

Modul 2.3

Stiftungen, insbes. mit erbrechtlichen Bezügen und Stiftungssteuerrecht

*Prof. Dr. Ingo Saenger
Westfälische Wilhelms-Universität Münster*

*Dr. Andreas Richter, LL.M.,
P+P Pöllath + Partners, Berlin*

Inhalt

Teil 1 Einführung in das Stiftungsrecht

- I. Stiftungszweck als konstitutives Merkmal der Stiftung*
- II. Erscheinungsformen in Abhängigkeit vom Stiftungszweck*
 - 1. Gemeinnützige und gemeinwohlonforme Stiftung*
 - 2. Verbot der Selbstzweckstiftung*
 - 3. Kapital- und Anstaltsstiftung*
 - 4. Verbrauchsstiftung*
 - 5. Familienstiftung*
 - 6. Kommunale Stiftung*
 - 7. Kirchliche Stiftung*

Teil 2 Stiftungsprivatrecht

- I. Gründung*
 - 1. Vorüberlegungen*
 - 2. Die Errichtung zu Lebzeiten*
 - a) Das Stiftungsgeschäft*
 - b) Die Stiftungssatzung*
 - c) Die Ausstattung der Stiftung mit dem Stiftungsvermögen*
 - d) Die Anerkennung der Stiftung*
 - 3. Errichtung von Todes wegen*
- II. Organisation*
 - 1. Stifter*
 - 2. Vorstand*
 - 3. Aufsichtsgremium*
 - 4. Organisationsstrukturen*
 - 5. Bestimmung der Organmitglieder*
- III. Verbindlichkeiten und Haftung*
 - 1. Haftung des Stifters*
 - 2. Haftung der Stiftung*
 - 3. Haftung der Organe*

4. Haftung der Stiftungsaufsichtsbehörde

IV. Zweckänderung

V. Stiftungsaufsicht

VI. Beendigung der Stiftung

Teil 3 Sonderform: Unternehmensverbundene Stiftung

I. Begriff und Erscheinungsformen

II. Zulässigkeit des Stiftungszwecks

III. Ziele der Rechtsformwahl

1. Kontinuität des Unternehmens

2. Kontinuität der Unternehmensleitung

IV. Errichtung

V. Vermögensausstattung

1. Angemessene Zweck-Vermögens-Relation

2. Kapitalbeschaffung

3. Unternehmensausstattung

4. Vermögensumschichtungen

VI. Haftung

VII. Organisation

1. Trennung von Stiftung und Unternehmen

2. Äußere Organisationsmöglichkeiten

3. Insbesondere: Stiftung & Co. KG

4. Innere Organisationsmöglichkeiten

VIII. Beendigung

IX. Umwandlung

X. Zusammenlegung

XI. Anwendbare Rechtsvorschriften

1. Handelsrecht

2. Gesellschaftsrecht

3. Arbeitsrecht

XII. Aufsicht

XIII. Alternativen

1. Stiftung GmbH

2. Stiftung AG

3. Stiftung e.V.

Teil 4 Stiftungssteuerrecht

I. Gemeinnützige Stiftungen

1. Überblick zum Gemeinnützigkeitsrecht

a) Begriff der Gemeinnützigkeit

b) Gemeinnützige Körperschaften

c) Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit

d) Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

e) Verfahren zur Erlangung der Steuerbegünstigung

2. Steuerliche Behandlung der Stiftungserrichtung

a) Unentgeltlicher Betriebsvermögenserwerb

b) Zuwendung aufgrund einer letztwilligen Verfügung

c) Nachträglicher Wegfall der Steuerpflicht des Erben

d) Sonderausgabenabzug

II. Privatnützige Stiftungen (insbesondere Familienstiftungen)

1. Überblick

2. Besteuerung der Stiftung bei Errichtung

a) Zeitpunkt der Steuerentstehung

b) Bemessungsgrundlage und Bewertung

- c) Berechnung der Steuer
- d) Entrichtung der Steuer
- e) Sonstige Steuern
- 3. Laufende Besteuerung der Stiftung
 - a) Körperschaftsteuer
 - b) Erbschaftsteuer als Besonderheit bei Familienstiftungen
 - c) Sonstige Steuern
- 4. Besteuerung der Stiftungsaufhebung
 - a) Aufhebung einer steuerpflichtigen Stiftung
 - b) Aufhebung einer Familienstiftung
 - c) „Umwandlung“ einer Familienstiftung
- 5. Besteuerung des Stifters
- 6. Besteuerung der Destinatäre
- III. Ausländische Familienstiftungen
 - 1. Überblick
 - 2. Besteuerung der ausländischen Familienstiftung
 - a) Besteuerung bei Errichtung
 - b) Laufende Besteuerung
 - 3. Besteuerung des Stifters
 - a) Besteuerung bei Errichtung der ausländischen Familienstiftung
 - b) Laufende Besteuerung der ausländischen Familienstiftung
 - c) Besteuerung bei Aufhebung der ausländischen Familienstiftung
 - 4. Besteuerung des Anfalls- und Bezugsberechtigten
 - a) Laufende Besteuerung
 - b) Besteuerung bei Aufhebung der ausländischen Familienstiftung
- IV. Gestaltungsmodelle
 - 1. Gemeinnützige Stiftung mit teilweiser Familienbegünstigung
 - a) Überblick
 - b) Begriff der „nächsten Angehörigen“
 - c) Grenzen der Begünstigung
 - 2. Doppelstiftung
 - 3. Unternehmensverbundene Stiftung
 - 4. Kombination aus Familiengesellschaft und Stiftung

Anhang: Beispiel für die Satzung einer Familienstiftung

Literaturhinweise

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

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

gung von Stiftungen, ZSt 2007, 81 – 87; **Schwintowski**: Die Stiftung als Konzernspitze?, NJW 1991, 2736 ff.; **Wehnert**: Die Innenhaftung des Stiftungsvorstandes, ZSt 2007, 67 – 73.

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

Handbücher/Praxisbücher: Brandmüller/Lindner: Gewerbliche Stiftungen – Unternehmensträgerstiftung, Stiftung & Co KG und Familienstiftung, 3. Auflage, Berlin 2005; **Seifart/v. Campenhausen**: Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Auflage, München 1999; **Graf Strachwitz/Mercker**: Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis – Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005; **Richter** Stiftungen und Unternehmen, in: Wachter (Hrsg.), Handbuch des Fachanwalts für Handels- und Gesellschaftsrecht (FA Handels- und Gesellschaftsrecht), Teil 2, 2. Kap. § 6; **Richter/Wachter** Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal 2007; **Werner/Saenger** Die Stiftung / Recht, Steuern, Wirtschaft: Stiftungsrecht, Berlin 2007.

Teil 1 Einführung in das Stiftungsrecht

I. Der Stiftungszweck als konstitutives Merkmal der Stiftung

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

II. Erscheinungsformen in Abhängigkeit vom Stiftungszweck

Nach dem Leitbild der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung sind unterschiedliche Zwecksetzungen denkbar. In der Praxis haben sich deshalb verschiedene Erscheinungsformen der Stiftung herausgebildet, die nur teilweise Erwähnung in den Landesstiftungs-

¹ Dieser wird auch als „Seele der Stiftung“ (*Liermann*, Deutsches Stiftungswesen 1948-1966, 1968, S.154) oder „Herzstück des Stiftungsrechts“ (*Seifart/v. Campenhausen/Hof*, StHb, § 8 Rn.42) bezeichnet; *Werner/Saenger/Nissel*, Kap. VI, Rn. 207.

² Zu Haupt- und Nebenzwecken: *Bamberger/Roth/Schwarz/Backert*, § 80 Rn.4; zur sukzessiven Zwecksetzung: *Seifart/v. Campenhausen/Hof*, StHb, § 8 Rn.75.

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

⁴ *Saenger* FS Kollhosser S. 592; *Soergel/Neuhoff*, § 80 Rn.11; *Seifart/v. Campenhausen/Pöllath*, StHb, § 13 Rn.136 ff.; *Seifart/v. Campenhausen/Hof*, StHb, § 8 Rn.56; *Palandt/Heinrichs*, § 80 Rn.11; *Schiffer*, ZEV 1999, 424, 425; *Wochner*, BB 1999, 1441; Bericht der Interministeriellen Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, Deutsches Stiftungswesen 1966-1976, S.391 f.

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

gesetzen finden. Auf die Stiftungsformen im Zusammenhang mit Unternehmen wird später gesondert eingegangen.⁶

1. Gemeinnützige und gemeinwohkonforme Stiftung

Idealtypisches Leitbild einer Stiftung ist immer noch die Stiftung, deren Primärzweck in der **Förderung ideeller Ziele** liegt.⁷ In den meisten Fällen wird es sich bei Stiftungen mit ideellem Primärzweck auch um **gemeinnützige** Stiftungen im Sinne des Steuerrechts handeln.⁸ Der Großteil der deutschen Stiftungen verfolgt gemeinnützige Zwecke im Sinne der Abgabenordnung.⁹ Nach statistischen Erhebungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen sind es rund 95% der etwa 14.000 deutschen Stiftungen.¹⁰ Stiftungen, die nicht schon gemeinnützig sind, dürfen jedenfalls das Gemeinwohl nicht gefährden, müssen also **gemeinwohkonform** sein (§ 80 Abs.2 BGB).¹¹ Eine Gemeinwohlgefährdung ist anzunehmen, wenn der Stiftungszweck gegen ein gesetzliches Verbot oder die guten Sitten¹² verstößt. Auch wenn die Stiftung nach ihrer Satzung gegen Verfassungsgüter verstößt, ist eine Anerkennung nach § 80 Abs.2 BGB zu versagen. Insbesondere soll eine Gemeinwohlgefährdung bereits anzunehmen sein, wenn hinreichend wahrscheinlich ist, dass es durch die Verfolgung des Stiftungszwecks zu einer Beeinträchtigung von verfassungsrechtlich geschützten Rechten und Rechtsgütern kommen kann¹³ – was durchaus von praktischer Bedeutung ist.¹⁴

2. Verbot der Selbstzweckstiftung

Neben dem Gemeinwohlvorbehalt des § 80 Abs.2 BGB gibt es nach h.M. eine weitere ungeschriebene Einschränkung des Stiftungszwecks: Eine Stiftung darf **keine** reine **Selbst-**

⁶ Vgl. unten S. 16 ff.

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

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

⁹ §§ 52 ff. AO.

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

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

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

¹³ Seifart/v.Campenhausen/Hof, StHb, § 8 Rn.65, der insoweit eine „große Wahrscheinlichkeit konkreter Gefahren“ verlangt.

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

zweckstiftung sein.¹⁵ Diese „zweite Hürde“ für den Stiftungszweck ist besonders für unternehmensverbundene Stiftungen von Bedeutung.¹⁶ Eine „Stiftung für den Stifter“ würde es ermöglichen, dem eigenen Wohl dienende Sondervermögen zu schaffen, die mangels pfändbarer Anteile und Ansprüche des Stifters gegen Gläubigerzugriffe unzulässig geschützt wären.¹⁷ Aber auch insoweit wird man Zurückhaltung üben und bei der wirtschaftlichen Betätigung einer Stiftung die Vielfalt gesellschaftsrechtlicher Konstruktionen anerkennen müssen. Dies gilt insbesondere für die Stiftung & Co.¹⁸ Entscheidend ist allein, ob ein Stiftungszweck feststellbar ist, der über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht und die geschäftliche Betätigung damit die Funktion einer **Dotationsquelle** für die Stiftung erfüllt.¹⁹ Die Stiftung muss zumindest **fremdnützig** Charakter haben,²⁰ wobei dieser nicht schon durch die Führung eines Unternehmens als Stiftungszweck ausgeschlossen wird.

3. Kapital- und Anstaltsstiftung

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

4. Verbrauchsstiftung

Nach dem Wortlaut des § 80 Abs. 2 BGB muss eine „dauernde“ und nicht eine „ewige“ Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheinen. Dies kann sprachlich auch so verstanden werden, dass die Zweckerfüllung für die – möglicherweise nur begrenzte – Le-

¹⁵ Staudinger/Rawert, § 80 Rn.9; Rawert, Die Genehmigungsfähigkeit der unternehmensverbundenen Stiftung, 1990, S.15; Heuel, Die Entwicklung der Unternehmensträgerstiftung in Deutschland, 2001, S.149; Trops, AG 1970, 367, 368; K.Schmidt, DB 1987, 261; Schwintowski, NJW 1991, 2736, 2740; differenzierend Seifart/v.Campenhausen/Hof, StHb, § 8 Rn.55; Werner/Saenger/Werner, Kap. I, Rn. 17 f.; a.A. Kronke, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, 1988, S.140.

¹⁶ Vgl dazu auch unten S. 17.

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

¹⁸ Siehe dazu ausführlich unten S. 24; so wohl aber Hüttemann, ZHR 167 (2003), 35, 61.

¹⁹ Burgard, NZG 2002, 697, 700; sehr weit Seifart/v.Campenhausen/Hof, StHb, § 8 Rn.71; einschränkend: Bamberger/Roth/Schwarz/Backert, § 80 Rn.5.

²⁰ Ausführlich Erman/Werner, § 80 Rn.25.

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

bensdauer der Stiftung gesichert sein muss.²² Damit ist auch die Verbrauchsstiftung ab einer gewissen Dauer und bei Kohärenz von Stiftungszweck und Lebensdauer zulässig.²³

5. Familienstiftung

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

6. Kommunale Stiftung

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁹ *Staudinger/Rawert*, § 80 Rn.147.

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

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

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

7. Kirchliche Stiftung

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

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

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

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

³⁵ *Erman/Werner* § 80 Rn. 19.

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

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

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

Teil 2 Stiftungsprivatrecht

I. Gründung

1. Vorüberlegungen

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

2. Die Errichtung zu Lebzeiten

a) Das Stiftungsgeschäft

Die **Stiftungsfähigkeit** besitzen voll geschäftsfähige, natürliche Personen.⁴⁴ Auch juristische Personen sowie Gesamthandsgemeinschaften mit eigener Identität oder nichtrechtsfähige Vereine kommen als Stifter in Betracht⁴⁵. Im Übrigen gelten die allgemeinen Regeln über Rechtsgeschäfte, da das Stiftungsgeschäft eine **einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung** ist.⁴⁶ Der Widerruf des Stiftungsgeschäfts ist in § 81 Abs. 2 BGB besonders geregelt. § 81 Abs. 1 S. 1 BGB bestimmt, dass das Stiftungsgeschäft der **schriftlichen Form** bedarf. Nach h. M. ändert hieran auch die gleichzeitige Übertragung

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

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

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

⁴² Vgl. dazu unten S. 32.

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

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

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

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

von Grundstücken entgegen § 311 b Abs. 1 BGB nichts, da das noch durchzuführende Anerkennungsverfahren die Funktionen der notariellen Beurkundung übernimmt.⁴⁷

b) Die Stiftungssatzung

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

c) Die Ausstattung der Stiftung mit dem Stiftungsvermögen⁴⁹

Erforderlich ist gem. § 80 Abs. 2 BGB, dass die **dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert** erscheint. Dies ist der Fall, wenn die Vermögensausstattung im Verhältnis zum Stiftungszweck angemessen ist. Das **Grundstockvermögen** enthält sämtliche vom Stifter der Stiftung anlässlich ihrer Errichtung zugewendeten Vermögenswerte und muss grundsätzlich ungeschmälert erhalten werden.⁵⁰ Die **Erträge** des Grundstockvermögens dienen hingegen der Erfüllung des eigentlichen Stiftungszwecks und dürfen dem Grundstockvermögen nur in sehr engen Grenzen zugeführt werden.⁵¹ Dieses grundsätzliche **Admassierungsverbot** wird indes durch den zumeist landesgesetzlich normierten **Grundsatz der Vermögenserhaltung** durchbrochen, wonach Stiftungen ihre Erträge zur Stärkung des Grundstockvermögens einsetzen dürfen, soweit dies zum Ausgleich von Vermögensverlusten erforderlich ist.⁵² Das Stiftungsvermögen kann aus den unterschiedlichsten Vermögensgegenständen bestehen, aus Barmitteln, Wertpapieren, Unternehmensbeteiligungen, Kunstgegenständen, Immobilien, immaterielle Rechte, usw..⁵³ Das Stiftungsvermögen muss nicht zwangsläufig schon bei Errichtung der Stiftung vollständig der Stiftung zur Verfügung stehen. Eine rechtlich hinreichend gesicherte Aussicht auf für die Zweckerfüllung erforderliche Vermögensmassen reicht aus, um die Stiftung zu errichten und anerkennen lassen zu können.⁵⁴ **Zustiftungen** sind Vermögenswerte, die der Stifter oder ein Dritter nach Entstehung der Stiftung zuwendet, um das Grundstockvermögen zu erhöhen, während **Zuwendungen** oder **Spenden** zu einem dem Stiftungszweck entsprechenden Verbrauch bestimmt sind.

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

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

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

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

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

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

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

⁵⁴ Palandt/Heinrichs, § 80 Rn. 5.

d) Die Anerkennung der Stiftung

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

3. Die Errichtung von Todes wegen

§ 83 BGB kodifiziert die Möglichkeit eine Stiftung durch eine Verfügung von Todes wegen zu errichten.⁶¹ Es handelt sich um eine **letztwillige Verfügung** im Rahmen eines Testaments oder Erbvertrags. In der Praxis ist die Errichtung der Stiftung von Todes wegen ein ungünstiger Weg.⁶² Sinnvoller ist es bereits zu Lebzeiten des Stifters die Stiftung zu errichten. Die Stifterautonomie endet mit der Anerkennung der Stiftung.⁶³ Der Stifter kann jedoch bspw. als selbsteingesetztes Vorstandsmitglied unter Beachtung des ursprünglichen Stiftungsgeschäfts Einfluss auf die Tätigkeit der Stiftung nehmen. Ist der Stifter hingegen bei der Stiftungserrichtung bereits verstorben, kann es durchaus Schwierigkeiten bereiten den Stifterwillen zu ermitteln und ihm gerecht zu werden. Im Zweifel muss die Stiftungssatzung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erstellt bzw. ergänzt werden, was gerade

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

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

⁵⁷ Seifart/v.Campenhausen/Hof, StHb, § 7 Rn.216 f. m.w.N.

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

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

⁶⁰ Vgl. zum Gemeinwohlbegriff S. 5.

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

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

keine privatautonome Gestaltung mehr darstellt. Eine sinnvolle Alternative, um diese missliche Situation zu vermeiden, ist die Errichtung einer sog. **Vorratsstiftung** zu Lebzeiten des Stifters, die zunächst mit einer geringen Kapitalausstattung errichtet wird und erst durch testamentarische Verfügung einen weiteren Teil des Stiftervermögens übertragen bekommt.⁶⁴

II. Organisation

1. Stifter

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

2. Vorstand

Wichtigstes Organ der Stiftung ist der **Stiftungsvorstand**. Er ist gesetzlicher Vertreter der Stiftung (§ 86 i.V.m. § 26 BGB).⁶⁶ Der Umfang der Vertretungsmacht des Vorstands kann jedoch beschränkt werden.⁶⁷ Dem Stifter ist es möglich, sich selbst auf Lebenszeit zum Vorsitzenden zu bestellen.⁶⁸ Einfluss auf die Zwecksetzung hat er jedoch nicht mehr. Der Stifter wird vielmehr zum objektiven Vollstrecker seines ursprünglichen Stifterwillens.

3. Aufsichtsgremium

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

4. Organisationsstrukturen

Je nach Größe und Betätigungsfeld einer Stiftung stellen sich auch unterschiedliche Anforderungen an die Organe der Stiftung. Daher müssen die Organisationsstrukturen einer

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Bestimmung der Organmitglieder

Die Organisation der Stiftung wird in der Regel schon im Stiftungsgeschäft festgelegt. Als Verfahren zu Bestellung der Organmitglieder bietet sich insbesondere die **Kooptation** an, ein Verfahren bei dem die übrigbleibenden Organmitglieder das neue Mitglied auswählen und auch berufen. Hingegen erfolgt die **Berufung** eines Organmitglieds nicht durch die übrigen Mitglieder desselben Organs, sondern beispielsweise durch andere Organe bei Stiftungen mit mehreren Organen. Zulässig ist es ferner, Bestellungsrechte nicht einem stiftungsinternen Organ zuzuweisen, sondern externe Dritte damit zu beauftragen. Häufig sehen Stiftungssatzungen vor, dass die Bestellung von Organen durch den Inhaber eines bestimmten Amtes (z.B. durch den Bürgermeister einer Gemeinde) erfolgt.⁷¹ Die Besetzung der Organe muss durch die Satzung sichergestellt werden, da andernfalls gem. § 86 S. 1 i.V.m. § 29 BGB durch das Amtsgericht ein Notvorstand bestellt wird, was tunlichst vermieden werden sollte.⁷²

III. Verbindlichkeiten⁷³ und Haftung⁷⁴

1. Haftung des Stifters

Die Haftung des Stifters gegenüber der Stiftung bezüglich der Erfüllung des Vermögensausstattungsanspruchs der Stiftung regelt sich entsprechend §§ 521 ff. BGB.⁷⁵ In der Praxis kommt es im Vorfeld der Anerkennung der Stiftung oftmals zu Defiziten bei der Vermögensausstattung der Stiftung. Nach dem Stiftungsgeschäft und vor der Stellung des Anerkennungsantrags bei der Stiftungsaufsichtsbehörde kann der Stifter nach § 81 Abs. 2 S. 1 BGB das Stiftungsgeschäft widerrufen. Diesbezüglich treffen ihn auch keine Haftungsfolgen.⁷⁶ Verliert der Stifter in der Phase zwischen Stiftungsgeschäft und Anerkennung seine Liquidität und widerruft das Stiftungsgeschäft, so stellt sich die Frage, ob sich der Stifter

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

⁷¹ BGH LM § 85 BGB Nr.2; Seifart/v.Campenhausen/Hof, StHb, § 9 Rn.96.

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

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

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

⁷⁵ MünchKommBGB/Reuter, § 82 Rn. 3.

durch die Antragstellung bereits so weit gebunden hat, dass er der Stiftung gegenüber haftet.⁷⁷ Nach § 81 Abs. 2 S. 2 BGB hat der Stifter in dieser Phase das Stiftungsgeschäft gegenüber der Anerkennungsbehörde zu widerrufen. Damit soll verhindert werden, dass die von dem Vermögensverfall nicht in Kenntnis gesetzte Behörde die Stiftung unterdessen anerkennt und eine vermögenslose Stiftung entsteht. Kommt der Stifter diesen Anforderungen nicht nach und kann er die Ausstattungszusage bestimmter Vermögenswerte gegenüber der Stiftung nicht erfüllen, so kann die Stiftung analog § 160 BGB von ihm Schadenersatz verlangen und Zwischenverfügungen des Stifters werden analog § 161 BGB unwirksam.⁷⁸

2. Haftung der Stiftung

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

3. Haftung des Vorstandes

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

4. Haftung der Stiftungsaufsichtsbehörde

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

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

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

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

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

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

⁸¹ § 20 Abs. 4 StiftG BW; Art. 23 BayStG, § 16 NdsStiftG; Seifart/v.Campenhausen/Hof StHb § 9 Rn. 218; Wehnert ZSt 2007, 67, 73.

⁸² Vgl. zB Art.14 S.2 BayStG.

⁸³ BGHZ 68, 142.

IV. Zweckänderung

Die Ausrichtung auf den Stifterwillen schließt **nachträgliche Zweckänderungen** durch Stiftungsorgane oder Dritte aus, es sei denn diese stehen in Einklang mit dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Stifters und es besteht ein rechtfertigender Grund für eine Zweckänderung, vor allem wenn sie wegen wesentlicher Veränderung der Verhältnisse angezeigt ist.⁸⁵

V. Stiftungsaufsicht⁸⁶

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

VI. Beendigung der Stiftung

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

⁸⁴ Vgl. hierzu Seifart/v.Campenhausen/Hof StHb § 8 Rn. 153.

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

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

⁸⁷ Vgl. oben S. 11.

⁸⁸ Beispiel Art. 27 BayStG.

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

⁹⁰ BVerwG NJW 1991, 713.

⁹¹ Staudinger/*Rawert*, § 87 Rn.21.

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

Teil 3 Sonderform: Unternehmensverbundene Stiftung⁹⁴

I. Begriff und Erscheinungsformen

Auch: Unternehmensstiftungen⁹⁵, **gewerbliche**⁹⁶, **unternehmensbezogene**⁹⁷ oder **Unternehmensträgerstiftungen**⁹⁸; die Terminologie in diesem Bereich ist vielfältig.

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

II. Zulässigkeit des Stiftungszwecks

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

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

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

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

⁹⁵ Ebersbach, StHb, S.33.

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

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

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

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

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

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

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

¹⁰³ Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15.07.2002, BGBl. 2002 I, S.2634, in Kraft seit dem 01.09.2002; Überblick über die parlamentarischen Initiativen bei Nissel, Das neue Stiftungsrecht, S.17 ff;

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

III. Ziele der Rechtsformwahl

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

1. Kontinuität des Unternehmens

Vielfach fehlt es gerade mittelständischen Familienunternehmen an einem geeigneten Unternehmensnachfolger. Mit den Mitteln des Erbrechts lässt sich eine Kontinuität des Unternehmens auf Dauer nicht gewährleisten. In Betracht käme grundsätzlich eine Fortführung des Unternehmens durch einen **Testamentsvollstrecker**, was jedoch nicht zu einer dauerhaften Perpetuierung des Erblasserwillens führen würde. Gem. § 2210 BGB endet die Testamentsvollstreckung nämlich grundsätzlich nach 30 Jahren, spätestens aber nach dem Tod des Erben.¹⁰⁷ Auch eine **Auflage** nach §§ 2192 ff. BGB ist zur Sicherung der Unternehmenskontinuität nur bedingt geeignet, da sich Erben bzw. Vermächtnisnehmer dieser durch Ausschlagung entziehen können. Ebenso stellt die Anordnung einer **Vor- und Nacherbfolge**, die durchaus einen Zeitraum von mehr als 30 Jahren zu überbrücken vermag, keine dauerhafte Lösung dar.¹⁰⁸ Deshalb besteht ein erheblicher praktischer Bedarf für eine **entpersonalisierte Rechtsform**, die das deutsche Recht derzeit nur in Form der Stiftung anzubieten vermag.¹⁰⁹

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ein weiterer Vorteil eines entpersonalisierten „ewigen“ Unternehmens und Grund für die Errichtung einer Unternehmensträgerstiftung kann der Schutz vor **feindlichen Übernahmen** sein.¹¹⁴ Bei einer entsprechenden Ausgestaltung des Stiftungszwecks, nämlich der Festlegung auf den Betrieb eines konkreten Unternehmens, kann dies allerdings fast ebenso im Wege einer Beteiligungsträgerstiftung erreicht werden.

