

D. Der Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung als Bestimmungsfaktor für die Ansässigkeit

Dem allgemein-abgabenrechtlichen Begriff des „Ortes der Geschäftsleitung“ kommt im Kontext von Familienstiftungen insbesondere für die Kategorisierung als inländische oder ausländische Familienstiftung sowie für den Umfang der Besteuerung im Inland Bedeutung zu. In jüngerer Zeit hat er dadurch nochmals erheblich an Bedeutung gewonnen, dass die Finanzverwaltung erstmalig mit BMF-Schreiben¹³⁵ vom 05.02.2024 Ausführungen zu dieser Rechtsfigur in den Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) aufgenommen hat. Zwar beziehen sich die Positionierungen des BMF primär auf Kapitalgesellschaften, dennoch steht außer Frage, dass der „Ort der Geschäftsleitung“ selbstverständlich auch im Bereich privatnütziger Familienstiftungen Bedeutung entfaltet.

Vor dieser Ausgangslage erörtern die nachfolgenden Ausführungen spezifisch familienstiftungssteuerliche Aspekte der Rechtsfigur des „Ortes der Geschäftsleitung“.

I. Ansässigkeitskriterien privatnütziger Familienstiftungen

1. Sitz als ausschließlich rechtliche Kategorie

Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 11 AO an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Der Gesetzeswortlaut enthält – im Gegensatz zu § 10 AO – also keine „geschäftliche“ Aktivität als Tatbestandsvoraussetzung. Ebenso wenig ist dem Wortlaut eine Beschränkung auf nach inländischem Recht errichtete Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen zu entnehmen.¹³⁶

Der Ort des Sitzes ist allein nach rechtlichen Merkmalen zu bestimmen. An entsprechenden rechtlichen Merkmalen können das Gesetz, der Gesellschaftsvertrag, die Satzung, das Stiftungsgeschäft etc. in Betracht kommen.

¹³⁵ Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177.

¹³⁶ Vgl. Gersch in: Klein, AO, § 10 Rn. 2.

Konsequenz der Bestimmung des Sitzes allein nach rechtlichen Merkmalen ist, dass sich am Sitzort nicht automatisch auch der Ort der Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO befindet.

Bereits der Wortlaut der Vorschrift des § 11 AO enthält zur Bestimmung des Sitzes den Hinweis, dass auch das „Stiftungsgeschäft“ vom Regelungsbe- reich der Bestimmung erfasst ist. Somit unterfallen in jedem Fall rechtsfä- hige privatnützige Stiftungen der Norm des § 11 AO. Davon geht auch die Kommentarliteratur¹³⁷ aus, wenn sie die Sitzregelung der Vorschrift auf Stif- tungen als juristische Personen bezieht. So findet sich der zutreffende Hin- weis¹³⁸: „Unter die Regelung fallen auf jeden Fall juristische Personen aller Art.“ Ferner gilt, dass der Sitz durch das Stiftungsgeschäft frei bestimmt werden kann.¹³⁹

Aufgrund der festzustellenden Beschränkung auf juristische Personen ist dem Schrifttum nicht eindeutig zu entnehmen, ob nach aus- oder nach inländischem Recht errichtete privatnützige – nicht rechtsfähige – Familienstiftungen (oder nach Typenvergleich äquivalente Formen) einen steuerlichen Sitz i.S.d. § 11 AO im Inland oder im Ausland haben können. Im Grunde sind keine sachgerechten Überlegungen denkbar, warum nicht rechtsfähige Familienstiftungen keinen Sitz haben können sollen. Denn es sind keine sachlichen Gründe ersichtlich, warum die Regelung keine An- wendung auf nicht rechtsfähige privatnützige Stiftungen finden sollte. Kann schon eine nicht rechtsfähige privatnützige Stiftung mit Sitz im Inland von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG erfasst sein, muss – argumentum a fortiori – die nach ausländischem Recht errichtete privatnützige nicht rechtsfähige Stiftung mit Sitz im Ausland unter die Formulierung des § 2 Nr. 1 KStG fallen können und mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig sein. Folglich kann etwa ein Trust als nicht rechtsfähige Vermögensmasse im Inland beschränkt steuerpflichtig sein, wenn er dort weder Sitz noch Geschäftsleitung, dafür aber Quelleneinkünfte i.S.v. § 49 EStG hat.¹⁴⁰

2. Ort der Geschäftsleitung als Tatsachenfrage

Nach § 10 AO wird der Ort der Geschäftsleitung bestimmt als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. „Geschäftlich“ ist insoweit offensichtlich

137 Vgl. Achsnich in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 11 Rz. 2.

138 Vgl. Gersch in: Klein, AO, § 10 Rn. 2.

139 Vgl. Drüen in: Tipke/Kruse, § 11 AO Rz. 1.

140 Vgl. Birnbaum/Lohbeck/Pöllath, FR 2007, 479 (482).

nicht zu verwechseln mit „gewerblich“, denn auch nicht-gewerbliche Betätigungs- und Organisationsformen vermögen nach dem gesetzlichen Leitbild selbst dann eine „geschäftliche“ Oberleitung zu haben, wenn sie nicht gewerblichen Aktivitäten nachgehen. Zwar scheint dieser Aspekt in der Rechtsprechung bzw. in der Kommentarliteratur bislang noch nicht von solcher Bedeutung gewesen zu sein, dass er explizit hätte thematisiert werden müssen. Gleichwohl ist davon auszugehen, dass der Vokabel „geschäftlich“ legislatorisch mehr Bedeutung zuzumessen ist als die Qualität eines bloßen Füllwortes. Nach hier präferierter Lesart kann unter „geschäftlich“ verstanden werden, dass in Bezug auf den Vermögensbestand (Mittelverwendung) einer Familienstiftung und etwaiger Verbindlichkeiten (Mittelherkunft) über eine rein verwaltende Tätigkeit hinaus in regelmäßigem Abstand Entscheidungen zu treffen und umzusetzen sind, die über die bloße reaktive Verwaltung des Vermögens hinausgehen.

