

F. Rechnungslegung der Familienstiftung

I. Vorbemerkung

Zwar hat weder die Reform des Stiftungsrechts im BGB noch die nachfolgenden Anpassungen der Landesstiftungsgesetze zu grundlegenden Neuerungen in der Rechnungslegung von Stiftungen geführt. Dennoch wirkt sich die Stiftungsrechtsreform in Teilbereichen auf die Rechnungslegung von Stiftungen aus. So unterscheidet der Gesetzgeber seit der Reform des Stiftungsrechts in § 83b Abs.1 BGB erstmalig zwischen dem Grundstockvermögen und dem sonstigen Vermögen. Diese Unterscheidung wirkt sich auf die Rechnungslegung einer Stiftung aus. Eine weitere für die Rechnungslegungspraxis von Stiftungen relevante Änderung besteht in der erstmaligen bundeseinheitlichen Regelung von Struktur und Posten des Vermögens und des Eigenkapitals der Stiftung. Schließlich finden sich inhaltliche Neuerungen mit Auswirkungen auf die Rechnungslegung rund um das Stiftungsvermögen und dessen Erhaltung.

Andererseits wird auch weiterhin keine bestimmte Rechnungslegungsmethode vorgeschrieben. Mithin unterliegt eine Stiftung nicht zwingend einer Pflicht zur Bilanzierung. Dies gilt im Grundsatz auch nicht ab einer gewissen Größenordnung.

In Bezug auf die Rechnungslegung von Stiftungen, so auch Familienstiftungen, verweist nach der Vorstellung des Stiftungsgesetzgebers das BGB im Ausgangspunkt auf die rudimentären Vorschriften des Auftragsrechts. Eine nicht näher spezifizierte Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht wird daneben von den Landesstiftungsgesetze für erforderlich gehalten.²⁰²

II. Rechnungslegung nach Handelsrecht

1. Grundsätzliches

Handelsrechtlich sind die Rechnungslegungspflichten (§§ 238 ff. HGB) an die Kaufmannseigenschaft geknüpft. Da eine Familienstiftung nicht Kauf-

202 Vgl. Gies/Mehren, SB 2024, 83.

mann kraft Rechtsform ist, wird sie entweder durch die Eintragung in das Handelsregister (§ 2 HGB) oder das Betreiben eines Handelsgewerbes (§ 1 HGB) zum Kaufmann.

Darüber hinaus kann eine Familienstiftung eine Handelsregistereintragung beantragen. Wenn ihr Gewerbebetrieb oder ihr land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nicht schon nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, wirkt diese Handelsregistereintragung konstitutiv. Sie führt dazu, dass die Familienstiftung Handelsrecht anzuwenden hat. In der Praxis kommt dies nur höchst selten vor.²⁰³

Relevanz entfaltet die Verpflichtung zur handelsrechtlichen Rechnungslegung insbesondere auch für unternehmensverbundene Familienstiftungen. Betroffen ist die Unternehmensträgerstiftung, soweit diese (mindestens) ein Einzelunternehmen betreibt. Bei der (reinen) Unternehmensbeteiligungstiftung bzw. Beteiligungsträgerstiftung trifft die Verpflichtung zur handelsrechtlichen Rechnungslegung prinzipiell nur die Beteiligungsgesellschaften selbst. Die Familienstiftung wird im Normalfall nur vermögensverwaltend, nicht unternehmerisch tätig.²⁰⁴ Fungiert eine Familienstiftung als Beteiligungsträgerstiftung, kann sie allerdings zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verpflichtet sein, wenn sie als geschäftsleitende Holding selbst unternehmerisch tätig wird oder wenn der von ihr verwaltete Anteilsbesitz so umfangreich ist, dass seine Verwaltung einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.²⁰⁵

Umfangmäßig erstreckt sich die handelsrechtliche Rechnungslegungspflicht nur auf das Unternehmensvermögen der Stiftung. Das übrige nicht-kaufmännische Vermögen fällt nicht unter die handelsrechtliche Rechnungslegungspflicht. Dies betrifft insbesondere den Bereich der Vermögensverwaltung.

203 Vgl. Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Berndt Kap. B Rn. 26 ff.

204 Vgl. Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Berndt Kap. B Rn. 27.

205 Vgl. Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen, zitiert als IDW ERS HFA 5 n.F., Rn. 24 und 2.

2. Rechnungslegung nach Auffassung des IDW ERS HFA 5 n.F.

a) Überblick

Aufgrund der Stiftungsrechtsreform sind Änderungen betreffend die Rechnungslegung von Stiftungen notwendig geworden. Diese hat das Institut der Wirtschaftsprüfer zum Anlass genommen, die Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5) mit Stand 06.12.2013 zu überarbeiten. In dieser Stellungnahme hat das IDW²⁰⁶ schon vor vielen Jahren die rudimentären Vorschriften des Stiftungsrechts ausgelegt. Das IDW hat darin sowohl Hinweise für bilanzierende Stiftungen gegeben als auch für solche, die eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht in der Art einer „Jahresrechnung“ erstellen.

