

# DIE TEILVERBRAUCHS-STIFTUNG

## PRAXISERWÄGUNGEN ZU EINER UNTERSCHÄTZTEN STIFTUNGSGESTALTUNG

VON PROF. MATTHIAS ALBER, ANDREA SEEMANN UND LENNART NECKENICH

### ABSTRACT

Trotz der gesetzlichen Verankerung der Verbrauchsstiftung im Jahr 2013 ist die Zahl dieser Art der Stiftung in Deutschland nach wie vor gering. Auch die Teilverbrauchsstiftung führt ein weitgehendes Schattendasein. Dabei bietet gerade die Teilverbrauchsstiftung im Vergleich zur „normalen Stiftung“ deutlich mehr Flexibilität und ermöglicht es den Organen der Stiftung, nach den Vorgaben der Satzung – ohne Abstimmung mit der Stiftungsbehörde – auch über Teile des zugewendeten Vermögens zu verfügen und zur Verwirklichung des Stiftungszwecks zu verwenden.

### I. Einleitung

In Deutschland gibt es derzeit ca. 24.000 rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts, die überwiegend (zu 92%) steuerbegünstigten Zwecken gewidmet sind.<sup>1</sup> Die Stiftung als Rechtsform ist dabei im Grundsatz eine auf Ewigkeit ausgerichtete, verselbstständigte Vermögensmasse ohne Gesellschafter.<sup>2</sup> Bereits diese Verselbstständigung auf Ewigkeit lässt viele Familienunternehmer zurückschrecken, was den prozentual geringen Anteil an Familienstiftungen verdeutlicht. Eine Stiftung muss aber nicht zwingend auf „ewig“ angelegt sein. Vielmehr kann sie in Teilen (Teilverbrauchsstiftung) oder gänzlich (Verbrauchsstiftung) auf eine nur bestimmte Zeit ausgerichtet werden. Die gesetzliche Möglichkeit hierzu wurde bereits im Jahr 2013 geschaffen.<sup>3</sup> Die bisher gesetzlich nicht explizit geregelte Teilverbrauchsstiftung ist ebenso bereits heute in Literatur und Praxis anerkannt. Im Rahmen der Stiftungsreform wird nun auch die

Teilverbrauchsstiftung gesetzlich verankert und damit auf rechtlich noch „sicherere Füße“ gestellt.<sup>4</sup>

Die Teilverbrauchsstiftung eröffnet die Möglichkeit, durch eine Regelung in der Stiftungssatzung einen Teilverbrauch des Vermögens in die Entscheidungshoheit der Stiftungsorgane zu stellen. Die Stiftung kann damit in Abhängigkeit ihrer Stiftungszwecke auf Niedrigzinsphasen, wesentliche Umschichtungen des Vermögens oder Änderungen bei den Stiftungsbegünstigten reagieren. Auch steuerliche Erwägungen können die Teilverbrauchsstiftung zu einem interessanten Gestaltungsinstrument werden lassen.

### II. Einsatzmöglichkeiten der Teilverbrauchsstiftung in der Praxis

Die Einsatzmöglichkeiten sowie die zivilrechtlichen und steuerlichen Grundlagen der Teilverbrauchsstiftung sollen nachfolgend dargestellt werden. In der Praxis lassen sich die folgenden wesentlichen Konstellationen unterscheiden, in denen Stiftungen zum Einsatz kommen und eine Regelung zum Teilverbrauch des Stiftungsvermögens als Satzungsgestaltung vorteilhaft sein kann:

- **Gemeinnützige Stiftungen mit langfristigen Projekten/ Förderzusagen:** Die Zuwendung eines Teils des Vermögens in einen „Reservetopf“, der unter bestimmten Voraussetzungen angerührt werden kann, bietet der Stiftung auch in Zeiten niedriger Erträge oder ausbleibender Spenden Sicherheit, ihre Verpflichtungen erfüllen zu können. Dies gilt gerade im Hinblick auf langfristige Projekte oder langfristige Förderzusagen.
- **(Familien-)Stiftungen als Unternehmensträger:** Werden Anteile an einem Familienunternehmen an eine Familienstiftung oder eine gemeinnützige Stiftung übertragen, scheint zunächst kein Raum für eine Regelung zum Teil-

1 Vgl. [www.stiftungen.org/stiftungen/zahlen-und-daten/statistiken.html](http://www.stiftungen.org/stiftungen/zahlen-und-daten/statistiken.html), abgerufen am 2. März 2022.

