

Die Kapitalrücklage einer Stiftung als steuerrechtliches Gestaltungsinstrument

Dr. Erich Theodor Barzen, Ralph Wedekind und Hauke Hübert*

Nur langsam rückt die Möglichkeit einer Zuwendung in die Kapitalrücklage in das Bewusstsein von Stiftungsvorständen und Zuwendenden. Auch viele Beratende gehen weiterhin davon aus, Stiftungen könnten lediglich zweierlei Zuwendungen empfangen: Die zeitnah zu verwendende „normale“ Spende und die Zustiftung, welche als Teil des Grundstockvermögens nicht angetastet werden kann. Der nachfolgende Beitrag widmet sich einer dritten Form, der Zuwendung in die Kapitalrücklage. Sie ist flexibler als die beiden erstgenannten Möglichkeiten. Zunächst skizzieren die Autoren den zivilrechtlichen und bilanziellen Rahmen (ausführlich Barzen/Wedekind NJW 2022, 3389), bevor sie sich der steuerlichen Behandlung widmen. Der Beitrag bezieht sich auf gemeinnützige Stiftungen bürgerlichen Rechts.

I. Stiftungsrechtlicher Rahmen

Seit Inkrafttreten der Stiftungsrechtsreform am 1.7.2023 regeln die §§ 83b und 83c BGB die Zusammensetzung und Verwaltung des Stiftungsvermögens für rechtsfähige Stiftungen (auch: „Stiftungen bürgerlichen Rechts“; §§ 80 ff. BGB). Dieses gliedert sich in „Grundstockvermögen“ und „sonstiges Vermögen“ (§ 83b Abs. 1 S. 1 BGB).

1. Grundstockvermögen

Das Grundstockvermögen setzt sich zusammen aus (§ 83b Abs. 2 Nr. 1–3 BGB):

- „gewidmete[m] Vermögen“,
- „Zustiftung[en]“ und
- „Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wurde“.

Das Grundstockvermögen ist ungeschmälert zu erhalten (§ 83c Abs. 1 BGB). Der Stifter kann im Stiftungsgeschäft/in der Satzung festlegen, ob der nominale Wert oder der reale Wert des Grundstockvermögens zu erhalten ist. Trifft er keine ausdrückliche Festlegung, so ist sein Wille durch Auslegung zu ermitteln.

Von dem Grundsatz des ungeschmälerten Vermögenserhalts darf nur in eng umrissenem Umfang abgewichen werden, und auch das nur befristet (§ 83c Abs. 2 u. 3 BGB). Das Grundstockvermögen darf deshalb nur in wenigen Ausnahmen unmittelbar zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden. Lediglich seine Erträge (präziser: Nutzungen iSd § 100 BGB) sind zur Zweckerfüllung einzusetzen (§ 83c Abs. 1 S. 2 BGB).

Die Zustiftung zum Grundstockvermögen ist deshalb nicht immer eine geeignete Form der Zuwendung. Insbesondere bei Stiftungen, deren Vermögen satzungsgemäß in ihrem realen Wert zu erhalten ist, kann sich die Zustiftung in Phasen negativer Realzinsen als Falle erweisen, weil andere Quellen zum realen Werterhalt der Zustiftung heranzuziehen sind. Dagegen muss eine Kapitalrücklage nicht in ihrem Wert erhalten werden, weil sie Teil des sonstigen Vermögens ist (s. unten).

2. Sonstiges Vermögen

Für das sonstige Vermögen sieht das Gesetz (BGB) keine Untergliederung vor. Die Zuwendung in eine Kapitalrücklage ist eine Zuwendung zum sonstigen Vermögen. Für sie gilt das Gebot der Vermögenserhaltung deshalb nicht.

3. Kein Admassierungsverbot

Die Kapitalrücklage wird nicht aus den Erträgen des Stiftungsvermögens gespeist, sondern aus externen Zuwendungen. Deshalb unterliegt sie nicht der Verwendungspflicht nach § 83c Abs. 1 S. 2 BGB (stiftungsrechtliches Admassierungsverbot). Stiftungsrechtlich steht es dem Vorstand bzw. den Organen der Stiftung deshalb grundsätzlich frei, den Zeitpunkt der Verwendung bzw. den dauerhaften Einbehalt der Zuwendung zu bestimmen. Die Grenzen bilden allein Vorgaben des Zuwendenden und das pflichtgemäße Ermessen.