Andererseits kann die **Festlegung** des Stiftungszwecks auf ein bestimmtes Unternehmen aber auch **nachteilig** sein: Änderungen des Stiftungszwecks sind nur in den engen Grenzen des § 87 BGB möglich, so dass ein nach vielen Jahren möglicherweise gebotener Verkauf des Unternehmens, eine Fusion oder die strategische Neuausrichtung auf andere Marktsegmente an der Unabänderlichkeit des Stiftungszwecks scheitern können. Insoweit

¹¹⁰ So ausdrücklich Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn.73 und Seifart/v.Campenhausen/Pöllath, StHb, § 13 Rn.5 ff.

¹¹¹ Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn.73.

¹¹² Saenger, FS Kollhosser, S. 594.

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

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

ist eine **Beteiligungsträgerstiftung** empfehlenswert, deren Zweck außerhalb des Betriebs eines bestimmten Unternehmens liegt und bei dem das konkrete Unternehmen als reine Dotationsquelle dient.

2. Kontinuität der Unternehmensleitung

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

IV. Errichtung

Für die Errichtung einer unternehmensverbundenen Stiftung gelten die gleichen Voraussetzungen wie für jede andere Stiftung, nämlich das **Stiftungsgeschäft** und die **behördliche Anerkennung**.¹¹⁶ Besonderheiten gelten lediglich bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf die Stiftung als zukünftige Beteiligungsträgerstiftung. So ist auch diese Übertragung entgegen § 15 Abs. 4 GmbHG nicht notariell zu beurkunden, da es sich hierbei um keine Vereinbarung handelt.¹¹⁷

V. Vermögensausstattung

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

Gerade bei unternehmensverbundenen Stiftungen wird die Zweckerfüllung regelmäßig eine **Thesaurierung** von Erträgen in einem gewissen Umfang gebieten (so z. B. um neue

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

¹¹⁶ Vgl. oben S. 9.

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

Unternehmensbeteiligungen erwerben zu können).¹¹⁸ In der Ertragsthesaurierung liegt in diesen Fällen daher zugleich – stiftungsrechtlich – eine **Verwendung** der Erträge für den Stiftungszweck, so dass die Bildung einer freien Rücklage nicht nur zulässig, sondern geradezu geboten ist.¹¹⁹

1. Angemessene Zweck-Vermögens-Relation

Auch für unternehmensverbundene Stiftungen gilt der Grundsatz, das Stiftungszweck und Stiftungsvermögen zueinander in einem angemessenen Verhältnis stehen müssen. Das Gesetz enthält für die Kapitalausstattung von Stiftungen **keine Mindestvorgaben** wie dies für andere juristische Personen der Fall ist. Teilweise wird für unternehmensverbundene Stiftungen jedoch die Einführung von Mindestkapitalvorschriften gefordert¹²⁰. Bei Stiftungen gilt jedoch ohnehin ein sehr weitgehender Grundsatz der Kapitalaufbringung bzw. -erhaltung, da eine Stiftung nur anererkennungsfähig ist, wenn die nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint. Die Einhaltung der Kapitalanforderungen wird zudem laufend durch die Stiftungsaufsicht kontrolliert.¹²¹ Dies wird im Übrigen durch die **tatsächliche Vermögensausstattung** der meisten Stiftungen bei ihrer Errichtung bestätigt.¹²²

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

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

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

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

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

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

¹²³ *Seifart/v.Campenhausen/Pöllath*, StHb, § 13 Rn.164.

deshalb darauf hingewiesen, dass die Grenze der Annerkennungsunfähigkeit bei unternehmensverbundenen Stiftungen nur in Extremfällen erreicht werden wird.¹²⁴

2. Kapitalbeschaffung

Für jedes Unternehmen ist von großer Bedeutung, welche Möglichkeiten der Kapitalbeschaffung je nach Markt- und Unternehmenslage bestehen, um zum unternehmerisch besten Zeitpunkt Investitionen vornehmen zu können. Im Rahmen der Kritik an der unternehmensverbundenen Stiftung wird immer wieder vorgetragen, diese sei hinsichtlich ihrer Möglichkeiten der Kapitalbildung bzw. -beschaffung zu sehr beschränkt.¹²⁵ Dabei wird zum einen auf das **Admassierungsverbot** hingewiesen, das eine über das Grundstockvermögen hinausgehende Vermögensbildung verbietet, und zum anderen auf die **mangelnde Fähigkeit** der Stiftung, **Kapitalerhöhungen durchzuführen**. Dies trifft zwar auf die **Unternehmensträgerstiftung** zu. Hingegen gilt dies nicht für die **Beteiligungsträgerstiftung**. Denn dem in eigener Rechtsform geführten Unternehmen ist es unbenommen, selbst Rücklagen zu bilden oder Fremdmittel aufzunehmen, ohne dass dies das Admassierungsverbot berühren würde. Auch wenn es in Folge der Rücklagen zu verminderten Entnahmen durch den Stiftungseigentümer kommt, erfolgt die Kapitalbildung gleichwohl nicht auf Stiftungs-, sondern bereits auf Unternehmensebene.

3. Unternehmensausstattung

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

4. Vermögensumschichtungen¹²⁶

Insbesondere bei der unternehmensverbundenen Stiftung stellt sich die Frage nach der Zulässigkeit von Vermögensumschichtungen.¹²⁷ Bei dem **Grundsatz der Vermögenserhaltung** kann es sinnvoller Weise nur um eine substanzielle Erhaltung des Stiftungsver-

¹²⁴ Seifart/v.Campenhausen/Pöllath, StHb, § 13 Rn.164.

¹²⁵ Goerdeler, FS Heinsius, S.175 f.

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

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

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

VI. Haftung

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

VII. Organisation

Die Organisation einer Stiftung wird maßgeblich durch die vom Stifter verfolgten Ziele bestimmt. Wird die unternehmensverbundene Stiftung als Modell der Unternehmensnachfolge gewählt, ist mit dieser Rechtsformwahl zwar ein „ewiger“ Rechtsträger vorhanden, ein erfolgreiches Management der Stiftung bzw. des Unternehmens aber noch nicht gewährleistet. Bei der Ausgestaltung des Stiftungszwecks und der Stiftungsorganisation sollte der Stifter bedenken, inwieweit er Vorgaben für die künftige Unternehmenspolitik machen will und wie viel Flexibilität dem Unternehmen nach Errichtung der Stiftung verbleiben soll.¹³²

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

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

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

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

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

Mit der Organisationsstruktur und der Ausgestaltung des Stiftungszweckes können – den Zielsetzungen des Stifters entsprechend – also wichtige Voraussetzungen für eine erfolgreiche Zukunft des Unternehmens geschaffen werden.

1. Trennung von Stiftung und Unternehmen

In der Praxis kann es empfehlenswert sein, ein Unternehmen in einer dem Rechtsverkehr **geläufigen Rechtsform** zu betreiben. Dafür spricht nicht nur die Vorhersehbarkeit rechtlicher Beurteilungen, sondern auch die Vertrautheit mit gesellschaftsrechtlichen Konventionen, wie etwa der Ausgestaltung von Kontrollbefugnissen eines Aufsichtsrates in Abgrenzung zu den gesetzlich nicht festgelegten Befugnissen eines Stiftungsorgans. Damit wird in den meisten Fällen die Verbindung von Stiftung und Unternehmen in Form einer Kombination von Stiftung und anderen Rechtsformen am zweckmäßigsten sein.¹³³

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

2. Äußere Organisationsmöglichkeiten

Eine Stiftung kann alle oder die Mehrzahl der Gesellschaftsrechte an einem in einer anderen Rechtsform betriebenen Unternehmen halten. Hierfür kommt neben einer Kapitalgesellschaft auch eine Personengesellschaft in Betracht. Dabei können **sämtliche gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen** (z.B. stimmrechtslose Anteile oder solche mit Mehrfachstimmrechten) für eine sachgerechte Organisationsstruktur gewählt werden. Neben einer gesellschaftsrechtlichen Lösung ist es aber auch möglich, dass die Stiftung nicht die Anteile an einem Unternehmen hält, sondern diesem lediglich einzelne bedeutende Vermögensgegenstände dauerhaft überlässt oder Kapital als Darlehen zur Verfügung stellt.

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

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

Durchaus gängig ist es auch, dass die Stiftung neben einer anderen Stiftung oder neben anderen Gesellschaftern agiert. Häufig stehen Familienstiftungen vor allem aus steuerlichen Gründen neben gemeinnützigen Stiftungen (sog. **Doppelstiftung**), die gemeinsam die Anteile eines Unternehmens halten oder unterschiedliche Gesellschafterpositionen haben (z.B. Familienstiftung mit Stammanteilen und gemeinnützige Stiftung mit stimmrechtslosen Vorzugsanteilen).¹³⁶

3. Insbesondere: Stiftung & Co. KG

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

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

Mit der Gründung einer Stiftung & Co. KG können ganz unterschiedliche Zwecke verfolgt werden. Denkbar ist etwa eine Komplementärstiftung mit **großem Kapitalanteil** und ent-

¹³⁵ Seifart/v.Campenhausen/Pöllath, StHb, § 13 Rn.68 ff.; *Brandmüller/Lindner*, Gewerbliche Stiftungen, S. 70.

¹³⁶ Ausführlich und mit Übersichten: Seifart/v.Campenhausen/Pöllath, StHb, § 13 Rn.66 ff.

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

¹³⁸ *Staudinger/Rawert*, § 80 Rn.90.

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

¹⁴⁰ Seifart/v.Campenhausen/Pöllath, StHb, § 13 Rn.85 ff.; *Nietzer/Stadie*, NJW 2000, 3457; *Schiffer/v.Schubert*, BB 2002, 265; *App*, Die Stiftung & Co. KG – eine mögliche Alternative zur GmbH & Co. KG, BuW 1992, 557; *Delp*, Die Stiftung & Co KG; krit. *K.Schmidt*, ZHR 166 (2002), 145.

sprechenden Stimmrechten. Damit nähert sich die Stiftung & Co. KG der (reinen) Beteiligungsträgerstiftung an, allerdings mit dem Vorzug, Zusatzkapital aus anderen Quellen über die Kommanditisten gewinnen zu können.¹⁴²

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

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

4. Innere Organisationsmöglichkeiten

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

- die Errichtung weiterer Organe,
- die Aufgaben, Kompetenzen und Pflichten der Organe sowie deren Verhältnis untereinander,
- die Besetzung der Organe und deren Vergütung,
- die Rechte und Pflichten der Destinatäre,
- Satzungsänderungen und Anpassung der Stiftung an veränderte Verhältnisse,

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

¹⁴² *Saenger*, FS Kollhosser, S. 595.

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

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

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

- die Umwandlung oder Beendigung der Stiftung,
- den Anfall des Vermögens nach Beendigung der Stiftung.¹⁴⁶

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

VIII. Beendigung

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

IX. Umwandlung¹⁴⁹

Eine Stiftung ist gem. § 124 UmwG ein **spaltungsfähiger Rechtsträger**, kann also ein von ihr betriebenes Unternehmen – soweit dies stiftungsrechtlich zulässig ist – auf eine Personen- oder Kapitalgesellschaft im Wege partieller Universalsukzession ausgliedern. Damit wird aus einer Unternehmens- eine Beteiligungsträgerstiftung. Die Umwandlung kann durch **Ausgliederung zur Aufnahme** durch eine bestehende Personen- oder Kapitalgesellschaft und als Ausgliederung **zur Neugründung** einer Kapitalgesellschaft erfolgen. Eine Umwandlung ist jedoch nur zulässig, wenn dies mit dem erklärten oder mutmaßlichen Stifterwillen vereinbar ist. Dies muss ausdrücklich im Stiftungsgeschäft vorgesehen oder das Unternehmen reine Dotationsquelle der Stiftung sein.¹⁵⁰ Gem. § 163 UmwG bedarf es eines Ausgliederungsbeschlusses des für Satzungsänderungen zuständigen Stiftungsorgans. Gem. § 164 Abs.1 UmwG ist die Genehmigung der Stiftungsbehörde, die in entsprechender Anwendung der Vorschriften über die Satzungsänderung erfolgen kann, erforderlich. Die Ausgliederung wird erst mit Genehmigung durch die Stiftungsaufsicht wirksam. Die Stiftung kann hingegen nicht die Rolle des **übernehmenden Rechtsträgers** einnehmen.¹⁵¹

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

¹⁴⁷ Seifart/v.Campenhausen/Pöllath, StHb, § 13 Rn.66 ff.

¹⁴⁸ Hierzu oben S. 15.

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

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

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

X. Zusammenlegung¹⁵²

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

XI. Anwendbare Rechtsvorschriften

1. Handelsrecht

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

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

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

¹⁵⁴ Saenger, ZSt 2007, 81.

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

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

¹⁵⁷ Seifart/v.Campenhausen/Hof § 11 Rn. 327; Saenger, ZSt 2007, 81, 83.

¹⁵⁸ Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn.75.

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

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

2. Gesellschaftsrecht

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

3. Arbeitsrecht

Eine gesetzlich vorgeschriebene **Unternehmensmitbestimmung** besteht für die Stiftung weder bei unmittelbarer Unternehmensträgerschaft noch im Fall der Beteiligungsträgerschaft, da sie weder nach dem MontanMitbestG, dem MitbestErgG, dem MitbestG 1976 noch nach § 1 DrittelbG¹⁶⁴ zu den mitbestimmungspflichtigen Unternehmensträgern gehört.¹⁶⁵ Soweit die Stiftungssatzung ein Gremium vorsieht, das einem Aufsichtsrat ähnelt, haben die Gewerkschaften wegen der unmittelbaren Drittwirkung des Grundrechts der Koalitionsfreiheit aus Art.9 Abs.3 S.2 GG die gleichen Mitwirkungsrechte wie im Rahmen der gesetzlichen Unternehmensmitbestimmung.¹⁶⁶ Der rechtsformunabhängigen betrieblichen Mitbestimmung nach § 1 BetrVG ist jedoch auch die Stiftung unterworfen.¹⁶⁷

XII. Aufsicht

Besonderer Bedeutung kommt gerade bei der unternehmensverbundenen Stiftung der Stiftungsaufsicht zu. Im Gegensatz zu anderen Formen unternehmerischer Betätigung besteht hier die Gefahr einer staatlichen „Einmischung“. Die vielfach als Belastung empfundene Stiftungsaufsicht, wirkt sich allerdings in der Stiftungspraxis nicht negativ auf die Unternehmenstätigkeit aus. Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, dass die Stiftungsaufsicht eine reine **Rechtsaufsicht** ist, deren Prüfungskompetenz sich im Wesentlichen auf die Vereinbarkeit des Stiftungshandelns mit dem satzungsmäßig festgesetzten Stiftungszweck beschränken muss. Zudem wird die Stiftungsaufsicht selten von selbst tätig werden. Diese ist als Kehrseite des fehlenden mitgliedschaftlichen Einflusses etwa der Desti-

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

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

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

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

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

¹⁶⁶ BGHZ 84, 352 ff.

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

natäre auf die Stiftung konzipiert. Auch wenn die betrauten Behörden bzw. Gerichte eher zurückhaltend tätig werden, vermag schon die Möglichkeit eines aufsichtsrechtlichen Eingreifens eine Disziplinierung der Stiftungsorgane zu bewirken, die letztlich angehalten sind, bei der Verfolgung des Stiftungszwecks den Willen des Stifters bestmöglich umzusetzen. Aus dieser Sicht muss die Stiftungsaufsicht nicht unbedingt nachteilig sein, sondern kann ganz im Gegenteil eine positive Funktion erfüllen.

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

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

XIII. Alternativen

Zu den Stiftungskörperschaften gehören Rechtsformen, die aufgrund ihrer Bezeichnung als Stiftung¹⁷² und ihrer inneren stiftungsähnlichen Organisation als Alternative zur Stiftung im Rechtssinne in Betracht kommen. Kennzeichnend für alle Stiftungskörperschaften ist eine Bindung der **Gesellschafter** bzw. **Mitglieder** sowie des Körperschaftsvermögens an den in der Satzung festgelegten Zweck.¹⁷³ Um durch individualvertragliche Konstruktionen die Körperschaft in die Nähe einer Stiftung zu rücken, sollte die Befugnis der Mitglieder bzw. Gesellschafter zur Änderung der Satzung weitestgehend eingeschränkt werden. Weiterhin sollte die Loyalität der Gesellschafter zu dem Verbandszweck sichergestellt werden, was im Wege der Vinkulierung von Anteilen oder aufgrund von Satzungsbestimmungen

¹⁶⁸ Beispiel: § 6 Abs. 3 StiftG NRW.

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

¹⁷⁰ Sehr kritisch dazu Seifart/v.Campenhausen/Pöllath, StHb, § 42, § 14 und § 13 Rn.191.

¹⁷¹ Seifart/v.Campenhausen/Pöllath, StHb, § 13 Rn.193.

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

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

zum Ausschluss von Gesellschaftern erreicht werden kann. Schließlich sollte Sorge getragen werden, dass das Verbandsvermögen dem Stiftungszweck dient und weitgehend den Interessen der Verbandsmitglieder entzogen ist. Regelungsmechanismen sind hier etwa der Ausschluss von Gewinnbezugsrechten bzw. Abfindungsansprüchen oder einer Beteiligung am Liquidationserlös.¹⁷⁴

1. Stiftung GmbH

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

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

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

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

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

Es ist möglich, dass eine Stiftungs-GmbH als Beteiligungsträger die Anteile an der Unternehmens-GmbH hält, während die Gesellschaftsanteile der Stiftung GmbH ihrerseits bei der Unternehmens-GmbH liegen. Bei einer entsprechenden Einhaltung der Voraussetzungen des § 33 GmbHG fällt eine solche Konstruktion nicht unter das Verbot der **Kein-Mann-GmbH**.¹⁷⁶ Ob diese in der Praxis wenig erprobte Konstruktion allerdings empfehlenswert ist, kann durchaus differenziert betrachtet werden.¹⁷⁷

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

2. Stiftung AG

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

3. Stiftung e.V.

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

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

¹⁷⁶ Ausführlich Seifart/v.Campenhausen/Pöllath, StHb, § 13 Rn.127 f.

¹⁷⁷ Vgl. ausführlich und teilweise kritisch Seifart/v.Campenhausen/Pöllath, StHb, § 13 Rn.129.

¹⁷⁸ Soergel/Neuhoff, Vor § 80 Rn.39.

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

Teil 4 Stiftungssteuerrecht

I. Gemeinnützige Stiftungen

1. Überblick zum Gemeinnützigkeitsrecht

Die Gemeinnützigkeit ist im deutschen Recht ein **Tatbestand des Steuerrechts**.¹⁸¹ Das Gemeinnützigkeitsrecht ist in den §§ 51 bis 68 AO geregelt. Die Antwort auf zahlreiche Detailfragen findet sich im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO). Der AEAO gibt teilweise den Standpunkt der Finanzverwaltung wieder, teilweise fasst er aber auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zusammen.¹⁸² Die Steuervergünstigungen selbst sind hingegen in den jeweiligen **Einzelsteuergesetzen** geregelt.¹⁸³ Diese Begünstigungen sind allerdings nicht mit der Entlastung des Staates,¹⁸⁴ sondern mit der **Förderung der Allgemeinheit** zu rechtfertigen.¹⁸⁵ Welche der Allgemeinheit dienenden Zwecke als gemeinnützig anzusehen sind, ist nicht nur seit jeher umstritten, sondern unterliegt auch dem Wandel der Zeit.¹⁸⁶ Zum Teil hat der Gesetzgeber die Liste der gemeinnützigen Zwecke erweitert,¹⁸⁷ zum Teil ist die Rspr. aktiv geworden.¹⁸⁸

a) Begriff der Gemeinnützigkeit

Soweit bisher die Rede von der Gemeinnützigkeit war, war damit der **weite Begriff der Gemeinnützigkeit** gemeint. Dieser umfasst neben den gemeinnützigen Zwecken gem.

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

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

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

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

¹⁸³ Vgl. beispielsweise § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; § 3 Nr. 6 GewStG; § 13 Abs. 1 Nr. 16, Nr. 17 ErbStG.

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

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

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

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

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

§ 52 AO auch die zur Steuerbefreiung führenden mildtätigen und kirchlichen Zwecke, vgl. §§ 53, 54 AO. **Gemeinnützigkeit im engeren Sinne** liegt vor, wenn die Tätigkeit der Körperschaft nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern, vgl. §§ 52 Abs. 1, 59, 63 AO. Wesentliches Element der Gemeinnützigkeit ist somit die **selbstlose Förderung der Allgemeinheit**.¹⁸⁹ Auch eine „ausländische Allgemeinheit“ kann steuerbegünstigt gefördert werden¹⁹⁰. Hingegen verlangt die Finanzverwaltung bei der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Ausland zumindest als Reflex eine positive Rückwirkung auf die deutsche Bevölkerung.¹⁹¹

b) Gemeinnützige Körperschaften

Die Steuerbegünstigung aufgrund gemeinnütziger Zweckverfolgung gilt für alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland, vgl. § 51 Satz 2 AO, § 1 Abs. 1 KStG. Gemeinnützigkeit ist ein Status und **nicht an eine bestimmte Organisationsform gebunden**. Somit können neben rechtsfähigen Stiftungen und Vereinen auch Kapitalgesellschaften in den Genuss der Gemeinnützigkeit kommen.¹⁹² Nicht-rechtsfähige Vermögensmassen wie treuhänderische Stiftungen oder auch nicht-rechtsfähige Vereine können ebenfalls gemeinnützig sein.¹⁹³ Hingegen können natürliche Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts die Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit nicht in Anspruch nehmen.¹⁹⁴ Bei diesen könnte nicht ohne größere Schwierigkeiten sichergestellt werden, dass ohne wirtschaftliche Eigeninteressen selbstlos gehandelt wird.¹⁹⁵ In jüngerer Zeit wird jedoch zunehmend diskutiert, ob der Ausschluss der Personengesellschaften noch sachgerecht ist.¹⁹⁶

c) Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit

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

¹⁸⁹ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, Kap. C Rn. 37 ff.

¹⁹⁰ BGH Beschl. vom 14.07.2004, DStR 2004, 1644.

¹⁹¹ BMF BStBl. I 2005, 902 dazu krit. Thömmes/Nakhai DB 2005, 2259 f.; dies. IStR 2006, 164 ff. und Wachter ZEV 2005, 524.

¹⁹² Ausführlich zur gemeinnützigen GmbH vgl. Priester GmbHR 1999, 149 ff.; Thiel GmbHR 1997, 10 ff. und Schlüter GmbHR 2002, 535 ff., 578 ff.

¹⁹³ Zu Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen vgl. Hüttemann/Herzog, DB 2004, 1001 ff.

¹⁹⁴ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, Kap. C Rn. 1 f. und 4.

¹⁹⁵ Tipke/Kruse, § 51 Rn. 3 m.w.N.

¹⁹⁶ Hüttemann DStJG 26 (2003), 49, 53; Koss, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2003, S. 113, 117.

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

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

Durch das **Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements** vom 10. Oktober 2007¹⁹⁷ wurde das Gemeinnützigkeitsrecht neu geregelt. Die Reform hat insbesondere das Spendenrecht verbessert. Da die Regelungen **rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft** getreten sind, daneben für den Veranlagungszeitraum 2007 aber teilweise die alten Vorschriften weitergelten, wird im Folgenden neben der neuen auch die alte Rechtslage behandelt.¹⁹⁸

Europarechtlich wird das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht zunehmend diskutiert: Im Zusammenhang mit der **Kapitalverkehrs-, Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit** zu grenzüberschreitenden Tätigkeiten wird vor allem die bevorzugte Stellung inländischer gemeinnütziger Körperschaften im Vergleich zu ausländischen gemeinnützigen Einrichtungen problematisiert. Von den steuerlichen Vorteilen der Gemeinnützigkeit können grundsätzlich nur Körperschaften profitieren, die entweder ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung in Deutschland haben: Das ergibt sich zwar nicht aus § 51 S. 2 AO, aber aus § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, der bestimmt, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG die Körperschaftsteuerbefreiung nicht beanspruchen können. In einem viel beachteten Urteil entschied der EuGH auf Vorlage des BFH¹⁹⁹, dass diese Be-

¹⁹⁷ BGBl. 2007 I, S. 2332 ff.

¹⁹⁸ Vgl. für einen Überblick zu den Änderungen *Hüttemann* DB 2007, 2053 ff.; *Orth* WPg 2007, S. 969 ff.; *Richter/Eichler* FR 2007, S. 1037 ff.; *Schauhoff/Kirchhain* DStR 2007, 1985 ff.

¹⁹⁹ BFH DStR 2004, 1647 = BB 2004, 2338 (anders noch BFH BStBl. II 1977, 175); dazu *Reimer/Ribbrock* RIW 2005, 611; *Helios/Müller* BB 2004, 2332; *Thömmes/Nakhai* IStR 2006, 164 ff.; *dies.* DB 2005, 2259 f.; *Eicker* ZERB 2005, 147 ff. A. A. *Jachmann* BB 2003, 990; FG München EFG 2003, 481: der Gedanke der Steueraufsicht und Steuerkontrolle erlaube es, die Gemeinnützigkeit auf Körperschaften zu beschränken, deren Mittelverwendung im Inland kontrolliert wird. Vgl. auch *Kube* IStR 2005, 469 ff. (derzeitige Rechtslage sei mit dem EG-Recht vereinbar, da die steuerliche Privilegierung einen Ausgleich für finanzielle Nachteile darstellt, die inländische gemeinnützige Organisationen typischerweise bei der Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben erleiden). Das BMF hat auf diesen BFH Beschluss mit einem Nichtanwendungserlass (DB 2005, 2106 = BStBl. I 2005, 902) reagiert und den Begriff der "Allgemeinheit" i.

schränkung der Steuervergünstigungen auf inländische Körperschaften mit den Grundfreiheiten unvereinbar ist²⁰⁰.