2 Mit Wirkung ab dem 1. Juli 2023 wird die Stiftung in § 80 Abs. 1 BGB wie folgt gesetzlich definiert: Eine Stiftung ist eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person.

3 Die Zulässigkeit der Verbrauchsstiftung ist in § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB geregelt.

### INHALT

- I. Einleitung
- II. Einsatzmöglichkeiten der Teilverbrauchsstiftung in der Praxis
- III. Zivilrechtliche Grundlagen der Teilverbrauchsstiftung
- IV. Steuerliche Hinweise zur Teilverbrauchsstiftung
  1. Die gemeinnützige Teilverbrauchsstiftung
  2. Die Familienstiftung als Teilverbrauchsstiftung
    - a) Ertragsteuerliche Behandlung
    - b) Erbschaft- und Schenkungsteuer
- V. Ausblick

4 Vgl. § 83b Abs. 3 BGB in der Fassung ab 1. Juli 2023.

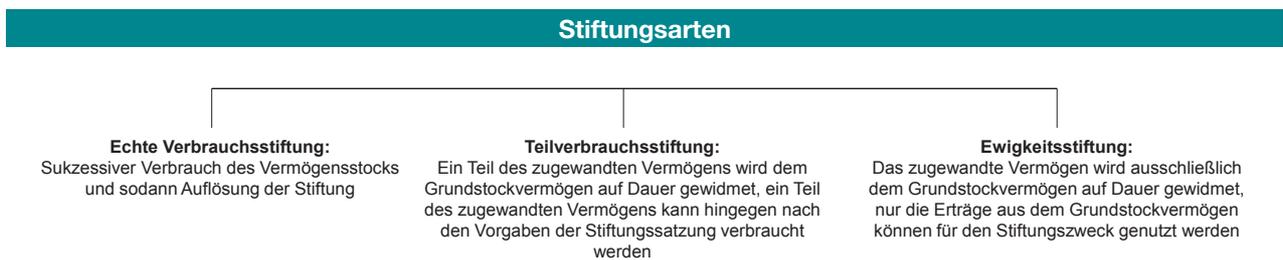


Abb. 1; Quelle: eigene Darstellung

verbrauch von Vermögen zu bestehen – aber auch in diesen Konstellationen bietet der Teilverbrauch die Möglichkeit zur Reaktion auf künftige Veränderungen in der Vermögensstruktur. Werden später Anteile am Unternehmen verkauft, ist es oft folgerichtig, die Familie nicht mit dem gesamten Vermögen über eine Stiftung zu binden, sondern Teile des Vermögens zur individuellen Anlage auszuweichen.

- **Familienstiftungen als Instrument des Vermögensschutzes:** Die Familienstiftung bietet die Möglichkeit, Vermögen für eine Familie zu bündeln und gleichzeitig Zugriffsrechte einzelner Familienmitglieder ebenso wie Pflichtteilsansprüche weichender Erben in folgenden Generationen auszuschließen. Zudem erlaubt die Stiftung eine Haftungs-

trennung und Abschirmung (Stichwort „Asset Protection“).<sup>5</sup> Die Kombination solcher Stiftungen mit der Möglichkeit eines Teilverbrauchs kann zum einen eine größere Flexibilität in der Vermögensanlage bieten.<sup>6</sup> Durch die Möglichkeit eines Teilverbrauchs können die Organe der Familienstiftung ohne Abstimmung mit der Stiftungsbehörde zum anderen flexibel im Rahmen von Vermögensumschichtungen, Verkauf von Vermögen und unter Be- ➤

<sup>5</sup> Vgl. ausführlich hierzu auch Kögel/Seemann, FuS 2018, 76, 79.

<sup>6</sup> Anlage beispielsweise in risikobehaftete Anlageklassen ebenso wie in nicht-ertragbringendes Vermögen wie Oldtimer oder Kunst; vgl. Feitsch/George, Stiftung & Sponsoring 2015, 32, 34.

