

## Steuerliches Einlagekonto gemäß § 27 KStG bei rechtsfähigen Stiftungen

Dr. Matthias Söffing, RA/FFStR S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München, Zürich, Paris<sup>1</sup>

### A. Einleitung

Eine Auskehrung aus dem steuerlichen Einlagekonto ist die Rückgewähr von Einlagen keine Ausschüttung von steuerpflichtigen Beteiligungserträgen. Denn die Einlage hat der Gesellschafter zuvor aus seinem bereits versteuerten Einkommen geleistet. Würde man die Einlagenrückgewähr nicht von der Besteuerung ausnehmen, so wäre der Betrag, der der Einlagenrückgewähr zugrundeliegt, letztlich beim Gesellschafter zweimal der Besteuerung unterworfen worden.

Zentrale Vorschrift für das steuerliche Einlagekonto ist § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG, wonach eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluß des Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto auszuweisen hat (steuerliches Einlagekonto). Direkter Normadressat sind Kapitalgesellschaften. Durch § 27 Abs. 7 KStG wird sodann der Anwendungsbereich auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG gewähren können, erweitert. Einige Finanzgerichte<sup>2</sup> haben unter diese Vorschrift auch rechtsfähige Stiftungen subsumiert. Nachfolgend soll mithin untersucht werden, ob es zutreffend ist, einer rechtsfähigen Stiftung ein steuerliches Einlagekonto zuzubilligen und, wenn dies zu bejahen sein sollte, welche praxisrelevanten Folgerungen daraus zu ziehen wären.

### B. Stiftungsreformgesetz

Im vorliegenden Zusammenhang ist ein Blick auf die Reform des Stiftungszivilrechts zu werfen. Die Reformbestrebungen sind bislang noch nicht umgesetzt worden. Erst im Juli 2020 äußerte sich die Bundesjustizministerin *Christine Lambrecht* dahingehend, daß zeitnah ein Entwurf eines Stiftungsreformgesetzes vorgelegt werden könnte. Dem folgte sodann am 28.09.2020 die Vorlage eines Referentenentwurfs zur Stiftungsrechtsreform.<sup>3</sup>

Durch die Neufassung der §§ 80 ff. BGB soll das Stiftungszivilrecht künftig abschließend im BGB geregelt werden. Neue Regelungen werden geschaffen insbesondere zu Namen, Sitz und Vermögen der Stiftung sowie zur Änderung der Stiftungssatzung und zur Zulegung sowie Zusammenlegung von Stiftungen. Für das diesseitige Thema sind

von besonderer Bedeutung die Regelungen zum Stiftungsvermögen und damit zu dem geplanten § 83b BGB. Diese Norm soll in den Absätzen 1 und 2 folgenden Wortlaut haben:

#### § 83b BGB

##### Stiftungsvermögen

(1) Bei einer Stiftung, die auf unbestimmte Zeit errichtet wurde, besteht das Stiftungsvermögen aus dem Grundstockvermögen und ihrem sonstigen Vermögen. Bei einer Verbrauchsstiftung besteht das Stiftungsvermögen nur aus sonstigem Vermögen.

(2) Zum Grundstockvermögen gehören

1. das gewidmete Vermögen,
2. das der Stiftung zugewendete Vermögen, das vom Zuwendenden dazu bestimmt wurde, Teil des Grundstockvermögens zu werden (Zustiftung), und
3. das Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wurde.

Zu Grundstockvermögen wird auch alles, was die Stiftung als Ersatz für die Zerstörung, die Beschädigung oder die Entziehung eines zum Grundstockvermögen gehörenden Gegenstands oder durch Rechtsgeschäft mit Mitteln des Grundstockvermögens erwirbt, soweit es sich dabei nicht um Nutzungen des Grundstockvermögens oder Ersatz für solche Nutzungen handelt.

Der angestrebten Neuregelung in § 83 b BGB ist eine strikte Trennung zwischen **Grundstockvermögen** einerseits und **sonstiges Vermögen** andererseits zu entnehmen. In dieser Deutlichkeit ist bislang von keinem Landesstiftungsgesetz die Trennung zwischen den beiden Vermögensmassen ausgesprochen worden. Vielmehr gehen bislang die einzelnen

1 Der Autor ist Gründungsgesellschafter der überörtlichen Sozietät S&P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München, Zürich, Paris. Der Aufsatz gibt den wesentlichen Inhalt eines auf dem Steueranwaltstag 2020 in Berlin am 07.11.2020 gehaltenen Vortrags wieder.

2 FG Münster, Urteil vom 16.01.2019 – 9 K 1107/17 F, EFG 2019, 1010; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604. In Bezug auf die Entscheidung des FG Münster ist die Revision zurückgenommen worden. Hingegen ist die Revision gegen das Urteil des FG Rheinland-Pfalz unter dem Aktenzeichen I R 42/19 beim BFH anhängig.

3 Entwurf eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts, Referentenentwurf vom 28.09.2020.

Landesstiftungsgesetze<sup>4</sup> wie selbstverständlich davon aus, daß das Stiftungsvermögen in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten ist. Erträge des Stiftungsvermögens und Zuwendungen an die Stiftung sind ausschließlich für den Stiftungszweck, zur Deckung der Verwaltungskosten sowie zur Rücklagenbildung zu verwenden.<sup>5</sup> Nur vereinzelt wird ausdrücklich das Grundstockvermögen in Abgrenzung zu Zuwendungen Dritter genannt.<sup>6</sup> Letztlich läßt sich aber auch den Landesstiftungsgesetzen heute bereits die klare Trennung von Grundstockvermögen/Stiftungsvermögen einerseits und den Erträgen aus dem Grundstockvermögen/Stiftungsvermögen sowie sonstiges Vermögen/Zuwendungen Dritter entnehmen.

### C. Grundsätzliches zum steuerlichen Einlagekonto

Das steuerliche Einlagekonto ist ein rein steuerliches Konto außerhalb der handelsrechtlichen Buchhaltung und auch außerhalb der Steuerbilanz.<sup>7</sup> Mittels des steuerlichen Einlagekontos sollen die steuerpflichtigen Ausschüttungen von den nicht steuerbaren Auskehrungen abgegrenzt werden.<sup>8</sup> Da es sich bei den Auskehrungen aus dem steuerlichen Einlagekonto um nicht steuerbare Zahlungen handelt, muß die Gesellschaft keine Kapitalertragsteuer einbehalten (vgl. § 43 EStG). Auf der Ebene der Gesellschafter handelt es sich nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG).

