



Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen

Iris Krampe

Westfälische Hochschule Gelsenkirchen

Abstract

4,3 Mrd. Euro jährliche Stiftungsausgaben für Satzungszwecke. Das entspricht der Höhe des Risikokapitals, das 2017 in Start-Ups in Deutschland investiert wurde.“, titulierte der Bundesverband deutscher Stiftungen. Das zeigt die eindrucksvolle Dimension der Stiftungslandschaft in Deutschland. Die Motivation zur Gründung einer Stiftung kann vielfältige Facetten haben. Meist ist nicht eine einzelne Zielsetzung ausschlaggebend eine Stiftung ins Leben zu rufen. Unternehmensverbundene Stiftungen zeichnen sich dadurch aus, dass ein (enger) Bezug zu einem Unternehmen besteht. So haben einige Unternehmer durch eine Stiftung die Möglichkeit geschaffen, ihr Lebenswerk auf Dauer zu erhalten. Zu den wohl bekanntesten unternehmensverbundenen Stiftungen zählen beispielsweise die Alfried Krupp von Bohlen und Halbach-Stiftung, die Fritz Thyssen Stiftung oder die Robert Bosch Stiftung. Bei Gründung einer rechtsfähigen Stiftung ergeben sich für den Stifter Gestaltungsspielräume beim Stiftungszweck, Stiftungsvermögen und bei der Stiftungsorganisation. Das Hauptaugenmerk dieser Arbeit liegt in der Analyse der Besteuerung der Stiftungen. Es wird dargelegt, inwiefern die Stiftung bei Errichtung, während des Bestehens und bei Auflösung besteuert wird. Zudem liegt der Fokus dieser Arbeit auf den möglichen Steuerbegünstigungen und den notwendigen Voraussetzungen hierfür, da 95 % aller Stiftungen gemeinnützige Zwecke verfolgen. Zuletzt kommt als besondere Gestaltungsform für Unternehmer die Kombination einer privatnützigen Familienstiftung mit einer gemeinnützigen Stiftung zur sogenannten Doppelstiftung in Betracht.

Keywords: Unternehmensstiftung, Unternehmensnachfolge, Gemeinnützigkeit, Steuerbegünstigungen

1. Einleitung

Bei der Planung der Unternehmensnachfolge spielen verschiedene Stiftungsgestaltungen eine immer bedeutsamere Rolle. Die Stiftung wird dabei als vorteilhafte Form zur Sicherung der Unternehmenskontinuität angesehen und kann als Mittel zum Schutz vor Zerschlagung des vom Stifter aufgebauten Lebenswerkes dienen. Auch viele bekannte deutsche Unternehmen weisen heute einen direkten oder indirekten Stiftungsbezug auf. So sind Aldi, Adidas, Thyssen, Vorwerk und Grundig nur einige Beispiele von Unternehmen mit Stiftungsbezug.¹ Insgesamt hat jede zehnte rechtsfähige Stiftung einen Unternehmenshintergrund.²

Im Rahmen dieser Arbeit sollen die Besonderheiten der unternehmensverbundenen Stiftung aufgezeigt werden. Es wird dabei genauer auf die Chancen und Risiken im rechtlichen und steuerrechtlichen Bereich eingegangen. Die Arbeit

soll außerdem die Erstellung eines geeigneten Stiftungskonzeptes ermöglichen, indem die kritischen Faktoren hierfür erläutert werden. Sie soll als Entscheidungshilfe für potentielle Stifter dienen, um herauszufinden, ob eine Stiftungslösung als Nachfolgeregelung in Frage kommt.

Beim Begriff der Stiftung handelt es sich im Folgenden, falls nicht genauer gekennzeichnet, um die rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts. Der Fokus soll dabei insbesondere auf den unternehmensverbundenen Stiftungen liegen. Auf die nicht unwichtigen weiteren Gestaltungsalternativen zur rechtsfähigen Stiftung wie z. B. die unselbstständige Stiftung (sog. treuhänderische Stiftung), die Stiftungs-GmbH oder den Stiftungsverein soll hier nicht genauer eingegangen werden.

Zu Beginn dieser Arbeit werden die Grundlagen des Stiftungswesens erläutert. Es soll die Frage beantwortet werden, welche Gründe einen vermögenden Stifter bzw. Unternehmer dazu veranlassen können, sein Vermögen auf eine Stiftung zu übertragen. Dabei spielen nicht nur ideelle Motive eine Rolle, es können auch wirtschaftliche Beweggründe, wie

¹Vgl. G. and T. (2014), S. 3

²Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 3

die Fortführung des Unternehmens, relevant sein. Des Weiteren wird erläutert, wie eine rechtsfähige Stiftung gegründet wird und welche Voraussetzungen für eine Anerkennung notwendig sind. Hier wird genauer auf die Anforderungen an Stiftungszweck, Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation als zentrale Gestaltungspunkte des Stiftungsaufbaus eingegangen. Zu den grundlegenden Aspekten einer Stiftung zählt auch die staatliche Überwachung durch die Stiftungsaufsicht. Hier werden die Aufgaben der Stiftungsaufsicht und die Begrenzung ihrer Tätigkeitsbereiche aufgegriffen.

Im Rahmen dieser Arbeit wird dann zunächst die Besteuerung der privatnützigen unternehmensverbundenen Stiftung erläutert. Diese variiert je nach Tatbestand, sie unterscheidet sich also bei Errichtung der Stiftung, während der laufenden Tätigkeit und bei Stiftungsauflösung. Grundsätzlich ähnelt die Besteuerung jedoch derer der Körperschaften.

Da in der Praxis Stiftungen mit gemeinnützigem Zweck deutlich überwiegen, soll dann intensiver auf die möglichen Steuerbegünstigungen von gemeinnützigen unternehmensverbundenen Stiftungen eingegangen werden. Hierzu muss eine Vielzahl an Voraussetzungen erfüllt werden, um als gemeinnützige Körperschaft anerkannt zu werden und in den Genuss der Vergünstigungen zu kommen. Neben der Mittelverwendung für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke müssen bei der Mittelverwendung gewisse Grundsätze eingehalten werden. Außerdem ergeben sich aus dem Gesetz formelle Voraussetzungen, wie z. B. Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung. Bei der Besteuerung von gemeinnützigen Stiftungen wird zwischen den verschiedenen Einkommens- und Ausgabensphären unterschieden. So ergeben sich Unterschiede in der Besteuerung des ideellen Bereichs, des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der reinen Vermögensverwaltung. Eine besondere Rolle spielen dann auch die Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen, da diese im Rahmen des Sonderausgabenabzuges ggf. angerechnet werden können.

Zuletzt soll kurz auf eine besondere Gestaltungsform der Stiftung hingewiesen werden. Die Kombination einer Familienstiftung und einer gemeinnützigen Stiftung zur Errichtung eines Doppelstiftungsmodells. Hier werden die steuerlichen Vorteile der gemeinnützigen Stiftung mit den Wünschen der Stifterfamilie vereint.

2. Grundlagen

Für den Begriff der Stiftung liegt keine allgemeingültige Definition vor. Vielmehr lassen sich eine Reihe Gemeinsamkeiten der unterschiedlichen Stiftungsformen herausstellen, die als funktionelle Beschreibung dienen können: Eine Stiftung verfolgt einen fest definierten Zweck, welcher bei Gründung angegeben wird und der später nur noch schwer verändert werden kann. Die Stiftung ist mit ihrem angegebenen Zweck auf Dauer angelegt, in der Regel über den Tod des Stifters hinaus. Die Stiftung sollte deshalb mit einem ausreichenden Vermögen ausgestattet sein, damit die Erträge der Vermögensmasse für die Erfüllung des Stiftungszwecks ausreichen. Ein weiterer Aspekt ist die eigenständige Organisati-

on.³ Diese konstituierenden Merkmale werden als allgemein gültig angesehen und sind zudem gem. §80 Abs. 1 Satz 3 BGB neben Angabe zu Namen und Sitz der Stiftung notwendige Bestandteile der Stiftungssatzung.

Grundlagen für die gesetzlichen Regelungen zu Stiftungen finden sich in §§80 bis 88 BGB. Des Weiteren sind landesspezifische Gesetze vorhanden – im weiteren Verlauf wird auf das StiftG NRW verwiesen. Für steuerliche Fragen ist zum einen die AO (insb. §§14, 51 ff.) zurate zu ziehen, zum anderen finden die Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes, des Gewerbesteuergesetzes, des Einkommensteuergesetzes und des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes Anwendung.⁴

Unternehmensverbundene Stiftungen, auch Unternehmensstiftungen genannt, sind Oberbegriffe für Stiftungen im unternehmerischen Bereich. Zu unterscheiden sind hier die beiden Untergruppen der Unternehmensträgerstiftungen, die selbst ein Wirtschaftsunternehmen betreiben – in der Praxis jedoch eher selten vorkommen – und die Beteiligungsträgerstiftungen in Form der Stiftung & Co. KG sowie die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.⁵ Unternehmensverbundene Stiftungen zählen zu den rechtsfähigen Stiftungen des Privatrechts bzw. zu den Stiftungen des bürgerlichen Rechts.

Im Falle der Unternehmensträgerstiftung wird aus Stiftung und Unternehmen eine Einheit gebildet. Das bedeutet, dass die Stiftung Trägerin bzw. Eigentümerin des Unternehmens ist und damit nach außen tätig wird. Das Unternehmen hat in diesem Moment keine eigene Rechtspersönlichkeit, da diese an die Stiftung übergeht. Die Stiftung ist Rechts- und Steuersubjekt. Sie gehört nur sich selbst, denn Anteilseigner, Gesellschafter oder Mitglieder sind nicht vorhanden.⁶

Eine Stiftung und Co. KG ist eine Personengesellschaft, bei der i. d. R. die Stiftung als Komplementärin beteiligt ist. Damit kann die Stiftung die anhaltende Erfüllung des Stiftungszwecks garantieren. Es besteht die Möglichkeit, eine zweite Stiftung als Kommanditistin einzusetzen. Steuerlich ergibt sich durch die Rechtsform der Stiftung und Co. KG ein Vorteil gegenüber der Kapitalgesellschaft, da Verluste aus der Beteiligung an dieser mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden können.⁷

Bei einer Beteiligungsträgerstiftung handelt es sich um eine Stiftung, die selbst nicht gewerblich tätig wird, aber als Gesellschafterin bzw. Eigentümerin an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt ist.⁸ Das Unternehmen unterliegt den Vorschriften der jeweiligen Unternehmensrechtsform und kann daher, verglichen mit der Unternehmensfüh-

³Vgl. Meyn, Richter in Meyn et al. (2013), Rz. 2 so auch Schlüter and Stolte (2016), Kap. 1 Rz. 3 und Stumpf in Stumpf et al. (2011), Teil B Kap. 1 § Rz. 7.

⁴Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 2 Rz. 6.

⁵Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 105, so auch G. and T. (2014), S. 93.

⁶Vgl. G. and T. (2014), S. 93.

⁷Vgl. G. and T. (2014), S. 102 f.

⁸Vgl. G. and T. (2014), S. 117.

rung, durch die Stiftung flexibler bleiben.⁹ Es kann bspw. zu Problemen mit Arbeitnehmern des Unternehmens kommen, wenn bei einer Unternehmensträgerstiftung die Gewinne an die Stiftung bzw. später an ihre Destinatäre, die Begünstigten der Stiftung, übergehen. Besser zu vermitteln ist ggf. die Gewinnausschüttung an kapitalgebende Gesellschafter bzw. Aktionäre, wie es bei der Beteiligungsträgerstiftung der Fall ist.¹⁰ Eine enge Verbindung, wie bei der Unternehmensträgerstiftung, lässt sich auch bei der Beteiligungsträgerstiftung realisieren. Dies kann erreicht werden, indem Geschäftsführung des Unternehmens und Vorstand der Stiftung von derselben Person bekleidet werden.¹¹

2.1. Beweggründe und Motivation der Stifter

Hinter der Entscheidung eine Stiftung zu gründen können vielfältige Motive des Stifters liegen. Dabei wird jedoch zwischen dem Motiv eine unternehmensverbundene Stiftung zu gründen und dem in der Stiftungssatzung festgelegten Stiftungszweck unterschieden. Das Motiv des Stifters kann vereinfacht als Beweggrund für die Stiftung oder als Anliegen, das mit der Stiftung verbunden wird, definiert werden.¹²

Der wohl wichtigste Grund zur Errichtung einer unternehmensverbundenen Stiftung ist die Festlegung von Unternehmensnachfolgeregelungen. Der Stifter – also Gründer des Unternehmens – möchte die Unternehmenskontinuität gesichert wissen und handelt aus betriebswirtschaftlichem Interesse. Sein Unternehmen soll vor Einflüssen des Staates, fremden Interessensgruppen oder anderen Einzelpersonen, wie Familienmitgliedern, die versuchen andere Ziele als der Stifter zu verfolgen, geschützt werden.¹³

Einem möglichen Erbenstreit nach dem Tod des Unternehmers kann durch entsprechende Stiftungsgestaltung entgegengewirkt werden. Wird die Stiftung spätestens zehn Jahre vor dem Tod des Stifters gegründet und das Vermögen auf diese übertragen, bestehen im Erbfall keine Ansprüche, die zur Liquidation oder Teilung des Vermögens führen, da sich die Pflichtteilsansprüche nur auf den Nachlass des Erblassers außerhalb der Stiftung beziehen. Damit können die Erben bei der Unternehmensnachfolge das Unternehmen bzw. die Gesellschaftsanteile nicht einzeln veräußern.¹⁴ Sind noch keine zehn Jahre zwischen der Vermögensübertragung und dem Tod des Stifters vergangen, können die berechtigten Erben ihren Pflichtteil anteilig geltend machen. Es gilt das sog. „Abschmelzungsmodell“, bei dem die Pflichtteilsrelevanz der Stiftungsdotation jährlich ab dem Tag der Zuwendung um 10 Prozent abnimmt. So können nach einem Jahr nur noch 90 Prozent der Stiftungsdotation Pflichtteilsergänzungsansprüche auslösen.¹⁵

Ein weiterer Aspekt der Sicherung der Unternehmenskontinuität ist das Fehlen von geeigneten Erben für die Unternehmensnachfolge. Sind keine entsprechend qualifizierten Unternehmerpersönlichkeiten in der Folgegeneration oder fehlt die Bereitschaft zur Fortführung des Unternehmens, kann das Nachfolgeproblem durch eine Stiftung gelöst werden. Der Stiftungsgründer kann dadurch sicherstellen, dass ein geeigneter Nachfolger die Unternehmensführung übernimmt, in dem er in der Stiftungssatzung die Bestellung des Nachfolgers von Bedingungen abhängig macht.¹⁶

Neben dem wohl wichtigsten Motiv der Unternehmensfortführung können auch weitere eher ideelle Motivationslagen hinzukommen wie z. B. die Wahrung der Traditionen des Unternehmens bei einer Fusion oder dem Verkauf des Unternehmens. Es besteht auch die Möglichkeit, die bisherigen ehrenamtlichen Engagements aus Teilbereichen des Unternehmens in einer entsprechenden Stiftung zu bündeln.¹⁷

Auch andere ideelle Gründe, die sich häufig in gemeinnützigen Stiftungszwecken widerspiegeln, können ausschlaggebend zur Gründung einer Stiftung sein.¹⁸ Der Stifter möchte dann bspw. ein gesellschaftliches Anliegen, mit dem er sich identifiziert, fördern oder aber dieser will seinem Verantwortungsbewusstsein gegenüber der Gesellschaft gerecht werden und dieser etwas zurückgeben, nachdem es ihm selbst gut ergangen ist.¹⁹

Monetäre Gründe, wie z. B. die Reduzierung der Steuerlast durch steuerliche Optimierungsmöglichkeiten, können eine weitere Rolle spielen, wobei ihnen aber eine geringere Bedeutung zuzuweisen ist als den zuvor erläuterten Motiven.²⁰

2.2. Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung

Damit eine Stiftung die Rechtsfähigkeit erlangen kann, müssen zwei Voraussetzungen erfüllt werden. Gem. §80 Abs. 1 BGB ist zum einen das Stiftungsgeschäft erforderlich, zum anderen muss die Stiftung durch die zuständige Landesbehörde anerkannt werden. Die Voraussetzungen stehen selbstständig nebeneinander.²¹

Beim Stiftungsgeschäft handelt es sich um eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung. Es wird innerhalb des Stiftungsgeschäfts zwischen einem organisatorischen und einem vermögensrechtlichen Teil unterschieden. Der organisatorische Teil bestimmt gem. §85 BGB die Verfassung der Stiftung, soweit sie nicht auf Bundes- oder Landesgesetz beruht. Der vermögensrechtliche Teil bezieht sich auf die Zuwendung von Vermögen zum Stiftungsvermögen zur Verfolgung des Stiftungszwecks.²² Diese beiden Teile werden inhaltlich in der Stiftungsabsicht des Stifters festgehalten. Formerfordernisse und notwendige Inhalte werden für

⁹Vgl. Saenger in Werner and Saenger (2008), Rz. 195.

¹⁰Vgl. G. and T. (2014), S. 118.

¹¹Vgl. G. and T. (2014), S. 117.

¹²Vgl. Engel (2008), S. 92.

¹³Vgl. Engel (2008), S. 93 f.

¹⁴Vgl. Engel (2008), S. 94 f.

¹⁵Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015) Kap. 10 Rz. 25

¹⁶Vgl. Engel (2008), S. 97.

¹⁷Vgl. Haase-Theobald in Wigand et al. (2015) Kap. 1 Rz. 36

¹⁸Vgl. Fleschutz (2008), S. 104 i. V. m. Schmitzer (2006), S. 18.

¹⁹Vgl. Haase-Theobald in Wigand et al. (2015) Kap. 1 Rz. 35

²⁰Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 25 i. V. m. Fleschutz (2008), S. 104.

²¹Vgl. Stumpf in Stumpf et al. (2011), Teil B Kap. 2 § 80 BGB Rz. 4.

²²Vgl. Stumpf in Stumpf et al. (2011), Teil B Kap. 2 § 80 BGB Rz. 5.

Stiftungsgeschäfte unter Lebenden in §81 BGB und für Stiftungsgeschäfte von Todes wegen in §83 BGB i. V. m. den erbrechtlichen Bestimmungen geregelt.²³ Teil des Stiftungsgeschäfts ist auch die angesprochene Stiftungssatzung, die gem. §81 Abs. 1 BGB Angaben zum Namen, zum Sitz, zum Zweck, zum Vermögen und zur Bildung des Vorstandes der Stiftung enthalten muss.

Liegt neben dem Stiftungsgeschäft auch die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes vor, entsteht die rechtsfähige Stiftung. Die Anerkennung als solche stellt einen privatrechtsgestaltenden Verwaltungsakt dar. Voraussetzungen für die Anerkennung durch die Behörden ist zunächst das angesprochene Stiftungsgeschäft, außerdem die Verfolgung eines zulässigen Stiftungszwecks mit einem ausreichenden Stiftungsvermögen und zuletzt die Konformität des Stiftungszwecks mit dem Gemeinwohl.²⁴

Lange Zeit war umstritten, ob unternehmensverbundene Stiftungen anerkannt werden können. Vor allem die Frage, welchen Zweck solche Stiftungen verfolgen, war nicht geklärt. Seit der Einführung des Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts sind Unternehmensstiftungen grundsätzlich rechtlich zulässig und deshalb durch die zuständige Landesbehörde anzuerkennen.²⁵ Zunächst gab es Zweifel daran eine unternehmensverbundene Stiftung bestätigen zu können, da der übereinstimmende Zweck des Unternehmens und der Stiftung eine Problematik darstellt.²⁶ Besteht der alleinige Zweck einer Stiftung darin ein Unternehmen zu führen, handelt es sich um eine sog. Selbstzweckstiftung, die nicht zulässig ist.²⁷

Natürlich müssen auch unternehmensverbundene Stiftungen die allgemeinen Voraussetzungen zur Anerkennung erfüllen. Da Unternehmensstiftungen keine eigene Rechtsform bilden, sondern lediglich die Anwendung der Stiftungsrechtsform auf ein Unternehmen darstellen, gelten für sie die allgemeinen Regelungen des Stiftungsrechts.

Vor allem bei unternehmensverbundenen Stiftungen ist der Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung sehr relevant. Fällt die Errichtung der Stiftung auf den Todeszeitpunkt des Unternehmers oder ist diese erst kurz zuvor geplant, kann es zu Problemen in der Unternehmensnachfolge kommen. Die grundsätzliche Problematik eines möglichen Bruchs beim Tod des Unternehmers kann ggf. verstärkt werden, denn das Aneignen der notwendigen Fähigkeiten, um Unternehmer- und Eigentümerfunktionen der Stiftung zu übernehmen, braucht Zeit.²⁸

²³Vgl. Stumpf in Stumpf et al. (2011), Teil B Kap. 2 § 80 BGB Rz. 23.

²⁴Vgl. Stumpf in Stumpf et al. (2011), Teil B Kap. 2 § 80 BGB Rz. 38 ff. 65.

²⁵Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 12 Rz. 136, so auch Saenger in Werner and Saenger (2008), Rz. 876.

²⁶Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 12 Rz. 53.

²⁷Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 12 Rz. 142.

²⁸Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 106.

2.2.1. Stiftungszweck

Der Stiftungszweck ist der zentrale Bestandteil einer jeden Stiftung, daher wird er auch als die „Seele der Stiftung“²⁹ bezeichnet. Erst durch ihn erhält das Vermögen eine rechtliche Existenz in Form der Stiftung.³⁰ Da die Organe einer Stiftung ausschließlich zur Erfüllung des Zwecks dienen und nicht ihren eigenen Willen verfolgen dürfen, ergeben sich aus dem Stiftungszweck Leitlinien für ihre Stiftungstätigkeit. Der Stiftungszweck gibt den Organen einen klar abgegrenzten und eindeutigen Auftrag und verhindert jegliche Willkür der Organe.

Ist die Stiftung mit ihrem Zweck einmal anerkannt, finden Änderungen des Stiftungszwecks nur unter besonderen Voraussetzungen statt. Gem. §87 Abs. 1 BGB kann der Stiftungszweck durch die zuständige Behörde angepasst werden, falls dieser nicht mehr erfüllt werden kann oder er das Gemeinwohl gefährdet.

Grundsätzlich kann eine Stiftung alle Arten von Zwecken verfolgen – meist werden altruistische Zwecke gewählt, aber auch wirtschaftliche oder privatnützige Zwecke stehen einer Anerkennung nicht entgegen.³¹ Einzige Voraussetzungen sind, dass der Zweck nicht dem Gemeinwohl entgegensteht, also gegen geltendes Gesetz oder die guten Sitten verstößt, oder die Erfüllung des Zwecks dauerhaft unmöglich ist.³² Als Stiftungszweck ausgeschlossen ist zudem der reine Selbstzweck. Die ausschließliche Erhaltung und Bewirtschaftung des eigenen Vermögens, die alleinige Erfüllung der Interessen des Stifters bzw. dass der Stifter selbst Nutznießer der von ihm errichteten Stiftung ist, ist somit nicht zulässig.³³

Bei der Auswahl des Stiftungszwecks muss sich der Stifter nicht auf einen einzelnen Zweck beschränken. Grundsätzlich ist es möglich auch mehrere Stiftungszwecke zu benennen, die entweder durch den Stifter selbst oder durch den Vorstand der Stiftung unterschiedlich priorisiert werden können.³⁴

Das mit der Stiftung verbundene Unternehmen kann zur Mittelerzielung der Stiftung dienen oder aber als Zweck des Mitteleinsatzes der Stiftung gesehen werden.

Eine Unternehmensträgerstiftung verfolgt meist sowohl einen wirtschaftlichen Zweck – nämlich das Fortbestehen des Unternehmens durch Erzielung von Unternehmenserträgen – als auch einen ideellen Zweck. Dieser kann sehr unterschiedlich ausfallen. In Frage kommen neben innerbetrieblichen Zwecken wie die Förderung der Mitarbeiter auch außerbetriebliche Zwecke wie die Förderung der Forschung und Entwicklung in dem Bereich, in dem das Unternehmen tätig ist.³⁵ Bei Unternehmensträgerstiftungen ist es sinnvoll eine Klausel in die Satzung mit aufzunehmen, die es dem Vorstand bzw. anderen Gremien erlaubt den Stiftungszweck anzupassen.

²⁹Nissel in Werner and Saenger (2008), Rz. 207.

³⁰Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 2 Rz. 47.

³¹Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 181.

³²Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 2 Rz. 47.

³³Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 182-183.

³⁴Vgl. Stumpf in Stumpf et al. (2011), Teil B Kap. 2 § 80 BGB Rz. 47.

³⁵Vgl. G. and T. (2014), S. 94 f.

sen, wenn dies nötig ist, um das Unternehmen den marktwirtschaftlichen Erfordernissen anzupassen. Damit soll gewährleistet sein, dass die Leistungsfähigkeit des Unternehmens erhalten bleibt.³⁶

Die Stiftung und Co. KG wird als Stiftungszweck regelmäßig die Übernahme der geschäftsführenden Tätigkeiten des Personenunternehmens im Interesse der Unternehmerfamilie verfolgen und damit die Erhaltung des Unternehmens gewährleisten.³⁷ Wird als weiterer Stiftungszweck das Halten der KG-Anteile festgelegt, kann erreicht werden, dass die Stiftung und Co. KG praktisch übernahmefest ist. Dazu muss in der Satzung zusätzlich festgehalten werden, dass für Änderungen des Vertrages der KG die Zustimmung der Stiftung notwendig ist. Ein neutral besetzter Stiftungsrat kann eingesetzt werden, um einen möglichen Substanzentzug aus der KG durch Familienmitglieder zu verhindern.³⁸

Da die Beteiligungsträgerstiftung mit dem Unternehmen weniger eng verbunden ist als die Unternehmensträgerstiftung wird sie als Stiftungszweck nicht den wirtschaftlichen Aspekt der Erzielung von Unternehmenserträgen verfolgen. Bei der Ausgestaltung einer Familienstiftung wird die Versorgung der Familie des Stifters bzw. Unternehmers im Vordergrund stehen, oder es werden ideelle oder gemeinnützige Zwecke von der Beteiligungsträgerstiftung verfolgt.

2.2.2. Stiftungsvermögen

Neben dem Stiftungszweck spielt auch das Stiftungsvermögen eine entscheidende Rolle, da dies der Zweckerfüllung dient. Gem. §80 Abs. 2 BGB muss für die Anerkennung einer Stiftung vorausgesetzt sein, dass die Erträge des gestifteten Vermögens auch ausreichen, um den Zweck dauerhaft zu verfolgen. Weitere Angaben zu Art und Höhe des notwendigen Vermögens macht der Gesetzgeber jedoch nicht.

Grundsätzlich kann ein Stifter sowohl Bar- als auch Sachwerte in seine Stiftung einbringen. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass Stiftungen, die lediglich Sachwerte zu ihrem Stiftungsvermögen zählen, selten überlebensfähig sind. Hier besteht meist die Notwendigkeit weiterer Zuwendungen in Form liquider Mittel zur Existenzsicherung der Stiftung, denn laufende Aufwendungen, wie z. B. Versicherungsaufwendungen der Sachwerte, müssen gedeckt werden.³⁹ Sowohl Bar- und Wertpapiere als auch Immobilien, bewegliche Sachen sowie Rechte, wie bspw. Patente, Forderungen und Unternehmensbeteiligungen, können als Vermögenswerte in die Stiftung eingebracht werden.

Eine Mindesthöhe des Stiftungsvermögens ist zwar gesetzlich nicht festgelegt, in der Praxis wird jedoch zur Anerkennung der Stiftung meist ein Vermögen von mindestens 50.000 € angesetzt, damit der Stiftungszweck angemessen verfolgt werden kann. Hierzu ist es angebracht, die Relation von Zweck und Mittel kritisch zu hinterfragen.⁴⁰ Das Stiftungsvermögen besteht zum einen aus dem Anfangs- bzw.

Ausstattungsvermögen, das die Stiftung bei Gründung erhält und aus weiteren Zuwendungen, auch Zustiftungen genannt, die der Stiftung zur Erhöhung des Stiftungsvermögens zur Verfügung gestellt werden. Die Stiftungsmittel dagegen sind diejenigen Erträge, die aus der Verwaltung des Stiftungsvermögens an die Stiftung zurückfließen, wie bspw. Zinsen, Dividenden, Miet- und Pächterträge. Gem. §55 Abs. 1 AO sind diese zeitnah zu verbrauchen. Auch Zuwendungen, die nicht das Stiftungsvermögen erhöhen sollen, wie z. B. Spenden, zählen hierzu.⁴¹

Das Stiftungsvermögen der Unternehmensträgerstiftungen besteht aus dem Unternehmenskapital und umgekehrt. Für steuerliche Fragen wird zwischen Betriebs- und Privatvermögen unterschieden. Bspw. zählen nicht betrieblich genutzte Grundstücke zum Privatvermögen und eine Veräußerung wäre ertragsteuerfrei.⁴²

Bei Beteiligungsträgerstiftungen besteht das Stiftungsvermögen meist ausschließlich oder in wesentlichen Teilen aus der Beteiligung an dem verbundenen Unternehmen, dessen Gewinne der Stiftung zufließen.⁴³

Neben der ersten Vermögensausstattung der Stiftung bei Gründung spielt auch die Kapitalbeschaffung eine große Rolle im Hinblick auf die unternehmensverbundenen Stiftungen. Unternehmensträgerstiftungen sind bei der Kapitalbeschaffung, um je nach Markt- und Unternehmenslage Investitionen vornehmen zu können, eher unflexibel. Durch die fehlende Fähigkeit, Kapitalerhöhungen durchzuführen, wird die Handlungsfähigkeit der Stiftung eingeschränkt. Beteiligungsträgerstiftungen sind hier besser aufgestellt, denn die Führung des Unternehmens in eigener Rechtsform ermöglicht es dem Unternehmen, Rücklagen zu bilden oder Fremdmittel aufzunehmen.⁴⁴

2.2.3. Stiftungsorganisation

Damit die Stiftung die Handlungsfähigkeit erlangt, muss eine entsprechende Stiftungsorganisation errichtet werden. Die Organisation ist in der Stiftungssatzung, der Stiftungsverfassung oder auch dem Stiftungsstatut verankert. Die Satzung enthält neben Angaben zu den unterschiedlichen Gremien und Organen der Stiftung auch Aussagen zu Geschäftsbereichen, Vertretungsmacht, Einberufung, Beschlussfähigkeit ihrer Gremien und zu Vergütungen der Vertreter.⁴⁵ Die Organisation einer Stiftung ist verantwortlich für die Umsetzung des Stiftungszwecks.

Die gesetzliche Mindestanforderung an die Organisation einer Stiftung liegt nur in der Konstitution eines Vorstandes. Dieser ist gem. §86 i. V. m. §26 Abs. 2 Satz 1 BGB der gesetzliche Vertreter und vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Es bedarf also mindestens einer natürlichen oder juristischen Person, die die Stiftung als Vorstand führt und vertritt.

³⁶Vgl. G. and T. (2014), S. 98.

³⁷Vgl. G. and T. (2014), S. 111.

³⁸Vgl. G. and T. (2014), S. 103.

³⁹Vgl. Haase-Theobald in Wigand et al. (2015), Kap. 7 Rz. 3.

⁴⁰Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 5 Rz. 1.

⁴¹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 5 Rz. 2.

⁴²Vgl. G. and T. (2014), S. 94.

⁴³Vgl. Engel (2008), S. 41.

⁴⁴Vgl. Saenger in Werner and Saenger (2008), Rz. 898.

⁴⁵Vgl. Berndt in Berndt and Götz (2009), Rz. 311.

Neben dem Vorstand können weitere Organe durch die Stiftungsverfassung vorgesehen werden. Gerade bei größeren Stiftungen spielen Stiftungsrat, Kuratorium, Verwaltungsrat o. Ä. eine wichtige Rolle, um als Kontrollgremium zu agieren.⁴⁶ Zusätzlich zur Funktion der Überwachung kann der Stiftungsrat durch die Stiftungssatzung dazu befähigt werden, den Vorstand zu bestellen und abzurufen, wie es auch beim aktienrechtlichen Aufsichtsrat gem. §84 AktG der Fall ist. Die Bestellung eines Stiftungsrates kann der Einbindung von fachlichem Sachverstand, persönlicher Kompetenz und äußerem Ansehen dienen.⁴⁷

Vor allem bei unternehmensverbundenen Stiftungen spielt die organisatorische Gestaltung der Stiftung eine besondere Rolle: Handelt es sich um eine Unternehmensträgerstiftung, bei der die Stiftung selbst ein Wirtschaftsunternehmen betreibt, gilt es besondere Anforderungen an die Stiftungsverfassung zu stellen. Die übliche Organisation einer Stiftung ist zur Führung eines Unternehmens strukturell eher ungeeignet. Insbesondere die Vertretung der Stiftung durch den Vorstand ist problematisch, wenn dieser nicht über die unternehmerischen Qualitäten zur Führung des Unternehmens verfügt. In diesem Fall müssen in der Stiftungsverfassung Regelungen verankert werden, wie der Vorstand berufen und abgerufen wird.⁴⁸ Da die Stiftung nicht wie bei einer Gesellschaft zugehörige Gesellschafter hat, die üblicherweise Kontroll- und Eigentümerrechte ausüben, ist es sinnvoll getrennte Organe für Geschäftsführung und Kontrollfunktionen einzuführen. Die Trennung wird auch erreicht, indem das Unternehmen unterhalb der Stiftung organisiert ist und die Stiftung als Gesellschafter des Unternehmens agiert, wie es bei der Beteiligungsträgerstiftung der Fall ist.⁴⁹

2.3. Stiftungsaufsicht über rechtsfähige Stiftungen

Neben der notwendigen Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Landesbehörde wirkt der Staat auch während des Bestehens einer Stiftung als Stiftungsaufsicht mit.⁵⁰ Begründet wird diese Beaufsichtigung durch die spezielle Organisationsstruktur der Stiftung. Mit der Anerkennung der Rechtsfähigkeit existiert die Stiftung unabhängig vom Stifter, der keinen Einfluss mehr auf die Handlung der Stiftung hat, es sei denn er bestimmt sich selbst als Vorstand. Zur Erfüllung des Stifterwillens ist die Stiftungsaufsicht deshalb verpflichtet und befugt, auf die Einhaltung stiftungsrechtlicher Bestimmungen hinzuwirken.⁵¹

Da rechtsfähige Stiftungen juristische Personen i. S. d. Art. 19 Abs. 3 GG sind, sind sie Träger der Grundrechte und genießen Grundrechtsschutz. Die Eingriffsmöglichkeiten der Stiftungsaufsicht sind somit insofern beschränkt, dass diese an die allgemeinen Prinzipien des Verwaltungsrechts gebunden ist. Dazu zählen bspw. das Subsidiaritätsprinzip und der

Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Nach dem Subsidiaritätsprinzip darf die Stiftungsbehörde nur insoweit eingreifen, wie die Stiftung selbst keine ausreichenden Maßnahmen zur Erfüllung der rechtlichen Vorgaben vorsieht. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verlangt von der Aufsichtsbehörde, nur solche Mittel einzusetzen, die unbedingt erforderlich und angemessen sind. Kann ein rechtmäßiges Ziel mit unterschiedlichen Maßnahmen erreicht werden, so ist das mildeste Mittel zu wählen.⁵²

Die Stiftungsgesetze der Länder bestimmen, wer mit den Aufgaben der staatlichen Stiftungsaufsicht betraut wird.⁵³ In NRW übernimmt jeweils die Bezirksregierung, in deren Gebiet sich der Sitz der Stiftung befindet, als sog. Stiftungsbehörde diese Funktion.⁵⁴ Die Stiftungsbehörde stellt dabei nach §6 Abs. 2 StiftG NRW sicher, dass der Wille des StifTERS, der aus Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung hervorgeht, beachtet wird und die Tätigkeit der Stiftung nicht gegen Recht und Gesetz verstößt. Gem. §6 Abs. 3 StiftG NRW unterliegen zwar auch privatnützige Stiftungen der Stiftungsaufsicht, doch in weit geringerem Umfang.⁵⁵ Die Stiftung wird teilweise aus der Aufsicht entlassen, denn die Stiftungsbehörde prüft lediglich, dass die Tätigkeit der Stiftung nicht gegen die gesetzlich geschützten öffentlichen Interessen verstößt.⁵⁶

Die Stiftungsaufsicht agiert als reine Rechtsaufsicht. Das bedeutet, dass sie nicht an Stelle der Stiftungsorgane Entscheidungen treffen darf. Die Aufsicht behandelt weiterhin lediglich stiftungsspezifische Fragen. Das heißt, dass bei Prüfung der Einhaltung der Rechtsordnung nur Stiftungsverfassung, die §§80 ff. BGB und das entsprechende Landesstiftungsrecht gemeint sind – nicht jedoch privatrechtliche Vorschriften.⁵⁷

Neben der Kontrollfunktion im Hinblick auf die Erfüllung des Stifterwillens, kommt die Stiftungsaufsicht häufig auch beratenden Funktionen nach. Diese sind zwar nicht im StiftG NRW gesetzlich festgehalten, in der Regel erhalten angehende Stifter und ihre Berater jedoch Empfehlungen und Hinweise zu kritischen Fragen bspw. während der Stiftungerrichtung, der Satzungsgestaltung oder der notwendigen Vermögensausstattung.⁵⁸ Damit soll bei Maßnahmen, bei denen die Behörde zustimmen muss, das Verfahren beschleunigt werden bzw. soll Verstößen gegen die Rechtsordnung vorgebeugt werden.⁵⁹

Zur Erfüllung ihrer Funktionen als Stiftungsaufsicht kann die Behörde verschiedene vorbeugende und repressive Maßnahmen durchführen. Zu den präventiven Maßnahmen zählen bspw. Maßnahmen der Überwachung, Beratung und Unterrichtung wie z. B. den behördlichen Genehmigungsvorbehalten. Repressive Maßnahmen kommen dann in Betracht,

⁴⁶Vgl. Berndt in Berndt and Götz (2009), Rz. 312.

⁴⁷Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 238.

⁴⁸Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 29 Nr. 3.

⁴⁹Vgl. Pöllatz, Richter in Seifart (2009), § 12 Rz. 174 f.

⁵⁰Vgl. OFD NRW (2017), S. 20.

⁵¹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 3 Rz. 2.

⁵²Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 3 Rz. 3.

⁵³Vgl. Stolte in Wigand et al. (2015), Kap. 3 Rz. 104.

⁵⁴Vgl. Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein-Westfalen, Stiftungsaufsicht.

⁵⁵Vgl. OFD NRW (2017), S. 20.

⁵⁶Vgl. Stolte in Wigand et al. (2015), Kap. 3 Rz. 107.

⁵⁷Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 3 Rz. 4.

⁵⁸Vgl. Stolte in Wigand et al. (2015), Kap. 3 Praxishinweis nach Rz. 109.

⁵⁹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 3 Rz. 5.

wenn die Stiftung gegen ein Gesetz oder ihre Satzung verstößt. Die Stiftungsaufsicht kann dann durch Beanstandungen, Aufhebung von Maßnahmen und Anordnungen eingreifen.⁶⁰

Verletzt die Stiftungsaufsicht ihre Amtspflicht i. S. d. Art. 34 GG und erleidet die Stiftung dadurch einen Schaden, so kann sie das Bundesland als Träger der Stiftungsaufsicht gem. §839 BGB auf Schadensersatz aus Amtshaftung verklagen.⁶¹ Hierzu kann es bspw. kommen, wenn die Behörde nicht einschreitet, obwohl sie von einer zweckwidrigen Verwendung der Stiftungsmittel Kenntnis hatte. Ein Amtshaftungsanspruch kann auch entstehen, wenn ein Organmitglied Gelder der Stiftung veruntreut, denn zu den Pflichten der Aufsicht zählt auch die sorgsame Prüfung des Jahresabschlusses und anderer Finanzberichte.⁶² Trägt der Stiftungsvorstand eine Mitschuld bei der Entstehung eines Schadens, ist §254 BGB anzuwenden und der Vorstand kann für diese belangt und zu Schadenersatzzahlungen verpflichtet werden.⁶³

3. Besteuerung unternehmensverbundener Stiftungen und ihrer Begünstigten

3.1. Besteuerung bei Stiftungserrichtung

Die Besteuerung von unternehmensverbundenen Stiftungen, die privatnützige Zwecke verfolgen, ergibt sich zum einen aus der Steuerpflicht der Stiftung als Steuersubjekt, zum anderen aus der steuerpflichtigen Übertragung von Vermögenswerten zwischen Steuersubjekten, also zwischen Stifter und Stiftung. Sie ähnelt sehr der Besteuerung anderer Körperschaften.

Das zur Anerkennung notwendige Stiftungsvermögen wird bei Stiftungserrichtung vom Stifter an die Stiftung übertragen. Die dabei übertragenen Werte scheiden beim Errichter der Stiftung aus und sind dann der Stiftung zuzurechnen.⁶⁴ In sachlicher Hinsicht führt die Errichtung der Stiftung also zu einer unentgeltlichen Zuwendung von Vermögenswerten.⁶⁵ Diese Zuwendung ist erbschaftsteuerpflichtig gem. §1 Abs. 1 ErbStG i. V. m. §3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG durch den Erwerb von Todes wegen, wenn die Stiftung von Todes wegen errichtet wird, oder schenkungsteuerpflichtig gem. §7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG durch die Schenkung unter Lebenden, wenn der Stifter bereits zu Lebzeiten die Stiftung errichtet und mit Vermögen ausstattet.⁶⁶ Gem. §2 Abs. 1 ErbStG entsteht die persönliche Steuerpflicht, wenn entweder der Stifter als Erblasser bzw. Schenker oder die Vermögen empfangende Stiftung ihren Wohnsitz gem. §8 AO, ihren gewöhnlichen Aufenthalt gem. §9 AO oder ihren Sitz gem. §11

AO im Inland hat.⁶⁷ Die persönliche Steuerpflicht gilt auch, wenn diese Voraussetzungen zwar nicht erfüllt sind, es sich aber um Inlandsvermögen i. S. d. §121 BewG handelt.⁶⁸

Der Zeitpunkt der Steuerpflicht liegt grundsätzlich im Übertragungsakt.⁶⁹ Nach §9 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG entsteht die Steuerpflicht bei einem Erwerb von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers, bei Schenkungen unter Lebenden mit Ausführung der Zuwendung. Diejenigen Vermögensgegenstände, die nach dem Tod des Stifters, aber vor Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsaufsicht, also auch vor Rechtsfähigkeit der Stiftung an diese übertragen werden, sind nach §1 ErbStG i. V. m. §9 Abs. 1 Nr. 1c ErbStG der steuerbaren Erstaussstattung zuzurechnen, da mit Anerkennung der Stiftung die Erbschaftsteuerpflicht entsteht.⁷⁰ Gleiches gilt für die Erträge, die in diesem Zeitraum erwirtschaftet wurden. Sie sollen in den Gesamtwert des steuerbaren Erwerbs eingerechnet werden.⁷¹ Allerdings kann dieses Vorgehen zu einer Doppelbelastung desselben Einkommens mit Ertragsteuer und Erbschaftsteuer führen und ist deshalb nicht unumstritten.⁷²

Besteuert wird nach §10 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich der Wert der Bereicherung am Stichtag der Steuerpflicht, soweit diese nicht durch weitere gesetzliche Regelungen steuerfrei ist. Steuerbefreiungen können sich aus der Art des zugewendeten Vermögens ergeben (z. B. Kunst- oder wissenschaftliche Sammlungen gem. §13 Abs. 1 ErbStG) oder aufgrund von Freibeträgen nach §16 ErbStG. Die Stiftung wird bei Errichtung und Vermögensübertragung um den Nettowert ihrer Zuwendungen bereichert, also dem Mehrwert der Aktiva über die Passiva.⁷³ Der Wert dieser steuerpflichtigen Bereicherung wird gem. §12 Abs. 1 ErbStG nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelt. Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer nach §10 Abs. 5 ErbStG wird um Nachlassverbindlichkeiten gemindert. Dazu zählen Erblasserschulden, Erbfallschulden und sonstige Nachlassverbindlichkeiten i. S. d. §10 Abs. 5. Nr. 1 bis 3 ErbStG.

Zählt zu dem übertragenen Vermögen Betriebsvermögen eines Unternehmens, so sind die gesetzlichen Regelungen aus §13a und §13b ErbStG zu berücksichtigen. Es ergeben sich steuerliche Begünstigungen aus §13a ErbStG. Dabei zählt zum steuerlich begünstigungsfähigen Vermögen land- und forstwirtschaftliches Vermögen nach §13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, inländisches Betriebsvermögen laut §13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und Anteile an Kapitalgesellschaften gem. §13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, sofern der Stifter am Nennkapital dieser Gesellschaft mit mehr als 25 Prozent unmittelbar beteiligt ist. Das begünstigte Vermögen ergibt sich gem. §13b Abs. 2 ErbStG aus der Differenz des begünstigungsfähigen Vermögens und des steuerschädlichen Verwaltungsvermögens. Bei

⁶⁰Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 3 Rz. 10, 19.

⁶¹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 3 Rz. 47.

⁶²Vgl. Meyn in Meyn et al. (2013), Rz. 649 f.

⁶³Vgl. BGH vom 03.03.1977, III ZR 10/74, BGHZ 68, S. 142.

⁶⁴Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 40 Rz. 1.

⁶⁵Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 542.

⁶⁶Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 40 Rz. 8 und Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 543 f.

⁶⁷Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 546.

⁶⁸Vgl. G. and T. (2014), S. 71.

⁶⁹Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 40 Rz. 11.

⁷⁰Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 560.

⁷¹Vgl. BFH vom 25.10.1995, II R 20/92, BStBl II 1996, S. 99 ff.

⁷²Vgl. Gebel (2002), Rz. 1233.

⁷³Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 40 Rz. 25 f.

Erfüllung der Voraussetzungen der §§13a und 13b ErbStG werden gesetzliche Bewertungsabschläge, die sog. Verschonungsabschläge i. H. v. 85 bzw. 100 Prozent gewährt.

Zusätzlich zu den Begünstigungen nach §13a ErbStG können ggf. weitere Steuerbefreiungen geltend gemacht werden. Hier sind der Verschonungsabschlag bei Großerwerb nach §13c ErbStG, der Entlastungsbetrag nach §19a ErbStG, das Erlass-Modell nach §28a ErbStG und die Stundungsregelung nach §28 ErbStG zu nennen.

Gem. §15 Abs. 1 ErbStG fällt die Zuwendung an eine rechtsfähige Stiftung in Steuerklasse III und damit in die ungünstigste Steuerklasse. Zuwendungen in diese erhalten nach §16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG einen Freibetrag von 20.000 € , der von der Zuwendung abgezogen werden darf. Der Steuersatz beträgt gem. §19 ErbStG 30 Prozent bzw. 50 Prozent bei einem steuerpflichtigen Erwerb von mehr als 6 Mio. € . Die Stiftung als Steuerschuldner, bzw. bei Schenkungen auch Stifter oder Zustifter, hat die Steuer nach Bekanntgabe des Steuerbescheides zu entrichten. Die Erbschaftsteuer wird gewöhnlich vom Bedachten, also der Stiftung, übernommen.⁷⁴

Ein Sonderfall innerhalb der erbschaftsteuerlichen Beurteilung von Vermögensübertragungen an Stiftungen ist die Übertragung an eine Familienstiftung. Eine Familienstiftung ist gem. §1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eine Stiftung, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden ist. Von wesentlichem Interesse kann ausgegangen werden, wenn mehr als die Hälfte der Leistungen dem Stifter bzw. seinen Angehörigen zufließen.⁷⁵ Die Bestimmung der Steuerklasse und die damit verbundenen steuerlichen Folgen der Erbschaftsteuer werden für Familienstiftungen gesondert geregelt. Eine Verwandtschaft zwischen der Stiftung als Körperschaft und dem Stifter ist ausgeschlossen, doch für die Ermittlung der Steuerklasse erfolgt der Durchgriff auf die begünstigten Familienmitglieder. Das bedeutet, dass der Familie das sog. Steuerklassenprivileg nach §15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zu Teil wird. Maßgeblich ist hierbei das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zum Stifter. Dadurch fällt, je nach Verwandtschaftsverhältnis zu den Destinären, die Besteuerung in Steuerklasse I oder II.⁷⁶

Für den Stifter wird die unentgeltliche Übertragung von Vermögenswerten zunächst wie eine Veräußerung behandelt. Es kann dabei entweder zu einer Steuerpflicht auf den realisierten Gewinn oder aber zum steuerlichen Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben in Form einer Spende kommen.⁷⁷ Die ertragsteuerlichen Folgen für den Stifter sind also abhängig davon, ob er durch die Übertragung von Vermögensgegenständen im Zuge der Stiftungserrichtung einen Gewinn realisiert.⁷⁸

Überträgt der Stifter Teile seines Privatvermögens, so ist dies meist keine steuerpflichtige Veräußerung unabhängig

davon, ob die Übertragung zu Lebzeiten oder von Todes wegen erfolgt. Denn der Stifter wird das Vermögen regelmäßig ohne Gegenleistung auf die Stiftung übertragen, sodass keine Gewinnrealisierung stattfindet. Erfolgt die Übertragung entgeltlich, so sind Veräußerungstatbestände gem. §§17 und 23 EStG denkbar, jedoch eher als Ausnahmefall.⁷⁹

Keine Gewinnrealisierung tritt außerdem ein, wenn der Stifter nach §6 Abs. 3 EStG seinen Betrieb, einen Teilbetrieb oder seinen Anteil als Mitunternehmer unentgeltlich an die Stiftung weitergibt und somit eine Dotierung aus dem Betriebsvermögen des Stifters stattfindet. Dabei muss die Stiftung eine Buchwertfortführung vornehmen. Es besteht kein Wahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven. Mit den Buchwerten gehen auch die gebildeten Rücklagen nach §§6b bis 6d EStG auf die Stiftung als Rechtsnachfolger über.⁸⁰

Eine Übertragung eines Anteils des Mitunternehmeranteils ist nicht möglich, da diese gesetzlich nur auf eine natürliche Person zulässig ist.⁸¹

Überträgt der Stifter dagegen nur einzelne Gegenstände des Betriebsvermögens gegen Entgelt, führt dies gem. §6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zur Realisierung eines steuerpflichtigen Gewinns. Dieser ergibt sich aus der Differenz zwischen dem letzten Wertansatz beim Zuwendenden, also dem bisherigen steuerlichen Buchwert auf Grundlage der Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem Wertansatz beim Empfänger in Höhe des Verkehrswertes des Vermögens.⁸² Gleiches gilt, wenn der Stifter im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung des Betriebsvermögens einzelne Wirtschaftsgüter zurückhält und diese in sein Privatvermögen überführt.⁸³

Die Realisierung stiller Reserven führt also zur steuerlichen Belastung durch Einkommensteuer und Körperschaftsteuer beim Veräußerer des Vermögens.

Neben der Erbschaft- und Schenkungsteuer fällt unter Umständen auch Umsatzsteuer an, soweit der Stifter ein Unternehmer ist und die Übertragung für ihn einen umsatzsteuerbaren Vorgang darstellt. Zu beachten ist hierbei allerdings §1 Abs. 1a UStG, wonach die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Enthält das übertragene Vermögen inländische Immobilien, so ist die Übertragung zwar Grunderwerbsteuerbar, da es sich aber meist gleichzeitig um einen erbschaft- und schenkungsteuerbaren Vorgang handelt, entfällt die Grunderwerbsteuer gem. §3 Nr. 2 GrEStG.⁸⁴ Wird die Übertragung entgeltlich vorgenommen, entsteht eine Grunderwerbsteuerpflicht.

3.2. Laufende Besteuerung

Die laufende Besteuerung von privatnützigen Stiftungen weicht gegenüber der Besteuerung von sonstigen Körperschaften kaum ab. Es sind nur wenige stiftungsspezifische Besonderheiten vorhanden.⁸⁵

⁷⁴Vgl. G. and T. (2014), S. 79.

⁷⁵Vgl. G. and T. (2014), S. 122.

⁷⁶Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 572.

⁷⁷Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 585.

⁷⁸Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 658.

⁷⁹Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 659.

⁸⁰Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 733.

⁸¹Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 662.

⁸²Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 664.

⁸³Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 665.

⁸⁴Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 590.

⁸⁵Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 916.

Privatnützige Stiftungen sind während ihres Bestehens nach §1 Abs. 1 Nr. 4 KStG grundsätzlich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sie zu den juristischen Personen des privaten Rechts zählen. Dabei wird ihr zu versteuern-des Einkommen laut §7 Abs. 1 und §8 Abs. 1 KStG i. V. m. §§2 ff. EStG mit der Körperschaftsteuer und gem. §2 Nr. 3 und §Nr. 1 und 4 SolZG mit dem Solidaritätszuschlag belastet. Grundsätzlich können Stiftungen Einkünfte in allen Einkunftsarten des §2 Abs. 1 EStG erzielen. Dabei sind allerdings Einkünfte aus nichtselbstständiger und selbstständiger Arbeit nur in Ausnahmefällen denkbar.⁸⁶ Unternehmensverbundene Stiftungen erzielen ihr Einkommen meist aus Gewinnen einer gewerblichen Betätigung oder aus Gewinnanteilen einer Mitunternehmerschaft. Sie sind den Einkünften aus einem Gewerbebetrieb nach §15 EStG zuzuordnen. Ist die Stiftung nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet, so sind alle Einkünfte der Stiftung den Einkünften aus dem Gewerbebetrieb zuzuordnen.⁸⁷ Erzielt die unternehmensverbundene Stiftung Kapitalerträge i. S. d. §20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG, so sind diese i. V. m. §8b Abs. 1 KStG im Ergebnis zu 95 Prozent steuerfrei. 5 Prozent der Bezüge werden gem. §8b Abs. 3 und 5 KStG pauschal als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben angesehen und unterliegen damit der Besteuerung. Bei der Einkommensermittlung können außerdem nach §10 Abs. 1 KStG die Aufwendungen für die Erfüllung der Stiftungszwecke nicht abgezogen werden, soweit sie sich der Art nach als Einkommensverwendung darstellen. Aufwendungen, die dem Charakter nach Betriebsausgaben sind, sind nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen abziehbar.⁸⁸ Der unternehmensverbundenen Stiftung steht gem. §24 Abs. 1 KStG ein Freibetrag i. H. v. 5.000 € zu, der das zu versteuernde Einkommen mindert.

Unterhält die privatnützige Stiftung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so ist sie gem. §2 Abs. 3 GewStG gewerbsteuerpflichtig. Nur bei Stiftungen, die lediglich Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Land- und Forstwirtschaft ausweisen, besteht keine Gewerbsteuerpflicht.⁸⁹ Buchführungspflichtige Stiftungen sind schon nach §8 Abs. 2 KStG gewerbsteuerpflichtig.

Gem. §§6 und 7 GewStG wird der nach körperschaftsteuerlichen Vorgaben ermittelte Gewinn, der sich um die Hinzurechnungen gem. §8 GewStG vermehrt und um die Kürzungen gem. §9 GewStG vermindert, mit der Gewerbsteuer belastet.

Die Anteile an Gewinnen bzw. Verlusten aus Mitunternehmerschaften können nach §§8 und 9 Nr. 2 GewStG ggf. bei der Stiftung gewerbsteuerlich erfasst werden.⁹⁰

Ist die Stiftung an einer Kapitalgesellschaft beteiligt und beträgt diese Beteiligung mehr als 15 Prozent des Grundkapitals, wird das Schachtelprivileg nach §9 Nr. 2a GewStG

angewandt. Der Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen bleibt zu 95 Prozent gewerbsteuerfrei. Veräußerungsverluste können jedoch nicht abgezogen werden.⁹¹

Wie bei der Körperschaftsteuer steht der unternehmensverbundenen Stiftung auch bei der Gewerbsteuer gem. §11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG ein Freibetrag von 5.000 € zu, der das Einkommen mindert.

Zur Belastung der Stiftung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer kommt es ggf. dann, wenn der Stifter weitere Zuwendungen leistet. Anders als bei Stiftungserrichtung werden hier jedoch keine Steuerklassenvergünstigungen des §15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gewährt. Die Zuwendungen der letzten 10 Jahre an die Stiftung werden nach §14 ErbStG zusammengerechnet. Die daraus resultierende Erbschaftsteuer darf nach §14 Abs. 2 ErbStG 50 Prozent nicht übersteigen.⁹² Besondere Aufmerksamkeit ist bei Umwandlung einer Familienstiftung in eine gewöhnliche Stiftung erforderlich. Diese Umwandlung wird von der Finanzverwaltung als Neugründung einer Stiftung gesehen und wird daher gem. §7 Abs. 1 Nr. 9 i. V. m. §15 Abs. 1 ErbStG nach Steuerklasse III besteuert werden.⁹³ Nur bei Umwandlung einer Familienstiftung in eine gemeinnützige Stiftung erfolgt diese gem. §13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG erbschaftsteuerfrei.

Eine weitere Besonderheit erfährt die Familienstiftung durch die Besteuerung mit der Erbersatzsteuer nach §1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Alle 30 Jahre unterliegt das Vermögen einer Familienstiftung der Erbersatzsteuer. Damit soll verhindert werden, dass das Vermögen auf Dauer der Erbschaftsteuer entzogen wird, weil es im Stiftungsvermögen der Familienstiftung gebunden ist. Steuerschuldner ist gem. §20 Abs. 1 ErbStG die Stiftung. Dabei wird der fiktive Fall angenommen, dass alle 30 Jahre das Vermögen auf die nächste Generation, die aus zwei Kindern besteht, übergeht.⁹⁴ Hieraus ergibt sich für die Ermittlung der Besteuerung die Steuerklasse I. Zusätzlich wird gem. §15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG der doppelte Freibetrag nach §16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewährt und der Steuersatz gewählt, der bei der Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde. Auch für die Erbersatzsteuer gelten die Steuervergünstigungen von Betriebsvermögen gem. §§13a, 13b ErbStG.

Grundsätzlich sind die Umsätze einer gewerblich tätigen Stiftung umsatzsteuerpflichtig, wobei sich ggf. aus §4 UStG Steuerbefreiungen für die Stiftung ergeben.

Enthalten etwaige Zustiftungen auch Anteile an einer Personengesellschaft, die über Grundbesitz verfügt, kann es nach §1 Abs. 2a GrEStG zur Belastung mit der Grunderwerbsteuer kommen.

Als Inhaberin von inländischen Grundstücken ist die Stiftung grundsteuerpflichtig gem. §2 Nr. 2 GrStG.

Die Leistung einer unternehmensverbundenen Stiftung an die Destinäre zählen bei diesen entweder zu den Einkünften

⁸⁶Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 921.

⁸⁷Vgl. Gebel (2002), Rz. 1145.

⁸⁸Vgl. BFH vom 05.06.2003, I R 76/01, BStBl II 2005, S. 305.

⁸⁹Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 973 f.

⁹⁰Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 978.

⁹¹Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 980.

⁹²Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 988.

⁹³Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 990.

⁹⁴Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 993.

ten aus Kapitalvermögen und unterliegen gem. §20 Abs. 1 Nr. 9 EStG i. V. m. §43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a EStG und §43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG damit der Kapitalertragsteuer oder sie werden den Einkünften gem. §22 Nr. 1 Satz 2 Hs. 2 EStG zugerechnet.⁹⁵ Letztere unterliegen dem Teileinkünfteverfahren nach §3 Nr. 40 EStG und sind damit gem. §3 Nr. 40d EStG zu 40 Prozent steuerbefreit.⁹⁶ Können die Destinäre der Stiftung unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen, so sind die Leistungen der Stiftung an die Destinäre als Einkünfte aus Kapitalvermögen anzusehen.⁹⁷ Welche Einkunftsart letztendlich ausschlaggebend ist, falls keine Einflussnahme der Destinäre möglich ist, ist nicht abschließend geklärt, da die Zuwendungen ggf. nicht gleichzusetzen sind mit Gewinnausschüttungen an Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, weil die Destinäre weder Eigentümer noch Mitglieder einer Stiftung sind. In diesem Fall sollte die Stiftung eine Auskunft bei der zuständigen Finanzbehörde einholen und die Kapitalertragsteuer zunächst einbehalten.⁹⁸ Ist der Destinär selbst steuerbegünstigt, wird nach §44a Abs. 7 EStG kein Kapitalertragsteuerabzug durchgeführt.⁹⁹

Zuwendungen an die Destinäre aufgrund von Regelungen in der Satzung sind grundsätzlich schenkungsteuerbefreit, da es sich nicht um eine freigebige Zuwendung i. S. d. §7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG handelt. Erhält der Destinär dagegen eine Ausschüttung von Mitteln ohne vertragliche Grundlage in der Satzung, ist die Freigebigkeit anzunehmen und die Übertragung damit schenkungsteuerpflichtig. Gleiches gilt gem. §7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG für Zuwendungen, die einer Auflage unterliegen.

3.3. Besteuerung der Stiftungsaufhebung

Die Stiftung ist grundsätzlich auf Dauer angelegt. Nur unter bestimmten Voraussetzungen können Stiftungen aufgelöst werden, sei es bspw. durch in der Stiftungssatzung geregelte Ausnahmen oder durch staatliche Auflösung aufgrund einer Gemeinwohlgefährdung gem. §87 Abs. 1 BGB.¹⁰⁰

Steuerlich ist die Stiftungsaufhebung vergleichbar mit der Besteuerung bei Stiftungserrichtung – allerdings in umgekehrter Weise.¹⁰¹

In der Regel fällt im Rahmen der Stiftungsaufhebung das Stiftungsvermögen an in der Stiftungssatzung bestimmte Personen. Fehlt eine solche Regelung in der Satzung, so ist letztendlich der Staat Anfallsberechtigter. Die Auflösung einer Stiftung wird als Liquidation angesehen. Die Auflösung nach §11 KStG findet auf Stiftungen keine Anwendung. Deshalb erfolgt die Besteuerung gem. §8 KStG nach §§16 und 17 EStG.¹⁰² Sind die Destinäre der Stiftung gem. Satzung

Anfallsberechtigte und werden ihnen Betriebsvermögensteile ohne Entgeltzahlung überlassen, so ist gem. §16 Abs. 3 Satz 3 EStG der gemeine Wert anzusetzen. Bei der Übertragung von Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmerschaft können auch die Buchwerte übernommen werden, vorausgesetzt die Anforderungen aus §6 Abs. 3 EStG werden erfüllt. Gehen die Betriebsvermögensteile nicht an die Destinäre über, so sind die stillen Reserven besteuernspflichtig. Dabei können keine Freibeträge angerechnet und keine Steuerermäßigung bzw. kein Steuernachlass gewährt werden.¹⁰³

Die Gewerbesteuerpflicht der Stiftung endet mit der tatsächlichen Aufgabe des Geschäftsbetriebes, die im Falle der Stiftungsauflösung eintritt.¹⁰⁴ Ein daraus entstehender Aufgabegewinn ist gem. §16 Abs. 1 bis 3 EStG gewerbesteuerfrei.

Umsatzsteuer fällt dann an, wenn die Stiftung als Unternehmerin durch die Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens Entgelte erwirtschaftet und diese nach den Vorschriften des UStG umsatzsteuerpflichtig sind.¹⁰⁵

Gem. §7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG sind die Vermögenswerte, die bei Aufhebung der Stiftung erworben werden, als Schenkung anzusehen. Schenker ist nach §15 Abs. 2 Satz 2 der Stifter. Fällt das Vermögen der Stiftung direkt an den Stifter zurück, ist dieses in der ungünstigsten Steuerklasse III steuerpflichtig. Daher sollte in der Stiftungssatzung immer eine Vermögensübertragung im Falle der Auflösung an die Abkömmlinge des Stifters vorgesehen werden. Wurde die Stiftung von mehreren Stiftern errichtet, können unterschiedliche Steuerklassen für die Anfallsberechtigten angewendet werden.¹⁰⁶

Die Umwandlung einer steuerpflichtigen in eine steuerbefreite Stiftung ist nach §13 KStG körperschaftsteuerbefreit und nach §13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG schenkungsteuerfrei.

4. Steuerbegünstigungen für gemeinnützige unternehmensverbundene Stiftungen

In der Praxis wählen Stifter weitaus häufiger gemeinnützige als rein privatnützige Zwecke, die sie mit ihrer Stiftung fördern möchten: In 2013 verfolgten 95 Prozent aller Stiftungen in Deutschland gemeinnützige Zwecke.¹⁰⁷ Wobei der Begriff der Gemeinnützigkeit hier im weiteren Sinne gelten soll, also sowohl gemeinnützige als auch mildtätige und kirchliche Zwecke beinhaltet.¹⁰⁸ Durch die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke erhält die Stiftung umfassende Steuerbegünstigungen oder -befreiungen, sofern die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen erfüllt werden. Gesetzliche Regelungen hierzu finden sich in §§51 bis 68 AO.

⁹⁵Vgl. Gebel (2002), Rz. 1161 i. V. m. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 937.

⁹⁶Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 41 Rz. 62.

⁹⁷Vgl. BFH vom 03.11.2010, I R 98/09, DStR 2011 S. 403 ff.

⁹⁸Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 940.

⁹⁹Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 943.

¹⁰⁰Vgl. Schiffer and Schürmann, Auflösung rechtsfähiger Stiftungen.

¹⁰¹Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 5.

¹⁰²Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009); Rz. 1066.

¹⁰³Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009); Rz. 1067.

¹⁰⁴Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 1071.

¹⁰⁵Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 1072.

¹⁰⁶Vgl. Götz in Berndt and Götz (2009), Rz. 1081.

¹⁰⁷Vgl. Bundesverband deutscher Stiftungen (2014), S. 25.

¹⁰⁸Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 11.

4.1. Gemeinnützigkeitsrechtliche Anforderungen für Steuerbefreiungen

Die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung bei Stiftungen lassen sich in zwei Gruppen einteilen. Zum einen geht es um die steuerbegünstigte Verwendung der Stiftungsmittel und zum anderen um die Einkommenserzielung.

Erste Anforderung zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist gem. §51 AO die ausschließliche Verwendung des Einkommens der Stiftung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke. Diese werden in §§52 bis 54 AO näher erläutert und müssen immer anhand des konkreten Einzelfalls von der zuständigen Behörde vor Anerkennung geprüft werden.¹⁰⁹ Neben der Einkommensverwendung für bestimmte Zwecke spielt auch die Umsetzung eine Rolle. Bei der Verwendung des Einkommens muss die Stiftung die Grundsätze der Selbstlosigkeit, der Ausschließlichkeit und der Unmittelbarkeit erfüllen. Zusätzlich werden weitere Anforderungen an die Satzung und die Geschäftsführung gestellt.

Neben der Verwendung spielt auch die Einkommenserzielung für die Steuerbefreiung von Stiftungen eine Rolle. Erst bei Einhalten aller Voraussetzungen, die die Einkommenserzielung betreffen, ergibt sich die objektive Steuerbegünstigung.¹¹⁰ Die Tätigkeit der Stiftung darf ausschließlich aus Spenden, Zustiftungen und aus der Verwaltung von Vermögen finanziert sein.¹¹¹ Die Steuervergünstigungen können nicht gewährt werden, wenn die Stiftung Einkommen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt. Hiermit soll der Schutz der Wettbewerber gewährleistet werden.¹¹² Anders als bei den Voraussetzungen der Einkommensverwendung und den Anwendungsvoraussetzungen wird bei Verstößen gegen die Voraussetzung für steuerfreie Einkommenserzielung nur jeweils der Teil der Einnahmen versteuert, der den Voraussetzungen nicht entspricht; die Stiftung ist dann also partiell steuerpflichtig.¹¹³

4.1.1. Mittelverwendung für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke

Die gemeinnützigen Zwecke im engeren Sinne des §52 Abs. 1 AO umfassen alle Zwecke, die das Gemeinwohl oder die Allgemeinheit in materieller, geistiger oder sittlicher Weise selbstlos fördern. Zu diesen zählen bspw. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, von Kunst und Kultur oder der Jugend- und Altenhilfe. In §52 Abs. 2 AO findet sich seit der Einführung des „Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements“ eine grundsätzlich abschließende Liste aller als gemeinnützig anerkannten Zwecke.¹¹⁴ Zusätzlich können im konkreten Einzelfall weitere Zwecke von der Rechtsprechung und Verwaltung als gemeinnützig anerkannt werden.¹¹⁵ Die gesetzliche Öffnungsklausel nach §52

Abs. 2 Satz 2 AO spielt in der Praxis jedoch kaum eine Rolle, da Zwecke, die schon bei Erstellung des Katalogs bekannt waren, aber bewusst nicht aufgenommen wurden, nicht damit verbunden sind. Nur wenn sich die gesellschaftlichen Verhältnisse verändern, kommt die Öffnungsklausel in Betracht.¹¹⁶

Die Förderung der Allgemeinheit, die als Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit festgelegt ist, wird in §52 Abs. 1 AO negativ abgegrenzt: die Allgemeinheit ist keine fest abgeschlossene Gruppe, wie bspw. die Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens. Des Weiteren handelt es sich nicht um eine dauerhaft sehr kleine Gruppe, die z. B. durch räumliche oder berufliche Merkmale abgegrenzt ist. Auf der anderen Seite bedeutet die Förderung der Allgemeinheit jedoch nicht, dass stets die ganze Allgemeinheit gefördert werden muss. Dies wäre aufgrund der unterschiedlichen Bedürfnisse verschiedener Personen und Personenkreise wohl eine nicht erfüllbare Anforderung.¹¹⁷ Die negative Abgrenzung der Allgemeinheit ist jedoch nicht unumstritten. Eine kleine Stiftung wird regelmäßig versuchen, ihren Wirkungskreis so klein zu halten, dass eine spürbare Wirkung in Einzelfällen erreicht werden kann. Damit werden die Mittel der Stiftung im Zweifelsfall nur einer einzigen Person zur Verfügung gestellt, z. B. bei der Vergabe eines Stipendiums. Steuerschädlich wird die Begrenzung auf einen kleinen Personenkreis nur, wenn sie gemeinnützigkeitswidrig ist und die Stiftung nicht selbstlos handelt. Die Konzentration des Mitteleinsatzes, wie im Fall einer Stipendienvergabe, dient hier dem Interesse des gemeinnützigen Zwecks.¹¹⁸

Mildtätige Zwecke nach §53 AO beinhalten zum einen die selbstlose Unterstützung von persönlich hilfsbedürftigen Personen aufgrund von körperlichen, geistigen oder seelischen Zuständen. Zum anderen ist die Unterstützung von wirtschaftlich bedürftigen Personen mildtätig, deren allgemeine Bezüge nicht über dem Vierfachen des Regelsatzes der Sozialhilfe liegen und die ihren Unterhalt nicht nachhaltig aus ihrem Vermögen verbessern können. Auch andere besondere Gründe wie bspw. Naturkatastrophen oder lange Krankheiten können zu einer wirtschaftlichen Notlage führen.¹¹⁹ Im Unterschied zu den gemeinnützigen Zwecken dürfen mildtätige Zwecke auf einen dauerhaft begrenzten Personenkreis beschränkt sein. Gesetzlich ist keine Förderung der Allgemeinheit vorgegeben. Lediglich die selbstlose Hilfe muss als Hauptmotiv erhalten bleiben. Die Förderung von ausschließlich verwandten Hilfsbedürftigen ist nicht als mildtätig einzustufen, da hier die Förderung der Verwandtschaft im Vordergrund steht.¹²⁰

Kirchliche Zwecke nach §54 AO werden dann von einer Stiftung verfolgt, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft des öffentlichen Rechts selbstlos zu fördern. Dazu zählen insbesondere die katholische und

¹⁰⁹Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 38.

¹¹⁰Vgl. Fleschutz (2008), S. 96.

¹¹¹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 2.

¹¹²Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 43 Rz. 9.

¹¹³Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 129.

¹¹⁴Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 40.

¹¹⁵Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 41 f.

¹¹⁶Vgl. OFD Koblenz vom 11.01.2010, S 0171 A – St 331, DB 2010, S. 756.

¹¹⁷Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 43 Rz. 31.

¹¹⁸Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 43 Rz. 32.

¹¹⁹Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 44, so auch Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 43 Rz. 39 f.

¹²⁰Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 38.

evangelische Kirche sowie die jüdischen Kultusgemeinden in Deutschland.¹²¹ Kirchliche Zwecke können nach §54 Abs. 2 AO bspw. die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern oder die Erteilung von Religionsunterricht sein.

4.1.2. Grundsätze zur Mittelverwendung

Neben der Voraussetzung der Mittelverwendung für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke müssen auch gewisse Grundsätze bei der Verwendung erfüllt sein: Die Stiftung muss ihre Zwecke selbstlos, ausschließlich und unmittelbar i. S. d. §§55 bis 57 AO verfolgen.

Verfolgt eine Stiftung in erster Linie gewerbliche oder sonstige Erwerbszwecke, handelt sie nicht selbstlos und damit gemeinnützigkeitsschädlich. Das bedeutet, dass die Tätigkeit der Stiftung immer auf den gemeinnützigen Zweck ausgerichtet sein muss, damit die Selbstlosigkeit nach §55 AO gewährleistet ist. Eine wirtschaftliche Betätigung ist ausschließlich dann selbstlos, wenn sie lediglich Mittel zum steuerbegünstigten Zweck ist.¹²² Steht die reine Eigennutzung der Mitglieder einer Stiftung im Vordergrund, so ist die Selbstlosigkeit gefährdet. Eigenwirtschaftliche Zwecke sind nur als untergeordnete Zwecke erlaubt. Der gemeinnützige Zweck der Stiftung muss die Betätigung beherrschen.¹²³ Als Kriterium zur Überprüfung der Stellung der verschiedenen Zwecke in ihrer Verfolgung, soll der zeitliche und personelle Aufwand der steuerbegünstigten Zwecke dem Aufwand der wirtschaftlichen und damit steuerpflichtigen Zwecke gegenübergestellt werden.

Zu der selbstlosen Tätigkeit zählt auch die zeitnahe Verwendung der finanziellen Mittel der Stiftung. Zeitnah bedeutet, dass die Mittel, die der Stiftung zugeflossen sind, gem. §55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO spätestens 24 Monate nach dem Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahres zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden müssen.¹²⁴ Nur für einige in §62 AO gesetzlich geregelte Fälle ist es der Stiftung gestattet, Rücklagen zu bilden. Sie sind als Ausnahme der sonst geltenden zeitnahen Mittelverwendung anzusehen. Zu den Mitteln gem. §55 AO zählen nicht nur zur Verfügung stehende Geldbeträge aus Spenden, Beiträgen, Erträgen des Vermögens und dem begünstigten Zweckbetrieb, sondern auch die Gewinne aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.¹²⁵ Ausgenommen vom Gebot der Mittelverwendung ist das sog. Stiftungsvermögen, die zulässigen Rücklagen, die die Stiftung gebildet hat und sonstige Einlagen, die vom Stifter, von Gesellschaftern oder anderen Mitgliedern nach §62 Abs. 3 AO zur Erhöhung des Grundstockvermögens geleistet wurden.¹²⁶ Des Weiteren besteht gem. §55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO ein Zuwendungsverbot der Stiftung an ihren Stifter, dessen Erben, Angehörige

oder sonstige nahe stehende Personen. Bei den Zuwendungen kann es sich hierbei um sämtliche wirtschaftliche Vorteile handeln. Zu unterscheiden sind diese Zuwendungen von der Vergütung, die den Organmitgliedern für ihre Tätigkeiten gezahlt werden, die allerdings in der Satzung detailliert festgehalten werden müssen.¹²⁷ Die Grenze der Vergütung liegt in der Verhältnismäßigkeit. Unverhältnismäßig hohe Zahlungen an die Organmitglieder sind gemeinnützigkeitsschädlich. Dabei muss die Höhe der erwarteten Erträge der Stiftung berücksichtigt werden.¹²⁸

Nach §55 Abs. 1 Nr. 4 AO gilt der Grundsatz der Vermögensbindung. Im Falle der Auflösung der Stiftung oder beim Wegfall des gemeinnützigen Zwecks muss das Vermögen endgültig für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden – entweder von der Stiftung selbst oder nach Übertragung von einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft.

In §62 Abs. 1 AO sind einige Ausnahmen des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung enthalten. Es handelt sich jedoch nicht um eine abschließende Aufzählung. Die Bildung einer gebundenen Rücklage gem. §62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist zulässig, wenn die steuerbegünstigten Zwecke von der Stiftung ausnahmsweise nicht ohne eine vorübergehende Ansammlung von Mitteln nachhaltig erfüllt werden kann. Dabei muss die Stiftung allerdings bereits im Voraus festlegen, zu welchem Zeitpunkt und wofür sie die Mittel der Rücklage genau verwendet. Erfordert die Finanzierung eines Projektes die Mittel aus Rücklagen mehrerer Jahre, so ist zusätzlich ein konkreter Zeit- und Budgetplan zur Projektdurchführung aufzustellen. Die Rücklagen hierfür werden als Projektrücklagen bezeichnet.¹²⁹ Eine weitere Form der gebundenen Rücklage ist die Wiederbeschaffungsrücklage nach §62 Abs. 1 Nr. 2 AO. Sie kann von der Stiftung genutzt werden, um Mittel anzusparen, die der tatsächlich geplanten Wiederbeschaffung eines für die satzungsmäßigen Zwecke genutzten Wirtschaftsgutes dienen. Dazu zählt auch die sog. Investitionsrücklage zur Finanzierung eines Immobilienneubaus o. Ä.¹³⁰ Die letzte Gruppe der gebundenen Rücklagen umfasst die Rücklage für Betriebsmittel, für den Fall, dass eine Stiftung auf eine Reserve in Notfällen für laufende satzungsmäßige Aufwendungen zurückgreifen muss, falls die Einnahmen der Stiftung vorübergehend nicht ausreichen.¹³¹ Eine Stiftung kann außerdem eine freie Rücklage nach §62 Abs. 1 Nr. 3 AO bilden, um die Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Allerdings führt das aktuell niedrige Zinsniveau häufig dazu, dass die Einnahmequelle zur Gewährleistung der Leistungsfähigkeit nicht mehr ausreicht. Zulässig ist die Bildung von Rücklagen bis zu einem Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Vermögensverwaltungskosten.¹³² Nach §62 Abs. 1 Nr. 4 AO können Stiftungen Rücklagen bilden, um Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu erwerben. Insbesondere Be-

¹²¹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 40 f.

¹²²Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 44.

¹²³Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 43 Rz. 44 und 46.

¹²⁴Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 61.

¹²⁵Vgl. Pauli in Stumpf et al. (2011), Teil E Kap. 2 § 55 AO Rz. 11.

¹²⁶Vgl. Pauli in Stumpf et al. (2011), Teil E Kap. 2 § 55 AO Rz. 12.

¹²⁷Vgl. Pauli in Stumpf et al. (2011), Teil E Kap. 2 § 55 AO Rz. 14 i. V. m. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 2 Rz. 70.

¹²⁸Vgl. Meyn in Meyn et al. (2013), Rz. 181 f.

¹²⁹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 70.

¹³⁰Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 71.

¹³¹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 72.

¹³²Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 73.

teiligungsträgerstiftungen können davon Gebrauch machen, eine Ansparrücklage zu bilden, um Anteile an dem gehaltenen Unternehmen zu übernehmen, mit dem Ziel, die prozentuale Beteiligungshöhe und etwaige Mehrheitsrechte zu erhöhen oder beizubehalten, wenn das Unternehmen eine Kapitalerhöhung durchführt.¹³³ Neben den genannten Rücklagen ist es Stiftungen gestattet, Umschichtungsrücklagen und Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und im Bereich der Vermögensverwaltung zu bilden. Auf diese soll jedoch nicht genauer eingegangen werden. Zudem gilt ein weitergehendes Rücklagenverbot und Thesaurierungsverbot.

Neben der selbstlosen Tätigkeit einer Stiftung muss diese auch ausschließlich und unmittelbar erfolgen. Nach §56 AO ist die Stiftung dazu verpflichtet, ihre Tätigkeit auf die Verfolgung der satzungsmäßig festgelegten Zwecke zu konzentrieren. Sollen weitere gemeinnützige Zwecke verfolgt werden, so muss dies in der Satzung entsprechend geändert oder ergänzt werden, da sonst die verwendeten Mittel steuerschädlich genutzt werden.¹³⁴

Eine Stiftung handelt unmittelbar i. S. d. §57 AO, wenn sie bei der Verfolgung des Stiftungszwecks selbst tätig wird. Dies kann durch ihre Organe und Vertreter geschehen oder durch Hilfspersonen, soweit deren Handeln nach Weisung der Stiftung geschieht.¹³⁵ Diese Weisungsabhängigkeit wird durch Verträge oder organisatorische Einbindung gegenüber der Stiftung erreicht.¹³⁶ Eine gemeinnützige Stiftung kann auch durch fördernde Tätigkeiten ihre Zwecke verwirklichen. Dabei gibt die Stiftung ihre Mittel an andere gemeinnützige Körperschaften weiter.¹³⁷ Die Unterstützung kann nach §58 Nr. 1, 2 und 3 AO durch Geld- und Sachzuwendungen, nach §58 Nr. 4 AO durch eine unentgeltliche Überlassung von Personal oder nach §58 Nr. 5 AO durch die unentgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten erfolgen. Eine Stiftung, die solche fördernden Zwecke vorsieht, kann sich ausschließlich auf diese beschränken. Ist die Förderung anderer gemeinnütziger Körperschaften jedoch nicht im Stiftungszweck festgehalten, dürfen die Ausgaben der Förderung anderer gemeinnütziger Körperschaften nicht mehr als die Hälfte der Gesamtausgaben betragen.¹³⁸

4.1.3. Formelle Voraussetzungen

Neben den materiellen Voraussetzungen aus §§52 bis 58 AO sind unter §§59 bis 61, 63 AO Regelungen angegeben, unter welchen formellen Voraussetzungen die Steuerbegünstigung gewährt wird.¹³⁹ Dabei werden besondere Anforderungen an die formelle Satzungsmäßigkeit im Sinne einer dem Gesetz entsprechenden Satzung und an die materielle

Satzungsmäßigkeit im Sinne der tatsächlichen Geschäftsführung gestellt.¹⁴⁰

Nach §60 AO muss aus der Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft hervorgehen, dass diese einem oder mehreren gemeinnützig anerkannten Zwecken selbstlos, ausschließlich und unmittelbar nachgeht und damit die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigung erfüllt werden.¹⁴¹ Die erforderlichen Angaben müssen in der Satzung selbst vorhanden sein; es ist nicht ausreichend, auf andere Schriftstücke oder gesetzliche Regelungen zu verweisen.¹⁴² Es bietet sich für den Stifter an, sich nah an die Mustersatzung zu halten, die dem Anwendungserlass zur AO beigefügt ist, um die Steuerbegünstigung nicht zu gefährden. Trotzdem ist es unbedingt empfehlenswert, die Satzung vor rechtlicher Anerkennung durch die Stiftungsaufsicht vom zuständigen Finanzamt prüfen zu lassen. Eine folgende Anerkennung des Finanzamtes ist zwar nicht rechtskräftig, sie bietet jedoch einen gewissen faktischen Schutz.¹⁴³ Die exakte Formulierung der Satzung sollte mit besonderer Sorgfalt durchgeführt werden. Dies gilt insbesondere für die zu verfolgenden Zwecke und die Mittel und Instrumente, die dafür aufgewandt werden. Es bietet sich bspw. an, jegliche Tätigkeiten, die der Vermögensverwaltung oder einen wirtschaftlichen Bereich der Stiftung betreffen, nicht unter der Thematik des Stiftungszwecks, sondern an anderer Stelle in der Satzung zu erläutern.¹⁴⁴ Nach §59 AO ist neben der Notwendigkeit der Angabe eines Stiftungszwecks auch eine Darlegung erforderlich, mit welchen Maßnahmen und durch welche Tätigkeiten im Einzelnen die genannten Zwecke erfüllt werden.¹⁴⁵

Im Sinne der Vermögensbindung muss das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung einem gemeinnützigen Zweck gewidmet sein. Dieser Zweck muss ferner nach §61 Abs. 1 AO als Teil der sog. Anfallklausel in der Satzung aufgenommen werden, sodass auf Grund derer die Steuerbegünstigung geprüft werden kann.¹⁴⁶ Es ergeben sich für die Angabe des künftigen Verwendungszwecks zwei Möglichkeiten: Als Empfänger des Stiftungsvermögens kann eine bestimmte juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine steuerbegünstigte Körperschaft benannt werden oder die Satzung beschränkt sich auf allgemein gehaltene Angaben zu der begünstigten Körperschaft, wobei in diesem Fall der steuerbegünstigte Zweck genau genannt werden muss. Eine Stiftungssatzung die vorsieht, das Vermögen an eine nicht näher bestimmte gemeinnützige Körperschaft ohne konkreten Verwendungszweck zu übertragen, erfüllt nicht die Anforderungen des §61 AO.¹⁴⁷ Bei Betrachtung der möglichen Folgen bei Verstößen gegen das Gebot der Vermögensbindung wird

¹³³Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 77.

¹³⁴Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 392 f.

¹³⁵Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 405 bis 407.

¹³⁶Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 52.

¹³⁷Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 54.

¹³⁸Vgl. OFD Frankfurt am Main vom 21.01.2008, S 0177 A – 6 – St 53/ S 0177 A – 7 – St 53, DStR 2008, S. 406, 407.

¹³⁹Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 43 Rz. 77.

¹⁴⁰Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 43 Rz. 78.

¹⁴¹Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 428.

¹⁴²Vgl. BFH vom 05.08.1992, X R 165/88, BStBl II 1992, S. 1048.

¹⁴³Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 43 Rz. 83.

¹⁴⁴Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 432.

¹⁴⁵Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 434.

¹⁴⁶Vgl. Pauli in Stumpf et al. (2011), Teil E Kap. 2 § 55 AO Rz. 23 i. V. m. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 60.

¹⁴⁷Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 438 f.

deutlich, wie bedeutsam eine korrekte Gestaltung der Anfallklausel ist. Wird die satzungsmäßige Vermögensbindung verletzt oder aufgehoben, so kommt es zur rückwirkenden Aufhebung der Steuervergünstigung. Dabei kommt es u. a. zur nachträglichen Besteuerung der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, zur nachträglichen Besteuerung der Gewinne aus Zweckbetrieben, ggf. zur nachträglichen Steuerbelastung von Spenden und Zustiftungen und zum Wegfall der Berechtigung zum Empfang steuerlich abzugsfähiger Spenden.¹⁴⁸

Nach §63 Abs. 1 AO muss die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein. Grundlage der tatsächlichen Geschäftsführung sind dabei die Satzungsbestimmungen.¹⁴⁹ Der Stiftungsvorstand trägt nach §63 Abs. 3 AO die Nachweispflicht und muss deshalb Bücher über die Einnahmen und Ausgaben der Stiftung führen und dem Finanzamt die Bildung und Entwicklung der Rückstellungen nachweisen.¹⁵⁰ Die tatsächliche Geschäftsführung verstößt insbesondere dann gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Anforderungen, wenn ihre Aktivitäten nicht ausschließlich auf steuerbegünstigte Zwecke ausgerichtet sind, oder sie die Mittel nicht zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke nutzt.¹⁵¹ Ein endgültiges Erreichen des Zwecks ist aber nicht unbedingt erforderlich. Des Weiteren sind auch vorbereitende Tätigkeiten, die der Umsetzung der Satzungszwecke vorausgehen, zulässig.¹⁵² Bei einem Verstoß gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen kann es letztendlich dazu führen, dass die Finanzverwaltung die Gemeinnützigkeit entzieht. Zuvor werden jedoch i. d. R. unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit mildere Maßnahmen gewählt, wie bspw. eine geeignete Fristsetzung zur zeitnahen Mittelverwendung nach §63 Abs. 4 AO.

Wird eine der materiellen oder formellen Voraussetzungen nicht erfüllt, so kann insgesamt keine Steuervergünstigung gewährt werden.¹⁵³ Bei Erfüllung aller Voraussetzungen gilt die subjektive Steuerbegünstigung als gegeben.¹⁵⁴

4.2. Besteuerung gemeinnützig anerkannter Stiftungen und ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit

Vor der Gründung einer Stiftung ist es empfehlenswert, eine Vorabstimmung mit dem zuständigen Finanzamt zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit durchzuführen.¹⁵⁵ Damit es dann letztendlich zur Steuerbefreiung der Stiftung kommt, sind zwei Bestätigungen des Finanzamtes notwendig. Zum einen braucht es eine vorläufige Bescheinigung nach §60a AO, die die satzungsmäßigen Voraussetzungen feststellt, und zum anderen den Freistellungsbescheid, der

die formalen Voraussetzungen bestätigt. Da die formalen Anforderungen nicht nur die Ansprüche an die Satzung beinhalten, sondern auch die tatsächliche Geschäftsführung im Veranlagungszeitraum inkludiert wird, ist die Prüfung dieser Voraussetzungen nur rückwirkend möglich.¹⁵⁶ Die vorläufige Bescheinigung ermöglicht der Stiftung daher zunächst ihre Handlungsfähigkeit z. B. im Hinblick auf die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen. Der Freistellungsbescheid wird nach Einreichen der Steuererklärung erteilt, solange alle Voraussetzungen erfüllt sind. Andernfalls erhält die Stiftung einen Steuerbescheid und ist damit steuerpflichtig.¹⁵⁷

Im Rahmen der Besteuerung bei Errichtung der Stiftung entfällt die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer bei Vermögensübertragung an die gemeinnützige Stiftung gem. §13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG, wenn diese nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung im Zeitpunkt der Zuwendung und für mindestens 10 Jahre nach der Zuwendung mit ihrem Vermögen gemeinnützige Zwecke fördert. Zusätzlich muss die formelle Satzungsmäßigkeit nach §§59 bis 61 AO erfüllt sein.

Bringt der Stifter seinen Betrieb, einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil unentgeltlich in die steuerbegünstigte Stiftung ein und entsteht dadurch ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, erfolgt die Übertragung nach §6 Abs. 4 Satz 4 EStG steuerneutral zum Buchwert und es werden keine stillen Reserven aufgedeckt, die beim Stifter zur Besteuerung führen könnten.¹⁵⁸

Die steuerlichen Vergünstigungen für gemeinnützige Stiftungen zählen in erster Linie für den Tätigkeitsbereich der Stiftung, der sich auf die Gemeinnützigkeit bezieht. Deshalb ist es im Zuge der laufenden Besteuerung notwendig, alle Einnahmen und Ausgaben der Stiftung einem bestimmten Tätigkeitsbereich zuzuordnen. Nach dem sog. Vier-Sphären-Modell werden gemeinnützigkeitsrechtlich und steuerlich vier Bereiche unterschieden. Die Tätigkeiten einer Stiftung werden sodann entweder dem ideellen Bereich, dem steuerfreien wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (sog. Zweckbetrieb), dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung zugeordnet.¹⁵⁹

Der ideelle Bereich der Stiftungstätigkeit besteht zum einen aus der Mittelverwendung für den in der Stiftungssatzung festgelegten Zweck und zum anderen aus Einnahmen aus steuerbegünstigten Zuwendungen wie Spenden und Zustiftungen. Einkünfte aus der laufenden Tätigkeit innerhalb des ideellen Bereiches sind gem. §5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer und gem. §3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit, da die Stiftung hier ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig ist und keine wirtschaftlichen Vorteile erzielt werden.¹⁶⁰

Grundsätzlich kann die steuerbegünstigte Stiftung neben ihrem ideellen Bereich auch einer wirtschaftlichen Tätigkeit

¹⁴⁸Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 443 ff.

¹⁴⁹Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 706.

¹⁵⁰Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 90.

¹⁵¹Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 91.

¹⁵²Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 43 Rz. 92.

¹⁵³Vgl. Pöllath, Richter in Seifart (2009), § 43 Rz. 14.

¹⁵⁴Vgl. Fleschutz (2008), S. 96.

¹⁵⁵Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 224.

¹⁵⁶Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 226.

¹⁵⁷Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 233, 235.

¹⁵⁸Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 111.

¹⁵⁹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 127, so auch Götz in Götz and PachHanssenheim (2016), Rz. 1075.

¹⁶⁰Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheim (2016), Rz. 1076.

nachgehen und einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen. Dieser beschreibt gem. §14 AO eine selbstständige und nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen generiert oder andere wirtschaftliche Vorteile gewonnen werden und die über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist dabei nicht notwendig.¹⁶¹ Für die wirtschaftliche Tätigkeit wird der Stiftung eine steuerliche Freigrenze i. H. v. 35.000 € gewährt. Übersteigen die Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs diese Grenze, wird dieser teilweise steuerpflichtig, d. h. die Steuerbegünstigung der Stiftung bleibt im Übrigen erhalten. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als Ziel die Mittelbeschaffung für den ideellen Bereich verfolgt.¹⁶² Er ist somit lediglich Mittel zum Zweck.¹⁶³ Der steuerbegünstigte Bereich der Stiftung wird also vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterstützt.¹⁶⁴

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der mit seinen Erträgen unmittelbar dem steuerbegünstigten Zweck der Stiftung dient und dessen Tätigkeit auch selbst darauf ausgerichtet ist, den steuerbegünstigten Zweck zu verfolgen, wird als steuerbefreiter Zweckbetrieb angesehen.¹⁶⁵ Voraussetzung ist, dass seine Gesamtrichtung mit geringfügigen Abweichungen von höchstens 10 Prozent dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Stiftung zu erfüllen.¹⁶⁶ Es gelten dabei die allgemeinen Anforderungen der AO, also Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit. Stiftungsmittel wie bspw. Spenden, Zuschüsse und Mitgliedsbeiträge dürfen zwischen dem ideellen Bereich und dem Zweckbetrieb verschoben werden. Das bedeutet, dass ein möglicher Verlust des Zweckbetriebs dadurch ausgeglichen werden kann.¹⁶⁷ Der Zweckbetrieb ist von der Besteuerung der Erträge mit Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Lediglich steuerbare und steuerpflichtige Umsätze werden nach §12 Abs. 2 Nr. 8 UStG mit dem ermäßigten Steuersatz mit Umsatzsteuer besteuert.

Neben dem ideellen Bereich und dem steuerpflichtigen bzw. steuerbefreiten Geschäftsbetrieb kann die Stiftung auch innerhalb der Vermögensverwaltung aktiv werden. Die Vermögensverwaltung beinhaltet nach §14 Satz 3 AO die Nutzung von Vermögen zur Ertragserzielung, bspw. durch das Anlegen von Kapitalvermögen oder durch Vermietung/Verpachtung von unbeweglichem Vermögen. Wird das Vermögen dagegen lediglich umgeschichtet oder wird seine Substanz aufgezehrt, ist von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen.¹⁶⁸ Die exakte Trennung dieser beiden Bereiche ist jedoch umstritten. Auf der einen Seite kann die Abgrenzung nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen zur Trennung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Ver-

pachtung erfolgen.¹⁶⁹ Auf der anderen Seite wird diese Form der Abgrenzung nicht konsequent von der Rechtsprechung durchgehalten. Es kann auch vom Wettbewerbsschutz ausgegangen werden, der die partielle Steuerpflicht begründet und in dessen Folge die fragliche Tätigkeit zur steuerfreien Vermögensverwaltung zählt, wenn nicht mit Weitergabe des Steuervorteils an den Markt zu rechnen ist.¹⁷⁰ Eine Ausnahme zur Vermögensumschichtung stellen Käufe und Verkäufe von Vermögen in Form von Wertpapieranlagen dar. Die Analyse der Kursentwicklung und darauf gestützte Entscheidungen zur Umschichtung des Vermögens gehören üblicherweise zur Vermögensverwaltung.¹⁷¹ Die Stiftung darf allerdings nicht als gewerblicher Wertpapierhändler agieren. Dies ist abhängig von der Höhe der gehandelten Wertpapiere und der Anzahl der Veräußerungen.¹⁷² Eine unternehmensverbundene Stiftung, die als Beteiligungsträgerstiftung an einer Kapitalgesellschaft Anteile hält, betreibt dabei grundsätzlich steuerfreie Vermögensverwaltung und erhält dadurch steuerliche Vorteile. Besteht jedoch eine personelle Verflechtung zwischen den Organen der Stiftung und der der Körperschaft, ist davon auszugehen, dass die Stiftung entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung des Unternehmens nehmen kann und damit bspw. die Beeinflussung des Ausschüttungsverhaltens des Unternehmens möglich ist. In diesem Fall ist von einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auszugehen. Die personelle Verflechtung ist z. B. gegeben, wenn der Vorstand der Stiftung gleichzeitig als Geschäftsführer einer GmbH agiert, deren Gesellschaftsanteile von der Stiftung in ihrem Vermögen gehalten werden. Die Stiftung greift dagegen nicht aktiv in die Geschäftsführung ein, wenn sie als Mitglied des Aufsichtsrates des Unternehmens lediglich eine Kontrollfunktion übernimmt. Besteht die Beteiligung nicht bei einer Kapital- sondern bei einer Personengesellschaft, wird i. d. R. von einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgegangen.¹⁷³ Grundstücke, die zum Stiftungsvermögen gehören, kann die Stiftung vermieten oder verpachten und dabei in der Vermögensverwaltung tätig sein und keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach §14 Satz 3 AO ausüben, solange das Grundstück dabei nur zur Verfügung gestellt wird und keine Nebenleistungen in einem nicht unbedeutendem Umfang geleistet werden. Auch eine Veräußerung der Grundstücke ist denkbar, hierbei sollte die sog. „Drei-Objekte-Grenze“ nicht überschritten werden.¹⁷⁴ Die Vermögensverwaltung zählt wie der Zweckbetrieb zum ertragsteuerbefreiten Bereich der Stiftung, allerdings unterliegt die Vermögensverwaltung der Umsatzsteuer.

Nach §12 Abs. 2 Nr. 8 UStG findet der ermäßigte Steuersatz Anwendung, sofern keine allgemeine Umsatzsteuerbe-

¹⁶¹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 130 f.

¹⁶²Vgl. BFH vom 23.07.2003, I R 29/02, BStBl II 2003, S. 930.

¹⁶³Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 132.

¹⁶⁴Vgl. BFH vom 04.04.2007, I R 76/05, BStBl II 2007, S. 631.

¹⁶⁵Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 139.

¹⁶⁶Vgl. BFH vom 18.01.1995, V R 139-142/92, BStBl II 1995, S. 446.

¹⁶⁷Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 140.

¹⁶⁸Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 143.

¹⁶⁹Vgl. BFH vom 27.03.2001, I R 78/99, BStBl II 2001, S. 449.

¹⁷⁰Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 143.

¹⁷¹Vgl. BFH vom 11.07.1968, IV 139/63, BStBl II 1968, S. 775.

¹⁷²Vgl. BFH vom 20.12.2000, X R 1/97, BStBl II 2001, S. 706 i. V. m. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 144.

¹⁷³Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 145.

¹⁷⁴Vgl. BFH vom 09.12.1986, VIII R 317/82, BStBl II 1988, S. 244 i. V. m. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 146 f.

freierung gilt wie bspw. bei Geld- und Kapitalverkehr.¹⁷⁵

Schwierigkeiten können sich bei der Abgrenzung von wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und der ideellen Tätigkeit einerseits bzw. der Vermögensverwaltung andererseits ergeben. Besonders für Tätigkeiten im Bereich des Sponsorings und bei Beteiligungen an steuerpflichtigen Kapital- und Personengesellschaften sind die von Rechtsprechung und Verwaltung entwickelten Grundsätze zu beachten. Auch die Zuordnung von gemischt veranlasseten Kosten, die sowohl den ideellen Bereich als auch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreffen, ist nicht immer eindeutig.¹⁷⁶

Verfügt die gemeinnützige Stiftung über Grundvermögen, welches unmittelbar und ausschließlich der Umsetzung des Satzungszwecks dienlich ist, wird die Stiftung gem. §3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG von der Grundsteuer befreit.

Im Zuge der Besteuerung bei Auflösung der Stiftung kann das Stiftungsvermögen an einen ebenfalls steuerbefreiten Rechtsträger zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke übertragen werden. In diesem Fall wird der Grundsatz der Vermögensbindung eingehalten und die Besteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer entfällt.¹⁷⁷ Wird das Vermögen jedoch an andere nicht steuerbegünstigte Personen oder Einrichtungen übertragen, löst dieser Vorgang eine Steuerpflicht aus. In diesem Fall kommt es zusätzlich zu der beim Anfallsberechtigten ausgelösten Schenkungsteuer, wie bei Auflösung einer steuerpflichtigen Stiftung, zu einer rückwirkenden Besteuerung der Stiftung für einen Zeitraum von zehn Jahren, da die Gemeinnützigkeit für diesen Zeitraum aberkannt wird. Als Folge müssen im Rahmen einer umfangreichen Nachversteuerung alle gewährten Steuervorteile zurückgezahlt werden.¹⁷⁸ Wurden in diesem Zeitraum auch Spenden von Dritten eingenommen, so kommt es zur steuerlichen Spendenhaftung der Organe, die pauschal i. H. v. 30 Prozent der vereinnahmten Spenden versteuert wird.¹⁷⁹ Eine gewährte Erbschaftsteuerbefreiung i. S. d. §13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG entfällt, wenn die Stiftung innerhalb von 10 Jahren nach Vermögenszuwendung die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft verliert und das zugewandte Vermögen noch nicht für die steuerbegünstigten Zwecke verbraucht wurde bzw. nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird.¹⁸⁰

4.3. Begünstigung von Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen

Eine Zuwendung an eine steuerbegünstigte Stiftung berechtigt den Zuwendenden zum Spendenabzug und damit mittelbar – innerhalb bestimmter Höchstgrenzen – zu einer Steuerersparnis.¹⁸¹ Für einen Abzug berechtigt sind

grundsätzlich natürliche Personen gem. §10b EStG, Personengesellschaften gem. §10b EStG und §9 Nr. 5 GewStG und Kapitalgesellschaften gem. §9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und §9 Nr. 5 GewStG. Nach den gesetzlichen Regelungen honoriert der Staat die Förderung von gemeinnützigen Zwecken, da die Zuwendungen an gemeinnützig anerkannte Körperschaften bei der Einkommensermittlung abgezogen werden können.¹⁸² Bei natürlichen Personen handelt es sich dabei um einen Sonderausgabenabzug im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung. Für Personen- und Kapitalgesellschaften kann zum einen die Summe des gewerbsteuerlichen Gewinns um die Spende gekürzt werden, zum anderen zählt die Spende körperschaftsteuerlich zu den abziehbaren Aufwendungen.¹⁸³ Zu den begünstigten Zuwendungen zählen Spenden und Mitgliedbeiträge i. S. d. §10b Abs. 1 Satz 1 EStG, §9 Nr. 5 Satz 1 GewStG und §9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG. Daneben zählen auch Zustiftungen in das Stiftungsvermögen als Zuwendungen.¹⁸⁴

Zur Bewilligung des allgemeinen Spendenabzugs für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden. Sachliche Abzugsvoraussetzung ist die Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung der empfangenen Körperschaft nach amtlichem Muster.¹⁸⁵ Materielle Voraussetzungen finden sich in §10b EStG bzw. bei Körperschaften in §9 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

Als Zuwendungsempfänger kommen drei Gruppen von Empfängern in Betracht: Steuerbefreite Körperschaften; Personenvereinigungen oder Vermögensmassen; juristische Personen öffentlichen Rechts und öffentliche Dienststellen sowie ausländische Körperschaften aus einem EU/EWR-Staat.¹⁸⁶ Bei Körperschaften, die überwiegend Leistungen an ihre Mitglieder erbringen, sind die Mitgliedsbeiträge jedoch nicht abziehbar.¹⁸⁷ Auch eine in Gründung befindliche rechtsfähige Stiftung zählt nicht zu den begünstigten Zahlungsempfängern, da erst bei Anerkennung durch die Stiftungsbehörde ein Widerruf durch den Stifter ausgeschlossen werden kann.¹⁸⁸ Weitere Voraussetzung ist die Verwendung der zugewandten Mittel für steuerbegünstigte Zwecke i. S. d. §§52 bis 54 AO. Entscheidend ist hier die Zweckbindung des Zuwendenden. Wird eine Zuwendung an eine steuerbegünstigte Körperschaft getätigt, ist davon auszugehen, dass diese die Mittel für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwendet.¹⁸⁹ Nach §10b Abs. 4 EStG ist der Spendenabzug auch bei einer widrigen Verwendung der Zuwendung möglich, soweit der Spender gutgläubig von einer Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke ausgeht.

Damit eine Spende unentgeltlich erfolgt, darf der Zuwendende keinen besonderen Vorteil oder eine Gegenleistung erwarten, er tätigt die Spende fremdnützig und handelt um der

¹⁷⁵Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 148.

¹⁷⁶Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 784

¹⁷⁷Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 26.

¹⁷⁸Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 118.

¹⁷⁹Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 27.

¹⁸⁰Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 119.

¹⁸¹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 149.

¹⁸²Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 475.

¹⁸³Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 480.

¹⁸⁴Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 479.

¹⁸⁵Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 481.

¹⁸⁶Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 151.

¹⁸⁷Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 483.

¹⁸⁸Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 484.

¹⁸⁹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 162.

Sache willen.¹⁹⁰ Keine Spenden sind bspw. Zuwendungen im Rahmen von Sponsoringaktivitäten, da hier eine Werbeleistung erbracht wird. Auch Eintrittsgelder für eine Veranstaltung, z. B. zu einem Wohltätigkeitsball, sind keine Spenden. Gleiches gilt für den Kaufpreis beim Erwerb von Gegenständen wie es z. B. bei einem Wohltätigkeitsbasar der Fall ist.¹⁹¹

Neben der Unentgeltlichkeit muss auch die Freiwilligkeit der Spende gewährleistet sein. Der Spender muss seine Zuwendung ohne rechtliche oder faktische Verpflichtung erbringen. Leistet ein Erbe eine Zuwendung an eine gemeinnützige Stiftung, zu der er aufgrund einer testamentarischen Verfügung verpflichtet ist, handelt es sich nicht um eine freiwillige Spende. Wird die Zuwendung aufgrund von moralischen oder sittlichen Gründen getätigt, kann jedoch von einer freiwilligen Spende ausgegangen werden.¹⁹²

Die Nachweispflicht zur Bestätigung, dass die Voraussetzungen für den Abzug der Spende erfüllt sind, liegt beim Spender. Dieser Pflicht kommt er nach, in dem er eine nach amtlichem Muster erstellte Zuwendungsbestätigung abgibt.¹⁹³ Ohne Vorlage einer Zuwendungsbestätigung ist ein Spendenabzug ausnahmslos nicht möglich, auch wenn die Voraussetzungen für die Ausstellung erfüllt sind.¹⁹⁴ In der Zuwendungsbestätigung muss die Höhe der Spende und der steuerbegünstigte Verwendungszweck angegeben werden.¹⁹⁵

Der Höchstbetrag für den steuerlichen Spendenabzug liegt gem. §10b EStG bei 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder bei 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. Bei Personengesellschaften sind die Spenden bei der Gesellschaft selbst als Einkommensverwendung der Gesellschafter zu sehen. Die Spenden werden diesen anteilig zugeordnet und bei der Veranlagung berücksichtigt.¹⁹⁶

Können Zuwendungen im Veranlagungszeitraum nicht mehr berücksichtigt werden, weil der Höchstbetrag erreicht wurde, besteht die Möglichkeit, diese Zuwendungen zeitlich unbegrenzt vorzutragen.¹⁹⁷ Ein Rücktrag in das vorherige Jahr ist jedoch nicht möglich.¹⁹⁸

Eine Besonderheit erfahren Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung. Gegenüber den generellen Regelungen können natürliche Personen in den Genuss des erweiterten Spendenabzugs nach §10b Abs. 1a EStG kommen und einen Abzug i. H. v. maximal 1 Mio. € geltend machen. Dieser erweiterte Spendenabzug zählt nicht nur bei der Zuwendung an eine Stiftung im Rahmen der ersten Kapitalausstattung, sondern auch für Zustiftungen während des Bestehens

der Stiftung.¹⁹⁹ Dabei gilt für den erweiterten Spendenabzug ein Zeitraum von 10 Jahren, in dem dieser in voller Höhe geltend gemacht werden kann. Der Stifter kann entscheiden, ob der Betrag im Jahr der Zuwendung als Sonderausgabe abgezogen wird oder ob er gleichmäßig oder unterschiedlich auf das Jahr der Zuwendung und die darauffolgenden 9 Jahre verteilt wird.²⁰⁰ Der erweiterte Spendenabzug gilt zusätzlich zum allgemeinen Spendenabzug.²⁰¹ Lediglich ein Wechsel zwischen den Spendenabzügen ist nicht zulässig.²⁰² Für gemeinsam veranlagte Ehepartner gilt ein erweiterter Spendenabzug i. H. v. 2 Mio. €, wobei unerheblich ist, aus welchem Vermögen die Zuwendung letztendlich stammt.²⁰³

5. Doppelstiftung als Kombination privat- und gemeinnütziger Stiftungen

Bei dem Modell der Doppelstiftung wird eine gemeinnützige Stiftung mit einer privatnützigen Familienstiftung verbunden, um häufig eine Regelung zur Unternehmensnachfolge zu treffen. Sowohl die Familienstiftung als auch die gemeinnützige Stiftung werden als rechtsfähige Stiftungen gegründet.²⁰⁴ Dabei handelt es sich um eine Sonderform der Beteiligungsträgerstiftung.²⁰⁵ In welcher Höhe genau die Geschäftsanteile an die beiden Stiftungen übertragen werden, hängt von der Zielsetzung des Stifters ab. Wesentliches Entscheidungsmerkmal wird sein, in welchem Umfang die Familie des Stifters abgesichert sein soll. In der Regel werden alle Beteiligungen am Familienunternehmen, die nicht für die Versorgung des Stifters und seiner Familie notwendig sind, in eine gemeinnützige und damit steuerbefreite Stiftung eingebracht.²⁰⁶

Im Rahmen der Übertragung der Beteiligungen an die beiden Stiftungen wird meist festgelegt, dass die Mehrheit der Stimmrechte der Beteiligungen an die Familienstiftung übergeht. Damit wird sichergestellt, dass die unternehmerische Verantwortung noch immer beim Stifter und seiner Familie liegt und nicht auf die gemeinnützige Stiftung übertragen wird.²⁰⁷ Die Familienstiftung wird somit als sog. Führungsstiftung ausgestaltet. Auch eine disquotale Verteilung der Gewinnbezugsrechte ist steuerlich zulässig, wenn die inkongruente Verteilung zivilrechtlich wirksam geworden ist.²⁰⁸ Letztendlich werden also Vermögen und Ertrag getrennt. Hierzu muss der Gesellschaftsvertrag des Unternehmens entsprechend angepasst werden. Je nach Rechtsformwahl ergeben sich rechtsformbedingte Besonderheiten.²⁰⁹

¹⁹⁹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 210.

²⁰⁰Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 212.

²⁰¹Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 213.

²⁰²Vgl. BMF vom 18.12.2008, IV C 4, S 2223/07/0020 BStBl I 2009, S. 17.

²⁰³Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 215.

²⁰⁴Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 1381.

²⁰⁵Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 1381.

²⁰⁶Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 1384

²⁰⁷Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 11 Rz. 30, so auch G. and T. (2014), S. 130.

²⁰⁸Vgl. BMF vom 17.12.2013, IV C 2 - S 2750 a/11/10001 BStBl I 2014, S. 63.

²⁰⁹Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 1382

¹⁹⁰Vgl. BFH vom 02.08.2006, XI R 6/03, BStBl II 2007, S. 8.

¹⁹¹Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 123.

¹⁹²Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 124.

¹⁹³Vgl. Richter, Gollan in Meyn et al. (2013), Rz. 520.

¹⁹⁴Vgl. BFH vom 06.03.2003, XI R 13/02, BStBl II 2003, S. 554.

¹⁹⁵Vgl. BMF vom 07.11.2013, IV C 4, S 2223/07/0018: 005, BStBl I 2013, S. 1333.

¹⁹⁶Vgl. Schlüter and Stolte (2016), Kap. 7 Rz. 204.

¹⁹⁷Vgl. BMF vom 18.12.2008, IV C 4, S 2223/07/0020, BStBl I 2009, S.

16.

¹⁹⁸Vgl. Wigand in Wigand et al. (2015), Kap. 5 Rz. 134.

Größere Gestaltungsfreiheit bietet sich hier bei der Rechtsform der GmbH. Gem. §29 Abs. 3 GmbHG kann der Gesellschaftsvertrag vorsehen, dass die Gewinnanteile abweichend von der vermögensmäßigen Beteiligung ausgestaltet werden. Wird das Unternehmen dagegen als Personengesellschaft geführt, ist es sinnvoll, eine GmbH zwischen Unternehmen und gemeinnütziger Stiftung vorzusehen, da die unmittelbare Beteiligung der gemeinnützigen Stiftung als Mitunternehmer an der Personengesellschaft automatisch zu einem wirtschaftlichen Gewerbebetrieb führt.²¹⁰

Da die Unternehmensgewinne, die an die gemeinnützige Stiftung ausgeschüttet werden, dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, dürfen diese nicht thesauriert werden. Die Familienstiftung kann mit ihrem hohen Stimmanteil bei Beschlüssen dahingehend wirken, dass die Gewinne auf Unternehmensebene einbehalten werden, um die operativen Tätigkeiten des Unternehmens zu stärken. Das bedeutet jedoch auch, dass die Höhe der Ausschüttung an die Familienstiftung dadurch gemindert wird.²¹¹

Der wesentliche Vorteil der Doppelstiftung liegt in der Minimierung der Steuerbelastung. Da ein Großteil des Vermögens in die gemeinnützige Stiftung übertragen wird, ist diese Übertragung schenkung- und erbschaftsteuerfrei. Auch die Erträge können steuerbefreit bleiben. Außerdem ist es der gemeinnützigen Stiftung gem. §58 Nr. 6 AO erlaubt, bis zu einem Drittel ihres Einkommens für den Unterhalt des Stifters und seiner nächsten Angehörigen zu verwenden. Dies zählt i. S. d. §58 AO zu den steuerlich unschädlichen Betätigungen, die die gemeinnützigkeitsrechtlichen Begünstigungen nicht gefährden.

6. Fazit

Die unternehmensverbundene Stiftung stellt eine geeignete Gestaltung zur Lösung des Nachfolgeproblems eines Unternehmens dar. Das „Lebenswerk“ des Unternehmers und Stifters kann auf Dauer erhalten werden. Durch geeignete Stiftungskonstruktion und Regelungen in der Satzung können die Stiftungsorgane an den Willen des Stifters gebunden werden. Aber auch andere ideelle Motive können durch die Gründung einer Stiftung erfüllt werden, wie die Förderung eines gesellschaftlichen Anliegens.

Die Motive des Stifters spiegeln sich meist im Stiftungszweck wider. Es können sowohl privatnützige Zwecke wie die Versorgung der Familie oder gemeinnützige Zwecke gewählt werden. Änderungen, die nach Errichtung der Stiftung vorgenommen werden sollen, sind nicht ohne Weiteres durchführbar. Deshalb sollte bei der Konzeption der Stiftungsgestaltung das Stiftungsgeschäft inklusive der Stiftungsverfassung mit Sorgfalt erstellt werden. Dies gilt insbesondere bei Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung.

Die gemeinnützigen Stiftungen, und eingeschränkt auch die privatnützigen Stiftungen, unterliegen der Stiftungsaufsicht durch die zuständige Landesbehörde. Es ist daneben

empfehlenswert, diese bereits bei Stiftungserrichtung zu kontaktieren und das Beratungsangebot in Anspruch zu nehmen, um im Vorfeld kritische Fragen zu besprechen.

Die Besteuerung von unternehmensverbundenen Stiftungen, die privatnützige Zwecke verfolgen, ähnelt sehr der Besteuerung anderer Körperschaften. Bei Errichtung der Stiftung kommt es meist zur Belastung mit Erb- oder Schenkungsteuer. Realisiert der Stifter stille Reserven bei der Übertragung des Vermögens, kommt es zur Besteuerung mit Einkommens- bzw. Körperschaftsteuer. Der laufende Betrieb wird je nach Einkunftsart mit Körperschaft- und Gewerbesteuer belastet. Zusätzlich kann es zur Besteuerung mit Grund- und Grunderwerbsteuer kommen. Auch Umsatzsteuer kann ggf. anfallen. Bei Auflösung der Stiftung erfolgt die Besteuerung wie bei der Errichtung in umgekehrter Weise, es kommt zur Besteuerung mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer.

Durch eine Verfolgung von gemeinnützigen, kirchlichen oder mildtätigen Zwecken nach §52 bis 54 AO kann eine Stiftung in den Genuss von umfangreichen Steuervergünstigungen und -befreiungen kommen. Dabei wird zwischen den vier Sphären, dem ideellen Bereich, dem Zweckbetrieb, dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und der Vermögensverwaltung unterschieden. Die vom Gesetzgeber eingeführten steuerlichen Ersparnisse sollen zur selbstlosen Förderung der Allgemeinheit motivieren. Um von den Steuerersparnissen zu profitieren, müssen jedoch eine Vielzahl an Voraussetzungen bei der Mittelverwendung und andere Formalien erfüllt werden.

Als besondere Gestaltungsform kann für einen Unternehmer vor allem die Doppelstiftung in Betracht kommen. Der Stifter und seine Angehörigen erhalten Zuwendungen im Rahmen der Familienstiftung. Gleichzeitig wird eine gemeinnützige Stiftung gegründet, um von den Steuerbegünstigungen für gemeinnützige Stiftungen zu profitieren.

Natürlich muss letztendlich in jedem Einzelfall geprüft und beurteilt werden, inwiefern eine Stiftungslösung für den vermögenden Stifter oder Unternehmer vorteilhaft ist und wie die genaue Ausgestaltung dieser Lösung unter Abwägung der Eigenheiten und Erfordernisse des jeweiligen Sachverhalts aussehen kann. Bei der Beurteilung des Einzelfalls sollten auch Überlegungen zu den Gestaltungsalternativen, wie z. B. die unselbstständige Stiftung oder die Stiftungs-GmbH, Beachtung finden.

²¹⁰Vgl. Götz in Götz and PachHanssenheimb (2016), Rz. 1387

²¹¹Vgl. G. and T. (2014), S. 130.

Literatur

- H. Berndt and H. Götz. *Stiftung und unternehmen. 8. Aufl., Hamm*, 2009.
- Bundesverband deutscher Stiftungen. *Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungswesen*, Berlin, 2014. URL https://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/media/ZDF_EB00K_final_Webgr%C3%B6%C3%9Fe.pdf. Abruf am 18.04.2017.
- M. Engel. *Die unternehmensverbundene stiftung. Diss., Regensburg*, 2008.
- K. Fleschutz. *Die stiftung als nachfolgeinstrument für unternehmen - handlungsempfehlungen für die ausgestaltung und überführung. Diss., Wiesbaden*, 2008.
- Brandmüller G. and Klinger T. *Unternehmensverbundene stiftungen - recht, steuer, betriebswirtschaft. 4. Aufl., Berlin*, 2014.
- D. Gebel. *Betriebsvermögensnachfolge. 2. Aufl., München*, 2002.
- H. Götz and F. PachHanssenheimb. *Handbuch der stiftung zivilrecht, steuerrecht, rechnungslegung. 2. Aufl., Herne*, 2016.
- C. Meyn, A. Richter, C. Koss, and A. K. Gollan. *Die stiftung umfassende erläuterungen, beispiele und musterformulare für die rechtspraxis. 3. Aufl., Freiburg*, 2013.
- Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein-Westfalen. *Stiftungsaufsicht*. URL <http://www.mik.nrw.de/themen-aufgaben/buergerbeteiligung-wahlen/stiftungen/stiftungsaufsicht.html>. Abruf am 03.04.2017.
- K. J. Schiffer and C. J. Schürmann. *Auflösung rechtsfähiger Stiftungen*. URL <http://www.iww.de/sb/praxisfaelle/stiftung-recht-aufloesung-rechtsfaehiger-stiftungen\discretionary{-}{-}{-}f57794>. Abruf am 28.03.2017.
- A. Schlüter and S. Stolte. *Stiftungsrecht - Formen und Errichtung, Stiftungsaufsicht, Verwaltung, Besteuerung, Internationales Steuerrecht. 3. Aufl., München*, 2016.
- Arne Schnitger. *Die Stiftung als steuerliches Gestaltungsmittel zur Sicherung des Fortbestandes eines Unternehmens?*, volume 1. Diplomica Verlag, 2006.
- Werner Seifart. *Seifart, w. and von Campenhausen, a. 2. Aufl. München*, 2009.
- Christoph Stumpf, J. Suerbaum, M. Schulte, and R. Pauli. *Stiftungsrecht: Kommentar*. München, 2011.
- Olaf Werner and Ingo Saenger. *Die Stiftung: Recht, Steuern, Wirtschaft; Stiftungsrecht*, volume 1. BWV Verlag, 2008.
- K. Wigand, C. Haase-Theobald, M. Heuel, and Stolte S. *Stiftungen in der Praxis Recht, Steuern, Beratung. 4. Aufl., Wiesbaden*, 2015.