

**DIE VERSORGUNG DES STIFTERS UND DER STIFTERFAMILIE BEI
VERMÖGENSÜBERTRAGUNG AUF EINE GEMEINNÜTZIGE
STIFTUNG, FAMILIENSTIFTUNG ODER DOPPELSTIFTUNG UND
DEREN ERTRAG- UND SUBSTANZSTEUERLICHEN
AUSWIRKUNGEN**

Inauguraldissertation zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors an der
wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der
Julius-Maximilians-Universität
Würzburg

vorgelegt von
Diplom-Kauffrau (Univ.)
Christine Seibold

Erstgutachter

Prof. Dr. Wolfgang Freericks

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	10
1 GRUNDLEGUNG	15
1.1 Stiftungsinitiative in Deutschland	15
1.2 Motive der Stiftungserrichtung	17
1.2.1 Eigennützige Motive	18
1.2.2 Gemeinnützige Motive	18
1.2.3 Unternehmensorientierte Motive	19
1.3 Ziel und Gang der Arbeit	19
2 BEGRIFF, MERKMALE UND RECHTLICHE GRUNDLAGEN	24
2.1 Stiftungsbegriff	24
2.2 Wesensmerkmale der Stiftung	24
2.2.1 Stiftungszweck	25
2.2.2 Stiftungsvermögen	26
2.2.3 Stiftungsorganisation	30
2.3 Stiftungsarten	34
2.3.1 Abgrenzung öffentlich-rechtlicher, privatrechtlicher und öffentlicher Stiftungen	34
2.3.2 Rechtsfähige und nicht rechtsfähige Stiftungen	35
2.3.3 Weitere Stiftungsformen	36
2.3.3.1 Gemeinnützige Stiftungen	37
2.3.3.2 Familienstiftung	37
2.3.3.3 Unternehmensverbundene Stiftung	38
2.4 Die Rechtsfähige Stiftung im Zivilrecht und deren Errichtung	39
2.4.1 Errichtung der Stiftung	39
2.4.1.1 Stiftungsgeschäft	40
2.4.1.1.1 Stiftungsgeschäft unter Lebenden	40
2.4.1.1.1.1 Einseitiges Rechtsgeschäft und Form des Stiftungsgeschäfts	40
2.4.1.1.1.2 Inhalt des Stiftungsgeschäfts	42
2.4.1.1.1.3 Widerruf des Stiftungsgeschäfts	42
2.4.1.1.1.3.1 Widerruf vor und nach Stellung des Antrags auf Genehmigung durch den Stifter	43
2.4.1.1.1.3.2 Widerruf durch die Erben nach dem Tod des Stifters	44

2.4.1.1.2	Stiftungsgeschäft von Todes wegen	45
2.4.1.1.2.1	Allgemeine Rechts- und Formvorschriften, Testamentsvollstreckung und Widerruf	45
2.4.1.1.2.2	Einsetzung der Stiftung	46
2.4.1.1.2.2.1	Erbeinsetzung	47
2.4.1.1.2.2.2	Vermächtnis	48
2.4.1.1.2.2.3	Auflage	49
2.4.2	Anerkennung der Stiftung	50
2.4.2.1	Formelle Voraussetzungen	51
2.4.2.2	Materielle Voraussetzungen	52
2.4.3	Stiftungsverfassung	52
2.4.3.1	Allgemeine Grundlagen und Bestandteile	52
2.4.3.2	Satzungsänderungen	54
2.4.4	Stiftungsaufsicht	55
3	STEUERLICHE BEURTEILUNG DER STIFTUNGERRICHTUNG	56
3.1	Besteuerung der Stiftungerrichtung beim Stifter	56
3.1.1	Grundsätze der einkommensteuerlichen Beurteilung für den Stifter bei der Vermögensübertragung auf eine Stiftung	56
3.1.2	Vorweggenommene Erbfolge	59
3.1.2.1	Begriff der vorweggenommenen Erbfolge	59
3.1.2.2	BFH-Rechtsprechung zur vorweggenommenen Erbfolge und deren Anwendung bei der Vermögensübertragung auf eine Stiftung	60
3.1.3	Arten der Vermögensübertragung	61
3.1.3.1	Übertragung von Privatvermögen	61
3.1.3.2	Übertragung von Betriebsvermögen	62
3.1.4	Aufteilung des Anschaffungsvorgangs in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil und damit verbundene Rechtsfolgen	63
3.1.5	Spendenabzug beim Stifter	64
3.1.5.1	Allgemeines	64
3.1.5.2	Spendenabzug nach § 10 b Abs. 1 S. 1 und 2 EStG	66
3.1.5.3	Großspendenabzug nach § 10 b Abs. 1 S. 4 EStG	66
3.1.5.4	Besonderer Sonderausgabenabzug nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG	67
3.1.5.5	Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung gem. § 10 b Abs. 1 a EStG	68
3.1.5.6	Die Zustiftung	70
3.2	Besteuerung der Stiftungerrichtung bei der Stiftung	71
3.2.1	Ertragsteuerliche Betrachtung	71

3.2.2	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Betrachtung	72
3.2.2.1	Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer	72
3.2.2.2	Persönliche Steuerpflicht	74
3.2.2.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	74
3.2.2.2.2	Beschränkte Steuerpflicht	75
3.2.2.3	Steuerentstehungszeitpunkt und Bewertungsstichtag	76
3.2.2.4	Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs	77
3.2.2.4.1	Bewertung	78
3.2.2.4.1.1	Grundvermögen	78
3.2.2.4.1.2	Betriebsvermögen und Mitunternehmeranteile	80
3.2.2.4.1.3	Sonstiges Vermögen	81
3.2.2.4.1.4	Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte	82
3.2.2.4.2	Steuerbefreiungstatbestände	82
3.2.2.4.2.1	Tatbestände nach § 13 ErbStG	82
3.2.2.4.2.2	Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 13 a ErbStG	83
3.2.2.5	Ermittlung der Steuerschuld	84
3.2.2.6	Tarifbegrenzung nach § 19 a ErbStG	85
3.2.2.7	Stundung der auf Betriebsvermögen oder landwirtschaftliches Vermögen entfallenden Erbschaft- und Schenkungsteuer nach § 28 Abs. 1 ErbStG	85
3.2.2.8	Steuerschuldner	87
3.3	Besonderheiten der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Beurteilung bei der Errichtung einer Familienstiftung	88
3.3.1	Begriff der Familienstiftung	88
3.3.2	Familienstiftung und Erbschaft- und Schenkungsteuer im Zusammenhang mit der Stiftungserrichtung	93
3.3.2.1	Steuerklassenvergünstigung nach § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG	93
3.3.2.2	Freibetrag und Bewertungsabschlag nach § 13 a ErbStG	96
3.4	Grundzüge des Gemeinnützigkeitsrechts nach § 51 ff. AO	97
3.4.1	Gemeinnützigkeitsbegriff	97
3.4.2	Selbstlosigkeit nach § 55 AO	97
3.4.2.1	Zeitnahe Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO	98
3.4.2.2	Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO i.V.m. § 61 AO	101
3.4.3	Ausschließlichkeit nach § 56 AO	102
3.4.4	Unmittelbarkeit nach § 57 AO	103
3.4.5	Steuerunschädliche Betätigung nach § 58 AO	104

3.4.5.1	Rechtsformunabhängige Rücklagenbildung nach § 58 Nr. 6 und 7 AO	105
3.4.5.1.1	Projektgebundene Rücklagen nach § 58 Nr. 6 AO	105
3.4.5.1.2	Rücklagen nach § 58 Nr. 7 AO	106
3.4.5.1.2.1	Freie Rücklagen nach § 58 Nr. 7 a AO	107
3.4.5.1.2.2	Freie Rücklage nach § 58 Nr. 7 b AO	108
3.4.5.1.3	Ansparrücklagen für Stiftungen nach § 58 Nr. 12 AO	109
3.4.6	Weitere Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit	109
3.4.6.1	Satzungsmäßige Gemeinnützigkeit nach § 60 AO	110
3.4.6.2	Tatsächliche Geschäftsführung nach § 63 AO	111
3.4.7	Steuerbegünstigte Zwecke	112
3.4.7.1	Gemeinnützige Zwecke nach § 52 AO	112
3.4.7.2	Mildtätige Zwecke nach § 53 AO	113
3.4.7.2.1	Persönliche Hilfsbedürftigkeit nach § 53 Nr. 1 AO	114
3.4.7.2.2	Wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit nach § 53 Nr. 2 AO	115
3.4.7.3	Kirchliche Zwecke nach § 54 AO	116
3.4.8	Die vier Sphären einer Stiftung	116
3.4.8.1	Ideeller Bereich	116
3.4.8.2	Vermögensverwaltung	117
3.4.8.3	Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 64 AO	117
3.4.8.3.1	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 14 AO	117
3.4.8.3.2	Rechtsfolgen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 14 AO i.V.m. § 64 AO	119
3.4.8.4	Zweckbetrieb nach § 65 AO	121

4 STEUERLICHE BEURTEILUNG DER STIFTUNGERRICHTUNG GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNGEN 124

4.1	Ertragsteuerliche Behandlung der Vermögensübertragung an eine Stiftung gegen Versorgungsleistungen und wesentliche Änderung durch die BFH-Rechtsprechung	124
4.1.1	Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen unter Familienfremden	126
4.1.2	Definition von Versorgungsleistungen	127
4.1.3	Abgrenzung der Vermögensübertragung vom voll entgeltlichen Rechtsgeschäft	127
4.1.4	Gegenstand der Vermögensübergaben	128
4.1.5	Abgrenzung von existenzsichernden und nicht existenzsichernden Wirtschaftseinheiten	129
4.1.6	Ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit	130
4.1.7	Existenzsichernde Wirtschaftseinheit bei teilentgeltlichem Vermögensübergang	131

4.1.8	Arten der Versorgungsleistungen	132
4.1.8.1	Dauernde Lasten	132
4.1.8.2	Leibrente	133
4.1.8.3	Abgrenzung der Versorgungsleistungen von Veräußerungs- und Unterhaltsleistungen	133
4.1.9	Gegenstand der Versorgungsleistungen	134
4.1.10	Entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen	135
4.1.11	Vorteilhaftigkeit von Versorgungsleistungen	136
4.2	Die Vermögensübertragung an eine Stiftung unter Vorbehalt eines Nießbrauchs	137
4.2.1	Zivilrechtliche Grundlagen	137
4.2.2	Natur des Nießbrauchs	138
4.2.3	Zivilrechtliche Qualifikation der Vermögensübertragung	139
4.2.4	Ertragsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs	140
4.2.4.1	Abgrenzung vom entgeltlichen Erwerb	140
4.2.4.2	Zurechnung von Einkünften	141
4.2.4.3	Vorbehaltsnießbrauch an einem Grundstück	141
4.2.4.4	Vorbehaltsnießbrauch an Kapitalvermögen	143
4.3	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Betrachtung bei der Stiftung	145
4.3.1	Differenzierung von Leistungs- bzw. Nutzungs- und Duldungsauflagen	145
4.3.2	Rechtsfolgen der Differenzierung	146
4.3.3	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung von Versorgungsleistungen	147
4.3.4	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs	148
4.4	Errichtungbesteuerung beim Auflagenbegünstigten	149
4.4.1	Bewertungsgrundsätze	149
4.4.2	Ermittlung der Schenkungsteuer	151
4.4.3	Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen nach § 23 ErbStG	151
5	LAUFENDE BESTEUERUNG DER STIFTUNG UND DER BEGÜNSTIGTEN	153
5.1	Körperschaftsteuerliche Behandlung von Stiftung	153
5.1.1	Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Stiftung	153
5.1.2	Ansatz vom Stifter übertragener Wirtschaftsgüter bei der Stiftung	154
5.1.3	Körperschaftsteuerliche Behandlung der Versorgungsleistungen bei der Stiftung	155
5.1.4	Ertragsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs beim Eigentümer	157
5.1.5	Aufwendungen für die Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke	158

5.2 Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG für Familienstiftungen	159
5.2.1 Grundzüge der Erbersatzsteuer	159
5.2.2 Verrentung der Erbersatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nach § 24 ErbStG	162
5.2.3 Stundung der auf Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen entfallenden Erbersatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nach § 28 Abs. 2 ErbStG	163
5.3 Einkommensteuerliche Behandlung der Stiftungsleistungen beim Stifter und dessen Angehörigen	164
5.3.1 Einkommensteuerliche Behandlung der Versorgungsleistungen bei den Begünstigten	164
5.3.2 Besteuerung des Vorbehaltsnießbrauchs beim Nießbraucher	165
5.3.3 Besteuerung von Destinatärsbezügen	166
5.3.3.1 Destinatärsbezüge einer nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftung	166
5.3.3.1.1 Alte Rechtslage ab dem 05.08.1974	167
5.3.3.1.2 Aktuelle Besteuerung durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG)	168
5.3.3.2 Destinatärsbezüge einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftung	172
5.4 Arbeitsverhältnisse der Stiftung mit der Stifterfamilie	174
5.4.1 Arbeitsrechtliche Würdigung für geschäftsführende Vorstände und hauptamtliche Mitarbeiter	174
5.4.1.1 Geschäftsführender Vorstand – Arbeits- oder Dienstvertrag	174
5.4.1.2 Hauptamtliche Mitarbeiter	176
5.4.2 Lohnsteuerliche Würdigung	177
5.4.2.1 Die Stiftung als Arbeitgeber	177
5.4.2.2 Arbeitnehmer einer Stiftung	178
5.4.3 Körperschaftsteuerliche Behandlung von Gehaltszahlungen, Auslagen- und Aufwandsersatz	182
5.4.4 Ertragsteuerliche Beurteilung bei den Arbeitnehmern	183
6 „VERSORGUNGSMODELLE“ IM RAHMEN DER FAMILIENSTIFTUNG, GEMEINNÜTZIGEN STIFTUNG UND DOPPELSTIFTUNG	184
6.1 Familienstiftung, Versorgungsleistungen und Vorbehaltsnießbrauch	184
6.2 Gemeinnützige Stiftung	187
6.2.1 Versorgungsleistungen nach § 58 Nr. 5 AO	187

6.2.2	Gemeinnützige Stiftungen und Auflagen im Rahmen des Stiftungsgeschäfts im Spannungsfeld des § 58 Nr. 5 AO	190
6.2.3	Versorgungsmodelle von Banken und privaten Finanzdienstleistern im Rahmen von § 58 Nr. 5 AO	195
6.2.4	Arbeitsverhältnisse mit gemeinnützigen Stiftungen und das Verbot der unverhältnismäßigen Vergütungen	200
6.3	Doppelstiftung	202
6.3.1	Einführung in die Institution der Doppelstiftung und zivilrechtliche Würdigung der inkongruenten Gewinnausschüttung	202
6.3.2	Vorteile der Doppelstiftung	204
6.3.3	Steuerliche Besonderheiten	205
6.3.3.1	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Betrachtung	206
6.3.3.2	Ertragsteuerliche Betrachtung	207
6.3.3.3	Doppelstiftung und das Problemfeld des § 42 AO	208
6.3.4	Versorgung im Rahmen der Doppelstiftung und ertragsteuerliche Auswirkungen	210
7	ERGEBNISSE UND KRITISCHE WÜRDIGUNG EINER EMPIRISCHEN ANALYSE	215
7.1	Ansatzpunkte der empirischen Analyse	215
7.2	Ergebnis und Interpretation der empirischen Analyse	217
8	SCHLUSSBETRACHTUNG	223
8.1	Ertrag- und substanzsteuerliche Beurteilung der Vermögensübertragung sowie der laufenden Besteuerung	223
8.2	Würdigung der „Versorgungsmodelle“	227
ANHANG		232
	Anhang 1: Fragebogen zur empirischen Analyse	232
	Anlage 2: Steuerbelastungsvergleich Halbeinkünfteverfahren und Anrechnungsverfahren	234
QUELLENVERZEICHNIS		237
URTEILSREGISTER		246

Abkürzungsverzeichnis**A**

a.A.	anderer Auffassung
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
Art.	Artikel

B

BAG	Bundesarbeitsgericht
BauG	Baugesetz
BayStG	Stiftungsgesetz Bayern
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BerlStG	Stiftungsgesetz Berlin
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BremStG	Stiftungsgesetz Bremen
BrdbStG	Stiftungsgesetz Brandenburg
BT-Drucksache	Bundestagsdrucksache
BSHG	Bundessozialhilfegesetz
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BWStG	Stiftungsgesetz Baden Württemberg
bzw.	beziehungsweise
bzgl.	bezüglich
D	
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
E	
EFG	Entscheidung der Finanzgerichte
ErbStB	Erbschaftsteuerberater (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinie
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
F	
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium

G

gem.	gemäß
GemVO	Gemeinnützigkeitsverordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	
GG	Grundgesetz

H

HamStG	Stiftungsgesetz Hamburg
HesStG	Stiftungsgesetz Hessen
HGB	Handelsgesetzbuch
HHSP	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgaben- und Finanzgerichtsordnung
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HS.	Halbsatz

I

IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.V.m.	in Verbindung mit

K

KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStK	Körperschaftsteuerkartei
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie

L

LPartG	Lebenspartnergesetz
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung

LStR	Lohnsteuerrichtlinie
M	
m.E.	meines Erachtens
MeckPomStG	Stiftungsgesetz Mecklenburg-Vorpommern
MünchKomm	Münchner Kommentar
N	
NiedsStG	Stiftungsgesetz Niedersachsen
NrwStG	Stiftungsgesetz Nordrhein Westfalen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
O	
OFD	Oberfinanzdirektion
R	
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RheinPStG	Stiftungsgesetz Rheinland-Pfalz
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S	
S.	Seite
SaarStG	Stiftungsgesetz Saarland
SachsStG	Stiftungsgesetz Sachsen
SachsAnhStG	Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt
SchlesWHStG	Stiftungsgesetz Schleswig-Holstein
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb.	Steuerberater Jahrbuch

StSenkG	Steuersenkungsgesetz
Sondernr.	Sondernummer
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StuW	Studium und Wissenschaft (Zeitschrift)

T

Tab.	Tabelle
TEUR	Tausend Euro
ThürStG	Stiftungsgesetz Thüringen
Tz.	Textziffer

U

UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht (Zeitschrift)

V

Vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung

W

WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
-----	--------------------------------------

Z

ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
ZPO	Zivilprozessordnung

1 Grundlegung

1.1 Stiftungsinitiative in Deutschland

Die öffentliche Hand kann in Zeiten leerer Staatskassen viele soziale und kulturelle Projekte nicht mehr finanzieren. Es stellt sich mithin die Frage, ob diese gemeinwohlorientierten Aufgaben, die von der Hilfe für bedürftige Menschen bis hin zur Förderung der Kunst und Kultur reichen, in der Zukunft nur noch durch private Mittel finanziert und gefördert werden können.

Hat nicht jeder Bürger in der Bundesrepublik eine soziale Verpflichtung gegenüber der Gemeinschaft?

Die Summe des in Deutschland vorhandenen Privatvermögens wird in 2003 auf rund 5 Billionen Euro¹ geschätzt. Die Zahl der rechtsfähigen Stiftungen in Deutschland beträgt in 2004 insgesamt 12.912 Stiftungen.² Darin enthalten, sind nicht nur die das Gemeinwohl fördernden und als gemeinnützig anerkannten Stiftungen, sondern alle als rechtsfähig anerkannten Stiftungen. Das Interesse an Stiftungen hat in der Bundesrepublik in den vergangenen Jahren stetig zugenommen. Allein im Jahr 2004 wurden 852 rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts in Deutschland errichtet. Seit Anfang der 90er Jahre erlebt Deutschland im Vergleich zu den 70er und 80er Jahren einen regelrechten Stiftungsboom. Dies lässt sich insbesondere an den Errichtungen rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts nachvollziehen. Von 1970 bis 1979 wurden 789 Stiftungen und von 1980 bis 1989 1.576 Stiftungen des bürgerlichen Rechts errichtet.³ In der letzten Dekade des 20. Jahrhunderts verdoppelte sich die Anzahl der Errichtungen auf 3.651⁴. Dieser Wert wurde dann allein in den Jahren 2000 bis 2004 mit 3.935⁵ Errichtungen nochmals übertroffen. Folglich sind allein in den vergangenen 15 Jahren rund 58 % des derzeitigen Bestandes rechtsfähiger Stiftungen errichtet worden. Bei der Anzahl der bestehenden Stiftungen ist ein deutliches West-Ost-Gefälle festzustellen. Die Bundesländer Hamburg, Bremen, Bayern und Hessen dominieren bei der

¹ Vgl. Statistisches Bundesamt, Einkommens- und Verbrauchsstichprobe

² Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen 2005

³ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen 2005

⁴ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen 2005

⁵ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen 2005

Anzahl der rechtsfähigen Stiftungen je 10.000 Einwohner. In den neuen Bundesländern erreicht die Anzahl der Stiftungen je 10.000 Einwohner mit 7 Stiftungen in Thüringen⁶ ihr Maximum. In den alten Bundesländern ist Hamburg mit 53⁷ Stiftungen je 10.000 Einwohner der Spitzenreiter. In absoluten Zahlen ist Bayern mit 2.496⁸ rechtsfähigen Stiftungen das stiftungsreichste Bundesland.

Wie im 2. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung dargestellt wird, hat das private Vermögen in Deutschland aufgrund des Wohlstands eine wichtige gesellschaftliche Funktion im sozialen, ökonomischen und kulturellen Bereich. Bereits in Art. 14 Abs. 2 GG ist verankert, dass Eigentum verpflichtet. Dieses Verantwortungsbewusstsein ist in der Bevölkerung stark ausgeprägt, was sich nicht zuletzt an den jährlichen Spendenaufkommen, die in Deutschland erreicht werden, abzeichnet. Der soziale Zusammenhalt wird in Deutschland insbesondere durch das Eintreten der Stärkeren für die Schwächeren charakterisiert. Dabei stellen Stiftungen eine bedeutende Form der gesellschaftlichen Solidarität dar.⁹

Der Gesetzgeber hat im Jahr 2000, durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, die steuerlichen Rahmenbedingungen und damit die Voraussetzungen für ein gemeinwohlorientiertes Engagement verbessert. Durch das Gesetz wurde von der Bundesregierung insbesondere das Ziel verfolgt, zusätzliche Anreize für die Gründung gemeinnütziger Stiftungen zu schaffen und im Weiteren den Sonderausgabenabzug für steuerbegünstigte Zuwendungen zu vergrößern.

Ob diese Maßnahmen, die im Rückblick aufgrund der Errichtungen in den vergangenen Jahren durchaus erfolgreich erscheinen, ausreichen um die Finanzierungslücken sozialstaatlicher Leistungen zu schließen, bleibt dahingestellt. Nach Auffassung der Bundesregierung ist der Stellenwert dieser Maßnahmen jedoch über die reinen steuerlichen und rechtlichen Aspekte hinaus zu bewerten. Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen stellt eine Wertschät-

⁶ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen 2005

⁷ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen 2005

⁸ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen 2005

⁹ Vgl. Lebenslagen in Deutschland, Der 2. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, 2005, S. 209

zung des Stifters dar, wodurch wiederum die soziale Anerkennung des Handelns, einen Beitrag zu Förderung des Stiftungsgedankens leisten soll.¹⁰

In der Öffentlichkeit steht vor allem die gemeinnützige Stiftung im Vordergrund. Es gibt jedoch darüber hinaus auch viele rechtsfähige Stiftungen, die nicht über das Steuervergünstigungsprivileg verfügen. Ob eine Stiftung durch das Gemeinwohl, einen bestimmten Personenkreis oder gar ein Unternehmen geprägt sein soll, ist von den Motiven des Stifters abhängig. Das Motiv des Stifters ist wiederum für die Auswahl der Stiftungsform bestimmend.

1.2 Motive der Stiftungserrichtung

Die Beweggründe, die der Errichtung einer Stiftung zugrunde liegen, sind vielfältiger Natur und resultieren zum einen aus allgemeinen Lebensumständen und zum anderen aus der Natur des Stifters. Die einzelnen Motive des Stifters zu systematisieren ist m.E. nur möglich, soweit die Abgrenzung der Beweggründe anhand der Erscheinungsform bzw. dem Zweck der Stiftung erfolgt. Dies ist möglich, da sich Zweck bzw. Erscheinungsform und Motiv zumindest teilweise decken.¹¹ Dennoch bleibt zu beachten, dass grundsätzlich von einem Pressen in starre Schemen abzu-
sehen ist.¹² Von eigennützigen und gemeinnützigen Motiven sind die unternehmerorientierten Motive zu unterscheiden. Es bleibt jedoch zu beachten, dass die Motivation eines Stifters zu keiner Zeit in Reinform eines Beweggrundes gegeben sein wird. Einzelne Motive können sich überlagern bzw. zusammenwirken¹³ und oftmals subjektiv von Lebenserfahrungen und auch Schicksalsschlägen bedingt werden. Im Wesentlichen sind eigennützige, gemeinnützige und unternehmerorientierte Motive zu unterscheiden.

¹⁰ Vgl. Lebenslagen in Deutschland, Der 2. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, 2005, S. 210

¹¹ Vgl. PAVEL, U.: Eignet sich die Stiftung für den Betrieb erwerbswirtschaftlicher Unternehmen?, Bad Homburg von der Höhe, 1967, S. 87

¹² Vgl. BERNDT, H.: Stiftung und Unternehmen, Herne, 2003, S. 510

¹³ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 389

1.2.1 Eigennützige Motive

Persönliche Gründe sind vor allem bei der Errichtung einer nicht steuerbegünstigten Stiftung, insbesondere in Form einer Familienstiftung, von Bedeutung. Intention des Stifters ist es hier sein Vermögen ungeteilt zu „verewigen“ bzw. es vor der Zersplitterung und einer unsachgemäßen Bewirtschaftung zu bewahren. Weiterhin kann der Stifter gerade in der Erscheinungsform der Familienstiftung die Versorgung seiner Abkömmlinge in materieller Hinsicht sicherstellen. Dennoch kann genau das Gegenteil den Stifter antreiben eine Stiftung zu errichten, nämlich wenn er vermeiden möchte, dass seine Abkömmlinge oder Verwandten willkürlich Erträge aus dem von ihm erwirtschafteten Vermögen ziehen. Allerdings sind auch die „Verewigung“ des Namens, das Streben nach gesellschaftlichem Ansehen und steuerliche Gründe Beispiele für eine eigennützige Motivation des Stifters.

1.2.2 Gemeinnützige Motive

Die Motivation für die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung liegt oftmals im sozialen, karitativen bzw. kulturellen Engagement des Stifters oder auch in der persönlichen Erfahrung des Stifters oder eines Familienmitglieds. Diese Erfahrungen sind nicht zwingend mit negativen Ereignissen, bspw. Krankheit, verknüpft, sondern können durchaus auch mit positiven Erinnerungen und Wünschen des Stifters verbunden sein, bspw. Kindheitserinnerungen. Die gemeinnützige Tätigkeit des Stifters ist teilweise, wie auch bei den persönlichen Motiven, durch das gesteigerte Ansehen und auch die Unsterblichkeit des Namens bedingt. Weiterhin wird nicht selten nur ein geringer Teil des Vermögens in die gemeinnützige Stiftung eingebracht, das verbleibende Vermögen soll die Versorgung der Familie sicherstellen. Aber auch der Fall, dass keine Nachkommen das Erbe antreten können, ist oftmals ein Motiv für die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung. Es soll vermieden werden, dass das Vermögen dem Staat zufällt. Zudem können, durch die geeignete Zwecksetzung, Ziele und Vorstellungen des Stifters durch Einsatz seines Vermögens der Allgemeinheit zugute kommen.

1.2.3 Unternehmensorientierte Motive

Das wesentlichste unternehmensbezogene Motiv ist die Erhaltung des Unternehmens. Die Sicherung des Unternehmens ist jedoch im Rahmen der gesetzlichen Erbfolgen nicht immer gewährleistet, da im Zusammenhang mit der Gesamtrechtsnachfolge und dem Übergang auf eine Erbengemeinschaft jeder Erbe jederzeit die Erbaueinandersetzung fordern kann und somit einer Zersplitterung des Unternehmens Tür und Tor geöffnet wird. Ebenfalls kann durch die Übertragung des Unternehmens auf eine Stiftung eine gewisse Unternehmenskontinuität gesichert werden. Allerdings bleibt hier zu berücksichtigen, dass gerade die juristische Person der Stiftung aufgrund ihrer Bindung an die Satzung und somit den Stifterwillen nicht selten flexibel genug ist, auf die Änderung von Markt- und Umweltsituationen reagieren zu können. Dennoch kann diese mangelnde Flexibilität dadurch kompensiert werden, dass die Möglichkeiten der Satzungsmodifikation eingeräumt und der Stiftungsorganisation ausreichend Handlungsspielräume gewährt werden.

Neben der Erhaltung des Unternehmens ist bei einer nicht gemeinnützigen Stiftung auch die Möglichkeit der Thesaurierung der Gewinne nicht zu vernachlässigen, da die Stiftung, besonders eigennützige Stiftungen, außer im Umfang der satzungsmäßigen Leistungen, verpflichtet sind, Destinatärsbezüge an die jeweiligen Begünstigten zu leisten. Oftmals wird die Stiftung deshalb auch als Selbstfinanzierungsinstrument bezeichnet.¹⁴

1.3 Ziel und Gang der Arbeit

Vorstehend wurden die Motive der Stiftungerrichtung dargestellt und erläutert. Jeder Stifter hat seine ureigenen Interessen an der Errichtung einer Stiftung. Ausgehend von einer vollständigen Übertragung des Vermögens des potentiellen Stifters auf eine Stiftung, sollen im Rahmen der vorliegenden Arbeit anhand der gemeinnützigen Stiftung, der Familienstiftung und der Doppelstiftung Möglichkei-

¹⁴ SORG, M.: Die Familienstiftung, Baden-Baden, 1984, S. 126, 128; FLÄMIG, C.: Unternehmensnachfolge mittels stiftungshafter Gebilde, in: DB 1978, Beilage Nr. 22/78 S. 1 ff.

ten der Versorgung des Stifters und seiner Familie dargestellt werden. Im Schrifttum wird insbesondere die Thematik der Versorgung des Stifters durch eine gemeinnützige Stiftung im Rahmen des § 58 Nr. 5 AO oder auch die Versorgung durch eine Familienstiftung thematisiert. Diese Themen werden jedoch stets isoliert voneinander betrachtet. Zuwenig wurde in der Literatur bisher der Frage nachgegangen, wie kann ich mit welchen Stiftungsformen eine Versorgung des Stifters und seiner Familie gewährleisten und welche ertrag- und substanzsteuerlichen Folgen hat dies sowohl für den Stifter, die Bezugsberechtigten und die Stiftung. Diese Arbeit soll vor dem Hintergrund der Vielfalt der Versorgungsmöglichkeiten die Lücke weiter schließen und als Anregung dienen, welche Möglichkeiten der Versorgung, durch die Stiftung gegeben sein können. Somit ist die Darstellung der substanz- und ertragsteuerlichen Folgen der Vermögensübertragung auf eine gemeinnützige Stiftung, eine Familienstiftung und eine Doppelstiftung unter Berücksichtigung der Versorgung des Stifters und seiner Familie Ziel dieser Arbeit. Nicht nur die Vermögensübertragung ist steuerlich zu würdigen, auch die laufende Besteuerung bei der Stiftung und bei den durch die jeweiligen Versorgungsabreden Begünstigten ist darzustellen. Als „Versorgungsinstrumente“ werden die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen, die Vermögensübertragung gegen Vorbehalt eines Nießbrauchs, Arbeitsverhältnisse mit der Stiftung sowie die klassische Versorgung im Rahmen von Destinatärsbezügen der jeweiligen Stiftungsform aufgezeigt. Die steuerliche Beurteilung knüpft regelmäßig an die Regelungen im Zivilrecht an, weshalb auch diese Berücksichtigung finden. Dennoch liegt der Schwerpunkt dieser Arbeit auf dem Gebiet des Steuerrechts. Der steuerrechtlichen Würdigung der Vermögensübertragung auf die Stiftung liegt die Vermögensübertragung unter Lebenden zugrunde. Lediglich bei der Darstellung der rechtsfähigen Stiftung im Zivilrecht wird aus Gründen der Vollständigkeit ein Abriss des Stiftungsgeschäfts von Todes wegen aufgeführt.

Hintergrund für die Auswahl der Stiftungen in Gestalt der gemeinnützigen Stiftung, der Familienstiftung und der Doppelstiftung, ist insbesondere für die gemeinnützige Stiftung und Familienstiftung zum einen die Relevanz für die Praxis und zum anderen die Darstellung der Besteuerung einer privat- und einer gemeinnützigen Stiftung. Die Wahl der Doppelstiftung komplettiert letztendlich die Dar-

stellung, da durch ihr Konstrukt die beiden vorbenannten Stiftungsformen im Rahmen der zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten kombiniert werden können.

Das Feld der Versorgungsmöglichkeiten im Rahmen der Vermögensübertragung auf eine Stiftung ist sehr weit. Eine entsprechende Darstellung und Würdigung kann nur für eine begrenzte Anzahl von Versorgungsarten erfolgen. Somit sind zwei Versorgungsarten im Zusammenhang mit der Errichtung der Stiftung und zwei Versorgungsmöglichkeiten die an die laufende Geschäftstätigkeit der Stiftung anknüpfen, Gegenstand der Arbeit. Klassisches Versorgungsmodell unter natürlichen Personen ist stets die Gewährung von Versorgungsleistungen beim Übergang des Vermögens auf die nächste Generation. Im Rahmen dieser Arbeit soll deshalb die Thematik der Versorgungsleistungen im Rahmen einer Vermögensübertragung auf eine Stiftung transformiert werden. Ebenso verhält es sich mit dem Vorbehalt von Erträgen im Rahmen eines Nießbrauchs. Neben den im Rahmen der Stiftungerrichtung ausbedungenen Auflagen, sollen die Versorgungsarten noch durch Arbeitsverhältnisse mit der Stiftung und die klassischen Destinatärsbezüge, die beide an die laufende Geschäftstätigkeit der Stiftung anknüpfen, vervollständigt werden.

Die Begrifflichkeiten des stiftens und der Stiftung sind in den vergangenen Jahren in aller Munde. Jedoch verfügt die Öffentlichkeit nur selten über steuerrechtliche wie auch zivilrechtliche Hintergrundinformationen zum Thema Stiftungen. Der weite Bereich des „Stiftungsrechts“ ist aufgrund der Vielfältigkeit der Stiftungsformen und der Einsatzmöglichkeiten der Stiftung nur schwerlich für Laien zu ergründen. Nicht selten besteht der Trugschluss, dass Stiftungen grundsätzlich gemeinnützig tätig sind, was jedoch nicht der Realität entspricht. Dementsprechend werden zu Beginn der Arbeit sowohl die zivil-, als auch die steuerrechtlichen Grundlagen erarbeitet, um ein Grundverständnis für die komplexe Rechtsfigur der Stiftung zu erhalten.

In diesem Abschnitt der Arbeit wird die Thematik der in Deutschland derzeit vorherrschenden Stiftungsinitiative und die gesellschaftliche Stellung, vor allem der gemeinnützigen Stiftung, aufgezeigt. Die „Stiftung“ nimmt demnach in der heutigen Gesellschaft wichtige Funktionen im Bereich der Ökonomie, des Gemein-

wohls und der Kultur ein. Die Beliebtheit der „Stiftung“ stellt einen Indikator dafür dar, dass sich die deutschen Bürger durchaus ihrer Verantwortung für die Gesellschaft bewusst sind.

Im zweiten Kapitel der Arbeit werden die zivilrechtlichen Grundlagen der Stiftungserrichtung, das Wesen der Stiftung und die verschiedenen Stiftungsformen dargestellt. Die Ausführungen zu den Stiftungsformen dienen dazu, den Gegenstand der Untersuchung im Hinblick auf die ausgewählten Stiftungsformen einzugrenzen.

Gegenstand des dritten Abschnitts ist die die ertrag- und substanzsteuerliche Beurteilung der Stiftungserrichtung beim Stifter und der Stiftung. Diese dient als Grundlage für den vierten bis sechsten Teil der Arbeit. Entsprechend dem Ziel der Untersuchung werden die steuerlichen Rechtsfolgen der Vermögensübertragung auf eine Stiftung im Allgemeinen dargestellt. Ferner beleuchtet dieses Kapitel die Grundzüge des Gemeinnützigkeitsrechts gem. § 51 ff. AO.

Der vierte Abschnitt befasst sich mit der Versorgungsthematik. Er ist der ertrag- und substanzsteuerlichen Würdigung der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen und der Vermögensübertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchs gewidmet.

Die laufende Besteuerung der Stiftung und der Begünstigten ist Gegenstand des fünften Abschnittes. Ein großes Augenmerk wird hier auf die steuerliche Beurteilung der Versorgungsleistungen und des Vorbehaltsnießbrauches gelegt. Ebenso von nicht untergeordneter Bedeutung ist die im Rahmen der laufenden Besteuerung dargestellte Erbersatzbesteuerung der Familienstiftung. Neben den im Zusammenhang mit dem Stiftungsgeschäft ausbedungenen Auflagen wird im Weiteren das Versorgungsinstrument der klassischen Destinatärsversorgung und die Thematik Arbeitsverhältnisse mit der Stiftung behandelt.

Im sechsten Abschnitt werden die Versorgungsmodelle im Rahmen der Familienstiftung, gemeinnützigen Stiftung sowie der Doppelstiftung dargestellt und gewürdigt. Von besonderer Bedeutung sind jedoch die Ausführungen zu der ge-

meinnützigen Stiftung und der Doppelstiftung, da bei diesen Stiftungsarten im Bereich der Besteuerung Sonderproblematiken auftreten, die erhebliche steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen. Weiterhin werden in diesem Zusammenhang die von Banken und Finanzdienstleistern angebotenen „Versorgungsmodelle“ gewürdigt.

Im Rahmen dieser Arbeit wurde eine empirische Analyse durchgeführt, um den Stellenwert von Versorgungsleistungen der Stiftung an die Stifter und ihre Familien in der Praxis zu ergründen. Die Ergebnisse und die Würdigung dieser Analyse sind im siebten Abschnitt der Arbeit wiedergegeben.

Die Schlussbetrachtung der Arbeit dient dazu, die Ergebnisse zusammenzufassen und zu werten.

2 Begriff, Merkmale und rechtliche Grundlagen

2.1 Stiftungsbegriff

An einer Legaldefinition der Terminologie „Stiftung“ fehlt es im rechtsgeschäftlichen Verkehr. Der Begriff der Stiftung wird sowohl für den Akt der Zuwendung des für die Stiftung lebensnotwendigen Stiftungsvermögens, als auch für die juristische Person bzw. das Zweckvermögen, welche durch das Stiftungsgeschäft des Stifters ins Leben gerufen werden, verwendet.¹⁵

Das mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit ausgestattete selbständige Gebilde „Stiftung“, ist in der Regel eine juristische Person des bürgerlichen Rechts im Sinne von §§ 80 ff. BGB. Die Stiftung ist mitglieder- und gesellschafterlos und dient einzig und allein dem ihr durch das Stiftungsgeschäft und die Satzung verliehenen Stiftungszweck.¹⁶ Die Stiftung ist durch die Institutionalisierung des Stiftungszwecks prinzipiell unsterblich.¹⁷ Eine Stiftung muss jedoch grundsätzlich drei Wesensmerkmale - Stiftungsorganisation, Stiftungszweck und Stiftungsvermögen - aufweisen, damit von der Existenz einer solchen, unabhängig von deren Art oder Ausprägung, ausgegangen werden kann.¹⁸

2.2 Wesensmerkmale der Stiftung

Es lassen sich jedoch aus der Gesetzgebung, der Rechtsprechung und der Literatur die Charakteristika herausbilden, die das Wesen einer Stiftung ausmachen: der Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation. Diese drei Wesensmerkmale werden im Folgenden kurz dargestellt und erläutert.

¹⁵ Vgl. LÖFFLER/FAUT: Die moderne Stiftung – Recht und Steuern, in: BB 1974, S. 329; EBERSBACH, H.: Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, Göttingen, 1972, S. 15

¹⁶ Vgl. TURNER, N.: Die Stiftung – eine Möglichkeit individueller Nachfolgegestaltung, in DStR 1996, S. 1448

¹⁷ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – CAMPHAUSEN V.: Handbuch des Stiftungsrechts, München, 1999, § 1 Rz. 7

¹⁸ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 15

2.2.1 Stiftungszweck

Der Stiftungszweck ist das „Herzstück“ der Stiftung. In der Zwecksetzung spiegelt sich unmittelbar der Wille des Stifters wider und sie prägt das Wesen der Stiftung dauerhaft.¹⁹

Dem Stifter steht im Hinblick auf die Definition des Stiftungszwecks jegliche Freiheit zu.²⁰ Die Grenze wird durch die Gefährdung des Gemeinwohls gezogen; gem. § 80 Abs. 2 BGB ist eine Stiftung nur als rechtsfähig anzuerkennen, wenn das Gemeinwohl nicht durch den Stiftungszweck gefährdet wird.²¹ Eine Gefährdung des Gemeinwohls wird nur bei Verstoß des Stiftungszweckes gegen die Sittengesetze oder die verfassungsmäßige Ordnung angenommen.²² Gem. § 87 Abs. 1 BGB ist die Stiftungsaufsichtsbehörde berechtigt bei schon bestehenden Stiftungen, die gegen das Gemeinwohl verstoßen, einzugreifen und der Stiftung eine andere Zweckbestimmung zu geben oder diese aufzuheben.

Ferner wird an den Stiftungszweck die Anforderung der Dauerhaftigkeit gestellt.

Der Stiftung können mehrere Zwecke gegeben werden, die nebeneinander im Rahmen einer gemischten Stiftung (Haupt- und Nebenzwecke) oder zeitlich nacheinander in der sogenannten Sukzessivstiftung verfolgt werden können. Eine größere Bandbreite von Zwecken erweitert den Radius der Stiftung und erleichtert ihr die Anpassung an geänderte Rahmenbedingungen.²³ Hinsichtlich ihrer Zwecksetzung können Stiftungen in privat- und fremdnützige bzw. private und öffentliche Stiftungen unterschieden werden.

Nach der Genehmigung der Stiftung, durch die Stiftungsaufsichtsbehörde, ist der Stiftungszweck sowohl der Disposition des Stifters, als auch der ihrer Organe entzogen. Zweckänderungen nach § 87 BGB unterliegen der Genehmigungspflicht

¹⁹ Vgl. WACHTER, T.: Stiftungen, Köln, 2001, Teil B, Rz. 50

²⁰ Vgl. Art. 2 Abs. 1 GG

²¹ Vgl. SCHINDLER, A.: Stiftung und Erbe, Essen, 1995, S. 6

²² Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 7 Rz. 274

²³ Vgl. ebenda: a.a.O., § 8 Rz. 7

der Aufsichtsbehörde und können nur unter Berücksichtigung des objektivierten Stifterwillens durchgeführt werden.²⁴

Der vom Stifter gesetzte Zweck determiniert das Stiftungsvermögen und umgekehrt. Beide Wesensmerkmale müssen in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen, um den Stiftungszweck zu erfüllen und um die der Stiftung zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter optimal einsetzen zu können.²⁵ Nach STRICKRODT ist das Vermögen der Stiftung lediglich als das Objekt der Zwecksetzung anzusehen.²⁶

Des Weiteren werden durch die Zwecksetzung auch Anforderungen an die Stiftungsorganisation gestellt. Vor allem die Anzahl und die Größe der Stiftungsorgane werden durch den Zweck festgelegt, diese sollten jedoch auch wieder in einem angemessenen Verhältnis zur Vermögensausstattung stehen.²⁷

2.2.2 Stiftungsvermögen

Das Stiftungsvermögen stellt die materielle Basis der Stiftung dar. Ohne den Vermögensübergang vom Stifter auf die Stiftung wäre es der Stiftung, aufgrund des institutionalisierten Zwecks und der daraus resultierenden Mitglieder- und Gesellschafterlosigkeit nicht möglich, ihrer Zwecksetzung nachzukommen. Weiterhin ist die Anerkennung der Stiftung durch die Genehmigungsbehörden von einer ausreichenden Vermögensausstattung abhängig, die die nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszweckes zulässt. Zwar ist ihre Höhe nicht kodifiziert, dennoch sollte die Mindestausstattung EUR 25.000,00 betragen, wobei die Mindeststiftungsvermögen je nach Bundesland auch wesentlich höher sein können.²⁸ WACHTER erachtet jedoch die Dotierung einer selbständigen Stiftung mit mindestens EUR 250.000,00 für notwendig, um die entstehenden Verwaltungs- und

²⁴ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O. Teil B, Rz. 51

²⁵ Vgl. MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH - HOF, München, 1996, VII.1 Anm. 11; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 8 Rz. 25

²⁶ Vgl. STRICKRODT, G.: Stiftungsrecht, Baden-Baden, 1977, S. 27

²⁷ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 8 Rz. 36

²⁸ Vgl. DAMRAU, J./WEHINGER, M.: Übersicht zum Mindeststiftungsvermögen nach dem Recht der Bundesländer, in: ZEV 1998, S. 178 f.

Personalkosten decken zu können. Bei geringerer Vermögensausstattung empfiehlt er die Errichtung einer unselbständigen Stiftung.²⁹

Das Stiftungsvermögen definiert sich aus allen Wirtschaftsgütern der Stiftung. Inhaltlicher Bestandteil des Stiftungsvermögens ist das Grundstockvermögen der Stiftung. Dieses umfasst alle bei der Errichtung der Stiftung vom Stifter übertragenen Wirtschaftsgüter aus deren Bewirtschaftung der Stiftungszweck realisiert werden soll. Das Grundstockvermögen darf nur in Ausnahmefällen zur Verwirklichung der Zwecksetzung herangezogen werden und ist in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten.³⁰ Den Vorgaben der Landesstiftungsgesetze entsprechend, ist das Stiftungsvermögen getrennt von den anderen Vermögenswerten zu halten.³¹ Hintergrund der Trennung von Grundstock- und zweckgebundenem Vermögen, ist der Schutz der Stiftung und somit ihres vom Stifter verliehen Zwecks und ihres für dessen Verfolgung übertragenen Vermögens vor „unklaren und stiftungsfremden finanziellen Dispositionen“.³²

Hinsichtlich der Vermögensausstattung kommen Vermögenswerte aller Art wie Sachen, Rechte, Immobilien, Kunstsammlungen, Unternehmen, Unternehmensanteile und Bargeld in Frage.³³ Zu beachten ist nur, dass die Vermögenswerte dauerhaft ausreichend Erträge erwirtschaften müssen, um eine nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks zu gewährleisten.³⁴

Die aus dem Grundstockvermögen erwirtschafteten Erträge müssen nicht die alleinige Finanzierungsquelle der Stiftung darstellen. Zusätzlich sind die Zuwendungen von Dritten in Form von Spenden oder Zustiftungen möglich, um den Stiftungszweck zu verwirklichen.³⁵ Grundsätzlich darf die Stiftung zur nachhalti-

²⁹ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 55

³⁰ Vgl. CARSTENSEN, C.: Die ungeschmälerte Erhaltung des Stiftungsvermögens, in: WPg 1996 S. 782

³¹ Vgl. Art. 11 Abs. 1 S. 2 BayStG; § 7 Abs. 2 S. 2 BWStG; LEX, P.: Das Gesetz zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetzes vom 24.7.2001, in: ZEV 2001, S. 390

³² SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 10 Rz. 53

³³ Vgl. ebenda: a.a.O., § 10 Rz. 14

³⁴ Vgl. BERNDT, H.: a.a.O., S.139

³⁵ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – V. CAMPHAUSEN: a.a.O., § 1 Rz. 12

gen Verwirklichung des Stiftungszweckes jedoch nicht auf diese Vermögenszuwendungen angewiesen sein.³⁶

Zustiftungen fließen, sofern vom Zuwendenden ausdrücklich als solche bezeichnet, dem Grundstockvermögen zu und unterliegen im Hinblick auf das Gemeinnützigkeitsrecht nicht der zeitnahen Mittelverwendung. Die Erträge des Stiftungsvermögens und etwaige Spenden sind gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zur Realisierung des Stiftungszwecks einzusetzen, was einer Mittelverwendung innerhalb des auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahres entspricht. Die aus dem Stiftungsvermögen erwirtschafteten Erträge sind ausschließlich zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden. Eine Zuführung zum Stiftungsvermögen ist gem. des sogenannten Admassierungs- bzw. Thesaurierungsverbots, welches in der AO³⁷ bzw. in einigen Stiftungsgesetzen der Länder verankert ist, nicht erlaubt. Ausnahmen werden in den Landesstiftungsgesetzen nur zugelassen, sofern dies mit der Stiftungssatzung konform geht bzw. es für den Ausgleich von Vermögensverlusten erforderlich ist.³⁸

Im Falle der Belastung des Stiftungsvermögens mit Auflagen, Schulden, Nutzungs- und Nießbrauchsrechten durch das Stiftungsgeschäft, müssen diese Verbindlichkeiten auf Dauer durch die Stiftungserträge gesichert sein. Dennoch darf die Stiftung nicht derart belastet werden, dass der eigentlichen Zwecksetzung nicht mehr nachgekommen werden kann.³⁹

Gem. § 82 BGB ist der Stifter nach der Anerkennung der rechtsfähigen Stiftung durch die Aufsichtsbehörde verpflichtet, das im Stiftungsgeschäft zugesagte Vermögen auf die Stiftung zu übertragen. Der schuldrechtliche Anspruch der Stiftung auf Vermögensübertragung entsteht erst mit Genehmigung derselben.⁴⁰

³⁶ Vgl. SCHINDLER, A.: a.a.O., S. 8

³⁷ Das nicht ausdrücklich in der AO normierte Admassierungsverbot ist nur für gemeinnützige Stiftungen anzuwenden und ist Ausfluss der §§ 55 bis 58 AO.

³⁸ Vgl. § 7 HamStG; § 6 Abs. 2 SaarStG; § 7 Abs. 3 S. 2 BremStG

³⁹ Vgl. BERNDT, H.: a.a.O., S. 138

⁴⁰ Vgl. PALANDT/HEINRICHS: Bürgerliches Gesetzbuch, München, 2004, § 82 Rz. 1

Der Stifter kommt der Verpflichtung mittels Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter auf die Stiftung nach. Hierbei sind die jeweils geltenden Rechtsvorschriften des BGB für die einzelnen Vermögenswerte anzuwenden.⁴¹ Rechte, für die ein Abtretungsvertrag genügt, gehen gem. § 82 S. 2 BGB kraft Gesetzes auf die Stiftung über, darunter sind bspw. Forderungs-, Patent- und Urheberrechte zu subsumieren.⁴² In Bezug auf § 82 BGB ist anzumerken, dass dieser sowohl für den Fall der Genehmigung der Stiftung zu Lebzeiten des Stifters und auch für die Genehmigung der Stiftung nach Ableben des Stifters anzuwenden ist. Bei Zutreffen der zweiten Alternative ist § 82 BGB in Verbindung mit § 84 BGB anzuwenden, so dass die Rechte im Sinne von § 82 Abs. 2 BGB rückwirkend als Rechte der Stiftung zu betrachten sind und somit die zwischenzeitliche Verfügung der Erben über die Rechte eine Verfügung von Nichtberechtigten darstellt.

Für die Vermögensübertragung wird in der Literatur weitestgehend die Meinung vertreten, dass das Schenkungsrecht anzuwenden ist, soweit Interessen Dritter berührt werden. Fraglich ist jedoch die Anwendung der Schenkungsvorschriften im Rechtsverhältnis zwischen Stifter und Stiftung.⁴³ Problematisch erscheint hier insbesondere, dass die Genehmigung der Stiftung von der dauerhaften und nachhaltigen Verfolgung des Stiftungszwecks abhängig ist und dementsprechend über ein Stiftungsvermögen in entsprechender Höhe zu verfügen hat, dieses aber auf der anderen Seite den Vorschriften § 519 BGB Einrede des Notbedarfs und § 528 BGB Rückforderung wegen Verarmung des Schenkers ausgesetzt ist. In Betracht des Rückforderungsrechts, wegen Verarmung des Schenkers, ist der Auffassung WACHERS zuzustimmen, die das Schutzbedürfnis der Stiftung anführt.⁴⁴

⁴¹ Übertragungsvorschriften für bewegliche Sachen § 929 ff BGB, Grundstücke § 873 BGB, § 925 BGB, GmbH-Anteile § 15 Abs. 3 GmbHG (notarielle Beurkundung der Anteilsabtretung)

⁴² Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, München, 1993, § 82 Rz. 1; STAUDINGER/RAWERT: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Berlin, 1995, § 82 Rz. 3

⁴³ Vgl. WACHER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 54; MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 80 Rz. 14 f.

⁴⁴ Vgl. WACHER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 54

2.2.3 Stiftungsorganisation

Die Schaffung einer Organisation ist für die Stiftung lebensnotwendig, da sie als verselbständigtetes Zweckvermögen ansonsten handlungsunfähig wäre.⁴⁵ Um am Rechtsverkehr teilnehmen und den Stifterwillen nachhaltig erfüllen zu können, muss sie sich juristischer oder natürlicher Personen bedienen.⁴⁶ Die Organisation einer Stiftung lässt sich nach HOF als innerer Aufbau definieren, der der Stiftung Strukturen für die interne Entscheidungsfindung zur Verfügung stellt. Die Organe nehmen die relevanten Daten für die Existenz und das Handeln der Stiftung wahr, treffen die entsprechenden Entscheidungen und setzen diese um.⁴⁷

Die Organisation einer Stiftung kann im Hinblick auf das Stiftungsrecht auch als Unterscheidungsmerkmal für die Abgrenzung öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Stiftungen dienen. Öffentlich-rechtliche Stiftungen verfügen über keine eigenständige Organisation und sind organisatorisch in die öffentliche Verwaltung eingebunden, während privatrechtliche Stiftungen eigene Organisationsstrukturen aufweisen.⁴⁸

Maßstab für die Auslegung der Stiftungsorganisation ist neben dem Stiftungszweck auch das Stiftungsvermögen. Die errichteten Gremien müssen in ihrer Größe und Funktion der Art und dem Umfang der Stiftungstätigkeit entsprechen.⁴⁹

Die Struktur der Organisation wird primär durch die Stiftungssatzung festgelegt. Nach § 86 S. 1 BGB i.V.m. § 26 BGB wird als Mindestanforderung an die Stiftungsorganisation das Vorhandensein eines Vorstands gestellt. Der Vorstand ist Willensorgan der Stiftung, sein Wollen und Handeln wird der Stiftung unmittelbar zugerechnet.⁵⁰ Neben einer oder mehreren natürlichen Personen⁵¹ kann auch eine

⁴⁵ Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., Vor § 80 Rz. 13

⁴⁶ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 1

⁴⁷ Vgl. ebenda: a.a.O., § 9 Rz. 3

⁴⁸ Vgl. ebenda: a.a.O., § 9 Rz. 4

⁴⁹ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 68; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 19

⁵⁰ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 98

⁵¹ § 86 S. 1 BGB i.V.m. § 26 Abs. 1 S. 2 BGB

juristische Person die Funktion des Vorstands wahrnehmen.⁵² Die juristische Person eignet sich nach HOF besonders als Organ, da sie über eine „potentielle Unsterblichkeit“ verfügt und sich somit positiv im Hinblick auf die Kontinuität der Stiftung auswirkt. Allerdings kann es aufgrund anders gearteter Zielsetzungen zu Interessenskonflikten kommen, die im Vorfeld durch Abgleich der Zielsysteme ausgeräumt werden können.⁵³ Die erste Bestellung der Vorstandsmitglieder erfolgt in der Regel durch den Stifter im Rahmen des Stiftungsgeschäfts. Spätere Bestellungen können bspw. durch eine Person des Vertrauens des Stifters, dem Inhaber eines bestimmten Amtes oder durch Kooptation erfolgen.⁵⁴ Der Bestellungsmodus, sowie die Amtsdauer, Wiederbestellung und der Ablauf der internen Willensbildung des Organs, sind in der Satzung zu regeln.⁵⁵

Nach § 86 BGB i.V.m. § 26 Abs. 2 S. 1 BGB vertritt der Vorstand die Stiftung sowohl gerichtlich als auch außergerichtlich als gesetzlicher Vertreter. Der Umfang der Vertretungsmacht gem. § 26 Abs. 2 S. 2 BGB kann mit Wirkung gegen Dritte durch die Satzung beschränkt werden. Diese Regelung wird aufgrund eines fehlenden bundeseinheitlichen Stiftungsregisters von HEINRICHS als bedenklich erachtet, da eine Beschränkung nicht erkennbar ist.⁵⁶ Diese Bedenken sollten jedoch durch die nunmehr bei den Stiftungsbehörden geführten Stiftungsregister zerstreut sein. Neben der Beschränkung der Vertretungsmacht durch die Satzung können sich auch aus dem Stiftungszweck Beschränkungen der Vertretungsmacht ergeben. Nämlich für Rechtsgeschäfte, die über die durch den Stiftungszweck gezogene Grenze hinausgehen.⁵⁷ Diese Meinung wird in der Literatur kritisch betrachtet, da Kompetenzen nicht erst durch die Auslegung der Stiftungssatzung und des Stiftungszwecks abgesteckt werden und somit Rechtsunsicherheiten entstehen können.⁵⁸ Fehlt es an einer hinreichenden Regelung der Vertretungsbefug-

⁵² Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 69; EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 98; kritisch hierzu STRICKRODT, G., a.a.O., S. 84 f.

⁵³ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 74;

⁵⁴ Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 86 Rz. 3; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 83 ff.; MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH – HOF: a.a.O., VII.1 Anm. 30 m.E. analoge Anwendung auf den Vorstand

⁵⁵ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 70 f.

⁵⁶ PALANDT/HEINRICHS: a.a.O., § 86 Rz. 1

⁵⁷ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 108; WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 72

⁵⁸ Vgl. STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., § 86 Rz. 8; MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 86 Rz. 7; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 33

nisse und Kompetenzen, so ist im Zweifel nicht von einer Beschränkung derselben auszugehen.⁵⁹

Hinsichtlich der Geschäftsführung des Vorstands sind die Regelungen des Auftragsrechts der §§ 664 bis 670 BGB gem. § 86 S. 1 BGB i.V.m. § 27 Abs. 3 BGB anzuwenden.

Falls die Satzung nicht für einzelne Organmitglieder Einzelvertretungsbefugnis vorsieht, erfolgt die Vertretung der Stiftung durch den Gesamtvorstand.⁶⁰ Durch Mehrheitsbeschluss des Vorstands können ein oder mehrere Vorstandsmitglieder zur alleinigen Vertretung ermächtigt werden.⁶¹ Zur Passivvertretung ist nach § 86 S. 1 BGB i.V.m. § 28 Abs. 2 BGB jedes Vorstandsmitglied befugt. Wird die Stiftung durch eine öffentliche Behörde verwaltet, findet diese Regelung gem. § 86 S. 2 BGB keine Anwendung.

Nach § 86 S. 1 BGB i.V.m. § 29 BGB kann das Amtsgericht bei Fehlen oder Verhinderung eines Vorstands zur wirksamen Beschlussfassung oder Vertretung in dringenden Fällen auf Antrag eines Berechtigten einen Notvorstand bestellen, wenn die Verwaltung nicht auf eine öffentliche Behörde übertragen wurde.⁶²

Der Stifter kann neben dem Vorstand weitere Organe vorsehen, deren Aufgabenspektrum sich vom internen Kontrollorgan bis hin zum Beratungsgremium erstrecken kann.

Da die Stiftung über keine Mitglieder bzw. Gesellschafter verfügt, ist die interne Kontrolle durch ein Aufsichtsgremium unverzichtbar, um die Arbeit des Vorstands in finanzieller und wirtschaftlicher Hinsicht zu überwachen.⁶³ Die Einhaltung des objektivierten Stifterwillens durch den Stiftungsvorstand ist weiterhin eine wichtige Aufgabe des Kontrollgremiums.⁶⁴ Weitere Beratergremien können

⁵⁹ Vgl. STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., § 86 Rz. 8

⁶⁰ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 107; Wachter, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 72

⁶¹ Vgl. STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., § 86 Rz. 11; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 31

⁶² Vgl. § 86 S. 2 BGB

⁶³ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 46

⁶⁴ Vgl. BVerwG-Urteil vom 29.11.1990 – 7 B 155/90, in: NJW 1991, S. 713

sachverhaltsbezogen im Einzelfall zu Rate gezogen und mit externen Beratern und Sachverständigen besetzt werden.⁶⁵

Von einer Personalunion der Organmitglieder in verschiedenen Gremien ist aufgrund des Effektivitätsverlusts hinsichtlich der internen Kontrolle abzusehen. Weiterhin bedeutet die Doppelfunktion eine Behinderung der verschiedenen Funktionen der Organe.⁶⁶

⁶⁵ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 60

⁶⁶ Vgl. MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH – HOF: a.a.O., VII.1 Anm. 28

2.3 Stiftungsarten

Im Folgenden sollen die wichtigsten Stiftungsarten dargestellt werden. Sie unterscheiden sich im Wesentlichen nach ihrer Form, ihrem Stiftungszweck und ihrem Vermögen.

2.3.1 Abgrenzung öffentlich-rechtlicher, privatrechtlicher und öffentlicher Stiftungen

Die materiellen Stiftungsmerkmale wie Stiftungsvermögen, -zweck und -organisation sind den öffentlich-rechtlichen wie auch den privatrechtlichen Stiftungen gemein. Stiftungen beider Rechtsnaturen wird Vermögen übertragen, das in seiner Substanz zu erhalten und dem Zugriff des Stifters nach der Vermögensübertragung entzogen ist. Öffentlich-rechtliche Stiftungen unterscheiden sich von den privatrechtlichen Stiftungen in der Hinsicht, dass ihnen durch zusätzliche Wesensmerkmale ein öffentlich-rechtlicher Charakter verliehen wird. Die Errichtung erfolgt durch Verwaltungsakt oder Gesetz. Das wesentliche Unterscheidungsmerkmal zur privatrechtlichen Stiftung stellt die mittelbare Staatsverwaltung dar. Die übertragenen Aufgaben erledigt die öffentlich-rechtliche Stiftung eigenverantwortlich, allerdings steht die Ausführung unter staatlicher Aufsicht. Leistungs- und Weisungsrechten unterliegt die öffentlich-rechtliche Stiftung nicht.

Die §§ 80 ff. BGB regeln die Stiftung des privaten Rechts. Regelungen für Stiftungen des öffentlichen Rechts sind vereinzelt in die Landesstiftungsgesetze eingegangen.

Zudem sind Abgrenzungen zwischen öffentlichen und privaten Stiftungen vorzunehmen. Als Abgrenzungsmerkmal dient hier der Stiftungszweck. Als öffentliche Zwecke sind all jene anzusehen, die dem Gemeinwohl dienen, bspw. Bildung, Forschung, Wissenschaft, Kunst, Kultur, etc.. Eine Vielzahl der öffentlichen Stiftungen erfüllen auch die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts und sind somit bei steuerlichen Belangen privilegiert.

Private Stiftungen dienen nicht der Allgemeinheit, sondern begrenzen den Kreis der Destinatäre auf eine bestimmte Personengruppe.⁶⁷

2.3.2 Rechtsfähige und nicht rechtsfähige Stiftungen

Die rechtsfähige oder selbständige Stiftung wird durch die §§ 80 ff. BGB und die Landesstiftungsgesetze sowie durch die individuell ausgestaltete Satzung geregelt. Sie wird durch einen einseitigen Errichtungsakt geschaffen und mit staatlicher Anerkennung zu einer unabhängigen und rechtsfähigen juristischen Person mit eigenem Zweckvermögen. In ihrer Eigenschaft als verselbständigtetes Zweckvermögen kennt sie weder Gesellschafter noch Mitglieder. Durch das ihr vom Stifter übertragene Vermögen, soll es ihr dauerhaft ermöglicht werden, ihren Stiftungszweck zu verfolgen. Die rechtsfähige Stiftung wird durch ihre Organe vertreten, sie unterliegt in der Regel der staatlichen Stiftungsaufsicht.⁶⁸

Von der rechtsfähigen Stiftung ist die nicht rechtsfähige, die sogenannte fiduziarische oder unselbständige Stiftung zu unterscheiden. Im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung ist die unselbständige oder fiduziarische Stiftung nicht Trägerin einer eigenen Rechtspersönlichkeit.⁶⁹ Die unselbständige Stiftung wird nicht selbst mit Vermögen ausgestattet, sondern das Vermögen des Stifters geht, mit der Maßgabe einen bestimmten Zweck dauerhaft zu verfolgen, in das Eigentum einer natürlichen bzw. juristischen Person über und ist dort getrennt vom sonstigen Vermögen zu verwalten.⁷⁰ Der Empfänger hat als Rechtsträger der unselbständigen Stiftung die Stiftung zu vertreten, handelt jedoch nicht als Organ der Stiftung, sondern im eigenen Namen. Rechtsträger kann sowohl eine natürliche als auch juristische Person sein.⁷¹ Maßgebend für die Rechtsbeziehung zwischen Stifter und Stiftungsträger ist das Schuld- und Erbrecht.⁷²

⁶⁷ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – V. CAMPHAUSEN: a.a.O., § 2 Rz. 1 ff.

⁶⁸ Für eine detaillierte Darstellung der rechtsfähigen Stiftung siehe Gliederungspunkt 2.4

⁶⁹ Vgl. MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH – HOF: a.a.O., VII.5 Anm. 1;
SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O. § 36 Rz. 1

⁷⁰ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – V. CAMPHAUSEN: a.a.O., § 2 Rz. 4; STAUDINGER/RAWERT:
a.a.O., Vorbem. zu §§ 80 ff Rz. 151

⁷¹ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil F, Rz. 1

⁷² Vgl. MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH – HOF: a.a.O., VII.5 Anm. 1

Die Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung ist nicht genehmigungspflichtig. Sie entsteht durch das Stiftungsgeschäft des Stifters und Annahme desselben durch den Stiftungsträger. Ferner ist zu beachten, dass die unselbständige Stiftung nicht der Stiftungsaufsicht unterliegt.⁷³

Weiterhin finden im Gegensatz zur rechtsfähigen Stiftung die Regelungen des BGB keine Anwendung auf unselbständige Stiftungen. Gemäß HOF ist aber § 87 Abs. 1 BGB bzgl. der Zwecksetzung der Stiftung als Orientierungshilfe heranzuziehen.⁷⁴ Ebenso verhält es sich mit den Landesstiftungsgesetzen, die die nicht rechtsfähige Stiftung lediglich am Rande erwähnen bzw. definiert.⁷⁵

2.3.3 Weitere Stiftungsformen

Die vorbenannten Stiftungsarten können noch in weitere Merkmale untergliedert und klassifiziert werden. So kann eine Einteilung der einzelnen Stiftungsformen nach dem Stiftungszweck (bspw. privatnützige Stiftung, gemeinnützige Stiftung, Familienstiftung), dem Stiftungsvermögen (bspw. Unternehmensträgerstiftung, Beteiligungsträgerstiftung, Kapitalträgerstiftung, Anstaltsträgerstiftung) und der Stiftungsorganisation erfolgen (bspw. öffentlich verwaltete Stiftung, kirchliche Stiftung, kommunale Stiftungen). Diese einzelnen Bezeichnungen der Stiftungsformen sind weder in der Literatur noch im Sprachgebrauch vereinheitlicht, weiterhin ist eine allgemein anerkannte Systematik zur Klassifikation von Stiftungen nicht existent.⁷⁶

Gegenstand dieser Arbeit sind die gemeinnützige Stiftung, die Familienstiftung und die Doppelstiftung als Sonderform der unternehmensverbundenen Stiftung. Diese drei Stiftungsformen sollen im Folgenden kurz charakterisiert werden.

⁷³ Vgl. SCHINDLER, A.: a.a.O., S. 3 f.

⁷⁴ Vgl. STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 153; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., 36 Rz. 51

⁷⁵ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – v. CAMPHAUSEN: a.a.O., § 2 Rz. 4
StiftG NW §§ 1 und 2, Stiftungsgesetze Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen § 28 hier besonders, Vermögenübertragung nur an eine juristische Person

⁷⁶ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 25 f.

