

G. Laufende Ertragsbesteuerung der Familienstiftung

I. Formalien

1. Inländische Familienstiftung

a) Anzeigepflichten

Nach § 137 Abs. 1 AO haben steuerpflichtige natürliche Personen dem zuständigen FA die Umstände anzuzeigen, die für die steuerliche Erfassung von Bedeutung sind.²¹⁶ Als anzeigepflichtig werden vom Gesetz insbesondere die Gründung sowie der Erwerb der Rechtsfähigkeit angesehen. Mit Bezug zu einer privatnützigen Familienstiftung ist die Gründung einer Kapitalgesellschaft dem Stiftungsgeschäft vergleichbar. Der Erwerb der Rechtsfähigkeit einer Stiftung erfolgt durch den Bescheid der Stiftungsbehörde. Somit kann die Verpflichtung abgeleitet werden, dass der erste Stiftungsvorstand nach der Fristbestimmung des § 137 Abs. 2 AO die zuständige Finanzbehörde innerhalb eines Monats seit dem meldepflichtigen Ereignis des Erwerbs der Rechtsfähigkeit der privatnützigen Familienstiftung in Kenntnis zu setzen hat. Wurden beispielsweise mit dem Stiftungsgeschäft Grundstücke in die privatnützige Familienstiftung eingebracht, ergibt sich daraus zusätzlich eine potenzielle Steuerpflicht für Realsteuern. Folglich besteht daneben die Anzeigepflicht gegenüber der Belegenheitsgemeinde.²¹⁷

b) Steuererklärungspflichten

Aus der Perspektive der Tax Compliance ist von Belang, wer für die steuerlichen Erklärungspflichten einer privatnützigen Familienstiftung als juristischer Person Sorge zu tragen hat. Nach § 34 Abs. 1 S. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen, somit auch von einer privatnützigen Familienstiftung, deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Nach § 149 AO bestimmen die (Einzel-)Steuergesetze, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. Im Hinblick auf die Steuererklärungspflicht einer privatnüt-

216 Zu Anzeigepflichten bei ausländischen Familienstiftungen vgl. Kraft, Ubg 2016, 613.

217 Vgl. Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 137 Rz. 1.

zigen Familienstiftung als juristischer Person ist auf § 31 KStG Bezug zu nehmen, der wiederum auf Vorschriften des EStG (§§ 25 ff. EStG) verweist. Danach obliegt die Steuererklärungspflicht dem Stiftungsvorstand als vertretungsberechtigtem Organ der privatnützigen Familienstiftung.

2. Ausländische Familienstiftung

Die Errichtung einer ausländischen Familienstiftung muss weder vom unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter noch von den unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatären angezeigt werden. Eine entsprechende Rechtsnorm findet sich nicht, insbesondere statuiert die Vorschrift des § 138 Abs. 2 AO keine entsprechende Pflicht, da sie die Errichtung von ausländischen Familienstiftungen nicht umschließt. Eine Anzeigepflicht nach § 137 AO besteht seitens der ausländischen Familienstiftung nur dann, wenn sie beschränkt steuerpflichtige inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG erzielt. Denn diese Bestimmung gilt auch für beschränkt Steuerpflichtige.²¹⁸

II. Materielle Besteuerungsstrukturen

1. Inländische Familienstiftung

a) Sphären der Einkünfteermittlung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftungen

Im Gegensatz zu den weiter oben erörterten handelsrechtlichen Rechnungslegungspflichten für die Rechtsform der Stiftung sind keine expliziten steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften normiert, ebenso nicht für Familienstiftungen. Vielmehr finden sich anzuwendende Vorschriften an den unterschiedlichsten Stellen der Steuergesetze und in den dazugehörigen Richtlinien der Finanzverwaltung. Die steuerliche Rechnungslegung sowie die steuerliche Einkünfteermittlung der Familienstiftung lässt sich in verschiedene unternehmerische und nicht unternehmerische Steuersphären unterteilen, die indessen den Gesetzen nicht direkt zu entnehmen sind.²¹⁹ In Abhängigkeit davon, in welcher dieser Steuersphären die Familienstif-