Zum Ort der Geschäftsleitung hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 05.02.2024 erstmals ausführlich ihre Position veröffentlicht, indem sie im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) Ausführungen zum Ort der Geschäftsleitung aufgenommen hat. Auch das BMF stellt nicht explizit auf den Begriff „geschäftlich“ ab, sondern geht – der BFH-Rechtsprechung¹⁴¹ folgend – davon aus, dass diese an dem Ort ist, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Inzidenter scheinen die Ausführungen der Finanzverwaltung zum Ort der Geschäftsleitung eine betriebliche Aktivität vorauszusetzen. Dies könnte sich daraus ergeben, dass dem Ort der Geschäftsleitung im Unternehmenskontext besondere Relevanz zukommt. Denn in Rz. 6 des AEAO zu § 10 heißt es: „Wird ein Unternehmen an mehreren Orten geschäftsführend tätig, so sind die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten grundsätzlich nach ihrer Bedeutung für das Unternehmen zu gewichten, um auf diese Weise den (Haupt-)Ort der Geschäftsleitung bzw. den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung zu bestimmen.“ Dieser kontextuelle Zusammenhang könnte so verstanden werden, dass der Ort der Geschäftsleitung untrennbar mit einer unternehmerischen Betätigung verwoben ist. Dann allerdings bestünde das Problem, nicht-geschäftliche Betätigungen im Hinblick auf den normativen Anknüpfungspunkt auszulegen. Denn würden lediglich unternehmerische Aktivitäten vom „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ erfasst, würde sich bei Insti-

141 Vgl. BFH v. 03.07.1997, IV R 58/95, BStBl. 1998 II, 86.

tutionen, die lediglich vermögensverwaltende oder vermögenserhaltende Aktivitäten realisieren, die Frage stellen, ob diese überhaupt einen Ort der Geschäftsleitung haben könnten. Denn unstrittiger Ansatzpunkt für den Umfang der Steuerpflicht ist nach § 1 Abs. 1 KStG bzw. nach § 2 Nr. 1 KStG auch im Kontext rein vermögensverwaltender Betätigungen, dass ein Ort der Geschäftsleitung im Inland existiert oder gerade nicht existiert. Bei den dort näher umschriebenen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit, sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts, nicht rechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts sowie Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts kommt es zur Feststellung des Umfangs der steuerpflichtigen Einkünfte entscheidend darauf an, wo konkret sich im Einzelfall der Ort der Geschäftsleitung befindet. Dass über Kapitalgesellschaften hinaus noch weitere Institutionen betroffen sind, zeigt der Befund, dass beispielsweise Investmentfonds oder auch Unternehmens- und Beteiligungsträgerstiftungen von der Notwendigkeit der Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung betroffen sind.

Als Zwischenergebnis kann daher festgehalten werden, dass dem Begriff „geschäftlich“ zwar Bedeutung zukommt. Indessen darf er nicht gleichgesetzt werden mit dem Begriff „gewerblich“. Vielmehr ist er einer eigenen Auslegung zugänglich und beansprucht eine eigenständige definitorische Präzisierung.

II. Systematisierung der Ansässigkeit privatnütziger Familienstiftungen anhand normativer Kriterien

Nach den Regeln der Kombinatorik gibt es bei jeweils zwei Ausprägungen – Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung einerseits sowie Inland bzw. Ausland andererseits – 2^2 , also 4 Möglichkeiten der kombinatorischen Varianten. Vorliegend sind dies bezogen auf eine privatnützige Familienstiftung die folgenden Möglichkeiten:

1. Sitz der Familienstiftung im Inland, Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung im Inland
2. Sitz der Familienstiftung im Inland, Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung im Ausland
3. Sitz der Familienstiftung im Ausland, Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung im Inland

4. Sitz der Familienstiftung im Ausland, Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung im Ausland

Diese vier verschiedenen Kombinationen sind näher zu diskutieren.

1. Sitz im Inland, Ort der Geschäftsleitung im Inland

Eine nach § 80 ff BGB errichtete rechtsfähige (Familien-)Stiftung mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Demzufolge versteuert sie nach § 1 Abs. 2 KStG ihr Welteinkommen.¹⁴² (Familien-)Stiftungen mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland können verschiedene Arten von Einkünften beziehen, denkbar sind strukturell sämtliche Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG mit Ausnahme der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Aufgrund von § 19 EStG setzen diese ein höchstpersönliches Tätigwerden einer natürlichen Person voraus.¹⁴³ Stiftungen unterfallen nicht dem § 8 Abs. 2 KStG und sie sind auch nicht zwangsläufig gewerbsteuerpflichtig. Denn sie erzielen keine gewerblichen Einkünfte kraft Rechtsform.

