

Modul 2.3
Stiftungen, insbes. mit erbrechtlichen
Bezügen und Stiftungssteuerrecht

Prof. Dr. Ingo Saenger

Westfälische Wilhelms-Universität Münster

Dr. Andreas Richter, LL.M.

Dr. Anna Katharina Gollan

P+P Pöllath + Partners, Berlin

Inhalt

Teil 1: Einführung in das Stiftungsrecht.....	7
I. Der Stiftungszweck als konstitutives Merkmal der Stiftung.....	7
II. Erscheinungsformen in Abhängigkeit vom Stiftungszweck.....	7
1. Gemeinnützige und gemeinwohlkonforme Stiftung.....	7
2. Verbot der Selbstzweckstiftung.....	8
3. Kapital- und Anstaltsstiftung.....	9
4. Verbrauchsstiftung.....	9
5. Familienstiftung.....	10
6. Kommunale Stiftung.....	10
7. Kirchliche Stiftung.....	11
Teil 2: Stiftungsprivatrecht	12
I. Gründung.....	12
1. Vorüberlegungen.....	12
2. Die Errichtung zu Lebzeiten.....	12
a) Das Stiftungsgeschäft.....	12
b) Die Stiftungssatzung.....	13
c) Die Ausstattung der Stiftung mit dem Stiftungsvermögen.....	13
d) Die Anerkennung der Stiftung.....	14
3. Die Errichtung von Todes wegen.....	15
II. Organisation.....	15
1. Stifter.....	15
2. Vorstand.....	15
3. Aufsichtsgremium.....	16
4. Organisationsstrukturen.....	16
5. Bestimmung der Organmitglieder.....	16
III. Verbindlichkeiten und Haftung.....	17
1. Haftung des Stifters.....	17
2. Haftung der Stiftung.....	18
3. Haftung des Vorstandes.....	18
4. Haftung der Stiftungsaufsichtsbehörde.....	18
IV. Zweckänderung.....	18
V. Stiftungsaufsicht.....	19
VI. Beendigung der Stiftung.....	19
Teil 3: Sonderform: Unternehmensverbundene Stiftung.....	21
I. Begriff und Erscheinungsformen.....	21
II. Zulässigkeit des Stiftungszwecks.....	21
III. Ziele der Rechtsformwahl.....	22

1.	<i>Kontinuität des Unternehmens</i>	22
2.	<i>Kontinuität der Unternehmensleitung</i>	24
IV.	<i>Errichtung</i>	24
V.	<i>Vermögensausstattung</i>	25
1.	<i>Angemessene Zweck-Vermögens-Relation</i>	25
2.	<i>Kapitalbeschaffung</i>	26
3.	<i>Unternehmensausstattung</i>	27
4.	<i>Vermögensumschichtungen</i>	27
VI.	<i>Haftung</i>	28
VII.	<i>Organisation</i>	28
1.	<i>Trennung von Stiftung und Unternehmen</i>	28
2.	<i>Äußere Organisationsmöglichkeiten</i>	29
3.	<i>Insbesondere: Stiftung & Co. KG</i>	30
4.	<i>Innere Organisationsmöglichkeiten</i>	31
VIII.	<i>Beendigung</i>	32
IX.	<i>Umwandlung</i>	32
X.	<i>Zusammenlegung</i>	33
XI.	<i>Anwendbare Rechtsvorschriften</i>	34
1.	<i>Handelsrecht</i>	34
2.	<i>Gesellschaftsrecht</i>	34
3.	<i>Arbeitsrecht</i>	34
XII.	<i>Aufsicht</i>	35
XIII.	<i>Alternativen</i>	36
1.	<i>Stiftung GmbH</i>	37
2.	<i>Stiftung AG</i>	38
3.	<i>Stiftung e.V.</i>	38
	Teil 4: Stiftungssteuerrecht	40
I.	<i>Gemeinnützige Stiftungen</i>	40
1.	<i>Überblick zum Gemeinnützigkeitsrecht</i>	40
a)	<i>Begriff der Gemeinnützigkeit</i>	41
b)	<i>Gemeinnützige Körperschaften</i>	43
c)	<i>Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit</i>	44
d)	<i>Aktuelle Entwicklungen</i>	44
2.	<i>Zweckbezogene Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit</i>	46
a)	<i>Gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO)</i>	46
b)	<i>Mildtätige Zwecke (§ 53 AO)</i>	48
c)	<i>Verhältnis von Mildtätigkeit und Förderung der Allgemeinheit</i>	48
d)	<i>Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)</i>	49
3.	<i>Modalitäten der Zweckerfüllung</i>	49

a)	<i>Selbstlosigkeit (§ 55 AO)</i>	49
b)	<i>Ausschließlichkeit (§ 56 AO)</i>	52
c)	<i>Unmittelbarkeit (§ 57 AO)</i>	53
d)	<i>Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)</i>	54
4.	<i>Steuerunschädliche Mittelverwendung (§ 58 AO)</i>	56
a)	<i>Rücklagenbildung (§ 58 Nr. 6, 7, 12 AO)</i>	56
b)	<i>Ausnahmen zur Unmittelbarkeit</i>	58
c)	<i>Ausnahmen zur zeitnahen Mittelverwendung</i>	59
d)	<i>Leistungen an den Stifter und seine Angehörigen</i>	60
5.	<i>Voraussetzungen an die Satzung und an die tatsächliche Geschäftsführung (§§ 59 bis 63 AO)</i>	60
a)	<i>Satzungsmäßige Vermögensbindung (§§ 61 f. AO)</i>	61
b)	<i>Rechtsfolgen bei Aufhebung oder Verletzung der Vermögensbindung</i>	61
c)	<i>Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO)</i>	62
d)	<i>Rechtsfolgen bei Verstoß der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die Satzung</i> ..	62
6.	<i>Steuerfreie und steuerpflichtige Einkommenserzielung</i>	63
a)	<i>Überblick</i>	63
b)	<i>Ideeller Bereich</i>	64
c)	<i>Steuerfreie Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO)</i>	65
d)	<i>Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 64 AO)</i>	66
e)	<i>Steuerfreie Zweckbetriebe (§ 65 AO)</i>	67
7.	<i>Verfahren zur Erlangung der Steuerbegünstigung</i>	69
a)	<i>Vorläufige Bescheinigung</i>	69
b)	<i>Freistellungsbescheid</i>	70
c)	<i>Zeitpunkt des Vorliegens der Voraussetzungen</i>	71
8.	<i>Steuerliche Behandlung der Stiftungerrichtung</i>	72
a)	<i>Unentgeltlicher Betriebsvermögenserwerb</i>	72
b)	<i>Zuwendung aufgrund einer letztwilligen Verfügung</i>	72
c)	<i>Nachträglicher Wegfall der Steuerpflicht des Erben</i>	73
d)	<i>Sonderausgabenabzug</i>	73
II.	<i>Privatnützige Stiftungen (insbesondere Familienstiftungen)</i>	80
1.	<i>Überblick</i>	80
2.	<i>Besteuerung der Stiftung bei Errichtung</i>	81
a)	<i>Zeitpunkt der Steuerentstehung</i>	82
b)	<i>Bemessungsgrundlage und Bewertung</i>	83
c)	<i>Berechnung der Steuer</i>	88
d)	<i>Entrichtung der Steuer</i>	91
e)	<i>Sonstige Steuern</i>	91
3.	<i>Laufende Besteuerung der Stiftung</i>	91
a)	<i>Körperschaftsteuer</i>	92

b) Erbersatzsteuer als Besonderheit bei Familienstiftungen	97
c) Sonstige Steuern.....	101
4. Besteuerung der Stiftungsaufhebung.....	101
a) Aufhebung einer steuerpflichtigen Stiftung	101
b) Aufhebung einer Familienstiftung.....	102
c) „Umwandlung“ einer Familienstiftung.....	103
5. Besteuerung des Stifters.....	104
6. Besteuerung der Destinatäre	105
III. Ausländische Familienstiftungen	107
1. Überblick	107
2. Besteuerung der ausländischen Familienstiftung	108
a) Besteuerung bei Errichtung.....	108
b) Laufende Besteuerung.....	108
3. Besteuerung des Stifters.....	108
a) Besteuerung bei Errichtung der ausländischen Familienstiftung	108
b) Laufende Besteuerung der ausländischen Familienstiftung	109
c) Besteuerung bei Aufhebung der ausländischen Familienstiftung	110
4. Besteuerung der Anfalls- und Bezugsberechtigten.....	110
a) Laufende Besteuerung.....	110
b) Besteuerung bei Aufhebung der ausländischen Familienstiftung	112
c) Vereinbarkeit mit Europarecht.....	112
IV. Gestaltungsmodelle	114
1. Gemeinnützige Stiftung mit teilweiser Familienbegünstigung.....	114
a) Überblick	114
b) Begriff der „nächsten Angehörigen“	115
c) Grenzen der Begünstigung	115
2. Doppelstiftung	116
3. Unternehmensverbundene Stiftung	117
4. Kombination aus Familiengesellschaft und Stiftung.....	119
Beispiel für die Satzung einer Familienstiftung.....	121
Steuerliche Mustersatzung für eine Stiftung.....	127

Literaturhinweise zu den Teil 1, 2 und 3

Lehrbücher: **Schlüter/Stolte:** Stiftungsrecht, Formen und Errichtung, Stiftungsaufsicht, Verwaltung, Besteuerung, Internationales Stiftungsrecht, München 2007; **K. Schmidt:** Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, Köln 2002.

Aufsätze: **Andrick:** Die Entwicklung zum modernisierten Stiftungsrecht, ZSt 2003, 3 ff.; **Andrick:** Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, NJW 2002, 2905 ff.; **Burgard:** Das neue Stiftungsprivatrecht, NZG 2002, 697 ff.; **Hennerkes/Schiffer/Fuchs:** Die unterschiedliche Behandlung der unternehmensverbundenen Familienstiftung in der Praxis der Stiftungsbehörden, BB 1995, 209 ff.; **Hüttemann:** Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, ZHR 167 (2003), 35 ff.; **Nietzer/Stadie:** Die Familienstiftung & Co. KG – eine Alternative für die Nachfolgeregelung bei Familienunternehmen, NJW 2000, 3457 ff.; **Saenger:** Das modernisierte Stiftungsrecht und seine Auswirkungen auf unternehmensverbundene Stiftungen und Familienstiftungen, Festschrift für Helmut Kollhosser zum 70. Geburtstag, Band II, Karlsruhe 2004, S. 591 – 604; **Saenger:** Zusammenlegung von Stiftungen, ZSt 2007, 81 – 87; **Schwintowski:** Die Stiftung als Konzernspitze?, NJW 1991, 2736 ff.; **Wehnert:** Die Innenhaftung des Stiftungsvorstandes, ZSt 2007, 67 – 73.

Kommentare: **Reuter** in: Münchener Kommentar zum BGB, Band 1, Allgemeiner Teil, 1. Halbband: §§ 1 – 240, ProstG, 5. Auflage, München 2006; **Rawert** in: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 13. Bearbeitung, Berlin 1995. **Werner** in: Erman, Bürgerliches Gesetzbuch, Band I, 12. Auflage, Köln 2008.

Handbücher/Praxisbücher: **Brandmüller/Lindner:** Gewerbliche Stiftungen – Unternehmensträgerstiftung, Stiftung & Co KG und Familienstiftung, 3. Auflage, Berlin 2005; **Seifart/v. Campenhausen:** Handbuch des Stiftungsrechts, 3. Auflage, München 2009; **Graf Strachwitz/Mercker:** Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis – Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005; **Richter** Stiftungen und Unternehmen, in: Wachter (Hrsg.), Handbuch des Fachanwalts für Handels- und Gesellschaftsrecht (FA Handels- und Gesellschaftsrecht), Münster 2007, Teil 2, 2. Kap. § 6; **Richter/Wachter** Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal 2007; **Werner/Saenger** Die Stiftung / Recht, Steuern, Wirtschaft: Stiftungsrecht, Berlin 2008.

Teil 1: Einführung in das Stiftungsrecht

I. Der Stiftungszweck als konstitutives Merkmal der Stiftung

Konstitutives Merkmal jeder Stiftung ist der Stiftungszweck.¹ Dabei muss eine Stiftung nicht auf einen einzigen Zweck beschränkt sein.² Die ganz h.M. verfolgte auch schon vor der Stiftungsrechtsreform 2002³ das Konzept der **gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung**, bei der der Stifter weder auf positive Zweckvorgaben noch auf die Förderung des Gemeinwohls festgelegt ist.⁴ Der Gesetzgeber hat mit der Neufassung von § 80 BGB die gemeinwohlkonforme Allzweckstiftung ausdrücklich anerkannt.⁵

II. Erscheinungsformen in Abhängigkeit vom Stiftungszweck

Nach dem Leitbild der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung sind unterschiedliche Zwecksetzungen denkbar. In der Praxis haben sich deshalb verschiedene Erscheinungsformen der Stiftung herausgebildet, die nur teilweise Erwähnung in den Landesstiftungsgesetzen finden. Auf die Stiftungsformen im Zusammenhang mit Unternehmen wird später gesondert eingegangen.⁶

1. Gemeinnützige und gemeinwohlkonforme Stiftung

Idealtypisches Leitbild einer Stiftung ist immer noch die Stiftung, deren Primärzweck in der **Förderung ideeller Ziele** liegt.⁷ In den meisten Fällen wird es sich bei Stiftungen mit

¹ Dieser wird auch als „Seele der Stiftung“ (*Liermann*, Deutsches Stiftungswesen 1948-1966, 1968, S. 154) oder „Herzstück des Stiftungsrechts“ (Seifart/v. Campenhausen/*Hof*, StHb, § 7 Rn. 1) bezeichnet; Werner/Saenger/*Nissel*, Kap. VI, Rn. 207.

² Zu Haupt- und Nebenzwecken: Bamberger/Roth/*Schwarz/Backert*, § 80 Rn. 4; zur sukzessiven Zwecksetzung: Seifart/v. Campenhausen/*Hof*, StHb, § 7 Rn. 75.

³ Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts BGBl. 2002 I, S. 2634.

⁴ *Saenger* FS Kollhossler S. 592; *Soergel/Neuhoff*, § 80 Rn. 11; Seifart/v. Campenhausen/*Pöllath/Richter*, StHb, § 12 Rn. 136 ff.; Seifart/v. Campenhausen/*Hof*, StHb, § 7 Rn. 61; Palandt/*Heinrichs*, § 80 Rn. 11; *Schiffer*, ZEV 1999, 424, 425; *Wochner*, BB 1999, 1441; Bericht der Interministeriellen Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, Deutsches Stiftungswesen 1966-1976, S. 391 f.

⁵ *Schwarz*, DStR 2002, 1767, Bamberger/Roth/*Schwarz/Backert*, § 80 Rn. 5; Werner/Saenger/*Saenger*, Kap. V, Rn. 176; siehe dazu auch ausdrücklich die Begründung des Gesetzentwurfes, BT-Drucksache 14/8765, S. 9.

⁶ Vgl. unten S. 21 ff.

⁷ Häufig werden derartige Stiftungen auch als öffentliche (nicht zu verwechseln mit öffentlich-rechtlichen) Stiftungen bezeichnet. Präziser ist es, von gemeinwohlkonformen bzw. gemeinnützigen Stiftungen in Abgrenzung zu privatnützigen Stiftungen zu sprechen.

ideellem Primärzweck auch um **gemeinnützige** Stiftungen im Sinne des Steuerrechts handeln.⁸ Der Großteil der deutschen Stiftungen verfolgt gemeinnützige Zwecke im Sinne der Abgabenordnung.⁹ Nach statistischen Erhebungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen sind es rund 95 % der etwa 14.000 deutschen Stiftungen.¹⁰ Stiftungen, die nicht schon gemeinnützig sind, dürfen jedenfalls das Gemeinwohl nicht gefährden, müssen also **gemeinwohlkonform** sein (§ 80 Abs.2 BGB).¹¹ Eine Gemeinwohlgefährdung ist anzunehmen, wenn der Stiftungszweck gegen ein gesetzliches Verbot oder die guten Sitten¹² verstößt. Auch wenn die Stiftung nach ihrer Satzung gegen Verfassungsgüter verstößt, ist eine Anerkennung nach § 80 Abs.2 BGB zu versagen. Insbesondere soll eine Gemeinwohlgefährdung bereits anzunehmen sein, wenn hinreichend wahrscheinlich ist, dass es durch die Verfolgung des Stiftungszwecks zu einer Beeinträchtigung von verfassungsrechtlich geschützten Rechten und Rechtsgütern kommen kann¹³ – was durchaus von praktischer Bedeutung ist.¹⁴

2. Verbot der Selbstzweckstiftung

Neben dem Gemeinwohlvorbehalt des § 80 Abs.2 BGB gibt es nach h.M. eine weitere ungeschriebene Einschränkung des Stiftungszwecks: Eine Stiftung darf **keine** reine **Selbstzweckstiftung** sein.¹⁵ Diese „zweite Hürde“ für den Stiftungszweck ist besonders für unternehmensverbundene Stiftungen von Bedeutung.¹⁶ Eine „Stiftung für den Stifter“ würde

⁸ Werner/Saenger/Saenger, Kap. V, Rn. 179.

⁹ §§ 52 ff. AO.

¹⁰ Bundesverband Deutscher Stiftungen, Stiftungsreport 2007, S. 25.

¹¹ Dieser Rechtsbegriff ist nicht eindeutig gesetzlich definiert, Saenger FS Kollhosser S. 600; Werner/Saenger/Nissel, Kap. VI, Rn. 213 ff.

¹² Beispiel aus der Praxis: Die Aufsichts- und Dienstleistungs-Direktion Trier als zuständige rheinland-pfälzische Stiftungsbehörde untersagte mit ihrer Entscheidung aus dem August 2006 die Errichtung der „Magnus-Gäfgen-Stiftung – (HORIZONTE-KINDER- UND JUGENSHILFSSTIFTUNG)“, vgl. Pressemitteilung der ADD Nr. 119 vom 23.08.2006.

¹³ Seifart/v.Campenhausen/Hof, StHb, § 7 Rn. 71, der insoweit eine „große Wahrscheinlichkeit konkreter Gefahren“ verlangt.

¹⁴ Siehe dazu die Entscheidung zur „Schönhuber-Stiftung“ BVerwGE 106, 177; OVG Münster NVwZ 1996, 913 und Andrick/Suerbaum, NJW 2002, 2905, 2908; kritisch aber Burgard, NZG 2002, 697, 699 und Hüttemann, ZHR 167 (2003) 35, 59.

¹⁵ Staudinger/Rawert, § 80 Rn. 9; Rawert, Die Genehmigungsfähigkeit der unternehmensverbundenen Stiftung, 1990, S. 15; Heuel, Die Entwicklung der Unternehmensträgerstiftung in Deutschland, 2001, S. 149; Trops, AG 1970, 367, 368; K.Schmidt, DB 1987, 261; Schwintowski, NJW 1991, 2736, 2740; differenzierend Seifart/v.Campenhausen/Hof, StHb, § 7 Rn. 57; Werner/Saenger/Werner, Kap. I, Rn. 17 f.; a.A. Kronke, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, 1988, S. 140.

¹⁶ Vgl dazu auch unten S. 22.

es ermöglichen, dem eigenen Wohl dienende Sondervermögen zu schaffen, die mangels pfändbarer Anteile und Ansprüche des Stifters gegen Gläubigerzugriffe unzulässig geschützt wären.¹⁷ Aber auch insoweit wird man Zurückhaltung üben und bei der wirtschaftlichen Betätigung einer Stiftung die Vielfalt gesellschaftsrechtlicher Konstruktionen anerkennen müssen. Dies gilt insbesondere für die Stiftung & Co.¹⁸ Entscheidend ist allein, ob ein Stiftungszweck feststellbar ist, der über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht und die geschäftliche Betätigung damit die Funktion einer **Dotationsquelle** für die Stiftung erfüllt.¹⁹ Die Stiftung muss zumindest **fremdnützig** Charakter haben,²⁰ wobei dieser nicht schon durch die Führung eines Unternehmens als Stiftungszweck ausgeschlossen wird.

3. Kapital- und Anstaltsstiftung

Im Hinblick auf die Vermögensausstattung lassen sich Kapital- und Anstaltsstiftungen unterscheiden. Bei der Kapital- oder auch Hauptgeldstiftung wird der Stiftungszweck aus **Erträgen** des Vermögensgrundstocks erzielt (z.B. die von einer unternehmensverbundenen Stiftung erwirtschafteten Erträge), während bei der Anstaltsstiftung durch Einsatz des **Stiftungsvermögens** unmittelbar der Stiftungszweck erreicht wird (etwa bei Krankenhäusern oder Kunstsammlungen).²¹

4. Verbrauchsstiftung

Nach dem Wortlaut des § 80 Abs. 2 BGB muss eine „dauernde“ und nicht eine „ewige“ Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheinen. Dies kann sprachlich auch so verstanden werden, dass die Zweckerfüllung für die – möglicherweise nur begrenzte – Lebensdauer der Stiftung gesichert sein muss.²² Damit ist auch die Verbrauchsstiftung ab einer gewissen Dauer und bei Kohärenz von Stiftungszweck und Lebensdauer zulässig.²³

¹⁷ MünchKommBGB/Reuter, Vor § 80 Rn. 52.

¹⁸ Siehe dazu ausführlich unten S. 30; so wohl aber *Hüttemann*, ZHR 167 (2003), 35, 61.

¹⁹ *Burgard*, NZG 2002, 697, 700; sehr weit *Seifart/v.Campenhausen/Hof*, StHb, § 7 Rn. 59; einschränkend: *Bamberger/Roth/Schwarz/Backert*, § 80 Rn. 5.

²⁰ Ausführlich *Ermann/Werner*, § 80 Rn. 25.

²¹ *Bamberger/Roth/Schwarz/Backert*, § 80 Rn. 9.

²² *Sontheimer*, Das neue Stiftungsrecht, S. 60.

²³ Wie hier *Sontheimer*, Das neue Stiftungsrecht, S. 60; Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe, G IV, S. 40.

5. Familienstiftung

Stiftungen, die privaten Zwecken dienen, sind überwiegend Familienstiftungen.²⁴ Nach h.M.²⁵ sind Familienstiftungen **unbeschränkt zulässig**. Eine Familienstiftung dient ausschließlich oder überwiegend dem Wohl einer oder mehrerer Familien und ist damit zu meist **privatnützig**.²⁶ Neben rein privatnützigen Zwecken können aber auch andere Zwecksetzungen verfolgt werden. Vor allem in jüngerer Zeit ist die Familienstiftung in der Form einer unternehmensverbundenen Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge empfohlen worden.²⁷ Familienstiftungen sind in einigen Landesstiftungsgesetzen Sonderregelungen unterworfen, die vor allem die Einschränkung bzw. völlige Aufhebung der staatlichen **Stiftungsaufsicht** zum Inhalt haben.²⁸

6. Kommunale Stiftung

Unter einer kommunalen Stiftung wird eine Stiftung verstanden, die einer **Gebietskörperschaft zugeordnet** ist, deren Zweck in der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dieser Gebietskörperschaft liegt und die durch Organe der Körperschaft verwaltet wird.²⁹ Die Stiftungsaufsicht wird in den meisten Landesstiftungsgesetzen bei den kommunalen Stiftungen durch die **Kommunalaufsicht** ersetzt.³⁰ Stifter einer kommunalen Stiftung kann nicht nur die Kommune selbst, sondern jede natürliche oder juristische Person sein, was auch den Regelfall darstellt.³¹ In jüngerer Zeit treten auch in Deutschland vermehrt „**Bürgerstiftungen**“ in Erscheinung, bei denen engagierte Bürger einer bestimmten Gebietskörperschaft gemeinsam eine Stiftung errichten an der sich eine Vielzahl weiterer Bürger sich durch

²⁴ Werner/Saenger/Werner, Kap. I, Rn. 23.

²⁵ RGZ 61, 28, 34 ff.; Interministerielle Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, Deutsches Stiftungswesen 1966-1976, S. 361, 392 f.; Westermann, FS Bartholomeyczik, 1973, S. 395, 413 ff.; Erman/Werner, § 80 Rn. 6; Ausführlich: Saenger, Privatautonomie und Stifterfreiheit, in: Bundesverband Deutscher Stiftungen, Ein modernes Stiftungsprivatrecht zur Förderung und zum Schutz des Stiftungsgedankens (Forum Deutscher Stiftungen, Band 8), S. 17.

²⁶ MünchKommBGB/Reuter, §§ 80, 81 Rn. 83; v.Löwe, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, 1999.

²⁷ Werner, GmbH 2003, 331, 338 f.; Hennerkes/Binz/Sorg, DB 1986, 2217 ff.; 2269 ff.; Hennerkes/Schiffer, BB 1992, 1940; Hennerkes/Schiffer/Fuchs, BB 1995, 209 ff.

²⁸ Ein gänzlicher Verzicht der Stiftungsaufsicht ist vorgesehen in Art.18 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Art.1 Abs. 3 BayStG und § 18 Abs. 2 S. 1 StiftGBbg; das StiftGNW sieht in § 6 Abs. 3 vor, dass Stiftungen, die ausschließlich oder überwiegend private Zwecke verfolgen, nur insoweit der Stiftungsaufsicht unterliegen, als sicherzustellen ist, dass ihre Betätigung nicht öffentlichen Interessen zuwiderläuft.

²⁹ Staudinger/Rawert, § 80 Rn. 147.

³⁰ Bamberger/Roth/Schwarz/Backert, § 80 Rn. 13.

³¹ MünchKommBGB/Reuter, §§ 80, 81 Rn. 81.

Zustiftungen beteiligen können.³² Die Errichtung durch die Kommune selbst bietet sich an, wenn aufgrund besonderer Umstände eine Einrichtung geschaffen werden soll, die sich durch Beständigkeit ihrer Zweckbindung oder die Distanzierung gegenüber der Gebietskörperschaft auszeichnen soll.³³ Dies unterliegt jedoch besonderen gesetzlichen Restriktionen der Gemeindeordnungen.³⁴

7. Kirchliche Stiftung

Kirchliche Stiftungen des Privatrechts, bei denen es sich aus kirchenrechtlicher Sicht um weltanschauliche Institutionen handelt, sind von Stiftungen des Kirchenrechts zu unterscheiden, die allein dem Kirchenrecht unterfallen.³⁵ Ihr Zweck ist nicht auf den jeweiligen kirchlichen Kultus, wie Messen oder die Seelsorge beschränkt, sondern kann auch weltliche Zwecke, wie die Unterhaltung von Kirchengebäuden, die Besoldung und Versorgung von Kirchenamtsinhabern sowie Erziehungs- und Wohlfahrtszwecke verfolgen.³⁶ Die landesrechtlichen Regelungen über kirchliche Stiftungen sind ebenso auf jüdische Kultusgemeinden und sonstige Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften im Status einer Körperschaft des Öffentlichen Rechts anzuwenden.³⁷ Für die inneren Rechtsverhältnisse der kirchlichen Stiftungen wird das Privatrecht teilweise durch autonomes **Kirchenrecht** verdrängt (Art.140 GG i.V.m. Art.137–139 WRV). Zwar gelten grundsätzlich §§ 80–87 BGB, doch wird den Kirchen durch das Grundgesetz, die Konkordate und das Landesstiftungsrecht die Befugnis eingeräumt, das innere Kirchenstiftungsrecht eigenverantwortlich zu regeln.³⁸

³² Werner, Privatautonomie und Missbrauch der Stiftungsform in: Mecking/Schulte, Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, S. 18, Tübingen 2003; Beispiele sind die Ulmer Bürgerstiftung, die Stadtstiftung Gütersloh und die Bürgerstiftung Hannover oder die Bürgerstiftung Ludwigsburg (vgl. www.buergerstiftung-ludwigsburg.de).

³³ Werner/Saenger/Saenger, Kap. V., Rn. 190.

³⁴ Vgl. zur Errichtung von Stiftungen des Privatrechts durch den Staat: Kilian, ZSt 2003, 179 ff.; ders., Stiftungserrichtung durch die öffentliche Hand, in: Belazza/Kilian/Vogel, Der Staat als Stifter, 2003, S. 11–134.

³⁵ Erman/Werner § 80 Rn. 19.

³⁶ Bamberger/Roth/Schwarz/Backert, § 80 Rn. 9.

³⁷ MünchKommBGB/Reuter, §§ 80, 81 Rn. 77.

³⁸ Das Stiftungsrecht der katholischen Kirche ist beispielsweise im Codex Iuris Canonici (CIC) geregelt.

Teil 2: Stiftungsprivatrecht

I. Gründung

1. Vorüberlegungen

Vor der Errichtung einer Stiftung sollte sich der potentielle Stifter fragen, ob die Rechtsform der Stiftung für seine Zwecke wirklich die am besten geeignete Rechtsform ist.³⁹ Steht dem Stifter beispielsweise nur eine relativ geringe Vermögensmasse zur Verfügung, würde sich die Errichtung einer Stiftung kaum lohnen, da die dann ebenfalls geringen Erträge allein schon für die Verwaltungskosten verbraucht würden. Nicht umsonst erkennen die meisten Stiftungsaufsichtsbehörden eine Stiftung erst ab einer Mindestkapitalausstattung von ca. 25.000 - 50.000 € an.⁴⁰ Das erforderliche Mindestkapital hängt aber immer vom Stiftungszweck ab.⁴¹ Zwar wird die Stiftung vielfach für die Unternehmensnachfolge empfohlen, immer passend ist sie aber keinesfalls. Auch die steuerrechtlichen Möglichkeiten müssen bei diesen Vorüberlegungen Berücksichtigung finden.⁴² Da die Ausstattung einer Stiftung mit dem Stiftungsvermögen grundsätzlich irreversibel⁴³ ist, sollte sich der potentielle Stifter professionell beraten lassen.

2. Die Errichtung zu Lebzeiten

a) Das Stiftungsgeschäft

Die **Stiftungsfähigkeit** besitzen voll geschäftsfähige, natürliche Personen.⁴⁴ Auch juristische Personen sowie Gesamthandsgemeinschaften mit eigener Identität oder nichtrechtsfähige Vereine kommen als Stifter in Betracht⁴⁵. Im Übrigen gelten die allgemeinen Regeln über Rechtsgeschäfte, da das Stiftungsgeschäft eine **einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung** ist.⁴⁶ Der Widerruf des Stiftungsgeschäfts ist in § 81 Abs. 2 BGB

³⁹ Ausführlich zu Vorüberlegungen *Schlüter/Stolte* Stiftungsrecht, Kap. 2, Rn. 1 ff.; *Richter* in Wachter, FA Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, 2. Kap., § 6, Rn. 8, 57.

⁴⁰ *Burgard*, NZG 2002, 697, 699; *Erman/Werner*, § 80 Rn. 11; *Werner/Saenger/Werner*, Kap. VII, Rn. 284; a.A. *Palandt/Heinrichs*, § 80 Rn. 5; Übersicht bei *Damrau/Wehinger* ZEV 1998, 178 ff.; *Schlüter/Stolte* Stiftungsrecht, Kap. 2, Rn. 52.

⁴¹ *Richter* in: Wachter, FA Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, 2. Kap., § 6, Rn. 19.

⁴² Vgl. dazu unten S. 40 ff..

⁴³ *Schlüter/Stolte* Stiftungsrecht, Kap. 2, Rn. 22.

⁴⁴ *Schlüter/Stolte* Stiftungsrecht, Kap. 2, Rn. 28.

⁴⁵ *MünchKommBGB/Reuter*, §§ 80, 81 Rn. 4.

⁴⁶ *Werner/Saenger/Werner*, Kap. VII, Rn. 279.

besonders geregelt. § 81 Abs. 1 S. 1 BGB bestimmt, dass das Stiftungsgeschäft der **schriftlichen Form** bedarf. Nach h. M. ändert hieran auch die gleichzeitige Übertragung von Grundstücken entgegen § 311 b Abs. 1 BGB nichts, da das noch durchzuführende Anerkennungsverfahren die Funktionen der notariellen Beurkundung übernimmt.⁴⁷

b) Die Stiftungssatzung

Der Mindestinhalt einer solchen Satzung ist in § 81 Abs. 1 S. 3 BGB geregelt: **Name, Sitz, Zweck, Vermögen** und die **Bildung des Vorstandes** müssen zwingend aufgenommen werden. Darüber hinaus ist es sinnvoll, das Stiftungsgeschäft so vorausschauend wie möglich auszugestalten und Regelungen für verschiedene Eventualitäten aufzunehmen.⁴⁸

c) Die Ausstattung der Stiftung mit dem Stiftungsvermögen⁴⁹

Erforderlich ist gem. § 80 Abs. 2 BGB, dass die **dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert** erscheint. Dies ist der Fall, wenn die Vermögensausstattung im Verhältnis zum Stiftungszweck angemessen ist. Das **Grundstockvermögen** enthält sämtliche vom Stifter der Stiftung anlässlich ihrer Errichtung zugewendeten Vermögenswerte und muss grundsätzlich ungeschmälert erhalten werden.⁵⁰ Die **Erträge** des Grundstockvermögens dienen hingegen der Erfüllung des eigentlichen Stiftungszwecks und dürfen dem Grundstockvermögen nur in sehr engen Grenzen zugeführt werden.⁵¹ Dieses grundsätzliche **Admassierungsverbot** wird indes durch den zumeist landesgesetzlich normierten **Grundsatz der Vermögenserhaltung** durchbrochen, wonach Stiftungen ihre Erträge zur Stärkung des Grundstockvermögens einsetzen dürfen, soweit dies zum Ausgleich von Vermögensverlusten erforderlich ist.⁵² Das Stiftungsvermögen kann aus den unterschiedlichsten Vermögensgegenständen bestehen, aus Barmitteln, Wertpapieren, Unternehmensbeteiligungen, Kunstgegenständen, Immobilien, immaterielle Rechte, usw..⁵³ Das Stiftungsvermögen muss nicht zwangsläufig schon bei Errichtung der Stiftung vollständig der Stiftung zur Verfügung stehen. Eine rechtlich hinreichend gesicherte

⁴⁷ MünchKommBGB/Reuter, §§ 80, 81 Rn. 6.

⁴⁸ Der Stiftungszweck sollte beispielsweise nicht zu eng gefasst werden, um auf nachträgliche Änderungen der tatsächlichen Lage flexibel reagieren zu können.

⁴⁹ Hierzu ausführlich: Werner/Saenger/Fritz, Kap. IX, Rn. 456 ff.

⁵⁰ Vgl. bspw. § 4 Abs. 2 S. 2 Nr.1 StiftGNW; Werner/Saenger/Fritz, Kap. IX, Rn. 452.

⁵¹ Werner/Saenger/Fritz, Kap. IX, Rn. 453.

⁵² Staudinger/Rawert, Vor § 80 Rn. 17; Werner/Saenger/Saenger, Kap. V., Rn. 183.

⁵³ Richter in: Wachter, FA Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, 2. Kap., § 6 Rn. 19.

Aussicht auf für die Zweckerfüllung erforderliche Vermögensmassen reicht aus, um die Stiftung zu errichten und anerkennen lassen zu können.⁵⁴ **Zustiftungen** sind Vermögenswerte, die der Stifter oder ein Dritter nach Entstehung der Stiftung zuwendet, um das Grundstockvermögen zu erhöhen, während **Zuwendungen** oder **Spenden** zu einem dem Stiftungszweck entsprechenden Verbrauch bestimmt sind.

d) Die Anerkennung der Stiftung

Mit der Anerkennung der Stiftung erlangt diese ihre **Rechtsfähigkeit** gem. § 80 Abs. 1 BGB. Vor der Anerkennung besteht keine rechtlich selbständige Stiftung.⁵⁵ Diskutiert wird, ob es eine **Vor-Stiftung** geben kann.⁵⁶ Die Anerkennung ist bedingungsfeindlich, da mit ihr eine neue juristische Person in den Rechtsverkehr eintritt. Die Stiftungsbehörde kann aber die Anerkennung mit Nebenbestimmungen versehen.⁵⁷ Die Anerkennung ist bei der nach Landesrecht zuständigen Stiftungsbehörde zu beantragen.⁵⁸ Als wesentliche Veränderung des „modernisierten“ Stiftungsprivatrechts ist der Wechsel vom Konzessionssystem zum **Anerkennungsverfahren** hervorzuheben. Statt der bisher erforderlichen Genehmigung sind nur noch das Stiftungsgeschäft und eine Anerkennung durch die Landesbehörde erforderlich.⁵⁹ Damit haben die Entstehungsvoraussetzungen für Stiftungen erstmalig eine bundeseinheitliche Regelung erfahren. § 80 Abs. 2 BGB gewährt nunmehr ein **Rechtsanspruch auf Anerkennung**. Die Stiftungsbehörde hat bei Erlass des **Verwaltungsaktes** „Anerkennung“ daher kein Ermessen. Voraussetzung für die Anerkennung ist gem. § 80 Abs. 2 BGB, dass das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Abs. 1 BGB genügt, die **dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint** und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet.⁶⁰

⁵⁴ Palandt/*Heinrichs*, § 80 Rn. 5.

⁵⁵ Werner/*Saenger/Werner*, Kap. VII, Rn. 371.

⁵⁶ Befürwortend: Erman/*Werner*, § 80 Rn. 22; ablehnend Staudinger/*Rawert*, § 80 Rn. 42 f.

⁵⁷ Seifart/*v.Campenhausen/Hof*, StHb, § 6 Rn. 249 f. m.w.N.

⁵⁸ Die zuständigen Behörden können entweder auf ministerialer Ebene oder auch auf Ebene der Mittelbehörden liegen; vgl. § 15 Abs. 2 StiftG NRW; Art. 6 BayStG; § 2 SaarlStiftG.

⁵⁹ *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, Das modernisierte Stiftungsrecht (Nachtrag), § 11, S. 3 f.

⁶⁰ Vgl. zum Gemeinwohlbegriff S. 8.

3. Die Errichtung von Todes wegen

§ 83 BGB kodifiziert die Möglichkeit eine Stiftung durch eine Verfügung von Todes wegen zu errichten.⁶¹ Es handelt sich um eine **letztwillige Verfügung** im Rahmen eines Testaments oder Erbvertrags. In der Praxis ist die Errichtung der Stiftung von Todes wegen ein ungünstiger Weg.⁶² Sinnvoller ist es bereits zu Lebzeiten des Stifters die Stiftung zu errichten. Die Stifterautonomie endet mit der Anerkennung der Stiftung.⁶³ Der Stifter kann jedoch bspw. als selbsteingesetztes Vorstandsmitglied unter Beachtung des ursprünglichen Stiftungsgeschäfts Einfluss auf die Tätigkeit der Stiftung nehmen. Ist der Stifter hingegen bei der Stiftungserrichtung bereits verstorben, kann es durchaus Schwierigkeiten bereiten den Stifterwillen zu ermitteln und ihm gerecht zu werden. Im Zweifel muss die Stiftungssatzung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erstellt bzw. ergänzt werden, was gerade keine privatautonome Gestaltung mehr darstellt. Eine sinnvolle Alternative, um diese missliche Situation zu vermeiden, ist die Errichtung einer sog. **Vorratsstiftung** zu Lebzeiten des Stifters, die zunächst mit einer geringen Kapitalausstattung errichtet wird und erst durch testamentarische Verfügung einen weiteren Teil des Stiftervermögens übertragen bekommt.⁶⁴

II. Organisation

1. Stifter

Der Stifter selbst ist kein Organ der Stiftung.⁶⁵ Ist die Stiftung als rechtsfähig anerkannt, besteht sie unabhängig vom Stifter, der keinen Einfluss mehr auf die Stiftung hat.

2. Vorstand

Wichtigstes Organ der Stiftung ist der **Stiftungsvorstand**. Er ist gesetzlicher Vertreter der Stiftung (§ 86 i.V.m. § 26 BGB).⁶⁶ Der Umfang der Vertretungsmacht des Vorstands kann jedoch beschränkt werden.⁶⁷ Dem Stifter ist es möglich, sich selbst auf Lebenszeit zum

⁶¹ Im Einzelnen hierzu Werner/Saenger/Werner, Kap. I, Rn. 11 und Kap. VII, Rn. 332 ff.

⁶² Richter in: Wachter, FA Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, 2. Kap., § 6 Rn. 4.

⁶³ Werner/Saenger/Nissel, Kap. VI, Rn. 233.

⁶⁴ Richter in: Wachter, FA Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, 2. Kap., § 6 Rn. 21.

⁶⁵ Richter in: Wachter, FA Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, 2. Kap., § 6 Rn. 32.

⁶⁶ Werner/Saenger/Werner, Kap. VIII, Rn. 391.

⁶⁷ Richter in: Wachter, FA Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, 2. Kap., § 6 Rn. 26.

Vorsitzenden zu bestellen.⁶⁸ Einfluss auf die Zwecksetzung hat er jedoch nicht mehr. Der Stifter wird vielmehr zum objektiven Vollstrecker seines ursprünglichen Stifterwillens.

3. Aufsichtsgremium

Hinsichtlich der Einführung **weiterer Stiftungsorgane** enthält das Gesetz keine Vorgaben.⁶⁹ Möglich sind deshalb weitere Organe, die den Vorstand der Stiftung kontrollieren, ernennen und abberufen oder über die Mittelverwendung entscheiden. Grundsätzlich kann auch den Destinatären – die nicht die Stellung von Mitgliedern, sondern nur von Nutznießern haben und denen deshalb keinerlei Verwaltungs- oder Kontrollbefugnisse zustehen – durch die Satzung ein gewisses Mitspracherecht eingeräumt werden.

4. Organisationsstrukturen

Je nach Größe und Betätigungsfeld einer Stiftung stellen sich auch unterschiedliche Anforderungen an die Organe der Stiftung. Daher müssen die Organisationsstrukturen einer Stiftung an diese Anforderungen angepasst werden. Kleinere Stiftungen begnügen sich vielfach mit dem **Vorstand** als gesetzlich vorgeschriebenem Organ. Hinzu können aber weitere Organe treten, die vornehmlich Beratung- und/oder Kontrollfunktionen übernehmen, vielfach als **Kuratorium**, **Verwaltungsrat** oder **Aufsichtsrat** bezeichnet. Ist die Stiftung intensiv operativ tätig, bietet sich ähnlich der Aktiengesellschaft noch eine vom Vorstand getrennte **Geschäftsführung** an.⁷⁰

5. Bestimmung der Organmitglieder

Die Organisation der Stiftung wird in der Regel schon im Stiftungsgeschäft festgelegt. Als Verfahren zu Bestellung der Organmitglieder bietet sich insbesondere die **Kooptation** an, ein Verfahren bei dem die übrigbleibenden Organmitglieder das neue Mitglied auswählen und auch berufen. Hingegen erfolgt die **Berufung** eines Organmitglieds nicht durch die übrigen Mitglieder desselben Organs, sondern beispielsweise durch andere Organe bei Stiftungen mit mehreren Organen. Zulässig ist es ferner, Bestellungsrechte nicht einem stiftungsinternen Organ zuzuweisen, sondern externe Dritte damit zu beauftragen. Häufig

⁶⁸ Staudinger/Rawert, § 86 Rn. 5: dies ist insbesondere im Rahmen einer Unternehmensnachfolge durch die Stiftung von Interesse.

⁶⁹ Werner/Saenger/Werner, Kap. VIII, Rn. 408.