218 Vgl. Schmieszek in: Gosch, AO/FGO-Kommentar, § 137 AO Rz. 5.

219 Vgl. Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Nordhoff Kap. C Rn. 1.

tung ihre Einkünfte erzielt und um welche Einkunftsart es sich handelt, kommen für die Familienstiftung sowohl abgeleitete als auch originäre steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in Betracht. Die Ermittlung relevanter Bemessungsgrundlagen sowie Besteuerungsgrundlagen nach körperschaft-, einkommen- und gewerbsteuerlichen Vorschriften kann logisch bei der Familienstiftung erst nach der Klassifizierung in den verschiedenen Steuersphären erfolgen. Nach den Normen des Körperschaftsteuerrechts, des Einkommensteuerrechts sowie des Gewerbesteuerrechts bestimmt sich dann, ob und inwieweit das sich daraus berechnete Jahresergebnis für die Besteuerung maßgebend ist.

Während handelsrechtlich zwischen dem unternehmerischen und dem übrigen Bereich einer Stiftung unterschieden wird und unternehmerisch in diesem Sinne den Gewerbebetrieb i.S.d. kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetriebs einer Stiftung meint, stellt sich die steuerliche Situation in Bezug auf die Ermittlung der Einkünfte modifiziert dar.²²⁰ Bei privatnützigen Familienstiftungen wird auch aus steuerlicher Sicht ebenfalls von zwei Sphären ausgegangen, allerdings werden diesen funktional verschiedene Aufgaben zugewiesen. Nach dieser Logik existieren bei privatnützigen Familienstiftungen eine Sphäre des Bereichs der Einkünfteerzielung und eine andere Sphäre des privaten Bereichs zur Verwirklichung des Satzungszwecks. Diese Sphäre des privaten Bereichs zur Verwirklichung des Satzungszwecks umfasst bei nicht steuerbegünstigten Stiftungen grundsätzlich die Kapitaleinzahlungen in das Vermögen sowie die Auszahlungen an die Destinatäre.

Weiter aufgeschlüsselt lassen sich bei privatnützigen Familienstiftungen im Bereich der Sphäre der Einkünfteerzielung noch weitere Differenzierungen vornehmen, die einerseits den Bereich der Gewinneinkünfte, andererseits den Bereich der Überschusseinkünfte umfasst. Da die Familienstiftung denklogisch sechs verschiedene Einkunftsarten erzielen kann, ist diese Differenzierung für praktische Zwecke der Einkünfteermittlung angezeigt. Der steuerlich nicht relevante Bereich kann ebenfalls weiter aufgeschlüsselt werden. Dies betrifft – wie ausgeführt – die Ebene der Kapitaltransfers zwischen Stifter und Stiftung bzw. zwischen Stiftung und Destinatär. Eine weitere – steuerlich irrelevante – Sphäre kann hinzugedacht werden, nämlich die Sphäre, in der die Wirtschaftsgüter angesiedelt sind, die keiner Einkünfteerzielung dienen, gleichwohl im Vermögen der Familienstiftung

220 Vgl. Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Nordhoff Kap. C Rn. 1.

vorhanden sind. Dementsprechend können Familienstiftungen auch Tätigkeiten entfalten, die keiner Einkunftsart zuzurechnen ist.²²¹ Demzufolge können sie eine nichtsteuerliche Sphäre unterhalten. Das ist insbesondere der Fall für eine Tätigkeit, die die Voraussetzungen einer „Liebhaberei“ erfüllen. Aber diese keiner Einkunftsart zurechenbare Sphäre ist nicht auf die „Liebhaberei“ begrenzt. In Situationen dieser Art stellt sich bei Familienstiftungen die Frage der Abgrenzung des steuerpflichtigen von dem nicht steuerbaren Bereich.

Für Familienstiftungen hat der BFH zwar nicht explizit entschieden, dass sie eine nichtsteuerliche Sphäre haben können. Allerdings findet sich für Vereine und beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften eine ständige Rechtsprechung des BFH²²², die belegt, dass diese eine nichtsteuerliche Sphäre haben können. Gründe, weshalb diese Rechtsprechungsgrundsätze nicht auf Familienstiftungen übertragbar sein sollte, sind nicht ersichtlich.²²³ Demzufolge gelten für Familienstiftungen als Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG entsprechende Grundsätze.

