

Stiftungssteuerrecht

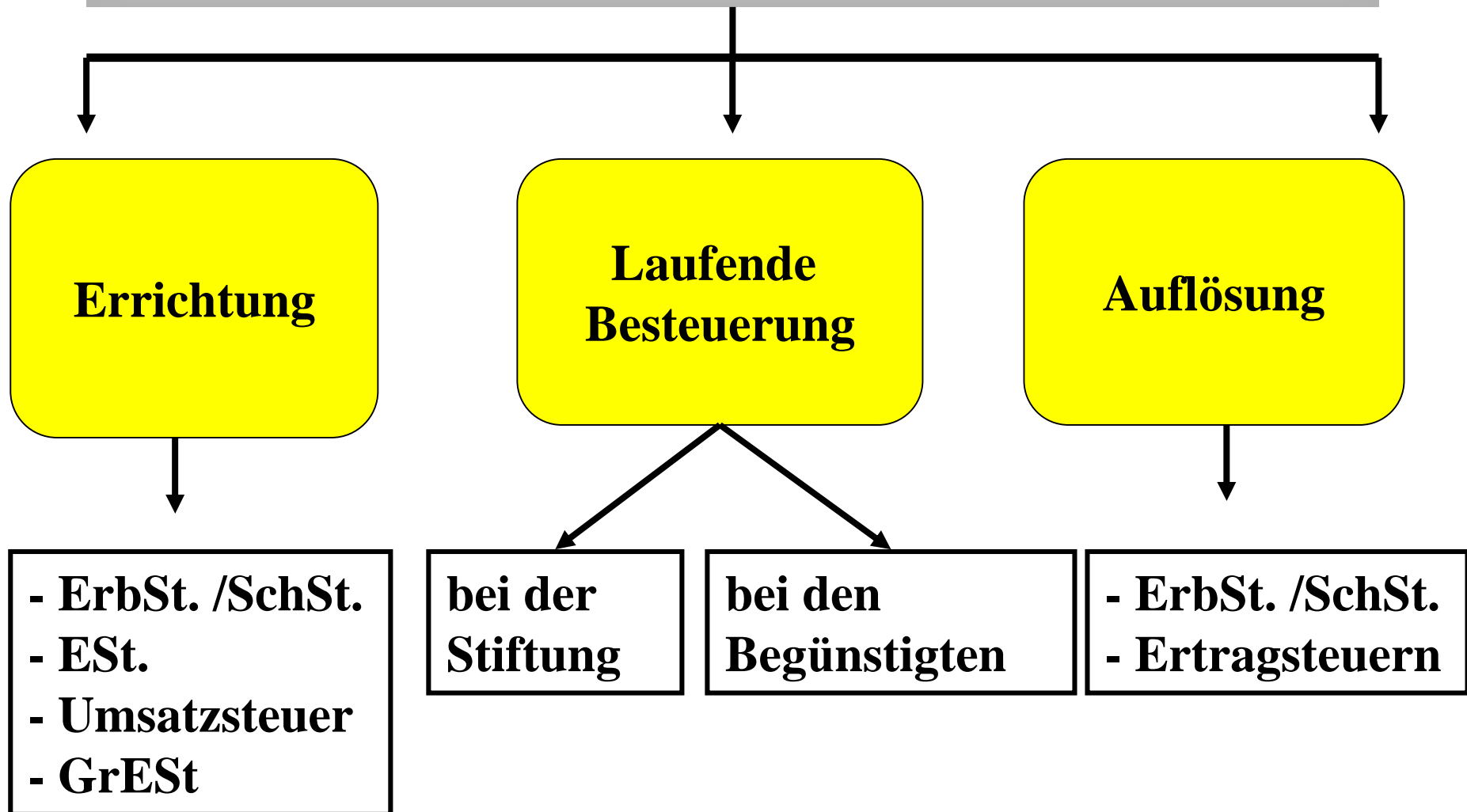
Dr. Rüdiger Gluth, RA, FAStR

**Sozietät Jarosch & Partner
Düsseldorf**

mail@jarosch-partner.de

www.jarosch-partner.de

Besteuerung von Stiftungen



Errichtung einer Stiftung

```
graph TD; A[Errichtung einer Stiftung] --> B[Errichtung zu Lebzeiten]; A --> C[Errichtung von Todes wegen];
```