Maßgebend für die Einstellung in das Einlagekonto ist ausschließlich, ob die Vermögenszuwendung steuerrechtlich als Einlage zu qualifizieren ist.<sup>9</sup> Die handelsrechtliche Einordnung der Vermögenszuwendung ist unerheblich. In aller Regel wird jedoch das steuerliche Einlagekonto mit dem handelsrechtlichen Kapitalrücklagekonto nach § 272 Abs. 2 HGB übereinstimmen. Der typische Fall ist eine verdeckte Einlage.<sup>10</sup> Es kann sich aber auch um eine offene Einlage handeln, also um eine Einlage, die auf der Grundlage einer gesellschaftsrechtlichen Regelung z.B. eines Gesellschafterbeschlusses erfolgt. Offene Einlagen sind dadurch gekennzeichnet, daß im Gegenzug neue Anteile gewährt werden. Die offenen Einlagen werden insgesamt als entgeltlich angesehen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zum steuerlichen Einlagekonto anzumerken, daß der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos gesondert festzustellen ist (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG). Es ergeht mithin ein Feststellungsbescheid i.S. des § 179 Abs. 1 AO. Dieser Feststellungsbescheid, so wird in § 27 Abs. 2 S. 2 KStG bestimmt, ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt. Der Feststellungsbescheid betreffend das steuerliche Einlagekonto ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht der Dreh- und Angelpunkt. Der Steuerpflichtige muß sich

gegen diesen Feststellungsbescheid wenden, wenn die Zugänge zu niedrig oder die Abgänge zu hoch sind.

### D. Kann eine rechtsfähige Stiftung ein steuerliches Einlagekonto haben?

Eine tatsächlich spannende Frage ist, ob eine rechtsfähige, privatnützige Stiftung ebenfalls wie eine Kapitalgesellschaft ein steuerliches Einlagekonto zu führen hat. Diese Frage ist vor dem Hintergrund gerechtfertigt, weil das Stiftungsvermögen zum einen aus dem Grundstockvermögen und zum anderen aus dem sonstigen Vermögen besteht. Insofern wären das Grundstockvermögen mit dem Nennkapital einer Kapitalgesellschaft und das sonstige Vermögen mit dem Vermögen, das einer Kapitalgesellschaft von den Gesellschaftern zugeführt wird und nicht zum Nennkapital gehört, vergleichbar.

#### 1. Sachliche Erweiterung des Anwendungsbereichs gemäß § 27 Abs. 7 KStG

Wie sich aus § 27 Abs. 1 S. 1 KStG ergibt, erstreckt sich der Anwendungsbereich des steuerlichen Einlagekontos auf unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, also insbesondere auf die GmbH und die AG (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Den Anwendungsbereich erweitert sodann § 27 Abs. 7 KStG auf „andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG gewähren können.“ In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine rechtsfähige Stiftung unter das Tatbestandsmerkmal „Körperschaft“ oder „Personenvereinigung“ subsumiert werden kann. Insofern ist zu beachten, daß § 1 Abs. 1 KStG weiter ist als § 27 Abs. 7 KStG, denn jene Vorschrift spricht von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Würde mithin eine rechtsfähige Stiftung eine Vermögensmasse sein, so könnte man der Meinung zuneigen, daß eine sinngemäße Anwendung des steuerlichen Einlagekontos nicht für rechtsfähige Stiftung in Betracht kommt.

Der Begriff der **Vermögensmasse** wird in Abgrenzung zu einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft oder zu einer

4 Siehe statt anderer § 6 Abs. 1 Satz 1 StifG Saarland und § 4 Abs. 3 Satz 1 StifG Sachsen.

5 Siehe z.B. § 6 Abs. 2 Satz 1 StifG Saarland und § 4 Abs. 3 StifG Schleswig-Holstein.

6 Siehe § 7 Abs. 2 und 3 StifG Sachsen-Anhalt

7 Binnewies in Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 27 Rn. 1.

8 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604 Rn. 36.

9 Binnewies in Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 27 Rn.12.

10 Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn der Anteilseigner seiner Gesellschaft einen Vermögensvorteil gewährt, den ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht gewährt hätte.

Beteiligung an einer Personengesellschaft dadurch gekennzeichnet, daß es an der Vermögensmasse keinen Anteilseigner gibt. Die Vermögensmasse darf allenfalls destitutionsähnliche Rechte gewähren, ohne jedoch Mitgliedschaftsrecht zu vermitteln.<sup>11</sup> Damit wäre eine Stiftung eine typische Vermögensmasse. Mit eben dieser Argumentation wird der Stiftung die Anwendung eines steuerlichen Einlagekontos versagt. § 27 Abs. 7 KStG erfaßt expressis verbis nicht Vermögensmassen und damit auch keine Stiftungen.

## 2. Am Wortlaut orientierte Auslegung des § 27 Abs. 7 KStG

Es wird demgegenüber die Meinung<sup>12</sup> vertreten, daß vom Wortlaut her die Stiftung in den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 7 KStG fällt. Diese Ansicht stellt nicht einzig und allein auf das isoliert zu betrachtende Tatbestandsmerkmal „Körperschaften und Personenvereinigungen“ ab, sondern zieht zur Interpretation der Begriffe „Körperschaft“ und „Personenvereinigung“ das weitere Tatbestandsmerkmal „Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können“ mit ein, d.h. Leistungen, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind. Dieses Tatbestandsmerkmal wird abstrakt und auf die jeweilige Rechtsform bezogen verstanden. D.h., nach dieser Auffassung ist unter den Begriff der „Körperschaft“ jedes vom Grundsatz her körperschaftlich organisierte Rechtsgebilde zu verstehen, sofern es seiner abstrakten Rechtsstruktur nach in der Lage ist, mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbare Leistungen zu erbringen. Es muß deshalb ein Zusammenhang mit der gesellschafts- oder mitgliedschaftsrechtlichen Stellung des Leistungsempfängers bestehen. Nach dieser Ansicht soll es ausreichen, daß allein die abstrakte Möglichkeit zur Auskehrung von Leistungen besteht. Ob tatsächlich Leistungen erfolgen, sei unerheblich.<sup>13</sup>