Somit lässt sich in weiterer Aufgliederung der im Schrifttum entwickelten beiden Sphären die folgende Klassifizierung der Einkünfteermittlung einer privatnützigen Familienstiftung entwickeln:

- Die steuerlich relevante Sphäre der Einkünfteermittlung betreffend Gewinneinkunftsarten
- Die steuerlich relevante Sphäre der Einkünfteermittlung betreffend Überschusseinkunftsarten
- Die Sphäre des privaten Bereichs zur Verwirklichung des Satzungszwecks, die zu steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen und nicht steuerbaren Erträgen
- Die steuerlich irrelevante Sphäre des privaten Bereichs zur Abbildung von steuerlich nicht relevantem Vermögen im Eigentum der Stiftung

Ad (1) und (2)

Die steuerlich relevante Sphäre in Gewinn- und Überschusseinkunftsarten unterscheidende Sphäre der Einkünfteermittlung ähnelt der Denklogik der Ertragsbesteuerung natürlicher Personen.

221 Vgl. Drüen in: Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 56.

222 Vgl. BFH v. 07.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 703, Rz. 22; BFH v. 12.06.2013 – I R 109–III/10, BStBl. II 2013, 1024 Rz. 14; BFH v. 15.01.2015 – I R 48/13, BStBl. II 2015, 713.

223 Vgl. Drüen in: Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 56.

Beispiel: Stifter S hat die unbeschränkt steuerpflichtige S-Familienstiftung mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einem Mitunternehmeranteil, einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung i.S.d. § 17 EStG, einer Mietimmobilie sowie einem Depot aus festverzinslichen Wertpapieren und Aktien dotiert.

Die S-Familienstiftung erzielt mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Einkünfte aus der Einkunftsart „Land- und Forstwirtschaft“ nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 13 EStG. Diese Einkünfte unterliegen nicht der Gewerbesteuer.

Aus dem Mitunternehmeranteil erzielt die S-Familienstiftung gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 15 EStG, eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung wird durch die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG vermieden.

Etwaige Dividenden aus der Kapitalgesellschaftsbeteiligung i.S.d. § 17 EStG werden nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 EStG besteuert, etwaige Gewinne aus der Anteilsveräußerung nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 17 EStG.

Zinserträge und Dividenden aus dem Depot werden nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 EStG besteuert.

Einkünfte aus der vermieteten Immobilie werden körperschaftsteuerlich bei der S-Familienstiftung von § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 21 EStG erfasst.

Ad (3)

Die Sphäre des privaten Bereichs zur Verwirklichung des Satzungszwecks ähnelt in der Besteuerungslogik der steuerlichen Abbildung der Kapitaltransfers zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bei Kapitalgesellschaften. Diese basiert prinzipiell auf der Einsicht, dass sich im Bereich des Transfers von Kapitalzuführung und Kapitalrückzahlung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter kein ertragsteuerlich relevanter Vorgang ereignet. Dies gilt im kapitalgesellschaftlichen Kontext sowohl für offene wie verdeckte Einlagen und Auskehrungen. Allerdings ist in diesem Zusammenhang die Thematik der Berechtigung zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos ausführlich zu diskutieren (vgl. Gliederungspunkt H.).

Ad (4)

Die steuerlich irrelevante Sphäre des privaten Bereichs zur Abbildung von steuerlich nicht relevantem Vermögen im Eigentum der Stiftung betrifft solche Wirtschaftsgüter, die der Stiftung zivilrechtlich zuzuordnen sind, die ertragsteuerlich indessen nicht zur Einkünfterzielung eingesetzt werden.

Beispiel: Stifter S, ehemals passionierter Jäger, hat die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige S-Familienstiftung mit seiner Jagdflintensammlung dotiert. Besuchern führt der Stiftungsvorstand gelegentlich diese Sammlung vor. Einkünfte werden damit nicht erzielt.

