



Flick Gocke
Schaumburg

Bildung, Verwaltung und Verbrauch „freien“ Stiftungsvermögens

– Betrachtung aus Sicht des Steuerrechts –

Vortrag im Rahmen eines virtuellen Symposiums der Universität Leipzig
21. Juni 2021

Dr. Christian Kirhhain LL.M.

Agenda

- A. Grundlagen
- B. Vermögensbildung „von außen“
- C. Vermögensbildung „von innen“
- D. Vermögensbildung bei Umstrukturierungen

In der gebotenen Kürze...



Agenda

A. Grundlagen

- B. Vermögensbildung „von außen“
- C. Vermögensbildung „von innen“
- D. Vermögensbildung bei Umstrukturierungen

A. Grundlagen [1/2]

- Das Vermögen einer Stiftung (Terminologie)



A. Grundlagen [2/2]

- Grundsatz: Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 5 AO)
 - Mittel: Einnahmen und Vermögenssubstanz
 - Verwendung: Verbrauch oder Investition in **nutzungsgebundenes Vermögen**
 - Innerhalb der laufenden Mittelverwendungsfrist („Zuflussjahr plus zwei Jahre“) **Vermögensanlage** zulässig, m.E. sogar geboten
 - Seit 28.12.2020: Dispens für Stiftungen mit jährlichen Einnahmen von weniger als 45.000 € (m.E. exklusive Zuführungen zum nicht zeitnah zu verwendenden Vermögen)

Dazu *Kirchhain*, DStR 2021, 129 (131)

- Ausnahmen
 - Bildung von **Rücklagen**
 - Bedarf eines förmlichen **Organbeschlusses**
 - Müssen in der Rechnungslegung gesondert ausgewiesen werden, ermöglicht Kontrolle über Entwicklung und Verwendung der in die Rücklagen eingestellten Beträge

BFH 20.12.1978 – I R 21/76, AEAO Nr. 14 zu § 62 Abs. 2 AO
 - Bildung von **(Dauer-)Vermögen**
 - Bei Verstoß: i.d.R. Erteilung einer Verwendungsaufgabe (§ 63 Abs. 4 AO), **grds. keine rückwirkende Rücklagenbildung zulässig**

Agenda

- A. Grundlagen
- B. Vermögensbildung „von außen“**
- C. Vermögensbildung „von innen“
- D. Vermögensbildung bei Umstrukturierungen

B. Vermögensbildung „von außen“

- Sog. **Dauervermögen** (§ 62 Abs. 3 AO, nach FinVw. abschließend, str.) ≠ nutzungsgebundenes Vermögen
 - Zuwendungen von Todes wegen (sofern keine andere Verwendungsaufgabe des Erblassers)
 - Zuwendungen bei ausdrücklicher Auflage des Zuwendenden zur Erhöhung des Vermögens
 - Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft zur Erhöhung des Vermögens
 - Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören
- **Grundstockvermögen** oder **Kapitalrücklage**
- **Das Steuerrecht folgt den Zweckvorgaben des Zuwendenden.**
- Spendenabzug
 - **Besonderer** Spendenabzug (1 Mio./2 Mio. €) nur bei Zuwendungen in den „Vermögensstock“ (§ 10b Abs. 1a Satz 1 EStG, § 9 Nr. 5 Satz 9 GewStG – generell nicht für Körperschaftsteuersubjekte)
 - „**Vermögensstock**“ (Abgrenzung zum verbrauchbaren Vermögen, § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG, § 9 Nr. 5 Satz 10 GewStG)
 - Zu erhaltendes **Grundstockvermögen**
 - Auch die **Kapitalrücklage** i.S. des IDW RS HFA 5 Rn. 63? M.E. ja, sofern Verbrauch kraft Erklärung des Zuwendenden ausgeschlossen ist.