II. Bilanzieller Rahmen

Vorschläge für eine bilanzielle Darstellung des Stiftungsvermögens bzw. -kapitals in der Rechnungslegung finden sich insbes. in der „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen v. 28.8.2024 (IDW RS FAB 5)“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer.¹ Ferner widmen sich verschiedene Literaturbeiträge dem Ausweis des Stiftungsvermögens bzw. -kapitals. Sowohl das IDW² als auch mehrheitlich die Literaturbeiträge³ benennen die Kapitalrücklage neben zB dem Grundstockkapital ausdrücklich als eigenständigen Posten des Eigenkapitals. Die Bilanzierung der verschiedenen Eigenkapitalposten lehnt sich an die handelsrechtliche Bilanzierung für Kapitalgesellschaften an, wobei versucht wird, den Besonderheiten der Stiftung, die sich aus dem Stiftungszivilrecht (s. oben) und ggf. aus dem Steuerrecht (s. unten) ergeben, Rechnung zu tragen.

Die Kapitalrücklage kann dem Erhalt des Realwertes des ursprünglichen Stiftungsvermögens dienen und somit langfristig der Stiftung zur Verfügung stehen. Durch entsprechende Entnahmen kann sie aber auch eine sog. Notgro-

* Dr. Erich Theodor Barzen, LL.M. (Bristol), MBA, ist Rechtsanwalt der Solidaris Rechtsanwaltskanzlei mbH in München. Ralph Wedekind ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und geschäftsführender Partner der Solidaris Revisions-GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Freiburg sowie Mitglied im IDW Arbeitskreis „Rechnungslegung und Prüfung von Non-Profit-Unternehmen“. Hauke Hübert ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater der Solidaris Treuhand-GmbH, Steuerberatungsgesellschaft in Münster.

1 Veröffentlicht in IDW Life 10/2024, 880.

2 IDW RS FAB 5, Tz 3.2.4.

3 Grittern npoR 2022, 245 (251); Gies in Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform, 2. Aufl. 2024, Kap. 11 Rn. 20; Barzen/Wedekind WPg 2022, 587 (590). Anders dagegen Berndt/Gharsi-Krag/Heuel Stiftung & Sponsoring, Rote Seiten 02/23, 9: Ausweis als „Verbrauchskapital“.

schenfunktion haben oder der Verstetigung der Fördertätigkeit dienen.⁴

III. Steuerrechtliche/gemeinnützigkeitsrechtliche Perspektive

Steuerrechtlich sind sowohl der Blickwinkel des Spenders (1.) als auch derjenige der Stiftung (2.) von Bedeutung. Ferner ist auf den Ausweis der Zuwendung in der Mittelverwendungsrechnung (3.) und der Zuwendungsbestätigung (4.) einzugehen.

1. Spenderperspektive: Sonderausgabenabzug (§ 10b EStG)

Aus Sicht der Zuwendenden ist die steuerliche Absetzbarkeit entscheidend. „Gewöhnliche“ Spenden, also solche, die nicht ins Grundstockvermögen erfolgen, können bis zur Höhe von 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben geltend gemacht werden (§ 10b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).⁵ Zusätzlich können Zuwendungen in den Vermögensstock/das Grundstockvermögen⁶ bis zur Höhe von 1 Mio. EUR (Alleinveranlagte) bzw. 2 Mio. EUR (Zusammenveranlagte) als Sonderausgaben geltend gemacht werden (§ 10b Abs. Abs. 1 EStG).

Da die Kapitalrücklage erforderlichenfalls durch entsprechende Entnahmen verbraucht werden kann, ist sie kein Vermögensstock iSd § 10b Abs. 1a EStG. Deshalb ist lediglich der „gewöhnliche“ Spendenabzug möglich. Zuwendungen ins Grundstockvermögen (Zustiftung) sind demnach gegenüber Zuwendungen in die Kapitalrücklage privilegiert. Das Privileg erschöpft sich jedoch darin, dass der volle Betrag bereits im Jahr der Zuwendung steuerlich berücksichtigt wird. Für „gewöhnliche“ Spenden gilt, dass der Teil, der 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte übersteigt, unbegrenzt steuerlich vorgetragen wird (§ 10b Abs. 1 S. 9 EStG), er mindert die Steuerlast künftiger Jahre. Im Ergebnis verbleibt ggf. ein Zinsnachteil.