**Einsatzmöglichkeiten von Teilverbrauchsstiftungen**

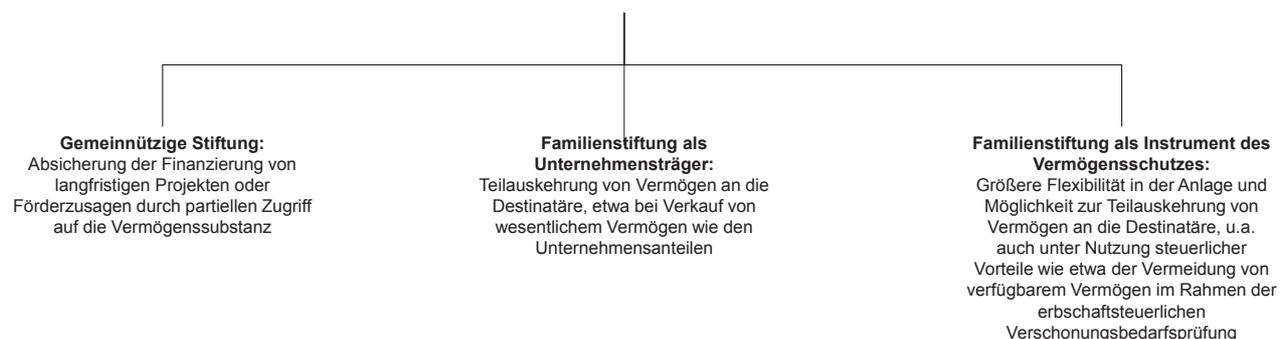


Abb. 2; Quelle: eigene Darstellung

rücksichtigung der rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen Auskehrungen an die Destinatäre vornehmen.

Dabei können auch die aktuellen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorgaben Berücksichtigung finden. Die Vererbung oder Versenkung von betrieblichem Vermögen kann bis zu 100% freigestellt werden.<sup>7</sup> Diese Vergünstigungsregelungen sehen aber Sonderregelungen für sogenannte Großvermögen ab einem Übertragungswert von 26 Mio. EUR vor. Eine Trennung von privatem und betrieblichem, erbschaftsteuerlich begünstigtem Vermögen kann zum Erhalt der wesentlichen erbschaftsteuerlichen Vorteile auch bei Großvermögen führen. Hier bietet die Teilverbrauchsstiftung Möglichkeiten, diese Trennung herbeizuführen und – zumindest teilweise – in späteren Jahren wieder aufzuheben, ohne den ursprünglichen Erlass der Erbschaftsteuer für das betriebliche Vermögen zu verlieren.

### III. Zivilrechtliche Grundlagen der Teilverbrauchsstiftung

Die Stiftung auf Zeit ist in § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB geregelt. Ihre besondere Ausprägung als Verbrauchsstiftung muss schon im Stiftungsgeschäft vorgesehen werden. Dies umfasst auch die Aussage, wie die zu verbrauchenden Mittel verwendet werden sollen. Bei der „echten“ Verbrauchsstiftung muss der Stifter verbindlich im Zeitpunkt der Errichtung erklären, dass das Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks zu verbrauchen ist. Zudem ist im Rahmen der Errichtung ein sogenannter Verbrauchsplan zu erstellen. Dieser wird für die Zukunft – ab dem 1. Juli 2023 – in § 81 Abs. 2 Nr. 2 BGB n.F. gesetzlich normiert.

Im Gegensatz zur Verbrauchsstiftung muss der Stifter bei der Teilverbrauchsstiftung keinen Plan über den Teilverbrauch vorlegen. Nach unserer Einschätzung gilt dies auch im Rahmen der Neureglung ab 1. Juli 2023 fort, denn die Neuregelung etabliert explizit nur die Pflicht eines Verbrauchsplans für die Verbrauchsstiftung. Nach bisherig vorherrschender Auffassung in der Literatur soll die Teilverbrauchsstiftung der Natur nach aber eine Sonderform der Ewigkeitsstiftung und keine Verbrauchsstiftung darstellen und die Regelungen zur Verbrauchsstiftung daher keine Anwendung finden.<sup>8</sup> Das soll auch nach der Normierung der Teilverbrauchsstiftung fortgelten.<sup>9</sup>

Eine Teilverbrauchsstiftung verbindet Elemente der Stiftung auf Ewigkeit und der Stiftung auf Zeit. Konkret verfügt sie sowohl über ein Vermögen, das in seinem Bestand zu erhalten ist, als auch über ein verbrauchbares Vermögen. Ab dem 1. Juli 2023 ist die Teilverbrauchsstiftung nunmehr in § 83b Abs. 3 BGB n.F. geregelt. Der Stifter kann danach

auch bei einer Stiftung, die auf unbestimmte Zeit – also auf Ewigkeit – errichtet wird, im Stiftungsgeschäft einen Teil des gewidmeten Vermögens zu sonstigem verbrauchbarem Vermögen bestimmen.