2.3.3.1 Gemeinnützige Stiftungen

Unter einer das Gemeinwohl fördernden Stiftung ist im Sprachgebrauch eine gemeinnützige Stiftung zu verstehen, d.h. sie verfolgt in der Regel soziale, wissenschaftliche und kulturelle Zwecke. Dieser Form der Stiftung gehören sowohl Stiftungen des öffentlichen Rechts, als auch Stiftungen des privaten Rechts an. Der Begriff der gemeinnützigen Stiftung wird durch die ihm im Steuerrecht in den §§ 51 ff. AO verliehenen Inhalte für das Stiftungsrecht zu eng ausgelegt. Die Stiftung hat danach ihren den die Allgemeinheit fördernden Zweck ausschließlich, unmittelbar und selbstlos zu verfolgen.⁷⁷ Sie erfährt fast eine völlige Steuerfreiheit, sofern sie den Voraussetzungen gerecht wird.⁷⁸ Dennoch ist es aus der Sicht des Stiftungsrechts, unabhängig vom Steuerrecht, möglich von einer gemeinnützigen Stiftung zu sprechen, nämlich dann, wenn nicht die Privatnützigkeit im Vordergrund steht, sondern die Förderung der Allgemeinheit.⁷⁹ Allerdings bleiben dieser Art der „gemeinnützigen Stiftung“ steuerliche Privilegien vorenthalten und sie ist hinsichtlich der Besteuerung analog einer privatnützigen Stiftung zu behandeln.⁸⁰

2.3.3.2 Familienstiftung

Im Gegensatz zur gemeinnützigen Stiftung steht die privatnützige Stiftung. Prototyp dieser Stiftungsform ist die Familienstiftung. Der Begriff der Familienstiftung ist dem BGB fremd, Regelungen hierzu finden sich jedoch in den Landesstiftungsgesetzen und im Steuerrecht.⁸¹ Die Familienstiftung hat den Zweck, dem Interesse und dem Wohl einer oder mehreren Familien zu dienen, d.h. die Stiftungserträge kommen ausschließlich den Familienmitgliedern zugute.⁸²

Im Vergleich zur gemeinnützigen Stiftung ist die Familienstiftung nicht steuerlich

⁷⁷ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 26

⁷⁸ Vgl. MAINCZYK, A.: Die Stiftung als Gestaltungsmöglichkeit im Rahmen der Unternehmensnachfolge, in: Stbg 2002, S. 77

⁷⁹ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 26

⁸⁰ Sofern im Rahmen dieser Arbeit von gemeinnützigen Stiftungen die Rede ist, so erfüllen diese stets die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts gem. §§ 51 ff. AO.

⁸¹ Siehe Gliederungspunkt 3.3.1

⁸² Vgl. SCHAUHOFF, S.: Handbuch der Gemeinnützigkeit, München, 2000, S. 4

privilegiert. Bezüglich der staatlichen Stiftungsaufsicht erfährt die Familienstiftung in einigen Bundesländern jedoch im Vergleich zur gemeinnützigen Stiftung Erleichterungen. Die Familienstiftung steht aufgrund ihres Stiftungszwecks zugunsten des Wohles einer bestimmten Familie nicht im Interesse der Öffentlichkeit. Allerdings hat sie bis zur Reform des Stiftungszivilrechts wegen ihrer Zulässigkeit in manchen Bundesländern erhebliche Einschränkungen erfahren, was nunmehr aufgrund des in § 80 Abs. 2 BGB normierten Rechts auf Anerkennung Vergangenheit ist.⁸³

2.3.3.3 Unternehmensverbundene Stiftung

Sofern eine Stiftung des Privatrechts Beteiligungen an einem Unternehmen hält bzw. ein Unternehmen zum Stiftungsvermögen gehört, welches die Stiftung in ihrer Rechtsform selbst betreibt, wird von einer Beteiligungsträgerstiftung bzw. einer Unternehmensträgerstiftung gesprochen.⁸⁴

Im Fall einer unternehmensverbundenen Stiftung ist jedoch grundsätzlich zu diversifizieren, ob der Stiftungszweck das Unternehmen selbst zum Gegenstand hat, oder ob das Unternehmen bzw. die Beteiligung nur als Dotationsquelle des Stiftungszwecks dient.⁸⁵

Eine besondere Form der unternehmensverbundenen Stiftung stellt die Doppelstiftung dar. Sie kombiniert eine privatnützige und eine gemeinnützige Stiftung derart, dass beide Stiftungen Anteile an einem Unternehmen halten. Eine derartige Kombination ist in der Praxis vor allem dann zu empfehlen, sofern die Begünstigung der Familien über die im Steuerrecht zulässigen Grenzen hinausgehen soll. Weiterhin weist diese Form der Stiftung erhebliche Vorteile für den Stifter auf, da dieser zum einen durch die Familienstiftung (privatnützige Stiftung) weiterhin erheblichen Einfluss auf das Unternehmen ausüben kann und zum anderen durch

⁸³ Vgl. HENNERKES, B.-H./SCHIFFER, K.J.: Stiftungsrecht, Frankfurt am Main, 2001, S. 48 f.

⁸⁴ Vgl. SCHAUHOFF, S.: a.a.O., S. 5

⁸⁵ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – V. CAMPHAUSEN: a.a.O., § 2 Rz. 16

die Übertragung des Vermögens auf die gemeinnützige Stiftung erhebliche Steuervorteile realisiert werden können.⁸⁶

2.4 Die Rechtsfähige Stiftung im Zivilrecht und deren Errichtung

Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts unterliegen der dreistufigen zivilrechtlichen Grundlage von Bundes- und Landesrecht sowie den individuellen Satzungsbestimmungen. Die §§ 80 bis 88 BGB stellen mit Verweis auf die vereinsrechtlichen Bestimmungen gem. § 86 BGB das Grundgerüst der zivilrechtlichen Regelungen für Stiftungen des Privatrechts dar, die durch die Landesstiftungsgesetze ergänzt werden.⁸⁷ Inhaltlich regeln die Landesstiftungsgesetze vor allem öffentlich-rechtliche Belange, wie Stiftungsgenehmigung und –aufsicht.⁸⁸ Trotz der großen Anzahl landesgesetzlicher Regelungen sind die stiftungsrechtlichen Rechtsgrundlagen weitestgehend einheitlich.⁸⁹

2.4.1 Errichtung der Stiftung

Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung des Privatrechts nach § 80 Abs. 1 BGB ist neben dem Stiftungsgeschäft die Anerkennung der zuständigen Landesbehörde erforderlich, in deren Zuständigkeitsbereich die Stiftung ihren Sitz haben soll.

⁸⁶ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – PÖLLATH: a.a.O., § 13 Rz. 201 ff.

⁸⁷ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – V. CAMPHAUSEN: a.a.O., § 3 Rz. 3; EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 38

⁸⁸ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 39; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – V. CAMPHAUSEN: a.a.O., § 3 Rz. 6

⁸⁹ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – V. CAMPHAUSEN: a.a.O., § 3 Rz. 8

2.4.1.1 Stiftungsgeschäft

Das Stiftungsgeschäft lässt sich als Akt definieren, durch den der Stifterwille erstmalig in Erscheinung tritt.⁹⁰

Von Gesetzes wegen wird in das Stiftungsgeschäft unter Lebenden gem. § 81 BGB und das Stiftungsgeschäft von Todes wegen gem. § 83 BGB unterschieden. Die beiden Arten des Stiftungsgeschäfts müssen verschiedene Anforderungen erfüllen, gemeinsam ist ihnen die Willenserklärung des Stifters, also der eigentliche Stiftungsakt, der Stiftungszweck und das zur dauerhaften Erfüllung desselben dienende Stiftungsvermögen. Beide Arten des Stiftungsgeschäfts werden getrennt voneinander dargestellt.

2.4.1.1.1 Stiftungsgeschäft unter Lebenden

2.4.1.1.1.1 Einseitiges Rechtsgeschäft und Form des Stiftungsgeschäfts

Das Stiftungsgeschäft unter Lebenden wird durch eine nicht empfangsbedürftige einseitige Willenserklärung vorgenommen, auch wenn es Bestandteil eines Vertrages ist.⁹¹ Eine Stiftung kann auch von mehreren Stiftern errichtet werden. Ist dies der Fall können die Willenserklärungen getrennt von einander abgegeben werden oder gegenseitig aufeinander bezogen sein.⁹² Weiterhin können die Willenserklärungen auch gemeinsam abgegeben werden. Für das Stiftungsgeschäft sind die allgemeinen Rechtsvorschriften für Rechtsgeschäfte nach § 116 ff. BGB anzuwenden.

Nach h.M. ist das Stiftungsgeschäft in einen vermögensrechtlichen und einen organisationsrechtlichen Teil aufzugliedern. Der erste Teil umfasst die Schaffung einer juristischen Person, der zweite Teil bezieht sich auf die Zuwendung des Stiftungsvermögens.⁹³

⁹⁰ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 7 Rz. 2

⁹¹ Vgl. SOERGEL/NEUHOFF: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Stuttgart, 1988, § 80 Rz. 2; EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 48

⁹² Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 7 Rz. 10

⁹³ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S.44; STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., § 80 Rz. 10; SOERGEL/NEUHOFF: a.a.O., § 80 Rz. 3, MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 80 Rz. 1

Ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden kann neben der natürlichen Person auch von juristischen Personen und Gesamthandsgemeinschaften (OHG, KG gem. § 124 Abs. 1 HGB) mit eigener rechtlicher Identität durchgeführt werden.⁹⁴

Der Stifter muss unbeschränkt geschäftsfähig sein, bei Geschäftsunfähigkeit bzw. beschränkter Geschäftsfähigkeit ist das Stiftungsgeschäft gem. §§ 105, 111 BGB unwirksam. Weder die Genehmigung des Stiftungsgeschäfts durch den gesetzlichen Vertreter, noch die Errichtung der Stiftung durch den gesetzlichen Vertreter ist möglich, da gem. §§ 1641, 1804 BGB unentgeltliche Vermögenszuwendungen aus dem Vermögen von Kindern oder Mündeln nicht zulässig sind.⁹⁵

Der Stifter kann sich im Stiftungsgeschäft auch gem. §§ 164 ff. und § 174 BGB vertreten lassen.⁹⁶ Eine vollmachtlose Vertretung nach § 180 BGB ist ausgeschlossen.⁹⁷

Das Stiftungsgeschäft bedarf gem. § 81 Abs. 1 S. 1 BGB der schriftlichen Form nach § 126 BGB.⁹⁸ Auch für die Übertragung von Grundstücken ist die schriftliche Form nach überwiegender Literaturauffassung ausreichend, da die Richtigkeitsgewähr der notariellen oder gerichtlichen Form durch das Genehmigungsverfahren ersetzt wird.⁹⁹ Ebenso bedarf die Verpflichtung zur Übertragung von GmbH-Anteilen keiner notariellen Beurkundung nach § 15 GmbHG, lediglich die Anteilsabtretung ist nach § 15 Abs. 3 GmbHG notariell zu beurkunden. Gem. § 126 Abs. 4 BGB ersetzt die notarielle Beurkundung die schriftliche Form.

⁹⁴ Vgl. STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., § 80 Rz. 3; SEIFART/v. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O. § 7 Rz. 5

⁹⁵ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 7

⁹⁶ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 49 f.

⁹⁷ Vgl. STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., § 80 Rz. 4

⁹⁸ Vgl. ERMAN/WERNER: Bürgerliches Gesetzbuch, Köln, 2004, § 81 Rz. 4

⁹⁹ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 50; MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 81 Rz. 1; MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH – HOF: a.a.O., VII.1 Anm. 7; a.A. PALANDT/HEINRICHS: a.a.O., § 81 Rz. 3; WEIMAR, R./GEITZHAUS, G./DELP, U.: Die Stiftung & Co. KG als Rechtsform der Unternehmung, in: BB 1986, S. 2004

2.4.1.1.2 Inhalt des Stiftungsgeschäfts

Die inhaltlichen Bestimmungen des Stiftungsgeschäfts werden durch § 81 Abs. 1 BGB vorgegeben und durch die jeweiligen Rechtsvorschriften der Bundesländer ergänzt und konkretisiert. Wesentlicher Bestandteil des Stiftungsgeschäfts ist die verbindliche Erklärung des Stifters eine selbständige Stiftung zu errichten und dieses Vermögen mit einer von ihm bestimmten Zwecksetzung zu widmen.¹⁰⁰ Der Stiftungszweck muss so abgegrenzt sein, dass die Stiftungsorgane durchsetzbar an ihn gebunden werden können.¹⁰¹ Der Stiftung ist im Stiftungsgeschäft gem. § 81 Abs. 1 S. 3 i.V.m. § 85 BGB eine Satzung zu geben. Durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15.07.2002¹⁰² wurden in § 81 Abs. 1 BGB materielle Mindestanforderungen an eine Satzung aufgenommen. Nunmehr bestimmt das Bundesrecht, dass eine Satzung den Namen, den Sitz, den Zweck, das Vermögen und die Bildung des Vorstands zu regeln hat.¹⁰³

2.4.1.1.3 Widerruf des Stiftungsgeschäfts

In § 82 Abs. 2 BGB werden die Widerrufsrechte des Stifters und seiner Erben bei Stiftungsgeschäft unter Lebenden geregelt. Dem Stifter selbst steht das Recht auf Widerruf vor und nach Stellung des Antrags auf Genehmigung zu.¹⁰⁴ Das Widerrufsrecht der Erben ist dahingegen eingeschränkt und nur möglich, wenn der Stifter nicht selbst den Antrag gestellt hat oder keinen Notar mit der Antragstellung beauftragt hat.¹⁰⁵

¹⁰⁰ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O. § 7 Rz. 17; STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., § 80 Rz. 7

¹⁰¹ Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 80 Rz. 5

¹⁰² Vgl. GESETZ ZUR MODERNISIERUNG DES STIFTUNGSRECHTS, in: BGBl. I 2002, S. 2634 - 2635

¹⁰³ Vgl. Kapitel 2.3.3

¹⁰⁴ Vgl. § 81 Abs. 2 S. 1 und 2 BGB

¹⁰⁵ Vgl. § 82 Abs. 2 S. 3 BGB

2.4.1.1.3.1 **Widerruf vor und nach Stellung des Antrags auf Genehmigung durch den Stifter**

Der Stifter kann das Stiftungsgeschäft vor Stellung des Antrags auf Genehmigung jederzeit durch eine einseitige nicht empfangsbedürftige Willenserklärung widerrufen. Hinsichtlich des Widerrufs unterliegt der Stifter keinen Formvorschriften, hierbei ist jede Handlung, die den Willen des Stifters nach außen hin dokumentiert, zulässig.

Im Fall der notariellen Beurkundung des Stiftungsgeschäfts und Beauftragung des Notars oder einer anderen Person mit der Antragstellung bei der Genehmigungsbehörde kann der Widerruf nur erklärt werden, solange diese den Auftrag nicht ausgeführt haben.¹⁰⁶

Ist der Antrag auf Genehmigung der Stiftung bereits bei der Genehmigungsbehörde gestellt, so ist ein Widerruf nur durch eine einseitige amtsempfangsbedürftige Willenserklärung möglich.¹⁰⁷

Zu unterscheiden ist hier zwischen dem Widerruf des Antrags auf Genehmigung und dem Widerruf des Stiftungsgeschäfts. Mit dem Widerruf des Antrags kann, ist somit nicht zwingend notwendig, der Widerruf des Stiftungsgeschäfts verbunden sein. Der Widerruf des Antrags auf Stiftungsgenehmigung kann bspw. bei finanziellen Engpässen des Stifters notwendig werden, um den Vermögensübergang gem. § 82 BGB zeitlich zu verschieben. Wäre hier auch ein Widerruf des Stiftungsgeschäfts zwingend notwendig, wäre der Stifter zur Wiederholung des Stiftungsgeschäfts gem. § 81 Abs. 1 BGB gezwungen.¹⁰⁸

Für beide Widerrufstatbestände ist bei der Errichtung der Stiftung durch mehrere Stifter, die jeweilige Art des Widerrufs anwendbar. Jeder Stifter kann das Stiftungsgeschäft für sich widerrufen. Bezüglich der Wirksamkeit des verbleibenden Teils ist immer § 139 BGB heranzuziehen, im Zweifel ist das gesamte Stiftungsgeschäft unwirksam.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Vgl. PALANDT/HEINRICHS: a.a.O., § 81 Rz. 12; MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 81 Rz. 2

¹⁰⁷ Vgl. § 82 Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 130 Abs. 3 BGB; PALANDT/HEINRICHS: a.a.O., § 130 Rz. 15

¹⁰⁸ Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 81 Rz. 5; STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., § 81 Rz. 9

¹⁰⁹ Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 81 Rz. 3 und 4

Das Widerrufsrecht kann in keinem Fall ausgeschlossen werden und ist unverzichtbar.¹¹⁰

2.4.1.1.1.3.2 Widerruf durch die Erben nach dem Tod des Stifters

Bei Versterben des Stifters nach Abschluss des Stiftungsgeschäfts und vor Erteilung der Genehmigung geht das Recht auf Widerruf des Stiftungsgeschäfts nach §§ 1922 und 2038 ff. BGB auf die Erben über, nicht jedoch das Recht auf Widerruf des Antrags bei der Genehmigungsbehörde, da sich § 1922 BGB lediglich auf die privatrechtliche und nicht die prozessrechtliche Position der Erben bezieht.¹¹¹

Hat der Stifter persönlich den Antrag auf Genehmigung gestellt, ist ein Widerruf durch die Erben ausgeschlossen.¹¹²

Wurde vor dem Tod des Stifters ein Bevollmächtigter, nicht aber ein Notar, mit der Stellung des Antrags auf Genehmigung beauftragt und hat dieser den Antrag erst nach dem Tod des Stifters gem. §§ 672 und 168 S. 1 BGB gestellt, so können die Erben das Stiftungsgeschäft mittels Erklärung gegenüber der Stiftungsbehörde widerrufen.¹¹³ Wird der beurkundende Notar mit der Antragstellung beauftragt, ist ein Widerruf der Erben nach § 81 Abs. 2 S. 3 2. Alternative BGB nicht möglich.

Hat der Stifter vor seinem Ableben nur das Stiftungsgeschäft abgefasst, so können die Erben den Antrag auf Genehmigung stellen. Da es sich hier um einen Antrag des Erben handelt, kann er diesen jederzeit widerrufen.¹¹⁴

¹¹⁰ Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 81 Rz. 4

¹¹¹ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O. § 7 Rz. 62; MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 81 Rz. 7

¹¹² § 81 Abs. 2 S. 3 1. Alternative BGB

¹¹³ § 81 Abs. 2 S. 3 2. Alternative BGB

¹¹⁴ Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 81 Rz. 9

2.4.1.1.2 Stiftungsgeschäft von Todes wegen

2.4.1.1.2.1 Allgemeine Rechts- und Formvorschriften, Testamentsvollstreckung und Widerruf

Im Gegensatz zum Stiftungsgeschäft unter Lebenden wird das Stiftungsgeschäft von Todes wegen, als letztwillige Verfügung, durch Testament gem. §§ 2247 ff. und §§ 2265 ff. BGB oder Erbvertrag gem. §§ 2274 ff. BGB vorgenommen. Hier wird die Funktion der Stiftung besonders deutlich, da mit der Vermögenswidmung durch den Stifter ein von ihm bestimmter Zweck dauerhaft verfolgt werden soll. Der Stifter trifft mittels des Stiftungsgeschäfts von Todes wegen eine verbindliche Verfügung über seinen Nachlass, die den erbrechtlichen Formvorschriften unterliegt.¹¹⁵ Eine Stellvertretung ist gem. §§ 2064 und 2065 BGB unzulässig.¹¹⁶

Ebenso wie beim Stiftungsgeschäft unter Lebenden ist das Stiftungsgeschäft von Todes wegen in einen vermögens- und einen organisationsrechtlichen Teil aufzugliedern.¹¹⁷

Bei Errichtung der Stiftung von Todes wegen ist es empfehlenswert einen Testamentsvollstrecker zu berufen. Dieser sollte vom Stifter befugt sein etwaige Mängel im Stiftungsgeschäft und in der Stiftungssatzung zu beheben. Bei fehlenden Angaben über den Stiftungszweck und die Vermögensausstattung kann der Testamentsvollstrecker jedoch nicht tätig werden, da diese Angaben ausschließlich dem Stifter vorbehalten sind.¹¹⁸ Weiterhin zählt es zu den Aufgaben eines Testamentsvollstreckers die Anerkennung der Stiftung zu bewirken bzw. die Übertragung des Vermögens auf die Stiftung zu veranlassen.¹¹⁹ Erfolgt die Erbeinsetzung der Stiftung als Alleinerbin, so ist auf Pflichtteilsansprüche gem. §§ 2303 ff. BGB und Pflichtteilsergänzungsansprüche gem. §§ 2325 ff. BGB Rücksicht zu nehmen. Durch die Abfassung von Erbverzichtsverträgen gem. §§ 2346 ff. BGB im Zusammenhang mit der Zahlung von Abfindungen können Unklarheiten ausgeräumt

¹¹⁵ Vgl. MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH – HOF: a.a.O., VII.2 Anm. 1

¹¹⁶ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 24

¹¹⁷ Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 83 Rz. 7

¹¹⁸ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 7 Rz. 102

¹¹⁹ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 40

und zeitliche Verzögerungen im Rahmen des Anerkennungsverfahrens vermieden werden. Erbverzichtsverträge sind nach § 2348 BGB notariell zu beurkunden. Zur Klarstellung sind die vertraglichen Regelungen dem Stiftungsgeschäft hinzuzufügen, so dass das der Stiftung zugewendete Stiftungsvermögen eindeutig von der Genehmigungsbehörde bestimmt werden kann. Sind Abfindungszahlungen Gegenstand der vertraglichen Vereinbarungen, so sind diese schon vor dem Erbfall auszuzahlen, um klarzustellen, dass das vorhandene Vermögen vollständig der Stiftung zufällt.¹²⁰

Ein Widerruf des Stiftungsgeschäfts durch die Erben ist ausgeschlossen, da § 81 Abs. 2 BGB lediglich für das Stiftungsgeschäft unter Lebenden gilt.¹²¹

Wird eine künftige Stiftung als Erbin eingesetzt, so entsteht sie erst durch Anerkennung der staatlichen Behörde. Somit wäre die Erbeinsetzung nach § 1923 Abs. 1 BGB an sich nicht möglich, da die Stiftung zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht besteht. Durch die gesetzliche Fiktion des § 84 BGB gilt die Stiftung jedoch für Vermögenszuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden. § 84 BGB ist allerdings nur für Zuwendungen des Stifters anzuwenden nicht für solche Dritter.¹²²

2.4.1.1.2.2 Einsetzung der Stiftung

Die Vermögenszuwendung kann mittels Erbeinsetzung, Vermächtnis oder Auflage erfolgen. Ob die Verwirklichung des Stiftungszwecks durch das zugewendete Stiftungsvermögen gesichert ist und der Zweck nachhaltig erfüllt werden kann, ist im Rahmen des Genehmigungsverfahrens durch die Stiftungsbehörde zu beurteilen.¹²³

¹²⁰ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 7 Rz. 75

¹²¹ Vgl. PALANDT/HEINRICHS: a.a.O., § 83 Rz. 1; STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., § 83 Rz. 12

¹²² Vgl. PALANDT/HEINRICHS: a.a.O., § 84 Rz. 1

¹²³ Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 83 Rz. 4

2.4.1.1.2.2.1 Erbeinsetzung

Die Stiftung erwirbt bei Erbeinsetzung, als Alleinerbin oder zusammen mit anderen als Miterbin, Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gem. §§ 1922 und 84 BGB. Der Stifter hat die Wesensmerkmale der Stiftung – Zweck, Vermögen und Organisation - persönlich nach § 2065 Abs. 2 BGB festzulegen.¹²⁴ Gem. § 1960 BGB kann das Nachlassgericht einen Nachlasspfleger zur Sicherung des Nachlasses bestellen.

Bei der Einsetzung der Stiftung als Miterbin ist eine Erbauseinandersetzung nach § 2043 Abs. 2 BGB solange ausgeschlossen, bis die zuständige Behörde die Stiftung anerkannt hat. Neben dem Stiftungszweck und der Stiftungsorganisation ist das Stiftungsvermögen ein wesentliches Charakteristikum. Das Vermögen ermöglicht der Stiftung erst die Verwirklichung der Zwecksetzung, somit ist bei der Einsetzung der Stiftung als Miterbin, der Erbanteil, der dem Stiftungsvermögen der Stiftung entspricht, vor der Auseinandersetzung, in seiner Höhe nicht exakt zu bestimmen. Im Rahmen des Genehmigungsverfahrens kann dies Probleme verursachen, da mit hinreichender Sicherheit eine Verfolgung der vom Stifter bestimmten Zwecke gewährleistet sein muss.¹²⁵

Die Einsetzung einer Stiftung als Vorerbin gem. §§ 2100 ff. BGB wird in der Literatur als nicht möglich erachtet. Die Errichtung einer Stiftung auf Zeit ist nicht genehmigungsfähig, da ihr dauerhafter Bestand aufgrund der zeitlich begrenzten Vermögensausstattung nach § 2130 BGB nicht gewährleistet ist.¹²⁶ Neben der Setzung eines zeitlich begrenzten Stiftungszwecks, besteht die einzige Möglichkeit des Fortbestandes der Stiftung nach der Zeit der Vorerbschaft darin, während der Dauer der Vorerbschaft Mittel zu erwerben, die den Bestand der Stiftung nach dem Eintritt des Nacherbfalls gewährleisten.¹²⁷

¹²⁴ Vgl. SCHINDLER, A.: a.a.O., S. 15

¹²⁵ Vgl. MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH – HOF: a.a.O., VII.2 Anm. 1; EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 53; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 7 Rz. 78

¹²⁶ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 33; MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH – HOF: a.a.O., VII.2 Anm. 1

¹²⁷ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 53; STAUDINGER/RAWERT: a.a.O., § 83 Rz. 5

Da sich jedoch keine gesicherten Aussagen über den Mittlerwerb der Stiftung zum Zeitpunkt ihrer Genehmigung treffen lassen, erachte ich die Anerkennung der als Vorerbin eingesetzten Stiftung als nicht möglich. Weiterhin bin ich der Auffassung, dass zur Verfolgung eines zeitlich begrenzten Stiftungszwecks, die Stiftung als juristische Person ungeeignet ist.

Der Erbeinsetzung der Stiftung als Nacherbin nach § 2100 BGB steht nichts entgegen. Dem Erblasser ist es freigestellt, den Vorerben in bestimmten Verfügungsrechten über den Nachlass zu beschränken, so dass der Nachlass in seiner Substanz für den Nacherben erhalten bleibt. Allerdings kann der Vorerbe auch nach § 2136 BGB von den Beschränkungen und Verpflichtungen befreit werden.¹²⁸ Aufgrund der Unsicherheit, die bei der Nacherbschaft mit dem Vermögenserwerb verbunden ist, wird die Stiftung erst nach dem Eintritt des Nacherbfalls anerkannt.¹²⁹

Neben der Einsetzung zum Vor- und Nacherben kann die Stiftung auch zum Ersatzerben nach § 2096 BGB bestimmt werden. Die stiftungsrechtliche Anerkennung der Stiftung erfolgt im Fall der Ersatzerbfolge erst mit deren Eintritt, da sich der Vermögensübergang zuvor als zweifelhaft darstellt.¹³⁰

2.4.1.1.2.2 Vermächtnis

Neben der Erbeinsetzung kann eine Stiftung auch mit einem Vermächtnis gem. § 2147 BGB bedacht werden. Hier hat die Stiftung nach § 2174 BGB einen schuldrechtlichen Anspruch gegen die Erben auf die Übertragung des ihr vom Stifter zugewendeten Vermögens. Dieser Anspruch entsteht bereits nach §§ 2176, 2178 und 84 BGB mit dem Tod des Stifters, auch wenn die Genehmigung der Stiftung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Neben dem Vermögen an sich, ist der Erbe nach §§ 2176 und 2184 BGB verpflichtet, auch die aus dem Vermö-

¹²⁸ Vgl. SCHINDLER, A.: a.a.O., S. 16

¹²⁹ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 7 Rz. 78

¹³⁰ Vgl. MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH – HOF: a.a.O., VII.2 Anm. 1; EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 54

gen erwirtschafteten Erträge an den Vermächtnisnehmer herauszugeben.¹³¹ Der Zweck des Vermächtnisses ist bei der Vermögensausstattung der Stiftung durch ein Vermächtnis zwingend vorgegeben, die Art der Leistung kann § 2156 BGB zufolge auch dem Beschwerten oder einem Dritten überlassen werden. Ebenso bleibt es einem Dritten oder dem Beschwerten überlassen, eine Auswahl aus Wirtschaftsgütern einer bestimmten Gattung gem. § 2155 BGB vorzunehmen und die Auswahl aus vorbezeichneten Wirtschaftsgütern gem. § 2154 BGB zu treffen und damit die Vermögensausstattung der Stiftung zu bestimmen. Die Anwendung von Wahlvermächtnissen, Gattungsvermächtnissen und Zweckvermächtnissen ist gerade im Zusammenhang mit der Errichtung einer Stiftung als sehr kritisch anzusehen, da die Vermögensausstattung somit der Willkür des Beschwerten oder eines Dritten ausgesetzt ist. M.E. sind generell bei Errichtung der Stiftung von Todes wegen, die der Stiftung zugewendeten Mittel, genau durch den Stifter zu bezeichnen.

2.4.1.1.2.2.3 Auflage

Weiterhin kann die Vermögensausstattung einer Stiftung mittels Auflage erfolgen. Diese kann gegenüber den Erben oder Vermächtnisnehmern angeordnet sein.¹³²

In der letztwilligen Verfügung kann der Stifter die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen anordnen. Die Auflage besteht darin, die Stiftung mit Vermögen auszustatten. Das Stiftungsgeschäft ist bereits vom Erblasser durchgeführt worden. Als Stifter ist hier der Erblasser anzusehen. In diesem Fall hat die Stiftung kein Forderungsrecht gegenüber dem Beschwerten. Einen Anspruch auf Vollziehung der Auflage hat gem. § 2194 BGB nur der Erbe, Miterbe und derjenige, welcher bei Wegfall des zunächst mit der Auflage Beschwerten zustatten kommen würde. Wurde ein Testamentsvollstrecker eingesetzt, so kann dieser nach § 2208 Abs. 2 BGB die Auflage durchsetzen. Weiterhin kann auch die Behörde die Voll-

¹³¹ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 36; MÜNCHKOMM/REUTER: a.a.O., § 84 Rz. 3

¹³² §§ 2147 und 2192 BGB

ziehung der Auflage nach § 2194 S. 2 BGB verlangen, wenn die Vollziehung im öffentlichen Interesse liegt.¹³³

Der Erblasser kann auch mittels Auflage anordnen, dass mit Mitteln aus dem Nachlass eine Stiftung zu errichten ist. Stifter ist in diesem Fall der Erbe oder Vermächtnisnehmer. Das Stiftungsgeschäft ist ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden. Diese Alternative empfiehlt sich, wenn der Erblasser dem Erben oder Vermächtnisnehmer die Gestaltung des Stiftungsgeschäfts überlassen möchte oder selbst die Formalitäten der Stiftungerrichtung scheut.¹³⁴

Durch eine Schenkung von Todes wegen gem. § 2301 BGB kann keine Stiftung errichtet werden.¹³⁵

2.4.2 Anerkennung der Stiftung

Mit der Anerkennung durch die staatliche Stiftungsaufsicht erlangt die Stiftung ihre Rechtsfähigkeit (Konzessionssystem).¹³⁶ Die Anerkennung tritt selbständig neben das Stiftungsgeschäft, ist jedoch konstitutive Voraussetzung für die Entstehung der Stiftung, heilt aber etwaige Mängel des Stiftungsgeschäfts nicht.¹³⁷ Die Anerkennung durch die Genehmigungsbehörde stellt einen mitwirkungsbedürftigen Verwaltungsakt dar.¹³⁸

Sachlich zuständig für die Anerkennung der rechtsfähigen Stiftung, sind die im jeweiligem Landesrecht bestimmten Behörden.¹³⁹ Für die örtliche Zuständigkeit der Stiftungsbehörde ist der Sitz der Stiftung der maßgebliche Anknüpfungspunkt. Sitz der Stiftung ist in der Regel der Ort der Verwaltung.¹⁴⁰

¹³³ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 54 f.

¹³⁴ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O. § 7 Rz. 88; EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 54

¹³⁵ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 52

¹³⁶ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 86

¹³⁷ Vgl. BVerwG, Urteil vom 26.04.1968 – VII C 103/66, in: NJW 1969, S. 339; BGH, Urteil vom 09.02.1978, III ZR 59/76, in: NJW 1978 S. 944

¹³⁸ Vgl. PALANDT/HEINRICHS: a.a.O., § 80 Rz. 2

¹³⁹ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 7 Rz. 239 ff.

¹⁴⁰ Vgl. ebenda: a.a.O., § 7 Rz. 130; § 80 Abs. 1 BGB

Die Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde stellt eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung der Aufsichtsbehörde dar, diese verfügt dementsprechend über kein freies Ermessen.¹⁴¹

Ob die Stiftung einen Anspruch auf Anerkennung hat, war bis zur Reform des Stiftungszivilrechts nicht abschließend geklärt. Nach FLUME bestand schon immer ein Anspruch auf Anerkennung, wenn keine berechtigten Einwendungen der Behörde gegen den Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation bestehen.¹⁴² Somit wurde die Anerkennung der Stiftung nur noch darauf reduziert, dass alle rechtlichen Anforderungen erfüllt wurden und die juristische Person als solche am Rechtsverkehr teilnehmen durfte. Der Anspruch auf Erteilung der Anerkennung konnte demnach nur aufgrund einer Reduzierung des Ermessensspielraums der Aufsichtsbehörde auf Null und einer damit verbundenen Abkehr vom Konzessionssystem zum Normativsystem hergeleitet werden.¹⁴³ Durch Einführung des § 80 Abs. 2 BGB hat nunmehr jede Stiftung ein Recht auf Annerkennung.

2.4.2.1 Formelle Voraussetzungen

Formelle Voraussetzung für die Anerkennung der Stiftung bei einem Stiftungsgeschäft unter Lebenden ist ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Stiftungsgeschäft und ein Antrag auf Anerkennung der Stiftung.

Der Antrag auf Anerkennung ist eine einseitige amtsempfangsbedürftige Willenserklärung und gilt gem. § 130 BGB bei Zugang bei der Behörde als gestellt.

Im Gegensatz dazu entfällt die Stellung des Antrags auf Genehmigung bei Errichtung einer Stiftung von Todes wegen.¹⁴⁴

¹⁴¹ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 86; EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 61 ff.; SOERGEL/NEUHOFF: a.a.O., § 80 Rz. 15

¹⁴² Vgl. FLUME, W.: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Erster Band, Teilband 2: Die juristische Person, Berlin 1983, S. 135

¹⁴³ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz.86

¹⁴⁴ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 57 f.; WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 87

Suchen nicht die Erben oder der Testamentsvollstrecker um die Anerkennung der Stiftung von Todes wegen bei der Behörde nach, so hat das Nachlassgericht gem. § 83 S. 1 BGB die Anerkennung anzufordern.

2.4.2.2 Materielle Voraussetzungen

Stiftungen, die um die Anerkennung bei der staatlichen Aufsichtsbehörde nachsuchen, müssen nicht nur die Wesensmerkmale einer Stiftung aufweisen, sondern sie müssen auch den ihr gesetzten Zweck dauerhaft und nachhaltig erfüllen können und dürfen nicht gegen das Gemeinwohl¹⁴⁵ und die Rechtsordnung verstoßen. Weitere Voraussetzung für die Erteilung der Anerkennung ist, dass das Stiftungsgeschäft den gesetzlichen Vorschriften des § 83 BGB und den Landesstiftungsgesetzen entspricht.¹⁴⁶

2.4.3 Stiftungsverfassung

2.4.3.1 Allgemeine Grundlagen und Bestandteile

Gem. § 85 BGB wird die Verfassung einer rechtsfähigen Stiftung durch das Stiftungsgeschäft bestimmt, soweit sie nicht auf Bundes- oder Landesrecht beruht. Nach EBERSBACH kann man die Verfassung einer Stiftung auch als „Gesamtheit aller Vorschriften bezeichnen, die die Tätigkeit und Existenz der Stiftung bestimmen“.¹⁴⁷ Entgegen dem Stiftungsgeschäft, das den eigentlichen Stiftungsakt und die Willensäußerung des Stifters enthält eine Stiftung zu errichten und durch die vorgesehene Grundordnung der Stiftung Konturen gibt, beinhaltet die Satzung Regelungen über die Organisationsabläufe und Aufgabenverteilung. Die Stiftungssatzung muss gem. § 81 Abs. 1 S. 3 BGB den Namen, den Zweck, das Vermögen und die Bildung des Vorstands regeln. Weitere Anforderungen werden zwingend oder fakultativ von den Landesstiftungsgesetzen¹⁴⁸ gestellt. Die Satzung kann Bestandteil des Stiftungsgeschäfts sein oder diesem als Anlage beige-

¹⁴⁵ Vgl. § 87 Abs. 1 BGB

¹⁴⁶ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a. O., S. 58 ff.

¹⁴⁷ ebenda: a.a.O., S. 78

¹⁴⁸ Vgl. Abbildung 1

fügt werden. Inhaltlich wird es in Bezug auf die Mindestanforderungen zu Überschneidungen zwischen dem Stiftungsgeschäft und der –satzung kommen. Um die Satzung nicht mit Details zu überladen kann bspw. für die Bestellung und Abberufung der Stiftungsorgane eine Geschäftsordnung vom Stifter oder von den vom Stifter dazu bevollmächtigten Organen erstellt werden. Neben Regelungen für notwendige Satzungsänderungen, Stiftungsauflösung, Vermögensanfall sollte die Satzung Vorschriften für Zustiftungen, Spenden und die Rechtsstellung der Destinatäre enthalten.¹⁴⁹

	Bayern	Berlin	Bremen	Mecklenburg-Vorpommern	Sachsen	Sachsen-Anhalt	Thüringen
Regelungen zu den Organen ¹⁵⁰	P	P	P	F	F	F	F
Vertretungsbefugnis				F	F	F	F
Satzungsänderungen			P	F	F	F	F
Rechte der Destinatäre			P	F	F	F	F
Aufhebung der Stiftung			P	F	F	F	F
Vermögensanfall			P	F	F	F	F
Verwendung des Stiftungsvermögens und der Erträge	P						

P = Pflichtangaben

F = fakultative Angaben

Abb. 1: Ergänzende Rechtsvorschriften der Landesstiftungsgesetze Pflicht- und Fakultativangaben

Die Satzung muss nicht persönlich vom Stifter aufgestellt worden sein, er kann auch andere Personen mit dieser Aufgabe betrauen.¹⁵¹ In diesem Fall muss jedoch sichergestellt sein, dass das Stiftungsgeschäft die für die Stiftung substantiell notwendigen Angaben enthält.

¹⁴⁹ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O.: § 7 Rz. 105 f.

¹⁵⁰ Regelungen über die Bildung, Zahl, Berufung, Abberufung, Amtsdauer, die Aufgaben und Befugnisse, die Einberufung, Beschlussfähigkeit und Beschlussfassung und die Festlegung der ehrenamtlichen oder entgeltlichen Tätigkeit der Organe

¹⁵¹ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 79

Maßstab für die Auslegung der Satzung ist zu jeder Zeit der Wille des Stifters.¹⁵² Für die Auslegung gelten §§ 133 und 157 BGB. Der subjektive Wille des Stifters, der nicht Gegenstand des Anerkennungsverfahrens war oder etwaige spätere Willensänderungen, sind für die Auslegung der Satzung nicht heranzuziehen.¹⁵³

Genügt die Stiftungssatzung nicht den Anforderungen des Genehmigungsverfahrens, so sind die Stiftungsbehörden aufgrund des § 81 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 83 S. 2 BGB und der Landesstiftungsgesetze berechtigt, diese zu ergänzen.¹⁵⁴ Zu Lebzeiten des Stifters sind etwaige Änderungen bzw. Ergänzungen mit diesem abzustimmen und erfordern dessen Zustimmung. Maßstab ist wie bei der Auslegung auch der objektivierte Stifterwille.¹⁵⁵

2.4.3.2 Satzungsänderungen

Grundsätzlich gibt es zwei Arten von Satzungsänderungen, die in § 87 BGB normierte zwangsweise Änderung des Stiftungszwecks, wegen Berührung der öffentlichen Interessen durch die Stiftungsbehörde zum einen und Satzungsänderungen, die aufgrund der im Stiftungsgeschäft niedergelegten Bestimmungen zum anderen, die durch die Stiftungsorgane durchgeführt werden können.

Die Änderung der Satzung durch die Organe der Stiftung kann notwendig werden, um eine Anpassung an veränderte Umweltbedingungen vorzunehmen.¹⁵⁶ Grundsätzlich sollte die Möglichkeit der Satzungsänderungen bereits durch den Stifter in der Satzung verankert sein, um sicherzustellen, dass die Stiftung trotz geänderter Rahmenbedingungen funktionsfähig bleibt und ihre Zwecke weiterhin ohne Einschränkungen nachhaltig verfolgt werden können. Die Bestimmungen sollten die Berechtigten und die Voraussetzungen für eine Satzungsänderung klären.¹⁵⁷ Dem Stifter ist weiterhin freigestellt, bestimmte Satzungsbestimmungen als unabänder-

¹⁵² Vgl. BGH, Urteil vom 14.10.1993 – III ZR 157/91, in: NJW 1994, S. 185 f.

¹⁵³ Vgl. BVerwG, Urteil vom 29.11.1990 a.a.O., S. 713; EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 89

¹⁵⁴ Vgl. BremStG § 5 Abs. 3; HamStG § 9 Abs. 1; MeckPomStG § 6 Abs. 3; SachsStG § 10 Abs. 3; SachsAnhStG § 10 Abs. 3; ThürStG § 10 Abs. 3

¹⁵⁵ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 46, 88 f.

¹⁵⁶ Vgl. SchleswHStG § 5 Abs. 1 Nr. 2; STAUDINGER/RAWERT: § 87 Rz. 19, 21

¹⁵⁷ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 86

lich zu erklären.¹⁵⁸ Stets ist zu beachten, dass Änderungen im Einklang mit dem Stifterwillen stehen müssen¹⁵⁹ und generell der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde bedürfen.¹⁶⁰

2.4.4 Stiftungsaufsicht

Regelungen zur Stiftungsaufsicht finden sich ausschließlich in den Landesstiftungsgesetzen, das BGB enthält diesbezüglich keine Bestimmungen. Die Existenz der Aufsicht lässt sich durch das Wesen der Stiftung rechtfertigen, da sie die Kontrollfunktion der fehlenden Mitglieder bzw. Gesellschafter wahrnimmt.

Durch das öffentliche Interesse wird die Grenze der Stiftungsaufsicht markiert. Demnach ist die Kontrolle einer privatrechtlichen Stiftung durch das Interesse der Öffentlichkeit an ihr begrenzt. Die Stiftungsbehörden führen eine reine Rechtsaufsicht durch. Im Rahmen der negativen Rechtskontrolle wird die Einhaltung von Rechten und Gesetzen beaufsichtigt. Ferner ist darauf zu achten, dass die Stiftung ausschließlich ihrer Zwecksetzung folgt und die Organe im Sinne des Stifters agieren, d.h. Erhaltung des Stiftungsvermögens, satzungsgemäße Verwendung der Erträge und Einhaltung der Satzungsbestimmungen.¹⁶¹

Der Aufsichtsbehörde stehen insbesondere Informations- und Prüfungsrechte, Beanstandungs- und Anordnungsrechte, Genehmigungs- und Anzeigevorbehalte für Rechtsgeschäfte als Kontrollinstrumente zur Verfügung. Ferner kann sie Sachwalter oder Beauftragte bestellen, Organmitglieder berufen oder abberufen, Ansprüche gegen Organmitglieder durchsetzen und die Jahresrechnung prüfen.

In einigen Bundesländern sind privatnützige Stiftungen ganz oder teilweise von der Stiftungsaufsicht befreit, da es ihnen am Interesse der Öffentlichkeit mangelt.

¹⁵⁸ Vgl. ROTBERG, FREIHERR V.: Stiftungsgesetz für Baden Württemberg Kommentar, Wiesbaden, 1992, § 6 Anm. 5 c

¹⁵⁹ Vgl. BGH, Urteil vom 22.01.1987 – III ZR 26/85, in: NJW 1987, 2364 f.

¹⁶⁰ Vgl. BERNDT, H.: a.a.O., S. 142

¹⁶¹ Vgl. EBERSBACH, H.: a.a.O., S. 126 f.

3 Steuerliche Beurteilung der Stiftungserrichtung

3.1 Besteuerung der Stiftungserrichtung beim Stifter

3.1.1 Grundsätze der einkommensteuerlichen Beurteilung für den Stifter bei der Vermögensübertragung auf eine Stiftung

Der Stifter wird im Zuge der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Stiftung einkommensteuerpflichtig, soweit steuerbare stille Reserven aufzudecken sind und er somit Gewinne aus dem Übertragungsvorgang realisiert. Allerdings wird die Stiftung in der Regel kein Entgelt für die durch den Stifter an sie übertragenen Wirtschaftsgütern zahlen.

Dennoch unterstellt das deutsche Steuerrecht in bestimmten Fällen ein entgeltliches Rechtsgeschäft, das zu Veräußerungsgewinnen beim Stifter führen kann und somit von großer Relevanz für die einkommensteuerliche Behandlung beim Stifter ist.

Grundsätzlich ist zu differenzieren, ob Privat- oder Betriebsvermögen¹⁶² bzw. betrieblich genutzte Wirtschaftsgüter auf die Stiftung übertragen werden.¹⁶³

Wird Privatvermögen unentgeltlich übertragen, ist dies grundsätzlich für die Einkommensteuer unbeachtlich, da diese Transaktion lediglich die Vermögenssphäre des Stifters berührt.¹⁶⁴ Dennoch bilden die §§ 17, 22 und 23 EStG, sowie §§ 20 und 21 UmwStG die Ausnahmen.¹⁶⁵

§ 17 EStG unterwirft die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften der Besteuerung und knüpft demnach an den Veräußerungstatbestand an, der eine Entgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs voraussetzt.

Die Vermögensübertragung auf eine Stiftung im Rahmen der Errichtung erfolgt jedoch in der Regel unentgeltlich, es sei denn die Stiftung wird mit Auflagen be-

¹⁶² Vgl. R 4.2 EStR

¹⁶³ Vgl. GOERDELER, R./ULMER, P.: Die Besteuerung von Stiftungen, in: BB 1964, S. 975

¹⁶⁴ Vgl. DELP, A.: Die Stiftung & Co., Heidelberg, 1991, S. 80

¹⁶⁵ Vgl. BRANDMÜLLER, G.: Gewerbliche Stiftungen, Bielefeld, 1998, S. 81

lastet, die zu einer Entgeltlichkeit führen und somit eine Gewinnrealisierung auf Seiten des Stifters in Höhe des entstehenden Einbringungsgewinns begründen.¹⁶⁶

Nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 EStG werden bei der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten und bei der Veräußerung von sonstigen Wirtschaftsgütern insbesondere Wertpapieren, Veräußerungsgewinne in Höhe des Unterschiedsbetrags von Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungskosten und der Anschaffungskosten realisiert, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung und der Veräußerung weniger als zehn Jahre bzw. ein Jahr liegt. Ebenso wie bei der Übertragung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften fehlt es bei den privaten Veräußerungsgeschäften am Tatbestand der Entgeltlichkeit.

Werden einbringungsgeborene Anteile unentgeltlich auf eine Stiftung übertragen, liegt keine Veräußerung im Sinne von § 21 UmwStG vor.¹⁶⁷ Die Anteile bleiben steuerverhaftet und der Gewinn ist bei einer späteren Veräußerung durch die buchwertfortführende Stiftung steuerpflichtig.¹⁶⁸

Sind einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens Gegenstand der unentgeltlichen Vermögensübertragung, so liegt grundsätzlich eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen vor. Der Entnahmegewinn ist als laufender Gewinn zu qualifizieren und nicht nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt.

Im Gegensatz dazu findet bei der Übertragung von ganzen Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen gem. § 6 Abs. 3 EStG keine Gewinnrealisierung statt, außer der Stifter behält sich wesentliche Betriebsgrundlagen zurück.¹⁶⁹ Der Übernehmer, also die Stiftung, hat gem. § 6 Abs. 1 S. 3 EStG die Buchwerte des Stifters fortzuführen.

¹⁶⁶ Vgl. GOERDELER, R./ULMER, P.: a.a.O., S. 976; WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 163

¹⁶⁷ Vgl. HERRMANN/HEUER/RAUPACH: § 21 UmwStG Rz. 50; WIDMANN/MAYER: Umwandlungssteuerrecht, Berlin, § 21 UmwStG Rz. 7.377.1

¹⁶⁸ Vgl. HERRMANN/HEUER/RAUPACH: § 21 UmwStG Rz. 115; WIDMANN/MAYER: § 21 UmwStG Rz. 7.377.1

¹⁶⁹ Vgl. IDW (Hrsg.): Gestaltung zur Unternehmensfortführung, Düsseldorf, 1995, S. 32

Werden nicht wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebsvermögens zurückbehalten, so wird der Gewinn nur für diesen Teil als Entnahme in das Privatvermögen, verwirklicht.¹⁷⁰ Um allerdings bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen die Buchwertfortführung sicherzustellen ist grundsätzlich kein Sonderbetriebsvermögen durch den Stifter zurückzubehalten.¹⁷¹ Nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG muss der Stifter als bisheriger Mitunternehmer nicht alle Wirtschaftsgüter auf die Stiftung übertragen, um eine Gewinnrealisierung zu vermeiden, wenn diese die Mitunternehmeranteile mindestens fünf Jahre nicht veräußert oder aufgibt. Fraglich ist, ob die Fußstapfentheorie gem. § 6 Abs. 3 EStG auch bei der Übertragung einer 100 %-igen im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft anzuwenden ist, da gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG eine das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung einem Teilbetrieb gleichzustellen ist. M.E. ist dies zu verneinen, da die Gleichstellung mit einem Teilbetrieb nur für die §§ 16 und 34 EStG¹⁷², also nur für Zwecke der Veräußerung, zum Tragen kommt und nicht für die unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG. Demnach kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.¹⁷³

Entnahmen aus dem Betriebsvermögen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen. Der zu versteuernde Gewinn entsteht in Höhe der Differenz aus dem Teilwert und dem Buchwert des entnommenen Wirtschaftsgutes.

Werden hingegen im Rahmen der Stiftungserrichtung wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebsvermögens in das Privatvermögen übernommen, ist gem. § 16 Abs. 3 S. 1 EStG von einer Betriebsaufgabe auszugehen. Alle Wirtschaftsgüter sind in diesem Fall gem. § 16 Abs. 3 S. 7 EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der Aufgabegewinn ermittelt sich für den Stifter als Differenz aus den gemeinen Werten und den Buchwerten.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 19.02.1981 – IV R 116/77, in: BStBl. II 1981, S. 566; SCHICK, S./RÜD, E.: Stiftung und Verein als Unternehmensträger, Stuttgart, 1988, S. 102 f.

¹⁷¹ Vgl. BFH, Urteil vom 24.08.2000 – IV R 51/98, in: DStR 2000, S. 1768

¹⁷² Vgl. SCHMIDT, L.: Einkommensteuergesetz – Kommentar, München, 2004, § 16 Rz. 161; a.A. REIB, in: Kirchhof/Söhn § 16 B 287

¹⁷³ so auch DELP, A.: a.a.O., S. 82; WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 163; BRANDMÜLLER, G.: a.a.O., S. 83 f.

¹⁷⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 27.07.1961 – IV 295/60 U, in: BStBl. III 1961, S. 514; H 16 Abs. 6 EStR; SCHICK, S./RÜD, E.: a.a.O., S. 103

Eine Durchbrechung des Prinzips der Entnahmebesteuerung einzelner Wirtschaftsgüter liegt nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG vor, wenn das Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Stiftung unentgeltlich für Zwecke gem. § 10 b Abs. 1 S. 1 EStG überlassen wird. Werden jedoch Nutzungen und Leistungen für steuerbefreite Stiftungen entnommen, so sind diese weiterhin gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 6 EStG mit dem Teilwert anzusetzen.

Werden Wirtschaftsgüter übertragen, die zum Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gehören, so ist die Übertragung nicht begünstigt. In der Regel ist hier eine verdeckte Gewinnausschüttung zu unterstellen, soweit die Vermögensübertragung nicht betrieblich veranlasst ist, sondern im Interesse des Stifters, in diesem Fall des Gesellschafters erfolgt ist.¹⁷⁵

3.1.2 Vorweggenommene Erbfolge

3.1.2.1 Begriff der vorweggenommenen Erbfolge

Auch, wenn der Begriff der vorweggenommenen Erbfolge in bestimmten Rechtsnormen explizit Anwendung findet, existiert keine gesetzliche Definition des Begriffs.¹⁷⁶ Aufgrund der Rechtsprechung des BGH ist darunter „die Übertragung des Vermögens (oder eines wesentlichen Teils davon) durch den (künftigen) Erblasser auf einen oder mehrere als (künftige) Erben in Aussicht genommene Empfänger“¹⁷⁷ zu verstehen.

Aufgrund der vielfältigen Gestaltungen ist eine Herausbildung exakter Tatbestandsmerkmale für die Abgrenzung der vorweggenommenen Erbfolge praktisch unmöglich.¹⁷⁸ Dennoch ist für die vorweggenommene Erbfolge die Übertragung wesentlicher Vermögensteile bzw. analog der Hof- und Betriebsübergabe eine die Existenz des Übergebers wenigstens teilweise sichernde Wirtschaftseinheit an den

¹⁷⁵ Vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 16.06.1999 – I 338/96, in: EFG 2000, S. 193

¹⁷⁶ Vgl. SPIEGELBERGER, S.: Vermögensnachfolge, München, 1994, Rz. 6

¹⁷⁷ BGH, Urteil vom 30.01.1991 – IV ZR 299/89, in: NJW 1991, S. 1345

¹⁷⁸ Vgl. SPIEGELBERGER, S.: a.a.O., Rz. 17

Übernehmer kennzeichnend, bei der die Generationennachfolge im Mittelpunkt steht.¹⁷⁹

Allerdings ist die Übertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge nicht zwingend auf die gesetzliche Erbfolge beschränkt, sondern die Vermögenswerte können auch abweichend von den gesetzlichen Vorgaben übertragen werden.¹⁸⁰

3.1.2.2 BFH-Rechtsprechung zur vorweggenommenen Erbfolge und deren Anwendung bei der Vermögensübertragung auf eine Stiftung

Für die Beurteilung, ob bei Vermögensübertragung unter Lebenden auf eine Stiftung ein Veräußerungs- bzw. Anschaffungsgeschäft vorliegt, ist der Beschluss des großen Senats des BFH vom 05.07.1990 zur vorweggenommenen Erbfolge anzuwenden. Die Rechtsprechung ist zwar nicht direkt zur einkommensteuerlichen Beurteilung von Stiftungserrichtungen ergangen, dennoch wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass diese auch bei der Vermögensübertragung auf nicht erbberechtigte Dritte anzuwenden ist.¹⁸¹ Vom BFH wurde dies zunächst für den Fall bejaht, dass keine natürlichen Erbberechtigten vorhanden sind.¹⁸² Diese Einschränkung wurde jedoch mit den Urteilen vom 16.12.1997 und 16.05.2001 aufgehoben.¹⁸³ Die Finanzverwaltung hat sich mit BMF-Schreiben vom 30.10.1998 der Auffassung des BFH angeschlossen.¹⁸⁴ Somit wird im Weiteren von einer zulässigen Anwendung der Grundsätze der vorweggenommenen Erbfolge auf die Vermögensübertragung auf eine Stiftung ausgegangen.

¹⁷⁹ Vgl. SPIEGELBERGER, S.: a.a.O., Rz. 12; BFH, Urteil vom 27.02.1992 – X R 136/88, in: BStBl. II 1992, S. 611

¹⁸⁰ Vgl. SPIEGELBERGER, S.: a.a.O., Rz. 29

¹⁸¹ Vgl. BERNDT, H.: a.a.O., S. 223; STEPHAN, R., Versorgungsleistungen aufgrund vorweggenommener Erbregelung, Erbvertrags- oder testamentarischer Anordnung, in: DB 1996, S. 2150

¹⁸² Vgl. BFH, Urteil vom 16.12.1993 – X R 67/92, in: DB 1994, S. 662

¹⁸³ Vgl. BFH, Urteil vom 16.12.1997 - IX R 11/94, in: BStBl. II 1998, S. 718; BFH, Urteil vom 16.05.2001 – X R 53/99, in: BFH/NV 2001 S. 1388

¹⁸⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 30.10.1998 – IV C 3 – S 2255 – 6/98, in: BStBl. I 1998, S. 1417

3.1.3 Arten der Vermögensübertragung

3.1.3.1 Übertragung von Privatvermögen

Wird vom Stifter Privatvermögen auf die Stiftung übertragen und hat die Stiftung im Gegenzug keine Leistungen zu erbringen, so liegt, wie bereits oben aufgeführt, eine unentgeltliche Vermögensübertragung vor.

Es kann jedoch im Rahmen der Stiftungserrichtung nicht grundsätzlich von einer unentgeltlichen Vermögensübertragung ausgegangen werden, auch, wenn dies sicherlich die Intention des Stifters sein sollte.

Behält sich der Stifter ein dingliches oder obligatorisches Nutzungsrecht an dem übertragenen Vermögen vor bzw. verpflichtet er die Stiftung, sich oder einem seiner Angehörigen ein solches einzuräumen, liegt kein entgeltlicher Erwerb vor.¹⁸⁵ Das Vermögen der Stiftung ist von vornherein, also bereits im Zeitpunkt des Erwerbs mit dem Nutzungsrecht belastet. Dementsprechend wird der Vorbehalt bzw. die Einräumung eines Nutzungsrechts nicht als Gegenleistung angesehen.¹⁸⁶

Werden im Zusammenhang mit dem Vermögensübergang Versorgungsleistungen zugesagt, so liegt eine unentgeltliche Übertragung vor. Notwendig ist allerdings eine Abgrenzung der als Anschaffungskosten zu beurteilenden Veräußerungsleistungen. Diese werden unterstellt, wenn die Leistungen von Übernehmer und Übergeber nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind.¹⁸⁷

Wird die Stiftung vom Stifter verpflichtet etwaige Pflichtteil- oder Erbersatzansprüche an dessen gesetzliche Erben zu übernehmen, so liegt ein Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäft vor.¹⁸⁸ Grundsätzlich ist diese Sachverhaltsgestaltung

¹⁸⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993 – IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. I 1993, S. 82

¹⁸⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 28.07.1981 – VIII R 124/76, in: BStBl. II 1982, S. 378; BFH, Urteil vom 24.04.1991 – XI R 5/83, in: BStBl. II 1991, S. 794

¹⁸⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., S. 81 f.; Vermögensübertragung auf eine Stiftung gegen Versorgungsleistungen siehe Gliederungspunkt 4.1 f.

¹⁸⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., S. 83 f.

zu vermeiden, um den Wert des Stiftungsvermögens ungemindert für die Zweckverwirklichung zu erhalten. Der Stifter sollte die Handhabung dieser Ansprüche im Vorfeld der Stiftungserrichtung klären und diese unter Umständen durch Abfindungen im Zusammenhang mit Erbverzichtsverträgen ausschließen.¹⁸⁹ Bei der Stiftungserrichtung unter Lebenden kann die Stiftung auch mit Pflichtteilergänzungsansprüchen gem. § 2325 Abs. 1 BGB belastet werden. Der Vermögensübergang auf die Stiftung bleibt jedoch bei der Ermittlung der Pflichtteilergänzungsansprüche außer Ansatz, wenn er gem. § 2325 Abs. 3 BGB länger als zehn Jahre zurückliegt.

Übernimmt die Stiftung Verbindlichkeiten des Stifters, ungeachtet dessen, ob diese im wirtschaftlichen oder rechtlichen Zusammenhang mit dem übertragenen Vermögen stehen, entstehen ihr Anschaffungskosten.¹⁹⁰

3.1.3.2 Übertragung von Betriebsvermögen

Die oben aufgeführten Grundsätze bezüglich der Übernahme von Privatvermögen sind ebenfalls auf die Übernahme von Betriebsvermögen anzuwenden, jedoch ergeben sich bei betrieblichen Verbindlichkeiten Abweichungen.

Werden im Zusammenhang mit der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen Verbindlichkeiten übernommen, so stellen diese kein Entgelt dar. Die Stiftung als Übernehmerin knüpft hinsichtlich der positiven und negativen Wirtschaftsgüter an die Buchwerte des Stifters an.¹⁹¹

Die Übernahme betrieblicher Verbindlichkeiten im Rahmen der Stiftungserrichtung führt zu Anschaffungskosten der Stiftung, wenn diese im Zusammenhang mit der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens stehen. Ebenso verhält es sich mit privaten Verbindlichkeiten des Stifters, wenn diese aufgrund der Übertragung von Betriebsvermögen von der Stiftung übernommen

¹⁸⁹ SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 7 Rz. 74

¹⁹⁰ Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., S. 82

¹⁹¹ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 85

werden.¹⁹² Soweit aus der Übernahme des Betriebsvermögens Anschaffungskosten für die Stiftung entstehen, sind die übernommenen Verbindlichkeiten als Betriebsschulden zu passivieren.¹⁹³

3.1.4 Aufteilung des Anschaffungsvorgangs in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil und damit verbundene Rechtsfolgen

Sofern im Rahmen der Vermögensübertragung von Privatvermögen Anschaffungskosten entstehen, bspw. durch die Übernahme von Verbindlichkeiten und Leistung und Gegenleistung nicht gegeneinander abgewogen sind, so liegt ein teilentgeltlicher Übertragungsvorgang vor. Dieser ist in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Die Anschaffungskosten des Übernehmers stellen das Entgelt für die übertragenen Wirtschaftsgüter dar. Um nunmehr die Aufteilung des Vorgangs vornehmen zu können, ist das vom Übernehmer gezahlte Entgelt, exklusive der Anschaffungsnebenkosten, ins Verhältnis zum Verkehrswert der übertragenen Wirtschaftsgüter zu setzen.¹⁹⁴

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb, oder ein Mitunternehmeranteil teilentgeltlich übertragen, kommt es zu keiner Aufspaltung in einen unentgeltlichen bzw. entgeltlichen Teil. Nach § 16 Abs. 2 EStG liegt ein Veräußerungsgewinn vor, sobald das Entgelt das steuerliche Kapitalkonto übersteigt.¹⁹⁵ Entspricht das Entgelt hingegen dem Kapitalkonto, bzw. liegt es unter dem Wert des Kapitalkontos, sind die Buchwerte fortzuführen. Dem Übergeber entsteht im Gegenzug kein Veräußerungsverlust.¹⁹⁶ In Höhe der Differenz zwischen dem das Kapitalkonto übersteigenden Entgelts und dem Wert des steuerlichen Kapitalkontos sind die stillen Reserven im Verhältnis des aufzustockenden Betrages zum Gesamtbetrag der im Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven aufzudecken. Ein Geschäfts- oder Firmenwert kann erst nach vollständiger Aufdeckung der vorhandenen stillen Reserven aktiviert werden. Die aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultie-

¹⁹² Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., S. 85

¹⁹³ Vgl. BFH, Urteil vom 08.11.1990 – IV R 73/87, in: BStBl. II 1991, S. 450

¹⁹⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., S. 83

¹⁹⁵ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 86

¹⁹⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., S. 87

renden Aufstockungsbeträge können aus Vereinfachungsgründen wie nachträgliche Anschaffungskosten behandelt werden.¹⁹⁷

3.1.5 Spendenabzug beim Stifter

Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen wurden weitere steuerliche Abzugsmöglichkeiten für den Stifter geschaffen. Die bisherigen Abzugsmöglichkeiten haben sich auf den normalen Spendenabzug im Rahmen des allgemeinen Spendenrechts begrenzt. Darüber hinaus werden jetzt weitere jährliche Abzugsmöglichkeiten für laufende Zuwendungen an Stiftungen und ein besonderer Spendenabzug für Zuwendungen, die im Rahmen der Stiftungserrichtung gemacht werden, gewährt.¹⁹⁸

3.1.5.1 Allgemeines

Der Spendenbegriff ist nicht gesetzlich definiert. Nach Auffassung des BFH liegt eine Spende vor, wenn „freiwillige und unentgeltliche Geld- oder Sachaufwendungen ohne Gegenleistung für satzungsmäßige Zwecke des Empfängers“ getätigt werden.¹⁹⁹ Als freiwillig kann eine Spende angesehen werden soweit die zuwendende Person keiner rechtlichen Verpflichtung zur Leistung unterliegt²⁰⁰ und diese nicht in der Erwartung getätigt wird, dadurch besondere Vorteile zu erlangen.²⁰¹

¹⁹⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., S. 85

¹⁹⁸ Mit Datum vom 06.07.2007 hat der Bundestag das "Gesetz zur weiteren Stärkung des bürger-schaftlichen Engagements" verabschiedet. Das Gesetz wird am 21.09.2007 den Bundesrat passieren und rückwirkend zum 01.01.2007 in Kraft treten. Nachfolgend sollen die wichtigsten Neuregelungen in aller Kürze entsprechend der Chronologie dieses Kapitels dargestellt werden. Die Höchstgrenze für den Spendenabzug von bisher 5 % bzw. 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte gem. § 10 b Abs. 1 S. 1 und 2 EStG, erhöht sich einheitlich auf 20 %. Der besondere Sonderausgabenabzugsbetrag gem. § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG wird gestrichen. Gem. § 10 b Abs. 1 a S. 1 EStG beträgt der Sonderausgabenabzug innerhalb des Zehnjahreszeitraums pro Ehegatte EUR 1.000.000,00, dieser Abzugsbetrag ist nach der neuen Regelung auch auf Zustiftungen anwendbar.

¹⁹⁹ BFH, Urteil vom 05.02.1992 – I R 63/91, in: BStBl. II 1992, S. 748

²⁰⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 13.08.1997 – I R 19/96, in: BStBl. II 1997, S. 796

²⁰¹ Vgl. BFH, Urteil vom 25.11.1987 – I R 126/85, in: BStBl. II 1988, S. 220

Die Leistung des Stifters ist als unentgeltlich anzusehen, soweit der Spendenempfänger keine Gegenleistung zu erbringen hat bzw. zwischen der Leistung und der Gegenleistung kein unmittelbarer Zusammenhang zu sehen ist.²⁰²

Neben der Unentgeltlichkeit und Freiwilligkeit muss der Spender ein „Vermögensopfer“ erbringen, d.h. das Vermögen des Zuwendenden muss endgültig gemindert sein.²⁰³ Die Belastung durch die geleistete Sach- oder Geldspende hat auf Dauer vorzuliegen und ist durch eine Ausgabe gem. § 11 Abs. 2 EStG zu bewirken.²⁰⁴

Eine natürliche Person ist nach § 10 b EStG unter Erfüllung der Voraussetzungen zum Spendenabzug berechtigt. Bei nach § 26 b EStG zusammenveranlagten Ehegatten ist es unwesentlich, wer das Vermögensopfer erbringt, da das Ehepaar gemeinsam als ein Spender anzusehen ist.²⁰⁵

Unverzichtbare Voraussetzung für den Spendenabzug ist gem. § 50 EStDV das Vorliegen einer Zuwendungsbestätigung. Vom Empfänger der Spende ist zu bestätigen, dass er eine Spende und in welcher Höhe er diese erhalten hat. Der Verwendungszweck ist ebenfalls auszuweisen, da dieser Aufschluss über die tatsächliche Mittelverwendung gewährt.²⁰⁶ Die Zuwendungsbestätigungen sind nach den amtlichen vorgeschriebenen Vordrucken zu erstellen.²⁰⁷ § 50 Abs. 2 EStDV gewährt Erleichterungen für die Ausstellung der Zuwendungsbestätigungen, jedoch werden diese für den Spendenabzug im Zusammenhang mit der Errichtung einer Stiftung nicht zum Tragen kommen, da die betragsmäßigen Grenzen bzw. die Spendenzuwendung aufgrund von Katastrophenfällen nicht auf die Errichtung einer Stiftung unter Lebenden zutreffen wird.

