



UNIVERSITÄT  
LEIPZIG

# Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht

1. Praxisseminar  
Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht,  
Verbrauchsstiftungen und Verbrauchszustiftungen

Prof. Dr. Gregor Roth

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht

- 
- I. Verbrauchsstiftung
    - 1. Besteuerung der Errichtung der Stiftung
    - 2. Laufende Besteuerung
    - 3. Aufhebung der Stiftung
  - II. Verbrauchszustiftung

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht

### I.1.a) – Verbrauchsstiftung

---

#### 1. Besteuerung der Errichtung der Stiftung

##### a) Ebene der Stiftung

- keine Besonderheiten gegenüber Ewigkeitsstiftung
- Steuerbarkeit der Zuwendung ( § 3 Abs. 2 Nr. 1 bzw. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG)
- Steuerklasse III ( § 15 Abs. 1 ErbStG)
- Freibetrag: 20.000 EUR ( § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG)
- Besonderheiten:
  - Familienstiftung ( § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG)
  - steuerbegünstigte Stiftungen ( § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG)

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht

### I.1.b) – Verbrauchsstiftung

---

##### b) Ebene Stifter

- Aufdeckung stR durch unentgeltliche Zuwendung an die Stiftung?
  - Zuwendung aus PV (-), da keine Veräußerung
  - Zuwendung aus BV (+) → Bewertungsfrage
- Grundsatz: TW-Ansatz ( § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG)
- Ausnahmen (BW-Ansatz):
  - § 6 Abs. 3 EStG (Pflicht)
  - § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG (Wahlrecht)
- korrespondierender Wertansatz bei der Stiftung gem. § 10b Abs. 3 EStG

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht

### I.1.b) – Verbrauchsstiftung

---

- Sonderausgabenabzug gem. § 10b Abs. 1 EStG
- Sonderausgabenabzug gem. § 10b Abs. 1a EStG?
  - keine Konsistenz des Gesetzes
    - S. 1: „in das zu erhaltende Vermögen“
    - S. 2: „in das verbrauchbare Vermögen“
  - Gesetzesmaterialeien: Ausschluss von Zuwendungen, die endgültig verbraucht werden dürfen oder sollen
  - Maßstab = Zweckbestimmung durch den Zuwendenden (dauerhafte Sach- oder Werterhaltung)
  - Verbrauch ≠ bloßer (ungeplanter) Wertverlust
  - Abzugsfähigkeit (-)

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht

### I.1.b) – Verbrauchsstiftung

---

- Abzugsfähigkeit?
  - reine Verbrauchsstiftung (-)
  - Teilverbrauchsstiftung, soweit Zuwendung in den zu erhaltenden Vermögensteil (+)
  - Wiederaufholungsklausel (+)
  - Notfallklausel ?

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht I.2.a)aa) – Verbrauchsstiftung

### 2. Laufende Besteuerung

#### a) Ebene der Destinatäre

- Differenzierung: Ausschüttung von Erträgen oder aus dem Vermögensstock

#### aa) Ausschüttung von Erträgen

- § 20 Abs. 1 Nr. 9, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7c EStG
  - Einfluss auf Ausschüttungsverhalten?
- subsidiär: § 22 Nr. 1 S. 2 HS 2 lit a) iVm § 3 S. 1 Nr. 40 lit. i) EStG
  - wiederkehrende Leistung?
- Zuwendungen einer steuerbegünstigten Stiftung
  - steuerfrei; Ausnahme: § 58 Nr. 6 AO [ § 22 Nr. 1 S. 2 HS 2 lit a) (ohne § 3 S. 1 Nr. 40 i) EStG)

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht I.2.a)bb) – Verbrauchsstiftung

#### bb) Ausschüttung aus dem Vermögensstock

- § 20 Abs. 1 Nr. 9, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7c EStG
  - Vermögensverbrauch = Gewinnausschüttung vergleichbare Zuwendung?
  - Steuerfreiheit von Kapitalrückzahlungen ( § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG)

Problem:

- keine Einlageleistung des Destinatärs als Voraussetzung einer Kapitalrückzahlung
- Destinatär = steuerrechtlicher „Rechtsnachfolger“ des Stifters als „Beschenkter“?
- ⇒ mangels zurechenbarer wirtschaftlicher Vorbelastung aus Sicht des Destinatärs keine Kapitalrückzahlung (anders: Stifter)?