Eine weitere Besonderheit der (Teil-)Verbrauchsstiftung ist, dass das Verbrauchsvermögen auch in Form von Wirtschaftsgütern bestehen kann, die zwar als Wertanlage dienen, ohne aber laufende Erträge zu generieren, beispielsweise Oldtimersammlungen oder Kunstgegenstände.

### IV. Steuerliche Hinweise zur Teilverbrauchsstiftung

Teilverbrauchsstiftungen weisen gegenüber der klassischen Ewigkeitsstiftung einige steuerliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten auf.

#### 1. Die gemeinnützige Teilverbrauchsstiftung

Das Vermögen der Teilverbrauchsstiftung ist in Grundstockvermögen, sonstiges Vermögen (das verbraucht werden kann) und nach den Regelungen von §§ 52 ff. AO zeitnah zu verwendende Mittel zu untergliedern. Sowohl im Stiftungsgeschäft als auch in der Satzung muss das zu erhaltende Grundstockvermögen von dem Verbrauchsvermögen klar getrennt werden. Diese Trennung ist auch bei der fortlaufenden Rechnungslegung zu berücksichtigen.<sup>10</sup>

Gemeinnützige Teilverbrauchsstiftungen können sowohl Spenden als auch Zuwendungen in den Vermögensstock entgegennehmen. Dabei gilt grundsätzlich der „reguläre“ Spendenabzug nach § 10b EStG (bis zu 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. bis zu vier Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter). Der erweiterte Spendenabzug für Zuwendungen in den Vermögensstock (§ 10b Abs. 1a EStG) wird dem Stifter für das zum Verbrauch zugelassene Vermögen nicht eröffnet. Dies wurde in der Zwischenzeit auch von der Finanzverwaltung bestätigt.<sup>11</sup> Ausnahmsweise soll aber eine besonders begünstigte Zuwendung in den Vermögensstock vorliegen, wenn zur Verwirklichung des Stiftungszwecks das zu erhaltende Vermögen verwendet werden kann und sodann aber unmittelbar wieder aufzufüllen ist. Entsprechende Regelungen wären zwingend in die Stiftungssatzung der Teilverbrauchsstiftung aufzunehmen.

#### 2. Die Familienstiftung als Teilverbrauchsstiftung

Hat eine Familienstiftung die Möglichkeit, einen Teil des zugewendeten Vermögens zu verbrauchen, ist die Auskehrung dieses Vermögens sowohl unter ertragsteuerlichen als auch unter schenkungsteuerlichen Aspekten zu beleuchten. Rechtsprechung und Verlautbarungen der Finanzverwaltung sind insoweit aber rar, sodass man bei der Auskehrung steuerliche Risiken in Kauf nehmen oder im Vorfeld eine verbindliche Abstimmung mit der Finanzverwaltung suchen muss.<sup>12</sup>

<sup>7</sup> Vgl. §§ 13a ff., 28a ErbStG.

<sup>8</sup> Werner, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, Teil 1, Rn. 31 f.; Feitsch/Linder, in: Hamm, Beck'sches RA-Hdb, 12. Aufl. 2022, § 45 Rn. 24.

<sup>9</sup> Schwalm, ZEV 2021, 68, 73.

<sup>10</sup> Vgl. Feitsch/George, Stiftung & Sponsoring 2015, 32, 32 f.

<sup>11</sup> BMF-Schreiben v. 15.09.2014, BStBl. I 2014, 1278.

<sup>12</sup> Hierzu schon: Kögel/Seemann, FuS 2018, 76, 79 ff.