²⁰² Vgl. BFH, Urteil vom 25.11.1987 – I R 126/85: a.a.O., S. 220

²⁰³ Vgl. BFH, Urteil vom 24.09.1985 – IX R 8/81, in: BStBl. II 1986, S. 726

²⁰⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 25.07.1969 – VI R 269/67, in: BStBl. II 1969, S. 681

²⁰⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 20.02.1991 – X R 1991/87, in: BStBl. II 1991, S. 691

²⁰⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 09.01.2001, IV – S 2223 – 12/01, in: BStBl. I 2001, S. 81

²⁰⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 02.06.2000 – IV C 4 – S 2223 – 568/00, in: BStBl. I 2000, S. 592

3.1.5.2 Spendenabzug nach § 10 b Abs. 1 S. 1 und 2 EStG

Die Höhe des Sonderausgabenabzugs nach § 10 b Abs. 1 S. 1 und 2 EStG ist von der Zweckverfolgung der spendenempfangenden Institution abhängig. Es wird differenziert zwischen der Verfolgung kirchlicher und als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke und wissenschaftlicher, mildtätiger und als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke. Bei natürlichen Personen beläuft sich der Spendenabzug für Stiftungen mit erst genannter Zwecksetzung auf maximal fünf Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte, dieser erhöht sich um weitere fünf Prozent soweit der Spendenempfänger die vom Gesetzgeber im Gesetz als besonders förderungswürdig anerkannten mildtätigen, kulturellen und wissenschaftlichen Zwecke verfolgt. Besonders förderungswürdige gemeinnützige Zwecke sind gem. § 48 EStDV in der Anlage 1 zur EStDV abschließend aufgeführt. Verfolgt die Stiftung sowohl Zwecke, die zum einem fünfprozentigen als auch zu einem zehnprozentigen Spendenabzug beim Geber führen können, so hat diese die Mittelverwendung dem jeweiligen Zweck konkret zuzuordnen.²⁰⁸

3.1.5.3 Großspendenabzug nach § 10 b Abs. 1 S. 4 EStG

Wird eine Zuwendung an eine Stiftung zugunsten wissenschaftlicher, mildtätiger, oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke getätigt, die den Betrag von EUR 25.565,00 übersteigt und werden die Höchstbeträge des regulären Spendenabzugs ausgeschöpft, so berechtigt § 10 b Abs. 1 S. 4 EStG die Differenz im Rahmen der Höchstbeträge im vorangegangenen Veranlagungszeitraum und in den fünf kommenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen. Neben der Förderung der oben aufgeführten Zwecke ist das Vorliegen einer Einzelzuwendung von mindestens EUR 25.565,00 bzw. mehrere Zuwendungen finanzieller oder materieller Art in einem Veranlagungszeitraum, die auf einer Spendenentscheidung des Steuerpflichtigen beruhen, Voraussetzung für die Anwendung

²⁰⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 09.01.2001: a.a.O., S. 81; Fußnote 198

der Großspendenregelung.

3.1.5.4 Besonderer Sonderausgabenabzug nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG

Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen werden dem Stifter zusätzliche steuerliche Abzugsmöglichkeiten gewährt. So kann der Stifter bei Zuwendungen an eine Stiftung des öffentlichen Rechts und an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Stiftung des privaten Rechts nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG jährlich EUR 20.450,00 zum Abzug bringen soweit Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO verfolgt werden. Vom Spendenabzug ausgenommen sind sogenannte Freizeit Zwecke gem. § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO.²⁰⁹ Verfolgt die Empfängerin gemeinnützige Zwecke, so ist für diesen besonderen Spendenabzug die Anerkennung als besonders förderungswürdig nach § 48 EStDV nicht von Bedeutung.²¹⁰

Die OFD Koblenz hat demnach vier Gruppen von Stiftungen definiert, deren Zweckverfolgung den Spendenabzug beim Stifter bedingt.²¹¹ Die rechtsformbezogene Ausgestaltung des Abzugstatbestands wird in der Literatur nicht unkritisch betrachtet, da der Stiftung somit im Rahmen des Spendenrechts gewisse Sonderrechte zuerkannt werden und die Rechtsformneutralität der steuerlichen Förderungsmöglichkeiten nicht mehr gegeben ist.²¹² Die Abzugsmöglichkeit wird dem Steuerpflichtigen über den regulären Spendenabzug nach § 10 b Abs. 1 S. 1 und 2 EStG hinaus gewährt.²¹³ Bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26 b EStG wird der Abzugsbetrag nach bisheriger Literaturmeinung nur einmal gewährt.²¹⁴ Der BFH hat in seinem Urteil vom 03.08.2005 entschieden, dass der zusätzliche Abzugshöchstbetrag bei zusammenveranlagten Ehegatten jedem Part-

²⁰⁹ Vgl. CREZELIUS, G./RAWERT, P.: Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: ZEV 2000, S.423

²¹⁰ Vgl. MYBEN, M.: Änderungen durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: NWB, Fach 2, S. 7432

²¹¹ Vgl. OFD Koblenz, Verfügung vom 11.08.200 - S 0170 A – St 34 2, in: DStR 2000, S. 1603; 1. Gruppe: EUR 20.450,00 neben 5%igen Spendenabzug, 2. Gruppe: EUR 20.450,00 neben 10 %igen Spendenabzug, 3. Gruppe: nur EUR 20.450,00, 4. Gruppe: nur von 5 %iger Spendenabzug bei Verfolgung von Freizeit Zwecken

²¹² Vgl. THIEL, J.: Die Neuordnung des Spendenrechts, in: DB 2000, S. 395

²¹³ Vgl. SCHINDLER, A.: Auswirkungen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: BB 2000, S. 2078

²¹⁴ Vgl. LEX, P.: Steuerliche Änderungen für Stiftungen und Spender durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: DStR 2000, S. 1942

ner einzeln zusteht, da die Ehepartner als eigenständige Steuerpflichtige zu sehen sind. Durch die Ausgestaltung des Abzugsbetrages als absoluter Betrag, wird dem Umstand Rechnung getragen, dass jedem Steuerpflichtigen, unabhängig von den jeweiligen Einkommensteuerverhältnissen, der gleiche Betrag zusteht. Ferner darf keine Schlechterstellung gegenüber unverheirateten Spendern erfolgen.²¹⁵

3.1.5.5 Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung gem. § 10 b Abs. 1 a EStG

Neben dem besonderen Abzugsbetrag gem. § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG hat der Spendenabzug bei Zuwendungen an eine Stiftung eine weitere Neuerung durch das Stiftungsförderungsgesetz erfahren, da der jährliche Abzug von EUR 20.450,00 nicht ausreichend erscheint, entsprechende Anreize für eine Stiftungsoffensive zu schaffen.²¹⁶ Demnach sind Zuwendungen an eine Stiftung des öffentlichen Rechts oder an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Stiftung des privaten Rechts, die im Rahmen der Errichtung der Stiftung erfolgen bis zu einer Höhe von EUR 307.000,00 im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Jahren als Sonderausgaben abzugsfähig. Begünstigt werden durch diesen Abzugstatbestand alle gemeinnützigen Zwecke im Sinne der Abgabenordnung. Auf eine Ausgrenzung der Freizeit Zwecke gem. § 52 Abs. 2 S. 4 AO von der Förderung, wie im Fall des besonderen Abzugsbetrags nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG, wird verzichtet.²¹⁷ Es ist davon auszugehen, dass dies nicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht und dieses „Redaktionsversehen“ aus der großen Eile im Gesetzgebungsverfahren resultiert.²¹⁸ Von der Vorschrift werden ausschließlich Zuwendungen berücksichtigt, die in den Vermögensstock einer Stiftung fließen. Dieser Begriff ist jedoch weder im Steuer- noch Zivilrecht besetzt. Gemeint sind hier Zuwendungen in das Stiftungsvermögen, welches nicht der Pflicht der zeitnahen Mittelverwendung nach § 58 Nr. 11 AO unterliegt und der Stiftung dauerhaft zur Be-

²¹⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 03.08.2005 – XI R 76/03, in: DStRE 2006, S. 10 f.; Fußnote 198

²¹⁶ Vgl. HÜTTEMANN, R.: Das neue Stiftungsrecht motiviert keine Mäzene, in: Handelsblatt vom 08.02.2000, S. 2

²¹⁷ Vgl. LEX, P.: a.a.O., S. 1942; MYBEN, M.: a.a.O., S. 7433

²¹⁸ Vgl. CREZELIUS, G./RAWERT, P.: a.a.O., S. 426

wirtschaftung zu Verfügung stehen soll.²¹⁹ Die Vermögensübertragung im Rahmen der Stiftungserrichtung ist nur begünstigt, soweit die Zuwendungen innerhalb eines Jahres nach der Gründung der Stiftung erfolgt sind. Der Jahreszeitraum bemisst sich bei der Stiftungserrichtung unter Lebenden ab dem Zeitpunkt der Anerkennung der Stiftung gem. § 80 Abs. 1 BGB durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde.²²⁰ Nach § 10 b Abs. 1 a S. 3 EStG kann der Abzugsbetrag seiner Höhe nach innerhalb von zehn Jahren nur einmal in Anspruch genommen werden. Dabei steht es dem Stifter frei, ob er den Betrag im Jahr der Zuwendung oder auf die folgenden Jahre gleichmäßig oder beliebig verteilt als Sonderausgabe zum Abzug bringt. Weiterhin besteht die Möglichkeit den Betrag innerhalb des Zehnjahreszeitraums auch durch Ausführung mehrerer Einzelzuwendungen auszuschöpfen.²²¹ Die Gewährung erfolgt mittels Antragstellung.²²² Bei der Wahlrechtsausübung durch Antragstellung kann der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der zukünftigen Einkommensentwicklung, der Steuerprogression und der Ausnutzung der Freibeträge so seine Einkommensteuerlast optimieren. Die Stellung des Antrags erfolgt formlos, in der Regel im Rahmen der Einkommensteuererklärung, unterliegt keiner gesetzlichen Befristung und kann jederzeit widerrufen werden.²²³

Ebenso wie beim besonderen Abzugsbetrag nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG kann der für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung gewährte Sonderausgabenabzug für zusammenveranlagte Ehegatten nach Auffassung in der Literatur nur einmal gewährt werden.²²⁴ Aufgrund der BFH-Entscheidung vom 03.08.2005²²⁵ zum § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG, ist davon auszugehen, dass auch der Abzugsbetrag nach § 10 b Abs. 1 a EStG ebenfalls jedem Ehegatten einzeln zusteht. Eine höchstrichterliche Rechtsprechung steht hierzu jedoch noch aus.²²⁶

²¹⁹ Vgl. SCHMIDT, L.: a.a.O., § 10 b Rz. 71

²²⁰ Vgl. HÜTTEMANN, R.: Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: DB 2000, S. 1589; LEX, P.: a.a.O., S. 1942

²²¹ Vgl. MYBEN, M.: a.a.O., S. 7434

²²² Vgl. SCHMIDT, L.: a.a.O., § 10 b Rz. 72

²²³ Vgl. ebenda: a.a.O., § 10 d Rz. 37f.

²²⁴ Vgl. MYBEN, M.: a.a.O., S. 7435; HÜTTEMANN, R.: a.a.O., S. 1590

²²⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 03.08.2005: a.a.O., S. 10.

²²⁶ Vgl. Fußnote 198

3.1.5.6 Die Zustiftung

Mittels einer Zustiftung wird das Vermögen einer bereits bestehenden Stiftung erhöht. Zustiftungen können sowohl vom Stifter, als auch von einem fremden Dritten vorgenommen werden. Die Satzung sollte grundsätzlich Regelungen über die Zulässigkeit von Zustiftungen beinhalten. Wie bereits im Zusammenhang mit dem besonderen Abzugsbetrag von Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen angesprochen, fallen Zustiftungen nicht unter die Vorschrift des § 10 b Abs. 1 a S. 3 EStG. Vielmehr können Sie nach derzeitiger Rechtslage nur im Rahmen des regulären Spendenabzugs in Verbindung mit der Großspendenregelung und dem besonderen Abzugsbetrag nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG zum Abzug gebracht werden, soweit die steuerlichen Voraussetzungen dafür erfüllt sind.²²⁷ HÜTTEMANN kritisiert diese Beschränkung auf die Vermögenserstaussstattung. Als Begründungen hierfür sieht er zu große Steuerausfälle bei einer zusätzlichen steuerlichen Förderung von Zustiftungen an.²²⁸

²²⁷ Vgl. Fußnote 198

²²⁸ Vgl. HÜTTEMANN, R.: a.a.O., S. 1589

3.2 Besteuerung der Stiftungserrichtung bei der Stiftung

3.2.1 Ertragsteuerliche Betrachtung

Ein ertragsteuerlicher Tatbestand wird durch die Stiftungserrichtung nicht erfüllt, da sich die Zuwendung des Vermögens ausschließlich in der Vermögenssphäre der Stiftung abspielt.²²⁹

Sind Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile Bestandteil der unentgeltlichen Vermögensübertragung auf eine Stiftung, so führt diese als Rechtsnachfolgerin die Buchwerte des Stifters gem. § 6 Abs. 3 EStG fort.²³⁰

Die übrigen eingebrachten Wirtschaftsgüter sind mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG anzusetzen. Ausnahmen bestehen für die Fälle, dass der Anschaffungszeitpunkt der Wirtschaftsgüter nicht länger als drei Jahre zurückliegt, oder Beteiligungen im Sinne von § 17 Abs. 1 EStG eingebracht werden. Der Ansatz erfolgt dann mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Bei Einlage von einzelnen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sind diese mit dem Wert anzusetzen, welcher der zuvor erfolgten Entnahme zugrundegelegt wurde. Befinden sich abnutzbare Wirtschaftsgüter unter den zur Einbringung bestimmten, sind diese mit den um die Abschreibung geminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen.

Legt der Stifter unentgeltlich Wirtschaftsgüter seines Privatvermögens in die Stiftung ein, so bemisst sich die Abschreibung der Stiftung als Rechtsnachfolgerin gem. § 11 d Abs. 1 EStDV nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Stifters. Die Abschreibungsbemessungsgrundlage des Stifters erhöht sich um etwaige Anschaffungs- und Herstellungskosten der Stiftung.

Erfolgt eine teilentgeltliche Übertragung, so entstehen bei Grundbesitz grundsätzlich zwei Abschreibungsreihen. Bezüglich des unentgeltlich übernommenen Teils setzt die Stiftung die Abschreibung des Übergebers gem. § 11 d Abs. 1 EStDV

²²⁹ Vgl. GOERDELER, R./ULMER, P.: a.a.O., S. 978; HAHN, O./SCHINDLER, A.: Die Besteuerung der Stiftung, Baden-Baden 1976, S. 32

²³⁰ Vgl. BRANDMÜLLER, G.: a.a.O., S. 85; Die Behandlung erfolgt korrespondierend mit der beim Stifter.

fort. Für den entgeltlich übertragenen Anteil am Grundbesitz entsteht eine neue Abschreibungsreihe, die sich hinsichtlich der Abschreibungsdauer im Vergleich zu der fortgeführten Reihe verlängert.²³¹ Bei beweglichen Wirtschaftsgütern ist grundsätzlich gleich zu verfahren, da jedoch die Restnutzungsdauer des unentgeltlich und entgeltlich erworbenen Teils regelmäßig übereinstimmt, kann auf eine Aufspaltung verzichtet werden.²³²

Werden an eine gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Stiftung, die steuerbegünstigte Zwecke nach § 10 b Abs. 1 S. 1 und 3 EStG verfolgt, unentgeltlich Wirtschaftsgüter übertragen, deren Einlage in die Stiftung unmittelbar nach der Entnahme aus dem Betriebsvermögen erfolgt ist, kann die Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 und 5 EStG zum Buchwert erfolgen. Durch das Buchwertprivileg wird erreicht, dass die in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven auch nicht Gegenstand der Gewerbesteuer sind.²³³

Zu einer Veranlagung der Körperschaftsteuer im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung kommt es nicht, da kein ertragsteuerlicher Anknüpfungspunkt vorliegt. Ein zentraler Bereich der Errichtungbesteuerung der Stiftung ist jedoch die Erbschafts- und Schenkungsteuer.

3.2.2 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Betrachtung

3.2.2.1 Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Mit Beschluss vom 22.05.2002 hat der BFH die Auffassung vertreten, dass das seit dem 01.01.1996 geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz aufgrund eines Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig sei.²³⁴ Der BFH geht davon aus, dass nach dem derzeit

²³¹ Vgl. KORN, .Klaus: Folgerungen aus dem Vorweggenommenen-Erbfolge-Erlass zur Einkommensteuer, in: KÖSDI 1993, S. 9335; BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., S. 83

²³² Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., S. 83 f.

²³³ Vgl. SCHMIDT, L.: a.a.O., § 6 Rz. 427

²³⁴ Vgl. BFH, Beschluss vom 22.05.2002 – II R 61/99, in: DB 2002, S. 1747

geltenden Recht die Wertansätze von Betriebsvermögen, von Anteilen an Kapitalgesellschaften, von Grundvermögen, von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und von Bar- und Wertpapiervermögen derart von den tatsächlichen Werten abweichen, dass die Zugrundelegung der derzeitigen Wertansätze gleichheitswidrig sei. Ziel des Vorlagebeschlusses ist nicht die Erhöhung der Erbschaft- und Schenkungsteuer und damit eine generelle Steuerverschärfung, sondern die Gleichbehandlung von Erben bzw. Beschenkten, unabhängig davon, welches Vermögen sie durch den Erblasser bzw. den Schenker erhalten haben.²³⁵

Mit einem entsprechenden Urteil des Bundesverfassungsgerichts wird im Laufe des Jahres 2006 gerechnet.²³⁶

Im Vorfeld dieses Urteils wurde bereits ein auf den Vorschlag des Freistaates Bayern zurückgehender Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge erarbeitet. Ziel dieses Gesetzesentwurfs ist es, Unternehmen zu erhalten und zu sichern, so dass diese als Garant von Arbeitsplätzen, als Stätten produktiven Wachstums und in ihrer Funktion als Ort sozialer und beruflicher Qualifikation bestehen bleiben.²³⁷

Durch das Gesetz soll die auf produktives Vermögen entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer über einen Zeitraum von zehn Jahren gestundet werden. Sofern der Betrieb unter den Voraussetzungen der Betriebsfortführung weiter besteht, soll die Steuer in zehn Jahresraten erlöschen, so dass bei einer zehnjährigen Fortführung die Steuer in voller Höhe entfällt.²³⁸

²³⁵ Vgl. OFFERHAUS, K.: Was geschieht mit der Erbschaftsteuer, in: DB 2002, S. 2064

²³⁶ Das BVerfG hat mit Beschluss vom 07.11.2006 entschieden, dass das derzeit geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nicht mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Hierbei führt das BVerfG aus, dass aufgrund unterschiedlicher Bewertungsverfahren für die verschiedenen Vermögensarten gegen das Gleichheitsgebot des Grundgesetzes verstoßen wird. Der Gesetzgeber muss sich nach Auffassung der Richter zunächst bei der Bewertung des übergehenden Vermögens einheitlich am gemeinen Wert als Bewertungsmaßstab orientieren. Nach dem eine einheitliche Bemessungsgrundlage geschaffen wurde, können nachfolgend Verschonungsregelungen für einzelne Wirtschaftsgüter eingeführt werden. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber eine Frist bis Ende 2008 eingeräumt, um entsprechende Neuregelungen zu schaffen.

²³⁷ Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge, Vorblatt, Punkt A

²³⁸ Vgl. ebenda: a.a.O., Punkt B

Die Bewertung von Vermögen im Allgemeinen ist jedoch nicht Gegenstand dieses Gesetzentwurfs.

Nach den im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD getroffenen Aussagen, ist die Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes jedoch für 2006 geplant und hängt im weiteren mit großer Gewissheit auch vom Urteilsspruch des BVerfGs ab.²³⁹

Insofern basieren die folgenden Ausführungen auf dem derzeit geltenden Recht.

3.2.2.2 Persönliche Steuerpflicht

Die Errichtung einer Stiftung ist im Vergleich zur Gründung einer juristischen Person erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig. Der Vermögenserwerb unter Lebenden erfolgt nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG. Es ist zwischen der unbeschränkten Steuerpflicht und der beschränkten Steuerpflicht zu unterscheiden. Die unbeschränkte Steuerpflicht erfasst nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG den gesamten Erwerb, während bei beschränkter Steuerpflicht nur das Inlandsvermögen nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG als erworben gilt.

3.2.2.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber, also die Stiftung, im Entstehungszeitpunkt der Steuer²⁴⁰ Inländer sind.²⁴¹ Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 a ErbStG ist eine natürliche

²³⁹ Mit Datum vom 13.05.2007 haben sich die Fraktionsvorsitzenden von CDU/CSU und SPD auf einen Entschließungsantrag zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer geeinigt. Die Eckpunkte des Entschließungsantrages stellen sich wie folgt dar: Hohe Vermögensübertragungen müssen nach der Leistungsfähigkeit zum Steueraufkommen beitragen, Einführung des Abschmelzungsmodells, Vermögensübertragungen in einem gewissen Umfang insbesondere Ehegatten und Kinder sollen weitergehend steuerfrei bleiben und die Änderungen sollen "mindestens" das gegenwärtige Steueraufkommen der Länder sicherstellen.

²⁴⁰ Vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 für den Erwerb von Todes wegen, § 9 Abs. 1 Nr. 2 bei Schenkung unter Lebenden zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung

²⁴¹ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Person Inländer, wenn sie einen Wohnsitz gem. § 8 AO oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt gem. § 9 AO im Inland hat. Weiterhin sind deutsche Staatsangehörige nach § 2 Abs. 1 b ErbStG als Inländer anzusehen, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben und in dieser Zeit keinen Wohnsitz in Deutschland unterhalten haben. Dieser erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht liegt das Nationalitätenprinzip zugrunde.²⁴² Unabhängig von der Fünfjahresfrist gelten nach § 2 Abs. 1 c ErbStG im Ausland lebende deutsche Staatsangehörige, die im Dienst einer inländischen Behörde im Ausland tätig sind und deren Angehörige, die eine deutsche Staatsangehörigkeit besitzen, als Inländer, wenn deren Nachlass oder Erwerb in dem Staat in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, nur mit dem dortigen Inlandsvermögen zur Besteuerung herangezogen wird. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, dementsprechend auch rechtsfähige Stiftungen, sind nach § 2 Abs. 1 d ErbStG Inländer, wenn Sie ihre Geschäftsleitung gem. § 10 AO oder ihren Sitz gem. § 11 AO im Inland haben. Bei unbeschränkter Steuerpflicht unterliegt das gesamte Vermögen der Erbschafts- und Schenkungsteuer.

3.2.2.2 Beschränkte Steuerpflicht

Die beschränkte Steuerpflicht lässt sich als Umkehrschluss aus der unbeschränkten Steuerpflicht herleiten und liegt demzufolge vor, wenn weder der Erblasser bzw. Schenker – der Stifter - noch der Erbe bzw. der Beschenkte – die Stiftung - unbeschränkt steuerpflichtig sind. In Deutschland unterliegt der Erwerb nur in Höhe des Inlandsvermögens nach § 121 BewG der Besteuerung.²⁴³

Unterliegt der Stifter zum Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaft- oder Schen-

²⁴² Vgl. KAPP/EBELING: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: Kommentar, Köln, 2000, § 2 Rz. 53.1

²⁴³ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

kungsteuerschuld der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht²⁴⁴ nach § 2 Abs. 1 S. 1 AStG, so ist nicht nur der Erwerb von Inlandsvermögen im Sinne von § 121 BewG steuerpflichtig, sondern die Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht umfasst nach § 4 Abs. 1 AStG auch jenes Vermögen²⁴⁵, dessen Erträge bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht ausländische Einkünfte gem. § 34 c Abs. 1 EStG darstellen würden. Diese erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht kann erst nach Beendigung der erweiterten unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 b ErbStG eintreten. Wird gem. § 4 Abs. 2 AStG nachgewiesen, dass der über das Inlandsvermögen hinausgehende steuerpflichtige Erwerb einer der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer entsprechenden Steuer unterliegt und diese mindestens 30 % der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer beträgt, so entfällt die Steuerpflicht des erweiterten Inlandsvermögens. Ergibt sich nach § 2 AStG keine erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht des Stifters, so kann es zu keiner erweiterten beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht kommen.²⁴⁶

3.2.2.3 Steuerentstehungszeitpunkt und Bewertungsstichtag

Im Fall des Stiftungsgeschäfts unter Lebenden gem. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG fällt der Steuerentstehungszeitpunkt nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auf den Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung, also frühestens auf den Zeitpunkt der Anerkennung. Gem. § 82 BGB hat die Stiftung erst mit ihrer Anerkennung einen Rechtsanspruch auf die Vermögensübertragung. Erfolgt der Kapitalfluss bei einem nota-

²⁴⁴ Voraussetzung für die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht ist gem. § 4 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 S. 1 AStG: der Stifter muss in den letzten zehn Jahren vor dem Ende seiner unbeschränkten Steuerpflicht insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sein; der Stifter muss in einem ausländischen Staat ansässig sein, in dem sein Einkommen einer niedrigen Besteuerung unterliegt (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG); der Stifter muss ein wesentliches wirtschaftliches Interesse in Deutschland haben (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG); die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte müssen im Veranlagungszeitraum mehr als EUR 16.500,00 betragen (§ 2 Abs. 1 S. 2 AStG)

²⁴⁵ Vgl. BMF, Erlass vom 02.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, in: BStBl. I Sondernr. 1/1995 S. 19, bspw. Kapitalforderungen gegen inländische Schuldner, Spareinlagen und Bankguthaben bei inländischen Banken, Ansprüche, Renten und andere wiederkehrende Leistungen gegen inländische Schuldner, Nutzungs- und Nießbrauchsrechte an inländischen Wirtschaftsgütern

²⁴⁶ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R: Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftung, München 2004, M 73

riell beurkundeten Stiftungsgeschäft schon vor der zivilrechtlichen Anerkennung der Stiftung, so ist diese für den Steuerentstehungszeitpunkt im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer irrelevant.²⁴⁷

Der Wert der Vermögensbereicherung der Stiftung wird nach § 11 ErbStG zum Steuerentstehungszeitpunkt ermittelt. Bei der Stiftungserrichtung unter Lebenden ist der Zeitpunkt des Vermögensübergangs vom Stifter auf die Stiftung als Bewertungszeitpunkt zugrunde zu legen.

3.2.2.4 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs

Der steuerpflichtige Erwerb nach § 10 ErbStG ist Bemessungsgrundlage für die Steuerpflicht und knüpft aufgrund der Systematik des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts als Erbanfallsteuer an die Bereicherung des Erben oder Beschenkten an. Die §§ 10 bis 13 ErbStG regeln die Wertermittlung der Bereicherung.

Für das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist das Nettoprinzip anzuwenden, d.h. nur der Nettovermögenszuwachs des Erben oder des Beschenkten, unterliegt der Besteuerung.²⁴⁸

Wird eine Stiftung aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden errichtet – es liegt dementsprechend eine Schenkung unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 ErbStG vor – sind die Abzugstatbestände gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG analog anzuwenden. Erwerbsnebenkosten bzw. sonstige Schenkungsverbindlichkeiten mindern zulässig den Reinwert der Bereicherung.²⁴⁹ Wegen des Abzugs der Erwerbsnebenkosten ist allerdings in Vollschenkungen, gemischter Schenkungen und Schenkungen unter Auflage zu differenzieren. Wird der Erwerb des Schenkers mit Nutzungs- oder Rentenrechten oder dem Recht auf die Zahlung von wiederkehrenden Leis-

²⁴⁷ Vgl. PUES, L.: Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, München, 2001, S. 89

²⁴⁸ Vgl. MEINCKE, J.: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, München, 2002, § 10 Rz. 5

²⁴⁹ Vgl. MOENCH, D.: Abzug der Erwerbsnebenkosten bei der Schenkungsteuer, in: DStR 1994, S. 967; FinMin Saarland, Erlass vom 20.06.1994, B/V – 363/94 – S 3810, in: DStR 1994, S. 975

tungen belastet, so findet § 25 Abs. 1 ErbStG gegebenenfalls Anwendung, wenn nach Abzug der vom Beschenkten zu übernehmenden Belastung immer noch eine Bereicherung des Erwerbers vorliegt. Der auf den freigebigen Teil der Zuwendung entfallende Teil der Auflage kann mit dem Kapitalwert als Last abgezogen werden, wenn die Auflage nicht zugunsten des Stifters oder seines Gatten angeordnet wurde.²⁵⁰ Steht dem Stifter bzw. dem Ehegatten dahingegen ein Vorbehaltsnießbrauchsrecht zu, ist die daraus resultierende Last nicht abzugsfähig.²⁵¹

3.2.2.4.1 Bewertung

Der Wert der Bereicherung und etwaiger Belastungen, Auflagen und Gegenleistungen ermittelt sich nach § 12 Abs. 1 ErbStG im Wesentlichen nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes.

3.2.2.4.1.1 Grundvermögen

Die Bewertung von Grundvermögen erfolgt nach § 12 Abs. 3 S. 1 ErbStG i.V.m. § 138 ff. BewG. Gem. § 70 Abs. 1 BewG bildet jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens gem. § 68 Abs. 1 BewG ein Grundstück. Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist nach § 138 ff. ErbStG das Grundvermögen mit dem Grundstückswert, der auf den Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaft- und Schenkungsteuer festgestellt wird, anzusetzen.

Gem. § 138 Abs. 1 S. 2 BewG liegen dem Grundstückswert die tatsächlichen Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt und grundsätzlich die Wertverhältnisse vom 01.01.1996 zugrunde. Die Wertverhältnisse sind gem. § 138 Abs. 4 BewG bis zum 31.12.2006 anzuwenden.

²⁵⁰ Vgl. R 85 Abs. 2 ErbStR i.V.m. R 17 Abs. 4 ErbStR

²⁵¹ In diesem Fall ist die Schenkung unter Auflage als gemischte Schenkung zu qualifizieren. Vgl. Gleichlautende Erlasse der Länder zur schenkungsteuerrechtlichen Behandlung von gemischten Schenkungen sowie Schenkungen unter einer Auflage vom 10.02.1983, in: BStBl. I 1983, S. 238; BFH, Urteil vom 21.10.1981 – II R 176/78, in: BStBl. II 1982, S. 85

Der Grundstückswert wird gem. § 138 Abs. 5 BewG i.V.m. § 18 AO durch das Lagefinanzamt gesondert festgestellt.²⁵² Für die Feststellung von Grundbesitzwerten gelten gem. § 138 Abs. 5 S. 3 BewG die Vorschriften der Abgabenordnung über die Feststellung des Einheitswerts des Grundbesitzes sinngemäß.²⁵³ Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid, so dass das für die Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständige Finanzamt an das Ergebnis der Bedarfsbewertung des Grundvermögens gem. § 182 AO gebunden ist.

Der Wert unbebauter Grundstücke ermittelt sich nach § 145 Abs. 3 BewG nach ihrer Fläche und 80 % des Bodenrichtwerts im Sinne von § 196 BauG. Der gemeine Wert des Grundstücks ist festzustellen, wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden kann, dass dieser unter dem Steuerwert liegt.²⁵⁴

Bebaute Grundstücke werden nach dem Ertragswertverfahren gem. § 146 BewG bewertet. Der Grundstückswert errechnet sich aus dem 12,5-fachen der durchschnittlichen Jahresmieten der letzten drei Jahre. Die Jahresmiete ist ohne Betriebskosten auszuweisen.²⁵⁵ Der Ertragswert ist gem. § 146 Abs. 4 S. 1 BewG wegen des Alters des Gebäudes für jedes vollendete Jahr seit Bezugsfertigkeit um 0,5 % zu mindern, maximal jedoch um 25 %. Dient ein Ein- oder Zweifamilienhaus ausschließlich Wohnzwecken, so ist nach § 146 Abs. 5 BewG ein Zuschlag, auf den nach Abzug der Alterswertminderung ermittelten Wertes, in Höhe von 20 % anzusetzen. Für Eigentumswohnungen ist diese Regelung nur bedingt nach R 175 Abs. 1 S. 3 ErbStG anwendbar. Für bebaute Grundstücke ist nach § 146 Abs. 6 BewG grundsätzlich mindestens der für das unbebaute Grundstück ermittelte Grundstückswert nach § 145 Abs. 3 BewG anzusetzen. Wie bei unbebauten Grundstücken, besteht die Möglichkeit der Feststellung eines niedrigeren Verkehrswerts, wenn der Nachweis hierzu durch den Steuerpflichtigen erbracht worden ist.

²⁵² Vgl. R 124 Abs. 1 ErbStR

²⁵³ Vgl. R 124 Abs. 2 ErbStR; §§ 177 bis 183 AO

²⁵⁴ Vgl. § 145 Abs. 3 S. 3 BewG i.V.m. R 163 ErbStR

²⁵⁵ Vgl. § 146 Abs. 2 BewG i.V.m. R 166 bis 168 ErbStR

3.2.2.4.1.2 Betriebsvermögen und Mitunternehmeranteile

Der Begriff des Betriebsvermögens umfasst im erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Sinn nicht das einzelne Unternehmen, sondern alle zu diesem gehörenden Wirtschaftsgüter. Für die Bewertung des Betriebsvermögens sind die Vorschriften der §§ 95 ff. BewG maßgebend. Gem. § 12 Abs. 5 S. 1 ErbStG sind für den Bestand und die Bewertung des Betriebsvermögens, mit Ausnahme der Betriebsgrundstücke gem. § 12 Abs. 5 S. 1 und Abs. 3 ErbStG, die Verhältnisse zur Zeit der Entstehung der Steuer maßgebend. Der Wert des Betriebsvermögens ist abweichend vom Grundsatz der Gesamtbewertung nach § 2 Abs. 1 S. 2 BewG gem. § 98 a BewG i.V.m. § 12 Abs. 5 ErbStG so zu ermitteln, dass der Wert des Rohbetriebsvermögens gem. § 103 BewG, welches der Summe der Aktiva entspricht, um die Schulden und sonstigen Abzüge zu kürzen ist. Gem. R 114 Abs. 1 S. 3 ErbStR ist für diese Zwecke eine Vermögensaufstellung zu fertigen. Grundsätzlich sind die Wirtschaftsgüter und Schulden dem Grunde²⁵⁶ und der Höhe²⁵⁷ nach mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen. Die Bewertung und Qualifizierung von Betriebsgrundstücken erfolgt abweichend vom Ertragsteuerrecht. Die Erbschaftsteuerrichtlinie regelt die Bestands- und Bewertungsidentität zwischen Steuerbilanz und Vermögensaufstellung.²⁵⁸ Die Grundbesitzwerte sind nach § 99 Abs. 3 i.V.m. § 145 Abs. 3 bzw. § 146 BewG zu ermitteln.²⁵⁹ Hierbei ist zu berücksichtigen, dass für die Qualifikation des inländischen Grundbesitzes als eine wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens § 99 BewG heranzuziehen ist. Werden Anteile an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen gehalten, so erfolgt deren Wertermittlung gem. § 12 Abs. 5 S. 3 ErbStG i.V.m. § 11 BewG. Werden Mitunternehmeranteile übertragen, so bilden alle Wirtschaftsgüter, die der Personengesellschaft gehören gem. §§ 95, 97 Abs. 1 S. 1 BewG und R 115 ErbStR einen Gewerbebetrieb. Das der Personengesellschaft gehörende Vermögen stellt Gesamthandsvermögen dar. Die Wirtschaftsgüter, die allen Gesellschaftern zur gesamten Hand zustehen, werden diesen anteilig zugerechnet.²⁶⁰ Neben

²⁵⁶ Vgl. § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 95 Abs. 1 BewG

²⁵⁷ Vgl. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 109 Abs. 1 BewG

²⁵⁸ Vgl. R 114 und 122 ErbStR

²⁵⁹ Vgl. R 117 und R 124 ff. ErbStR

²⁶⁰ Vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; § 3 BewG; R 116 Abs. 1 ErbStR

dem Gesamthandsvermögen gehören auch Wirtschaftsgüter, die einem oder mehreren Mitunternehmern gehören und die entweder dem Betrieb der Personengesellschaft oder der Stellung der Gesellschafter dienen,²⁶¹ sowie die Bilanzansätze aus etwaigen Ergänzungsbilanzen gem. R 115 Abs. 1 ErbStR, zur wirtschaftlichen Einheit des Gewerbebetriebs der Personengesellschaft.

Grundsätzlich ist gem. R 116 Abs. 1 S. 4 ErbStR für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nur der Gesellschaftsanteil zu bewerten, der Gegenstand des Erwerbs ist. Hierfür ist der Wert des Betriebsvermögens nach Maßgabe des § 97 Abs. 1 a BewG auf die Gesellschafter aufzuteilen.²⁶² Ausgangspunkt für die Aufteilung ist der in der Vermögensaufstellung ermittelte Wert des Betriebsvermögens. Dieses ergibt sich gem. R 116 Abs. 2 S. 1 ErbStG aus der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft und etwaiger Sonder- und Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters, dessen Anteil Gegenstand der Bewertung ist. Dem Gesellschafter sind vorab die zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter einschließlich der Forderungen und Schulden mit dem Wert zuzurechnen, mit dem sie im Wert des Betriebsvermögens enthalten sind.

3.2.2.4.1.3 Sonstiges Vermögen

Geldvermögen, Kapitalforderungen und Schulden sind mit ihrem Nennwert zum Ansatz zu bringen, wenn nicht besondere Umstände einen anderen Wertansatz begründen. Gem. § 12 Abs. 1 S. 2 BewG können solche Umstände in einer hohen, niedrigen oder fehlenden Verzinsung liegen. Bei der Bewertung werden weiterhin uneinbringliche Forderungen nach § 12 Abs. 2 BewG nicht zum Ansatz gebracht. Wertpapiere und sonstige Anteile sind nach § 11 BewG mit dem Kurswert anzusetzen. Nicht börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften sind mit dem gemeinen Wert, der sich aus den Verkäufen, die nicht länger als ein Jahr zurückliegen, zusammensetzt, anzusetzen. Kann der gemeine Wert nicht aus Verkäufen abgeleitet werden, so ist er nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Als

²⁶¹ Vgl. Sonderbetriebsvermögen I und II gem. R 4.2 Abs. 2 S. 2 EStR

²⁶² Vgl. R 116 Abs. 2 ErbStR

Schätzungsverfahren ist das Stuttgarter Verfahren gem. R 97 bis R 108 ErbStR heranzuziehen.

Werden Kunstgegenstände oder Sammlungen auf eine Stiftung übertragen, so sind diese mit ihrem gemeinen Wert gem. § 9 Abs. 1 BewG anzusetzen. Bei dessen Ermittlung ist im Hinblick auf die schwierige Verwertung der Kunstgegenstände vorsichtig vorzugehen.²⁶³

3.2.2.4.1.4 Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte

Renten-, Nießbrauch- und Nutzungsrechte sind gem. §§ 13 ff. BewG mit dem Kapitalwert anzusetzen. Dabei ist der Zeitraum der Vorteilsgewährung genau abzustimmen, d.h. es ist zu differenzieren ob die Leistungen für eine bestimmte Zeit, lebenslänglich, immerwährend bzw. für unbestimmte Dauer gewährt werden.

3.2.2.4.2 Steuerbefreiungstatbestände

3.2.2.4.2.1 Tatbestände nach § 13 ErbStG

Die sachlichen Steuerbefreiungstatbestände regelt § 13 ErbStG.

Als wesentliche Steuerbefreiungstatbestände im Zusammenhang mit einer Stiftungserrichtung sind nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegen und § 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG wonach Zuwendungen an Stiftungen, die unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, aufzuführen.

Werden gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive übertragen, so bleiben 60 % nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 a ErbStG steuerfrei, wenn die Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft von öffentlichem Interesse sind und in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der Forschung und Volksbildung zugänglich gemacht

²⁶³ Vgl. R 94 ErbStR

werden, aber die jährlichen Kosten in der Regel die Einnahmen übersteigen. Eine Steuerbefreiung liegt in vollem Umfang vor, wenn die aufgeführten Gegenstände nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 b aa) ErbStG den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege unterstellt werden bzw. wenn sich die Gegenstände gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 b bb) ErbStG seit mindestens 20 Jahren im Familienbesitz befinden oder in den nationalen Verzeichnissen wertvoller Kulturgüter und Archive aufgrund des Gesetzes zum Schutz deutschen Kulturgutes eingetragen sind. Werden die Gegenstände innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb veräußert, oder entfallen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, so entfällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit.

Werden Zuwendungen an Stiftungen, deren tatsächliche Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke gem. § 51 ff. AO verfolgt, vorgenommen, so sind diese Zuwendungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG von der Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer befreit. Im Zeitpunkt des Vermögensübergangs muss gewährleistet sein, dass die zugewendeten Mittel für den begünstigten Zweck verwendet werden.²⁶⁴ Dieser Steuerbefreiungstatbestand ist von immenser Bedeutung für die Errichtung gemeinnütziger Stiftungen, da deren Vermögenserwerb nicht der Erbschafts- und Schenkungsteuer zu unterwerfen ist.

3.2.2.4.2.2 Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 13 a ErbStG

§ 13 a ErbStG enthält zwei unterschiedliche Begünstigungen. Zum einen ein betragsmäßig fixierten Freibetrag gem. Abs. 1 und zum anderen die Bewertungsvergünstigung nach Abs. 2, die als Vomhundertsatz des Erwerbs berücksichtigt wird.²⁶⁵

Bei Schenkung unter Lebenden gem. § 13 a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 ErbStG, bei der Übertragung von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft

²⁶⁴ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.: a.a.O., M 254

²⁶⁵ Vgl. MEINCKE, P.: a.a.O., § 13 a, Rz. 4

und von Anteilen von Kapitalgesellschaften bleiben diese bis zu einem Wert von EUR 225.000,00 außer Ansatz. Der Stifter hat eine unwiderrufliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt abzugeben, dass der Freibetrag für diese Schenkung anzuwenden ist.²⁶⁶ Allerdings wird der Freibetrag nach § 13 a ErbStG nur einmal innerhalb von zehn Jahren gewährt.²⁶⁷

§ 13 a Abs. 2 ErbStG bestimmt, dass der nach Abzug des Freibetrags verbleibende Wert des Vermögens im Sinne von § 13 a Abs. 4 ErbStG nur mit 65 % anzusetzen ist. Im Gegensatz zum Freibetrag wird der Bewertungsabschlag gem. R 60 ErbStR von Amts wegen gewährt.

Die Behaltensfrist für das begünstigt erworbene Vermögen beträgt nach § 16 Abs. 5 ErbStG generell fünf Jahre.²⁶⁸ Wobei die Aufgabe eines Betriebs als Veräußerung gilt. Die Begünstigungen fallen weiterhin mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber nach § 13 a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG binnen der Fünfjahresfrist Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und Gewinne um mehr als EUR 52.000,00 übersteigt.

3.2.2.5 Ermittlung der Steuerschuld

Die Stiftung steht in keinem Verwandtschaftsverhältnis zum Stifter und somit unterliegt die Errichtung einer Stiftung der Steuerklasse III. Gem. § 15 Abs. 1 ErbStG stellt diese die höchste Steuerklasse des deutschen Erbschafts- und Schenkungsteuerrechts dar. Der zum Abzug zu bringende Freibetrag beträgt nach § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG EUR 5.200,00. Der besondere Versorgungsfreibetrag im Sinne von § 17 ErbStG kann von der Stiftung nicht zum Ansatz gebracht werden, da dieser nur den Ehegatten bzw. den Kindern des Verstorbenen zusteht. Ebenso ist § 19 a ErbStG bei Erwerb von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch die Stiftung nicht anwendbar, da gem. § 19 a Abs. 1 ErbStG der Erwerb durch eine natürliche Per-

²⁶⁶ Vgl. R 58 ErbStR

²⁶⁷ Vgl. R 59 ErbStR

²⁶⁸ Bezüglich unschädlicher Transaktionen wird auf die Erbschaftsteuerrichtlinie verwiesen, vgl. R 62 ff. ErbStR.

son erfolgen muss. Der steuerpflichtige Erwerb der Stiftung unterliegt einem Steuersatz in der Bandbreite von 17 % bis 50 %. Der Vomhundertsatz ist von der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs abhängig.

3.2.2.6 Tarifbegrenzung nach § 19 a ErbStG

Die Tarifbegrenzung bei Erwerb von Betriebsvermögen, von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Anteilen von Kapitalgesellschaften nach § 19 a ErbStG kann grundsätzlich nicht bei der Errichtung einer Stiftung zum Tragen kommen, da § 19 a Abs. 1 ErbStG ausdrücklich auf den steuerpflichtigen Erwerb einer natürlichen Person verweist. Der Erwerb der juristischen Person "Stiftung" ist demzufolge nicht begünstigt.²⁶⁹

3.2.2.7 Stundung der auf Betriebsvermögen oder landwirtschaftliches Vermögen entfallenden Erbschaft- und Schenkungsteuer nach § 28 Abs. 1 ErbStG

Nach § 28 Abs. 1 ErbStG kann die auf den Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Betriebsvermögen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG, § 18 Abs. 4 i.V.m. § 12 Abs. 5 ErbStG entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Antrag bis zu zehn Jahre gestundet werden, soweit diese zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist. Kein Betriebsvermögen in diesem Sinne stellen Anteile an Kapitalgesellschaften dar.²⁷⁰ Ein Anspruch auf Stundung besteht jedoch nur, soweit die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht aus weiterem erworbenen Vermögen oder aus eigenem Vermögen aufgebracht werden kann.²⁷¹ Eine Notwendigkeit der Stundung zur Erhaltung des Betriebs ist gegeben, soweit durch eine sofortige Begleichung der Erbschaft- und Schenkungsteuer der Bestand des Betriebs gefährdet wäre, zur Einschränkung des operativen Geschäfts oder gar zur Liquidation des Unternehmens führen würde.²⁷²

²⁶⁹ Vgl. R 76 Abs. 2 ErbStR

²⁷⁰ Vgl. R 86 Abs. 1 ErbStR

²⁷¹ Vgl. R 86 Abs. 2 S. 1 ErbStR

²⁷² Vgl. MEINCKE, J.: a.a.O., § 28 Rz. 6

Während Stundungen im Rahmen von § 222 AO Ermessensentscheidungen darstellen, wird dem Steuerpflichtigen ein Rechtsanspruch auf eine Stundung nach § 28 Abs. 1 ErbStG gewährt.²⁷³

Die gestundete Erbschaft- und Schenkungsteuer ist nach § 234 AO zu verzinsen, der Zinssatz beläuft sich nach § 238 AO auf 6 % p.a.. Dennoch kann auf die Erhebung der Zinsen nach § 234 Abs. 2 AO ganz oder teilweise verzichtet werden, soweit diese als unbillig zu betrachten wären.²⁷⁴ Eine Zinszahlung kann unbillig sein, soweit der Betrieb dadurch in seinem Bestand gefährdet wird. Davon sollte im Rahmen der Stiftungserrichtung jedoch nicht ausgegangen werden, wäre nämlich der Bestand der Stiftung durch die Verzinsung der gestundeten Erbschaft- und Schenkungsteuer bereits gefährdet, wäre an eine Zweckverwirklichung, unabhängig davon ob dieser gemeinnützig oder privatnützig ist, nicht mehr zu denken. Liegen keine Billigkeitsgründe zum Erlass der Stundungszinsen vor, so ist zu berücksichtigen, dass diese nicht im Rahmen der Ertragsteuern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden können.²⁷⁵

Allerdings ist der Auffassung von GÖTZ beizupflichten, dass einer Stundung nach § 28 Abs. 1 ErbStG, die eine Gefährdung der Betriebsgrundlage durch die Zahlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer voraussetzt, bei der Errichtungsbesteuerung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer kein hoher Stellenwert beigemessen werden kann.²⁷⁶ Zum einen ist davon auszugehen, dass der Stifter seine ins Leben gerufene Stiftung nicht mit marodem Betriebsvermögen ausstatet wird, zum anderen ist zu bedenken, dass die zivilrechtliche Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Aufsichtsbehörde auch eine Ausstattung mit entsprechend werthaltigem Vermögen zur Voraussetzung hat.

²⁷³ Vgl. KAPP, R./EBELING, J.: a.a.O., § 28 Rz. 7

²⁷⁴ Bei Erwerb von Todes wegen erfolgt die Stundung, gem. § 28 S. 2 2. HS. ErbStG zinslos.

²⁷⁵ Vgl. MEINCKE, J.: a.a.O., § 28 Rz. 7; R 48 Abs. 2 KStR; BFH, Urteil vom 23.11.1988 – I R 180/85, in: BStBl. II 1989, S. 116

²⁷⁶ Vgl. GÖTZ, H.: a.a.O., S. 7383 f.

3.2.2.8 Steuerschuldner

Steuerschuldner ist gem. § 20 Abs. 1 ErbStG bei der Errichtung einer Stiftung unter Lebenden, also einer Schenkung unter Lebenden, sowohl der Stifter als auch die Stiftung, allerdings ist zunächst die Stiftung als Steuerschuldner heranzuziehen.²⁷⁷ Der Stifter haftet als Schenker nach § 44 AO gesamtschuldnerisch mit der Stiftung.

²⁷⁷ Vgl. FG Köln, Urteil vom 08.05.2001 – 9 K 4175/99, in: EFG 2001, S. 1154

3.3 Besonderheiten der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Beurteilung bei der Errichtung einer Familienstiftung

3.3.1 Begriff der Familienstiftung

Als Unterart der privatnützigen Stiftung ist die Familienstiftung anzusehen, deren Aufgabe es ist, dem Interesse einer oder mehrerer Familien zu dienen. Eine exakte Definition des Begriffs Familienstiftung ist sehr schwierig, da der Begriff im Gesetz nicht explizit kodifiziert ist und sich somit eine genaue Abgrenzung als sehr schwierig erweist. Sowohl das Zivilrecht als auch das Steuerrecht²⁷⁸ bieten die verschiedensten Definitionen.

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG liegt eine Familienstiftung vor, wenn diese im wesentlichen Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet wurde. Dabei wird allerdings keine Abgrenzung der Begrifflichkeiten „wesentlich“, „Interesse“ und „Familie“ vorgenommen. Weiterhin findet der Begriff auch in § 15 Abs. 1 S. 2 AStG Anwendung.

Die Bestimmung des Begriffs Familie lässt sich nach h.M. unter Zuhilfenahme des § 15 AO, der den Kreis der Angehörigen abgrenzt, bestimmen.²⁷⁹ FLÄMING hat jedoch bezüglich der Ausdehnung des Begriffs Familie i.S.v. § 15 Abs. 1 AO bei einer losgelösten Begriffsauslegung erhebliche Zweifel. Seines Erachtens ist die Familie im Bezug auf § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in diesem Zusammenhang nur auf eine Kernfamilie, bestehend aus Eltern und Kindern, zu reduzieren.²⁸⁰ Erfolgt jedoch eine Auslegung des Begriffs Familie im Sinn- und Zweckzusammenhang der Vorschrift, so erscheint die Reduzierung auf die Kernfamilie nicht mehr sinnvoll und kann nicht mehr aufrecht erhalten werden. Deshalb erscheint die Anwendung des Begriffs i.S.v. § 15 Abs. 1 AO als zweckmäßig und sachgerecht.

Währenddessen bereitet die Abgrenzung der unbestimmten Rechtsbegriffe

²⁷⁸ Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG; § 15 Abs. 3 ErbStG, § 15 AStG

²⁷⁹ Vgl. JÜLICHER, M.: Die Familienstiftung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, in: StuW 1995, S. 71; MEINCKE, J.: a.a.O., § 1 Rz. 16; SORG, M.: Hat die Familienstiftung jetzt noch eine Überlebenschance?, in: BB 1983, S. 1620; SORG, M.: a.a.O., S. 88

²⁸⁰ Vgl. FLÄMIG, C.: Die Familienstiftung unter dem Damoklesschwert der Erbersatzsteuer, in: DSz 1986, S. 14

„wesentlich“ und „Interesse“ große Schwierigkeiten.

Kommt man zur Bestimmung des Begriffs Interesse, so ist die Literatur diesbezüglich gespalten. Die Mehrheit legt ein rein quantitatives Interesse zugrunde, welches lediglich auf ein reines Vermögensinteresse abstellt und somit die Bezugs- und Anfallsberechtigung der Destinatäre in den Vordergrund stellt.²⁸¹ Diese Auffassung wird ebenfalls von der Finanzverwaltung vertreten, die unter dem Familieninteresse weitestgehend Vermögensinteresse versteht, wobei neben der Bezugs- und Anfallsberechtigung auch Vermögensvorteile darunter zu subsumieren sind.²⁸² Einen weiteren Ansatz zur Begriffsbestimmung stellt die qualitativ-quantitative Betrachtungsweise dar. Hier wird auf eine ganzheitliche Betrachtung abgestellt, d.h. der Stiftungszweck ist mit einzubeziehen. Die Analyse hat nicht nur die in der Satzung verankerten Zwecke, sondern auch deren Umsetzung bzw. tatsächliche Verwirklichung zu umfassen. Wesentlich ist hier die tatsächliche finanzielle Begünstigung der Familie, aber auch die Verfolgung familienfremder Interessen.²⁸³ Ein dritter rein qualitativer Ansatz wird vom BFH vertreten. Demnach reicht der Einfluss einer Familie auf eine Stiftung aus, um ein Interesse zu begründen. Vorteile in Form von Geldzuwendungen treten hierbei in den Hintergrund. Ob das Stiftungsvermögen jedoch tatsächlich für private Zwecke genutzt wird, ist nicht entscheidend.²⁸⁴ Der qualitativ-quantitativen Betrachtungsweise ist für die Bestimmung des „Interesses“ der Vorzug zu geben, da sowohl die Vermögensinteressen, als auch die satzungsmäßige Bestimmungen und deren Umsetzung für die Beurteilung des Tatbestandsmerkmals herangezogen werden.

Wie bei der Abgrenzung des Begriffs „Interesse“ wird die Terminologie „wesentlich“ in der Literatur sowohl quantitativ als auch qualitativ bestimmt. Ansatzpunkt der qualitativen Beurteilung ist die Auslegung des Wortsinns, so bezieht sich „we-

²⁸¹ Vgl. SORG, M.: a.a.O., S. 88; MEINCKE, J.: a.a.O., § 1 Rz. 16; WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.: a.a.O., M 265; MEYER ZU HÖRSTE, G.: Zum Begriff der Familienstiftung nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz 1974, in: BB 1974, S. 1633

²⁸² Vgl. R 2 Abs. 3 S. 1 ff. ErbStR

²⁸³ Vgl. FLÄMIG, C.: a.a.O., S. 16; LAULE, G./HEUER, C.-H.: Familienstiftung als Objekt der Erbschaftsteuer, in: DStZ 1987, S. 500

²⁸⁴ Vgl. FG Hessen, Urteil vom 14.12.1993 – 10 K 3717/88, in: EFG 1994, S. 495; Revision BFH, Urteil vom 10.12.1997 - II R 25/94, in: BStBl. II 1998, S. 114

sentlich“ auf das Wesen bzw. den Charakter der Stiftung.²⁸⁵ Dennoch erscheint diese qualitative Betrachtungsweise ohne quantitative Merkmale wenig praktikabel. Werden mehrere Zwecke nebeneinander verfolgt, liegt somit eine gemischte Stiftung vor, ist die abstrakte Beurteilung des Wesens nicht ausreichend, da die Satzung selbst keine objektiven Anhaltspunkte über die Gewichtung der verfolgten Zwecke vornimmt. Dementsprechend ist für die Beurteilung der Wesentlichkeit auf die tatsächliche Mittelverwendung für die einzelnen Zwecke ausschlaggebend.²⁸⁶ Die h.M. vertritt die Auffassung, dass zur Begriffsabgrenzung lediglich quantitative Kriterien heranzuziehen sind, über den prozentualen Umfang der Familienförderung, die den Begriff „wesentlich“ ausmacht, ist trotz der Einigkeit, was die quantitative Sichtweise betrifft, ein Streit entfacht und die Bandbreite der Familienbegünstigung erstreckt sich von 25 % bis 75 %. Die Löwenanteilstheorie, die eine Bezugs- und Anfallsberechtigung in Höhe von mindestens 75 % voraussetzt, wird dabei präferiert.²⁸⁷ Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt ein wesentliches Interesse der bezugsberechtigten Familienmitglieder vor, soweit sie zu mehr als der Hälfte bezugs- und anfallsberechtigt sind. Dabei wird auf die Vorschrift des § 15 Abs. 2 AStG Bezug genommen, die ebenfalls bei Überschreiten der 50 %-Grenze eine Stiftung als Familienstiftung qualifiziert.²⁸⁸ Die Literaturmeinung spricht sich jedoch nicht für diese von der Finanzverwaltung gewählte Analogie aus. Die bereits im Erbschaftsteuergesetz von 1919 enthaltene Definition der Familienstiftung wurde nicht in das 1934 erlassene Steueranpassungsgesetz²⁸⁹ übernommen, was auch dafür spricht, dass beide Definitionen nicht deckungsgleich anzuwenden sind. Weiterhin wird in § 15 Abs. 1 S. 2 AStG ausdrücklich auf die Nichtanwendbarkeit der Vorschrift für die Erbschaft- und Schenkungsteuer hingewiesen. Aufgrund anderer Zwecksetzung, Entstehungsgeschichte und Tatbestandsmerkmalen scheidet die Definition des wesentlichen Interesses nach § 15 Abs. 2 AStG für Zwecke des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG aus.²⁹⁰

²⁸⁵ Vgl. FELIX, G.: Zur Pflicht des Steuergesetzgebers, die Sonderbesteuerung der Familienstiftung nach dem ErbStG zu sanieren, in: *DStZ* 1982, S. 357; JÜLICHER, M.: a.a.O., S. 76

²⁸⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 10.12.1997: a.a.O., S. 116

²⁸⁷ Vgl. BINZ, M./SORG, M.: Erbschaftsteuerprobleme der Familienstiftung, in: *DB* 1988, S. 1823; MEYER ZU HÖRSTE, G.: a.a.O., S. 1633 f.; BINZ, M.: Die Familienstiftung – Renaissance einer Rechtsform für Familienunternehmen, in: *StBJ* 1987/88, S. 162

²⁸⁸ Vgl. R 2 Abs. 2 S. 1 ErbStR

²⁸⁹ § 15 AStG ist § 12 StAnpG nachgebildet; Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF: Außensteuergesetz, Köln, 2006, § 15, Rz. 5

²⁹⁰ Vgl. BINZ, M./SORG, M.: a.a.O., S. 1822; JÜLICHER, M.: a.a.O., S. 74; SCHUHMAN, H.: Zur Familienstiftung im Erbschaftsteuerrecht, in: *UVR* 1994, S. 360

Dennoch wird nach R 2 Abs. 3 ErbStR durchaus auch auf den Charakter der Stiftung abgestellt, die es ihren Destinatären aufgrund der Satzung ermöglicht, ihr Vermögen zu nutzen. Das Wesen einer Stiftung jedoch nur anhand objektiv festgelegter Größen zu bestimmen, schafft zwar ein gewisses Maß an Rechtssicherheit, dennoch kann die Höhe der Anfalls- und Bezugsberechtigung nicht ausschließlich Anhaltspunkt für das wesentliche Interesse sein.²⁹¹

Die Bestimmung des Wesens anhand qualitativ-quantitativer Kriterien, wie sie von LAULE/HEUER vertreten wird, macht es möglich, zumindest teilweise durch die Festlegung objektiver Größen das „wesentliche“ Interesse zu bestimmen. Dennoch fließen weitere Wesensmerkmale der Stiftung in die Beurteilung mit ein.

Der BFH definiert in seinem Urteil vom 10.12.1997 das Vorliegen eines wesentlichen Interesses, soweit es das Wesen der Stiftung den Familienangehörigen erlaubt das Stiftungsvermögen zu nutzen bzw. die Stiftungserträge an sich zu ziehen. Er bedient sich demnach reiner quantitativer Kriterien. Die Natur des Stiftungszwecks und die Einflussmöglichkeiten der begünstigten Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung können die für die Qualifizierung notwendigen Anhaltspunkte darstellen. Für die Beurteilung ist es unwesentlich, inwieweit von den Nutzungs- und Zugriffsmöglichkeiten Gebrauch gemacht wird. In dem Urteil zugrundeliegenden Sachverhalt hatte die Stiftung ohne Verstoß gegen die Satzung 85 % ihrer Erträge an die Destinatäre ausgeschüttet.²⁹² Wie der BFH selbst ausführt, ist das Abstellen auf rein qualitative Kriterien nicht ausreichend, erst die tatsächliche Geschäftsführung kann Aufschluss über die Prioritäten in der Zweckverfolgung geben. Der BFH widerspricht sich somit selbst.²⁹³

Die von der Finanzverwaltung zur Qualifizierung einer Familienstiftung nach

²⁹¹ Vgl. LAULE, G./HEUER, C.-H.: a.a.O., S. 500

²⁹² Vgl. BFH, Urteil vom 10.12.1997: a.a.O., S. 116

²⁹³ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 116, JÜLICHER, M.: Brennpunkt der Besteuerung der inländischen Familienstiftung im ErbStG, in: StuW 1999, S. 366

§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStR herangezogenen Kriterien sind dahingehend zu begrüßen, da diese die durch das BFH-Urteil vom 10.12.1997 aufgestellten Grundsätze nicht ausschließlich zur Abgrenzung einer Familienstiftung heranzieht. Die vom BFH aufgestellten qualitativen Abgrenzungsmerkmale wendet die Finanzverwaltung nur als zusätzliches Entscheidungskriterium bei Vorliegen einer Anfalls- bzw. Bezugsberechtigung zwischen 25 % und 50 % an. Dabei kann besonders der Grad des Einflusses der begünstigten Familie auf die Geschäftsführung ein wesentliches zusätzliches Merkmal für die Beurteilung darstellen.²⁹⁴ Ist hingegen eine Bezugs- und Anfallsberechtigung von über 50 % gegeben, so zieht die Finanzverwaltung keine zusätzlichen Merkmale zur Abgrenzung der Familienstiftung hinzu.²⁹⁵ Der Umfang der Bezugs- und Anfallsberechtigung wird ausschließlich anhand der Ausschüttungen an die begünstigten Familienmitglieder festgelegt.²⁹⁶ Die von einer Stiftung thesaurierten Beträge sind für die Ermittlung der Bezugsberechtigung grundsätzlich nicht von Bedeutung.²⁹⁷ Dennoch darf bezüglich der tatsächlich ausgeschütteten Beträge kein Verstoß gegen die Satzung vorliegen, d.h. die Destinatäre müssen nach der Satzung im genannten Umfang bezugsberechtigt sein.²⁹⁸

Die von der Finanzverwaltung festgelegten Kriterien zur Bestimmung einer Familienstiftung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG sind hinsichtlich der Abgrenzung bei einer Anfalls- und Bezugsberechtigung zwischen 25 % und 50 % als kritisch zu betrachten. Möchte der Stifter, dass seiner Familie durch die Stiftung Vermögensvorteile zukommen, die eine Bandbreite von 25 % bis 33,33 % der Erträge der Stiftung ausmachen und werden die verbleibenden Erträge für einen gemeinnützigen Zweck bzw. familienfremden Zweck verwendet, so hat er im Vorfeld der Stiftungserrichtung seine Ziele im Hinblick auf die oben ausgeführte Verwaltungsauffassung abzuwägen. Erhält die Stiftung im Stiftungsgeschäft das Wesen einer Familienstiftung, ist demnach die Förderung der Familie Bestandteil der Zwecksetzung, auch bei der parallelen Verfolgung familienfremder Interessen, so liegt bei der Begünstigung der Familienmitglieder im Rahmen der Bandbreite nach objek-

²⁹⁴ Vgl. R 2 Abs. 2 S. 2 und 3 ErbStR; JÜLICHER, M.: a.a.O., S. 366

²⁹⁵ Vgl. R 2 Abs. 2 S. 1 ErbStR

²⁹⁶ Vgl. R 2 Abs. 2 S. 4 ErbStR

²⁹⁷ Vgl. R 2 Abs. 2 S. 5 ErbStR

²⁹⁸ Vgl. R 2 Abs. 2 S. 6 ErbStR

tiven Kriterien bereits eine Familienstiftung vor. Hat die Familie zudem noch gewisse Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung, so besteht grundsätzlich die Gefahr, durch die Finanzverwaltung als Familienstiftung qualifiziert zu werden. Ist dagegen die Versorgung bzw. die Begünstigung der Familie nicht als Zweck der Stiftung verankert und ist deren einzige Aufgabe familienfremde Interessen zu verfolgen, so besteht selbst bei der Verfolgung von nach § 52 ff. AO als gemeinnützig anerkannten Zwecken gem. § 58 Nr. 5 AO die Möglichkeit, ein Drittel des Stiftungseinkommens zur Versorgung des Stifters und seiner Familie zu verwenden. Kritisch ist hier anzumerken, dass eine Bezugsberechtigung bis zu einem Drittel, wie bereits erwähnt, sogar steuerunschädlich von als gemeinnützig anerkannten Stiftungen getätigt werden kann. Bezüglich der Anfallsberechtigung bedarf es generell des Vermögenseinsatzes für gemeinnützige Zwecke. Gleichzeitig qualifiziert die Finanzverwaltung jedoch unter bestimmten Voraussetzungen auch Stiftungen, die eine Familienbegünstigung unter dieser Grenze aufweisen, als Familienstiftung. Demnach hat die prozentuale Grenze der Begünstigung, wie auch in der Literatur²⁹⁹ gefordert, mindestens 50 % zu betragen. Logischerweise sollte sie dennoch mindestens mehr als ein Drittel der Erträge betragen und es wäre durchaus angebracht das quantitative Merkmal der tatsächlichen Geschäftsführung mit in die Beurteilung einzubeziehen.

3.3.2 Familienstiftung und Erbschaft- und Schenkungsteuer im Zusammenhang mit der Stiftungerrichtung

3.3.2.1 Steuerklassenvergünstigung nach § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG

Hinsichtlich des Steuertatbestandes bei der Stiftungerrichtung unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG, der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs nach § 10 ErbStG und der Bewertung gem. § 12 ErbStG ergeben sich für die nach den oben aufgeführten Kriterien qualifizierten Familienstiftungen keine Unterschiede zu anderen privatnützigen Stiftungen.

²⁹⁹ Teilweise auch mindestens 75 %-ige Begünstigung der Stiftung und Bezugnahme auf § 15 Abs. 2 AStG. BINZ, M.: a.a. O., S. 162; SCHUHMAN, H.: a.a.O., S. 360; MEYER ZU HÖRSTE, G.: a.a.O., S. 1633 f; SCHRUMPF, H.: Familienstiftung im Steuerrecht, Köln 1979, S. 35

Eine Privilegierung erfährt die Familienstiftung im Rahmen der Errichtungsbesteuerung lediglich bei der Bestimmung der Steuerklasse nach § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG. Eine gewöhnliche, privatnützige Stiftung ist stets der Steuerklasse III nach § 15 Abs. 1 ErbStG, aufgrund des fehlenden persönlichen Verwandtschaftsverhältnisses zwischen Stifter und Stiftung, zuzuordnen. Der Begriff der Familienstiftung ist analog § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG anzuwenden.³⁰⁰

Da die Familienstiftung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG alle 30 Jahre durch einen fingierten Erbfall der Erbersatzsteuer unterliegt, ist das Privileg der günstigeren Steuerklasse eine Art Ausgleich für die 1974 eingeführte zusätzliche Erbschaftsteuer.³⁰¹ Nach § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG bestimmt sich die Steuerklasse nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten. Der Begriff des Verwandtschaftsverhältnisses bezieht sich auf das persönliche Verhältnis des Berechtigten zum Stifter und ist nicht im Sinne von § 1589 BGB zu verstehen.³⁰² Das Verwandtschaftsverhältnis zum entferntesten Berechtigten ist nicht nur für die Ermittlung der Steuerklasse von Bedeutung, sondern es ist auch für den Ansatz des persönlichen Freibetrages nach § 16 ErbStG und die Bestimmung des Steuersatzes nach § 19 ErbStG von Relevanz.³⁰³

Berechtigte im Sinne des Gesetzes sind Angehörige des Stifters, die aufgrund des Stiftungsgeschäfts bzw. der Satzung berechtigt sind, Vermögensvorteile von der Stiftung zugewendet zu bekommen, dabei ist es nicht von Bedeutung, ob ein klagbarer Anspruch gegenüber der Stiftung existiert.³⁰⁴ Weiterhin werden von der Finanzverwaltung auch diejenigen Berechtigten in den Kreis der Destinatäre einbezogen, die zum Errichtungszeitpunkt noch nicht unmittelbar bezugsberechtigt sind und die Berechtigung erst in der Generationenfolge erhalten.³⁰⁵ Die Finanzverwaltung dehnt allerdings den Begriff des entferntesten Berechtigten noch weiter aus, indem sie in ihrer Auslegung auch Berechtigte einbezieht, die zum Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung noch nicht leben, wobei mit hinreichender Si-

³⁰⁰ Vgl. JÜLICHER, M.: a.a.O., (1999), S. 367

³⁰¹ Vgl. MEINCKE, J.: a.a.O., § 15 Rz. 19

³⁰² Vgl. RFH, Urteil vom 30.11.1933 – V e 17/33, in: RStBl. 1934, S. 75

³⁰³ Vgl. R 73 Abs. 2 ErbStR; H 73 ErbStR

³⁰⁴ Vgl. RFH, Urteil vom 13.12. 1926 – V e A 141, in: StuW 1927, S. 126 f.; R 73 Abs. 1 S. 3 ErbStR

³⁰⁵ Vgl. R 73 Abs. 1 S. 2 ErbStR

cherheit nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese Abkömmlinge jemals geboren werden.³⁰⁶

Die früheren Unstimmigkeiten³⁰⁷ bezüglich der Anwendungen der Steuerklassen I oder II kommen aufgrund der Neugruppierung der Steuerklassen durch das Jahressteuergesetz 1997 nicht mehr zum Tragen, da nunmehr auch Abkömmlinge mit der Steuerklasse I zu berücksichtigen sind. Dennoch hat die Wahl des entferntesten Berechtigten Auswirkungen auf die Höhe des Freibetrags, da grundsätzlich der Freibetrag anzusetzen ist, der für den entferntesten Berechtigten zutrifft. Dieser vermindert sich von EUR 205.000,00 gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auf EUR 51.200,00 nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, wenn nicht nur Kinder und Kinder verstorbenen Kinder begünstigt sein sollen, sondern die Bezugsberechtigung auch auf die Enkel ohne Einschränkung der Berechtigung ausgeweitet wird.