⁷⁰ Richter in: Wachter, FA Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, 2. Kap., § 6 Rn. 27; Werner/Saenger/Werner, Kap. VIII, Rn. 416.

sehen Stiftungssatzungen vor, dass die Bestellung von Organen durch den Inhaber eines bestimmten Amtes (z.B. durch den Bürgermeister einer Gemeinde) erfolgt.⁷¹ Die Besetzung der Organe muss durch die Satzung sichergestellt werden, da andernfalls gem. § 86 S. 1 i.V.m. § 29 BGB durch das Amtsgericht ein Notvorstand bestellt wird, was tunlichst vermieden werden sollte.⁷²

III. Verbindlichkeiten⁷³ und Haftung⁷⁴

1. Haftung des Stifters

Die Haftung des Stifters gegenüber der Stiftung bezüglich der Erfüllung des Vermögensausstattungsanspruchs der Stiftung regelt sich entsprechend §§ 521 ff. BGB.⁷⁵ In der Praxis kommt es im Vorfeld der Anerkennung der Stiftung oftmals zu Defiziten bei der Vermögensausstattung der Stiftung. Nach dem Stiftungsgeschäft und vor der Stellung des Anerkennungsantrags bei der Stiftungsaufsichtsbehörde kann der Stifter nach § 81 Abs. 2 S. 1 BGB das Stiftungsgeschäft widerrufen. Diesbezüglich treffen ihn auch keine Haftungsfolgen.⁷⁶ Verliert der Stifter in der Phase zwischen Stiftungsgeschäft und Anerkennung seine Liquidität und widerruft das Stiftungsgeschäft, so stellt sich die Frage, ob sich der Stifter durch die Antragstellung bereits so weit gebunden hat, dass er der Stiftung gegenüber haftet.⁷⁷ Nach § 81 Abs. 2 S. 2 BGB hat der Stifter in dieser Phase das Stiftungsgeschäft gegenüber der Anerkennungsbehörde zu widerrufen. Damit soll verhindert werden, dass die von dem Vermögensverfall nicht in Kenntnis gesetzte Behörde die Stiftung unterdessen anerkennt und eine vermögenslose Stiftung entsteht. Kommt der Stifter diesen Anforderungen nicht nach und kann er die Ausstattungszusage bestimmter Vermögenswerte gegenüber der Stiftung nicht erfüllen, so kann die Stiftung analog § 160 BGB von ihm Schadenersatz verlangen und Zwischenverfügungen des Stifters werden analog § 161 BGB unwirksam.⁷⁸

⁷¹ BGH LM § 85 BGB Nr.2; Seifart/v.Campenhausen/Hof, StHb, § 8 Rn. 134.

⁷² Richter in: Wachter, FA Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, 2. Kap. § 6 Rn. 35.

⁷³ Hierzu ausführlich Werner/Saenger/Fritsche, Kap. XIV.

⁷⁴ Hierzu ausführlich Werner/Saenger/Kilian, Kap. XI.

⁷⁵ MünchKommBGB/Reuter, § 82 Rn. 3.

⁷⁶ Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht, Kap. 2, Rn. 59.

⁷⁷ Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht, Kap. 2, Rn. 60.

⁷⁸ Staudinger/Rawert § 82 Rn. 7 ff.; Seifart/v.Campenhausen/Hof StHb § 6 Rn. 41.

2. Haftung der Stiftung

Die Frage der Haftung stellt sich der Stiftung mit der Aufnahme der Geschäfte der Stiftung nach ihrer Anerkennung. Die Stiftung selbst haftet gem. §§ 86, 31 BGB für Schäden, die durch ihre Organe verursacht werden. Eine weitere Haftung kann sich auch aus §§ 823, 31 BGB ergeben.⁷⁹ Für das Verhalten anderer Personen, die für die Stiftung tätig sind, kann die Stiftung gem. §§ 278, 831 BGB haftbar gemacht werden.

3. Haftung des Vorstandes

Der Stiftung gegenüber haften die Vorstandsmitglieder im Rahmen von Regressansprüchen.⁸⁰ Diese können von der Stiftungsaufsichtsbehörde im Namen der Stiftung geltend gemacht werden, teilweise soweit das zuständige Stiftungsorgan die Geltendmachung unterlässt.⁸¹ Die Satzung kann die Haftung des Vorstands nicht völlig ausschließen oder auf Vorsatz beschränken. Der Vorstand kann der Stiftung für einen durch ihn verursachten Schaden haften, was verschiedene Landesstiftungsgesetze ausdrücklich hervorheben.⁸²

4. Haftung der Stiftungsaufsichtsbehörde

Für eine Amtspflichtverletzung der Stiftungsaufsichtsbehörde kann ein **Amtshaftungsanspruch** aus § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG zugunsten der Stiftung selbst⁸³ oder ihrer Destinatäre⁸⁴ eingreifen.

IV. Zweckänderung

Die Ausrichtung auf den Stifterwillen schließt **nachträgliche Zweckänderungen** durch Stiftungsorgane oder Dritte aus, es sei denn diese stehen in Einklang mit dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Stifters und es besteht ein rechtfertigender Grund für eine

⁷⁹ Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht, Kap. 2, Rn. 92.

⁸⁰ Anspruchsgrundlagen: § 280 Abs. 1 BGB analog subsidiär gegenüber landesrechtlichen Regelungen, wie z. B.: Art. 14 S. 2 BayStG, § 8 S. 2 HessStiftG, § 6 Abs. 3 S. 2 NdsStiftG; Wehnert ZSt 2007, 67, 68.

⁸¹ § 20 Abs. 4 StiftG BW; Art. 23 BayStG, § 16 NdsStiftG; Seifart/v.Campenhausen/Hof StHb § 8 Rn. 269; Wehnert ZSt 2007, 67, 73.

⁸² Vgl. zB Art.14 S. 2 BayStG.

⁸³ BGHZ 68, 142.

⁸⁴ Vgl. hierzu Seifart/v.Campenhausen/Hof StHb § 8 Rn. 295.

Zweckänderung, vor allem wenn sie wegen wesentlicher Veränderung der Verhältnisse angezeigt ist.⁸⁵

V. Stiftungsaufsicht⁸⁶

Die Stiftungsaufsicht untergliedert sich in die Rolle der Stiftungsaufsichtsbehörde bei der Anerkennung der Stiftung und die laufende Aufsicht während der Lebensdauer der Stiftung. Die Einzelheiten der Stiftungserrichtung und ihrer Anerkennung sind bereits erörtert worden.⁸⁷ Die laufende Aufsicht über die Stiftung erschöpft sich nach nunmehr einhelliger Auffassung in einer reinen **Rechtsaufsicht**. Die Landesstiftungsgesetze sehen für bestimmte Rechtsgeschäfte **Genehmigungsvorbehalte** vor.⁸⁸ Die Stiftungsaufsicht bleibt auch nach der Stiftungsrechtsreform von 2002 Ländersache. **Zuständig** für die Aufsicht über die Stiftungen sind die jeweiligen Landesbehörden, wobei es sich entweder um ein Ministerium oder eine Landesmittelbehörde handeln kann.

VI. Beendigung der Stiftung

Es ist möglich, den Stiftungsorganen in der Satzung die Kompetenz zur **Auflösung** einzuräumen.⁸⁹ Dies setzt freilich eine die Auflösung rechtfertigende wesentliche Veränderung der Verhältnisse voraus. Bei der Beurteilung des Vorliegens ist auch der Stifterwille zu berücksichtigen.⁹⁰ Andernfalls würde der Bestand der Stiftung vom ursprünglichen Stifterwillen gelöst und der quasi-körperschaftlichen Willensbildung der Stiftungsorgane überlassen.⁹¹ Ist eine Auflösung zulässigerweise beschlossen und von der Stiftungsaufsicht genehmigt, unterliegt die Stiftung der Liquidation. Das Vermögen fällt an die in der Satzung bestimmten Personen oder – soweit eine solche Anordnung fehlt – an den Fiskus des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz hatte. Neben einer Auflösung durch **Hoheitsakt**

⁸⁵ BGHZ 99, 344, 351 = NJW 1987, 2364 f.

⁸⁶ Hierzu ausführlich Werner/Saenger/Backert, Kap. XXVI.

⁸⁷ Vgl. oben S. 14.

⁸⁸ Beispiel Art. 27 BayStG.

⁸⁹ Ausführlich zur Auflösung durch Organentscheidung: Werner/Saenger/Schwintek, Kap. XVb.

⁹⁰ BVerwG NJW 1991, 713.

⁹¹ Staudinger/Rawert, § 87 Rn. 21.

(§ 87 BGB)⁹² kommt schließlich auch eine Auflösung bei Eröffnung des **Insolvenzverfahrens**⁹³ über das Vermögen der Stiftung in Betracht.

⁹² Hierzu ausführlich Werner/Saenger/Backert, Kap. XVa.

⁹³ Zur insolvenzbedingten Auflösung ausführlich Werner/Saenger/Fritsche, Kap. XVc und XIX.

Teil 3: Sonderform: Unternehmensverbundene Stiftung⁹⁴

I. Begriff und Erscheinungsformen

Auch: Unternehmensstiftungen⁹⁵, gewerbliche⁹⁶, unternehmensbezogene⁹⁷ oder Unternehmensträgerstiftungen⁹⁸; die Terminologie in diesem Bereich ist vielfältig.

Innerhalb der unternehmensverbundenen Stiftungen ist zunächst nach der **Art** der Unternehmensverbundenheit zu differenzieren. Betreibt die Stiftung das Unternehmen selbst als Einzelkaufmann, bilden also Unternehmen und Stiftung eine Einheit, liegt eine **Unternehmensträgerstiftung** vor.⁹⁹ Ist die Stiftung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt, die das Unternehmen betreibt, spricht man von einer **Beteiligungsträgerstiftung**.¹⁰⁰ Diese Stiftungsform ist häufig als Familienstiftung ausgestaltet und dient der Perpetuierung eines Unternehmens ebenso wie dem Erhalt für spätere Generationen.¹⁰¹ Nicht zu verwechseln ist die unternehmensverbundene Stiftung in dem hier verstandenen Sinne allerdings mit einer Stiftung, die zwar von einem Unternehmen errichtet wurde, deren Zwecksetzung aber nicht den Betrieb eines Unternehmens umfasst und die auch keine Beteiligung an dem Unternehmen hält.¹⁰²

II. Zulässigkeit des Stiftungszwecks

Die Zulässigkeit unternehmensverbundener Stiftungen wurde vor der Reform des Stiftungsrechts im Jahre 2002¹⁰³ sowohl in der landesrechtlichen Genehmigungspraxis¹⁰⁴ als

⁹⁴ Zur Unternehmensstiftung ausführlich: Werner/Saenger/Saenger, Kap. XXI.

⁹⁵ Ebersbach, StHb, S. 33.

⁹⁶ Ausführlich dazu Brandmüller/Lindner, Gewerbliche Stiftungen, 3. Auflage, Berlin 2005.

⁹⁷ Pavel, Eignet sich die Stiftung für den Betrieb erwerbswirtschaftlicher Unternehmen? 1967, S. 22.

⁹⁸ Vgl. Staudinger/Rawert, Vor § 80 Rn. 83; MünchKommBGB/Reuter, §§ 80, 81 Rn. 88, Goerdeler, in FS Kunze, S. 209 ff.

⁹⁹ Erman/Werner, Vor § 80 Rn. 20; Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn. 67; Hennerkes/Binz/Sorg, DB 1986, 2217, 2220; Richter in Wachter, FA Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, 2. Kap., § 6 Rn. 6. .

¹⁰⁰ Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn. 68; Fasselt, Nachfolge in Familienunternehmen, S. 21.

¹⁰¹ Werner, Perpetuierung einer GmbH durch Stiftungsträgerschaft, GmbHR 331, 338 ff.; Erman/Werner, Vor § 80 Rn. 20.

¹⁰² Auf die Verwechslungsgefahr weist zu Recht Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn. 67 hin.

¹⁰³ Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15.07.2002, BGBl. 2002 I, S. 2634, in Kraft seit dem 01.09.2002; Überblick über die parlamentarischen Initiativen bei Nissel, Das neue Stiftungsrecht, S.

auch im Schrifttum unterschiedlich beurteilt¹⁰⁵. Mit Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts besteht jetzt bundeseinheitlich **Rechtssicherheit** dahingehend, dass unternehmensverbundene Stiftungen – und zwar auch solche, deren Primärzweck in der Führung eines Unternehmens liegt – bei Vorliegen der weiteren Anerkennungsvoraussetzungen auch anerkannt werden müssen. Unabhängig davon, ob der Betrieb eines Unternehmens als ausdrücklicher Stiftungszweck formuliert wird oder lediglich mittelbare Folge einer anderweitig konstruierten Stiftung ist, können Stiftungen dazu beitragen, die **Unternehmenskontinuität** zu sichern und so auch Arbeitsplätze zu erhalten.

III. Ziele der Rechtsformwahl

Die unternehmensverbundene Stiftung ist in den vergangenen Jahren verstärkt als Instrument zur Regelung der **Unternehmensnachfolge** empfohlen worden.¹⁰⁶

1. Kontinuität des Unternehmens

Vielfach fehlt es gerade mittelständischen Familienunternehmen an einem geeigneten Unternehmensnachfolger. Mit den Mitteln des Erbrechts lässt sich eine Kontinuität des Unternehmens auf Dauer nicht gewährleisten. In Betracht käme grundsätzlich eine Fortführung des Unternehmens durch einen **Testamentsvollstrecker**, was jedoch nicht zu einer dauerhaften Perpetuierung des Erblasserwillens führen würde. Gem. § 2210 BGB endet die Testamentsvollstreckung nämlich grundsätzlich nach 30 Jahren, spätestens aber nach dem Tod des Erben.¹⁰⁷ Auch eine **Auflage** nach §§ 2192 ff. BGB ist zur Sicherung der Unternehmenskontinuität nur bedingt geeignet, da sich Erben bzw. Vermächtnisnehmer dieser durch Ausschlagung entziehen können. Ebenso stellt die Anordnung einer **Vor- und Nacherfolge**, die durchaus einen Zeitraum von mehr als 30 Jahren zu überbrücken vermag, keine dauerhafte Lösung dar.¹⁰⁸ Deshalb besteht ein erheblicher praktischer Be-

17 ff.; zur Entwicklung des modernen Stiftungsrechts vgl. *Andrick/Suerbaum*, NJW 2002, 2905; *Andrick*, ZSt 2003, 3; *Lex*, ZSt 2003, 20; *Burgard*, NZG 2002, 697 ff.

¹⁰⁴ Nachweise bei MünchKommBGB/Reuter, §§ 80, 81 Rn. 89.

¹⁰⁵ Die Bedenken gehen zurück auf *Ballerstedt/Salzwedel*, Verhandlungen des 44. Deutschen Juristentages, 1962, Bd. I, Teil 5, S. 33 ff.; *Mestmäcker*, Verhandlungen des 44. Deutschen Juristentages, 1962, Bd. II, Teil G, 17 ff.; *K.Schmidt*, DB 1987, 261, 262.

¹⁰⁶ Vgl. zu den Gründen *Wachter*, Stiftungen: Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, C Rn. 1.

¹⁰⁷ *Schwarz* in: *Schlecht & Partner/Taylor Wessing*, (Hrsg.) Unternehmensnachfolge, S. 154.

¹⁰⁸ Zu weiteren Schwierigkeiten *Werner*, GmbHR 2003, 331, 335; Vgl. zur Problematik überlanger Bindungen im Erbrecht auch *Edenfeld*, DNotZ 2004, 4 ff.

darf für eine **entpersonalisierte Rechtsform**, die das deutsche Recht derzeit nur in Form der Stiftung anzubieten vermag.¹⁰⁹

Zu Recht wird in der Literatur aber auch davor gewarnt, die Errichtung einer Stiftung als „Ideallösung“ der Unternehmensnachfolge zu empfehlen.¹¹⁰ Viele Stiftungen sind nach nur kurzer Lebensdauer durch Insolvenz oder Liquidation wieder vom Markt verschwunden – angesichts der freien Gestaltungsmöglichkeit der inneren Stiftungsorganisation in der heutigen Terminologie wohl aufgrund fehlender Corporate Governance.¹¹¹ Vor der Errichtung einer Stiftung bedarf es daher einer sorgfältigen Untersuchung der **Rahmenbedingungen**. Erst wenn insoweit Klarheit besteht, kann gegebenenfalls die Rechtsform der Stiftung in Betracht gezogen werden, deren konkrete Ausgestaltung auf die individuellen Bedürfnisse Rücksicht nehmen muss und kann.

Mit der frühzeitigen Errichtung einer Stiftung zu Lebzeiten des Unternehmers kann einer **Zersplitterung** durch mehrere Erbgänge und auch eventuellen Erbstreitigkeiten wirksam **vorgebeugt** werden.¹¹² Zudem wird einer Beeinträchtigung der Unternehmensliquidität durch erbrechtliche Ansprüche oder die Kündigung einzelner Gesellschafter entgegengewirkt. Zu beachten ist, dass die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen Pflichtteilsansprüche gem. §§ 2303 ff. BGB nicht ausschließt, so dass für diesen Fall ein Erb- bzw. Pflichtteilsverzichtungsvertrag mit den Pflichtteilsberechtigten anzuraten ist.¹¹³ Auch die Errichtung der Stiftung zu Lebzeiten des Stifters kann Pflichtteilsergänzungsansprüche der gesetzlichen Erben auslösen, wenn im Zeitpunkt des Erbfalles noch keine zehn Jahre seit der Vermögensübertragung auf die Stiftung verstrichen sind.

Ein weiterer Vorteil eines entpersonalisierten „ewigen“ Unternehmens und Grund für die Errichtung einer Unternehmensträgerstiftung kann der Schutz vor **feindlichen Übernah-**

¹⁰⁹ Werner/Saenger/Saenger, Kap. XXI, Rn. 884.

¹¹⁰ So ausdrücklich Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn. 73 und Seifart/v.Campenhausen/Pöllath/Richter, StHb, § 12 Rn. 5 ff.

¹¹¹ Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn. 73.

¹¹² Saenger, FS Kollhosser, S. 594.

¹¹³ So war für die Gründung der Alfred Krupp von Bohlen und Halbach-Stiftung der Erbverzicht des Sohnes des Stifters eine wesentliche Voraussetzung.

men sein.¹¹⁴ Bei einer entsprechenden Ausgestaltung des Stiftungszwecks, nämlich der Festlegung auf den Betrieb eines konkreten Unternehmens, kann dies allerdings fast ebenso im Wege einer Beteiligungsträgerstiftung erreicht werden.

Andererseits kann die **Festlegung** des Stiftungszwecks auf ein bestimmtes Unternehmen aber auch **nachteilig** sein: Änderungen des Stiftungszwecks sind nur in den engen Grenzen des § 87 BGB möglich, so dass ein nach vielen Jahren möglicherweise gebotener Verkauf des Unternehmens, eine Fusion oder die strategische Neuausrichtung auf andere Marktsegmente an der Unabänderlichkeit des Stiftungszwecks scheitern können. Insoweit ist eine **Beteiligungsträgerstiftung** empfehlenswert, deren Zweck außerhalb des Betriebs eines bestimmten Unternehmens liegt und bei dem das konkrete Unternehmen als reine Dotationsquelle dient.

2. Kontinuität der Unternehmensleitung

Eine erfolgreiche Gestaltung der Unternehmensnachfolge ist allerdings noch nicht alleine durch Schaffung eines „entpersonalisierten“ Unternehmens erreicht. In formaler Hinsicht ist der rechtliche Fortbestand des Unternehmens zwar gesichert, doch erfordert eine erfolgreiche Unternehmensfortführung auch **qualifiziertes Personal**, das die Unternehmensleitung nach dem Ausscheiden des Stifters übernimmt. Hier liegt ein Vorteil der Stiftung möglicherweise in ihrem hohen Ansehen, was es erleichtern mag, geeignete Führungskräfte einzuwerben.¹¹⁵ Die Wahl der Rechtsform einer Stiftung ermöglicht es zudem, sowohl eine **familieninterne** wie eine externe Nachfolgelösung oder auch Mischformen zu realisieren. So kann die Satzung eine Besetzung der Organe mit Mitgliedern der Unternehmerfamilie und Externen vorsehen und so nachwachsende Generationen von Familienmitgliedern unter der Anleitung von qualifizierten Führungskräften an die Geschäftsleitung heranführen.

IV. Errichtung

Für die Errichtung einer unternehmensverbundenen Stiftung gelten die gleichen Voraussetzungen wie für jede andere Stiftung, nämlich das **Stiftungsgeschäft** und die **behördli-**

¹¹⁴ 2006 so geschehen im Rahmen der Übernahme von Arcelor durch Mittal Steel; Saenger, FS Kollhoser S. 594.

¹¹⁵ Werner/Saenger/Saenger, Kap. XXI, Rn. 887.

che Anerkennung.¹¹⁶ Besonderheiten gelten lediglich bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf die Stiftung als zukünftige Beteiligungsträgerstiftung. So ist auch diese Übertragung entgegen § 15 Abs. 4 GmbHG nicht notariell zu beurkunden, da es sich hierbei um keine Vereinbarung handelt.¹¹⁷

V. Vermögensausstattung

Hinsichtlich des Vermögens ist bei unternehmensverbundenen Stiftungen, wie bei anderen Stiftungen auch, zwischen dem Grundstockvermögen, den Erträgen, den Zustiftungen und anderen Zuwendungen zu differenzieren.

Gerade bei unternehmensverbundenen Stiftungen wird die Zweckerfüllung regelmäßig eine **Thesaurierung** von Erträgen in einem gewissen Umfang gebieten (so z. B. um neue Unternehmensbeteiligungen erwerben zu können).¹¹⁸ In der Ertragsthesaurierung liegt in diesen Fällen daher zugleich – stiftungsrechtlich – eine **Verwendung** der Erträge für den Stiftungszweck, so dass die Bildung einer freien Rücklage nicht nur zulässig, sondern geradezu geboten ist.¹¹⁹

1. Angemessene Zweck-Vermögens-Relation

Auch für unternehmensverbundene Stiftungen gilt der Grundsatz, dass Stiftungszweck und Stiftungsvermögen zueinander in einem angemessenen Verhältnis stehen müssen. Das Gesetz enthält für die Kapitalausstattung von Stiftungen **keine Mindestvorgaben** wie dies für andere juristische Personen der Fall ist. Teilweise wird für unternehmensverbundene Stiftungen jedoch die Einführung von Mindestkapitalvorschriften gefordert¹²⁰. Bei Stiftungen gilt jedoch ohnehin ein sehr weitgehender Grundsatz der Kapitalaufbringung bzw. -erhaltung, da eine Stiftung nur anererkennungsfähig ist, wenn die nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint. Die Einhaltung der Kapitalanforderungen wird zudem

¹¹⁶ Vgl. oben S. 12.

¹¹⁷ *Wachter*, Stiftungen: Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, S. 12.

¹¹⁸ Vgl. auch *Delp*, Die Stiftung & Co KG, S. 36.

¹¹⁹ *Berndt*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 354 f.

¹²⁰ Ein Mindestkapital von 50.000 Euro fordert *Kirmse*, Mindestkapital für unternehmensverbundene Stiftungen in: *Mecking/Schulte*, Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, S. 27 ff.; für alle Stiftungen ein Mindestkapital fordernd: *K.Schmidt*, Konzessionssystem und Stiftungsrecht, in: *Stiftungen in Deutschland und Europa*, 1998, 229, 241.

laufend durch die Stiftungsaufsicht kontrolliert.¹²¹ Dies wird im Übrigen durch die **tatsächliche Vermögensausstattung** der meisten Stiftungen bei ihrer Errichtung bestätigt.¹²²

Überwiegend weisen die Stiftungen ein anfängliches Vermögen von weniger als 500.000 Euro auf, so dass die Rechtsform der Stiftung im unternehmerischen Bereich nicht nur für Großunternehmen, sondern auch für mittelständische Betriebe Bedeutung haben kann. Bei einer Beurteilung der Angemessenheit der Kapitalausstattung einer unternehmensverbundenen Stiftung ist zu berücksichtigen, dass der Betrieb des Unternehmens bzw. die Innehabung von Kapitalanteilen regelmäßig nicht der eigentliche Zweck des Unternehmens sein wird, sondern Dotationsquelle für andere Zwecke, wie z.B. den des Familienunterhaltes. Die Angemessenheit des Stiftungskapitals zum Stiftungszweck ist daher bei der unternehmensverbundenen Stiftung nicht durch einen Vergleich des Stiftungskapitals mit der Größe des Unternehmens, sondern anhand der **konkreten Beurteilung der Bedürfnisse** der Stiftung für den eigentlichen Stiftungszweck zu bestimmen.¹²³ Zu Recht wird deshalb darauf hingewiesen, dass die Grenze der Annerkennungsunfähigkeit bei unternehmensverbundenen Stiftungen nur in Extremfällen erreicht werden wird.¹²⁴

2. Kapitalbeschaffung

Für jedes Unternehmen ist von großer Bedeutung, welche Möglichkeiten der Kapitalbeschaffung je nach Markt- und Unternehmenslage bestehen, um zum unternehmerisch besten Zeitpunkt Investitionen vornehmen zu können. Im Rahmen der Kritik an der unternehmensverbundenen Stiftung wird immer wieder vorgetragen, diese sei hinsichtlich ihrer Möglichkeiten der Kapitalbildung bzw. -beschaffung zu sehr beschränkt.¹²⁵ Dabei wird zum einen auf das **Admassierungsverbot** hingewiesen, das eine über das Grundstockvermögen hinausgehende Vermögensbildung verbietet, und zum anderen auf die **mangelnde Fähigkeit** der Stiftung, **Kapitalerhöhungen durchzuführen**. Dies trifft zwar auf die **Unternehmensträgerstiftung** zu. Hingegen gilt dies nicht für die **Beteiligungsträgerstiftung**. Denn dem in eigener Rechtsform geführten Unternehmen ist es unbenommen,

¹²¹ In diesem Zusammenhang fordern fast alle Stiftungsbehörden ein bestimmtes Mindestkapital. Nachweise bei *Kirmse*, Mindestkapital für unternehmensverbundene Stiftungen? in: Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Bundesverband Deutscher Stiftungen, S. 39, insbes. Fn.71.

¹²² Vgl. dazu im Folgenden die durch die Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht ermittelte anfängliche Vermögensausstattung von Stiftungen, Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, D., S. 13.

¹²³ Seifart/v.Campenhausen/*Pöllath/Richter*, StHb, § 12 Rn. 164.

¹²⁴ Seifart/v.Campenhausen/*Pöllath/Richter*, StHb, § 12 Rn. 163.

¹²⁵ *Goerdeler*, FS Heinsius, S. 175 f.

selbst Rücklagen zu bilden oder Fremdmittel aufzunehmen, ohne dass dies das Admassierungsverbot berühren würde. Auch wenn es in Folge der Rücklagen zu verminderten Entnahmen durch den Stiftungseigentümer kommt, erfolgt die Kapitalbildung gleichwohl nicht auf Stiftungs-, sondern bereits auf Unternehmensebene.

3. Unternehmensausstattung

Der Aspekt der Unternehmensausstattung ist im Zusammenhang mit dem Gesichtspunkt der Vermögensausstattung und der organisatorisch wichtigen Trennung von Stiftung und Unternehmen zu sehen. Die wesentlichen Produktionsmittel können zum einen im Eigentum des Unternehmens stehen. Es ist aber auch möglich, dass die **Stiftung Eigentümerin** bspw. von Maschinen und Betriebsgrundstücken wird und diese dem Unternehmen zur Nutzung überlässt.

4. Vermögensumschichtungen¹²⁶

Insbesondere bei der unternehmensverbundenen Stiftung stellt sich die Frage nach der Zulässigkeit von Vermögensumschichtungen.¹²⁷ Bei dem **Grundsatz der Vermögenserhaltung** kann es sinnvoller Weise nur um eine substanzielle Erhaltung des Stiftungsvermögens gehen und nicht um eine Erhaltung dem Nominalwert nach.¹²⁸ Der Grundsatz der Vermögenserhaltung gebietet damit zwar eine Vermögensbindung, hingegen aber keine Vermögensgegenstandsbindung. Hat das für einen Vermögensgegenstand erworbene Surrogat die gleiche oder sogar eine bessere Ertragskraft als das ursprüngliche Stiftungsvermögen, sind Vermögensumschichtungen zulässig, es sei denn der Stifter hat im Rahmen des Stiftungsgeschäftes anders lautende Bestimmungen getroffen.¹²⁹ Hat der Stifter bereits in der Satzung vorgesehen, dass Satzungsänderungen bei erheblich veränderten Verhältnissen zulässig sein sollen, kann jedenfalls eine Umwandlung der Stiftungsunternehmen in Unternehmen anderer Rechtsformen in Betracht kommen.¹³⁰

¹²⁶ Saenger/Veltmann, Reichweite und Haftungsrisiken der Stiftungsaufsicht bei Vermögensumschichtungen von unternehmensverbundenen Stiftungen, ZSt 2005, 281 – 289.

¹²⁷ Eingehend Schwarz, ZSt 2004, 64, 68; Werner/Saenger/Fritz, Kap. IX, Rn. 488 ff.

¹²⁸ Berndt, Stiftung und Unternehmen, Rn. 354 f.

¹²⁹ Selbst Unveräußerlichkeitsklauseln schließen nach Schwarz, ZSt 2004, 101 ff. eine Veräußerung des Unternehmens nicht generell aus.

¹³⁰ So die viel diskutierte Entscheidung zur Umwandlung der Stiftungsunternehmen der Carl-Zeiss-Stiftung des OLG Stuttgart vom 27.07.2003, Az 5 U 162/2002 = ZSt 2003, 203 f. und die Anmerkungen dazu von Werner, ZSt 2003, 237 ff sowie Schwarz, ZSt 2004, 101 ff.; vgl. auch die Anmerkungen von Neuhoff zur Vorinstanz des LG Ellwangen, Urteil vom 17.5.2002, Az. 2 O 313/01 in ZSt 2003, 56 ff.

VI. Haftung

Im Hinblick auf die Eignung der Rechtsform der Stiftung zum Betrieb eines wirtschaftlichen Unternehmens ist auch die Haftungsverfassung ein wesentliches Kriterium. Bei einer Stiftung gibt es aufgrund ihrer eigentümerlosen Verfassung keine Gesellschafterhaftung; mangels Verbandsstruktur besteht deshalb auch nicht die Gefahr einer Durchgriffshaftung auf die Gesellschafter wegen Unterkapitalisierung.¹³¹ Neben den allgemeinen Haftungsregeln bestehen für besondere Konstellationen Haftungsbestimmungen für die unternehmensverbundene Stiftung. Beispielsweise erlegt § 166 UmwG der Stiftung eine Nachhaftung auf, wenn ein Unternehmen aus der Stiftung ausgegliedert und in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft eingebracht wird.

VII. Organisation

Die Organisation einer Stiftung wird maßgeblich durch die vom Stifter verfolgten Ziele bestimmt. Wird die unternehmensverbundene Stiftung als Modell der Unternehmensnachfolge gewählt, ist mit dieser Rechtsformwahl zwar ein „ewiger“ Rechtsträger vorhanden, ein erfolgreiches Management der Stiftung bzw. des Unternehmens aber noch nicht gewährleistet. Bei der Ausgestaltung des Stiftungszwecks und der Stiftungsorganisation sollte der Stifter bedenken, inwieweit er Vorgaben für die künftige Unternehmenspolitik machen will und wie viel Flexibilität dem Unternehmen nach Errichtung der Stiftung verbleiben soll.¹³² Mit der Organisationsstruktur und der Ausgestaltung des Stiftungszweckes können – den Zielsetzungen des Stifters entsprechend – also wichtige Voraussetzungen für eine erfolgreiche Zukunft des Unternehmens geschaffen werden.

1. Trennung von Stiftung und Unternehmen

In der Praxis kann es empfehlenswert sein, ein Unternehmen in einer dem Rechtsverkehr **geläufigen Rechtsform** zu betreiben. Dafür spricht nicht nur die Vorhersehbarkeit rechtlicher Beurteilungen, sondern auch die Vertrautheit mit gesellschaftsrechtlichen Konventionen, wie etwa der Ausgestaltung von Kontrollbefugnissen eines Aufsichtsrates in Abgrenzung zu den gesetzlich nicht festgelegten Befugnissen eines Stiftungsorgans. Damit wird

¹³¹ Schwarz in: Schlecht & Partner/Taylor Wessing (Hrsg.), Unternehmensnachfolge, S. 153.

¹³² Nietzer/Stadie, NJW 2000, 3457, 3460; Meyer zu Hörste, Die Familienstiftung als Technik der Vermögensverewigung, S. 153, der insoweit zwischen einer „perfektionistischen“ und einer „flexiblen“ Satzungsgestaltung unterscheidet.

in den meisten Fällen die Verbindung von Stiftung und Unternehmen in Form einer Kombination von Stiftung und anderen Rechtsformen am zweckmäßigsten sein.¹³³

Die damit verbundene organisatorische (äußere) Trennung von Stiftung und Unternehmen beschränkt sich nicht nur auf die Rechtsform. Der dauerhafte Erfolg des Unternehmens ist von einem motivierten Management abhängig. Dies setzt die Möglichkeit der Stiftung voraus, das Management zu **kontrollieren**, Disziplinierungsmaßnahmen zu ergreifen und gegebenenfalls auch zu ersetzen. Hinsichtlich der satzungsmäßigen Ausgestaltung ist zunächst zu klären, ob die Stiftung die Geschäftstätigkeit des Unternehmens aktiv beeinflussen oder eine eher passive Rolle haben soll.¹³⁴ Empfohlen wird insbesondere aufgrund steuerrechtlicher Aspekte hinsichtlich der (inneren) Organisation, dass die Stiftung der Geschäftsführung des Unternehmens „als zweites Organ“ gegenübertritt und mit entsprechenden Kontrollrechten ausgestattet ist, anstatt selbst den Eindruck eigener Geschäftsführungstätigkeit zu vermitteln.¹³⁵

2. Äußere Organisationsmöglichkeiten

Eine Stiftung kann alle oder die Mehrzahl der Gesellschaftsrechte an einem in einer anderen Rechtsform betriebenen Unternehmen halten. Hierfür kommt neben einer Kapitalgesellschaft auch eine Personengesellschaft in Betracht. Dabei können **sämtliche gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen** (z.B. stimmrechtslose Anteile oder solche mit Mehrfachstimmrechten) für eine sachgerechte Organisationsstruktur gewählt werden. Neben einer gesellschaftsrechtlichen Lösung ist es aber auch möglich, dass die Stiftung nicht die Anteile an einem Unternehmen hält, sondern diesem lediglich einzelne bedeutende Vermögensgegenstände dauerhaft überlässt oder Kapital als Darlehen zur Verfügung stellt. Durchaus gängig ist es auch, dass die Stiftung neben einer anderen Stiftung oder neben anderen Gesellschaftern agiert. Häufig stehen Familienstiftungen vor allem aus steuerlichen Gründen neben gemeinnützigen Stiftungen (sog. **Doppelstiftung**), die gemeinsam die Anteile eines Unternehmens halten oder unterschiedliche Gesellschafterpositionen haben (z.B. Familienstiftung mit Stammanteilen und gemeinnützige Stiftung mit stimmrechtslosen Vorzugsanteilen).¹³⁶

¹³³ Werner/Saenger/Saenger, Kap. XXI, Rn. 903.

¹³⁴ Hof, Stiftungen, Errichtung, Gestaltung, Geschäftstätigkeit, S. 243.

¹³⁵ Seifart/v.Campenhausen/Pöllath/Richter, StHb, § 12 Rn. 68 ff.; Brandmüller/Lindner, Gewerbliche Stiftungen, S. 70.

¹³⁶ Ausführlich und mit Übersichten: Seifart/v.Campenhausen/Pöllath/Richter, StHb, § 13 Rn. 71 ff.

3. Insbesondere: Stiftung & Co. KG

Die **Stiftung & Co. KG** wird als gegenüber der Stiftung flexibleres Mittel der Unternehmensführung bzw. Unternehmensnachfolge vorgeschlagen.¹³⁷ Bei der Stiftung & Co. KG ist eine Stiftung Komplementärin einer KG, während Mitglieder der Familie des Stifters oder dritte Personen Kommanditisten sind. Die Kommanditisten sind in der Regel zugleich Destinatäre der Stiftung, so dass eine haftungsrechtliche Privilegierung eintritt.¹³⁸ Aufgrund des Kapitalgesellschaften und Co-Richtlinie-Gesetzes unterliegt nunmehr allerdings auch die Stiftung & Co. KG den für Kapitalgesellschaften geltenden Publizitätsvorschriften, § 264a HGB.¹³⁹

Die Stiftung & Co. KG ist ein gerade für die Unternehmensnachfolge häufig diskutiertes Modell.¹⁴⁰ Im Mittelpunkt der Erörterungen steht dabei die Stiftung als Komplementärin einer Kommanditgesellschaft, während alle oder einzelne Familienmitglieder die Stellung von Kommanditisten einnehmen. Ebenso wie die GmbH als Komplementärin der GmbH & Co. KG haftet die Stiftung mit ihrem gesamten Vermögen. Hingegen kommt eine Durchgriffshaftung bei Unterkapitalisierung nicht in Betracht, weil der Stiftung eine mitgliederschaftliche Struktur fehlt.¹⁴¹

Mit der Gründung einer Stiftung & Co. KG können ganz unterschiedliche Zwecke verfolgt werden. Denkbar ist etwa eine Komplementärstiftung mit **großem Kapitalanteil** und entsprechenden Stimmrechten. Damit nähert sich die Stiftung & Co. KG der (reinen) Beteili-

¹³⁷ *Hennerkes/Binz/Sorg*, DB 1986, 2269, 2274; *Weimar/Geitzhaus/Delp*, BB 1986, 1999 ff.; *Hennerkes/Schiffer*, BB 1990, 1940 ff.; *Hennerkes/Schiffer/Fuchs*, BB 1995, 209 ff.; *Nietzer/Stadie*, NJW 2000, 3457; *Schiffer*, ZEV 1999, 424 ff.; *Werner/Saenger/Saenger*, Kap. V., Rn. 199.

¹³⁸ *Staudinger/Rawert*, § 80 Rn. 90.

¹³⁹ Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und Konzernrichtlinien hinsichtlich ihres Anwendungsbereiches (90/605/EWG), zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen vom 24.02.2000, BGBl. I 2000, 154 (KapCoRiLiG); dazu *Wachter*, Stiftungen, C. Rn. 17 ff.

¹⁴⁰ *Seifart/v.Campenhausen/Pöllath/Richter*, StHb, § 12 Rn. 85 ff.; *Nietzer/Stadie*, NJW 2000, 3457; *Schiffer/v.Schubert*, BB 2002, 265; *App*, Die Stiftung & Co. KG – eine mögliche Alternative zur GmbH & Co. KG, BuW 1992, 557; *Delp*, Die Stiftung & Co KG; krit. *K.Schmidt*, ZHR 166 (2002), 145.

¹⁴¹ Eine tabellarische Gegenüberstellung der Unterschiede zwischen GmbH & Co. KG sowie Stiftung & Co. KG findet sich bei *Brandmüller/Lindner*, Gewerbliche Stiftungen, S. 88 f.

gungsträgerstiftung an, allerdings mit dem Vorzug, Zusatzkapital aus anderen Quellen über die Kommanditisten gewinnen zu können.¹⁴²

Hingegen kann eine Stiftung, die mit **geringem Kapitalanteil** aber Mehrfachstimmrechten ausgestattet ist, dazu dienen, Herrschaftsmacht einerseits und Gesellschafterstellung andererseits auseinander zu halten. Der Stiftung und damit dem Stiftungsvorstand obliegt dann die Führung der Geschäfte. Dabei können zu Stiftungsvorständen auch qualifizierte Nicht-Gesellschafter ernannt werden (sog. Fremdorganschaft), während die Familienmitglieder Kommanditisten ohne wesentlichen Einfluss auf die KG sind. Denkbar ist auch, dass ein Kommanditist über die Stiftung (indem er zugleich Stiftungsorgan ist), den beherrschenden Einfluss auf die KG ausübt. Empfehlenswert ist eine solche Konstruktion, wenn der Stifter einem befähigten Familienmitglied die Führung der KG übertragen will, wirtschaftlich aber alle Familienmitglieder gleichgestellt sein sollen.¹⁴³

Des Weiteren ist auch hier eine Doppelkonstruktion zweier Komplementärstiftungen denkbar, wobei eine kapitalarm – aber mit bedeutendem Stimmrecht ausgestattet – als (Familien-) Stiftung das Unternehmen beherrscht, während die andere kapitalstark – aber stimmrechtslos – als gemeinnützige Stiftung die Steuervorteile genießt (**Doppelstiftung**).¹⁴⁴

4. Innere Organisationsmöglichkeiten

Gerade angesichts der geringen gesetzlichen Regelungsdichte ist eine stiftungsinterne **Corporate Governance**, die Regelungen über die Binnenorganisation der Stiftung sowie interne und externe Berichtspflichten enthält, auch für eine Stiftung von größter Bedeutung.¹⁴⁵ Es ist zweckmäßig, z.B. Regelungen aufzunehmen über

- die Errichtung weiterer Organe,

¹⁴² Saenger, FS Kollhosser, S. 595.

¹⁴³ Werner/Saenger/Saenger, Kap. XXI, Rn. 907.

¹⁴⁴ Werner/Saenger/Saenger, Kap. V, Rn. 203.

¹⁴⁵ Ausführlich Saenger/Veltmann, ZSt 2005, 67 ff sowie v.Holt/Koch, in: Stiftungssatzungen, S. 16 ff.; Werner/Saenger/Veltmann, Kap. XII.

- die Aufgaben, Kompetenzen und Pflichten der Organe sowie deren Verhältnis untereinander,
- die Besetzung der Organe und deren Vergütung,
- die Rechte und Pflichten der Destinatäre,
- Satzungsänderungen und Anpassung der Stiftung an veränderte Verhältnisse,
- die Umwandlung oder Beendigung der Stiftung,
- den Anfall des Vermögens nach Beendigung der Stiftung.¹⁴⁶

Die innere Organisation wird dabei durch die äußere Struktur der unternehmensverbundenen Stiftung vorgegeben. Unabhängig von der rechtlichen Ausgestaltung ist einerseits eine **innere organisatorische Trennung** von Stiftung und Unternehmen ebenso ratsam wie andererseits eine Verknüpfung durch **Aufsichts- und Kontrollmechanismen**.¹⁴⁷ Unternehmens- bzw. Geschäftsführung und Leitung der Eigentümer-Stiftung sollten personell getrennt sein.

VIII. Beendigung

Hinsichtlich der Beendigung der unternehmensverbundenen Stiftung bestehen keine Besonderheiten zum allgemeinen Stiftungsrecht.¹⁴⁸

IX. Umwandlung¹⁴⁹

Eine Stiftung ist gem. § 124 UmwG ein **spaltungsfähiger Rechtsträger**, kann also ein von ihr betriebenes Unternehmen – soweit dies stiftungsrechtlich zulässig ist – auf eine Personen- oder Kapitalgesellschaft im Wege partieller Universalsukzession ausgliedern. Damit wird aus einer Unternehmens- eine Beteiligungsträgerstiftung. Die Umwandlung kann durch **Ausgliederung zur Aufnahme** durch eine bestehende Personen- oder Kapitalgesellschaft und als Ausgliederung **zur Neugründung** einer Kapitalgesellschaft erfolgen. Eine Umwandlung ist jedoch nur zulässig, wenn dies mit dem erklärten oder mutmaß-

¹⁴⁶ Werner/Saenger/Saenger, Kap. XXI, Rn. 911.

¹⁴⁷ Seifart/v.Campenhausen/Pöllath/Richter, StHb, § 12 Rn. 66 ff.

¹⁴⁸ Hierzu oben S. 19.

¹⁴⁹ Einzelheiten bei *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, S. 126 f; *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, S. 159 ff.

lichen Stifterwillen vereinbar ist. Dies muss ausdrücklich im Stiftungsgeschäft vorgesehen oder das Unternehmen reine Dotationsquelle der Stiftung sein.¹⁵⁰ Gem. § 163 UmwG bedarf es eines Ausgliederungsbeschlusses des für Satzungsänderungen zuständigen Stiftungsorgans. Gem. § 164 Abs.1 UmwG ist die Genehmigung der Stiftungsbehörde, die in entsprechender Anwendung der Vorschriften über die Satzungsänderung erfolgen kann, erforderlich. Die Ausgliederung wird erst mit Genehmigung durch die Stiftungsaufsicht wirksam. Die Stiftung kann hingegen nicht die Rolle des **übernehmenden Rechtsträgers** einnehmen.¹⁵¹

X. Zusammenlegung¹⁵²

Es sind zwei Arten der Zusammenlegung von Stiftungen zu unterscheiden: die durch die Stiftungsaufsichtsbehörde angeordnete und die satzungsautonome. Beide Varianten haben das Ziel Organisationsstrukturen zu bündeln und dadurch die Verwaltungskosten zu senken. Sie haben indes unterschiedliche Ausgangspositionen: während bei der **staatlichen Anordnung** finanzielle Engpässe vorliegen müssen, die den Stiftungszweck gefährden, erfolgt die **satzungsautonome Zusammenlegung**¹⁵³ meist aus Effizienzerwägungen ohne konkrete Notsituation.¹⁵⁴ Weder das UmwG¹⁵⁵ noch das BGB bieten Regelungen für die Zusammenlegung an. Solche finden sich hingegen in fast allen Landesstiftungsgesetzen.¹⁵⁶ Bei der Zusammenlegung werden alle beteiligten Stiftungen aufgehoben und eine neue Stiftung errichtet.¹⁵⁷

¹⁵⁰ Hof, Stiftungen, Errichtung, Gestaltung, Geschäftstätigkeit, S. 240.