**Besteuerung der Auskehrung von Stiftungsvermögen an Destinatäre**

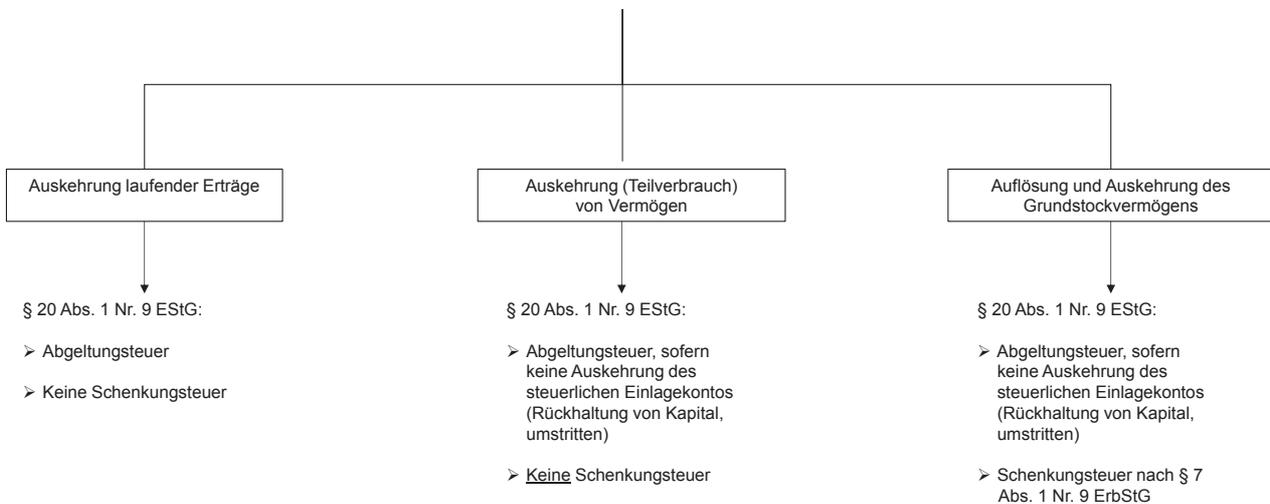


Abb. 3; Quelle: eigene Darstellung

**a) Ertragsteuerliche Behandlung**

**Zuwendung von Vermögen an die Stiftung:** Wie auch bei der Ewigkeitsstiftung unterliegt die Übertragung des Vermögens auf die Teilverbrauchsstiftung regelmäßig keiner ertragsteuerlichen Belastung, soweit keine stillen Reserven im Rahmen des Übertragungsvorgangs aufzudecken sind. Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen des Stifters, wie etwa fremdvermietete Immobilien, übernimmt die Stiftung regelmäßig mit den steuerlichen Anschaffungskosten in ihr Privatvermögen. Abschreibungen können fortgesetzt werden (§ 11d EStDV). Dies gilt ebenso für Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG oder für Wertpapiere nach § 20 EStG. Betriebsvermögen (z.B. ein Anteil an einer gewerblichen Personengesellschaft) ist nach § 6 Abs. 3 EStG mit den Buchwerten anzusetzen.<sup>13</sup>

**Laufende Ertragsteuern auf Ebene der Stiftung / Realisation bei Sachauskehrung von Vermögen:** Die Stiftung ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG Körperschaftsteuerpflichtig und hat daher ihre eigenen Einkünfte mit 15% Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag zu versteuern. Unterhält die Stiftung einen Gewerbebetrieb, tritt zusätzlich Gewerbesteuer hinzu. Dabei kann die Stiftung neben gewerblichen Einkünften auch beispielsweise Vermietungseinkünfte erzielen, die nicht gewerbesteuerpflichtig sind. Auch ist eine ertragsteuerfreie Veräußerung von Immobilien nach § 23 EStG nach Ablauf einer Zehnjahresfrist möglich. Gewinnausschüttungen von in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften sind auf Ebene der Stiftung nach § 8b KStG zu 95% steuerfrei, wenn die Beteiligung der Stiftung mindestens 10% des Grund- bzw. Stammkapitals beträgt.<sup>14</sup> Eine

Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist ebenso nach § 8b KStG zu 95% freigestellt; es gilt keine Minderheitsbeteiligungsquote.