Die Anwendung des § 27 Abs. 7 KStG auf Stiftungen aufgrund einer am Wortlaut geführten Argumentation würde deshalb in jedem Fall voraussetzen, daß die Stiftung in ihrer rechtlichen Grundstruktur einer körperschaftsrechtlichen Organisation entspricht. Es ist also abzuklären, was das bzw. die wesentliche(n) Merkmal(e) einer körperschaftlichen Struktur ist bzw. sind. Wesentliches Merkmal einer körperschaftlichen Struktur ist die sog. **Mitgliederunabhängigkeit**, die insbesondere bei einem Verein, der die Grundform aller körperschaftlichen Vereinigungen darstellt,<sup>14</sup> zum Ausdruck kommt. Der Bestand der Körperschaft ist danach grundsätzlich unabhängig vom Bestand der Mitglieder. Dieser vom Mitgliederwechsel unabhängige Bestand des Vereins beruht darauf, daß mit dem Verein eine rechtliche Einheit besteht, die den Mitgliedern gegenüber als verselbständigte Organisation auftritt. Ferner ist wesentlich, daß die Mitglieder nicht unmittelbar untereinander vertraglich gebunden sind, sondern lediglich mittelbar durch ihre Mitgliedschaft im Verein.<sup>15</sup> Ein weiteres wesentliches Merkmal einer körperschaftlichen Struktur ist die **Wil-**

**lenzbildung** durch die Mitgliederversammlung (§ 32 Abs. 1 BGB).

Es ist allgemein anerkannt, daß eine Stiftung ein selbständiger Rechtsträger ist, der zur Verwirklichung bestimmter Sonderzwecke geschaffen ist und nicht aus einem Personenverbund besteht.<sup>16</sup> Nach dieser Definition ist der Stiftung mit einer Körperschaft gemein die Ausrichtung auf einen bestimmten Zweck. Sie unterscheidet sich aber darin, daß sie nicht vom Willen eines Mitgliederbestandes abhängig ist. Eine Körperschaft setzt aber gerade voraus, daß sie von dem wandelbaren Willen der Mitglieder getragen, d.h. bestimmt wird. Eine Körperschaft ist deshalb von ihren Mitgliedern abhängig oder, wie plakativ formuliert wird, gilt: ohne Mitglieder keine Körperschaft.<sup>17</sup> Man wird mithin nicht zwingend eine Stiftung unter das Tatbestandsmerkmal „Körperschaft, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können“ subsumieren können. Damit kann wohl schwerlich die Geltung des steuerlichen Einlagekontos für Stiftungen mit dem Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG gerechtfertigt werden.

## 3. Auslegung gegen den Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG

Vor diesem Hintergrund wird die Meinung<sup>18</sup> vertreten, daß die Vorschriften über ein steuerliches Einlagekonto auf Stiftungen anzuwenden sind, auch wenn dieses Verständnis gegen den Gesetzeswortlaut erfolgt. Ausdrücklich weist das FG Rheinland-Pfalz darauf hin, daß eine Gesetzesauslegung gegen den Wortlaut nur ausnahmsweise möglich sei und zwar dann, wenn eine wortlautgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen und durch Auslegung vermeidbaren Ergebnis führen würde. Dabei seien die Möglichkeiten einer Normauslegung zugunsten des Steuerpflichtigen weitergehend als bei einer rechtsfortbildenden Interpretation belastender Steuertatbestände.<sup>19</sup>

### a. Rechtsmethodischer Ansatz

Bei der vom FG Rheinland-Pfalz als eine Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes bezeichneten Interpretation dürfte es sich letztlich in rechtsmethodischer Hinsicht um

11 von Oertzen in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 3 ErbStG Rn. 117.

12 Berninghaus in H/H/R, § 27 KStG Rn. 145; Kraft/Kraft, DStR 2011, 1837, 1838.

13 Endert in Frotzcher/Drüen, KStG, § 27 Tz. 254 (Stand 7/2016).

14 Schwarz in Bamberger/Roth, BGB, Vor. § 21 Tz. 17.

15 Schwarz in Bamberger/Roth, BGB, Vor. § 21 Tz. 17.

16 Weitemeyer in Münchener Kommentar, 8. Aufl. 2018, § 80 Tz. 14.

17 von Campenhausen in Seifert/von Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 1 Tz. 7.

18 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604.

19 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604, Tz. 43.

eine teleologische Extension handeln. Das FG spricht selbst auch von einer „erweiternden Auslegung der Norm“.<sup>20</sup> Man spricht auch von einer abändernden Rechtsfortbildung. Diese kann zum einen in Gestalt der teleologischen Reduktion und zum anderen in Gestaltung der teleologischen Extension in Erscheinung treten. Beide Erscheinungsformen setzen eine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck voraus. Liegt eine solche Divergenz vor, kann vom Gesetz dadurch abgewichen werden, daß eine Einschränkung (Reduktion) oder eine Erweiterung (Extension) dem Gesetz hinzugefügt wird.<sup>21</sup> Bei einer **teleologischen Extension** wird als der zu enge Wortlaut des Gesetzes auf dessen weitergehenden Zweck erweitert.<sup>22</sup>

Vorstehend ist bereits dargelegt, daß die Stiftung als Vermögensmasse nicht unter den Gesetzeswortlaut des § 27 Abs. 7 KStG subsumiert werden kann, da die Stiftung eben keine Körperschaft bzw. Personenvereinigung ist. Nachfolgend muß mithin untersucht werden, worin der Gesetzeszweck des § 27 Abs. 7 und Abs. 1 KStG besteht. Wenn sodann der Gesetzeszweck festgestellt wurde, ist der Frage nachzugehen, ob zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck eine Divergenz gegeben ist.

#### b. Sinn und Zweck des steuerlichen Einlagekontos

Vom Grundsatz her können Einlagen der Gesellschafter sowohl in das Nennkapital geleistet als auch in die Kapitalrücklage eingestellt werden. Steuerrechtlich handelt es sich in solchen Fällen um Vermögensmehrungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, die das Einkommen der Körperschaft nicht erhöhen dürfen. Aufgrund dessen ist § 4 Abs. 1 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG zu entnehmen, daß Einlagen bei der Gewinnermittlung vom steuerbaren Einkommen auszunehmen sind.<sup>23</sup> Der actus contrarius, also die Rückzahlung von geleisteten Einlagen, vermindert zwar das Vermögen der Körperschaft, beruht aber auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, so daß das Einkommen nicht gemindert werden darf.<sup>24</sup> Dies ist auch sachgerecht, da es sich bei den durch die Einlagen der Körperschaft zugeführten Vermögensmehrungen nicht um durch die Körperschaft erwirtschaftete Erträge handelt und damit deren Rückzahlungen auch den steuerpflichtigen Gewinn nicht betrifft. Bei Zahlungen der Körperschaft an ihre Anteilseigner muß also differenziert werden zwischen der Ausschüttung von erwirtschafteten Erträgen und Auskehrungen von Einlagenrückgewährungen. Um diese Abgrenzung vornehmen zu können, ist für die Erfassung der Auskehrungen ein steuerliches Einlagekonto i.S. des § 27 KStG zu führen.