Errichtung zu Lebzeiten

Errichtung von Todes wegen

ErbSt/SchSt bei Errichtung der Stiftung

Beim Stifter

Erbe/Begünstigter

- Der Übergang von Vermögen auf eine Stiftung unterliegt der ErbSt/SchSt., für die bei Übertragung von Betriebsvermögen § 13a ErbStG zu gewähren ist.
- Steuerschuldner ist die Stiftung und bei einer Schenkung auch der Stifter.
- Bei Gründung einer Familienstiftung kann die vorteilhafte Steuerklasse I erreicht werden, indem nur der Ehegatte, Kinder bzw. Enkelkinder bezugsberechtigt sind.
- Steuerfreiheit tritt bei der Übertragung ein, wenn die Stiftung kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient.

Steuerbegünstigte Stiftungszwecke

gemeinnützig

**Wissenschaft
Kultur
Bildung
Umweltschutz
Jugendhilfe
Altenhilfe
„Freizeit-
aktivitäten“**

mildtätig

**Begünstigt ist
die selbstlose
Unterstützung
bedürftiger
Personen**

kirchlich

Die Tätigkeit ist
auf die selbstlose
Förderung einer
Religionsge-
meinschaft des
öffentl. Rechts
gerichtet

Weitere Voraussetzungen der Steuerbegünstigung

- **Selbstloses Handeln der Stiftung, d. h. sie darf keine eigenwirtschaftlichen Interessen verfolgen.**
- **Die Mittel dürfen nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden. Zudem müssen die Erträge der Stiftung zeitnah verwendet werden.**
- **Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben dürfen nur zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden.**
- **Grundsatz der Vermögensbindung**
- **Verbot zweckfremder Begünstigungen**
- **Ausschließliche und unmittelbare Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke**

Beispiel:

M errichtet eine Stiftung.

Er stattet sie mit einem Grundstock in Geld von € 1.000.000 aus.

Das Stiftungskapital wird mit der Auflage übertragen, ein bestimmtes vermietetes Wohngebäude, dessen Bedarfswert € 700.000 beträgt zu erwerben und zu verwalten. Destinatäre sind ausschließlich fremde Dritte.

Erwerb	700.000,00 €
./. Freibetrag	<u>5.200,00 €</u>
	694.800,00 €
Steuersatz 35 %	243.180,00 €

Abwandlung:

Nach der Stiftungssatzung kommen ausschließlich der überlebende Ehegatte, die Kinder und die Abkömmlinge der Kinder als Destinatäre in Betracht.

Erwerb	700.000,00 €
./. Freibetrag	<u>51.200,00 €</u>
	648.800,00 €
Steuersatz 19 %	123.272,00 €

ErbSt/SchSt bei Errichtung der Stiftung

Beim Stifter

Erbe/Begünstigter

- **§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG läßt rückwirkend die ErbSt/SchSt. entfallen, wenn Vermögensgegenstände innerhalb von 24 Monaten nach der Schenkung oder dem Erwerb von Todes wegen aufgrund eines eigenen Entschlusses einer inländischen Stiftung zugewendet werden.**
- **Die Stiftung muß gemeinnützige Zwecke iSd §§ 52 - 54 AO erfüllen. Ausgenommen sind aber Freizeitzwecke iSd § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO (Tier- und Pflanzenzucht, Amateurfunk, Modellflug, Hundesport pp.)**
- **Ein Steuervorteil durch den Spendenabzug bei der ESt darf nicht erfolgen. Zudem sind Leistungen an den Stifter oder seine Angehörigen schädlich.**

Beispiel:

Erblasser E hinterläßt Privatvermögen mit erbschaftsteuerlich maßgebenden Werten von € 1.000.000 (Alt.: € 4.000.000 bzw. € 7.000.000). Es wird eine Stiftung von Todes wegen gegründet, deren Destinatäre ausschließlich die beiden Söhne des E sind.

Lösung:

Erwerb iSd § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	1.000.000,00 €	4.000.000,00 €	7.000.000,00 €
./.. Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>205.000,00 €</u>	<u>205.000,00 €</u>	<u>205.000,00 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	795.000,00 €	3.795.000,00 €	6.795.000,00 €
Steuersatz	19,00%	19,00%	23,00%
Erbschaftsteuer	151.050,00 €	721.050,00 €	1.562.850,00 €

Abwandlung:

Es werden zwei Familienstiftungen bei ansonsten gleichen Werten gegründet.