Tätigt der Stifter eine Zustiftung an eine bereits bestehende Familienstiftung, so liegt gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eine Schenkung unter Lebenden vor, da § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG ausdrücklich auf den Vermögensübergang aufgrund des Stiftungsgeschäfts verweist. Aus diesem Grund kann bei einer Zustiftung die Vergünstigung des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG nicht in Anspruch genommen werden, weil in der Vorschrift explizit auf § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG Bezug genommen wird. Der Erwerb ist demnach mit Steuerklasse III anzusetzen. Die Literatur plädiert jedoch für eine Anwendung der Steuerklassenvergünstigung nach § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG, soweit sich der Stifter bereits im Stiftungsgeschäft dazu verpflichtet hat weiteres Vermögen an die Stiftung zu übertragen. Somit können die Vermögensübertragungen als einheitlicher Vorgang angesehen werden, da ihnen dieselbe Motivation bzw. Entscheidung des Stifters zugrunde liegt.³⁰⁸ Der

³⁰⁶ Vgl. MEINCKE, J.: a.a.O., § 15 Rz. 19

³⁰⁷ Vgl. Finanzministerium Niedersachsen, Erlass vom 02.04.1992 – S 3821 – 13 – 34, in: Wpg 1992, S. 436; BINZ, M.: a.a.O., S. 165; SCHUHMAN, H.: a.a.O., S. 361

³⁰⁸ Vgl. KOREZKI, L.: Familienstiftungen im neuen Erbschaftsteuerrecht, in: ZEV 1999, S. 134; GÖTZ, H.: Die Familienstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge, in: NWB Fach 2, S. 7385 f.; BINZ, M./SORG, H.: a.a.O., S. 1824 f.; MAINCZYK, A.: a.a.O., S. 81

RFH hat in seinem Urteil vom 12.05.1931 diesbezüglich entschieden, dass die Zustiftung in einem rechtlichen Zusammenhang mit der ursprünglichen Vermögensübertragung stehen muss, was in dem zugrundeliegenden Sachverhalt allerdings nicht der Fall war.³⁰⁹ Daraus kann geschlossen werden, dass bei einer verbindlichen Verpflichtung des Stifters im Rahmen des Stiftungsgeschäfts neben der dem Stiftungsgeschäft zugrundeliegenden Vermögensübertragung, weiteres Vermögen durch eine Zustiftung auf die Familienstiftung zu übertragen, die Vergünstigung nach § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG in Anspruch genommen werden kann.

3.3.2.2 Freibetrag und Bewertungsabschlag nach § 13 a ErbStG

Bei der Übertragung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlicher Betriebe oder Anteilen an Kapitalgesellschaften findet § 13 a ErbStG grundsätzlich Anwendung. Dafür sind zum einen die Voraussetzungen des § 13 a Abs. 4 ErbStG im Einzelnen erfüllt und zum anderen hat der Stifter unwiderruflich zu erklären, dass der Freibetrag für die Schenkung an die Familienstiftung gem. § 13 a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Anspruch genommen werden soll. Somit kann bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs der Stiftung der Freibetrag gem. § 13 a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Höhe von EUR 225.000,00 und der Bewertungsabschlag gem. § 13 a Abs. 2 ErbStG in Höhe von 35 % zur Anwendung kommen.

Eine weitere Besonderheit für die Familienstiftung bietet das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, indem es alle 30 Jahre gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG für die Familienstiftung einen Erbanfall fingiert. Hierzu wird auf den Gliederungspunkt 5.2 im Rahmen der laufenden Besteuerung verwiesen.

³⁰⁹ Vgl. RFH, Urteil vom 12.05. 1931 - I eA 164/30, RStBl. 1931, S. 539

3.4 Grundzüge des Gemeinnützigkeitsrechts nach § 51 ff. AO

Gem. den §§ 51 ff. AO ist eine Körperschaft, die unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt, nach den Einzelsteuergesetzen steuerbegünstigt³¹⁰, im Einzelfall kann dies zu einer vollständigen Steuerbefreiung führen. Das Gemeinnützigkeitsrecht nennt die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung. Ferner sind die §§ 51 ff. AO rechtsformunabhängig ausgestaltet. Die Abgabenordnung enthält außer § 58 Nr. 5 und Nr. 12 AO keine speziellen Steuerbegünstigungsvorschriften für Stiftungen. Die allgemeinen Vorschriften sind gem. §§ 51 ff. AO anzuwenden.

3.4.1 Gemeinnützigkeitsbegriff

Gemeinnützigkeit ist der Oberbegriff für die nach § 51 ff. AO unter Erfüllung der Voraussetzungen gewährten Steuerbegünstigungen. Der Begriff der Gemeinnützigkeit umfasst nicht nur die gemeinnützigen Zwecke nach § 52 AO, sondern auch mildtätige und kirchliche Zwecke. Grundsätzliche Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist nach § 59 AO die selbstlose, ausschließliche und unmittelbare Verfolgung der Zwecke, die materielle und formelle Satzungsmaßigkeit, sowie die tatsächliche Geschäftsführung. Im Folgenden sollen diese allgemeinen Voraussetzungen dargestellt werden.

3.4.2 Selbstlosigkeit nach § 55 AO

Voraussetzung für die Anerkennung einer steuerbegünstigten Körperschaft ist die selbstlose Verfolgung einer der oben aufgeführten Zwecke. Selbstlosigkeit im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts liegt vor, soweit eine Stiftung eigenwirtschaftliche Zwecke nicht in erster Linie verfolgt, d.h. gewerbliche oder sonstige Er-

³¹⁰ Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG, § 4 Nr. 16 UStG, § 4 a UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG, 18, 20 – 25 UStG, § 23 a UStG, § 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG, §§ 3, 4 GrEStG

werbszwecke dürfen nur von untergeordneter Bedeutung sein.³¹¹ Der gemeinnützige Zweck muss die Stiftung prägen bzw. diese dominieren.³¹²

Eigenwirtschaftliche Interessen können der Stiftung unterstellt werden, soweit ihre Tätigkeit in erster Linie auf die Mehrung des eigenen Vermögens bzw. auf die Erzielung und Steigerung der Einkünfte ausgerichtet ist.³¹³ Unterhält die Stiftung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gem. § 64 AO oder einen Zweckbetrieb nach § 65 AO, liegt kein Verstoß gegen das Prinzip der Selbstlosigkeit vor. Allerdings sollte die Betätigung im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht im Vordergrund stehen.³¹⁴

Neben der Verfolgung eigenwirtschaftlicher Interessen kann es auch bei einer steuerschädlichen Mittelverwendung oder Verletzung der Vermögensbindung zu einer Verletzung der Selbstlosigkeit kommen. Kommt es zu einem Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO, agiert die Stiftung nicht selbstlos und verliert demzufolge ihre Steuerbegünstigung.³¹⁵ Jedoch lässt das Gemeinnützigkeitsrecht in § 58 Nr. 5 bis 7 AO Ausnahmen zu.

3.4.2.1 Zeitnahe Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO

§ 51 Abs. 1 Nr. 1 AO enthält die Kernaussage, wonach eine Stiftung ihre Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke verwenden darf. Das Mittelverwendungsgebot hat eine große Bedeutung, da bei einem Verstoß gegen dasselbe die Gemeinnützigkeit gefährdet sein kann. Die Gewinne aus etwaigen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie Zweckbetrieben sind ebenso wie die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, sowie vereinnahmte Zuschüsse, Spenden und Beiträge ausschließlich für die Zwecke der Stiftung zu verwenden.³¹⁶ Aus den

³¹¹ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1991 – I R 19/91, in: BStBl. II 1992, S. 64

³¹² Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 55 Rz. 3

³¹³ Vgl. Zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Nr. 1 S. 2 AEAO; KIEBLING, H./BUCHNA, J.: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Achim, 2000, S. 86

³¹⁴ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 87

³¹⁵ § 55 Abs. 1 Nr. 2 ist für die Betrachtung im Rahmen dieser Arbeit nicht von Bedeutung, da er lediglich auf Kapitalgesellschaften zutrifft.

³¹⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1991: a.a.O., S. 62

zur Verfügung stehenden Mitteln dürfen nur nach Maßgabe des § 58 Nr. 6 und 7 AO Rücklagen gebildet werden. Für die Bildung von Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb müssen objektive Gründe vorliegen, die die Bildung rechtfertigen. Soll annähernd der gesamte Überschuss als Rücklage eingestellt werden, so ist der Nachweis zu erbringen, dass dies für die Sicherung der Existenz notwendig ist.³¹⁷ Nach § 55 Nr. 5 AO sind die Mittel grundsätzlich zeitnah zu verwenden. Eine zeitnahe Verwendung der Mittel liegt vor, wenn diese spätestens in dem dem Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr aufgebraucht werden. Diese Vorschrift hat lediglich klarstellenden Charakter und wurde durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen eingefügt. Zuvor hat sich die zeitnahe Verwendung der Mittel als Umkehrschluss aus den § 58 Nr. 6 und 7 AO ergeben, die dort geregelte Rücklagenbildung für gemeinnützige Organisationen wäre nicht notwendig gewesen, soweit die satzungsgemäße Verwendung der Mittel nicht innerhalb eines gewissen Zeitraums nach der Vereinnahmung stattzufinden hat.³¹⁸

Der Bestreitung der Verwaltungskosten, die für den Unterhalt der Organisation notwendig sind, und der Spendenwerbung, steht insoweit nichts entgegen, als die Kosten einen angemessenen Rahmen nicht überschreiten. Nach Auffassung des BFH ist dieser Rahmen ausgeschöpft, wenn nach Abschluss der Anlaufphase bei einer sich überwiegend durch Geldspenden finanzierenden Institution mehr Mittel in die Verwaltung fließen, als für die Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke zur Verfügung stehen.³¹⁹ Eine steuerschädliche Mittelverwendung kann nach Verwaltungsmeinung im Einzelfall schon bei einem Anteil der Verwaltungsausgaben inklusive der Aufwendungen für Spendenwerbung von 50 % an den der Stiftung zur Verfügung stehenden Mitteln vorliegen.³²⁰

Werden Mittel aus dem ideellen Bereich der Stiftung, Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und Gewinne aus dem Zweckbetrieb zum Ausgleich von Ver-

³¹⁷ Vgl. Zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Nr. 8 S. 5 f AEAO

³¹⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 26.04. 1989 – I R 209/85, in: BStBl. II 1989, S. 673

³¹⁹ Vgl. BFH, Beschluss vom 23.09.1998 – IB 82/98, in: BStBl. II 2000, S. 320

³²⁰ Vgl. Zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Nr. 18 AEAO; a.A. Tipke, K./Kruse, H.: a.a.O., § 55 Rz. 8; erachtet die Grenze in Höhe von 50 % nicht grundsätzlich als gerechtfertigt, da im Einzelfall eine Überschreitung durchaus sinnvoll sein kann

lusten aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt, liegt ein grundsätzlicher Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot³²¹ vor, außer diese können im Jahr der Verlustentstehung mit Gewinnen aus anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verrechnet werden. Bleibt im Veranlagungszeitraum dennoch ein nicht verrechenbarer Verlust bestehen, so führt dieser insoweit zu einem Verstoß gegen die Mittelverwendung, als in den vergangenen sechs Jahren dem ideellen Bereich nicht Mittel in gleicher Höhe zur Verfügung gestellt wurden.³²² Handelt es sich um Anlaufverluste, die aus einem neu eingerichteten Betrieb resultieren, so wird kein Verstoß gegen das Mittelverwendungsverbot unterstellt. Allerdings hat der Geschäftsbetrieb binnen drei Jahren nach Verlustentstehung dem ideellen Bereich wieder Mittel zu gemeinnützigkeitsunschädlicher Verwendung zur Verfügung zu stellen.³²³

Für Stiftungen gibt es zwei wesentliche Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung. § 58 Nr. 5 AO stellt neben § 58 Nr. 12 AO im Gemeinnützigkeitsrecht die einzige rechtsformspezifische Regelung dar. Das Gesetz statuiert in § 58 Nr. 5 AO eine Ausnahmeregelung, nach der der Stifter oder dessen Angehörige, regelmäßig bis zu einem Drittel des Einkommens der Stiftung als Unterhaltsleistungen erhalten können, bzw. das Andenken des Stifters in gleicher Höhe geehrt werden kann. Problematisch ist allerdings, ob in diesem Zusammenhang Ansprüche, die die Stifterfamilie im Rahmen des Vermögensübergangs auf die Stiftung erworben hat und die das Vermögen der Stiftung gemindert haben, in die Drittel-Grenze miteinzubeziehen sind.³²⁴

Im Hinblick auf § 58 Nr. 12 AO, als zweite stiftungsspezifische Vorschrift der AO, sei auf Gliederungspunkt 3.4.5.1.3 verwiesen.

³²¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 19.10.1998 – IV C 6 – S 0171 – 10/98, in: DStR 1998 S. 1914

³²² Vgl. Zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Nr. 4 S.1 und 3 ff. AEAO

³²³ Vgl. Zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Nr. 8 S. 3 f. AEAO

³²⁴ Vgl. zur abschließenden Diskussion Gliederungspunkt 6.2.2

3.4.2.2 Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO i.V.m. § 61 AO

Durch § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO soll gewährleistet werden, dass im Fall der Auflösung der Stiftung, oder bei Wegfall des Zwecks, das Vermögen der Stiftung weiterhin steuerbegünstigten Zwecken zur Verfügung steht. Die Vermögensbindung ist in der Satzung der Stiftung gem. § 61 AO ausdrücklich zu regeln. Ausnahmen bestimmt § 62 AO. Der Stifter oder seine Erben erhalten im Fall der Auflösung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO nicht mehr als das von ihnen eingezahlte Stiftungskapital bzw. den gemeinen Wert der Sacheinlagen, der gem. § 55 Abs. 2 AO nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt ihrer Einbringung ermittelt wird, zurück. Der darüber hinaus gehende Betrag ist ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden.³²⁵

§ 61 AO hat hier klarstellenden Charakter, wonach die aus dem Grundsatz der Selbstlosigkeit resultierende Vermögensbindung vor allem für den Fall der Auflösung der Stiftung aus der Satzung hervorgehen muss.³²⁶ Sinn und Zweck dieser Regelung ist es, dem Missbrauch des Stiftungsvermögens entgegenzuwirken. Werden die Bestimmungen über die Vermögensbindung in der Satzung im nachhinein so verändert, dass diese nicht mehr dem Grundsatz gem. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO gerecht werden, tritt gem. § 61 Abs. 3 AO eine Nachversteuerung ein, aufgrund derer bereits ergangene Steuerbescheide der letzten zehn Kalenderjahre geändert oder aufgehoben werden können. Keine Grenze wird hier gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO durch die Festsetzungsverjährung nach § 169 AO gesetzt. Problematisch ist jedoch, dass eine Aufhebung der satzungsmäßigen Vermögensbindung, auch wenn diese erst zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem die Stiftung nicht mehr steuerbegünstigt ist, steuerlich als von Anfang an nicht ausreichend anzusehen ist. Steuerlich hat dies die bereits oben aufgeführten Konsequenzen zur Folge, d.h., dass mit einer Stiftung so verfahren wird, als sei sie von Anfang an uneingeschränkt steuerpflichtig und der Nachversteuerungstatbestand tritt für die vorangegangenen zehn Jahre ein.³²⁷ Aufgrund des Wortlautes der Vorschrift erfolgt eine Nachversteuerung auch für die Jahre, in denen die Satzung den Anforderun-

³²⁵ Vgl. WACHTER, T.: a.a.O., Teil B Rz. 119

³²⁶ Vgl. Zu § 61 Nr. 1 S. 1 AEAO

³²⁷ Vgl. Zu § 61 Nr. 4 AEAO

gen des Gemeinnützigkeitsrechts entsprochen hat. Nach § 61 Abs. 3 AO wird das Rückwirkungsgebot lediglich auf das Prinzip der Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO beschränkt.³²⁸ Dem Grundsatz der Vermögensbindung ist aufgrund der gerade umschriebenen Thematik ein besonderer Stellenwert einzuräumen und es wird grundsätzlich besondere Vorsicht geboten sein, aufgrund der steuerlichen Konsequenzen nicht gegen ihn zu verstoßen.

3.4.3 Ausschließlichkeit nach § 56 AO

Soweit eine Stiftung nur ihre satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zwecke verfolgt, liegt Ausschließlichkeit im Sinne von § 56 AO vor. Die Stiftung kann mehrere anerkannte gemeinnützige Zwecke nebeneinander verfolgen, diese müssen jedoch in der Satzung genannt sein. Soweit dies nicht der Fall ist muss diesbezüglich die Satzung geändert werden.³²⁹ Verfolgt die Stiftung neben den steuerbegünstigten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken auch nicht steuerbegünstigte Zwecke, so ist eine Trennung der Körperschaft in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil nicht möglich.³³⁰ Der Grundsatz der Ausschließlichkeit ist folglich durchbrochen, soweit die Stiftung neben den begünstigten Zwecken auch nicht steuerbegünstigte Zwecke verfolgt.³³¹

Allerdings lässt das Gemeinnützigkeitsrecht auch Durchbrechungen des Grundsatzes der Ausschließlichkeit zu. So steht § 56 AO nicht im Einklang mit § 55 Abs. 1 AO, hier wird der gemeinnützigen Körperschaft ein eigenwirtschaftliches Handeln zugestanden, soweit dies nicht in erster Linie geschieht. Ebenso stellt die wirtschaftliche Betätigung im Rahmen eines Zweckbetriebs oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ebenfalls keinen Verstoß gegen die Ausschließlichkeit dar.³³² Das Einkommen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist von der Steuerbegünstigung ausgenommen und unterliegt somit der Besteuerung und der Einzel-

³²⁸ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 61 Rz. 3

³²⁹ Vgl. Zu § 56 AEAO; BFH, Urteil vom 20.12.1978 – I R 21/76, in: BStBl. II 1979, S. 497

³³⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 20.12.1978: a.a.O., S. 497

³³¹ Vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 18.02.1997 – VI 54/91, VI 37/92, in: EFG 1997, S. 1340

³³² Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 132; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – PÖLLATH: a.a.O., § 43 Rz. 65

steuergesetze. Folglich erhebt § 56 AO seinen Anspruch auf Ausschließlichkeit nur für den ideellen Bereich einer steuerbegünstigten Körperschaft.³³³ Dennoch werden für diesen ideellen Bereich durch § 58 AO weitere Ausnahmen von der ausschließlichen Förderung des gemeinnützigen Zwecks gewährt. Nach § 58 Nr. 5 AO, kann bis zu einem Drittel des Einkommens der steuerbefreiten Stiftung, für den Unterhalt des Stifters und seiner Angehörigen bzw. für die Wahrung des Andenkens, verwendet werden.

Auch können gesellige Zusammenkünfte, soweit sie von untergeordneter Bedeutung sind, nach § 58 Nr. 8 AO veranstaltet werden. § 58 Nr. 9 AO gewährt dem steuerbegünstigten Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport zu fördern.³³⁴

3.4.4 Unmittelbarkeit nach § 57 AO

Steuerbegünstigte Zwecke müssen nach § 57 AO unmittelbar gefördert werden, dies ist der Fall, wenn nach § 57 Abs. 1 AO die Zwecke von der Körperschaft selbst verfolgt werden. Entscheidend ist, dass der Zweck durch eigenes Tätigwerden verfolgt wird.³³⁵ Folglich sind alle die Körperschaften von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen, die nicht selbst oder durch ein ihnen zuzurechnendes Tätigwerden einer Hilfsperson, die satzungsmäßigen Zwecke fördern.

Gem. § 57 Abs. 1 S. 2 AO kann sich die Stiftung zur Erfüllung ihrer Zwecke auch einer Hilfsperson bedienen. Voraussetzung hierfür ist, dass die tatsächliche und rechtliche Beziehung zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson so gestaltet ist, dass das Wirken der Hilfsperson als ein Wirken der Körperschaft zu betrachten ist. Im Zweifel hat die Stiftung diesbezüglich Nachweise zu erbringen.³³⁶ Die Hilfsperson hat auf Weisung einen konkreten Auftrag auszuführen und weiterhin hat sie im Rahmen ihrer Tätigkeit der Satzung der Stiftung zu entsprechen.³³⁷

³³³ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 56 Rz. 2

³³⁴ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – PÖLLATH: a.a.O., § 43 Rz. 66

³³⁵ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 57 Rz. 1

³³⁶ Vgl. Zu § 57 Nr. 2 AEAO

³³⁷ Vgl. Zu § 57 Nr. 2 S. 6 f. AEAO

Hilfsperson kann ein Arbeitnehmer, Mitglied oder jede andere natürliche oder juristische Person oder Personenvereinigung sein.³³⁸

3.4.5 Steuerunschädliche Betätigung nach § 58 AO

§ 58 AO fasst die steuerunschädlichen Betätigungen einer steuerbegünstigten Stiftung zusammen. Alle Ausnahmetatbestände der Vorschrift stellen Verstöße gegen die Gebote der Unmittelbarkeit, Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit dar. Von einer satzungsmäßigen Verankerung der Tätigkeiten nach § 58 AO kann abgesehen werden.³³⁹ Liegt jedoch die Hauptbetätigung der Stiftung in der Mittelbeschaffung gem. § 58 Nr. 1 AO, so ist dies dennoch in der Satzung zu verankern.³⁴⁰ Der Katalog der steuerunschädlichen Betätigungen umfasst neben der Mittelbeschaffung und –zuwendung, die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften, Überlassung von Arbeitskräften³⁴¹ auch die besonders im Rahmen dieser Arbeit wichtige, die Versorgung des Stifters, regelnde Vorschrift nach § 58 Nr. 5 AO, die Bildung von Rücklagen im allgemeinen nach § 58 Nr. 6 und 7 AO und die Ansparrücklage für Stiftungen nach § 58 Nr. 12 AO.

Im Folgenden wird nur auf die Bildung der rechtsformunabhängigen Rücklagen und auf die stiftungsspezifische Ansparrücklage eingegangen.

³³⁸ Vgl. Zu § 57 Nr. 2 S. 3 AEAO

³³⁹ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.: a.a.O., C 110

³⁴⁰ Vgl. FISCHER IN HHSP, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 58, Tz. 5 f.

³⁴¹ Die Aufzählung der steuerunschädlichen Betätigungen ist nicht vollständig erfolgt, es wird auf die weiterführende Literatur verwiesen. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 138 ff.

3.4.5.1 Rechtsformunabhängige Rücklagenbildung nach § 58 Nr. 6 und 7 AO

§ 58 AO begrenzt in seinen Einzelvorschriften die Bildung von Rücklagen. Diese Vorschrift ist insbesondere für gemeinnützige Stiftungen bzw. Körperschaften, die von Spenden abhängig sind, von großer Bedeutung, da hier das Mittelaufkommen starken Schwankungen unterliegen kann.³⁴²

3.4.5.1.1 Projektgebundene Rücklagen nach § 58 Nr. 6 AO

Die Rücklagen nach § 58 Nr. 6 AO sind dadurch zu charakterisieren, dass die Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks ohne ihre Bildung nicht mehr nachhaltig erfüllt werden kann.³⁴³ Die Rücklage an sich steht somit im Dienst der satzungsmäßigen und steuerbegünstigten Zwecke der Stiftung. Die Bildung darf nur für bestimmte Vorhaben mit bereits bestehender Zeitplanung bzw. Projektierung erfolgen.³⁴⁴ Liegt zum Zeitpunkt der Rücklagenbildung noch kein konkreter Zeitplan vor, so ist die Glaubhaftigkeit der Projektdurchführung anhand der finanziellen Verhältnisse der Stiftung, die die Durchführung in einer angemessenen Zeit ermöglichen, zu untermauern.³⁴⁵

Die Vorschrift des § 58 Nr. 6 AO umfasst auch die sogenannte Betriebsmittelrücklage, wonach die Bildung einer Rücklage für periodisch wiederkehrende Ausgaben wie, bspw. Löhne und Gehälter, Mieten, statthaft ist.³⁴⁶ Weiterhin deckt die Vorschrift auch die Bildung einer Rücklage in Höhe der zulässigen Abschreibung für die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die der Zweckverwirklichung der Stiftung dienen, allerdings ist eine tatsächliche Wiederbeschaffung innerhalb einer absehbaren Zeit vorauszusetzen. Kritisch betrachten KIESSLING/BUCHNA jedoch die Bildung dieser „Wiederbeschaffungsrücklage“, soweit der Stiftung Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen für die

³⁴² Vgl. HERBERT, U.: Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinnütziger Körperschaften, in: BB 1991, S. 187

³⁴³ Vgl. Zu § 58 Nr. 6 Nr. 10 S. 1 AEAO

³⁴⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 13.09.1989 – IR 19/85, in: BStBl. II 1990, S. 30; Zu § 58 Nr. 6 Nr. 10 S. 3 AEAO

³⁴⁵ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 58 Rz. 7; Zu § 58 Nr. 6 Nr. 10 S. 4 AEAO

³⁴⁶ Vgl. Zu § 58 Nr. 6 Nr. 10 S. 5 AEAO

wiederzubeschaffenden Wirtschaftsgüter entstehen, da es hier an der konkreten Projektierung fehlt.³⁴⁷

Neben den versteuerten Erträgen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs können der Rücklage auch alle zeitnah zu verwendende Mittel aus dem ideellen Bereich zugeführt werden.³⁴⁸ Wird die Rücklage für ein erst in einigen Jahren zu realisierendes Projekt gebildet, so ist zu Recht der Auffassung von THIEL zu folgen, nach der der in die Rücklage einzustellende Betrag mit dem in § 12 Abs. 3 BewG vorgesehenen Zinssatz von 5,5 v.H. abzuzinsen ist.³⁴⁹

Die rechtliche Beurteilung der Rücklagen erfolgt ex ante, was bedeutet, dass die Rücklage zum Zeitpunkt ihrer Bildung der Sache und der Höhe nach erforderlich war.³⁵⁰ Soweit ein geplantes Projekt nicht mehr durchgeführt wird bzw. die berechnete Deckungslücke geringer ausfällt, also der Grund der Rücklagenbildung entfällt, ist die Rücklage aufzulösen und die Mittel sind den satzungsmäßigen Zwecken zeitnah zuzuführen.³⁵¹

3.4.5.1.2 Rücklagen nach § 58 Nr. 7 AO

Gem. § 58 Nr. 7 AO hat die Stiftung drei weitere Möglichkeiten der Rücklagenbildung. Nach § 58 Nr. 7 a AO kann die Stiftung ein Drittel des Überschusses der Erträge über die Aufwendungen aus der Vermögensverwaltung und zusätzlich 10 % der nach § 55 Abs. 1 Nr.1 AO zeitnah zu verwendenden Mittel in die freien Rücklagen einstellen. Darüber hinaus kann die steuerbegünstigte Stiftung Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zum Erhalt der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften nach § 58 Nr. 7 b AO in eine Rücklage einstellen bzw. dies im Jahr des Zuflusses dazu verwenden, ohne die Gemeinnützigkeit der Stiftung zu gefährden.

³⁴⁷ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 149

³⁴⁸ Vgl. Zu § 58 Nr. 6 Nr. 9 S. 2 und Nr. 12 AEAO

³⁴⁹ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 150

³⁵⁰ Vgl. HERBERT, U.: a.a.O., S. 187

³⁵¹ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 152

3.4.5.1.2.1 Freie Rücklagen nach § 58 Nr. 7 a AO

Der erste Rücklagentatbestand nach § 58 Nr. 7 a AO ist erfüllt, soweit die Stiftung Einkünfte aus der Vermögensverwaltung erzielt. Gewinne aus dem ideellen Bereich, dem Zweckbetrieb oder dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dürfen nicht zur Rücklagenbildung nach § 58 Nr. 7 a erste Alternative AO verwendet werden. Die Rücklage darf jährlich in Höhe von einem Drittel des Überschusses aus den Einnahmen über die Unkosten dotiert werden. Der Begriff der Unkosten, welcher in dieser Form ein veraltetes Wort für Kosten darstellt,³⁵² wird von der Finanzverwaltung definiert als Aufwendungen, die im Grunde Werbungskosten darstellen.³⁵³ Durch das Gesetz zur weiteren Förderung von Stiftungen wurde der Vorphundertatz von einem Viertel auf ein Drittel erhöht, um die Möglichkeit der Substanzerhaltung von als gemeinnützig anerkannten Körperschaften zu verbessern.³⁵⁴ Die Bildung der freien Rücklage ist einer gemeinnützigen Stiftungen auch dann nicht versagt, wenn die Möglichkeit der Rücklagenbildung nicht explizit in der Satzung geregelt ist.³⁵⁵ Die nach der Vorschrift des § 58 Nr. 7 a AO gebildeten Rücklagen können auch, soweit kein Verstoß gegen das jeweilige Landesstiftungsgesetz vorliegt, im Einklang mit dem Steuerrecht dem Stiftungsvermögen zugeführt werden.³⁵⁶

Neben der freien Rücklage aus dem Überschuss der Vermögensverwaltung, kann weiterhin eine freie Rücklage in Höhe von höchstens 10 % der sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO zeitnah zu verwendenden Mittel gebildet werden. Die dazu nötigen Mittel sind aus den Überschüssen bzw. Gewinnen des Zweckbetriebs bzw. des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und den Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs zu generieren. Aufgrund der Verwendung des Wortes „sonstige“ im Gesetzestext und der Klarstellung in den Verwaltungsanweisungen ist der Überschuss aus der Vermögensverwaltung nicht mit in die Bemessungsgrundlage zur Bildung der zweiten freien Rücklage nach § 58 Nr. 7 a AO einzubeziehen.³⁵⁷

³⁵² Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 58 Rz. 10

³⁵³ Vgl. Zu § 58 Nr. 7 Nr. 13 AO

³⁵⁴ Vgl. Artikel 1 Nr. 2a des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: BGBl. I 2000, S. 1034

³⁵⁵ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 155

³⁵⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.12.1986 – IV B 4 – S 0177 – 11/86, in: DB 1987, S. 307

³⁵⁷ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 58 Rz. 10; Zu § 58 Nr. 7 Nr. 14 S. 6 AEAO

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind Verluste aus den Zweckbetrieben mit Überschüssen zu verrechnen. Existieren darüber hinausgehende Verluste, so mindern diese die Grundlage nicht. Entsprechendes gilt für die Verluste aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben.³⁵⁸

3.4.5.1.2.2 Freie Rücklage nach § 58 Nr. 7 b AO

Für den Erhalt der prozentualen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die als gemeinnützig anerkannte Körperschaft steuerunschädlich Mittel aus dem laufenden Jahr bzw. über mehrere Jahre für diesen Zweck angesammelte Mittel verwenden. § 58 Nr. 7 b AO erfasst allerdings nur die Erhaltung der Beteiligungsquote, die Ansammlung von Mitteln für den erstmaligen Erwerb einer Beteiligung kann nur per steuerunschädlicher Ansammlung über die Rücklage nach § 58 Nr. 7 a AO erfolgen.³⁵⁹ Für die Anwendung der Vorschrift ist es unerheblich, ob eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vorliegt.³⁶⁰

Die Ansammlung und Verwendung von Mitteln der steuerbegünstigten Stiftung im Sinne von § 58 Nr. 7 b AO ist von der Höhe her nicht begrenzt. Allerdings mindern die nach § 58 Nr. 7 b AO zu den Rücklagen zugeführten Beträge die Zuführung zu den freien Rücklagen nach § 58 Nr. 7 a AO. Für den Fall, dass die für den Erhalt der Beteiligungsquote aufgewendeten bzw. bereitgestellten Mittel ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung übersteigen, so ist eine Zuführung zu den freien Rücklagen erst wieder möglich, soweit die für die freien Rücklagen verwendbaren Mittel die für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendeten oder angesammelten Mittel übersteigen.³⁶¹

Erfolgt eine unsachgemäße Bildung von Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und 7 AO, so liegt gem. § 63 Abs. 4 AO ein Verstoß gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung vor. Die Finanzbehörden können innerhalb einer von ihr gesetzten Frist die satzungsgemäße Verwendung der ungerechtfertigt

³⁵⁸ Vgl. Zu § 58 Nr. 7 Nr. 14 S. 4 ff. AEAO

³⁵⁹ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 156

³⁶⁰ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 58 Rz. 10

³⁶¹ Vgl. Zu § 58 Nr. 7 Nr. 16 AEAO

angesammelten Mittel verlangen. Obwohl § 63 Abs. 4 AO eine Ermessensvorschrift darstellt, ist nach Auffassung von TIPKE/KRUSE grundsätzlich eine angemessene Frist zur Mittelverwendung zu setzen, es sei denn, dies ist bereits erfolgt und es liegt weiterhin ein Verstoß gegen die steuerunschädliche Rücklagenbildung nach § 58 Nr. 6 und 7 AO vor.³⁶²

3.4.5.1.3 Ansparrücklagen für Stiftungen nach § 58 Nr. 12 AO

Aufgrund des Gesetzes zur weiteren Förderung von Stiftungen wurde § 58 Nr. 12 AO eingeführt und war erstmalig zum 01.01.2000 anzuwenden. Diese Vorschrift stellt eine spezielle Ausnahme vom Prinzip der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dar und ist neben § 58 Nr. 5 AO die einzige rechtsformabhängige Regelung des Gemeinnützigkeitsrechts. Gem. § 58 Nr. 12 AO kann eine Stiftung steuerunschädlich im Jahr der Errichtung und in den folgenden beiden Jahren jeweils ihre gesamten Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und ihre Gewinne aus dem wirtschaftlichen Zweckbetrieb dem Vermögensstock der Stiftung zuführen. Sinn und Zweck dieser Regelung ist es, die Eigenkapitalbasis der gemeinnützigen Stiftung zu stärken und damit nachhaltig die Erfüllung des Stiftungszwecks zu gewährleisten.

3.4.6 Weitere Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

Neben der selbstlosen, unmittelbaren und ausschließlichen Förderung der begünstigten Zwecke sind an die Steuerbegünstigung noch weitere Voraussetzungen geknüpft. Nach § 59 AO hat die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung neben den oben bereits aufgeführten Kriterien der §§ 55 bis 57 AO im Einklang mit den Bestimmungen der Satzung zu stehen.

³⁶² Vgl. TIPKE, K./KRUSE: a.a.O., § 63 Rz. 4

3.4.6.1 Satzungsmäßige Gemeinnützigkeit nach § 60 AO

Die formellen Voraussetzungen, die das Gemeinnützigkeitsrecht an die Satzung stellt, werden in § 60 AO geregelt. Im Gegensatz zum Zivilrecht fordert das Gemeinnützigkeitsrecht nicht nur eine bloße Bestimmung des Stiftungszwecks in der Satzung, sondern darüber hinaus ist dessen Umsetzung, d.h. die Art der Verwirklichung gem. § 60 Abs. 1 AO genau zu bestimmen.³⁶³ Der Zweck der Stiftung und dessen Verwirklichung ist so zu konkretisieren, dass im Rahmen der satzungsgemäßen Gemeinnützigkeit überprüft werden kann, ob aufgrund der Satzung die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung, somit der sogenannten Satzungs- oder Buchnachweises, gegeben sind.³⁶⁴ Je allgemeiner und unbestimmter die Zwecksetzung der Stiftung, desto wichtiger ist allerdings die Beschreibung der Art und Weise der Verwirklichung und die Definition der Ziele in der Satzung.³⁶⁵

Die formelle Satzungsmäßigkeit ist bereits dann erfüllt, wenn diese aufgrund der Auslegung der gesamten Satzungsbestimmungen als gegeben anzusehen ist.³⁶⁶ Dabei sind jedoch Verweise auf Regelungen oder Vereinbarungen in anderen Satzungen oder Urkunden nicht zu berücksichtigen.³⁶⁷

Gem. § 60 Abs. 2 AO haben die vorgeschriebenen Erfordernisse für Zwecke der Körperschaft- und Gewerbesteuer während des gesamten Veranlagungs- oder Erhebungszeitraumes vorzuliegen. Die jeweilige für den Veranlagungszeitraum geltende Satzung ist der Satzungsauslegung zugrunde zu legen.³⁶⁸ Ein Verstoß gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen innerhalb des Veranlagungszeitraumes hat für die Körperschaft- und Gewerbesteuer einen Verlust der Steuervergünstigung

³⁶³ Vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1991: a.a.O., S. 62

³⁶⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 13.08.1997: a.a.O., S. 794; Zu den einzelnen Voraussetzungen, die an eine Satzung gestellt werden, gibt der AEAO zu § 60 AO Auskunft. Die Finanzverwaltung hat drei Mustersatzungen veröffentlicht, die den formellen Anforderungen gerecht werden. Die Satzungen sollen dem Stifter als Orientierungshilfe dienen.

³⁶⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 26.02.1992 – I R 47/89, in: BFH/NV 1992, S. 695

³⁶⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 29.08.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, S. 844; BFH, Urteil vom 23.10.1991: a.a.O., S. 62 f.; BHF, Beschluss vom 03.09.1999 – I B 75/98, in: BFH/NV 2000, S. 302

³⁶⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 05.08.1992 – X R 165/88, in: BStBl. II 1992, S. 1048; BFH, Urteil vom 19.04.1989 – I R 3/88, in: BStBl. II 1989, S. 595

³⁶⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 21.07.1999 – I R 2/98, in: BFH/NV 2000, S. 297

zur Folge. Für andere Steuerarten sind jeweils die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Steuerentstehung ausschlaggebend.³⁶⁹

3.4.6.2 Tatsächliche Geschäftsführung nach § 63 AO

Voraussetzung für die materielle Satzungsmaßigkeit ist, dass die Satzung der Stiftung im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung den Voraussetzungen des § 59 AO und der Vermögensbindung nach § 61 AO gerecht wird.³⁷⁰ Demnach hat gem. § 63 Abs. 1 AO die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung den festgelegten Bestimmungen zu entsprechen. Aufgrund der Durchführung einer in § 58 AO aufgeführten Betätigung verstößt die Stiftung nicht gegen die Vorschrift des § 63 Abs. 1 AO. Weiterhin liegt aufgrund des BFH-Urteils vom 11.12.1974 auch insofern keine steuerunschädliche Betätigung im Sinne der tatsächlichen Geschäftsführung vor, soweit es der Stiftung aufgrund von außergewöhnlichen, von ihr nicht beeinflussbaren Umständen nicht möglich ist, die ihr in der Satzung verliehene Zwecksetzung zu verfolgen.³⁷¹

Die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung erfolgt durch die dazu ermächtigten Personen. Den Rahmen ihrer Tätigkeit bildet die verfassungsmäßige Ordnung, d.h. die Geschäftsführung einer Stiftung hat sich grundsätzlich an die im Rechtsstaat geltende Rechtsordnung zu halten. Werden jedoch von der Geschäftsführung im Zusammenhang mit Zuwendungen an die Stiftung sogenannte Gefälligkeitsbestätigungen ausgestellt, so hat dies eine Versagung der Steuerbegünstigung zur Folge.³⁷²

Durch die Stiftung ist regelmäßig ein Nachweis zu erbringen, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Satzung entspricht. Dieser ist durch

³⁶⁹ Die Voraussetzungen müssen für die Grundsteuer nach § 9 Abs. 2 AO zu Beginn des Kalenderjahres, für die Erbschaftsteuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bei Schenkung unter Lebenden zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung und bei der Umsatzsteuer nach § 13 Abs. 1 UStG zu den in der Vorschrift aufgeführten Zeitpunkten vorliegen.

³⁷⁰ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.: a.a.O., C 182

³⁷¹ Vgl. BFH, Urteil vom 11.12.1974 – IR 104/73, in: BStBl. II 1975, S. 458

³⁷² Vgl. Zu § 63 Nr. 2 und 3 AEAO; OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 12.08.1992 – S 1301 A – 02.01 – St III 1a, in: DB 1992, S. 2009; KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 172

ordnungsgemäße Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben der Stiftung gem. § 63 Abs. 3 AO zu erbringen. Aufgrund der Regelung des § 140 AO sind diese Aufzeichnung auch Gegenstand der Besteuerung der Stiftung. Die steuerbegünstigte Stiftung hat dem Finanzamt weitere Unterlagen wie Tätigkeitsnachweise und Sitzungsprotokolle der Stiftungsorgane zur Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung vorzulegen.

Die tatsächliche Geschäftsführung hat während des gesamten Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums für die Körperschaft- und Gewerbesteuer, sowie für die anderen Steuerarten, zum jeweiligen Zeitpunkt gem. § 63 Abs. 2 AO i.V.m. § 60 Abs. 2 AO den vorgeschriebenen Anforderung zu entsprechen, um grundsätzlich die Steuervergünstigungen im Rahmen dieser Gesetze für den jeweiligen Zeitraum in Anspruch nehmen zu können. Weiterhin wird ein Verstoß der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die satzungsgemäße Vermögensbindung gem. § 63 Abs. 2 AO i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr.1 bis 3 und § 61 Abs. 3 AO mit der Nachversteuerung geahndet. Bei derartigen Verstößen der Geschäftsführung ist stets eine etwaige Schadensersatzpflicht zu prüfen und geltend zu machen.³⁷³

3.4.7 Steuerbegünstigte Zwecke

3.4.7.1 Gemeinnützige Zwecke nach § 52 AO

Nach § 52 Abs. 1 AO werden von einer Stiftung gemeinnützige Zwecke verfolgt, soweit deren Tätigkeit darauf gerichtet ist die Allgemeinheit auf materiellem, sittlichem oder geistigem Gebiet selbstlos zu fördern. Lediglich der Begriff der Selbstlosigkeit wird in § 55 AO definiert.

Der Begriff der Allgemeinheit ist sehr restriktiv auszulegen, was dazu dienen soll, dass nicht Außenseiter mit extremen Sonderinteressen oder exklusive Kreise gefördert werden, da in diesen Fällen eine selbstlose Förderung des Zwecks nur selten unterstellt werden kann.³⁷⁴ Der Kreis der begünstigten Personen wird in § 52

³⁷³ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 174

³⁷⁴ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 52 Rz. 9; BFH, Urteil vom 13.12.1978 – I R 77/76, in: BStBl. II 1979, S. 482

Abs. 2 S. 1 AO nur negativ abgegrenzt. Er darf nicht fest abgeschlossen, bzw. aufgrund räumlicher oder beruflicher Merkmale nicht dauernd klein sein. Nach Auffassung des BFH liegt allerdings kein eingegrenzter Personenkreis vor, soweit dieser als Teil der Gesellschaft zu betrachten ist.³⁷⁵ Jedoch bleibt zu beachten, dass auch die Förderung eines kleinen Kreises der Gesellschaft dem Gemeinwohl bzw. dem Interesse der Gesellschaft dienlich sein kann.³⁷⁶

Die Praktiker fordern die Auslegung des Begriffs „Allgemeinheit“ anhand des teleologischen Ansatzes, wonach auf die „Förderung des Gemeinwohls“³⁷⁷ bzw. die „Förderung im Interesse der Allgemeinheit“³⁷⁸ abzustellen ist.

Das Ziel, die Allgemeinheit zu fördern, muss nicht erreicht sein, vielmehr muss die Stiftung ihre Tätigkeiten auf die Erreichung dieses Ziels ausrichten.³⁷⁹ Werden hingegen mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt, kann aufgrund der Zwecksetzung der begünstigte Personenkreis von vornherein eingegrenzt sein.

Die in § 52 Abs. 2 AO sowie die in Anlage 1 zu § 48 EStDV genannten gemeinnützigen Zwecke stellen Beispielaktivitäten und keine abschließende Aufzählung dar, so dass durchaus auch andere Zwecke als gemeinnützig anzusehen sind.³⁸⁰ Es ist jedoch auch bei Vorliegen eines Katalogzwecks stets gem. § 52 Abs. 2 AO im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 erfüllt werden.

3.4.7.2 Mildtätige Zwecke nach § 53 AO

Eine Stiftung verfolgt mildtätige Zwecke nach § 53 AO, soweit sie hilfsbedürftige Menschen selbstlos unterstützt. Die Personen sind in zwei Gruppen einzuteilen. Sogenannte wirtschaftliche Hilfsbedürftige nach § 53 Nr. 2 AO sind von Personen mit persönlicher Hilfsbedürftigkeit nach § 53 Nr. 1 AO zu unterscheiden.

³⁷⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 13.12.1978: a.a.O., S. 482

³⁷⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 23.06.1988 – IV R 21/86, in: BStBl. II 1988, S. 891

³⁷⁷ Vgl. LANG, J.: Zur steuerlichen Förderung gemeinnütziger Körperschaften, in: DStZ 1988, S. 22

³⁷⁸ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 52 Rz. 9

³⁷⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 13.12.1978: a.a.O., S. 482

³⁸⁰ Vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 17.03.1986 – I 264/83, in: EFG 1986, S. 621

Verfolgt eine Stiftung mildtätige Zwecke, so erstreckt sich deren Engagement nur auf einzelne hilfsbedürftige Menschen; folglich wird eine Förderung der Allgemeinheit, wie im Zusammenhang mit der gemeinnützigen Betätigung nach § 52 AO, nicht vorausgesetzt.³⁸¹

Die mildtätige Leistung der Stiftung muss nicht unentgeltlich erfolgen, allerdings darf die Unterstützung nicht auf dem Entgelt basieren.³⁸²

3.4.7.2.1 Persönliche Hilfsbedürftigkeit nach § 53 Nr. 1 AO

Nach § 53 Nr. 1 AO sind bedürftige Personen infolge ihrer körperlichen, geistigen oder seelischen Gebrechen auf Hilfe angewiesen. Die persönliche wirtschaftliche Situation des Bedürftigen ist für die Beurteilung der Bedürftigkeit nicht von Bedeutung.³⁸³ Der Kreis der Berechtigten bestimmt sich hier praktisch aus allen aufgrund von Krankheit langfristig oder dauernd³⁸⁴ auf Hilfe angewiesenen Menschen. Grundsätzlich erachtet die Finanzverwaltung ohne weitere Nachprüfung alle Personen die, das 75. Lebensjahr vollendet haben, als körperlich hilfsbedürftig.³⁸⁵ Liegt eine wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit im Sinne von § 53 Nr. 2 AO nicht vor, so darf die Unterstützung nicht in Form von Geldzuwendungen oder sonstigen materiellen Zuwendungen bestehen, es dürfen ausschließlich Hilfestellungen gegeben werden, deren der hilfsbedürftige Mensch bedarf.³⁸⁶ Geldzuwendungen kommen hingegen in Betracht, soweit der Bedürftige neben der persönlichen Hilfsbedürftigkeit auch wirtschaftlich unterstützungsbedürftig ist.³⁸⁷

³⁸¹ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 74

³⁸² Vgl. Zu § 53 Nr. 2 AEAO

³⁸³ Vgl. BFH, Urteil vom 02.12.1955 – III 99/55 U, in: BStBl. III 1956, S. 22; Zu § 53 Nr. 4 AEAO

³⁸⁴ Vgl. Zu § 53 Nr. 4 S. 2 AEAO

³⁸⁵ Vgl. Zu § 53 Nr. 4 S. 4 AEAO; a.A. FG Schleswig-Holstein vom 21.10.1992 – IV 530/92, in: EFG 1993, S. 347 umsatzsteuerliche Zwecke

³⁸⁶ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 53 Rz. 3; KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 76

³⁸⁷ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 53 Rz. 3

3.4.7.2.2 Wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit nach § 53 Nr. 2 AO

Neben der Unterstützung bei körperlicher, geistiger und seelischer Hilfsbedürftigkeit ist ein mildtätiges Handeln ebenfalls zu unterstellen, soweit Personen von der Stiftung unterstützt werden, deren Bezüge gem. § 53 Nr. 2 AO nicht höher als das Vierfache bzw. bei Alleinstehenden oder einem Haushaltsvorstand das Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne von § 22 BSHG sind.³⁸⁸

Verfügt die zu unterstützende Person über ausreichend eigenes Vermögen, welches sie zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts verwenden kann, ist eine wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit im Sinne von § 53 Nr. 2 AO zu verneinen. Verfügt die Person hingegen nur über ein geringfügiges Vermögen, welches einen gemeinen Wert gem. R 33a.1 Abs. 3 S. 2 EStR in Höhe von EUR 15.500,00 nicht übersteigt, ist dies für die Beurteilung unbeachtlich.

Als Bezüge³⁸⁹ im Sinne des § 53 Nr. 2 AO gelten zum einen die Einkünfte im Sinne von § 2 Abs. 1 EStG und zum anderen alle zur Bestreitung des Unterhalts bestimmten und geeigneten Einnahmen, darunter fallen sowohl Einnahmen, die nicht im Rahmen der steuerlichen Einkünfte erfasst werden, sowie steuerfreie, als auch nicht steuerbare Einnahmen.³⁹⁰

Resultiert die wirtschaftliche Notlage aus besonderen Gründen, wie bspw. aus einer langen Krankheit oder Naturkatastrophen³⁹¹, sind die Bezüge und etwaig vorhandenes Vermögen nach § 53 Nr. 2 S. 3 AO nicht von Bedeutung bzw. dürfen die Bezugsgrenzen überschritten werden.

³⁸⁸ Vgl. zu § 53 Nr. 4 S. 2 AEAO

³⁸⁹ Zur Begriffsbestimmung Einkünfte und Bezüge vgl. zu § 53 Nr. 5 S. 5 AO i.V.m. R 32.10 EStR.

³⁹⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.1974 – VI R 148/71, in: BStBl. II 1975, S. 139; Zu § 53 Nr. 6 AEAO

³⁹¹ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – PÖLLATH: a.a.O., § 43 Rz. 39

3.4.7.3 Kirchliche Zwecke nach § 54 AO

Kirchliche Zwecke gem. § 54 AO sind gegeben, soweit die Tätigkeit einer Stiftung darauf gerichtet ist, eine öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaft selbstlos zu fördern. Im Fall von § 54 AO wird nicht die unmittelbare Förderung kirchlicher Zwecke durch die Körperschaft steuerbegünstigt, vielmehr wird die Förderung der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften durch die Stiftung steuerbegünstigt.³⁹² Soweit nicht als öffentlich-rechtlich anerkannte Religionsgemeinschaften gefördert werden, liegt kein kirchlicher Zweck vor, vielmehr werden gemeinnützige Zwecke im Rahmen der Förderung der Religion gem. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO verfolgt.³⁹³

In § 52 Abs. 2 AO werden die wesentlichen Tätigkeiten, die als kirchliche Zwecke anzusehen sind, aufgeführt. Die Aufzählung ist jedoch nicht abschließend.

3.4.8 Die vier Sphären einer Stiftung

Eine gemeinnützige Stiftung kann über bis zu vier Vermögenssphären verfügen. Neben dem ideellen Bereich und der Vermögensverwaltung, kann sie zudem einen Zweckbetrieb und einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

3.4.8.1 Ideeller Bereich

Der ideelle Bereich der Stiftung dient unmittelbar der Verfolgung der satzungsgemäßen Zwecke. Der Zweckbetrieb einer Stiftung wird oftmals diesem Bereich zugeordnet, da dieser notwendig ist, um die in der Satzung festgelegten Ziele der Stiftung nachhaltig verfolgen zu können.³⁹⁴

³⁹² Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 54 Rz. 1

³⁹³ Vgl. FG Berlin, Urteil vom 19.10.1977 – VI 197/77, in: EFG 1978, S. 279; Zu § 54 S. 2 AEAO

³⁹⁴ Vgl. HERBERT, U.: a.a.O., S. 186

3.4.8.2 Vermögensverwaltung

Die Vermögensverwaltung ist grundsätzlich von der Tätigkeit im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abzugrenzen. Eine Stiftung ist stets vermögensverwaltend im Sinne des § 14 S. 3 AO tätig, soweit sie ihr Vermögen lediglich nutzenbringend anlegt und aus der Anlage Früchte zieht. Dabei ist grundsätzlich unbeachtlich, welcher Verwaltungsaufwand bspw. mit der Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz oder Anlage von Kapitalvermögen im Zusammenhang steht, soweit das Vermögen nur bewirtschaftet wird.³⁹⁵ Steht die Umschichtung des Vermögens im Vordergrund, liegt keine Tätigkeit mehr im Rahmen der Vermögensverwaltung vor.³⁹⁶ Allerdings hat das FG Niedersachsen in seinem Urteil vom 24.11.1989 selbst die Umschichtung eines Wertpapierdepots, einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung, als Vermögensverwaltung angesehen.³⁹⁷

3.4.8.3 Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 64 AO

3.4.8.3.1 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 14 AO

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist vom ideellen Bereich und der Vermögensverwaltung einer Stiftung abzugrenzen. Nach § 14 AO liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, soweit eine Stiftung selbständig nachhaltig tätig ist und dadurch Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehen. Das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht ist nach § 14 S. 2 AO nicht erforderlich.

Die Bewirtschaftung des Stiftungsvermögens erfolgt im Rahmen der Vermögensverwaltung, soweit das Vermögen genutzt wird, indem Zinsen und Mieten erwirtschaftet werden,³⁹⁸ steht jedoch eine Umschichtung des Stiftungsvermögens im Vordergrund, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.³⁹⁹ Ist die steuerbe-

³⁹⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 18.03.1964 – IV 141/60, in: BStBl. II 1964, S. 367

³⁹⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 26.02.1992 – I R 149/90, in: BStBl. II 1992, S. 693

³⁹⁷ Vgl. FG Niedersachsen vom 24.11.1988 – VI 308/87, in: EFG 1989, S. 253

³⁹⁸ Vom Vorliegen einer Vermögensverwaltung ist ebenfalls auszugehen, wenn mit dieser ein erheblicher Verwaltungsaufwand verbunden ist, so auch BFH, Urteil vom 12.03.1964 – IV 136/61 S, in: BStBl. III 1964, S. 364; BFH, Urteil vom 18.03.1964: a.a.O., S. 367

³⁹⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 26.02.1992: a.a.O., S. 694

günstigte Stiftung an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, so ist nach § 14 S. 3 AO grundsätzlich von einer Betätigung im Rahmen der Vermögensverwaltung auszugehen. Im Gegensatz dazu ist allerdings von einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auszugehen, soweit tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird bzw. eine Betriebsaufspaltung vorliegt.⁴⁰⁰ Die Grundsätze für die Betriebsaufspaltung kommen nur dann nicht zum Ansatz, wenn sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen steuerbegünstigt sind.⁴⁰¹ Bei der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft begründet die tatsächliche Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, soweit die Kapitalgesellschaft selbst ausschließlich ihr Vermögen verwaltet.^{402 403}

Im Vergleich zum Begriff des Gewerbebetriebs im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs weiter gefasst.⁴⁰⁴ Die wirtschaftliche Selbständigkeit und eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.⁴⁰⁵ Für die Beurteilung, ob eine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr stattfindet, wird als ausreichend erachtet, dass die Stiftung in Konkurrenz mit Steuerpflichtigen tritt, die ihre Tätigkeit für Zwecke der Gewinnerzielung ausüben, bzw. wenn die Stiftung die Absicht hegt aufgrund der wirtschaftlichen Betätigung einen Leistungs- oder Gütertausch vorzunehmen.⁴⁰⁶

⁴⁰⁰ Vgl. Zu § 64 Abs. 1 Nr. 3 S. 4 AEAO

⁴⁰¹ Vgl. Zu § 64 Abs. 1 Nr. 3 S. 7 AEAO

⁴⁰² Vgl. Zu § 64 Abs. 1 Nr. 3 S. 5 AEAO; R 8 Abs. 5 KStR

⁴⁰³ Fraglich erscheint diese Beurteilung im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die im Unternehmensverbund die Funktion einer Holding inne hat. Faktisch verwaltet die Holding lediglich ihre Beteiligungen. Jedoch übernehmen Holding-Gesellschaften oftmals Dienstleistungen für die Beteiligungsgesellschaften, die aus meiner Sicht über das reine Verwalten hinausgehen (bspw. Personalmanagement, EDV-Support, Finanzierung, etc). M.E. ist im Zusammenhang mit der Thematik „Einflussnahme auf die tatsächliche Geschäftsführung“ und Beteiligung an einer Holding stets genauestens zu prüfen, ob tatsächlich nur eine Verwaltung des Vermögens durch die Holding vorliegt, oder ob umfangreiche Dienstleistung durch die Holding erbracht werden und somit eine tatsächlich operative und gewerbliche Tätigkeit derselben entfaltet wird. Was im Umkehrschluss bei einer Einfluss der Stiftung auf die Geschäftsleitung der Holding, das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in Form der Beteiligung an der Holding begründen würde.

⁴⁰⁴ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 188, BERNDT, H.: a.a.O. S. 356

⁴⁰⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 08.03.1967 – I 145/64, in: BStBl. II 1967, S. 373

⁴⁰⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 24.01.1990 – X R 44/88, in: BFH/NV 1990, S. 798

Die nachhaltige Betätigung der Stiftung im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist dagegen eine zwingende Voraussetzung. Nachhaltigkeit kann unterstellt werden soweit auf eine Wiederholung des Vorgangs abgestellt werden kann⁴⁰⁷ bzw. bei der Ausübung einer Tätigkeit davon auszugehen ist, dass der Wille besteht, eine gleichartige oder ähnliche Betätigung im Rahmen einer sich bietenden Gelegenheit zu wiederholen.⁴⁰⁸

Bei der Auslegung des Begriffs Selbständigkeit im Sinne von § 14 S. 1 AO ist auf die sachliche Selbständigkeit in Bezug auf die Abgrenzung der wirtschaftlichen Betätigung vom steuerbegünstigten Bereich der Stiftung abzustellen.⁴⁰⁹ Die Gesamtbetätigung der Stiftung – steuerbegünstigte Zwecksetzung - hat sich demnach vom wirtschaftlichen Geschäftsbereich abzuheben.⁴¹⁰

3.4.8.3.2 Rechtsfolgen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 14 AO i.V.m. § 64 AO

Der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steht das Betreiben eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht entgegen.⁴¹¹ Die Unterhaltung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs führt zu einer partiellen Steuerpflicht für diesen Bereich, d.h. in Höhe der Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird die gemeinnützige Stiftung nach § 64 Abs. 1 AO steuerpflichtig. Neben dem Körperschaftsteuergesetz schließen auch das Gewerbe-, Umsatz-, Erbschaft- und Grunderwerbsteuergesetz⁴¹² Steuervergünstigungen für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aus.

Werden von einer Stiftung mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, so werden diese nach § 64 Abs. 2 AO wie ein einheitlicher steuerpflichtiger Ge-

⁴⁰⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 31.07.1990 – I R 173/83, in: BStBl. II 1991, S. 66; BFH, Urteil vom 26.02.1992: a.a.O., S. 694, BFH, Urteil vom 21.08.1985 – I R 60/80, in: BStBl. II 1986, S. 89 f.

⁴⁰⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 11.04.1989 – VIII R 266/84, in: BStBl. II 1989, S. 622; Zu § 64 Abs. 1 Nr. 2 AEAO

⁴⁰⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 26.02.1992: a.a.O., S. 693 f.

⁴¹⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 20.09.1963 – III 328/59 U, in: BStBl. III 1963, S. 532

⁴¹¹ Vgl. BFH, Urteil vom 26.04.1989: a.a.O., S. 673

⁴¹² Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG

schäftsbetrieb behandelt. Der Besteuerung unterliegt nur der Saldo aus den im Veranlagungszeitraum erwirtschafteten Gewinnen und Verlusten der einzelnen Betriebe. Somit kann der Verlust eines Betriebs mit dem Gewinn eines anderen ausgeglichen werden. § 64 Abs. 2 AO ist nicht als Einkommensermittlungsvorschrift zu verstehen. Das Einkommen des jeweiligen von der gemeinnützigen Stiftung unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bestimmt sich nach den jeweiligen Einzelsteuergesetzen.⁴¹³

Eine Verrechnung mit den für gemeinnützige Zwecke zur Verfügung stehenden Mitteln, aus der Vermögensverwaltung bzw. dem ideellen Bereich, darf hingegen nicht erfolgen, da hierdurch die Gemeinnützigkeit der Stiftung gefährdet wird und dies als ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO anzusehen ist. Gemeinnützigkeitsgefährdende Verluste können somit nur entstehen, soweit das zusammengefasste steuerliche Ergebnis aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe negativ ausfällt.⁴¹⁴

Nach § 64 Abs. 3 AO gilt für die Körperschaft- und Gewerbesteuer eine Besteuerungsgrenze in Höhe von EUR 30.678,00.⁴¹⁵ Übersteigen die Einnahmen inklusive der gesetzlichen Umsatzsteuer diese Grenze nicht, so unterliegt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht der Besteuerung, allerdings gilt dies nicht für entsprechende Umsatz- und Grundsteuertatbestände.⁴¹⁶

Für die Bestimmung der Einnahmen ist nach der Gewinnermittlungsmethode zu differenzieren, wird der Periodenerfolg mittels Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so sind alle im Geschäftsjahr zugeflossenen Einnahmen nach § 11 Abs. 1 EStG zu erfassen. Erfolgt die Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG kommt das Zuflussprinzip nach § 11 Abs. 1 EStG nicht zur Anwendung.⁴¹⁷ Einnahmen eines buchführungspflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind und somit alle leis-

⁴¹³ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 214

⁴¹⁴ Vgl. Zu § 64 Abs. 2 Nr. 13 AEAO

⁴¹⁵ Durch das "Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements" (vgl. Fußnote 198) wird die Besteuerungsgrenze für die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Körperschaften auf EUR 35.000,00 angehoben.

⁴¹⁶ Vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8a i.V.m. Abs. 1 UStG; § 3 Abs. 1 GrStG

⁴¹⁷ Vgl. Zu § 64 Abs. 3 Nr. 14 AEAO

tungsbezogenen Zuflüsse des Geschäftsjahres somit auch Forderungszugänge.⁴¹⁸ Bezogen auf die Praxis umfassen diese sowohl die Umsatzerlöse als auch die sonstigen betrieblichen Erträge sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer.⁴¹⁹

Ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren, so ist für die Ermittlung der Besteuerungsgrenze nicht die Gewinnbeteiligung maßgeblich, vielmehr sind die anteiligen auf die Stiftung entfallenden Einnahmen für die Beurteilung heranzuziehen. Bei der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen ist oder von einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten wird, sind die Bezüge nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG als Einnahmen anzusetzen.⁴²⁰

3.4.8.4 Zweckbetrieb nach § 65 AO

Ein Zweckbetrieb stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO dar, der unter bestimmten Voraussetzungen dem steuerbegünstigten Bereich der Stiftung zuzurechnen ist.⁴²¹

Der Zweckbetrieb muss nach § 65 Nr. 1 AO unmittelbar und tatsächlich die satzungsmäßigen Zwecke der ihn betreibenden Stiftung verfolgen. Eine unmittelbare Verwirklichung der Stiftungszwecke ist zur Anerkennung eines Zweckbetriebs nicht ausreichend. Demnach fallen sogenannte Mittelbeschaffungsbetriebe nicht unter § 65 Nr. 1 AO, da ihre Zwecksetzung allein in der Beschaffung von Finanzmitteln liegt.⁴²² Vielmehr muss der Zweckbetrieb in seiner „Gesamtrichtung mit den ihn begründenden Tätigkeiten nicht nur mit den durch ihn erzielten Einnahmen den steuerbegünstigten Zwecken dienen.“⁴²³ Aufgrund der Betonung der

⁴¹⁸ Vgl. Zu § 64 Abs. 3 Nr. 14 bis 16 AEO

⁴¹⁹ Bei den sonstigen betrieblichen Erträgen sind entsprechend zu § 64 Abs. 3 Nr. 16 AEO Erlöse aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Betriebskostenzuschüsse und Zuschüsse für die Anschaffung und Herstellung von Wirtschaftsgütern, Investitionszulagen, erstattete Betriebsausgaben sowie Versicherungsleistungen zu eliminieren.