Dies führt zu der Fragestellung, ob auch eine Stiftung eine Auskehrung vornehmen kann. Dies ist zu bejahen und zwar aus folgender Überlegung heraus: Nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch Einnahmen u.a. aus Leistungen einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Vermögensmasse, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind. Aus-

drücklich bestimmt sodann in diesem Zusammenhang § 20 Abs. 1 Nr. 9 letzter Teilsatz EStG, daß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG entsprechend gilt. Nach dieser Vorschrift gehören Bezüge nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttung einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG als verwendet gelten. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>25</sup> fallen auch unter bestimmten Voraussetzungen rechtsfähige Stiftungen unter diese Regelung, d.h. Leistungen einer Stiftung an ihre Bezugsberechtigten können Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sein. Wenn dem aber so ist, dann ist vom Grundsatz her auch § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und damit auch dessen Satz 3 anzuwenden. Aus diesem Grund besteht auch im Hinblick auf eine Stiftung der erkennbare Zweck, eine Besteuerung von Einlagenrückzahlungen zu verhindern,<sup>26</sup> und dafür ist grundsätzlich die Führung eines Einlagekontos erforderlich.<sup>27</sup>

Man könnte an diesem Ergebnis jedoch deshalb Zweifel haben, weil die Leistung von Einlagen und die Einlagenrückgewähr typische Begriffe des Handels- und Steuerrechts sind und sich so nicht bei Stiftungen wiederfinden. Handelsrechtlich versteht man unter Einlagen alle Beiträge der Gesellschafter. Es liegen also dann Einlagen vor, wenn Vermögenswerte vom Gesellschafter der Gesellschaft zugeführt werden.<sup>28</sup> Ähnlich versteht das Steuerrecht unter Einlagen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat.<sup>29</sup> Unter Beachtung dieses Verständnisses können auch Einlagen in eine Stiftung getätigt werden, weil der Stifter beispielsweise der Stiftung in ihr sonstiges Vermögen Vermögenswerte übertragen kann. Die Zuführung dieser Vermögenswerte wären sodann auf dem steuerlichen Einlagekonto zu erfassen und dürften bei einer Auskehrung nicht der Besteuerung unterliegen.

Im Ergebnis kann mithin festgehalten werden, daß es dem Zweck des steuerlichen Einlagekontos entsprechen würde, wenn eine Stiftung ein solches führen würde.

20 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604, Tz. 43.

21 S. zum Vorstehenden *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Tz. 381 f. (Stand: Oktober 2011).

22 BFH, Urteil vom 21.10.1971 – V R 73/71, BStBl. II 1972, 24.

23 *Endert* in Frotscher/Drüen, KStG, § 27 Tz. 8 (Stand 7/2016).

24 *Endert* in Frotscher/Drüen, KStG, § 27 Tz. 8 (Stand 7/2016).

25 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417.

26 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604, Tz. 46.

27 FG Münster, Urteil vom 16.01.2019 – 9 K 1107/17F; EFG 2019, 1010 Tz. 29.

28 *Schmidt/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Aufl. 2020, § 247 Tz. 170.

29 *Schmidt/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Aufl. 2020, § 247 Tz. 173.



### c. Gesetzessystematischer Zusammenhang

Ein weiteres Argument für die Anerkennung eines steuerlichen Einlagekontos bei einer Stiftung ist der gesetzessystematische Zusammenhang zwischen § 27 Abs. 7 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. § 27 Abs. 7 KStG verweist auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, so daß es naheliegt, beide Normen einheitlich zu verstehen. Wenn mithin nach der Rechtsprechung des BFH vom 03.11.2010<sup>30</sup> unter bestimmten Voraussetzungen Zahlungen einer Familienstiftung an ihre Bezugsbegünstigten als Leistung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gesehen werden, dann erscheint es konsequent, der Stiftung auch ein steuerliches Einlagekonto zuzubilligen. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, daß nicht jedwede Leistung eine Leistung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist, sondern nur eine Leistung, die einer Gewinnausschüttung vergleichbar ist.

Wann ist also eine Leistung einer Gewinnausschüttung vergleichbar? Bei dieser Prüfung, so hat der BFH<sup>31</sup> unmißverständlich ausgeführt, kommt es nicht auf das Innehaben einer der Anteilseignerstellung wirtschaftlich vergleichbaren Position an. Würde man eine andere Auffassung vertreten, so ergäbe die ausdrückliche Einbeziehung von Vermögensmassen in den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG keinen Sinn.<sup>32</sup> Denn wie bereits vorstehend<sup>33</sup> ausgeführt, unterscheidet sich die „Vermögensmasse“ von der „Körperschaft“ bzw. der „Personenvereinigung“ dadurch, daß an diesen eine vermögensmäßige Beteiligung besteht, wohingegen eine Vermögensmasse keine Anteilseigner kennt. Obwohl an Stiftungen eine vermögensmäßige Beteiligung nicht möglich ist, sind Vermögensübertragungen an die hinter der Stiftung stehenden Personen denkbar. Hierbei handelt es sich dann um Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, wenn sie mit Gewinnausschüttungen „wirtschaftlich vergleichbar sind“. Diese Frage beantwortet die Entscheidung des BFH vom 03.11.2010.<sup>34</sup> Ausgangspunkt ist der Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, welcher lautet: „Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, die Gewinnausschüttungen im Sinne der Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind ...“ Der Zusatz in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, daß die Leistungen „Gewinnausschüttungen im Sinne der Nummer 1 wirtschaftlich vergleichbar“ sein müssen, ist erst durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz eingefügt worden.<sup>35</sup> Ausweislich der Gesetzesbegründung<sup>36</sup> sollte durch die Ergänzung klargestellt werden, daß eine Leistung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beispielsweise dann nicht vorliege, wenn ein nicht von der Körperschaftsteuer befreiter Verein in Erfüllung seiner allgemeinen satzungsmäßigen Aufgaben Leistungen an Mitglieder aufgrund von Beiträgen i.S. des § 8 Abs. 5 KStG erbringe, die von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung zu entrichten seien. Diese Leistungen seien nicht mit einer Ge-

winnausschüttung vergleichbar, da sie allgemein mit den Mitgliedsbeiträgen abgegolten seien. Hieraus zieht sodann der erkennende I. Senat des BFH den Schluß, daß nur solche Leistungen nicht von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfaßt sein sollen, denen im weitesten Sinne eine Gegenleistung des Leistungsempfängers – z. B. in Form eines Mitgliedsbeitrags – gegenübersteht.