Lösung:

Erwerb iSd § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	500.000,00 €	2.000.000,00 €	3.500.000,00 €
./i. Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>205.000,00 €</u>	<u>205.000,00 €</u>	<u>205.000,00 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	295.000,00 €	1.795.000,00 €	3.295.000,00 €
Steuersatz	15,00%	19,00%	19,00%
Erbschaftsteuer	44.250,00 €	341.050,00 €	626.050,00 €
Gesamtsteuerbelastung bei 2 Stiftungen	88.500,00 €	682.100,00 €	1.252.100,00 €
Ersparnis:	62.550,00 €	38.950,00 €	310.750,00 €

Sonderfall: Spätere Zustiftungen

- **Spätere Zustiftungen des Stifters oder Dritter unterliegen immer der ungünstigen Steuerklasse III.**
- **Ausweg: Die Zuwendung wird bereits im Stiftungsgeschäft verbindlich festgelegt.**
- **Freibetrag und Bewertungsabschlag des §13a ErbStG gelten auch bei Zustiftungen.**
- **Liegen zwischen Errichtung und Zustiftung weniger als 10 Jahre, werden beide Zuwendungen zusammengerechnet (§ 14 ErbStG).**

Einkommensteuerliche Auswirkungen der Stiftungerrichtung

- **Die Übertragung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens auf eine Stiftung löst keine ertragsteuerlichen Folgen aus, sofern sie unentgeltlich erfolgt. Dies gilt auch bei der Übertragung von Grundstücken oder Anteilen an Kapitalgesellschaften.**
- **Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile können ebenso wie Einzelwirtschaftsgüter bei Personenunternehmen zum Buchwert auf die Stiftung übertragen werden.**
- **Die unentgeltliche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus einer Kapitalgesellschaft kann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen.**

Einkommensteuerliche Auswirkungen der Stiftungerrichtung

- **Spendenabzug beim Stifter, wenn die Zuwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke erfolgt.**
- **Begünstigt sind sowohl Sach- als auch Geldzuwendungen.**
- **Die Vermögensausstattung der Stiftung muß zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser oder als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke geleistet werden.**

Spendenabzug bei der Stiftungerrichtung

Allgemeiner Höchstbetrag

- 5 % bzw. 10 % des GdE
- 0,002 % der Summe der Umsätze /Löhne bei Unternehmen

Großspenden

Einzelzuwendungen über Euro 25.565 können ein Jahr zurück- und 5 Jahre vorgetragen werden.

Zusätzlicher Abzug bei Stiftungen

Zusätzlicher Abzugsbetrag von € 20.450 (auch bei Zustiftungen)

Abzug von € 307.000 innerhalb von 10 Jahren bei Neugründung.

Beispiel zum Spendenabzug

Der Stifter verfügt jährlich über einen Gesamtbetrag der Einkünfte von € 500.000. Er errichtet im Jahr 2006 eine Stiftung und stattet die Stiftung zur Förderung wissenschaftlicher Zwecke mit einem Vermögen von € 550.000 aus.

Der Stifter könnte folgende Spendenabzugsbeträge in Anspruch nehmen:

$$2006: € 50.000 + € 20.450 + € 307.000 = € 377.450$$

$$2007: € 50.000 + € 20.450 = € 70.450$$

$$2008: € 50.000 + € 20.450 = € 70.450$$

$$2009: € 31.650 = € 31.650$$

Gründerwerbsteuerliche Auswirkungen der Stiftungerrichtung

- **Wird Grundbesitz auf die Stiftung unentgeltlich übertragen, ist der Vorgang zwar nicht ausdrücklich von der GrESt befreit.**
- **Da die Übertragung aber gleichzeitig dem ErbStG/SchStG unterfällt, ist der Vorgang nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Gründerwerbsteuer befreit.**

Umsatzsteuerliche Auswirkungen der Stiftungserrichtung

- Die Übertragung einzelner Vermögensgegenstände aus dem Unternehmen ist umsatzsteuerbar (§ 3 Abs. 1b UStG) und, soweit keine Befreiungsvorschrift eingreift, steuerpflichtig.
- Wird ein Betrieb im Ganzen oder ein Teilbetrieb auf eine Stiftung übertragen, liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im ganzen vor (§ 1 Abs. 1a Satz 2 UStG).