⁴²⁰ Vgl. Zu § 64 Abs. 3 Nr. 17 AEO

⁴²¹ Vgl. Zu § 65 Nr. 1 AEO

⁴²² Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 65 Rz. 2

⁴²³ Zu § 65 Nr. 2 AEO; Vgl. BFH, Urteil vom 26.04.1995 – I R 35/93, in: BStBl. II 1995, S. 767

Gesamtrichtung des Zweckbetriebs ist anzunehmen, dass nicht jede einzelne Tätigkeit den satzungsmäßigen Zwecken unmittelbar dienen muss.⁴²⁴

Weitere Voraussetzung für die Qualifizierung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Zweckbetrieb ist, dass die Stiftung nach § 65 Nr. 2 AO ihre Zwecke nur durch solch einen Geschäftsbetrieb verwirklichen kann,⁴²⁵ bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb die einzige Möglichkeit darstellt, die steuerbegünstigten Zwecke zu erreichen⁴²⁶ und zur Zweckerreichung als einziges unentbehrliches Mittel anzusehen ist.⁴²⁷ Nach Auffassung von TIPKE liegt ein Zweckbetrieb im Sinne von § 65 Nr. 2 AO vor, soweit die Zwecke der steuerbegünstigten Stiftung nicht auch von nichtbegünstigten Betrieben verfolgt werden können.⁴²⁸

Die Wettbewerbsklausel nach § 65 Nr. 3 AO ist ein weiteres Kriterium. Diese besagt, dass der Geschäftsbetrieb zu vergleichbaren, nicht begünstigten Betrieben, nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten darf, als es für die Erfüllung der begünstigten Zwecke notwendig bzw. unvermeidbar ist.⁴²⁹ Folglich bleibt § 65 Nr. 3 AO unberührt soweit die satzungsmäßigen, steuerbegünstigten Zwecke nicht ohne den Wettbewerbseingriff verfolgt werden können und der Wettbewerb zu deren Erfüllung als unvermeidbar anzusehen ist.⁴³⁰ Die Finanzverwaltung ist entgegen der im BFH-Urteil vom 30.03.2000⁴³¹ vertretenen Auffassung der Meinung, dass ein Zweckbetrieb bereits dann nicht als ein solcher zu qualifizieren ist, sobald abstrakt gesehen, die bloße Möglichkeit besteht, mit einem nicht steuerbefreiten Wettbewerber in Konkurrenz treten zu können. Die tatsächliche Wettbewerbssituation ist für die Beurteilung nicht von Bedeutung.⁴³² Der BFH ist allerdings im oben angeführten Urteil⁴³³ unzutreffenderweise auf die gegebene und nicht auf die potentielle Wettbewerbssituation eingegangen.⁴³⁴ Weiterhin ist der

⁴²⁴ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 65 Rz. 2

⁴²⁵ Vgl. Zu § 65 Nr. 3 AEAO

⁴²⁶ Vgl. BFH, Beschluss vom 23.02.1999 – XI B 130/98, in: BFH/NV 1999, S. 1089; BFH, Beschluss vom 06.06.2000 – V B 159/99, in: BFH/NV 2000, S. 1506

⁴²⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 09.04.1987 – VR 150/78, BStBl. II 1987, S. 660

⁴²⁸ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 65 Rz. 3

⁴²⁹ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 222 ff; BFH, Urteil vom 30.03.2000 – V R 30/99, in: BStBl. II 2000, S. 705

⁴³⁰ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 65 Rz. 4

⁴³¹ Vgl. BFH, Urteil vom 30.03.2000, a.a.O., S. 705

⁴³² Vgl. Zu § 65 Nr. 4 AEAO

⁴³³ Vgl. BFH, Urteil vom 30.03.2000: a.a.O., S. 705

⁴³⁴ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 65 Rz. 4

wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer steuerbegünstigten Körperschaft nicht schon aufgrund kostendeckenden Wirtschaftens als Zweckbetrieb anzusehen, der Wettbewerb wird dadurch nicht vermieden, sondern primär dadurch beeinträchtigt, dass der Betrieb der Stiftung kostengünstiger arbeitet als der gewerbliche Unternehmer.⁴³⁵ Zweck der Wettbewerbsklausel ist der Schutz steuerlich nicht begünstigter Betriebe und befasst sich mit dem Zielkonflikt zwischen der Förderung gemeinnütziger Zwecke und der Neutralität der Besteuerung.⁴³⁶ Die Verletzung der Wettbewerbsneutralität kann durch Erhebung einer Konkurrentenklage durch den betroffenen Dritten verhindert werden.⁴³⁷

§ 65 AO bestimmt den Begriff des Zweckbetriebs im Allgemeinen. Die im § 65 Nr. 1 bis 3 AO genannten Voraussetzungen sind kumulativ zu erfüllen.⁴³⁸ Die §§ 66 bis 68 AO beinhalten Sonderregelungen für die Wohlfahrtspflege, Krankenhäuser und Sportveranstaltungen, sowie beispielhafte Aufzählungen bestimmter Zweckbetriebe. Im Verhältnis zu § 65 AO sind diese Vorschriften als Ergänzungen anzusehen, haben jedoch rechtsbegründenden Charakter und setzen somit die Bedeutung des § 65 AO wesentlich herab.⁴³⁹

⁴³⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 02.10.1968, I R 40/68, BStBl. II 1969, S. 43; FISCHER IN HHSP: a.a.O., § 65 Rz. 29

⁴³⁶ Vgl. FISCHER IN HHSP: a.a.O., § 65 Rz. 27

⁴³⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 15.10.1997 – I R 10/92, in: BStBl. II 1998, S. 63 f.; BFH, Urteil vom 08.10.1960 – III 134/56 U, in: BStBl. III 1961, S. 109; TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 65 Rz. 8

⁴³⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 13.03.1991 – I R 8/88, in: BStBl. II 1992, S. 101

⁴³⁹ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 65 Rz. 1

4 Steuerliche Beurteilung der Stiftungserrichtung gegen Versorgungsleistungen

4.1 Ertragsteuerliche Behandlung der Vermögensübertragung an eine Stiftung gegen Versorgungsleistungen und wesentliche Änderung durch die BFH-Rechtsprechung

Um die Versorgung des Stifters nach dem Vermögensübergang auf eine Stiftung abzusichern, kann dieser die Stiftung im Rahmen des Stiftungsgeschäfts mit der Auflage belasten, Versorgungsleistungen an sich oder an seine Familienangehörigen zu zahlen. Die einkommensteuerliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- und Betriebsvermögen unterlag durch die Änderung der BFH-Rechtsprechung⁴⁴⁰ im Jahr 2003 und der damit im Zusammenhang stehenden Änderung des entsprechenden BMF-Schreibens⁴⁴¹, dem sogenannten „Rentenerlass“, dem Wandel. Im Rahmen der BFH-Beschlüsse vom 12.05.2003 wurde der Typus 2 verworfen.

Von der Finanzverwaltung wurden bis ins Jahr 2003 zwei Typisierungen angewandt, anhand derer das Vorliegen von Versorgungsleistungen abgeleitet wurde. Typus 1 knüpfte lediglich an die Ertragskraft des übertragenen Vermögens an, während Typus 2 sich an der Vermögenssubstanz orientierte. Die Typisierung war damit zu begründen, dass auch die Vermögensausstattung einer Stiftung mit existenzsichernden Wirtschaftseinheiten nicht zwingend die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen annehmen lies, da durchaus die Ertragskraft der Wirtschaftsgüter nicht immer ausreichte, um die Versorgungsleistungen zu tragen.

Typus 2 war somit durch eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit ohne ausreichende Erträge gekennzeichnet. Im Gegensatz zu Typus 1 waren die Erträge des übertragenen Vermögens nicht ausreichend, um die Versorgungsleistungen zu erbringen. Dennoch wurde bis zum 21.10.2004 ein begünstigter Vermögensübergang gegen Versorgungsleistungen angenommen.⁴⁴² Voraussetzung hierfür war,

⁴⁴⁰ Vgl. BFH, Beschluss vom 12.05.2003 – GrS-1/00, in: BStBl. II 2004, S. 95; BFH, Beschluss vom 12.05.2003 – GrS-2/00, in: BStBl. II 2004, S. 100

⁴⁴¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004 – IV C 6 – S 2255 – 354/04, in BStBl. I 2004, S. 922 ff.

⁴⁴² Vgl. BFH, Urteil vom 23.01.1992 – XI R 6/87, BStBl. II 1992, S. 526; BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 74 ff.

dass das Vermögen im Zeitpunkt der Übertragung mindestens die Hälfte des Kapital- bzw. Barwertes der Versorgungsleistung beträgt.⁴⁴³ Da hier in Bezug auf die Ertragskraft auf den Wert der Substanz abgestellt wurde, ist der Wert der tatsächlich übergebenen Substanz von wesentlicher Bedeutung. Wertzuwächse, die im Besitz der Stiftung erfolgt sind, sind nicht von Relevanz. Waren diese Voraussetzungen nicht erfüllt, d.h. betrug der Wert des Vermögens weniger als die Hälfte des Kapitalwerts der wiederkehrenden Leistung, lagen nach § 12 Nr. 2 EStG nicht abzugsfähige Unterhaltsleistungen vor, die allerdings in Bezug auf eine Stiftung zu verneinen sind, da diese grundsätzlich an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen zu leisten sind.

Der X. Senat des BFH hatte in der Vergangenheit bereits berechtigte Zweifel an der Substanzbetrachtung des Typus 2.⁴⁴⁴ Dem Großen Senat des BFH wurde im Jahr 2000 die Frage vorgelegt, ob im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung vereinbarte abänderbare Versorgungsleistungen als begünstigt anzusehen sind, wenn die laufenden Nettoerträge des übergebenen Vermögens nicht ausreichen, die Versorgungsleistungen zu erbringen.

Nach Auffassung des X. Senats lagen in solchen Fällen keine begünstigten Versorgungsleistungen vor. Er argumentierte, dass nach dem Beschluss des Großen Senats vom 05.07.1990 ein Vermögensübergabevertrag dadurch gekennzeichnet war, dass sich der Vermögensübergeber, der Stifter, Erträge seines Vermögens vorbehält, die nun vom Übernehmer, der Stiftung, erwirtschaftet werden müssen.⁴⁴⁵ Demnach konnte die Vermögensübergabe nur dann anerkannt werden, wenn mit der übertragenen existenzsichernden Wirtschaftseinheit Erträge in der Höhe erwirtschaftet werden konnten, dass die Versorgungsleistungen an den Übergeber des Vermögens geleistet werden konnten. Daraus ließ sich bereits die Tendenz erkennen, dass der X. Senat nur

⁴⁴³ Vgl. BFH, Beschluss vom 15.07.1991 – GrS 1/90, in: BStBl. II 1992, S. 78

⁴⁴⁴ Vgl. BFH, Beschluss vom 10.11.1999, X R 46/97, in: BStBl. II 2000, S. 188

⁴⁴⁵ Vgl. BFH, Beschluss vom 05.07.1990, GrS 4-6/89, in: BStBl. II 1990, S. 847

noch mit ausreichender Ertragskraft ausgestattete existenzsichernde Wirtschaftseinheiten für die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen für tauglich erachtet hat.

Der Große Senat hat sich in seinen Beschlüssen vom 12.05.2003 dieser Auffassung angeschlossen.

4.1.1 Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen unter Familienfremden

Werden Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit dem Vermögensübergang zwischen Kindern und nahen Angehörigen vereinbart, so stellen diese keine Gegenleistung für das übertragene Vermögen dar. Hier wird die nur in Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung aufgestellt, dass die Zahlung von Versorgungsleistungen von beiden Parteien gewollt ist und Leistung und Gegenleistung nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen wurden.⁴⁴⁶ Der Vermögensübergang gegen Versorgungsleistungen ist somit als unentgeltliches Rechtsgeschäft zu qualifizieren und es entsteht weder ein Veräußerungsentgelt für den Übergeber, noch Anschaffungskosten für den Übernehmer.⁴⁴⁷

Erfolgt die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen auf eine Stiftung, behält sich der Stifter in Gestalt der Versorgungsleistungen Erträge seines Vermögens vor, die nunmehr von der Stiftung als Vermögensübernehmerin zu erwirtschaften sind. Gemäß dem Rentenerlass vom 16.09.2004 sind Vereinbarungen auch gegenüber Fremden nicht auszuschließen.⁴⁴⁸

⁴⁴⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 35

⁴⁴⁷ Vgl. BFH, Beschluss vom 05.07.1990: a.a.O., S. 847

⁴⁴⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 26.08.2002 – IV C 3 – S 2255 – 420/02, S. 894, Rz. 3

4.1.2 Definition von Versorgungsleistungen

Versorgungsleistungen sind grundsätzlich gegeben, wenn nicht der Kaufpreis, sondern der Versorgungsgedanke im Vordergrund steht.⁴⁴⁹ Weiterhin erfolgt keine Abwägung von Leistung und Gegenleistung, die Höhe der Versorgungsleistungen richtet sich vielmehr nach den Bedürfnissen des Berechtigten.⁴⁵⁰

Grundsätzlich ist bei der Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen auf eine Stiftung immer von Versorgungsleistungen auszugehen, da sie immer in den Fällen angenommen wird, in denen Vermögen unter Vorwegnahme der künftigen Erbfolge übertragen wird.⁴⁵¹

4.1.3 Abgrenzung der Vermögensübertragung vom voll entgeltlichen Rechtsgeschäft

Zunächst ist jedoch die Vermögensübergabe von einem voll entgeltlichen Rechtsgeschäft abzugrenzen, d.h. die nur in Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung, dass Leistung und Gegenleistung unter Fremden, hier dem Stifter und der Stiftung, nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen wurden, ist zu widerlegen.

Die Vermutung ist im Fall der Vermögensübertragung auf eine Stiftung unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 16.12.1997 durchaus widerlegbar, denn der Stiftung als Übernehmerin des Vermögens kann ein Interesse an der lebenslangen und angemessenen Versorgung des Stifters unterstellt werden. Dieses Interesse ist durch die Vermögenswidmung bedingt und resultiert daraus, dass ohne die Initiative des Stifters die Stiftung nicht existieren würde und diese nicht als

⁴⁴⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 03.07.1964 – VI 346/62, in: BStBl. III 1964, S. 548; BFH, Urteil vom 17.12.1964 – IV 378/61 U, in: BStBl. III 1965, S. 171

⁴⁵⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 26.01.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, S. 302

⁴⁵¹ Vgl. HOFER, A., Vorweggenommene Erbfolge gegen private Versorgungsleistungen, München, 1994, S. 56

verselbständigtetes Zweckvermögen tätig sein könnte. Weiterhin ist gerade bei der Zusage von Versorgungsleistungen davon auszugehen, dass der Stifter nicht Leistung und Gegenleistung gegeneinander abwägt, sondern, geleitet von seiner Stiftungsmotivation, nur auf sein Versorgungsbedürfnis und die Leistungsfähigkeit der Stiftung abstellt und die ausbedungenen Leistungen nicht die auf Dauer durch die Stiftung erzielbaren Erträge übersteigen, wie es ein entgeltliches Rechtsgeschäft unterstellt.⁴⁵²

Da vor allem die Zweckverwirklichung bei Errichtung einer Stiftung im Vordergrund stehen sollte, wird mit an Sicherheit angrenzender Wahrscheinlichkeit ein Teil der Zuwendung nach dem Willen der Beteiligten unentgeltlich zu übertragen sein, wie es auch zwischen Eltern und Kindern bzw. nahen Angehörigen der Fall ist.⁴⁵³ Ein relevanter Anhaltspunkt kann hier die Abweichung des Wertes des übertragenen Vermögens vom Barwert der wiederkehrenden Leistung sein. Je größer die Abweichung, desto klarer ist die Absicht der Beteiligten die Versorgungsleistungen aufgrund eines unentgeltlichen Rechtsgeschäfts zu gewähren.⁴⁵⁴

4.1.4 Gegenstand der Vermögensübergaben

Damit eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen gegeben ist, müssen solche Wirtschaftsgüter bzw. Wirtschaftseinheiten Gegenstand der Übergabe sein, die die Existenz des Stifters als Übergeber wenigstens teilweise absichern. Zudem muss auch die Position der Stiftung als Übernehmerin zumindest teilweise abgesichert sein.⁴⁵⁵

⁴⁵² Vgl. BFH, Urteil vom 16.12.1997: a.a.O., S. 721; BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 4 f.

⁴⁵³ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 4

⁴⁵⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 16.12.1997: a.a.O., S. 721

⁴⁵⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 6

4.1.5 Abgrenzung von existenzsichernden und nicht existenzsichernden Wirtschaftseinheiten

Dem Rentenerlass vom 16.09.2004 zufolge, müssen die Wirtschaftseinheiten, die Gegenstand der Vermögensübergabe sind, existenzsichernd und ertragbringend sein, was jedoch unter dem Begriff der Wirtschaftseinheit zu verstehen ist, wird nicht erläutert. Demzufolge ist bei der Vermögensübertragung auf eine Stiftung, die mit der Auflage beschwert werden soll, Versorgungsleistungen an den Stifter und dessen Familien zu erbringen, darauf zu achten, dass der Stiftung zur Fortsetzung des Wirtschaftens sogenannte existenzsichernde Wirtschaftseinheiten übertragen werden, die zu einer generationenübergreifenden dauernden Anlage geeignet sind. Folgende Wirtschaftseinheiten erfüllen nach Auffassung der Finanzverwaltung die aufgeführten Kriterien der Existenzsicherung: Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile, Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere und vergleichbare Kapitalforderungen, Geschäfts- und Mietwohngrundstücke, Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen, wie auch verpachtete unbebaute Grundstücke.⁴⁵⁶

Von den existenzsichernden Einheiten sind solche abzugrenzen, die der Stiftung nicht zur Fortsetzung des Wirtschaftens überlassen werden. Dazu zählen ertragloses Vermögen und Vermögen, dessen gesamte Erträge sich der Stifter mittels eines Nießbrauchs vorbehalten hat, außer der Nießbrauch ist lediglich zu Sicherungszwecken bestellt worden.⁴⁵⁷ Die Abgrenzung von nicht existenzsicherndem Vermögen ist gerade im Hinblick auf das ertraglose Vermögen bei der Stiftungserrichtung von großer Bedeutung, denn darunter sind auch Kunstgegenstände und Sammlungen zu subsumieren.⁴⁵⁸ Wird die Stiftung mit Bargeld ausgestattet, so stellt dieses ebenfalls ertragloses Vermögen dar.⁴⁵⁹ Im Zusammenhang mit der Zahlung von Versorgungsleistungen und der Vermögensausstattungen einer Stiftung mittels Bargeld ist von einem Unterhaltskauf auszugehen.⁴⁶⁰

⁴⁵⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 9 ff.

⁴⁵⁷ Vgl. ebenda: Rz. 12, Rz. 18

⁴⁵⁸ Vgl. ebenda: Rz. 12

⁴⁵⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 27.02.1992 – X R 139/88, in: BStBl. II 1992, S. 612; BFH, Urteil vom 27.02.1992 – X R 40/89 und X R 55/89, in: BFH/NV 1992, S. 648; BFH, Urteil vom 28.09.1993 – X B 96/93, in: BFH/NV 1994, S. 238

⁴⁶⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 26.11.1997 – X R 114/94, BStBl. II 1998, S. 190; BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 17

Der geänderte Rentenerlass ermöglicht es nunmehr, dass sich der Übernehmer des ertraglosen bzw. nicht ausreichend ertragbringenden Vermögens im Rahmen des Übergabevertrags verpflichtet, das übertragene Vermögen in ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheiten, sogenanntes Reinvestitionsgut, umzuschichten. Für das Vorliegen von Versorgungsleistung ist es grundsätzlich unschädlich, wenn für die Anschaffung oder Herstellung eigene Mittel aufgewendet werden. Die Umschichtung hat innerhalb einer Frist von drei Jahren nach der Vermögensübertragung zu erfolgen.⁴⁶¹

Wird der Stiftung Vermögen in Form von nicht existenzsichernden Wirtschaftseinheiten übergeben, so kann keine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen unterstellt werden, sofern eine vertragliche Vereinbarung über die Umschichtung der übertragenen Wirtschaftseinheit in ein Reinvestitionsgut nicht getroffen wurde. Folglich liegt eine entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen vor.

Wie bereits dargestellt, wurde der sogenannte Typus 2 durch die Rechtsprechung des BFH verworfen. Nunmehr ist es für das Vorliegen von Versorgungsleistungen im Rahmen der Vermögensübertragung zwingend erforderlich, dass die übertragene Wirtschaftseinheit über einen positiven Substanz- und Ertragswert verfügt.

4.1.6 Ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit

Eine ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit liegt vor, wenn nach überschlägiger Berechnung die aus dem übergebenen Vermögen langfristig erzielbaren Erträge nicht geringer sind als die Versorgungsleistungen. Lediglich

⁴⁶¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 13 ff.

Erträge, die aus den Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 – 7 EStG resultieren, sind relevant. Steuerfreie Einnahmen, sowie Einnahmen aus Tätigkeiten für die keine Gewinn- oder Einkunftserzielungsabsicht besteht, werden nicht mit einbezogen. Den Erträgen sind neben Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen auch außerordentliche Aufwendungen hinzuzurechnen. Hintergrund für diese Korrekturen ist der unentgeltliche Erwerb der Stiftung, da diese die Abschreibung wirtschaftlich nicht zu tragen hat. Die Hinzurechnung der außerordentlichen Zuwendung ist für die Ermittlung einer zutreffenden Ertragsbasis notwendig. Versorgungsleistungen sind demnach gegeben, wenn der durchschnittliche jährliche Ertrag des Vermögens zum Zeitpunkt der Vermögensübergabe ausreicht, um die Versorgungsleistungen zu erbringen. Die Berechnung der langfristig erzielbaren Erträge ist keine Zeitpunktbetrachtung, es wird deshalb als verhältnismäßig erachtet, den durchschnittlichen Ertrag des Jahres der Vermögensübergabe und der beiden vorangegangenen Jahre zur Berechnung der durchschnittlich erzielbaren Erträge heranzuziehen. Vermögensübertragungen gemäß Typus 1 sind nach Auffassung des X. Senats des BFH aufgrund des Vorlagebeschlusses vom 13.09.2000 nicht mehr nur noch nach ihrer Ertragskraft zu qualifizieren, weiterhin soll der Wert des übertragenen Vermögens mindestens 50 % des Kapitalwerts der wiederkehrenden Leistung betragen.⁴⁶² Dieser Auffassung ist der BFH in seinen Beschlüssen vom 12.05.2003 nicht gefolgt.⁴⁶³

4.1.7 Existenzsichernde Wirtschaftseinheit bei teilentgeltlichem Vermögensübergang

Erfolgt die Vermögensübertragung auf eine Stiftung bspw. unter der Übernahme privater Verbindlichkeiten des Stifters, oder hat die Stiftung etwaige Pflichtanteilsansprüche zu leisten, so wird die Vermögensübertragung nicht mehr als unentgeltlich qualifiziert. Liegt eine als teilentgeltlich zu qualifizierende Vermögensübertragung vor, ist zu prüfen, ob die im Stiftungsgeschäft

⁴⁶² Vgl. BFH, Beschluss vom 13.09.2000 – X R 147/96, in: BStBl. II 2001, S. 175

⁴⁶³ Vgl. BFH, Beschluss vom 12.05.2003: a.a.O., S. 95 ff.; BFH, Beschluss vom 12.05.2003: a.a.O., S. 100 ff.

ausbedungenen Versorgungsleistungen durch die nunmehr belasteten Wirtschaftsgüter erwirtschaftet werden können. Der Erwerb durch die Stiftung ist gemäß der Aufteilungsmethode in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzugliedern. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nur die auf den unentgeltlich erworbenen Teil entfallenden Erträge für die Finanzierung der Versorgungsleistungen zur Verfügung stehen.⁴⁶⁴ Für die Aufteilung in den entgeltlichen und den unentgeltlichen Erwerb sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 13.01.1993 anzuwenden.⁴⁶⁵

4.1.8 Arten der Versorgungsleistungen

Im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung stehende Versorgungsleistungen können „... Leibrente ... oder ... dauernde Last ... sein.“⁴⁶⁶ Der Große Senat des BFH⁴⁶⁷ ist somit nicht dem Vorlagebeschluss des X. Senats⁴⁶⁸ und der „Idealinie“ FISCHERS⁴⁶⁹ gefolgt, die wiederkehrenden Leistungen im Rahmen einer Vermögensübergabe ausschließlich dem „Rechtsinstitut der dauernden Last“ zuweisen.

4.1.8.1 Dauernde Lasten

Werden nicht gleichbleibende wiederkehrende Zahlungen im sachlichen Zusammenhang mit der Vermögensübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vereinbart, stellen diese dauernde Lasten dar.⁴⁷⁰ Eine Bezugnahme auf § 323 ZPO oder gleichwertige Änderungsabreden im Übergabevertrag sind nicht erforderlich,⁴⁷¹ die Abänderbarkeit der Versorgungsleistung kann sich nach Auffassung des Großen Senats „auch aus der Rechtsnatur des Versorgungsvertrages er-

⁴⁶⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 27

⁴⁶⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., S. 82

⁴⁶⁶ Vgl. BFH, Beschluss vom 15.07.1991: a.a.O., S. 85

⁴⁶⁷ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 85

⁴⁶⁸ Vgl. BFH, Beschluss vom 25.04.1990 – X R 38/86, in: BStBl II 1990, S. 625

⁴⁶⁹ Vgl. FISCHER, P.: Renten und dauernde Lasten bei Vermögensübertragungen, in: DStR 1992, Beihefter zu Heft 17, S. 3

⁴⁷⁰ Vgl. BFH, Beschluss vom 15.07.1991: a.a.O., S. 84; BFH, Urteil vom 11.03.1992 – X R 141/88, in: BStBl. II 1992, S. 499

⁴⁷¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 26.08.2002: a.a.O., S. 901, Rz. 36

geben.⁴⁷² Die steuerlichen Rechtsfolgen der dauernden Last sind auf den Umstand zurückzuführen, dass sich im Fall der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen der Übergeber Erträge seines Vermögens vorbehält.⁴⁷³

4.1.8.2 Leibrente

Im Gegensatz zur dauernden Last sind Leibrenten regelmäßig wiederkehrende Zahlungen, die auf die Lebenszeit des Berechtigten begrenzt sind. Die Qualifizierung einer Versorgungsleistung als Leibrente setzt voraus, dass die Leistungen bzw. Bezüge im Bezug auf ihre Höhe gleichbleibend sind. Renten beruhen immer auf einem selbständigen Recht, dem sogenannten Rentenstammrecht oder Rentenrecht.⁴⁷⁴ Allerdings wird im Bereich der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen nicht mehr nach Begriffsmerkmalen der ausbedungenen Leistungen differenziert, vielmehr erfolgt die Abgrenzung der wiederkehrenden Leistungen nur noch anhand der Typisierung des zugrundeliegenden Vermögensübergangs.⁴⁷⁵ Nach Auffassung des Großen Senats ist der bürgerlich-rechtliche Leibrentenbegriff nicht für das Steuerrecht maßgeblich, da er nicht der Abgrenzung von steuerbarem Zinsanteil und nichtsteuerbaren Vermögensumschichtungen dient.⁴⁷⁶

4.1.8.3 Abgrenzung der Versorgungsleistungen von Veräußerungs- und Unterhaltsleistungen

Grundsätzlich ist nach dem Beschluss des Großen Senats eine Veräußerungsleistung anzunehmen, wenn der Wert des übertragenen Vermögens kaufmännisch ausgewogen ist und eine Veräußerung von beiden Parteien gewollt ist. Dahingegen

⁴⁷² Vgl. BFH, Beschluss vom 15.07.1991: a.a.O., S. 83; BFH, Urteil vom 16.12.1993 – X R 67/92, in: BStBl. II 1996, S. 669

⁴⁷³ Vgl. BFH, Beschluss vom 05.07.1990: a.a.O., S. 852; BFH, Beschluss vom 15.07.1991: a.a.O., S. 84

⁴⁷⁴ Vgl. TIPKE, K./LANG, J.: Steuerrecht, Köln, 1996, § 9 Rz 577

⁴⁷⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 25.11.1992 – X R 91/89, BFHE Bd. 170, S. 82; BFH, Urteil vom 27.02.1992: a.a.O., S. 612

⁴⁷⁶ Vgl. BFH, Beschluss vom 15.07.1991: a.a.O., S. 83

gen besteht allerdings unter nahen Angehörigen eine widerlegbare Vermutung für eine private Versorgungsrente.⁴⁷⁷

Erfolgt die Vermögensübertragung unter Fremden, so besteht nur eine in Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung, dass die Übertragung nicht unter Abwägung von Leistung und Gegenleistung erfolgt ist. Dennoch kann diese Vermutung m.E. bei Übertragung auf eine Stiftung widerlegt werden,⁴⁷⁸ so dass das Rechtsgeschäft nicht als voll entgeltlich angesehen werden kann. Weiterhin ist anzumerken, dass der Stifter nicht das Vermögen zuwendet um wiederkehrende Leistungen zu erhalten, vielmehr stellen im Zusammenhang mit der Stiftungerrichtung ausbedungene Versorgungsleistungen nur zurückbehaltene Erträge dar.⁴⁷⁹

Unterhaltsleistungen liegen vor, wenn weder Versorgungs- noch Veräußerungsleistungen gegeben sind. Nach BERNDT können Unterhaltsleistungen nach § 12 Nr. 1 und Nr. 2 EStG nicht im Zusammenhang mit einer Stiftung in Betracht kommen, da sie Leistungen an die unterhaltsberechtigten Personen des Stifters, dessen Ehegatten von Seiten des Stifters voraussetzt.⁴⁸⁰

4.1.9 Gegenstand der Versorgungsleistungen

Versorgungsleistungen umfassen grundsätzlich alle Zuwendungen zur Existenzsicherung des Stifters, die der Abdeckung der Grundbedürfnisse dienen. Insbesondere sind darunter Geld- und Sachleistungen, aber auch Natural- und Dienstleistungen zu subsumieren.⁴⁸¹

⁴⁷⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 26.08.2002: a.a.O., S. 894, Rz. 4

⁴⁷⁸ Vgl. zur Abgrenzung vom entgeltlichen Rechtsgeschäft Gliederungspunkt 4.1.3

⁴⁷⁹ Vgl. HAHN, O./SCHINDLER, A.: a.a.O., S. 80

⁴⁸⁰ Vgl. BERNDT, H.: a.a.O. S. 234

⁴⁸¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 42 ff.; Sofern die Versorgungsleistungen in Geldleistungen bestehen, so sind diese mit dem tatsächlich vom Verpflichteten aufgewendeten Geldbetrag anzusetzen.

4.1.10 Entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen

Auch wenn eine entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen im Rahmen der Stiftungserrichtung tunlichst vermieden werden sollte, so möchte ich im Folgenden in aller Kürze auf Folgen des entgeltlichen Rechtsgeschäfts eingehen. Eine entgeltliche Vermögensübertragung erachte ich nur im Zusammenhang mit der Errichtung einer nicht als gemeinnützig anerkannten Stiftung für relevant.

Vom Grundsatz her liegt eine entgeltliche Vermögensübertragung vor, sofern die wiederkehrenden Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung erbracht werden. Dies kann im Rahmen mit der Vermögensübertragung auf eine Stiftung der Fall sein, wenn keine existenzsichernde Wirtschaftseinheit bzw. eine nicht ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit übertragen wird, oder die wiederkehrenden Leistungen nur auf bestimmte Zeit gewährt werden.⁴⁸² Andernfalls ist eine Vollentgeltlichkeit anzunehmen, sofern alle Beteiligten davon überzeugt sind, dass Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind und subjektiv von einer Gleichwertigkeit der sich gegenüberstehenden Leistungen auszugehen ist.⁴⁸³

Die im Austausch mit der Übertragung des Stiftungsvermögens gewährten wiederkehrenden Leistungen bestehen aus einem Tilgungsanteil, in dem sich die entgeltliche Vermögensumsichtung vom Stifter auf die Stiftung ausdrückt, und dem Zinsanteil.⁴⁸⁴

Die Rechtsfolgen stellen sich beim Verpflichteten, also der Stiftung, wie folgt dar: Die Stiftung hat als Schuldner Anschaffungskosten in Höhe des Barwertes der wiederkehrenden Leistungen. Werden die wiederkehrenden Leistungen für den Erwerb von abnutzbaren Wirtschaftsgütern gezahlt, die der Einkünfteerzielung dienen, so kann gem. § 7 EStG eine Absetzung für Abnutzung in Frage kommen.

⁴⁸² Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Tz. 34, 49

⁴⁸³ Vgl. ebenda: a.a.O., Tz. 4, 50

⁴⁸⁴ Vgl. ebenda: a.a.O., Tz. 50

Dient das gegen Zahlung einer wiederkehrenden Leistung erworbene Wirtschaftsgut der Einkünfteerzielung, so kann der in den Zahlungen enthaltene Zinsanteil bei der Stiftung als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden.⁴⁸⁵

Der Stifter erzielt als Berechtigter für das im Austausch mit den wiederkehrenden Leistungen übertragene Vermögen einen Veräußerungspreis in Höhe des Barwertes der wiederkehrenden Leistungen.⁴⁸⁶ Der aus der Vermögensübertragung resultierende Veräußerungsgewinn ist, sofern Betriebsvermögen übertragen wurde, steuerpflichtig.⁴⁸⁷ Ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ergibt sich bei der Übertragung von Privatvermögen nur unter den Voraussetzungen der §§ 17 und 23 EStG.

4.1.11 Vorteilhaftigkeit von Versorgungsleistungen

Erfolgt die Vermögensübertragung auf eine Stiftung unter dem Vorbehalt von Versorgungsleistungen, so ist stets im Einzelfall zu überprüfen, ob diese Gestaltungsform an sich vorteilhaft ist.⁴⁸⁸ Der Vorteil der privaten Versorgungsrente liegt nur in der Ausnutzung des ertragsteuerlichen Progressionsgefälles zwischen dem Bezugsberechtigten – dem Stifter – und dem Verpflichteten – der Stiftung.

Die Gestaltung ist somit nur empfehlenswert, wenn der persönliche Einkommenssteuersatz des Stifters über dem Körperschaftsteuersatz gem. § 23 Abs. 1 KStG i.H.v. 25 % liegt.⁴⁸⁹

⁴⁸⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Tz. 54

⁴⁸⁶ Vgl. ebenda: a.a.O., Tz. 55

⁴⁸⁷ Vgl. Wahlrecht der Sofortbesteuerung bzw. der nachgelagerten Besteuerung nach R 16 Abs. 11 EStR

⁴⁸⁸ Die Ausführungen stellen die Vorteilhaftigkeit von Versorgungsleistungen im Allgemeinen dar, isoliert von der Thematik des Sonderausgabenabzugs bei der Stiftung. Vgl. hierzu Gliederungspunkt 5.1.3

⁴⁸⁹ Vgl. FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 Rz. 65 AO

4.2 Die Vermögensübertragung an eine Stiftung unter Vorbehalt eines Nießbrauchs

Die vorliegende Arbeit thematisiert die Versorgung des Stifters und dessen Angehörige. Zuvor wurde die Versorgung mittels Versorgungsleistungen dargestellt, im Folgenden möchte ich auf die Nießbrauchsgestaltung im Rahmen der Vermögensübertragung auf eine Stiftung eingehen. Dabei soll der Vorbehaltsnießbrauch zugunsten des Stifters thematisiert werden. Ein Vorbehaltsnießbrauch liegt vor, soweit im Zusammenhang mit der Übertragung von Eigentum dem Überträger – hier dem Stifter - ein Nießbrauch an den übertragenen Wirtschaftsgütern und Schulden eingeräumt wird. Der Vorbehaltsnießbrauch gewährt dem Stifter die Freiheit und die Möglichkeit sich entsprechend seines Versorgungsbedürfnisses Erträge aus dem übertragenen Vermögen zurück zu behalten. Grundsätzlich können somit nur einzelne Wirtschaftsgüter bzw. Anteile daran⁴⁹⁰ mit einem Nießbrauchsrecht belastet werden, um der Stiftung einen möglichst unbelastetes Vermögen zur Finanzierung ihrer Arbeit zu überlassen.

4.2.1 Zivilrechtliche Grundlagen

Die zivilrechtlichen Grundlagen des Nießbrauchs finden sich innerhalb der sachrechtlichen Vorschriften in den §§ 1030 bis 1089 BGB. Grundsätzlich kann ein Nießbrauch nach den drei Abschnitten des BGB zum Nießbrauch an einer beweglichen und unbeweglichen Sache gem. § 1030 ff. BGB, an einem Recht gem. § 1068 ff BGB und an einem Vermögen oder einer Erbschaft gem. § 1085 ff. BGB bestellt werden.

In Anlehnung an § 1030 BGB lässt sich ein Nießbrauch definieren als dingliches Recht an einer zugunsten einer bestimmten Person belasteten Sache. Die Person ist berechtigt, die Nutzung aus der Sache zu ziehen.

⁴⁹⁰ Vgl. Gliederungspunkt 4.2.4.2 zum Quoten- bzw. Bruchteils-Vorbehaltsnießbrauch

4.2.2 Natur des Nießbrauchs

Die rechtliche Natur des Nießbrauchs ist umstritten. Nach der herrschenden Duldungstheorie wird der Eigentümer für den Zeitraum der Nießbrauchsbestellung von seinen Nutzungsbefugnissen suspendiert, diese leben mit dem Erlöschen der Nießbrauchsbelastung wieder auf.⁴⁹¹ Ferner kann ein Nießbrauch auch als Eigentumssplitter gem. der sogenannten Abspaltungstheorie angesehen werden. Der Nutzen wird vom Nießbraucher aus einer Abspaltung des Vollrechts der Nutzungsbefugnis gezogen. Bei Zugrundelegung dieser Theorie ist es nach Beendigung des Nießbrauchs allerdings erforderlich, den Eigentumssplitter zurückzuübertragen.⁴⁹²

KORN sieht als ein Hauptmerkmal des Nießbrauchs gem. § 1030 BGB die Trennung der Vermögenssubstanz von den Erträgen, die mit dem Wirtschaftsgut erwirtschaftet werden.⁴⁹³ Es ist zu beachten, dass der Nießbraucher nicht berechtigt ist, in die Substanz des Gegenstandes einzugreifen und über diese zu verfügen. Dies bleibt dem Besteller des Nießbrauchs vorbehalten, der weiterhin über das zivilrechtliche Eigentum an dem Wirtschaftsgut verfügt. Grundsätzlich kommt es hier zu einer Aufspaltung der Substanz und des Ertrags.⁴⁹⁴

Dem Nießbraucher steht somit die Nutzung bzw. die Früchteziehung aus dem mit dem Nießbrauch belasteten Wirtschaftsgut bzw. Recht zu. Der Begriff der Nutzung ist nach § 100 BGB definiert als die Frucht einer Sache oder eines Rechts sowie die Vorteile, die der Gebrauch der Sache oder des Rechts gewährt. Früchte einer Sache sind nach § 99 Abs. 1 BGB die Erzeugnisse der Sache und die sonstige Ausbeute, welche aus der Sache ihrer Bestimmung gemäß gewonnen werden. Früchte eines Rechts dagegen sind gemäß § 99 Abs. 2 BGB die Erträge, welche das Recht seiner Bestimmung gemäß gewährt.

⁴⁹¹ Vgl. BFH, Urteil vom 31.05.1957 – III 38/575, in: BStBl. III 1957, S. 242; BFH, Urteil vom 16.12.1971 – V R 41/68, in: BStBl. II 1972, S. 238

⁴⁹² Vgl. JANSEN, R./ JANSEN, M.: Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, Berlin, 2001, Rz. 10; KORN, K.: Nießbrauchgestaltung auf dem Prüfstand (Teil I), in: DSrR 1999, S. 1462

⁴⁹³ Vgl. Korn, K.: a.a.O., S. 1462

⁴⁹⁴ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 1462; MÜNCHKOMM/PETZOLDT: a.a.O., Vor § 1030 Rz. 4; STAUDINGER/FRANK: a.a.O., § 1030 Rz. 5

Gem. der schuldrechtlichen Bestimmung des § 1047 BGB kommt es zu einer Lastenverteilung zwischen Nießbrauchbesteller und Nießbraucher, die dem Grundverständnis der Aufteilung in Substanz und Ertrag des Vermögens entspricht, wonach der Nießbraucher lediglich gewöhnliche Lasten zu tragen hat, denen auch nur gewöhnliche Erträge gegenüber stehen. Außergewöhnliche Lasten sind nach den zivilrechtlichen Vorschriften vom Inhaber der Vermögenssubstanz zu tragen.⁴⁹⁵

4.2.3 Zivilrechtliche Qualifikation der Vermögensübertragung

Der Vorbehalt der Nutzung des Vermögens durch den Stifter wird im Rahmen der Übertragung des Vermögens vereinbart. Zivilrechtlich kann hier unter der Zugrundelegung einer unentgeltlichen Vermögensübertragung sowohl eine Schenkung unter Auflage, als auch eine gemischte Schenkung gesehen werden.

Steuerlich wird bei Übertragung von Vermögen unter Vorbehaltsnießbrauch keine Gegenleistung des Erwerbers unterstellt, ferner sieht der BFH den vorbehaltenen Nießbrauch als ein zurückbehaltenes Recht an.⁴⁹⁶ Zivilrechtlich liegt eine Schenkung unter Auflage vor, wenn der Beschenkte aufgrund von Bestimmungen die der Schenkung zugrunde liegen, zu Leistungen verpflichtet wird, die er dem Schenkungsgegenstand zu entnehmen hat.⁴⁹⁷ Im Gegensatz dazu ist eine gemischte Schenkung anzunehmen, wenn die mit der Schenkung verbundene Gegenleistung einen Teil der Schenkung ausmacht und der Mehrwert der Schenkung sowohl vom Schenker als auch vom Beschenkten gewollt ist.⁴⁹⁸ Ist der Schenkungsvereinbarung eindeutig zu entnehmen, dass eine Schenkung unter Auflage oder eine gemischte Schenkung vorliegt, so ist zivilrechtlich dieser Wille bindend, d.h. der der Schenkungsvereinbarung zugrundeliegende Wille ist nicht auszulegen.⁴⁹⁹ Ist der Wille der beiden Vertragsparteien nicht eindeutig festzustellen, so ist dieser mittels Auslegung nach § 133 BGB zu erforschen.

⁴⁹⁵ Vgl. JÜLICHER, M.: Nießbrauch ist nicht gleich Nießbrauch, in: DStR 2001, S. 1201

⁴⁹⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 28.07.1981 – VIII R 124/76, in: BStBl. II 1982, S. 379; BFH, Urteil vom 12.04.1989, II R 37/87, in: BStBl. II 1989, S. 524

⁴⁹⁷ Vgl. PALANDT/PUTZO: a.a.O., § 525 Rz. 1

⁴⁹⁸ Vgl. PALANDT/PUTZO: a.a.O., § 516 Rz. 13

⁴⁹⁹ Vgl. PALANDT/HEINRICHS: a.a.O., § 133 Rz. 6

4.2.4 Ertragsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs

4.2.4.1 Abgrenzung vom entgeltlichen Erwerb

Für die ertragsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs spielt es keine Rolle, ob dieser entgeltlich oder unentgeltlich bestellt wurde. Zwar räumt die Stiftung formal-rechtlich dem Stifter ein Nießbrauchsrecht an dem Wirtschaftsgut ein, wirtschaftlich erhält die Stiftung jedoch von vornherein das Eigentum an dem Wirtschaftsgut, nur dass dieses mit dem dinglichen Recht des Vorbehaltsnießbrauchs belastet ist.⁵⁰⁰ Der Vorbehalt eines Nießbrauchs im Rahmen der Vermögensübertragung auf eine Stiftung – für die die Grundsätze zur vorweggenommenen Erbfolge analog anzuwenden sind – wird aufgrund der Rechtsprechung des BFH, nicht als Gegenleistung betrachtet, unabhängig davon ob das Wirtschaftsgut entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wurde.⁵⁰¹

Im Rahmen der Vermögensübertragung auf eine Stiftung ist nicht von einer entgeltlichen Übertragung auszugehen, da es grundsätzlich das erklärte Ziel des Stifters sein sollte, die Stiftung mit möglichst unbelastetem Vermögen auszustatten, so dass diese ihrer Zwecksetzung durch den Einsatz der ihr zur Verfügung stehenden Mittel nachkommen kann. Folglich wird m.E. die Vermögensübertragung auf eine Stiftung gegen Vorbehalt eines Nießbrauchs stets als unentgeltlich bzw. in Ausnahmefälle teilentgeltlich zu qualifizieren sein, da der Wert des Nießbrauchs und der Wert der Gegenleistung nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten abgewogen sein wird. Die objektive Gleichwertigkeit würde nicht den teilweise altruistisch geprägten Stiftungsmotiven, bei Übertragung auf eine gemeinnützige Stiftung, Rechnung tragen. Weiterhin ist eine entgeltliche Übertragung gegen Nießbrauch nur im Zusammenhang mit einer nicht als steuerbegünstigt anerkannten Stiftung denkbar.

Der BFH stellt im Zusammenhang mit der Übertragung eines Grundstücks den Nießbraucher einem Schenker gleich, da die Abrede über den vorbehaltenen

⁵⁰⁰ Vgl. BLÜMICH: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz – Kommentar, München, § 21 Rz. 70

⁵⁰¹ Vgl. BFH, Urteil vom 24.04.1991: a.a.O., S. 794

Nießbrauch im Einklang mit der Übertragung des Grundstücks klar und eindeutig im Rahmen der Schenkungsabrede getroffen wurde.⁵⁰²

4.2.4.2 Zurechnung von Einkünften

Gem. § 2 Abs. 1 EStG sind Einkünfte dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, der sie erzielt. Im Zusammenhang mit einer Nießbrauchsbestellung kommt es insoweit zu einer Zurechnung der Einkünfte beim Nießbraucher, wenn dieser die Tatbestandsmerkmale des § 2 Abs. 1 EStG i.V.m. §§ 13 bis 24 EStG verwirklicht und sich weiterhin tatsächlich seine Rechtstellung zur Einkunftserzielung zu nutze macht.⁵⁰³

Grundsätzlich steht es dem Stifter jedoch frei einen Quoten- bzw. Bruchteils-Vorbehaltsnießbrauch zu vereinbaren. Ein Quoten-Vorbehaltsnießbrauch liegt vor, wenn sich der Stifter einen gewissen Anteil an den Einkünften vorbehält. Während der Bruchteils-Vorbehaltsnießbrauch darin besteht, dass nur ein Bruchteil des Wirtschaftsgutes mit dem Nießbrauch belastet ist.⁵⁰⁴ Entsprechend kann es somit zu einer abweichenden Einkommenszurechnung kommen. Der Stiftung sind nunmehr quotale bzw. die dem Bruchteil entsprechenden Einkünfte zuzurechnen.

§ 10 Nr. 1 KStG wird durch den Vorbehalt eines Nießbrauchs auf Seiten der Stiftung nicht tangiert, sofern die Einkünfte originär dem Nießbraucher, also dem Stifter zuzuordnen sind.

4.2.4.3 Vorbehaltsnießbrauch an einem Grundstück

Dem Nießbraucher werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an einem nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück gem. § 2 Abs. 1 Nr. 5

⁵⁰² Vgl. BFH, Urteil vom 15.05.1990 – IX R 21/86, BStBl. II 1992, S 67

⁵⁰³ Vgl. BFH, Urteil vom 31.10.1989 – IX R 216/84, BStBl. II 1992, S. 506; BMF, Schreiben vom 24.07.1998: a.a.O., S. 914, Rz. 1; BHF, Urteil vom 26.04.1983 – VIII R 205/80, in: BStBl. II 1983, S. 504

⁵⁰⁴ Vgl. BLÜMICH: a.a.O., § 21 Rz. 52

i.V.m. § 21 EStG zugerechnet, soweit ihm die volle Besitz- und Verwaltungsbezugnis zusteht. Dies stellt sich insoweit beim Vorbehaltsnießbrauch als unproblematisch dar, da der Stifter als Nießbraucher seine Aktivitäten und Vertragsbeziehungen aus seiner Zeit als Eigentümer des Grundbesitzes fortführt.⁵⁰⁵ Besitzt und verwaltet der Nießbraucher, also der Stifter, tatsächlich das Grundstück, so ist er abschreibungsberechtigt, soweit das Gebäude als Vermietungsobjekt genutzt wird und Einkünfte im Sinne von § 21 EStG erzielt werden.⁵⁰⁶ Werbungskosten können ebenfalls vom Nießbraucher zum Abzug gebracht werden, soweit er diese im Rahmen der Nießbrauchsbestellung vertraglich übernommen und tatsächlich getragen hat.⁵⁰⁷ Liegen der Nießbrauchsbestellung keine vertraglichen Regelungen über den Abzug von Werbungskosten zugrunde, so steht einem Abzug dennoch nichts entgegen, soweit der Nießbraucher die Aufwendungen aufgrund der gesetzlichen Lastenverteilung getragen hat. Nimmt der Nießbraucher in seinem Interesse Ausbesserungen oder Erneuerung gem. § 1043 BGB vor, zu denen er nicht verpflichtet aber berechtigt ist, so sind die Aufwendungen ebenfalls abzugsfähig.⁵⁰⁸

Wurde ein Quoten-Vorbehaltsnießbrauch vereinbart, so erzielt die Stiftung neben dem Stifter Einkünfte aus dem Grundstück und kann somit die Abschreibung auf das Gebäude in Anspruch nehmen, als diese nicht auf den mit dem Quoten-Vorbehaltsnießbrauch belasteten Gebäudeteil entfällt. Insoweit mindert sich die Abschreibung des Vorbehaltsnießbrauchers.⁵⁰⁹ Da der Stiftung nunmehr Einkünfte aus dem belasteten Grundstück zustehen, sind die von ihr getragenen sonstigen Werbungskosten ebenfalls abzugsfähig.⁵¹⁰

⁵⁰⁵ Vgl. KORN, K.: a.a.O., S. 1466

⁵⁰⁶ Vgl. BFH, Beschluss vom 30.01.1995 – GrS 4/92, in: BStBl. II 1995, S. 281

⁵⁰⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 24.07.1998: a.a.O., Rz. 43

⁵⁰⁸ Vgl. ebenda: a.a.O., Rz. 21

⁵⁰⁹ Vgl. BLÜMICH: a.a.O., § 21 Rz. 78

⁵¹⁰ Entsprechend dem Quoten-Vorbehaltsnießbrauch ist m.E. bei der Ermittlung der Einkünfte aus einem Bruchteils-Vorbehaltsnießbrauch zu verfahren.

4.2.4.4 Vorbehaltsnießbrauch an Kapitalvermögen

Behält sich der Stifter anlässlich der Stiftungserrichtung einen Nießbrauch an dem auf die Stiftung übertragenen Kapitalvermögen vor, so sind die Einkünfte aus dem Kapitalüberlassungsverhältnis nach Auffassung der Finanzverwaltung dem Nießbraucher und nicht dem Nießbrauchsbesteller, als Inhaber des Kapitalvermögens zuzurechnen.⁵¹¹

Ertragsteuerrelevante Sachverhalte bei einem Nießbrauch an Kapitalvermögen liegen vor, soweit bspw. ein Nießbrauch an Aktien und anderen Wertpapieren, an verzinslichen Forderungen oder an GmbH-Anteilen vorbehalten wird.⁵¹²

Der Nießbraucher gilt gem. § 20 Abs. 2 a S. 3 EStG als Anteilseigner.⁵¹³ Die steuerliche Beurteilung der Zurechnung der Einkünfte basiert auf der Annahme, dass der Stifter weiterhin die Vergütungs- und Nutzungsbefugnis an dem auf die Stiftung übertragenen Kapitalvermögen bleibt.⁵¹⁴ Die von der Finanzverwaltung vertretene Meinung wird im Schrifttum überwiegend geteilt, soweit der Nießbraucher während der Dauer des Nießbrauchs jedoch nicht nur die Vergütungs- und Nutzungsbefugnisse inne hat, sondern auch tatsächliche Dispositions- und Verwaltungsbefugnisse ausübt.⁵¹⁵

Ob dem Vorbehaltsnießbraucher und nicht dem Nießbrauchbesteller die Einnahmen aus Kapitalvermögen zuzurechnen sind, hat der BFH bisher in seinen Entscheidungen offen gelassen.⁵¹⁶ Es fehlt somit an einer höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Vorbehaltsnießbrauch an Kapitalvermögen. Der BFH hat jedoch in seinem Urteil vom 28.01.1992 darauf verwiesen, dass die Finanzverwaltung, wie oben ausgeführt, die Erträge dem Vorbehaltsnießbraucher zurechnet und damit an die BFH-Rechtsprechung zum Vorbehaltsnießbrauch an Grundstücken anknüpft.⁵¹⁷ Der BFH hat ferner in seinem Urteil vom 28.07.1981 ausgeführt, dass

⁵¹¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 23.11.1983 – IV B 1 – S 2253 – 103/83, S. 508, Tz. 55

⁵¹² Vgl. KORN, K.: a.a.O., S. 1468

⁵¹³ Vgl. BMF, Schreiben vom 23.11.1983: a.a.O., Tz. 55

⁵¹⁴ Vgl. LITTMANN, BITZ, PUST: Das Einkommensteuerrecht, § 20 Rz. 62; HERRMANN/HEUER/RAUPACH EStG § 20 Rz. 47

⁵¹⁵ Vgl. KORN, K.: a.a.O., S. 1468; LITTMANN, BITZ, PUST: a.a.O., § 20 Rz. 62

⁵¹⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 28.01.1992 – VIII R 207/85, in: BStBl. II 1992, S. 606

⁵¹⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 28.01.1992: a.a.O., S. 606

der Nießbraucher den mit dem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Gegenstand, wirtschaftlich betrachtet, aufgrund eines eigenen ununterbrochenen Rechts und nicht aufgrund eines vom Erwerber abgeleiteten Rechts nutzt.⁵¹⁸

Für die Zurechnung der Einkünfte beim Nießbraucher ist es grundsätzlich erforderlich, dass er typische Tätigkeitsmerkmale anstelle des Nießbrauchsbestellers entfaltet. Es ist nicht ausreichend, dass er lediglich die Erträge einzieht.⁵¹⁹ M.E. ist der Auffassung Korn's zu folgen indem bestimmte Regelungen getroffen werden, um eine Zurechnung der Einkünfte beim Nießbraucher, also dem Stifter, zu erreichen. Hierzu kann bspw. durch eine Vollmacht des Nießbraucherbestellers die Rechtsposition des Nießbrauchers⁵²⁰ gestärkt werden. Weiterhin können auch Regelungen zwischen dem Nießbraucher und Nießbrauchbesteller getroffen werden, dass Zinsen und Dividenden dem Nießbraucher zustehen und Stimmrechte aus Aktien einvernehmlich durch den Nießbrauchbesteller und den Nießbraucher ausgeübt werden. Wiederanlageentscheidungen sind gemeinschaftlich unter Wahrung beiderseitiger Interessen zu treffen. Sowohl Nießbraucher als auch Nießbrauchbesteller können Depotauszüge bzw. –mitteilungen von der Bank verlangen. Depot- und Verwaltungsgebühren sind durch den Nießbraucher zu tragen.⁵²¹ Die vorstehende Aufzählung ist nicht abschließend. Durch die benannten Vorkehrungen kann der Nießbraucher jedoch in die Lage versetzt werden, selbst Kapitaleinkünfte zu erzielen.⁵²²

⁵¹⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 28.07.1981: a.a.O., S. 379

⁵¹⁹ Vgl. SCHMIDT, L.: a.a.O., § 20 Rz. 21

⁵²⁰ Die Rechtsposition des Nießbrauchers soll vor allem durch die Ausübung von Stimmrechten und anderen Verwaltungsrechten gestärkt werden.

⁵²¹ Vgl. KORN, K.: a.a.O., S. 1468 f.

⁵²² Für Ausführungen zum Quoten- bzw. Bruchteils-Vorbehaltsnießbrauch siehe analog Gliederungspunkt 4.2.4.3.

4.3 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Betrachtung bei der Stiftung

Werden im Rahmen der Stiftungerrichtung Auflagen ausbedungen, so sind diese bei der Ermittlung der Bereicherung gegebenenfalls zu berücksichtigen.

Gegenstand dieser Arbeit ist die Versorgung des Stifters und seiner Angehörigen, demnach kommen als Auflagen im Rahmen des Stiftungsgeschäfts Versorgungsleistungen oder auch Nutzungs- und Nießbrauchsrechte für den Stifter in Betracht.

Erbschaft- und schenkungsteuerlich stellen Auflagen Gegenleistungen für die Schenkung dar, die jedoch je nach Qualifizierung unterschiedliche erbschaft- und schenkungsteuerliche Auswirkungen haben.

4.3.1 Differenzierung von Leistungs- bzw. Nutzungs- und Duldungsauflagen

Ist die Stiftung um das Eigentum eines Gegenstands bereichert, steht ihr die Nutzung an dem geschenkten Gegenstand jedoch für eine bestimmte Zeit nicht zur Verfügung, da sie dem Stifter oder einem seiner Angehörigen zugewiesen ist, liegt eine Nutzungs- bzw. Duldungsauflage vor.⁵²³

Von der Nutzungs- bzw. Duldungsauflage werden die sogenannten Leistungsaufgaben abgegrenzt. Hier ist die Stiftung zur Erfüllung von Geld- oder Sachleistungen verpflichtet und damit geht die Leistungsaufgabe über die bloße Nutzung an dem zugewendeten Gegenstand hinaus.⁵²⁴ Eine typische Leistungsaufgabe stellt die Gewährung einer Rente dar.

⁵²³ Vgl. MEINCKE, J.: a.a.O. § 7 Rz. 34

⁵²⁴ Vgl. ebenda: a.a.O., § 7 Rz. 34

4.3.2 Rechtsfolgen der Differenzierung

Die Schenkung unter Leistungsauflagen wird wie die gemischte Schenkung behandelt. Das bedeutet, dass für die Ermittlung der Bereicherung eine Aufteilung der Schenkung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen ist. Hierbei wird auf die Verkehrswerte der Leistungen des Schenkers, also des Stifters, und auf die Leistungsaufgabe der Stiftung abgestellt.⁵²⁵ Der Steuerwert der Schenkung ist nach der Wertermittlungsmethode⁵²⁶ zu ermitteln und somit unterliegt nur der geschenkte Teil des übertragenen Vermögens der Besteuerung.⁵²⁷ Die Abzugsbeschränkung des § 25 ErbStG findet bei Leistungsaufgaben keine Anwendung. Dies ist damit zu begründen, dass die Anwendung des § 25 ErbStG den Erwerb belasteten Vermögens voraussetzt. Bei der Schenkung unter Leistungsaufgabe beschränkt sich der Besteuerungstatbestand, wie bereits oben angeführt, auf die Bereicherung des Bedachten und nicht auf den gesamten Vermögensanfall einschließlich der Belastung.⁵²⁸

Im Gegensatz zur Leistungsaufgabe sind Nutzungs- und Duldungsaufgaben grundsätzlich bei der Ermittlung des Wertes der Bereicherung abzugsfähig. Es wird jedoch durch die zeitlich begrenzte Nutzungs- oder Duldungspflicht kein entgeltlicher Vertragsteil begründet, so dass der gesamte Vermögensanfall des Bedachten als Bereicherung gilt.⁵²⁹ Die Stiftung als Bedachte ist somit durch die Nutzungs- und Duldungsaufgabe belastet, d.h. § 25 ErbStG findet Anwendung. Erfolgt die Dienstbarkeit der Nutzungs- oder Duldungsaufgabe somit zugunsten des Stifters oder seines Ehegatten, so kann gem. § 25 Abs. 1 ErbStG kein Abzug der nach §§ 13 bis 16 BewG zu bewertenden Last vorgenommen werden.⁵³⁰ Dies

⁵²⁵ Vgl. Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur schenkungsteuerrechtlichen Behandlung von gemischter Schenkung sowie von Schenkungen unter einer Auflage vom 09.11.1989, BStBl. I 1989, S. 445

⁵²⁶ Vgl. Fußnote 534

⁵²⁷ Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur schenkungsteuerrechtlichen Behandlung von gemischter Schenkung sowie von Schenkungen unter einer Auflage vom 09.11.1989: a.a.O., S. 445

⁵²⁸ Vgl. R 17 Abs. 7 ErbStR

⁵²⁹ Vgl. R 17 Abs. 1 S. 10 ErbStR

⁵³⁰ Vgl. Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur schenkungsteuerrechtlichen Behandlung von gemischter Schenkung sowie von Schenkungen unter einer Auflage vom 09.11.1989: a.a.O., S. 445

hängt mit der Konzeption des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes zusammen, da § 25 ErbStG als Ausnahme zu § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG zu verstehen ist. Der Gesetzgeber wollte durch das Abzugsverbot des § 25 ErbStG die Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile zugunsten der Beschenkten ausschließen.⁵³¹ Die Schenkungsteuer berechnet sich bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 25 ErbStG auf Bereicherung des Beschenkten, ohne dass der Wert der Nutzungs- oder Duldungsauflage zum Abzug gebracht wird. Die auf den Kapitalwert der Last entfallende Schenkungsteuer wird jedoch bis zum Erlöschen der Nutzungs- und Duldungsauflage gem. § 25 Abs. 1 S. 2 ErbStG zinslos gestundet. Die gestundete Steuer kann auf Antrag jederzeit gem. § 25 Abs. 1 S. 3 ErbStG mit ihrem Barwert abgelöst werden.

Eine Differenzierung zwischen Leistungsauflagen und Nutzungs- und Duldungsauflagen machen zum einen die unterschiedliche schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlagen und zum anderen die Anwendung des § 25 ErbStG erforderlich.

4.3.3 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung von Versorgungsleistungen

Werden im Rahmen der Stiftungerrichtung Versorgungsleistungen zugunsten des Stifters oder dessen Angehöriger vereinbart, so sind diese als Leistungsauflage zu qualifizieren. Es finden die Grundsätze der gemischten Schenkung Anwendung, da die Stiftung gegenüber dem Stifter in Form der Rentenzahlung eine Gegenleistung erbringt. Besteuerungstatbestand der freigebigen Zuwendung bei einer gemischten Schenkung ist die bürgerlich-rechtliche Bereicherung der Stiftung. Die freigebige Bereicherung umfasst grundsätzlich nicht den entgeltlichen Vertragsteil.⁵³² Bei der Schenkung unter Leistungsauflage gilt als bürgerlich-rechtliche Bereicherung der Unterschied zwischen dem Verkehrswert des zugewendeten Vermögens und dem Verkehrswert der von der Stiftung übernommenen

⁵³¹ Vgl. MEINCKE, P.: a.a.O., § 25 Rz. 2 und 10

⁵³² Vgl. R 17 Abs. 1 ErbStR

Auflage.⁵³³ Die Bewertung der Rentenverpflichtung erfolgt nach §§ 13 bis 16 BewG. Die erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage wird ermittelt, indem der Steuerwert der Leistung des Stifters in dem Verhältnis aufgeteilt wird, in dem der Verkehrswert der Bereicherung der Stiftung zu dem Verkehrswert des geschenkten Vermögens steht.⁵³⁴ Die steuerliche Bereicherung ermittelt sich nach der sog. Wertermittlungsmethode.

4.3.4 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs

Behält sich der Stifter den Nießbrauch an einer Immobilie oder an Kapitalvermögen vor, so liegt hier ein Nutzungsrecht vor, d.h. die Stiftung kann zeitlich befristet nicht über das Wirtschaftsgut verfügen. Durch die Duldungspflicht der Stiftung wird keine Entgeltlichkeit begründet, d.h. als Bereicherung der Stiftung gilt der gesamte Vermögensanfall der Stiftung.⁵³⁵ Gem. § 25 Abs. 1 ErbStG kann kein Abzug der Belastung durch die Duldungsauflage „Vorbehaltsnießbrauch“ erfolgen, da sich der Stifter selbst die Erträge vorbehält.

Allerdings kann gem. § 25 Abs. 1 S. 2 ErbStG bis zur Erlöschung des Nießbrauchs eine zinslose Stundung der auf den Kapitalwert des Nießbrauchs entfallenden Steuer erlangt werden. Grundsätzlich ist es jedoch auch möglich die gestundete Steuer mit dem Barwert gem. § 25 Abs. 1 S. 3 ErbStG abzulösen.

⁵³³ Vgl. R 17 Abs. 1 S. 7 ErbStR

⁵³⁴ Vgl. R 17 Abs. 2 ErbStR; Formel für die Ermittlung der freigebigen Zuwendung:

$$\frac{\text{Steuerwert der Leistung des Schenkers} \times \text{Verkehrswert der Bereicherung des Beschenkten}}{\text{Verkehrswert der Leistung des Schenkers}} = \text{Steuerwert der freigebigen Zuwendung}$$

⁵³⁵ Vgl. R 17 Abs. 2 ErbStR

4.4. Errichtungbesteuerung beim Auflagenbegünstigten

Werden Familienangehörige des Stifters durch im Stiftungsgeschäft ausbedingene Auflagen begünstigt, unterliegen diese der Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.⁵³⁶

4.4.1 Bewertungsgrundsätze

Der Wert der Bereicherung ermittelt sich ebenfalls nach § 12 ErbStG bzw. den allgemeinen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes.

Die Bewertung der Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte erfolgt nach Maßgabe der §§ 13 bis 16 BewG. Der Ansatz erfolgt stets mit dem Kapitalwert, es sei denn der gemeine Wert ist nachweislich niedriger oder höher als der Kapitalwert.⁵³⁷ Voraussetzung für den Ansatz des gemeinen Wertes ist allerdings nach dem BFH-Urteil vom 24.04.1970, dass die Abweichungen aufgrund von Erfahrungssätzen oder nach den Denkgesetzen zwingend sind.⁵³⁸

Für die Bewertung der Nutzungen und Leistungen ist zu differenzieren zwischen Nutzungen und Leistungen, die für eine bestimmte Zeit, lebenslänglich oder immerwährend gewährt werden.

Sind die Nutzungen und Leistungen von bestimmter Dauer, d.h., es steht das Ende ihrer Laufzeit fest, ist der Kapitalwert nach § 13 Abs. 1 BewG mit dem Vielfachen des Jahreswertes gem. Anlage 9 a BewG anzusetzen. Handelt es sich hierbei um eine Rente, liegt eine Zeitrente vor. Der Ermittlung des Kapitalwerts liegt ein Zinsfuß in Höhe von 5,5 % zugrunde.

Werden Nutzungen und Leistungen auf die Lebensdauer des Berechtigten begrenzt, wird die Laufzeit anhand der voraussichtlichen Lebensdauer geschätzt.

⁵³⁶ Vgl. Erlass vom 09.11.1989: a.a.O., S. 445

⁵³⁷ Vgl. Gleichlautender Ländererlass vom 15.09.1997, in: BStBl. I 1997, S. 840; §§ 13 Abs. 3 und 14 Abs. 4 BewG

⁵³⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 24.04.1970 – III R 54/67, in: BStBl. II 1970, S. 715

Der Wert der lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen ergibt sich nach § 14 Abs. 1 BewG aus dem Jahreswert derselben, multipliziert mit dem Vervielfältiger gem. Anlage 9 BewG. Renten, die auf die Lebensdauer des Berechtigten beschränkt sind, sind als Leibrenten zu bezeichnen.

Immerwährende Nutzungen und Leistungen sind gem. § 13 Abs. 2 BewG mit dem 18,6-fachen ihres Jahreswertes anzusetzen. Als immerwährend sind Nutzungen und Leistungen anzusehen, wenn ihre Laufzeit nicht bzw. diese von Ereignissen abhängen, deren Eintritt in absehbarer Zeit als ungewiss anzusehen ist.⁵³⁹ Liegen dagegen Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer vor, kommt ein Vervielfältiger von 9,3 nach § 13 Abs. 2 2. HS BewG zum Ansatz.

Bestehen Nutzungen und Leistungen nicht in Geld, z.B. bei der Gewährung eines Wohnrechts, so sind diese nach § 15 Abs. 2 BewG mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen.

Für die Ermittlung des Kapitalwertes von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen ist gem. § 16 BewG höchstens der durch 18,6 geteilte Jahreswert der Nutzung des Wirtschaftsgutes anzusetzen, der sich nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ergibt.

Der Kapitalwert der Renten, wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen richtet sich nach der am Besteuerungszeitpunkt noch laufenden Bezugsberechtigung,⁵⁴⁰ so dass später eintretende Umstände nur berücksichtigt werden können, wenn diese bereits im Besteuerungszeitpunkt vorhersehbar waren.⁵⁴¹

⁵³⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 11.12.1970 – III R 1/69, in: BStBl. II 1971, S. 386

⁵⁴⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 31.10.1969 – III R 45/66, in: BStBl. II 1970, S. 196

⁵⁴¹ Vgl. BfH, Urteil vom 09.09.1960 – III 277/57 U, in: BStBl. III 1961, S. 18

4.4.2 Ermittlung der Schenkungsteuer

Für die Ermittlung der Steuerklasse liegt nicht das Verhältnis der Stiftung zum Begünstigten zugrunde, also Steuerklasse III, sondern das Verhältnis zwischen Stifter und Begünstigtem. Werden also Kinder oder Enkel durch die Auflagen begünstigt, liegt nach § 15 Abs. 1 ErbStG immer Steuerklasse I mit einem Steuersatz in der Spannbreite gem. § 19 Abs. 1 ErbStG von 7 bis 30 % der Steuerberechnung zugrunde. Weiterhin bleibt anzumerken, dass bei einer Auflagenbegünstigung von Kindern ein Freibetrag in Höhe von EUR 205.000,00 und von Enkeln in Höhe von EUR 51.200,00, sind deren Eltern bereits verstorben, in Höhe von EUR 205.000,00, gewährt wird.

Es bleibt zu bedenken, dass es bei den Auflagenbegünstigten somit nur in den seltensten Fällen, aufgrund der doch relativ hohen Freibeträge zu einem Schenkungsteueranfall kommen wird. Voraussetzung ist hier allerdings, dass nach § 14 Abs. 1 ErbStG innerhalb der vergangenen zehn Jahre keine Vermögensvorteile vom Stifter an die Auflagenbegünstigten gewährt wurden. Sollte dies dennoch der Fall sein, wird dem Letzten der frühere Erwerb hinzugerechnet. Allerdings sind solche Konstellationen im Vorfeld der Begünstigung zu prüfen und, wenn gewünscht, zu umgehen.

4.4.3 Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen nach § 23 ErbStG

Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass bei der Gewährung von Renten, Nutzungen und wiederkehrenden Leistungen das Wahlrecht gem. § 23 Abs. 1 ErbStG besteht, die Steuer statt auf den Kapitalwert der Rente jährlich im Voraus auf den Jahreswert der Rentenleistung zu entrichten. Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt mittels Antrag und steht nur dem Begünstigten zu.⁵⁴² Das ausgeübte Wahlrecht kann von Vorteil sein, da die Erbschaft- und Schenkungsteuerzahlung nicht im Voraus für noch nicht realisierte Bereicherungen zu leisten ist. Zudem kann die zu zahlende Erbschaft- und Schenkungsteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranla-

⁵⁴² Vgl. MEINCKE, P.: a.a.O., § 23 Rz. 6

gung als Sonderausgabe⁵⁴³ zum Ansatz gebracht werden und der Auflagenbegünstigte hat somit nur einen Teil der Steuerlast selbst zu tragen.

Nach § 23 Abs. 2 ErbStG hat der Auflagenbegünstigte das Recht, die Jahressteuer zum jeweiligen nächsten Termin mit ihrem Kapitalwert abzulösen. Der Kapitalwert ist im Zeitpunkt der Ablösung nach §§ 13 und 14 BewG zu ermitteln. Die Ablösung ist sinnvoll, wenn der Berechtigte die Nutzungen und Leistungen voraussichtlich länger in Anspruch nimmt, als dessen durchschnittliche Lebenserwartung ist.