Eine andere, noch nicht entschiedene Frage ist, ob **Spenden an ausländische gemeinnützige Organisationen** von deutschen Spendern als Sonderausgaben geltend gemacht werden können. Das Spendenrecht knüpft in §§ 10b Abs. 1, Abs. 1a EStG n.F., 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG n.F., 9 Nr. 5 GewStG n.F. an die Vorschriften der Körperschaftsteuerbefreiung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 1 KStG) an, so dass **nach geltendem Recht nur Spenden an inländische Körperschaften** dem Sonderausgabenabzug unterliegen. Die Frage, ob die inhaltsgleiche Vorgängerregelung (§ 49 Nr. 2 EStDV) mit dem Europarecht vereinbar ist, hat der BFH kürzlich dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt²⁰¹.

Bei einer Stiftung von Todes wegen wirkt die steuerliche Privilegierung auf den Zeitpunkt des Todes des Stifters zurück.²⁰² Einkünfte zwischen Todestag und Stiftungserrichtung sind daher auch steuerbegünstigt, sofern die materiellen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt sind.²⁰³

d) Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

Der Gesetzgeber knüpft die Gewährung von Steuervergünstigungen an die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft. Die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit lassen sich untergliedern in die **Anforderungen an die Einkommens- oder Mittelverwendung** („subjektiv“) und die **Anforderungen an die Einkommenserzielung** („objektiv“) der Körperschaft.²⁰⁴

Die **subjektive Steuerbegünstigung** der Körperschaft liegt vor, wenn sie ausschließlich (§ 56 AO)²⁰⁵ und unmittelbar (§ 57 AO)²⁰⁶ gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke verfolgt, vgl. § 51 Satz 1 AO. Diese Zwecke werden auch als **steuerbegünstigte Zwecke** bezeichnet. Der Begriff der steuerbegünstigten Zwecke entspricht damit den gemeinnützigen Zwecken im weiteren Sinne. Zudem muss die Tätigkeit der Körperschaft darauf gerichtet sein, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern, vgl. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO. Eine Förderung geschieht selbstlos, wenn

S. d. § 52 AO lediglich auf die Bevölkerung Deutschlands bzw. einen Ausschnitt daraus beschränkt; krit. dazu *Thömmes/Nakhai* a. a. O.

²⁰⁰ EuGH, Urt. v. 14.9.2004, Rs. Stauffer C-386/04, DStR 2006, S. 1736 ff. Vgl. dazu v. *Hippel* EuZW 2006, S. 614 ff.; v. *Proff* IStR 2007, S. 269 ff.

²⁰¹ BFH, Beschl. v. 9.5.2007, Az. XI R 56/05, DStR 2007, 1295 ff.; Az. des EuGH: C-318/07.

²⁰² BFH v. 17.9.2003, ZEV 2004, 85 f.; Vorinstanz Hessisches FG, EFG 2003, 569 ff. S. hierzu auch *Walz* in: *Strachwitz/Mercker* (Hrsg.), *Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis*, S. 433, 436 f.

²⁰³ Vgl. auch *Schiffer* DStR 2004, 1031, 1032 f. und *Wachter* ZERB 2004, 98, 100 (auch zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerbegünstigung bei Satzungsänderung).

²⁰⁴ Vgl. zu dieser Differenzierung *Hartmann*, in: *Strachwitz/Mercker* (Hrsg.), *Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis*, S. 475 f.

²⁰⁵ Vgl. hierzu *Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3.Aufl., § 43 Rn. 60 ff.

dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden, vgl. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO.²⁰⁷ Die gemeinnützige Körperschaft darf ihr Einkommen sowie sämtliche ihrer Mittel grundsätzlich nur i.R.d. gemeinnützigen Zwecke verwenden.²⁰⁸ Die **formelle Satzungsmäßigkeit** und die **tatsächliche Geschäftsführung** dienen der Überprüfung dieser Voraussetzungen und sollen sie gewährleisten.²⁰⁹

Die **objektive Steuerbegünstigung** liegt vor, wenn die Körperschaft ihr Einkommen nur aus den Sphären des ideellen Bereichs, der Vermögensverwaltung und der Zweckbetriebe erzielt. Regelfall der Vermögensverwaltung ist die **Vermögensnutzung**. Auch wenn die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen oder die Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens typische Beispielfälle der Vermögensnutzung darstellen, stellt sich angesichts der unbefriedigenden Entwicklung bei festverzinslichen Anlagen sowie der jüngsten Erfahrungen mit stark volatilen Börsen die Frage, ob und inwieweit auch Alternative Investments für das Depot einer Stiftung in Betracht kommen.²¹⁰ Im Rahmen einer ausgewogenen Mischung verschiedener Anlagen sind grundsätzlich auch alternative Investments möglich.²¹¹ Unter Berücksichtigung der Besonderheiten bei Hedge Fonds wird auch diese Anlage als zulässig angesehen.²¹² Auch Private-Equity-Beteiligungen sind zulässig und bei vielen Stiftungen zum Teil seit Jahrzehnten üblich.²¹³ Allerdings sind bei der Beteiligung an einem Venture Capital oder Private Equity Fonds die von der Finanzverwaltung aufgestellten Kriterien für die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb zu beachten.²¹⁴

Demgegenüber entsteht bei der Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes eine **partielle Steuerpflicht**, vgl. § 64 Abs. 1 AO, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG.²¹⁵ Wäh-

²⁰⁶ Vgl. hierzu *Seifart/v. Campenhausen Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3.Aufl., § 43 Rn. 71 ff.

²⁰⁷ Vgl. zur „Geprägetheorie“ der Finanzverwaltung, die m. E. dieses Kriterium zu eng auslegt, BMF-Schreiben v. 15.2.2002 - IV C 4 - S 0174 - 2/01 (BStBl. I 2002, 267); krit. *Hartmann*, in: *Strachwitz/Mercker*, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 381, 386.

²⁰⁸ Zur Konsequenz von Vermögensverlusten bei der Kapitalanlage für den Gemeinnützigkeitsstatus vgl. *Richter/Sturm*, *Der Fachanwalt für Erbrecht* 2006, S. 42 f.; *Meyn/Richter*, *Die Stiftung*, Rn. 374 ff. Siehe zu der Frage, inwieweit thesaurierende Hedge Fonds mit dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung im Einklang stehen *Richter/Sturm* ZSt 1-2/2005, 33, 37 und *Kayser/Richter*, in: *Busack/Kaiser*, *Handbuch Alternative Investments*, Band 2, S. 597, 602.

²⁰⁹ *Hof/Hartmann/Richter*, *Stiftungen*, S. 290 ff.; *Hüttemann* DStJG 26 (2003), 49, 51.

²¹⁰ Zu den rechtlichen Rahmenbedingungen hierfür (am Beispiel von Hedgefonds) vgl. *Kayser/Richter*, in: *Busack/Kaiser*, *Handbuch Alternative Investments*, Band 2, S. 597 ff.; *Richter/Steinmüller* ZSt 09/2003, 255; *Richter/Sturm* ZSt 01-02/2005, 26 ff.; *Richter/Sturm* FB 2005, 592 ff.

²¹¹ *Richter/Steinmüller* ZSt 2003, 255; *Richter/Steinmüller* *Stiftung & Sponsoring* 1/2004, 26 ff. Zu den stiftungszivilrechtlichen Rahmenbedingungen und den für die Vermögensverwaltung von gemeinnützigen Stiftungen relevanten steuerlichen Vorgaben bei der Anlage in Hedge Fonds *Richter/Sturm* ZSt 1-2/2005, 33, 35 ff. und *Kayser/Richter* *AbsolutReport* 8/2004, 26 ff.

²¹² Die Anlage in Hedge Fonds bewegt sich grundsätzlich innerhalb des Leitbilds der bei größeren privaten Vermögen heute üblichen Vermögensverwaltung. Vgl. die vorangehende Fn. und *Kayser/Richter/Steinmüller* *Stiftung & Sponsoring* 4/2004, 10 (Rote Seiten); *Richter/Sturm* FB 1/2005, 592, 597 ff. und *Richter/Sturm* ZSt 1-2/2005, 33, 38.

²¹³ *Kayser/Richter/Steinmüller* *Stiftung & Sponsoring* 4/2004, S. 9 (Rote Seiten).

²¹⁴ BMF v. 16. 12. 2003, BStBl. I 2004, 40 ff.; OFD München, DStZ 2005, 51 und *Rodin/Veith/Bärenz* DB 2004, 103 ff.

²¹⁵ *Walz*, in: *Kötz/Rawert/Schmidt/Walz* (Hrsg.), *Non Profit Law Yearbook* 2001, S. 197, 201 ff.

rend die Anforderungen an die Mittelverwendung der Körperschaft zwingend sind, d.h. bei einem Verstoß entfallen die Steuervergünstigungen insgesamt,²¹⁶ ist die Einkommenserzielung nur insoweit steuerschädlich, als das Einkommen aus einer gewerblichen oder ähnlichen Betätigung erzielt wird (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb). Die Steuervergünstigungen entfallen nur für diesen Bereich, die steuerliche Stellung der gemeinnützigen Körperschaft insgesamt bleibt dadurch jedoch **grundsätzlich unberührt**.²¹⁷

e) Verfahren zur Erlangung der Steuerbegünstigung

aa) Vorläufige Bescheinigung

Ein besonderes Verfahren zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit gibt es nicht.²¹⁸ Soweit gemeinnützige Körperschaften noch nicht veranlagt worden sind, erlässt das Finanzamt auf Antrag eine **vorläufige Bescheinigung der Gemeinnützigkeit**, die befristet und frei widerruflich ist.²¹⁹ Ihre tatsächliche Bedeutung liegt in dem Recht, Spenden entgegenzunehmen und Zuwendungsbestätigungen ausstellen zu dürfen.²²⁰ Wird eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit erteilt, bei einer späteren Überprüfung der Körperschaft aber festgestellt, dass die **Satzung** (nicht die tatsächliche Geschäftsführung) doch nicht den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügt, dürfen aus **Vertrauensschutzgründen** hieraus keine nachteiligen Folgerungen für die Vergangenheit gezogen werden.²²¹ Vertrauensschutz kann sich auch nach Treu und Glauben, insbesondere aus einer verbindlichen Auskunft der zuständigen Finanzbehörde ergeben. Verbindliche Auskünfte sind grundsätzlich möglich, jedoch nicht im Anfangsstadium der Satzungserstellung, da dies dem Regelungsgehalt der vorläufigen Bescheinigung vorgreifen würde.²²²

Insbesondere wenn die steuerbegünstigte Körperschaft zur Erfüllung ihrer gemeinnützigen satzungsmäßigen Zwecke auf den Erhalt von Spenden angewiesen und sonst in ihrer wirtschaftlichen Existenz bedroht ist, kann das zuständige Finanzamt

²¹⁶ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, Kap. C Rn. 38 und 45; Hartmann, in: Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 475.

²¹⁷ Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 293 und Hartmann, in: Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 475 f.

²¹⁸ AEAO Nr. 3 zu § 59 AO.

²¹⁹ AEAO Nr. 5 zu § 59 AO; Apitz StBp 2004, 89, 90.

²²⁰ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, Kap. C Rn. 256. Die Bescheinigung ermöglicht den Empfang steuerbegünstigter Zuwendungen i. S. d. § 10b EStG vor der Entscheidung über die Freistellung im Veranlagungsverfahren. Insoweit kommt ihr die gleiche Funktion zu, wie sie der nachrichtliche Teil des Feststellungsbescheids besitzt, vgl. BFH/NV 2001, 1223. Da der Spender durch § 10b Abs. 4 EStG Vertrauensschutz genießt, kommt der Erteilung der vorläufigen Bescheinigung insoweit (für den Spendenabzug) eine faktische Wirkung zu, vgl. BFH BStBl. II 2000, 320; BFH/NV 2001, 1223.

²²¹ BMF-Schreiben v. 17.11.2004 – IV C 4 – S 0171 – 120/04; siehe auch FG Münster, EFG 2005, 1003; Wachter ZErB 2005, 43 ff.; Winheller DStZ 2005, 177, 181.

²²² Schauhoff DStJG 26 (2003), 133, 142.

im Rahmen einer einstweiligen Anordnung verpflichtet werden, eine vorläufige Bescheinigung auszustellen.²²³ Während dies früher nur bei Neugründungsfällen galt, kann heute die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit auch dann in Betracht kommen, wenn eine Körperschaft schon längere Zeit existiert und die Gemeinnützigkeit im Veranlagungsverfahren versagt wurde.²²⁴ Geboten ist dies nach Ansicht der Finanzverwaltung dann, wenn die Körperschaft die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit im gesamten Veranlagungszeitraum, der dem Zeitraum der Nichtgewährung folgt, voraussichtlich erfüllen wird.²²⁵

bb) Freistellungsbescheid

Endgültig entschieden wird über die Steuerfreiheit als Folge der Gemeinnützigkeit jedoch erst **im Veranlagungsverfahren für die jeweilige Steuer und den jeweiligen Steuerabschnitt** (Freistellungsbescheid).²²⁶ Die erstmalige Überprüfung der Gemeinnützigkeit ist erst nach Aufnahme der tatsächlichen Geschäftsführung möglich. Hier gelten die gleichen allgemeinen Regeln wie für die Überprüfung jedes Steuerfalls und aller Voraussetzungen von Steuerpflicht und Steuerfreiheit nach Grund und Höhe. Obwohl die Steuerbefreiung i.R.d. Veranlagungsverfahrens jährlich ausgesprochen werden müsste, erfolgt eine Überprüfung der Aufzeichnungen einer steuerbefreiten Körperschaft regelmäßig nur **alle drei Jahre von Amts wegen**.²²⁷ Der Freistellungsbescheid wird daher entsprechend auch für drei Jahre ausgestellt. Zu beachten ist jedoch, dass weder die vorläufige Bescheinigung noch ein Freistellungsbescheid einen schutzwürdigen Vertrauenstatbestand für zukünftige Veranlagungszeiträume schaffen.²²⁸

cc) Zeitpunkt des Vorliegens der Voraussetzungen

Die Voraussetzungen der Steuervergünstigung müssen bei einer Körperschaft grundsätzlich **entweder bei Entstehen der Steuer** (z.B. Schenkung- oder Erbschaftsteuer) **oder** bei zeitraumbezogenen Steuern (z.B. Körperschaft- oder Gewerbesteuer) **im jeweiligen Zeitraum** vorliegen. Die Bestimmungen über die formelle und materielle Satzungsmaßigkeit wiederholen diese Voraussetzungen, vgl. § 60 Abs. 2 Hs. 2 AO. Teilweise enthalten sie aber auch Verschärfungen, vgl. §§ 60 Abs.

²²³ BFH v. 23.9.1998, BStBl. II 2000, 320. Siehe dazu *Schlüter GmbH* 2002, 535, 536.

²²⁴ BFH v. 23.9.1998, BStBl. II 2000, 320.

²²⁵ BMF v. 15.5.2000, BStBl. I 2000, 814.

²²⁶ *Apitz* StBp 2004, 89, 90. Betreffs Verfahrensfragen zur Gemeinnützigkeit vgl. *Jachmann* ZSt 2003, 35, 43.

²²⁷ AEAO Nr. 7 zu § 59 AO.

²²⁸ *Wallenhorst*, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, Kap. C Rn. 249.

2 Hs. 1, 61 Abs. 3 AO. Zu unterscheiden ist zwischen allgemeinen zeitlichen Anforderungen und den zeitlichen Anforderungen an die Vermögensbindung.

Hinsichtlich der formellen Satzungsmäßigkeit und der materiellen Satzungsmäßigkeit der tatsächlichen Geschäftsführung gelten grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie für die Steuervergünstigung als solche. Diese müssen im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen. Maßgeblicher Zeitpunkt ist daher der **Zeitpunkt des Erwerbs bei Erbschaft- oder Schenkungsteuer** (§ 9 ErbStG), der **Beginn des Kalenderjahres bei der Grundsteuer** (§ 9 Abs. 2 GrStG) oder das **Ende des Voranmeldungszeitraums bei der Umsatzsteuer** (§ 13 UStG).²²⁹

Hingegen entfällt die Steuervergünstigung für die Körperschaft- und Gewerbesteuer (§ 31 KStG, § 14 Satz 2 GewStG) **für den ganzen Veranlagungs- bzw. Bemessungszeitraum**, wenn Satzung oder tatsächliche Geschäftsführung die Anforderungen an die Steuervergünstigung auch nur zu irgendeinem Zeitpunkt während dieses Zeitraums verletzen.²³⁰ Die Steuervergünstigung entfällt nicht nur ab diesem Zeitpunkt bis zum Ende des Zeitraums, sondern **rückwirkend** ab dessen Beginn (**Grundsatz der Abschnittsbesteuerung**). Entsprechend bewirkt eine korrigierende Satzungsänderung oder korrekte Wiederaufnahme der tatsächlichen Geschäftsführung erst wieder ab Beginn des folgenden Veranlagungszeitraums die Vorteile der Steuerbegünstigung. Zu beachten ist, dass dabei auf die Rechtswirksamkeit der Satzungsänderung abzustellen ist. Bei der Stiftung muss daher die **Genehmigung durch die Stiftungsaufsicht** vorliegen.²³¹

2. Steuerliche Behandlung der Stiftungerrichtung

Bei der Errichtung einer Stiftung steht aus steuerlicher Sicht die Behandlung der Vermögensübertragung im Vordergrund. Auch wenn für gemeinnützige Stiftungen grundsätzlich eine Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorliegt (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16, Nr. 17 ErbStG),²³² sind einige Besonderheiten zu beachten.

²²⁹ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, Kap. C Rn. 164.

²³⁰ Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, Kap. C Rn. 164, 185.

²³¹ BFH v. 25.4.2001, BStBl. II 2001, 518, 519; Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 344.

²³² Nach Auffassung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen entfällt die Steuerbefreiung bei der Einsetzung einer gemeinnützigen Stiftung als Vorerbin; siehe Erl. v. 12.11.2003, ZEV 2004, 65 f. Ablehnend Söffing/Thoma BB 2004, 855 ff., die keine gesetzliche Grundlage für den Erlass sehen.

a) Unentgeltlicher Betriebsvermögenserwerb

Wird einer Stiftung unentgeltlich ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens zugewandt, so führt dies beim Zuwendenden zu einer Entnahme dieses Wirtschaftsguts. Dies würde für ihn normalerweise eine Realisierung der in dem Wertansatz für das Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven mit sich bringen. Insofern enthält § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG²³³ jedoch eine Sonderregel. Hiernach kann das Wirtschaftsgut von der Stiftung mit dem **Buchwert** angesetzt werden, sofern die Zuwendung beim Zuwendenden gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG als Sonderausgabe abzugsfähig ist.²³⁴ Eine Realisierung der stillen Reserven bleibt also aus.

Dieses **Buchwertprivileg** kann auch in Anspruch genommen werden, wenn im Rahmen einer Personengesellschaft Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf eine Stiftung als Erbin eines Gesellschafters übergehen und die Stiftung nicht selbst Mitunternehmerin ist.²³⁵

b) Zuwendung aufgrund einer letztwilligen Verfügung

Erfolgt eine Zustiftung oder die Erstaussstattung einer gemeinnützigen Stiftung aufgrund einer letztwilligen Verfügung, die den Erben zu einer entsprechenden Leistung an die Stiftung verpflichtet, **kommt ein Sonderausgabenabzug weder beim Erblasser noch beim Erben in Betracht.**²³⁶ Bei der Einkommensteuerveranlagung des Erblassers für das Todesjahr scheidet ein Abzug aus, weil die aufgrund eines Vermächnisses oder einer Auflage zugewendeten Vermögensmittel nicht zu seinen Lebzeiten aus seinem Vermögen abgeflossen sind (vgl. § 11 Abs. 2 EStG). Der Erbe kann die Zustiftung nicht als Spende abziehen, weil er die Vermögensmittel nicht freiwillig auf die Stiftung überträgt, sondern damit einer ihm vom Erblasser auferlegten Verpflichtung, einer in seiner Person begründeten Erbschuld, nachkommt. Entsprechendes gilt bei Auflagen eines Erblassers.²³⁷

c) Nachträglicher Wegfall der Steuerpflicht des Erben

Wendet jemand einer gemeinnützigen Stiftung zu Lebzeiten im Rahmen einer Erstaussattung oder einer Zustiftung Vermögensgegenstände zu, die er von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erlangt hat, so kann die für diesen Erwerb angefallene

²³³ Das Buchwertprivileg in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG läuft neuerdings ins Leere, da der zusätzliche Abzugshöchstbetrag für Zuwendungen an Stiftungen in § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F., auf den die Vorschrift verweist, durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements abgeschafft wurde.

²³⁴ *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1170.

²³⁵ BFH v. 5.2.2002, ZEV 2002, 200.

²³⁶ BFH v. 22.9.1993, DStR 1994, 782.

²³⁷ *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1171.

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

d) Sonderausgabenabzug

Zuwendungen an gemeinnützige (steuerbegünstigte) Stiftungen können innerhalb bestimmter Grenzen steuerlich im Wege des **Sonderausgabenabzugs** geltend gemacht werden. Der Gesetzgeber honoriert die Förderung von gemeinnützigen Zwecken, indem Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften einkommensmindernd geltend gemacht werden können, vgl. § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG. Diese Abzugsmöglichkeiten sind durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements erheblich verbessert worden.

aa) Dotationskapital bei der Stiftungerrichtung

Der Gesetzgeber hat bereits durch das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen“ aus dem Jahr 2000 die steuerlichen Rahmenbedingungen, insbesondere für das **Dotationskapital bei der Stiftungerrichtung**, verbessert.²³⁸ Das Gesetz hat damals beim Spendenabzug gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG a.F.²³⁹ zwei einkommensunabhängige Höchstbeträge für Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen des öffentlichen und des privaten Rechts eingeführt. Stiftungen des privaten Rechts sind alle rechtsfähigen und auch nicht-rechtsfähigen (unselbstständigen) Stiftungen.²⁴⁰ Zuwendungen an steuerbegünstigte Vereine oder auch an eine gemeinnützige GmbH waren nicht von der Regelung umfasst, was in der steuerrecht-

²³⁸ Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000, BGBl. I 2000, 1034. Vgl. aus den zahlreichen Veröffentlichungen *Crezelius/Rawert* ZEV 2000, 421 ff.; *Dietlein/Thiel* ZRP 2001, 72 ff.; *Hüttemann* DB 2000, 1584 ff.; *Walz*, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 197 ff.

²³⁹ Ausführlich dazu *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 494 ff.

²⁴⁰ *Eversberg* Stiftung & Sponsoring Heft 4/2000, 3 und *Wallenhorst* DStR 2002, 984, 985.

lichen Lit. unter verfassungsrechtlichen Aspekten wiederholt kritisiert wurde.²⁴¹ Die steuerliche Förderung von Zuwendungen an Stiftungen ergab sich aus einem erweiterten Abzugshöchstbetrag bei allgemeinen Zuwendungen sowie einem erweiterten Spendenabzug bei der Errichtungsdotation.

Der erweiterte Abzugsbetrag für Spenden an Stiftungen wurde im Rahmen der jüngsten Reform durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements abgeschafft, während der Spendenabzug bei Dotationen in den Vermögensstock einer Stiftung erheblich ausgeweitet wurde.

bb) Erweiterter Abzugsbetrag bei Zuwendungen an Stiftungen nach alter Rechtslage

Im Jahr 2000 wurde die Möglichkeit eingefügt, laufende Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen und privaten Rechts zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO (mit Ausnahme der Zwecke des § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO a.F. [entspricht § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO n.F.], die so genannten Freizeitwecke) **bis zu einer Höhe von 20.450 Euro** abzuziehen, vgl. § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. Eine unmittelbare Verwirklichung der durch § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG besonders geförderten Zwecke war nicht erforderlich. Damit konnte auch bei Spenden (und nicht nur Zustiftungen) an Förderstiftungen der erweiterte Abzugsbetrag geltend gemacht werden.²⁴² Diese Möglichkeit besteht nun letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 (§ 52 Abs. 24b EStG n.F.). Die Abzugsmöglichkeit eröffnete anderen gemeinnützigen Körperschaften, etwa Vereinen, sogenannte Spendensammelstiftungen vorzuschalten, um den Abzugsbetrag in Anspruch zu nehmen. Diese Praxis wollte der Gesetzgeber beenden; er will Stiftungen gegenüber anderen gemeinnützigen Körperschaften besonders begünstigen. Die rechtsformbezogene Privilegierung von Stiftungen wird mit dem wichtigen Beitrag von Stiftungen für die Bürgergesellschaft, der fehlenden Abhängigkeit von Mitgliedern und daraus resultierenden behördlichen Kontrolle sowie mit ihrem besonderen Bedürfnis, sich aufgrund fehlender Mitgliedsbeiträge durch Zuwendungen zu finanzieren, gerechtfertigt²⁴³.

Unerheblich war nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F., ob die Zuwendung das Stiftungsvermögen erhöhte oder den Stiftungsmitteln zufließt und dann zeitnah zur

²⁴¹ *Hüttemann*, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, S. 145; *Thiel* DB 2000, 392; *Schindler* BB 2000, 2077.

²⁴² *Hüttemann* DB 2000, 1584, 1588; a.A. *Geserich* DStJG 26 (2003), 245, 263.

²⁴³ FG Hamburg, Urt. v. 4. 9. 2006 - 2 K 109/05, DStRE 2007, 686. Obwohl zum inzwischen abgeschafften zusätzlichen Abzugsbetrag des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. ergangen, gelten die Grundaussagen des Urteils auch für die neue Rechtslage.