Betrachtet man dieses gesetzessystematische Zusammenspiel von der Seite des Leistungsempfängers aus, dann ist von einer Körperschaft i.S. des § 27 Abs. 7 KStG auszugehen, wenn Anteilseigner oder einem Anteilseigner ähnliche Personen existieren, die dem Grunde nach Empfänger von Ausschüttung bzw. Auskehrungen sein können, die ihre Ursache in der vermögensmäßigen Rechtsbeziehung zwischen dem Anteilseigner oder der einem Anteilseigner ähnlichen Person einerseits und dem Körperschaftsteuersubjekt andererseits haben.<sup>37</sup> Sofern also die Bezugsberechtigten eine einem Anteilseigner wirtschaftlich vergleichbare Position haben, stellen die Auskehrungen aus der Stiftung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG dar.

### d. Divergenz und Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, daß es dem Sinn und Zweck des § 27 Abs. 7 KStG und dem gesetzessystematischen Zusammenhang zwischen § 27 Abs. 7 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG entsprechen würde, auch Stiftungen das Führen eines steuerlichen Einlagekontos zu gestatten, um dem Verbot der Besteuerung von Einlagenrückzahlungen entgegenzutreten. Da andererseits die rechtsfähige Stiftung vom Gesetzeswortlaut nicht erfaßt wird, besteht eine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck. Es ist deshalb gerechtfertigt im Wege einer teleologischen Extension das Tatbestandsmerkmal „Körperschaften, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können“ dahingehend zu erweitern, daß auch Stiftungen darunter zu subsumieren sind, wenn sie Leistungen erbringen, die Gewinnausschüttungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind.

### e. Gleichbehandlung mit Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Ebenso wie bei Stiftungen stellt sich die Frage nach der Anwendung des § 27 KStG bei Betrieben gewerblicher Art

30 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417.

31 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 14.

32 Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 27 Tz. 29 (Stand 4/2017).

33 Siehe oben D.1.

34 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 14 ff.

35 Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858.

36 BT-Drucks. 14/6882, S. 35.

37 Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 27 Rn. 252 (Stand 4/2017).

ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unterliegen auch Betriebe gewerblicher Art der unbeschränkten Steuerpflicht. Ebenso wie bei Stiftungen besteht an ihnen kein Beteiligungsverhältnis, so daß es sich bei ihnen weder um eine „Körperschaft“ noch um eine „Personenvereinigung“ handelt.<sup>38</sup> Der Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit i.S. des § 4 KStG ist vielmehr eine Vermögensmasse. Gleichwohl ist sowohl nach der BFH-Rechtsprechung<sup>39</sup> als auch nach der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>40</sup> für einen Betrieb gewerblicher Art ein steuerliches Einlagekonto zu führen. Ein sachlicher Grund dafür, daß die Vermögensmasse „Stiftung“ kein steuerliches Einlagekonto und die Vermögensmasse „Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ ein steuerliches Einlagekonto zu führen hat, ist weder ersichtlich noch wird ein solcher von der Rechtsprechung oder Finanzverwaltung vorgetragen. Beide Sachverhalte sollten daher rechtlich in Bezug auf § 27 Abs. 7 KStG gleich behandelt werden.

#### f. Ergebnis

Es sind folglich keine Gründe ersichtlich, aus denen sich ergibt, daß eine teleologische Extension bei der Auslegung des § 27 Abs. 7 KStG nicht rechtlich zulässig sein könnte.

#### 4. Ansicht der Finanzverwaltung

Interessant ist die Ansicht der Finanzverwaltung zu dem Problemkreis, ob eine rechtsfähige Privatstiftung ein steuerliches Einlagekonto zu führen hat. Wie der Verfügung des Landesamts für Steuern Niedersachsen<sup>41</sup> zu entnehmen ist, wird eine Anwendung des § 27 Abs. 7 KStG auf Privatstiftungen abgelehnt, da diese weder kapitalmäßige noch mitgliedschaftsähnliche Rechte vermitteln. Auch die OFD Nordrhein-Westfalen lehnt eine Anwendung des steuerlichen Einlagekontos auf Stiftungen ab. Eine Stiftung sei keine Körperschaft oder Personenvereinigung, sondern eine Vermögensmasse und damit vom Anwendungsbereich des § 27 Abs. 7 KStG nicht erfaßt. Die Steuerpflicht von Leistungen einer Stiftung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beim Empfänger könne daher nicht mit dem Hinweis vermieden werden, für sie würden Beträge des Einlagekontos verwandt. In dem Hinweis der OFD Nordrhein-Westfalen ist sodann noch zu lesen, daß die hier zur Diskussion stehende Problematik in dem Urteil des BFH vom 14.07.2010 „ausdrücklich offengelassen“ worden sei. Die Ausführungen des BFH lauten: „Ob § 27 KStG auf die S unmittelbar oder entsprechend anwendbar ist oder ob auf andere Weise einfachgesetzlich sichergestellt werden kann, daß dem Verbot der Besteuerung rückgewährter Einlagen Rechnung getragen wird, muß der Senat nicht beantworten.....“. Diesen Darlegungen des erkennenden X. Senats des BFH kann entnommen werden, daß es ein Verbot der Besteuerung rückgewährter Einlagen gibt. Offen gelassen hat der BFH lediglich die Lösung, wie ein Verstoß gegen dieses Verbot vermie-

den werden kann. Dabei hat er drei Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt, nämlich die unmittelbare Anwendung des § 27 KStG, die entsprechende Anwendung des § 27 KStG oder aber eine (neue) einfachgesetzliche Regelung.