Wird die Stiftung aufgelöst oder kehrt die (Teil-)Verbrauchsstiftung verbrauchbares Vermögen aus, sind etwaige stille Reserven im Vermögen der Stiftung nach den oben ausgeführten Grundsätzen auf Ebene der Stiftung zu versteuern. Überträgt die Stiftung Betriebsvermögen in Form eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich auf den Anfallsberechtigten, kann hingegen eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG möglich sein.<sup>15</sup>

**Ertragsteuern auf Ebene der Destinatäre<sup>16:</sup>** Alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen der Stiftung, die von den beschlussfassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen der Stiftung an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge ausgekehrt werden, unterliegen der Abgeltungsteuer in Höhe von 25% zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG.<sup>17</sup> Die Stiftung hat grundsätzlich Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Dies gilt auch für Zahlungen im Zusammenhang mit einer Auskehrung von zugewendetem Vermögen bzw. einer Auflösung der Stiftung.<sup>18</sup> Von der Besteuerung erfasst werden dabei aber nur Leistungen aus erwirtschafteten Gewinnen der Stiftung, nicht jedoch die Rückzahlung des Stiftungskapitals – denn werden Auskehrungen der Stif- ➤

13 Vgl. hierzu ausführlich Alber/Seemann, FuS 2012, 183, 186 ff.  
14 Gewerbesteuerlich gilt eine Mindestbeteiligung von 15%, wenn die Beteiligung in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten wird.

15 V. Löwe, in: Feick, Stiftung als Nachfolgeinstrument (2015), § 27 Rn. 6.  
16 Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Destinatäre.  
17 Vgl. BMF-Schreiben vom 27. Juni 2006, BStBl. I 2006, 417; Schiffer/v. Schubert, BB 2002, 265, 268; Gummert, MHD des Gesellschaftsrechts, 5. Aufl. 2021, § 80 Rn. 163.  
18 Letzteres aber erst mit Einführung des Verweises auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG, vgl. BFH, Urt. v. 28.2.2018 – VIII R 30/15, DStRE 2018, 857.

tung wie Kapitaleinkünfte besteuert, müssen auch die allgemeinen Grundsätze der steuerfreien Rückzahlung von bereits versteuertem Vermögen, das in die Stiftung „eingelegt“ wurde, gelten.<sup>19</sup> Hierfür muss die Stiftung ein sogenanntes steuerliches Einlagekonto führen und auch bei einer Auszahlung an die Destinatäre dessen Verwendung bescheinigen. Die Vorschrift zum steuerlichen Einlagekonto (§ 27 Abs. 7 KStG) soll auf Stiftungen, die als Vermögensmassen nicht eigens genannt sind, analoge Anwendung finden.<sup>20</sup> Diese Frage ist gegenwärtig Gegenstand eines beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens.<sup>21</sup> Die Rückzahlung des steuerlichen Einlagekontos – bei entsprechender Bildung – bietet die Möglichkeit, eine steuerfreie Auszahlung an die Destinatäre ohne Ertragsteuerbelastung durchzuführen (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EstG). Auch muss in diesem Fall von der Stiftung keine Kapitalertragsteuer einbehalten werden.<sup>22</sup>

**Praxishinweis:**

*Wird das steuerliche Einlagekonto nicht ordnungsgemäß ausgewiesen bzw. die Verwendung unrichtig bescheinigt, kann dies nicht in späteren Jahren korrigiert werden (vgl. hierzu im Einzelnen § 27 Abs. 5 KStG). Eine spätere Anpassung ist gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 KStG nicht möglich. Auch wenn die Finanzverwaltung in der Praxis die Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos erfahrungsgemäß bei Stiftungen ablehnt, sollte der Bescheid unter Hinweis auf das beim BFH anhängige Revisionsverfahren offengehalten werden. Eine spätere Korrektur des steuerlichen Einlagekontos ist verfahrensrechtlich nur nach Maßgabe des § 129 AO möglich.*

Die Frage nach einer Einlagenrückgewähr stellt sich typischerweise erst in Fällen der Auflösung einer Stiftung oder bei Auskehrung des zugewendeten Vermögens. Bei Leistungen einer Familien-Verbrauchsstiftung dürfen daher systematisch nur solche Einkünfte von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EstG erfasst werden, die aus den von ihr erwirtschafteten

Erträgen erbracht werden. Leistungen aus dem Stiftungskapital dürfen dagegen nicht zu einkommensteuerbaren Kapitalrückzahlungen führen.<sup>23</sup> Entsprechendes muss auch für die Teilverbrauchsstiftung gelten.