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht I.2.a)bb) – Verbrauchsstiftung

- Vermögensbildung aus Rücklagen
  - § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 iVm § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG iVm § 28 KStG
- Umschichtungsgewinne/Versilberung
  - Aufteilung in Ertrags- und Kapitalanteil
- § 22 Nr. 1 S. 2 HS 2 lit a) iVm § 3 S. 1 Nr. 40 lit. i) EStG
  - wiederkehrende Leistung bei Einmalzahlung?
- steuerbegünstigten Stiftung: Steuerfreiheit (siehe aa)
- zweckwidrige Vermögensauskehrungen
  - § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
  - Doppelbesteuerung?

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht I.2.a)cc) – Verbrauchsstiftung

- cc) ErbStG und Vermögensausschüttungen
  - zweckkonforme Zuwendung
    - § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (-) da nicht unentgeltlich, sondern Verfolgung des Satzungszwecks
    - § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG?
      - Vor: Zuwendung nach Aufhebung der Stiftung
      - laufender Verbrauch ≠ Aufhebung der Stiftung
      - laufender Verbrauch = Teilaufhebung?
      - keine Auszahlung an Anfallberechtigten
  - ⇒ „weiße Einkünfte“, wenn nicht Bejahung einer Ertragsteuerpflicht (vgl. bb)
  - zweckwidrige Zuwendung
    - § 7 Abs. 1 Nr. 1 (+) → ggf. Doppelbesteuerung

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht

### I.2.b) – Verbrauchsstiftung

---

#### b) Ebene der Stiftung

- keine Besonderheiten gegenüber Ewigkeitsstiftung
- Sonderproblem: Ausschüttung aus dem Vermögensstock
  - Anwendungsfall von § 27 Abs. 7 KStG?
    - FinVerw./Teile der Lit. (-)
    - A.A. (+), da zwingende Korrespondenz mit § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG
  - Erfassung des gesamten Grundstockvermögens?
    - zu erhaltendes Grundstockvermögen  $\triangleq$  Nennkapital
    - verbrauchbares / „ausschüttungsfähiges“ Grundstockvermögen  $\triangleq$  Eigenkapital iSv § 27 KStG

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht

### I.3.a) – Verbrauchsstiftung

---

#### 3. Aufhebung der Stiftung

#### a) Ebene der Stiftung

- Aufgabegewinn nach KStG?
  - Unanwendbarkeit § 11 KStG
  - steuerbarer Aufgabegewinn gem. § 8 Abs. 1 KStG iVm §§ 16, 17 EStG
  - Sonderfall: Anfallberechtigter = steuerbegünstigte Körperschaft  $\Rightarrow$  BW ( § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG, § 13 Abs. 4 KStG)
- Aufgabegewinn nach GewSt?
  - Rollladenprinzip
  - keine Steuerbarkeit des Aufgabegewinns

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht

### I.3.b) – Verbrauchsstiftung

---

- b) Ebene des Anfallberechtigten
- Doppelbesteuerung?
    - § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG (Ertrag + Grundstockvermögen) und
    - § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 iVm Nr. 2 S. 1 EStG (Ertrag [+]; Grundstockvermögen [?])
  - eine Erwerbshandlung ≠ auf Einkünfteerzielung am Markt gerichtete Erwerbstätigkeit UND zugleich Schenkung durch einen anderen
  - § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG insoweit lex specialis, da § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG ohnehin nur „entsprechende“ Geltung
  - steuerbegünstigte Stiftung: wegen § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO immer § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht

---

- I. Verbrauchsstiftung
- II. Verbrauchszustiftung

## Verbrauchsstiftung/-zustiftung und Steuerrecht II. – Verbrauchszustiftung

- Zustiftung in das Grundstockvermögen: wie I
- Zustiftung = unselbständige Stiftung
  - Grundsatz: wie I.
  - Ausnahme: keine Gleichstellung von rechtsfähiger Stiftung und unselbständiger Stiftung
    - ErbStG
      - BFH, Urt. v. 25.1.2017 – II R 26/16, Tz. 12 = BFHE 257, 341 = BStBl II 2018, 199
      - keine Anwendung von § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG
    - § 27 Abs. 7 KStG (Folgefrage: generell kein § 20 Abs. 1 Nr. 9 iVm Nr. 1 S. 3 EStG oder Nachweisführung durch den Destinatär?)



UNIVERSITÄT  
LEIPZIG

# VIELEN DANK!

Prof. Dr. Gregor Roth  
Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht  
Universität Leipzig | Juristenfakultät | Burgstraße 21, 04109 Leipzig

E-Mail: [gregor.roth@uni-leipzig.de](mailto:gregor.roth@uni-leipzig.de)