b) Grundstrukturen der Besteuerung

Rechtsfähige Familienstiftungen, die Sitz und/oder Geschäftsleitung im Inland haben, unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach dem sog. Welteinkommensprinzip. Privatnützige Stiftungen, so auch Familienstiftungen, stehen hinsichtlich der Ertragsbesteuerung zwischen Kapitalgesellschaften und natürlichen Personen. Da für privatnützige Familienstiftungen § 8 Abs. 2 KStG nicht gilt, können sie Einkünfte aus sechs Einkunftsarten haben. Die bei natürlichen Personen vorkommende Einkunftsarten des § 19 EStG, die Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, sind bei inkorporierten Personen deshalb nicht denkbar, weil sie durch eine natürliche Person höchstpersönlich geleistet werden müssen. Dies entspricht der Auffassung der Finanzverwaltung, die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG grundsätzlich als potenziell mögliche Bezieher sämtlicher Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG ansieht.²²⁴

c) Praktische Fragen der Einkünfteermittlung der Familienstiftung

In der Besteuerungswirklichkeit können Schwierigkeiten auftreten, weil im Normalfall für die sechs Einkunftsarten einer Stiftung unterschiedliche Arten der Einkünfteermittlung Anwendung finden können. Dies hängt damit zusammen, dass die inkorporierte Familienstiftung ertragsteuerlich dem Besteuerungsmodell natürlicher Personen folgt und diesem der dualistische Begriff der Einkünfte zugrunde liegt. Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb sowie aus selbstständiger Arbeit gelangt bei der Familienstiftung der Gewinn als Besteuerungsgrundlage zur Anwendung. Sie erzielt insoweit Gewinneinkünfte, § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 4 ff. EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG. Bei den nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 i.V.m. §§ 8 ff. EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG zu ermittelnden Überschusseinkünften

²²⁴ Vgl. KStR 2022 R 8.1 Abs. 2.

künften sind für die Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte, die Kapitalvermögenseinkünfte sowie die sonstigen Einkünfte jeweils der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten der Besteuerung zugrunde zu legen. Die Schwierigkeit entsteht nun, weil das Körperschaftsteuergesetz (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG) auf das Einkommensteuergesetz verweist, aber das Ergebnis der nach stiftungs- oder handelsrechtlichen Grundsätzen erstellten Jahresrechnung nicht durchgängig für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen relevant ist. Entsprechendes gilt für die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen nach dem Gewerbesteuergesetz (§ 7 S. 1 GewStG).

Erwirtschaftet die Familienstiftung Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte, sind in Abhängigkeit von der Art der tatsächlichen Organisation der Buchführung die Vorschriften für steuerliche Zwecke jeweils zwingend anzuwenden.²²⁵ Folglich muss ein entsprechend den stiftungs- oder handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelter Gewinn in einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten umgerechnet werden, soweit dieser körperschaftsteuerpflichtige Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte, Kapitalvermögenseinkünfte oder sonstige Einkünfte enthält. Erwirtschaftet die Familienstiftung Gewinneinkünfte, reicht andererseits eine Überschussrechnung für die steuerliche Gewinnermittlung nicht aus, wenn die Stiftung freiwillig nach handelsrechtlichen Grundsätzen Bücher führt und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus Selbstständigkeit erzielt.

Für gewerbliche Betriebe (§ 5 Abs. 1 EStG) der Familienstiftung ist ein auf dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des Handelsrechts aufbauender Betriebsvermögensvergleich durchzuführen. Dieser führt dann zu einer derivativen Steuerbilanz. Anwendung findet diese Regelung für den Teilbereich der Familienstiftung, mit welchem sie als Kaufmann qualifiziert oder weil die Stiftung freiwillig entsprechende Bücher führt, vgl. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG. Ferner kommt ein rein steuerlicher Betriebsvermögensvergleich im Sinne einer originären Steuerbilanz in Betracht. Dieser findet auf der Grundlage des § 4 Abs. 1 EStG Anwendung für Familienstiftungen, die sich als Land- und Forstwirte oder als Selbstständige betätigen. Voraussetzung ist insoweit einerseits, dass eine Familienstiftung in diesen Bereichen tätig ist und für diese freiwillig Bücher führt. Andererseits kann die Familienstiftung für gewerbliche sowie für land- und forstwirtschaftliche Betriebe zur originären steuerlichen Buchführung verpflichtet sein. Bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften kommt schließlich auch der Ansatz von

225 Vgl. Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Nordhoff Kap. C Rn. 15.

Durchschnittswerten nach § 13 a EStG in Betracht. Dies gilt für den Betrieb der Familienstiftung, für den sie nicht buchführungspflichtig ist und den Gewinn auch nicht freiwillig durch Bilanzierung oder Überschussrechnung ermittelt.