Die aufgrund der Stiftungsrechtsreform notwendig gewordene Überarbeitung der Stellungnahme des IDW aus dem Jahre 2013 wurde der Öffentlichkeit unter dem Datum des 13.12.2023 als modifizierter Entwurf zugänglich gemacht.

Dieser Entwurf sieht eine Anpassung der Eigenkapitalgliederung für bilanzierende Stiftungen vor. Dies betrifft im Vergleich zur Version aus 2013 im „Update 2023“ entwickelte Modifikationen insbesondere zur Struktur und zum Erhalt von Posten des Stiftungsvermögens sowie zu einzelnen Posten des Eigenkapitals der Stiftung. Ferner hat sich die Notwendigkeit gezeigt, in der Stellungnahme des IDW die Verweise auf bislang neu gefasste Landesstiftungsgesetze zu aktualisieren.

Klarstellende Anpassungen und Ergänzungen werden im Wesentlichen im Rahmen der „Bewertung“ erfolgen. Davon betroffen ist die Bewertung von unentgeltlich erworbenen, aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen.²⁰⁷ Der Entwurf der IDW-Stellungnahme weist darauf hin, dass die Anpassungen der Entwicklung in Praxis und Schrifttum entsprechen.

Stiftungen können sowohl steuerbegünstigt als auch nicht steuerbegünstigt sein. Die IDW-Stellungnahme positioniert sich zur Rechnungslegung unabhängig von der steuerlichen Qualifikation einer Stiftung. Protagonisten nicht steuerbegünstigter Stiftungen sind Familienstiftungen. Demgemäß fallen auch privatnützige Familienstiftungen unter den Anwendungsbereich des Entwurfs der IDW-Stellungnahme.

206 Vgl. IDW RS HFA 5 (2013).

207 Vgl. IDW ERS HFA 5 n.F., Rz. 50.

b) Grundpositionen des IDW

Zu einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht rät das IDW aufgrund der eingeschränkten Aussagekraft lediglich bei überschaubaren Verhältnissen. Folglich sprechen kaum Gründe dagegen, dass eine Stiftung mit einer überschaubaren Vermögensverwaltung und kurzfristigen Förderprojekten die Rechnungslegung einfach hält. Eine Bilanzierung hält auch das IDW in solchen einfachen Konstellationen nicht für erforderlich. Diesen Positionen des IDW ist – schon aufgrund der ureigenen Interessenlage einer Stiftung – zuzustimmen. Demzufolge überrascht es nicht, dass nach den Vorstellungen des IDW bei abnutzbarem Anlagevermögen – exemplarisch genannt werden Immobilien, eigenem Personal oder unregelmäßigen Projektverläufen bilanziert werden sollte.

c) Prüfung der Rechnungslegung

Die Prüfung der Rechnungslegung kann sowohl durch die Stiftungsaufsichtsbehörde als auch durch einen Wirtschaftsprüfer erfolgen. Im Schrifttum²⁰⁸ wird zutreffend darauf hingewiesen, dass die Überprüfung der Rechnungslegung sowohl durch die Stiftungsaufsichtsbehörde als auch durch Angehörige des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer in den einzelnen Landesstiftungsgesetzen im Rahmen der Stiftungsrechtsreform deutlich an Bedeutung gewonnen hat. Eine Prüfung durch vergleichbare Stellen, zum Beispiel andere vermögenssorgende und sachverständige Berufsgruppen wie etwa Steuerberater sollte ebenso dann möglich sein, wenn die Prüfung durch Wirtschaftsprüfer aufgrund normativer Vorgaben nicht als absolute Vorbehaltsaufgabe ausgestaltet ist.

d) Prüfung der Vermögens- und Kapitalerhaltung nach neuem Stiftungsrecht

Neben der Prüfung der Rechnungslegung im Allgemeinen dürfte zukünftig dem Komplex der Überprüfung der Vermögens- bzw. Kapitalerhaltung durch Behörden und Wirtschaftsprüfer in der stiftungsrechtlichen Praxis mit den neuen Regelungen des Stiftungsrechts im BGB und den Landes-