Bevor man allerdings auf das steuerliche Einlagekonto zugreifen kann, sind zunächst nach der Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG die aufgelaufenen Gewinne der Stiftung auszukehren. Diese Auskehrung erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen, würde also regelmäßig zu abgeltungsteuerpflichtigen Auszahlungen führen. Ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto könnte dann möglich sein, wenn die Rückzahlung einer Herabsetzung des Nennkapitals gleichgestellt wird.<sup>24</sup> Beim verbrauchbaren Vermögen einer Teilverbrauchsstiftung dürfte hingegen kein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto in Betracht kommen.<sup>25</sup>

**b) Erbschaft- und Schenkungsteuer**

**Zuwendung von Vermögen an eine Familienstiftung:** Die Übertragung von Vermögen im Rahmen der Errichtung der Familienstiftung unterliegt gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die Erbschaftsteuer entsteht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. c ErbStG mit dem Zeitpunkt der Genehmigung der Stiftung. Je nach Ausgestaltung des Destinatärkreises kann dabei das Steuerklassenprivileg nach § 15 Abs. 2 ErbStG in Anspruch genommen werden.<sup>26</sup> Dies gilt auch für die Teilverbrauchsstiftung.

**Laufende Zuwendung von Vermögen durch die Familienstiftung an Destinatäre:** Satzungsmäßige Zuwendungen aus dem Vermögen von inländischen Familienstiftungen sind nicht schenkungsteuerpflichtig. Diese fallen den Begünstigten zwar unentgeltlich zu. Allerdings wird kein Schenkungstatbestand erfüllt. Eine freigebige Zuwendung liegt gerade nicht vor, solange sich die Stiftung im Rahmen der satzungsmäßigen Mittelverwendung bewegt – denn die Stiftung leistet nicht um der Bereicherung der Bedachten willen, sondern zur Erfüllung des Stiftungszwecks auf Grundlage einer satzungsmäßigen Verpflichtung. Insoweit erbringt die Stiftung die späteren Leistungen an die Des-

19 Hierzu ausführlich bereits Kögel/Seemann, FuS 2018, 76, 80 mwN.  
 20 FG Münster, Urt. v. 16.1.2019 – 9 K 1107/17 F, DStRE 2019, 755; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 31.7.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604; Orth, DB 2017, 1472, 1473; Schmidt, in: BeckOK EstG, 11. Edt. 2021, § 20 Rn. 1088.  
 21 BFH, Revision eingelegt von der Finanzverwaltung, Az. I R 42/19.  
 22 Kögel/Seemann, FuS 2018, 76, 80.

23 So auch v. Oertzen/Friz, BB 2014, 87, 89; v. Löwe, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung (2016), § 6 Rn. 112; ders. in: Feick, Stiftung als Nachfolgeinstrument (2015), § 27 Rn. 27; Orth, DB 2017, 1472, 1478; Gummert, in: Münchener Hdb des GesR, Bd. 5, 5. Aufl. 2021, § 80 Rn. 166.  
 24 So wohl FG Münster, Urt. v. 16.1.2019 – 9 K 1107/17 F für das im Bestand zu erhaltende Grundstockvermögen.  
 25 Kögel/Seemann, FuS 2018, 76, 80.  
 26 Vgl. hierzu ausführlich Alber/Seemann, FuS 2012, 183, 190.

tinatäre nicht freiwillig, sondern aufgrund der Regelungen der Satzung und damit entsprechend dem Stiftungszweck.<sup>27</sup>

**Auflösung einer Familienstiftung und Auskehrung des Vermögens an Destinatäre:** Etwas anderes soll wiederum für den Fall der Auflösung einer Stiftung gelten. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird. Das Steuerklassenprivileg findet auch hier Anwendung, wenngleich nach der Rechtsprechung der Schenker die Stiftung ist. In diesen Fällen droht eine Doppelbelastung von Ertrags- und Schenkungsteuer. Durch die Konstituierung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 EStG einerseits und des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG andererseits ist eine solche Doppelbelastung im Gesetz angelegt.<sup>28</sup> In Betracht käme (nur) eine teleologische Reduktion der Anwendung von § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG auf das Vermögen, das zuvor als Vermögensstamm der Stiftung diente und nach § 27 Abs. 7 KStG (steuerliches Einlagekonto) bei Auflösung keiner Ertragsbesteuerung unterliegt.<sup>29</sup>