Zweckverwirklichung verwendet wurde. Der Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. **trat neben die Höchstgrenzen** und galt damit auch kumulativ zur ebenfalls abgeschafften Großspendenregelung.²⁴⁴ Bei Zuwendungen an eine Stiftung war daher zunächst der Abzug i.R.d. allgemeinen Höchstbeträge (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG a.F.) zu ermitteln, ein verbleibender Rest war bis zur Höhe von 20.450 Euro nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. abziehbar. Ein danach bestehender Restbetrag konnte i.R.d. Großspendenregelung (§ 10b Abs. 1 Satz 4 EStG a.F.) mit der Vor- und Rücktragsmöglichkeit abgezogen werden, soweit die Zuwendung Zwecken diente, die zur Inanspruchnahme der Großspendenregelung berechtigten.²⁴⁵

Für Ehegatten wurde laut Gesetzeswortlaut der erweiterte Abzugsbetrag nicht verdoppelt. Die Rechtsprechung kam aber zu dem Ergebnis, dass § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. **verfassungskonform** dahingehend auszulegen ist, dass Ehegatten auch bei Zusammenveranlagung den zusätzlichen Abzugshöchstbetrag i.H.v. 20.450 Euro **eigenständig** geltend machen dürfen. Da dieser zusätzliche Höchstbetrag getrennt zu veranlagenden Ehegatten und Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft zustehe, würden ansonsten zusammen veranlagte Ehegatten verfassungswidrig benachteiligt werden.²⁴⁶ Zu einer „Verdoppelung“ des Abzugshöchstbetrags komme es aber nur, wenn jeder der beiden Ehegatten Zuwendungen aus seinem eigenen Vermögen vorgenommen hat. Für eine pauschale Verdoppelung der Abzugshöchstbeträge sei eine gesetzliche Regelung (entsprechend § 10b Abs. 2 EStG) erforderlich gewesen. Diese Rechtsprechung wird auch in Zukunft noch für den erweiterten Abzugsbetrag für Vermögensstockspenden (§ 10b Abs. 1a EStG) Bedeutung haben.

cc) Erweiterter Abzugsbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung

Um die Bereitschaft zur Errichtung von gemeinnützigen Stiftungen zu fördern sowie eine Erhöhung der durchschnittlichen Anfangsvermögen von Stiftungen zu erreichen, konnten schon nach bisheriger Rechtslage Zuwendungen, die innerhalb der ersten zwölf Monate nach Errichtung einer Stiftung **in deren Vermögensstock** erbracht wurden, beim Zuwendenden im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen **bis zu einem Höchstbetrag von 307.000 Euro** steuerlich geltend gemacht werden, vgl. § 10b Abs. 1a EStG a.F. Das **Gesetz zur weiteren**

²⁴⁴ Vgl. dazu *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 521 ff.

²⁴⁵ *Hüttemann* DB 2000, 1584.

²⁴⁶ BFH, Urt. v. 3.8.2005, Az. XI R 76/03, DStRE 2006, 10. Siehe dazu auch *Maier* DStR 2006, 505 ff.; *Nickel/Robertz* FR 2006, 66; *Kröger* DStR 2001, 426 f. *Geserich* (Stiftung & Sponsoring 4/2004, 19 f.) plädiert für eine pauschale Verdoppelung des Höchstbetrags. Vorgehend FG Köln Urt.v. 15.10.2003, Urt. v. 15.10.2003 - 14 K 4553/01 und 14 K 4907/02 (EFG 2004, 252); dazu: *Richter* ZSt 2005, 144 ff. S. auch *Geserich* DStJG 26 (2003), 245, 261.

Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements hat den **Abzugsbetrag auf 1 Mio. Euro erhöht** (§ 10b Abs. 1a EStG n.F.). Für Ehegatten wird dieser Betrag nach dem Gesetzeswortlaut nicht verdoppelt. § 10b Abs. 1a EStG war allerdings bereits nach alter Rechtslage verfassungskonform so auszulegen, dass sich der Betrag **bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt**.²⁴⁷ Für die neue Rechtslage ergibt sich dies auch aus den Gesetzgebungsmaterialien²⁴⁸.

Den Abzugsbetrag für Stiftungsdotationen kann der Steuerpflichtige **innerhalb von zehn Jahren nur einmal geltend machen**, vgl. § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG n.F. (§ 10b Abs. 1a Satz 3 EStG a.F.). **Zuwendungen nach dem 1.1.2007** in das Grundstockvermögen solcher Stiftungen, die bereits vor dem 1.1.2007 gegründet worden sind, können Steuerpflichtige in Höhe der Differenz zwischen dem neuen Höchstbetrag (1 Mio. Euro) und dem bisher steuerlich geltend gemachten Abzugsbetrag (höchstens 307.000 Euro) abziehen²⁴⁹. Die Regelung gilt allerdings **nicht** für Zuwendungen von Körperschaften, sondern richtet sich vorrangig an Privatpersonen. Eine entsprechende Regelung fehlt im Körperschaftsteuerrecht. Die entsprechende gewerbsteuerliche Regelung ist auf Einzelunternehmer und Personengesellschaften beschränkt, vgl. § 9 Nr. 5 Satz 3 GewStG n.F. (§ 9 Nr. 5 Satz 5 GewStG a.F.).

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

Die begünstigte Stiftung kann alle gemeinnützigen Zwecke i.S.d. §§ 52 ff. AO verfolgen, **mit Ausnahme der gemeinnützigen Freizeitwecke** i.S.v. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 EStG n.F. (§ 52 Abs. 2 Nr. 4 AO a.F.). In zeitlicher Hinsicht musste die Zuwendung **bislang innerhalb von zwölf Monaten nach Errichtung der Stiftung**, d.h. bei rechtsfähigen Stiftungen des Privatrechts ab Wirksamkeit der Anerkennung bzw. bei unselbstständigen Stiftungen ab Abschluss des Stiftungsvertrags²⁵⁰ erbracht werden. Auch hier hat das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements eine wesentliche Verbesserung gebracht: Die **Beschränkung auf Errich-**

²⁴⁷ Geserich DStJG 26 (2003), 245, 261.

²⁴⁸ BT-Drs. 16/5200, S. 29.

²⁴⁹ BT-Drs. 16/5200, S. 17; Schauhoff/Kirchhain DStR 2007, 1985, 1988.

²⁵⁰ Vgl. dazu Meyn/Richter, Die Stiftung, Rn. 188 f.

tungsdotationen entfällt rückwirkend zum 1.1.2007, so dass auch spätere Zuwendungen in den Vermögensstock begünstigt sind.

Das Gesetz sprach bislang in einer umständlichen Formulierung davon, dass entsprechende Zuwendungen „neben den als Sonderausgaben i.S.d. Absatzes 1 zu berücksichtigenden Zuwendungen und über den nach Absatz 1 zulässigen Umfang hinaus abgezogen werden“ können, vgl. § 10b Abs. 1a EStG a.F. Damit wurde die **kumulative Anwendung der Abzugsvorschriften** angeordnet. Für Zuwendungen i.S.d. § 10b Abs. 1a EStG a.F. sind daher die Abzugsbeträge des § 10b Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG a.F. zu ermitteln sowie die Großspendenregelung des § 10b Abs. 1 Satz 4 EStG a.F. Durch das Entfallen des zusätzlichen Abzugsbetrags (§ 10b Abs. 1a Satz 3 EStG a.F.) und der Großspendenregelung (§ 10b Abs. 1a Satz 4 EStG a.F.) hat sich die Formulierung vereinfacht: Der Betrag kann „zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Absatz 1 Satz 1 abgezogen werden“. Soweit die Grenzen des § 10b Abs. 1 EStG a.F. ausgeschöpft sind, greift die Regelung des § 10b Abs. 1a EStG. Auf **Antrag** wird der verbleibende Betrag im Zuwendungsjahr und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einer Höhe von 1 Mio. Euro (nach alter Rechtslage: 307.000 Euro) abgezogen. Dies ist eine Besonderheit, denn grundsätzlich hat die Finanzverwaltung den Sonderausgabenabzug von Amts wegen zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige hat weiter die Möglichkeit, den Sonderausgabenabzug bei den Einkommensteuer-Vorauszahlungen berücksichtigen zu lassen, vgl. § 37 Abs. 3 EStG. Bei Lohnsteuerzahlern darf ein entsprechender Lohnsteuerfreibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden, vgl. § 39a Abs. 1 Nr. 2 EStG. Nicht erfasst von der Neuregelung sind Zustiftungen, d.h. Zuwendungen in das Grundstockvermögen von bereits bestehenden Stiftungen.

dd) Sonderausgabenabzug und Abgeltungsteuer

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

Im Rahmen des §§ 32d Abs. 6, 43 Abs. 5 Satz 3 EStG n.F. gibt es allerdings die Möglichkeit, die Einbeziehung der Kapitaleinkünfte in die Veranlagung zu beantragen (sog. **Günstigerprüfung**). Wenn dies zu einer günstigeren Steuer führt, nimmt die Finanzverwaltung eine Veranlagung vor und bezieht die Kapitalerträge in den Gesamtbetrag der Einkünfte ein (§ 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 2), was eine **Berücksichtigung der Sonderausgaben ermöglicht** (§ 2 Abs. 4 EStG). Spenden werden ab dem 1.1.2009 also nur eine Entlastungswirkung entfalten, wenn durch den Sonderausgabenabzug die Steuerbelastung unter 25 Prozent abgesenkt werden kann²⁵¹. Andernfalls läuft das gesetzgeberische Bestreben, Anreize zum Spenden und Stiften zu schaffen, ins Leere.

II. **Privatnützige Stiftungen (insbesondere Familienstiftungen)**

1. **Überblick**

Bedeutendste Erscheinungsform der nicht steuerbegünstigten Stiftung ist die **Familienstiftung**. Die rechtsfähige Familienstiftung ist eine juristische Person und wird regelmäßig wie eine solche besteuert. Besonderheiten ergeben sich jedoch, da wegen des Familienbezuges ein „Durchgriff“ durch die ansonsten steuerlich verselbstständigte Stiftung auf die begünstigten Familienmitglieder erfolgt. Bei Errichtung und Aufhebung der Stiftung führt dies zu einer Steuererleichterung, da sich die anzuwendende Steuerklasse bei der **Erbschaftsteuer nach dem Verwandtschaftsverhältnis der beteiligten Familienmitglieder** richtet. Nach Errichtung der Stiftung wirkt sich dieser Durchgriff auf die Familie hingegen nachteilig aus, da bei inländischen Familienstiftungen eine Erbersatzsteuer erhoben wird, die generell **alle 30 Jahre einen „Erbgang“ zum Zwecke der Erbschaftbesteuerung fingiert**.²⁵² In ihrer laufenden Besteuerung unterliegen die Familienstiftungen dem vollen Körperschaftsteuersatz.²⁵³ Auf die Einkünfte der Destinatäre findet derzeit noch das sogenannte Halbeinkünfteverfahren Anwendung, zukünftig werden deren Einkünfte der Abgeltungsteuer unterliegen. Unentgeltliche Übertragungen von Vermögen auf Familienstiftungen sind in vollem Umfang schenkung- und erbschaftsteuerpflichtig. Daneben kann die Stiftungerrichtung auch für den Stifter ertragsteuerliche Folgen haben.²⁵⁴

Stiftungen, die weder gemeinnützigen noch Familienzwecken gewidmet sind, sind äußerst selten. Ihr einziger Steuervorteil liegt darin, dass ihre Steuerpflicht sich nicht auf die besondere Erbschaftsteuer für Familienstiftungen (sog. Erbersatzsteuer) erstreckt. Allerdings

²⁵¹ Orth WPg 2007, 969, 974; Schauhoff/Kirchhain DStR 2007, 1985, 1986; Richter/Eichler FR 2007, 1037, 1041.

²⁵² Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 15, 25, 59 ff.

²⁵³ Hartmann/Richter, in: Strachwitz/Mercker, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 416; v. Oertzen, Stiftung & Sponsoring Heft 2/2001, 24.

²⁵⁴ Meyn/Richter, Die Stiftung, Rn. 484 ff.

unterliegen Zustiftungen in die Stiftung und Zuwendungen aus der Stiftung der Schenkungsteuer mit der ungünstigen **Steuerklasse III**. Ansonsten gilt für nicht gemeinnützige Stiftungen und Familienstiftungen gleichermaßen, dass sie alle Einkunftsarten verwirklichen können. Insoweit stehen sie steuerlich wie ein Individuum und nicht wie die Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH, AG). Letztere können nur gewerbliche Einkünfte erzielen (vgl. § 8 Abs. 2 KStG). Da Stiftungen juristische Personen sind, gilt für sie bei der Ertragbesteuerung der Körperschaftsteuertarif, und sie kommen in den Genuss der Befreiung von Körperschaftsteuer für Dividenden und Veräußerungsgewinne (vgl. § 8b Abs. 1, 2 KStG). Ob sich im Bereich der Einkünfte, die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, durch die Abgeltungsteuer Änderungen ergeben, ist derzeit noch unklar (s.u.).

2. Besteuerung der Stiftung bei Errichtung

Stiftungen werden im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) an mehreren Stellen angesprochen.²⁵⁵ Besondere Steuertatbestände existieren für den Erwerb der Erstausrüstung von Todes wegen und durch Rechtsgeschäft unter Lebenden. Dabei ist der Empfang einer unentgeltlichen Zuwendung **grundsätzlich erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig**.²⁵⁶ Die Zuwendung einer Erstausrüstung als notwendiger Bestandteil des Ausstattungsversprechens sowie jede Zustiftung sind regelmäßig freigebige Zuwendungen in diesem Sinne.

An der die Steuerpflicht begründenden Freigebigkeit fehlt es jedoch, wenn die Zustiftung objektiv oder subjektiv entgeltlich erfolgt. Die **objektive Entgeltlichkeit** liegt vor, wenn der Vermögenshingabe eine adäquate Gegenleistung gegenübersteht. Versorgungsleistungen, die nicht in der Satzung vorgesehen sind, sondern anlässlich der Zustiftung auferlegt oder vereinbart werden, können demgegenüber als Gegenleistungen zu bewerten sein. Soweit hier der Verkehrswert des zugestifteten Vermögens z.B. den Verkehrswert der Versorgungsleistungen übersteigt, handelt es sich insoweit um eine teilentgeltliche Zuwendung. Gleiches gilt, wenn von der Stiftung in rechtlichem Zusammenhang mit der Zustiftung Abstands- oder Ausgleichszahlungen zu erbringen sind.²⁵⁷

a) Zeitpunkt der Steuerentstehung

aa) Erstausrüstung bei Stiftungen von Todes wegen

Wird eine Stiftung von Todes wegen errichtet, ist die Zuwendung erbschaftsteuerpflichtig, vgl. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG. Diese Steuerpflicht besteht auch dann, wenn

²⁵⁵ Zur Verfassungsmäßigkeit der geltenden Erbschaftsteuer vgl. *Richter/Welling* BB 2002, 2305.

²⁵⁶ Seifart/v. Campenhausen/*Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 40 Rn. 6 ff.

²⁵⁷ Vgl. zum Ganzen *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1257 ff.

der Erbe aufgrund einer ihn beschwerenden Auflage des Erblassers die Stiftung erst noch durch eigenes Stiftungsgeschäft unter Lebenden errichten muss, § 3 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 2 ErbStG. Der Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer hängt davon ab, ob die Stiftung als Erbe oder Vermächtnisnehmer einerseits oder als Auflagenbegünstigter andererseits eingesetzt ist.

Ist die Stiftung Erbe oder Vermächtnisnehmer, entsteht die Erbschaftsteuerpflicht im **Zeitpunkt der Anerkennung** der Stiftung durch die Stiftungsaufsicht (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1c ErbStG).²⁵⁸ Damit sieht das Erbschaftsteuergesetz eine Rechtsfolge vor, die der Regelung des § 84 BGB, die eine zivilrechtliche Rückwirkung der Anerkennung seitens der Stiftungsaufsicht bewirkt, entgegenläuft. Aufgrund dieser Fiktion ist die Stiftung bereits erbfähig, auch wenn sie, soweit das Stiftungsgeschäft auf einer letztwilligen Verfügung beruht, erst später durch Anerkennung der Stiftungsbehörde entsteht.²⁵⁹ Steuerrechtlich ist jedoch der Zeitpunkt des Eintritts aller tatbestandlichen Voraussetzungen für die Steuerpflicht maßgeblich, vgl. § 38 AO.

Erfolgt die Erstaussstattung durch eine Auflage, entsteht die Steuer erst mit der **Vollziehung des letztwilligen Ausstattungsversprechens**, d.h. im Zeitpunkt der Übertragung des der Stiftung zgedachten Vermögens durch den auflagenbeschwerten Erben oder Vermächtnisnehmer, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1d ErbStG.²⁶⁰

bb) Zustiftung von Todes wegen

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

Beruht die Zustiftung auf einer Auflage, greift der Steuertatbestand des § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG. Bei dieser Zuwendung entsteht die Steuer zum **Zeitpunkt der Vollziehung der Auflage**, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1d ErbStG.²⁶¹

²⁵⁸ *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 460; a.A. *Orth* ZEV 1997, 327, 328.

²⁵⁹ *Gebel* BB 2001, 2554.

²⁶⁰ *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1227; *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 461.

²⁶¹ *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 462.

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

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

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

b) Bemessungsgrundlage und Bewertung

aa) Grundsätze

Die Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungssteuer bei der Erstausstattung oder Zustiftung ist derzeit noch der **Gesamtsteuerwert** der auf die Stiftung übergehenden Vermögensgegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, vgl. §§ 9, 11 ErbStG.²⁶² Die Berechnung des Gesamtsteuerwerts beruht auf den Bewertungsmaßstäben des § 12 ErbStG i.V.m. den Vorschriften des Bewertungsgesetzes²⁶³.

Die Stiftung ist um den Mehrbetrag der Aktiva über die Passiva bereichert.²⁶⁴ Wird die anfallende Steuer durch den Zuwendenden übernommen, so erhöht sich der steuerpflichtige Erwerb entsprechend.²⁶⁵

Voraussichtliche Änderung durch die Erbschaftsteuerreform: Die unterschiedliche Bewertung der einzelnen Vermögensarten hat das Bundesverfassungsgericht auf

²⁶² Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1226.

²⁶³ Zu der geplanten Reform des Erbschaftsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes vgl. den Entwurf der Bundesregierung zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 20.11.2007 unter www.bundesfinanzministerium.de sowie das Eckpunktepapier der Koch/Steinbrück-Arbeitsgruppe zur Reform der Erbschaft- und Schenkungssteuer v. 7.11.2007 unter http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_03/nn_82/DE/Aktuelles/Pressemitteilungen/2007/11/20070711_PM109.html und als Unterrichtsmaterial des Moduls 1.8 „Einführung in die Erbschaft- und Schenkungssteuer“.

²⁶⁴ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 40 Rn. 26.

²⁶⁵ Vgl. § 10 Abs. 2 ErbStG. Dennoch ist die Steuerübernahme durch den Zuwendenden steuerlich günstiger als eine Erhöhung der Zuwendung um den für die Steuerzahlung erforderlichen Betrag, da dann wiederum der Gesamtbetrag für die Berechnung der Steuer zugrunde gelegt würde; vgl. Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 40 Rn. 26.

Vorlage des BFH Ende des Jahres 2006 allerdings für verfassungswidrig erklärt²⁶⁶. Die geplante Erbschaftsteuerreform²⁶⁷ sieht folglich die Bewertung sämtlicher Vermögensarten mit dem gemeinen Wert vor.

bb) Besonderheiten bei Übertragung von Todes wegen

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

Für den Wert der Erstaussstattung sind auch Vermögensgegenstände zu berücksichtigen, die zwar erst nach dem Tode des Stifters, aber vor Rechtsfähigkeit der Stiftung in das Stiftungsvermögen gelangen (z. B. durch Surrogation), da die Erbschaftsteuer frühestens mit dem Zeitpunkt der Anerkennung durch die Stiftungsaufsicht entsteht. Auch die Wertermittlung ist regelmäßig auf diesen Stichtag vorzunehmen, vgl. § 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1c ErbStG.²⁶⁸ Die Frage, ob auch Erträge, die nach dem Tode des Stifters bis zur Anerkennung mit dem Stiftungsvermögen erwirtschaftet worden sind und ggf. bereits der Ertragsbesteuerung unterlegen haben, werterhöhend zu berücksichtigen sind, hat der Bundesfinanzhof bejaht.²⁶⁹ Aus den strikt an den Zeitpunkt der Steuerentstehung anknüpfenden Bestimmungen der §§ 11 und 12 ErbStG ergebe sich, dass auch **zwischenzeitliche Vermögensänderungen** zu berücksichtigen seien.²⁷⁰ In der Lit. wird diese Entscheidung kritisiert.

Namentlich Gebel lehnt die Rspr. mit einem Verweis auf die Notwendigkeit einer verfassungsgemäßen **Abgrenzung von Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer** auf der einen und **Einkommen- und Körperschaftsteuer** auf der anderen Seite ab.²⁷¹ Die doppelte Erfassung ein und desselben Vermögenszuwachses bei ein und demselben Steuerpflichtigen, wie sie hier aufgrund der Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer gegeben sei, sei verfassungsrechtlich inakzeptabel. Die mit dem Stiftungsvermögen bis zur Anerkennung der Stiftung erwirtschaft-

²⁶⁶ BVerfG, Beschl. v. 7.11.2006, NJW 2007, 573 ff. Zum Vorlagebeschluss des BFH vgl. *Richter/Welling*, BB 2002, 2305.

²⁶⁷ Vgl. den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStG) v. 20.11.2007.

²⁶⁸ *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1232; *ders.* BB 2001, 2554.

²⁶⁹ BFH Urt.v. 25.10.1995 - II R 20/92, BStBl. II 1996, 99 ff.

²⁷⁰ BFH Urt.v. 25.10.1995 - II R 20/92, BStBl. II 1996, 99, 101.

²⁷¹ *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1233; *ders.* BB 2001, 2554, 2558; *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 469; *Wachter* ZEV 2003, 445, 448.

teten Erträge seien nach dem Tod des Stifters erzielt, das Markteinkommen, das der Stiftung zuzurechnen sei und daher bei ihr der Körperschaftsteuer unterliege. Es dürfe mithin nicht in den die Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer bildenden Gesamtsteuerwert der Erstaussstattung einbezogen werden.

Zwar erscheint die mehrfache Erfassung von Vermögenszuwächsen, die von verschiedenen Personen aus unterschiedlichen Gründen in zeitlicher Abfolge erzielt werden, durchaus systemgerecht. Die Erfassung eines identischen Vermögenszuwachses bei ein und demselben Steuerpflichtigen gleichzeitig durch mehrere Steuerarten, welche sich nach den Vorstellungen des Gesetzgebers nur tatbestandlich, nicht aber hinsichtlich ihrer Belastungswirkung ergänzen sollen, ist als systemwidriger Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung zu werten, der nicht das Ergebnis einer sachgerechten Gesetzesinterpretation sein kann.²⁷²

cc) Besonderheiten bei Übertragung von Betriebsvermögen

Soweit zur Erstaussstattung oder Zustiftung ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil gehören, umfasst der zur Zeit noch maßgebliche Gesamtsteuerwert der Zuwendung auch den nach § 12 Abs. 5 ErbStG ermittelten Reinwert des Betriebsvermögens bzw. den nach § 97 Abs. 1 BewG ermittelten Anteilsteuerwert. Bei beiden Werten dürfen etwaige passive Wertansätze, die für die Verpflichtung der Stiftung zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden.²⁷³

Voraussichtliche Änderung durch die Erbschaftsteuerreform: Der Gesetzgeber plant, das Betriebsvermögen gemäß den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in Zukunft mit dem gemeinen Wert zu bewerten (vgl. § 109 Abs. 1 BewG-E)²⁷⁴.

Führt die Stiftung die unternehmerische Tätigkeit des Stifters fort, kann sie derzeit noch den **Betriebsvermögensfreibetrag** i.H.v. 225.000 Euro (bei entsprechender Erklärung des Stifters) und den Bewertungsabschlag von 35 % in Anspruch nehmen, vgl. § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG. Setzt die Stiftung das Unternehmen jedoch innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb nicht fort, droht eine Nachversteuerung, vgl. § 13a Abs. 5 ErbStG. Die Stundungsregelung (§ 28 ErbStG), die bei einem Nachlass, der

²⁷² Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1233; Meyn/Richter, Die Stiftung, Rn. 471.

²⁷³ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1228.

²⁷⁴ Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 20.11.2007; BMF v. 7.11.2007, Eckpunktepapier der Koch/Steinbrück-Arbeitsgruppe zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer und das Papier BMF v.6.11.2007, Eckpunktepapier: Verschonung des Betriebsvermögens.

Betriebsvermögen enthält, eine zinslose Stundung der Erbschaftsteuer für bis zu zehn Jahre vorsieht, ist dann ebenfalls nicht anwendbar.²⁷⁵

Voraussichtliche Änderung durch die Erbschaftsteuerreform: § 13a ErbStG in seiner jetzigen Form soll mit der Erbschaftsteuerreform wegfallen. Geplant ist die Einführung eines Abzugsbetrags für Betriebsvermögen von 150.000 Euro, der sich bei Überschreiten um jeweils 50 Prozent des überschreitenden Betrags verringert²⁷⁶. Die Bemessungsgrundlage für Betriebsvermögen soll zunächst nur 15 Prozent des Betriebsvermögens betragen (vgl. §§ 13a Abs. 1, 13b Abs. 4 ErbStG-E). Die Steuerfreiheit für die übrigen 85 Prozent des Betriebsvermögens setzt dann aber voraus, dass die Lohnsumme während eines Zeitraums von zehn Jahren nach Übertragung in keinem Jahr unter 70 Prozent der durchschnittlichen Lohnsummen der letzten fünf Jahre vor dem Erbfall sinkt und dass der Betrieb in seinem vermögenswerten Bestand insgesamt 15 Jahre erhalten wird (vgl. § 13a Abs. 1 ErbStG-E). Entsprechend der jetzigen Regelung kann auch in Zukunft ggf. eine Nachversteuerung erfolgen²⁷⁷.

Gehören zur Erstaussstattung Anteile an einer Kapitalgesellschaft, ist deren Steuerwert nach § 12 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln, wobei ggf. das Stuttgarter Verfahren anzuwenden ist. Dies gilt auch dann, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft nach dem Vermögensübergang zum (Sonder-) Betriebsvermögen der Stiftung gehören, vgl. § 12 Abs. 5 Satz 3 ErbStG. Wurde ein solcher Anteil zuvor vom Stifter im Privatvermögen gehalten, greifen die Steuerbegünstigungen für Betriebsvermögen bei der Stiftung nur ein, wenn die Beteiligung unmittelbar an einer inländischen Kapitalgesellschaft bestand und mehr als ein Viertel des Nennkapitals betrug, vgl. § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG. Ist der Anteil als Sonderbetriebsvermögen einem gleichzeitig zugewendeten Mitunternehmeranteil zugeordnet, kann es sich auch bei niedrigerer Beteiligung um insgesamt begünstigtes Betriebsvermögen i.S.d. § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG handeln.²⁷⁸

Voraussichtliche Änderungen durch die Erbschaftssteuerreform: Anteile an Kapitalgesellschaften sollen auch zukünftig mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. In erster Linie ist der Unternehmenswert aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr vor dem Besteuerungszeitpunkt zurückliegen. Fehlen derartige zeitnahe Verkäufe, soll das Betriebsvermögen nach den üblichen betriebs-

²⁷⁵ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1228.