Da Verbrauchsstiftungen ihr Vermögen innerhalb einer von der Satzung bestimmten Frist zu verbrauchen haben, haben sie kein „zu erhaltendes Vermögen“ iSd § 10b Abs. 1a BGB. Sie sind deshalb keine tauglichen Empfängerinnen von Vermögensstockspenden.⁷

4 S. Barzen/Wedekind WPg 2022, 587 (589, 590).

5 Bzw. 4 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter (§ 10b Abs. 1a S. 1 Nr. 2 EStG).

6 Das Gesetz (§ 10b Abs. 1a S. 1 EStG) spricht von „Spenden [...] in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock)“. Der „Vermögensstock“ ist, soweit es sich um Stiftungen bürgerlichen Rechts handelt, gleichbedeutend mit dem durch die Stiftungsrechtsreform ins BGB eingeführten Begriff „Grundstockvermögen“ (§ 83b Abs. 1 S. 1 BGB nF). So ausdrücklich Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 8.208 f.; Berndt ZStV 2013, 201 (205). Weniger deutlich BMF v. 15.9.2014 – IV C 4 – S 2223/07/0006 :005, BStBl. I 2014, 1278, BeckVerw 289630; Unger in BeckOK EStG, Stand 1.11.2024, § 10b Rn. 250–257; Brandl in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, EStG, Stand Nov. 2024, § 10b Rn. 83a. AA Berndt/Nordhoff, Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen, 3. Aufl. 2024, Abschn. E, Rn. 130. Differenzierend Meyn in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl. 2023, EStG § 10b Rn. 78 ff., der zB auch nichtrechtsfähige Stiftungen als im Einzelfall taugliche Empfänger von Vermögensstockspenden einstuft. Ebenso Leichinger in Buchna, Gemeinnützigkeitsrecht im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, Abschn. E 5.6.2 (Rn. 105).

2. Stiftungsperspektive: Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung?

Aus Perspektive der Stiftung sind Zuwendungen in die Kapitalrücklage Mittelzuführungen in das Vermögen nach § 62 Abs. 3 AO.⁸ Die gemeinnützigkeitsrechtliche Konsequenz einer solchen Zuführung ergibt sich aus S. 1 des § 62 Abs. 3 AO: Die Mittel unterliegen nicht der **Pflicht** zur zeitnahen Mittelverwendung. Ein **Verbot** wird dadurch aber auch nicht aufgestellt. Die Stiftung darf die Mittel ad infinitum thesaurieren. Gemeinnützigkeitsrechtlich ist es ebenso unbedenklich, wenn die Mittel zukünftig eingesetzt werden.⁹ Zivilrechtlich können Zuwendende und Stiftung ohnehin frei vereinbaren, ob, wann und unter welchen Voraussetzungen die Mittel verausgabt werden dürfen. Das Steuerrecht steht dem nicht entgegen.¹⁰

Die Einstellung in die Kapitalrücklage ist gemeinnützigkeitsrechtlich jedoch nur dann möglich, wenn zumindest **implizit** eine Vermögenszuwendung gewollt ist. Für Zuwendungen von Todes wegen und Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören (zB Mietwohngrundstück oder Aktienpaket), vermutet das Gesetz widerlegbar einen solchen Willen (§ 62 Abs. 3 Nr. 2 und 4 AO). Ohne Anhaltspunkt darf die Stiftung einen solchen Willen allerdings nicht unterstellen. Es bleibt dann beim Regelfall, der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO).

3. Ausweis in der Mittelverwendungsrechnung

In der Mittelverwendungsrechnung sind Zuwendungen in die Kapitalrücklage als „Vermögensausstattung nach § 62 Abs. 3 AO“ oder als „sonstige Rücklage“ auszuweisen.¹¹ In

7 BMF v. 15.9.2014 – IV C 4 – S 2223/07/0006 :005, BStBl. I 2014, 1278, BeckVerw 289630; Kirchhain in Schauhoff/Kirchhain, Gemeinnützigkeits-HdB, 4. Aufl. 2023, § 12 Rn. 148; Hüttemann (Fn. 6), Rn. 8.211 mit Verweis auf Kulosa in H/H/R, EStG/KStG, Stand Januar 2025, EStG § 10b Rn. 101; Heinicke in Schmidt, EStG, 43. Aufl. 2024, § 10b Rn. 31; Brandl (Fn. 6). Anders für sog. „Stiftungen auf Zeit“: Kirchhain (ebd.), Rn. 146; Meyn (Fn. 6), Rn. 79.1. Zum Begriff „Vermögensstock“ s. Fn. 6.