**Auskehrung von Vermögen durch eine Teilverbrauchsstiftung:** Die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG greift nicht, wenn eine Teilverbrauchsstiftung – entsprechend ihrer satzungsmäßigen Bestimmung – einen Teil ihres verbrauchbaren Vermögens zum satzungsmäßigen Zweck auskehrt. Die Stiftung muss vielmehr vollständig und endgültig aufgehoben werden. Kehrt sie nur Teile ihres Vermögens aus, so liegt keine Aufhebung, aber auch keine Teilaufhebung vor, selbst wenn die Empfänger des Vermögens zu den Anfallsberechtigten gehören.<sup>30</sup> Zwar wird teilweise angedeutet, dass stattdessen eine Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegen könnte. Hier ist also Vorsicht geboten. Unseres Erachtens wird das aber in der Regel nicht der Fall sein. Der BFH hat jüngst nochmals betont, dass die Freigebigkeit der Zuwendung nur erfüllt wird, wenn der Stiftungszweck eindeutig überschritten wird. Vorrangig – und damit nicht schenkungsteuerpflichtig – ist hingegen die Auskehrung im Rahmen der Vorgaben der Stiftungssatzung

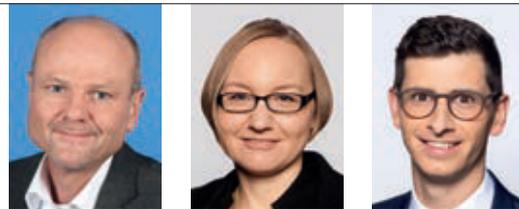
durch die Stiftungsorgane.<sup>31</sup> Bei der Satzungsgestaltung ist daher aber einerseits darauf zu achten, dass die Auskehrung des betroffenen Vermögens klar in der Satzung der Stiftung festgeschrieben ist, diese also satzungskonform zur Erfüllung des Satzungszwecks an den Destinatär erfolgen kann. Andererseits darf die Regelung nicht so ausgestaltet sein, dass schon von Beginn an eine freigebige Zuwendung des Stifters an den Destinatär vorliegt – etwa in Gestalt eines Anspruchs aus einem Vertrag zugunsten Dritter.<sup>32</sup>

## V. Ausblick

Die Teilverbrauchsstiftung beinhaltet die der Verbrauchsstiftung immanenten Vorteile. Sie bietet darüber hinaus aber eine deutlich höhere Flexibilität als die „echte“ Verbrauchsstiftung, denn der Stifter muss keinen Verbrauchsplan vorlegen, sondern kann den Stiftungsorganen die Entscheidung nach Vorgaben der Satzung überlassen. Zudem bietet die Teilverbrauchsstiftung dem Stifter die Gewähr, dass ein Teil des Vermögensstamms – das unverbrauchbare Grundstockvermögen – auch für die Zukunft zu erhalten ist. Bisher werden die Möglichkeiten der Teilverbrauchsstiftung gerade auch im Hinblick auf die (noch) bestehenden steuerlichen Unsicherheiten in der Praxis aber wenig genutzt. ◆

31 BFH, Ur. v. 3.7.2019 – II R 6/16, BStBl. II 2020, 61.

32 Vgl. hierzu etwa FG Bremen, Ur. v. 16.6.2010 – 1 K 18/10 (5), DStRE 2011, 361.



**Prof. Matthias Alber**, Diplom Finanzwirt (FH), Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen, Ludwigsburg.

**Andrea Seemann** ist Steuerberaterin und Partnerin bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

**Lennart Neckenich** ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

27 Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 62. EL 2021, § 7 Rn. 334; BFH, Ur. v. 3.7.2019 – II R 6/16, BStBl. II 2020, 61.

28 Vgl. auch BFH, Ur. v. 28.2.2018 – VIII R 30/15, DStRE 2018, 857.

29 Allerdings dürfte dies nur in Ausnahmefällen helfen, da oftmals bei Übertragung auf die Stiftung Buchwerte/steuerliche Anschaffungskosten fortgeführt werden, die sich im steuerlichen Einlagekonto widerspiegeln, und damit keine Verkehrswerte erfasst werden.

30 Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 62. EL 2021, § 7 Rn. 338 mit Verweis auf RFH v. 11.5.1939 – III e 17/38, RStBl. 1939, 789; Felten, in: BeckOK ErbStG, 14. Edt. 2022, § 7 Rn. 368; Griesel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, 3. Aufl. 2017, § 7 Rn. 146.

## KEYWORDS

Teilverbrauchsstiftung • Verbrauchsstiftung • Familienstiftung • Vermögen • Destinatärkreis