²⁷⁶ Vgl. § 13a Abs. 2 ErbStG i.d.F. des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 20.11.2007 (ErbStG-E)

²⁷⁷ Vgl. BMF v. 6.11.2007, Eckpunktepapier: Inhalt und Voraussetzungen für Verschonung von Betriebsvermögen, a.a.O.

²⁷⁸ Vgl. zum Ganzen Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1230.

wirtschaftlichen Methoden zur Unternehmensbewertung bewertet werden²⁷⁹ (z.B. Discounted Cash Flow).

c) Berechnung der Steuer

aa) Steuerklassenprivileg bei Erstaussstattung einer Familienstiftung

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz enthält für die Bestimmung der Steuerklasse bei inländischen Familienstiftungen eine Sonderregelung. Für Vermögenszuwendungen an eine Familienstiftung wäre mangels Verwandtschaftsverhältnisses zwischen Stifter und Stiftung an sich stets die ungünstige Steuerklasse III²⁸⁰ anzuwenden.²⁸¹ Der Gesetzgeber sieht jedoch insoweit eine **Privilegierung der Familienstiftung** vor, als für die Ermittlung der Steuerklasse ein Durchgriff auf die begünstigten Familienmitglieder erfolgt. Die Steuerklasse für Vermögenszuwendungen im Zuge der Errichtung einer Familienstiftung richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis²⁸² des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Stifter, § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG.²⁸³ Die ungünstige Steuerklasse III ist damit **nicht zwingend**.

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

Von einer Familienstiftung ist auszugehen, wenn eine inländische Stiftung **wesentlich im Interesse einer Familie** oder bestimmter Familien errichtet ist, § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG. Unter „Familie“ ist der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge i.S.d. § 15 AO zu verstehen.²⁸⁴

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

²⁷⁹ Vgl. § 11 Abs. 2 BewG i.d.F. des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 20.11.2007; BMF v. 6.11.2007, Eckpunktepapier: Bewertung der Vermögensarten, a.a.O.

²⁸⁰ Bei Steuerklasse III kann nur ein Freibetrag von 5200 Euro abgezogen werden, vgl. § 16 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 15 Abs. 1 ErbStG. Die Steuersätze steigen in Steuerklasse III von 17 % bis 50 % an, vgl. § 19 ErbStG.

²⁸¹ *Meincke*, § 15 Rn. 19; *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 479.

²⁸² Abgestellt wird insofern auf das persönliche Verhältnis i.S.d. § 15 Abs. 1 ErbStG.

²⁸³ *Jülicher StuW* 1999, 363, 367.

²⁸⁴ Vgl. R 2 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003.

ziehen. **Auf tatsächliche Ausschüttungen von Erträgen oder Nutzungen des Stiftungsvermögens soll es dabei nicht ankommen.**²⁸⁵

Die Finanzverwaltung nimmt ein „wesentliches“ Familieninteresse in Anlehnung an § 15 Abs. 2 AStG stets an, wenn nach der Satzung der Stifter und seine Familie zu mehr als der Hälfte hinsichtlich der Ausschüttungen bezugs- oder anfallsberechtigt sind, vgl. R 2 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003. Treten weitere besondere Merkmale hinzu, z. B. wesentlicher Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung,²⁸⁶ kann eine Familienstiftung sogar bereits bei einem Bezugs- und Anfallsrecht von nur 25 % angenommen werden, vgl. R 2 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003.

Die in der Lit. verwendete „Löwenanteil“-Theorie²⁸⁷ konnte sich in der Praxis nicht durchsetzen. Die von der Finanzverwaltung vertretene Grenze von 25 % wird jedoch als zu niedrig erachtet.²⁸⁸

(2) Begriff des „entferntest Berechtigten“

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist zur Ermittlung des „entferntest Berechtigten“ nicht allein auf die derzeit Berechtigten (sprich die lebenden Familienmitglieder), sondern auf **alle potenziell Berechtigten künftiger Generationen** abzustellen, vgl. R 73 Abs. 1 ErbStR 2003.

In der Beratungspraxis sollte daher bei der Gestaltung der Stiftungssatzung sichergestellt werden, dass die Anwendung der Steuerklasse I möglich ist. Dazu sollte die Stiftungssatzung vorsehen, dass nur der überlebende Ehegatte, die Kinder und die Abkömmlinge der Kinder des Stifters bezugsberechtigt sind.²⁸⁹ Werden laut Stiftungssatzung weitere Personen begünstigt, ist die Steuerklasse für den Vermögensübergang aufgrund deren Verhältnis zum Stifter zu bestimmen.²⁹⁰

²⁸⁵ BFH, Urt. v. 10.12.1997 - II R 25/94, BStBl. II 1998, 114, 116; R 2 Abs. 3 Satz 6 ErbStR 2003.

²⁸⁶ So bereits FinMin. S-H vom 14.11.1983, VI 330 a – S 3800 – 28, WPg 1984, 23.

²⁸⁷ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3.Aufl., § 13 Rn. 92.

²⁸⁸ Berndt, Stiftung und Unternehmen, Rn. 813.

²⁸⁹ Meyn/Richter, Die Stiftung, Rn. 480.

²⁹⁰ So greift beispielsweise bei einer Bezugsberechtigung der Schwiegerkinder Steuerklasse II und im Falle der Einbeziehung von Ehegatten der weiteren Abkömmlinge Steuerklasse III; vgl. Meincke, § 15 Rn. 19; v. Oertzen/Müller, Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003, S. 6.

(3) Auswirkung des Steuerklassenprivilegs

Das Steuerklassenprivileg wirkt sich vor allem bei der Ermittlung des Steuersatzes aber auch i.R.d. steuersatzabhängigen Freibeträge nach § 16 ErbStG sowie bei allen anderen Regelungen, in denen das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nach dem persönlichen Verhältnis unterscheidet, aus.²⁹¹ Wird die Begünstigung eines weiten Personenkreises beabsichtigt, kann die **Errichtung mehrerer Familienstiftungen** günstiger sein. Dadurch können Freibeträge optimal ausgeschöpft und die starke Progressionswirkung erheblich vermindert werden.²⁹²

bb) Zustiftung

Bei Zustiftungen gilt das Steuerklassenprivileg **grundsätzlich nicht**. Spätere Zuwendungen des Stifters oder Dritter gelten als gewöhnliche Schenkungen i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und unterliegen damit stets der **Steuerklasse III**.²⁹³ Die Anwendung des Steuerklassenprivilegs auf Zustiftungen kann jedoch dadurch erreicht werden, dass sich der Stifter bereits mit dem Stiftungsgeschäft verbindlich zur Vornahme der Zustiftungen verpflichtet.²⁹⁴ Alternativ zur Zuwendung nach Stiftungserrichtung kann eine neue Stiftung gegründet werden, für welche wiederum das Steuerklassenprivileg gilt. Diese kann später steuerfrei mit der älteren Stiftung „verschmolzen“ werden.²⁹⁵ Diese Möglichkeiten sind jedoch nicht unumstritten. Der Stifter sollte daher jedenfalls eine entsprechende verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung einholen.²⁹⁶ Der Zustifter kann schließlich durch die Übertragung von Betriebsvermögen in den Genuss der Steuerklasse I gelangen (vorbehaltlich der Beachtung der Regeln in §§ 13a, 19a ErbStG).

Voraussichtliche Änderung durch die Erbschaftsteuerreform: § 19a ErbStG soll nach den aktuellen Reformbestrebungen in Zukunft nur noch bei nicht begünstigtem Betriebsvermögen (15 Prozent) gelten.

²⁹¹ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 107.

²⁹² Berndt, Stiftung und Unternehmen, Rn. 811.

²⁹³ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 102.

²⁹⁴ Berndt, Stiftung & Sponsoring Heft 4/2004, 15; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1246.

²⁹⁵ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 102.

²⁹⁶ BMF-Schreiben vom 24.07.1987, BStBl. I 1987, 474; vgl. v. Oertzen/Müller Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003, S. 6.

cc) Berücksichtigung früherer Erwerbe

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

d) Entrichtung der Steuer

Der Steuerschuldner, d.h. die Stiftung und bei Zuwendungen unter Lebenden auch der Stifter bzw. Zustifter (vgl. § 20 Abs. 1 ErbStG) hat die Steuer nach Bekanntgabe des Steuerbescheids, der im Allgemeinen eine Zahlungsfrist von einem Monat einräumt, zu entrichten.²⁹⁷ Die Steuer auf Betriebsvermögen ist auf Antrag bis zu sieben Jahre verzinslich (6 Prozent p.a.) zu stunden, soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist, § 28 ErbStG.²⁹⁸ Die Praxis der Finanzverwaltung ist restriktiv.

e) Sonstige Steuern

Bei der Übertragung inländischer Immobilien auf eine Stiftung kann ggf. Grunderwerbsteuer anfallen.²⁹⁹ Da sich die Stiftungserrichtung jedoch grundsätzlich unentgeltlich vollzieht, greift die Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 2 GrEStG. Dies gilt jedoch nicht, soweit eine gemischte Schenkung oder eine Schenkung unter Leistungsaufgabe vorliegt.³⁰⁰

3. Laufende Besteuerung der Stiftung

Die privatnützige Stiftung ist als juristische Person unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Je nach den Umständen fällt auch Gewerbesteuer, Umsatzsteuer und Grundsteuer an. Bei der Familienstiftung ist zusätzlich die Erbschaft- und Schenkungsteuer in Form der Erbersatzsteuer zu beachten.³⁰¹

²⁹⁷ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3.Aufl., § 40 Rn. 39.

²⁹⁸ Meyn/Richter, Die Stiftung, Rn. 478. § 28 Abs. 1 Satz 2 ErbStG nimmt jedoch Erwerbe von Todes wegen von der Zinspflicht aus. Im Übrigen ist ein Verzicht auf die Verzinsung möglich, vgl. Meincke, § 28 Rn. 7 f.

²⁹⁹ v. Oertzen/Müller Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003, S. 7; Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 40 Rn. 3; 81 ff.

³⁰⁰ v. Oertzen/Müller Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003, S. 7.

³⁰¹ Vgl. z. B. §§ 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 Nr. 1 d ErbStG; § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG, § 2 Abs. 3 GewStG; § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG; § 2 Nr. 2 GrStG.

a) Körperschaftsteuer

aa) Grundsätze

Das Einkommen einer Stiftung unterliegt dem vollen Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25 % (§§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 23 Abs. 1 KStG) sowie der Belastung durch den Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 % auf den Körperschaftsteuerbetrag (§§ 2 Nr. 3, 3 Nr. 1 und 4 SolZG).

Die Stiftung kann grundsätzlich steuerbare **Einkünfte in allen sieben Einkunftsarten** des § 2 Abs. 1 EStG erzielen.³⁰² Sofern in der Satzung einer Stiftung allerdings steuerbegünstigte Sukzessiv- bzw. Ersatzzwecke vorgesehen sind, entsteht ab Eintritt der Sukzession keine Körperschaftsteuer mehr.³⁰³

bb) Steuerabzug

Die **satzungsgemäße Verwendung des Einkommens** der Stiftung für Geld- oder Sachzuwendungen an die Begünstigten mindert das steuerpflichtige Einkommen der Stiftung **nicht**, vgl. § 10 Nr. 1 KStG. Ebenso wenig ist bei Familienstiftungen ein Abzug der Erbersatzsteuer von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zulässig.³⁰⁴

cc) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach derzeitiger Rechtslage

Eine Stiftung, die Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält,³⁰⁵ wird regelmäßig Einkünfte aus Vermögensverwaltung³⁰⁶ haben. Dazu gehören die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) sowie die Einkünfte aus Veräußerungsgewinnen bei der Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung (§ 17 EStG) oder innerhalb der Spekulationsfrist (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG a.F.). Diese Einkünfte unterliegen derzeit nach dem Halbeinkünfteverfahren lediglich zur Hälfte der Steuer (ab 1.1.2009: Teileinkünfteverfahren). Zur Vermeidung einer Doppel- bzw. Mehrfachbesteuerung greifen hier jedoch die **Befreiungsvorschriften des § 8b Abs. 1 und 2 KStG** i.d.F.

³⁰² *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 840; *Müller/Schubert* DStR 2000, 1289, 1292; v. *Oertzen/Müller* Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003, S. 7.

³⁰³ Vgl. Erlass des FM Baden-Württemberg vom 28.10.1983, DStR 1983, 745; *Berndt* Stiftung & Sponsoring Heft 3/2004, 18.

³⁰⁴ Vgl. § 10 Nr. 2 KStG für die sofort entrichtete Steuer; ansonsten BFH, Urt. v. 14.9.1994 - I R 78/94, BStBl. II 1995, 207, 208; OFD Düsseldorf, StEK § 10 KStG Nr. 2.

³⁰⁵ *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1189 ff.

³⁰⁶ Zur Vermögensverwaltung bei Stiftungen allgemein vgl. *Hartmann*, in: Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis 2005, S. 475, 477 ff. Zu den Grenzen der Vermögensanlage von Stiftungen am Beispiel von Hedge Fonds-Investments vgl. *Richter/Sturm* FB 2005, 592 ff. und *Kayser/Richter*, in: Busack/Kaiser, Handbuch Alternative Investments, Band 2, 597, 599.

des StSenkG ein, wenn derartige Einkünfte von inländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erzielt werden.³⁰⁷ Sie bleiben daher auch bei einer Stiftung steuerfrei. Die vom Kapitalertrag abzuziehende Kapitalertragsteuer von 20 % ist anzurechnen und i.R.d. Körperschaftsteuerveranlagung zu erstatten.

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

Von der Steuerbefreiung nach § 8b KStG sind regelmäßig **einbringungsgeborene Anteile** (§ 21 UmwStG), die innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb veräußert werden, ausgenommen, vgl. § 8b Abs. 4 KStG.³⁰⁸

dd) Behandlung von Kapitaleinkünften nach Einführung der Abgeltungsteuer

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 hat der Gesetzgeber zum 1.1.2009 die Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge eingeführt. Diese gilt aber wohl nicht für Kapitalerträge von Stiftungen.

In der Literatur wird allerdings neuerdings diskutiert, ob die Abgeltungswirkung des § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG n.F. über § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für Kapitalgesellschaften gilt³⁰⁹. Diese Frage stellt sich, weil dem Wortlaut des § 32 KStG nicht zu entnehmen ist, dass es sich um eine abschließende Regelung handelt³¹⁰. Weiter sind Kapitaleinkünfte von Körperschaften, die nicht nur betriebliche Einkünfte erzielen (§ 8 Abs. 2 KStG) nicht nach § 43 Abs. 5 Satz 2 EStG n.F. von der Abgeltungswirkung ausgenommen. Eine Ausnahme bilden wohl bestimmte Kapitaleinkünfte wie Veräußerungsgewinne i.S.v. § 20 Abs. 2 Nr. 1, 43 Abs. 1 Nr. 9 EStG, bei denen eine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG n.F. (bzw. eine Erstattung der Kapitalertragsteuer nach § 44b Abs. 1 Satz 1 EStG) erfolgt, so dass sich hier dieses Problem nicht stellt. Für Dividenden (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 43

³⁰⁷ Vgl. Verfügung der Oberfinanzdirektion Kiel v. 19.9.2002, FR 2002, 1255; a.A. *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG/UmwStG, § 8b Rn. 56e.

³⁰⁸ *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 734 ff.; *Richter* Stiftung & Sponsoring Heft 5/2003, 15 und *ders.* ZSt 2004, 281 ff.

³⁰⁹ Ablehnend *Orth* WPg 2007, 969, 974.

³¹⁰ So auch *Siegers*, in: *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, § 32 KStG n.F. Rn. 1a)

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) und Zinsen (§§ 20 Abs. 1 Nr. 7, 43 Abs. 1 Nr. 7 finden sich allerdings weder Abstandnahme- noch Erstattungsvorschriften für Körperschaftsteuerpflichtige i.S.d. § 1 Nr. 4 KStG.

Gegen eine solche Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs i.H.v. 25 Prozent spricht indes, dass der Körperschaftsteuersatz für Dividenden gem. § 8b Abs. 1, 5 nur 5 Prozent beträgt und der allgemeine Körperschaftsteuertarif nach § 23 Abs. 1 KStG nur 15 Prozent³¹¹. Es lag vermutlich nicht in der Intention des Gesetzgebers, Körperschaften i.S.d. § 1 Nr. 4 bis Nr. 6 KStG schlechter zu stellen als solche nach § 1 Nr. 1-3 KStG, die gem. § 8 Abs. 2 KStG nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen können und nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.

Des Weiteren stellt sich die Frage, ob das Abzugsverbot für Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 EStG n.F.) für Familienstiftungen gelten soll. Nach KStR 32 Abs. 1 Nr. 1 bezieht sich die Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG auf den gesamten § 20 EStG. Das bezieht sich freilich auf die alte Rechtslage, die ein entsprechendes Abzugsverbot von Werbungskosten nicht kannte. Das Abzugsverbot für Werbungskosten in § 20 Abs. 9 EStG n.F. steht systematisch – schon weil es im selben Satz geregelt ist – in engem Zusammenhang mit dem Sparer-Freibetrag. Dieser war gem. EStR 32 Abs. 2 Satz 2 nach alter Rechtslage auch für Körperschaften zu berücksichtigen. Ob sich daraus Schlüsse für das Werbungskostenabzugsverbot nach neuer Rechtslage ziehen lassen, ist allerdings fraglich.

Geht man davon aus, dass für Körperschaften keine Abgeltungsteuer gilt, so ist das Abzugsverbot für Werbungskosten allerdings systemwidrig. Findet eine Veranlagung statt, so ist § 20 Abs. 9 EStG n.F. nämlich nicht anzuwenden (§ 32d Abs. 2 Satz 2 EStG). Auch hier würde wieder eine Schlechterstellung der in § 1 Nr. 4 bis 6 KStG genannten Körperschaftsteuersubjekte gegenüber den in § 1 Nr. 1 bis 3 KStG genannten erfolgen, für die m.E. kein sachlicher Grund ersichtlich ist.

Ebenfalls von dem Verweis in § 8 Abs. 1 KStG ist § 20 Abs. 6 Satz 2 KStG erfasst, der die Verlustverrechnung mit anderen Einkunftsarten verbietet. Hier gilt Ähnliches wie bei den Werbungskosten: Soll die Abgeltungsteuer nicht gelten, so ist diese Beschränkung systemwidrig, da bei einer Veranlagung gem. § 32d Abs. 2 Satz 2 EStG ebenfalls § 20 Abs. 6 EStG nicht anwendbar ist.

³¹¹ So auch *Orth WPg* 2007, 969, 974.

ee) Besonderheiten beim Erwerb von Todes wegen

Erlangt die Stiftung die Erstaussstattung oder spätere Zustiftungen durch Erwerb von Todes wegen, sind folgende ertragsteuerliche Besonderheiten zu berücksichtigen. Die als Erbe eingesetzte Stiftung kann Aufwendungen, die ihr im Zusammenhang mit der Erfüllung von Vermächtnissen oder Pflichtteilsansprüchen entstehen, grundsätzlich nicht als Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehen.³¹² Diese Lasten können nicht dem unternehmerischen Bereich der Stiftung zugeordnet werden, da sie von vornherein mit dem Erbe verbunden waren. Ist die Stiftung als Erbe eines Betriebsvermögens o.ä. verpflichtet, in Erfüllung eines Vermächtnisses einzelne Wirtschaftsgüter an Dritte weiterzugeben, so stellt dies regelmäßig eine Entnahme dar,³¹³ die mit dem Teilwert anzusetzen ist. Handelt es sich bei den betreffenden Einzelwirtschaftsgütern um wesentliche Betriebsgrundlagen, so kann die Weitergabe sogar eine Betriebsaufgabe zur Folge haben.³¹⁴

b) Erbersatzsteuer als Besonderheit bei Familienstiftungen

Inländische Stiftungen, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden sind, **unterliegen in 30-jährigem Turnus der Erbersatzsteuer**, die das Stiftungsvermögen der Erbschaftsteuer unterwirft, vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Dadurch soll verhindert werden, dass das in den Familienstiftungen gebundene Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen wird.³¹⁵

aa) Überblick

Der Gesetzgeber hat im Jahre 1974 die Erbersatzsteuer eingeführt. Das Bundesverfassungsgericht hat die Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung ausdrücklich bestätigt.³¹⁶ Trotz ihrer Belastung kann die Erbersatzsteuer in einzelnen Fällen günstiger sein als die Erbschaftsteuer auf den normalen Erbgang. Dies gilt z. B. bei einer kürzeren Erbfolge als 30 Jahre, bei Eingreifen einer ungünstigeren Steuerklasse als Klasse I oder bei nur einem oder gar keinem Kind als Erben.³¹⁷ Darüber hinaus ist wegen des bekannten Zeitpunkts des Anfalls eine bessere Planung und Gestaltung möglich (Umschichtung in Vermögen mit niedrigen Steuerwerten; negatives Betriebsvermögen etc.).

³¹² Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1183.

³¹³ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1184.

³¹⁴ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1184.

³¹⁵ BFH, Urt. v. 10.12.1997 - II R 25/94, BStBl. II 1998, 114, 115; vgl. auch Meyn/Richter, Die Stiftung, Rn. 863.

³¹⁶ BVerfGE 63, 312 ff.; s. auch Sorg, Die Familienstiftung, S. 79 ff. m.w.N. Weiterhin kritisch Berndt, Stiftung & Sponsoring 4/2004, 15, 16 f.: Der Gesetzgeber sei aufgerufen, die Erbersatzsteuer zu überdenken bzw. abzuschaffen. Krit. auch Muscheler, in: ders., Stiftungsrecht S. 320.

bb) Berechnung der Erbersatzsteuer

Die Höhe der Erbersatzsteuer bemisst sich so, **als entfalle das Gesamtvermögen der Familienstiftung auf zwei Kinder**, vgl. § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG. Dies gilt ungeachtet der tatsächlichen Verwandtschaftsverhältnisse und auch, wenn gar keine oder weniger als zwei Kinder begünstigt sind.³¹⁸

Entsprechend ist der **doppelte Kinderfreibetrag i.H.v. derzeit jeweils 205.000 €** vom Wert des Stiftungsvermögens abzuziehen, vgl. §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 15 Abs. 2 Satz 3 Hs. 1 ErbStG. Die Steuer für den danach verbleibenden Gesamtwert bemisst sich nach dem Vomhundertsatz der **Steuerklasse I**, der für die Hälfte dieses Gesamtwertes gelten würde, vgl. § 15 Abs. 2 Satz 3 Hs. 2 ErbStG.

Voraussichtliche Änderung durch die Erbschaftsteuerreform: Es ist geplant, die Kinderfreibeträge auf 400.000 € anzuheben (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E).

Die so **berechnete Steuer kann auf Antrag über 30 Jahre verrentet werden**, vgl. § 24 ErbStG. Diese Jahresraten setzen sich aus der Tilgungsleistung und einer Verzinsung i.H.v. 5,5 % p.a. zusammen.³¹⁹

cc) Bemessungsgrundlage und Bewertung

Die Bemessungsgrundlage der Erbersatzsteuer erstreckt sich auf das gesamte Stiftungsvermögen **zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerpflicht**.³²⁰ Zustiftungen nach Errichtung der Stiftung werden demnach unabhängig von dem Zeitpunkt ihres Zugangs von der Erbersatzsteuer erfasst. Das ist bei der Errichtung einer so genannten Stufenstiftung zu berücksichtigen. Dabei gründet der Stifter die Familienstiftung noch zu Lebzeiten und überträgt ihr vorerst geringe Vermögenswerte. Vorteile dabei sind, dass der Stifter bei aufkommenden Schwierigkeiten selbst eingreifen kann und auch den Wert des übertragenen Vermögens durch Bestimmung des Zeitpunkts beeinflussen kann. Die Steuer entsteht mit dem Zeitpunkt der Übertragung, unüberschaubare Vermögensentwicklungen zwischen dem Anfall der Zuwendung und der Anerkennung der Stiftung von Todes wegen können daher vermieden werden. **Allerdings beginnt die 30-Jahresfrist ab dem Zeitpunkt der ersten Vermögensübertragung zu laufen**. Liegt daher zwischen der anfänglichen Zuwendung unter

³¹⁷ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 112.

³¹⁸ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 123.

³¹⁹ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 124.

³²⁰ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl. § 13 Rn. 117 ff.

Lebenden und der bedeutenderen Zuwendung von Todes wegen ein längerer Zeitraum, wird die Erbersatzsteuer bereits verhältnismäßig früh auf den Gesamtwert ausgelöst. Die Vor- und Nachteile einer solchen Stufengründung sind daher im Einzelfall sorgfältig abzuwägen.

Eine Beschränkung auf die Vermögensteile, die dem Interesse der Familie dienen, findet nicht statt.³²¹ Ebenso wenig kann der Kapitalwert künftiger Leistungen an satzungsmäßig Begünstigte abgezogen werden, vgl. § 10 Abs. 7 ErbStG.³²² Das **Abzugsverbot** gilt grundsätzlich auch für Versorgungsleistungen an den Stifter oder seine Angehörigen, zu denen die Stiftung anlässlich einer zur Erstausstattung gehörenden Betriebsübergabe verpflichtet worden ist. Bei Zustiftungen kann die Sachlage jedoch anders zu bewerten sein.³²³ Die Koppelung der Zustiftung an die Verpflichtung zu künftigen Versorgungsleistungen kann eine Last darstellen, die von vornherein das für satzungsmäßige Zwecke zur Verfügung stehende Vermögen mindert. Eine solche Leistungspflicht ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Die Familienstiftung kann die Bemessungsgrundlage jedoch durchaus gestalten und entsprechend mindern.³²⁴ Insbesondere kann sie die satzungsmäßigen Mittelabflüsse an die Begünstigten vor Ablauf der 30 Jahre intensivieren oder auch die „normalen“ Zuwendungen der nächsten Folgejahre vorziehen.³²⁵ Zu einer **Optimierung der Bemessungsgrundlage** können zudem Umschichtungen von Vermögenswerten (z. B. von Geldvermögen in Grundvermögen oder von Privatvermögen in Betriebsvermögen) erfolgen oder der fremdfinanzierte Erwerb vermieteter Grundstücke genutzt werden.³²⁶ In diesem Zusammenhang kamen Formen des Kommunalleasing auf, insbesondere durch Sale-and-Lease-Back Modelle.³²⁷ Dadurch sollten die Kommunen neue Liquidität gewinnen und die steuerpflichtigen Familienstiftungen Erbersatzsteuer sparen. Spektakulärstes Beispiel war wohl der geplante Verkauf des Münchener Rathauses. Derartige Gestaltungen sind jedenfalls für Bayern ausdrücklich steuerlich nicht anzuerkennen.³²⁸

³²¹ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl. § 13 Rn. 117.

