

Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung löst keine Nachversteuerung aus

von RA Berthold Theuffel-Werhahn, FASr und FAHGR, Leiter des Bereichs Stiftungsberatung, PricewaterhouseCoopers AG WPG, Kassel

| Eine soeben veröffentlichte Entscheidung des FG Münster (27.1.17, 4 K 56/16 F, Abruf-Nr. 192167, Revision zugelassen) beschäftigt sich mit der Frage, ob die Übertragung eines Mitunternehmeranteils (an einer GmbH & Co. KG) auf eine Stiftung eine Nachversteuerung von in der Vergangenheit begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinnen auslöst. Das Gericht verneinte dies, gab damit dem Stifter Recht und schaffte Rechtssicherheit in einem wichtigen, aber bislang nur theoretisch betrachteten Bereich. |



IHR PLUS IM NETZ

sb.iww.de

Abruf-Nr. 192167

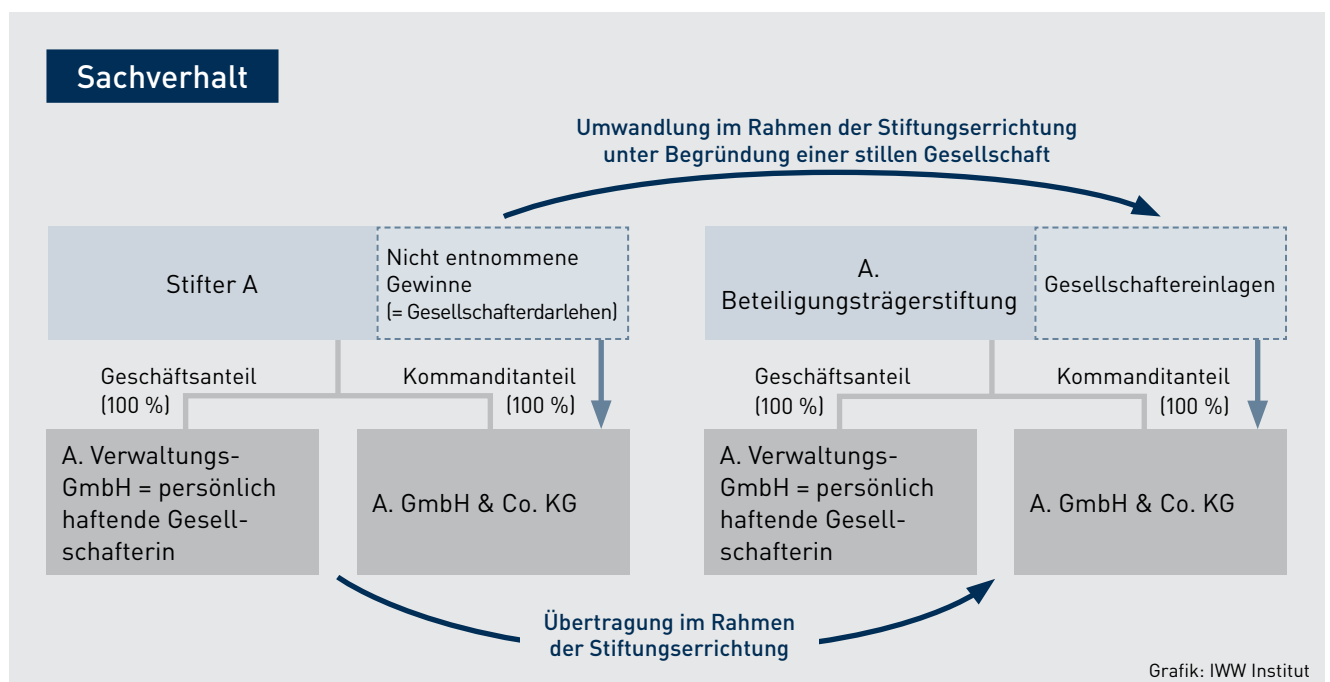
1. Sachverhalt

Der Stifter war alleiniger Kommanditist der A GmbH & Co. KG. Komplementärin war die A Verwaltungs-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter ebenfalls der Stifter war. Für in der Vergangenheit von ihm nicht entnommene Gewinne nahm der Stifter eine besondere steuerliche Begünstigung (nach § 34a EStG) in Anspruch.