¹⁵¹ BT-Drs 12/6699, S. 116; Werner/Saenger/Saenger, Kap. XXI, Rn. 916.

¹⁵² Zur Zusammenlegung ausführlich Werner/Saenger/Fritsche, Kap. XVI.

¹⁵³ Hierbei müssen die Zusammenlegungsvoraussetzungen bereits im Stiftungsgeschäft niedergelegt worden sein; eine Ermächtigung des Vorstandes über die Zusammenlegung zu entscheiden reicht nicht aus, Saenger, ZSt 2007, 81, 87.

¹⁵⁴ Saenger, ZSt 2007, 81.

¹⁵⁵ Daher kann auch nicht von einer Verschmelzung gesprochen werden, Saenger, ZSt 2007, 81.

¹⁵⁶ Z. B. § 14 Abs. 3 S. 1 StiftG BW; Art. 16 Abs. 1 BayStG; § 9 Abs. 1 S. 2 BremStiftG; § 8 Abs. 1 S. 2 NdsStiftG; § 8 Abs. 2 SaarlStiftG; zur Frage der Zulässigkeit dieser landesrechtlichen Regelungen vgl. Saenger, ZSt 2007, 81, 85.

¹⁵⁷ Seifart/v.Campenhausen/Hof, § 10 Rn. 332; Saenger, ZSt 2007, 81, 83.

XI. Anwendbare Rechtsvorschriften

1. Handelsrecht

Die Unternehmensträgerstiftung ist gem. § 33 HGB in das **Handelsregister** einzutragen.¹⁵⁸ Entsprechend der Rechtslage bei der GmbH & Co. KG muss der Firma der Handelsgesellschaft ein Hinweis auf die Stiftung als persönlich haftender Gesellschafterin beigefügt werden.¹⁵⁹ Zu den eintragungspflichtigen Tatsachen gehören ferner die satzungsgemäßen Organe sowie die Vertretungsregelungen. Auch die **übrigen Vorschriften** des Handelsrechts, also über den Kaufmannsbegriff, die Handelsbücher und die Handelsgeschäfte, gelten für die Stiftung als Unternehmensträgerin.¹⁶⁰ Die Publizitätsvorschriften der §§ 325 – 329, 339 HGB gelten für Stiftungen nur nach Maßgabe der rechtsformunabhängigen Publizitätspflichten des PublG; unterhalb dieser Größenkriterien ist die Stiftung publizitätsfrei.

2. Gesellschaftsrecht

Eine Stiftung kann herrschendes Konzernunternehmen sein,¹⁶¹ während die Rechtsform der Stiftung die Stellung als konzernabhängiges Unternehmen ausschließt.¹⁶² Angesichts der Bedeutung des vom Stifterwillen vorgegebenen Zwecks kann sich die Stiftung **nicht** durch Abschluss eines Beherrschungsvertrages **fremder Leitung unterwerfen** und auch faktische Herrschaftsverhältnisse im konzernrechtlichen Sinne kommen angesichts der Unmöglichkeit von Beteiligungsverhältnissen an der Stiftung nicht in Betracht.¹⁶³

3. Arbeitsrecht

Eine gesetzlich vorgeschriebene **Unternehmensmitbestimmung** besteht für die Stiftung weder bei unmittelbarer Unternehmensträgerschaft noch im Fall der Beteiligungsträgerschaft, da sie weder nach dem MontanMitbestG, dem MitbestErgG, dem MitbestG 1976 noch nach § 1 DrittelbG¹⁶⁴ zu den mitbestimmungspflichtigen Unternehmensträgern ge-

¹⁵⁸ Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn. 75.

¹⁵⁹ Werner/Saenger/Saenger, Kap. XXI, Rn. 917.

¹⁶⁰ MünchKommBGB/Reuter, §§ 80, 81 Rn. 102; im Einzelnen dazu Goerdeler ZHR 113 (1950), 145 ff.

¹⁶¹ Schwintowski, NJW 1991, 2736 ff.; Kohl, NJW 1992, 1922, 1923; Stengel, Stiftung und Personengesellschaft: Die Beteiligung der Stiftung an einer Personengesellschaft des Handelsrechts, S. 127 f.

¹⁶² MünchKommBGB/Reuter, §§ 80, 81 Rn. 105; Stengel, Stiftung und Personengesellschaft: Die Beteiligung der Stiftung an einer Personengesellschaft des Handelsrechts, S. 128 f.

¹⁶³ MünchKommBGB/Reuter, §§ 80, 81 Rn. 105.

hört.¹⁶⁵ Soweit die Stiftungssatzung ein Gremium vorsieht, das einem Aufsichtsrat ähnelt, haben die Gewerkschaften wegen der unmittelbaren Drittwirkung des Grundrechts der Koalitionsfreiheit aus Art.9 Abs.3 S.2 GG die gleichen Mitwirkungsrechte wie im Rahmen der gesetzlichen Unternehmensmitbestimmung.¹⁶⁶ Der rechtsformunabhängigen betrieblichen Mitbestimmung nach § 1 BetrVG ist jedoch auch die Stiftung unterworfen.¹⁶⁷

XII. Aufsicht

Besonderer Bedeutung kommt gerade bei der unternehmensverbundenen Stiftung der Stiftungsaufsicht zu. Im Gegensatz zu anderen Formen unternehmerischer Betätigung besteht hier die Gefahr einer staatlichen „Einmischung“. Die vielfach als Belastung empfundene Stiftungsaufsicht, wirkt sich allerdings in der Stiftungspraxis nicht negativ auf die Unternehmenstätigkeit aus. Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, dass die Stiftungsaufsicht eine reine **Rechtsaufsicht** ist, deren Prüfungskompetenz sich im Wesentlichen auf die Vereinbarkeit des Stiftungshandelns mit dem satzungsmäßig festgesetzten Stiftungszweck beschränken muss. Zudem wird die Stiftungsaufsicht selten von selbst tätig werden. Diese ist als Kehrseite des fehlenden mitgliedschaftlichen Einflusses etwa der Destinatäre auf die Stiftung konzipiert. Auch wenn die betrauten Behörden bzw. Gerichte eher zurückhaltend tätig werden, vermag schon die Möglichkeit eines aufsichtsrechtlichen Eingreifens eine Disziplinierung der Stiftungsorgane zu bewirken, die letztlich angehalten sind, bei der Verfolgung des Stiftungszwecks den Willen des Stifters bestmöglich umzusetzen. Aus dieser Sicht muss die Stiftungsaufsicht nicht unbedingt nachteilig sein, sondern kann ganz im Gegenteil eine positive Funktion erfüllen.

Viele der reformierten Landesstiftungsgesetze sehen erhebliche Aufsichtserleichterungen für privatnützige Stiftungen vor.¹⁶⁸ Dies bedeutet einen größeren Freiraum für Stiftungen; insbesondere sind zahlreiche Genehmigungserfordernisse (z.B. für Vermögensumschichtungen und die Annahme von Zuwendungen, § 21 Abs.1 StiftGNW aF.) entfallen.

¹⁶⁴ Gesetz über die Drittelbeteiligung der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat, Artikel 1 des Zweiten Gesetzes zur Vereinfachung der Wahl der Arbeitnehmervertreter in den Aufsichtsrat vom 18.05.2004, BGBl. I, S. 974.

¹⁶⁵ Werner/Saenger/Saenger, Kap. XXI, Rn. 919.

¹⁶⁶ BGHZ 84, 352 ff.

¹⁶⁷ Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn. 76 unter Berufung auf BAG AP Nr.4 zu § 47 BetrVG.

¹⁶⁸ Beispiel: § 6 Abs. 3 StiftG NRW.

Erforderlich ist eine Genehmigung der Stiftungsaufsichtsbehörde auch bei Zweckänderungen.¹⁶⁹ Nicht zuletzt deshalb kommt der Formulierung des Stiftungszwecks bereits bei der Errichtung besondere Bedeutung zu. Zum einen geht die Finanzverwaltung bei Zweckänderungen trotz zivilrechtlichen Fortbestands der Stiftung oft von einer Beendigung des bisherigen und vom Entstehen eines neuen Steuersubjekts aus¹⁷⁰, was gravierende steuerliche Folgen haben kann. Zum anderen kann die erforderliche Genehmigungserteilung unternehmerisch bedeutsame Entscheidungen erheblich verzögern. Auch aus diesem Grund empfiehlt es sich, Unternehmens- und Stiftungszweck nicht zu eng miteinander zu verbinden.¹⁷¹

XIII. Alternativen

Zu den Stiftungskörperschaften gehören Rechtsformen, die aufgrund ihrer Bezeichnung als Stiftung¹⁷² und ihrer inneren stiftungsähnlichen Organisation als Alternative zur Stiftung im Rechtssinne in Betracht kommen. Kennzeichnend für alle Stiftungskörperschaften ist eine Bindung der **Gesellschafter** bzw. **Mitglieder** sowie des Körperschaftsvermögens an den in der Satzung festgelegten Zweck.¹⁷³ Um durch individualvertragliche Konstruktionen die Körperschaft in die Nähe einer Stiftung zu rücken, sollte die Befugnis der Mitglieder bzw. Gesellschafter zur Änderung der Satzung weitestgehend eingeschränkt werden. Weiterhin sollte die Loyalität der Gesellschafter zu dem Verbandszweck sichergestellt werden, was im Wege der Vinkulierung von Anteilen oder aufgrund von Satzungsbestimmungen zum Ausschluss von Gesellschaftern erreicht werden kann. Schließlich sollte Sorge getragen werden, dass das Verbandsvermögen dem Stiftungszweck dient und weitgehend den Interessen der Verbandsmitglieder entzogen ist. Regelungsmechanismen sind hier etwa der Ausschluss von Gewinnbezugsrechten bzw. Abfindungsansprüchen oder einer Beteiligung am Liquidationserlös.¹⁷⁴

¹⁶⁹ Vgl. z.B. § 5 Abs. 2 S. 3 StiftG NRW.

¹⁷⁰ Sehr kritisch dazu Seifart/v.Campenhausen/Pöllath/Richter, StHb, § 42, § 13 und § 12 Rn. 191.

¹⁷¹ Seifart/v.Campenhausen/Pöllath/Richter, StHb, § 12 Rn. 192 f.

¹⁷² Der Begriff der Stiftung ist nicht auf die Stiftung i.S. d. §§ 80 ff. BGB beschränkt, Werner/Saenger/Werner, Kap. 1, Rn. 1.

¹⁷³ Wachter, Stiftungen: Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, C. Rn. 2.

¹⁷⁴ Wachter, Stiftungen: Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, C. Rn. 4.

1. Stiftung GmbH

Als Ersatzform für eine Stiftung ist die Gründung einer GmbH möglich und durchaus ge­läufig. Zurzeit bestehen in Deutschland rund 100 Stiftung-GmbHs; prominentestes Beispiel ist die Robert-Bosch-Stiftung GmbH. Das GmbHG lässt die Gründung einer GmbH zur Verfolgung jedes beliebigen Zwecks zu (§ 1 GmbHG), so dass diese nicht zwangsläufig erwerb­swirtschaftlichen Zwecken dienen muss. Durch entsprechende Ausgestaltung der Satzung kann erreicht werden, dass Gesellschaftszweck und Gesellschafterwille – ähnlich wie bei einer Stiftung – dauerhaft perpetuiert werden. Bei einer Stiftung GmbH handelt es sich daher keineswegs um eine Stiftung, sondern um eine GmbH, deren individuelle Sat­zungsgestaltung stiftungsähnliche Strukturen aufweist.¹⁷⁵

Um eine möglichst **dauerhafte Perpetuierung** des Stifterwillens zu gewährleisten, können Gesellschafter mit Mehrfachstimmrechten und Vetorechten ausgestattet oder bestimmte Entscheidungen unter Zustimmungsvorbehalt gestellt werden. Allerdings ist es im Hinblick auf den Grundsatz der Satzungsautonomie nicht möglich, Satzungsänderungen von Zu­stimmungserfordernissen Dritter abhängig zu machen oder die Satzung für unabänderlich zu erklären.

Die **Gesellschaftsanteile** einer GmbH sind grundsätzlich frei übertragbar. Die Satzung kann die Übertragbarkeit aber ganz ausschließen oder von weiteren Voraussetzungen abhängig machen, um die Homogenität des Gesellschafterkreises dauerhaft zu gewähr­leisten. Neben einer Vinkulierung der Anteile, also dem Erfordernis der Zustimmung von Gesellschaftern oder Geschäftsführung zur Veräußerung, sollte die Satzung vorsehen, dass die vererblichen Gesellschaftsanteile im Todesfall eines Gesellschafters entschädi­gungslos eingezogen werden können. Ferner ist es sinnvoll, in der Satzung bestimmte Gründe festzulegen, bei deren Vorliegen der Ausschluss eines Gesellschafters und die Einziehung seines Gesellschaftsanteils auch gegen seinen Willen möglich sind.

Es ist möglich, dass eine Stiftungs-GmbH als Beteiligungsträger die Anteile an der Unter­nehmens-GmbH hält, während die Gesellschaftsanteile der Stiftung GmbH ihrerseits bei der Unternehmens-GmbH liegen. Bei einer entsprechenden Einhaltung der Voraussetzun­gen des § 33 GmbHG fällt eine solche Konstruktion nicht unter das Verbot der **Kein-**

¹⁷⁵ *Milatz/Kemke/Schütz*, Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, S. 27.

Mann-GmbH.¹⁷⁶ Ob diese in der Praxis wenig erprobte Konstruktion allerdings empfehlenswert ist, kann durchaus differenziert betrachtet werden.¹⁷⁷

Als vorteilhaft kann sich bei der Stiftungs-GmbH das **Fehlen der Anerkennungspflicht** und der staatlichen Stiftungsaufsicht erweisen. Hervorzuheben ist auch, dass es dem Stifter – solange er Gesellschafter der GmbH ist – möglich ist, deren Zwecke ohne Genehmigung der Aufsichtsbehörde zu ändern. Im Übrigen ist im Vergleich zur Stiftung der Konstruktionsaufwand insgesamt geringer. Wesentliche Nachteile der Stiftung GmbH liegen demgegenüber in der steuerlichen Schlechterstellung, wenn neben gemeinnützigen Zwecken auch der Stifter und seine Angehörigen unterhalten werden sollen, und in der nicht ebenso weit reichenden Festschreibung des Stifterwillens.¹⁷⁸

2. Stiftung AG

In Betracht zu ziehen – aber in der Praxis unüblich – ist auch eine Stiftung AG. Jedoch ist die durch den Grundsatz der Satzungsstrenge geprägte Aktiengesellschaft weitgehenden Modifikationen nicht zugänglich, so dass eine stiftungsähnliche Ausgestaltung kaum umzusetzen ist.

3. Stiftung e.V.

Entsprechend der Stiftung GmbH versteht man unter einem Stiftungsverein einen solchen, dessen Satzung auf die Einrichtung einer stiftungsähnlichen Struktur ausgerichtet ist. Zurzeit bestehen in Deutschland etwa 150 Stiftungsvereine, darunter die parteinahen politischen Stiftungen, die Stiftung Jugend forscht e.V. und die Studienstiftung des Deutschen Volkes e.V. Ähnlich wie bei der GmbH besteht bei Abfassung der Vereinssatzung ein großer Spielraum, der zur Verwirklichung des Stiftungszwecks genutzt werden kann. Vorteile sind auch hier der geringe Konstruktionsaufwand sowie die fehlende Annerkennungsbedürftigkeit und Staatsaufsicht.

Der Stiftung e.V. kommt von seiner Konzeption einer Stiftung im Rechtssinne am nächsten. Ein altruistischer und unpolitischer Verein unterliegt keinem Aufnahmewang, so

¹⁷⁶ Ausführlich Seifart/v.Campenhausen/Pöllath/Richter, StHb, § 12 Rn. 127 f.

¹⁷⁷ Vgl. ausführlich und teilweise kritisch Seifart/v.Campenhausen/Pöllath/Richter, StHb, § 12 Rn. 129.

¹⁷⁸ Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn. 39.

dass z.B. die Begrenzung der Mitgliederzahl möglich ist.¹⁷⁹ Bei einem Verein sind die Mitgliedschaftsrechte zudem unveräußerlich und unvererblich, § 38 Abs.1 S.1 BGB. Der Vereinszweck und die Vereinssatzung können der Disposition der Mitglieder allerdings nicht vollständig entzogen werden, auch wenn für Satzungsänderungen eine Dreiviertelmehrheit (der Erschienenen) und für Zweckänderungen sogar eine einstimmige Entscheidung aller Mitglieder erforderlich ist (§ 33 Abs.1 BGB). Des Weiteren lassen sich bestimmte Auswahlkriterien für die Mitgliedschaft, der automatische Ausschluss bei Wegfall bestimmter Eigenschaften oder die Anordnung eines Ruhens der Mitgliedschaft festschreiben.¹⁸⁰

¹⁷⁹ MünchKommBGB/Reuter, Vor § 80 Rn. 110.

¹⁸⁰ Staudinger/Rawert, Vor § 80 Rn. 178.

Teil 4: Stiftungssteuerrecht

In steuerlicher Hinsicht ist die Unterscheidung zwischen privatnützigen, steuerpflichtigen Stiftungen auf der einen und gemeinnützigen, nur partiell steuerpflichtigen Stiftungen auf der anderen Seite vorzunehmen.

I. Gemeinnützige Stiftungen

Der ganz überwiegende Teil der deutschen Stiftungen (ca. 95 %) ist **steuerlich gemeinnützig**.

1. Überblick zum Gemeinnützigkeitsrecht

Die Gemeinnützigkeit ist im deutschen Recht ein **Tatbestand des Steuerrechts**.¹⁸¹ Das Gemeinnützigkeitsrecht ist in den §§ 51 bis 68 AO geregelt. Die Antwort auf zahlreiche Detailfragen findet sich im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO). Der AEAO gibt teilweise den Standpunkt der Finanzverwaltung wieder, teilweise fasst er aber auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zusammen.¹⁸² Die Steuervergünstigungen selbst sind hingegen in den jeweiligen **Einzelsteuergesetzen** geregelt.¹⁸³

Diese Begünstigungen sind nicht mit der Entlastung des Staates,¹⁸⁴ sondern mit der **Förderung der Allgemeinheit** zu rechtfertigen.¹⁸⁵ Welche der Allgemeinheit dienenden Zwecke als gemeinnützig anzusehen sind, ist nicht nur seit jeher umstritten, sondern unterliegt auch dem Wandel der Zeit.¹⁸⁶ Zum Teil hat der Gesetzgeber die Liste der gemeinnützigen Zwecke erweitert,¹⁸⁷ zum Teil ist die Rechtsprechung aktiv geworden.¹⁸⁸

¹⁸¹ Anders z.B. in England, vgl. *Richter/Sturm* RIW 2004, 346 ff.; *Richter/Sturm* Stiftung & Sponsoring 1/2005, 34 ff.

¹⁸² Einen detaillierten Überblick und eine kritische Würdigung gibt *Hüttemann* FR 2002, 1337 ff.

¹⁸³ Vgl. beispielsweise § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; § 3 Nr. 6 GewStG; § 13 Abs. 1 Nr. 16, Nr. 17 ErbStG. Für einen Überblick über die Besteuerung vgl. *Richter*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 98.

¹⁸⁴ So aber beispielsweise *Tipke/Kruse*, Vor § 51 Rn. 4.

¹⁸⁵ In diesem Sinn auch *Jachmann* DStZ 2001, 225, 226; *Kirchhof* DStJG 26 (2003), 1.

¹⁸⁶ Vgl. *Schauhoff* DStJG 26 (2003), 133, 135.

¹⁸⁷ Vereinsförderungsgesetz v. 18.12.1989, BStBl. I 1989, 499.

¹⁸⁸ BFH v. 14.9.1994, BStBl. II 1995, 499 (Modellbau).

a) Begriff der Gemeinnützigkeit

Soweit bisher die Rede von der Gemeinnützigkeit war, war damit der **weite Begriff der Gemeinnützigkeit** gemeint. Dieser umfasst neben den gemeinnützigen Zwecken gem. § 52 AO auch die zur Steuerbefreiung führenden mildtätigen und kirchlichen Zwecke, vgl. §§ 53, 54 AO. **Gemeinnützigkeit im engeren Sinne** liegt vor, wenn die Tätigkeit der Körperschaft nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern, vgl. §§ 52 Abs. 1, 59, 63 AO. Wesentliches Element der Gemeinnützigkeit ist somit die **selbstlose Förderung der Allgemeinheit**.¹⁸⁹

Der Gesetzgeber knüpft die Gewährung von Steuervergünstigungen an die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft. Die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit lassen sich untergliedern in die **Anforderungen an die Einkommens- oder Mittelverwendung** („subjektiv“) und die **Anforderungen an die Einkommenserzielung** („objektiv“) der Körperschaft.¹⁹⁰

Die **subjektive Steuerbegünstigung** der Körperschaft liegt vor, wenn sie ausschließlich (§ 56 AO)¹⁹¹ und unmittelbar (§ 57 AO)¹⁹² gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke verfolgt, vgl. § 51 Satz 1 AO. Diese Zwecke werden auch als **steuerbegünstigte Zwecke** bezeichnet. Zudem muss die Tätigkeit der Körperschaft darauf gerichtet sein, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern, vgl. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO. Eine Förderung erfolgt selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden, vgl. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO.¹⁹³ Die gemeinnützige Körperschaft darf ihr Einkommen sowie sämtliche ihrer Mittel grundsätzlich nur i.R.d. gemeinnützigen Zwecke verwenden.¹⁹⁴ Die **formelle Satzungsmäßigkeit** und die

¹⁸⁹ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 37 ff.

¹⁹⁰ Vgl. zu dieser Differenzierung Hartmann, in: Strachwitz/Mercker (Hrsg.), S. 475 f.

¹⁹¹ Vgl. hierzu Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 43 Rn. 60 ff.

¹⁹² Vgl. hierzu Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 43 Rn. 71 ff.

¹⁹³ Vgl. zur „Geprägetheorie“ der Finanzverwaltung, die m. E. dieses Kriterium zu eng auslegt, BMF-Schreiben v. 15.2.2002 - IV C 4 - S 0174 - 2/01 (BStBl. I 2002, 267); krit. Hartmann, in: Strachwitz/Mercker, S. 381, 386.

¹⁹⁴ Zur Konsequenz von Vermögensverlusten bei der Kapitalanlage für den Gemeinnützigkeitsstatus vgl. Richter/Sturm, Der Fachanwalt für Erbrecht 2006, S. 42 f.; Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rn. 409 ff. Siehe zu der Frage, inwieweit thesaurierende Hedge Fonds mit dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung im Einklang stehen Richter/Sturm ZSt 1-2/2005, 33, 37 und Kayser/Richter, in: Busack/Kaiser, Handbuch Alternative Investments, Band 2, S. 597, 602.

tatsächliche Geschäftsführung dienen der Überprüfung dieser Voraussetzungen und sollen sie gewährleisten.¹⁹⁵

Die **objektive Steuerbegünstigung** liegt vor, wenn die Körperschaft ihr Einkommen nur aus den Sphären des ideellen Bereichs, der Vermögensverwaltung und der Zweckbetriebe erzielt. Regelfall der Vermögensverwaltung ist die **Vermögensnutzung**.

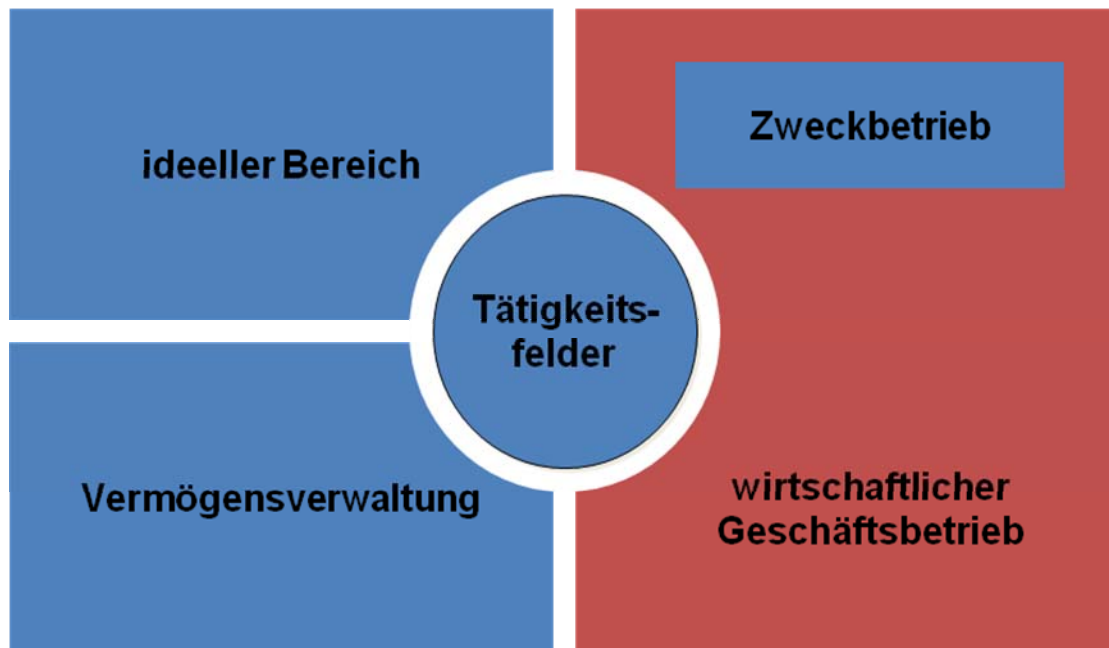
Demgegenüber entsteht bei der Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes eine **partielle Steuerpflicht**, vgl. § 64 Abs. 1 AO, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG.¹⁹⁶ Während die Anforderungen an die Mittelverwendung der Körperschaft zwingend sind, d.h. bei einem Verstoß entfallen die Steuervergünstigungen insgesamt,¹⁹⁷ ist die Einkommenserzielung nur insoweit steuerschädlich, als das Einkommen aus einer gewerblichen oder ähnlichen Betätigung erzielt wird (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb). Die Steuervergünstigungen entfallen nur für diesen Bereich, die steuerliche Stellung der gemeinnützigen Körperschaft insgesamt bleibt dadurch jedoch **grundsätzlich unberührt**.¹⁹⁸

¹⁹⁵ Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 290 ff.; Hüttemann DStJG 26 (2003), 49, 51.

¹⁹⁶ Walz Non Profit Law Yearbook 2001, S. 197, 201 ff.

¹⁹⁷ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 38 und 45; Hartmann, in: Strachwitz/Mercker (Hrsg.), S. 475.

¹⁹⁸ Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 293 und Hartmann, in: Strachwitz/Mercker (Hrsg.), S. 475 f.

Abbildung vier Sphären der Gemeinnützigkeit¹⁹⁹:

b) Gemeinnützige Körperschaften

Die Steuerbegünstigung aufgrund gemeinnütziger Zweckverfolgung gilt für alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland, vgl. § 51 Abs. 1 Satz 2 AO, § 1 Abs. 1 KStG, und durch die Neufassung des § 5 Abs. 2 durch das JStG 2009 grundsätzlich auch für solche des EU-Auslands.²⁰⁰ Gemeinnützigkeit ist ein Status und **nicht an eine bestimmte Organisationsform gebunden**. Somit können neben rechtsfähigen Stiftungen und Vereinen auch Kapitalgesellschaften in den Genuss der Gemeinnützigkeit kommen.²⁰¹ Nicht-rechtsfähige Vermögensmassen wie treuhänderische Stiftungen oder auch nicht-rechtsfähige Vereine können ebenfalls gemeinnützig sein.²⁰² Hingegen können natürliche Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts die Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit

¹⁹⁹ Vgl. im Einzelnen unten I. 6.

²⁰⁰ § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 ist auch auf Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden (vgl. § 34 Abs. 5a KStG) da er aufgrund der Unvereinbarkeit der früheren Gesetzeslage mit EU-Recht eingefügt wurde, vgl. BT-Drs. 16/11108, 33.

²⁰¹ Ausführlich zur gemeinnützigen GmbH vgl. *Priester* GmbHR 1999, 149 ff.; *Thiel* GmbHR 1997, 10 ff. und *Schlüter* GmbHR 2002, 535 ff., 578 ff.

²⁰² Zu Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen vgl. *Hüttemann/Herzog*, DB 2004, 1001 ff.

nicht in Anspruch nehmen.²⁰³ Bei diesen könnte nicht ohne größere Schwierigkeiten sichergestellt werden, dass ohne wirtschaftliche Eigeninteressen selbstlos gehandelt wird.²⁰⁴

c) Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit

Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit sind verschiedene Steuervergünstigungen, welche für die Errichtung und die laufende Tätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft greifen.

Bei der Errichtung einer gemeinnützigen Körperschaft ebenso wie bei Spenden oder Zuwendungen liegt die Steuervergünstigung in der **Befreiung des Vermögensübergangs von der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer**, § 13 Abs. 1 Nr. 16, Nr. 17 ErbStG; § 3 Nr. 2 GrEStG. Den Spender berechtigt die Gemeinnützigkeit der Empfängerkörperschaft zum **Spendenabzug** gem. § 10b Abs. 1 EStG.²⁰⁵

Für die laufende Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft ist vor allem die **Befreiung von Ertragsteuern** von Bedeutung, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; § 3 Nr. 6, 20b, c GewStG. Relevant ist ferner die Befreiung von oder die **Ermäßigung der Umsatzsteuer** auf 7 Prozent, § 4 Nr. 18, 22, 25; § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG. Ferner sind gemeinnützige Körperschaften von der Grundsteuer befreit; § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG.

d) Aktuelle Entwicklungen

Durch das **Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements** vom 10. Oktober 2007²⁰⁶ wurde das Gemeinnützigkeitsrecht neu geregelt. Die Reform hat insbesondere das Spendenrecht verbessert. Die Regelungen sind **rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft** getreten. Daneben gelten für den Veranlagungszeitraum 2007 teilweise die alten Vorschriften weiter.²⁰⁷

²⁰³ Vgl. *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 1 f. und 4.

²⁰⁴ Vgl. *Tipke/Kruse*, § 51 Rn. 3 m.w.N. In jüngerer Zeit wird jedoch zunehmend diskutiert, ob der Ausschluss der Personengesellschaften noch sachgerecht ist; vgl. *Hüttemann* DStJG 26 (2003), 49, 53; *Koss Non Profit Law Yearbook* 2003, S. 113, 117.

²⁰⁵ Zum Spendenabzug vgl. unten I. 8. d.

²⁰⁶ BGBl. 2007 I, S. 2332 ff.

²⁰⁷ Vgl. für einen Überblick über die Änderungen *Hüttemann* DB 2007, 2053 ff.; *Orth* WPg 2007, S. 969 ff.; *Richter/Eichler* FR 2007, S. 1037 ff.; *Schauhoff/Kirchhain* DStR 2007, 1985 ff.

Europarechtlich wird das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht zunehmend diskutiert: Im Zusammenhang mit der **Kapitalverkehrs-, Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit** zu grenzüberschreitenden Tätigkeiten wird vor allem die bislang bevorzugte Stellung inländischer gemeinnütziger Körperschaften im Vergleich zu ausländischen gemeinnützigen Einrichtungen problematisiert. Von den steuerlichen Vorteilen der Gemeinnützigkeit konnten bisher nur Körperschaften profitieren, die entweder ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung in Deutschland haben: Das ergab sich zwar nicht aus § 51 S. 2 AO, aber aus § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, der bestimmte, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG die Körperschaftsteuerbefreiung nicht beanspruchen können. In einem viel beachteten Urteil entschied der EuGH auf Vorlage des BFH²⁰⁸, dass diese Beschränkung der Steuervergünstigungen auf inländische Körperschaften mit den Grundfreiheiten unvereinbar ist²⁰⁹.

Der deutsche Gesetzgeber hat § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG mit dem JStG 2009 an das Gemeinschaftsrecht angepasst, so dass nun **auch EU-ausländische Organisationen** grundsätzlich die **Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen können**. Die Regelung ist auch auf Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden (vgl. § 34 Abs. 5a KStG).

Eine andere, noch nicht entschiedene Frage ist, ob **Spenden an ausländische gemeinnützige Organisationen** von deutschen Spendern als Sonderausgaben geltend gemacht werden können. Das Spendenrecht knüpft in §§ 10b Abs. 1, Abs. 1a EStG n.F., 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG n.F., 9 Nr. 5 GewStG n.F. an die Vorschriften der Körperschaftsteuerbefreiung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 2 KStG) an, so dass nach der **Systematik des Gesetzes** nun auch **Spenden an EU-ausländische Körperschaften** dem Sonderausgabenabzug unterliegen.²¹⁰ Diese Folge war bei der Novellierung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aber wohl nicht beabsichtigt. Die Reaktion der Finanzverwaltung wird abzuwarten sein. Die Frage, ob Spenden an Organisationen aus dem EU-Ausland steuerlich abziehbar sind, hat der BFH

²⁰⁸ BFH v. 14.7.2004, DStR 2004, 1644 (anders noch BFH BStBl. II 1977, 175); dazu *Reimer/Ribbrock* RIW 2005, 611; *Helios/Müller* BB 2004, 2332; *Thömmes/Nakhai* IStR 2006, 164 ff.; *dieS.* DB 2005, 2259 f.; *Eicker* ZErB 2005, 147 ff. A. A. *Jachmann* BB 2003, 990; FG München EFG 2003, 481: der Gedanke der Steueraufsicht und Steuerkontrolle erlaube es, die Gemeinnützigkeit auf Körperschaften zu beschränken, deren Mittelverwendung im Inland kontrolliert wird. Vgl. auch *Kube* IStR 2005, 469 ff.

²⁰⁹ EuGH, Urt. v. 14.9.2004, RS. Stauffer C-386/04, DStR 2006, S. 1736 ff. Vgl. dazu v. *Hippel* EuZW 2006, 614 ff.; v. *Proff* IStR 2007, 269 ff.

²¹⁰ So auch *Hüttemann* DB 2008, 1061.

dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt²¹¹. Der Generalanwalt forderte in seinen Schlussanträgen vom 14.10.2008 die Ausweitung des Spendenabzugs auf Spenden an EU-Organisationen. Allerdings wird der Spender wohl nachweisen müssen, dass die ausländische Körperschaft die Voraussetzungen des Spendenabzugs erfüllt (vgl. § 90 Abs. 2 AO).

2. Zweckbezogene Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

Der Begriff der steuerbegünstigten Zwecke entspricht den **gemeinnützigen Zwecken im weiteren Sinne**. Diese sind einzuteilen in die gemeinnützigen Zwecke im engeren Sinne (§ 52 AO), mildtätige Zwecke (§ 53 AO) und kirchliche Zwecke (§ 53 AO).²¹²

a) Gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO)

Gemeinnützigkeit im engeren Sinne liegt vor, wenn eine Körperschaft ihre Tätigkeit darauf gerichtet hat, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern, vgl. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO.

aa) Förderung der Allgemeinheit

Eine Tätigkeit fördert die Allgemeinheit, wenn sie im **Interesse der Allgemeinheit** liegt. Was genau ein Allgemeininteresse ausmacht, ist jedoch angesichts der individualistischen Prägung unserer Gesellschaft schwer zu ermitteln. Der geförderte Kreis muss einen Ausschnitt aus der Allgemeinheit darstellen. Nicht erforderlich ist, dass stets die ganze Allgemeinheit gefördert wird. Es genügt vielmehr die **Förderung jedes nicht abgeschlossenen Ausschnitts** aus ihr.²¹³ Daran fehlt es, wenn der Kreis der Personen fest abgeschlossen ist, weil er z.B. die Zugehörigkeit zu einer Familie (sog. Familienstiftung) voraussetzt²¹⁴ oder wenn der Kreis infolge seiner Abgrenzung, z.B. nach beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann.²¹⁵ Die Zugehörigkeit der geförderten Personen zur Be-

²¹¹ BFH, Beschl. v. 9.5.2007, Az. XI R 56/05, DStR 2007, 1295 ff.; Az. des EuGH: C-318/07. Vgl. dazu *Neumann* FR 2008, 745.

²¹² Vgl. *Richter*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 98 Rn. 12 ff.

²¹³ *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, § 43 Rn. 18; *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. D Rn. 37.

²¹⁴ Dazu unten II. Privatnützige Stiftungen.

²¹⁵ AEAO Nr. 1 zu § 52 AO; *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), § 5 Rn. 45; *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. D Rn. 36.

legschaft eines Unternehmens steht der Gemeinnützigkeit im engeren Sinne des § 52 AO entgegen. Nach der Verwaltungsauffassung sollen diese Voraussetzungen auch für die Mildtätigkeit gemäß § 53 AO gelten.²¹⁶

Auch eine „**ausländische Allgemeinheit**“ kann grundsätzlich steuerbegünstigt gefördert werden²¹⁷. Eine Auslandsverwirklichung, wie sie regelmäßig im Rahmen der Entwicklungshilfe stattfindet,²¹⁸ ist grundsätzlich weder für die Steuerbefreiung noch für den Spendenabzug schädlich.²¹⁹

Daran hat sich nach der Einfügung des § 51 Abs. 2 AO durch das Jahressteuergesetz 2009 nichts geändert. Zwar war zunächst die Verankerung des von der Verwaltung geforderten sog. „**strukturellen Inlandsbezugs**“²²⁰ geplant.²²¹ Aus der Gesetzesbegündung des JStG 2009 geht nun jedoch hervor, dass § 51 Abs. 2 AO, wonach die Steuerbegünstigung bei Zweckverwirklichung im Ausland voraussetzt, dass auch natürliche Personen mit Wohnsitz in Deutschland bzw. das Ansehen der Bundesrepublik im Ausland gefördert werden können, **keine Änderung der bestehenden Rechtslage** zur Folge haben soll.²²² Die Auslegung durch die Finanzverwaltung bleibt freilich abzuwarten.

bb) Beispiele gemeinnütziger Zwecke

Der Gesetzgeber hat in § 52 Abs. 2 Nr. 1 - 23 AO gemeinnützige Zwecke beispielhaft aufgezählt. Seit dem 1.1.2007 enthält § 52 Abs. 1 Satz 1 AO einen **abschließenden Katalog** gemeinnütziger Zwecke. Nicht enthaltene Zwecke können von einer durch die Länder einzurichtenden Stelle für gemeinnützig erklärt werden, vgl. § 52 Abs. 2 Satz 2, 3 AO. Nach Auffassung der Verwaltung kann die Allgemeinheit auch durch die Verfolgung von Zwecken, die hinsichtlich der Merkmale, die ihre steuerrechtliche Förderung rechtfertigen, mit

²¹⁶ Vgl. zum Verhältnis von Mildtätigkeit und Förderung der Allgemeinheit *Hartmann*, in: Strachwitz/Mercker, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis 2005, S. 400, 401 f.

²¹⁷ BGH Beschl. vom 14.07.2004, DStR 2004, 1644.

²¹⁸ FG Brandenburg EFG 2001, 121.

²¹⁹ Vgl. *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 1.

²²⁰ Die Finanzverwaltung verlangte bei der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Ausland zumindest als Reflex eine positive Rückwirkung auf die deutsche Bevölkerung, vgl. BMF BStBl. I 2005, 902 dazu krit. Thömmes/Nakhai DB 2005, 2259 f.; dieS. IStR 2006, 164 ff. und Wachter ZEV 2005, 524.

²²¹ Kritisch dazu *Hüttemann* DB 2008, 1061 ff.; *Fischer* FR 2008, 752 ff.

²²² Vgl. BT-Drs. 16/11108, 56.

den in § 52 Abs. 2 AO aufgeführten Zwecke identisch sind, gefördert werden (AEAO Nr. 2 zu § 52).

b) Mildtätige Zwecke (§ 53 AO)

Gemäß § 53 AO verfolgt eine Körperschaft mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, **hilfsbedürftige Personen selbstlos zu unterstützen**.²²³ Zu unterscheiden ist dabei zwischen persönlicher und wirtschaftlicher Hilfsbedürftigkeit. Hilfsbedürftig ist, wer auf die Hilfe anderer angewiesen ist. Die Hilfe muss erforderlich sein, nicht nur zweckmäßig. Die Hilfsbedürftigkeit muss zudem auf den beiden abschließend aufgezählten Ursachen beruhen.²²⁴

c) Verhältnis von Mildtätigkeit und Förderung der Allgemeinheit

Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung sieht vor, dass auch bei mildtätigen Zwecken die **Allgemeinheit** zu fördern ist.²²⁵ Ein Satzungszweck, der auf die Unterstützung von hilfsbedürftigen Verwandten der Mitglieder, Gesellschafter, Genossen oder Stifter gerichtet ist, stehe daher der Mildtätigkeit entgegen.²²⁶

Diese von der Finanzverwaltung dargelegte Rechtsauffassung ist im Schrifttum zu Recht auf Kritik gestoßen.²²⁷ Im Unterschied zur Gemeinnützigkeit nach § 52 AO setzt die Verfolgung mildtätiger Zwecke nach § 53 AO **keine Förderung der Allgemeinheit** voraus.²²⁸ Vielmehr ist es zulässig, den Kreis der Begünstigten willkürlich festzulegen und trotzdem als selbstlos zu gelten, solange bei der Beschränkung keine eigennützigen Motive, wie z.B. die Abwendung eigener gesetzlicher Unterhaltspflichten, verfolgt werden.²²⁹ Zu dieser Frage fehlt bisher eine gerichtliche Entscheidung.

²²³ Vgl. *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), § 5 Rn. 81 ff.; *Wallenhorst*, in: *Troll/Wallenhorst/Halaczinsky* (Hrsg.), Kap. D Rn. 5 ff.

²²⁴ *Hof/Hartmann/Richter*, Stiftungen, S. 302.

²²⁵ Vgl. AEAO Nr. 3 zu § 53 AO.

²²⁶ Siehe hierzu *Augsten/Schmidt* Stiftung & Sponsoring 4/2003, Die Roten Seiten.

²²⁷ *Schiffer* DStR 2003, 14/18; *Hartmann*, in: *Strachwitz/Mercker* (Hrsg.), S. 400, 401.

²²⁸ § 52 AO zielt auf Förderung der Allgemeinheit, so *Wallenhorst*, in: *Troll/Wallenhorst/Halaczinsky* (Hrsg.), Kap. D Rn. 29.

²²⁹ *Richter* ZSt 2003, 134/136.

d) Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)

Gemäß § 54 AO verfolgt eine Körperschaft kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine **Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist**, selbstlos zu fördern.²³⁰ Regelbeispiele für kirchliche Zwecke sind insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Erteilung von Religionsunterricht, die Ausbildung von Geistlichen und die Besoldung und Alters- und Behindertenversorgung von Geistlichen etc. (vgl. § 54 Abs. 2 AO). Diese Aufzählung ist nicht abschließend.²³¹

3. Modalitäten der Zweckerfüllung

Verfolgt eine Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der Abgabenordnung, so müssen diese Zwecke grundsätzlich selbstlos (§ 55 AO), ausschließlich (§ 56 AO) und unmittelbar (§ 57 AO) verfolgt werden.²³²

a) Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

Der Begriff der Selbstlosigkeit, der gleichbedeutend mit Uneigennützigkeit ist, wird im Gesetz vor allem negativ definiert.²³³ Gemäß § 55 Abs. 1 AO erfolgt eine Förderung oder Unterstützung selbstlos, wenn dadurch **nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke** verfolgt werden. Diese Formulierung schließt somit ein gewisses Eigeninteresse nicht von vornherein aus. So betreiben die meisten Sportler beispielsweise ihren Sport zum eigenen Vergnügen. Der Sport ist trotzdem gemeinnützig, weil allein die materiell bewertbare Eigennützigkeit von der Begünstigung ausgeschlossen werden soll. Ideeller Eigennutz steht der Gemeinnützigkeit grundsätzlich nicht entgegen.²³⁴

Steuerschädlich ist es, wenn die Körperschaft für sich selbst oder zugunsten ihrer Mitglieder – bei der Stiftung zugunsten des Stifters oder seiner Erben²³⁵ – eigenwirtschaftliche

²³⁰ Umfassend zu kirchlichen Stiftungen *Koss/Koß*, in: Strachwitz/Mercker (Hrsg.), S. 409 ff.

²³¹ *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 43 Rn. 41.

²³² Vgl. *Richter*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 98 Rn. 35 ff.

²³³ Zu den Definitionsversuchen im Schrifttum vgl. nur *Orth* FR 1995, S. 253 m.w.N.

²³⁴ *Jachmann* ZSt 2003, 35/36. *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 60.

²³⁵ Vgl. § 55 Abs. 3 AO; *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 43 Rn. 44.

Zwecke verfolgt.²³⁶ Der Zweck einer Körperschaft ist **eigenwirtschaftlich**, wenn die Tätigkeit in „**erster Linie**“ darauf gerichtet ist, **Vermögen und Einkünfte zu mehren**.²³⁷ In diesen Fällen entfällt die Steuerbegünstigung für die Körperschaft aufgrund eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit insgesamt.²³⁸

Nach der Rechtsprechung des BFH verfolgt eine Körperschaft nicht allein deshalb in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke, weil sie einen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** unterhält, der ihr **gesamtes oder nahezu gesamtes Vermögen** ausmacht. Entscheidend für eine Steuerbegünstigung ist vielmehr, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit dem steuerbegünstigten Hauptzweck „funktional“ unterordnet.²³⁹ Demgegenüber will die Finanzverwaltung die Frage der Gemeinnützigkeit allein aufgrund der Gewichtung zwischen steuerbegünstigter und wirtschaftlicher Tätigkeit beurteilen. Gibt danach die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das **Gepräge**, so ist die Gemeinnützigkeit zu versagen.²⁴⁰ Bei Anwendung allein dieses Kriteriums würde jedoch verkannt, dass es oftmals gerade die Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind, die die Entfaltung umfangreicher gemeinnütziger Tätigkeit ermöglichen.²⁴¹

Grundsätzlich müssen sämtliche Mittel der Körperschaft für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden; vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO.²⁴² **Mittel** im Sinne der Abgabenordnung sind alle Vermögenswerte, die im Eigentum und in der Verfügungsmacht der Körperschaft stehen und zur Erfüllung des Satzungszwecks geeignet sind.²⁴³ Dazu gehören neben Spenden und u.U. Mitgliedsbeiträgen auch Gewinne aus Zweckbetrieben und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie Überschüsse aus der Vermögensverwaltung.²⁴⁴ Hingegen gehört das Stiftungskapital einer Stiftung nicht zu den zu verwen-

²³⁶ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 61, 64 ff., 69.

²³⁷ AEAO Nr. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

²³⁸ Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 309.

²³⁹ BFH DStR 1998, 1710 ff.; instruktiv dazu Bork ZSt 2003, 14, 16 ff.

²⁴⁰ Vgl. AEAO Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO; BMF v. 15.2.2002, FR 2002, 592, 593; so auch Apitz StBp 2004, 153.

²⁴¹ Vgl. Hüttemann, DStJG 26 (2003), S. 50, 71 f. Kritisch zu dieser Betonung des Mittlerzielungsaspekts auch Strahl KÖSDI 2004, 14292 m.w.N.

²⁴² Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. D Rn. 72.

²⁴³ BFH BStBl. II 1992, 62, 64.

²⁴⁴ Apitz StBp 2004, 153.

denden Mitteln.²⁴⁵ Sämtliche Einnahmen und entnahmefähige Gewinne sind somit grundsätzlich²⁴⁶ in den ideellen Bereich zu transferieren und für den Satzungszweck zu verwenden.²⁴⁷

Die Mitglieder und Gesellschafter einer Körperschaft dürfen nur im Rahmen der Satzung gefördert werden.²⁴⁸ **Gewinnanteile und sonstige Zuwendungen** aus Mitteln der Körperschaft, welche die **Mitglieder** in ihrer Eigenschaft als solche erhalten, führen zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit; vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO. Eine Zuwendung ist ein wirtschaftlicher Vorteil, den die Körperschaft dem Mitglied bewusst unentgeltlich oder gegen zu niedriges Entgelt zukommen lässt.²⁴⁹ Unter § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO fallen jedoch nicht nur direkte Zuwendungen, sondern auch ersparte Aufwendungen.²⁵⁰

Die Körperschaft darf gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO niemanden durch zweckfremde Ausgaben oder durch unverhältnismäßig hohe **Vergütungen** begünstigen. Die Angemessenheit von Vergütungen bemisst sich danach, was für eine vergleichbare Tätigkeit oder Leistung üblicherweise von nicht steuerbegünstigten Einrichtungen gezahlt wird.²⁵¹ Das Begünstigungsverbot enthält kein Gebot zur sparsamen und effektiven Mittelverwendung, sondern verbietet nur unverhältnismäßig hohe Vergütungen, bei denen zu Lasten der gemeinnützigen Körperschaft ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung entsteht.²⁵² Auch Einnahmeverzichte wie z.B. gewährte Preisvorteile können schädliche Ausgaben sein.²⁵³

²⁴⁵ Siehe unter I. 3. d. aa.

²⁴⁶ Zur Rücklagenbildung ausführlich unter I. 4. a.

²⁴⁷ *Augsten* Stiftung & Sponsoring 3/2001, 21; *Herbert* BB 1991, 178; *Ley* BB 1999, 626; *Ley* KÖSDI 2000, 12663; *Thiel* DB 1992, 1900; BMF-Schreiben v. 15.2.2002, DStR 2002, 449; BFH DStR 1998, 1710.

²⁴⁸ *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 105a.

²⁴⁹ *Hof/Hartmann/Richter*, Stiftungen, S. 312.

²⁵⁰ FG Köln EFG 2005, 1234; in der Revision offen gelassen von BFH 2008, 1688, 1690.

²⁵¹ *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 142 f.

²⁵² *Hofmeister*, DStJG 26 (2003), S. 159, 174 ff.

²⁵³ *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 145.

Beispiel:

Einen Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot stellt es dar, wenn die Arbeit eines Vorstandsmitglieds vergütet wird, das laut Satzung ehrenamtlich tätig sein soll. Da die Unentgeltlichkeit geradezu charakteristisch für das Ehrenamt ist, kommt es in diesem Fall nicht darauf an, ob die Vergütung im Übrigen angemessen ist oder nicht.²⁵⁴

Die **allgemeinen Verwaltungsausgaben** dürfen zum Erhalt der Steuervergünstigung einen angemessenen Rahmen nicht übersteigen.²⁵⁵ Zu den Ausgaben für die Verwaltung der Körperschaft zählen beispielsweise die laufenden Aufwendungen für das Verwaltungspersonal, Reisekosten, Bürobedarf, Beratungsausgaben, die Verwaltungseinrichtungen und -gebäude.²⁵⁶

Es ist grundsätzlich **nicht zulässig**, Mittel des ideellen Bereichs, Erträge aus der Vermögensverwaltung und das entsprechende Vermögen zum **Ausgleich eines Verlusts** des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu verwenden.²⁵⁷

b) Ausschließlichkeit (§ 56 AO)

Eine weitere Voraussetzung der Gemeinnützigkeit ist, dass die Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke ausschließlich verfolgt (vgl. § 56 AO).²⁵⁸ Allein die Förderung von zwar steuerbegünstigten, aber nicht satzungsmäßigen Zwecken ist nicht ausreichend bzw. sogar steuerschädlich. Sollen daher **weitere oder andere steuerbegünstigte Zwecke** gefördert werden, so muss die **Satzung entsprechend geändert** und ergänzt werden (§ 60 AO), da die Körperschaft ansonsten ihre Mittel steuerschädlich verwendet.²⁵⁹

²⁵⁴ FG München, EFG 2001, 538.

²⁵⁵ Dies ergibt sich aus einer Gesamtschau von § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und Nr. 3 Alt. 1 AO. Vgl. hierzu *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 116 ff.

²⁵⁶ *Orth*, DStJG 26 (2003), S. 177, 213.

²⁵⁷ *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 96.

²⁵⁸ Zur Ausschließlichkeit vgl. *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 38 ff.

²⁵⁹ *Hof/Hartmann/Richter*, Stiftungen, S. 320.

c) Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

Die Körperschaft muss ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke unmittelbar verfolgen. Dem Grundsatz der Unmittelbarkeit ist Genüge getan, wenn die Körperschaft diese Zwecke selbst verwirklicht (vgl. § 57 Abs. 1 S. 1 AO).²⁶⁰ Die Körperschaft ist dann selbst tätig, wenn sie **durch ihre Organe** handelt oder wenn sie sich einer **Hilfsperson** bedient. Auch die Auslobung von Preisen oder die Gewährung von Stipendien erfüllt das Merkmal der Unmittelbarkeit, weil die Stiftung dadurch Anreize gibt, sich auf dem Gebiet ihrer satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke zu betätigen.²⁶¹ Eine unmittelbare Verwirklichung begünstigter Zwecke liegt selbst dann noch vor, wenn eine gemeinnützige Körperschaft lediglich als **Beauftragte öffentlicher Auftraggeber** gemeinnützige Dienstleistungen an Dritte erbringt.²⁶² Die finanzielle, sachliche oder personelle Unterstützung der gemeinnützigen Zweckverfolgung anderer Körperschaften ist dagegen nicht unmittelbar.²⁶³

aa) Hilfspersonen

Die Zweckverwirklichung kann auch durch Hilfspersonen erfolgen.²⁶⁴ Deren Handeln begründet dann allerdings **keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit**.²⁶⁵ Bei Organen und verfassungsmäßig berufenen Vertretern handelt es sich nicht um Hilfspersonen. Ihr Verhalten wird der Körperschaft nach den allgemeinen Grundsätzen zugerechnet.²⁶⁶

bb) Dachorganisationen

Schließen sich mehrere Körperschaften zu einer Dachorganisation zusammen, so wird ein derartiger Zusammenschluss den Körperschaften, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, gleichgestellt (vgl. § 57 Abs. 2 AO).²⁶⁷ Von einer Dachorganisation im Sinne des § 57 Abs. 2 AO kann allerdings nur gesprochen werden, wenn die Institution **allge-**

²⁶⁰ Zum Unmittelbarkeitsgrundsatz vgl. *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 45 ff.

²⁶¹ *Hof/Hartmann/Richter*, Stiftungen, S. 324.

²⁶² FG Berlin EFG 2002, 518; *Holland* DB 2005, 1487, 1488.

²⁶³ *Hüttemann* Non Profit Law Yearbook 2003, S. 85, 88.

²⁶⁴ *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 46 ff.

²⁶⁵ AEAO Nr. 2 zu § 57 AO; BMF v. 21.1.2003, BStBl. I 2003, 107. Vgl. BFH v. 7.3.2007, FR 2007, S. 931 ff.; kritisch *Hüttemann*, FR 2007, S. 1133 ff.

²⁶⁶ *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), S. 49, 55.

²⁶⁷ Vgl. *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 178 ff.; *Hüttemann* Non Profit Law Yearbook 2003, S. 85/99.

meine, aus der Tätigkeit und Aufgabenstellung der Mitgliederkörperschaften erwachsende **Interessen** und nicht nur bestimmte isolierte Aufgaben wahrnimmt.²⁶⁸

cc) Zweckverwirklichung im Ausland

Die Körperschaft kann ihre steuerbegünstigten Zwecke auch im Ausland verfolgen.²⁶⁹ Eine Auslandsverwirklichung kann entweder **durch die Körperschaft unmittelbar** selbst oder unter **Einschaltung einer ausländischen Körperschaft** erfolgen. Jene muss allerdings als Hilfsperson anzusehen und deren Tätigkeit der inländischen Körperschaft zuzurechnen sein.²⁷⁰ Zu beachten ist, dass bei einem Tätigwerden ausländischer Körperschaften als Hilfspersonen die erhöhten Nachweispflichten des § 90 Abs. 2 AO gelten.²⁷¹

d) Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)

Die Körperschaft hat ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO). Dadurch soll vermieden werden, dass steuerbegünstigte Körperschaften Mittel lediglich mit dem Ziel der Mehrung des eigenen Vermögens ansammeln.²⁷² Die Verwendung ist zeitnah, wenn die Mittel **spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr** für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO).

aa) Zeitnah zu verwendende Mittel

„Mittel“ i.S.d. § 55 Abs.1 Nr. 5 AO sind grundsätzlich alle Vermögenswerte einer gemeinnützigen Körperschaft.²⁷³ Zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln gehören insbesondere Spenden und andere **Einnahmen im ideellen Bereich**, Einnahmen aus einem steuerfrei-

²⁶⁸ Richter, in: Meyn/Richter, Die Stiftung, Rn. 443.

²⁶⁹ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 1. Vgl. zur Thematik der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Ausland nach der "Stauffer"-Entscheidung des EuGH (DStR 2006, 1736 ff.) Hüttemann/Helios DB 2006, 2481 ff. Zur Bestrebung, einen „strukturellen Inlandsbezug“ gesetzlich zu verankern, siehe Fischer FR 2008, S. 752 ff.; Heintzen FR 2008, S. 737 ff.; Hüttemann, DB 2008, S. 1061 ff.

²⁷⁰ Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 324.

²⁷¹ Vgl. OFD Frankfurt v. 11.12.1996, StEK AO 1977 § 52 Nr. 102.

²⁷² Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 148.

²⁷³ BFH BStBl. II 1992, 62.

en **Zweckbetrieb** oder steuerpflichtige Einnahmen aus einem **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** sowie die Einnahmen aus der steuerfreien **Vermögensverwaltung**.²⁷⁴

bb) Nicht zeitnah zu verwendende Mittel

Das **Ausstattungskapital** einer gemeinnützigen Körperschaft (insbesondere bei Stiftungen) gehört nicht zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln.²⁷⁵ Dies gilt auch für den Fall, dass der Stifter den Verbrauch des Kapitals grundsätzlich bis auf ein so genanntes Grundstockvermögen für Stiftungszwecke zulässt. Das zulässigerweise verwertbare Stiftungskapital kann jedoch steuerunschädlich langsam verwendet werden. Die Verwendung steht – steuerlich betrachtet – im freien Ermessen der Stiftungsorgane.²⁷⁶ Das Stiftungskapital unterliegt auch dann nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, soweit es durch **Umschichtungen im Rahmen der Vermögensverwaltung** entstanden ist.²⁷⁷ Daneben liegt bei der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen, eine zeitnahe Mittelverwendung vor.²⁷⁸

Beispiel:

Gegenstände, die der Zweckverwirklichung dienen, können z.B. der Bau eines Altenheims, der Kauf von Sportgeräten oder medizinischen Geräten sein.

cc) Folgen bei einem Verstoß

Verwendet eine Körperschaft ihre Mittel nicht zeitnah und liegen die Voraussetzungen für die Bildung von Rücklagen nicht vor, so **entfällt** grundsätzlich die **Steuerbegünstigung** für den oder die Veranlagungszeiträume, in denen dieser Verstoß vorliegt.²⁷⁹ Anstelle der Ablehnung der Gemeinnützigkeit hat das Finanzamt die Möglichkeit, eine angemessene Frist zum Verbrauch steuerschädlicher Rücklagen zu setzen (vgl. § 63 Abs. 4 S. 1 AO). Bei deren Einhaltung gilt die Mittelverwendung als steuerunschädlich (vgl. § 63 Abs. 4 S. 2 AO).

²⁷⁴ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 81.

²⁷⁵ AEO Nr. 27 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO; Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 85a.

²⁷⁶ Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 316.

²⁷⁷ AEO Nr. 27 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO; siehe auch Schauhoff, in: Schauhoff (Hrsg.), § 8 Rn. 71.

²⁷⁸ § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO; AEO Nr. 25 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

²⁷⁹ BFH BStBl. II 1990, 28.

4. Steuerunschädliche Mittelverwendung (§ 58 AO)

Gemeinnützige Körperschaften müssen ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, für die grundsätzlich sämtliche Mittel zeitnah zu verwenden sind, **selbstlos, ausschließlich und unmittelbar** verfolgen. Indes hat der Gesetzgeber in § 58 AO **Ausnahmefälle** geregelt, in denen eine gemeinnützige Körperschaft ihre Mittel abweichend von diesen Grundsätzen steuerunschädlich verwenden kann.²⁸⁰

a) Rücklagenbildung (§ 58 Nr. 6, 7, 12 AO)

Aus dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung folgt, dass die Admassierung von Vermögenserträgen nicht unbegrenzt möglich ist.²⁸¹ Eine **steuerlich unschädliche Rücklagenbildung** gewährleisten lediglich die §§ 58 Nr. 6, 7 und 12 AO. Daneben sind u.U. auch Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und im Bereich der Vermögensverwaltung zulässig. Zu beachten ist, dass der abgabenrechtliche Begriff der Rücklagenbildung nicht mit den Rücklagenbegriffen in den Handels- und Steuerbilanzen identisch ist. Der Rücklagenbegriff im Gemeinnützigkeitsrecht wird für das Ansammeln von Mitteln verwendet und ist grundsätzlich weit reichender.²⁸² Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss die Verwendung der Mittel einer steuerbegünstigten Körperschaft durch eine Nebenrechnung nachgewiesen werden, sofern die Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses verwendet oder zulässigerweise zurückgestellt werden.²⁸³

aa) Freie Rücklagen (§ 58 Nr. 7a AO)

Eine steuerbegünstigte Körperschaft kann in einem bestimmten Rahmen Mittel einer freien Rücklage zuführen (sog. allgemeine Leistungsrücklage; vgl. § 58 Nr. 7a AO).²⁸⁴ Dies ermöglicht die **Thesaurierung von Vermögenserträgen zur Sicherung oder Steigerung der Ertragskraft** von gemeinnützigen Körperschaften. Sie ist weder an eine bestimmte Maßnahme gebunden noch unterliegt sie der zeitnahen Mittelverwendung.²⁸⁵ In ihrer Höhe

²⁸⁰ *Richter*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 98 Rn. 86. Zur Rücklagenbildung vgl. *Orth*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 37 Rn. 378 ff.

²⁸¹ *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 83.

²⁸² *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 134.

²⁸³ AEAO Nr. 27 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

²⁸⁴ *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 142 ff.

²⁸⁵ *Apitz StBp* 2004, 153/158.

wird sie allerdings begrenzt. Zum einen darf höchstens ein Drittel des Überschusses der Vermögensverwaltung der freien Rücklage zugeführt werden. Daneben können zudem zehn Prozent der sonst noch nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel in die Rücklage eingestellt werden.²⁸⁶

bb) Rücklage zur Erhaltung einer Kapitalbeteiligung (§ 58 Nr. 7b AO)

Gemäß § 58 Nr. 7b AO ist die Bildung einer Rücklage zulässig, um die Beteiligungsquote bei der Kapitalerhöhung des Beteiligungsunternehmens zu wahren.²⁸⁷ Wichtigster Anwendungsfall sind **Kapitalerhöhungen** bei Beteiligungen, die in der Vermögensverwaltung einer gemeinnützigen Körperschaft gehalten werden.

cc) Projektrücklage (§ 58 Nr. 6 AO)

Gemäß § 58 Nr. 6 AO ist eine steuerbegünstigte Körperschaft berechtigt, ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuzuführen, wenn sie ansonsten ihre steuerbegünstigten Zwecke nicht nachhaltig erfüllen könnte.²⁸⁸ Demnach können Mittel angesammelt werden, mit denen **zukünftige konkrete zweckverwirklichende Projekte** durchgeführt werden sollen. Dies setzt allerdings voraus, dass die Stiftung die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke ohne die Rücklagenbildung nicht nachhaltig erfüllen könnte. Das geplante Projekt muss bereits konkret geplant sein und darf nicht aus den laufenden Einnahmen finanziert werden können.²⁸⁹

dd) Betriebsmittelrücklage (§ 58 Nr. 6 AO)

Eine besondere Variante der Projektrücklage ist die Betriebsmittelrücklage.²⁹⁰ Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Bildung von Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben und Verpflichtungen gegenüber Dritten wie **Löhne, Gehälter und Mieten** in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeit zulässig.²⁹¹ Die Betriebsmittelrücklage kann in allen vier Bereichen (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb) steuerbegünstigter Körperschaften gebildet werden.

²⁸⁶ Schauhoff, in: Schauhoff (Hrsg.), § 8 Rn. 96 ff.; *Stahlschmidt* FR 2002, 1109, 1111.

²⁸⁷ *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 140.

²⁸⁸ Schauhoff, in: Schauhoff (Hrsg.), § 8 Rn. 90 ff.

²⁸⁹ Vgl. *Stahlschmidt* FR 2002, 1109/1110.

²⁹⁰ Schauhoff, in: Schauhoff (Hrsg.), § 8 Rn. 92; *Stahlschmidt* FR 2002, 1109, 1110.

²⁹¹ BMF-Schreiben v. 14.12.1994, BStBl. I 1995, 40.

b) Ausnahmen zur Unmittelbarkeit

Das Gesetz nimmt eine Anzahl von Fällen ausdrücklich vom Grundsatz der Unmittelbarkeit aus. Die wichtigsten Ausnahmen betreffen vor allem die **Überlassung von Mitteln, Arbeitskräften und Räumen** als zulässige Nebentätigkeiten (vgl. § 58 Nr. 1 bis 4, 8, 10 AO).²⁹² Derartige Zuwendungen müssen **zu steuerbegünstigten Zwecken** erfolgen und es muss sichergestellt werden, dass sie nicht zweckwidrig verwendet werden.

aa) Förderorganisationen

So genannte Förderorganisationen wie **Spendensammelstiftungen** oder Fördervereine können als steuerbegünstigte Körperschaften anerkannt werden, wenn die ausschließliche Mittelbeschaffung für gemeinnützige Tätigkeiten anderer Körperschaften **ausdrücklich in der Satzung verankert** ist (vgl. § 58 Nr. 1 AO). Die namentliche Nennung der Empfängerkörperschaft ist dabei nicht erforderlich.²⁹³ Es reicht, dass der Zweck, für dessen Verwirklichung die Mittel beschafft werden, angegeben wird. Allerdings darf die Förderkörperschaft ihre Mittel erst nach einer entsprechenden Änderung ihrer Satzung an eine andere Körperschaft weitergeben, falls eine Empfängerkörperschaft ausdrücklich namentlich genannt wird.²⁹⁴

bb) Teilweise Mittelweitergabe

Steuerunschädlich ist die teilweise, nicht überwiegende Weitergabe eigener Mittel an eine steuerbegünstigte Körperschaft oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts (vgl. § 58 Nr. 2 AO). **Mittel** im Sinne vorstehender Vorschriften können sowohl Vermögen, z.B. Stiftungen und Zustiftungen, als auch Einnahmen aller Art, z.B. Spenden oder Einkommen wie Vermögenserträge, Gewinne aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb usw. oder Sachmittel sein.²⁹⁵ Grundsätzlich ist eine **Weitergabe von bis zu 50 Prozent** des Kapitals der Körperschaft, das nicht durch gesellschafts- oder stiftungsrechtliche Regelungen gebunden ist, in jedem Zeitpunkt gestattet.²⁹⁶ Die empfangenen Mittel müssen ausschließlich für

²⁹² Vgl. *Hüttemann* Non Profit Law Yearbook 2003, S. 85, 99 ff., 106 f.

²⁹³ AEAO Nr. 1 zu § 58 Nr. 1 AO; OFD Frankfurt v. 21.1.2008, DStR 2008, S. 406, 407; *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 115.

²⁹⁴ OFD Frankfurt v. 21.1.2008, DStR 2008, S. 406, 407; OFD Magdeburg v. 20.4.2005, DStR 2005, 1732.

²⁹⁵ Vgl. zum Mittelbegriff OFD Frankfurt v. 21.1.2008, DStR 2008, S. 406, 407.

²⁹⁶ OFD Frankfurt v. 21.1.2008, DStR 2008, S. 406, 407.

steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.²⁹⁷ Nicht erforderlich ist es indes, dass der Zuwendungsempfänger denselben satzungsmäßigen Zweck verfolgt wie die zuwendende Körperschaft. Steuerlich unerheblich ist es, ob die teilweise Förderung ausdrücklich in der Satzung festgehalten ist oder nicht.

cc) Überlassung von Arbeitskräften

Eine Körperschaft kann ihre Arbeitskräfte anderen Personen – darunter fallen auch Körperschaften des öffentlichen Rechts –, Unternehmen oder Einrichtungen für **steuerbegünstigte Zwecke** zur Verfügung stellen (vgl. § 58 Nr. 3 AO). Erhebliche praktische Bedeutung kommt dieser Regel bei der Bestellung von Ordensangehörigen an Krankenhäuser, Schulen und an andere steuerbegünstigte Einrichtungen zu. Eine solche Überlassung ist indes nicht nur auf Arbeitskräfte beschränkt, sondern umfasst **zugleich Arbeitsmittel**, z.B. Krankenwagen.²⁹⁸

dd) Überlassung von Räumen

Eine steuerunschädliche Betätigung liegt vor, wenn eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Benutzung für deren steuerbegünstigte Zwecke überlässt (vgl. § 58 Nr. 4 AO). Zu Räumen im Sinne dieser Vorschrift zählen auch Sportstätten, Sportanlagen und Freibäder.²⁹⁹

c) Ausnahmen zur zeitnahen Mittelverwendung

Folgende Zuwendungen unterliegen nicht dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung und können steuerunschädlich dem Vermögen zugeführt werden:

- **Zuwendungen von Todes wegen**, es sei denn, der Erblasser hat ausdrücklich etwas anderes bestimmt (vgl. § 58 Nr. 11a AO),

²⁹⁷ Eversberg Stiftung & Sponsoring 5/1999, 20.

²⁹⁸ AEAO Nr. 3 zu § 58 Nr. 3 AO.

²⁹⁹ AEAO Nr. 4 zu § 58 Nr. 4 AO.

- Zustiftungen und Einzelzuwendungen, bei denen der **Zuwendende ausdrücklich erklärt**, dass sie zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind (vgl. § 58 Nr. 11b AO),
- Zuwendungen aufgrund eines **Spendenaufrufs**, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden (vgl. § 58 Nr. 11c AO),
- Sachzuwendungen, die **ihrer Natur nach** der Vermögensbildung dienen, z.B. Schenkung eines Mietwohngrundstücks (vgl. § 58 Nr. 11d AO).³⁰⁰

d) Leistungen an den Stifter und seine Angehörigen

Eine steuerbegünstigte Stiftung kann in Ausnahme des Grundsatzes der Selbstlosigkeit bis zu ein Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, deren Gräber zu pflegen und deren Andenken zu ehren (vgl. § 58 Nr. 5 AO).³⁰¹

5. Voraussetzungen an die Satzung und an die tatsächliche Geschäftsführung (§§ 59 bis 63 AO)

Im Gegensatz zu den §§ 52 bis 58 AO, die die materiellen Voraussetzungen der Steuervergünstigung enthalten, regeln die §§ 59 bis 63 AO die satzungsbezogenen Voraussetzungen, unter denen die Steuervergünstigung des jeweiligen Einzelsteuergesetzes gewährt wird.³⁰² Diese lassen sich inhaltlich unterteilen in:

- formelle Satzungsmäßigkeit, d.h. die **Satzung muss dem Gesetz entsprechen**, insbesondere Zweckverfolgung (§ 60 AO) und Vermögensbindung (§ 61 AO) enthalten und
- materielle Satzungsmäßigkeit, d.h. die **tatsächliche Geschäftsführung** der Körperschaft **muss der Satzung entsprechen** (§ 63 AO).

³⁰⁰ Vgl. *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 85 ff.

³⁰¹ Siehe dazu ausführlich unten unter IV. Gestaltungsmodelle.

³⁰² *Richter*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 98 Rn. 120 ff.

Die formelle Satzungsmaßigkeit muss die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllen. Dies ist gemäß § 59 AO der Fall, wenn sich aus der **Satzung**, dem Stiftungsgeschäft oder sonstiger Verfassung (Satzung im Sinne der Vorschrift) der **Zweck**, den die Körperschaft verfolgt, und die Art der Zweckverwirklichung ergeben. Die tatsächliche Geschäftsführung muss den Satzungsbestimmungen entsprechen (vgl. § 59 a.E. AO). Diesen so genannten Anwendungsvoraussetzungen ist gemeinsam, dass sie sich auf die Satzung der steuerbegünstigten Körperschaft beziehen. Trotz dieses formalen Einschlags sind sie jedoch nicht Verfahrensvoraussetzungen zur Anerkennung der Steuervergünstigung, sondern materielle, d.h. tatbestandliche Voraussetzungen.³⁰³

a) **Satzungsmäßige Vermögensbindung (§§ 61 f. AO)**

Neben dem Grundsatz der satzungsgemäßen Mittelverwendung ist der Grundsatz der Vermögensbindung zu beachten, vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO. Dadurch soll sichergestellt werden, dass Vermögen, das sich aufgrund der Steuervergünstigungen gebildet hat, **im Falle der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft** oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks nicht für andere als für begünstigte Zwecke verwendet wird.³⁰⁴ Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) liegt vor, wenn der maßgebende Verwendungszweck des Vermögens im Falle einer Auflösung in der sog. **Anfallklausel** so genau bestimmt ist, dass seine Steuerbegünstigung aufgrund der Satzung geprüft und bejaht werden kann (sog. Anfallklausel, vgl. § 61 Abs. 2). Dieser Anforderung ist durch die Benennung eines bestimmten steuerbegünstigten Anfallsberechtigten oder durch die Benennung eines bestimmten gemeinnützigen Zwecks genüge getan.

b) **Rechtsfolgen bei Aufhebung oder Verletzung der Vermögensbindung**

Die Bestimmung über die Vermögensbindung gilt gemäß § 61 Abs. 3 S. 1 AO von Anfang an als nicht ausreichend, wenn sie nachträglich so geändert wird, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht mehr entspricht.³⁰⁵ Bei einer formellen Satzungsänderung ist dabei nicht auf den Beschluss abzustellen, sondern auf den **Zeitpunkt der Eintragung** in das Handels- bzw. Vereinsregister oder der Genehmigung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde.³⁰⁶ Ein Verstoß gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung

³⁰³ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 43 Rn. 74.

³⁰⁴ AEAO Nr. 24 zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO.

³⁰⁵ BFH BB 2005, 1319/1320.

³⁰⁶ BFH BStBl. II 2001, 518/519.

aufgrund der tatsächlichen Geschäftsführung hat weit reichende Folgen, da er nicht nur den Wegfall der Steuerbegünstigung nach sich zieht, sondern auch eine Nachversteuerung für die letzten zehn Jahre begründet (vgl. §§ 63 Abs. 2, 61 Abs. 1 AO).³⁰⁷

c) Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO)

Gemäß § 63 Abs. 1 AO muss die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen der Satzung über die Voraussetzungen der Steuervergünstigungen entsprechen.³⁰⁸ Eine **erhöhte Nachweispflicht** besteht für diejenigen Körperschaften, die ihre **steuerbegünstigten Zwecke im Ausland** verfolgen.³⁰⁹

d) Rechtsfolgen bei Verstoß der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die Satzung

Anders als bei einem Verstoß gegen die Vermögensbindung ist bei einem **Verstoß gegen die Erfordernisse der tatsächlichen Geschäftsführung**, z.B. die Förderung steuerbegünstigter, nicht satzungsgemäßer Zwecke oder unrichtige Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen, der Verlust der Steuerbegünstigung grundsätzlich auf den Zeitraum des Verstoßes im o.g. Sinn beschränkt (vgl. §§ 63 Abs. 2, 60 Abs. 2 AO).

Zu einer Nachversteuerung kommt es hingegen, wenn die tatsächliche Geschäftsführung **gegen die Vermögensbindung verstößt** (vgl. §§ 63 Abs. 2, 61 Abs. 2 AO). Nach Auffassung der Finanzverwaltung können Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die Vermögensbindung so schwerwiegend sein, dass sie einer Verwendung des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke gleichkommen können.³¹⁰ Die Rechtsprechung

³⁰⁷ Buchna, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, S. 147 f.; *Herfurth Stiftung & Sponsoring*, 5/1998, 24.

³⁰⁸ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 182 ff.

³⁰⁹ AEAO Nr. 1 zu § 63 AO. Die satzungsgemäße Mittelverwendung im Ausland kann nachgewiesen werden durch die im Zusammenhang mit der ausländischen Mittelverwendung abgeschlossenen Verträge, Belege über Mittelabfluss in das Ausland sowie Quittungen des Zahlungsempfängers, ausführliche Tätigkeitsbeschreibung der im Ausland entfaltenen Tätigkeiten, Material über die getätigten Projekte wie Prospekte und Presseveröffentlichungen, Gutachten z.B. eines örtlichen Wirtschaftsprüfers, Zuwendungsbescheide ausländischer Behörden, wenn die Maßnahmen dort öffentlich durch Zuschüsse gefördert werden oder Bestätigungen der deutschen Auslandsvertretung, vgl. OFD München v. 23.11.2001, DStR 2002, 80. Vgl. umfassend zur Betätigung deutscher gemeinnütziger Körperschaften im Ausland *Schult/Meining* FR 2005, 977 ff.

³¹⁰ AEAO Nr. 8 zu § 61 AO.

zweifelt diese Auslegung zu Recht an.³¹¹ Angesichts der weit reichenden Folgen einer Nachversteuerung ist § 61 Abs. 2 AO verfassungs- und systemkonform dahingehend auszulegen, dass die 10-Jahres-Nachversteuerung jedenfalls nicht eingreift, sofern das Gepräge der Gemeinnützigkeit nur kurzfristig verloren geht und alsbald wieder hergestellt wird.³¹²

6. Steuerfreie und steuerpflichtige Einkommenserzielung

Liegt bei einer steuerbegünstigten Körperschaft die subjektive Steuerfreiheit aufgrund der Gemeinnützigkeit im engeren Sinne vor, weil ihre Tätigkeit nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern, so muss die Körperschaft insgesamt jedoch auch die Voraussetzungen der Steuerfreiheit auf Seiten der Einkommenserzielung erfüllen (sog. objektive Steuerbefreiung).³¹³ Im Rahmen der **Einkommenserzielung** sind die Tätigkeitsbereiche in **vier Bereiche** zu gliedern³¹⁴, und zwar in

- den steuerbegünstigten gemeinnützigen oder **ideellen** Bereich,
- den steuerbefreiten Bereich der **Vermögensverwaltung**,
- den Bereich des steuerpflichtigen **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes** als Ausnahme von der Steuerfreiheit und
- den Bereich der steuerbefreiten **Zweckbetriebe**, wobei hier die Steuerfreiheit als Ausnahme von der Ausnahme wieder erreicht wird.

a) Überblick

Der Gesetzgeber unterwirft wirtschaftliche Aktivitäten steuerbefreier Einrichtungen in einem nach der Zielsetzung der Befreiungsvorschrift nicht zu schützenden Bereich (kein Zweckbetrieb) der Steuer und wirkt damit einer durch steuerliche Belastungsunterschiede

³¹¹ BFH v. 30.10.2001, Az. V B 142/01, BFH/NV 2002, 309 ff.; FG Berlin v. 26.7.2001, DStRE 2001, 1248 f.

³¹² *Strahl* KÖSDI 2004, 14295 m.w.N.

³¹³ *Richter*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 98 Rn. 158 ff.

³¹⁴ Vgl. auch die Abbildung oben unter I. 1. a.

herbeigeführten **Wettbewerbsverzerrung** entgegen.³¹⁵ Hierdurch trägt er dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts Rechnung.³¹⁶ Die Körperschaft genießt nur hinsichtlich ihres Einkommens außerhalb des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Steuerfreiheit. Insoweit kommt es auf die Abgrenzung Vermögensverwaltung – wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – Zweckbetrieb an. Eine **partielle Steuerpflicht** auf Seiten der Einkommenserzielung lässt indes die steuerliche Stellung der gemeinnützigen Körperschaft grundsätzlich unberührt. Demgegenüber müssen die oben ausführlich beschriebenen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit (selbstlose, unmittelbare und ausschließlich gemeinnützige Zweckverwirklichung) uneingeschränkt vorliegen. Liegen sie nur teilweise nicht vor, entfällt die Steuerbegünstigung insgesamt.³¹⁷

Zwischen den beiden Bereichen der **Mittelverwendung** und der **Einkommenserzielung** muss grundsätzlich sehr genau **differenziert** werden. So kann z.B. eine Körperschaft, deren nahezu gesamtes Vermögen ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist, dennoch gemeinnützig und deshalb subjektiv steuerbefreit sein. Die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Einkünfte sind regulär zu versteuern, da insoweit keine Steuerfreiheit vorliegt (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer). Dennoch ist die Körperschaft berechtigt, ihren Spendern entsprechende **Zuwendungsbestätigungen** auszustellen oder genießt bei Schenkungen die entsprechende Schenkungsteuerfreiheit. Zum Erhalt der Steuerfreiheit muss die Körperschaft jedoch alle ihre Mittel, außer Kapital und Vermögenssubstanz, für gemeinnützige Zwecke verwenden. Ebenso wenig darf die Körperschaft anderweitig erhaltene Mittel wie Spenden in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb investieren oder Verluste ausgleichen.³¹⁸

b) Ideeller Bereich

Einnahmen aus dem ideellen Bereich **unterliegen nicht der Besteuerung**, da diese gerade nicht durch eine Tätigkeit der steuerbegünstigten Körperschaft erzielt werden.³¹⁹ Im ideellen Bereich **fehlt** jede **Einnahmeerzielungsabsicht** sowie die Erlangung wirtschaftli-

³¹⁵ Zur ähnlichen Rechtslage in England und den USA vgl. *Richter*, Die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Stiftungen und ihre ertragsteuerliche Behandlung, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen, 2. Auflage, S. 955 ff.

³¹⁶ *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 116 ff.

³¹⁷ *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 38, 45.

³¹⁸ *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 130 ff.; *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 96.

³¹⁹ *Hof/Hartmann/Richter*, Stiftungen, S. 352.

cher Vorteile aus dem Austausch von Leistungen. Einnahmen, die dem ideellen Bereich zuzuordnen sind, sind insbesondere Spenden, echte Mitgliedsbeiträge bei Vereinen, das Stiftungskapital und Zustiftungen, Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse sowie öffentliche Fördermittel, die nicht für eine Gegenleistung der steuerbegünstigten Körperschaft gegeben werden.³²⁰

c) Steuerfreie Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO)

Steuerfrei sind sämtliche Einnahmen aus dem Bereich der Vermögensverwaltung.³²¹ Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenordnung liegt in der Regel vor, wenn **Vermögen genutzt** wird, z.B. durch verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, vgl. § 14 Satz 3 AO. Relevant wird eine Definition insbesondere hinsichtlich der **Abgrenzung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb**³²². Ein solcher liegt nämlich vor, soweit durch selbstständige nachhaltige Tätigkeit Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Tätigkeit über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.³²³

Vermögensverwaltung ist das **Ziehen von Nutzungen des Vermögens**, wenn auch unter Einsatz einer Tätigkeit, wohingegen ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb die Einkunftserzielung durch Betätigung, wenn auch unter Einsatz von Vermögen oder Kapital ist. Bei der Erzielung der Rendite ist daher darauf abzustellen, ob die Tätigkeit oder die bloße Nutzung des Vermögens im Vordergrund steht.³²⁴ Die Passivität, um die Steuerfreiheit nicht zu gefährden, bedeutet jedoch nicht, dass im Rahmen der Vermögensnutzung nur die Minimalanlage im Sparbuch oder in Schuldverschreibungen möglich ist.

Die Vermögensverwaltung muss grundsätzlich Überschüsse erzielen, die dem ideellen Bereich zugeführt werden können. **Dauerverluste** sind schon nach wenigen Jahren **gemeinnützigkeitsschädlich**.³²⁵

³²⁰ Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 353; Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 81, Kap. E.1 Rn. 25.

³²¹ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. E.1 Rn. 29 ff.

³²² Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 252 ff.

³²³ Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 249 ff.

³²⁴ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, § 43 Rn. 121.

³²⁵ AEAO Nr. 9 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Eine Tätigkeit ist jedenfalls dann **gewerblich** und somit jedenfalls **wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**, wenn sie als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr anzusehen ist (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG, § 15 Abs. 2 EStG). Tätigkeiten, die zwar von Gewinnabsicht getragen, aber nicht auf einen Leistungs- oder Güteraustausch gerichtet sind, sind davon grundsätzlich nicht erfasst. Es ist daher darauf abzustellen, ob lediglich der Beginn bzw. das Ende einer in erster Linie auf Fruchtziehung gerichteten Tätigkeit vorliegt oder ob die Umschichtung von Vermögenswerten und die Verwertung der Vermögenssubstanz in den Vordergrund treten.³²⁶

Steuerschädlich ist insbesondere der häufige **Vermögensumschlag bei Immobilien**. Nach der so genannten „**Drei-Objekt-Grenze**“ ist bei der Veräußerung von über drei Gebäuden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren zwischen Erwerb und Verkauf praktisch fast unwiderlegbar vom Vorliegen gewerblichen Grundstückhandels auszugehen.³²⁷

Grundsätzlich sind **Vermögensumschichtungen** im Rahmen der Vermögensverwaltung steuerunschädlich. So kann z.B. aus dem Erlös eines Wertpapierdepots eine Immobilie erworben werden. Ebenso kann in eine andere Anlageklasse investiert werden. Es ist nicht erforderlich, den Veräußerungserlös einschließlich der Gewinne für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden, da er nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegt.³²⁸

d) Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 64 AO)

Steuerpflichtig sind für die steuerbegünstigte Körperschaft Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; vgl. § 64 Abs. 1 AO.³²⁹ Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine **selbstständige, nachhaltige Tätigkeit**, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die **über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht**.³³⁰ Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt insbesondere immer dann vor, wenn durch entsprechende Betätigungen der Körperschaft die **Begriffsvorausset-**

³²⁶ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. E.1 Rn. 31.

³²⁷ BMF v. 20.12.1990, BStBl. I 1990, 884/885 f.

³²⁸ AEAO Nr. 28 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

³²⁹ Richter, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 98 Rn. 173 ff.

³³⁰ Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 249.

zungen des Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 EStG) oder des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (§ 13 EStG) erfüllt sind.³³¹

e) Steuerfreie Zweckbetriebe (§ 65 AO)

Steuerfrei sind für die steuerbegünstigten Körperschaften Einkünfte aus sog. Zweckbetrieben (vgl. § 64 Abs. 1 a.E. AO).³³² Der Zweckbetrieb **ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**, der nicht als bloßer Mittelbeschaffungsbetrieb dient, sondern mit der Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft dermaßen eng verwoben ist, dass er als Bestandteil der nach der Zielsetzung der Befreiungsnorm begünstigten Betätigung **in die Steuerbefreiung mit einbezogen** wird.³³³ Die wirtschaftliche Tätigkeit dient neben dem Ziel der Einkommenserzielung eben auch und gerade der Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks. Der Zweckbetrieb genießt die Steuervergünstigungen, weil die Wettbewerbsbeeinträchtigung der wirtschaftlichen Tätigkeit vom ideellen Bereich überlagert wird.³³⁴

Nicht weniger wichtig als die **Befreiung von der Körperschaft- oder Gewerbesteuer** ist für die Zweckbetriebe das Eingreifen des **ermäßigten Umsatzsteuersatzes** von 7 Prozent (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG).

Ein Zweckbetrieb liegt gemäß § 65 AO vor, wenn insgesamt eine steuerbegünstigte satzungsmäßige Zweckverwirklichung gegeben ist, die Verwirklichung durch den Zweckbetrieb unabdingbar ist und Wettbewerb nur soweit unvermeidbar erfolgt. Für bestimmte Einrichtungen und Betriebe wird das Vorhandensein eines Zweckbetriebs unterstellt, ohne dass die Voraussetzungen des § 65 AO geprüft werden oder explizit vorliegen müssen.³³⁵

³³¹ So auch *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 251.

³³² *Richter*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 98 Rn. 177 ff.

³³³ *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. E.2 Rn. 40.

³³⁴ *Jachmann ZSt* 2003, 35/42.