³²² v. Oertzen/Müller Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003, S. 8.

³²³ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1214.

³²⁴ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl. § 13 Rn. 118 ff.

³²⁵ Hof/Hartmann/Richter, Stiftungen, S. 204.

³²⁶ Meyn/Richter, Die Stiftung, Rn. 874.

³²⁷ Vgl. hierzu Schiffer ZERB 2006, 115 ff.

³²⁸ Erlass des FM Bayern vom 19.11.2002, ZEV 2003, 73; Pressemitteilung der Bayerischen Staatskanzlei Nr. 400 vom 3.12.2002.

Bereits bei Errichtung der Familienstiftung empfiehlt sich im Hinblick auf die Erbersatzsteuer nicht eine Stiftung für mehrere Kinder gemeinsam, sondern **für jedes Kind einzeln** zu gründen.³²⁹ Die steuerliche Privilegierung des Betriebsvermögens gilt auch im Rahmen der Erbersatzsteuer, vgl. § 13a Abs. 1, 2, 7 ErbStG.

Voraussichtliche Änderung durch die Erbschaftsteuerreform: Die Verschonung des Betriebsvermögens i.S.v. § 13a Abs. 1 bis Abs. 8 ErbStG-E soll auch für Familienstiftungen im Rahmen der Erbersatzsteuer gelten (vgl. § 13a Abs. 9 ErbStG-E). Damit wird die Familienstiftung insoweit begünstigt, als sie über produktives Betriebsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG-E verfügt. Die aufgrund ihrer Vermögensstruktur gerade für Familienstiftungen wichtige bislang bestehende Möglichkeit, Grundstücke und Gebäude, Wertpapiere, Minderbeteiligungen an Kapitalgesellschaften etc. in Form eines Gewerbebetriebs zu halten und somit in den Genuss der Privilegierung nach § 13a ErbStG zu kommen, würde damit im Rahmen der Reform wegfallen.

c) Sonstige Steuern

Die Stiftung ist beim Vorliegen eines inländischen Gewerbebetriebs gewerbesteuerpflichtig.³³⁰ Nach derzeit geltendem Gewerbesteuerrecht erhält die Stiftung gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG einen Freibetrag von 3.900 Euro.

Ebenso gelten die allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes, sofern die Stiftung als Unternehmerin i.S.d. Umsatzsteuergesetzes tätig wird. Die satzungsgemäßen Zuwendungen unterliegen mangels Gegenleistung der Begünstigten jedoch nicht der Umsatzsteuer.³³¹

4. Besteuerung der Stiftungsaufhebung

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

³²⁹ v. Oertzen/Müller Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003, S. 8.

³³⁰ Berndt, Stiftung & Sponsoring Heft 3/2004, 15, 19.

³³¹ v. Oertzen/Müller Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003, S. 8.

a) Aufhebung einer steuerpflichtigen Stiftung

Bei Aufhebung einer Stiftung fällt das Stiftungsvermögen den im Stiftungsgeschäft bzw. in der Satzung bestimmten Personen zu, vgl. § 88 BGB. Da die Anfallsberechtigten einen Anspruch auf den Vermögensanfall haben, kann dieser Vorgang nicht als freigebige Zuwendung gewertet werden. So bliebe der Vermögensübergang schenkungsteuerfrei, obgleich er mit dem steuerpflichtigen Vermögensübergang im Erbfall vergleichbar wäre.³³² Dieses Ergebnis verhindert jedoch der Sondertatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG, der den Erwerb durch Anfallsberechtigte bei **Stiftungsaufhebung als Schenkung unter Lebenden** (um)qualifiziert. Der Sondertatbestand erfasst indes nur den Erwerb durch Anfallsberechtigte. Beim Erwerb anderer Personen richtet sich die Steuerpflicht einzig nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.³³³

Schüttet die Stiftung ohne endgültige Aufhebung Teile ihres Vermögens an Anfallsberechtigte aus, so richtet sich auch die Schenkungsteuerpflicht dieses Erwerbs nicht nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG, sondern ausschließlich nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.³³⁴

Gehört zum Stiftungsvermögen ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil oder war die aufgehobene Stiftung zu mehr als 25 Prozent an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, so kommt den Anfallsberechtigten der Betriebsvermögens-Freibetrag und der Bewertungsabschlag des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG sowie der tarifliche Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG zugute.

Voraussichtliche Änderung durch die Erbschaftsteuerreform: Gleiches wird für den vom Gesetzgeber geplante (Besteuerungs-) Abzugsbetrag (150.000) und den Verschonungsabschlag von 85 Prozent nach Umsetzung der Erbschaftsteuerreform gelten.

Ist der Anfallsberechtigte eine natürliche Person, kann auch der Erwerb eines Teils eines Mitunternehmeranteils begünstigt sein.³³⁵

b) Aufhebung einer Familienstiftung

Die vollständige Aufhebung der Familienstiftung gilt als **Schenkungen unter Lebenden** und ist als solche steuerpflichtig, vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG. Als Schenker gilt nicht die Stiftung, sondern der Stifter. Für die Bestimmung der Steuerklasse des Anfallsberechtigten ist daher **auf das Verhältnis zum Stifter abzustellen**. Dadurch gilt als anzuwendende Steu-

³³² Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1268.

³³³ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1269.

³³⁴ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1269.

³³⁵ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1273.

erklasse nicht zwingend die ungünstige Steuerklasse III.³³⁶ Die persönlichen Freibeträge des Anfallsberechtigten bestimmen sich ebenfalls nach seinem Verhältnis zum Stifter. Der **Rückfall des Stiftungsvermögens an den Stifter** selbst ist grundsätzlich **nicht steuerfrei** oder -privilegiert, sondern unterliegt der **Besteuerung nach Steuerklasse III.**³³⁷

*Voraussichtliche Änderungen durch die Erbschaftssteuerreform: In Zukunft wird das Steuerklassenprivileg nur noch für Steuerpflichtige der Steuerklasse I praktische Auswirkungen haben, da die Steuersätze in den Steuerklassen II und III nach den Plänen des Gesetzgebers einander angeglichen werden sollen*³³⁸.

Soweit die Rückübertragung auf den Stifter grundsätzlich angedacht ist, sollte sich der Stifter zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung ausdrücklich ein **Rückforderungsrecht** vorbehalten oder seine Anfallsberechtigung vorgeben bzw. die Übertragung unter einer aufschiebenden Bedingung vornehmen. In diesen Fällen würde die ursprünglich für die Übertragung durch die Stiftung getragene Steuer rückwirkend erlöschen, vgl. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. **Der Rückfall an den Stifter bliebe steuerfrei.**³³⁹

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

c) „Umwandlung“ einer Familienstiftung

Ein Sonderproblem ergibt sich beim Übergang von der Familienstiftung zur gewöhnlichen Stiftung. Motivation kann z. B. das Aussterben der Familie sein, das den Charakter als Familienstiftung entfallen lässt. Die Finanzverwaltung behandelt die „Umwandlung“ (im Sinne einer Umwidmung) einer Familienstiftung in eine gewöhnliche Stiftung durch Satzungsänderung als **Aufhebung der Familienstiftung und Errichtung einer neuen Stif-**

³³⁶ *Meincke*, § 15 Rn. 19; Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl. § 13 Rn. 136.

³³⁷ BFH, Urt. v. 25.11.1992 -II R 77/90, BStBl. II 1993, 238, 239; ablehnend *Binz/Sorg*, DStR 1994, 229, 232.

³³⁸ Vgl. § 19 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG) v. 20.11.2007; BMF, Ergebnispapier der Koch/Steinbrück-Arbeitsgruppe zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O.

³³⁹ *Busch/Heuer*, Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 1/2003, S. 7; *Jülicher*, StuW 1999, 363, 371.

tung, vgl. R 2 Abs. 4 ErbStR 2003.³⁴⁰ Der Erwerb der neuen Stiftung unterliegt der Schenkungsteuer nach Steuerklasse III, vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG i.V.m. § 15 Abs. 1 ErbStG.

Entsprechendes gilt, wenn durch Satzungsänderung lediglich bisher nicht bezugs- oder anfallsberechtigte Familienmitglieder, die mit dem Stifter entfernter verwandt sind, in den Kreis der Destinatäre aufgenommen werden und durch ihre Zugehörigkeit zu diesem Personenkreis bereits zum Zeitpunkt der Besteuerung der Erstaussstattung sich damals eine ungünstigere Steuerklasse ergeben hätte, vgl. R 2 Abs. 4 Satz 2 bis 5 ErbStR 2003.³⁴¹

Die „Umwandlung“ in eine gemeinnützige Stiftung ist allerdings **steuerfrei** möglich, vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG.³⁴² Eine derartige „Umwandlung“ kann steuerlich interessant sein, um vor Ablauf der 30-Jahresfrist den Anfall der **Erbersatzsteuer zu verhindern**.³⁴³

5. Besteuerung des Stifters

Die unentgeltliche Übertragung von Vermögenswerten auf eine Stiftung – ob als Erstaussstattung, Zustiftung, Spende oder sonstige Zuwendung – können beim Zuwendenden grundsätzlich dieselben **ertragsteuerlichen Rechtsfolgen** auslösen wie eine Veräußerung. Dieser realisiert unter Umständen durch die Entnahme des Vermögensgegenstandes etwa bestehender stille Reserven, wenn nicht das Gesetz im Einzelfall auf die steuerliche Realisierung verzichtet und die Entnahme zum Buchwert zulässt.³⁴⁴ Während die Gewinnrealisierung im steuerlichen Privatvermögen derzeit noch regelmäßig steuerfrei möglich ist (Ausnahmen innerhalb der Spekulationsfrist, bei qualifizierten Beteiligungen oder einbringungsgeborenen Anteilen), ist sie beim steuerlichen Betriebsvermögen selbst bei unentgeltlicher Übertragung in der Regel steuerpflichtig.³⁴⁵

Für den unentgeltlichen Übergang eines Betriebes, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gilt jedoch die **Pflicht zur Buchwertfortführung**, vgl. § 6 Abs. 3 EStG.³⁴⁶ Die Stiftung als Zuwendungsempfänger ist somit an die Wertansätze des Rechtsvorgängers gebun-

³⁴⁰ Dahingegen sieht das FG Düsseldorf (EFG 2006, 57) eine formwechselnde Umwandlung eines Familienvereins in eine Kapitalgesellschaft nicht als Auflösung des Vereins an; vielmehr bestünde der Verein in der im Umwandlungsbeschluss bestimmten Rechtsform fort. Der Vorgang könne daher weder nach § 7 Abs. 1 Nr. 1, noch nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG Schenkungsteuer auslösen. Der BFH bestätigte diese Rechtsprechung kürzlich, vgl. Urt. v. 14.2.2007, Az. II R 66/05, ZErB 2007, 356 ff. Im Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG) v. 20.11.2007 ist allerdings die Einfügung eines Satz 2 in § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG geplant, wonach als Auflösung auch der Formwechsel eines rechtsfähigen Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in eine Kapitalgesellschaft gilt. Hieraus ließe sich im Umkehrschluss argumentieren, dass für eine Familienstiftung eine „Umwandlung“ keine Schenkungsteuer auslöst.

³⁴¹ Krit. dazu *Berndt* Stiftung & Sponsoring 4/2004, 15 und *Jülicher* StuW 1999, 363, 371 ff.

³⁴² v. *Oertzen/Müller* Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003, S. 8.

³⁴³ *Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 137.

³⁴⁴ *Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § Rn. 2.

³⁴⁵ *Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 40 Rn. 45.

³⁴⁶ *Brandmüller/Lindner*, Gewerbliche Stiftungen, S. 53.

den. Die Aufdeckung der stillen Reserven, die an sich mit einem Subjektwechsel verbunden ist, wird hierdurch vermieden.

Die Buchwertfortführungspflicht gilt dagegen nicht, wenn der Stiftung nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich zugewendet wird.³⁴⁷ In diesem Fall ist eine Buchwertfortführung nur vorgesehen, wenn der Erwerb durch natürliche Personen erfolgt, vgl. § 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 EStG. Der Erwerb eines Teilanteils durch eine Stiftung führt somit beim Stifter bzw. Zustifter zu einer anteiligen Entnahme des Gesamthandvermögens mit der Folge einer eventuellen **Gewinnrealisierung durch Aufdeckung stiller Reserven**.³⁴⁸

Andererseits können Zuwendungen an die Stiftung zum steuerlichen Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten berechtigen, sofern diese für den Stifter oder Zustifter der Erzielung von Einkünften in einer bestimmten Einkunftsart dienen.³⁴⁹

6. Besteuerung der Destinatäre

Satzungsmäßige Zuwendungen aus dem Vermögen von Stiftungen fallen den Begünstigten unentgeltlich zu. Dennoch sind sie schenkungsteuerfrei, da sie nicht um der Bereicherung der Bedachten willen, sondern zur Erfüllung des Stiftungszwecks geleistet werden.³⁵⁰ Allerdings unterliegen die Einkünfte der Destinatäre derzeit noch dem **Halbeinkünfteverfahren**. Das bedeutet, dass die Einkünfte zur Hälfte einkommensteuerpflichtig sind, vgl. § 3 Nr. 40 EStG a.F. Entsprechend sind Betriebsausgaben und Werbungskosten lediglich hälftig abzugsfähig, vgl. §§ 3c Abs. 2 Satz 1 a.F., 52 Abs. 8a EStG.

Welcher Einkunftsart die Ausschüttungen einer steuerpflichtigen Stiftung zuzuordnen sind und ob es sich hierbei um Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG oder um sonstige Einkünfte i.S.d. Auffangtatbestandes des § 22 Nr. 1 Satz 2 Hs. 2 EStG handelt, war lange Zeit umstritten.³⁵¹ Dieser Frage ist derzeit nur insoweit relevant, als der Anfall der Kapitalertragsteuer nur im Rahmen von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, nicht dagegen bei Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 2 Hs. 2 EStG einschlägig ist. Dabei ist zu beachten, dass § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG formell subsidiär gegenüber anderen Einkunftsarten ist. Außerdem ist § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gerade als Spezialnorm zur Regelung der Besteuerung der Ausschüttungen von Stiftungen (und sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts) eingeführt worden.³⁵² Das wurde inzwischen auch durch die Finanzverwaltung

³⁴⁷ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1202.

³⁴⁸ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1202.

³⁴⁹ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 40 Rn. 43, 48.

³⁵⁰ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1260.

³⁵¹ Meyn/Richter, Die Stiftung, Rn. 853 ff.

³⁵² Schiffer/v. Schubert BB 2002, 265, 268.

klargestellt³⁵³. Für die Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG bleibt daher kein Raum.³⁵⁴ Somit führen die Ausschüttungen bei den Destinatären zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Als solche unterliegen sie der Kapitalertragsteuer, vgl. §§ 43 Abs. 1 Nr. 7a, 52 Abs. 53 EStG.

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

Der Begünstigte kann geleistete Kapitalertragsteuer derzeit noch vollständig auf seine Steuerschuld anrechnen, § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG. Das gilt auch für den Teil der Kapitalertragsteuer, der auf die steuerfreie Hälfte der Ausschüttung entfällt. Ist der Bedachte steuerbegünstigt, kann vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand genommen werden, vgl. § 44a Abs. 7 EStG.

Die Anrechnung der Kapitalertragsteuer wird mit Einführung der Abgeltungsteuer entfallen.

III. Ausländische Familienstiftungen

1. Überblick

Sonderregelungen greifen für Familienstiftungen, deren **Geschäftsleitung und Sitz nicht in Deutschland** liegt.³⁵⁵ Ausländische Familienstiftungen sind gem. § 15 Abs. 2 AStG solche Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge **zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt** sind. Die Feststellung des maßgeblichen Familienbezugs wird erschwert, wenn die Zuwendungen an Begünstigte im Ermessen der Leitungsorgane liegen.³⁵⁶ Die ausländische Familienstiftung muss nicht notwendigerweise rechtsfähig sein, vielmehr genügt das Vorliegen eines Zweckvermögens. Nach der Rspr. des Bundesfinanzhofs fällt hierunter auch ein **Trust**.³⁵⁷ Dies ist zweifelhaft, da der Trust

³⁵³ Vgl. BMF-Schreiben v. 27.6.2006 – IV B 7 – S 2252 – 4/06, DStR 2007, 1227; OFD Koblenz, VfG. v. 21.12.2006 – S 2252 A – St 33 2. Danach gilt § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auch für Ausschüttungen anlässlich der Auflösung einer Stiftung.

³⁵⁴ *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 858.

³⁵⁵ Zur Zulässigkeit von Familienstiftungen in Österreich und Liechtenstein vgl. *Busch/Heuer* Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 1/2003, S. 2 f.

³⁵⁶ Seifart/v. Campenhausen/*Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 127.

³⁵⁷ BFH, Urt. v. 5.11.1992 - I R 39/92, BStBl. II 1993, 388, 389; BFH, Urt. v. 2.2.1994 - I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

anders als das Zweckvermögen nicht durch die Bindung an einen objektiven Zweck, sondern gerade durch die subjektive Begünstigung der Familienmitglieder gekennzeichnet ist.³⁵⁸ Rechtsfolge für die Einordnung als ausländische Familienstiftung ist die **Unanwendbarkeit der Steuerklassenprivilegierung und der Erbersatzbesteuerung**. Daneben besteht die **Möglichkeit des einkommensteuerrechtlichen Durchgriffs** auf den Stifter bzw. die hinter der ausländischen Familienstiftung stehenden Anfalls- oder Bezugsberechtigten, vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG.

Gegen § 15 AStG werden allerdings zunehmend europarechtliche Bedenken erhoben.³⁵⁹ § 15 AStG verstoße durch seine bloße Anknüpfung für die Zurechnung an den Sitzort im Ausland gegen die Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit. Die EU-Kommission hat hinsichtlich eines Verstoßes von § 15 AStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik eingeleitet und sie förmlich ersucht, seine Steuervorschriften für ausländische Familienstiftungen zu ändern.³⁶⁰

2. Besteuerung der ausländischen Familienstiftung

a) Besteuerung bei Errichtung

Die Erstaussstattung einer ausländischen Familienstiftung stellt gem. §§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG einen erbschaft- und schenkungsteuerpflichtigen Vorgang dar, sofern der Stifter aufgrund seines Wohnsitzes in der Bundesrepublik Deutschland als Inländer unbeschränkt steuerpflichtig ist.³⁶¹ Infolge des eindeutigen Wortlauts des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG findet das Steuerklassenprivileg allerdings **keine** Anwendung. Dies gilt trotz der Tatsache, dass ausländische Familienstiftungen, wenn der Stifter als Steuerinländer unbeschränkt steuerpflichtig ist, in vollem Umfang der Erbschaftsteuer unterliegen, vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.³⁶² Es gilt somit **Steuerklasse III**. Zu Recht erachtet Wachter diese Rechtslage – sofern es um Familienstiftungen im EU/EWR-Ausland geht – wegen Verstoßes gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit als europarechtswidrig.³⁶³

³⁵⁸ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 128.

³⁵⁹ Kraft/Hause DB 2006, 414 ff.; Kellersmann/Schnitger IStR 2005, 253 ff. .

³⁶⁰ Verfahren Nr. 2003/4610, vgl. EU, Pressemitteilung v. 23.7.2007, EuZW 2007, S. 522; Berndt, Stiftung & Sponsoring Heft 4/2005, 18 ff.; Kellersmann/Schnitger IStR 2005, 253 ff.; von Löwe IStR 2005, 577, 580.

³⁶¹ Busch/Heuer Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 1/2003, S. 4. Der BFH entschied allerdings kürzlich, dass die Übertragung von Vermögen auf eine liechtensteinische Stiftung nicht der Schenkungsteuer unterliegt, wenn die Stiftung nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen über das Vermögen im Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, vgl. BFH, Urt. v. 28.6.2007, Az. II R 21/05. Vgl. dazu Jülicher ZErB 2007, 361 ff.

³⁶² Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 1237.

³⁶³ Wachter ZEV 2001, 501.

b) Laufende Besteuerung

Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass ausländische Familienstiftungen weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland haben. Sie sind daher **beschränkt körperschaftsteuerpflichtig** und unterliegen mit ihren inländischen Einkünften der deutschen Körperschaftsteuer, vgl. §§ 2 Nr. 1, 8 KStG i.V.m. § 49 EStG. Die Erbersatzsteuer ist auf ausländische Familienstiftungen **nicht** anwendbar, vgl. §§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.

3. Besteuerung des Stifters

a) Besteuerung bei Errichtung der ausländischen Familienstiftung

Die Vermögensausstattung einer ausländischen Familienstiftung kann zu einer Ertragsbesteuerung in Deutschland führen. Der deutsche Gesetzgeber fingiert nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG (bis 12.12.2006: § 6 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 AStG a.F.) eine **steuerpflichtige Veräußerung**, wenn der Steuerpflichtige die letzten zehn Jahre vor der Vermögensübertragung in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist und Anteile i.S.d. § 17 EStG auf die ausländische Familienstiftung überträgt. Gem. der Vorgängervorschrift § 6 Abs. 3 Nr. 1 2. HS AStG a.F. wurde die Steuer auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn für die Übertragung der Anteile Erbschaftsteuer zu entrichten war. Diese Möglichkeit besteht nach dem geltenden Recht nicht mehr³⁶⁴. Es kann daher zu einer Doppelbelastung von Einkünften mit Einkommen- und Erbschaftsteuer kommen.

b) Laufende Besteuerung der ausländischen Familienstiftung

Ist der Stifter unbeschränkt steuerpflichtig, wird ihm für seine Einkommensteuer das Einkommen, das der ausländischen Familienstiftung während des entsprechenden Veranlagungszeitraums zugeflossen ist, **unmittelbar zugerechnet**.³⁶⁵ Von der Durchgriffsregelung betroffen sind ausländische Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte begünstigt sind, vgl. § 15 Abs. 2 AStG. Entsprechendes gilt auch für **ausländische Unternehmensstiftungen**, bei denen eine Begünstigung zu mehr als der Hälfte für den Stifter, seine Gesellschafter, von ihm abhängige Gesellschafter, Mitglieder, Vorstandsmitglieder, leitende Angestellte und Angehörige dieser Personen besteht, vgl. § 15 Abs. 3 AStG.

Der **Begriff des Stifters** wird in § 15 AStG nicht definiert. Einigkeit herrscht jedoch darüber, dass sich seine Beurteilung an den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu

³⁶⁴ Grotherr NWB Fach 3, S. 2153, 2156.

³⁶⁵ Vgl. AEASTG, Nr. 15.1.2 zu § 15 AStG in BStBl. I 1995 - Sondernummer 1/1995 - S. 54.

orientieren hat. Ein Abstellen allein auf den formalen Akt des Unterzeichnens der Stiftungsurkunde würde nämlich Umgehungsmöglichkeiten eröffnen und dem Sinn und Zweck des § 15 AStG, Steuerflucht und Steuervermeidung entgegenzuwirken, widersprechen.³⁶⁶ Der Bundesfinanzhof beurteilt als Stifter die Person, für deren Rechnung das Stiftungsgeschäft abgeschlossen worden ist, oder die in der Art des Stifters Vermögen auf die Stiftung überträgt bzw. der das Stiftungsgeschäft bei **wirtschaftlicher Betrachtung** zuzurechnen ist.³⁶⁷ Konsequenz dieser Rechtsauffassung ist, dass die Durchgriffsbesteuerung beim inländischen Steuerpflichtigen nicht durch Zwischenschaltung von Gesellschaften oder Familienstiftungen umgangen werden kann.³⁶⁸

c) Besteuerung bei Aufhebung der ausländischen Familienstiftung

Der Rückfall des Stiftungsvermögens i.R.d. Aufhebung einer ausländischen Familienstiftung an den in Deutschland ansässigen Stifter unterliegt der **Besteuerung nach Steuerklasse III**.³⁶⁹

4. Besteuerung der Anfalls- und Bezugsberechtigten

a) Laufende Besteuerung

Ist nicht der Stifter, aber ein Bezugs- oder Anfallsberechtigter unbeschränkt steuerpflichtig, so erfolgt die **Zurechnung** an diesen entsprechend seiner Anteile, vgl. § 15 Abs. 1 AStG. Eine zentrale Frage i.R.d. § 15 Abs. 1 AStG ist die Auslegung des Begriffs des Anfalls- bzw. Bezugsberechtigten. Einigkeit besteht insofern, dass bei Bestehen eines rechtlichen Anspruchs auf die Leistung in jedem Fall eine Anfalls- bzw. Bezugsberechtigung gegeben ist. Ob Anfalls- bzw. Bezugsberechtigungen jedoch auch bei Ansprüchen geringerer Qualität bestehen können, ist umstritten.

Die Finanzverwaltung vertritt insofern eine weite Auffassung, nach der eine Person nicht nur dann bezugs- bzw. anfallsberechtigt ist, wenn sie nach der Satzung der Familienstiftung Leistungen der Stiftung rechtlich verlangen, sondern auch dann, wenn sie den Erhalt solcher Leistungen tatsächlich bewirken kann.³⁷⁰ Runge geht sogar so weit, eine Anfallsberechtigung bereits dann anzunehmen, wenn die Umstände dafür sprechen, dass bei typischem Geschehensablauf das Stiftungsvermögen der betreffenden Person zufallen wird.³⁷¹ Demgegenüber beschränkt Wassermeyer die Anfalls- und Bezugsberechtigung

³⁶⁶ BFH, Urt.v. 25.4.2001 - II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459.

³⁶⁷ BFH, Urt. v. 25.4.2001 - II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459.

³⁶⁸ Jülicher PIStB 2002, 9.

³⁶⁹ BFH, Urt.v. 25.11.1992 - II R 77/90, BStBl. II 1993, 238, 240.

³⁷⁰ AE zum AStG (BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004, 3) Rz. 15.2.1.; siehe auch Habammer DStR 2002, 425, 428.

³⁷¹ Runge, in: Klam/Brezing (Hrsg.), Außensteuerrecht Kommentar, § 15 Rn. 14, 18.

auf solche Personen, die einen satzungsmäßigen Rechtsanspruch auf die jeweilige Leistung haben.³⁷²

Für die Kautelarpraxis ist diese Streitfrage nunmehr gelöst: In einer Grundsatzentscheidung v. 25.4.2001 entschied der Bundesfinanzhof, dass Anfalls- und Bezugsberechtigung nach § 15 Abs. 1 AStG keinen einklagbaren Rechtsanspruch voraussetzen. Ausreichend sei vielmehr eine **gesicherte Rechtsposition in Bezug auf den Anfall des Stiftungsvermögens**.³⁷³ Zur Begründung seiner Rechtsauffassung verwies der Bundesfinanzhof auf den Sinn und Zweck des § 15 AStG, Steuerflucht und Steuervermeidung durch Errichtung ausländischer Familienstiftungen entgegenzuwirken und auf den entstehungsgeschichtlichen Hintergrund der Norm.³⁷⁴ Diese Entscheidung entspricht einer allgemeinen Tendenz des Bundesfinanzhofs, die Tatbestandsmerkmale des § 15 AStG weit auszulegen.

Als **Zurechnungsgegenstand ist das Einkommen der Stiftung**, mit dem sie bei Steuerinländerschaft steuerpflichtig gewesen wäre, insgesamt zu ermitteln und anteilig zuzurechnen. Es erfolgt also eine Zurechnung des Einkommens und **nicht der einzelnen Einkünfte**.³⁷⁵ Diese am Wortlaut des § 15 AStG orientierte Auslegung führt zu sachlich unbilligen Konsequenzen, da bei einer Einkommenszurechnung auf der Ebene des Zurechnungsverpflichteten Verluste nicht berücksichtigt werden können.³⁷⁶

Positiver Aspekt der Einkommenszurechnung ist, dass nicht nur der Bezugsberechtigte sondern auch die Familienstiftung die einkommensteuerlichen Freibeträge geltend machen kann. Vor der Zurechnung des Einkommens an die bezugsberechtigten Personen ist nämlich das Einkommen der Stiftung nach den Grundsätzen unbeschränkter Steuerpflicht und damit unter Berücksichtigung von Werbungskostenpauschalbeträgen, Sparer-Freibeträgen und Sonderausgaben zu ermitteln.³⁷⁷

Eine Gestaltungsmöglichkeit ergibt sich hier daraus, dass sich die Freibeträge bei Bildung **mehrerer, auch gleicher Familienstiftungen** vervielfachen.³⁷⁸ Dabei sind jedoch die Grenzen des Missbrauchsverbots zu beachten.

³⁷² Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 15 Rn. 34 f.

³⁷³ BFH, Urt.v. 25.4.2001 - II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1460. Nach von Löwe (IStR 2005, 577, 580) soll es ausreichen, wenn die Bezugs- oder Anfallsberechtigten Rechtspositionen aus den Statuten der Stiftung ableiten können, die Ihnen nicht oder nur bei Eintreten außerordentlicher Umstände, die in der Person selbst begründet sind, entzogen werden können.

³⁷⁴ BFH, Urt.v. 25.4.2001 - II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1460.

³⁷⁵ Niedersächsisches FG, Urt. v. 15.7.1999, 14 K-347/93, EFG 2000, 742; vgl. Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 129, 131.

³⁷⁶ Helmert IStR 2005, 272, 273.

³⁷⁷ Niedersächsisches FG, Urt. v. 15.7.1999, 14 K-347/93, EFG 2000, 742.

³⁷⁸ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 132.

Eine Doppelbesteuerung wird dadurch vermieden, dass eine seitens der Stiftung geleistete ausländische Steuer auf die inländische Steuer des Zurechnungsempfängers angerechnet wird, vgl. § 15 Abs. 5, § 12 AStG.³⁷⁹ Im Ergebnis macht die Durchgriffsbesteuerung die Auslandsstiftung als Medium der Steuergestaltung weitgehend uninteressant.³⁸⁰ Die Vorteile des Einsatzes ausländischer Familienstiftungen im ausländischen Recht werden bei Inlandsbezügen nämlich größtenteils wieder zunichte gemacht, indem die Besteuerung auf deutsches Steuerniveau angehoben wird.³⁸¹ Auch Umwegkonstruktionen zur Verschleierung des tatsächlichen Stifters oder eine komplizierte Aufteilung von Begünstigungsregeln erscheinen insoweit nicht Erfolg versprechend.³⁸² Interessant ist die Auslandsstiftung regelmäßig nur bei Wegfall der unbeschränkten und auch erweitert beschränkten Steuerpflicht des Stifters sowie des Bezugs- oder Anfallsberechtigten im Zurechnungszeitpunkt.³⁸³

b) Besteuerung bei Aufhebung der ausländischen Familienstiftung

Der Vermögensübergang i.R.d. Aufhebung einer ausländischen Familienstiftung auf einen Dritten ist gem. § 7 Abs. 1 Nr. 9 EStG schenkungsteuerpflichtig. Dabei bestimmt sich gem. § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG die Steuerklasse nach den **persönlichen Verhältnissen zwischen Stifter und Begünstigten**.³⁸⁴

IV. Gestaltungsmodelle

Die **Vorzüge der Familienstiftung** liegen im Zivilrecht aufgrund der Bestandsfestigkeit dieser Rechtsform ohne Gesellschafterpositionen, Pflichtteilsansprüche etc. **Steuerlich** ist die Familienstiftung **selten attraktiv**. Unter Berücksichtigung des Einzelfalls kann statt der Errichtung einer reinen Familienstiftung beispielsweise eine gemeinnützige Stiftung mit Familienbezug oder eine Kombination aus beidem denkbar sein.

Bei den verschiedenen Gestaltungsmodellen ist aber zu beachten, dass pauschale Vorteilhaftigkeitsanalysen nicht möglich sind. Vielmehr sind stets die jeweiligen zivil- und steuerrechtlichen Vor- und Nachteile unter Berücksichtigung aller gegebenen **Einzelfallumstände** und möglicher künftiger Änderungen dieser Umstände zu beachten.

³⁷⁹ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 133.

³⁸⁰ Busch/Heuer Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 1/2003, S. 7; Wachter, ZEV 2001, 500.

³⁸¹ Jülicher PISTB 2002, 11.

³⁸² Jülicher PISTB 2002, 11.

³⁸³ Maier IStR 2001, 594.

³⁸⁴ Busch/Heuer Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 1/2003, S. 7.

1. Gemeinnützige Stiftung mit teilweiser Familienbegünstigung

a) Überblick

Die **Familienstiftung** kann grundsätzlich aufgrund ihres auf das Familienwohl und nicht auf das Allgemeinwohl gerichteten Zwecks **nicht gemeinnützig** sein, vgl. § 52 AO. Trotzdem ist eine so genannte „gemeinnützige Familienstiftung“ möglich.³⁸⁵ Diese verfolgt ausschließlich gemeinnützige, mildtätige bzw. kirchliche Zwecke. Sie darf jedoch bis zu einem Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, deren Gräber zu pflegen und deren Andenken zu ehren, ohne dadurch ihre Steuerbegünstigung zu gefährden, vgl. § 58 Nr. 5 AO. Es ist stets die **Drittel-Grenze** einzuhalten.³⁸⁶ In diesem Fall entfallen alle Belastungen auf Seiten der Stiftung durch Erbschaft- und Schenkungsteuer, Körperschaftsteuer und Erbsatzsteuer. **Die Ausschüttungen an die Begünstigten bleiben hingegen bei diesen voll steuerpflichtig.**³⁸⁷ Allerdings darf eine Unterstützung hilfsbedürftiger Angehöriger des Stifters nicht der alleinige Satzungszweck der Stiftung sein.³⁸⁸

b) Begriff der „nächsten Angehörigen“

Der Begriff der „nächsten Angehörigen“ i.S.d. § 58 Nr. 5 AO ist **enger** gefasst als der allgemeine Begriff der Angehörigen gem. § 15 AO. Die Finanzverwaltung beschränkt die für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit unschädliche Familienbegünstigung auf die Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder (auch bei Adoption), Enkelkinder (auch im Fall der Adoption), Geschwister, Pflegekinder und Pflegeeltern. Weitere Verwandte oder Abkömmlinge nach den Enkeln sind dabei ausgeschlossen.³⁸⁹

Allerdings lässt sich der Kreis der Begünstigten bei Stiftungerrichtung durch den **Umweg der „Miterrichtung“** erweitern.³⁹⁰ Gleiches gilt, wenn der Begünstigte selbst Zustifter wird, indem er selbst oder der Testamentsvollstrecker für ihn der Stiftung Vermögen zustiftet.³⁹¹ Das soll auch dann gelten, wenn das Vermögen zuvor vom Erststifter an ihn übertragen worden ist.³⁹²

³⁸⁵ auch *Leisner*, DB 2005, 2434 ff.

³⁸⁶ AEAO Nr. 5 zu § 58 Nr. 5 AO; AEAO Nr. 14 zu § 55 AO.

³⁸⁷ Seifart/v. Campenhausen/*Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 51.

³⁸⁸ AEAO Nr. 8 Satz 2 zu § 58 Nr. 5 AO.

³⁸⁹ v. *Oertzen*, Stiftung & Sponsoring Heft 3/1998, 16.

³⁹⁰ Seifart/v. Campenhausen/*Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 18.

³⁹¹ Seifart/v. Campenhausen/*Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 43 Rn. 59.

³⁹² Seifart/v. Campenhausen/*Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 43 II. Rn. 59.

c) Grenzen der Begünstigung

Die Begünstigung der nächsten Angehörigen ist auf ein Drittel des Einkommens³⁹³ der gemeinnützigen Stiftung begrenzt. Diese Regelung bezieht sich auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum. Nachholung und Vortrag sind nicht gestattet. Bei wechselnden Einkünften ist eine Grundversorgung des Stifters und seiner Angehörigen unter Umständen nicht gesichert.³⁹⁴

Außerdem müssen die einzelnen Aufwendungen **angemessen** sein. Abzustellen ist dabei auf den **Lebensstandard des Zuwendungsempfängers**.³⁹⁵ Aufgrund der Drittelregelung hat die gemeinnützige Familienstiftung an Stelle der reinen Familienstiftung in der Praxis regelmäßig nur geringe Bedeutung. Auch wenn zwischen der Stifterfamilie und der Finanzverwaltung Einigkeit über die Angemessenheit des Lebensunterhalts erzielt würde, wäre weiterhin zu klären, ob dieser Lebensunterhalt nicht bereits aus den sonstigen Mitteln der Begünstigten bestritten werden kann.³⁹⁶

2. Doppelstiftung

Für Unternehmerfamilien bietet die so genannte Doppelstiftung eine interessante Möglichkeit, die **Steuervorteile der gemeinnützigen Stiftung** zu erlangen und dennoch die **Familieninteressen zu wahren**.³⁹⁷

Durch die Errichtung einer Doppelstiftung kann es je nach den konkreten Umständen möglich sein, die gemeinnützigkeitsbezogenen Steuervorteile zu nutzen, die Erbschaft- und Schenkungsteuerlast bei Stiftungserrichtung zu minimieren, die Erbersatzsteuer zu beschränken und die unternehmerische Verantwortung bei der Familie zu bündeln.³⁹⁸

Bei einer Doppelstiftung sind **zwei Stiftungen**, eine gemeinnützige und eine Familienstiftung, zu errichten. Auf die Familienstiftung werden sodann so viele Anteile eines Unternehmens übertragen, wie für die in der Satzung vorgesehene Unterstützung von Familienmitgliedern und der nachfolgenden Generationen erforderlich ist. Die restlichen Anteile

³⁹³ Zur Auslegung des Begriffs „Einkommen“ vgl. *Berndt*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 1168; *Müller/Schubert* DStR 2000, 1289, 1295 f.

³⁹⁴ *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 393.

³⁹⁵ Vgl. AEAO Nr. 7 zu § 58 Nr. 5 AO; a.A. *Müller/Schubert*, DStR 2000, 1289, 1296 f.; *Tipke/Kruse*, § 58 Rn. 6. Siehe hierzu auch *Söffing/Thoma* ErbStB 2005, 184 und OFD Magdeburg v. 18.5.2004, ErbStB 2004, 247.

³⁹⁶ *Meyn/Richter*, Die Stiftung, Rn. 392.

³⁹⁷ Zur Doppelstiftung vgl. *Richter*, Berater-Brief Vermögen Heft 1/2004, 17, 20; *Richter/Sturm* Stiftung & Sponsoring Heft 6/2004, 11, 13; *Binz/Sorg* ZEV 2005, 520 ff. und *Muscheler*, in: ders., Stiftungsrecht S. 341 ff.

³⁹⁸ Ein bekanntes Beispiel einer Doppelstiftung war die ursprüngliche Struktur der Gemeinnützigen Hertie-Stiftung und der Hertie-Stiftung als Familienstiftung. Nach der Veräußerung von Beteiligungen besteht die Struktur als Doppelstiftung nicht mehr.

erhält die gemeinnützige Stiftung. Für sie werden jedoch **Stimmrechte ausgeschlossen** oder zugunsten der Familienstiftung beschränkt.³⁹⁹

Die Familienstiftung hält somit stimmberechtigte Stammaktien oder Stammgeschäftsanteile, die gemeinnützige Stiftung Vorzugsaktien oder Vorzugsgeschäftsanteile. Gegenüber dem Unternehmen decken sich die Interessen beider Stiftungen jedenfalls bezüglich des Hauptinteresses, nachhaltige Erträge aus dem Unternehmen zu erlangen. Durch ein geringeres Volumen der Familienstiftung lassen sich **Steuernachteile verringern**. Die Steuerfreiheit der gemeinnützigen Stiftung schont die Kapitalbasis des Unternehmens.

Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, ob eine solche Kombination von Mehrstimmrechten und stimmrechtslosen Anteilen im Falle einer kapitalmäßig nur symbolischen Beteiligung des Mehrstimmberechtigten eine Umgehung des Abspaltungsverbots darstellt. Inhalt des von der h. M. als allgemeiner Grundsatz anerkannten Abspaltungsverbots ist das Verbot, einzelne Mitgliedschaftsrechte von der Mitgliedschaft als solcher getrennt zu übertragen. Es ist unzulässig durch Gesellschaftsvertrag anteilslose Stimmrechte zu schaffen.⁴⁰⁰

Umgekehrt ist jedoch anerkannt, dass es den Gesellschaftern im Innenverhältnis frei steht, sowohl stimmrechtslose Anteile zu schaffen, als auch einzelnen Gesellschaftern Mehrstimmrechte einzuräumen. **§ 47 GmbHG ist insofern dispositiv.**⁴⁰¹ Eine gemeinnützige Stiftung kann demnach Mehrheitsgesellschafterin einer GmbH sein und gleichzeitig stimmrechtslos gestellt werden. Im Umkehrschluss kann ein Mehrstimmrecht auch zugunsten eines symbolisch beteiligten Gesellschafters geschaffen werden.⁴⁰²

3. Unternehmensverbundene Stiftung

Unternehmensstiftungen sind eine **Anwendungsform** der Rechtsform Stiftung. Anders als bei der Familienstiftung oder der gemeinnützigen Stiftung braucht die Bezeichnung „Unternehmens“-Stiftung nicht unbedingt darauf hinzuweisen, dass ein Unternehmen der oder ein Zweck ist, den die Stiftung verfolgt. Jedoch deutet der Begriff Unternehmensstiftung auf die **Anlage von Vermögen der Stiftung in einem Unternehmen und die Herkunft von Mitteln aus einem Unternehmen** hin. Von ihrer Zweckbestimmung her wird die Unternehmensstiftung Familien- oder gemeinnützige Stiftung oder eine Kombination aus beiden sein.⁴⁰³

³⁹⁹ Richter/Sturm Stiftung & Sponsoring Heft 6/2004, 11, 13 und *dies.* ZErB 2006, 75, 76.

⁴⁰⁰ K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 560 f.

⁴⁰¹ OLG Frankfurt, GmbHR 1990, 79, 82.

⁴⁰² Richter/Sturm Stiftung & Sponsoring Heft 6/2004, 11, 13 und *dies.* ZErB 2006, 75, 77.

⁴⁰³ Richter Berater-Brief Vermögen Heft 1/2004, 17, 18.

Grundsätzlich werden zwei Arten von Unternehmensstiftungen unterschieden, die **Unternehmensträgerstiftung** und die **Unternehmensbeteiligungsstiftung**.⁴⁰⁴ Die Unternehmensträgerstiftung betreibt selbst ein Unternehmen, die Unternehmensbeteiligungsstiftung hält dagegen Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften. Eine Stiftung kann sich an einer AG bzw. GmbH oder einer Personengesellschaft beteiligen. Beteiligt sich eine Stiftung an einer KG, so kann die Stiftung entweder als Kommanditistin in Erscheinung treten oder es kann die Errichtung einer Stiftung & Co. KG erwogen werden.

Die **Stiftung & Co. KG** ist die Verbindung einer Stiftung als Komplementär mit einer KG, deren Kommanditisten Familienmitglieder oder andere Personen sind.⁴⁰⁵ Dabei kann die Stiftung als Komplementär entweder der Vermittlung der Kontrolle der Kommanditisten über das Unternehmen dienen oder gerade umgekehrt der „Entmachtung“ der übrigen Gesellschafter, weil sie eine Stiftung wesensmäßig eben nicht kontrollieren können, anders als eine GmbH. In Anlehnung an die GmbH & Co. KG hat die Stiftung oft einen Komplementäranteil an der KG von 0 %.

Der Stiftung & Co. KG stehen in der Diskussion Bedenken gegenüber. So wird u. a. angemerkt, dass die Stiftung u. U. nur als bloßes Hilfsmittel eingesetzt wird, um dem Unternehmen in der Rechtsform der KG einen Komplementär mit „Sondervorzügen“ zu verschaffen. Ferner wird die mit der Komplementärstellung verbundene Risikoübernahme als Einwand genannt. Beide Einwände sind jedoch nicht durchschlagend. Ersterer relativiert sich schon angesichts der zahlenmäßig sehr geringen, wenn auch mitunter prominenten, Anwendungsfälle. Letzterem kann entgegengehalten werden, dass man nur schwerlich ein allgemeingültig vorgeschriebenes Risikoprofil für eine Stiftung definieren kann.⁴⁰⁶

Nicht nur aus steuerlichen Gründen sollte bei unternehmensverbundenen Stiftungen die Kombination von gemeinnütziger Stiftung und Kapitalgesellschaft stets erwogen werden.⁴⁰⁷ Die Errichtung einer **Stiftung als Rechtsakt löst das Nachfolgerproblem nicht**. Dies gilt freilich nicht nur für die Stiftung, denn auch die Vererbung an den Nachfolger in der Familie oder überhaupt die Familiengesellschaft sorgt nicht schon an sich für die Unternehmensnachfolge. Ob die Stiftung aber ein guter Eigentümer des Unternehmens sein wird, hängt zunächst von der im Vorhinein schwer zu beeinflussenden und vorherzusehenden Qualifikation der Handelnden ab. Wichtig ist dabei, dass die Stiftung als Eigentü-

⁴⁰⁴ zu dieser Differenzierung *Richter/Sturm* ZErB 2006, 75, 76.

⁴⁰⁵ *Hof/Hartmann/Richter*, Stiftungen, S. 239 ff.; siehe auch *Richter/Sturm* ZErB 2006, 75, 77 f.

⁴⁰⁶ Ausführlich dazu Seifart/v. Campenhausen/*Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 12 Rn. 91 ff.

⁴⁰⁷ Zur gemeinnützigen Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge vgl. *Richter*, in: *Krimphove/Tytko* (Hrsg.), *PraktikerHB Unternehmensfinanzierung*, S. 609 ff.; *Richter* Berater-Brief Vermögen, Heft 1/2004, 17 ff.

merin des Unternehmens ihre Eigentümerrechte auch wirklich ausüben kann. Zur Ausübung der Eigentümerrechte gehört nicht das Hineinregieren in das Unternehmen, aber die distanzierte Kontrolle und als ultima ratio die Möglichkeit, sich ganz oder teilweise von dem Unternehmen zu trennen. Der Unternehmerstifter, der Unternehmen und Stiftungen unlösbar voneinander abhängig macht, tut damit voraussichtlich weder dem Unternehmen noch der Stiftung Gutes.

In einem Punkt kann die Absicht zur Errichtung einer Unternehmensstiftung die **Risiken der Unternehmensnachfolge sogar erhöhen**, wenn nämlich die Errichtung der Stiftung auf den Todeszeitpunkt oder kurz zuvor geplant ist. Denn die Institutionalisierung des Unternehmens wie die Einübung der Unternehmer- oder Eigentümerfunktionen der Stiftung bedürfen Zeit. Der Übergang vom Unternehmer auf die Stiftung soll kein Bruch sein, noch dazu verstärkt durch den natürlichen Bruch beim Tod des Unternehmers, sondern ein Prozess, bei dem die unvermeidlichen Fehler gemacht und berichtigt werden können. Dabei sollte sogar die Möglichkeit des Abbruchs des Versuchs der Unternehmensstiftung nicht ausgeschlossen sein. Auch auf dem Weg der Unternehmensstiftung **braucht die Unternehmensnachfolge Zeit**. Der Unternehmer sollte bereits zu Lebzeiten seine Nachfolge regeln, um im Einzelfall Korrekturen vornehmen zu können.⁴⁰⁸

4. Kombination aus Familiengesellschaft und Stiftung

Eine weitere Alternative ist die Kombination von Familiengesellschaft und Stiftung. Hierbei wird das Familienvermögen zur organisatorischen Sicherung zunächst in eine Familiengesellschaft eingebracht, deren Anteile im Erbfall auf eine Stiftung übertragen werden.⁴⁰⁹

Dies ist insofern vorteilhaft, als die Übertragung von Vermögen auf eine Familiengesellschaft **erbschaftsteuerlich neutral** ist, wohingegen bei Übertragung des Vermögens auf eine Stiftung in der Regel Erbschaft- und Schenkungsteuer anfällt. Im Kombinationsmodell unterliegt indes die Übertragung der Gesellschaftsanteile auf die Stiftung im Zeitpunkt des normalen Erbgangs der Erbschaft- oder Schenkungsteuer.⁴¹⁰

Um diese Steuerpflicht zu reduzieren, muss die Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer im Übertragungszeitpunkt möglichst niedrig gehalten werden. Eine **Minderung der Bemessungsgrundlage** lässt sich erreichen, indem die Gesellschaft nur zu einem sehr geringen Teil mit Eigenkapital und zu einem möglichst großen Teil mit Fremdkapital einschließlich Gesellschafterdarlehen ausgestattet wird. Werden dann nur die Eigenkapitalan-

⁴⁰⁸ Vgl. beispielsweise die Bertelsmann-Struktur und ihre „Einübung“ zu aktiven Zeiten von Reinhard Mohn. Siehe auch *Richter/Sturm ZErB* 2006, 75, 76.

⁴⁰⁹ Seifart/v. Campenhausen/*Pöllath/Richter*, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 142 ff.

teile auf die Stiftung übertragen und die Gesellschafterdarlehen zurückbehalten, so geht die Chance der künftigen Wertsteigerung durch eine Vermögensrendite oberhalb der Darlehensverzinsung steuerfrei auf die Stiftung über. Dabei sollte zur Vermeidung von Schenkungsteuer der marktübliche Zinssatz verlangt werden.⁴¹¹

⁴¹⁰ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 143.

⁴¹¹ Seifart/v. Campenhausen/Pöllath/Richter, HB Stiftungsrecht, 3. Aufl., § 13 Rn. 144.

Beispiel für die Satzung einer Familienstiftung

Präambel

[In einer kurzen Präambel sollte der Stifter den Anlass und das Motiv für die Errichtung der Familienstiftung beschreiben. Dies kann für die spätere Auslegung des Stifterwillens eine wertvolle Hilfe darstellen.]

§ 1 Name, Rechtsform, Sitz, Stifter

- (1) Die Stiftung führt den Namen [...].
- (2) Sie ist eine rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts.
- (3) Sie hat ihren Sitz in [...].
- (4) Stifter im Sinne dieser Satzung ist [...].

§ 2 Stiftungszweck

- (1) Zweck der Stiftung ist
 - (a) die Förderung der Aus- und Weiterbildung der Familie des Stifters,
 - (b) die angemessene Unterstützung der Familienangehörigen in Fällen wirtschaftlicher Not und sonstiger Bedürftigkeit,
 - (c) die angemessene Unterhaltung und Pflege der Familiengrabstätten,
 - (d) [...].
- (2) Soweit die Erträge aus dem Stiftungsvermögen den Bedarf zur Erfüllung der familienbezogenen Zwecke überschreiten, sind die überschüssigen Mittel zur Förderung der künstlerischen und kulturellen Aktivitäten in der Heimatstadt des Stifters [...] zu verwenden.

§ 3 Stiftungsvermögen

(1) Das Stiftungsvermögen im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung ergibt sich aus dem Stiftungsgeschäft. Das Stiftungsvermögen ist in seinem Bestand dauernd und ungeschmälert zu erhalten; Vermögensumschichtungen sind zulässig.

(2) Zustiftungen zum Stiftungsvermögen sind zulässig. Der Stiftungsvorstand ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, Zuwendungen Dritter zur Stärkung des Stiftungsvermögens anzunehmen und kann demgemäß auch generelle Einschränkungen für die Annahme vorsehen.

§ 4 Verwendung der Erträge aus dem Stiftungsvermögen

(1) Die Stiftung erfüllt ihre Aufgaben aus den Erträgen des Stiftungsvermögens.

(2) Die Stiftung darf Erträge in Höhe der allgemeinen Inflationsrate des Vorjahres in eine Rücklage einstellen oder dem Vermögen zuführen, soweit dies erforderlich ist, um den satzungsmäßigen Zweck nachhaltig erfüllen zu können.

§ 5 Begünstigte der Stiftung

(1) Begünstigte der Stiftung sind die ehelichen Kinder des Stifters; an deren Stelle treten nach deren Ableben jeweils deren Abkömmlinge usw.

(2) Nicht eheliche und adoptierte Abkömmlinge gelten als ehelich, wenn dies der Stifter, oder nach dessen Ableben der Familienrat, bestimmt.