2. Sitz im Inland, Ort der Geschäftsleitung im Ausland

Die empirisch wohl eher selten zu beobachtende Konstellation einer nach den Bestimmungen des § 80 BGB errichteten Familienstiftung mit Sitz im Inland und zusätzlicher bzw. alleiniger Geschäftsleitung im Ausland bewirkt in jedem Fall die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Familienstiftung im Inland. Ob in solchen Fällen im Ausland der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbare Rechtsfolgen eintreten, ist eine Frage, die nach den Ansässigkeitskriterien des ausländischen Rechts zu entscheiden ist. Da einer solchermaßen errichteten Familienstiftung in DBA-Fällen als juristische Person prinzipiell aufgrund des Merkmals „Sitz“ die Abkommensberechtigung zuzuerkennen ist¹⁴⁴, ist nach den Tie-Breaker-Kriterien des Art. 4 OECD-Musterabkommen zu untersuchen, in

142 Vgl. Richter, StiftungsR-HdB/Richter, § 24 Rn. 11.

143 Vgl. Geserich in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 19 EStG, Rz. 12.

144 Vgl. Kraft, DStR 2016, 2825 (2829).

welchem der beteiligten Vertragsstaaten die Familienstiftung für Abkommenszwecke als ansässig gilt.

Für aus deutscher Sicht rechtlich unselbstständige Familienstiftungen gelangen entsprechende Kriterien zur Anwendung. Solche Organisationsformen unterliegen ebenfalls aufgrund ihres inländischen Sitzes der unbeschränkten Steuerpflicht und qualifizieren aufgrund dessen als abkommensberechtig.

3. Sitz im Ausland, Ort der Geschäftsleitung im Inland

Eine nach dem Recht eines ausländischen Staates errichtete Familienstiftung mit ausländischem (Satzungs-)Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland war bislang – soweit ersichtlich – noch nicht Gegenstand höchstrichterlicher Rechtsprechung.¹⁴⁵ Über die Frage der – wohl unstrittigen – Körperschaftsteuerpflicht hinaus, kann es in solchen Konstellationen um die höchstrichterlich noch ungeklärte Frage gehen, ob eine derartige ausländische Familienstiftung der Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu unterwerfen ist. Das Finanzgericht Niedersachsen hat diese Frage bejaht.¹⁴⁶ Es ist mit Spannung zu erwarten, ob der BFH diese Rechtsauffassung halten wird. Zutreffend wird darauf hingewiesen¹⁴⁷, dass die zu erwartende BFH-Entscheidung über den Einzelfall hinaus erhebliche Bedeutung für alle im Ausland errichteten Stiftungen haben wird, bei denen sich die Geschäftsleitung und das Vermögen im Inland befinden. Sollte die Ersatzerbschaftsteuer tatsächlich gelten, wäre im Turnus von 30 Jahren mit Steuerzahlungen zu rechnen.

Zwar lassen sich Präzedenzen ausmachen, allerdings treffen diese in Bezug auf den Sachverhalt nicht den Kern der hier aufgeworfenen Rechtsfrage. Denn der BFH¹⁴⁸ hat bereits entschieden, dass eine ausländische Familienstiftung zwar grundsätzlich nicht der Ersatzerbschaftsteuer unterliegt. Im entschiedenen Streitfall ging es allerdings um eine Stiftung, die sowohl Sitz als auch Geschäftsleitung im Ausland – in der Schweiz – hatte. Die nunmehr anhängige Rechtsfrage erfordert eine Positionierung zur Situation, in der bei ausländischem Sitz ein – offenbar – nicht strittiger Ort der Geschäftsleitung im Inland gegeben ist.

145 Vgl. Vorbeck, EFG 2022, 1471.

146 Vgl. Niedersächsisches FG v. 29.06.2022 – 3 K 87/21, EFG 2022, 1471.

147 Vgl. IWW Institut, SB 2023, 2.

148 Vgl. BFH v. 03.07.2019 – II R 6/16, BStBl. II 2020, 61.

4. Sitz im Ausland, Ort der Geschäftsleitung im Ausland

Eine Familienstiftung mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland entfaltet selbst nur dann steuerliche Wirkung im Inland, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht erzielt. Dementsprechend geht die Finanzverwaltung im AEASTG zutreffend davon aus, dass § 15 AStG eine beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Familienstiftung hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte unberührt lässt. Eine gegebenenfalls im Inland im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Familienstiftung erhobene Körperschaftsteuer im Inland wird nach § 15 Abs. 5 AStG auf die Steuer angerechnet, die auf den für die Einkommensteuer- bzw. die Körperschaftsteuerpflicht von Stifter oder Destinatären im Rahmen der inländischen Besteuerung relevanten Zurechnungsbetrag entfällt.