8 Während das „Stiftungsvermögen“ iSd § 83b BGB das Gesamtvermögen bezeichnet, also sämtliche Aktiva erfasst, ist das „Vermögen“ iSd § 62 Abs. 3 AO eine Teilmenge daraus, vgl. Hüttemann (Fn. 6), Rn. 5.191.

9 Grundlegend Orth npoR 2016, 189 (195). Ebenso Leichinger (Fn. 6), Abschn. C 11.4 (Rn. 277). Hüttemann (Fn. 6), Rn. 5.203 unterstreicht das Wahlrecht des Zuwendenden. Ebenso Theuffel-Werhahn in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl. 2023, § 62 Rn. 192. S. auch AEAO § 62 Nr. 16 S. 1: „Die in § 62 Abs. 3 AO genannten Zuwendungen können dem Vermögen zugeführt werden.“

10 So auch Gies (Fn. 3).

11 Eine Reihe von Autoren hält auch den Ausweis als (Teil der) freie(n) Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) für zulässig oder sogar geboten. Denn zwischen der freien Rücklage und den Mitteln nach § 62 Abs. 3 u. 4 AO bestehe eine funktionale Übereinstimmung: Die Mittel unterlägen weder dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung noch – anders als Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Abs. 2 Nr. 1, 2 u. 4 AO – einer Kontrolle über die weitere Entwicklung und Verwendung. Vgl. dazu Orth npoR 2016, 189 (196); ähnlich Hüttemann (Fn. 6), Rn. 5.143 aE. Nach Leichinger (Fn. 6), Rn. 277 ff. sind Mittelzuführungen nach § 62 Abs. 3 AO „aus der Bemessungsgrundlage für Zuführungen von sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln (§ 58 Nr. 3, § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) herauszurechnen“. Leichinger sieht einen ausdrücklichen Vorstandsbeschluss über die Zuführung der Mittel zum Vermögen als Voraussetzung einer solchen Zuordnung an.

RECHTSPRECHUNG

der Anlage GEM zur Körperschaftsteuererklärung ist der Betrag im Jahr der Zuwendung in der Zeile 63 anzugeben.

4. Zuwendungsbestätigung

In der Zuwendungsbestätigung darf weder bei „Die Zuwendung erfolgte in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock)“ noch bei „Es handelt sich nicht um Zuwendungen in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung“ ein Kreuz gesetzt werden.

IV. Musterformulierungen

1. Zweckbestimmung durch den Zuwendenden

Zur Abgrenzung von einer „gewöhnlichen“ Spende einerseits und einer Zustiftung andererseits kann der Zuwendende eine der folgenden Formulierungen wählen:

„Die Zuwendung soll das Vermögen der Stiftung erhöhen (§ 62 Abs. 3 Nr. 2 AO), ohne Teil des Grundstockvermögens zu werden.“

Oder: „Der Vorstand darf nach pflichtgemäßem Ermessen über den Zeitpunkt des Einsatzes der Mittel entscheiden.“¹²

Oder: „Die Zuwendung soll das Kapital der Stiftung stärken und in die Kapitalrücklage eingestellt werden. Der Vorstand kann nach pflichtgemäßem Ermessen über Entnahmen entscheiden.“

2. Spendenaufrufe der Stiftung

Stiftungen ist zu empfehlen, bei Spendenaufrufen nicht nur die „gewöhnliche“ Spende und die Zustiftung zur Auswahl zu stellen, sondern ausdrücklich auch die hier erörterte Zuwendung in die Kapitalrücklage. Möglich

wäre eine der obenstehenden Formulierungen. Denkbar ist auch eine einfache „Kreuzchenvariante“: „Spende (); Grundstockvermögen (); Kapitalrücklage ()“.