³³⁵ Diese in §§ 66 bis 68 AO aufgezählten Beispiele sind konstitutiv (sog. „Zweckbetriebsfiktionen“), vgl. *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 293, 348; *Strahl KÖSDI* 2004, 14294. Kritisch *Jachmann ZSt* 2003, 35/41.

aa) Tendenzielle Zweckverwirklichung (§ 65 Nr. 1 AO)

Voraussetzung für einen Zweckbetrieb ist es, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung **dazu dient**, die steuerbegünstigten **satzungsmäßigen Zwecke** der Körperschaft zu **verwirklichen** (vgl. § 65 Nr. 1 AO). Darüber hinaus müssen steuerbegünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb untrennbar sein, gleichsam eine Einheit bilden, so dass der steuerbegünstigte Zweck sich mit der Unterhaltung des Zweckbetriebs deckt und durch den Geschäftsbetrieb der steuerbegünstigte Zweck unmittelbar erfüllt wird.

bb) Unabdingbarkeit (§ 65 Nr. 2 AO)

Des Weiteren ist ein Zweckbetrieb nur gegeben, wenn die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (vgl. § 65 Nr. 2 AO). Die Körperschaft muss den Zweckbetrieb also für ihre Zweckverwirklichung **unbedingt und unmittelbar** benötigen.³³⁶

cc) Schutz der Wettbewerber (§ 65 Nr. 3 AO)

Schließlich ist ein Zweckbetrieb nur dann gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in **Wettbewerb** tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke **unvermeidbar** ist (vgl. § 65 Nr. 3 AO). Wettbewerb liegt vor, wenn der Zweckbetrieb und der nicht begünstigte Betrieb dem gleichen Kundenkreis im gleichen Einzugsgebiet gleiche Leistungen anbieten oder anbieten könnten.³³⁷ Ob der Wettbewerb unvermeidbar ist, ist unter Berücksichtigung der aus dem grundgesetzlichen Gleichheitsgrundsatz abgeleiteten, staatlich gebotenen Wettbewerbsneutralität zu beantworten.³³⁸

Betroffene Wettbewerber, also nicht begünstigte Betriebe, haben die Möglichkeit, den entsprechenden Freistellungsbescheid durch **Konkurrentenklage** anzufechten.³³⁹ Die notwendige Klagebefugnis ergibt sich aus § 65 Nr. 3 AO. Diese Norm dient (auch) dem

³³⁶ AEAO Nr. 3 zu § 65 AO.

³³⁷ Walz Non Profit Law Yearbook 2001, S. 197, 217.

³³⁸ BVerfGE 43, 58/70; BFH BStBl. II 2000, 705, 708.

³³⁹ BFH BStBl. II 1998, 63 ff.; BFH v. 18.9.2007, DStR 2008, S. 290 ff.; Heger, DStR 2008, S. 807 ff.

Schutz der mit Nichtzweckbetrieben konkurrierenden und steuerlich nicht begünstigten Betriebe, ist also drittschützend.³⁴⁰

7. Verfahren zur Erlangung der Steuerbegünstigung

a) Vorläufige Bescheinigung

Ein besonderes Verfahren zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit gibt es nicht.³⁴¹ Soweit gemeinnützige Körperschaften noch nicht veranlagt worden sind, erlässt das Finanzamt auf Antrag eine **vorläufige Bescheinigung der Gemeinnützigkeit**, die befristet und frei widerruflich ist.³⁴² Ihre tatsächliche Bedeutung liegt in dem Recht, Spenden entgegenzunehmen und Zuwendungsbestätigungen ausstellen zu dürfen.³⁴³

Bei einer Stiftung von Todes wegen wirkt die steuerliche Privilegierung auf den Zeitpunkt des Todes des Stifters zurück.³⁴⁴ **Einkünfte zwischen Todestag und Stiftungserrichtung** sind daher auch steuerbegünstigt, sofern die materiellen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt sind.³⁴⁵

Wird eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit erteilt, bei einer späteren Überprüfung der Körperschaft aber festgestellt, dass die **Satzung** (nicht die tatsächliche Geschäftsführung) doch nicht den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügt, dürfen aus **Vertrauensschutzgründen** hieraus keine nachteiligen Folgerungen für die Vergangenheit gezogen werden.³⁴⁶ Vertrauensschutz kann sich auch nach Treu und

³⁴⁰ BFH BStBl. II 1998, 63, 66.

³⁴¹ AEAO Nr. 3 zu § 59 AO. Vgl. zum Verfahren *Richter*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 98 Rn. 150 ff.

³⁴² AEAO Nr. 5 zu § 59 AO; *Apitz* StBp 2004, 89, 90.

³⁴³ Vgl. *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 256. Die Bescheinigung ermöglicht den Empfang steuerbegünstigter Zuwendungen i. S. d. § 10b EStG vor der Entscheidung über die Freistellung im Veranlagungsverfahren. Insoweit kommt ihr die gleiche Funktion zu, wie sie der nachrichtliche Teil des Feststellungsbescheids besitzt, vgl. BFH/NV 2001, 1223. Da der Spender durch § 10b Abs. 4 EStG Vertrauensschutz genießt, kommt der Erteilung der vorläufigen Bescheinigung insoweit (für den Spendenabzug) eine faktische Wirkung zu, vgl. BFH BStBl. II 2000, 320; BFH/NV 2001, 1223.

³⁴⁴ Vgl. BFH v. 17.9.2003, ZEV 2004, 85 f.; Vorinstanz Hessisches FG, EFG 2003, 569 ff. S. hierzu auch *Walz* in: Strachwitz/Mercker (Hrsg.), S. 433, 436 f.

³⁴⁵ Vgl. auch *Schiffer* DStR 2004, 1031, 1032 f. und *Wachter* ZErB 2004, 98, 100 (auch zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerbegünstigung bei Satzungsänderung).

³⁴⁶ AEAO Nr. 8 zu § 59; siehe auch FG Münster, EFG 2005, 1003; *Wachter* ZErB 2005, 43 ff.; *Winheller* DSz 2005, 177, 181.

Glauben, insbesondere aus einer verbindlichen Auskunft der zuständigen Finanzbehörde ergeben. Verbindliche Auskünfte sind grundsätzlich möglich, jedoch nicht im Anfangsstadium der Satzungserstellung, da dies dem Regelungsgehalt der vorläufigen Bescheinigung vorgreifen würde.³⁴⁷

Insbesondere wenn die steuerbegünstigte Körperschaft zur Erfüllung ihrer gemeinnützigen satzungsmäßigen Zwecke **auf den Erhalt von Spenden angewiesen** und sonst in ihrer wirtschaftlichen **Existenz bedroht** ist, kann das zuständige Finanzamt im Rahmen einer einstweiligen Anordnung verpflichtet werden, eine vorläufige Bescheinigung auszustellen.³⁴⁸ Während dies früher nur bei Neugründungsfällen galt, kann heute die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit auch dann in Betracht kommen, wenn eine Körperschaft schon längere Zeit existiert und die Gemeinnützigkeit im Veranlagungsverfahren versagt wurde.³⁴⁹ Geboten ist dies nach Ansicht der Finanzverwaltung dann, wenn die Körperschaft die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit im gesamten Veranlagungszeitraum, der dem Zeitraum der Nichtgewährung folgt, voraussichtlich erfüllen wird.³⁵⁰

b) Freistellungsbescheid

Endgültig wird über die Steuerfreiheit als Folge der Gemeinnützigkeit jedoch erst **im Veranlagungsverfahren für die jeweilige Steuer und den jeweiligen Steuerabschnitt** durch Freistellungsbescheid entschieden.³⁵¹ Die erstmalige Überprüfung der Gemeinnützigkeit ist erst nach Aufnahme der tatsächlichen Geschäftsführung möglich. Hier gelten die gleichen allgemeinen Regeln wie für die Überprüfung jedes Steuerfalls und aller Voraussetzungen von Steuerpflicht und Steuerfreiheit nach Grund und Höhe. Obwohl die Steuerbefreiung i.R.d. Veranlagungsverfahrens jährlich ausgesprochen werden müsste, erfolgt eine Überprüfung der Aufzeichnungen einer steuerbefreiten Körperschaft regelmäßig nur **alle drei Jahre von Amts wegen**.³⁵² Der Freistellungsbescheid wird daher entsprechend

³⁴⁷ Schauhoff DStJG 26 (2003), 133, 142.

³⁴⁸ Vgl. AEAO Nr. 6.2.3. zu § 59; BFH v. 23.9.1998, BStBl. II 2000, 320. Siehe dazu *Schlüter GmbH* 2002, 535, 536.

³⁴⁹ AEAO Nr. 6 zu § 59; BFH v. 23.9.1998, BStBl. II 2000, 320.

³⁵⁰ AEAO Nr. 6.1 zu § 59; BMF v. 15.5.2000, BStBl. I 2000, 814.

³⁵¹ Vgl. *Apitz* StBp 2004, 89, 90. Betreffs Verfahrensfragen zur Gemeinnützigkeit vgl. *Jachmann* ZSt 2003, 35, 43.

³⁵² AEAO Nr. 7 zu § 59 AO.

auch für drei Jahre ausgestellt. Zu beachten ist jedoch, dass weder die vorläufige Bescheinigung noch ein Freistellungsbescheid einen schutzwürdigen Vertrauenstatbestand für zukünftige Veranlagungszeiträume schaffen.³⁵³

c) Zeitpunkt des Vorliegens der Voraussetzungen

Die Voraussetzungen der Steuervergünstigung müssen bei einer Körperschaft grundsätzlich **entweder bei Entstehen der Steuer** (z.B. Schenkung- oder Erbschaftsteuer) **oder** bei zeitraumbezogenen Steuern (z.B. Körperschaft- oder Gewerbesteuer) **im jeweiligen Zeitraum** vorliegen. Die Bestimmungen über die formelle und materielle Satzungsmäßigkeit wiederholen diese Voraussetzungen (vgl. § 60 Abs. 2, Hs. 2 AO). Teilweise enthalten sie aber auch Verschärfungen (vgl. §§ 60 Abs. 2 Hs. 1, 61 Abs. 3 AO). Zu unterscheiden ist zwischen allgemeinen zeitlichen Anforderungen und den zeitlichen Anforderungen an die Vermögensbindung.

Hinsichtlich der formellen Satzungsmäßigkeit und der materiellen Satzungsmäßigkeit der tatsächlichen Geschäftsführung gelten grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie für die Steuervergünstigung als solche. Diese müssen im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen. Maßgeblich ist daher der **Zeitpunkt des Erwerbs bei Erbschaft- oder Schenkungsteuer** (§ 9 ErbStG), der **Beginn des Kalenderjahres bei der Grundsteuer** (§ 9 Abs. 2 GrStG) oder das **Ende des Voranmeldungszeitraums bei der Umsatzsteuer** (§ 13 UStG).³⁵⁴

Hingegen entfällt die Steuervergünstigung für die Körperschaft- und Gewerbesteuer (§ 31 KStG, § 14 Satz 2 GewStG) **für den ganzen Veranlagungs- bzw. Bemessungszeitraum**, wenn Satzung oder tatsächliche Geschäftsführung die Anforderungen an die Steuervergünstigung auch nur zu irgendeinem Zeitpunkt während dieses Zeitraums verletzen.³⁵⁵ Die Steuervergünstigung entfällt nicht nur ab diesem Zeitpunkt bis zum Ende des Zeitraums, sondern **rückwirkend** ab dessen Beginn (**Grundsatz der Abschnittsbesteuerung**). Entsprechend bewirkt eine korrigierende Satzungsänderung oder korrekte Wiederaufnahme der tatsächlichen Geschäftsführung erst wieder ab Beginn des folgenden Ver-

³⁵³ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 249.

³⁵⁴ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 164.

³⁵⁵ Vgl. § 60 Abs. 2 AO; Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Kap. C Rn. 164, 185.

anlagungszeitraums die Vorteile der Steuerbegünstigung.³⁵⁶ Zu beachten ist, dass dabei auf die Rechtswirksamkeit der Satzungsänderung abzustellen ist. Bei der Stiftung muss daher die **Genehmigung durch die Stiftungsaufsicht** vorliegen.³⁵⁷

8. Steuerliche Behandlung der Stiftungerrichtung

Bei der Errichtung einer Stiftung steht aus steuerlicher Sicht die Behandlung der Vermögensübertragung im Vordergrund.

a) Unentgeltlicher Betriebsvermögenserwerb

Wird einer Stiftung unentgeltlich ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens zugewandt, so führt dies beim Zuwendenden zu einer Entnahme dieses Wirtschaftsguts. Dies würde für ihn normalerweise eine Realisierung der in dem Wertansatz für das Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven mit sich bringen. Insofern enthält § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG jedoch eine Sonderregel. Hiernach kann das Wirtschaftsgut von der Stiftung mit dem **Buchwert** angesetzt werden, sofern die Zuwendung beim Zuwendenden gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG als Sonderausgabe abzugsfähig ist.³⁵⁸ Eine Realisierung der stillen Reserven bleibt also aus.

b) Zuwendung aufgrund einer letztwilligen Verfügung

Erfolgt eine Zustiftung oder die Erstaussstattung einer gemeinnützigen Stiftung aufgrund einer letztwilligen Verfügung, die den Erben zu einer entsprechenden Leistung an die Stiftung verpflichtet, **kommt ein Sonderausgabenabzug weder beim Erblasser noch beim Erben in Betracht.**³⁵⁹ Bei der Einkommensteuerveranlagung des Erblassers für das Todesjahr scheidet ein Abzug aus, weil das aufgrund eines Vermächnisses oder einer Auflage zugewendete Vermögen nicht zu seinen Lebzeiten aus seinem Vermögen abgeflossen sind (vgl. § 11 Abs. 2 EStG). Der Erbe kann die Zustiftung nicht als Spende abziehen, weil er die Vermögensmittel nicht freiwillig auf die Stiftung überträgt, sondern damit einer

³⁵⁶ Vgl. die Erleichterung des AEAO Nr. 8 Abs. 2 Satz 4 zu § 59 für (Stiftungs-) Vereine.

³⁵⁷ Vgl. BFH v. 25.4.2001, BStBl. II 2001, 518, 519; *Hof/Hartmann/Richter*, Stiftungen, S. 344.

³⁵⁸ Vgl. *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1170. Vgl. zum sog. Buchwertprivileg auch *Hüttemann*, DB 2008, 1590; *Seer*, GmbHR 2008, 785 ff.

³⁵⁹ BFH v. 22.9.1993, DStR 1994, 782.

ihm vom Erblasser auferlegten Verpflichtung, einer in seiner Person begründeten Erbensschuld, nachkommt. Entsprechendes gilt bei Auflagen eines Erblassers.³⁶⁰

c) Nachträglicher Wegfall der Steuerpflicht des Erben

Wendet jemand einer gemeinnützigen Stiftung zu Lebzeiten im Rahmen einer Erbschaftsstatung oder einer Zustiftung Vermögensgegenstände zu, die er von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erlangt hat, so kann die für diesen Erwerb angefallene Erbschaft- oder Schenkungsteuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG **mit Wirkung für die Vergangenheit entfallen**. Die Voraussetzungen hierfür sind, dass die Zuwendung innerhalb von 24 Monaten nach der Entstehung erfolgt und der Zuwendungsempfänger eine inländische Stiftung ist, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar als gemeinnützig anzuerkennende, steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO **mit Ausnahme der Freizeit-zwecke** des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 verfolgt. Der rückwirkende Wegfall der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht tritt jedoch nicht ein, wenn die Stiftung Leistungen i.S.d. § 58 Nr. 5 AO an den Erwerber oder seine nächsten Angehörigen zu erbringen hat oder soweit für die Zuwendung der Sonderausgabenabzug gem. § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG oder § 9 Nr. 5 GewStG in Anspruch genommen wird (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG). Welche Steuerbegünstigung er geltend machen will, muss der Stifter im Jahr der Zuwendung durch unwiderrufliche Erklärung festlegen.

d) Sonderausgabenabzug

Zuwendungen an gemeinnützige (steuerbegünstigte) Stiftungen können innerhalb bestimmter Grenzen steuerlich im Wege des **Sonderausgabenabzugs** geltend gemacht werden. Der Gesetzgeber honoriert die Förderung von gemeinnützigen Zwecken, indem Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften einkommensmindernd geltend gemacht werden können (vgl. § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG). Diese Abzugsmöglichkeiten sind im Jahr 2007 durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements erheblich verbessert worden. Für Altfälle kann noch die alte Rechtslage anwendbar sein bzw. es kann für den Veranlagungszeitraum 2007 ggf. noch zur Altregelung optiert werden.

³⁶⁰ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1171.

aa) Erweiterter Abzugsbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung

Um die Bereitschaft zur Errichtung von gemeinnützigen Stiftungen zu fördern sowie eine Erhöhung der durchschnittlichen Anfangsvermögen von Stiftungen zu erreichen, ist die **Vermögensausstattung von steuerbefreiten Stiftungen** des öffentlichen und des privaten Rechts besonders **begünstigt**. Stiftungen des privaten Rechts sind alle rechtsfähigen und auch nicht-rechtsfähigen (unselbstständigen) Stiftungen.³⁶¹ Zuwendungen an steuerbegünstigte Vereine oder auch an eine gemeinnützige GmbHs sind nicht von der Regelung umfasst, was in der steuerrechtlichen Literatur unter verfassungsrechtlichen Aspekten wiederholt kritisiert wurde.³⁶² Die rechtsformbezogene Privilegierung von Stiftungen wird mit dem wichtigen Beitrag von Stiftungen für die Bürgergesellschaft, der fehlenden Abhängigkeit von Mitgliedern und daraus resultierenden behördlichen Kontrolle sowie mit ihrem besonderen Bedürfnis, sich aufgrund fehlender Mitgliedsbeiträge durch Zuwendungen zu finanzieren, gerechtfertigt³⁶³.

Zuwendungen, die **in den Vermögensstock** einer Stiftung erbracht werden, können beim Zuwendenden im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen **bis zu einem Höchstbetrag von 1 Mio. Euro** steuerlich geltend gemacht werden (vgl. § 10b Abs. 1a EStG).³⁶⁴

Hinweis zur Rechtslage bis VZ 2007:

Vor dem 1.1.2007 war ein Abzug von 307.000 Euro für Vermögensstockspenden, die innerhalb der ersten 12 Monate nach Anerkennung der Stiftung geleistet wurden, abzugsfähig.

Die Vorschrift ist verfassungskonform so auszulegen, dass sich der Betrag **bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt**.³⁶⁵ Das ergibt sich aus den Gesetzgebungsmaterialien und ist von der Finanzverwaltung anerkannt³⁶⁶.

³⁶¹ *Eversberg* Stiftung & Sponsoring 4/2000, 3 und *Wallenhorst* DStR 2002, 984, 985.

³⁶² *Hüttemann* Non Profit Law Yearbook 2001, S. 145; *Thiel* DB 2000, 392; *Schindler* BB 2000, 2077.

³⁶³ Vgl. FG Hamburg, Urt. v. 4. 9. 2006 - 2 K 109/05, DStRE 2007, 686. Obwohl zum inzwischen abgeschafften zusätzlichen Abzugsbetrag des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. ergangen, gelten die Grundaussagen des Urteils auch für die neue Rechtslage.

³⁶⁴ Vor dem 1.1.2007 war ein Abzug von 307.000 Euro für Vermögensstockspenden, die innerhalb der ersten 12 Monate nach Anerkennung der Stiftung geleistet wurden, abzugsfähig.

³⁶⁵ *Geserich* DStJG 26 (2003), 245, 261.

³⁶⁶ BT-Drs. 16/5200, S. 29; EStR 10b.1 unter „Stiftungen“.

Den Abzugsbetrag für Stiftungsdotationen kann der Steuerpflichtige **innerhalb von zehn Jahren nur einmal geltend machen** (vgl. § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG). Mit jeder Spende in den Vermögensstock beginnt ein neuer zehnjähriger Abzugszeitraum. Mehrere Vermögensstockspenden einer Person innerhalb eines Veranlagungszeitraums sind zusammenzufassen.³⁶⁷

Hinweis zum Übergang von der alten zur neuen Rechtslage:

Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements wurde kein neuer 10-Jahreszeitraum im Sinne des § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG geschaffen. Wurde also bereits vor 2007 eine Vermögensstockspende geleistet, beginnt der 10jährige-Abzugszeitraum im Sinne des § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG entsprechend früher.³⁶⁸ **Zuwendungen nach dem 1.1.2007** in das Grundstockvermögen solcher Stiftungen, die bereits vor dem 1.1.2007 gegründet worden sind, können Steuerpflichtige in Höhe der Differenz zwischen dem neuen Höchstbetrag (1 Mio. Euro) und dem bisher steuerlich geltend gemachten Abzugsbetrag (nach alter Rechtslage höchstens 307.000 Euro) abziehen³⁶⁹.

Die Regelung gilt **nicht** für Zuwendungen von Körperschaften, sondern richtet sich vorrangig an Privatpersonen. Eine entsprechende Regelung fehlt im Körperschaftsteuerrecht. Die entsprechende gewerbesteuerliche Regelung ist auf Einzelunternehmer und Personengesellschaften beschränkt (vgl. § 9 Nr. 5 Satz 3 GewStG n.F., § 9 Nr. 5 Satz 5 GewStG a.F.).

Die Zuwendung muss **in den „Vermögensstock der Stiftung“** geleistet werden. Der Begriff „Vermögensstock“ ist weder im Zivil- noch im Steuerrecht bekannt. Ausgehend von der Intention des Gesetzgebers wird allgemein davon ausgegangen, dass es sich um das Vermögen der Stiftung handelt, welches nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) unterliegt. Daher dürfen allein die Erträge der zugewendeten Vermögensgegenstände zur Zweckerfüllung verwendet werden.

Die begünstigte Stiftung kann alle gemeinnützigen Zwecke i.S.d. §§ 52 ff. AO verfolgen, **mit Ausnahme der gemeinnützigen Freizeitwecke** i.S.v. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO.

³⁶⁷ BT-Drs. 16/5200, S. 17; *Schauhoff/Kirchhain* DStR 2007, 1985, 1988.

³⁶⁸ BMF v. 18.12.2008, Az. IV C 4 – S 2223/07/0020.

³⁶⁹ BT-Drs. 16/5200, S. 17; *Schauhoff/Kirchhain* DStR 2007, 1985, 1988.

In zeitlicher Hinsicht musste die Zuwendung **früher innerhalb von zwölf Monaten nach Errichtung der Stiftung**, d.h. bei rechtsfähigen Stiftungen des Privatrechts ab Wirksamkeit der Anerkennung bzw. bei unselbstständigen Stiftungen ab Abschluss des Stiftungsvertrags³⁷⁰ erbracht werden. Auch hier hat das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements eine wesentliche Verbesserung gebracht: Die Beschränkung auf Errichtungsdotationen entfällt rückwirkend zum 1.1.2007, so dass auch spätere Zuwendungen in den Vermögensstock begünstigt sind.

Der Betrag kann „zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Absatz 1 Satz 1 abgezogen werden“. **Vermögensstockspenden sind also sowohl nach § 10b Abs. 1 EStG als auch nach § 10b Abs. 1a EStG** als Sonderausgabe abziehbar. Der Steuerpflichtige kann wählen, ob er Vermögensstockspenden nach Abs. 1 oder nach Abs. 1a des § 10b EStG geltend macht.³⁷¹ Er hat auch die Möglichkeit, die Vermögensstockspende aufzuteilen und einen Teilbetrag nach § 10b Abs. 1 EStG und den restlichen Teilbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG geltend zu machen. Die Antragsgebundenheit ist eine Besonderheit, denn grundsätzlich hat die Finanzverwaltung den Sonderausgabenabzug von Amts wegen zu berücksichtigen.

Beispiel:

Wurden 1,2 Mio. Euro in den Vermögensstock einer Stiftung geleistet, kann der Steuerpflichtige beantragen, dass von diesem Betrag 1 Mio. Euro nach § 10b Abs. 1a EStG und 200 000 Euro nach § 10b Abs. 1 EStG als Sonderausgabe abgezogen werden. Es ist auch zulässig, dass der Höchstbetrag von 1 Mio. Euro nach Abs. 1a nicht ausgeschöpft und der restliche Betrag nach Abs. 1 geltend gemacht wird, der Steuerpflichtige also in dem genannten Beispiel nur 600 000 Euro nach § 10b Abs. 1a EStG und die übrigen 600 000 Euro nach § 10b Abs. 1 EStG geltend macht.

Für den Fall, dass der Steuerpflichtige dieses **Wahlrecht** ausübt und somit **über das Ob und Wie der Verteilung der Vermögensstockspenden** im Rahmen seiner Steuererklärung entschieden hat, soll nach Auffassung der Finanzverwaltung ein anschließender Wechsel zwischen den Abs. 1a und Abs. 1 des § 10b EStG nicht möglich sein.³⁷² Vermögensstockspenden, für die das Wahlrecht nach § 10b Abs. 1a EStG ausgeübt worden ist, die sich aber steuerlich nicht ausgewirkt haben, weil sie innerhalb des 10-Jahres-

³⁷⁰ Vgl. dazu *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rn. 207 f.

³⁷¹ BMF v. 18.12.2008, Az. IV C 4 – S 2223/07/0020.

³⁷² BMF v. 18.12.2008, Az. IV C 4 – S 2223/07/0020.

Zeitraums nicht vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden konnten, sollen demnach nicht in den allgemeinen unbefristeten Spendenvortrag nach § 10b Abs. 1 EStG übergehen, sondern verfallen.³⁷³

bb) Erweiterter Abzugsbetrag bei Zuwendungen an Stiftungen nach alter Rechtslage

Bis zum Veranlagungszeitraum 2007 (§ 52 Abs. 24b EStG n.F.) bestand die Möglichkeit, laufende **Zuwendungen an Stiftungen** des öffentlichen und privaten Rechts zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO (mit Ausnahme der Zwecke des § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO a.F. [entspricht § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO n.F.], die so genannten Freizeitwecke) **bis zu einer Höhe von 20.450 Euro** abzuziehen (vgl. § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F.)

Hinweise zur Rechtslage bis VZ 2007:

Eine unmittelbare Verwirklichung der durch § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. besonders geförderten Zwecke war nicht erforderlich. Damit konnte auch bei Spenden (und nicht nur Zustiftungen) an Förderstiftungen der erweiterte Abzugsbetrag geltend gemacht werden.³⁷⁴ Diese Möglichkeit bestand letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007. Die Abzugsmöglichkeit eröffnete anderen gemeinnützigen Körperschaften, etwa Vereinen, die Möglichkeit, so genannte Spendensammelstiftungen vorzuschalten, um den Abzugsbetrag in Anspruch zu nehmen. Diese Praxis wollte der Gesetzgeber beenden; er will Stiftungen gegenüber anderen gemeinnützigen Körperschaften besonders begünstigen.

Unerheblich war nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F., ob die Zuwendung das Stiftungsvermögen erhöhte oder den Stiftungsmitteln zufließt und dann zeitnah zur Zweckverwirklichung verwendet wurde. Der Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. **trat neben die Höchstgrenzen** und galt damit auch kumulativ zur ebenfalls abgeschafften Großspendenregelung.³⁷⁵ Bei Zuwendungen an eine Stiftung war daher zunächst der Abzug i.R.d. allgemeinen Höchstbeträge (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG a.F.) zu ermitteln, ein verbleibender Rest war bis zur Höhe von 20.450 Euro nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. abziehbar. Ein danach bestehender Restbetrag konnte i.R.d. Großspendenregelung (§ 10b Abs. 1 Satz 4 EStG a.F.) mit der Vor- und Rücktragsmöglichkeit abgezogen werden, soweit die Zuwendung Zwecken diente, die zur Inanspruchnahme der Großspendenregelung berechtigten.³⁷⁶

³⁷³ OFD Frankfurt a.M. v. 13.10.2008, DStR 2008, 2421 ff.

³⁷⁴ *Hüttemann* DB 2000, 1584, 1588; a.A. *Geserich* DStJG 26 (2003), 245, 263.

³⁷⁵ dazu *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rn. 603 ff.

³⁷⁶ *Hüttemann* DB 2000, 1584.

Für Ehegatten wurde laut Gesetzeswortlaut der erweiterte Abzugsbetrag nicht verdoppelt. Die Rechtsprechung kam aber zu dem Ergebnis, dass § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. **verfassungskonform** dahingehend auszulegen ist, dass Ehegatten auch bei Zusammenveranlagung den zusätzlichen Abzugshöchstbetrag i.H.v. 20.450 Euro **eigenständig** geltend machen dürfen. Da dieser zusätzliche Höchstbetrag getrennt zu veranlagenden Ehegatten und Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft zustehe, würden ansonsten zusammen veranlagte Ehegatten verfassungswidrig benachteiligt werden.³⁷⁷ Diese Rechtsprechung hat auch nach aktueller Rechtslage für den erweiterten Abzugsbetrag für Vermögensstockspenden (§ 10b Abs. 1a EStG) Bedeutung.

cc) Sonderausgabenabzug und Abgeltungsteuer

Für **Steuerpflichtige, die ausschließlich oder vorwiegend Einkünfte erzielen**, die dem Kapitalertragsteuerabzug nach §§ 43, 43a EStG n.F. unterliegen, stellt sich durch die Abgeltungsteuer, die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführt wurde, und die ab dem 1.1.2009 zufließende Kapitalerträge erfasst, ein besonderes Problem. Die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 Prozent hat abgeltende Wirkung (§§ 32d, 43 Abs. 5 Satz 1 EStG n.F.). Eine Veranlagung findet nicht statt, so dass auch eine **Berücksichtigung von Sonderausgaben ausgeschlossen** ist. Spenden können sich dann steuerlich nicht mehr auswirken.

Im Rahmen der §§ 32d Abs. 6, 43 Abs. 5 Satz 3 EStG n.F. gibt es allerdings die Möglichkeit, die Einbeziehung der Kapitaleinkünfte in die Veranlagung zu beantragen (sog. **Günstigerprüfung**). Wenn dies zu einer günstigeren Steuer führt, nimmt die Finanzverwaltung eine Veranlagung vor und bezieht die Kapitalerträge in den Gesamtbetrag der Einkünfte ein (§ 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 2), was eine **Berücksichtigung der Sonderausgaben ermöglicht** (§ 2 Abs. 4 EStG). Spenden entfalten seit dem 1.1.2009 also nur eine Entlastungswirkung, wenn durch den Sonderausgabenabzug die Steuerbelastung unter 25 Prozent abgesenkt werden kann³⁷⁸. Andernfalls läuft das gesetzgeberische Bestreben, Anreize zum Spenden und Stiften zu schaffen, ins Leere.³⁷⁹

³⁷⁷ BFH, Urt. v. 3.8.2005, Az. XI R 76/03, DStRE 2006, 10. Siehe dazu auch *Maier* DStR 2006, 505 ff.; *Nickel/Robertz* FR 2006, 66; *Kröger* DStR 2001, 426 f. *Geserich* Stiftung & Sponsoring 4/2004, 19 f. plädiert für eine pauschale Verdoppelung des Höchstbetrags. Vorgehend FG Köln Urt.v. 15.10.2003, Urt. v. 15.10.2003 - 14 K 4553/01 und 14 K 4907/02 (EFG 2004, 252); dazu: *Richter* ZSt 2005, 144 ff. S. auch *Geserich* DStJG 26 (2003), 245, 261.

³⁷⁸ *Orth* WPg 2007, 969, 974; *Schauhoff/Kirchhain* DStR 2007, 1985, 1986; *Richter/Eichler* FR 2007, 1037, 1041.

³⁷⁹ *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rn. 602; 626.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erzielt Einnahmen von 4 Mio. Euro jährlich aus Kapitaleinkünften. Im Rahmen der Abgeltungsteuer werden seine Kapitaleinkünfte (4.000.000 Euro) pauschal mit 25 % versteuert ($25 \% * 4.000.000 \text{ Euro} = 1.000.000 \text{ Euro}$). Eine Spende von 500.000 Euro leistet er aus seinem versteuerten Einkommen i.H.v. 3.000.000 Euro. Eine Veranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG n.F. käme in Betracht, wenn sie zu einer günstigeren Steuer führte als die Pauschalbesteuerung (25 %, Steuer: 1.000.000 Euro). Der Steuerpflichtige könnte nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. bis zu 20 % des Gesamtbetrages seiner Einkünfte, also bis zu 800.000 Euro als Sonderausgaben geltend machen. Das ihm nach Abzug der Sonderausgaben verbleibende Einkommen von 3.500.000 Euro würde aber mit seinem persönlichen Steuersatz belastet. Angenommen, dieser beträgt 45 %, so beläuft sich seine Steuerbelastung auf 1.575.000 Euro.

Für Steuerpflichtige, die **vorwiegend Kapitaleinkünfte** – also keine anderen Einkünfte, von denen sie Sonderausgaben abziehen können – haben, führt die Abgeltungsteuer folglich dazu, dass ein **steuerlicher Anreiz zum Spenden wegfällt**.

Für **Dotationen in den Vermögensstock einer Stiftung** (§ 10b Abs. 1a EStG) gilt grundsätzlich dasselbe. Hier kann sich eine Zuwendung nur ausnahmsweise einmal steuerlich auswirken.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erzielt Einnahmen von 4 Mio. Euro jährlich aus Kapitaleinkünften, andere Einkünfte hat er nicht. Im Rahmen der Abgeltungsteuer werden seine Kapitaleinkünfte (4.000.000 Euro) pauschal mit 25 % versteuert ($25 \% * 4.000.000 \text{ Euro} = 1.000.000 \text{ Euro}$). Er stattet eine Stiftung mit 1 Mio. Euro aus seinem versteuerten Einkommen, also den verbleibenden 3 Mio. Euro aus. Ihm verbleiben danach 2.000.000 Euro. Eine Veranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG n.F. kommt in Betracht, wenn die Veranlagung zu einer günstigeren Steuer führt. Der Steuerpflichtige könnte grundsätzlich den Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG n.F. i.H.v. 1 Mio. Euro geltend machen und zusätzlich den allgemeinen Spendenabzug i.H.v. 20 % des Gesamtbetrages seiner Einkünfte. Insgesamt könnte er also bis zu 1.800.000 Euro abziehen ($1.000.000 \text{ Euro} + [20 \% * 4.000.000 \text{ Euro}] = 800.000 \text{ Euro}$). Möchte der Steuerpflichtige eine Stiftung mit 1.000.000 Euro ausstatten, so kann er diesen Betrag nach § 10b Abs. 1a EStG n.F. voll als Sonderausgaben abziehen. Sein zu versteuerndes Einkommen beträgt dann 3.000.000 Euro (4.000.000 Euro Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 5b EStG n.F. ./. 1.000.000 Euro Sonderausgaben nach § 10b Abs. 1a EStG n.F.). Unterstellt man eine Gesamtsteuerbelastung von 45 % (Spitzensteuersatz ohne Solidaritätszuschlag) so führt dies zu einer Steuer von 1.350.000 Euro. Es verblieben ihm nach Steuern und Stiftungsausstattung 1.650.000 Euro. Die Abgeltungssteuer ist in diesem Fall günstiger für ihn.

Abwandlung:

Stattet der Steuerpflichtige im obigen Fall hingegen die Stiftung mit 2 Mio. Euro aus, so wäre die Veranlagung für ihn günstiger: Er könnte von dem Dotationsbetrag 1.800.000 Euro als Sonderausgaben vom Ge-

samtbetrag der Einkünfte abziehen, sodass sein zu versteuerndes Einkommen 2.200.000 Euro betrüge. Bei einer Belastung von 45 % (990.000 Euro) verblieben ihm nach Steuern und Stiftungsausstattung 1.210.000 Euro. Im Vergleich betrüge die Abgeltungsteuer wiederum 1.000.000 Euro und es verblieben ihm nur 1.000.000 Euro (4.000.000 Euro ./ 25 % Abgeltungsteuer ./ 2.000.000 Euro Stiftungsausstattung). In diesem Fall stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige die Veranlagung im Wege der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG n.F. wählen kann. Das wäre in seinem Interesse, weil die Veranlagung trotz eines wesentlich höheren Steuersatzes zu einer um 10.000 Euro niedrigeren Steuerbelastung führen würde. Nach § 32d Abs. 6 EStG n.F. findet auf Antrag eine Veranlagung statt, „wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt“. Damit wird nach der Gesetzesbegründung für Steuerpflichtige, deren persönlicher Steuersatz niedriger als der Abgeltungsteuersatz ist, die Möglichkeit geschaffen, dass ihre Einkünfte aus Kapitalvermögen diesem niedrigeren Steuersatz unterworfen werden. Ein niedrigerer Steuersatz soll allerdings nicht der einzige Grund für eine Veranlagung sein, sondern wird dort nur als Beispiel genannt. Auch der Wortlaut der Vorschrift spricht dafür, nicht auf die Höhe des Steuersatzes, sondern auf die sich – nach Anwendung der jeweiligen Regeln – ergebende Steuer abzustellen. Eine Antragsveranlagung wäre daher im obigen Fall m.E. möglich.

II. Privatnützige Stiftungen (insbesondere Familienstiftungen)

1. Überblick

Bedeutendste Erscheinungsform der nicht steuerbegünstigten Stiftung ist die **Familienstiftung**. Die rechtsfähige Familienstiftung ist eine juristische Person und wird regelmäßig wie eine solche besteuert.³⁸⁰ Besonderheiten ergeben sich jedoch, da wegen des Familienbezuges ein „Durchgriff“ durch die ansonsten steuerlich verselbstständigte Stiftung auf die begünstigten Familienmitglieder erfolgt. Bei Errichtung und Aufhebung der Stiftung führt dies zu einer Steuererleichterung, da sich die anzuwendende Steuerklasse bei der **Erb-schaftsteuer nach dem Verwandtschaftsverhältnis der beteiligten Familienmitglieder** richtet. Nach Errichtung der Stiftung wirkt sich dieser Durchgriff auf die Familie hingegen nachteilig aus, da bei inländischen Familienstiftungen eine Erbschaftsteuer erhoben wird, die generell **alle 30 Jahre einen „Erbgang“ zum Zwecke der Erbschaftsbesteuerung fingiert**.³⁸¹ In ihrer laufenden Besteuerung unterliegen die Familienstiftungen dem vollen Körperschaftsteuersatz.³⁸² Auf die Einkünfte der Destinatäre fand bislang das sogenannte Halbeinkünfteverfahren Anwendung, nach aktueller Rechtslage unterliegen deren Einkünfte der Abgeltungsteuer. Unentgeltliche Übertragungen von Vermögen auf Familienstiftun-

³⁸⁰ Richter, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 80.

³⁸¹ Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG; Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 15, 25, 59 ff.

³⁸² Hartmann/Richter, in: Strachwitz/Mercker, S. 416; v. Oertzen, Stiftung & Sponsoring 2/2001, 24.

gen sind in vollem Umfang schenkung- und erbschaftsteuerpflichtig. Daneben kann die Stiftungserrichtung auch für den Stifter ertragsteuerliche Folgen haben.³⁸³

Stiftungen, die weder gemeinnützigen noch Familienzwecken gewidmet sind, sind äußerst selten. Ihr einziger Steuervorteil liegt darin, dass ihre Steuerpflicht sich nicht auf die besondere Erbschaftsteuer für Familienstiftungen (sog. Erbersatzsteuer) erstreckt. Allerdings unterliegen Zustiftungen in die Stiftung und Zuwendungen aus der Stiftung der Schenkungsteuer mit der ungünstigen **Steuerklasse III**.

Ansonsten gilt für nicht gemeinnützige Stiftungen und Familienstiftungen gleichermaßen, dass sie alle Einkunftsarten verwirklichen können. Insoweit stehen sie steuerlich wie ein Individuum und nicht wie die Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH, AG). Letztere können nur gewerbliche Einkünfte erzielen (vgl. § 8 Abs. 2 KStG). Da Stiftungen juristische Personen sind, gilt für sie **bei der Ertragsbesteuerung der Körperschaftsteuertarif**, und sie kommen in den Genuss der Befreiung von Körperschaftsteuer für Dividenden und Veräußerungsgewinne (vgl. § 8b Abs. 1, 2 KStG). Welche Änderungen sich durch die Einführung des § 8 Abs. 10 KStG durch das JStG 2009 ergeben, ist derzeit im Einzelnen noch unklar.

2. Besteuerung der Stiftung bei Errichtung

Stiftungen werden im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) an mehreren Stellen angesprochen. Besondere Steuertatbestände existieren für den Erwerb der Erstausrüstung von Todes wegen und durch Rechtsgeschäft unter Lebenden. Dabei ist der Empfang einer unentgeltlichen Zuwendung **grundsätzlich erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig**.³⁸⁴ Die Zuwendung einer Erstausrüstung als notwendiger Bestandteil des Ausstattungsversprechens sowie jede Zustiftung sind regelmäßig freigebige Zuwendungen in diesem Sinne.

An der die Steuerpflicht begründenden Freigebigkeit fehlt es jedoch, wenn die Zustiftung objektiv oder subjektiv entgeltlich erfolgt. Die **objektive Entgeltlichkeit** liegt vor, wenn der Vermögenshingabe eine adäquate Gegenleistung gegenübersteht. Versorgungsleistungen, die nicht in der Satzung vorgesehen sind, sondern anlässlich der Zustiftung auferlegt

³⁸³ Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rn. 553 ff.

³⁸⁴ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 40 Rn. 6 ff.

oder vereinbart werden, können demgegenüber als Gegenleistungen zu bewerten sein. Soweit hier der Verkehrswert des zugestifteten Vermögens z.B. den Verkehrswert der Versorgungsleistungen übersteigt, handelt es sich insoweit um eine teilentgeltliche Zuwendung. Gleiches gilt, wenn von der Stiftung in rechtlichem Zusammenhang mit der Zu-stiftung Abstands- oder Ausgleichszahlungen zu erbringen sind.³⁸⁵

a) Zeitpunkt der Steuerentstehung

aa) Erstausstattung bei Stiftungen von Todes wegen

Wird eine Stiftung von Todes wegen errichtet, ist die Zuwendung erbschaftsteuerpflichtig (vgl. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG). Diese Steuerpflicht besteht auch dann, wenn der Erbe aufgrund einer ihn beschwerenden Auflage des Erblassers die Stiftung erst noch durch eigenes Stiftungsgeschäft unter Lebenden errichten muss (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 2 ErbStG). Der Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer hängt davon ab, ob die Stiftung als Erbe oder Vermächtnisnehmer einerseits oder als Auflagenbegünstigter andererseits eingesetzt ist.

Ist die Stiftung Erbe oder Vermächtnisnehmer, entsteht die Erbschaftsteuerpflicht im **Zeitpunkt der Anerkennung** der Stiftung durch die Stiftungsaufsicht (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1c ErbStG).³⁸⁶ Damit sieht das Erbschaftsteuergesetz eine Rechtsfolge vor, die der Regelung des § 84 BGB, die eine zivilrechtliche Rückwirkung der Anerkennung seitens der Stiftungsaufsicht bewirkt, entgegenläuft. Aufgrund dieser Fiktion ist die Stiftung bereits erbfähig, auch wenn sie, soweit das Stiftungsgeschäft auf einer letztwilligen Verfügung beruht, erst später durch Anerkennung der Stiftungsbehörde entsteht.³⁸⁷ Steuerrechtlich ist jedoch der Zeitpunkt des Eintritts aller tatbestandlichen Voraussetzungen für die Steuerpflicht maßgeblich (vgl. § 38 AO).

Erfolgt die Erstausstattung durch eine Auflage, entsteht die Steuer erst mit der **Vollziehung des letztwilligen Ausstattungsversprechens**, d.h. im Zeitpunkt der Übertragung

³⁸⁵ Vgl. zum Ganzen *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1257 ff.

³⁸⁶ *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rn. 521; a.A. *Orth* ZEV 1997, 327, 328.

³⁸⁷ *Gebel* BB 2001, 2554.

des der Stiftung zugedachten Vermögens durch den auflagenbeschwerten Erben oder Vermächtnisnehmer (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1d ErbStG).³⁸⁸

bb) Zustiftung von Todes wegen

Zustiftung ist eine Zuwendung in das Stiftungsvermögen einer bereits bestehenden Stiftung. Die Steuerpflicht für Zustiftungen von Todes wegen ergibt sich im Falle der Erbeinsetzung oder Vermächtnisanordnung aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Zeitpunkt der Steuerentstehung ist der **Todestag des Erblassers** (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Beruhet die Zustiftung auf einer Auflage, greift der Steuertatbestand des § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG. Bei dieser Zuwendung entsteht die Steuer zum **Zeitpunkt der Vollziehung der Auflage** (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1d ErbStG).³⁸⁹

cc) Erstaussstattung bei Stiftungen unter Lebenden bzw. Fall der lebzeitigen Zustiftung

Bei der Errichtung der Stiftung zu Lebzeiten des Stifters wird die Übertragung der Erstaussstattung als Schenkung unter Lebenden qualifiziert. Die Vermögensausstattung unterliegt daher der **Schenkungssteuer** (vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG). Die lebzeitige Zustiftung ist ebenfalls als freigebige Zuwendung steuerpflichtig (vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Sowohl bei der unentgeltlichen Zuwendung einer Erstaussstattung als auch einer Zustiftung unter Lebenden entsteht die Steuer im **Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung**, d.h. mit Übertragung des Stiftungsvermögens (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

b) Bemessungsgrundlage und Bewertung

aa) Grundsätze

Die Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungssteuer bei der Erstaussstattung oder Zustiftung war bislang der **Gesamtsteuerwert** der auf die Stiftung übergehenden Vermögensgegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (vgl. §§ 9, 11 ErbStG).³⁹⁰ Die Berechnung des Gesamtsteuerwerts beruhte auf den Bewertungsmaßstä-

³⁸⁸ *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1227; *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rn. 522.