Schließlich besteht die Möglichkeit einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für eine Familienstiftung (sog. „vier drei-Rechnung“), wenn die Stiftung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus Selbstständigkeit erzielt und nicht bereits unter die drei vorgenannten Gewinnermittlungsarten (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1, § 13a EStG) fällt, insbesondere, wenn die Größenmerkmale des § 141 AO nicht erfüllt sind.

Der steuerlichen Buchführungspraxis betreffend Familienstiftungen wäre daher zu empfehlen, die Organisation der Buchführung auf die Trennung zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten hin zu gestalten.

d) Vermögenszurechnungsänderungen

Für Familienstiftungen gelten die allgemeinen Regeln für die Ermittlung der Einkünfte. Sie können neben Gewinneinkunftsarten auch Überschusseinkunftsarten haben. Daher besteht etwa im Gegensatz zur Situation bei Kapitalgesellschaften das Problem, dass hinsichtlich der steuerlichen Zuordnung von Wirtschaftsgütern ein Wechsel von den Gewinneinkunftsarten zu den Überschusseinkunftsarten und umgekehrt möglich ist. Die Rechtsfolgen bestimmten sich in solchen Fällen nach den ertragsteuerlichen Grundregeln über Einlagen und Entnahmen. Mit anderen Worten verfügt eine Familienstiftung – wiederum im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften – über steuerliches Betriebsvermögen und über steuerliches Privatvermögen. Damit ist ein Wechsel von Wirtschaftsgütern im Wege der Einlage bzw. der Entnahme von einer zur anderen Vermögensart möglich.

Beispiel: Die privatnützige LuF-Familienstiftung ist Trägerin eines land- und forstwirtschaftlichen Weinbaubetriebs. Daneben ist sie Eigentümerin einer Sammlung historischer Traktoren, die sie unentgeltlich an Gemeindefesten der Öffentlichkeit zur Besichtigung zur Verfügung stellt. Die LuF-Familienstiftung widmet einen betagten Weinbergsschlepper aus dem Weinbaubetrieb um und ordnet ihn der Traktorensammlung zu.

Ertragsteuerlich liegt eine Entnahme vor, § 4 Abs. 1 S. 2 EStG. Diese ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten, etwaige stille Reserven sind aufzulösen und der Besteuerung zu unterwerfen.

Auch die Bestimmungen der § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG, die die Übertragung sowie die Überführung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen bzw. von Einzelwirtschaftsgütern regeln, finden im Kontext der Körperschaftbesteuerung von Familienstiftungen Anwendung, soweit eine Überführung oder Übertragung zwischen Betriebsvermögen erfolgt.

2. Ausländische Familienstiftung

Eine ausländische Familienstiftung im Sinne von § 15 Abs. 2 AStG entfaltet Anknüpfungspunkte der Ertragsbesteuerung im Inland prinzipiell nur dann, wenn sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG generiert. Dementsprechend geht auch die Finanzverwaltung im AEASTG²²⁶ zutreffend davon aus, dass § 15 AStG eine beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Familienstiftung hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte unberührt lässt. Klargestellt wird, dass die danach erhobene deutsche Steuer nach § 15 Abs. 5 AStG auf die Steuer angerechnet wird, die auf den Zurechnungsbetrag entfällt.

Beispiel:

Sachverhalt:

Die nach den Wertungen des § 15 AStG als „ausländische Familienstiftung“ ohne Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland qualifizierende X-Family Foundation ist Mitunternehmerin einer nach inländischem Recht gegründeten und ins deutsche Handelsregister eingetragenen Kommanditgesellschaft. Daneben ist sie Eigentümerin eines Grundstücks mit aufstehendem Wohngebäude, welches an fremde dritte Mieter vermietet ist.

Beurteilung:

Die X-Family Foundation erzielt aus der Kommanditbeteiligung gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG. Aus der vermieteten Immobilie werden Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG generiert.

Sowohl die gewerblichen Einkünfte als auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der

226 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 780.

X-Family Foundation zu erfassen. Etwaige inländische Körperschaftsteuer der X-Family Foundation ist auf die Einkommensteuer bzw. die Körperschaftsteuer des unbeschränkt steuerpflichtigen Stifters anzurechnen. Falls ein solcher nicht vorhanden ist, trifft die Besteuerungspflicht sowie die Anrechnungsberechtigung die im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatäre.