

# Urteil vom 17. Mai 2023, I R 42/19

## Keine gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos bei rechtsfähigen privaten Stiftungen

ECLI:DE:BFH:2023:U.170523.IR42.19.0

BFH I. Senat

KStG § 1 Abs 1 Nr 4, KStG § 27 Abs 1, KStG § 27 Abs 2, KStG § 27 Abs 7, EStG § 20 Abs 1 Nr 9, AO § 179 Abs 1, EStG VZ 2013, KStG VZ 2013, BGB § 80, GG Art 20 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 3

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 31. Juli 2019, Az: 1 K 1505/15

## Leitsätze

Da der Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG keine Vermögensmassen erfasst, fehlt für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts eine Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 31.07.2019 - 1 K 1505/15 aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine rechtsfähige private Stiftung des bürgerlichen Rechts, wurde im Jahr 2010 durch den Stifter X gegründet und mit einem Anfangsvermögen von ... € ausgestattet. Stiftungszweck ist die Förderung der eigenen Familie des X (Familienstiftung).
- 2** Zum Stiftungsvermögen regelt § 3 der Stiftungssatzung:
  - "(1) Das Vermögen der Stiftung besteht aus
    1. dem Anfangsvermögen in Höhe von ... Euro sowie
    2. sonstigen Zuwendungen zum Stiftungsvermögen.Das Dotationskapital ist in der Bilanz der Stiftung gesondert als solches auszuweisen. Es ist zu erhalten.
  - (2) Die Stiftung hat ihren Gewinn, der nach Abzug der Zuwendungen gemäß § 2 der Stiftungssatzung verbleibt, in die offenen Rücklagen einzustellen, um ihren satzungsmäßigen Zweck nachhaltig erfüllen zu können. Über die spätere Verwendung der offenen Rücklagen wird durch die Gremien nach Maßgabe dieser Satzung entschieden."
- 3** Nach den Angaben in den "Jahresrechnungen" kam es in den Jahren 2010 bis 2013 zu Vermögenszuwächsen. Im Jahr 2012 zahlte X weitere ... € in die "Kapitalrücklage" ein. Auszahlungen an die Destinatäre erfolgten nicht.
- 4** Mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2013 (Streitjahr) reichte die Klägerin eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) zum 31.12.2013 ein. Darin gab sie den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs und dessen Endbestand zum 31.12.2013 mit jeweils ... € an.

- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) lehnte die Feststellung eines Bestands des steuerlichen Einlagekontos ab, da die Rechtsform der Stiftung nicht vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst werde. Zudem fehle ein gesellschaftsrechtliches Verhältnis zwischen Stiftung und Stifter. Die Stiftung gewähre keine Mitgliedschaftsrechte, die einer kapitalmäßigen Beteiligung am Vermögen der Stiftung gleichstünden. Ein Einspruch blieb erfolglos.
- 6 Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz gab der hiergegen gerichteten Klage mit Urteil vom 31.07.2019 - 1 K 1505/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 1604) teilweise statt und verpflichtete das FA, den Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2013 mit 0 € gesondert festzustellen. Zwar seien in § 27 Abs. 7 KStG ausdrücklich nur Körperschaften und Personenvereinigungen, nicht aber sonstige Vermögensmassen erwähnt. Trotzdem erfülle die Klägerin als anderes unbeschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG die Voraussetzungen des § 27 Abs. 7 KStG, da sie Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) gewähren könne. Allerdings sei der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2013 lediglich mit 0 € festzustellen. Ob die Zuführungen des Stifters zum Stiftungskapital mit Nennkapital vergleichbar seien, könne hierfür dahingestellt bleiben. Da die Zuführungen nur die Vorjahre betreffen, habe es im Streitjahr jedenfalls keine Änderungen des steuerlichen Einlagekontos gegeben.
- 7 Das FA macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit das FG der Klage stattgegeben hat, und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur vollständigen Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht von einem Anspruch der Klägerin auf Erlass eines Bescheids über die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2013 ausgegangen. Vielmehr ist eine gesonderte Feststellung des Einlagekontos für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts nach der im Streitjahr maßgebenden Rechtslage ausgeschlossen.
- 10 1. Nach § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) muss eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ausdrücklich gesetzlich angeordnet sein. Dies ist darauf zurückzuführen, dass abgestufte (mehrstufige) Steuerverfahrensverfahren, die von der Grundkonzeption des § 157 Abs. 2 AO abweichen, aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) einer besonderen gesetzlichen Regelung bedürfen; die damit unverzichtbare Rechtsgrundlage für ein mehrstufiges Verfahren kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen ersetzt werden (z.B. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679; Senatsbeschluss vom 13.05.2013 - I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434; BFH-Urteil vom 20.11.2018 - VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239). Sofern die gesonderte Feststellung bestimmter materiell-rechtlich maßgebender Rechengrößen nicht gesetzlich vorgesehen ist, muss über diese Größen grundsätzlich unmittelbar bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen (hier: in den Einkommensteuerveranlagungen der Destinatäre) entschieden werden (vgl. auch Senatsurteil vom 10.04.2019 - I R 15/16, BFHE 265, 56, BStBl II 2022, 266).
- 11 2. Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG haben unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG). Der sich danach ergebende Bestand des steuerlichen Einlagekontos ist nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG gesondert festzustellen. Dieser Bescheid über die gesonderte Feststellung ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt (§ 27 Abs. 2 Satz 2 KStG).
- 12 Nach § 27 Abs. 7 KStG gelten die Regelungen der Absätze 1 bis 6 der Vorschrift sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder Nr. 10 EStG gewähren können. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst unter anderem auch Leistungen einer nicht von der

Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, die mit Gewinnausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind. Nach der Senatsrechtsprechung sind diese Voraussetzungen im Fall einer rechtsfähigen privaten Stiftung des bürgerlichen Rechts jedenfalls dann erfüllt, wenn die Leistungsempfänger der Stiftung (Destinatäre) unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen können (Senatsurteil vom 03.11.2010 - I R 98/09, BFHE 232, 22, BStBl II 2011, 417; weitergehend FG Hamburg, Urteil vom 20.08.2021 - 6 K 196/20, EFG 2022, 241 zu ausländischen Stiftungen, anhängige Revision BFH VIII R 25/21). § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG sowie § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG gelten nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG entsprechend.

- 13** 3. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass eine ausreichende Rechtsgrundlage für die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos der Klägerin zum 31.12.2013 besteht (vgl. auch die Parallelentscheidung des Senats vom 17.05.2023 - I R 46/21).
- 14** a) Die Regelung des § 27 Abs. 1 KStG ist insoweit nicht ausreichend belastbar. Denn die Klägerin ist keine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG, sondern eine rechtsfähige private Stiftung des bürgerlichen Rechts im Sinne der §§ 80 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), die nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG als sonstige juristische Person des privaten Rechts der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt.
- 15** Darüber hinaus wird die Klägerin auch nicht vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst. Diese Vorschrift sieht eine sinngemäße Anwendung von § 27 Abs. 1 bis 6 KStG nur für andere unbeschränkt steuerpflichtige "Körperschaften und Personenvereinigungen" vor. Rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts sind aber weder Körperschaften noch Personenvereinigungen, sondern gehören zu den Vermögensmassen, die der Gesetzgeber grundsätzlich von Körperschaften und Personenvereinigungen abgrenzt (z.B. in § 1 Abs. 1 KStG und in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG). Die Einordnung als Vermögensmasse ergibt sich daraus, dass bei solchen Stiftungen weder eine Beteiligung der Begünstigten (Destinatäre) am Vermögen möglich ist noch Mitgliedschaftsrechte bestehen (vgl. Senatsurteil vom 03.11.2010 - I R 98/09, BFHE 232, 22, BStBl II 2011, 417).
- 16** b) Dessen ungeachtet gehen nicht nur die Vorinstanz, sondern auch andere Finanzgerichte (FG Münster, Urteil vom 16.01.2019 - 9 K 1107/17 F, EFG 2019, 1010, Revision BFH I R 21/19 zurückgenommen, Einstellungsbeschluss vom 19.06.2019, nicht veröffentlicht; Sächsisches FG, Urteil vom 21.10.2020 - 5 K 117/18, EFG 2021, 1584; FG Nürnberg, Urteil vom 15.06.2021 - 1 K 513/18, EFG 2022, 261) und die mittlerweile herrschende Meinung in der Literatur davon aus, dass § 27 Abs. 7 KStG auch rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts erfasst (Bauschatz in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 27 Rz 126; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 145; Endert in Frotzcher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 27 KStG Rz 257a; Kleinmanns, eKomm, § 27 KStG Rz 85; Jauch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Anh. "Stiftungen" zum KStG Rz 123; Kümpel in Bott/Walter, KStG, § 27 Rz 139; Brandis/Heuermann/Oellerich, § 27 KStG Rz 75b; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 27 Rz 197; Schnitger/Nordmeyer in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 27 Rz 21 und 274; Götz/Pach-Hanssenheimb, Handbuch der Stiftung, 4. Aufl., Rz 854 f.; Kraft, Die Unternehmensbesteuerung 2020, 95, 101 f.; von Löwe in Feick [Hrsg.], Stiftung als Nachfolgeinstrument, 2015, § 26 Rz 22; von Oertzen/Fritz, Betriebs-Berater 2014, 87, 89; Orth, Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen --ZStV-- 2020, 14; Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 1, 6; Wystrcil, Die Besteuerung von Destinatärleistungen privatnütziger Stiftungen, 2014, S. 150 ff.; offen gelassen im BFH-Urteil vom 14.07.2010 - X R 62/08, BFHE 231, 46, BStBl II 2014, 320).
- 17** Dies wird --ähnlich wie im angefochtenen FG-Urteil-- überwiegend damit begründet, dass diese Stiftungen an ihre Destinatäre Leistungen erbringen könnten, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG steuerpflichtig seien. Da diese Vorschrift auch auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Bezug nehme, müssten Stiftungen ein steuerliches Einlagekonto führen. Die Nichterwähnung der Vermögensmassen in § 27 Abs. 7 KStG sei ein Versehen des Gesetzgebers. Diese Gesetzeslücke sei zu schließen, da es ansonsten --dem Zweck des § 27 Abs. 7 KStG widersprechend-- zu einer systemwidrigen Besteuerung der Auskehrung von Einlagen käme. Der Gesetzgeber habe durch die Einbeziehung der Stiftungen in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG aber gerade deren Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern angestrebt (BTD Drucks 14/2683, S. 114). Des Weiteren wird darauf verwiesen, dass auch für Betriebe gewerblicher Art (BgA) ein steuerliches Einlagekonto zu führen sei, ohne dass sie vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst seien (vgl. hierzu Senatsurteil vom 30.09.2020 - I R 12/17, BFHE 270, 450, BStBl II 2022, 269; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 04.04.2022, BStBl I 2022, 645).
- 18** c) Der Senat folgt dem nicht (im Ergebnis auch Schreiben des Landesamts für Steuern Niedersachsen vom 26.09.2019, Der Betrieb 2019, 2268; Fischer, Finanz-Rundschau 2017, 897, 900; wohl auch Ewert/Gottwalt, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 2023, 38, 41 f.). Entscheidend ist, dass die Ausdehnung des persönlichen