208 Vgl. Gies/Mehren, SB 2024, 83.

stiftungsgesetzen eine noch größere Bedeutung als bisher zukommen. In der Literatur²⁰⁹ findet sich dazu der zutreffende Hinweis, dass die zur fortlaufenden Kontrolle des Vermögens- bzw. Kapitalerhaltungskonzepts benötigten zusätzlichen Informationen entweder im Anhang des Jahresabschlusses oder in einer Nebenrechnung aufbereitet und nachgehalten werden müssen. Der Grund hierfür ist darin zu sehen, dass die Rechnungslegungspflichten von Stiftungen nicht mit der Pflicht zur Erhaltung des Grundstockvermögens abgestimmt sind. Erst auf der Basis dieser zusätzlichen Informationen kann es den Stiftungsorganen ermöglicht werden, jährlich zu überprüfen, welche Maßnahmen bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens und der Geschäftsführung der Stiftung notwendig sind, um dem Gebot der nachhaltigen Erfüllung der Stiftungszwecke entsprechen zu können.

III. Rechnungslegung nach Landesstiftungsgesetzen

Prinzipiell sehen die Landesstiftungsgesetze vor, dass Stiftungen – so auch privatnützige Familienstiftungen – zum Zwecke der Selbst- wie der Fremdinformation Rechnung zu legen haben. Exemplarisch werden nachfolgend kurz die einschlägigen Rechnungslegungsnormen des Bayerischen Stiftungsgesetzes (BayStG) sowie des Stiftungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (StiftG NRW) diskutiert. Art. 16 BayStG ist überschrieben mit „Verpflichtung zur Rechnungslegung und -prüfung“. Diese Norm verpflichtet Stiftungen zu einer ordnungsgemäßen Buchführung. Die Buchführungsart können die Stiftungen im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen selbst wählen.

Gemäß § 7 StiftG NRW ist der Stiftungsvorstand verpflichtet, der Stiftungsbehörde innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung der Stiftungszwecke vorzulegen. Die steuerliche Relevanz dieser Bestimmungen liegt in der Reichweite des § 140 AO. Diese Vorschrift erstreckt Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen auch auf die Besteuerung. Unerheblich ist dabei, ob es sich bei den anderen Gesetzen um Bundes- oder Landesgesetze handelt.²¹⁰ Demzufolge entfaltet die Rechnungslegungspflicht nach

209 Vgl. Hüttemann/Schauhoff, DB 2023, 2523.

210 Vgl. Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 140 Rz. 6.

den Landesstiftungsgesetzen auch Relevanz für die steuerliche Rechnungslegung.

Hinzuweisen ist schließlich darauf, dass nach den Statuten zahlreicher privatnütziger Familienstiftungen der Stiftungsvorstand in Anlehnung an die §§ 264 ff. HGB einen Jahresabschluss zu erstellen hat. Häufig hat dies innerhalb der dort niedergelegten Dreimonatsfrist zu erfolgen. Auch die freiwillige Prüfung durch Wirtschaftsprüfer ist im Kontext privatnütziger Familienstiftungen im Regelfall den gesetzlichen Bestimmungen der Vorschriften zur Prüfung von Kapitalgesellschaften nachempfunden.

IV. Rechnungslegung von ausländischen Familienstiftungen im Inland

1. Handelsrecht

Die ausländische Familienstiftung im Sinne von § 15 Abs. 1 AStG zeichnet sich dadurch aus, dass sich sowohl ihr Sitz als auch ihre Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs des Außensteuergesetzes, also der Bundesrepublik Deutschland, befinden. Demzufolge kann sie per se nicht einer wie auch immer gearteten öffentlich-rechtlichen Rechnungslegungspflicht im Inland unterliegen.

Unterhält eine Stiftung ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 Abs. 1 HGB, welches „nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb“ erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB), besteht für die Stiftung als „Kaufmann“ i.S.d. HGB handelsrechtlich, unabhängig von den Vorgaben nach BGB und Landesstiftungsgesetz, eine Verpflichtung zur Buchführung und Aufstellung eines kaufmännischen Jahresabschlusses (§§ 238, 242 HGB). Auch eine Stiftung mit ausländischem Sitz und Geschäftsleitungsort und damit auch eine ausländische Familienstiftung kann Kaufmann i.S.d. HGB sein, wenn sie den nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb im Inland betreibt. Häufig wird die Einbringung eines im Inland betriebenen Einzelunternehmens in eine ausländische Familienstiftung vorausgegangen sein.

Beispiel: Einzelunternehmer E betreibt im Inland ein Einzelunternehmen. E errichtet im Ausland nach den Gründungsmodalitäten des ausländischen Rechts eine Familienstiftung. Im Stiftungsgeschäft hat sich E verpflichtet, der Familienstiftung das Einzelunternehmen zu übertragen. Die ausländische Familienstiftung wird durch die Fortführung des kaufmännischen Einzelunternehmens im Inland zum Kaufmann i.S.d. HGB.

Die Kaufmannseigenschaft zieht nach § 238 HGB die Buchführungspflicht der ausländischen Familienstiftung bezüglich des von ihr betriebenen Unternehmens nach sich. Im Schrifttum²¹¹ wird die Auffassung vertreten, dass die Schwellenwerte des § 241a HGB, also die nachhaltige Überschreitung von jährlichen Umsatzerlösen in Höhe von 800.000 Euro und eines Jahresüberschusses von 80.000 Euro, auch im Bereich von Stiftungen Anwendung finden soll. Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Zum einen spricht der Wortlaut des § 241a HGB gegen ein solches Verständnis. Denn er bezieht sich ausdrücklich auf Einzelkaufleute, nicht hingegen auf Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften.²¹² Einzelkaufleute sind natürliche Personen, wenn sie ein Handelsgewerbe betreiben, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Ferner spricht die beschränkte Haftung unternehmenstragender Stiftungen ebenso wie ihr Charakter als juristische Person für eine Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften, für die die Schwellenwerte ebenfalls nicht gelten.

Beispiel: Einzelunternehmer E überträgt der von ihm errichteten ausländischen Familienstiftung ein bislang von ihm betriebenes Einzelunternehmen. Das Einzelunternehmen hat nachhaltig die Schwellenwerte des § 241a HGB unterschritten. Daher bestand keine Verpflichtung zur kaufmännischen Abschlusserstellung. Nach Einbringung des Einzelunternehmens in die ausländische Familienstiftung ist die Anwendbarkeit des § 241a HGB nicht mehr gegeben. Deshalb ist die ausländische Familienstiftung unmittelbar nach Einbringung des inländischen Einzelunternehmens zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet.

Ebenso kommt eine ausländische Familienstiftung als Beteiligungsträgerstiftung in Betracht, wenn sie Anteile an einer Personengesellschaft oder an einer Kapitalgesellschaft hält. Hat eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft ihren Satzungssitz im Inland und werden Anteile an

211 Vgl. Gies/Mehren, SB 2024, 83.

212 Vgl. Störk/Lawall, in Beck'scher Bilanz-Kommentar, Tz. 2; ebenso Ballwieser, in Münchener Kommentar zum HGB, HGB § 241a, Tz. 2.

einer solchen Gesellschaft von einer ausländischen Familienstiftung als Unternehmensbeteiligungsstiftung gehalten, so wird die ausländische Familienstiftung allein aufgrund dieses Umstandes noch nicht zum Kaufmann i.S.d. HGB. In derartigen Konstellationen ist eine ausländische Familienstiftung prinzipiell nicht zur Rechnungslegung nach HGB verpflichtet.

2. Steuerrecht

Eine genuine Rechnungslegungspflicht der ausländischen Familienstiftung im Inland für steuerrechtliche Zwecke besteht nicht. Allerdings können sich Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten für deutsche Steuerrechtszwecke ergeben, die im Inland ansässige – unbeschränkt steuerpflichtige – Destinatäre betreffen. Derartige Verpflichtungen können sich aus § 18 Abs. 4 AStG ergeben. Nach dieser Bestimmung gelten die vorstehenden Absätze 1–3 für Einkünfte und Vermögen i.S.d. § 15 entsprechend. Dies bedeutet, dass unbeschränkt steuerpflichtige Destinatäre zum Zweck ihrer Einkünfteermittlung eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abzugeben haben.

Die konkretisierten, der Vorstellung der Finanzverwaltung entsprechenden Erklärungs- und Anzeigepflichten ergeben sich aus dem AEASTG.²¹³ Danach hat jeder unbeschränkt steuerpflichtige Stifter, sonst jede unbeschränkt steuerpflichtige bezugs- oder anfallsberechtigte Person eine Erklärung zur gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. Diese Pflicht leitet sich aus dem Verweis des § 18 Abs. 4 AStG auf § 18 Abs. 3 Satz 1 AStG ab.

Wird die unionsrechtliche Rettungsklausel nach § 15 Abs. 6 AStG geltend gemacht, gewährt die Finanzverwaltung eine Erleichterung. Danach ist abweichend von § 18 Abs. 3 Satz 1 AStG nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck nur die Geltendmachung des § 15 Abs. 6 AStG anzuzeigen.²¹⁴

In den Fällen nachgeschalteter Zwischengesellschaften bzw. „einer anderen ausländischen Stiftung“, die der ausländischen Familienstiftung nachgeschaltet ist, treffen Stifter und/oder Destinatäre weitere umfangreiche Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten. Insbesondere sind die erforderlichen Angaben im Rahmen der Feststellungserklärung für die ausländische

213 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 979 ff.

214 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 986.

Familienstiftung im Sinne nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu machen.²¹⁵

²¹⁵ Vgl. AEASTG 2023, Tz. 986.