Geht man jedoch davon aus, dass durch die Auflagenbegünstigung eine zusätzliche Versorgungsquelle für die Familienangehörigen des Stifters geschaffen werden soll, so wird diese sicherlich den Versorgungsbedürfnissen der Angehörigen angepasst werden, bzw. es bleibt natürlich stets die Verwirklichung des Stiftungszwecks im Vordergrund. Damit die Stiftung ihrer Zwecksetzung allzeit gerecht werden kann, wird man von einer Auszehrung der Stiftung aufgrund von Auflagen im Rahmen des Stiftungsgeschäfts immer absehen.

⁵⁴³ Vgl. BFH, Urteil vom 05.04.1965 – VI 339/63 U, in: BStBl. III 1965, S. 360; SCHMIDT, L.: a.a.O., § 10 Rz. 65 „Erbchaftsteuerzahlungen“

5 Laufende Besteuerung der Stiftung und der Begünstigten

5.1 Körperschaftsteuerliche Behandlung von Stiftung

5.1.1 Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Stiftung

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist eine rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, soweit sie ihren Sitz gem. § 11 AO bzw. den Ort ihrer Geschäftsleitung gem. § 10 AO im Inland hat. Gem. § 1 Abs. 2 KStG umfasst die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht sämtliche Einkünfte.

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist nach § 7 Abs. 1 S. 1 KStG das zu versteuernde Einkommen. Gem. § 8 Abs. 1 KStG wird nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes ermittelt, was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist.⁵⁴⁴ Infolgedessen ermittelt sich das zu versteuernde Einkommen der Stiftung nach den §§ 2 ff. EStG. Mit Ausnahme der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann eine unbeschränkt steuerpflichtige Stiftung alle Einkunftsartbestände nach § 2 Abs. 1 EStG erfüllen.⁵⁴⁵ Nach § 8 Abs. 2 KStG sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, soweit eine Stiftung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG aufgrund der Vorschriften des Handelsgesetzbuches zur Führung von Büchern verpflichtet ist. Die Stiftung wird von dieser Vorschrift nur im unternehmerischen Bereich im handelsrechtlichen Sinn erfasst, d.h. nur im Rahmen dessen es der Gegenstand, die Art oder der Umfang des Gewerbebetriebs nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches voraussetzt, Bücher zu führen. Andere Vermögensbereiche der Stiftung werden von § 8 Abs. 2 KStG nicht erfasst, was bedeutet, dass eine Stiftung neben den gewerblichen Einkünften auch andere Einkunftsarten, wie eine natürliche Person, erzielen kann.⁵⁴⁶

Die im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung oder dem gewerblichen Geschäftsbetrieb stehenden Aufwendungen sind je nachdem, ob Gewinn- oder Überschusseinkünfte, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig.

⁵⁴⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 28.06.1989 – I R 86/85., in: BStBl. II 1990, S. 550

⁵⁴⁵ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – ORTH: a.a.O., § 37 Rz. 208; SCHICK, S./RÜD, E.: a.a.O., S. 76

⁵⁴⁶ Vgl. SCHRUMPF, H.: a.a.O., S. 77; IDW (Hrsg.): a.a.O., S. 28; SCHICK, S./RÜD, E.: a.a.O., S. 76 f.

Der Körperschaftsteuersatz beläuft sich nach § 23 Abs. 1 KStG ab dem Veranlagungszeitraum 2001 auf 25 %, lediglich für den Veranlagungszeitraum 2003 wurde der Körperschaftsteuersatz auf 26,5 % zur Finanzierung der Flutschäden des Sommers 2002 in Ostdeutschland erhöht.⁵⁴⁷ Ist die Stiftung hingegen aufgrund einer Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nur partiell mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO steuerpflichtig, so unterliegt deren zu versteuerndes Einkommen ebenfalls dem Steuersatz nach § 23 KStG.⁵⁴⁸ Stiftungen können im Fall der unbeschränkten bzw. partiellen Steuerpflicht den Freibetrag nach § 24 S. 1 KStG i.V.m. R 74 KStR i.H.v. EUR 3.835,00 EUR in Anspruch nehmen. Liegt ihr zu versteuerndes Einkommen nicht über dem Freibetrag, erfolgt keine Veranlagung und die Stiftung hat gem. R 73 KStR Anspruch auf Erteilung einer Nichtveranlagungs-Bescheinigung des zuständigen Finanzamtes.⁵⁴⁹

5.1.2 Ansatz vom Stifter übertragener Wirtschaftsgüter bei der Stiftung

Werden abnutzbare Wirtschaftsgüter des Privatvermögens unentgeltlich auf die Stiftung übertragen, so tritt die Stiftung in die Rechtsstellung des Stifters ein, übernimmt die Buchwerte und führt die Abschreibungen fort. Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich an eine Stiftung übertragen, so führt die Stiftung gem. § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte fort, da keine Anschaffungskosten vorliegen. Werden einzelne Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen des Stifters entnommen und unentgeltlich in die Stiftung eingebracht, so erfolgt dies nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zum Teilwert, der Stifter hat den entsprechenden Entnahmegewinn gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu versteuern.⁵⁵⁰

⁵⁴⁷ Vgl. Artikel 4 des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Errichtung eines Fonds „Aufbauhilfe“ (Flutopfersolidaritätsgesetz) vom 19.09.2002, in: BGBl. I 2002 S. 3651

⁵⁴⁸ Vgl. zu den Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit Gliederungspunkt 3.4

⁵⁴⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 07.05.2002 – IV C 1 – S 2410 – 17/02, in: DB 2002, S. 1080 f.

⁵⁵⁰ Vgl. BERNDT, H.: a.a.O., S. 217

Wird die Stiftung mit nichtentgeltbegründeten Auflagen belastet, so tritt sie in die Rechtstellung des Stifters ein und führt dessen Buchwerte fort.⁵⁵¹ Nicht entgeltbegründende Auflagen stellen bspw. Versorgungsleistungen zugunsten des Stifters und der Stifterfamilie dar, soweit diese die Voraussetzungen der Unentgeltlichkeit erfüllen oder der Vorbehalt dinglicher oder obligatorischer Nutzungsrechte.

Folgt aus der Vermögensübertragung jedoch eine Teilentgeltlichkeit, so ist der Anschaffungsvorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Zur Aufteilung ist das Entgelt dem Wert des übertragenen Vermögens gegenüberzustellen.⁵⁵² Für den unentgeltlichen Teil führt die Stiftung die Buchwerte des Stifters fort und tritt somit in die Rechtsstellung des Stifters ein. Bezüglich des entgeltlich erworbenen Teils sind der Stiftung Anschaffungskosten in Höhe ihres Entgelts entstanden.⁵⁵³

Etwaige im Rahmen der Vermögensübertragung übernommene Verbindlichkeiten bzw. Auflagen sind, sofern die Stiftung einen Jahresabschluss im Sinne der Vorschriften des HGB aufstellt, zu passivieren.⁵⁵⁴

5.1.3 Körperschaftsteuerliche Behandlung der Versorgungsleistungen bei der Stiftung

Unter der Annahme des Korrespondenzprinzips sind die bei der Stiftung als dauernde Lasten bzw. als Leibrenten anzusetzenden Versorgungsleistungen in voller Höhe bzw. in Höhe des Ertragsanteils als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG zu berücksichtigen.⁵⁵⁵ Die aufgrund von Auflagen im Zusammenhang mit dem Stiftungsgeschäft stehenden Versorgungsleistungen gegenüber dem Stifter und seiner Angehörigen sind nach der wohl herrschenden

⁵⁵¹ Vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil des vom 28.02.1984 – IV 204/79 (V), in: EFG 1984, S. 493 f.

⁵⁵² Vgl. SCHMIDT, L.: a.a.O., § 7 Rz. 61

⁵⁵³ Vgl. ebenda: a.a.O., § 7 Rz. 72

⁵⁵⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993: a.a.O., Rz. 27

⁵⁵⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 46

Meinung nicht unter die satzungsmäßigen Aufwendungen gem. § 10 Nr. 1 KStG zu subsumieren, es sei denn es wird durch sie ein zusätzlicher Zweck der Stiftung begründet, was jedoch stets aufgrund der ertragsteuerlichen Konsequenzen zu vermeiden ist.⁵⁵⁶ FISCHER ist hier anderer Auffassung. Nach dieser fällt neben den in § 10 Nr. 1 KStG angesprochenen Sachverhalten auch jede andere Art der Einkommensverwendung unter die Abzugsvorschrift. Würde man seiner Auffassung folgen, so würde die Erfüllung von Auflagen zugunsten Dritter grundsätzlich zum Bereich der Einkommensverwendung gehören.⁵⁵⁷

Es ist allerdings fraglich, ob es bei einer Stiftung vom Grundsatz her zum Abzug einer dauernden Last bzw. Leibrente als Sonderausgaben kommen kann. Stiftungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz im Inland haben. § 8 Abs. 1 KStG verweist bezüglich der Ermittlung des Einkommens auf das Einkommensteuergesetz. Das Einkommen ermittelt sich nach § 2 Abs. 4 EStG aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte, abzüglich der Sonderausgaben. Da das Körperschaftsteuergesetz auf die Definition des Begriffs Einkommen im Einkommensteuergesetz verweist, ist davon auszugehen, dass Sonderausgaben auch von Körperschaftsteuersubjekten zum Abzug gebracht werden können.⁵⁵⁸ Nimmt man allerdings das BFH-Urteil vom 21.10.1981 wörtlich, so ist der Begriff der Sonderausgaben dem Körperschaftsteuergesetz fremd.⁵⁵⁹ Nach Auffassung von SCHICK/RÜD ist in Bezug auf den Sonderausgabenabzug zwischen körperschaftsteuerpflichtigen juristischen Personen und Kapitalgesellschaften zu differenzieren, wobei sich der Urteilsfall ausschließlich auf Kapitalgesellschaften bezieht.⁵⁶⁰

Der Auffassung von SCHICK/RÜD ist m.E. zu folgen. Eine Stiftung steht grundsätzlich einer natürlichen Person in Bezug auf steuerliche Belange näher als

⁵⁵⁶ Vgl. HAHN, O./SCHINDLER, A.: a.a.O., S. 65; IDW (Hrsg.): a.a.O., S. 37; vgl. zu weiterem Stiftungszweck, allerdings bei Errichtung der Stiftung von Todes wegen – BFH, Urteil vom 24.03.1993 - I R 27/92, in: BStBl. II 1993, S. 637; a.A. FISCHER, P., in: HHSP : a.a.O., § 58 Rz. 64 AO

⁵⁵⁷ Vgl. FISCHER, P., in : HHSP: a.a.O., § 58 Rz. 64 AO

⁵⁵⁸ Vgl. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR mit Verweis auf § 2 Abs. 4 EStG

⁵⁵⁹ Vgl. BHF, Urteil vom 21.10.1981 - I R 149/77, BStBl. II 1982, S. 177

⁵⁶⁰ Vgl. SCHICK, S./RÜD, E.: a.a.O., S. 86 f.

einer juristischen Person, wodurch ein Sonderausgabenabzug durchaus in Frage kommt.⁵⁶¹ Auch FISCHER vertritt die Meinung, dass eine dauernde Last das Einkommen einer Körperschaft mindern kann.⁵⁶²

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG werden jedoch Stiftungen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, kirchlichen oder mildtätigen Zwecken dienen, von der Körperschaftsteuer befreit. Von der Steuerbefreiung ist der Unterhalt eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs jedoch ausgeschlossen. Ein zuvor bejahter Sonderausgabenabzug kann somit ohnehin nur von nicht i.S.v. § 51 ff. AO als gemeinnützig anerkannten Stiftungen vorgenommen werden, außer, es werden Erträge des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs an den Bezugsberechtigten transferiert, wodurch die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG erfüllt werden.⁵⁶³ Die Vorschrift besagt, dass nur auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, die mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Veranlagung berücksichtigt werden können.

Abschließend bleibt zu dieser Thematik festzuhalten, dass, sofern man den Abzug von Versorgungsleistungen vom Grundsatz her anerkennt, grundsätzlich ein Zusammenhang zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerbefreiten Einkünften bestehen muss.

5.1.4 Ertragsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs beim Eigentümer

Der Stiftung als Nießbrauchbesteller sind einkommensteuerrechtlich weder Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG noch aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG zuzurechnen. Daraus resultiert auch, dass die Stiftung mangels Einnahmenezurechnung keine Aufwendungen auf das Grundstück bzw. auf das Kapitalvermögen als Werbungskosten zum Abzug bringen darf. Da im

⁵⁶¹ Vgl. SCHICK, S./RÜD, E.: a.a.O., S. 87

⁵⁶² Vgl. FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 Rz. 64 AO

⁵⁶³ Vgl. FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 Rz. 65 AO

Fall des Vorbehaltsnießbrauchs die Abschreibungsbefugnis beim Stifter – dem Nießbraucher – liegt, kann diese nicht vom Eigentümer in Anspruch genommen werden.⁵⁶⁴

Der Stiftung steht erst nach Erlöschen des Nießbrauchs die Absetzung für Abnutzung zu, da ihr erst in diesem Zeitpunkt originäre Einkünfte durch die Nutzung des Gebäudes zugerechnet werden können. Die Höhe der Absetzung für Abnutzung bemisst sich nach § 11 d EStDV nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Stifters, als Rechtsvorgänger, da das Grundstück unentgeltlich übertragen wurde.⁵⁶⁵

5.1.5 Aufwendungen für die Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke

Die für die Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke getätigten Aufwendungen dürfen nach § 10 Nr. 1 KStG das zu versteuernde Einkommen nicht mindern. Hintergrund für die körperschaftsteuerliche Hinzurechnung ist, dass derartige Aufwendungen zur Einkommensverwendung der Stiftung gehören.⁵⁶⁶

Eine Abgrenzung der Zugehörigkeit der Aufwendungen zur Einkommensverwendung oder zur Einkommensentstehung ist bei einer Stiftung nicht immer einfach, dennoch hat der BFH entschieden, dass Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG der Vorrang vor satzungsgemäßen Ausgaben nach § 10 Nr. 1 KStG eingeräumt wird.⁵⁶⁷

⁵⁶⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 24.07.1998: a.a.O., Rz. 45

⁵⁶⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 24.07.1998: a.a.O., Rz. 46 ff.

⁵⁶⁶ Vgl. SCHRUMPF, H.: a.a.O., S. 78; GOERDELER, R./ULMER, P.: a.a.O., S. 978

⁵⁶⁷ Vgl. BFH-Urteil vom 10.05.1960 – I 205/59 U, in: BStBl. III 1960, S. 335; BFH-Urteil vom 17.12.1997 – I R 58/97, in: DB 1998, S. 1063 f.

5.2 Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG für Familienstiftungen

5.2.1 Grundzüge der Erbersatzsteuer

Durch das Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz vom 17.04.1974 wurde die Erbersatzsteuer der Familienstiftungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eingeführt, wonach die Familienstiftung dieser im Zeitabstand von jeweils 30 Jahren unterliegt. Durch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 08.03.1983 wurde die Erhebung der Erbersatzsteuer als verfassungsgemäß erklärt.⁵⁶⁸ Im Vorfeld der Entscheidung wurde in der Literatur vielfach von einer Verfassungswidrigkeit der Erbersatzsteuer ausgegangen. Unter anderem wurde diese Auffassung dadurch begründet, dass die Erhebung der Erbersatzsteuer aus rechtspolitischen Gründen, wie dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Rückwirkungsverbot gegen das Grundgesetz verstößt. Zudem wird die Eigentumsgarantie, der Schutz von Ehe und Familie und der Vertrauensschutz verletzt.⁵⁶⁹ Gem. § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG unterliegen der Erbersatzbesteuerung alle Familienstiftungen, die ihren Sitz nach § 11 AO oder ihre Geschäftsleitung nach § 10 AO im Inland haben. Für vor dem 01.01.1954 errichtete Familienstiftungen entstand die Steuer erstmals am 01.01.1984, andernfalls entsteht die Erbersatzsteuer gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG alle 30 Jahre seit dem Zeitpunkt der Vermögensübertragung auf die Familienstiftung.

Hintergrund der Einführung einer Erbersatzbesteuerung für Stiftungen i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG war es, einen zusätzlichen Steuertatbestand zur Errichtungsbesteuerung zu schaffen und somit die Privilegierung der Familienstiftung abzubauen.⁵⁷⁰ Bei Vermögensübertragung auf eine Familienstiftung wurde das Vermögen nur im Rahmen der Errichtung der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterworfen und danach nicht mehr erbschaft- und schenkungsteuerlich erfasst. Im Gegensatz dazu unterliegt das Vermögen natürlicher Personen regelmäßig im Rahmen der Generationenfolge der Besteuerung.⁵⁷¹ Die Auffassung MEINCKES

⁵⁶⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 08.03.1983 – 2 BvL 27/81, in: BStBl. II 1983, S. 779

⁵⁶⁹ Vgl. KLEIN, F.: Die Familienstiftung in der Erbschaftsteuerreform, in: DB 1973, S. 2323 f.; DORNFELD, R., Begräbnis I. Klasse für Familienstiftungen, in: FR 1973, S. 559; SCHRUMPF, H.: a.a.O., S. 101ff.; MEINCKE, J.: Erbersatzsteuer und Gleichheitssatz, in: StuW 1982, S.170; LÖFFLER/FAUT: a.a.O., S. 332

⁵⁷⁰ Vgl. Bundestagsprotokoll 7 der Sitzung vom 06.12.1973, S. 4115

⁵⁷¹ Vgl. BT-Drucksache 7/1333, S. 1, 3

ist dahingehend zu teilen, dass nicht die Stiftung privilegiert wurde, sondern die hinter ihr stehenden Destinatäre, die aufgrund ihrer Stellung sowohl in den Genuss materieller als auch finanzieller Vorteile gekommen sind. Vielmehr hätte der Gesetzgeber für die Besteuerung auf der Ebene der Destinatäre ansetzen müssen.⁵⁷² Ein Ansatzpunkt zur Umgehung der Erbersatzbesteuerung der Familienstiftung wäre bspw. die Besteuerung des Wechsels der Bezugsberechtigten bei Ausscheiden durch Tod oder aufgrund anderer satzungsgemäßer Bestimmungen. Die Bewertung dieser Tatbestände würde allerdings Probleme aufwerfen, solange die aus der Begünstigung resultierenden Vorteile nicht hinreichend zu quantifizieren wären. Ansatzpunkt der Bewertung könnte hier nicht, wie bei der Erbersatzbesteuerung, das Vermögen der Stiftung sein, da der Destinatär im Regelfall nicht über die gesamten Erträge der Stiftung wird verfügen können.

Die Erbersatzsteuer an sich passt nicht in die Systematik des deutschen Erbschafts- und Schenkungsteuerrechts, dem das System des Erbanfalls zugrunde liegt. Hier wird die Steuer individuell am Zuwachs des Leistungsvermögens des Erwerbers bemessen. Während die Erbersatzsteuer eine Vertreterin der sogenannten Nachlasssteuer darstellt. Dem System der Nachlassbesteuerung liegt eine Besteuerung des gesamten Nachlasses zugrunde, wobei das Verwandtschaftsverhältnis und die Anzahl der Begünstigten keine Berücksichtigung finden. Der Nachlass wird gemäß der Leistungsfähigkeit des Erblassers der Besteuerung unterworfen und stellt somit eine echte Vermögensteuer dar.⁵⁷³

Gegenstand der Besteuerung ist im Rahmen der Erbersatzsteuer das Vermögen der Stiftung nach § 10 Abs. 6 ErbStG und nicht die Bereicherung der Stiftung, was durch das Abzugsverbot satzungsmäßiger Leistungen gem. § 10 Abs. 7 ErbStG verstärkt zum Ausdruck kommt. Ist die Stiftung hingegen mit Auflagen

⁵⁷² Vgl. MEINCKE, J.: a.a.O., § 1 Rz. 14, MARX, J.: Steuervermeidung Sachverhaltensgestaltungen mittels zivilrechtlicher Vermögenssonderung, in: *StuW* 1990, S. 158 f.

⁵⁷³ Vgl. CREZELIUS, G.: Die Erbersatzsteuer im Steuersystem, in: *BB* 1982, S. 323; KAPP, R./EBELING, J.: a.a.O., § 1 Rz. 49

belastet, so sind diese durchaus abzugsfähig.⁵⁷⁴

Die Bewertung des Vermögens erfolgt nach § 12 Abs. 1 ErbStG nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes.

Der Periodenbesteuerung in Form der Erbersatzsteuer liegt folgendes Denkmodell zugrunde, welches unterstellt, dass das Vermögen auf zwei Personen der Steuerklasse I übergeht. Nach § 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG beläuft sich der doppelte Freibetrag auf EUR 410.000,00. Die Progression wird nach § 15 Abs. 2 S. 3 2. HS ErbStG gemildert, indem der Steuersatz der Klasse I zum Ansatz kommt, der für das hälftige Vermögen gelten würde. Der besondere Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 2 ErbStG kann nicht gewährt werden. Dagegen kann nach § 13 a Abs. 7 ErbStG ein Betrag in Höhe von EUR 225.000,00 auf den Ansatz von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften außer Ansatz bleiben. Der Bewertungsabschlag in Höhe von 35 % auf den verbleibenden Wert des Vermögens nach § 13 a ErbStG wird ebenfalls gewährt. Die Einführung des Wertabschlages auf nach § 13 a ErbStG begünstigtes Vermögen durch das Jahressteuergesetz 1997 mindert die Bemessungsgrundlage der Erbersatzsteuer erheblich, soweit das Stiftungsvermögen in größerem Umfang über Betriebsvermögen verfügt. Ebenso positiv wirkt sich die Erhöhung der Freibeträge nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbSt für die Familienstiftung aus. Dennoch bleibt zu berücksichtigen, dass diese Effekte durch höhere Steuersätze und Tarifstufen teilweise kompensiert werden.⁵⁷⁵

Steuerschuldner der Erbersatzsteuer ist nach § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG die Familienstiftung. Nach § 10 Nr. 2 KStG ist die Steuer bei der Ermittlung des Einkommens für Zwecke der Körperschaftbesteuerung nicht abzugsfähig.

Die in der Praxis oft kritisierte Erbersatzsteuer hat dennoch im Vergleich zum normalen Erbanfall den Vorteil, dass sie im Gegensatz dazu planbar ist und die natürliche Erbfolge in der Regel nach weniger als 30 Jahren eintritt. Weiterhin ist

⁵⁷⁴ Vgl. BRANDMÜLLER, G.: a.a.O., S. 138

⁵⁷⁵ Vgl. OERTZEN, C.V.: Renaissance der Familienstiftung durch die Erbsschaftsteuer-Reform?, in: ZEV 1997, S. 103 f.

anzumerken, dass eine deutsche Familie im Durchschnitt weniger als zwei Kinder hat.⁵⁷⁶

5.2.2 Verrentung der Erbersatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nach § 24 ErbStG

§ 24 ErbStG ermöglicht der Familienstiftung im Sinn von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die Erbersatzsteuer nicht in einem Betrag zu entrichten, sondern in 30 gleichen, Zins und Tilgung umfassenden Jahresbeträgen. Die Verrentung erfolgt zu einem Zinssatz von 5,5 %. Dem Erlass des Finanzministeriums Niedersachsen vom 14.03.1984 zufolge, sind neben der Verrentung über den 30-Jahreszeitraum drei weitere Verrentungsvarianten zulässig: Verrentung eines Teilbetrags der Steuer, vorzeitige Ablösung des verrenteten Steuerbetrags und von vornherein Verkürzung des Zeitraums von 30 Jahren.⁵⁷⁷

Im Einzelnen ist bei der Ablösung des verrenteten Betrags analog § 23 Abs. 2 ErbStG vorzugehen.

Für eine Verkürzung des Verrentungszeitraumes spricht vor allem, dass somit eine Zwischenlösung zu einer Stundung der Erbersatzsteuer auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Betriebsvermögen nach § 28 Abs. 2 ErbStG für einen Zeitraum von zehn Jahren und der Verrentung der gesamten Erbersatzsteuerlast über 30 Jahre geschaffen wurde.

Die verrentete Erbersatzsteuer ist ebenso, wie der in den Jahresbeträgen enthaltene Zinsanteil, im Rahmen der laufenden Besteuerung der Familienstiftung als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe nach § 10 Nr. 2 KStG zu behandeln.⁵⁷⁸ Demnach wird die Auffassung KAPPs nicht geteilt, der bei einer verrenteten Erbersatzsteuer

⁵⁷⁶ Vgl. MAINCZYK, A.: a.a.O., S. 81 f.; BINZ, M.: a.a.O., S. 150

⁵⁷⁷ Vgl. FinMin. Niedersachsen, Erlass des vom 14.03.1984 – S 3836 – 1 – 34, in: DB 1984, S. 751

⁵⁷⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 14.09.1994 - I R 78/94, in: DStR 1995, S. 370; OSWALD, F.: Fragen zur neuen Ersatzerbschaftsteuer, in: DVR 1982, S. 84

den Abzug als dauernde Last im Bereich der Sonderausgaben für möglich erachtet. Analog zur Behandlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Renten, wiederkehrende Nutzungen und Leistungen nach § 23 Abs. 1 ErbStG und der damit verbundenen Anerkennung der verrenteten Erbschaft- und Schenkungsteuer als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG wird hier im Fall der Verrentung der Erbersatzsteuer argumentiert.

Durch den jährlichen Abfluss und der damit verbundenen Zahlung der Jahresbeiträge aus den laufenden Erträgen wird die Belastung von der Vermögenssphäre in die Einkommenssphäre verlagert.⁵⁷⁹

5.2.3 Stundung der auf Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen entfallenden Erbersatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nach § 28 Abs. 2 ErbStG

Im Rahmen der Erbersatzbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wird der Familienstiftung gem. § 28 Abs. 2 i.V.m. § 28 Abs. 1 ErbStG nach h.M.⁵⁸⁰ die auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, sowie auf das Betriebsvermögen entfallende Erbersatzsteuer zu einem monatlichen Zins von 0,5 % gem. § 238 AO bis zu zehn Jahren gestundet. KAPP/EBELING hingegen sehen in der Vorschrift des § 28 Abs. 2 ErbStG die Begünstigung in Bezug auf die Stundung der Erbersatzsteuer nicht auf das Betriebs- und land- und forstwirtschaftliche Vermögen beschränkt.⁵⁸¹ Der Rechtsanspruch auf Stundung ist unter der Anwendung des § 28 Abs. 1 ErbStG ebenfalls gegeben. Dennoch ist fraglich, ob die Stundung der auf das Betriebs- und land- und forstwirtschaftliche Vermögen zu leistenden Erbersatzsteuer zu einem Zinssatz von 6 % p.a. im Vergleich zu einer Verrentung der gesamten Erbersatzsteuerlast mit einem zugrundeliegenden Zins von 5,5 % nach § 24 ErbStG sinnvoll erscheint.

⁵⁷⁹ Vgl. KAPP, R.: Ertragsteuerliche Behandlung der verrenteten Erbersatzsteuer, in: BB 1982, S. 321 ff.; TROLL, M.: Ersatzerbschaftsteuer als dauernde Last, in: BB 1982, S.1663; a.A. CREZELIUS, G.: a.a.O., S. 325; Kein Abzug der Erbersatzsteuer, da diese nur wirtschaftlich in die Einkommenssphäre rückt und kein Abzug von Personensteuern nach § 10 Nr. 2 KStG; OSWALD, F.: a.a.O., S. 84

⁵⁸⁰ Vgl. OSWALD, F.: a.a.O., S. 84; MEINCKE, J.: a.a.O., § 28 Rz. 10

⁵⁸¹ Vgl. KAPP, R./EBELING, J.: a.a.O., § 28 Rz. 20

5.3 Einkommensteuerliche Behandlung der Stiftungsleistungen beim Stifter und dessen Angehörigen

5.3.1 Einkommensteuerliche Behandlung der Versorgungsleistungen bei den Begünstigten

Behält der Stifter für sich, seinen Ehegatten oder andere unterhaltspflichtige Personen Versorgungsleistungen vor, so sind diese laufend für die Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen.⁵⁸²

Die einkommensteuerlichen Rechtsfolgen sind abhängig von der Art der ausbedungenen Versorgungsleistung. Sind die Versorgungsleistungen aufgrund des Versorgungsvertrags als dauernde Last zu qualifizieren, so stellen diese beim Bezugsberechtigten in voller Höhe wiederkehrende Leistungen im Rahmen der sonstigen Einkünfte gem. § 22 Nr. 1 S. 1 EStG dar.

Liegt dagegen eine Leibrente vor, so ist diese in Höhe ihres Ertragsanteils nach § 22 Nr. 1 S. 3 a EStG steuerpflichtig.

Die Abgrenzung der dauernden Last von der Leibrente ist auf Basis des im Rahmen des auf die Stiftung übertragenen Vermögens zu beurteilen. Wird eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit übertragen, aus deren laufenden Erträgen die Versorgungsleistungen erbracht werden können, so liegt aufgrund der Rechtsfigur der vorbehaltenen Erträge eine dauernde Last vor, soweit die Leistungen abänderbar sind.⁵⁸³ Wird die Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen allerdings ausdrücklich ausgeschlossen, sind die Leistungen dennoch nur mit ihrem Ertragsanteil zu versteuern.⁵⁸⁴

Durch die Änderung der Rechtsprechung wurde, wie bereits oben erwähnt, der sogenannte Typus 2 abgeschafft. Waren danach die laufenden Erträge nicht ausreichend, um die Zahlungen vorzunehmen, hat der Wert des übertragenen Vermögens jedoch mindestens 50 % des Kapitalwerts der wiederkehrenden Leistung

⁵⁸² Vgl. BFH, Urteil vom 22.09.1959- I 5/59 U, in: BStBl. III 1960, S. 37

⁵⁸³ Vgl. BMF, Schreiben vom 26.08.2002: a.a.O., S. 901, Rz. 36

⁵⁸⁴ Vgl. ebenda: Rz. 37

betragen, so war für Übertragungen, die vor dem 01.11.2004⁵⁸⁵ stattgefunden haben, eine Leibrente anzunehmen (Typus 2).⁵⁸⁶ Ausnahmsweise war hier von der unterstellten Gleichmäßigkeit der Zahlungen abzusehen und die wiederkehrenden Leistungen wurden stattdessen als dauernde Lasten behandelt, sofern ausdrücklich auf § 323 ZPO oder eine gleichwertige Änderungsklausel Bezug genommen wurde, wenn nicht vertretbare Sachleistungen gewährt wurden oder diese nicht in gleichbleibender Höhe zu erbringen waren oder Geldleistungen aufgrund schwankender Bezugsgrößen Gegenstand der Vereinbarungen waren.⁵⁸⁷

Unabhängig davon, ob eine dauernde Last oder eine Leibrente vorliegt, wird dem Bezugsberechtigten bei der Ermittlung der Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1 EStG ein Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von EUR 102,00 gem. § 9 a S. 1 Nr. 3 EStG gewährt, sofern er keine höheren Werbungskosten nachweisen kann.

5.3.2 Besteuerung des Vorbehaltsnießbrauchs beim Nießbraucher

Behält sich der Stifter einen Nießbrauch an einem Privatgrundstück oder an Kapitalvermögen vor, so sind ihm die Einkünfte entsprechend zuzurechnen.⁵⁸⁸ Der Stifter erzielt somit Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 EStG bzw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 Abs. 1 EStG.

Bei diesen Einkunftsarten handelt es sich um Überschusseinkünfte i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Der Stifter kann den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, sofern er nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, mittels Betriebseinnahmen- und Betriebsausgabenrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG oder Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG ermitteln.

Von den Mieteinnahmen bzw. den Einnahmen aus Kapitalvermögen sind die Werbungskosten gem. § 9 EStG abzuziehen. Der Stifter kann als Vorbehaltsnieß-

⁵⁸⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 16.09.2004: a.a.O., Rz. 74

⁵⁸⁶ Vgl. zur Abkehr vom Typus 2 Gliederungspunkt 4.1 ff.

⁵⁸⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 26.08.2002; a.a.O., S. 901, Rz. 38 f.

⁵⁸⁸ Vgl. Gliederungspunkt 4.2.4.3 und 4.2.4.4

braucher sämtliche Aufwendungen, die er übernommen und getragen hat, als Werbungskosten abziehen. Dies gilt sowohl für die Einkünfte nach § 20 EStG als auch nach § 21 EStG.⁵⁸⁹

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darf der Nießbraucher gem. § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG die Absetzung für Abnutzung, wie zuvor als Eigentümer, in Anspruch nehmen.⁵⁹⁰

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen kann er zudem nach Abzug der Werbungskosten noch den Sparer-Freibetrag i.H.v. EUR 750,00 bzw. bei Ehegatten in Höhe von EUR 1.500,00 zum Abzug bringen.

5.3.3 Besteuerung von Destinatärsbezügen

5.3.3.1 Destinatärsbezüge einer nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftung

Durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000⁵⁹¹ hat sich die Besteuerung von Destinatärsbezügen grundsätzlich geändert. Aufgrund des StSenkG sind Destinatärsbezüge einer nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftung gem. § 22 Nr. 1 Satz 2 2. HS EStG als wiederkehrende Bezüge im Rahmen sonstiger Einkünfte oder gem. § 20 Abs. 1 Nr.9 KStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern, allerdings sind die wiederkehrenden Bezüge zur Hälfte gem. § 3 Nr. 40 i bzw. Nr. 40 d EStG steuerbefreit. Bei der Stiftung hat die Nichtabzugsfähigkeit der satzungsmäßigen Leistungen weiterhin gem. § 10 Nr. 1 KStG Bestand.⁵⁹²

⁵⁸⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 24.07.1998: a.a.O., Rz. 43; Gliederungspunkt 4.2.4.3

⁵⁹⁰ Vgl. ebenda: a.a.O., Rz. 42

⁵⁹¹ Vgl. Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000, in: BGBl. I 2000, S. 1435 f.

⁵⁹² Vgl. ERNST & YOUNG AG (Hrsg.): Stiftungen, Stuttgart, 2003, S. 41

5.3.3.1.1 Alte Rechtslage ab dem 05.08.1974

Nach altem Recht waren Zuwendungen einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Stiftung an ihre Destinatäre als wiederkehrende Bezüge gem. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG zu qualifizieren und nicht dem Empfänger zuzurechnen, wenn sie auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhten oder freiwillig gewährt wurden.⁵⁹³ Wiederkehrende Bezüge liegen nach R 22.1 EStR vor, wenn sie auf einem einheitlichen Entschluss oder Rechtsgrund beruhen und mit einer gewissen Regelmäßigkeit wiederkehren. Die einzelnen Bezüge müssen in ihrer Höhe nicht notwendigerweise identisch sein.

Ob eine Stiftung freiwillig wiederkehrende Leistungen gem. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG an ihre Destinatäre erbringt, ist zu prüfen, da durch sie erbrachte satzungsmäßige Leistungen auf dem Willen des Stifters basieren.⁵⁹⁴ Grundsätzlich ist nicht mehr von einer freiwilligen Leistung der Stiftung auszugehen, wenn der Destinatär einen klagbaren Anspruch gegen die Stiftung hat.⁵⁹⁵ Ein klagbarer Anspruch liegt nur vor, wenn die Satzung der Stiftung die Bezugsberechtigten und die Höhe ihrer Bezüge genau bestimmt und den jeweiligen Stiftungsorganen keine Entscheidungsspielräume mehr bezüglich der Auswahl der Berechtigten und der Art und Höhe der Leistungen gewährt werden.⁵⁹⁶ Für die Abgrenzung des Kriteriums Freiwilligkeit ist immer auf das Rechtsverhältnis zwischen der Stiftung und der durch sie begünstigten Personen abzustellen. Von einer freiwilligen Zuwendung ist demnach immer dann auszugehen, wenn die Destinatäre keinen klagbaren Anspruch gegenüber der Stiftung haben.⁵⁹⁷

Hat der Empfänger jedoch einen Anspruch auf die Stiftungsleistungen, sind diese bei Ihm als wiederkehrende Bezüge gem. § 22 Nr. 1 EStG zu besteuern.⁵⁹⁸ Neben den freiwilligen Zuwendungen werden auch solche Zuwendungen von der

⁵⁹³ Vgl. SCHRUMPF, H.: a.a.O., 1979, S. 82; DELP, U.: a.a.O., S. 90

⁵⁹⁴ Vgl. GOERDELER, R./ULMER, P.: a.a.O., S. 980

⁵⁹⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 25.11.1966 – VI R 111/112/66, BStBl. III 1967, S. 178

⁵⁹⁶ Vgl. BGH, Urteil vom 16.01.1957 – IV ZR 221/56, in: NJW 1957, S. 708

⁵⁹⁷ Vgl. DÜLL, A.: Stiftungen im Ertrag- und Substanzsteuerrecht, Frankfurt am Main, 1984, S. 176

⁵⁹⁸ Vgl. BLÜMICH: a.a.O., § 22 Rz. 64; mit Hinweis auf BFH, Urteil vom 25.11.1966: a.a.O., S. 178

Ausnahmevorschrift berücksichtigt, die auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht basieren.⁵⁹⁹ DÜLL subsumiert unter diese wiederkehrenden Bezüge solche Leistungen, auf die der Empfänger nicht schon aufgrund der Satzung einen Anspruch gegen die Stiftung hat. Dieser entsteht erst in dem Zeitpunkt, in dem die Stiftung die Verpflichtung eingeht.⁶⁰⁰

Dem Bericht der Bundesregierung über die steuerliche Behandlung von Zuwendungen der Stiftungen an ihre Destinatäre zufolge, ist jedoch grundsätzlich von einer freiwillig begründeten Rechtspflicht der Stiftung in Bezug auf satzungsgemäße Leistungen auszugehen.⁶⁰¹ Womit Destinatärsbezüge gem. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen sind, es sei denn, sie fallen unter eine der anderen Einkunftsarten i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG, so dass sie im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart zu berücksichtigen sind.

Bedingt durch die Nichtabzugsfähigkeit der satzungsmäßigen Leistungen i.S.v. § 10 Nr. 1 KStG, unterlagen die Destinatärsbezüge einer finalen Besteuerung bei der Stiftung.

5.3.3.1.2 Aktuelle Besteuerung durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG)⁶⁰²

Aufgrund der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens und der damit verbundenen Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 % (nur 2003 26,5 %) wurden auch für Destinatärsbezüge auf der Ebene der Begünstigten Steuernachbelastungstatbestände eingeführt, um eine angemessene Gesamtbelastung für Stiftungsleistungen sicherzustellen.⁶⁰³

⁵⁹⁹ Vgl. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG

⁶⁰⁰ Vgl. DÜLL, A.: a.a.O., S. 176f

⁶⁰¹ Vgl. BT-Drucks. 8/3165, S. 6

⁶⁰² Erstmalige Anwendung auf Einnahmen bzw. Bezüge gem. § 52 Abs. 37 bzw. 38 EStG

⁶⁰³ Vgl. ORTH, M.: Stiftungen und Unternehmenssteuerreform, in: DB 2001, S. 325; ERNST & YOUNG AG (Hrsg.): a.a.O., S. 41

Die ertragsteuerliche Zuordnung von Destinatärsbezügen stellt jedoch nach wie vor ein Sonderproblem dar. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt besteht für die Einkünftezuordnung noch keine Rechtssicherheit.⁶⁰⁴

Grundsätzlich besteht ein Konkurrenzproblem zwischen den Regelungen des § 22 Nr. 1 EStG und dem § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Der durch die Ergänzungen des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes eingeführte § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG soll nach dem Wortlaut des Gesetzes nur für solche Einnahmen zum Tragen kommen, die mit Gewinnausschüttungen im Sinn von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar sind.

Über die Zuordnung der Einkünfte werden jedoch im Schrifttum gegensätzliche Meinungen vertreten. Einerseits wird aufgrund des in § 22 Nr. 1 EStG verankerten Subsidiaritätsprinzips die Auffassung vertreten, dass auf Stiftungsleistungen einer nicht als gemeinnützig anerkannten Stiftung § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG Anwendung findet.⁶⁰⁵ Andererseits kann § 22 Nr. 1 EStG trotz der Subsidiarität als Spezialregelung angesehen, so dass diese Vorrang vor der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG hat.

Der Umstand, dass die juristische Person Stiftung weder Mitglieder noch Gesellschafter hat, ist bei der Anwendungsfrage des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht zu berücksichtigen. Vielmehr kommt es auf die Vergleichbarkeit der Stiftungsleistungen mit Gewinnausschüttungen an. Eine direkte Verknüpfung der Stiftungsleistung mit dem in einer bestimmten Periode erzielten Gewinn der Stiftung ist nicht erforderlich, da auch Kapitalgesellschaften hier keinen Zusammenhang im Sinne einer Dividendenkontinuität herstellen. D.h. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG findet nur auf solche Leistungen Anwendung, die von der Gewinnsituation der Stiftung abhängig sind. Dementsprechend ist § 22 Nr. 1 EStG nur auf wiederkehrende Leistungen anzuwenden, die von der Höhe weitestgehend feststehen bzw. sich am Versorgungsbedürfnis des Destinatärs orientieren.⁶⁰⁶

⁶⁰⁴ Vgl. auch ERNST & YOUNG AG (Hrsg.): a.a.O., S. 41

⁶⁰⁵ Vgl. BERNDT, H.: a.a.O., S. 438 f., ERNST & YOUNG AG (Hrsg.): a.a.O., S. 41; ORTH, M.: a.a.O., in: DStR 2001, S. 332; WACHTER, T.: a.a.O., Teil B, Rz. 172

⁶⁰⁶ Vgl. LITTMANN, BITZ, PUST: a.a.O., § 20 Rz. 735

Stellen Desinatärsbezüge somit Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG dar, so ist diese Vorschrift erstmals für in 2002 zugeflossene Bezüge anzuwenden. Nach § 3 Nr. 40 d EStG bleibt die Hälfte der Stiftungsleistungen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG steuerfrei. Diese Leistungen unterliegen gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 a EStG dem Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 20 % gem. § 43 Abs. 1 Nr. 4 EStG, außer es kann ein Freistellungsauftrag oder eine Nichtveranlagungsbescheinigung nach § 44a EStG vorgelegt werden.⁶⁰⁷ Gem. § 20 Abs. 4 EStG ist bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, wozu nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auch Stiftungsleistungen gehören, nach Abzug der Werbungskosten ein Sparerfreibetrag in Höhe von EUR 750,00 p.a. und bei Ehegatten in Höhe von EUR 1.500,00 p.a. zum Abzug zu bringen.

Wiederkehrenden Bezüge der Destinatäre, die als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG zu qualifizieren sind, unterliegen ebenfalls nur hälftig nach § 3 Nr. 40 i EStG der Besteuerung. Ursächlich hierfür ist ebenfalls die Sicherstellung einer angemessenen Gesamtsteuerlast. Bisher unterlagen Stiftungsleistungen einer nicht als gemeinnützig anerkannten Stiftung, wie bereits oben ausgeführt, nicht der Besteuerung beim Destinatär. Die finale Besteuerung bei der Stiftung fand allerdings in Höhe des bisherigen 40 %igen Körperschaftsteuersatzes statt, da Stiftungen vom Anrechnungsverfahren ausgeschlossen waren.^{608 609}

Unterstellt man jedoch, dass Stiftungen, die nicht steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, teilweise nur relativ geringe Destinatärsbezüge leisten, so stellen sich die Begünstigten durch die Nachbelastung im Rahmen der Einkommensteuer nicht unbedingt schlechter, soweit die Stiftungsleistungen von ihrer Höhe variabel sind bspw. ergebnisabhängige Leistungen, da unter Umständen durch die niedrige Körperschaftsteuerbelastung höhere Leistungen an die Destinatäre erbracht werden können.⁶¹⁰ Ferner sind derartige ergebnisabhängige Leistung als Einkünfte

⁶⁰⁷ Vgl. BERNDT, H.: a.a.O., S 438 f., ERNST & YOUNG AG (Hrsg.): a.a.O., S. 41

⁶⁰⁸ Vgl. DELP, U.: a.a.O., S. 86; SCHRUMPF, H.: a.a.O., S. 86

⁶⁰⁹ Mit Schreiben vom 27.06.2006 hat das Bundesministerium der Finanzen nunmehr festgestellt, dass nach Auffassung der Verwaltung, alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistung einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Stiftung beim Stifter, seinen Angehörigen oder deren Abkömmlinge Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen. Vgl. BMF, Schreiben vom 27.06.2006 – IV B 7 – S-2252 – 4/06, in: BStBl. I 2006, S. 417

⁶¹⁰ a.A. BERNDT, H.: a.a.O., S. 439

gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu qualifizieren, wodurch zusätzlich noch der Vorteil des Sparerfreibetrags Anwendung findet.

Geht man von Studienbeihilfen, Renten oder ähnlichen Leistungen aus, ist zu berücksichtigen, dass der persönliche Steuersatz des Destinatärs nicht allzu hoch sein dürfte, die Bezüge an sich werden als sonstige Einkünfte zu qualifizieren sein, da sie sich an den Verhältnissen des Destinatärs orientieren. Der Vorteil des Sparerfreibetrags wird hier jedoch nicht gewährt.

Unabhängig von der Einkünftezuordnung werden die Destinatäre jedoch gerade bei von der Höhe her gleichbleibenden Leistungen im Vergleich zum alten Anrechnungsverfahren erheblich mehr belastet. Ursächlich ist hier die Nachversteuerung auf Ebene der Begünstigten.

Geht man von der Annahme aus, dass sich die Destinatärsbezüge bspw. bei einer Familienstiftung prozentual vom Ergebnis nach Steuern ermitteln, so ist die Bereicherung des Begünstigten bei einem persönlichen Einkommensteuersatz kleiner 40,748 % höher als zu Zeiten des Anrechnungsverfahrens, da die Stiftung aufgrund des gesunkenen Körperschaftsteuersatzes ein besseres Ergebnis nach Steuern ausweisen kann und somit die Bemessungsgrundlage für die Stiftungsleistungen angestiegen ist.

Grundsätzlich lässt sich aus dem Steuerbelastungsvergleich ableiten, dass die Gesamtsteuerbelastung ab einem persönlichen Einkommensteuersatz des Destinatärs von 40 % durch das Halbeinkünfteverfahren gesenkt werden konnte. Dennoch werden Begünstigte von niedrigen und fixen Leistungen generell benachteiligt, da sie nicht von der Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes auf Seiten der Stiftung und der im Vergleich zum Halbeinkünfteverfahren gesunkenen Körperschaftsteuerbelastung profitieren können und durch die nunmehr der Einkommensteuer unterliegenden Destinatärsbezüge zusätzlich belastet werden.⁶¹¹

⁶¹¹ Vgl. Anhang 2: Steuerbelastungsvergleich bei Destinatärsbezügen aufgrund des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren.

5.3.3.2 Destinatärsbezüge einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftung

Leistungen, die eine unbeschränkt steuerpflichtige aber nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Stiftung in Erfüllung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke⁶¹² an ihre Destinatäre erbringt, sind beim Empfänger nicht als sonstige Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen und sind somit nicht steuerbar, da es sich nicht um freiwillig bzw. aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflichten erbrachte Leistungen gegenüber dem Empfänger handelt.⁶¹³

Erbringt die steuerbefreite Stiftung jedoch Leistungen, die außerhalb der Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 EStG liegen, so sind diese im Rahmen der wiederkehrenden Bezüge nach § 22 Abs. 1 S. 2 a EStG in voller Höhe der Einkommensteuer zu unterwerfen.⁶¹⁴ Wiederkehrende Bezüge im Sinne von § 22 Nr. 1 EStG liegen vor, soweit die Leistungen aufgrund eines von vorne herein gefassten einheitlichen Beschlusses oder eines einheitlichen Rechtsgrundes gewährt werden. Dabei ist zu beachten, dass die Leistungen mit einer gewissen Regelmäßigkeit erbracht werden, wobei die Höhe der erbrachten Leistungen durchaus variieren kann.⁶¹⁵ Bezüge in diesem Sinne sind bspw. die nach § 58 Nr. 5 AO gemeinnützigkeitsunschädlich zu gewährenden Leistungen an den Stifter und dessen Angehörige in Höhe von maximal einem Drittel des Stiftungseinkommens. Diese Zuwendungen werden aus Gründen geleistet, die in der Person des Bezugsberechtigten selbst liegen, nämlich in der Zugehörigkeit des Destinatärs zur Stifterfamilie.⁶¹⁶ Diese wiederkehrenden Bezüge unterliegen keiner steuerlichen Vorbelastung bei der Stiftung, da diese aufgrund ihrer Zwecksetzung von der Körperschaftsteuer befreit ist.⁶¹⁷ Deshalb unterliegen diese Bezüge beim Empfänger auch in voller Höhe der Einkommensteuer, da keine hälftige Steuerbefreiung i.S.v. § 3 Nr. 40 i EStG gewährt wird. Diese Vorschrift

⁶¹² Vgl. §§ 52 bis 54 AO

⁶¹³ Vgl. BLÜMICH: a.a.O., § 22 Rz. 66; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – PÖLLATH: a.a.O., § 41 Rz. 59

⁶¹⁴ Vgl. BLÜMICH: a.a.O., § 22 Rz. 66; ORTH, M.: a.a.O., S. 336

⁶¹⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 25.08.1987 – IX R 98/82, in: BStBl. II 1988, S. 346

⁶¹⁶ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.: a.a.O., C 132 d

⁶¹⁷ Vgl. ORTH, M.: a.a.O., in: DStR 2001, S. 336

ist nach den Worten des Gesetzes nur für Bezüge einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Stiftung anzuwenden. Hierdurch wird die Gleichstellung der Gesamtsteuerbelastung von Bezügen einer nicht steuerbegünstigten Stiftung und mit einer steuerbegünstigten Stiftung erreicht, sofern diese ihre Bezüge nicht im Rahmen ihrer Tätigkeit nach §§ 51 ff. AO gewährt.

5.4 Arbeitsverhältnisse der Stiftung mit der Stifterfamilie

In der Stiftungspraxis begleitet oftmals der Stifter bzw. ein Mitglied der Stifterfamilie die Position des Stiftungsvorstandes bzw. sie werden in anderen Positionen für die Stiftung tätig. Je nach Stiftungsform wird diese Tätigkeit entweder als ehrenamtlicher oder als hauptamtlicher Mitarbeiter der Stiftung ausgeführt.

Die Betätigung im gemeinnützigen Bereich ist grundsätzlich durch das Ehrenamt geprägt. Hier ist die Beschäftigung hauptamtlicher Mitarbeiter von der Größe der Stiftung abhängig. Im Gegensatz dazu sind Beschäftigungsverhältnisse mit unternehmensverbundenen Stiftungen zu sehen.

5.4.1 Arbeitsrechtliche Würdigung für geschäftsführende Vorstände und hauptamtliche Mitarbeiter

5.4.1.1 Geschäftsführender Vorstand – Arbeits- oder Dienstvertrag

Der Vorstand als gesetzlicher Vertreter der Stiftung übernimmt kraft Stiftungssatzung die Führung der Stiftung. Die organschaftliche Stellung des Vorstandes lässt nicht auf ein bestehendes Dienst- bzw. Arbeitsverhältnis schließen, da die Bestellung zum Stiftungsvorstand auf den jeweiligen in der Stiftungssatzung bzw. in den Landesstiftungsgesetzen verankerten Vorschriften beruht. Durch die Bestellung zum Vorstand wird lediglich die Vertretung der Stiftung nach außen, sowie die Haftung des Organs geregelt. Das Verhältnis zwischen der Stiftung und dem bestellten Organmitglied, somit das Innenverhältnis, beruht auf dem Anstellungsvertrag.⁶¹⁸

Dem Anstellungsverhältnis zwischen einer Stiftung und dem Mitglied des Stiftungsorgans liegt bei entgeltlicher Tätigkeit ein Dienstvertrag gem. § 611 ff. BGB zugrunde. Nach Auffassung des BFH liegt allerdings bei einem Stiftungsvorstand nur dann ein Dienstvertrag vor, sofern die zugrundeliegende Vergütung für die

⁶¹⁸ Vgl. SCHAUHOFF, S.: a.a.O., § 13 Rz. 4 ff.; SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 130

Tätigkeit nicht nur eine Entschädigung der laufenden Aufwendungen darstellt, somit also eine entgeltliche Tätigkeit anzunehmen ist.⁶¹⁹

Liegt allerdings keine Entgeltlichkeit vor, so ist das Auftragsrecht unmittelbar oder mittelbar über die §§ 86, 27 Abs. 3 und § 662 ff. BGB anzuwenden.⁶²⁰

Vom Grundsatz her liegt ein Arbeitsvertrag zwischen den Parteien vor, wenn eine persönliche, wie auch wirtschaftliche Abhängigkeit zwischen dem Vorstand und der Stiftung vorliegt. Das Merkmal der persönlichen Abhängigkeit wird insbesondere durch die Weisungsgebundenheit charakterisiert, d.h. der Arbeitnehmer ist in seinen Entscheidungen nicht frei über den Ort, die Zeit und die Art und Weise der Tätigkeit zu bestimmen.⁶²¹

Die Weisungsgebundenheit wird jedoch unabhängig davon, ob eine als gemeinnützig anerkannte Stiftung oder eine unternehmensverbundene Stiftung vorliegt, fehlen. Vorstände dieser Körperschaften werden häufig aufgrund ihrer Qualifikation oder ihrer Persönlichkeit zum Organmitglied gewählt. Die Person des Organmitglieds soll eine positive Außenwirkung haben und kann somit das Fortkommen der Stiftung beeinflussen. Hier wäre es jedoch nach dem Gesamtbild schädlich, die jeweiligen Organmitglieder selbst Weisungen zu unterwerfen, vielmehr sind sie diejenigen, die Weisungen an ihre Mitarbeiter erteilen. Das Organmitglied übernimmt somit die „unternehmerischen“ Aufgaben.⁶²²

Nach § 86 BGB findet für Stiftungen § 27 Abs. 3 BGB Anwendung, wonach die Geschäftsführung des Vereins dem Vorstand obliegt und für die Geschäftsführung die Vorschriften des Auftragsrechts gem. §§ 664 bis 670 BGB anzuwenden sind. Hieraus folgt, dass ein Stiftungsvorstand aufgrund eines Dienstvertrages tätig wird und die arbeitsrechtlichen Vorschriften für Stiftungsvorstände nicht zur Anwen-

⁶¹⁹ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 119, 121

⁶²⁰ Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – HOF: a.a.O., § 9 Rz. 130; SCHAUHOFF, S.: a.a.O., § 13 Rz. 10 ff.

⁶²¹ Vgl. BAG, Urteil vom 13.01.1983 – 5 AZR 149/82, in: NJW 1984, S. 1986

⁶²² Vgl. SCHAUHOFF, S.: a.a.O., § 13 Rz. 11 f.

derung kommen.⁶²³ Der Stiftungsvorstand hat für seine Geschäftsführungstätigkeit einen Aufwendungsersatzanspruch gem. § 670 BGB.⁶²⁴

Der Abschluss eines Anstellungsvertrages mit einem Stiftungsvorstand kann nicht, wie bei einem Verein gem. § 27 Abs. 1 BGB, erfolgen, da § 86 BGB nicht auf diese Vorschrift verweist. Vielmehr sind bei der Stiftung die Regelungen der Stiftungssatzung für den Abschluss des schuldrechtlichen Anstellungsvertrags anzuwenden.⁶²⁵

5.4.1.2 Hauptamtliche Mitarbeiter

Der gemeinnützige Bereich ist zwar durch das Ehrenamt geprägt, jedoch können Organisationen ab einer bestimmten Größe nicht mehr nur noch von der ehrenamtlichen Arbeit getragen werden.

Dem Anstellungsverhältnis liegt gem. § 611 ff. BGB ein Dienstvertrag zugrunde. Arbeitgeber und Träger des Anstellungsverhältnisses ist grundsätzlich die Stiftung. Diese wird beim Vertragsabschluss durch den Stiftungsvorstand vertreten.

Der Arbeitnehmer wird regelmäßig dem Direktions- und Weisungsrecht der Stiftung unterworfen sein, so dass ein klassisches Arbeitsverhältnis vorliegt, auf das die arbeitsrechtlichen Vorschriften Anwendung finden. Die vorgenannten Grundsätze sind auch auf geringfügige Beschäftigungsverhältnisse anzuwenden, die auch als Arbeitsverhältnisse anzusehen sind.⁶²⁶

⁶²³ Vgl. Sauter, E./Schweyer, G./Waldner, W.: Der eingetragene Verein, München, 2001, Rz. 263; BFH, Urteil vom 31.01.1975 – VI R 230/71, in: BStBl. II 1975, S. 359

⁶²⁴ Vgl. PALANDT/HEINRICHS: a.a.O., § 27 Rz. 4

⁶²⁵ Vgl. SCHAUHOFF, S.: a.a.O., § 13 Rz. 17 f.

⁶²⁶ Vgl. ebenda: a.a.O., § 13 Rz. 80 ff.

5.4.2 Lohnsteuerliche Würdigung

Die Lohnsteuer ist eine Sonderform der Einkommensteuererhebung. Sie wird gem. § 38 Abs. 1 S. 1 EStG bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Der Arbeitgeber hat gem. § 38 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten. Steuerschuldner der Lohnsteuer ist der Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber haftet jedoch gem. § 42 d EStG vorrangig für die Einhaltung und Abführung der Lohnsteuer.

5.4.2.1 Die Stiftung als Arbeitgeber

Der Arbeitgeberbegriff ist nicht gesetzlich definiert. Er lässt sich aus § 1 Abs. 2 LStDV ableiten. Nach der Auffassung des BFHs⁶²⁷ stellt der Arbeitgeberbegriff eine Umkehrung des Arbeitnehmerbegriffs dar. Als Arbeitgeber ist somit im steuerlichen Sinne derjenige anzusehen, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, an dessen Weisungen er gebunden ist und unter dessen Leitung der Arbeitnehmer tätig wird. Der Arbeitgeberbegriff hat für das Steuerrecht einen vom Zivilrecht unabhängigen, eigenständigen Inhalt.⁶²⁸ Da, wie im Urteilsfall des BFH auch nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse⁶²⁹, natürliche, wie auch juristische Personen Arbeitgeber im steuerrechtlichen Sinn sein können, ist dies auch eine als rechtsfähig anerkannte Stiftung.

Eine Stiftung unterliegt, soweit sie Personen beschäftigt die ihre Arbeitskraft schulden, um die Aufgaben der Stiftung zu erfüllen, den Bestimmungen des Lohnsteuerrechts gem. §§ 38 ff. EStG. Gem. § 41 Abs. 1 S. 1 EStG hat die Stiftung für jeden Arbeitnehmer am Ort der Betriebsstätte und für jedes Kalenderjahr ein Lohnkonto zu führen. Das Lohnkonto hat die entsprechenden Merkmale gem. § 41 Abs. 1 S. 2 EStG auszuweisen.

⁶²⁷ Vgl. BHF, Urteil vom 17.12.1995 – VI R 41/92, in: BStBl. II 1995, S. 391

⁶²⁸ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 391 f.

⁶²⁹ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 390

Sofern der Arbeitgeber "Stiftung" als gemeinnützig anerkannt ist, so sind die Arbeitnehmer nach ihren Tätigkeitsbereichen der jeweiligen steuerlichen Sphäre zuzuordnen.⁶³⁰

5.4.2.2 Arbeitnehmer einer Stiftung

Nach § 1 Abs. 1 LStDV sind Arbeitnehmer Personen, die im öffentlichen, wie auch privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und aus diesem oder früheren Dienstverhältnissen Arbeitslohn beziehen. Als Arbeitnehmer sind auch die Rechtsnachfolger dieser Personen anzusehen, soweit sie Arbeitslohn aus dem Dienstverhältnis des Rechtsvorgängers beziehen. Gem. § 1 Abs. 2 LStDV liegt ein Dienstverhältnis im steuerrechtlichen Sinn immer dann vor, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft dem Arbeitgeber schuldet. Für die Beurteilung, ob der Mitarbeiter nunmehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erzielt, ist es somit von entscheidender Wichtigkeit, ob mit der Stiftung ein Dienstverhältnis besteht oder bestanden hat.

Der für das Steuerrecht geschaffene Arbeitnehmerbegriff muss nicht mit dem des Sozialversicherungs- bzw. Arbeitsrecht identisch sein. Die sozialversicherungs- bzw. arbeitsrechtliche Würdigung kann ein Indiz für die Arbeitnehmereigenschaft im Steuerrecht darstellen. Eine Bindungswirkung des Arbeits- bzw. Sozialversicherungsrechts für das Steuerrecht besteht nicht.⁶³¹ Gem. H 67 "Allgemeines" LStR kommt es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an, wer Arbeitnehmer ist. Die Merkmale, die im Einzelfall auf die Arbeitnehmereigenschaft hinweisen können, sind in H 67 "Allgemeines" LStR aufgeführt. Ferner finden sich dort zahlreiche Beispiele für schwierig einzuordnende Tätigkeiten.

Der Vorstand einer Familienstiftung erzielt nach dem Urteil des BFH vom 31.01.1975 regelmäßig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sofern er nicht ehrenamtlich tätig wird. Hintergrund hierfür ist, dass Vorstandsmitglieder juristischer Personen nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, im Hinblick

⁶³⁰ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.: a.a.O., K 26

⁶³¹ Vgl. BFH-Urteil vom 02.12.1998 – X R 83/96; in: BStBl. II 1999, S. 537

auf ihre Eigenschaft als Organ derselben, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen. Für Stiftungsvorstände kann mit Rücksicht auf die Stellung des Vorstands nichts anderes gelten, wenn der Vorstand entgeltlich die Geschicke der Stiftung lenkt. Grundsätzlich erscheint die Entscheidungsfreiheit eines Stiftungsvorstands, soweit kein Aufsichtsorgan existiert, sehr weit. Es ist jedoch immer zu berücksichtigen, dass der Stiftungsvorstand kraft seiner Funktion in die Stiftung eingegliedert ist. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Entscheidungsfreiheit des Vorstands durch die Zivilgesetzte wie auch den jeweiligen Stiftungszweck stark beschnitten ist. Die Kontrolle, die bei einer Kapitalgesellschaft durch die Gesellschafter- bzw. die Hauptversammlung ausgeübt wird, wird bei der Stiftung durch die staatliche Stiftungsaufsicht übernommen. Ferner ist zu beachten, dass es jedem Stifter frei steht, dem Vorstand ein Aufsichtsorgan zur Seite zu stellen. Steuerrechtlich ist der Stiftungsvorstand als Arbeitnehmer zu behandeln, da er als unselbständiges Glied in den Organismus der Stiftung eingeordnet ist und die Funktion inne hat, dem Stiftungszweck zu dienen und diesen zu erfüllen.⁶³²

Aufgrund der vorgenannten Grundsätze sind die Einkünfte hauptamtlicher Stiftungsvorstände, gleich, ob diese für eine unternehmensverbundene oder eine gemeinnützige Stiftung tätig sind, als nichtselbständige zu qualifizieren. Ein Stiftungsvorstand gilt somit stets als Arbeitnehmer im Sinne des Steuerrechts.

Dies ist m.E. auch für hauptamtliche Mitarbeiter zu unterstellen, da diese ja grundsätzlich an die Weisungen des Vorstands der Stiftung gebunden sind und aufgrund des bestehenden Dienstverhältnisses der Stiftung ihre Arbeitskraft schulden.

Sofern der Vorstand einer Stiftung bzw. sonstige Mitarbeiter ehrenamtlich tätig werden, sind diese Personen weder Arbeitnehmer der Stiftung, noch sind sie selbständig tätig. Dies gilt auch, sofern die entsprechenden Personen einen Auslagenersatz für ihr Tätigwerden erhalten.⁶³³

Werden jedoch Zahlungen gewährt, die über einen Auslagenersatz hinausgehen, d.h. es liegt keine pauschale Erstattung der Selbstkosten mehr vor, so sind die

⁶³² Vgl. BFH-Urteil vom 31.01.1975: a.a.O., S. 359

⁶³³ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.: a.a.O., K 42

ehrenamtlich Tätigen als steuerrechtliche Arbeitnehmer der Stiftung einzuordnen.⁶³⁴ Dabei ist von Bedeutung, dass die ehrenamtliche Tätigkeit mit Überschusserzielungsabsicht ausgeführt wird. Dies ist dann der Fall, wenn tatsächlich Überschüsse aus der Beschäftigung erzielt werden und die Einnahmen nicht nur in pauschalierter Weise die Selbstkosten decken. Werden annähernd gleich hohe Überschüsse aus einer ehrenamtlichen und aus einer beruflich ausgeübten Tätigkeit erzielt, so kann es für die steuerliche Beurteilung nicht von Bedeutung sein, ob die Beweggründe für das ehrenamtliche Engagement altruistischer Natur sind.⁶³⁵ Die Arbeitnehmereigenschaften eines ehrenamtlichen Mitarbeiters sind vom Grundsatz her auch nicht zu verneinen, wenn eine verhältnismäßig geringfügige Vergütung bezahlt wird oder das Engagement auf einen kurzen Zeitraum begrenzt ist.⁶³⁶

Erfolgt die ehrenamtliche Tätigkeit unentgeltlich, so wird hierdurch keine Arbeitnehmereigenschaft in steuerlicher Hinsicht begründet.⁶³⁷

Werden Aufwandsentschädigungen jedoch im Zusammenhang mit den in § 3 Nr. 26 EStG aufgeführten nebenberuflichen Tätigkeiten (Erzieher, Betreuer, Pfleger), im Auftrag einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung i.S.d. §§ 51 ff. AO geleistet, so sind diese Einnahmen bis zu einem Betrag von EUR 1.848,00 steuerfrei. Zu diesen Tätigkeiten gehört jedoch nicht die Vorstandstätigkeit, da diese nicht dem Inhalt der steuerbegünstigten Tätigkeiten gem. R 17 Abs. 1 S. 5 LStR entspricht. Die in der Vorschrift enthaltene Aufzählung ist nicht vollständig, sondern stellt vielmehr eine exemplarische Auflistung der begünstigten Betätigungsfelder dar. Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG ist ein Jahresbetrag, der bei Ausübung mehrerer begünstigter Tätigkeiten nur einmal gewährt wird. Eine zeitanteilige Aufteilung hat nicht zu erfolgen, sofern die Tätigkeit nur einige Monate ausgeübt wird.⁶³⁸

⁶³⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 04.08.1994 – VI R 94/93, in: BStBl. II 1994, S. 944

⁶³⁵ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 945

⁶³⁶ Vgl. BFH-Urteil vom 28.02.1975 – VI R 28/73, in: BStBl. II 1976, S. 135

⁶³⁷ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.: a.a.O., K 43

⁶³⁸ Vgl. R 17 Abs. 8 LStR

Liegen die aus der nebenberuflichen Tätigkeit erzielten Einnahmen gem. § 3 Nr. 26 S. 2 EStG über dem steuerfreien Betrag, so dürfen nur die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3 c EStG zum Abzug gebracht werden, falls sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen. Sofern ein Arbeitnehmerverhältnis vorliegt, ist gem. § 9a S. 1 Nr. 1 a der Arbeitnehmer-Pauschbetrag anzusetzen.⁶³⁹

Für das Vorliegen einer nebenberuflichen Tätigkeit i.S.v. § 3 Nr. 26 EStG ist es nicht erforderlich, dass eine hauptamtliche Tätigkeit ausgeübt wird.⁶⁴⁰ Allerdings darf die nebenberufliche Tätigkeit nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nehmen.⁶⁴¹

Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Einnahmen ist es, dass die Tätigkeit im Dienste oder Auftrag einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftung, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt, ausgeübt wird. Kommt die Tätigkeit nur mittelbar dem Zweck zugute, so dient diese auch der selbstlosen Förderung derselben.⁶⁴² Die Tätigkeit muss dem Satzungszweck dienen, d.h. sie ist grundsätzlich im ideellen Bereich der Stiftung oder eines gegebenenfalls bestehenden Zweckbetriebs i.S.d. §§ 65 ff. AO auszuüben. Wird die nebenberufliche Tätigkeit hingegen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.v. § 64 AO ausgeübt, so sind die Merkmale der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nicht erfüllt, § 3 Nr. 26 AO findet somit keine Anwendung.⁶⁴³

⁶³⁹ Vgl. R 17 Abs. 9 LStR

⁶⁴⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 30.03.1990 – VI R 188/87, in: BStBl. II 1990, S. 855

⁶⁴¹ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 854

⁶⁴² Vgl. R 17 Abs. 4 LStR

⁶⁴³ Vgl. R 17 Abs. 5 LStR

5.4.3 Körperschaftsteuerliche Behandlung von Gehaltszahlungen, Auslagen- und Aufwandsersatz

Sofern eine Stiftung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist, sind die an die haupt- und ehrenamtlich Arbeitnehmer geleisteten Zahlungen Betriebsausgaben i.S.v. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG.