Im Jahr 2012 errichtete der Stifter die A Beteiligungsträgerstiftung. Er verpflichtete sich, die Stiftung mit seinen Beteiligungen an der A Verwaltungs-GmbH und der A GmbH & Co. KG auszustatten. So geschah es, und der Stifter schied aus beiden Gesellschaften aus. Zuvor durch den Stifter gewährte Gesellschafterdarlehen von jeweils mehreren Mio. EUR blieben durch Umwandlung in Einlagen im Unternehmen.

A war alleiniger
Gesellschafter einer
GmbH & Co. KG ...

... und übertrug
seine sämtlichen
Anteile auf eine
Stiftung



Sowohl gegenüber dem Stifter als auch seiner mit ihm zur Einkommensteuer zusammen veranlagten Ehefrau – obwohl diese keine Gesellschafterin der A GmbH & Co. KG war – stellte das FA Ende 2014 nach § 34a EStG für 2012 einen der Nachversteuerung zuzuführenden Betrag in Höhe eines nicht näher bezifferten Betrags fest, aber offensichtlich mehrere Mio. EUR.

Der Stifter erhob sowohl gegen die Einkommensteuerfestsetzung als auch gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG für das Jahr 2012 erfolglos Einspruch.

2. Würdigung durch das FG Münster

Das Gericht gab der Klage statt. Die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 S. 1 EStG lägen weder nach dem Gesetzeswortlaut vor noch könnten die dort aufgeführten Tatbestände analog angewandt werden.

MERKE I

Die Vorschrift des § 34a EStG, um die es hier geht, empfiehlt sich – wie viele andere steuerrechtliche Bestimmungen – als geeignete Lektüre bei extremen Schlafstörungen; sie – vor allem als Nichtsteuerrechtler – ohne Vorkenntnisse verstehen zu suchen, stellt eine gewisse intellektuelle Herausforderung dar.

Sehr vereinfacht bezweckt die Vorschrift die Beseitigung von Unterschieden in der Besteuerung von Unternehmen, die sich lediglich aus der Rechtsform oder/und der Finanzierung des Unternehmens ergeben. Weil der Gesetzgeber befürchtete, mit anderen – radikaleren – Lösungen (zu sehr) auf Einnahmen verzichten zu müssen, wurde dieser Weg gewählt.

Damit findet – in engen Grenzen – eine Angleichung der Besteuerung von Personenunternehmen einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits statt: Einzel- und Mitunternehmer (zum Beispiel wie hier im Sachverhalt: einer GmbH & Co. KG) können auf Antrag für nicht entnommene Gewinne einen niedrigeren Steuersatz (28,25 Prozent) als den progressiven, persönlichen Steuersatz (bis annähernd 45 Prozent) in Anspruch nehmen.

Dadurch verschaffen sie sich bis zur späteren Nachversteuerung Zins- und Liquiditätsvorteile (Blümich/Ratschow, EStG, § 34a Rn. 2). Unter bestimmten Voraussetzungen kann zu einem späteren Zeitpunkt eine Nachversteuerung einsetzen.

Nach Maßgabe des Gesetzeswortlauts sei eine gegenüber dem Stifter wirkende Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ausgeschlossen. Die Voraussetzungen von § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG lägen nicht vor; allein diese beiden Tatbestände kämen in Betracht:

- Betriebsveräußerung oder -aufgabe (Nr. 1);
- Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft sowie Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Nr. 2).

FA setzte mehrere Mio. EUR Einkommensteuer gegen Stifter fest

Gesetzgeber wollte Personen- und Kapitalgesellschaften gleichbehandeln

Im Gesetz werden nur Veräußerung, Aufgabe und Einbringung genannt

3. Keine Veräußerung oder Aufgabe des Unternehmeranteils

Durch die Anteilsübertragung auf die A Beteiligungsträgerstiftung 2012 habe der Stifter seinen Mitunternehmeranteil an der A GmbH & Co. KG nicht veräußert, sodass der Tatbestand der Nr. 1 nicht gegeben sei. Es fehle an der hierfür erforderlichen Entgeltlichkeit. Der Stifter habe seine Gesellschaftsbeteiligung hergegeben, ohne hierfür eine Gegenleistung zu erhalten. Ebenso wenig habe er seinen Mitunternehmeranteil aufgegeben.