Zu betonen ist, dass es nach eingeschwungener höchstrichterlicher Rechtsprechung für Zwecke der inländischen Besteuerung von Stifter bzw. Destinatären im Kontext des § 15 AStG unerheblich ist, ob die im Ausland domizilierte Familienstiftung rechtsfähig oder nicht rechtsfähig ist. So ist einerseits eine rechtlich selbstständige ausländische Familienstiftung dem Tatbestand des § 15 AStG zu subsumieren. Andererseits unterfällt auch eine rechtlich unselbstständige ausländische Familienstiftung – Prototyp insoweit ist der nicht rechtsfähige Trust des angloamerikanischen Rechtskreises – dem Regime des § 15 AStG. Der BFH-Judikatur¹⁴⁹ folgend vertritt auch die Finanzverwaltung im AEASTG¹⁵⁰ die Auffassung, auch US-Trusts könnten in die Anwendung des § 15 Abs. 4 AStG fallen und unabhängig davon, ob sie rechtsfähig oder nicht rechtsfähig sind, Familienstiftungen gleichgestellt werden.

III. Kriterien des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen

1. Relevanz der Positionierung der Finanzverwaltung im AEAO

Erstmalig mit BMF-Schreiben vom 05.02.2024 hat die Finanzverwaltung Ausführungen zum Ort der Geschäftsleitung in den Anwendungserrlass

149 Grundlegend BFH v. 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388.

150 Vgl. AEASTG 2023, Tz. 814.

zur Abgabenordnung aufgenommen.¹⁵¹ Die dort im Wesentlichen auf die höchstrichterlichen Präzedenzen gestützten Positionierungen zur Figur des „Ortes der Geschäftsleitung“ basieren zwar in weiten Bereichen auf Sachverhaltskonstellationen, in denen der Ort erwerbswirtschaftlich tätiger Kapitalgesellschaften von Bedeutung war. Für Zwecke praktischer Rechtsanwendung ist es im Kontext dieser Untersuchung unerlässlich, die im AEAO zusammengefassten Positionen auf die Situationen von Familienstiftungen zu projizieren und tragfähige Schlussfolgerungen abzuleiten. Das BMF-Schreiben verwendet zwar mehrfach den Begriff der „Gesellschaft“ bzw. der „Gesellschafter“. Stiftungen, Stifter bzw. Destinatäre finden sich begrifflich dort nicht. Gleichwohl sollten sich keinerlei Zweifel daran entzünden, dass die Ausführungen der Finanzverwaltung auf sämtliche Kategorien von Stiftungen übertragbar sind. Dies gilt für gemein- wie privatnützige Stiftungen, folglich auch für Familienstiftungen.

2. Struktur und Konzeption des § 10 AO

Der in § 10 AO anzutreffenden Legaldefinition des Ortes der Geschäftsleitung als „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ kommt allenfalls begrenzter Erkenntniswert zu.¹⁵² Die begriffliche Ansiedelung in der AO bedeutet, dass der Begriff des Ortes der Geschäftsleitung auch im Kontext von Familienstiftungen definitorisch steuerartenübergreifend und institutionenübergreifend zu verstehen ist. Ihm kommt somit Bedeutung zu für ertragsteuerliche, insbesondere körperschaftsteuerliche Zwecke. Aber auch im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) ist die Definition bedeutsam. Weiterhin regelt der Ort der Geschäftsleitung sowohl bei rechtsfähigen (Familien-)Stiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) als auch bei Treuhand-Familienstiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG), ob im konkret zu beurteilenden Einzelfall unbeschränkte oder beschränkte Körperschaftsteuerpflicht gegeben ist. Da auch § 15 AStG sowohl tatbestandlich als auch definitorisch (ausländische Familienstiftung nach Abs. 2) auf eine Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs des AStG abstellt, nimmt der abgabenrechtliche Begriff des Ortes der Geschäftsleitung auch bei nach ausländischem Recht errichteten Familienstiftungen höchste Priorität ein.

Der Versuch des Gesetzgebers einer Legaldefinition in § 10 AO mutet tautologisch an. In vielen Fällen der praktischen Beurteilung des Ortes der

151 Vgl. hierzu die Analyse bei Kraft, NWB 2024, 1332.

152 Vgl. Kraft, NWB 2024, 1332 (1336).

Geschäftsleitung einer juristischen Person oder einer anderen Vermögensmasse – folglich auch einer Familienstiftung – erweist sie sich in der Praxis als unbrauchbar. Daher beansprucht die inhaltliche Ausformung dieses Terminus durch die höchstrichterliche Rechtsprechung – und nunmehr durch die Finanzverwaltung – besondere Bedeutung.

3. Grundsatz: Ort der Willensbildung

Den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung umschreibt die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung auch als „Geschäftsführung im engeren Sinne“.¹⁵³ Vor dem Hintergrund, dass die grundlegenden Entscheidungen zu Handelsgesellschaften ergangen sind, überrascht es nicht, dass zur laufenden Geschäftsführung die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen des gewöhnlichen Betriebs des Handelsgeschäfts sowie die zur gewöhnlichen Verwaltung gehörenden organisatorischen Maßnahmen zählen, die für Rechnung der Person getroffen werden, deren Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen ist.¹⁵⁴

Im BMF-Schreiben¹⁵⁵ wird diesbezüglich der Schlüsselbegriff der „Tagesgeschäfte“ bemüht. Dieser eingeschwungene Ausdruck vermag sich im Einzelfall durchaus von dem Ort zu unterscheiden, an dem strategische familienstiftungspolitische Weichenstellungen strategischer Natur getroffen werden.