Liegt hingegen eine nach § 51 ff. AO als gemeinnützig anerkannte Stiftung vor, so ist zu differenzieren, ob der haupt- oder ehrenamtliche Mitarbeiter im Idealbereich oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Stiftung tätig wird.

Die Ausgaben, die im Zusammenhang mit der Zweckerfüllung der gemeinnützigen Stiftung stehen, d.h. Personalaufwendungen im Idealbereich der Stiftung, stellen keine Betriebsausgaben dar, vielmehr liegt hier eine Verwendung gemeinnützig gebundener Mittel vor.

Das Abzugsverbot gem. § 10 Nr. 1 KStG findet für Personalaufwendungen keine Anwendung, da davon nur Aufwendungen betroffen sind, die ihrer Art nach als Einkommensverwendung anzusehen sind. Personalaufwendungen, unabhängig davon, ob diese auf haupt- oder ehrenamtliche Mitarbeiter der Stiftung entfallen, haben jedoch den Charakter einer Betriebsausgabe oder von Werbungskosten.

Sind die Arbeitnehmer vollständig für einen etwaigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.v. § 64 AO tätig, so sind dadurch entstehende Personalaufwendungen im Rahmen der Gewinnermittlung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Ausgaben abzuziehen.⁶⁴⁴ Liegt hingegen nur ein zeitweises Tätigwerden für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vor und ist der Mitarbeiter in der verbleibenden Zeit für den Idealbereich der Stiftung tätig, so liegen gemischte Aufwendungen vor, die nur dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugerechnet werden können, soweit diese Tätigkeit ursächlich für eine Erhöhung der gesamten Personalkosten ist. Diese gemischten Aufwendungen sind anhand eines objektiven Maßstabs, je

⁶⁴⁴ Vgl. zu § 64 Rz. 4, 14 AEAO

nach der Veranlassung für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und den ideellen Bereich, aufzuteilen.⁶⁴⁵

5.4.4 Ertragsteuerliche Beurteilung bei den Arbeitnehmern

Sofern zwischen dem Arbeitgeber „Stiftung“ und dem Arbeitnehmer ein Dienstverhältnis i.S.v. § 1 Abs. 3 LStDV besteht, stellen die Einnahmen beim Arbeitnehmer, unabhängig davon, ob eine privatnützige Stiftung oder eine gemeinnützige Stiftung vorliegt, Einkünfte i.S.v. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG unter die Überschusseinkunftsart zu subsumieren. Einkünfte sind somit der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Die Einnahmen bestimmen sich nach § 8 EStG, diese sind um die Werbungskosten gem. § 9 EStG zu kürzen. Kann der Arbeitnehmer keine höheren Werbungskosten als EUR 920,00 bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nachweisen, so ist gem. § 9 a S. 1 Nr. 1 a EStG ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von EUR 920,00 zum Abzug zu bringen.

Sofern es sich um eine nebenberufliche Tätigkeit i.S.v. § 3 Nr. 26 EStG handelt, so ist diese bis zu einem Betrag von EUR 1.848,00 steuerfrei.⁶⁴⁶

⁶⁴⁵ Vgl. zu § 64 Rz. 4, 6 AEAO

⁶⁴⁶ Vgl. Gliederungspunkt 5.5.2.2

6 „Versorgungsmodelle“ im Rahmen der Familienstiftung, gemeinnützigen Stiftung und Doppelstiftung

6.1 Familienstiftung, Versorgungsleistungen und Vorbehaltsnießbrauch

Zweck der Familienstiftung ist es der Familie zu dienen und vordergründig die Versorgung der Familie sicher zu stellen. Oftmals sind Familienstiftungen unternehmensverbunden, d.h. sie halten Beteiligungen an Unternehmen und fungieren im Sinne einer Holding. Die klassische Form der Familienstiftung hat zum Zweck, einen bestimmten Kreis der Familie zu fördern bzw. zu unterstützen, bspw. Förderung unverheirateter Töchter, Studienbeihilfen für studierende Nachkommen, hier bestehen in den seltensten Fällen Verbindungen zu Unternehmen.

Die bezugsberechtigten Familienmitglieder, die von der Stiftung entsprechende Bezüge erhalten, haben diese je nach Qualifikation zu versteuern.⁶⁴⁷ Aufgrund des durch das Steuersenkungsgesetz eingeführte Halbeinkünfteverfahren und der damit verbundenen Abschaffung des Anrechnungsverfahrens, findet nunmehr auf Ebene der Destinatäre eine nachgelagerte Besteuerung der Bezüge statt, um eine steuerliche Gesamtbelastung sicher zu stellen. Für den einzelnen Destinatär kann dies zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen, sofern die Destinatärsbezüge ihrer Höhe nach unabänderbar sind. Bemessen sich die Bezüge dagegen an bestimmten Größen, wie bspw. dem Ergebnis, so hat dies eine positive Auswirkung auf die Bezüge des Destinatärs, da die Stiftung nunmehr nur noch mit einem Körperschaftsteuersatz in Höhe von 25,0 %, anstelle von 40,0 % belastet ist. Folglich steigen somit variabel ausgestaltete Destinatärsbezüge an. Vom persönliche Einkommensteuersatz des Destinatärs ist es abhängig, ob dieser durch die nachgelagerte Besteuerung be- oder entlastet wird.

Erfolgt die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen, so ist beim Stifter die Vorteilhaftigkeit von Versorgungsleistungen zu prüfen. Ziel der Gestaltung ist es, neben dem Vorbehalt von Erträgen des auf die Stiftung übergegangenen Vermögens, auch steuerliche Vorteile auszunutzen. Wie bereits erwähnt⁶⁴⁸, liegt der ertragsteuerliche Vorteil von Versorgungsleistungen in der Ausnutzung des Progressionsgefälles

⁶⁴⁷ Vgl. Gliederungspunkt 5.3.3.2.1

⁶⁴⁸ Vgl. Gliederungspunkt 4.1.12

zwischen der Stiftung und dem Stifter. D.h. es ist stets anhand des persönlichen Einkommensteuersatzes des Stifters zu prüfen, ob eine derartige Gestaltung steuerlich sinnvoll ist. Ist dies zu bejahen, so kann die Familienstiftung die Versorgungsleistungen je nach Ausgestaltung als dauernde Last in voller Höhe oder als Leibrente in Höhe des Ertragsanteils zum Abzug bringen. Analog dem Korrespondenzprinzip erfolgt dann die Besteuerung beim Destinatär, der sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1 EStG oder § 22 Nr. 3 EStG erzielt.

Erfolgt die Vermögensübertragung mit Vorbehalt eines Nießbrauchs zugunsten des Stifters, so erzielt die Stiftung originär keine Einkünfte. Aufgrund dessen, dass die Vermögensübertragung auf die Familienstiftung der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegt und ein vorbehaltener Nießbrauch zugunsten des Stifters nicht den steuerpflichtigen Erwerb gem. § 25 Abs. 1 ErbStG mindert, ist es grundsätzlich zu überlegen, ob das Vermögen, welches mit einem Vorbehaltsnießbrauch belastet werden soll, bereits bei der Stiftungserrichtung auf diese übergehen soll. Mit in dieses Kalkül ist einzubeziehen, dass der steuerpflichtige Erwerb nicht durch das Nießbrauchsrecht gemindert, jedoch die auf den Kapitalwert der Belastung entfallende Steuer gem. § 25 Abs. 1 S. 2 ErbStG zinslos gestundet wird. Ein Zinseffekt kann aufgrund der zinslosen Stundung jedoch nicht erzielt werden. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Vorteile ergeben sich somit durch die Nießbrauchbestellung nicht. Folglich kann das mit dem Vorbehaltsnießbrauch belastete Vermögen immer noch mit dem Ableben des Stifters auf die Familienstiftung im Rahmen einer Zustiftung übergehen. Dies hätte weiterhin den Vorteil, dass der Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG erneut in Anspruch genommen werden kann, sofern zwischen der Errichtung der Stiftung und dem Ableben des Stifters mehr als 10 Jahre liegen. Das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 ErbStG findet allerdings nur auf die Errichtung der Familienstiftung Anwendung. Welche Gestaltung im Zusammenhang mit einem Vorbehaltsnießbrauch bei der Familienstiftung gewählt wird, ist grundsätzlich anhand der persönlichen Verhältnisse zu prüfen und auch von den jeweiligen Motiven des Stifters abhängig.

Sofern einer Familienstiftung als unternehmensverbundene Stiftung die Funktion einer Holding zugewiesen wird, ist ein hauptamtlicher Stiftungsvorstand in der Regel zwingend erforderlich. Erfüllt ein Familienmitglied die dafür notwendigen Voraus-

setzungen, so kann es, sofern es mit den Statuten der Stiftung vereinbar ist, diese leitende Position einnehmen. Ertragsteuerlich liegt hier ein Arbeitsverhältnis zwischen der Stiftung und dem Vorstand vor, d.h. dieser erzielt aus seiner Vorstandstätigkeit Einkünfte gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG.⁶⁴⁹

⁶⁴⁹ Die sozialversicherungsrechtliche Würdigung kann vom Grundsatz her bei einem Geschäftsführer von der lohnsteuerrechtlichen Würdigung abweichen.

6.2 Gemeinnützige Stiftung

6.2.1 Versorgungsleistungen nach § 58 Nr. 5 AO

Mit Urteil vom 12.01.1933 hat der RFH erstmals keine gemeinnützigkeitsschädliche Mittelverwendung im Zusammenhang mit der Zahlung von Abfindungen und Renten an Angehörige des Stifters gesehen, da die Erfüllung des Stiftungszweckes an sich nicht durch eine derartige Betätigung der Stiftung berührt wird.⁶⁵⁰ Eine Gefährdung der Gemeinnützigkeit wurde nicht gesehen, da die zu erbringende Auflage nur das Stiftungsvermögen bzw. die daraus resultierenden Erträge mindern würde. Die zu zahlende Rente wurde vom RFH als ein von der Stiftung zu erbringendes Opfer gesehen, um existieren und den ihr verliehenen Zweck erfüllen zu können. Dennoch wurde diese Auffassung bereits im Jahr 1937 wieder aufgegeben. Es bleibt jedoch festzustellen, dass in dem zugrundeliegenden Fall nur die Hälfte des Stiftungsvermögens zur Verwirklichung des Stiftungszweckes zur Verfügung steht und daraus resultiert die Erwägung des RFH, dass die Betätigung der Stiftung in ihrer Gesamtheit dem gemeinnützigen Zweck zugute kommen müsse. Eine Verwendung eines erheblichen Teils der Stiftungsmittel für gemeinnützigkeitsfremde Aufgaben, wie die Versorgung des Stifters, wurde somit als schädlich angesehen.⁶⁵¹

Die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO geht auf § 5 Nr. 3 GemVO zurück, wonach erstmals 1953 höchstens ein Viertel des jährlichen Einkommens der Stiftung zur Ehrung des Andenkens an den Stifter und seine Familie bzw. zur Pflege der Gräber der Stifterfamilie verwendet werden durfte.⁶⁵² Somit wurde erstmals ein Anreiz für potentielle Stifter geschaffen, eine gemeinnützige Stiftung zu errichten, da diese nun über die Möglichkeit verfügt einen bestimmten Teil des Einkommens für die Pflege des Andenkens an den Stifter bzw. der Grabmäler zu verwenden.

Durch § 58 Nr. 5 AO wird das in § 56 AO normierte Ausschließlichkeitsprinzip durchbrochen. Somit ist es für die Gemeinnützigkeit der Stiftung unschädlich bis zu einem Drittel des Einkommens den Stifter und seine Angehörigen in angemessener Weise zu unterhalten, das Andenken zu ehren und ihre Gräber zu pflegen. § 58 Nr. 5

⁶⁵⁰ Vgl. RFH, Urteil vom 12.01.1933 – III A 399/32, in: RStBl. 1933, S. 193

⁶⁵¹ Vgl. RFH, Urteil vom 24.09.1937 – VI a A 28/37, in: RStBl. 1937, S. 1104

⁶⁵² Vgl. § 5 Nr. 3 der Gemeinnützigkeitsverordnung vom 24.12.1953, in: BStBl. I 1954, S. 7

AO wird somit dem Versorgungsinteresse des Stifters gerecht, da aufgrund der Selbstständigkeit des Vermögens eine Versorgung nicht möglich bzw. eine Versorgung aus dem zurückbleibenden Vermögen nicht ausreichend ist. Durch die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO wird somit die Versorgung des Stifters und der Angehörigen gesichert und gleichzeitig werden die Gemeinnützigkeit der Stiftung und die damit im Zusammenhang stehenden Steuervergünstigungen nicht gefährdet. Die gemeinnützige Stiftung stellt dank der Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO eine Alternative zur Familienstiftung dar. Ob der Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung der Vorzug zu der ertrag- und substanzsteuerlich schlechter gestellten Familienstiftung zu geben ist, ist vom Versorgungsbedürfnis des jeweiligen Stifters und dessen Familie abhängig.⁶⁵³ Weiterhin ist natürlich auch das potentielle Einkommen der Stiftung in die Entscheidungsfindung mit einzubeziehen, denn dieses stellt die Bemessungsgrundlage für etwaige Versorgungsleistungen dar.

Die Leistung nach § 58 Nr. 5 AO stellt eine Einkommensverwendung dar und mindert somit nicht als „Unkosten“ i.S.v. § 58 Nr. 7 a AO die Bemessungsgrundlage für die Zuführung zu den freien Rücklagen.⁶⁵⁴ Hierdurch werden weitere Mittel für die unmittelbare Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks entzogen. Die Drittel-Grenze des § 58 Nr. 5 AO gilt grundsätzlich für den jeweiligen Veranlagungszeitraum. Für die Überprüfung der Einhaltung der Grenze ist stets das Abschnittsprinzip anzuwenden, maßgebend ist hier das jeweilige Jahreseinkommen und nicht das in den Jahren durchschnittlich erzielte Einkommen.⁶⁵⁵

§ 58 Nr. 5 AO normiert, dass nur der Stifter und seine nächsten Angehörigen unterhalten werden dürfen. Nach Verwaltungsauffassung ist der unbestimmte Rechtsbegriff der nächsten Angehörigen enger als der des § 15 AO „Angehörige“. Zu den nächsten Angehörigen gehören demnach neben Ehegatten, Eltern, Großeltern, Enkel, Geschwister, auch Pflegeeltern und Pflegekinder. Die Adoption steht der Zugehörigkeit nicht im Wege.⁶⁵⁶ Von TIPKE wird die Meinung vertreten, dass der Begriff der nächsten Angehörigen durch die Finanzverwaltung zu eng und praxisfern ausgelegt

⁶⁵³ Vgl. SCHAUHOFF, S.: Gemeinnützige Stiftungen und Versorgung des Stifters und seiner Nachkommen, in: DB 1996, S. 1693

⁶⁵⁴ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.: a.a.O., C 130, FISCHER, P., in: HHSPr., § 58 Rz. 74 AO

⁶⁵⁵ Vgl. FG München, Urteil vom 12.01.1995 – 7 K 1178/93, in: EFG 1995, S. 650

⁶⁵⁶ Vgl. zu § 58 Nr. 6 AEAO

wird, da er dem Institut der Stiftung und der damit verbundenen Vermögensverewigung nicht gerecht wird.⁶⁵⁷ Das Ansinnen des Stifters ist es durchaus, auch die Nachkommen der Enkel versorgt zu sehen.⁶⁵⁸ Grundsätzlich ist hier der Auffassung von FISCHER beizupflichten, wonach § 58 Nr. 5 AO solche Personen umfasst, „die nach dem Gesetz zur Erbfolge berufen sind und denen durch die Errichtung der Stiftung die Anwartschaft auf existenzsicherndes Vermögen entzogen wird bzw. deren Unterhaltsansprüche gegen den Stifter potentiell beeinträchtigt werden.“⁶⁵⁹ Persönlich nahestehende Personen, die nicht in einem verwandtschaftlichen Verhältnis zum Stifter stehen, können jedoch nach überwiegender Meinung nicht in den Kreis der „nächsten Angehörigen“ mit einbezogen werden.⁶⁶⁰⁶⁶¹

Als Bemessungsgrundlage für § 58 Nr. 5 AO⁶⁶² ist das Einkommen der Stiftung heranzuziehen. Unter dem Begriff des Einkommens ist die Summe der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 EStG zu verstehen, gleich, ob diese steuerpflichtig oder –befreit sind. Das Einkommen stellt die Differenz aus den Einnahmen und den damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen einschließlich der Abschreibungsbeträge dar. Positive und negative Einkünfte sind grundsätzlich zu saldieren.⁶⁶³ Steuerbefreite Einkünfte aus Vermögensverwaltung und Zweckbetrieben sind in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen. Spenden in den Vermögensstock der Stiftung stellen nicht steuerbare Einnahmen dar und sind demnach nicht in die Bemessungsgrundlage einzurechnen.⁶⁶⁴

Der gem. § 58 Nr. 5 AO geleistete Unterhalt muss angemessen sein. Neben die Ein-

⁶⁵⁷ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 58 Rz. ;6

⁶⁵⁸ Vgl. SCHAUHOFF, S.: a.a.O., S. 1693

⁶⁵⁹ FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 Rz. 6 AO

⁶⁶⁰ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R: a.a.O., C 129; MÜLLER, T./SCHUBERT, J.: Die Stifterfamilie und die Sicherstellung ihrer Versorgung im Rahmen einer gemeinnützigen Stiftung, in: DStR 2000, S. 1294; FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 AO, Rz. 76

⁶⁶¹ Grundsätzlich umfasst die Vorschrift m.E. nur solche Personen, die nach dem Gesetz zur Erbfolge berufen sind. Lebenspartner i.S.d. Lebenspartnergesetzes sind nach § 10 LPartG neben den Verwandten des Verstorbenen gesetzliche Erben. Somit sind diese m.E. unter den Begriff der nächsten Angehörigen nach § 58 Nr. 5 AO zu subsumieren. Nicht in einer ehelichen Gemeinschaft oder Lebenspartnerschaft lebende Partner sind nicht gesetzliche Erben und stellen folglich keine nächsten Angehörigen i.S.d. § 58 Nr. 5 AO dar.

⁶⁶² Zur Einbeziehung von Auflagen im Rahmen des Stiftungsgeschäfts siehe Gliederungspunkt 6.2.1

⁶⁶³ Vgl. Zu § 58 Nr. 5 S. 3 ff. AEAO

⁶⁶⁴ Vgl. MÜLLER, T./SCHUBERT, J.: a.a.O., S. 1295; FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 AO, Rz. 74

Drittel-Grenze des § 58 Nr. 5 AO tritt zusätzlich eine absolute Grenze. Die zur Frage der Angemessenheit vertretenen Meinungen sind konträr. Die Finanzverwaltung macht diese absolute Grenze vom Lebensstandard des Zuwendungsempfängers abhängig.⁶⁶⁵ Währenddessen sehen SCHAUHOFF und TIPKE die Auffassung der Finanzverwaltung als zu eng an. Ihrer Meinung nach ist nicht auf den Lebensstandard des Zuwendungsempfängers, sondern auf den des Stifters abzustellen. Hintergrund dafür ist, dass der Stifter seine Nachkommen in angemessener Weise versorgt wissen möchte.⁶⁶⁶ Die Angemessenheit der Versorgung stellt einen Ausfluss des in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO normierten Verbots der unverhältnismäßigen Vergütung und der Schädlichkeit zweckfremder Mittelverwendung dar.⁶⁶⁷ Der Begriff der Angemessenheit ist mangels gesetzlicher Regelung notwendigerweise auszulegen. Der Maßstab kann hier zum einen an dem objektiven Versorgungsbedürfnis des Zuwendungsempfängers oder zum anderen an den subjektiven Bedürfnissen des Stifters angelegt werden.⁶⁶⁸ M.E. ist entgegen der Verwaltungsauffassung auf das Versorgungsbedürfnis des Stifters zum Zeitpunkt der Stiftungserrichtung abzustellen, da nur so ein objektiver Vergleich stattfinden kann.⁶⁶⁹ Allerdings kann, wie auch von FISCHER vertreten, die Ertragskraft des eingebrachten Vermögens nicht außer acht gelassen werden.⁶⁷⁰

6.2.2 Gemeinnützige Stiftungen und Auflagen im Rahmen des Stiftungsgeschäfts im Spannungsfeld des § 58 Nr. 5 AO

Nach FISCHER kann der Sinn der Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO durch den aus der vorweggenommenen Erbfolge bekannten Gedanken der „vorbehaltenen Vermögenserträge“ im Zusammenhang mit der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen gerechtfertigt werden.⁶⁷¹ Dies könnte eines der Motive für die Einführung der Ausnahmevorschrift gewesen sein. Vielmehr sehe ich jedoch, wie bereits oben angeführt, das Problem der teilweisen Unterhaltung des Stifters und dessen Familien und die Sorge um das Andenken und die damit zusammenhängende Bereitschaft des Stif-

⁶⁶⁵ Vgl. Zu § 58 Nr. 7 AEAO

⁶⁶⁶ Vgl. SCHAUHOFF, S.: a.a.O., S. 1694; TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 58 Rz. 6

⁶⁶⁷ Vgl. FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 AO Rz. 75

⁶⁶⁸ Vgl. MÜLLER, T./SCHUBERT, J.: a.a.O., S. 1296

⁶⁶⁹ Dieses Versorgungsbedürfnis ist m.E. auch an die Preisentwicklung anzupassen und entsprechend zu indizieren.

⁶⁷⁰ Vgl. FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 AO Rz. 75

⁶⁷¹ Vgl. FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 AO Rz. 62

ters eine gemeinnützige Stiftung zu errichten, als Motiv des Gesetzgebers für die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO an.

Im Zusammenhang mit der gemeinnützigkeitsunschädlichen Einkommensverwendung nach § 58 Nr. 5 AO stellt sich jedoch die Frage, ob die normierte Ein-Drittel-Grenze auch für Auflagen, die im Rahmen des Stiftungsgeschäfts vereinbart wurden, anzuwenden ist. Ferner stellt sich die Frage, ob eine gemeinnützige Stiftung durch Auflagen im Stiftungsgeschäft belastet werden kann.

Auflagen im Stiftungsgeschäft können sowohl dinglicher als auch schuldrechtlicher Natur sein. Die vom Stifter ausbedungenen Auflagen stellen die Voraussetzung des Stifters dar, wofür er bereit ist, der Entreichung durch die Vermögensübertragung auf die Stiftung zuzustimmen. Für die gemeinnützige Stiftung stellen die Auflagen ein Opfer dar, welches erbracht werden muss, damit die Stiftung entstehen und der gemeinnützige Zweck überhaupt verfolgt werden kann.⁶⁷² Im Ergebnis kann somit auch eine als gemeinnützig anerkannte Stiftung grundsätzlich mit Auflagen belastet werden. Im Weiteren ist zu erörtern, ob und welche Mittel für die Erfüllung der Auflagen verwendet werden dürfen.

Werden im Stiftungsgeschäft Verpflichtungen durch die Stiftung übernommen, die keine nach wirtschaftlichen Grundsätzen abgewogene Gegenleistung für den Übergang des Vermögens darstellen, so sind die der Stiftung überlassenen Vermögenswerte um diese zu kürzen. Für die Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks steht somit von Anbeginn an nur das Nettovermögen nach Abzug der Auflagen zur Verfügung. Zeitpunkt der Vermögensminderung ist der Zeitpunkt des Übergangs des Vermögens. Die Erfüllung der Auflagen stellt keine Zuwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dar, d.h. es liegt kein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit vor und somit liegt kein gemeinnützigkeitsschädlicher Sachverhalt vor.⁶⁷³ Die Ansprüche gegen die Stiftung sind aus der Substanz des Vermögens zu erfüllen, was grundsätzlich als unbedenklich erachtet wird.⁶⁷⁴ Sofern nicht ausreichende flüssige Mittel vorhanden sind,

⁶⁷² Vgl. RFH, Urteil vom 12.01.1933: a.a.O., S. 193; BFH, Urteil vom 21.01.1998 – II R 16/95, in: BStBl. II 1998, S. 758

⁶⁷³ Vgl. Zu § 55 Nr. 12 AEAO; OFD Magdeburg, Verfügung vom 18.05.2004 – S 1900 22 St 217/S 0171 15 ST 217, in: KStK § 5 KStG Karte 8.70 Blatt 1

⁶⁷⁴ Vgl. SCHAUHOF, S.: a.a.O., § 8 Rz. 105

können nach Auffassung der Finanzverwaltung auch laufende Erträge innerhalb der Grenze des § 58 Nr. 5 AO für die Erfüllung dieser Ansprüche verwendet werden.⁶⁷⁵ FISCHER ist insoweit zuzustimmen, als für die Erfüllung auch Vermögen der Stiftung veräußert werden kann, um die Ansprüche zu erfüllen. Dies stellt m.E. keinen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit dar, da auch das entsprechende Sachvermögen von Anfang an nicht für die gemeinnützige Zweckverwirklichung zur Verfügung stand.⁶⁷⁶

Für die weitere Beurteilung ist das im Gemeinnützigkeitsrecht immanente Problemfeld der Mittelverwendung zu beachten. Es darf zu keiner Zeit unberücksichtigt bleiben, dass der Stiftung stets ausreichende Mittel für die Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke zur Verfügung stehen müssen. Diese Voraussetzungen werden als erfüllt angesehen, soweit die Stiftung nicht mehr als ein Drittel ihres Einkommens für die Erfüllung von Verbindlichkeiten aufwendet.⁶⁷⁷

Ist ein Vorbehaltsnießbrauch⁶⁷⁸ Gegenstand der Auflage, so erfolgt ertragsteuerlich eine Zurechnung der Einkünfte beim Nießbraucher. Das Stiftungsvermögen ist von Anfang an durch den Nießbrauch belastet, d.h. es werden originär keine Einkünfte durch die Stiftung erzielt, somit liegt auch keine Einkommensverwendung im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts vor. Die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO findet folglich auf dingliche Nutzungsrechte keine Anwendung.

Besteht die Auflage darin, eine wiederkehrende Leistung an den Stifter oder seine Angehörigen zu leisten, so mindert der Rentenbarwert ebenfalls das der Stiftung zugewendete Vermögen. Die Rentenzahlungen müssen demnach aus der belasteten Vermögenssubstanz der Stiftung erfolgen. Diese Auffassung wurde auch vom BFH in seinem Urteil vom 21.01.1998 vertreten.⁶⁷⁹ Nach dem Nichtanwendungserlass vom 06.11.1998⁶⁸⁰ sind die Rechtsgrundlagen dieses BFH-Urteils, soweit sie im Widerspruch mit der Verwaltungsmeinung stehen, nicht anzuwenden. Der BFH unter-

⁶⁷⁵ Vgl. Zu § 55 Nr. 13 AEAO

⁶⁷⁶ Vgl. FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 AO, Rz. 76; MÜLLER, T./SCHUBERT, J.: a.a.O., S. 1295

⁶⁷⁷ Vgl. Zu § 55 Nr. 13 S. 2 f.

⁶⁷⁸ Vgl. zur ertragsteuerlichen Beurteilung Gliederungspunkt 4.2.4

⁶⁷⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 21.01.1998: a.a.O., S. 758

⁶⁸⁰ Vgl. BMF, Schreiben vom 06.11.1998 – IV C 6 – S 0177 – 6/98, in: BStBl. I 1998, S. 1446

scheidet in seinem Urteil vom 21.01.1998, wie die Finanzverwaltung zutreffend erkennt, nicht zwischen der Erfüllung von Ansprüchen aus dem übertragenen Vermögen und aus den Erträgen des Vermögens.⁶⁸¹

Die Differenzierung zwischen Vermögen und Erträgen stellt im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen, die im Rahmen der Auflage bei der Stiftungerrichtung zugesagt werden, ein Kernstück des gemeinnützigkeitsrechtlichen Problemkreises „Mittelverwendung“ dar. Soweit die Rentenzahlungen aus der Vermögenssubstanz der Stiftung erbracht werden, unterliegen diese nicht der Sperre des § 58 Nr. 5 AO.⁶⁸² Sind jedoch, wie im Urteilsfall, die Rentenzahlungen aus mehr oder weniger ertragslosem Sachvermögen zu erbringen und können die Leistungen nur durch den Rückgriff auf das laufende Einkommen der Stiftung erbracht werden, so hat m.E. zwingend eine Zusammenrechnung von laufenden Zuwendungen im Sinne von § 58 Nr. 5 AO und von Zuwendungen aufgrund der Auflage zu erfolgen. Der im AEAO vertretene Meinung ist zuzustimmen, denn „§ 58 Nr. 5 erhält eine Ausnahmeregelung zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 für Stiftungen. Diese ist nur anzuwenden, wenn die Stiftung Leistungen erbringt, die dem Grunde nach gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 verstoßen, also z.B. freiwillige Zuwendungen an den in § 58 Nr. 5 genannten Personenkreis leistet oder für die Erfüllung von Ansprüchen dieses Personenkreises aus der Übertragung von Vermögen nicht das belastete oder anderes zulässiges Vermögen, sondern Erträge einsetzt.“⁶⁸³

§ 58 Nr. 5 AO ist dahingehend auszulegen, dass er einen Kompromiss zwischen dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und dem Versorgungsinteresse des Stifters und seiner Familie regelt.⁶⁸⁴ Das über allem stehende Ziel der gemeinnützigen Stiftung ist es, die Allgemeinheit zu fördern. Es soll und darf nicht die Familie des Stifters und deren Interessen im Vordergrund stehen, was bei einer Verwendung von Erträgen für die Auflagenerfüllung und einer zusätzlichen Unterhaltung nach § 58 Nr. 5 AO der Fall wäre. Hier käme es zu einer steuerlichen Privilegierung einer Familienstiftung im Kleid einer gemeinnützigen Stiftung, denn

⁶⁸¹ Vgl. BFH, Urteil vom 21.01.1998: a.a.O., S. 758

⁶⁸² ebenso, FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 Rz. 69 AO

⁶⁸³ Vgl. Zu § 55 Nr. 14 S. 1 – 2 AEAO

⁶⁸⁴ Vgl. FISCHER, P., in: HHSP: a.a.O., § 58 Rz. 72 AO

vom Grundsatz her gilt, dass der wesentliche Teil des Einkommens für die steuerbegünstigten Zwecke verbleiben muss, was hier nicht der Fall wäre.⁶⁸⁵ Die einer gemeinnützigen Stiftung zugute kommenden Steuervergünstigungen würden nicht mehr zu rechtfertigen sein, da die Förderung des Gemeinwohls zumindest bis zur Erfüllung der Auflage faktisch nicht mehr vorliegen könnte.

Die Finanzverwaltung geht bei Ihrer Auslegung der Ein-Drittel-Grenze noch weiter, denn nicht nur die den Rentenbarwert übersteigenden Leistungen, sondern grundsätzlich alle Rentenleistungen aus dem Stiftungsvermögen an den Stifter und seine Angehörigen sind in Beziehung mit der Drittel-Grenze nach § 58 Nr. 5 AO zu setzen.⁶⁸⁶ Diese Vorgehensweise erachte ich als nicht sachgerecht, da die Finanzverwaltung hier selbst nicht zwischen Vermögen und Erträgen differenziert. Die Stiftung ist durch den Rentenbarwert im Zeitpunkt der Stiftungerrichtung belastet. Das Vermögen an sich ist jedoch nicht gemindert, d.h. praktisch wird nur eine Verbindlichkeit der Stiftung gegenüber dem Stifter ausgewiesen. Folglich wirtschaftet die Stiftung mit dem ganzen Bruttovermögen. Dabei lässt die Finanzverwaltung jedoch m.E. unberücksichtigt, dass die Erträge aus dem belasteten Teil des Vermögens kein Einkommen im eigentlichen Sinn der Stiftung ist. Vielmehr wäre zu berücksichtigen, dass das Einkommen auf den belasteten Teil und den unbelasteten Teil des Vermögens aufzuteilen wäre, dies ist jedoch aufgrund der ertragsteuerlich gebotenen Zurechnung von Einkünften nicht möglich. Zur Lösung dieses Problems wäre aus meiner Sicht eine Art Zwei-Konten-Modell möglich. Hierbei wäre das Vermögen der Stiftung im Zeitpunkt der Errichtung für statistische Zwecke aufzuteilen. Es wäre zu unterscheiden in das „belastete Vermögen“, welches die Mittel für die Übernahme der Rentenverpflichtung umfasst, und das „frei verfügbare Vermögen“, das übertragene Bruttovermögen abzüglich des Rentenbarwerts. Die entsprechenden Erträge aber auch die Aufwendungen müssen ordnungsgemäß und sachgerecht zugeordnet werden, so dass jederzeit ein Nachweis über die Mittelherkunft bzw. Mittelverwendung geführt werden könnte. Als Mittelverwendung im Zusammenhang mit dem „belasteten Vermögen“ sind die Rentenzahlungen anzusehen. Die Mittel für die Verwirklichung des Stiftungszweckes wären ausschließlich aus dem „frei verfügbaren Vermögen“ zu entnehmen. Praktisch ließe sich diese Art des Zwei-Konten-

⁶⁸⁵ Vgl. Zu § 58 Nr. 14 S. 4 AEAO

⁶⁸⁶ Vgl. Zu § 55 Nr. 13 S. 4 AEAO

Modells durch eine einfach zu führende Kostenstellenrechnung im Rahmen der Finanzbuchhaltung abbilden. Zwingende Voraussetzung hierfür ist allerdings die entsprechende Zuordnung der Vermögensgegenstände zu der jeweiligen "Vermögensart".

Zusammenfassend ist zu sagen, dass sich Auflagen zugunsten des Stifters und eine Unterhaltung des Stifters nach § 58 Nr. 5 AO nicht im Wege stehen, sofern die Auflagen aus dem Vermögen der Stiftung erfüllt werden können. Werden jedoch Auflagen aufgrund des Stiftungsgeschäftes aus dem laufenden Einkommen der Stiftung finanziert, so hat aufgrund des Gebots der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit aus meiner Sicht zwingend eine Zusammenrechnung der Einkommensverwendung für die Auflagenerfüllung und für die Unterhaltung nach § 58 Nr. 5 AO zu erfolgen, mit der Konsequenz, dass maximal ein Drittel des Einkommens der Stiftung für Zwecke des Stifters und seiner Familie verwendet werden kann.

Grundsätzlich ist es somit auch möglich eine gemeinnützige Stiftung im Rahmen des Stiftungsgeschäfts mit Auflagen zu belasten, ohne damit die Gemeinnützigkeit zu gefährden. Es ist jedoch stets darauf zu achten, dass die Auflagen aus dem liquiden Vermögen der Stiftung erbracht werden können. Fraglich ist dabei die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass alle Rentenverpflichtungen der Ein-Drittel-Grenze zu unterwerfen sind. Es stellt sich demnach an dieser Stelle die Frage, ob es nicht sinnvoller erscheint, das entsprechende Vermögen zunächst zurück zu behalten und die Stiftung nicht erst mit Auflagen zu belasten.

6.2.3 Versorgungsmodelle von Banken und privaten Finanzdienstleistern im Rahmen von § 58 Nr. 5 AO

Banken und private Finanzdienstleister haben in der Zwischenzeit ebenfalls die gemeinnützige Stiftung als Kapitalanlageform zur Erzielung von Versorgungsleistungen für den Stifter und die Stifterfamilie entdeckt.

Die Modelle sind so aufgebaut, dass dem Stifter grundsätzlich die Errichtung einer eigenen Stiftung oder eine Zustiftung zu einer Gemeinschaftsstiftung ermöglicht

wird. Die Verwaltung der Stiftung bzw. Gemeinschaftsstiftung erfolgt durch den jeweiligen Kooperationspartner des Anbieters. Der Sinn und Zweck der Stiftung/Zustiftung liegt insbesondere in der Erlangung steuerlicher Vorteile und der Gewährung langfristiger Unterhaltszahlungen der Stiftung an den Stifter und seine Familie. Einen positiven Nebeneffekt stellt die Übernahme von Verantwortung für die Allgemeinheit dar, die durch den gemeinnützigen Zwecke der Stiftung gefördert werden soll. Neben der Stiftung/Zustiftung bieten die Modelle dem potentiellen Stifter zusätzliche Kapitalanlagen an, um somit zum einen Steuern zu sparen und zum anderen in den Genuss hoher Renditen zu kommen.

Die Zielgruppe des „alternativen, steuerbegünstigten Altersversorgungsmodells“⁶⁸⁷ setzt sich aus Privatpersonen, Selbständigen, Freiberuflern, sowie Gesellschaftern von gewerblich tätigen Personengesellschaften zusammen.

Die potentiellen Stifter werden mit den Motiven beworben, die den Stifter einer gemeinnützigen Stiftung normalerweise bewegen. Es wird an die Kunden appelliert, einen Beitrag zur Gestaltung zunächst der eigenen Zukunft und dann der Zukunft unseres Gemeinwesens zu leisten, da die bisher vom Staat erbrachten Leistungen aufgrund fehlender finanzieller Mittel nicht mehr von diesem erbracht werden können und somit das ausschließliche Streben nach hohen Renditen nicht mehr für jeden erstrebenswert erscheinen kann. Ferner soll man Gutes mit dem eigenen Namen verbinden können.⁶⁸⁸ Neben den Steuervorteilen und der Chance des gemeinnützigen Wirkens in der Öffentlichkeit bestehen jedoch auch Risiken, die von den Anbietern durchaus angesprochen werden. M.E. werden diese aber einem Gemeinnützigkeitslaien nicht eindringlich genug dargestellt. Der Rückgang von Unterhaltsleistungen aufgrund einer ungünstigen Entwicklung im Bereich der Vermögensanlage wird als Risiko mit höchster Priorität eingeschätzt, während die Änderung gesetzlicher Rahmenbedingungen, insbesondere der steuerlichen, die Beurteilung der Angemessenheit der Versorgungsleistungen an die Destinatäre durch die Finanzverwaltung und

⁶⁸⁷ Prospekt des European Business Network

⁶⁸⁸ Vgl. Prospekt der REAL I.S.^{AG}, PRO-Futur II, S. 5, 12

eine höhere erbschaft- und schenkungsteuerliche Belastung⁶⁸⁹ bei der Übertragung des Versorgungsanspruchs auf die nächste Generation als Risiken mit mittlerer Bedeutung dargestellt werden.

Die Kunden der Finanzdienstleistungsinstitute und Banken haben die Wahl zwischen den folgenden Stiftungsmöglichkeiten: Die Zustiftung zu einer bereits bestehenden Gemeinschaftsstiftung, die Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung bzw. die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung. Die jeweiligen Mindestbeträge der Kapitalausstattung liegen je nach Anbieter für die Zustiftung bei EUR 15.000,00 bzw. EUR 20.000,00 und bei der Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung bei EUR 50.000,00 bzw. EUR 150.000,00.

Als Stiftungszwecke kommen alle die mit dem Gemeinnützigkeitsrecht konform gehenden Zwecke in Betracht.⁶⁹⁰

Die Stiftungen erzielen ausschließlich Erträge aus der Vermögensverwaltung. Der Überschuss der Stiftung wird gem. § 58 Nr. 7 a AO zu einem Drittel den sonstigen Rücklagen zugeführt, ein weiteres Drittel erhält der Stifter bzw. dessen Familie gem. § 58 Nr. 5 AO als Versorgungsleistungen - die Angemessenheit dieser Bezüge vorausgesetzt - und lediglich das verbleibende Drittel kommt dem gemeinnützigen Zweck zugute. Aufgrund der jährlichen Zuführung zu den Rücklagen ist ein steuerfreier Zuwachs des Grundstockvermögens der Stiftung gewährleistet, sodass bei gleichbleibender Rendite sowohl die Destinatäre als auch der gemeinnützige

⁶⁸⁹ Überträgt der Stifter einen vertraglich eingeräumten Anspruch, so unterliegt die Übertragung desselben der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. Die Übertragung an den Ersatzbezugsberechtigten stellt entweder einen Erwerb von Todes wegen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder eine Schenkung unter Lebenden gem. § 7 Abs. 1 S. 1 ErbStG dar. Die Bewertung des Anspruches erfolgt gem. §§ 13 ff. BewG. Die Berechnung der Steuer ist gem. §§ 14 bis 19 ErbStG vorzunehmen. Etwaige Freibeträge gem. § 16 ErbStG sind zu berücksichtigen. Von einer Betrachtung der steuerliche Auswirkungen der Übertragung eines Anspruches auf Versorgung, wurde im steuerlichen Teil dieser Arbeit abgesehen, da grundsätzlich im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht von einem vertraglich vereinbarten und somit einklagbaren Anspruch auf Versorgung ausgegangen wird.

⁶⁹⁰ Hinsichtlich der Verfolgung des Stiftungszweckes ist man im Rahmen von PRO Futur II jedoch bedacht rund 80 % der für die Verwirklichung des Stiftungszweckes zur Verfügung stehenden Mittel an Projekte in der Region zu vergeben, aus der der Stifter stammt. Lediglich 20 % der Mittel sollen für überregionale bzw. internationale Projekte verwendet werden. Die Aufteilung der Mittel im Verhältnis 80 / 20 könnte aus meiner Sicht mit der persönlichen Verbundenheit des Stifters zu seinem Umfeld begründet sein und damit einmal mehr mit der Bereitschaft eine Stiftung zu errichten oder eine Zustiftung zu tätigen.

Zweck davon profitieren, da die Kapitalerträge somit jährlich ansteigen.

Die Errichtung der Stiftung bzw. Zustiftung wird gleichzeitig als „Steuersparmodell“ verstanden. Der beworbene Vorteil liegt in dem Sonderausgabenabzug gem. § 10 b EStG, wonach Bezieher hoher Einkommen nach Angaben des Anbieters bis zu 51 % des eingesetzten Stiftungskapitals über die Steuererstattung zurückerhalten.⁶⁹¹

Neben der Zustiftung bzw. der Stiftungserrichtung werden dem potentiellen Kunden weitere Optionen hinsichtlich einer zusätzlichen Kapitalanlage angeboten bzw. diese ist obligatorisch. Der Stifter teilt nunmehr seinen Kapitaleinsatz auf die Stiftung und die Kapitaleinlage auf. Neben den Versorgungsleistungen aus der Stiftung können somit noch hohe Renditen im Bereich von Immobilienbeteiligungen und sonstigen Investments erzielt werden. Hintergrund für diese zweigleisige "Anlagestrategie" ist aus meiner Sicht die teilweise bzw. volle Finanzierung der zusätzlichen Kapitalanlage durch die entsprechenden Steuervergünstigungen in Form von Sonderausgabenabzügen, die dem Stifter bei der Errichtung einer Stiftung gewährt werden.

M.E. wird hier die Stiftung als Kapitalanlage mit gleichzeitigem Steuereffekt instrumentalisiert. Der Wille, die Allgemeinheit ausschließlich und selbstlos zu fördern, steht hier nicht im Vordergrund. Vielmehr kommt die steuerliche Auswirkung und ein eventuell in der Öffentlichkeit gestiegenes Ansehen hier als schmückendes Beiwerk hinzu. Die Stiftung an sich tritt in den Hintergrund. Die Erzielung von hohen Renditen kommt zwar dem gemeinnützigen Zweck zugute, allerdings ist zu berücksichtigen, dass nur ein Drittel des Überschusses der Stiftung zur Verwirklichung des Zweckes verwendet wird. Dieser erhöht bei sich zwar durch die Zuführung zur Kapitalerhaltungsrücklage gem. § 58 Nr. 7 a AO, dennoch ist der gemeinnützige Zweck hier nicht das Herzstück der Stiftung.

Die Stiftung wird m.E. durch derartige Angebote kommerzialisiert, es wird nicht

⁶⁹¹ Vgl. Prospekt der REAL I.S.^{AG}, PRO-Futur II, S. 6; Die prozentuale Angabe zum Steuererstattungsanspruch ist kritisch zu betrachten, da sie unter Zugrundelegung des Einkommensteuersatzes für das Jahr 2002 inkl. Solidaritätszuschlag berechnet wurde.

mehr aus purem Altruismus gestiftet, sondern weil man eine alternative Altersversorgung vor Augen hat. Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass bei Stiftungskapital von rund TEUR 100 die Erträge nicht ins Unermessliche steigen und demnach nur ein kleiner Beitrag zur Versorgung des Stifters geleistet werden kann. Der objektive Vorteil liegt in der Bündelung des Spendenabzugs im Errichtungs- bzw. Zustiftungszeitpunkts⁶⁹² und den später zufließenden Versorgungsleistungen.

Ein weiterer sehr wichtiger und nicht zu vernachlässigender Punkt ist das inhärente Risiko einer gemeinnützigen Stiftung. Das in die Stiftung eingebrachte Vermögen ist verselbständigt, d.h. der Stifter hat darauf keinen Zugriff mehr. Hinsichtlich der Versorgungsaufwendungen können sich in der Zukunft Änderungen in der Verwaltungsmeinung ergeben, so dass diese nicht mehr oder nicht mehr in Höhe von einem Drittel gewährt werden können.⁶⁹³ Ferner ist auch die Angemessenheit dieser Bezüge abhängig von der Auffassung der Finanzverwaltung. Die gesetzlichen Rahmenbedingungen mögen derzeit gegeben sein, auf etwaige Änderungen ist explizit und eindringlich einzugehen. Ein nicht mit den Vorschriften und Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts betrauter Stifter kann all diese Unwägbarkeiten unterschätzen, da sie ihm zwar im Prospekt und sicherlich im persönlichen Gespräch nochmals benannt werden, ob er sich jedoch der Konsequenzen bewusst ist, bleibt dahin gestellt.

Weiterhin ist zu beachten, dass der Stifter die Verwaltung der Stiftung an den jeweiligen Anbieter abgibt. Auch hier bestehen Risiken in Bezug auf die Gemeinnützigkeit, da die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung gem. § 63 AO mit den in der Satzung verankerten Bestimmungen übereinstimmen muss, um die Gemeinnützigkeit der Stiftung nicht zu gefährden. Vielmehr ist diese Tatsache in meinen Augen ein

⁶⁹² Vgl. Gliederungspunkt 3.1.6

⁶⁹³ Derartigen Änderungen der Verwaltungsmeinung könnte entgegengewirkt werden, indem die Versorgungsleistungen zur Auflage im Rahmen des Stiftungsgeschäftes gemacht werden würden. Hierzu wird auf die Ausführungen unter Gliederungspunkt 6.2.2 verwiesen. Allerdings würden derartige Gestaltungen aus meiner Sicht nicht in die Konzeption der Modelle passen, da die Stiftungen nur mit einem kleinen Vermögen ausgestattet werden und durch die Auflage der Verwaltungsaufwand erheblich vergrößert werden würde.

weiteres Indiz für die fehlende Identifikation des Stifters mit seiner Stiftung, da gerade im gemeinnützigen Bereich ein Großteil der Stifter ein ehrenamtliches Amt in der Organisation der Stiftung begleiten.⁶⁹⁴

Derjenige, der sich für eine derartige Kapitalanlage entscheidet, sollte nicht unbedingt auf die Leistungen der Stiftung angewiesen sein. Ist die Altersversorgung jedoch zu einem wesentlichen Teil über diese Stiftungen abgedeckt, so erachte ich persönlich die Risiken als zu hoch.

6.2.4 Arbeitsverhältnisse mit gemeinnützigen Stiftungen und das Verbot der unverhältnismäßigen Vergütungen

Aus dem Gebot der Selbstlosigkeit gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, wonach die Mittel der Institution ausschließlich für satzungsgemäße Zwecke zu verwenden sind, resultiert § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO. Personen, die in einem Arbeitsverhältnis mit einer steuerbegünstigten Stiftung stehen, dürfen nicht durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden. Die Vorschrift soll dem Missbrauch und der Verschwendung von Stiftungsmitteln entgegenwirken⁶⁹⁵ und somit sind Vergütungen immer in angemessener Höhe zu bezahlen.⁶⁹⁶ Feste Beträge, ab welchen eine unverhältnismäßig hohe Vergütung unterstellt werden kann, können nicht festgelegt werden.⁶⁹⁷ M.E. ist hier immer auf den Einzelfall und die ausgeübte Tätigkeit abzustellen.

Soll die Unverhältnismäßigkeit einer Vergütung begründet werden, so wird in der Literatur⁶⁹⁸ die Auffassung vertreten, dass die für die verdeckte Gewinnausschüttung geltenden Grundsätze anzuwenden sind. Die Konstellation berücksichtigt, dass der

⁶⁹⁴ Vgl. Gliederungspunkt 8.2. Bei den vorliegenden Modellen ist es aus meiner Sicht nicht gewollt, durch eine Bündelung von Stiftern ein entsprechendes Stiftungspotential für einen bestimmten Zweck zu schaffen. Hierfür sind die angegebenen Stiftungszwecke zu unpräzise, was daraus resultiert, dass eine breite Masse an Interessenten angesprochen werden soll. Die Modelle sind bspw. nicht vergleichbar mit einer Bürgerstiftung, wo sich ebenfalls eine Vielzahl von Menschen mit kleinen Stiftungen/Zustiftungen beteiligen. Die Bürgerstiftungen erlangen durch Ihre Arbeit ein hohes Ansehen und somit identifiziert sich jeder Stifter oder Zustifter, auch ohne eine aktive Mitarbeit, mit "seiner" Stiftung. Dieses Identifikationsobjekt "Stiftungszweck" kann ich bei den vorgenannten Modellen der Banken und Finanzdienstleister nicht erkennen.

⁶⁹⁵ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 55 Rz. 10

⁶⁹⁶ Vgl. Zu § 55 Abs. 1 Nr. 20 AEAO

⁶⁹⁷ Vgl. KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 128

⁶⁹⁸ Vgl. TIPKE, K./KRUSE, H.: a.a.O., § 55 Rz. 10; HERBERT, U.: a.a.O., S. 180

Stiftung bzw. dem Stifter nahestehende Personen etwaige Vermögensvorteile gewährt werden, die diese im Rahmen einer sorgfältigen, ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführung nicht hätten in Anspruch nehmen können.⁶⁹⁹

Um die Angemessenheit von Vergütungen prüfen zu können, ist regelmäßig ein Fremdvergleich durchzuführen. Bei Arbeitsverhältnissen können demnach grundsätzlich tarifvertragliche Regelungen bzw. Entgelte, die von nicht steuerbegünstigten Körperschaften für vergleichbare Tätigkeiten gezahlt werden, als Vergleichsmaßstab dienen.⁷⁰⁰

⁶⁹⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.1987 – IR 110/83, in: BStBl. 1988, S. 301

⁷⁰⁰ Vgl. HERBERT, U.: a.a.O., S. 180; KIEBLING, H./BUCHNA, J.: a.a.O., S. 128

6.3 Doppelstiftung

6.3.1 Einführung in die Institution der Doppelstiftung und zivilrechtliche Würdigung der inkongruenten Gewinnausschüttung

Nach heutiger Gesetzeslage darf die Stifterfamilie nicht über die Drittel-Grenze des § 58 Nr. 5 AO hinaus begünstigt sein. Ist es jedoch der Wunsch des Stifters, seine Familie über das gemeinnützigkeitskonforme Maß hinaus versorgt zu sehen, gleichzeitig jedoch die Allgemeinheit zu fördern und den Einfluss auf sein Unternehmen zu wahren, so kommt es zu Wechselbezügen zwischen der privat- und der gemeinnützigen Stiftung, die in dem Konzept der Doppelstiftung münden.

Dem rechtlichen Konstrukt der Doppelstiftung liegen zwei rechtlich selbständige Stiftungen zugrunde. In der Doppelstiftung werden die Vorteile einer Familienstiftung und einer gemeinnützigen Stiftung kombiniert.⁷⁰¹ Das Modell dient der unternehmerischen und steuerlichen Optimierung bei der Stiftungsgestaltung. Typischerweise sind beide Stiftungen an einer oder mehreren operative Gesellschaften – in der Regel handelt es sich hier um eine GmbH - beteiligt.⁷⁰²

Die Beteiligung an einer Personengesellschaft als auch an einer AG ist für das Konstrukt der Doppelstiftung wenig sinnvoll. Beteiligt sich eine gemeinnützige Stiftung an einer Personengesellschaft, so ist aufgrund der Mitunternehmerstellung der Stiftung, die Steuerbegünstigung derselben, aufgrund der wirtschaftlichen Prägung der Stiftung im Rahmen der Gesamtbetrachtung in Frage zu stellen.⁷⁰³ Die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft stellt einen Wirtschaftsbetrieb dar,⁷⁰⁴ außer die tatsächliche Betätigung erfüllt die Voraussetzung eines Zweckbetriebs i.S.v. § 65 AO, was der Ausnahmefall sein dürfte.

Die AG als Beteiligungsgesellschaft kommt aufgrund der in § 23 Abs. 5 AktG

⁷⁰¹ Vgl. SCHNITGER, A.: Die Gestaltungsform der Doppelstiftung und ihre Probleme, in: ZEV 2001, S. 106; SCHULZ, P./BRUNNER, M./WERZ, R. S.: Die disproportionale Gewinn- und Stimmrechtsverteilung – ein Instrument der Nachfolgeplanung, in: BB – Special 8/2005, S. 7

⁷⁰² Vgl. SEIFART/V. CAMPHAUSEN – PÖLLAT: a.a.O., § 13 Rz. 201 ff.; STEIN, K./SCHINDHELM, M.: Stiftungen als Instrument zur Regelung der Unternehmensnachfolge?, in: ErbStB 2003, S. 153

⁷⁰³ Vgl. Zu § 55 Nr. 2 AEAO

⁷⁰⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 27.03.2001 – I R 78/99, in: BStBl. II 2001, S. 449 ff.

normierten Satzungsstrenge nicht für das Doppelstiftungsmodell in Betracht. Zum Schutz der Gläubiger und der künftigen Aktionäre wird die Satzungsautonomie stark eingeschränkt, wodurch das mit der Doppelstiftung verfolgte Ziel der Gestaltung reduziert wird bzw. sich die Rechtsform der AG gerade im Hinblick auf eine abweichende Gewinnverteilung als nicht flexibel genug darstellt.⁷⁰⁵

Die Doppelstiftung wird durch die Disproportionalität der Stimmrechts- und Gewinnverteilung, sowie der Beteiligungsquote geprägt. Es wird somit das Ziel verfolgt den Ertrag vom Vermögen zu trennen, als auch den Willen des Unternehmers durch die Familienstiftung zu manifestieren. Klassisches Beispiel für die Aufteilung von Vermögen, Ertrag und Stimmrechten ist wie folgt:

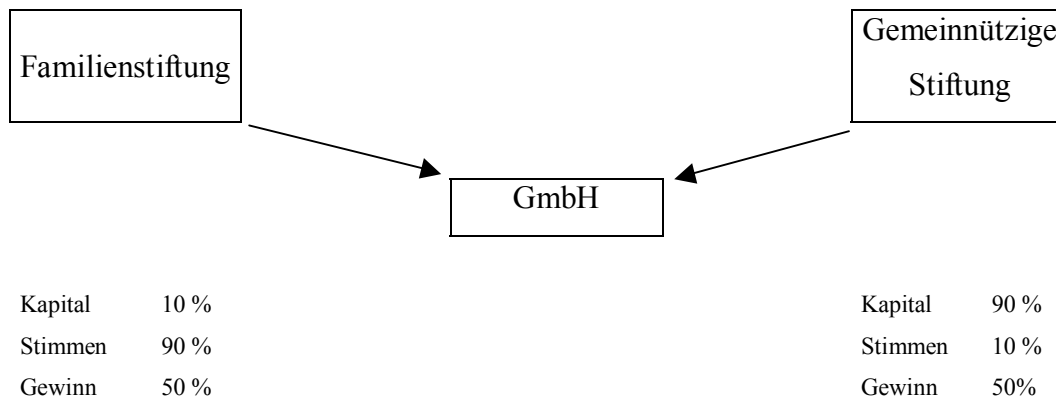


Abb. 2: Konstrukt der Doppelstiftung⁷⁰⁶

Zivilrechtlich regelt sich die Gewinnverteilung der Beteiligungsgesellschaft gem. § 29 Abs. 3 S. 1 GmbHG nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile. Hierbei ist das Verhältnis der Nennbeträge der Geschäftsanteile maßgeblich. Nach dem Wortlaut der Vorschrift des § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG kann auch ein von der Vorschrift des § 20 Abs. 3 S. 1 GmbHG abweichender Maßstab für die Gewinnverteilung festgelegt werden. Dieser, in der Gestaltung weitestgehend freie Maßstab, führt zu der oben dargestellten disquotalen bzw. inkongruenten Gewinnausschüttung zugunsten der Familienstiftung. Die Grenze dieser vertraglichen Freiheit im Hinblick auf die disquotale Gewinnverteilung bildet im Einzelfall gem. § 138 BGB das Verbot des

⁷⁰⁵ Vgl. HÜFFER, U.: Aktiengesetz, München, 2002, § 23 Rz. 34 ff., § 60 Rz. 6 f.

⁷⁰⁶ Vgl. SCHNITGER, A.: a.a.O., S. 105

sittenwidrigen Handelns bzw. der gesellschaftsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz.⁷⁰⁷ Zivilrechtlich ergeben sich mithin keine Einschränkungen im Hinblick auf die inkongruente Gewinnausschüttung, wodurch das Konstrukt der Doppelstiftung gesellschaftsrechtlich keine Probleme aufwirft.

6.3.2 Vorteile der Doppelstiftung

Gerade im Hinblick auf die Versorgung des Stifters und seiner Familie, weist das Doppelstiftungsmodell einen Vorteil von erheblicher Bedeutung auf. Durch entsprechende Ausgestaltung der Gewinnbeteiligung kann insbesondere dem Versorgungsbedürfnis der Stifterfamilie Rechnung getragen werden. Sinnvoll ist das Konstrukt der Doppelstiftung jedoch nur, wenn die Begünstigung der Stifterfamilie an den Erträgen des Unternehmens über der steuerlich zulässigen Grenze von einem Drittel liegen soll. Die Versorgung der Stifterfamilie durch die gemeinnützige Stiftung im Rahmen des § 58 Nr. 5 AO stellt somit lediglich die Grundversorgung dar. Der übersteigende Versorgungsbedarf wird durch Leistungen der Familienstiftung abgedeckt.

Vorteil der Doppelstiftung ist ferner, unabhängig vom Versorgungsbedürfnis, dass über die Beteiligung der privatnützigen Familienstiftung der Einfluss der Stifterfamilie auf das Unternehmen gesichert bleibt und vor dem Einfluss Dritter geschützt wird.⁷⁰⁸ Dies hat zugleich eine „stabilisierende Wirkung auf das gesamte Unternehmen“.⁷⁰⁹ Zudem können durch das Modell der Doppelstiftung alle Motive des Stifters gebündelt werden und die unternehmerischen und privatnützigen Ziele können unabhängig von einander verfolgt werden.⁷¹⁰

Neben den Vorteilen die die Doppelstiftung hinsichtlich der Versorgung der Stifterfamilie hat und dem generationenübergreifenden Vermögenserhalt kann durch

⁷⁰⁷ Vgl. STRAHL, M./BAUSCHATZ, P.: Disquotale Leistungsbeziehungen im Ertrag- und Erbschaftsteuer- sowie Gesellschaftsrecht, in: KÖSDI 2003, S. 13626

⁷⁰⁸ Vgl. FREUNDL, F.: Die Stiftung – das Gestaltungsinstrument der Unternehmensnachfolge, in: DStR 2004, S. 1514

⁷⁰⁹ FLÄMIG, C.: a.a.O., S. 7

⁷¹⁰ Vgl. FLÄMIG, C.: a.a.O., S. 7

das Konstrukt der Doppelstiftung auch der erhebliche Erbschaft- und schenkungsteuerliche Nachteil der Familienstiftung vermieden werden. Dies wird dadurch erreicht, dass die Familienstiftung im Vergleich zur gemeinnützigen Stiftung nur einen erheblich geringeren Teil an Gesellschaftsrechten an der operativen Gesellschaft übertragen bekommt. Nicht nur die Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung aus der Vermögensübertragung kann somit erheblich reduziert werden, sondern auch die im Abstand von 30 Jahren entstehende Erbsatzsteuer kann in umfassendem Maße vermindert werden.^{711 712}

6.3.3 Steuerliche Besonderheiten

Soweit die Doppelstiftung als Instrument für die Versorgung des Stifters und der Stifterfamilie eingesetzt werden soll, so ist die Zielsetzung des Stifters und der angestrebte Versorgungsgrad für die Gestaltung von erheblicher Bedeutung. Ziel der Gestaltung ist es, so wenig Geschäftsanteile wie möglich auf die Familienstiftung zu übertragen. Durch den vom Stifter festzulegenden Umfang der Versorgung entsteht eine Abhängigkeit zwischen den Erträgen der GmbH und den auf die Familienstiftung übertragenen Gesellschaftsanteilen, d.h. die Erträge sind unabhängig von den tatsächlich auf die Familienstiftung übertragenen Gesellschaftsanteilen an diese zu binden.⁷¹³ Gegenstand der Betrachtung der steuerlichen Besonderheit des Gestaltungsmodells "Doppelstiftung" sind die potentiellen Erbschaft- und Ertragsteuerlichen Risiken sowie das Problemfeld um den § 42 AO.

⁷¹¹ Vgl. FREUNDL, F.: a.a.O., S. 1514

⁷¹² Der gemeine Wert von GmbH-Anteilen wird für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer unter der zur Hilfenahme des Stuttgarter Verfahrens gem. R 100 ff. ErbStR ermittelt. Für die Bewertung der von der Familienstiftung gehaltenen GmbH-Anteile ist für Zwecke der Erbsatzbesteuerung der gemeine Wert gem. R 106 ErbStR zu ermitteln. Denn der Grundsatz, dass alle Anteile mit den gleichen Rechten ausgestattet, ist bei Struktur der Doppelstiftung nicht gegeben. Vielmehr werden hier abweichende Vereinbarungen hinsichtlich der Gewinnausschüttungen getroffen. Bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes ist der zustehende Gewinnanteil ins Verhältnis zum anteiligen Stammkapital zu setzen. Der Faktor des Einflusses auf die Geschäftsführung kommt bei Bewertung der GmbH-Anteile der Familienstiftung nicht zum Tragen. Dieser würde sich im Falle einer Bewertung der GmbH-Anteile bei der gemeinnützigen Stiftung auswirken. Hier könnte ein Abschlag vom gemeinen Wert von 10 % gem. R 101 Abs. 8 ErbStR vorgenommen werden. Jedoch wird es aufgrund der Steuerbefreiungstatbestände des § 13 Abs. 1 Nr. 16 und 17 ErbStG zu keiner Bewertung dieser Anteile kommen.

⁷¹³ Vgl. GÖTZ, H.: Die unternehmensverbundene Stiftung im Zivil- und Steuerrecht – Teil II, in: INF 2004, S. 672

6.3.3.1 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Betrachtung

Die Ausstattung der Familienstiftung mit einer überhöhten Gewinnbeteiligung, gilt gem. § 7 Abs. 6 ErbStG bei dieser nicht als selbständige Schenkung des Übermaßes der Gewinnbeteiligung, da diese Vorschrift ausschließlich für Beteiligungen an Personengesellschaften anzuwenden ist.

Dennoch kann diese Vorgehensweise der inkongruenten Gewinnausschüttung erb- schaft- und schenkungsteuerliche Risiken in sich bergen. Es ist zu prüfen, ob hier in Ausnahmefällen eine freigebige Schenkung unter Gesellschaftern, d.h. zwischen der gemeinnützigen Stiftung und der Familienstiftung, in Höhe des Übermaßes der Gewinnbeteiligung vorliegt. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die von der Beteiligungquote abweichende Gewinnverteilungsquote nicht durch von der Familienstiftung zu erbringende Gesellschafterleistungen zu rechtfertigen wären⁷¹⁴ und die abweichende Gewinnverteilung nicht von Anbeginn im Gesellschaftsvertrag der Beteiligungsgesellschaft geregelt ist.⁷¹⁵

Die Problematik der zu erbringenden Gesellschafterleistungen kann dadurch umgangen werden, dass der Familienstiftung die gesamte unternehmerische Verantwortung übertragen wird. Grundsätzlich ist von Seiten der Familienstiftung darauf zu achten, dass bei der Bemessung der Gewinnausschüttungen und bei der Finanzierung stets die Bedürfnisse der Beteiligungsgesellschaft gewahrt werden müssen. Durch die Mehrheit der Stimmrechte an der GmbH trägt die Familienstiftung nicht nur die unternehmerische Verantwortung für die Beteiligungsgesellschaft, vielmehr kann somit auch eine faktische Beherrschung durch die gemeinnützige Stiftung – aufgrund ihrer Beteiligungshöhe – ausgeschlossen werden.⁷¹⁶ Diese faktische Beherrschung könnte bei der gemeinnützigen Stiftung das Bestehen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in Form einer GmbH-Beteiligung zur Folge haben, sofern hier bestimmte Umstände hinzutreten, die nicht allein in der Mehrheitsbeteiligung der gemeinnützigen Stiftung zu sehen sind. Dies kann der Fall sein, wenn die mehrheitsbeteiligte Stiftung aktiven Einfluss auf die laufenden Geschäftsführung der GmbH nimmt und dadurch

⁷¹⁴ Vgl. H 18 „Inkongruente Gewinnausschüttung“ ErbStR

⁷¹⁵ Vgl. ROSE, G.: Zur steuerlichen Beurteilung einvernehmlicher inkongruenter Gewinnverteilung in Personen- und Kapitalgesellschaften, in: FR 2002, S. 8

⁷¹⁶ Vgl. FREUNDL, F.: a.a.O., S. 1514

auch unmittelbar ein Teilnehmer am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wird.⁷¹⁷ Dies wird jedoch durch die Übernahme der unternehmerischen Verantwortung der Familienstiftung für die Beteiligungsgesellschaft vermieden.

Ferner kann durch die Verankerung der disquotalen Gewinnverteilung im Gesellschaftervertrag das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung – und somit das Vorliegen eines erbschaft- und schenkungsteuerlich relevanten Sachverhalts - vermieden werden, da es zu keiner Entreicherung der gemeinnützigen Stiftung als unterquotal am Gewinn beteiligten Gesellschafterin als auch der Beteiligungsgesellschaft kommt.⁷¹⁸ Ferner ist zu beachten, dass aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verankerung keine Zuwendung an die Familienstiftung vorliegt und somit auch keine Schenkung, da der Anspruch auf die disquotale Gewinnausschüttung originär bei der Familienstiftung entsteht.⁷¹⁹

6.3.3.2 Ertragsteuerliche Betrachtung

Ertragsteuerlich sind von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttungen nach der Auffassung des BFH anzuerkennen, sofern diese den gesellschaftsrechtlichen Regelungen entsprechen.⁷²⁰ Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil jedoch mit einem Nichtanwendungserlass belegt, der besagt, dass eine Anerkennung von inkongruenten Gewinnausschüttungen steuerlich nur erfolgt, sofern die abweichende Gewinnverteilung durch die Leistung des überquotal berechtigten Gesellschafters zu rechtfertigen sei.⁷²¹ M.E. liegt diese Leistung in der von der Familienstiftung übernommenen unternehmerischen Verantwortung für die Beteiligungsgesellschaft und die Übernahme der Geschäftsführung der Gesellschaft, so dass hier in jedem Fall eine disquotale Nutzungseinlage durch die Familienstiftung erbracht wird, die zu einer ertragsteuerlichen Anerkennung der disquotalen Gewinnverteilung von Seiten der Finanzverwaltung führen wird. Die disquotale Gewinnausschüttung führt somit ertragsteuerlich zu keinen Konsequenzen, wenn diese gesellschaftsvertraglich

⁷¹⁷ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.: a.a.O., E.1 46 ff.