³⁸⁹ *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rn. 523.

³⁹⁰ *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1226.

ben des § 12 ErbStG a.F. i.V.m. den Vorschriften des Bewertungsgesetzes³⁹¹. Die **unterschiedliche Bewertung der einzelnen Vermögensarten** hat das Bundesverfassungsgericht auf Vorlage des BFH Ende des Jahres 2006 allerdings für **verfassungswidrig** erklärt³⁹². Nach dem reformierten Erbschaftsteuergesetz erfolgt die Bewertung sämtlicher Vermögensarten mit dem gemeinen Wert.

Wird die anfallende **Steuer durch den Zuwendenden übernommen**, so erhöht sich der steuerpflichtige Erwerb entsprechend.³⁹³

bb) Besonderheiten bei Übertragung von Todes wegen

Eine Besonderheit ergibt sich bei der Übertragung von Todes wegen insofern, als **Nachlassverbindlichkeiten** die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer mindern (vgl. § 10 Abs. 5 ErbStG). Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören Erblässerschulden als vom Erblasser begründete Schulden und Erbfallschulden, die sich aus beschwerenden Vermächnissen oder Auflagen des Stifters ergeben sowie Erbfallverbindlichkeiten.

Für den **Wert der Erstausstattung** sind auch Vermögensgegenstände zu berücksichtigen, die zwar erst nach dem Tode des Stifters, aber vor Rechtsfähigkeit der Stiftung in das Stiftungsvermögen gelangen (z. B. durch Surrogation), da die Erbschaftsteuer frühestens mit dem Zeitpunkt der Anerkennung durch die Stiftungsaufsicht entsteht. Auch die Wertermittlung ist regelmäßig auf diesen Stichtag vorzunehmen (vgl. § 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1c ErbStG).³⁹⁴

Die Frage, ob auch **postmortale Erträge**, also solche, die nach dem Tode des Stifters bis zur Anerkennung mit dem Stiftungsvermögen erwirtschaftet worden sind und ggf. bereits der Ertragsbesteuerung unterlegen haben, werterhöhend zu berücksichtigen sind, hat der

³⁹¹ Die Stiftung war um den Mehrbetrag der Aktiva über die Passiva bereichert, vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 40 Rn. 26.

³⁹² BVerfG, Beschl. v. 7.11.2006, NJW 2007, 573 ff. Zum Vorlagebeschluss des BFH vgl. *Richter/Welling*, BB 2002, 2305.

³⁹³ Vgl. § 10 Abs. 2 ErbStG. Dennoch ist die Steuerübernahme durch den Zuwendenden steuerlich günstiger als eine Erhöhung der Zuwendung um den für die Steuerzahlung erforderlichen Betrag, da dann wiederum der Gesamtbetrag für die Berechnung der Steuer zugrunde gelegt würde; vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 40 Rn. 26.

³⁹⁴ *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1232; *ders.* BB 2001, 2554.

Bundesfinanzhof bejaht.³⁹⁵ Aus den strikt an den Zeitpunkt der Steuerentstehung anknüpfenden Bestimmungen der §§ 11 und 12 ErbStG ergebe sich, dass auch **zwischenzeitliche Vermögensänderungen** zu berücksichtigen seien.³⁹⁶ In der Literatur wird diese Entscheidung kritisiert.

Namentlich Gebel lehnt die Rechtsprechung mit einem Verweis auf die Notwendigkeit einer verfassungsgemäßen **Abgrenzung von Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer** auf der einen und **Einkommen- und Körperschaftsteuer** auf der anderen Seite ab.³⁹⁷ Die doppelte Erfassung ein und desselben Vermögenszuwachses bei ein und demselben Steuerpflichtigen, wie sie hier aufgrund der Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer gegeben sei, sei **verfassungsrechtlich inakzeptabel**. Die mit dem Stiftungsvermögen bis zur Anerkennung der Stiftung erwirtschafteten Erträge seien nach dem Tod des Stifters erzielt, das der Stiftung zuzurechnen sei und daher bei ihr der Körperschaftsteuer unterliege. Es dürfe mithin nicht in den die Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer bildenden Gesamtsteuerwert der Erstausschüttung einbezogen werden.

Zwar erscheint die mehrfache Erfassung von Vermögenszuwächsen, die von verschiedenen Personen aus unterschiedlichen Gründen in zeitlicher Abfolge erzielt werden, durchaus systemgerecht. Die **Erfassung eines identischen Vermögenszuwachses bei ein und demselben Steuerpflichtigen** gleichzeitig durch **mehrere Steuerarten**, welche sich nach den Vorstellungen des Gesetzgebers nur tatbestandlich, nicht aber hinsichtlich ihrer Belastungswirkung ergänzen sollen, ist als systemwidriger Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung zu werten, der nicht das Ergebnis einer sachgerechten Gesetzesinterpretation sein kann.³⁹⁸

³⁹⁵ BFH Urt.v. 25.10.1995 - II R 20/92, BStBl. II 1996, 99 ff.

³⁹⁶ BFH Urt.v. 25.10.1995 - II R 20/92, BStBl. II 1996, 99, 101.

³⁹⁷ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1233; ders. BB 2001, 2554, 2558; Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rn. 530; Wachter ZEV 2003, 445, 448.

³⁹⁸ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1233; Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rn. 532.

cc) Besonderheiten bei Übertragung von Betriebsvermögen

Soweit zur Ersausstattung oder Zustiftung ein **Betrieb oder Mitunternehmeranteil** gehören, ergeben sich erbschaftsteuerliche Besonderheiten, die allerdings nicht stiftungsspezifisch sind.

Das Betriebsvermögen ist nach Inkrafttreten der Erbschaftsteuerreform gemäß den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts nun mit dem **gemeinen Wert** zu bewerten (vgl. § 109 Abs. 1 BewG n.F.).

Rechtslage bis 2008:

Der bislang maßgebliche Gesamtsteuerwert der Ersausstattung oder Zustiftung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils umfasste auch den nach § 12 Abs. 5 ErbStG ermittelten Reinwert des Betriebsvermögens bzw. den nach § 97 Abs. 1 BewG ermittelten Anteilsteuerwert. Bei beiden Werten durften etwaige passive Wertansätze, die für die Verpflichtung der Stiftung zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden.³⁹⁹

Führt die Stiftung die unternehmerische Tätigkeit des Stifters fort, so beträgt **die Bemessungsgrundlage für Betriebsvermögen** nach neuer Rechtslage zunächst 15 Prozent des Betriebsvermögens (vgl. §§ 13a Abs. 1, 13b Abs. 4 ErbStG n.F.). Für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit sind dann allerdings bestimmte Behaltensfristen und eine Beibehaltung der Lohnsumme in den Folgejahren erforderlich⁴⁰⁰.

Rechtslage bis 2008:

Bislang konnte die Stiftung bei Betriebsfortführung noch den **Betriebsvermögensfreibetrag** i.H.v. 225.000 Euro (bei entsprechender Erklärung des Stifters) und den Bewertungsabschlag von 35 % in Anspruch nehmen (vgl. § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG a.F.). Setzte die Stiftung das Unternehmen jedoch innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb nicht fort, drohte eine Nachversteuerung (vgl. § 13a Abs. 5 ErbStG).

Gehören zur Ersausstattung **Anteile an einer Kapitalgesellschaft**, so sind auch diese nach neuer Rechtslage mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen. In erster Linie ist der Unternehmenswert aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr vor

³⁹⁹ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1228.

⁴⁰⁰ Vgl. zu den Neuregelungen hinsichtlich der Übertragung von Betriebsvermögen im Einzelnen die Unterlagen zu Modul 1.7.

dem Besteuerungszeitpunkt zurückliegen. Fehlen derartige zeitnahe Verkäufe, soll das Betriebsvermögen nach den üblichen betriebswirtschaftlichen Methoden zur Unternehmensbewertung bewertet werden (z.B. Discounted Cash Flow).⁴⁰¹

Rechtslage bis 2008:

Bislang war der Steuerwert von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach § 12 Abs. 2 ErbStG a.F. i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG a.F. zu ermitteln, wobei ggf. das Stuttgarter Verfahren anzuwenden war. Dies galt auch dann, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft nach dem Vermögensübergang zum (Sonder-) Betriebsvermögen der Stiftung gehören, vgl. § 12 Abs. 5 Satz 3 ErbStG a.F. Wurde ein solcher Anteil zuvor vom Stifter im Privatvermögen gehalten, griffen die Steuerbegünstigungen für Betriebsvermögen bei der Stiftung nur ein, wenn die Beteiligung unmittelbar an einer inländischen Kapitalgesellschaft bestand und mehr als ein Viertel des Nennkapitals betrug, vgl. § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG a.F. War der Anteil als Sonderbetriebsvermögen einem gleichzeitig zugewendeten Mitunternehmeranteil zugeordnet, konnte es sich auch bei niedrigerer Beteiligung um insgesamt begünstigtes Betriebsvermögen i.S.d. § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. handeln.⁴⁰²

Für Familienstiftungen besonders relevant sind die neuen Einschränkungen bei der Begünstigung von **Betriebsvermögen, das sog. Verwaltungsvermögen enthält**. Dieses ist nur zu bis zu 50 % begünstigungsfähig (vgl. § 13b Abs. 2 ErbStG).

Ist der Anteil an einer Kapitalgesellschaft als Sonderbetriebsvermögen einem gleichzeitig zugewendeten Mitunternehmeranteil zugeordnet, konnte es sich bislang auch bei einer Beteiligung von bis zu 25 Prozent um insgesamt begünstigtes Betriebsvermögen i.S.d. § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG handeln.⁴⁰³ Auch für Immobilien konnten derzeit noch die Vergünstigungen für die Übertragung von Betriebsvermögen in Anspruch genommen werden, wenn sie von einer Personengesellschaft gehalten werden. Diese Möglichkeit, die Betriebsvermögensbegünstigung durch **Einbringung des Vermögens in eine Personengesellschaft** zu erlangen, deren Anteile an die Stiftung übertragen werden, ist **entfallen**. Hält die Gesellschaft nämlich mehr als 50 Prozent Verwaltungsvermögen, so ist die Begünstigung ausgeschlossen (vgl. § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ErbStG n.F.). Zum Verwaltungsvermögen gehören insbesondere fremdvermietete Grundstücke, Wertpapiere, Kunstgegenstände sowie wissenschaftliche Sammlungen und Archive. Hiervon sind Stif-

⁴⁰¹ § 11 Abs. 2 BewG n.F.

⁴⁰² Vgl. zum Ganzen *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1230.

⁴⁰³ Vgl. zum Ganzen *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1230.

tungen, die typischerweise zu einem hohen Anteil am Stiftungsvermögen solche Vermögensgegenstände halten, besonders betroffen.⁴⁰⁴

c) Berechnung der Steuer

aa) Steuerklassenprivileg bei Erstausstattung einer Familienstiftung

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz enthält für die Bestimmung der Steuerklasse bei inländischen Familienstiftungen eine Sonderregelung. Für Vermögenszuwendungen an eine Familienstiftung wäre mangels Verwandtschaftsverhältnisses zwischen Stifter und Stiftung an sich stets die ungünstige Steuerklasse III⁴⁰⁵ anzuwenden.⁴⁰⁶ Der Gesetzgeber sieht jedoch insoweit eine **Privilegierung der Familienstiftung** vor, als für die Ermittlung der Steuerklasse ein Durchgriff auf die begünstigten Familienmitglieder erfolgt. Die Steuerklasse für Vermögenszuwendungen im Zuge der Errichtung einer Familienstiftung richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis⁴⁰⁷ des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Stifter (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG).⁴⁰⁸ Die ungünstige Steuerklasse III ist damit nicht zwingend.

(1) Begriff der Familienstiftung i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Von einer Familienstiftung ist auszugehen, wenn eine inländische Stiftung **wesentlich im Interesse einer Familie** oder bestimmter Familien errichtet ist (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Unter „Familie“ ist der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge i.S.d. § 15 AO zu verstehen.⁴⁰⁹

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ist eine Stiftung dann „wesentlich“ im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet, wenn nach der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft das Wesen der Stiftung darin besteht, den berechtigten Familien zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer privaten Nutzung zugänglich ist, zu nutzen

⁴⁰⁴ Richter/Eichler/Fischer, Stiftung & Sponsoring 2/2008, Die Roten Seiten, S. 9.

⁴⁰⁵ Bei Steuerklasse III kann ein Freibetrag von 20.000 Euro abgezogen werden, vgl. § 16 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 15 Abs. 1 ErbStG. Die Steuersätze liegen in Steuerklasse III bei 30 % bzw. 50 %, vgl. § 19 ErbStG.

⁴⁰⁶ Meincke, § 15 Rn. 19; Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rn. 540.

⁴⁰⁷ Abgestellt wird insofern auf das persönliche Verhältnis i.S. d. § 15 Abs. 1 ErbStG.

⁴⁰⁸ Jülicher StuW 1999, 363, 367.

⁴⁰⁹ Vgl. R 2 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003.

und die Stiftungserträge an sich zu ziehen. Auf **tatsächliche Ausschüttungen von Erträgen oder Nutzungen** des Stiftungsvermögens soll es dabei **nicht ankommen**.⁴¹⁰

Die Finanzverwaltung nimmt ein „wesentliches“ Familieninteresse in Anlehnung an § 15 Abs. 2 AStG stets an, wenn nach der Satzung der Stifter und seine Familie **zu mehr als der Hälfte hinsichtlich der Ausschüttungen bezugs- oder anfallsberechtigt** sind.⁴¹¹ Treten weitere besondere Merkmale hinzu, z. B. wesentlicher Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung,⁴¹² soll eine Familienstiftung sogar bereits bei einem Bezugs- und Anfallsrecht von nur 25 % angenommen werden können.⁴¹³

Die in der Literatur verwendete „**Löwenanteil**“-Theorie⁴¹⁴ konnte sich in der Praxis nicht durchsetzen. Die von der Finanzverwaltung vertretene Grenze von 25 % wird jedoch als zu niedrig erachtet.⁴¹⁵

(2) Begriff des „entferntest Berechtigten“

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist zur Ermittlung des „entferntest Berechtigten“ nicht allein auf die derzeit Berechtigten (sprich die lebenden Familienmitglieder), sondern auf **alle potenziell Berechtigten künftiger Generationen** abzustellen.⁴¹⁶

(3) Auswirkung des Steuerklassenprivilegs

Das Steuerklassenprivileg wirkt sich vor allem bei der Ermittlung des Steuersatzes, aber auch i.R.d. steuersatzabhängigen Freibeträge nach § 16 ErbStG sowie bei allen anderen Regelungen, in denen das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nach dem persönlichen

⁴¹⁰ BFH, Urt. v. 10.12.1997 - II R 25/94, BStBl. II 1998, 114, 116; R 2 Abs. 3 Satz 6 ErbStR 2003.

⁴¹¹ Vgl. R 2 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003. Die tatsächliche Beanspruchung der Bezugsberechtigung ist grundsätzlich unbeachtlich. Besteht die Bezugsberechtigung jedoch aufgrund der sonstigen finanziellen Absicherung der Destinatäre nur theoretisch, kann diese Bezugsberechtigung nicht das Wesen der Stiftung prägen, vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 5.9.2007, DStRE 2008, 487 ff. (Rev. eingelegt; Az. des BFH: II R 46/07).

⁴¹² So bereits FinMin. S-H v. 14.11.1983, VI 330 a – S 3800 – 28, WPg 1984, 23.

⁴¹³ Vgl. R 2 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003.

⁴¹⁴ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 92.

⁴¹⁵ Berndt, Stiftung und Unternehmen, Rn. 813.

⁴¹⁶ Vgl. R 73 Abs. 1 ErbStR 2003.

Verhältnis unterscheidet, aus.⁴¹⁷ Wird die Begünstigung eines weiten Personenkreises beabsichtigt, kann die **Errichtung mehrerer Familienstiftungen** günstiger sein. Dadurch können Freibeträge optimal ausgeschöpft und die starke Progressionswirkung erheblich vermindert werden.⁴¹⁸

Fällt der entferntest Berechtigte nicht unter Steuerklasse I, so kann die **Anhebung der Steuersätze in den Steuerklassen II und III** durch die **Erbschaftsteuerreform** im Einzelfall zu einer nicht unerheblichen Mehrbelastung führen (vgl. § 19 Abs. 1 ErbStG n.F.). Diese wird nicht immer durch die Anhebung der Freibeträge kompensiert werden können (vgl. § 16 Abs. 1 ErbStG).⁴¹⁹

bb) Zustiftung

Bei Zustiftungen gilt das Steuerklassenprivileg **grundsätzlich nicht**. Spätere Zuwendungen des Stifters oder Dritter gelten als gewöhnliche Schenkungen i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und unterliegen damit stets der **Steuerklasse III**.⁴²⁰ Die Anwendung des Steuerklassenprivilegs auf Zustiftungen kann jedoch dadurch erreicht werden, dass sich der Stifter bereits mit dem Stiftungsgeschäft verbindlich zur Vornahme der Zustiftungen verpflichtet.⁴²¹ Alternativ zur Zuwendung nach Stiftungserrichtung kann eine neue Stiftung gegründet werden, für welche wiederum das Steuerklassenprivileg gilt. Diese kann später steuerfrei mit der älteren Stiftung „verschmolzen“ werden.⁴²² Diese Möglichkeiten sind jedoch nicht unumstritten. Der Stifter sollte daher jedenfalls eine entsprechende verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung einholen.⁴²³

Der Zustifter kann schließlich durch die **Übertragung von Betriebsvermögen** für das nicht nach §§ 13a, 13b Abs. 4 ErbStG begünstigte Betriebsvermögen einen Entlastungs-

⁴¹⁷ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 107.

⁴¹⁸ Berndt, Stiftung und Unternehmen, Rn. 811.

⁴¹⁹ Richter/Eichler/Fischer, Stiftung & Sponsoring 2/2008, Die Roten Seiten, S. 9.

⁴²⁰ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 102.

⁴²¹ Berndt, Stiftung & Sponsoring 4/2004, 15; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1246.

⁴²² Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 102.

⁴²³ BMF-Schreiben vom 24.07.1987, BStBl. I 1987, 474; vgl. v. Oertzen/Müller Stiftung & Sponsoring 6/2003, Die Roten Seiten, S. 6.

betrag abziehen (vgl. § 19a Abs. IV ErbStG n.F.) und wird insoweit einem Erwerber der Steuerklasse I gleichgestellt.

cc) Berücksichtigung früherer Erwerbe

Zur Anwendung der Freibeträge und zur Bestimmung der Steuersätze werden Erwerbe von demselben Zuwendenden innerhalb von **zehn Jahren** zusammengerechnet, vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG.

d) Entrichtung der Steuer

Der Steuerschuldner, d.h. die Stiftung und bei Zuwendungen unter Lebenden auch der Stifter bzw. Zustifter (vgl. § 20 Abs. 1 ErbStG) hat die Steuer nach Bekanntgabe des Steuerbescheids, der im Allgemeinen eine **Zahlungsfrist von einem Monat** einräumt, zu entrichten.⁴²⁴ Die Steuer auf Betriebsvermögen ist auf Antrag bis zu sieben Jahre verzinslich (6 Prozent p.a.) zu stunden, soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist, § 28 ErbStG.⁴²⁵ Die Praxis der Finanzverwaltung ist restriktiv.

e) Sonstige Steuern

Bei der Übertragung inländischer Immobilien auf eine Stiftung kann ggf. **Grunderwerbsteuer** anfallen.⁴²⁶ Da sich die Stiftungerrichtung jedoch grundsätzlich unentgeltlich vollzieht, greift die Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 2 GrEStG. Dies gilt jedoch nicht, soweit eine gemischte Schenkung oder eine Schenkung unter Leistungsaufgabe vorliegt.⁴²⁷

3. Laufende Besteuerung der Stiftung

Die privatnützige Stiftung ist als juristische Person unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Je nach den Umständen fällt auch **Gewerbsteuer, Umsatzsteuer und Grundsteuer**

⁴²⁴ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 40 Rn. 39.

⁴²⁵ Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rn. 539. § 28 Abs. 1 Satz 2 ErbStG nimmt jedoch Erwerbe von Todes wegen von der Zinspflicht aus. Im Übrigen ist ein Verzicht auf die Verzinsung möglich, vgl. Meincke, § 28 Rn. 7 f.

⁴²⁶ v. Oertzen/Müller Stiftung & Sponsoring 6/2003, Die Roten Seiten, S. 7; Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 40 Rn. 3; 81 ff.

⁴²⁷ v. Oertzen/Müller Stiftung & Sponsoring 6/2003, Die Roten Seiten, S. 7.

an. Bei der Familienstiftung ist zusätzlich die Erbschaft- und Schenkungsteuer in Form der Erbersatzsteuer zu beachten.⁴²⁸

a) Körperschaftsteuer

aa) Grundsätze

Das Einkommen einer Stiftung unterliegt dem **Körperschaftsteuersatz i.H.v. 15 %** (§§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 23 Abs. 1 KStG) sowie der Belastung durch den **Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 %** auf den Körperschaftsteuerbetrag (§§ 2 Nr. 3, 3 Nr. 1 und 4 SolZG).

Die Stiftung kann grundsätzlich steuerbare **Einkünfte in allen sieben Einkunftsarten** des § 2 Abs. 1 EStG erzielen.⁴²⁹ Sofern in der Satzung einer Stiftung allerdings steuerbegünstigte Sukzessiv- bzw. Ersatzzwecke vorgesehen sind, entsteht ab Eintritt der Sukzession keine Körperschaftsteuer mehr.⁴³⁰

bb) Steuerabzug

Die **satzungsgemäße Verwendung des Einkommens** der Stiftung für Geld- oder Sachzuwendungen an die Begünstigten mindert das steuerpflichtige Einkommen der Stiftung **nicht** (vgl. § 10 Nr. 1 KStG). Ebenso wenig ist bei Familienstiftungen ein Abzug der Erbersatzsteuer von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zulässig.⁴³¹

cc) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Eine Stiftung, die Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält,⁴³² wird regelmäßig Einkünfte aus Vermögensverwaltung⁴³³ haben. Dazu gehören die Einkünfte aus Kapitalvermögen,

⁴²⁸ Vgl. z. B. §§ 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 Nr. 1 d ErbStG; § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG, § 2 Abs. 3 GewStG; § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG; § 2 Nr. 2 GrStG. Zur laufenden Besteuerung siehe *Richter*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 80 Rn. 94 ff.

⁴²⁹ Vgl. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG; *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rn. 961; *Müller/Schubert* DStR 2000, 1289, 1292; v. *Oertzen/Müller* Stiftung & Sponsoring 6/2003, Die Roten Seiten, S. 7.

⁴³⁰ Vgl. Erlass des FM Baden-Württemberg vom 28.10.1983, DStR 1983, 745; *Berndt* Stiftung & Sponsoring 3/2004, 18.

⁴³¹ Vgl. § 10 Nr. 2 KStG für die sofort entrichtete Steuer; ansonsten BFH, Urt. v. 14.9.1994 - I R 78/94, BStBl. II 1995, 207, 208; OFD Düsseldorf, StEK § 10 KStG Nr. 2.

⁴³² *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1189 ff.

⁴³³ Zur Vermögensverwaltung bei Stiftungen allgemein vgl. *Hartmann*, in: Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis 2005, S. 475, 477 ff. Zu den Grenzen der Vermögensanlage von Stiftungen am Beispiel von Hed-

zu denen nun auch die Veräußerungsgewinne gehören (§ 20 Abs. 1, Abs. 2 EStG n.F.), sowie die Einkünfte bei der Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung (§ 17 EStG) oder innerhalb der Spekulationsfrist nach alter Rechtslage (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG).

Rechtslage bis 2008:

Die Kapitaleinkünfte unterlagen nach dem Halbeinkünfteverfahren bislang lediglich zur Hälfte der Steuer (ab 1.1.2009: Teileinkünfteverfahren).

Zur Vermeidung einer Doppel- bzw. Mehrfachbesteuerung greifen bei Kapitaleinkünften die **Befreiungsvorschriften des § 8b Abs. 1 und 2 KStG** ein, wenn derartige Einkünfte von inländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erzielt werden.⁴³⁴ Sie bleiben daher auch bei einer Stiftung steuerfrei. Die vom Kapitalertrag abzuziehende Kapitalertragsteuer ist anzurechnen und i.R.d. Körperschaftsteuerveranlagung zu erstatten.

Erzielt die Stiftung Dividenden bzw. veräußert sie ihre Anteile an einer Kapitalgesellschaft, so werden von den Bezügen, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, **pauschal 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben** angesehen und unterliegen somit der Besteuerung bei der Stiftung als Gesellschafterin (vgl. § 8b Abs. 3, 5 KStG). Das Abzugsverbot ist auf jeden Gewinn i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 1 und 3 KStG anzuwenden und gilt daher auch für Gewinne aus Wertaufholungen i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG und Gewinne i.S.d. § 21 Abs. 2 UmwStG.

Diese Grundsätze gelten m.E. **auch nach Einführung des § 8 Abs. 10 KStG Satz 2 KStG** durch das JStG 2009, der für die Besteuerung von Dividenden die „entsprechende Anwendung“ u.a. des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG anordnet (s.u.).

ge Fonds-Investments vgl. *Richter/Sturm* FB 2005, 592 ff. und *Kayser/Richter*, in: Busack/Kaiser, Handbuch Alternative Investments, Band 2, 597, 599.

⁴³⁴ Vgl. Verfügung der Oberfinanzdirektion Kiel v. 19.9.2002, FR 2002, 1255; a.A. *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG/UmwStG, § 8b Rn. 56e.

dd) Besteuerung von Kapitaleinkünften

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 hat der Gesetzgeber zum 1.1.2009 die Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge eingeführt. Einige der neu eingeführten Regeln gelten auch für **Kapitalerträge von Stiftungen**, grundsätzlich soll es aber bei der Veranlagung sowie beim 15-prozentigen Körperschaftsteuersatz bleiben.

Nach einer im JStG 2009 neu eingeführten Regelung ist die Vorschrift des Einkommensteuergesetzes, nach der Kapitalerträge bei der Ermittlung der Einkünfte nicht einzubeziehen sind (vgl. § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG), für Körperschaftsteuersubjekte nicht anwendbar (vgl. § 8 Abs 10 Satz 1 KStG n.F.). Kapitaleinkünfte sind also **in die Veranlagung einzu-beziehen** und unterliegen dem allgemeinen **Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15 Prozent** (§ 23 KStG).

Mit der Abgeltungsteuer wurden Regelungen zur **Verlustausgleichsbeschränkung** (vgl. § 20 Abs. 6 EStG) und zum **Abzugsverbot tatsächlich angefallener Werbungskosten** (vgl. § 20 Abs. 9 EStG) eingeführt. Diese sollen zukünftig auf Familienstiftungen anwendbar sein (Umkehrschluss aus § 8 Abs. 10 Satz 2, 2. Halbsatz KStG n.F.; vgl. auch BT-Drs. 16/11108, S. 34).

Vertiefung:

Die Regelung des § 8 Abs. 10 KStG n.F. wirft allerdings m.E. mehr Frage auf, als sie klärt:

Besonders die Verweisung auf die Regelung, wonach der Abgeltungsteuertarif des Einkommensteuergesetzes in bestimmten Fällen nicht gilt, ist m.E. nicht eindeutig (vgl. §§ 8 Abs. 10 Satz 2 KStG n.F., 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Satz 3 bis 6 EStG).

Bereits die „entsprechende Anwendung“ der Nichtanwendung einer Tarifvorschrift (§ 32d Abs. 1 EStG), die auf Körperschaftsteuerpflichtige ohnehin nicht anwendbar ist⁴³⁵, erscheint ungewöhnlich und wirft die Frage auf, auf welche Weise sie durchgeführt werden soll.

Inhaltlich spricht der **Wortlaut** bzw. der Umfang der Verweisung des § 8 Abs. 10 KStG n.F. dafür, dass in Fällen, in denen es bei natürlichen Personen zur Veranlagung kommen würde (also für bestimmte Einkünfte wie Zinsen und Einkünfte aus stiller Beteiligung beispielsweise bei sogenannter back-to-back-Finanzierung sowie bei Verträgen unter nahe stehenden Personen und bei Dividendeneinkünften bei mindestens 25-prozentiger Beteiligung oder 1-prozentiger Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die ausschüttende Gesellschaft), bei Familienstiftungen die Verlustausgleichsbeschränkung sowie das Werbungskostenabzugsverbot nicht gelten sollen.

⁴³⁵ Siehe oben und BT-Drs. 16/11108, S. 34.

Die Gesetzesbegründung bezieht sich indessen nur auf die in § 32d Abs. 2 EStG genannten „**bestimmte[n] Einkünfte**“ (Kapitaleinkünfte als stiller Gesellschafter, Zinsen, Dividenden und entsprechende Veräußerungsgewinne), also nur auf die jeweiligen Einleitungssätze des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1⁴³⁶ und Nr. 3 Satz 1⁴³⁷ EStG, nicht aber auf die übrigen jeweils unter den Buchstaben a, b und c genannten Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 EStG. Die Gesetzesbegründung sowie die andernfalls entstehenden Folgefragen (s.u.) sprechen dafür, dass § 8 Abs. 10 Satz 2 KStG n.F. wie folgt zu lesen ist:

„§ 20 Abs. 6 und 9 des Einkommensteuergesetzes ist nicht auf die in § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 EStG genannten Einkünfte anzuwenden; § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 bis 6 EStG findet entsprechende Anwendung.“

Diese Interpretation würde auch den **Wertungswiderspruch** vermeiden, dass Einkommensteuerpflichtigen bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 EStG der – in der Regel günstige – Abgeltungsteuertarif versagt wird, während Körperschaftsteuerpflichtige bei Vorliegen der Voraussetzungen besser gestellt werden als im Regelfall des § 8 Abs. 10 Satz 1 KStG n.F.

Bei einem Verweis auf die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 EStG ergäben sich zudem Folgefragen:

Erstens wäre unklar, wie der Begriff der **nahe stehenden Person** (vgl. § 32 Absatz 2 Satz 1 lit. a EStG) auszulegen ist; ob er beispielsweise an den Stifter oder die Begünstigten der Stiftung anknüpft oder entsprechend § 1 Abs. 2 AStG auszulegen ist.

Zweitens ergibt der Verweis auf § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 lit. a EStG keinen Sinn. Eine „**berufliche Tätigkeit**“ eines Körperschaftsteuersubjekts ist ausgeschlossen, so dass die Verweisung ins Leere gehen dürfte.

Drittens soll für Dividendeneinkünfte nach dem Gesetzeswortlaut die Vorschrift des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 lit. a EStG, der eine mindestens 25-prozentige Kapitalbeteiligung voraussetzt, bzw. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 lit. b EStG, der eine mindestens 1-prozentige Beteiligung voraussetzt, anwendbar sein (vgl. § 8 Abs. 10 Satz 2 EStG). Eine solche Voraussetzung kennt § 8b KStG nicht.⁴³⁸ Es stellt sich also die Frage, wie **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter 25 Prozent bzw. unter 1 Prozent** zu behandeln sind (für qualifizierte Beteiligungen siehe unten).

Auch wenn man der oben vorgeschlagenen Interpretation des § 8 Abs. 10 KStG n.F. folgte und den Verweis auf § 32d Abs. 2 EStG auf die dort genannten Einkünfte beschränkte, stellt sich die Frage nach dem **Verhältnis von § 8b KStG und § 20 Abs. 9 EStG**. Während im Fall der Anwendung von § 8 Abs. 10 Satz 2 KStG n.F. i.V.m. §§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, 20 Abs. 9 EStG Werbungskosten voll berücksichtigt werden könnten, sieht § 8b Abs. 5 KStG einen Anteil pauschal nicht abziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von 5 Prozent vor. Das Rangverhältnis der Vorschriften zueinander ergibt sich nicht aus dem Gesetz (vgl. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG).

⁴³⁶ „Absatz 1 gilt nicht für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 7 sowie Abs. 2 Satz 1 und 4“.

⁴³⁷ „Absatz 1 gilt nicht auf Antrag für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft“.

⁴³⁸ Vgl. auch *Dötsch/Jost*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 8b KStG Rn. 7.

Meines Erachtens ist **§ 8b KStG auf die Dividendeneinkünfte aller Körperschaftsteuersubjekte anwendbar**. In den persönlichen Anwendungsbereich fallen sämtliche Körperschaften im Sinne des § 1 KStG.⁴³⁹ § 8b KStG ist danach vorrangig gegenüber § 8 Abs. 10 KStG n.F. Die Verweisung in § 8 Abs. 10 Satz 2 geht daher teilweise ins Leere.

Soweit **Kosten im Zusammenhang mit der Erzielung von Veräußerungsgewinnen** stehen, können Werbungskosten meines Erachtens abgezogen werden, auch wenn die Gesetzesbegründung nicht ausdrücklich darauf verweist (vgl. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. 20 Abs. 4 EStG). Die Grundsätze, die das BMF für die Berücksichtigung des Transaktionskostenanteils eines Vermögensverwaltungsentgelts („all-in-fee“) aufgestellt hat, sollten aus meiner Sicht übertragen werden.⁴⁴⁰ Danach ist der Transaktionskostenanteil in Höhe von bis zu 50 Prozent im Zeitpunkt der Verauslagung als Pauschale in den Verlustverrechnungstopf einzustellen. Es schließt sich allerdings die Frage an, wie die Pauschale in Höhe des Transaktionskostenanteils zu ermitteln ist.

Im Zusammenhang mit dem Werbungskostenabzugsverbot stellt sich weiter die Frage, ob eine Familienstiftung, die **ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen** erzielt, **allgemeine Verwaltungskosten** (Miete, Telekommunikationskosten etc.) sowie etwa das Gehalt für den Stiftungsvorstand in Zukunft steuermindernd geltend machen kann.

Aufwendungen, die im **Zusammenhang mit der Zweckverwirklichung** stehen, sind nicht abziehbar (§ 10 Nr. 1 KStG), weil sie die Einkommensverwendung, nicht aber die Einkommenserzielung betreffen. Allerdings war bereits vom Reichsfinanzhof anerkannt, dass Verwaltungsausgaben einer nur Kapitaleinkünfte beziehenden Stiftung, soweit sie nicht in Erfüllung des Stiftungsgegenstands geleistet sind, als „notwendig“ und „unvermeidbar“ anerkannt und daher als Werbungskosten zugelassen werden.⁴⁴¹

Eine etwaige Tätigkeit des Stiftungsvorstands im Zusammenhang mit der Zweckverwirklichung kann sich also nicht steuermindernd auswirken (§ 10 Nr. 1 KStG). Ein Abzug der im Zusammenhang mit der Erzielung von Kapitaleinkünften stehenden Tätigkeit soll gem. §§ 8 Abs. 10 Satz 1 KStG n.F., 20 Abs. 9 EStG ebenfalls nicht möglich sein. „**Allgemeine**“ **Verwaltungskosten** sind nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs allerdings abziehbar. Dem ist zu folgen, da im Fall notwendiger, durch die Existenz als Körperschaftsteuersubjekt bedingter Aufwendungen gerade keine – wie von § 10 Nr. 1 KStG vorausgesetzt – Einkommensverwendung vorliegt. Die Anwendung des § 20 Abs. 9 EStG wirft die Frage auf, ob diese Grundsätze der Rechtsprechung weiter gelten, wenn eine Familienstiftung keine Einkünfte erzielt, mit denen abzugsfähige Werbungskosten in Zusammenhang stehen können und nach welcher Vorschrift ggf. ein Abzug erfolgen kann.

ee) Besonderheiten beim Erwerb von Todes wegen

Erlangt die Stiftung die Erstaussstattung oder spätere Zustiftungen durch Erwerb von Todes wegen, sind folgende ertragsteuerliche Besonderheiten zu berücksichtigen: Die als Erbe

⁴³⁹ Vgl. auch *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Jost/Witt*, § 8b KStG Rn. 7; *Watermeyer*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 8b KStG Rn. 16; *Binnewies*, in: *Streck*, § 8b KStG, Rn. 22.

⁴⁴⁰ BMF-Schreiben vom 15. August 2008, IV C 1 – S 2000/07/0009, Tz. III. 2.

⁴⁴¹ RFH v. 2. Juli 1940, RStBl. 1940, 789.

eingesetzte Stiftung kann Aufwendungen, die ihr im Zusammenhang mit der **Erfüllung von Vermächtnissen oder Pflichtteilsansprüchen** entstehen, grundsätzlich nicht als Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehen.⁴⁴² Diese Lasten können nicht dem unternehmerischen Bereich der Stiftung zugeordnet werden, da sie von vornherein mit dem Erbe verbunden waren. Ist die Stiftung als Erbe eines Betriebsvermögens o.ä. verpflichtet, in Erfüllung eines Vermächtnisses einzelne Wirtschaftsgüter an Dritte weiterzugeben, so stellt dies regelmäßig eine Entnahme dar,⁴⁴³ die mit dem Teilwert anzusetzen ist. Handelt es sich bei den betreffenden Einzelwirtschaftsgütern um wesentliche Betriebsgrundlagen, so kann die Weitergabe sogar eine Betriebsaufgabe zur Folge haben.⁴⁴⁴

b) Erbersatzsteuer als Besonderheit bei Familienstiftungen

Inländische Stiftungen, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden sind, **unterliegen in 30-jährigem Turnus der Erbersatzsteuer**, die das Stiftungsvermögen der Erbschaftsteuer unterwirft, vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Dadurch soll verhindert werden, dass das in den Familienstiftungen gebundene Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen wird.⁴⁴⁵

aa) Überblick

Der Gesetzgeber hat im Jahre 1974 die Erbersatzsteuer eingeführt. Das Bundesverfassungsgericht hat die **Verfassungsmäßigkeit** dieser Bestimmung ausdrücklich **bestätigt**.⁴⁴⁶ Trotz ihrer Belastung kann die Erbersatzsteuer in einzelnen Fällen günstiger sein als die Erbschaftsteuer auf den normalen Erbgang. Dies gilt z. B. bei einer kürzeren Erbfolge als 30 Jahre, bei Eingreifen einer ungünstigeren Steuerklasse als Klasse I oder bei nur einem oder gar keinem Kind als Erben.⁴⁴⁷

⁴⁴² Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1183.

⁴⁴³ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1184.

⁴⁴⁴ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1184.

⁴⁴⁵ BFH, Urt. v. 10.12.1997 - II R 25/94, BStBl. II 1998, 114, 115; vgl. auch *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rn. 988.

⁴⁴⁶ BVerfGE 63, 312 ff.; S. auch *Sorg*, Die Familienstiftung, S. 79 ff. m.w.N. Weiterhin kritisch *Berndt*, Stiftung & Sponsoring 4/2004, 15, 16 f.: Der Gesetzgeber sei aufgerufen, die Erbersatzsteuer zu überdenken bzw. abzuschaffen. Krit. auch *Muscheler*, in: ders., Stiftungsrecht S. 320.

⁴⁴⁷ *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 112.

Darüber hinaus war bislang wegen des **bekanntem Zeitpunkt** des Anfalls eine bessere **Planung und Gestaltung** insbesondere durch Umschichtung in Vermögen mit niedrigen Steuerwerten, negatives Betriebsvermögen etc. möglich. Durch die nun eingeführte einheitliche Bewertung mit dem gemeinen Wert fallen allerdings einige Gestaltungsmöglichkeiten weg.⁴⁴⁸

bb) Berechnung der Erbersatzsteuer

Die Höhe der Erbersatzsteuer bemisst sich so, **als entfalle das Gesamtvermögen der Familienstiftung auf zwei Kinder**, vgl. § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG. Dies gilt ungeachtet der tatsächlichen Verwandtschaftsverhältnisse und auch, wenn gar keine oder weniger als zwei Kinder begünstigt sind.⁴⁴⁹ Entsprechend ist der **doppelte Kinderfreibetrag i.H.v. neuerdings jeweils 400.000 €** vom Wert des Stiftungsvermögens abzuziehen, vgl. §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 15 Abs. 2 Satz 3 Hs. 1 ErbStG. Die Steuer für den danach verbleibenden Gesamtwert bemisst sich nach dem Vomhundertsatz der **Steuerklasse I**, der für die Hälfte dieses Gesamtwertes gelten würde, vgl. § 15 Abs. 2 Satz 3 Hs. 2 ErbStG.

Rechtslage bis 2008:

Bislang betragen die Kinderfreibeträge auf 205.000 € pro Kind (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F.).

Die so **berechnete Steuer kann auf Antrag über 30 Jahre verrentet werden**. Diese Jahresraten setzen sich aus der Tilgungsleistung und einer Verzinsung i.H.v. 5,5 % p.a. zusammen.⁴⁵⁰

cc) Bemessungsgrundlage und Bewertung

Die Bemessungsgrundlage der Erbersatzsteuer erstreckt sich auf das gesamte Stiftungsvermögen **zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerpflicht**.⁴⁵¹ Zustiftungen nach Errichtung der Stiftung werden demnach unabhängig von dem Zeitpunkt ihres Zugangs von der Erbersatzsteuer erfasst.

⁴⁴⁸ Richter/Eichler/Fischer, Stiftung & Sponsoring 2/2008, Die Roten Seiten, S. 10.

⁴⁴⁹ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 123.

⁴⁵⁰ Vgl. § 24 ErbStG; Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 124.

⁴⁵¹ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 117 ff.

Gestaltungshinweis:

Der Entstehungszeitpunkt der Steuerpflicht ist bei der Errichtung einer so genannten **Stufenstiftung** zu berücksichtigen. Dabei gründet der Stifter die Familienstiftung noch zu Lebzeiten und überträgt ihr vorerst geringe Vermögenswerte. **Vorteile** dabei sind, dass der Stifter bei aufkommenden Schwierigkeiten selbst eingreifen kann und auch den Wert des übertragenen Vermögens durch Bestimmung des Zeitpunkts beeinflussen kann. Die Steuer entsteht mit dem Zeitpunkt der Übertragung, unüberschaubare Vermögensentwicklungen zwischen dem Anfall der Zuwendung und der Anerkennung der Stiftung von Todes wegen können daher vermieden werden. Allerdings **beginnt die 30-Jahresfrist ab dem Zeitpunkt der ersten Vermögensübertragung** zu laufen. Liegt daher zwischen der anfänglichen Zuwendung unter Lebenden und der bedeutenderen Zuwendung von Todes wegen ein längerer Zeitraum, wird die Erbersatzsteuer bereits verhältnismäßig früh auf den Gesamtwert ausgelöst. Die Vor- und Nachteile einer solchen Stufengründung sind daher im Einzelfall sorgfältig abzuwägen.

Eine Beschränkung auf die **Vermögensteile, die dem Interesse der Familie dienen**, findet nicht statt.⁴⁵² Ebenso wenig kann der **Kapitalwert künftiger Leistungen** an satzungsmäßig Begünstigte abgezogen werden, vgl. § 10 Abs. 7 ErbStG.⁴⁵³ Das **Abzugsverbot** gilt grundsätzlich auch für Versorgungsleistungen an den Stifter oder seine Angehörigen, zu denen die Stiftung anlässlich einer zur Erstaussstattung gehörenden Betriebsübergabe verpflichtet worden ist. Bei Zustiftungen kann die Sachlage jedoch anders zu bewerten sein.⁴⁵⁴ Die Koppelung der Zustiftung an die Verpflichtung zu künftigen Versorgungsleistungen kann eine Last darstellen, die von vornherein das für satzungsmäßige Zwecke zur Verfügung stehende Vermögen mindert. Eine solche Leistungspflicht ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Die Familienstiftung kann die **Bemessungsgrundlage** jedoch durchaus gestalten und entsprechend mindern.⁴⁵⁵ Insbesondere kann sie die satzungsmäßigen Mittelabflüsse an die Begünstigten vor Ablauf der 30 Jahre intensivieren oder auch die „normalen“ Zuwendungen der nächsten Folgejahre vorziehen.⁴⁵⁶

⁴⁵² Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 117.

⁴⁵³ v. Oertzen/Müller Stiftung & Sponsoring 6/2003, Die Roten Seiten, S. 8.

⁴⁵⁴ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1214.

⁴⁵⁵ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 118 ff.

⁴⁵⁶ Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 204.