Die laufende Besteuerung der Stiftung

- **Steuerpflichtige Stiftungen unterliegen einer KSt. von 25 %. Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag von 5,5 % der KSt.**
- **Der Stiftung steht ein Freibetrag bei der KSt. von € 3.835 zu.**
- **Gewerbesteuerpflicht besteht nur, soweit die Stiftung tatsächlich einen Gewerbebetrieb unterhält.**
- **Zuwendungen an Begünstigte (Destinatäre) mindern das Einkommen der Stiftung nicht.**

Die laufende Besteuerung der Stiftung

- **Steuerbegünstigte Stiftungen sind von der KSt. und GewSt. befreit. Die Umsatzsteuer ermäßigt sich auf 7 %.**
- **Soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, entfällt aber die Steuerfreiheit.**

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb

- **Die Steuerfreiheit der Einzelsteuergesetze gelten für eine Stiftung nicht, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird.**
- **Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt vor, wenn eine selbstständige, nachhaltige Tätigkeit ausgeübt wird, die über den Rahmen der reinen Vermögensverwaltung hinausgeht, und mit der Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erreicht werden sollen.**

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb

- **Die Steuerfreiheit bei der KSt. und GewSt. bleibt erhalten, wenn die Einnahmen inkl. USt. im Jahr € 30.678 nicht übersteigen.**
- **Handelt es sich dagegen um Zweckbetriebe iSd § 65 AO, so ist dieser zwar seinem Charakter nach ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Er wird aber ausnahmsweise dem steuerbegünstigten Bereich zugeordnet.**
- **Das Unterhalten eines Zweckbetriebs ist für die Steuerfreiheit des § 13 Nr. 16b ErbStG ohne Bedeutung.**

Die laufende Besteuerung der Begünstigten

- **Satzungsmäßige Zuwendungen unterliegen nicht der Schenkungsteuer.**
- **Satzungsmäßige Zuwendungen einer nicht steuerbefreiten Stiftung hat der Begünstigte im Halbeinkünfteverfahren zu versteuern (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG iVm § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG).**
- **In diesem Fall unterliegen die Erträge auch der 20 %igen Kapitalertragsteuer.**
- **Zuwendungen einer steuerbegünstigten Stiftung außerhalb steuerbegünstigter Zwecke sind vom Begünstigten zu versteuern.**

Rechtsfolgen bei Auflösung der Stiftung

- Die Auflösung einer Stiftung ist allgemein schenkungsteuerpflichtig (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG).
- Grundsätzlich ist der Erwerb nach Steuerklasse III zu versteuern. Eine Ausnahme besteht bei Familienstiftungen. Hier gilt als Schenker nicht die Stiftung, sondern der Stifter.
- Bei zeitnaher Auflösung der Stiftung zur Erbersatzsteuer gewährt § 26 ErbStG eine Steuerermäßigung.

Rechtsfolgen bei Auflösung der Stiftung

- Ggf. Nachversteuerung bei Verletzung der Vermögensbindung von steuerbefreiten Stiftungen bei der ErbSt. (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b S. 2 ErbStG).
- Die Auflösung einer Stiftung führt bei der Körperschaftsteuer nicht zur Ermittlung eines Abwicklungsgewinns. KSt. kann nur nach allgemeinen Regeln anfallen.
- Beim Empfänger löst der einmalige Vermögenszugang grundsätzlich keine Einkommensteuer aus.

Die Erbersatzsteuer

- Familienstiftungen werden mit ihrem Vermögen alle 30 Jahre besteuert (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).
- Es wird ein Freibetrag von 410.000 € gewährt.
- Die Privilegierung von Betriebsvermögen nach § 13a ErbStG bleibt auch hier erhalten (§ 13a Abs. 7 ErbStG).
- Die Stiftung ist Steuerschuldner der Erbersatzsteuer. Sie kann die Steuer in bis zu 30 Jahren mit einem Zinssatz von 5,5 % bezahlen.
- Die Erbersatzsteuer kann bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens nicht als Aufwand abgezogen werden.