Beispiel: Der Vorstand (§ 84 BGB) als geschäftsführungsbefugtes Entscheidungsgremium einer unbeschränkt steuerpflichtigen Familienstiftung versammelt sich zu einem verlängerten Wochenende auf der Jacht des Stifters, um die Anlageentscheidungen bezüglich der Vermögensstruktur sowie die Zuwendungsentscheidungen im Hinblick auf die Destinatäre zu diskutieren und entsprechende Entscheidungsvorschläge vorzubereiten.

Auch wenn der Ort und Anlass der Entscheidungsfindung Symbolkraft für den familiären Zusammenhalt entfalten mögen, befindet sich auf der Jacht – mangels tagesgeschäftlicher Bezüge – gleichwohl kein steuerlicher Ort der Geschäftsleitung. Es fehlt am Kriterium tagesgeschäftlicher Bezüge.

153 Vgl. BFH v. 07.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175.

154 Vgl. Gersch in: Klein, AO, § 10 Rz. 2 unter Verweis auf die Judikatur des BFH; s. auch Kraft, NWB 2024, 1332.

155 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 2.

4. Anhaltspunkte des „gewöhnlichen Betriebs“ einer Familienstiftung

Für praktische Zwecke im Kontext des steuerlichen Familienstiftungsmanagements ist somit bedeutsam, was zu dem „gewöhnlichen Betrieb“ bzw. der „gewöhnlichen Verwaltung“ der Familienstiftung gehört. Anhaltspunkte einer gewissen „Gewöhnlichkeit“ im Sinne alltäglicher Maßnahmen der Geschäftsführung einer Familienstiftung könnten darin gesehen werden, wo ggf. die Rekrutierung von Personal erfolgt, wo Verhandlungen mit Stiftern bzw. mit Zustiftern erfolgen, wo Finanzierungsverhandlungen mit Fremdkapitalgebern stattfinden, wo mit Externen jedweder Art allgemein verhandelt und Verträge abgeschlossen werden. Ein weiteres Indiz für den Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung ist der Ort, wo die Geschäftsunterlagen aufbewahrt werden, die Konten und Korrespondenz geführt werden.¹⁵⁶

Von besonderer Bedeutung wird der Ort sein, von dem aus mit zuständigen Behörden kommuniziert wird. Davon betroffen sind – sofern einschlägig – der Kommunikationsverkehr mit der Stiftungsaufsicht sowie der Austausch mit der Finanzverwaltung. In diesem Zusammenhang verdient der Hinweis Erwähnung, dass für Familienstiftungen in den meisten Landesstiftungsgesetzen lediglich eine sehr eingeschränkte Stiftungsaufsicht vorgesehen ist.¹⁵⁷

In unproblematischen Fällen wird die Vermutung berechtigt sein, dass ein derartiger Ort der Geschäftsleitung mit dem statuarischen Sitz einer Familienstiftung zusammenfällt. In besonders gelagerten Konstellationen sollte die Gestaltungs- und Beratungspraxis aus Erwägungen der Risikosteuerung von den Vorgaben der Finanzverwaltung nur in substantiierten Ausnahmefällen abweichen. Ferner muss betont werden, dass die Bestimmung des Ortes, an dem die „Tagesgeschäfte“ vorgenommen werden, nicht nur im Verwaltungsverfahren, sondern auch prozessual die Qualität einer Tatfrage einnimmt. Dieser Ort sollte eindeutig bestimmt und bestimmbar sein, er ist im Finanzgerichtsverfahren nicht revisibel. Folglich obliegt er der Tatsachenfeststellung auf der Ebene der Finanzgerichte, im Revisionsverfahren ist der Bundesfinanzhof in Bezug auf den Ort der Geschäftsleitung einer privatnützigen Familienstiftung an die Feststellungen des Finanzgerichts gebunden.

156 Vgl. Halaczinsky, ErbStB 2022, 299 (300).

157 Sofern eine Familienstiftung im konkreten Einzelfall unter die Stiftungsaufsicht fällt. Dies ist nicht nach sämtlichen Landesstiftungsgesetzen der Fall. Vgl. Schumann, StB 2024, 1 (4–5).

Im Kern hängt der Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung wesentlich von deren Geschäftsmodell ab. Beschränkt sich dieses auf die Vermögensverwaltung, sprechen valide Gründe dafür, den Ort der Geschäftsleitung dort anzunehmen, wo in Bezug auf die Vermögensstruktur die typischen Entscheidungen getroffen werden. In Fällen, in denen die Familienstiftung über entsprechende Büroräumlichkeiten sowie diesbezüglich ausgebildetes Fachpersonal verfügt, dürfte diese Ortsbestimmung eindeutig zu leisten sein. Werden entsprechende Familienstiftungen indessen nach dem Prinzip „work from anywhere“ geleitet, wird der Ort der Geschäftsleitung aus rein praktischer Sicht schwieriger zu bestimmen sein. Insoweit kann die Rechtslage nur als „im Fluss befindlich“ bezeichnet werden. Unmittelbar verwertbare praxistaugliche Handreichungen finden sich hierzu im BMF-Schreiben¹⁵⁸ nicht.