Eine rechtliche Auseinandersetzung mit der Problematik ist den Verlautbarungen der Finanzverwaltung nicht zu entnehmen. Interessant ist dabei vielmehr, daß noch in der Verfügung vom 10.12.2003 der OFD Hannover<sup>42</sup> ausdrücklich die sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG), und damit auch die Stiftungen, in den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 7 KStG einbezogen wurden. Auch im Hinblick auf die Behandlung der Betriebe gewerblicher Art, bei denen die Finanzverwaltung ohne Ansatz von Bedenken die Anwendung des § 27 Abs. 7 KStG bejaht, legt die Vermutung nahe, daß insoweit reine Fiskalinteressen durch die Finanzverwaltung verfolgt werden.

### E. Praxisrelevante Hinweise

Hat die vorstehend skizzierte Diskussion lediglich akademischen Charakter oder sind Sachverhaltskonstellationen denkbar, in denen das Führen eines steuerlichen Einlagekontos durch eine Stiftung Praxisrelevanz erlangt?

#### 1. Praxisrelevanter Beispielsfall

Der Steuerpflichtige Umtrieb aus Düsseldorf ist 100 %iger Gesellschafter einer Werbe-GmbH. Aus verschiedenen Gründen möchte er nun seine vorweggenommene Erbfolgeplanung angehen. Er beschließt deshalb auf Anraten seines Steueranwalts eine Umtrieb-Privatstiftung zu gründen. Im Stiftungsgeschäft verpflichtet sich Umtrieb einen Betrag in Höhe von € 250.000 in den Grundstock der Stiftung zu übertragen. Ferner verpflichtet er sich in das sonstige Stiftungsvermögen seine 100%ige Beteiligung an der Werbe-GmbH zu übertragen. Es wird unterstellt, daß die Werbe-GmbH einen Wert von 10 Mio. Euro hat und der Anteil des Verwaltungsvermögens am Gesamtwert der Werbe-GmbH unter 10 % liegt, so daß der sog. Kulanzpuffer<sup>43</sup> i.S. des § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG zur Anwendung gelangt.

38 FG Münster, Urteil vom 16.01.2019 – 9 K 1107/17F; EFG 2019, 1010 Tz. 27.

39 BFH, Urteil vom 21.08.2007 – I R 78/06, BStBl. II 2008, 317 und Urteil vom 11.09.2013 – I R 77/11, BStBl. II 2015, 161.

40 BMF-Schreiben vom 09.01.2015 – IV C 2 – S 2706-a/13/10001, BStBl. I 2015, 111 Tz. 42 ff.

41 LfSt Niedersachsen, Verfügung vom 26.09.2019 – S 2336 – 1 St 241.

42 OFD Hannover, Verfügung vom 10.12.2003 – S 2836 – 1 – StO – 214/ S 2836 – 1 – StH 233, DStR 2004, 422.

43 So *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 13b Tz. 221.



## 2. Stiftungsgründung und Steuerrecht

In steuerlicher Hinsicht wären folgende Überlegungen anzustellen: Geht man mit der hier vertretenen Ansicht davon, aus, daß eine rechtsfähige Stiftung in den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 7 KStG fällt, dann findet damit auch § 27 Abs. 1 KStG sinnngemäße Anwendung. Bei der Prüfung dieser Norm muß nun entschieden werden, welche Beträge (Einlagen) in das Nennkapital einer Stiftung und welche Beträge (Einlage) in das steuerliche Einlagekonto zu buchen sind. Mit überzeugenden Gründen ist dem Urteil des FG Münster<sup>44</sup> zu entnehmen, daß das Grundstockvermögen dem Nennkapital insoweit funktionell vergleichbar ist, „als es sich jeweils um dasjenige Vermögen handelt, welches der Kapitalgesellschaft bzw. der Stiftung dauerhaft von ihren Gründern zur Erreichung ihrer jeweiligen Zwecke zur Verfügung gestellt wird.“ Das Grundstockvermögen umfaßt vom Stifter bei Stiftungserrichtung ihr zugewendete materielle Werte, die nicht zum Verbrauch bestimmt sind.<sup>45</sup> Es sollte daher in der Stiftungssatzung möglichst klar und unmißverständlich geregelt sein, welches Vermögen der Stifter dem Grundstockvermögen und dem sonstigen Vermögen zuordnet.

**Formulierungsvorschlag Stiftungsgeschäft:** Zur Erfüllung der Stiftungszwecke gemäß § 2 des Stiftungsgeschäftes verpflichtet sich der Stifter, in den Grundstock der Stiftung 100.000,00 € zu leisten. In steuerlicher Hinsicht handelt es sich hierbei um eine Leistung in das sog. „vergleichbare Nennkapital“. Ferner verpflichten sich die Stifter die folgenden Beteiligungen auf die Stiftung zu übertragen, die mit Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde gemäß § 82 S. 2 BGB auf die Stiftung übergehen. Die Übergänge der im vorgenannten Absatz 2 Buchst. a) bis d) aufgeführten Beteiligungen stellen Zuwendungen an die Stiftung i.S. des § 6 Abs. 2 S. 3 NStiftG dar, die nicht in das Grundstockvermögen der Stiftung erfolgen. Bei diesen Zuwendungen in das sonstige Vermögen der Stiftung handelt es sich aus steuerlicher Sicht um eine Zuführung in das sog. „steuerliche Einlagekonto“.

### Formulierungsvorschlag Stiftungssatzung:

(1) Das Vermögen der Stiftung besteht im Zeitpunkt ihrer Errichtung zunächst aus 100.000,00 € (Grundstockvermögen).

(2) Der Stifter hält zudem die folgenden Beteiligungen, die mit Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde gemäß § 82 S. 2 BGB auf die Stiftung übergehen sollen.

(3) Die Übergänge der im vorgenannten Absatz 2 Buchst. a) bis d) aufgeführten Beteiligungen stellen Zuwendungen an die Stiftung i.S. des § 6 Abs. 2 S. 3 NStiftG dar, die nicht in das Grundstockvermögen der Stiftung erfolgen. Bei diesen Zuwendungen in das sonstige Vermögen der Stiftung handelt es sich aus steuerlicher Sicht um eine Zuführung in das sog. „steuerliche Einlagekonto“.