Agenda

- A. Grundlagen
- B. Vermögensbildung „von außen“
- C. Vermögensbildung „von innen“**
- D. Vermögensbildung bei Umstrukturierungen

C. Vermögensbildung „von innen“ [1/7]

I. Rücklagen (Übersicht)

- **Nur vorübergehend** nicht zeitnah zu verwendende Mittel
 - Projektgebundene Rücklagen, u.a. sog. Betriebsmittelrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)
 - Wiederbeschaffungsrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO)

→ Zeitlich **unbeschränkte** Prüfung durch die Finanzverwaltung
- **Dauerhaft** dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung entzogene Mittel
 - Freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)
 - Beteiligungsrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO)
 - Umschichtungsrücklage (AEAO Tz. 29 Satz 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)
 - Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich (AEAO Tz. 1 zu § 62 AO)

→ Zeitlich **nur beschränkte** Prüfung durch die Finanzverwaltung

Dazu *Kirchhain*, DStR 2016, 104

C. Vermögensbildung „von innen“ [2/7]

II. Vermögen

- § 62 Abs. 4 AO (Sonderregelung für Stiftungen)

„Eine Stiftung kann **im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren** Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 14 **ganz oder teilweise** ihrem Vermögen zuführen.“

C. Vermögensbildung „von innen“ [3/7]

III. Freie Rücklage [1/2]

- **Verwendungsmöglichkeiten** („frei“)
 - Dauerhaft als solche erhalten
 - Zuführung zum (Dauer-)Vermögen (z.B. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln)
 - Auflösung und anschließender Verbrauch oder Investition in nutzungsgebundenes Vermögen
 - **Nicht** zum Ausgleich von Verlusten im steuerpflichtigen Bereich
 - Bildung einer projektgebundenen Rücklage bleibt unberührt
- **Zeitpunkt** der Rücklagenbildung
 - Für vergangene Jahre **innerhalb der regulären Mittelverwendungsfrist** (§ 62 Abs. 2 Satz 1 AO). Bsp.: noch in 03 für 01 möglich.
 - **Nachholung** nicht ausgeschöpften Potenzials in den folgenden zwei Jahren (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO). Bsp.: in 05 für 01.
 - M.E. auch bei bereits erfolgter Verwendung, das Gesetz denkt in Dreijahres-Zeiträumen („Verwendungsrückstand“, „Verwendungsüberhang“)

C. Vermögensbildung „von innen“ [4/7]

III. Freie Rücklage [2/2]

- 30 % des Überschusses aus Vermögensverwaltung
 - Vermögensverwaltung: originär gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung
 - Umschichtungsgewinne **nicht** zu erfassen
 - Gewinne aus der temporären Anlage von Projektrücklagen **nicht** zu erfassen
 - Vorstandsvergütung Teil der allgemeinen Verwaltungskosten
 - Nur jahresbezogene Saldierung der Ergebnisse einzelner Anlagen
 - Anrechnung im Kontext des § 62 Abs. 4 AO
- 10 % der sonstigen Mittel
 - Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs
 - Gewinne aus Zweckbetrieben und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben
 - Zufluss von Vermögen i.S. des § 62 Abs. 3 AO **nicht** erfasst

C. Vermögensbildung „von innen“ [5/7]

IV. Kapitalerhaltungsrücklage

- Wortlaut § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO: Zeitlich und betragsmäßig unbeschränkt
- Aber Einschränkungen:
 - Nur bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - Nur zur Erhaltung einer bestehenden Beteiligungsquote
 - Nur bei Minderheitsbeteiligung oder zur Sicherung des Bestands der Tochtergesellschaft

C. Vermögensbildung „von innen“ [6/7]

V. Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich

- Vermögensverwaltung
 - Nur zur Erhaltung oder Wiederherstellung eines „ordnungsgemäßen Zustands“
 - Nur bei Durchführung in „angemessener“ Zeit
 - Nur in Bezug auf Gegenstände i.S. des § 21 EStG (Vermietung und Verpachtung)
- Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
 - Bildung von Rückstellungen, Abschreibungen
 - Darüber hinaus nur in Anlehnung an die Vorgaben bei Körperschaftsteuerlicher Organschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG)
 - Vernünftige kaufmännische Beurteilung
 - Konkreter Anlass (z.B. Expansion)
 - Finanzierungsfreiheit