Übertragung auf
Stiftung erfolgte
unentgeltlich

4. Weder Einbringung noch Übertragung

Der Tatbestand der Nr. 2 verlange unter anderem die „Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft“ bzw. einen „Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft“.

Zuerst stelle sich schon die Frage, ob der Stifter durch die Anteilsübertragung überhaupt eine „Einbringung“ im Sinne der Vorschrift vollzogen hat. Unabhängig davon aber scheitere die unmittelbare Geltung von § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG jedenfalls daran, dass das „Zielunternehmen“ keine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gewesen sei. Vielmehr handele es sich bei der A Beteiligungsträgerstiftung, die infolge staatlicher Anerkennung durch die Bezirksregierung B-Stadt rechtsfähig sei, um eine sonstige juristische Person des privaten Rechts. Diese sei zwar Körperschaftsteuerpflichtig, aber weder einer Kapitalgesellschaft noch einer Genossenschaft gleichzustellen.

Weder Einbringung
noch ist Stiftung
„Kapitalgesellschaft“

5. Keine gesetzliche Regelungslücke

Eine analoge Gesetzesanwendung erfordere zum einen ein lückenhaftes Gesetz. Eine Lücke sei anzunehmen, wenn ein bestimmter Sachbereich gesetzlich geregelt sei, aber keine Vorschrift für Fälle enthalte, die nach dem Grundgedanken und dem System des Gesetzes mitgeregelt hätten werden müssen. Das Gesetz müsse ergänzungsbedürftig sein, jedoch dürfe die Ergänzung nicht einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widersprechen.

Analogie setzt
Gesetzeslücke
voraus ...

Keine Lücken seien – in Abgrenzung zur „gesetzgeberischen Panne“ – „rechtspolitische Fehler“. Sie seien gegeben, wenn eine Ergänzung der gesetzlichen Regelung nur aus rechtspolitischen Gründen wünschenswert wäre. Liege eine planwidrige Regelungslücke vor, setze die analoge Gesetzesanwendung zum anderen voraus, dass eine vergleichbare Interessenlage zwischen dem geregelten und dem nicht geregelten Tatbestand bestehe.

... ein „rechts-
politischer Fehler“
genügt nicht, nur ein
Redaktionsversehen

Rechtsprechung existiere zu der vorliegend streitigen Analogie nicht; die Meinungen zwischen der Finanzverwaltung und der Wissenschaft (und sogar innerhalb der Wissenschaft) gingen (weit) auseinander. Das Gericht jedenfalls sah die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung des § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG nicht für gegeben an.

Es bestehe keine gesetzliche Regelungslücke für die vorliegend maßgebliche Konstellation hinsichtlich der Beurteilung einer Nachversteuerung nach

§ 34a EStG. Zwar sei das Schicksal des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Personenunternehmens bzw. eines Anteils hieran auf eine Kapitalgesellschaft, eine Genossenschaft oder auf eine sonstige juristische Person des privaten Rechts nicht in § 34a Abs. 6 S. 1 EStG geregelt. Allein dies rechtfertige aber noch nicht die Annahme einer Lücke im Gesetz. Denn auch die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine rechtsfähige Stiftung sei hinsichtlich der Frage der Nachversteuerung gesetzlich geregelt, und zwar in § 34a Abs. 7 S. 1 EStG. Nach dieser Vorschrift habe im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. Eine spätere Nachversteuerung treffe somit den Rechtsnachfolger, was letztlich damit zu rechtfertigen sei, dass der nicht entnommene Gewinn im Betrieb verbleibe und der Rechtsnachfolger keine Gegenleistung zu erbringen habe.

Das Gesetz schweige dazu, wer tauglicher Empfänger einer unentgeltlichen Übertragung i. S. von § 34a Abs. 7 S. 1 EStG sein könne. Der schlichte tatbestandliche Anknüpfungspunkt für die Fortführung des Nachversteuerungsbetrags beim Rechtsnachfolger sei die „... Übertragung eines ... Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 ...“. Buchwertfortführungen nach dieser Vorschrift seien auch bei unentgeltlichen Übertragungen auf juristische Personen möglich. Dies gelte in Abgrenzung zur verdeckten Einlage i. S. von § 6 Abs. 6 S. 2 EStG, die beim Übertragenden zur gewinnrealisierenden Betriebsaufgabe führt, jedenfalls dann, wenn keine gesellschaftsrechtliche Verbindung zur begünstigten juristischen Person bestehe. So verhalte es sich auch im Streitfall. Der Stifter konnte mangels rechtlich möglicher vermögensmäßiger Beteiligung an der A Beteiligungsträgerstiftung seine Kommanditbeteiligung an der A GmbH & Co. KG zum Buchwert nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen. Dies eröffne zugleich den gesetzlichen Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf die Stiftung nach § 34a Abs. 7 S. 1 EStG.