(4) Zustiftungen sind zulässig. Diese können in Barmittel oder auch in Sachmittel bestehen. Zustiftungen durch die Stifter oder durch Dritte wachsen dem Grundstockvermögen zu, soweit der Zuwendende keine abweichende Bestimmung trifft.

Unter Beachtung dieser Regelung würde der Barbetrag von 250.000 € dem Grundstock zugewiesen werden und der Wert der GmbH-Anteile, also 10 Mio. €, würden auf dem steuerlichen Einlagekonto zu verbuchen sein. Die unentgeltliche Übertragung auf die Stiftung würde grundsätzlich der Schenkungsteuer unterliegen. Da die Tochter des Umtriebig die alleinige Bezugs- und Anfallsbegünstigte der Stiftung ist, ist gem. § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem Schenker zugrunde zu legen. Dies wäre im Beispielsfall das Vater/Tochter-Verhältnis, so daß der persönliche Freibetrag in Höhe von 400.000 € greifen und die Steuerverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG zum Tragen kommen würde. Es würde mithin im Beispielsfall keine Schenkungsteuer anfallen.

## 3. Leistungen, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind

Ein tragendes Argument für eine teleologische Extension ist die gesetzessystematische Verknüpfung zwischen § 27 Abs. 7 KStG und der dort enthaltenen Verweisung auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Eine erweiternde Auslegung des § 27 Abs. 7 KStG im Hinblick auf rechtsfähige Stiftungen verlangt, daß sie Leistungen erbringen können, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind. Hierzu ist es notwendig zu wissen, was unter einer Gewinnausschüttung zu verstehen ist. Sodann ist die Frage zu beantworten, wann Leistungen einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar sind.

### a. Gewinnausschüttung

Unter einer Gewinnausschüttung ist allgemein die Verteilung des durch eine Gesellschaft erwirtschafteten Ge-

<sup>44</sup> FG Münster, Urteil vom 16.01.2019 – 9 K 1107/17 F, EFG 2019, 1010 Tz. 40.

<sup>45</sup> Hof in von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 9 Tz. 5.

winns auf ihre Gesellschafter zu verstehen. Dies geschieht jedoch nicht durch einen Automatismus, sondern bedarf eines Beschlusses, den die Gesellschafter grundsätzlich gemäß § 29 GmbHG mit einfacher Mehrheit zu fassen haben. In diesem Beschluß, dem sog. Ergebnisverwendungsbeschluß, treffen die Gesellschafter die Entscheidung, ob und in welcher Höhe ein ausschüttungsfähiger Gewinn tatsächlich an sie zur Ausschüttung gelangen soll. Die Regelung des § 29 GmbHG ist weitgehend disponibel. Aus dem jeweiligen Gesellschaftsvertrag kann sich deshalb auch etwas anderes ergeben. So muß zum Beispiel nicht der gesamte Gewinn ausgeschüttet werden. Der Gesellschaftsvertrag einer GmbH kann auch vorsehen, daß nur ein Teil des Gewinns ausgeschüttet und ein anderer Teil thesauriert wird.

Eine Gewinnausschüttung bezieht sich somit zum einen auf den Ertrag einer Gesellschaft und zum anderen muß über die Ausschüttung durch die Gesellschafter ein Beschluß, also eine Willensbildung herbeigeführt werden. Die Regelungen dazu ergeben sich aus Gesetz und Gesellschaftsvertrag. Im Rahmen der Prüfung, ob die Leistungen einer Stiftung an ihre Begünstigten einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar sind, muß also im jeweils konkreten Einzelfall geprüft werden, wer für die Entscheidung über die Verwendung der Stiftungserträge verantwortlich ist. Diese Prüfung ist anhand des Stiftungsrechts und der jeweils individuellen Stiftungssatzung durchzuführen.

#### b. Nutznießer der Stiftungserträge

Die aus dem Stiftungsvermögen heraus erwirtschafteten Erträge dürfen nur zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwandt werden. Dies ergibt sich aus allen Landesstiftungsgesetzen.<sup>46</sup> Bei den hier in aller Regel interessierenden privatrechtlichen Stiftungen, insbesondere in der Gestalt der Familienstiftung, besteht der Stiftungszweck darin, den Interessen und dem Wohl einer oder mehrerer bestimmter Familien ganz oder teilweise zu dienen.<sup>47</sup> Eine ähnliche Definition befindet sich in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wonach eine Familienstiftung vorliegt, wenn sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist. Die Erträge aus dem Stiftungsvermögen stehen mithin den bezugsberechtigten Familienmitgliedern zu. Sie sind Nutznießer der Erträge. Wie der Entscheidung des BFH vom 03.11.2010<sup>48</sup> zu entnehmen ist, kommt es allein darauf an, wer Nutznießer der Erträge des Stiftungsvermögens ist. Es ist unbeachtlich, wenn der Nutznießer nicht unmittelbar am Vermögen der Stiftung beteiligt ist. Ähnlich einem Gesellschafter, der die Früchte aus dem hingegebenen Kapital erhält, sind die bezugsberechtigten Personen Begünstigte der Früchte aus dem einst hingegebenen Stiftungskapital.<sup>49</sup> In der Stiftungssatzung sollten mithin die Bezugsberechtigten unmißverständlich benannt sein.

Fraglich ist, ob die Begünstigten auch einen einklagbaren Anspruch auf die Erträge haben müssen. Das Urteil des BFH vom 03.11.2010 spricht des Öfteren von „An-

spruchsberechtigten“ bzw. von „anspruchsberechtigten Familienmitgliedern“.<sup>50</sup> Da die von der Stiftung gewährten Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar sein müssen und nach § 29 Abs. 1 S. 1 GmbHG der Gesellschafter einen Anspruch auf den Jahresüberschuß hat, muß man auch dem Stiftungsbegünstigten einen Anspruch auf die Stiftungserträge abverlangen. Die Bezugsberechtigten sollten mithin einen in der Stiftungssatzung festgeschriebenen Anspruch auf die Erträge aus dem Stiftungsvermögen haben.