Eine – empirisch eher selten zu beobachtende – Unternehmensträgerstiftung wird ihren Ort der Geschäftsleitung häufig dort haben, wo sich das betriebene Unternehmen befindet. Allerdings ist das nicht zwangsläufig. Auch in derartigen Konstellationen können sich der Unternehmenssitz und der Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung an verschiedenen Orten befinden. Betreibt eine Unternehmensträgerfamilienstiftung mehrere Unternehmen, was denkbar ist, wenn im zeitlichen Verlauf mehrere Einzelunternehmen auf die Familienstiftung übertragen wurden, bestehen prinzipiell mehrere Orte der Geschäftsleitung. Der eigentliche – u.a. körperschaftsteuerlich – relevante Ort der Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO ist dann anhand einer Gewichtung zu bestimmen.

Im Kontext von Beteiligungsträgerstiftungen determiniert die steuerliche Ansässigkeit des gehaltenen Beteiligungsunternehmens nicht automatisch den Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung. Vielmehr kommt es darauf an, an welchem Ort die entsprechenden Geschäftsleitungsmaßnahmen der Familienstiftung in Bezug auf das Beteiligungsmanagement getroffen werden; nicht jedoch darauf, wo sie sich typischerweise auswirken. Denn auswirken werden sich die vom Stiftungsmanagement getroffenen Entscheidungen in derartigen Konstellationen im Regelfall bei der Beteiligungsgesellschaft. Bei Beteiligungsträgerstiftungen sind mithin mehrere Ebenen zu unterscheiden, an denen Orte der Geschäftsleitung für steuerliche Zwecke zu bestimmen sind. Neben dem Geschäftsleitungsort der Betei-

158 Allenfalls könnten Rückschlüsse aus den Ausführungen der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 05.02.2024 zu mehreren Orten der Geschäftsleitung gezogen werden.

ligungsträgerstiftung sind zusätzlich davon abgeschichtet, die Geschäftsleitungsorte der Beteiligungsgesellschaften nach autonomen Mechanismen zu bestimmen.

5. Familienstiftungen mit mehreren Orten der Geschäftsleitung

Ähnlich wie bei anderen (inkorporierten) Steuerpflichtigen ist es bei Familienstiftungen denkbar, dass diese über mehrere Orte der Geschäftsleitung verfügen. In solchen Situationen besteht die Notwendigkeit einer Gewichtung, um den zutreffenden Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen. Die diesbezügliche höchstrichterliche Judikatur¹⁵⁹ zum Problem mehrerer Geschäftsleitungsorte hat die Finanzverwaltung im AEStG zusammengefasst.¹⁶⁰ Wird demnach eine Familienstiftung an mehreren Orten geschäftsführend tätig, so sind die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten grundsätzlich nach ihrer Bedeutung für das Unternehmen zu gewichten, um auf diese Weise den (Haupt-)Ort der Geschäftsleitung bzw. den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung zu bestimmen.¹⁶¹ Fallen der Ort der kaufmännischen und der technischen Leitung einer Familienstiftung auseinander, kommt es auf den Ort der kaufmännischen Leitung an.¹⁶² Insoweit kommt auch bei Familienstiftungen eine betriebswirtschaftliche Managementperspektive zum Tragen.¹⁶³ Erfahrungssätze für relevante Gewichtungsgrößen bei Familienstiftungen wurden bislang nicht veröffentlicht. Die Gewichtungssproblematik ist auf der Sachverhaltsbasis des individuell beurteilten Einzelfalls zu entscheiden, in Betracht für die Gewichtung kommen könnten Auswirkungen von Maßnahmen der Geschäftsleitung. Im kapitalgesellschaftlichen Kontext kann insoweit primär auf betriebswirtschaftliche Steuerungsgrößen wie Umsatz, Gewinn, Unternehmenswert oder weitere zielführende Kriterien rekurriert werden.

Weder lässt das Fallmaterial der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch lassen die Ausführungen der Finanzverwaltung im AEAO eindeutige Rückschlüsse auf die anzuwendenden Kriterien einer derartigen Gewich-

159 Vgl. BFH v. 03.07.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; BFH v. 21.04.1999 – I R 5/98, BB 1999, 1417.

160 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 6; BFH v. 23.01.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554 m.w.N.

161 Vgl. BFH v. 03.07.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; BFH v. 21.04.1999 – I R 5/98, BB 1999, 1417.

162 Vgl. BFH v. 23.01.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

163 Vgl. Kraft, NWB 2024, 1332 (1338).

tung zu. Sie sind vielmehr weitgehend unbestimmt. In der Praxis sollte sich der relevante Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung an der ökonomisch bedeutsamsten von der Stiftung betriebenen Aktivität orientieren. In Betracht kommen insoweit relevante betriebswirtschaftliche Kerngrößen zur Bestimmung der wirtschaftlichen Bedeutung.

Bei Familienstiftungen kann im Einzelfall auch eine Gewichtung anhand anderer Kriterien als unternehmerischer Steuerungsgrößen plausibel werden. Besteht beispielsweise das Stiftungsmanagement im Wesentlichen darin, angelegtes Vermögen zu verwalten und entsprechend dem Stifterwillen zu erhalten und zu mehren, könnte ein zentrales Gewichtungskriterium im Volumen des verwalteten Vermögens gesehen werden. Dieses weist eine gewisse Nähe zur Größenkategorie „assets under management“ (AUM) auf, die aus dem Bereich der Vermögensverwaltung sowie der Fondsstrukturierung bekannt ist.