3. Stiftungssatzung

Eine ausdrückliche Bestimmung in der Satzung zur Zuwendung in die Kapitalrücklage ist zwar nicht notwendig. Die Erwähnung ist aber zweckmäßig. Sie kann einen Appelleffekt haben. Denkbar ist bspw.:

„Zuwendungen in das Vermögen der Stiftung fließen in die Kapitalrücklage, es sei denn, der Zuwendende bestimmt, dass es sich um eine Zustiftung in das Grundstockvermögen handelt.“

V. Zusammenfassung

Zuwendungen in die Kapitalrücklage einer Stiftung unterliegen weder dem Gebot des ungeschmälernten Vermögenserhalts (§ 83c Abs. 1 S. 1 BGB) noch dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Sie sind deshalb ein Instrument, das den Stiftungsorganen Flexibilität verschafft. Auf diese Weise können Zuwendende der Stiftung ermöglichen, nach pflichtgemäßem Ermessen darüber zu entscheiden, ob die Zuwendung ad infinitum im Vermögen verbleiben soll. Sie können zulassen, dass die Zuwendung alternativ als sog. Notgroschen für die Zweckverwirklichung zur Verfügung steht.

Zuwendende sollten ihren Willen bei der Zuwendung möglichst klar zum Ausdruck bringen. Beschränkt sich ein Zuwendender auf die Formel „Zuführung zum Vermögen nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO“ oder „Zuführung in die Kapitalrücklage“, so ist davon auszugehen, dass er dem Vorstand sowohl die unbefristete Thesaurierung als auch die Nutzung im Sinne einer Kontinuitäts- und Notgroschenfunktion zugesteht.

¹² Vgl. Orth npoR 2016, 189 (195).

RECHTSPRECHUNG

Internationales Steuerrecht

Keine Arbeitgebereigenschaft einer Betriebsstätte nach Abkommensrecht

ESTG §§ 19, 38, 41a, 49; GG Art. 3 Abs. 1; AEUV Art. 49, 54, 45; EWRAbK Art. 1, 2, 28, 31, 34; WÜRV Art. 31; OECD-MA Art. 7; DBA-Niederlande 2012/2016 Art. 3, Art. 14 Abs. 1 u. 2; DBA-Japan 2015 Art. 3, Art. 14 Abs. 1 u. 2; DBA-Spanien 2011 Art. 3, Art. 14 Abs. 1 u. 2; DBA-Australien 2015 Art. 3, Art. 14 Abs. 1 u. 2; DBA-Irland 2011/2014 Art. 3, Art. 14 Abs. 1 u. 2; DBA-Großbritannien 2010/2014 Art. 3, Art. 14 Abs. 1 u. 2; DBA-Belgien 1967/2010 Art. 3, Art. 15 Abs. 1 u. 2; DBA-Schweiz 1971/2010 Art. 3, Art. 15 Abs. 1 u. 2; DBA-Italien 1989 Art. 3, Art. 15 Abs. 1 u. 2; DBA-Dänemark 1995 Art. 3, Art. 15 Abs. 1 u. 2; DBA-Kanada 2001 Art. 3, Art. 15 Abs. 1 u. 2; DBA-Singapur 2004 Art. 3, Art. 15 Abs. 1 u. 2; DBA-Norwegen 1991/2013

Art. 3, Art. 15 Abs. 1 u. 2; DBA-Griechenland 1966 Art. II, Art. XI Abs. 2 u. 3; DBA-Frankreich 1959/2015 Art. 2, Art. 13 Abs. 1 u. 4

Die ausländische Betriebsstätte einer im Inland ansässigen rechtlich selbständigen Person kann nicht Arbeitgeber iSd Art. 14 Abs. 2 Buchst. b DBA-Niederlande 2012/2016, DBA-Japan 2015, DBA-Großbritannien 2010/2014, DBA-Spanien 2011, DBA-Australien 2015, DBA-Irland 2011/2014; Art. 15 Abs. 2 Nr. 2 DBA-Belgien 1967/2010; Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA-Schweiz 1971/2010, DBA-Italien 1989, DBA-Dänemark 1995, DBA-Kanada 2001, DBA-Singapur 2004, DBA-Norwegen 1991/2013; Art. XI Abs. 3 Buchst. b DBA-Griechenland 1966 und Art. 13 Abs. 4 Nr. 2 DBA-Frankreich 1959/2015 sein.

BFH, Urt. v. 12.12.2024 – VI R 25/22

Vorinstanz: FG Niedersachsen v. 16.12.2021 – 11 K 14197/20, BeckRS 2021, 42443