Anwendungsbereichs der gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG auf rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts --wie bereits ausgeführt-- dem klaren Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG widerspricht. Allein der Umstand, dass Leistungen der Klägerin zu Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG führen können, reicht nach dem Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG gerade nicht aus, um ein gesondertes Feststellungsverfahren durchzuführen (a.A. Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 145).

- 19** d) Dem kann auch nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG eine steuerfreie Rückgewähr von Einlagen nur bei einer entsprechenden Feststellung im steuerlichen Einlagekonto vorsehe und § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf diese Vorschrift verweise, so dass die fehlende Erwähnung der Vermögensmassen in § 27 Abs. 7 KStG lediglich ein Versehen des Gesetzgebers sei - und diese ungewollte Gesetzeslücke entsprechend dem Zweck des § 27 Abs. 7 KStG zu Gunsten der Destinatäre geschlossen werden müsse, um im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG eine Abgrenzung zwischen steuerpflichtigen Einnahmen und einer nicht steuerpflichtigen Rückgewähr von Einlagen zu ermöglichen.
- 20** Denn zum einen geht das FG zu Unrecht davon aus, dass die Einbeziehung rechtsfähiger privater Stiftungen des bürgerlichen Rechts in die gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 7 KStG zwingend zu Gunsten der Destinatäre wirke, so dass grundsätzlich die Möglichkeit einer (erweiternden) Auslegung des § 27 Abs. 7 KStG über dessen Wortlaut hinaus eröffnet sei. Zwar verweist der zu Gunsten der Destinatäre wirkende § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG für die Abgrenzung steuerpflichtiger Gewinnausschüttungen zu einer nicht steuerpflichtigen Rückgewähr von Einlagen auf das nach § 27 KStG gesondert festgestellte steuerliche Einlagekonto. Gleichzeitig ist ein gesondertes Feststellungsverfahren aber auch mit Belastungen verbunden. Insbesondere müssen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG jährlich Feststellungserklärungen abgegeben werden, weshalb für Kapitalgesellschaften der Europäischen Union in § 27 Abs. 8 KStG ein vereinfachtes Verfahren vorgesehen ist (BFH-Urteil vom 27.10.2020 - VIII R 18/17, BFHE 270, 495, BStBl II 2022, 524). Außerdem kommt es zu einer verfahrensrechtlichen Bindung der Destinatäre an die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf Ebene der Stiftung, die im Fall fehlerhafter Feststellungen auch zu ihren Ungunsten wirken kann.
- 21** Zum anderen bedarf es bei den rechtsfähigen privaten Stiftungen des bürgerlichen Rechts nicht zwingend einer gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 7 KStG, um für die Destinatäre die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu erreichen (im Ergebnis auch Jensen, Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen 2022, 122, 126 ff.; Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 1, 6). So ist es auch für Gewinnausschüttungen von Drittstaatenkapitalgesellschaften an inländische Anteilseigner anerkannt, dass die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG im Rahmen des Veranlagungsverfahrens der Anteilseigner zu klären sind, da das Gesetz in diesen Fällen kein gesondertes Feststellungsverfahren zur Verfügung stellt (BFH-Urteil vom 13.07.2016 - VIII R 47/13, BFHE 254, 390, BStBl II 2022, 263; Senatsurteil vom 10.04.2019 - I R 15/16, BFHE 265, 56, BStBl II 2022, 266 - jeweils unter Verweis auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1, jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47). Für Destinatäre inländischer rechtsfähiger privater Stiftungen des bürgerlichen Rechts ergibt sich Entsprechendes daraus, dass nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG nur solche Einnahmen steuerpflichtig sind, die mit Gewinnausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG "wirtschaftlich vergleichbar" sind. Außerdem gilt § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nur "entsprechend".
- 22** Im Übrigen fehlt es an einer ausfüllungsbedürftigen Regelungslücke, weil sich der Gesetzgeber in § 179 Abs. 1 AO ausdrücklich dafür entschieden hat, eine gesonderte Feststellung nur zu verlangen, soweit dies in der Abgabenordnung oder sonst in den Steuergesetzen ausdrücklich bestimmt ist (Senatsbeschluss vom 13.05.2013 - I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434).
- 23** e) Auch der Verweis auf die Behandlung der BgA im Rahmen des § 27 Abs. 7 KStG reicht nicht aus, um eine Anwendbarkeit des § 27 Abs. 7 KStG auf rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts auszudehnen. Insofern ist zu berücksichtigen, dass zwischen rechtsfähigen privaten Stiftungen des bürgerlichen Rechts und BgA erhebliche Unterschiede bestehen. Dies gilt insbesondere für nicht rechtsfähige BgA, bei denen die dahinter stehende Körperschaft Steuerschuldnerin bleibt, so dass der BgA unter den Begriff "andere Körperschaften" im Sinne des § 27 Abs. 7 KStG fällt (Senatsurteil vom 30.09.2020 - I R 12/17, BFHE 270, 450, BStBl II 2022, 269). Aber auch bei einem rechtsfähigen BgA besteht eine Anbindung an die dahinter liegende Trägerkörperschaft, so dass die

Struktur solcher BgA nicht mit dem Verhältnis von Stifter, rechtsfähiger privater Stiftung des bürgerlichen Rechts (Vermögensmasse) und Destinatären vergleichbar ist (so auch Ewert/Gottwalt, StBp 2023, 38, 41).

**24** 4. Im Ergebnis könnte die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos --oder zumindest ein mit § 27 Abs. 8 KStG vergleichbares vereinfachtes Feststellungsverfahren-- zwar auch für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts sinnvoll sein. Dies gilt insbesondere für Verbrauchsstiftungen (§ 80 Abs. 2 Satz 2 BGB, ab 01.07.2023 § 80 Abs. 1 Satz 2 BGB), da jedenfalls in diesem Fall Zuführungen des Stifters zum Stiftungskapital nicht mit Nennkapital vergleichbar wären und ein gesondertes Feststellungsverfahren der Vereinfachung und der Rechtssicherheit dienen könnte. Voraussetzung wäre aber immer, dass die Nichtbesteuerung der Auskehrung von Stiftungskapital an die Destinatäre --unter Berücksichtigung der schenkungsteuerrechtlichen Behandlung des Übergangs des Stiftungskapitals vom Stifter auf die Stiftung-- als gerechtfertigt angesehen wird (kritisch Ewert/Gottwalt, StBp 2023, 38, 40 f.). In jedem Fall können (und müssen) diese Fragen nach derzeitiger Rechtslage allein im Rahmen der Veranlagung der Destinatäre geklärt werden, da für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts bisher eine den Anforderungen des § 179 Abs. 1 AO genügende Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos fehlt.

**25** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)