6. Bedeutung von Räumlichkeiten bei der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen

Die in der Besteuerungspraxis notwendige inhaltliche Konkretisierung der sogenannten Tagesgeschäfte hat nach Rechtsprechung¹⁶⁴ und Finanzverwaltung¹⁶⁵ darauf abzustellen, wo die tatsächlichen organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen getätigt werden, die der gewöhnliche Betrieb des Unternehmens mit sich bringt.¹⁶⁶ Dazu bedarf es geeigneter Räume, zumeist Büroräume.¹⁶⁷ Demgemäß geht die Finanzverwaltung¹⁶⁸ vom Ansatz her zutreffend davon aus, dass die Oberleitung als „Ausübung von Leitungsfunktionen“ üblicherweise in dafür geeigneten Räumen ausgeübt wird. Bei einer Kapitalgesellschaft nimmt die BFH-Judikatur¹⁶⁹ an, dass sich der relevante Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung in den Büroräumen der Geschäftsführung befindet.

Die zu Kapitalgesellschaften ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung lässt sich im Ansatz ebenso auf Familienstiftungen übertragen wie

164 Vgl. BFH v. 23.02.2022 – III R 35/20, BStBl. II 2022, 844, Tz. 35.

165 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 2.

166 Vgl. Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 10 AO Rz. 2, unter Verweis auf die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung.

167 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 4.

168 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 4.

169 Vgl. BFH v. 29.04.1987 – X R 6/81, BFH/NV 1988, 63.

die Positionierung der Finanzverwaltung. Diese betont im unternehmerischen Kontext¹⁷⁰, dass sich die Geschäftsbetriebsstätte eines Unternehmens beispielsweise auch in den Räumlichkeiten einer eingeschalteten Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft befinden kann.

Im Kontext einer Familienstiftung ist dies von besonderer Relevanz bei ausländischen Familienstiftungen. Deren statuarischer Sitz befindet sich mitunter in den Räumlichkeiten einer dienstleistenden Organisation im Ausland. In Betracht kommen Banken, professionelle Vermögensverwalter oder vermögenssorgende Kanzleien (Anwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater). Aus Gründen der Beweisvorsorge sollten die Nachweise des ausländischen Ortes der Geschäftsleitung in der Besteuerungswirklichkeit minutiös substantiiert werden. Mit anderen Worten ist zu dokumentieren, dass die tagesgeschäftlichen Maßnahmen der Geschäftsführung der ausländischen Familienstiftung tatsächlich im Ausland vorgenommen werden. In der Literatur wird zutreffend im Kontext von Familienstiftungen darauf hingewiesen, dass zur Annahme eines Ortes der Geschäftsleitung im Ausland nicht zwingend erforderlich ist, dass die geschäftsleitenden Personen offizielle Stiftungsorgane sind.¹⁷¹ Nicht erforderlich ist ferner, dass die geschäftsleitenden Personen der Familienstiftung selbst im Ausland ansässig sind.¹⁷²

Bei Zweifeln könnte die Finanzverwaltung geneigt sein, den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung einer ausländischen Familienstiftung mit inlandsansässigen Stiftern bzw. Destinatären im Inland anzunehmen. Rechtsfolge wäre dann die – regelmäßig unerwünschte – unbeschränkte Steuerpflicht der „eigentlich“ ausländischen Familienstiftung.

Bei der Orientierung der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen an der Bedeutung von Räumlichkeiten ist zweierlei zu berücksichtigen. Zum einen erging die zugrunde liegende Judikatur in erster Linie zum Geschäftsleitungsort von Kapitalgesellschaften. Zum anderen entstammt sie einer Ära, in der sich nach klassischem Leitbild Entscheidungsmechanismen im Managementkontext mit einer konkret zu identifizierenden Büroräumlichkeit in Verbindung bringen ließen. Strukturen virtuellen Arbeitens, Co-Working-Space, work from anywhere, Video-Konferenzen, (permanentes) Homeoffice und weitere damit zusammenhän-

170 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 4 unter Verweis auf BFH v. 03.07.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 und BFH v. 23.02.2022 – III R 35/20, BStBl. II 2022, 844.

171 Vgl. Halaczinsky, ErbStB 2022, 299 (300).

172 Vgl. Halaczinsky, ErbStB 2022, 299 (300).

gende Arbeits- und Entscheidungskonzepte waren einer derartig strukturierten Arbeits- und unternehmerischen Entscheidungswelt fremd. Demzufolge sollte – je nach Einzelfall – eine gewisse Zurückhaltung hinsichtlich einer vorschnellen Übertragung tradierter Präzedenzen auf zeitgenössische Unternehmens-, Arbeits-, Leitungs- und Entscheidungskonzepte angezeigt sein.

