des Beteiligungsunternehmens zur Folge hat.²² Umstritten ist, ob die Mehrheit der Organmitglieder personenidentisch sein muss, oder ob bereits die Personalunion einer Person

schadet.²³ Unseres Erachtens kann die Personalunion einer einzelnen Person keine laufende Einflussnahme auf die Geschäftsführung vermitteln. Es sollte jedoch in der Praxis vermieden werden, dass die gemeinnützige Körperschaft und das Beteiligungsunternehmen mehrheitlich über dieselben Organmitglieder verfügen.

5. Flexibilität unternehmensverbundener Stiftungsmodelle

Gegen Doppelstiftungsmodelle wird vereinzelt eingewandt, diese seien zu statisch und nicht ausreichend flexibel, um ein Unternehmen zu führen und schränken die volkswirtschaftlich erforderliche Kapitalmobilität zu sehr ein.²⁴ Dieser Einwand ist jedenfalls in dieser Pauschalität unzutreffend. Unbestritten ist, dass in jeglichen Stiftungsmodellen dem Veränderungsrisiko Rechnung zu tragen ist, das Unternehmen und Märkten inhärent ist. In der Ausgestaltung von Stiftungsverfassungen sollte deshalb darauf geachtet werden, dass den Grundsätzen der Corporate Governance auch auf Stiftungsebene Rechnung getragen wird. Änderungen der Stiftungssatzung zur Anpassung an geänderte rechtliche und wirtschaftliche Rahmenbedingungen sollten grundsätzlich zulässig sein, wenn auch mit hohen Hürden versehen werden (z.B. Zustimmung aller Stiftungsorgane und der Aufsichtsbehörde). Umgekehrt hat sich die Unabhängigkeit vieler Stiftungsunternehmen von den Wechselfällen der Kapitalmärkte in den vergangenen Jahrzehnten als Wettbewerbsvorteil erwiesen, wie die Entwicklung der Bosch Gruppe eindrücklich zeigt.

20 Vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden vom 25.06.2009, BStBl. I 2009, S. 713, S. 732 sowie vom 29.10.2010, ZEV 2010, S. 658; Bayerisches Landesamt für Steuern, Schreiben v. 11.08.2010, ZEV 2010, S. 659

21 Vgl. hierzu ausführlich Kögel/Layer in: Festschrift Hennerkes 2009, S. 65, S. 77 ff.

22 Einschränkend FG Köln, Urteil v. 15.07.2009 13K4468/05, EFG 2010, S. 350, S. 351 f.; dazu Müller-Thuns/Jehke, DStR 2010, S. 905, S. 909

23 Vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 7 Rn. 68

24 Vgl. dazu Hennerkes/Kögel in: Festschrift Cramer, 2001, S. 133, S. 145 f.; Schiffer/von Schubert DB 2000, S. 437, S. 439f.