(3) Ansprüche auf Stiftungsleistungen bestehen nicht und werden auch durch die wiederholte Gewährung von Leistungen nicht begründet.

§ 6 Stiftungsorgane

(1) Organe der Stiftung sind

(a) der Stiftungsvorstand und

(b) der Familienrat.

(2) Die Mitglieder der Stiftungsorgane erhalten für ihre Tätigkeit eine angemessene Vergütung, soweit die Stiftungsmittel dies zulassen. Anderenfalls kann vom Stiftungsvorstand zur Deckung von Auslagen eine Aufwandsentschädigung (auch pauschaliert) oder ein Sitzungsgeld festgesetzt werden.

(3) Mit Vollendung des fünfundsechzigsten Lebensjahres endet das Amt der Vorstandsmitglieder; das Amt der Mitglieder des Familienrats endet mit Vollendung des siebzigsten Lebensjahres. Diese Regelung gilt nicht für den Stifter. Im Einzelfall kann von der Einhaltung der Altersgrenzen in beiden Stiftungsorganen mit Zustimmung des Stiftungsvorstandes oder des Stifters zu dessen Lebzeiten abgewichen werden.

§ 7 Stiftungsvorstand

(1) Der Stiftungsvorstand besteht aus mindestens [...] und höchstens [...] Mitgliedern; wenn der Stifter nicht Mitglied des Vorstands ist, aus mindestens [...] und höchstens [...] Mitgliedern. Ist der Stifter selbst Mitglied des Vorstands, ist er zugleich Vorstandsvorsitzender und bestimmt die Zahl der Mitglieder des Vorstands. In diesem Fall bestellt er zudem ggf. seinen Stellvertreter. Ansonsten wählt der Stiftungsvorstand aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und dessen Stellvertreter und bestimmt die Zahl der Mitglieder.

(2) Die Mitglieder des Stiftungsvorstands dürfen nicht zugleich dem Familienrat angehören. Diese Regelung gilt nicht für den Stifter.

(3) Die Mitglieder des ersten Stiftungsvorstandes werden durch den Stifter im Stiftungsgeschäft bestellt und können durch ihn abberufen werden.

(4) Die Bestellung und Abberufung nachfolgender Vorstandsmitglieder erfolgt zu Lebzeiten des Stifters durch ihn selbst. Ansonsten werden die Mitglieder des Stiftungsvorstands vom Familienrat mit einer Dreiviertel-Mehrheit seiner Mitglieder gewählt. Die Vorstandsmitglieder können nach dem Ableben des Stifters nur einstimmig aus wichtigem Grund vom Fa-

milienrat abberufen werden. Dem betroffenen Mitglied des Vorstands ist zuvor Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

(5) Die Amtszeit der Mitglieder des Vorstands beträgt [...] Jahre; Wiederbestellung ist zulässig. Ein Mitglied des Stiftungsvorstands bleibt auch nach dem Ablauf seiner Amtszeit im Amt, bis ein Nachfolger bestellt ist.

§ 8 Vertretung der Stiftung

Der Stiftungsvorstand vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Er hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters. Ist der Stifter Mitglied des Stiftungsvorstandes, ist er einzelvertretungsberechtigt und von der Beschränkung des § 181 BGB befreit. Ansonsten wird die Stiftung durch zwei Mitglieder des Stiftungsvorstands vertreten. Solange der Stifter Mitglied des Vorstands ist, ist jedes weitere Vorstandsmitglied nur zusammen mit dem Stifter vertretungsberechtigt.

§ 9 Tätigkeit des Stiftungsvorstands

(1) Der Stiftungsvorstand verwaltet die Stiftung und führt den Willen des Stifters aus. Hierzu gehören insbesondere

- (a) die Verwaltung des Stiftungsvermögens,
- (b) die Beschlussfassung über die Verwendung der Stiftungsmittel,
- (c) die Aufstellung eines Wirtschaftsplans und die Rechenschaftslegung gegenüber der Stiftungsaufsichtsbehörde und dem Familienrat,
- (d) [...].

(2) Der Stiftungsvorstand kann sich eine Geschäftsordnung geben.

§ 10 Geschäftsführung, Geschäftsjahr

(1) Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.

(2) Der Vorstand hat die Einnahmen und Ausgaben der Stiftung aufzuzeichnen und die Belege zu sammeln. Zum Ende eines jeden Geschäftsjahrs sind Aufstellungen über die Einnahmen und Ausgaben der Stiftung und über ihr Vermögen sowie ein Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks zu fertigen.

§ 11 Familienrat

(1) Der Familienrat besteht aus mindestens [...] und höchstens [...] Mitgliedern; wenn der Stifter nicht Mitglied des Familienrats ist, aus mindestens [...] und höchstens [...] Mitgliedern. Ist der Stifter selbst Mitglied des Familienrats, ist er zugleich Vorsitzender des Familienrats und bestimmt die Zahl der Mitglieder des Familienrats. In diesem Fall bestellt er zudem ggf. seinen Stellvertreter. Ansonsten wählt der Familienrat aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und dessen Stellvertreter und bestimmt die Zahl der Mitglieder.

(2) Die Mitglieder des Familienrats dürfen nicht zugleich dem Stiftungsvorstand angehören. Diese Regelung gilt nicht für den Stifter.

(3) Die Mitglieder des ersten Familienrats werden durch den Stifter im Stiftungsgeschäft bestellt und können durch ihn abberufen werden.

(4) Die Bestellung und Abberufung nachfolgender Mitglieder des Familienrats erfolgt zu Lebzeiten des Stifters durch ihn selbst. Ansonsten erfolgt die Bestellung durch Kooptation durch die übrigen Mitglieder des Familienrats. Der Beschluss über die Kooptation eines Mitglieds des Familienrats bedarf im ersten Wahlgang einer Mehrheit von zwei Dritteln, bei jedem weiteren Wahlgang der einfachen Mehrheit der Stimmen der Mitglieder des Familienrats. Sofern ansonsten die Mindestmitgliederzahl unterschritten wäre, sind ausgeschiedene Mitglieder des Familienrats unverzüglich durch Zuwahl zu ersetzen. Bis zum Amtsantritt der Nachfolger führen die verbleibenden Mitglieder die unaufschiebbaren Aufgaben des Familienrats allein weiter.

(5) Die Amtszeit der Mitglieder des Familienrats beträgt [...] Jahre; Wiederbestellung ist zulässig. Ein Mitglied des Familienrats bleibt auch nach dem Ablauf seiner Amtszeit im Amt, bis ein Nachfolger bestellt ist.

§ 12 Aufgaben und Befugnisse des Familienrats

- (1) Der Familienrat hat die Aufgabe, den Stiftungsvorstand zu beraten und ihn bei seiner Tätigkeit zu überwachen.
- (2) Zu den Aufgaben des Familienrats gehört insbesondere
- (a) die Bestellung und Abberufung der Vorstandsmitglieder nach dem Ableben des Stif-
ters,
 - (b) die Genehmigung des vom Vorstand zu erstellenden Wirtschaftsplans,
 - (c) die Genehmigung der Jahresrechnung, der Vermögensübersicht und des Berichts des
Vorstands über die Erfüllung des Stiftungszwecks,
 - (d) die Beschlussfassung über Fragen, die der Vorstand vorlegt.
- (3) Der Familienrat kann vom Vorstand jederzeit Auskunft über alle Vorgänge der Stiftung verlangen und Einsicht in die Unterlagen der Stiftung nehmen.
- (4) Der Familienrat kann sich eine Geschäftsordnung geben.

§ 13 Beschlüsse des Stiftungsvorstands

- (1) Der Stiftungsvorstand wird mindestens [...] jährlich vom Vorsitzenden zu einer Sitzung schriftlich (auch Fax oder E-Mail) unter Angabe der Tagesordnung (insbesondere der Beschlussgegenstände mit Beschlussvorlagen) geladen. Die Ladungsfrist beträgt [...] Woche[n].
- (2) Der Stiftungsvorstand ist beschlussfähig, wenn ordnungsgemäß geladen wurde und mehr als die Hälfte der Mitglieder anwesend ist oder wenn sich an einer schriftlichen Abstimmung sämtliche Mitglieder beteiligen. Ladungsfehler gelten als geheilt, wenn alle betroffenen Mitglieder an der Sitzung teilnehmen, ohne den Ladungsfehler ausdrücklich vor Sitzungsbeginn zu rügen, oder wenn alle betroffenen Mitglieder auf die Rüge verzichten. Beschlüsse im schriftlichen Verfahren sind mit Ausnahme von Beschlüssen nach §§ 15

und 16 dieser Satzung zulässig, wenn kein Mitglied des Vorstands dem Abstimmungsverfahren widerspricht.

(3) Beschlüsse werden mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst, wenn diese Stiftungssatzung nichts Abweichendes bestimmt. Bei Stimmengleichheit entscheidet die Stimme des Vorsitzenden, bei dessen Verhinderung die Stimme seines Stellvertreters.

(4) Über die Sitzungen des Stiftungsvorstands sind Niederschriften zu fertigen. In ihnen sind zumindest alle Beschlussanträge und Beschlüsse (mit Abstimmungsergebnis) schriftlich festzuhalten. Entsprechendes gilt für die Niederlegung der Beschlussfassung im schriftlichen Verfahren. Niederschriften sind unverzüglich allen Mitgliedern des Stiftungsvorstands sowie der Stiftungsaufsicht zu übersenden.

§ 14 Beschlüsse des Familienrats

(1) Der Familienrat wird mindestens [...] jährlich vom Vorsitzenden zu einer Sitzung geladen. Bezüglich der Ladung gilt § 13 Abs. 1 entsprechend. Bezüglich der Sitzungen des Familienrats gilt § 13 Abs. 4 entsprechend.

(2) Der Familienrat ist beschlussfähig, wenn mindestens zwei Drittel seiner Mitglieder persönlich anwesend sind. Er fasst seine Beschlüsse mit einfacher Mehrheit der Anwesenden, wenn diese Stiftungssatzung nichts Abweichendes bestimmt. Bei Stimmengleichheit entscheidet die Stimme des Vorsitzenden, bei dessen Verhinderung die Stimme seines Stellvertreters.

§ 15 Satzungsänderungen

(1) Der Stiftungsvorstand kann im Einvernehmen mit dem Familienrat eine Änderung der Satzung beschließen, wenn er dies aufgrund veränderter Verhältnisse für notwendig erachtet. Dabei soll der Stiftungszweck in seinem Wesen nicht geändert werden.

(2) Der Beschluss über die Satzungsänderung bedarf einer Zweidrittel-Mehrheit der Mitglieder des Stiftungsvorstands und des Familienrats. Zu Lebzeiten des Stifters bedarf er ferner dessen Zustimmung.

(3) Der Vorstand hat den Beschluss dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

§ 16 Aufhebung der Stiftung und Vermögensanfall

(1) Wird die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich oder ändern sich die Verhältnisse derart, dass die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht mehr sinnvoll erscheint, können Vorstand und Familienrat gemeinsam die Aufhebung der Stiftung beschließen.

(2) Der Beschluss über die Aufhebung der Stiftung bedarf einer Zweidrittel-Mehrheit der Mitglieder des Stiftungsvorstands und des Familienrats. Zu Lebzeiten des Stifters bedarf er ferner dessen Zustimmung.

(3) Bei Aufhebung der Stiftung fällt das Stiftungsvermögen zu einem Drittel an die Heimatstadt des Stifters mit der Auflage, es ausschließlich und unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden und im Übrigen an die nach der Satzung zu diesem Zeitpunkt begünstigten Abkömmlinge des Stifters zu gleichen Teilen.

§ 17 Inkrafttreten

Die Stiftungssatzung tritt mit Anerkennung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde in Kraft.

Weitergehende Literaturhinweise

Zeitschriften

Achilles, Stiftungsrechtsreform und Gesetzgebungskompetenz des Bundes, ZRP 2002, 23 ff.; *Andrick/Suerbaum*, Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, NJW 2002, 2905 ff.; *Apitz*, Betriebsprüfungen bei gemeinnützigen Körperschaften, StBp 2004, 89 ff.; *Berndt*, Zur aktuellen Besteuerung der Familienstiftungen und ihrer Destinatäre, Stiftung & Sponsoring Heft 3/2004, 16 ff. und Heft 4/2004, 15 ff.; *Binz/Sorg*, Aktuelle Erbschaftsteuerprobleme der Familienstiftung, DStR 1994, 229 ff.; *Binz/Sorg*, Die Doppelstiftung im Steuerrecht, ZEV 2005, 520 ff.; *Burgard*, Das neue Stiftungsprivatrechts, NZG 2002, 697 ff.; *Busch/Heuer*, Die österreichische Privatstiftung und die liechtensteinische Familienstiftung im Lichte des deutschen Steuerrechts, Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 1/2003; *Crezelius/Rawert*, Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, ZEV 2000, 421 ff.; *Damrau/Wehinger*, Übersicht zum Mindeststiftungsvermögen nach dem Recht der Bundesländer, ZEV 1998, 178; *Dietlein/Thiel*, Ringen um eine „Kultur des Gebens – Renaissance des Stiftungswesens?“, ZRP 2001, 72 ff.; *Eversberg*, Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, Stiftung & Sponsoring Heft 4/2000, 3 f.; *Fischer*, Grundfragen der Bewahrung und einer Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, FR 2006, S. 1001 ff.; *Gebel*, Erbschaftsteuer bei Stiftung von Todes wegen, BB 2001, 2554 ff.; *Geserich*, Das Spendenrecht, DStJG 26 (2003), 245 ff.; *Grotherr*, Neuerungen bei der Wegzugsbesteuerung durch das SEStEG, NWB Fach 3, S. 2153 ff.; *Habammer*, Der ausländische Trust im deutschen Ertrag- und Erbschaft- / Schenkungsteuerrecht, DStR 2002, 425 ff.; *Helmert*, Die Zurechnung nach § 15 AStG bei Verlusten, IStR 2005, 272 ff.; *Hüttemann*, Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584 ff.; *Hüttemann*, Der neue Anwendungserlass zum Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 bis 68 AO), FR 2002, 1337 ff.; *Hüttemann*, Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, ZHR 167 (2003), 35 ff.; *Hüttemann*, Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, DStJG 26 (2003), 49 ff.; *Hüttemann*, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, S. 2053 ff.; *Hüttemann/Herzog*, Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen, DB 2004, 1001 ff.; *Jachmann*, Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, DStZ 2001, 225 ff.; *Jachmann*, Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht, ZSt 2003, 35 ff.; *Jülicher*, Ausländische Familienstiftungen und Trusts – Chancen und Risiken durch die neue BFH-Rechtsprechung, ZErB 2007, S. 361 ff.; *Jülicher*, Brennpunkt der Besteuerung der inländischen Familienstiftung im ErbStG, StuW 1999, 363 ff.; *Kayser/Richter*, Hedge Fonds als Kapitalanlage für Stiftungen, AbsolutReport Nr. 21, 08/2004, 27 ff.; *Kayser/Richter*, Rechtliche Rahmenbedingungen bei Alternative Investments für Stiftungen in Deutschland, in: Busack/Kaiser, Handbuch Alternative Investments, Band 2, 597 ff.; *Kellersmann/Schnitger*, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, IStR 2005, 253 ff.; *Kirchhof*, Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, DStJG 26 (2003), 1 ff.; *Kraft/Hause*, Die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 15 AStG zur Besteuerung ausländischer Familienstiftungen aus dem Blickwinkel der EuGH-Rechtsprechung, DB 2006, 414 ff.; *Kröger*, "Ehe-Schutz" und Stiftungs-Steuerrecht, DStR 2001, 426 ff.; *Leisner*, Die mildtätige Familienstiftung, DB 2005, 2434 ff.; *Lex*, Das neue Stiftungsrecht: Reform, Modernisierung oder Kosmetik?, ZEV 2002, 405 ff.; *von Löwe*, Österreichische Privatstiftung mit Stiftungsbeteiligten in Deutschland, IStR 2005, 577 ff.; *Maier*, Steueroptimierte Zuwendungen an gemeinnützi-

ge Stiftungen – Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 3.8.2005, DStR 2006, 505 ff.; *Maier*, Zurechnung von Vermögen einer Auslandsstiftung nach § 15 AStG, IStR 2001, 589 ff.; *Müller/Schubert*, Die Stifterfamilie und die Sicherstellung ihrer Versorgung im Rahmen einer gemeinnützigen Stiftung, DStR 2000, 1289 ff.; *Muscheler*, Familienstiftungen (unter besonderer Berücksichtigung der unternehmensverbundenen Stiftungen), in: ders. Stiftungsrecht, Baden Baden 2005; *Nietzer/Stadie*, Die Familienstiftung & Co. KG – eine Alternative für die Nachfolgeregelung bei Familienunternehmen, NJW 2000, 3457 ff.; v. *Oertzen*, Versorgung der Stifterfamilie und gemeinnützige Stiftung, Stiftung & Sponsoring Heft 3/1998, 16 f.; v. *Oertzen*, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf inländische Familienstiftungen, Stiftung & Sponsoring Heft 2/2001, 24 ff.; v. *Oertzen/Müller*, Die Familienstiftung nach Stiftungszivilrechts- und Unternehmenssteuerreform, Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring Heft 6/2003; *Orth*, Stiftungssteuerrecht: Änderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 und die Reform des Spendenrechts, WPg 2007, 969 ff.; *Orth*, Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag des Stifters und Genehmigung der Stiftung, ZEV 1997, 327 ff.; *Priester*, Nonprofit-GmbH – Satzungsgestaltung und Satzungsvollzug, GmbHR 1999, 149 ff.; *Richter*, Das Verhältnis von Zuwendungen an Stiftungen und Pflichtteilergänzungsansprüchen, Stiftung & Sponsoring 3/2004, 21f.; *Richter*, Das Verhältnis von Zuwendungen an Stiftungen und Pflichtteilergänzungsansprüchen, ZErB 2005, 134 ff.; *Richter*, Steuerpflicht bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile in Stiftungen, Stiftung & Sponsoring Heft 5/2003, 14 f.; *Richter*, Die Reform des Stiftungsrechts, in: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Stifterengagement, Berlin 2003, S. 44 ff.; *Richter*, Die Unternehmensstiftung – ein Instrument der Unternehmensnachfolge?, Berater-Brief Vermögen Heft 1/2004, 17 ff.; *Richter*, Zuwendungen an Stiftungen als pflichtteilergänzungspflichtige Schenkung, Berater-Brief Vermögen Heft 7/2004, 9 f.; *Richter*, Die Vermögensanlage von rechtsfähigen Stiftungen, Berater-Brief Vermögen Heft 9/2004, 11 ff.; *Richter/Eichler*, Änderungen des Spendenrechts aufgrund des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements FR 2007, S. 1037 ff.; *Richter/Steinmüller*, Alternative Investments: Eine interessante Anlageklasse für Stiftungen, ZSt 09/2003, 255ff.; *Richter/Sturm*, Vermögensverluste bei der Kapitalanlage und Verlust der Gemeinnützigkeit, Der Fachanwalt für Erbrecht 2006, 42 f.; *Richter/Sturm*, Die Beteiligung gemeinnütziger Stiftungen an Personen- und Kapitalgesellschaften, Stiftung & Sponsoring Heft 6/2004, 11 ff.; *Richter/Sturm*, Die Reform des englischen Stiftungsrechts, RIW 2004, 346 ff.; *Richter/Sturm*, Das englische Gemeinnützigkeitsrecht, Stiftung & Sponsoring Heft 1/2005, 34 ff.; *Richter/Sturm*, Hedge Fonds: Eine interessante Kapitalanlage für Stiftungen?, ZSt 01-02/2005, 26 ff.; *Richter/Sturm*, Grenzen der Vermögensanlage rechtsfähiger Stiftungen am Beispiel von Hedge-Fonds-Investments, FB 2005, 592 ff.; *Richter/Sturm*, Stiftungsreform und Novellierung der Landesstiftungsgesetze, NZG 2005, 655 ff.; *Richter/Sturm*, Das neue Stiftungsrecht in Bund und Ländern, Stiftung & Sponsoring Heft 4/2005, Rote Seiten; *Richter/Sturm*, Die Unternehmensstiftung nach der Stiftungsrechtsreform, ZErB 2006, 75 ff.; *Richter/Welling*, Die Erbschaftsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, BB 2002, 2305 ff.; *Röthel*, Pflichtteil und Stiftungen: Generationengerechtigkeit versus Gemeinwohl?, ZEV 2006, 8 ff.; *Schauhoff*, Begründung und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus, DStJG 26 (2003), 133 ff.; *Schauhoff/Kirchhain*, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStR 2007, S. 1985 ff.; *Schiffer*, Ersatzerbschaftsteuer und „sale and lease back“ – eine Skizze zu aktuellen Fragen der Familienstiftung“, ZErB 2006, 115 ff.; *Schiffer*, Aktuelles Beratungs-Know-how Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, DStR 2004, 1031 ff.; *Schiffer*, Aktuelles Beratungs-Know-how Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, DStR 2005, 508, 513 ff.; *Schiffer/v. Schubert*, Stiftung und Unternehmensnachfolge: Verständnis und Missverständnisse, BB 2002, 265 ff.; *Schindler*, Auswir-

kungen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, BB 2000, 2077 ff.; *Schlüter*, Die gemeinnützige GmbH (Teil I u. II) – Gründungsverfahren, Satzungsgestaltung und steuerliche Anerkennung, GmbHR 2002, 535 ff., 578 ff.; *K. Schmidt*, Deutschland und seine Unternehmenserben auf dem Weg in ein Stiftungs-Dorado?, ZHR 166 (2002), 145 ff.; *Schwarz*, Zur Neuregelung des Stiftungsprivatrechts, DStR 2002, 1718 ff. und 1767 ff.; *Schwintek*, Die Haftung der Stiftungsaufsicht für Aufsichtsmängel, Stiftung & Sponsoring Heft 2/2003, 14 ff.; *Söffing/Thoma*, Steuerliche Konsequenzen der Einsetzung einer gemeinnützigen Stiftung als Vorerbin, BB 2004, 855 ff.; *Thiel*, Die gemeinnützige GmbH, GmbHR 1997, 10 ff.; *Thiel*, Die Neuordnung des Spendenrechts, DB 2000, 392 ff.; *Thömmes/Nakhaj*, Aktuelle EG-rechtliche Entwicklungen auf dem Gemeinnützigkeitssektor, IStR 2006, 164 ff.; *Thömmes/Nakhaj*, Gemeinnützigkeitsrecht – Förderung der Allgemeinheit und Satzungsbestimmungen zur Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit, DB 2005, 2259 f.; *v. Hippel*, Zukunft des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts nach der „Stauffer“-Entscheidung des EuGH; *v. Proff*, Gemeinnützigkeit nach den „Stauffer“-Urteilen des EuGH und des BFH, IStR 2007, S. 269 ff.; *Wachter*, Gemeinnützigkeitsrecht: Vertrauensschutz für geprüfte Satzungen, ZErB 2005, 43; *Wachter*, Körperschaftsteuerpflicht einer Stiftung von Todes wegen, ZErB 2004, 98 ff.; *Wachter*, Steuerliche Behandlung von Stiftungen zwischen Errichtung und Anerkennung, ZEV 2003, S. 445 ff.; *Wachter*, Zurechnungssteuer bei einer Familienstiftung nach liechtensteinischem Recht, ZEV 2001, 500 ff.; *Wallenhorst*, Die Erhöhung des Spendenvolumens durch Zuwendungen in den Vermögensstock bei fiduziarischen Verbrauchsstiftungen, DStR 2002, 984 ff.; *Wernicke*, Vorstandskontrolle in der Stiftung, ZEV 2003, 301 ff.; *Winheller*, Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2004, DStZ 2005, 177 ff.

Kommentare, Handbücher und Monographien

- Andrick/Suerbaum, Stiftung und Aufsicht, München 2001
- Bamberger/Roth, Kommentar zum BGB, Band 1: §§ 1- 610, München 2003
- Berndt, Stiftung und Unternehmen, 7. Auflage, Herne/Berlin 2003
- Bonefeld/Daragan/Wachter, Der Fachanwalt für Erbrecht, 1. Auflage, Angelbachtal 2006
- Brandmüller/Lindner, Gewerbliche Stiftungen, 3. Auflage, Berlin 2005
- Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, Loseblattsammlung, Stand: 2003
- Frotscher/Mass, Körperschaftsteuergesetz/Umwandlungssteuergesetz, Loseblattsammlung
- Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, 2. Auflage, München 2002
- Härtl, Ist das Stiftungsrecht reformbedürftig? Eine vergleichende Untersuchung der Landesstiftungsgesetze unter Berücksichtigung der Stiftungspraxis bei den staatlichen Stiftungsgenehmigungs- und -aufsichtsbehörden, Baden-Baden 1990
- Hof/Hartmann/Richter, Beck-Rechtsberater Stiftungen, München 2003
- Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln u.a. 2001
- Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, Köln u.a. 2002
- Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.) Non Profit Law Yearbook 2002, Köln u.a. 2003
- Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2003, Köln u.a. 2004
- Walz/Kötz/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2004, Köln u.a. 2005
- Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln u.a. 2006

-
- Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2006, Köln u.a. 2007
 - Krimphove/Tytco, Praktiker-Handbuch Unternehmensfinanzierung, Stuttgart 2002
 - Kronke, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, Tübingen 1988
 - Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 14. Auflage, München 2004
 - Meyn/Richter, Die Stiftung, Berlin 2004
 - Richter, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, Berlin 2001
 - Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal 2007
 - K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, Köln u.a. 2002
 - Scherer/Blanc/Kormann/Groth/Wimmer, Familienunternehmen – Erfolgsstrategien zur Unternehmenssicherung, Frankfurt a. M. 2005
 - Schwintek, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, Baden-Baden 2001
 - Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Auflage, München 1999
 - Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, 3. Auflage, München 2007
 - Sontheimer, Das neue Stiftungsrecht. Die Stiftung des privaten Rechts im Zivil- und Steuerrecht, Freiburg 2002
 - Sorg, Die Familienstiftung, Baden-Baden 1984
 - Staudinger, Kommentar zum BGB, Erstes Buch. Allgemeiner Teil, §§ 21- 103, 13. Auflage, Berlin 1995
 - Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis – Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005
 - Tipke/Kruse, Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: November 2004
 - Troll/Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 5. Auflage, München 2004
 - Wachter, Stiftungen. Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, Köln 2001