7. Ort der Geschäftsleitung einer Familienstiftung in privaten Wohnräumen

In der kapitalgesellschaftlichen Praxis lassen sich gehäuft Fälle beobachten, in denen Orte der Geschäftsleitung seitens der Behörden in die privaten Wohnräume von zur Geschäftsleitung befugten handelnden Personen verortet werden. Diesem gedanklichen Ansatz öffnet sich auch die Finanzverwaltung gleich an mehreren Stellen.¹⁷³ Mit Belegen aus der BFH-Rechtsprechung¹⁷⁴ wird darauf verwiesen, dass geschäftsleitende Handlungen i.S.d. Tagesgeschäfts eines Unternehmens auch in der Wohnung des Geschäftsführers vorgenommen werden können. Wörtlich führt das diesbezügliche BMF-Schreiben aus: „Führen die Ermittlungsmaßnahmen des Finanzamtes dazu, dass an dem vom Steuerpflichtigen erklärten Ort der Geschäftsleitung ein solcher zu verneinen ist und lässt sich ein anderer Ort der Geschäftsleitung – auch mangels Mitwirkung des Steuerpflichtigen – nicht mit hinreichender Sicherheit ermitteln, ist als Ort der Geschäftsleitung der Wohnsitz des Geschäftsführers bzw. der Sitz/Wohnsitz der Gesellschafter zugrunde zu legen. Bei mehreren Geschäftsführern gilt Nr. 6 entsprechend.“¹⁷⁵

In Bezug auf die Übertragbarkeit dieser Rechtsmeinung auf die Bestimmung des Ortes einer Familienstiftung ist zunächst zu betonen, dass die wörtlich wiedergegebene Passage nicht mit höchstrichterlicher Rechtsprechung belegt werden kann. Vielmehr setzt sie sich partiell zu höchstrichterlicher Judikatur in Widerspruch. Denn im Leitsatz der auch vom BMF als Beleg angeführten BFH-Entscheidung¹⁷⁶ führt der I. Senat aus, der Mittelpunkt der Geschäftsleitung könne sich „notfalls“ auch am Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers befinden. Dementsprechend hat das Gericht den Orientierungssatz wie folgt formuliert: „Die Geschäftsleitung (der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung) einer Gesellschaft befindet sich

173 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 4 und 8.

174 Vgl. BFH v. 23.01.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

175 Vgl. BMF v. 05.02.2024, BStBl. I 2024, 177, Rn. 8.

176 Vgl. BFH v. 23.01.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

regelmäßig an dem Ort, an dem die zur Vertretung der Gesellschaft befugte Person die ihr obliegende geschäftsführende Tätigkeit entfaltet. Dies ist bei einer GmbH im Allgemeinen der Ort, wo sich das Büro ihres Geschäftsführers, notfalls dessen Wohnsitz befindet.“

Eine derartige Auslegung des § 10 AO seitens des BMF wirkt tendenziell überschießend. Denn dem Gesetz jedenfalls lässt sich ein Stufenautomatismus der Art „Verneinung des erklärten Ortes der Geschäftsleitung – Nichtermittelbarkeit eines anderen Ortes der Geschäftsleitung – Zugrundelegung des Ortes der Geschäftsleitung am Wohnsitz der Geschäftsführer/Gesellschafter“ nicht entnehmen. Folglich bestehen schon dem Grunde nach Zweifel daran, ob die Positionierung der Finanzverwaltung von höchstrichterlicher Judikatur gedeckt ist. In diese Richtung weist die Goldfinger-Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg¹⁷⁷, die sich so verstehen lässt, dass die Annahme von Geschäftsleitungsbetriebsstätten in den Wohnräumen des Geschäftsführers bei gleichzeitiger Existenz geeigneter Räumlichkeiten der Gesellschaft nicht begründbar sei. So wird – wohl-gemerkt im kapitalgesellschaftlichen Kontext – argumentiert¹⁷⁸, die Qualifizierung einer Privatwohnung als Geschäftsleitungsbetriebsstätte scheide aus, wenn die Gesellschaft eine feste Geschäftseinrichtung unterhalte, in der auch Geschäftsleitungstätigkeiten ausgeübt werden. Der Automatismus, mit dem das BMF einen Ort der Geschäftsleitung in privaten Wohnräumen anzunehmen gedenkt, findet weder in der gesetzlichen Konstruktion eine Stütze noch lässt sie sich einschlägigen Präzedenzen entnehmen.

Erst recht gelten diese Strukturen im Kontext von Familienstiftungen. Unterhält dementsprechend eine Familienstiftung geeignete Büroräumlichkeiten, in denen das gesamte Stiftungsmanagement durchgeführt werden kann, befindet sich in diesen Räumen regelmäßig der Ort der Geschäftsleitung. Verfügt eine Familienstiftungen nicht über entsprechende Räumlichkeiten, etwa weil sie sich externer Dienstleister bedient, ist ausschlaggebend, an welchem Ort bzw. an welchen Orten die tatsächlichen Geschäftsleitungsmaßnahmen durchgeführt werden. Dies lässt sich in der Besteuerungsrealität gestalten. Auf die Notwendigkeit sorgsamer Dokumentation,

177 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 30.06.2020 – 5 K 3305/17, BeckRS 2020, 26639, Rz. 55 unter Verweis auf BFH v. 10.05.1961 – IV 155/60 U, BStBl. III 1961, 317. Die Revision wurde vom FG Baden-Württemberg mangels Vorliegens von Gründen nicht zugelassen. Zur Nichtzulassungsbeschwerde der Finanzverwaltung vgl. BFH v. 12.01.2022 – I B 53/20, BFV/NV 2023, 1203.

178 Vgl. Beinert/Maucher, DB 2023, 219; Kraft, NWB 2024, 1332 (1341).

III. Kriterien des Ortes der Geschäftsleitung von Familienstiftungen

an welchem Ort entsprechende Geschäftsleitungsmaßnahmen erfolgen, wurde bereits hingewiesen.