6. Möglichkeit der Nachversteuerung irrelevant

Nicht maßgeblich für die Bestimmung der Reichweite des Anwendungsbereichs des § 34a Abs. 7 S. 1 EStG sei es, ob eine zukünftige Möglichkeit der Nachversteuerung beim Rechtsnachfolger ausgeschlossen erscheine.

- Zum einen könne sich auch bei unentgeltlichen Betriebs- bzw. Mitunternehmeranteilsübertragungen auf natürliche Personen nach § 6 Abs. 3 EStG die ursprünglich angelegte Nachversteuerungslast über Generationen hinweg als faktisch bedeutungslos erweisen, sofern die Ertragslage es zulasse, dass die einmal angelegten Eigenkapitalreserven von den Rechtsnachfolgern unangetastet blieben.
- Zum anderen könne aber auch eine Stiftung als Rechtsnachfolgerin zwecks Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Verpflichtungen je nach Ertragslage der Einkünfte vermittelnden Gesellschaft veranlasst sein, thesaurierte Gewinnanteile ihres Rechtsvorgängers verwenden zu müssen und auf diese Weise eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG auslösen.

Keine Gesetzeslücke

...

... denn der nachversteuerungspflichtige Betrag geht auf die Stiftung über ...

... was bei der Stiftung damit geschieht spielt keine Rolle

7. „Änderung der persönlichen Zuordnung“

Auch der Auffassung des FA, aus einem Umkehrschluss zu § 34a Abs. 7 S. 2 EStG lasse sich das allgemeine Rechtsprinzip des § 34a Abs. 6 S. 1 EStG ableiten, dass „alle Änderungen der persönlichen Zuordnung des Personenunternehmens“ die Nachversteuerung auslösen sollten, widersprach das Gericht. Nach § 34a Abs. 7 S. 2 EStG gehe bei der Buchwerteinbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine (andere) Personengesellschaft nach § 24 UmwStG der für den eingebrachten Betrieb/Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag auf den neuen Mitunternehmeranteil über. Gerechtfertigt werde dies damit, dass der nachversteuerungspflichtige Betrag aufgrund der Buchwertübertragung dem nämlichen Steuerpflichtigen zugeordnet bleibe und daher kein Grund für die vorzeitige Nachversteuerung bestehe. Weitergehende Rechtsprinzipien könnten hieraus allerdings nicht entnommen werden. Insbesondere belege die Existenz der Vorschrift des § 34a Abs. 7 S. 1 EStG, dass bei unentgeltlichen Übertragungen wie der vorliegenden eine Änderung der persönlichen Zuordnung eben keine Nachversteuerung auslöse.

FA deutet Gesetzesregelung falsch

8. Erst recht keine „planwidrige Regelungslücke“

Selbst wenn eine gesetzliche Regelungslücke vorläge, sei eine solche nicht als planwidrig einzustufen. Klare Anhaltspunkte dafür, dass die unentgeltliche Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen auf eine sonstige juristische Person auf einem gesetzgeberischen Versehen, d. h. einer „Panne“ beruht haben soll, seien nicht ersichtlich.