C. Vermögensbildung „von innen“ [7/7]

VI. Umschichtungsrücklage (IDW RS HFA 5, Rn. 66)

- Umschichtungserlöse unterliegen nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung („Surrogat“), Umschichtungsgewinn/-verlust wird gesondert ausgewiesen
- Nicht nur Umschichtung von Grundstockvermögen, sondern Umschichtung jeglichen Vermögens, auch Umschichtung aus der vorübergehenden Anlage an sich zeitnah zu verwendender Mittel (str.)
- Finanzverwaltung: Nur bei Vorgängen im Rahmen der Vermögensverwaltung, nicht auch eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (str.)
- Abgrenzung schwierig bei Beteiligung über Personengesellschaften (die nicht zur Körperschaftsteuer optieren) sowie bei Ausschüttungen aus Investmentfonds (nach Reform 2019)

Nachspielzeit

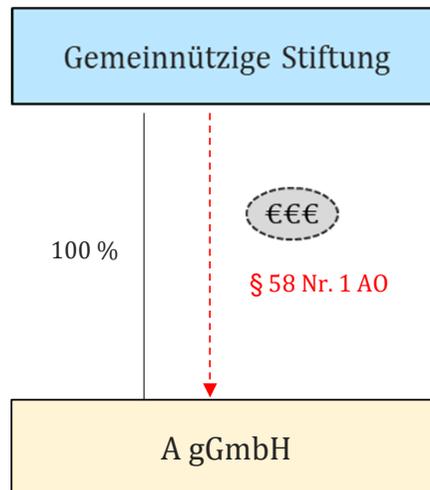


Agenda

- A. Grundlagen
- B. Vermögensbildung „von außen“
- C. Vermögensbildung „von innen“
- D. Vermögensbildung bei Umstrukturierungen**

D. Vermögensbildung bei Umstrukturierungen [1/3]

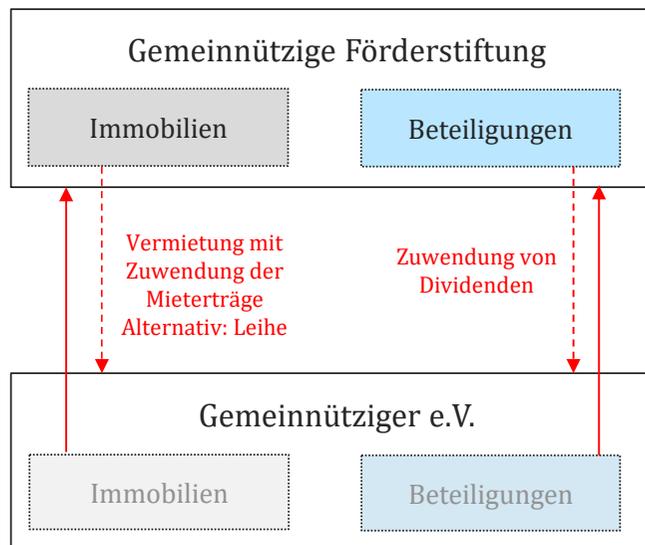
I. Endowments



- Stammkapital
 - Finanzverwaltung: Aufbringung auch aus **zeitnah zu verwendenden** Mitteln
 - Bei Auflösung der GmbH Rückfall an den/die Gesellschafter (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO)
- Sonstige Mittel
 - Herauslösung aus dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nur nach Maßgabe des § 58 Nr. 3 AO (**Endowments**)