Zu einer **Optimierung der Bemessungsgrundlage** können zudem Umschichtungen von Vermögenswerten (z. B. von Geldvermögen in Grundvermögen oder bis 2008 von Privatvermögen in Betriebsvermögen) erfolgen oder der fremdfinanzierte Erwerb vermieteter Grundstücke genutzt werden.⁴⁵⁷ Durch die einheitliche Bewertung mit dem gemeinen Wert verlieren solche Gestaltungen mit Inkrafttreten der Erschaftsteuerreform an Bedeutung. Die Verschonung des Betriebsvermögens i.S.v. § 13a Abs. 1 bis Abs. 8 ErbStG gilt zwar auch für Familienstiftungen im Rahmen der Erbersatzsteuer (vgl. § 13a Abs. 9 ErbStG). Damit wird die Familienstiftung insoweit begünstigt, als sie über produktives Betriebsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG verfügt. Die aufgrund ihrer Vermögensstruktur gerade für Familienstiftungen wichtige bislang bestehende Möglichkeit, **Grundstücke und Gebäude, Wertpapiere, Minderbeteiligungen an Kapitalgesellschaften etc. in Form eines Gewerbebetriebs** zu halten und somit in den **Genuss der Privilegierung** nach § 13a ErbStG zu kommen, fällt damit im Rahmen der Reform weg.

Exkurs:

In diesem Zusammenhang kamen Formen des Kommunalleasing auf, insbesondere durch Sale-and-Lease-Back Modelle.⁴⁵⁸ Dadurch sollten die Kommunen neue Liquidität gewinnen und die steuerpflichtigen Familienstiftungen Erbersatzsteuer sparen. Spektakulärstes Beispiel war wohl der geplante Verkauf des Münchner Rathauses. Derartige Gestaltungen war auch bislang jedenfalls für Bayern ausdrücklich steuerlich nicht anzuerkennen.⁴⁵⁹

Den Bewertungsabschlag von 10 % für **zu Wohnzwecken vermietete Gebäude** kann die Familienstiftung im Rahmen der Erbersatzsteuer in Anspruch nehmen (vgl. § 13c Abs. 4 ErbStG n.F.).

Gestaltungshinweis:

Bereits bei Errichtung der Familienstiftung empfiehlt sich im Hinblick auf die Erbersatzsteuer, nicht eine Stiftung für mehrere Kinder gemeinsam, sondern **für jedes Kind einzeln** zu gründen.⁴⁶⁰ Freibeträge können so mehrfach in Anspruch genommen werden.

⁴⁵⁷ Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rn. 990.

⁴⁵⁸ Vgl. hierzu Schiffer ZERb 2006, 115 ff.

⁴⁵⁹ Erlass des FM Bayern vom 19.11.2002, ZEV 2003, 73; Pressemitteilung der Bayerischen Staatskanzlei Nr. 400 vom 3.12.2002.

⁴⁶⁰ v. Oertzen/Müller Stiftung & Sponsoring 6/2003, Die Roten Seiten, S. 8.

c) Sonstige Steuern

Die Stiftung ist beim Vorliegen eines inländischen Gewerbebetriebs **gewerbesteuerpflichtig**.⁴⁶¹ Nach derzeit geltendem Gewerbesteuerrecht erhält die Stiftung gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG einen Freibetrag von 3.900 Euro.

Ebenso gelten die allgemeinen Bestimmungen des **Umsatzsteuergesetzes**, sofern die Stiftung als Unternehmerin i.S.d. Umsatzsteuergesetzes tätig wird. Die satzungsgemäßen Zuwendungen unterliegen mangels Gegenleistung der Begünstigten jedoch nicht der Umsatzsteuer.⁴⁶²

4. Besteuerung der Stiftungsaufhebung

Im Fall der Aufhebung einer privatnützigen Stiftung sind einige steuerliche Besonderheiten zu beachten. So gilt der **Erwerb durch Anfallsberechtigte** bei Aufhebung einer steuerpflichtigen Stiftung als Schenkung unter Lebenden. Die Besteuerung bei Aufhebung einer Familienstiftung ist ähnlich der bei der Errichtung der Stiftung, es greift das Steuerklassenprivileg. Ebenfalls als Aufhebung einer Familienstiftung wird die **Änderung des Stiftungscharakters** (sogenannte „Umwandlung“) angesehen.

a) Aufhebung einer steuerpflichtigen Stiftung

Bei Aufhebung einer Stiftung fällt das Stiftungsvermögen den im Stiftungsgeschäft bzw. in der Satzung bestimmten Personen zu, vgl. § 88 BGB. Da die Anfallsberechtigten einen Anspruch auf den Vermögensanfall haben, kann dieser Vorgang nicht als freigebige Zuwendung gewertet werden. So bliebe der Vermögensübergang schenkungsteuerfrei, obgleich er mit dem steuerpflichtigen Vermögensübergang im Erbfall vergleichbar wäre.⁴⁶³ Dieses Ergebnis verhindert jedoch der Sondertatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG, der den Erwerb durch Anfallsberechtigte bei **Stiftungsaufhebung als Schenkung unter Lebenden** (um)qualifiziert. Der Sondertatbestand erfasst indes nur den Erwerb durch Anfallsberechtigte. Beim Erwerb anderer Personen richtet sich die Steuerpflicht einzig nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.⁴⁶⁴

⁴⁶¹ Berndt, Stiftung & Sponsoring 3/2004, 15, 19.

⁴⁶² v. Oertzen/Müller Stiftung & Sponsoring 6/2003, Die Roten Seiten, S. 8.

⁴⁶³ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1268.

⁴⁶⁴ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1269.

Schüttet die Stiftung **ohne endgültige Aufhebung** Teile ihres Vermögens an Anfallsberechtigte aus, so richtet sich auch die Schenkungsteuerpflicht dieses Erwerbs nicht nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG, sondern ausschließlich nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.⁴⁶⁵

Gehört zum Stiftungsvermögen ein **Betrieb oder Mitunternehmeranteil** oder war die aufgehobene Stiftung zu mehr als 25 Prozent an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, so kommen den Anfallsberechtigten die Vergünstigungen gem. §§ 13a, 13b ErbStG zugute. Ist der Anfallsberechtigte eine natürliche Person, kann auch der Erwerb eines Teils eines Mitunternehmeranteils begünstigt sein.⁴⁶⁶

b) Aufhebung einer Familienstiftung

Die vollständige Aufhebung der Familienstiftung gilt als **Schenkung unter Lebenden** und ist als solche steuerpflichtig, vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG. Als Schenker gilt nicht die Stiftung, sondern der Stifter. Für die Bestimmung der Steuerklasse des Anfallsberechtigten ist daher **auf das Verhältnis zum Stifter abzustellen**. Dadurch gilt als anzuwendende Steuerklasse nicht zwingend die ungünstige Steuerklasse III.⁴⁶⁷ Die persönlichen Freibeträge des Anfallsberechtigten bestimmen sich ebenfalls nach seinem Verhältnis zum Stifter. Der **Rückfall des Stiftungsvermögens an den Stifter** selbst ist grundsätzlich **nicht steuerfrei** oder -privilegiert, sondern unterliegt der **Besteuerung nach Steuerklasse III**.⁴⁶⁸ Nach der Erbschaftsteuerreform hat das Steuerklassenprivileg **nur noch für Steuerpflichtige der Steuerklasse I praktische Auswirkungen**, da die Steuersätze in den Steuerklassen II und III einander angeglichen wurden⁴⁶⁹.

Soweit die Rückübertragung auf den Stifter grundsätzlich angedacht ist, sollte sich der Stifter zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung ausdrücklich ein **Rückforderungsrecht** vorbehalten oder seine Anfallsberechtigung vorgeben bzw. die Übertragung unter einer aufschiebenden Bedingung vornehmen. In diesen Fällen würde die ursprünglich für

⁴⁶⁵ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1269.

⁴⁶⁶ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1273.

⁴⁶⁷ Meincke, § 15 Rn. 19; Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 136.

⁴⁶⁸ BFH, Urt. v. 25.11.1992 -II R 77/90, BStBl. II 1993, 238, 239; ablehnend Binz/Sorg, DStR 1994, 229, 232.

⁴⁶⁹ Vgl. § 19 Abs. 1 ErbStG .

die Übertragung durch die Stiftung getragene Steuer rückwirkend erlöschen, vgl. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. **Der Rückfall an den Stifter bliebe steuerfrei.**⁴⁷⁰

Erfolgt die Aufhebung der Familienstiftung zeitnah nach dem Stichtag der Erbersatzsteuer, **kann die Steuer ermäßigt werden**, vgl. § 26 ErbStG. Liegen zwischen Stiftungsaufhebung und Stichtag für die Erbersatzsteuer höchstens zwei Jahre, wird die Erbersatzsteuer auf die Schenkungsteuer zu 50 % angerechnet. Bei einem Zeitraum von höchstens vier Jahren erfolgt eine Anrechnung i.H.v. 25 %.

c) „Umwandlung“ einer Familienstiftung

Ein Sonderproblem ergibt sich beim Übergang von der Familienstiftung zur gewöhnlichen Stiftung. Grund kann z. B. das Aussterben der Familie sein, das den Charakter als Familienstiftung entfallen lässt. Die Finanzverwaltung behandelt die „Umwandlung“ (im Sinne einer Umwidmung) einer Familienstiftung in eine gewöhnliche Stiftung durch Satzungsänderung als **Aufhebung der Familienstiftung und Errichtung einer neuen Stiftung** (vgl. R 2 Abs. 4 ErbStR 2003). Der Erwerb der neuen Stiftung unterliegt der Schenkungsteuer nach Steuerklasse III (vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG i.V.m. § 15 Abs. 1 ErbStG).

Entsprechendes gilt, wenn durch **Satzungsänderung** lediglich bisher nicht bezugs- oder anfallsberechtigte Familienmitglieder, die mit dem Stifter entfernter verwandt sind, in den Kreis der Destinatäre aufgenommen werden und durch ihre Zugehörigkeit zu diesem Personenkreis bereits zum Zeitpunkt der Besteuerung der Erstaussstattung sich damals eine ungünstigere Steuerklasse ergeben hätte (vgl. R 2 Abs. 4 Satz 2 bis 5 ErbStR 2003).⁴⁷¹

Die „Umwandlung“ in eine gemeinnützige Stiftung ist allerdings **steuerfrei** möglich (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG).⁴⁷² Eine derartige „Umwandlung“ kann steuerlich interessant sein, um vor Ablauf der 30-Jahresfrist den Anfall der **Erbersatzsteuer zu verhindern.**⁴⁷³

Exkurs:

⁴⁷⁰ Busch/Heuer, Stiftung & Sponsoring 1/2003, Die Roten Seiten, S. 7; Jülicher, StuW 1999, 363, 371.

⁴⁷¹ Krit. dazu Berndt Stiftung & Sponsoring 4/2004, 15 und Jülicher StuW 1999, 363, 371 ff.

⁴⁷² v. Oertzen/Müller Stiftung & Sponsoring 6/2003, Die Roten Seiten, S. 8.

⁴⁷³ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 137.

Für Familienvereine ist durch die Erbschaftsteuerreform eine Rechtsänderung erfolgt: Deren Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft wird nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 ErbStG n.F. wie eine Auflösung behandelt. Hiermit reagierte der Gesetzgeber auf ein Urteil des BFH vom 14.2.2007, in dem der BFH entschied, dass der Formwechsel keinen Schenkungsteueratbestand erfüllt. Da die Vorschriften über den Formwechsel nach §§ 272 ff. UmwG nur für rechtsfähige Vereine gelten und auch keine Parallelvorschriften für Stiftungen existieren, ergeben sich für letztere keine Auswirkungen durch die Gesetzesänderung.⁴⁷⁴

5. Besteuerung des Stifters

Die unentgeltliche Übertragung von Vermögenswerten auf eine Stiftung – ob als Erstaussstattung, Zustiftung, Spende oder sonstige Zuwendung – können beim Zuwendenden grundsätzlich dieselben **ertragsteuerlichen Rechtsfolgen** auslösen wie eine Veräußerung. Dieser realisiert unter Umständen durch die Entnahme des Vermögensgegenstandes etwa bestehender stille Reserven, wenn nicht das Gesetz im Einzelfall auf die steuerliche Realisierung verzichtet und die Entnahme zum Buchwert zulässt.⁴⁷⁵ Während die Gewinnrealisierung im steuerlichen Privatvermögen früher regelmäßig steuerfrei möglich war (Ausnahmen innerhalb der Spekulationsfrist, bei qualifizierten Beteiligungen oder einbringungsgeborenen Anteilen), war sie auch bislang beim steuerlichen Betriebsvermögen selbst bei unentgeltlicher Übertragung in der Regel steuerpflichtig.⁴⁷⁶ Nach Einführung der Abgeltungsteuer wird die Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen zur Regel.

Für den unentgeltlichen Übergang eines Betriebes, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gilt jedoch die **Pflicht zur Buchwertfortführung**, vgl. § 6 Abs. 3 EStG.⁴⁷⁷ Die Stiftung als Zuwendungsempfänger ist somit an die Wertansätze des Rechtsvorgängers gebunden. Die Aufdeckung der stillen Reserven, die an sich mit einem Subjektwechsel verbunden ist, wird hierdurch vermieden.

⁴⁷⁴ Die Rechtsprechung sah eine formwechselnde Umwandlung eines Familienvereins in eine Kapitalgesellschaft nicht als Auflösung des Vereins an; vielmehr bestünde der Verein in der im Umwandlungsbeschluss bestimmten Rechtsform fort. Der Vorgang könne daher weder nach § 7 Abs. 1 Nr. 1, noch nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG Schenkungsteuer auslösen, vgl. BFH, vgl. Ur. v. 14.2.2007, Az. II R 66/05, ZErB 2007, 356 ff.; FG Düsseldorf (EFG 2006, 57). Durch die Erbschaftsteuerreform wurde allerdings Satz 2 in § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG eingefügt, wonach als Auflösung auch der Formwechsel eines rechtsfähigen Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in eine Kapitalgesellschaft gilt. Hieraus ließe sich im Umkehrschluss argumentieren, dass für eine Familienstiftung eine „Umwandlung“ keine Schenkungsteuer auslöst.

⁴⁷⁵ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § Rn. 2.

⁴⁷⁶ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 40 Rn. 45.

⁴⁷⁷ Brandmüller/Lindner, Gewerbliche Stiftungen, S. 53.

Die Buchwertfortführungspflicht gilt dagegen nicht, wenn der Stiftung nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich zugewendet wird.⁴⁷⁸ In diesem Fall ist eine Buchwertfortführung nur vorgesehen, wenn der Erwerb durch natürliche Personen erfolgt, vgl. § 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 EStG. Der Erwerb eines Teilanteils durch eine Stiftung führt somit beim Stifter bzw. Zustifter zu einer anteiligen Entnahme des Gesamthandvermögens mit der Folge einer eventuellen **Gewinnrealisierung durch Aufdeckung stiller Reserven**.⁴⁷⁹

Andererseits können Zuwendungen an die Stiftung zum steuerlichen Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten berechtigen, sofern diese für den Stifter oder Zustifter der Erzielung von Einkünften in einer bestimmten Einkunftsart dienen.⁴⁸⁰

6. Besteuerung der Destinatäre

Satzungsmäßige Zuwendungen aus dem Vermögen von Stiftungen fallen den Begünstigten unentgeltlich zu. Dennoch sind sie **schenkungssteuerfrei**, da sie nicht um der Bereicherung der Bedachten willen, sondern zur Erfüllung des Stiftungszwecks geleistet werden.⁴⁸¹ Allerdings unterliegen die Einkünfte der Destinatäre der **Abgeltungssteuer** in Höhe von 25 %.⁴⁸²

Welcher **Einkunftsart** die **Ausschüttungen einer steuerpflichtigen Stiftung** zuzuordnen sind und ob es sich hierbei um Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG oder um sonstige Einkünfte i.S.d. Auffangtatbestandes des § 22 Nr. 1 Satz 2 Hs. 2 EStG handelt, war lange Zeit umstritten.⁴⁸³

Rechtslage bis 2008:

Die Frage, welcher Einkunftsart die Ausschüttungen einer steuerpflichtigen Stiftung zuzuordnen sind, war in der Vergangenheit nur insoweit relevant, als der Anfall der Kapitalertragsteuer nur im Rahmen von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, nicht dagegen bei Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 2 Hs. 2 EStG einschlägig ist.

⁴⁷⁸ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1202.

⁴⁷⁹ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1202.

⁴⁸⁰ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 40 Rn. 43, 48.

⁴⁸¹ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1260.

⁴⁸² Vgl. §§ 20 Abs. 1 Nr. 9, 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a, 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 5, 32d Abs. 1 EStG.

⁴⁸³ Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rn. 978 ff.

Für Einkünfte, die ab dem 1.1.2009 zufließen, gewinnt die Abgrenzung insofern an Bedeutung, als sie darüber entscheidet, ob die Stiftungsleistungen der Abgeltungsteuer unterliegen oder dem Teileinkünfteverfahren. Für Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG gilt in Zukunft das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 lit. i) EStG n.F. **Stiftungsleistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG** unterliegen hingegen **dem Kapitalertragsteuerabzug** (§ 43 Abs. 1 Nr. 7a EStG) i.H.v. 25 Prozent (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG), der **Abgeltungswirkung** für die Einkommensteuer hat (§ 43 Abs. 5 EStG).

Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG sind formell subsidiär gegenüber anderen Einkunftsarten. Außerdem ist **§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gerade als Spezialnorm** zur Regelung der Besteuerung der Ausschüttungen von Stiftungen (und sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts) eingeführt worden.⁴⁸⁴ Das wurde inzwischen auch durch die Finanzverwaltung klargestellt⁴⁸⁵. Für die Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG bleibt daher kein Raum.⁴⁸⁶ Somit führen die Ausschüttungen bei den Destinatären zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Als solche unterliegen sie der Kapitalertragsteuer (vgl. §§ 43 Abs. 1 Nr. 7a, 52 Abs. 53 EStG).

Rechtsslage bis 2008:

Bislang unterlagen Leistungen einer Stiftung beim Destinatär dem **Halbeinkünfteverfahren**. Das bedeutet, dass die Einkünfte zur Hälfte einkommensteuerpflichtig waren, vgl. § 3 Nr. 40 EStG a.F. Entsprechend waren Betriebsausgaben und Werbungskosten lediglich hälftig abzugsfähig, vgl. §§ 3c Abs. 2 Satz 1 a.F., 52 Abs. 8a EStG.

⁴⁸⁴ *Schiffer/v. Schubert* BB 2002, 265, 268.

⁴⁸⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 27.6.2006 – IV B 7 – S 2252 – 4/06, DStR 2007, 1227; OFD Koblenz, VfG. v. 21.12.2006 – S 2252 A – St 33 2. Danach gilt § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auch für Ausschüttungen anlässlich der Auflösung einer Stiftung.

⁴⁸⁶ *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rn. 982.

III. Ausländische Familienstiftungen

1. Überblick

Sonderregelungen greifen für Familienstiftungen, deren **Geschäftsleitung und Sitz nicht in Deutschland** liegt.⁴⁸⁷ Ausländische Familienstiftungen sind gem. § 15 Abs. 2 AStG solche Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge **zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtig** sind. Die Feststellung des maßgeblichen Familienbezugs wird erschwert, wenn die Zuwendungen an Begünstigte im Ermessen der Leitungsorgane liegen.⁴⁸⁸ Die ausländische Familienstiftung muss nicht notwendigerweise rechtsfähig sein, vielmehr genügt das Vorliegen eines Zweckvermögens. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs fällt hierunter auch ein **Trust**⁴⁸⁹ obwohl der Trust anders als das Zweckvermögen nicht durch die Bindung an einen objektiven Zweck, sondern gerade durch die subjektive Begünstigung der Familienmitglieder gekennzeichnet ist.⁴⁹⁰ Rechtsfolge für die Einordnung als ausländische Familienstiftung ist die **Unanwendbarkeit** der **Steuerklassenprivilegierung** und der **Erbersatzbesteuerung**. Daneben besteht die **Möglichkeit des einkommensteuerrechtlichen Durchgriffs** auf den Stifter bzw. die hinter der ausländischen Familienstiftung stehenden Anfalls- oder Bezugsberechtigten (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG).

Gegen § 15 AStG a.F. wurden in der Vergangenheit zunehmend **europarechtliche Bedenken** erhoben⁴⁹¹, denen der Gesetzgeber mit der Einführung des § 15 Abs. 6 AStG durch das JStG 2009 begegnet ist.

⁴⁸⁷ *Richter*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, § 80 Rn. 159 ff.; Zur Zulässigkeit von Familienstiftungen in Österreich und Liechtenstein vgl. *Busch/Heuer* Stiftung & Sponsoring 1/2003, Die Roten Seiten, S. 2 f.

⁴⁸⁸ *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 127.

⁴⁸⁹ BFH, Urt. v. 5.11.1992 - I R 39/92, BStBl. II 1993, 388, 389; BFH, Urt. v. 2.2.1994 - I R 66/92, BStBl II 1994, 727.

⁴⁹⁰ *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 128.

⁴⁹¹ § 15 AStG verstoße durch seine bloße Anknüpfung für die Zurechnung an den Sitzort im Ausland gegen die Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit. Vgl. *Kraft/Hause* DB 2006, 414 ff.; *Kellersmann/Schnitger* IStR 2005, 253 ff.; *Berndt*, Stiftung & Sponsoring 4/2005, 18 ff.; *von Löwe* IStR 2005, 577, 580.

2. Besteuerung der ausländischen Familienstiftung

a) Besteuerung bei Errichtung

Die Erstaussstattung einer ausländischen Familienstiftung stellt gem. §§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG einen erbschaft- und schenkungsteuerpflichtigen Vorgang dar, sofern der Stifter aufgrund seines Wohnsitzes in der Bundesrepublik Deutschland als Inländer unbeschränkt steuerpflichtig ist.⁴⁹² Infolge des eindeutigen Wortlauts des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG findet das **Steuerklassenprivileg** allerdings **keine Anwendung**. Dies gilt trotz der Tatsache, dass ausländische Familienstiftungen, wenn der Stifter als Steuerinländer unbeschränkt steuerpflichtig ist, in vollem Umfang der Erbschaftsteuer unterliegen (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).⁴⁹³ Es gilt somit Steuerklasse III. Zu Recht erachtet Wachter diese Rechtslage – sofern es um Familienstiftungen im EU/EWR-Ausland geht – wegen Verstoßes gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit als europarechtswidrig.⁴⁹⁴

b) Laufende Besteuerung

Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass ausländische Familienstiftungen weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland haben. Sie sind daher **beschränkt körperschaftsteuerpflichtig** und unterliegen mit ihren inländischen Einkünften der deutschen Körperschaftsteuer (vgl. §§ 2 Nr. 1, 8 KStG i.V.m. § 49 EStG). Die Erbersatzsteuer ist auf ausländische Familienstiftungen **nicht** anwendbar (vgl. §§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

3. Besteuerung des Stifters

a) Besteuerung bei Errichtung der ausländischen Familienstiftung

Die Vermögensausstattung einer ausländischen Familienstiftung kann zu einer Ertragsbesteuerung in Deutschland führen. Der deutsche Gesetzgeber fingiert nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG (bis 12.12.2006: § 6 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 AStG a.F.) eine **steuerpflichtige Veräußerung**, wenn der Steuerpflichtige die letzten zehn Jahre vor der Vermögens-

⁴⁹² *Busch/Heuer* Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring 1/2003, S. 4. Der BFH entschied allerdings kürzlich, dass die Übertragung von Vermögen auf eine liechtensteinische Stiftung nicht der Schenkungsteuer unterliegt, wenn die Stiftung nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen über das Vermögen im Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, vgl. BFH, Ur. v. 28.6.2007, Az. II R 21/05. Vgl. dazu *Jülicher* ZERB 2007, 361 ff.

⁴⁹³ *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1237.

⁴⁹⁴ *Wachter* ZEV 2001, 501.

übertragung in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist und Anteile i.S.d. § 17 EStG auf die ausländische Familienstiftung überträgt. Gem. der Vorgängervorschrift § 6 Abs. 3 Nr. 1 2. HS AStG a.F. wurde die Steuer auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn für die Übertragung der Anteile Erbschaftsteuer zu entrichten war. Diese Möglichkeit besteht nach dem geltenden Recht nicht mehr⁴⁹⁵. Es kann daher zu einer Doppelbelastung von Einkünften mit Einkommen- und Erbschaftsteuer kommen.

b) Laufende Besteuerung der ausländischen Familienstiftung

Ist der Stifter unbeschränkt steuerpflichtig, wird ihm für seine Einkommensteuer das Einkommen, das der ausländischen Familienstiftung während des entsprechenden Veranlagungszeitraums zugeflossen ist, **unmittelbar zugerechnet**.⁴⁹⁶

Der **Begriff des Stifters** wird in § 15 AStG nicht definiert. Einigkeit herrscht jedoch darüber, dass sich seine Beurteilung an den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu orientieren hat. Ein Abstellen allein auf den formalen Akt des Unterzeichnens der Stiftungsurkunde würde nämlich Umgehungsmöglichkeiten eröffnen und dem Sinn und Zweck des § 15 AStG, Steuerflucht und Steuervermeidung entgegenzuwirken, widersprechen.⁴⁹⁷ Der Bundesfinanzhof beurteilt als Stifter die Person, für deren Rechnung das Stiftungsgeschäft abgeschlossen worden ist, oder die in der Art des Stifters Vermögen auf die Stiftung überträgt bzw. der das Stiftungsgeschäft bei **wirtschaftlicher Betrachtung** zuzurechnen ist.⁴⁹⁸ Konsequenz dieser Rechtsauffassung ist, dass die Durchgriffsbesteuerung beim inländischen Steuerpflichtigen nicht durch Zwischenschaltung von Gesellschaften oder Familienstiftungen umgangen werden kann.⁴⁹⁹

Von der Durchgriffsregelung betroffen sind ausländische Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte begünstigt sind, vgl. § 15 Abs. 2 AStG. Entsprechendes gilt auch für **ausländische Unternehmensstiftungen**, bei denen eine Begünstigung zu mehr als der Hälfte für den Stifter, seine Gesellschafter,

⁴⁹⁵ Grotherr NWB Fach 3, S. 2153, 2156.

⁴⁹⁶ AEASTG, Nr. 15.1.2 zu § 15 AStG in BStBl. I 1995 - Sondernummer 1/1995 - S. 54.

⁴⁹⁷ BFH, Urt.v. 25.4.2001 - II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459.

⁴⁹⁸ BFH, Urt. v. 25.4.2001 - II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459.

⁴⁹⁹ Jülicher PISStB 2002, 9.

von ihm abhängige Gesellschafter, Mitglieder, Vorstandsmitglieder, leitende Angestellte und Angehörige dieser Personen besteht (vgl. § 15 Abs. 3 AStG).

c) **Besteuerung bei Aufhebung der ausländischen Familienstiftung**

Der Rückfall des Stiftungsvermögens i.R.d. Aufhebung einer ausländischen Familienstiftung an den in Deutschland ansässigen Stifter unterliegt der **Besteuerung nach Steuerklasse III**.⁵⁰⁰

4. **Besteuerung der Anfalls- und Bezugsberechtigten**

a) **Laufende Besteuerung**

Ist nicht der Stifter, aber ein Bezugs- oder Anfallsberechtigter unbeschränkt steuerpflichtig, so erfolgt die **Zurechnung** an diesen entsprechend seiner Anteile (vgl. § 15 Abs. 1 AStG).

Eine zentrale Frage i.R.d. § 15 Abs. 1 AStG ist die Auslegung des **Begriffs des Anfalls- bzw. Bezugsberechtigten**. Einigkeit besteht insofern, dass bei **Bestehen eines rechtlichen Anspruchs** auf die Leistung in jedem Fall eine Anfalls- bzw. Bezugsberechtigung gegeben ist. Ob Anfalls- bzw. Bezugsberechtigungen jedoch auch bei Ansprüchen geringerer Qualität bestehen können, ist umstritten.

Die **Finanzverwaltung** vertritt insofern eine weite Auffassung, nach der eine Person nicht nur dann bezugs- bzw. anfallsberechtigt ist, wenn sie nach der Satzung der Familienstiftung Leistungen der Stiftung rechtlich verlangen, sondern auch dann, wenn sie den Erhalt solcher Leistungen tatsächlich bewirken kann.⁵⁰¹ *Runge* geht sogar so weit, eine Anfallsberechtigung bereits dann anzunehmen, wenn die Umstände dafür sprechen, dass bei typischem Geschehensablauf das Stiftungsvermögen der betreffenden Person zufallen wird.⁵⁰² Demgegenüber beschränkt *Wassermeyer* die Anfalls- und Bezugsberechtigung auf solche Personen, die einen satzungsmäßigen Rechtsanspruch auf die jeweilige Leistung haben.⁵⁰³

⁵⁰⁰ BFH, Urt.v. 25.11.1992 - II R 77/90, BStBl. II 1993, 238, 240.

⁵⁰¹ AE zum AStG (BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004, 3) Rz. 15.2.1.; siehe auch *Habammer* DStR 2002, 425, 428.

⁵⁰² *Runge*, in: Klam/Brezing (Hrsg.), Außensteuerrecht Kommentar, § 15 Rn. 14, 18.

⁵⁰³ *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 15 Rn. 34 f.

Für die **Kautelarpraxis** ist diese Streitfrage nunmehr gelöst: In einer Grundsatzentscheidung v. 25.4.2001 entschied der Bundesfinanzhof, dass Anfalls- und Bezugsberechtigung nach § 15 Abs. 1 AStG keinen einklagbaren Rechtsanspruch voraussetzen. Ausreichend sei vielmehr eine **gesicherte Rechtsposition in Bezug auf den Anfall des Stiftungsvermögens**.⁵⁰⁴ Zur Begründung seiner Rechtsauffassung verwies der Bundesfinanzhof auf den Sinn und Zweck des § 15 AStG, Steuerflucht und Steuervermeidung durch Errichtung ausländischer Familienstiftungen entgegenzuwirken und auf den entstehungsgeschichtlichen Hintergrund der Norm.⁵⁰⁵ Diese Entscheidung entspricht einer allgemeinen Tendenz des Bundesfinanzhofs, die Tatbestandsmerkmale des § 15 AStG weit auszulegen.

Als **Zurechnungsgegenstand ist das Einkommen der Stiftung**, mit dem sie bei Steuerinländerschaft steuerpflichtig gewesen wäre, insgesamt zu ermitteln und anteilig zuzurechnen. Es erfolgt also eine Zurechnung des Einkommens und **nicht der einzelnen Einkünfte**.⁵⁰⁶ Diese am Wortlaut des § 15 AStG orientierte Auslegung führt zu sachlich unbilligen Konsequenzen, da bei einer Einkommenszurechnung auf der Ebene des Zurechnungsverpflichteten Verluste nicht berücksichtigt werden können.⁵⁰⁷

Positiver Aspekt der Einkommenszurechnung ist, dass nicht nur der Bezugsberechtigte sondern auch die **Familienstiftung die einkommensteuerlichen Freibeträge** geltend machen kann. Vor der Zurechnung des Einkommens an die bezugsberechtigten Personen ist nämlich das Einkommen der Stiftung nach den Grundsätzen unbeschränkter Steuerpflicht und damit unter Berücksichtigung von Werbungskostenpauschalbeträgen, Sparer-Freibeträgen und Sonderausgaben zu ermitteln.⁵⁰⁸ Eine Gestaltungsmöglichkeit ergibt sich hier daraus, dass sich die Freibeträge bei Bildung **mehrerer, auch gleicher Familienstif-**

⁵⁰⁴ BFH, Urt.v. 25.4.2001 - II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1460. Nach *von Löwe* (IStR 2005, 577, 580) soll es ausreichen, wenn die Bezugs- oder Anfallsberechtigten Rechtspositionen aus den Statuten der Stiftung ableiten können, die Ihnen nicht oder nur bei Eintreten außerordentlicher Umstände, die in der Person selbst begründet sind, entzogen werden können.

⁵⁰⁵ BFH, Urt.v. 25.4.2001 - II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1460.

⁵⁰⁶ Niedersächsisches FG, Urt. v. 15.7.1999, 14 K-347/93, EFG 2000, 742; vgl. *Pöllath/Richter*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), § 13 Rn. 129, 131.

⁵⁰⁷ *Helmert* IStR 2005, 272, 273.

⁵⁰⁸ Niedersächsisches FG, Urt. v. 15.7.1999, 14 K-347/93, EFG 2000, 742.

tungen vervielfachen.⁵⁰⁹ Dabei sind jedoch die Grenzen des Missbrauchsverbots zu beachten.

Eine **Doppelbesteuerung** wird dadurch vermieden, dass eine seitens der Stiftung geleistete ausländische Steuer auf die inländische Steuer des Zurechnungsempfängers **angerechnet** wird (vgl. § 15 Abs. 5, § 12 AStG).⁵¹⁰

Gestaltungshinweis:

Im Ergebnis macht die Durchgriffsbesteuerung die Auslandsstiftung als Medium der Steuergestaltung weitgehend uninteressant.⁵¹¹ Die Vorteile des Einsatzes ausländischer Familienstiftungen im ausländischen Recht werden bei Inlandsbezügen nämlich größtenteils wieder zunichte gemacht, indem die Besteuerung auf deutsches Steuerniveau angehoben wird.⁵¹² Auch Umwegkonstruktionen zur Verschleierung des tatsächlichen Stifters oder eine komplizierte Aufteilung von Begünstigungsregeln erscheinen insoweit nicht Erfolg versprechend.⁵¹³ Interessant ist die Auslandsstiftung regelmäßig nur bei Wegfall der unbeschränkten und auch erweitert beschränkten Steuerpflicht des Stifters sowie des Bezugs- oder Anfallsberechtigten im Zurechnungszeitpunkt.⁵¹⁴

b) Besteuerung bei Aufhebung der ausländischen Familienstiftung

Der Vermögensübergang i.R.d. Aufhebung einer ausländischen Familienstiftung auf einen Dritten ist schenkungsteuerpflichtig (vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 9 EStG). Dabei bestimmt sich die Steuerklasse nach den **persönlichen Verhältnissen zwischen Stifter und Begünstigten** (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG).⁵¹⁵

c) Vereinbarkeit mit Europarecht

Den europarechtlichen Bedenken gegen § 15 AStG ist der Gesetzgeber durch die Einfügung eines Absatz 6 in § 15 AStG durch das JStG 2009 begegnet. Dieser regelt die **Nicht-**

⁵⁰⁹ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 132.

⁵¹⁰ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 133.

⁵¹¹ Busch/Heuer Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring 1/2003, S. 7; Wachter, ZEV 2001, 500.

⁵¹² Jülicher PISTB 2002, 11.

⁵¹³ Jülicher PISTB 2002, 11.

⁵¹⁴ Maier IStR 2001, 594.

⁵¹⁵ Busch/Heuer Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring 1/2003, S. 7.

anwendbarkeit der Zurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG für Stiftungen mit Sitz und Geschäftsleitung im EU- und im EWR-Gebiet unter zwei Voraussetzungen: Erstens ist nachzuweisen, dass das Stiftungsvermögen der **Verfügbarmacht des Stifters** und seiner Angehörigen und Abkömmlinge bzw. im Fall von Unternehmensstiftungen des Stifters, der Gesellschafter oder anderer in § 15 Abs. 3 AStG genannter Personen **rechtlich und tatsächlich entzogen** ist. Zweitens muss zwischen der Bundesrepublik und dem Staat, in dem die Familienstiftung Sitz und Geschäftsleitung hat, ein **Amtshilfeabkommen auf dem Gebiet der Steuern** bestehen.⁵¹⁶

Vertiefung:

Offen ist meines Erachtens derzeit, ob das Stiftungsvermögen dem Zugriff des Begünstigten oder des Stifters bei **Vereinbarung eines Widerrufsvorbehalts** rechtlich und tatsächlich vollständig entzogen ist und somit eine Hinzurechnung der Erträge unterbleiben kann. Ein solcher Widerrufsvorbehalt ist etwa im österreichischen Privatstiftungsrecht zulässig.

Nach der Rechtsprechung des BFH hindert zwar die Vereinbarung eines bloßen freien Widerrufsvorbehalts ohne weitere schuldrechtliche Absprachen den Bedachten nicht an der freien Verfügung über das auf ihn schenkweise übertragene Vermögen.⁵¹⁷ Auf diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber in der Begründung des Reformentwurfs und auch durch die Formulierung des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG n.F. („**rechtlich und tatsächlich entzogen**“) Bezug genommen. Zu beachten ist allerdings, dass das Schenkungssteuerrecht, zu dem die Entscheidung ergangen ist, stärker vom Zivilrecht geprägt ist, als das hier zu beurteilende Ertragssteuerrecht. Gleichzeitig kommt es nach Auffassung des Gesetzgebers aber darauf an, ob **Vermögen tatsächlich unwiderruflich auf die Stiftung übertragen** und dem Einfluss des Übertragenden entzogen worden ist.⁵¹⁸ Zumindest die Voraussetzung der unwiderruflichen Übertragung läge bei einem vorbehaltenen Widerruf nicht vor.

Bei der Gestaltung ist jedenfalls zu berücksichtigen, dass nach der Systematik des § 15 AStG der **Stifter bzw. der Bezugsberechtigte** den **Nachweis** erbringen muss, dass die Voraussetzung des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG vorliegen.

Letztlich war die **Intention des Gesetzgebers** wohl lediglich, die **Europarechtswidrigkeit** der derzeitigen Regelung **zu beseitigen**, indem er eine Rechtslage schafft, die der für deutsche Stiftungen geltenden vergleichbar ist. Darüber hinaus war wohl keine Besserstellung der Stifter und der Bezugsberechtigten ausländischer Stiftungen beabsichtigt. Da das deutsche Stiftungsrecht (jedenfalls das der Stiftung bürgerlichen Rechts) keinen Widerruf nach Anerkennung der Stiftung kennt, steht ein solcher bei einer ausländischen Stiftung möglicherweise der Anwendung der Ausnahmevorschrift des § 15 Abs. 6 AStG entgegen. Dagegen ließe sich allerdings einwenden, dass bei einer treuhänderischen Stiftung der Widerruf aus wichtigem Grund regelmäßig möglich ist, aber dennoch eine Besteuerung auf Ebene der Stiftung erfolgt (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG).

⁵¹⁶ Vgl. BMF, Schreiben v. 25.1.2006 IV B 1-S 1320-11/06, BStBl. 2006 I, 26 ff., Anlage 1.

⁵¹⁷ Vgl. den Regierungsentwurf v. 18. Juni 2008 mit Verweis auf BFH, Urteil v. 28. Juni 2007, II R 21/05, BStBl II S. 669.

⁵¹⁸ Vgl. BFH vom 3. November 1992, I R 39/92, BStBl 1993 II S. 388 und vom 2. Februar 1994, I R 66/92, BStBl II S. 727.

IV. Gestaltungsmodelle

Die **Vorzüge der Familienstiftung** liegen im Zivilrecht aufgrund der Bestandsfestigkeit dieser Rechtsform ohne Gesellschafterpositionen, Pflichtteilsansprüche etc. **Steuerlich** ist die Familienstiftung **selten attraktiv**. Unter Berücksichtigung des Einzelfalls kann statt der Errichtung einer reinen Familienstiftung beispielsweise eine gemeinnützige Stiftung mit Familienbezug oder eine Kombination aus beidem denkbar sein.

Bei den verschiedenen Gestaltungsmodellen ist aber zu beachten, dass pauschale Vorteilhaftigkeitsanalysen nicht möglich sind. Vielmehr sind stets die jeweiligen zivil- und steuerrechtlichen Vor- und Nachteile unter Berücksichtigung aller gegebenen **Einzelfallumstände** und möglicher künftiger Änderungen dieser Umstände zu beachten.

1. Gemeinnützige Stiftung mit teilweiser Familienbegünstigung

a) Überblick

Die **Familienstiftung** kann grundsätzlich aufgrund ihres auf das Familienwohl und nicht auf das Allgemeinwohl gerichteten Zwecks **nicht gemeinnützig** sein (vgl. § 52 AO). Trotzdem ist eine so genannte „gemeinnützige Familienstiftung“ möglich.⁵¹⁹ Diese verfolgt ausschließlich gemeinnützige, mildtätige bzw. kirchliche Zwecke. Sie darf jedoch bis zu einem Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, deren Gräber zu pflegen und deren Andenken zu ehren, ohne dadurch ihre Steuerbegünstigung zu gefährden (vgl. § 58 Nr. 5 AO). Es ist stets die **Drittel-Grenze** einzuhalten.⁵²⁰ In diesem Fall entfallen alle Belastungen auf Seiten der Stiftung durch Erbschaft- und Schenkungsteuer, Körperschaftsteuer und Erbersatzsteuer. **Die Ausschüttungen an die Begünstigten bleiben hingegen bei diesen voll steuerpflichtig.**⁵²¹ Allerdings darf eine Unterstützung hilfsbedürftiger Angehöriger des Stifters nicht der alleinige Satzungszweck der Stiftung sein.⁵²²

⁵¹⁹ *Kirchhain*, Gemeinnützige Familienstiftung; *Leisner*, DB 2005, 2434 ff.

⁵²⁰ AEAO Nr. 5 zu § 58 Nr. 5 AO; AEAO Nr. 14 zu § 55 AO.

⁵²¹ *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 51.

⁵²² AEAO Nr. 8 Satz 2 zu § 58 Nr. 5 AO.

b) Begriff der „nächsten Angehörigen“

Der Begriff der „nächsten Angehörigen“ i.S.d. § 58 Nr. 5 AO ist **enger** gefasst als der allgemeine Begriff der Angehörigen gem. § 15 AO. Die Finanzverwaltung beschränkt die für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit unschädliche Familienbegünstigung auf die Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder (auch bei Adoption), Enkelkinder (auch im Fall der Adoption), Geschwister, Pflegekinder und Pflegeeltern. Weitere Verwandte oder Abkömmlinge nach den Enkeln sind dabei ausgeschlossen.⁵²³

Allerdings lässt sich der Kreis der Begünstigten bei Stiftungerrichtung durch den **Umweg der „Miterrichtung“** erweitern.⁵²⁴ Gleiches gilt, wenn der Begünstigte selbst Zustifter wird, indem er selbst oder der Testamentsvollstrecker für ihn der Stiftung Vermögen zustiftet.⁵²⁵ Das soll auch dann gelten, wenn das Vermögen zuvor vom Erststifter an ihn übertragen worden ist.⁵²⁶

c) Grenzen der Begünstigung

Die Begünstigung der nächsten Angehörigen ist auf ein **Drittel des Einkommens**⁵²⁷ der gemeinnützigen Stiftung begrenzt. Diese Regelung bezieht sich auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum. Nachholung und Vortrag sind nicht gestattet. Bei wechselnden Einkünften ist eine Grundversorgung des Stifters und seiner Angehörigen unter Umständen nicht gesichert.⁵²⁸

Außerdem müssen die einzelnen Aufwendungen **angemessen** sein. Abzustellen ist dabei auf den **Lebensstandard des Zuwendungsempfängers**.⁵²⁹ Aufgrund der Drittelregelung hat die gemeinnützige Familienstiftung an Stelle der reinen Familienstiftung in der Praxis regelmäßig nur geringe Bedeutung. Auch wenn zwischen der Stifterfamilie und

⁵²³ v. Oertzen, Stiftung & Sponsoring 3/1998, 16.

⁵²⁴ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 18.

⁵²⁵ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 43 Rn. 59.

⁵²⁶ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 43 II. Rn. 59.

⁵²⁷ Zur Auslegung des Begriffs „Einkommen“ vgl. Berndt, Stiftung und Unternehmen, Rn. 1168; Müller/Schubert DStR 2000, 1289, 1295 f.

⁵²⁸ Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rn. 437.