Der Gang des Gesetzgebungsverfahrens belege eher das Gegenteil eines gesetzgeberischen Versehens: Der Gesetzesentwurf der Regierungsfractionen vom 27. März 2007 beschränkte die Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG auf die „Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes“. Erst auf Initiative des Bundesrats und des Finanzausschusses wurde die – ebenfalls in § 20 UmwStG geregelte – Einbringung in eine Genossenschaft und der unter § 25 UmwStG fallende Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft in § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG mit aufgenommen und der Verweis auf § 20 UmwStG gestrichen. Der Bundesrat wies ausdrücklich darauf hin, dass durch die Aufnahme der Genossenschaft und des Formwechsels „bestehende Regelungslücken“ beseitigt werden sollten. Dies lege es zumindest nahe, dass während des Gesetzgebungsverfahrens dezidierte Überlegungen über die Ausgestaltung des Nachversteuerungstatbestands des § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG angestellt wurden. Dieser Aspekt lasse sich auch aus dem Umstand ableiten, dass der Bundesrat in seiner ersten Stellungnahme zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung die Prüfung anregte, ob auch die Veräußerung bzw. Einbringung von Teilbetrieben sowie Teilmitunternehmeranteilen eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG auslöse. Diese Anregung wurde im Gesetzesbeschluss nicht mit aufgenommen, was wiederum darauf hindeute, dass sich der Gesetzgeber tiefergehende Gedanken über die Reichweite der Nachversteuerungstatbestände gemacht habe.

Gesetzgeber hat sich intensiv mit der Regelung beschäftigt

Träfe die Auffassung des Finanzamts (FA) zu, der Gesetzgeber habe „alle Fälle“ eines Wechsels von der transparenten Besteuerung zum Körperschaftsteuersystem in die Nachversteuerungspflicht führen wollen, hätte nichts nähergelegen, auch sämtliche Einbringungen und Übertragungen auf ein Körperschaftsteuersubjekt in § 34a Abs. 6 EStG aufzunehmen. Eine derart weite Begriffsfassung habe der Gesetzgeber auch an anderer Stelle des EStG vorgenommen. So fänden sich bei der Übertragung von betrieblichen Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 5 EStG) im Fall einer wirtschaftlichen Übertragung auf „Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen“ Regelungen zum Teilwertansatz (§ 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG). Auf eine Segmentierung habe der Gesetzgeber dort bewusst verzichtet.

Gesetzgeber hätte auch Stiftungen erwähnen können, ...

Zwar treffe es zu, dass auch die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs/Mitunternehmeranteils auf eine juristische Person – wie in den Fällen der Einbringung und des Formwechsels (§§ 20, 25 UmwStG) – zu einem Wechsel des Besteuerungssystems führe und der die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommene Steuerpflichtige den Betrieb/Mitunternehmeranteil nicht mehr halte. Dies rechtfertige allerdings nicht die Annahme der Planwidrigkeit einer (vermeintlichen) Regelungslücke. Denn die in § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG geregelten Tatbestände wiesen die Gemeinsamkeit auf, dass der Veräußernde bzw. Einbringende hierfür eine Gegenleistung (Kaufpreis bzw. Gewährung von Gesellschaftsrechten) bzw. – in den Fällen des Formwechsels – neue Gesellschaftsanteile erhalte. Er behalte somit zumindest seinen vermögensmäßigen Status quo.

... Sachverhalte unterscheiden sich aber, ...

WICHTIG | Anders verhalte es sich dagegen bei unentgeltlichen Vermögensübertragungen auf Körperschaften, insbesondere auf Stiftungen. Der Übertragende begeben sich seines Vermögens endgültig, ohne eine Gegenleistung hierfür zu erhalten. Gerade deshalb sei nicht auszuschließen, dass es sogar rechtspolitisch gewollt war, die Fälle der unentgeltlichen Übertragung von Personenunternehmen oder Anteilen hieran auf eine juristische Person nicht der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 EStG zuzuführen.

... weil der Stifter keine Gegenleistung erhält

9. Unentgeltliche Übertragungen auf Stiftungen

Im Fall einer unterstellten Regelungslücke, die zudem als planwidrig zu qualifizieren wäre, fehle es an der Interessenvergleichbarkeit zwischen geregelter und nicht geregelter Tatbestand. Die Ausgangslagen differierten bereits: Einbringungen in Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften i. S. von § 20 UmwStG, die eine Nachversteuerungspflicht nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG auslösten, stellten voll entgeltliche Vorgänge dar. Der Einbringende erhalte Gesellschafts- oder Genossenschaftsanteile am aufnehmenden Rechtsträger. Eine vermögensmäßige Schlechterstellung des Einbringenden sei grundsätzlich ausgeschlossen, sodass es ihm – im Hinblick auf den Wechsel des Besteuerungssystems – zuzumuten sei, die Nachversteuerungspflicht zu erfüllen. Vergleichbares gelte bei der gesetzlich geregelten Nachversteuerung im Falle eines Formwechsels in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§ 25 UmwStG); der Einbringende erhalte Anteile an der aus dem Formwechsel hervorgegangenen Körperschaft.