D. Vermögensbildung bei Umstrukturierungen [2/3]

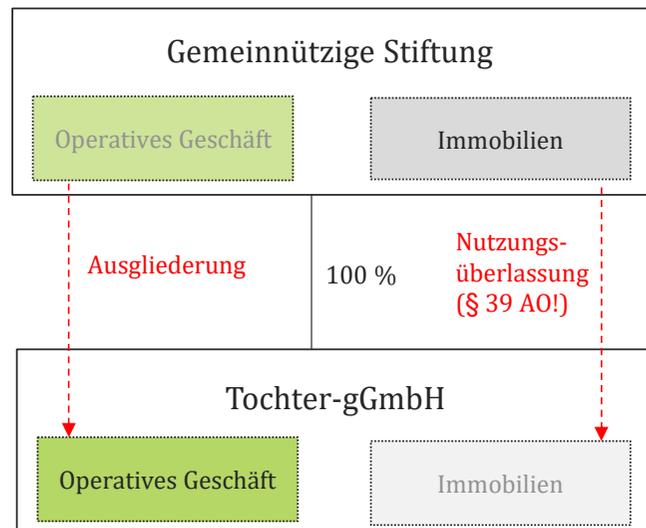
II. Asset Protection (Eigentum)



- **Sphärenwechsel** bei bislang nutzungsgebundenem Vermögen (AEO Tz. 29 Satz 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) → **Liquiditätsproblem!**
- **Grunderwerbsteuer**
 - **Steuerbefreiung** soweit Übertragung unentgeltlich (§ 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG). Aber: bei Zurückbehalt von Verbindlichkeiten mglw. außerordentliches Kündigungsrecht von Kredit- und Zuschussgebern.
 - Im Konzern: **Steuerbefreiung** nach § 6a GrEStG nach jüngerer BFH-Rechtsprechung auch bei Übertragung auf eine **neu gegründete** Konzerngesellschaft

D. Vermögensbildung bei Umstrukturierungen [3/3]

III. Asset Protection (Wirtschaftliches Eigentum)



- Ziel: **Ertragsteuerneutralität der Ausgliederung** in Bezug auf steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (wegen § 20 Abs. 1 UmwStG alle wesentlichen Betriebsgrundlagen)
- Nutzungsüberlassung für die betriebsgewöhnliche (Rest-)Nutzungsdauer, besser unentgeltlich. Der **Verzicht auf Zinsanteil** ist Fördertätigkeit i.S. des § 58 Nr. 1 AO, ggfs. Zweckerweiterung erforderlich, Entgeltlichkeit risikobehaftet.
- Sofern übertragenes Vermögen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert wurde: **Weiter-nutzung als nutzungsgebundenes Vermögen**; denkbar die Überführung in das Dauervermögen der Empfängerkörperschaft (*Endowment*)
- Risiko: **Grunderwerbsteuer** nach § 1 Abs. 2 GrEStG
- Nur mit **verbindlicher Auskunft!**

Gutes Gelingen!



Quelle: Flick Flack 2, Bonn 2010, S. 43.

Haben Sie Fragen?

Dr. Christian Kirchhain LL.M.

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater
Partner

Flick Gocke Schaumburg
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Fritz-Schäffer-Straße 1
53113 Bonn

Telefon: 0228 / 9594 - 238
Fax: 0228 / 9594 - 100

christian.kirchhain@fgs.de

Hamburg
Hohe Bleichen 12
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Berlin
Unter den Linden 10
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-0
F +49 30/21 00 20-100
berlin@fgs.de

Düsseldorf
Benrather Straße 31
40213 Düsseldorf
T +49 211/6 18 22-0
F +49 211/6 18 22-100
duesseldorf@fgs.de

Bonn
Fritz-Schäffer-Straße 1
53113 Bonn
T +49 228/95 94-0
F +49 228/95 94-100
bonn@fgs.de

Stuttgart
Paulinenstraße 41
70178 Stuttgart
T +49 711/69 94 6-0
F +49 711/69 94 6-100
stuttgart@fgs.de

Frankfurt
MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt a.M.
T +49 69/717 03-0
F +49 69/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München
Brienner Straße 9
80333 München
T +49 89/80 00 16-0
F +49 89/80 00 16-899
muenchen@fgs.de

Repräsentanz Zürich
Bahnhofstrasse 69a
8001 Zürich
T +41 44/225 70-10
F +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch

fgs.de