⁵²⁹ Vgl. AEAO Nr. 7 zu § 58 Nr. 5 AO; a.A. Müller/Schubert, DStR 2000, 1289, 1296 f.; Tipke/Kruse, § 58 Rn. 6. Siehe hierzu auch Söffing/Thoma ErbStB 2005, 184 und OFD Magdeburg v. 18.5.2004, ErbStB 2004, 247.

der Finanzverwaltung Einigkeit über die Angemessenheit des Lebensunterhalts erzielt wird, ist doch weiterhin zu klären, ob dieser Lebensunterhalt nicht bereits aus den sonstigen Mitteln der Begünstigten bestritten werden kann.⁵³⁰

2. Doppelstiftung

Für Unternehmerfamilien bietet die so genannte Doppelstiftung eine interessante Möglichkeit, die **Steuervorteile der gemeinnützigen Stiftung** zu erlangen und dennoch die **Familieninteressen zu wahren**.⁵³¹ Durch die Errichtung einer Doppelstiftung kann es je nach den konkreten Umständen möglich sein, die gemeinnützigkeitsbezogenen Steuervorteile zu nutzen, die Erbschaft- und Schenkungsteuerlast bei Stiftungserrichtung zu minimieren, die Erbersatzsteuer zu beschränken und die unternehmerische Verantwortung bei der Familie zu bündeln.⁵³²

Bei einer Doppelstiftung sind **zwei Stiftungen**, eine gemeinnützige und eine Familienstiftung, zu errichten. Auf die Familienstiftung werden sodann so viele Anteile eines Unternehmens übertragen, wie für die in der Satzung vorgesehene Unterstützung von Familienmitgliedern und der nachfolgenden Generationen erforderlich ist. Die restlichen Anteile erhält die gemeinnützige Stiftung. Für sie werden jedoch **Stimmrechte ausgeschlossen** oder zugunsten der Familienstiftung beschränkt.⁵³³

Die Familienstiftung hält somit stimmberechtigte Stammaktien oder Stammgeschäftsanteile, die gemeinnützige Stiftung Vorzugsaktien oder Vorzugsgeschäftsanteile. Gegenüber dem Unternehmen decken sich die Interessen beider Stiftungen jedenfalls bezüglich des Hauptinteresses, nachhaltige Erträge aus dem Unternehmen zu erlangen. Durch ein geringeres Volumen der Familienstiftung lassen sich **Steuernachteile verringern**. Die Steuerfreiheit der gemeinnützigen Stiftung schont die Kapitalbasis des Unternehmens.

⁵³⁰ Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rn. 435.

⁵³¹ Zur Doppelstiftung vgl. Richter, Berater-Brief Vermögen 1/2004, 17, 20; Richter/Sturm Stiftung & Sponsoring 6/2004, 11, 13; Binz/Sorg ZEV 2005, 520 ff. und Muscheler, in: ders., Stiftungsrecht S. 341 ff.

⁵³² Ein bekanntes Beispiel einer Doppelstiftung war die ursprüngliche Struktur der Gemeinnützigen Hertie-Stiftung und der Hertie-Stiftung als Familienstiftung. Nach der Veräußerung von Beteiligungen besteht die Struktur als Doppelstiftung nicht mehr.

⁵³³ Richter/Sturm Stiftung & Sponsoring 6/2004, 11, 13 und dieS. ZErB 2006, 75, 76.

Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, ob eine solche **Kombination von Mehrstimmrechten und stimmrechtslosen Anteilen** im Falle einer kapitalmäßig nur symbolischen Beteiligung des Mehrstimmberechtigten eine Umgehung des Abspaltungsverbots darstellt. Inhalt des von der h. M. als allgemeiner Grundsatz anerkannten Abspaltungsverbots ist das Verbot, einzelne Mitgliedschaftsrechte von der Mitgliedschaft als solcher getrennt zu übertragen. Es ist unzulässig durch Gesellschaftsvertrag anteilslose Stimmrechte zu schaffen.⁵³⁴

Umgekehrt ist jedoch anerkannt, dass es den Gesellschaftern im Innenverhältnis frei steht, sowohl stimmrechtslose Anteile zu schaffen, als auch einzelnen Gesellschaftern Mehrstimmrechte einzuräumen. **§ 47 GmbHG ist insofern dispositiv.**⁵³⁵ Eine gemeinnützige Stiftung kann demnach Mehrheitsgesellschafterin einer GmbH sein und gleichzeitig stimmrechtslos gestellt werden. Im Umkehrschluss kann ein Mehrstimmrecht auch zugunsten eines symbolisch beteiligten Gesellschafters geschaffen werden.⁵³⁶

3. Unternehmensverbundene Stiftung

Unternehmensstiftungen sind eine **Anwendungsform** der Rechtsform Stiftung. Anders als bei der Familienstiftung oder der gemeinnützigen Stiftung braucht die Bezeichnung „Unternehmens“-Stiftung nicht unbedingt darauf hinzuweisen, dass ein Unternehmen der oder ein Zweck ist, den die Stiftung verfolgt. Jedoch deutet der Begriff Unternehmensstiftung auf die **Anlage von Vermögen der Stiftung in einem Unternehmen und die Herkunft von Mitteln aus einem Unternehmen** hin. Von ihrer Zweckbestimmung her wird die Unternehmensstiftung Familien- oder gemeinnützige Stiftung oder eine Kombination aus beiden sein.⁵³⁷

Grundsätzlich werden zwei Arten von Unternehmensstiftungen unterschieden, die **Unternehmensträgerstiftung** und die **Unternehmensbeteiligungsstiftung.**⁵³⁸ Die Unternehmensträgerstiftung betreibt selbst ein Unternehmen, die Unternehmensbeteiligungsstiftung hält dagegen Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften. Eine Stiftung kann

⁵³⁴ K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 560 f.

⁵³⁵ OLG Frankfurt, GmbHR 1990, 79, 82.

⁵³⁶ Richter/Sturm Stiftung & Sponsoring 6/2004, 11, 13 und dieS. ZErB 2006, 75, 77.

⁵³⁷ Richter Berater-Brief Vermögen 1/2004, 17, 18.

⁵³⁸ Vgl. zu dieser Differenzierung oben Teil 3 I.; Richter/Sturm ZErB 2006, 75, 76.

sich an einer AG bzw. GmbH oder einer Personengesellschaft beteiligen. Beteiligt sich eine Stiftung an einer KG, so kann die Stiftung entweder als Kommanditistin in Erscheinung treten oder es kann die Errichtung einer Stiftung & Co. KG erwogen werden.

Die **Stiftung & Co. KG** ist die Verbindung einer Stiftung als Komplementär mit einer KG, deren Kommanditisten Familienmitglieder oder andere Personen sind.⁵³⁹ Dabei kann die Stiftung als Komplementär entweder der Vermittlung der Kontrolle der Kommanditisten über das Unternehmen dienen oder gerade umgekehrt der „Entmachtung“ der übrigen Gesellschafter, weil sie eine Stiftung wesensmäßig eben nicht kontrollieren können, anders als eine GmbH. In Anlehnung an die GmbH & Co. KG hat die Stiftung oft einen Komplementäranteil an der KG von 0 %.

Gegen die Stiftung & Co. KG wird u. a. vorgebracht, dass die Stiftung u. U. nur als bloßes Hilfsmittel eingesetzt wird, um dem Unternehmen in der Rechtsform der KG einen **Komplementär mit „Sondervorzügen“** zu verschaffen. Ferner wird die mit der Komplementärstellung verbundene Risikoübernahme als **Einwand** genannt. Beide Einwände sind jedoch nicht durchschlagend. Ersterer relativiert sich schon angesichts der zahlenmäßig sehr geringen, wenn auch mitunter prominenten, Anwendungsfälle. Letzterem kann entgegengehalten werden, dass man nur schwerlich ein allgemeingültig vorgeschriebenes Risikoprofil für eine Stiftung definieren kann.⁵⁴⁰

Nicht nur aus steuerlichen Gründen sollte bei unternehmensverbundenen Stiftungen die Kombination von gemeinnütziger Stiftung und Kapitalgesellschaft stets erwogen werden.⁵⁴¹ Die Errichtung einer **Stiftung als Rechtsakt löst das Nachfolgerproblem nicht**. Dies gilt freilich nicht nur für die Stiftung, denn auch die Vererbung an den Nachfolger in der Familie oder überhaupt die Familiengesellschaft sorgt nicht schon an sich für die Unternehmensnachfolge. Ob die Stiftung aber ein guter Eigentümer des Unternehmens sein wird, hängt zunächst von der im Vorhinein schwer zu beeinflussenden und vorherzusehenden Qualifikation der Handelnden ab. Wichtig ist dabei, dass die Stiftung als Eigentü-

⁵³⁹ Vgl. oben Teil 3 VII. 3.; Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 239 ff.; siehe auch Richter/Sturm ZErB 2006, 75, 77 f.

⁵⁴⁰ Ausführlich dazu Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 12 Rn. 91 ff.

⁵⁴¹ Zur gemeinnützigen Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge vgl. Richter, in: Krimphove/Tytko (Hrsg.), PraktikerHB Unternehmensfinanzierung, S. 609 ff.; Richter Berater-Brief Vermögen, 1/2004, 17 ff.

merin des Unternehmens ihre Eigentümerrechte auch wirklich ausüben kann. Zur Ausübung der Eigentümerrechte gehört nicht das Hineinregieren in das Unternehmen, aber die distanzierte Kontrolle und als ultima ratio die Möglichkeit, sich ganz oder teilweise von dem Unternehmen zu trennen. Der Unternehmerstifter, der Unternehmen und Stiftungen unlösbar voneinander abhängig macht, tut damit voraussichtlich weder dem Unternehmen noch der Stiftung Gutes.

In einem Punkt kann die Absicht zur Errichtung einer Unternehmensstiftung die **Risiken der Unternehmensnachfolge sogar erhöhen**, wenn nämlich die Errichtung der Stiftung auf den Todeszeitpunkt oder kurz zuvor geplant ist. Denn die Institutionalisierung des Unternehmens wie die Einübung der Unternehmer- oder Eigentümerfunktionen der Stiftung bedürfen Zeit. Der Übergang vom Unternehmer auf die Stiftung soll kein Bruch sein, noch dazu verstärkt durch den natürlichen Bruch beim Tod des Unternehmers, sondern ein Prozess, bei dem die unvermeidlichen Fehler gemacht und berichtigt werden können. Dabei sollte sogar die Möglichkeit des Abbruchs des Versuchs der Unternehmensstiftung nicht ausgeschlossen sein. Auch auf dem Weg der Unternehmensstiftung **braucht die Unternehmensnachfolge Zeit**. Der Unternehmer sollte bereits zu Lebzeiten seine Nachfolge regeln, um im Einzelfall Korrekturen vornehmen zu können.⁵⁴²

4. Kombination aus Familiengesellschaft und Stiftung

Eine weitere Alternative ist die Kombination von Familiengesellschaft und Stiftung. Hierbei wird das Familienvermögen zur organisatorischen Sicherung zunächst in eine **Familiengesellschaft** eingebracht, deren Anteile im Erbfall **auf eine Stiftung übertragen** werden.⁵⁴³

Dies ist insofern vorteilhaft, als die Übertragung von Vermögen auf eine Familiengesellschaft **erbschaftsteuerlich neutral** ist, wohingegen bei Übertragung des Vermögens auf eine Stiftung in der Regel Erbschaft- und Schenkungsteuer anfällt. Im Kombinationsmodell unterliegt indes die Übertragung der Gesellschaftsanteile auf die Stiftung im Zeitpunkt des normalen Erbgangs der Erbschaft- oder Schenkungsteuer.⁵⁴⁴

⁵⁴² Vgl. beispielsweise die Bertelsmann-Struktur und ihre „Einübung“ zu aktiven Zeiten von Reinhard Mohn. Siehe auch *Richter/Sturm* ZERb 2006, 75, 76.

⁵⁴³ *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 142 ff.

⁵⁴⁴ *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 143.

Um diese Steuerpflicht zu reduzieren, muss die Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer im Übertragungszeitpunkt möglichst niedrig gehalten werden. Eine **Minderung der Bemessungsgrundlage** lässt sich erreichen, indem die Gesellschaft nur zu einem sehr geringen Teil mit Eigenkapital und zu einem möglichst großen Teil mit Fremdkapital einschließlich Gesellschafterdarlehen ausgestattet wird. Werden dann nur die Eigenkapitalanteile auf die Stiftung übertragen und die Gesellschafterdarlehen zurückbehalten, so geht die Chance der künftigen Wertsteigerung durch eine Vermögensrendite oberhalb der Darlehensverzinsung steuerfrei auf die Stiftung über. Dabei sollte zur Vermeidung von Schenkungssteuer der marktübliche Zinssatz verlangt werden.⁵⁴⁵

⁵⁴⁵ Pöllath/Richter, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), § 13 Rn. 144.

Beispiel für die Satzung einer Familienstiftung

Präambel

[In einer kurzen Präambel sollte der Stifter den Anlass und das Motiv für die Errichtung der Familienstiftung beschreiben. Dies kann für die spätere Auslegung des Stifterwillens eine wertvolle Hilfe darstellen.]

§ 1 Name, Rechtsform, Sitz, Stifter

- (1) Die Stiftung führt den Namen [...].
- (2) Sie ist eine rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts.
- (3) Sie hat ihren Sitz in [...].
- (4) Stifter im Sinne dieser Satzung ist [...].

§ 2 Stiftungszweck

- (1) Zweck der Stiftung ist
 - (a) die Förderung der Aus- und Weiterbildung der Familie des Stifters,
 - (b) die angemessene Unterstützung der Familienangehörigen in Fällen wirtschaftlicher Not und sonstiger Bedürftigkeit,
 - (c) die angemessene Unterhaltung und Pflege der Familiengrabstätten,
 - (d) [...].
- (2) Soweit die Erträge aus dem Stiftungsvermögen den Bedarf zur Erfüllung der familienbezogenen Zwecke überschreiten, sind die überschüssigen Mittel zur Förderung der künstlerischen und kulturellen Aktivitäten in der Heimatstadt des Stifters [...] zu verwenden.

§ 3 Stiftungsvermögen

- (1) Das Stiftungsvermögen im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung ergibt sich aus dem Stiftungsgeschäft. Das Stiftungsvermögen ist in seinem Bestand dauernd und ungeschmälert zu erhalten; Vermögensumschichtungen sind zulässig.
- (2) Zustiftungen zum Stiftungsvermögen sind zulässig. Der Stiftungsvorstand ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, Zuwendungen Dritter zur Stärkung des Stiftungsvermögens anzunehmen und kann demgemäß auch generelle Einschränkungen für die Annahme vorsehen.

§ 4 Verwendung der Erträge aus dem Stiftungsvermögen

- (1) Die Stiftung erfüllt ihre Aufgaben aus den Erträgen des Stiftungsvermögens.
- (2) Die Stiftung darf Erträge in Höhe der allgemeinen Inflationsrate des Vorjahres in eine Rücklage einstellen oder dem Vermögen zuführen, soweit dies erforderlich ist, um den satzungsmäßigen Zweck nachhaltig erfüllen zu können.

§ 5 Begünstigte der Stiftung

- (1) Begünstigte der Stiftung sind die ehelichen Kinder des Stifters; an deren Stelle treten nach deren Ableben jeweils deren Abkömmlinge usw.
- (2) Nicht eheliche und adoptierte Abkömmlinge gelten als ehelich, wenn dies der Stifter, oder nach dessen Ableben der Familienrat, bestimmt.
- (3) Ansprüche auf Stiftungsleistungen bestehen nicht und werden auch durch die wiederholte Gewährung von Leistungen nicht begründet.

§ 6 Stiftungsorgane

- (1) Organe der Stiftung sind
 - (a) der Stiftungsvorstand und
 - (b) der Familienrat.
- (2) Die Mitglieder der Stiftungsorgane erhalten für ihre Tätigkeit eine angemessene Vergütung, soweit die Stiftungsmittel dies zulassen. Anderenfalls kann vom Stiftungsvorstand zur Deckung von Auslagen eine Aufwandsentschädigung (auch pauschaliert) oder ein Sitzungsgeld festgesetzt werden.
- (3) Mit Vollendung des fünfundsechzigsten Lebensjahres endet das Amt der Vorstandsmitglieder; das Amt der Mitglieder des Familienrats endet mit Vollendung des siebenzigsten Lebensjahres. Diese Regelung gilt nicht für den Stifter. Im Einzelfall kann von der Einhaltung der Altersgrenzen in beiden Stiftungsorganen mit Zustimmung des Stiftungsvorstandes oder des Stifters zu dessen Lebzeiten abgewichen werden.

§ 7 Stiftungsvorstand

- (1) Der Stiftungsvorstand besteht aus mindestens [...] und höchstens [...] Mitgliedern; wenn der Stifter nicht Mitglied des Vorstands ist, aus mindestens [...] und höchstens [...] Mitgliedern. Ist der Stifter selbst Mitglied des Vorstands, ist er zugleich Vorstandsvorsitzender und bestimmt die Zahl der Mitglieder des Vorstands. In diesem Fall bestellt er zudem ggf. seinen Stellvertreter. Ansonsten wählt der Stiftungsvorstand aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und dessen Stellvertreter und bestimmt die Zahl der Mitglieder.

(2) Die Mitglieder des Stiftungsvorstands dürfen nicht zugleich dem Familienrat angehören. Diese Regelung gilt nicht für den Stifter.

(3) Die Mitglieder des ersten Stiftungsvorstandes werden durch den Stifter im Stiftungsgeschäft bestellt und können durch ihn abberufen werden.

(4) Die Bestellung und Abberufung nachfolgender Vorstandsmitglieder erfolgt zu Lebzeiten des Stifters durch ihn selbst. Ansonsten werden die Mitglieder des Stiftungsvorstands vom Familienrat mit einer Dreiviertel-Mehrheit seiner Mitglieder gewählt. Die Vorstandsmitglieder können nach dem Ableben des Stifters nur einstimmig aus wichtigem Grund vom Familienrat abberufen werden. Dem betroffenen Mitglied des Vorstands ist zuvor Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

(5) Die Amtszeit der Mitglieder des Vorstands beträgt [...] Jahre; Wiederbestellung ist zulässig. Ein Mitglied des Stiftungsvorstands bleibt auch nach dem Ablauf seiner Amtszeit im Amt, bis ein Nachfolger bestellt ist.

§ 8 Vertretung der Stiftung

Der Stiftungsvorstand vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Er hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters. Ist der Stifter Mitglied des Stiftungsvorstandes, ist er einzelvertretungsberechtigt und von der Beschränkung des § 181 BGB befreit. Ansonsten wird die Stiftung durch zwei Mitglieder des Stiftungsvorstands vertreten. Solange der Stifter Mitglied des Vorstands ist, ist jedes weitere Vorstandsmitglied nur zusammen mit dem Stifter vertretungsberechtigt.

§ 9 Tätigkeit des Stiftungsvorstands

(1) Der Stiftungsvorstand verwaltet die Stiftung und führt den Willen des Stifters aus. Hierzu gehören insbesondere

- (a) die Verwaltung des Stiftungsvermögens,
- (b) die Beschlussfassung über die Verwendung der Stiftungsmittel,
- (c) die Aufstellung eines Wirtschaftsplans und die Rechenschaftslegung gegenüber der Stiftungsaufsichtsbehörde und dem Familienrat,
- (d) [...].

(2) Der Stiftungsvorstand kann sich eine Geschäftsordnung geben.

§ 10 Geschäftsführung, Geschäftsjahr

(1) Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.

(2) Der Vorstand hat die Einnahmen und Ausgaben der Stiftung aufzuzeichnen und die Belege zu sammeln. Zum Ende eines jeden Geschäftsjahrs sind Aufstellungen über die Einnahmen und Ausgaben der Stiftung und über ihr Vermögen sowie ein Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks zu fertigen.

§ 11 Familienrat

(1) Der Familienrat besteht aus mindestens [...] und höchstens [...] Mitgliedern; wenn der Stifter nicht Mitglied des Familienrats ist, aus mindestens [...] und höchstens [...] Mitgliedern. Ist der Stifter selbst Mitglied des Familienrats, ist er zugleich Vorsitzender des Familienrats und bestimmt die Zahl der Mitglieder des Familienrats. In diesem Fall bestellt er zudem ggf. seinen Stellvertreter. Ansonsten wählt der Familienrat aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und dessen Stellvertreter und bestimmt die Zahl der Mitglieder.

(2) Die Mitglieder des Familienrats dürfen nicht zugleich dem Stiftungsvorstand angehören. Diese Regelung gilt nicht für den Stifter.

(3) Die Mitglieder des ersten Familienrats werden durch den Stifter im Stiftungsgeschäft bestellt und können durch ihn abberufen werden.

(4) Die Bestellung und Abberufung nachfolgender Mitglieder des Familienrats erfolgt zu Lebzeiten des Stifters durch ihn selbst. Ansonsten erfolgt die Bestellung durch Kooptation durch die übrigen Mitglieder des Familienrats. Der Beschluss über die Kooptation eines Mitglieds des Familienrats bedarf im ersten Wahlgang einer Mehrheit von zwei Dritteln, bei jedem weiteren Wahlgang der einfachen Mehrheit der Stimmen der Mitglieder des Familienrats. Sofern ansonsten die Mindestmitgliederzahl unterschritten wäre, sind ausgeschiedene Mitglieder des Familienrats unverzüglich durch Zuwahl zu ersetzen. Bis zum Amtsantritt der Nachfolger führen die verbleibenden Mitglieder die unaufschiebbaren Aufgaben des Familienrats allein weiter.

(5) Die Amtszeit der Mitglieder des Familienrats beträgt [...] Jahre; Wiederbestellung ist zulässig. Ein Mitglied des Familienrats bleibt auch nach dem Ablauf seiner Amtszeit im Amt, bis ein Nachfolger bestellt ist.

§ 12 Aufgaben und Befugnisse des Familienrats

(1) Der Familienrat hat die Aufgabe, den Stiftungsvorstand zu beraten und ihn bei seiner Tätigkeit zu überwachen.

(2) Zu den Aufgaben des Familienrats gehört insbesondere

- (a) die Bestellung und Abberufung der Vorstandsmitglieder nach dem Ableben des Stifters,
- (b) die Genehmigung des vom Vorstand zu erstellenden Wirtschaftsplans,
- (c) die Genehmigung der Jahresrechnung, der Vermögensübersicht und des Berichts des Vorstands über die Erfüllung des Stiftungszwecks,
- (d) die Beschlussfassung über Fragen, die der Vorstand vorlegt.

(3) Der Familienrat kann vom Vorstand jederzeit Auskunft über alle Vorgänge der Stiftung verlangen und Einsicht in die Unterlagen der Stiftung nehmen.

(4) Der Familienrat kann sich eine Geschäftsordnung geben.

§ 13 Beschlüsse des Stiftungsvorstands

(1) Der Stiftungsvorstand wird mindestens [...] jährlich vom Vorsitzenden zu einer Sitzung schriftlich (auch Fax oder E-Mail) unter Angabe der Tagesordnung (insbesondere der Beschlussgegenstände mit Beschlussvorlagen) geladen. Die Ladungsfrist beträgt [...] Woche[n].

(2) Der Stiftungsvorstand ist beschlussfähig, wenn ordnungsgemäß geladen wurde und mehr als die Hälfte der Mitglieder anwesend ist oder wenn sich an einer schriftlichen Abstimmung sämtliche Mitglieder beteiligen. Ladungsfehler gelten als geheilt, wenn alle betroffenen Mitglieder an der Sitzung teilnehmen, ohne den Ladungsfehler ausdrücklich vor Sitzungsbeginn zu rügen, oder wenn alle betroffenen Mitglieder auf die Rüge verzichten. Beschlüsse im schriftlichen Verfahren sind mit Ausnahme von Beschlüssen nach §§ 15 und 16 dieser Satzung zulässig, wenn kein Mitglied des Vorstands dem Abstimmungsverfahren widerspricht.

(3) Beschlüsse werden mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst, wenn diese Stiftungssatzung nichts Abweichendes bestimmt. Bei Stimmengleichheit entscheidet die Stimme des Vorsitzenden, bei dessen Verhinderung die Stimme seines Stellvertreters.

(4) Über die Sitzungen des Stiftungsvorstands sind Niederschriften zu fertigen. In ihnen sind zumindest alle Beschlussanträge und Beschlüsse (mit Abstimmungsergebnis) schriftlich festzuhalten. Entsprechendes gilt für die Niederlegung der Beschlussfassung im schriftlichen Verfahren. Niederschriften sind unverzüglich allen Mitgliedern des Stiftungsvorstands sowie der Stiftungsaufsicht zu übersenden.

§ 14 Beschlüsse des Familienrats

(1) Der Familienrat wird mindestens [...] jährlich vom Vorsitzenden zu einer Sitzung geladen. Bezüglich der Ladung gilt § 13 Abs. 1 entsprechend. Bezüglich der Sitzungen des Familienrats gilt § 13 Abs. 4 entsprechend.

(2) Der Familienrat ist beschlussfähig, wenn mindestens zwei Drittel seiner Mitglieder persönlich anwesend sind. Er fasst seine Beschlüsse mit einfacher Mehrheit der Anwesenden, wenn diese Stiftungssatzung nichts Abweichendes bestimmt. Bei Stimmengleichheit entscheidet die Stimme des Vorsitzenden, bei dessen Verhinderung die Stimme seines Stellvertreters.

§ 15 Satzungsänderungen

(1) Der Stiftungsvorstand kann im Einvernehmen mit dem Familienrat eine Änderung der Satzung beschließen, wenn er dies aufgrund veränderter Verhältnisse für notwendig erachtet. Dabei soll der Stiftungszweck in seinem Wesen nicht geändert werden.

(2) Der Beschluss über die Satzungsänderung bedarf einer Zweidrittel-Mehrheit der Mitglieder des Stiftungsvorstands und des Familienrats. Zu Lebzeiten des Stifters bedarf er ferner dessen Zustimmung.

(3) Der Vorstand hat den Beschluss dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

§ 16 Aufhebung der Stiftung und Vermögensanfall

(1) Wird die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich oder ändern sich die Verhältnisse derart, dass die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht mehr sinnvoll erscheint, können Vorstand und Familienrat gemeinsam die Aufhebung der Stiftung beschließen.

(2) Der Beschluss über die Aufhebung der Stiftung bedarf einer Zweidrittel-Mehrheit der Mitglieder des Stiftungsvorstands und des Familienrats. Zu Lebzeiten des Stifters bedarf er ferner dessen Zustimmung.

(3) Bei Aufhebung der Stiftung fällt das Stiftungsvermögen zu einem Drittel an die Heimatstadt des Stifters mit der Auflage, es ausschließlich und unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden und im Übrigen an die nach der Satzung zu diesem Zeitpunkt begünstigten Abkömmlinge des Stifters zu gleichen Teilen.

§ 17 Inkrafttreten

Die Stiftungssatzung tritt mit Anerkennung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde in Kraft.

Steuerliche Mustersatzung für eine Stiftung

(nur aus steuerlichen Gründen notwendige Bestimmungen, vgl. § 60 Abs. 1 Satz 2 AO i.d.F. des JStG 2009, ohne Berücksichtigung der stiftungsrechtlichen Vorschriften des BGB)

§ 1

Die ... Stiftung mit Sitz in ... verfolgt ausschließlich und unmittelbar – gemeinnützige – mildtätige – kirchliche Zwecke (nicht verfolgte Zwecke streichen) im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.

Zweck der Stiftung ist ... (z.B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, der Jugend- und Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Sports, Unterstützung hilfsbedürftiger Personen).

Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch ... (z.B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Unterhaltung einer Schule, einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder-, Jugendheimes, Unterhaltung eines Altenheimes, eines Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs, des Lärms, Errichtung von Sportanlagen, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen).

§ 2

Die Stiftung ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.

§ 3

Mittel der Stiftung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung.

Der Stifter erhält bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als sein eingezahltes Stiftungskapital und den gemeinen Wert seiner geleisteten Sacheinlagen zurück.**

** Diese Bestimmung sowie der Satzteil in § 5 „soweit es das eingezahlte Stiftungskapital des Stifters und den gemeinen Wert der von dem Stifter geleisteten Sacheinlagen übersteigt“ ist bei Stiftungen nur erforderlich, wenn die Satzung dem Stifter einen Anspruch auf Rückgewährung von Vermögen einräumt. Fehlt die Regelung, wird das eingebrachte Vermögen wie das übrige Vermögen behandelt. Siehe auch unten die Anmerkung.

§ 4

Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Stiftung fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

§ 5

Bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Stiftung, soweit es das eingezahlte Stiftungskapital des Stifters und den gemeinen Wert der von dem Stifter geleisteten Sacheinlagen übersteigt**,

an – den – die – das – ... (Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft), der – die – das – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat,

oder

an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für ... (Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z.B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 AO wegen ... bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in ...).

Literaturhinweise zu Teil 4

Zeitschriften

Achilles, *Stiftungsrechtsreform und Gesetzgebungskompetenz des Bundes*, ZRP 2002, 23 ff.; Andrick/Suerbaum, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, NJW 2002, 2905 ff.; Apitz, *Betriebsprüfungen bei gemeinnützigen Körperschaften*, StBp 2004, 89 ff.; Berndt, *Zur aktuellen Besteuerung der Familienstiftungen und ihrer Destinatäre*, Stiftung & Sponsoring Heft 3/2004, 16 ff. und Heft 4/2004, 15 ff.; Binz/Sorg, *Aktuelle Erbschaftsteuerprobleme der Familienstiftung*, DStR 1994, 229 ff.; Binz/Sorg, *Die Doppelstiftung im Steuerrecht*, ZEV 2005, 520 ff.; Burgard, *Das neue Stiftungsprivatrechts*, NZG 2002, 697 ff.; Busch/Heuer, *Die österreichische Privatstiftung und die liechtensteinische Familienstiftung im Lichte des deutschen Steuerrechts*, Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 1/2003; Crezeilius/Rawert, *Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen*, ZEV 2000, 421 ff.; Damrau/Wehinger, *Übersicht zum Mindeststiftungsvermögen nach dem Recht der Bundesländer*, ZEV 1998, 178; Dietlein/Thiel, *Ringeln um eine „Kultur des Gebens – Renaissance des Stiftungswesens“?*, ZRP 2001, 72 ff.; Eversberg, *Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen*, Stiftung & Sponsoring Heft 4/2000, 3 f.; Fischer, *Grundfragen der Bewahrung und einer Reform des Gemeinnützigkeitsrechts*, FR 2006, S. 1001 ff.; Fischer, *Überlegungen zur Fortentwicklung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts*, FR 2008, 752 ff.; Gebel, *Erbschaftsteuer bei Stiftung von Todes wegen*, BB 2001, 2554 ff.; Geserich, *Das Spendenrecht*, DStJG 26 (2003), 245 ff.; Götz, *Die unternehmensverbundene Stiftung im Zivil- und Steuerrecht*, NWB Fach 2, 10107 ff.; Grotherr, *Neuerungen bei der Wegzugsbesteuerung durch das SEStEG*, NWB Fach 3, S. 2153 ff.; Habammer, *Der ausländische Trust im deutschen Ertrag- und Erbschaft- / Schenkungsteuerrecht*, DStR 2002, 425 ff.; Helmert, *Die Zurechnung nach § 15 AStG bei Verlusten*, IStR 2005, 272 ff.; Hüttemann, *Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen*, DB 2000, 1584 ff.; Hüttemann, *Der neue Anwendungserlass zum Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 bis 68 AO)*, FR 2002, 1337 ff.; Hüttemann, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, ZHR 167 (2003), 35 ff.; Hüttemann, *Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts*, DStJG 26 (2003), 49 ff.; Hüttemann, *Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, DB 2007, S. 2053 ff.; Hüttemann, *Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EstG*, DB 2008, 1590 ff.; Hüttemann, *Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland – eine Frage des „Ansehens“?*, DB 2008, 1061 ff.; Hüttemann/Herzog, *Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen*, DB 2004, 1001 ff.; Jachmann, *Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung*, DStZ 2001, 225 ff.; Jachmann, *Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht*, ZSt 2003, 35 ff.; Jülicher, *Ausländische Familienstiftungen und Trusts – Chancen und Risiken durch die neue BFH-Rechtsprechung*, ZErB 2007, S. 361 ff.; Jülicher, *Brennpunkt der Besteuerung der inländischen Familienstiftung im ErbStG*, StuW 1999, 363 ff.; Kayser/Richter, *Hedge Fonds als Kapitalanlage für Stiftungen*, Absolut-Report Nr. 21, 08/2004, 27 ff.; Kayser/Richter, *Rechtliche Rahmenbedingungen bei Alternative Investments für Stiftungen in Deutschland*, in: Busack/Kaiser, *Handbuch Alternative Investments*, Band 2, 597 ff.; Kellersmann/Schnitger, *Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen*, IStR 2005, 253 ff.; Kirchhof, *Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung*, DStJG 26 (2003), 1 ff.; Kraft/Hause, *Die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 15 AStG zur Besteuerung ausländischer Familienstiftungen aus dem Blickwinkel der EuGH-Rechtsprechung*, DB 2006, 414 ff.; Kröger, *„Ehe-Schutz“ und Stiftungs-Steuerrecht*, DStR 2001, 426 ff.; Leisner, *Die mildtätige Familienstiftung*, DB 2005, 2434 ff.; Lex, *Das neue Stiftungsrecht: Reform, Modernisierung oder Kosmetik?*, ZEV 2002, 405 ff.; von Löwe, *Österreichische Privatstiftung mit Stiftungsbeteiligten in Deutschland*, IStR

2005, 577 ff.; Maier, *Steuroptimierte Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen – Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 3.8.2005*, DStR 2006, 505 ff.; Maier, *Zurechnung von Vermögen einer Auslandsstiftung nach § 15 AStG*, IStR 2001, 589 ff.; Müller/Schubert, *Die Stifterfamilie und die Sicherstellung ihrer Versorgung im Rahmen einer gemeinnützigen Stiftung*, DStR 2000, 1289 ff.; Muscheler, *Familienstiftungen (unter besonderer Berücksichtigung der unternehmensverbundenen Stiftungen)*, in: ders. *Stiftungsrecht*, Baden Baden 2005; Neumann, *Steuerliche Verbesserungen für das bürgerliche Engagement und die Folgen aus der Stauffer-Entscheidung des EuGH für den Spendenabzug*, FR 2008, 745 ff.; Nietzer/Stadie, *Die Familienstiftung & Co. KG – eine Alternative für die Nachfolgeregelung bei Familienunternehmen*, NJW 2000, 3457 ff.; v. Oertzen, *Versorgung der Stifterfamilie und gemeinnützige Stiftung*, Stiftung & Sponsoring Heft 3/1998, 16 f.; v. Oertzen, *Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf inländische Familienstiftungen*, Stiftung & Sponsoring Heft 2/2001, 24 ff.; v. Oertzen/Müller, *Die Familienstiftung nach Stiftungszivilrechts- und Unternehmenssteuerreform*, Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003; Orth, *Stiftungssteuerrecht: Änderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 und die Reform des Spendenrechts*, WPg 2007, 969 ff.; Orth, *Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag des Stifters und Genehmigung der Stiftung*, ZEV 1997, 327 ff.; Priester, *Nonprofit-GmbH – Satzungsgestaltung und Satzungsvollzug*, GmbHR 1999, 149 ff.; Richter, *Das Verhältnis von Zuwendungen an Stiftungen und Pflichtteilergänzungsansprüchen*, Stiftung & Sponsoring 3/2004, 21 f.; Richter, *Das Verhältnis von Zuwendungen an Stiftungen und Pflichtteilergänzungsansprüchen*, ZErB 2005, 134 ff.; Richter, *Steuerpflicht bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile in Stiftungen*, Stiftung & Sponsoring Heft 5/2003, 14 f.; Richter, *Die Reform des Stiftungsrechts*, in: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), *Vom Steuerstaat zum Stifterengagement*, Berlin 2003, S. 44 ff.; Richter, *Die Unternehmensstiftung – ein Instrument der Unternehmensnachfolge?*, Berater-Brief Vermögen Heft 1/2004, 17 ff.; Richter, *Zuwendungen an Stiftungen als pflichtteilsergänzungspflichtige Schenkung*, Berater-Brief Vermögen Heft 7/2004, 9 f.; Richter, *Die Vermögensanlage von rechtsfähigen Stiftungen*, Berater-Brief Vermögen Heft 9/2004, 11 ff.; Richter/Eichler, *Änderungen des Spendenrechts aufgrund des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements* FR 2007, S. 1037 ff.; Richter/Eichler, *Die Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge*, in: Eiselsberg (Hrsg.), *Jahrbuch Stiftungsrecht 08*, Wien, Graz 2008, S. 77 ff.; Richter/Eichler/Fischer, *Unternehmenssteuerreform, Erbschaftsteuerreform, Abgeltungsteuer – Auswirkungen der aktuellen Steuerreformen und Reformvorhaben auf Stifter und Stiftungen*, Stiftung & Sponsoring, Heft 2/2008, Beilage Die Roten Seiten; Richter/Steinmüller, *Alternative Investments: Eine interessante Anlageklasse für Stiftungen*, ZSt 09/2003, 255ff.; Richter/Sturm, *Vermögensverluste bei der Kapitalanlage und Verlust der Gemeinnützigkeit*, Der Fachanwalt für Erbrecht 2006, 42 f.; Richter/Sturm, *Die Beteiligung gemeinnütziger Stiftungen an Personen- und Kapitalgesellschaften*, Stiftung & Sponsoring Heft 6/2004, 11 ff.; Richter/Sturm, *Die Reform des englischen Stiftungsrechts*, RIW 2004, 346 ff.; Richter/Sturm, *Das englische Gemeinnützigkeitsrecht*, Stiftung & Sponsoring Heft 1/2005, 34 ff.; Richter/Sturm, *Hedge Fonds: Eine interessante Kapitalanlage für Stiftungen?*, ZSt 01-02/2005, 26 ff.; Richter/Sturm, *Grenzen der Vermögensanlage rechtsfähiger Stiftungen am Beispiel von Hedge-Fonds-Investments*, FB 2005, 592 ff.; Richter/Sturm, *Stiftungsreform und Novellierung der Landesstiftungsgesetze*, NZG 2005, 655 ff.; Richter/Sturm, *Das neue Stiftungsrecht in Bund und Ländern*, Stiftung & Sponsoring Heft 4/2005, Rote Seiten; Richter/Sturm, *Die Unternehmensstiftung nach der Stiftungsrechtsreform*, ZErB 2006, 75 ff.; Richter/Welling, *Die Erbschaftsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand*, BB 2002, 2305 ff.; Röthel, *Pflichtteil und Stiftungen: Generationengerechtigkeit versus Gemeinwohl?*, ZEV 2006, 8 ff.; Schauhoff, *Begründung und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus*, DStJG 26 (2003), 133 ff.; Schauhoff/Kirchhain, *Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements*, DStR 2007, S. 1985 ff.; Schiffer, *Ersatzerbschaftsteuer und „sale and lease back“ – eine Skizze zu aktuellen Fragen der Familienstiftung*, ZErB 2006, 115 ff.; Schiffer, *Aktuelles Beratungs-Know-how Gemein-*

nützigkeits- und Stiftungsrecht, *DStR* 2004, 1031 ff.; Schiffer, *Aktuelles Beratungs-Know-how Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht*, *DStR* 2005, 508, 513 ff.; Schiffer/v. Schubert, *Stiftung und Unternehmensnachfolge: Verständnis und Missverständnisse*, *BB* 2002, 265 ff.; Schindler, *Auswirkungen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen*, *BB* 2000, 2077 ff.; Schlüter, *Die gemeinnützige GmbH (Teil I u. II) – Gründungsverfahren, Satzungsgestaltung und steuerliche Anerkennung*, *GmbHR* 2002, 535 ff., 578 ff.; K. Schmidt, *Deutschland und seine Unternehmenserben auf dem Weg in ein Stiftungs-Dorado?*, *ZHR* 166 (2002), 145 ff.; Schwarz, *Zur Neuregelung des Stiftungsprivatrechts*, *DStR* 2002, 1718 ff. und 1767 ff.; Schwintek, *Die Haftung der Stiftungsaufsicht für Aufsichtsmängel*, *Stiftung & Sponsoring* Heft 2/2003, 14 ff.; Seer, *Entnahme zum Buchwert bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine gemeinnützige GmbH oder Stiftung*, *GmbHR* 2008, 785 ff.; Söffing/Thoma, *Steuerliche Konsequenzen der Einsetzung einer gemeinnützigen Stiftung als Vorerbin*, *BB* 2004, 855 ff.; Thiel, *Die gemeinnützige GmbH*, *GmbHR* 1997, 10 ff.; Thiel, *Die Neuordnung des Spendenrechts*, *DB* 2000, 392 ff.; Thömmes/Nakhai, *Aktuelle EG-rechtliche Entwicklungen auf dem Gemeinnützigkeitssektor*, *IStR* 2006, 164 ff.; Thömmes/Nakhai, *Gemeinnützigkeitsrecht – Förderung der Allgemeinheit und Satzungsbestimmungen zur Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit*, *DB* 2005, 2259 f.; v. Hippel, *Zukunft des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts nach der „Staufer“-Entscheidung des EuGH*; v. Proff, *Gemeinnützigkeit nach den „Staufer“-Urteilen des EuGH und des BFH*, *IStR* 2007, S. 269 ff.; Wachter, *Gemeinnützigkeitsrecht: Vertrauensschutz für geprüfte Satzungen*, *ZErB* 2005, 43; Wachter, *Körperschaftsteuerpflicht einer Stiftung von Todes wegen*, *ZErB* 2004, 98 ff.; Wachter, *Steuerliche Behandlung von Stiftungen zwischen Errichtung und Anerkennung*, *ZEV* 2003, S. 445 ff.; Wachter, *Zurechnungssteuer bei einer Familienstiftung nach liechtensteinischem Recht*, *ZEV* 2001, 500 ff.; Wallenhorst, *Die Erhöhung des Spendenvolumens durch Zuwendungen in den Vermögensstock bei fiduziarischen Verbrauchsstiftungen*, *DStR* 2002, 984 ff.; Wernicke, *Vorstandskontrolle in der Stiftung*, *ZEV* 2003, 301 ff.; Winheller, *Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2004*, *DSz* 2005, 177 ff.

Kommentare, Handbücher und Monographien

- Andrick/Suerbaum, *Stiftung und Aufsicht*, München 2001
- Bamberger/Roth, *Kommentar zum BGB, Band 1: §§ 1- 610*, München 2003
- Berndt, *Stiftung und Unternehmen*, 7. Auflage, Herne/Berlin 2003
- Beuthien/Gummert, *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5 (Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts)*, München 2009
- Bonefeld/Daragan/Wachter, *Der Fachanwalt für Erbrecht*, 1. Auflage, Angelbachtal 2006
- Brandmüller/Lindner, *Gewerbliche Stiftungen*, 3. Auflage, Berlin 2005
- Flick/Wassermeyer/Baumhoff, *Außensteuerrecht, Loseblattsammlung, Stand: 2003*
- Frotscher/Mass, *Körperschaftsteuergesetz/ Umwandlungssteuergesetz, Loseblattsammlung*
- Gebel, *Betriebsvermögensnachfolge*, 2. Auflage, München 2002
- Härtl, *Ist das Stiftungsrecht reformbedürftig? Eine vergleichende Untersuchung der Landesstiftungsgesetze unter Berücksichtigung der Stiftungspraxis bei den staatlichen Stiftungsgenehmigungs- und -aufsichtsbehörden*, Baden-Baden 1990
- Hof/Hartmann/Richter, *Beck-Rechtsberater Stiftungen*, München 2003
- Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln u.a. 2001
- Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), *Non Profit Law Yearbook 2007*, Köln u.a. 2008

- *Kirchhain, Gemeinnützige Familienstiftung, Frankfurt a.M. 2006*
- *Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, Köln u.a. 2002*
- *Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.) Non Profit Law Yearbook 2002, Köln u.a. 2003*
- *Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2003, Köln u.a. 2004*
- *Krimphove/Tytko, Praktiker-Handbuch Unternehmensfinanzierung, Stuttgart 2002*
- *Kronke, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, Tübingen 1988*
- *Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 14. Auflage, München 2004*
- *Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, 2. Aufl., Freiburg, Berlin 2009*
- *Richter, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, Berlin 2001*
- *Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal 2007*
- *K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, Köln u.a. 2002*
- *Scherer/Blanc/Kormann/Groth/Wimmer, Familienunternehmen – Erfolgsstrategien zur Unternehmenssicherung, Frankfurt a. M. 2005*
- *Schwintek, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, Baden- Baden 2001*
- *Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009*
- *Sontheimer, Das neue Stiftungsrecht. Die Stiftung des privaten Rechts im Zivil- und Steuerrecht, Freiburg 2002*
- *Sorg, Die Familienstiftung, Baden-Baden 1984*
- *Staudinger, Kommentar zum BGB, Erstes Buch. Allgemeiner Teil, §§ 21- 103, 13. Auflage, Berlin 1995*
- *Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis – Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005*
- *Tipke/Kruse, Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: November 2004*
- *Troll/Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 5. Auflage, München 2004*
- *Wachter, Stiftungen. Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, Köln 2001*
- *Walz/Kötz/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2004, Köln u.a. 2005*
- *Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln u.a. 2006*
- *Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2006, Köln u.a. 2007*
- *Werner/Saenger, Die Stiftung – Recht, Steuern, Wirtschaft, Berlin 2008*