Einbringender erhält vermögensmäßiges Äquivalent in den gesetzlichen Fällen

Gänzlich anders stelle sich die Situation bei unentgeltlichen Anteilsübertragungen auf Stiftungen dar. Der Übertragende erhalte keine Gegenleistung in Gestalt einer Beteiligung an der aufnehmenden Körperschaft. Die Stiftung verfüge über keine vermögensmäßigen Beteiligungsmöglichkeiten, sondern sie „gehöre sich selbst“, als ein rechtlich verselbstständigtes und mitgliederloses Zweckvermögen. Der Stifter entledge sich mit dem Stiftungsgeschäft des von ihm gestifteten Vermögens. Rückübertragungen seien ausgeschlossen. Insoweit bestehe der maßgebliche Unterschied zu den entgeltlichen Anteilseinbringungen in Körperschaften sowie zum Formwechsel. Dort erhalte der Einbringende ein vermögensmäßiges Äquivalent, über das er grundsätzlich rechtsgeschäftlich verfügen könne.

... wohingegen der Stifter endgültig verzichtet

10. Stärkung der Eigenkapitalbasis werde ignoriert

Eine Nachversteuerungspflicht stünde insbesondere bei unentgeltlichen Übertragungen auf Stiftungen zudem im Widerspruch zum gesetzgeberischen Willen, neben dem Ziel eines rechtsformneutralen Besteuerungsergebnisses von Unternehmen die Eigenkapitalbasis nachhaltig zu stärken. Letzteres habe der Stifter als einziger Kapitalbeteiligter der A GmbH & Co. KG in den Jahren ab 2008 zum Schutz der dortigen Arbeitsplätze umgesetzt. Gerade durch die Übertragung der Kommanditbeteiligung auf eine Stiftung, deren Vermögen infolge fehlender Mitgliedschaften und der in der Satzung festgehaltenen Substanzerhaltungspflichten kaum verkehrsfähig ist, werde deutlich mehr als bei Einbringungen nach § 20 UmwStG und Formwechseln nach § 25 UmwStG gewährleistet, dass die seinerzeit thesaurierten Gewinne im Unternehmen verblieben. Die dem Stifter als Rechtsvorgänger gewährte Steuerprivilegierung würde in diesem Fall zu Recht dauerhaft perpetuiert.

Stifter wollte Arbeitsplätze sichern

FAZIT | Das FG beschreitet bei der Lösung einen innovativen Weg: Bislang standen sich zwei Positionen gegenüber:

- Entweder hält man – wie das FA – die Regelung bei dem unentgeltlichen Übergang auf eine juristische Person für (analog) anwendbar, mit der Folge, dass die Nachversteuerung ausgelöst wird, OFD Frankfurt, DStR 14, 803, oder
- der nachversteuerungspflichtige Betrag geht ersatzlos unter, vgl. Maetz, FR 13, 652; Kirchhof, EStG, § 34a Rn. 80.

Das FG Münster kommt zu einer dritten Lösung: Die Nachversteuerung wird nicht ausgelöst, aber der nachversteuerungspflichtige Betrag geht auf die Stiftung als Sonderrechtsnachfolgerin des Stifters über. Was das für die Stiftung bedeutet, hängt davon ab, ob die Stiftung steuerbegünstigt ist oder nicht:

- Wenn es sich um eine nicht steuerbegünstigte Stiftung handelt, muss sie den Betrag erst dann nachversteuern, wenn – während des Zeitraumes ihrer Beteiligung an der GmbH & Co. KG – einer der gesetzlich geregelten Nachversteuerungsfälle eintritt.
- Ist die Stiftung steuerbegünstigt, kommt es wiederum darauf an, ob sie die Beteiligung in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung hält. Dies hängt wiederum von weiteren Faktoren ab, vgl. Theuffel-Werhahn, SB 16, 147. Im zweiten Fall geht die Nachversteuerung wegen der Steuerbefreiung der Stiftung „ins Leere“, im ersten Fall dagegen muss auch eine steuerbegünstigte Stiftung den nachversteuerungspflichtigen Betrag nachversteuern.