Es könnte nunmehr noch die Frage aufgeworfen werden, wie die Fälle zu behandeln sind, in denen die Stiftungserträge nicht ausgekehrt, sondern thesauriert werden. Dieser Gedanke ist nicht abwegig, zumal auch im Rahmen der Ergebnisverwendung einer GmbH beispielsweise eine Thesaurierung des Jahresergebnisses beschlossen werden kann. Zum einen ist zu bedenken, daß grundsätzlich das Stiftungsrecht eine Thesaurierung der Stiftungserträge untersagt. Dieses Admassierungsverbot soll die Erfüllung der vom Stifter vorgegebenen Zwecke sicherstellen. Zum anderen fällt das Stiftungsvermögen und damit auch ein eventuell durch Thesaurierung entstandenes Stiftungsvermögen bei Auflösung der Stiftung den sog. Anfallsberechtigten zu. Auch diesen Umstand hat der BFH in seiner Entscheidung vom 03.11.2010<sup>51</sup> angeführt, um die wirtschaftliche Vergleichbarkeit einer Auskehrung einer Stiftung mit einer Gewinnausschüttung zu begründen. Neben den Bezugsberechtigten sollten auch die Anfallsberechtigten klar festgeschrieben werden. Optimal wäre es, wenn eine Kongruenz zwischen Bezugs- und Anfallsberechtigung bestehen würde.

#### c. Willensbildung bezüglich der Ergebnisverwendung

Ein weiteres Kriterium einer Gewinnausschüttung ist die Beschlußfassung über die Ergebnisverwendung durch das dafür zuständige Organ. Dies ist beispielsweise bei einer GmbH die Gesellschafterversammlung. Mithin befinden diejenigen über die Ergebnisverwendung, die letztlich auch einen Anspruch auf die Teilhabe an den Erträgen haben.

Damit die Leistungen einer Stiftung an ihre Destinatäre einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar sind, müssen diese ähnlich wie die Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung Einfluß auf die Verwendung

46 So heißt es beispielsweise in § 4 Abs. 3 S. 1 LandStiftG Schleswig-Holstein: „Die Erträge des Stiftungsvermögens sowie die Zuwendungen von Dritten sind für den Stiftungszweck und die notwendigen Verwaltungskosten der Stiftung zu verwenden.“

47 Richter in von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 13 Tz. 3.

48 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417.

49 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 17.

50 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 17, 19 und 20.

51 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 17.



der Erträge der Stiftung und letztlich auch des Vermögens haben.<sup>52</sup> In der zitierten BFH-Entscheidung stand den Bezugsbegünstigten aufgrund der statuarischen Regelung ein unmittelbarer Anspruch auf bestimmte Rentenzahlungen zu. Diese Einflußnahme muß aber nicht zwingend unmittelbarer Natur sein, auch der mittelbare Einfluß auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung ist nach der klaren Äußerung des BFH<sup>53</sup> ausreichend.

Grundsätzlich trifft die Entscheidung über die Ergebnisverwendung der Stiftungsvorstand. Der Stiftungsvorstand ist gemäß § 86 i. V. m. § 27 Abs. 3 BGB zur ordnungsgemäßen Verwaltung des Stiftungsvermögens und zur Verfolgung des Stiftungszwecks verpflichtet. Dem Stifter steht es jedoch frei, in der Stiftungssatzung bestimmte Geschäfte der Geschäftsführungsbefugnis des Vorstandes zu entziehen oder der Mitwirkung eines anderen Stiftungsorgans zu unterwerfen.<sup>54</sup> Aufgrund dessen ist darauf zu achten, daß in der Stiftungssatzung Regelungen enthalten sind, die es den Begünstigten ermöglichen bei der Beschlußfassung über die Ergebnisverwendung mitzuwirken. Hierzu könnte ein besonderes Stiftungsorgan installiert werden, z.B. ein Stiftungsbeirat, das über die Leistungen an die Destinatäre entscheidet und denen zumindest teilweise die Destinatäre selbst angehören.

**Formulierungsvorschlag:** § 2 Zweck der Stiftung: (1) Die Stiftung soll dem Wohl des Stifters, seiner Ehefrau, seiner leiblichen Kinder sowie deren Abkömmlingen dienen (Destinatäre). (2) Die Stiftung erfüllt ihren Zweck durch laufende oder einmalige Zahlungen aus den Erträgen der Stiftung.

§ 3 Verwendung der Stiftungserträge: (1) Aus den der Stiftung zufließenden Erträgen sind zunächst die Kosten der Stiftungsverwaltung und die gesetzlichen Abgaben zu decken. Im Übrigen sind die Erträge zur Erfüllung des Stiftungszwecks gemäß § 2 zu verwenden.

§ 5 Stiftungsorgane: Organe der Stiftung sind der Vorstand und der Stiftungsbeirat.

§ 7 Stiftungsbeirat: (1) Der Stiftungsbeirat besteht aus bis zu fünf Personen. Dem Stiftungsbeirat können auch Personen angehören, die nicht die Stellung eines Destinatärs haben, sofern die Mehrheit im Stiftungsbeirat stets bei den Destinatären liegt.

(2) Zu den Aufgaben des Stiftungsbeirates gehören insbesondere die Fassung von Beschlüssen über die Ergebnisverwendung gemäß § 3.

§ 8 Stellung und Aufgabe des Stiftungsrats: Über Leistungen zur Unterstützung der Destinatäre nach § 3 ist durch Beschlüsse des Stiftungsbeirates zu entscheiden.

## F. Schlußbemerkung

Für die Gestaltungsberatung könnte sich eine spannende Möglichkeit durch die Nutzung eines steuerlichen Einlagekontos bei einer rechtsfähigen Familienstiftung ergeben. Das letzte Wort wird demnächst erst einmal der BFH haben. Sofern er seine Rechtsprechung zur den Kapitaleinkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG konsequent weiterdenkt, müßte er zur Anwendung des § 27 Abs. 7 KStG auf Familienstiftungen gelangen.

Im vorausseilenden Gehorsam sollte bei Gründung einer rechtsfähigen Familienstiftung darauf geachtet werden, daß die Stiftungssatzung so abgefaßt wird, daß sie den Anforderungen entspricht, die eine Auskehrung aus dem sonstigen Stiftungsvermögen einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar macht.

52 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 19.

53 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 19.

54 Hof in von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 8 Tz 31.



## Aktuell und verständlich.

### Wohnraummiete

Praxisratgeber

von Dr. jur. Hannes Berger

2020, 140 Seiten, € 18,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 254

ISBN 978-3-415-06911-4

Der Praxisratgeber richtet sich sowohl an gewerbliche und private Vermieterinnen und Vermieter als auch an Mieterinnen und Mieter von Mietwohnungen.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC1220