⁷¹⁸ Vgl. ROSE, G.: a.a.O., in: FR 2002, S. 9

⁷¹⁹ Vgl. SCHULZ, P./BRUNNER, M./WERZ, R. S.: a.a.O., in: BB – Special 8/2005, S. 3

⁷²⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 19.08.1999 – I R 77/96, in: BStBl. II 2001, S. 44

⁷²¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 07.12.2000 – IV A 2 – S 2810 – 4/00, in: BStBl. I 2001, S. 47

geregelt ist und entsprechende Leistungen von der Familienstiftung gegenüber der Beteiligungsgesellschaft erbracht werden, die eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnverteilung rechtfertigen und angemessen ist. Die nicht quotale Gewinnverteilung erscheint m.E. dann angemessen, wenn der den quotalen Teil der Gewinnausschüttung übersteigende Betrag als angemessenes Entgelt für die von der Familienstiftung erbrachten Leistungen angesehen werden kann. Die Prüfung der Angemessenheit des über die quotale Gewinnbeteiligung hinausgehenden Teils ist aus meiner Sicht vergleichbar mit der Überprüfung von Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern für Zwecke der verdeckten Gewinnausschüttung. Zur Rechtfertigung der über die Beteiligungshöhe hinausgehenden Gewinnausschüttung, erscheint somit ein Drittvergleich angemessen. Hierbei ist die übliche und angemessene Vergütung für Geschäftsführungsleistungen bzw. die von der Familienstiftung erbrachten Leistungen, dem über die Beteiligungshöhe hinausgehenden Ausschüttungsanspruch gegenüber zu stellen. Abschließend bleibt festzustellen, dass grundsätzlich unangemessene Vergütungen zu vermeiden sind, da diese die Beurteilung als verdeckte Gewinnausschüttung nach sich ziehen.

6.3.3.3 Doppelstiftung und das Problemfeld des § 42 AO

Neben den erbschaft- und ertragsteuerlichen Besonderheiten, die durch die disquotale Gewinnausschüttung hervorgerufen werden, stellt beim Konstrukt der Doppelstiftung auch die Gefahr des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs i.S.v. § 42 AO ein Problemfeld dar. Die Beurteilung, ob eine Umgehung der Besteuerung durch missbräuchliche Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, ist nach Entscheidung des BFH für jede Steuerart gesondert vorzunehmen.⁷²² Ein Gestaltungsmissbrauch ist anzunehmen, wenn aufgrund der gewählten steuerlichen Gestaltung die Folgen der Besteuerung vermieden werden, die nach dem Zweck der umgangenen gesetzlichen Regelung eigentlich eintreten müssten.⁷²³

Ertragsteuerlich ist das Problem des Gestaltungsmissbrauchs durch die Unternehmenssteuerreform im Hinblick auf die Doppelstiftung entschärft worden. Die von der

⁷²² Vgl. BFH, Urteil vom 10.12.1992 – V R 90/92, in: BStBl. II 1993, S. 700

⁷²³ Vgl. BFH, Urteil vom 19.05.1988 – V R 115/83, in: BStBl. II 1988, S. 919

Familienstiftung gewährten Bezüge unterliegen beim Destinatär nunmehr ebenso der Besteuerung, wie die der gemeinnützigen Stiftung. Durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens kommt es bei der Familienstiftung zu keiner Definitivbesteuerung der Bezüge - auf Ebene der Familienstiftung - mehr.⁷²⁴

SCHNITGER⁷²⁵ sieht neben der ertragsteuerlich entschärften Problematik auch noch den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gestaltungsmissbrauch im Zusammenhang mit einer gemeinnützigen Stiftung mit Vermögensrückfall als gegeben. Eine gemeinnützige Stiftung mit Vermögensrückfall ist gegeben, sofern im Fall der Auflösung oder Aufhebung der Stiftung das in die Stiftung eingebrachte Stiftungskapital an den Stifter oder seine Erben zurückgezahlt wird. Dabei ist gem. § 55 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Abs. 3 AO der Grundsatz der Vermögensbindung zu wahren. Somit kann nur das vom Stifter auf die Stiftung übertragene Vermögen und nicht der übersteigende Anteil rückübertragen werden. Der das übertragene Vermögen übersteigende Betrag ist gem. § 55 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 61 AO zwingend für gemeinnützige Zwecke zu verwenden. Problematisch an sich ist nicht die ursprüngliche Vermögensübertragung, die gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG steuerfrei bleibt. Es darf jedoch nicht unberücksichtigt bleiben, dass durch die disquotale Gewinnverteilung im Zusammenhang mit der lediglich vorübergehenden Vermögensübertragung die Möglichkeit eines Gestaltungsmissbrauchs vorliegen kann.⁷²⁶ Die gemeinnützige Stiftung bekommt in diesem Fall einen Großteil der Anteile an der GmbH übertragen, während die Familienstiftung mit einer vom Anteilsbesitz abweichenden Gewinnbeteiligung bedacht wird. Ziel dieser Konstruktion ist es lediglich die Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung zu minimieren und somit die Zwecksetzung der Befreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 6 b ErbStG zu umgehen. Zweck dieser Vorschrift ist es, gemeinnützige Organisationen nicht mit Erbschaft- und Schenkungsteuer zu belasten, so dass diese unbelastet gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen können. Von einem Missbrauch im Sinne von § 42 AO ist grundsätzlich auszugehen, wenn die gewählte Konstruktion im Hinblick auf das angestrebte Ziel unangemessen ist und sie der Minderung von Steuern dienen soll. Eine Rechtfertigung der Vorgehensweise kann nicht anhand wirtschaftlicher oder sonstiger von der

⁷²⁴ Vgl. SCHNITGER, A.: a.a.O., S. 105

⁷²⁵ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 106

⁷²⁶ Vgl. SCHULZ, P./BRUNNER, M./WERZ, R. S.: a.a.O., in: BB – Special 8/2005, S. 8

Besteuerung unabhängiger Beweggründe erfolgen.⁷²⁷ Im vorliegenden Fall wird die für die Umgehungsabsicht durch die unangemessene Gestaltung selbst indiziert.⁷²⁸ Grundsätzlich wird das Thema Rückfallberechtigung in der Literatur⁷²⁹ diskutiert, es ist jedoch die Frage, welche praktische Relevanz die Errichtung einer Doppelstiftung mit einer gemeinnützigen Stiftung mit Vermögensrückfall hat.

Grundsätzlich sollten beim Konstrukt der Doppelstiftung extreme Ausgestaltungen vermieden werden, im Hinblick auf die Gewinnverteilung ist ein ausgeglichenes Verhältnis zu wählen, das immer vor der Finanzverwaltung mit zusätzlichen Leistungen der Familienstiftung zu rechtfertigen ist.

6.3.4 Versorgung im Rahmen der Doppelstiftung und ertragsteuerliche Auswirkungen

Zuvor wurden die zivil-, wie auch die steuerrechtlichen Vorschriften, sowie die Vorteile und die steuerlichen Probleme für das Konstrukt der Doppelstiftung dargestellt. Nachfolgend sollen die Versorgungsmöglichkeiten des Stifters und der Stifterfamilie dargestellt werden, für welche die Doppelstiftung ein durchaus interessantes Gestaltungsmittel darstellt.

Der Stifter und seine Familie kann sich zunächst gem. § 58 Nr. 5 AO insgesamt ein Drittel des Einkommens der gemeinnützigen Stiftung zuwenden lassen. Sofern es sich hierbei um wiederkehrende Bezüge handelt, die nicht in Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks geleistet werden, so sind diese nach § 22 Nr. 1 S. 2 a EStG in voller Höhe beim jeweiligen Destinatär zu besteuern. Die Destinatäre können bei der Ermittlung der Einkünfte gem. § 9 a S. 1 Nr. 3 EStG einen Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von EUR 102,00 zum Abzug bringen, sofern sie keine höheren Werbungskosten nachweisen können.

⁷²⁷ Vgl. BFH, Urteil 18.10.1990 – IV R 36/90, in: BStBl. II 1991, S. 207

⁷²⁸ Vgl. SCHNITGER, A.: a.a.O., S. 106

⁷²⁹ Vgl. ebenda: a.a.O., S. 105 f., SCHULZ, P./BRUNNER, M./WERZ, R. S.: a.a.O., S. 8

Denkbar ist es auch, dass bspw. bei einer mildtätigen Stiftung eine mildtätige Rente bzw. bei einer gemeinnützigen Stiftung ein Stipendium an ein Familienmitglied des Stifters bezahlt wird. Dabei handelt es sich nicht um eine Zuwendung, die aus Gründen geleistet wird, die in der Person des Bezugsberechtigten liegen. Vielmehr ist hier im Einzelfall nicht die Zugehörigkeit zur Stifterfamilie ausschlaggebend, sondern die Erfüllung des Stiftungszwecks. D.h. die Rente oder das Stipendium gehören nicht zu den Zuwendungen nach § 58 Nr. 5 AO, sondern stellen beim Empfänger eine steuerfreie Zuwendung dar.

Neben den Leistungen der gemeinnützigen Stiftung kann die Stifterfamilie Zuwendungen der Familienstiftung erhalten. Diese sind, sofern es sich um Leistungen, die nicht vom Versorgungsbedürfnis des Zuwendungsempfängers abhängig sind, d.h. vom Charakter her mit der Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 KStG beim Destinatär zu berücksichtigen. Die Stiftung ist grundsätzlich zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag verpflichtet. Beim Destinatär bleibt gem. § 3 Nr. 40 d EStG die Hälfte der Einnahmen steuerfrei, entsprechendes gilt für die Werbungskosten, die gem. § 3 c Abs. 1 EStG nur zur Hälfte berücksichtigt werden dürfen. Sofern keine höheren Werbungskosten nachgewiesen werden können, steht dem Destinatär ein Werbungskostenpauschbetrag gem. § 9 a S. 1 Nr. 2 EStG in Höhe von EUR 51,00 zu. Ferner kann er bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 4 EStG nach Abzug der Werbungskosten den entsprechenden Sparerfreibetrag zum Abzug bringen. Die von der Stiftung einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag werden auf die Einkommensteuer bzw. den Solidaritätszuschlag des Destinatärs angerechnet.

Werden hingegen Leistungen durch die Familienstiftung erbracht, die sich am Versorgungsbedürfnis des Destinatärs orientieren, so sind diese Bezüge als sonstige Einnahmen i.S.v. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG, allerdings gem. § 3 Nr. 40 i EStG nur zur Hälfte, steuerpflichtig. Die dem Destinatär im Zusammenhang mit den steuerbefreiten Einnahmen entstandenen Ausgaben dürfen gem. § 3 c Abs. 1 EStG nicht zum Abzug gebracht werden. Dem Destinatär wird gem. § 9 a S. 1 Nr. 3 EStG ein Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von EUR 102,00 gewährt.

Im Weiteren kann die Vermögensübertragung auf die Familienstiftung, wie auch die gemeinnützige Stiftung, unter bestimmten Auflagen erfolgt sein. So kann sich der Stifter einen Nießbrauch vorenthalten oder die Vermögensübertragung kann gegen Versorgungsleistungen erbracht werden.

Aufgrund der Wahl des Gestaltungsmodells Doppelstiftung erachte ich es in diesem Zusammenhang aufgrund der Problematik des Gemeinnützigkeitsrechts für sinnvoll, die Versorgungsleistungen wie auch den Vorbehaltsnießbrauch durch die Familienstiftung erbringen zu lassen.

Bei den Versorgungsleistungen hat dies den Vorteil, dass die Familienstiftung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Somit können die gegenüber dem Stifter und seiner Familie erbrachten Versorgungsleistungen, sofern diese im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften stehen bei der Körperschaftsteuerveranlagung zum Abzug gebracht werden. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass wie hier der Sonderausgabenabzug von wiederkehrenden Leistungen bei der Stiftung bejaht wird. Würde der Stifter hingegen klassische Versorgungsleistungen von der gemeinnützigen Stiftung abverlangen, so stehen diese zum einen im Spannungsfeld des § 58 Nr. 5 AO⁷³⁰ und zum anderen wären diese nur abzugsfähig, sofern diese Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit dem gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der gemeinnützigen Stiftung stehen würden.

Die Versorgungsleistungen stellen somit „Sonderausgaben“ der Familienstiftung dar und sind je nach Qualifizierung der wiederkehrenden Leistungen in voller Höhe als dauernde Last bzw. in Höhe des Ertragsanteils als Leibrente abzugsfähig.

⁷³⁰ Vgl. Gliederungspunkt 6.2.3

Beim entsprechenden Berechtigten stellen die wiederkehrenden Leistungen Einnahmen i.S.v. § 22 Nr. 1 EStG bei der dauernden Last bzw. § 22 Nr. 3 EStG bei der Leibrente dar. Den Berechtigten steht ein Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von EUR 102,00 gem. § 9 a S. 1 Nr. 3 EStG zu.

Behält sich der Stifter hingegen einen Nießbrauch an einer nicht dem Betriebsvermögen zugehörigen Immobilie oder an Kapitalvermögen vor, so kann aus meiner Sicht sowohl die Familienstiftung als auch die gemeinnützige Stiftung mit dem Nießbrauch belastet werden. Dafür ist die originäre Zurechnung der Einkünfte beim Stifter – Nießbraucher - im Rahmen des Vorbehaltsnießbrauchs ursächlich. Bei der gemeinnützigen Stiftung wird hierdurch das Problemfeld des § 58 Nr. 5 AO umgangen; denn wo keine Erträge zugerechnet werden, können auch keine Mittel fehlverwendet werden. Grundsätzlich ist im Einzelfall zu entscheiden, welche der beiden Stiftungen mit einem Nießbrauch belastet werden könnte. Da sich der Nießbrauch an Kapitalvermögen sowieso etwas problematisch darstellt⁷³¹, könnte eventuell bei einer zusätzlichen Übertragung von Immobilienvermögen auf die gemeinnützige Stiftung ein Vorbehaltsnießbrauch geltend gemacht werden. Dies hätte den Vorteil, dass die gemeinnützige Stiftung über das Steuerprivileg im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer verfügt und der Stifter weiterhin über die Erträge aus dem Immobilienvermögen verfügen kann.

Neben dem Vorbehalt eines Nießbrauchs oder der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen wurden auch Arbeitsverhältnisse zwischen der Stifterfamilie und der Stiftung thematisiert. Im Zusammenhang mit dem Konstrukt der Doppelstiftung wäre es durchaus denkbar, dass die Beteiligungsgesellschaft von einem Mitglied der Stifterfamilie geführt werden könnte. Dem entsprechend würde hier ertragsteuerlich ein Arbeitsverhältnis zwischen der GmbH und der jeweiligen Person vorliegen. Die natürliche Person hätte somit Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.v. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.⁷³²

⁷³¹ Vgl. Gliederungspunkt 4.2.4.4

⁷³² Die sozialversicherungsrechtliche Würdigung kann vom Grundsatz her bei einem Geschäftsführer von der lohnsteuerrechtlichen Würdigung abweichen.

Verfügt die Familienstiftung über einen entsprechenden Verwaltungsapparat, der einen hauptamtlichen Vorstand bzw. hauptamtliche Mitarbeiter erfordert, so können diese Positionen ebenfalls durch Mitglieder der Stifterfamilie besetzt werden.

Aus meiner Sicht ist aus Gründen der gleichgerichteten Interessen Abstand von einer Führung der gemeinnützigen Stiftung in Personalunion mit den beiden anderen juristischen Personen zu nehmen. Dies sollte zum einen aus Gründen des Gestaltungsmissbrauchs vermieden werden und zum anderen sprechen hier gemeinnützigkeitsrechtliche Bedenken dagegen. Um die Doppelstiftung als steuerlich zulässiges Gestaltungsinstrument darstellen zu können, ist es notwendig, dass die Familienstiftung bestimmte Leistungen erbringt, die die disquotale Gewinnverteilung rechtfertigen können. Dies kann jedoch nicht der Fall sein, wenn der Stiftungsvorstand jeweils durch die gleichen Personen besetzt ist. Auch im Hinblick auf das Gemeinnützigkeitsrecht kann eine Führung der gemeinnützigen Stiftung und der Beteiligungsgesellschaft in Personalunion steuerliche Konsequenzen aufwerfen. Grundsätzlich ist die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als reine Vermögensverwaltung anzusehen. Treten jedoch bestimmte Umstände hinzu, wie bspw. der Einfluss des Stiftungsvorstandes auf das operative Geschäft aufgrund seiner Stellung als Geschäftsführer der Gesellschaft, so stellt diese Beteiligung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, der gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Steuerbefreiung ausgenommen ist.

Das Modell Doppelstiftung bietet viele Gestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf die Versorgung der Stifterfamilie, wie diese jedoch ausgestaltet werden können, ist stets im Einzelfall in der Praxis zu beurteilen.

7 Ergebnisse und Kritische Würdigung einer empirischen Analyse

Die folgende empirische Analyse soll an die vorangehenden Überlegungen anschließen und Erkenntnisse darüber gewinnen, inwieweit die Versorgung des Stifters und seiner Angehörigen in der Stiftungspraxis im Rahmen der in dieser Arbeit dargestellten Versorgungswege Anwendung findet. Zunächst soll die Vorgehensweise der empirischen Untersuchung und anschließend daran deren Ergebnisse dargestellt werden.

7.1 Ansatzpunkte der empirischen Analyse

Die Praxisrelevanz des im Rahmen dieser Arbeit dargestellten Versorgungsinstruments Stiftung soll mittels der folgenden empirischen Analyse untersucht werden. Hierbei stellt sich grundsätzlich die Frage, in wie weit die Versorgung des Stifters und seiner Familie die Stiftungserrichtung beeinflusst hat, bzw. ein Motiv für sie war. Generell ist jedoch zu differenzieren, ob eine Stiftung die Versorgung einer bestimmten Gruppe übernehmen soll oder ob diese lediglich einen Beitrag zur Sicherung eines bestimmten Lebensstandards leisten soll. Weiterhin ist von erheblicher Bedeutung, welche Art der Versorgungsleistungen an die jeweiligen Angehörigen erbracht werden.

Im Zeitraum von Januar 2003 bis Juni 2003 wurde zur Klärung dieser Fragen eine Fragebogenerhebung durchgeführt. Aufgrund des im Rahmen einer persönlichen Befragung entstehenden zeitlichen und finanziellen Aufwands wurde die Erhebung mittels Fragebogen als geeignet erachtet.⁷³³ Die Stichprobe umfasst 66 bayrische Stiftungen, d.h. rechtsfähige Stiftungen, die ihren Sitz im Freistaat Bayern haben. Die Auswahl basiert auf dem vom Bayerischen Landesamt für Statistik herausgegebenen Bayerischen Stiftungsverzeichnis und dem vom Bundesverband deutscher Stiftungen e.V. herausgegebenen "Verzeichnis der Deutschen Stiftungen 2000".

⁷³³ Ein Exemplar des Fragebogens ist dieser Arbeit im Anhang als Anlage 1 beigelegt.

Die ausgewählten Stiftungen sind sowohl gemeinnützige Stiftungen, unternehmensverbundene Stiftungen, als auch Familienstiftungen. Eine Selektion der Stichprobe wurde anhand des Errichtungsjahres vorgenommen, die Stichprobe umfasst ausschließlich Stiftungen, die ab 1970 errichtet wurden. Allerdings wurde dieses Auswahlkriterium nicht für Familienstiftungen angewendet, da andernfalls der Anteil der Familienstiftungen an der Grundgesamtheit zu gering ausgefallen wäre.

Hinsichtlich des Stiftungszweckes wurde bei der Auswahl der Stichproben keine Selektion vorgenommen, da dieser grundsätzlich kein Indiz für eventuelle Versorgungsleistungen der Stiftung gegenüber dem Stifter oder dessen Angehörigen darstellt.

Als Grundlage für den Fragebogen dienen alle im Rahmen der Erstellung der Arbeit gewonnenen Erkenntnisse. Der Fragebogen umfasst zwei Teile. Der erste Teil umfasst ausschließlich allgemeine Angaben, die der Klassifizierung der Stiftung hinsichtlich ihrer Art, ihrer Destinatäre und der Höhe ihres Stiftungsvermögens dienen sollen. Der zweite Abschnitt des Fragebogens widmet sich der Versorgungsthematik. Zunächst soll eine Einschätzung darüber gewonnen werden, wie wichtig das Kriterium der Versorgung und die Absicherung des Lebensstandards seiner Abkömmlinge dem Stifter im Rahmen der Stiftungserrichtung war. Anschließend daran werden die verschiedenen Arten der Versorgungsleistungen, die eine Stiftung erbringen kann, abgefragt. Um den Einfluss des Stifters oder seiner Angehörigen auf die Stiftungsarbeit einschätzen zu können, ist die Mitarbeit in den Stiftungsgremien und die eventuell dafür erhaltenen Entschädigung ein weiterer Punkt des Fragebogens. Abschließend werden die Befragten um eine Einschätzung ihrerseits zum Versorgungsmodell Stiftung gebeten.

Der Fragebogen ist hinsichtlich der einzelnen Versorgungsleistungen bewusst sehr einfach gehalten, weshalb auch keine Betragsangaben über etwaige Versorgungsleistungen, Gehälter oder Aufwandsentschädigungen abgefragt wurden. Diese Fragestellungen wurden im Rahmen der Erstellung des Fragebogens als sehr sensibel erachtet, sodass eine grundsätzliche Antwort, ob derartige Leistungen durch

eine Stiftung erbracht werden, als erstrebenswerter angesehen wurden, als ein nicht beantworteter Fragebogen.

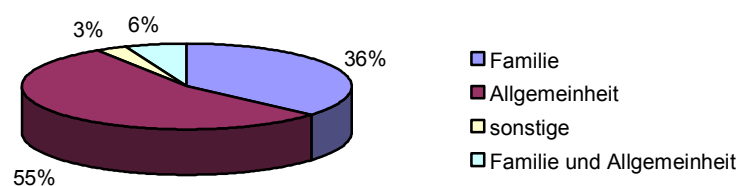
7.2 Ergebnis und Interpretation der empirischen Analyse

Auf den Fragebogen haben insgesamt 36 Stiftungen geantwortet. Die Rücklaufquote beträgt somit 54,5 % . Mittels Antwortschreiben teilten einige der Adressanten mit, dass sie aufgrund satzungsmäßiger Bestimmungen den zugesandten Fragebogen nicht beantworten konnten bzw. dass sie diesen für ihre Stiftung nicht zutreffend hielten. Somit sind 33 der 36 Rückantworten verwertbar, was 50,0 % der angeschriebenen Stiftungen entspricht. Insbesondere die angeschriebenen gemeinnützigen und unternehmensverbundenen Stiftungen haben den Fragebogen nicht beantwortet.

Die Auswertung der empirischen Analyse erfolgt in zwei Schritten, zunächst werden die Ergebnisse der Erhebung zu den allgemeinen Angaben dargestellt. Im Weiteren erfolgt dann die Darstellung der Resultate zu den Fragestellungen über die Versorgung des Stifters und der Familie.

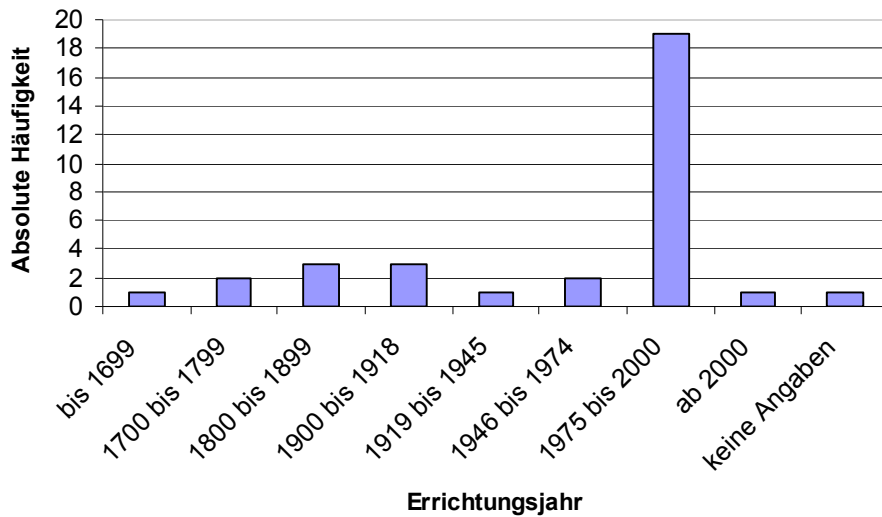
Die Klassifikation der Stiftungen soll im Folgenden anhand des Stiftungszwecks der Stiftung erfolgen.

Mehr als die Hälfte der Stiftungen (55 %) fördern die Allgemeinheit und verfolgen somit einen gemeinnützigen Zweck im Sinn von § 51 AO ff.. Die Familienstiftungen haben einen Anteil von 36 %. Weitere 6 % sind gemeinnützige Familienstiftungen, d.h. sie versorgen ihren Stifter und dessen Familien im Rahmen der

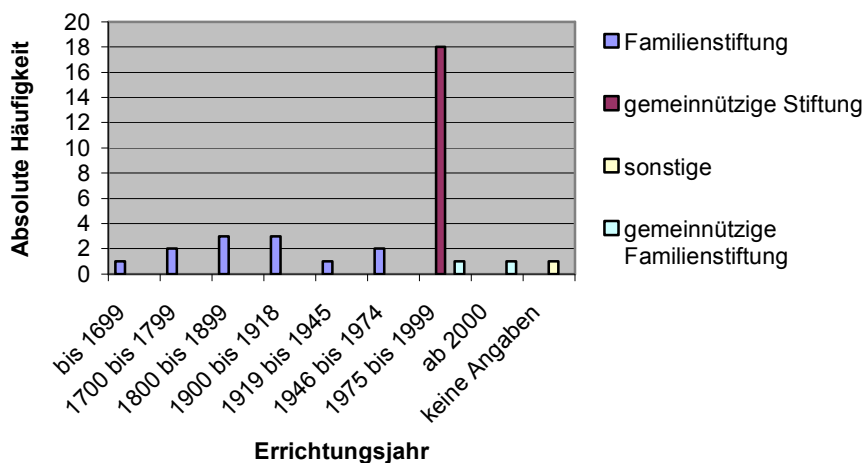


vom Gemeinnützigkeitsrecht zulässigen Grenzen.

In der nachfolgenden Abbildung sind die Errichtungsjahre der Stiftungen abgebildet:

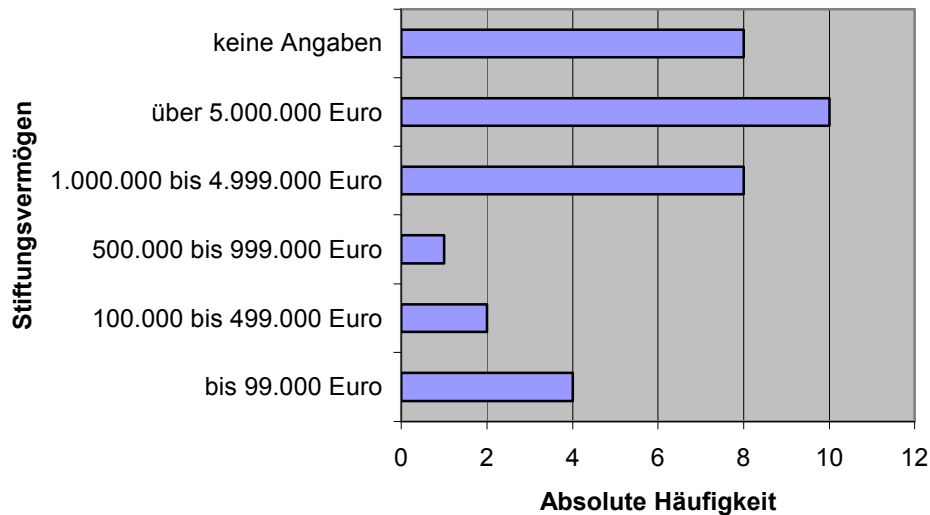


Alle vor 1975 errichteten Stiftungen sind Familienstiftungen. Nach 1975 wurden lediglich zwei gemeinnützige Familienstiftungen errichtet, ursächlich hierfür erscheint die im Jahr 1974 eingeführte Erbschaftsteuer der Familienstiftungen.



In Bezug auf das Stiftungsvermögen ergab die Umfrage, das 24,2 % der Stiftungen über ein Stiftungsvermögen in Höhe von EUR 1.000.000,00 bis EUR 4.999.999,00 verfügen, weitere 30,3 % wurden von ihren Stiftern mit Kapital in Höhe von über EUR 5.000.000, ausgestattet.

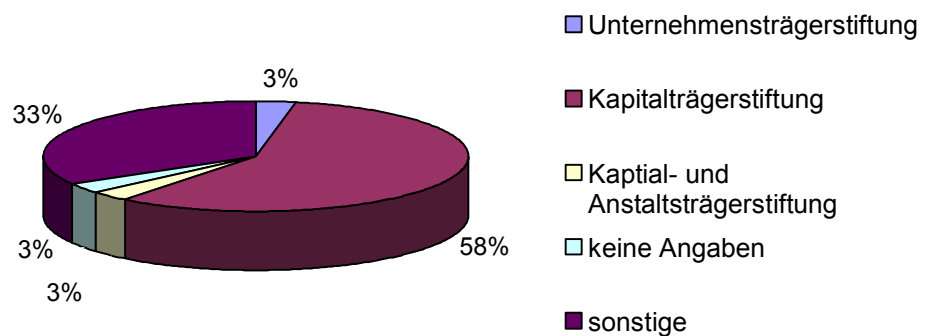
Lediglich 18,1 % der Stiftungen weisen ein Stiftungsvermögen von weniger als EUR 500.000,00.



Allerdings kann diese Aussage zu Lasten der mit einem niedrigerem Stiftungskapital dotierten Stiftungen dadurch verfälscht werden, dass in 24,2 % der verwertbaren Fragebögen keine Angaben zur Höhe des Stiftungsvermögens gemacht wurden.

Die Auswertung ergibt weiterhin, dass insbesondere die nach 1975 errichteten Stiftungen mit verhältnismäßig hohem Stiftungsvermögen ausgestattet worden sind. Von den 19 im Zeitraum von 1975 bis 2000 errichteten Stiftungen, verfügen 16 Stiftungen über ein Stiftungsvermögen von mehr als EUR 1.000.000,00, davon weisen 50,0 % ein Stiftungsvermögen von mehr als EUR 5.000.000,00 aus. Daraus lässt sich ableiten, dass insbesondere in den letzten 25 Jahre eine hohe Bereitschaft der Stifter bestand, Stiftungen mit sehr hohem Vermögen auszustatten, so dass diese langfristig, wie auch nachhaltig ihren Stiftungszweck aus den Erträgen des Vermögens verfolgen können. Dabei darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass durch die großzügige Ausstattung der Stiftungen vorwiegend gemeinnützige Projekte gefördert werden können, die oftmals im vermeintlich hoheitlichen Bereich angesiedelt waren.

Wie im allgemeinen Teil der Arbeit bereits dargestellt wurde, kann eine Klassifizierung der Stiftungen auch anhand des Stiftungsvermögens erfolgen. Diese Art der Einteilung ermöglicht auch einen Rückschluss auf den Stiftungszweck bzw. dessen Verwirklichung. Weiterhin lässt diese Einteilung der Stiftungen auch einen Rückschluss auf die Stiftungsorganisation bzw. deren Verhältnis zu den Destinatären zu. Dies kommt insbesondere bei der Abgrenzung von Kapital- und Anstaltsträgerstiftungen zum Tragen.



Lediglich 3,0 % der Stiftungen sind Träger eines Unternehmens und fallen somit in die Kategorie der unternehmensverbundenen Stiftungen. Das vom Stifter übertragene Vermögen besteht hier aus einem Unternehmen, das in die Stiftung eingebracht wurde, um durch die Erwirtschaftung von Erträgen dem Stiftungszweck zu dienen. In der Stichprobe war keine Stiftung vertreten, in deren Stiftungsvermögen sich Beteiligungen an Unternehmen befinden.

58,0 % der Stiftungen sind Kapitalträgerstiftungen, die auch Hauptgeldstiftungen genannt werden, d.h. das Stiftungsvermögen wird sich im Wesentlichen aus Kapitalvermögen bzw. Grundbesitz zusammensetzen. Merkmal dieser Stiftungen ist, dass die durch das Stiftungsvermögen erwirtschafteten Erträge für die Erfüllung des Stiftungszweckes eingesetzt werden.

Die mit 3 % vertretene Anstaltsträgerstiftung ist nach den vom Vorstand zur Verfügung gestellten Informationen keine reine Anstaltsträgerstiftung, Sie stellt eine Kombination aus der Anstalts- und Kapitalträgerstiftung dar. Die klassische An-

staltsträgerstiftung erreicht im Gegensatz zur Kapitalträgerstiftung ihren Zweck unmittelbar durch den Einsatz des ihr übertragenen Vermögens (bspw. Krankenhaus, Altenheim, Kindergarten). Im vorliegenden Fall kann die Stiftung jedoch noch die aus den zusätzlich überlassenen Mitteln Erträge generieren, um die Verfolgung des Stiftungszwecks nachhaltig zu sichern.

66,7 % der Stiftungen verfolgen nach eigenen Angaben steuerbegünstigte Zwecke im Sinne von §§ 51 ff. AO. Dies lässt den Rückschluss zu, dass eben diese Stiftungen der persönlichen Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG unterliegen, bzw. die Errichtung nach § 13 Nr. 16 b ErbStG steuerbefreit war.

Im Weiteren werden die Ergebnisse der Erhebung in Bezug auf die Versorgung des Stifters und der Stifterfamilie dargestellt.

Für lediglich 23,2 % der Stifter war die Versorgung der eigenen Person und der Familie bei der Errichtung ein wesentliches Kriterium. Für 63,6 % spielte eine etwaige Versorgung durch die Stiftung überhaupt keine Rolle. Wobei diese Aussage fast ausschließlich von gemeinnützigen Stiftungen gemacht wurde, die in den Jahren 1975 bis 1999 errichtet wurden.

Die Sicherung der Lebensstellung der Abkömmlinge des Stifters war bei Errichtung der Stiftung unwesentlich wichtiger für die jeweiligen Stifter als der Versorgungsgedanke. Rund 30,0 % der Befragten haben der Sicherung der Lebensstellung der Abkömmlinge eine sehr hohe Bedeutung beigemessen. Dagegen stehen wiederum rund 60,0 % aller befragten Stiftungen für deren Stifter dieser Punkt von keinerlei Bedeutung war.

Diese Resultate schlagen sich jedoch nicht in den von den Stiftungen an den Stifter bzw. dessen Familie erbrachten Leistungen nieder. Lediglich fünf bzw. sechs Stiftungen erbringen wiederkehrende Leistungen bzw. dem Stifter und dessen Familie wurden Nutzungs- und/oder Nießbrauchsrechte eingeräumt. Bei vier Stiftungen haben die Destinatäre einen rechtlichen Anspruch auf diese Leistungen, d.h. sie können diese im Fall der Nichtleistung einklagen.

Bei weiteren fünf Stiftungen haben Angehörige der Stifterfamilie bzw. der Stifter ein Arbeitsverhältnis mit der Stiftung. Diesen wird für ihre Vorstandstätigkeit ein angemessenes Gehalt gezahlt.

Bei insgesamt 20 Stiftungen ist der Stifter bzw. ein Mitglied der Familie für die Stiftung tätig. Somit begleiten insgesamt 15 – nach Abzug der hauptamtlichen Stiftungsvorstände - ein Ehrenamt in einem Organ der Stiftung. Für diese Tätigkeit werden auskunftsgemäß ausschließlich Aufwandsentschädigungen gewährt.

Keine der befragten Stiftungen wird nach den gemachten Angaben entgeltlich durch den Stifter bzw. die Stifterfamilie im Bereich der Unternehmens-, Rechts- oder Steuerberatung beraten.

Nach den von den Befragten erbetenen Einschätzungen, ob sie die Stiftung als Versorgungsmodell für den Stifter und seine Familie für geeignet erachten, stehen sich die Meinungen konträr gegenüber. Sofern die Versorgung der Familie ohnehin Stiftungszweck ist, wird die Eignung als Versorgungsmodell durchaus bejaht, aber auch als nicht mehr zeitgemäß erachtet. Weiterhin steht auch bei vielen Stiftungen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, die Erfüllung eben dieser Zwecke im Vordergrund. Eine Mittelverwendung für Versorgungsleistungen würde die teilweise begrenzten Mittel noch weiter einschränken.

Als wesentliches Ergebnis der vorstehenden Befragung und Analyse ergibt sich, dass eine Versorgung nur bei Stiftungen erfolgt, die von jeher den Zweck der Förderung einer bzw. mehrerer Familien begleiten. Gerade aus der Auswertung der zuletzt von den Befragten erbetenen Einschätzung hinsichtlich des Versorgungsmodells „Stiftung“ ist m.E. jedoch ersichtlich, dass bei vielen gemeinnützigen Stiftungen nicht das Bewusstsein existiert, dass auch hier - zwar nur in begrenztem Rahmen - eine Versorgung der Stifterfamilie erfolgen kann und somit eine Versorgung an sich nicht die Gemeinnützigkeit der Stiftung gefährdet. Ferner bringt die Befragung zum Ausdruck, dass die Versorgung der kommenden Generationen nicht mehr im Wege der Stiftung erfolgt. Stiftungen werden aus altruistischen Gründen errichtet, das eingebrachte Vermögen ist nicht für die Sicherung des Lebensstandards des Stifters notwendig.

8 Schlussbetrachtung

In den vergangenen fünf Jahren wurden in Deutschland so viele rechtsfähige Stiftungen wie nie zuvor errichtet. Die Motive des Stifters, Vermögen auf eine Stiftung zu übertragen, sind vielfältiger Natur. In der Öffentlichkeit finden vor allem die als gemeinnützig anerkannten Stiftungen Aufmerksamkeit und Anerkennung, dennoch gibt es über die gemeinnützige Stiftung hinaus noch andere Stiftungsformen, die bei der Thematik „Stiftung“ und „Versorgung“ nicht unbeachtet bleiben dürfen.

Je nach Stiftungsform, steht die Versorgung des Stifters und seiner Nachkommen mehr oder weniger im Vordergrund. In der Literatur wird im Allgemeinen die Versorgungsthematik bei der Vermögensübertragung auf eine Stiftung eher stiefmütterlich bzw. isoliert für eine Stiftungsform betrachtet.

Die Ergebnisse der Untersuchung der ertrag- und substanzsteuerlichen Behandlung der Vermögensübertragung auf eine Stiftung bzw. die Würdigung der einzelnen „Versorgungsmodelle“ werden im Folgenden zusammengefasst dargestellt.

8.1 Ertrag- und substanzsteuerliche Beurteilung der Vermögensübertragung sowie der laufenden Besteuerung

Die Vermögensübertragung auf eine Stiftung erfolgt im Hinblick auf die Ertragsbesteuerung des Stifters unter Anwendung der Grundsätze der vorweggenommenen Erbfolge. Auf Ebene des Stifters kommt es somit nur unter bestimmten Voraussetzungen zu einer Ertragsbesteuerung. Dies ist immer dann der Fall, wenn Vermögen entgeltlich, teilentgeltlich oder einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens übertragen werden. Ein ertragsteuerlicher Tatbestand wird ferner durch die Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils geschaffen, soweit nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die Stiftung übertragen werden.

Wird Vermögen auf eine gemeinnützige Stiftung übertragen, so ist zu beachten, dass der Gesetzgeber im Rahmen des § 10 b EStG eine Vielzahl von Abzugsmöglichkeiten im Rahmen der Sonderausgaben gewährt.

Auf Ebene der Stiftung kommt es im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung zu keiner Ertragsbesteuerung.

Im Gegensatz stellt die Vermögensübertragung auf eine Stiftung im Rahmen einer Schenkung unter Lebenden einen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Tatbestand gem. § 7 Abs. 1 S. 1 Nr. 8 ErbStG dar. Gemeinnützige Stiftungen erfahren hier eine Privilegierung durch die Steuerbefreiung des Übertragungsvorgangs. Der Familienstiftung werden ebenfalls, im Gegensatz zur privatnützigen Stiftung im Hinblick auf die Steuerklasse und damit verbunden auf die Steuerprogression und den Freibetrag, erbschaft- und schenkungsteuerliche Vorteile eingeräumt.

Stiftungen sind gem. § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Nur gemeinnützige Stiftungen erfahren eine steuerliche Privilegierung durch die Befreiung von den Ertragsteuern. Die Steuerbefreiung umfasst jedoch nicht etwaige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der Stiftung. Diese Differenzierung ist von besonderer Bedeutung für die ertragsteuerliche Würdigung einer Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen und gegen Vorbehalt eines Nießbrauchs.

Überträgt der Stifter eine existenzsichernde und ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit auf die Stiftung, wonach Leistung und Gegenleistung nicht gegeneinander abgewogen sind und werden wiederkehrende Leistungen an den Stifter und seine Angehörigen erbracht, so liegt eine Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen vor. Dies hat zur Folge, dass die Übertragung des Vermögens gegen Versorgungsleistungen als unentgeltlich zu qualifizieren ist. Im Rahmen der laufenden Besteuerung stellen die Versorgungsleistungen aufgrund des Korrespondenzprinzips beim Übernehmer des Vermögens, also der Stiftung, Sonderausgaben dar, während der Überträger, demnach der Stifter, diese im Rahmen der sonstigen Einkünfte zu versteuern hat. Der Sonderausgabenabzug bei der

Stiftung ist im Rahmen der laufenden Besteuerung gegeben, da eine Stiftung als Körperschaft und nicht als Kapitalgesellschaft anzusehen ist.

Vorteilhaft ist die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Stiftungerrichtung durch die Inanspruchnahme des Progressionsgefälles des Steuersatzes zwischen der Stiftung und dem Stifter. Folglich ist die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen nur im Zusammenhang mit einer nicht als gemeinnützig anerkannten und somit nicht ertragsteuerbefreiten Stiftung sinnvoll.

Behält sich der Stifter im Rahmen der Vermögensübertragung einen Nießbrauch an Grund- bzw. Kapitalvermögen vor, so erwirbt die Stiftung das mit dem Recht belastete Vermögen. Durch den Vorbehalt wird im Rahmen der Vermögensübertragung kein entgeltlicher Tatbestand realisiert. Bei der laufenden Ertragsbesteuerung der Stiftung findet der Vorbehalt eines Nießbrauchs keine steuerliche Berücksichtigung, da die Stiftung selbst keine originären Einkünfte erzielt. Anteilig sind ihr jedoch Einkünfte zuzurechnen, sofern ein Quoten- bzw. Bruchteils-Vorbehaltsnießbrauch vereinbart wurden. Der Stifter hingegen erzielt aus dem Vorbehaltsnießbrauch Einkünfte gem. § 20 oder § 21 EStG. Der Stifter kann die von ihm im Rahmen der Überschusseinkünfte entstandenen Werbungskosten zum Abzug bringen, soweit er Einkünfte nach § 21 EStG erzielt ist er abschreibungsberechtigt.

Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind Versorgungsleistungen als Leistungsaufgabe und der Vorbehalt eines Nießbrauchs als Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe zu qualifizieren. Bei der Ermittlung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bereicherung finden somit für die Leistungsaufgabe die Regelungen der gemischten Schenkung Anwendung, während der Kapitalwert der Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe die Bemessungsgrundlage für Erbschaft- und Schenkungsteuer mindert. Diese Differenzierung ist für die Anwendung des § 25 ErbStG von erheblicher Bedeutung. D.h., nur wenn die Stiftung belastetes Vermögen übernimmt, was nur im Fall der Duldungsaufgabe gegeben ist, ist § 25 ErbStG einschlägig. Behält sich der Stifter für sich oder seine Ehefrau einen Nießbrauch vor, so mindert der Kapitalwert der Last nicht die Bemessungsgrund-

lage der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die auf die Last entfallende Steuer wird jedoch bis zu deren Erlöschen zinslos gestundet.

Die Familienstiftung unterliegt als einzige Stiftungsart im Abstand von 30 Jahren der Erbersatzbesteuerung. Durch diese wird die Systematik des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuersystems durchbrochen. Jedoch ist sie im Vergleich zum tatsächlichen Erbanfall planbar und der Familienstiftung werden ferner Vorteile im Hinblick auf die Steuerprogression gewährt.

Für die laufende Besteuerung des Destinatärs ist auch die steuerliche Qualifikation der klassischen, durch die Stiftung erbrachten Destinatärsleistungen von erheblicher Bedeutung. Durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens unterliegen nunmehr die Leistungen der privatnützigen Stiftung auf Ebene des Destinatärs der Besteuerung. Hierbei ist zu differenzieren, ob die von der Stiftung erbrachten Leistungen von den Bedürfnissen des Destinatärs abhängen. Wenn dies der Fall ist, so stellen diese sonstige Einkünfte des Destinatärs dar. Besteht allerdings eine Vergleichbarkeit der Leistungen der Stiftung mit einer Gewinnausschüttung, so sind diese als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren. Durch die nachgelagerte Besteuerung ist im Einzelfall die Gesamtsteuerbelastung der Destinatärsbezüge gestiegen, abhängig ist dies vom persönlichen Steuersatz des Destinatärs. Durch das Halbeinkünfteverfahren findet faktisch eine Schlechterstellung von Destinatären mit fixen Stiftungsleistungen statt, da diese im Gegensatz zum Anrechnungsverfahren nunmehr auf der Ebene des Destinatärs mit dem persönlichen Steuersatz zu versteuern sind. Hingegen stellen sich Destinatäre mit variablen Bezügen unter Umständen besser, da aufgrund der Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 % höhere Stiftungsleistungen erbracht werden können.

Destinatärsbezüge gemeinnütziger Stiftungen sind, sofern sie aufgrund des Satzungszwecks geleistet werden, beim Empfänger steuerfrei. Werden Bezüge jedoch im Rahmen von § 58 Nr. 5 AO gewährt, so sind diese in voller Höhe beim Empfänger zu besteuern.

8.2 Würdigung der „Versorgungsmodelle“

Für das Versorgungsmodell „Familienstiftung“ wird der Vorbehalt eines Nießbrauchs im Rahmen der Vermögensübertragung grundsätzlich als nicht sinnvoll erachtet, da keine Minderung des steuerpflichtigen Erwerbs bei der Ermittlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer aufgrund des § 25 ErbStG erfolgen kann. Im Gegensatz dazu kann durch die Bejahung des Sonderausgabenabzugs bei der Stiftung, im Zusammenhang mit der Gewährung von Versorgungsleistungen, ein steuerlicher Gestaltungsspielraum durch die Nutzung des Progressionsgefälles nutzbar gemacht werden.

Bei der Betrachtung von Versorgungsmöglichkeiten durch die gemeinnützige Stiftung steht § 58 Nr. 5 AO im Vordergrund. Für die Beurteilung der Angemessenheit etwaiger Bezüge kann objektiv nur der Stifter selbst als Bezugspunkt dienen. Der Vorbehalt Nießbrauch an sich stellt sich für die gemeinnützige Stiftung als unproblematisch dar, da der Stiftung originär keine Einkünfte zuzurechnen sind. Von wesentlich größerer Bedeutung sind in diesem Zusammenhang jedoch die Versorgungsleistungen. Für diese Thematik ist, im Hinblick auf das Gebot der Mittelverwendung, eine Abgrenzung von Vermögen und Ertrag vorzunehmen. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass das durch die Versorgungsleistungen belastete Vermögen von Beginn an nicht zur Erzielung von Erträgen für den gemeinnützigen Zweck zur Verfügung steht, und dass die aus diesem erwirtschafteten Erträge nur für die Versorgungsleistungen zu verwenden sind. Eine Zusammenrechnung von Versorgungsleistungen und Leistungen i.S.v. § 58 Nr. 5 AO wird bei einer mit ausreichendem Vermögen ausgestatteten Stiftung für nicht sachgerecht erachtet. Diese Problematik kann durch ein Zwei-Konten-Modell umgangen werden. Dieses dient dazu, das mit Versorgungsleistungen belastete Vermögen von dem für die gemeinnützigen Zwecke bestimmten Vermögen zu trennen. Im Ergebnis stellt sich nach dieser Betrachtung jedoch die Frage, ob nicht grundsätzlich bei einer gemeinnützigen Stiftung Vermögen zurückzubehalten ist, da zum einen kein Abzug der Versorgungsleistungen im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens – außer im Fall des Zusammenhangs mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – aufgrund der Steuerbefreiung erfolgen kann, und zum anderen stets das Spannungsfeld des § 58 Nr. 5 AO zu beachten ist.

Einige Banken und Finanzdienstleistungsinstitute haben in den vergangenen Jahren die gemeinnützige Stiftung als Kapitalanlageform mit „Steuersparpotential“ und zugleich als Versorgungseinrichtung entdeckt. Vordergründig wird hier eine duale Anlagestrategie verfolgt, die zum einen die Übertragung von Vermögen auf eine gemeinnützigen Stiftung und zum anderen die Anlage in alternative hochverzinsliche Investments vorsieht. Die Motivation dieser Modelle zielt darauf ab, ein Versorgungsinstrument mit hohen steuerlichen Vorteilen und gleichzeitig gesellschaftlichem Ansehen als Produkt für Jedermann anzubieten. Die eigentlichen Motive für die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung treten völlig in den Hintergrund. Eine Identifizierung mit der Stiftung ist unter altruistischen Gesichtspunkten als nicht gegeben anzusehen. Weiterhin ist zu beachten, dass bei den relativ kleinen Stiftungsvermögen nur geringe Versorgungsleistungen gezahlt werden können. Betrachtet man die Gewährung der Versorgungsleistungen isoliert von der weiteren Anlage und wird bspw. eine Stiftung mit einem Grundstockvermögen in Höhe von EUR 100.000,00 errichtet und beträgt die Verzinsung 5 %, so erzielt die Stiftung im Erstjahr Erträge aus der Vermögensverwaltung, unter Vernachlässigung jeglicher Verwaltungskosten, in Höhe von EUR 5.000,00. Gem. § 58 Nr. 5 AO kann die Stiftung nach derzeitiger Gesetzeslage 1/3 des Einkommens, somit EUR 1.666,67 per anno, als Versorgungsleistungen an den Stifter bzw. seine Familie zahlen. Auch wenn jährlich ein weiteres Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung in die Rücklage gem. § 58 Nr. 7a 1. Alt. AO eingestellt wird und somit das zu verzinsende Vermögen ansteigt, so wird die Basis für die Verzinsung nicht in der Weise verbreitert, dass langfristig existenzsichernde Versorgungsleistungen gewährt werden können. Unter Annahme der obigen Prämissen ist ein Grundstockvermögen von EUR 720.000,00 notwendig, um eine monatliche Versorgungsleistung von EUR 1.000,00 erbringen zu können. Diese isolierte Betrachtungsweise über die Höhe der Versorgungsbezüge dient der Verdeutlichung, dass die Gewährung von Versorgungsleistungen nur einen Teil des Konzepts der Banken und Finanzdienstleister darstellt. Vielmehr wird dies erst durch die Verzinsung des Alternativinvestments und die Steuerersparnis komplettiert und kann erst als Ganzes glaubhaft an den Mann gebracht werden. Dieses Versorgungsmodell wird grundsätzlich als riskant eingeschätzt, da es im Hinblick auf die Versorgungsleistungen i.S.v. § 58 Nr. 5 AO auf die derzeitige

Gesetzeslage abstellt und die Stiftung für Anlagezwecke sowie als Steuersparmodell instrumentalisiert.

Die Doppelstiftung vereint durch ihr Konstrukt die Vorzüge einer gemeinnützigen und einer Familienstiftung. Ihr Charakter erlaubt es, steuerliche Gestaltungen so vorzunehmen, dass sie als eine Art Idealtypus für die Versorgung des Stifters und der Stifterfamilie fungieren kann. Mittels der zu wählenden Struktur kann eine optimale Versorgung des Stifters und seiner Familie gewährleistet und sowohl die Errichtungsteuerung, als auch die laufende Besteuerung optimiert werden. Steuerliche Risiken, wie die des Gestaltungsmissbrauchs und der Problematik um die disquotale Gewinnausschüttung, sind von vorne herein durch klare und zielgerichtete Strukturen und durch hinreichende gesellschaftsrechtliche Regelungen entgegen zu wirken. Grundvoraussetzung für die Errichtung einer Doppelstiftung ist allerdings, dass Anteile an einer Beteiligungsgesellschaft im Rahmen des Stiftungsgeschäfts auf die gemeinnützige und die Familienstiftung übertragen werden. Die Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung wird dadurch optimiert, dass möglichst viele GmbH-Anteile auf die gemeinnützige Stiftung übergehen, da die Vermögensübertragung erbschaft- und schenkungsteuerfrei bleibt. Die auf die Familienstiftung übertragenen Anteile sollten so gering wie möglich sein, was durch Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung der Errichtung und die Erbersatzbesteuerung alle 30 Jahre zu begründen ist. Um dennoch möglichst hohe Leistungen durch die Familienstiftung erbringen zu können, ist die Gewinnverteilungsabrede der Beteiligungsgesellschaft bereits in der Satzung zugunsten der Familienstiftung disquotal auszugestalten. Die Begründung dieser Abweichung erfolgt durch die von der Familienstiftung zu übernehmenden unternehmerischen Verantwortung gegenüber der Beteiligungs-GmbH. Das Entgelt hierfür, wird in dem über dem Beteiligungsverhältnis liegenden Gewinnanspruch gesehen. Das Entgelt hat jedoch grundsätzlich angemessen zu sein. Betrachtet man die einzelnen Versorgungsmöglichkeiten, so sollte der Vorbehaltsnießbrauch als Versorgungsinstrument bei der gemeinnützigen Stiftung zum Ansatz kommen, während die Versorgungsleistungen durch die Familienstiftung zu erbringen sind. Diese Zuordnung der Versorgungsinstrumente erscheint angebracht, da bei der gemeinnützigen Stiftung somit der Problembereich des § 58 Nr. 5 AO umgangen wird und die Versorgungsleistungen bei der Familienstiftung im Rahmen der laufenden Besteuerung

steuerlich abzugsfähig sind. Ferner kann ein Anstellungsverhältnis des Stifters oder seiner Angehörigen bei der Beteiligungsgesellschaft oder der Familienstiftung vorliegen. Destinatärsbezüge können im Rahmen der gesetzlichen Zulässigkeit von beiden Stiftungen gewährt werden. Es erscheint somit bemerkenswert, dass sämtliche im Rahmen dieser Arbeit betrachteten Versorgungswege durch die Doppelstiftung beschriftet werden können. Dennoch ist zu beachten, dass die oben angeführten Risiken stets zu minimieren bzw. auszuschalten sind.

Abschließend bleibt als Erkenntnis der empirischen Analyse festzuhalten, dass das Bewusstsein, dass die Stiftung auch als Versorgungsinstrument dienen kann, bei den befragten Personen wenig ausgeprägt ist. In den vergangenen Jahren wurden fast ausschließlich gemeinnützige Stiftungen mit relativ hohen Stiftungsvermögen errichtet. Die Kenntnis, dass auch gemeinnützige Stiftungen, wenn auch im begrenzten Rahmen, gemeinnützigkeitsunschädliche Leistungen an den Stifter erbringen können, ist nicht vorhanden. Die Identifikation des Stifters mit seiner Stiftung ist allerdings um ein Vielfaches höher, als bei den Modellen der Banken und Finanzdienstleister. Dies wird durch das Engagement im Vorstand oder Beirat der Stiftung zum Ausdruck gebracht.

Für den einzelnen Stifter gibt es kein theoretisches Patentrezept für die Versorgung durch eine Stiftung. Steuerlich kann nur für den Einzelfall eine Aussage getroffen werden, ob die dargestellten Möglichkeiten für den einzelnen Steuerpflichtigen empfehlenswert sind. Die Entscheidung eine Stiftung zu errichten, wird nicht ausschließlich durch steuerliche Determinanten geprägt. Der Stifter wird von vielen Motiven geleitet, die die Prämissen für eine Stiftungerrichtung bilden. In der heutigen Zeit steht die Versorgung der eigenen Person, wie auch die empirische Analyse gezeigt hat, fast ausschließlich an letzter Stelle. Hier ist jedoch stets zu berücksichtigen, dass zu Lebzeiten nicht das gesamte Vermögen, sondern nur ein Bruchteil auf die Stiftung übertragen wird. Der Stifter wird dabei von altruistischen Motiven geleitet und gibt das, was er erübrigen kann.

Die Familienstiftung wird in ihrer klassischen Form immer mehr an Bedeutung zugunsten der gemeinnützigen Stiftung verlieren, die in der heutigen Gesellschaft

einen sehr hohen Stellenwert einnimmt und in der Zukunft eine noch größere Verantwortung zu tragen hat.

Schlussendlich bleibt festzuhalten, dass eine Übertragung des gesamten Vermögens zu Lebzeiten auf eine Stiftung in den seltensten Fällen empfehlenswert sein wird. Der Stifter sollte sich stets so viel Vermögen zurückbehalten, um seinen Lebensstandard ohne Probleme, unabhängig von Zuwendungen der zu errichtenden Stiftung, bestreiten zu können. Im Einzelfall kann die Gestaltung im Rahmen der vorbenannten Versorgungsinstrumente durchaus sinnvoll sein, jedoch sollte die Versorgung durch die Stiftung nicht die alleinige Säule der Versorgung des Stifters und der Stifterfamilie darstellen.

Für jeden Stifter, unabhängig für welche Stiftungsart er sich entscheidet und von welchen Motiven er geleitet wird, sollte immer der Sinn seines Tuns ergründbar sein. Dieses Tun sollte stets davon geleitet sein SINN ZU STIFTEN.

Anhang**Anhang 1: Fragebogen zur empirischen Analyse****I. Allgemeine Angaben**

1. Welcher Natur ist der Rechtsträger ihrer Stiftung?

- privatrechtlicher öffentlich-rechtlicher

2. Wer gehört zum Kreis Ihrer Destinatäre?

- Familie Mitarbeiter
 Allgemeinheit im Sinne der Gemeinnützigkeit sonstige _____

3. In welche Stiftungskategorie würden Sie Ihre Stiftung einordnen?

- Unternehmensträgerstiftung (Die Stiftung betreibt selbst ein Unternehmen)
 Beteiligungsträgerstiftung (Die Stiftung ist an Unternehmen beteiligt bzw. mitunternehmerisch tätig)
 Kapitalträgerstiftung (Von der Stiftung werden Grundbesitz, Wertpapiere, Kapitalvermögen im allgemeinen bzw. unwesentliche Beteiligungen an Unternehmen gehalten)
 Anstaltsträgerstiftung (Die Stiftung ist Trägerin einer Einrichtung z.B. Krankenhaus, Altenheim)
 Doppelstiftung
 sonstige _____

4. Wie hoch beziffern Sie das Stiftungsvermögen?

TEURO _____

5. Verfolgt Ihre Stiftung gem. § 51 ff. AO steuerbegünstigte Zwecke?

- Ja Nein

6. In welchem Jahr wurde die Stiftung errichtet? _____

II. Versorgung des Stifters und der Stifterfamilie

	wichtig			unwichtig		
1. War die Versorgung des Stifters und der Stifterfamilie bei der Errichtung ein wesentliches Kriterium?	1	2	3	4	5	6
2. Wie wichtig war die Sicherung der Lebensstellung der Abkömmlinge des Stifters bei der Errichtung?	1	2	3	4	5	6

3. Haben die Destinatäre einen rechtlichen Anspruch auf Stiftungsleistungen?

Ja Nein

4. Erhält der Stifter bzw. die Familienmitglieder wiederkehrende Leistungen?
(z.B. Rentenzahlungen)

Ja Nein

5. Wurden dem Stifter bzw. der Stifterfamilie Nießbrauchs- und/oder Nutzungsrechte eingeräumt?
(z.B. Nutzung von Immobilien, Ertragsnießbrauch bei Kapitalvermögen)

Ja Nein

6. Bestehen Arbeitsverhältnisse der Stiftung mit dem Stifter bzw. mit Mitgliedern der Stifterfamilie?

Ja Nein

7. Wird die Stiftung entgeltlich durch den Stifter bzw. durch Mitglieder der Stifterfamilie beraten?
(z.B. Unternehmens-, Rechts- oder Steuerberatung)

Ja Nein

8. Gehört der Stifter bzw. Mitglieder der Stifterfamilie einem Stiftungsorgan an?

Ja Nein

9. Wenn Ja, welchem?

Vorstand Beirat

10. Erhalten die Organmitglieder andere Zahlungen als Aufwandsentschädigungen?

Ja Nein

11. Wenn Ja, welche?

12. Erachten Sie die Stiftung als Versorgungsmodell für den Stifter und Stifterfamilie für geeignet?

Vielen Dank für Ihre Unterstützung!!

Anlage 2: Steuerbelastungsvergleich Halbeinkünfteverfahren und Anrechnungsverfahren**Ergebnisabhängige Rente 1 % vom Ergebnis nach Steuern****vor dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren**Stiftung

Ergebnis vor Steuern		EUR	100.000,00
Körperschaftsteuer	40,00%	EUR	40.000,00
Solidaritätszuschlag	5,50%	EUR	<u>2.200,00</u>
Steuerbelastung der Stiftung		EUR	42.200,00
Ergebnis nach Steuern		EUR	57.800,00

Destinatär

Wiederkehrende Leistung beim Destinatär		EUR	578,00
Keine Einkommensteuerbelastung beim Destinatär.			
Gesamtsteuerbelastung auf das Ergebnis vor Steuern		%	42,2
Bereicherung Destinatär		EUR	578,00

nach dem Systemwechsel zum HalbeinkünfteverfahrenStiftung

Ergebnis vor Steuern		EUR	100.000,00
Körperschaftsteuer	25,00%	EUR	25.000,00
Solidaritätszuschlag	5,50%	EUR	<u>1.375,00</u>
Steuerbelastung der Stiftung		EUR	26.375,00
Steuerbelastung auf Destinatärsbezug		EUR	263,75
Ergebnis nach Steuern		EUR	73.625,00

Fortsetzung nächste Seite

Destinatär

persönlicher Einkommensteuersatz der Destinatäre		45,00%	40,748%	40,00%	35,00%	30,00%	25,00%	19,90%
Rente 1 % vom Ergebnis nach Steuern	EUR	736,25	736,25	736,25	736,25	736,25	736,25	736,25
steuerfrei nach § 3 Nr. 40 i EStG	EUR	368,13	368,13	368,13	368,13	368,13	368,13	368,13
Einkommensteuer	EUR	165,66	150,00	147,25	128,84	110,44	92,03	73,26
Solidaritätszuschlag	EUR	9,11	8,25	8,10	7,09	6,07	5,06	4,03
Steuerbelastung des Destinatärs	EUR	174,77	158,25	155,35	135,93	116,51	97,09	77,29
Bereicherung des Destinatärs	EUR	561,48	578,00	580,90	600,32	619,74	639,16	658,96
Gesamtsteuerbelastung auf die Stiftungsleistung vor Steuern	EUR	446,28	422,00	419,10	399,68	380,26	360,84	341,04
Gesamtsteuerbelastung auf die Stiftungsleistung vor Steuern	%	44,63	42,20	41,91	39,97	38,03	36,08	34,10

Quellenverzeichnis

BERNDT, H., Stiftungen und Unternehmen, Herne, 2003

BINZ, M., Die Familienstiftung – Renaissance einer Rechtsform für Familienunternehmen, in: StBJ 1987/88, S. 145 - 166

BINZ, M./SORG, M., Erbschaftsteuerprobleme der Familienstiftung, in: DB 1988, S. 229 - 233

BLÜMICH, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz – Kommentar, München

BRANDMÜLLER, G., Gewerbliche Stiftungen, Bielefeld, 1998

CARSTENSEN, C., Die ungeschmälerzte Erhaltung des Stiftungsvermögens, in: WPg 1996 S. 781 - 793

CREZELIUS, G./RAWERT, P., Das Gesetz zu weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: ZEV 2000, S. 421 - 428

CREZELIUS, G., Die Erbersatzsteuer im Steuersystem, in: BB 1982

DAMRAU, J./WEHINGER, M., Übersicht zum Mindeststiftungsvermögen nach dem Recht der Bundesländer, in: ZEV 1998, S. 178 - 179

DELP, A., Die Stiftung & Co., Heidelberg, 1991

DORNFELD, R., Begräbnis I. Klasse für Familienstiftungen, in: FR 1973, S. 559

DÜLL, A., Stiftungen im Ertrag- und Substanzsteuerrecht, Frankfurt am Main, 1984

EBERSBACH, H., Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, Göttingen, 1972

ERNST & YOUNG AG (Hrsg.), Stiftungen, Stuttgart, 2003

ERMAN, Bürgerliches Gesetzbuch, Köln, 2004

FELIX, G., Zur Pflicht des Steuergesetzgebers, die Sonderbesteuerung der Familienstiftung nach dem ErbStG zu sanieren, in: DStZ 1982, S. 355 - 358

FISCHER, P., Renten und dauernde Lasten bei Vermögensübertragungen, in: DStR 1992, Beihefter zu Heft 17, S. 1 - 8

FLÄMIG, C., Unternehmensnachfolge mittels stiftungshafter Gebilde, in : DB 1978, Beilage Nr. 22/78

FLÄMIG, C., Die Familienstiftung unter dem Damoklesschwert der Erbersatzsteuer, in: DStZ 1986, S. 11 – 17

FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, Außensteuergesetz, Köln, 2006

FLUME, W., Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Erster Band, Teilband 2: Die juristische Person, Berlin 1983

FREUNDL, F., Die Stiftung – das Gestaltungsinstrument der Unternehmensnachfolge, in: DStR 2004, S. 1509 - 1514

GEMEINNÜTZIGKEITSVERORDNUNG VOM 24.12.1953, in: BStBl. I 1954, S. 6 - 9

GESETZ ZUR WEITEREN STEUERLICHEN FÖRDERUNG VON STIFTUNGEN VOM 14.07.2000, in: BGBl. I 2000, S. 1034 – 1036

GESETZ ZUR SCHENKUNG DER STEUERSÄTZE UND ZUR REFORM DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG VOM 23.10.2000, in : BGBl. I 2000, S. 1433 –1466

GESETZ ZUR MODERNISIERUNG DES STIFTUNGSRECHTS, in: BGBl. I 2002,
S. 2634 – 2635

**GESETZ ZUR ÄNDERUNG STEUERLICHER VORSCHRIFTEN UND ZUR ERRICHTUNG
EINES FONDS „AUFBAUHILFE“ (FLUTOPFERSOLIDARITÄTSGESETZ) VOM
19.09.2002**, in: BGBl. I 2002 S. 3651 - 3653

**GESETZENTWURF DER BUNDESREGIERUNG – ENTWURF EINES GESETZES ZUR
SICHERUNG DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE**

GOERDELER, R./ULMER. P., Die Besteuerung von Stiftungen, in: BB 1964,
S. 975 - 982

GÖTZ, H., Die unternehmensverbundene Stiftung im Zivil- und Steuerrecht – Teil
II, in: INF 2004, S. 669 – 673

GÖTZ, H., Die Familienstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge, in:
NWB Fach 2, S. 7379 - 7388

HAHN, O./SCHINDLER, A., Die Besteuerung der Stiftung, Baden-Baden 1976

HENNERKES, B.-H./SCHIFFER, K.J., Stiftungsrecht, Frankfurt am Main, 2001

HERBERT, U., Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinnütziger Körperschaf-
ten, in: BB 1991, S. 178 – 190

HERRMANN/HEUER/RAUPACH, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer,
Kommentar, Köln

HOFER, A., Vorweggenommene Erbfolge gegen private Versorgungsleistungen,
München, 1994

HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kom-
mentar, Köln

HÜFFER, U., Aktiengesetz, München, 2002

HÜTTEMANN, R., Das neue Stiftungsrecht motiviert keine Mäzene, in: Handelsblatt vom 08.02.2000, S. 2

HÜTTEMANN, R., Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: DB 2000, S. 1584 - 1592

IDW (HRSG.), Gestaltung zur Unternehmensfortführung, Düsseldorf, 1995

JANSEN, R./ JANSEN, M., Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, Berlin, 2001

JÜLICHER, M., Die Familienstiftung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, in: StuW 1995, S. 71 - 79

JÜLICHER, M., Brennpunkt der Besteuerung der inländischen Familienstiftung im ErbStG, in: StuW 1999, S. 363 - 373

JÜLICHER, M., Nießbrauch ist nicht gleich Nießbrauch, in: DStR 2001, S. 1200 - 1205

KAPP, R., Ertragsteuerliche Behandlung der verrenteten Erbersatzsteuer, in: BB 1982, S. 321 - 323

KAPP, R./EBELING, J., Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: Kommentar, Köln

KIEBLING, H./ BUCHNA, J., Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Achim, 2000

KIRCHHOF/SÖHN/MELLINGHOFF, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg

KLEIN, F., Die Familienstiftung in der Erbschaftsteuerreform, in: DB 1973, S. 2323 - 2324

KOREZKIJ, L., Familienstiftungen im neuen Erbschaftsteuerrecht, in: ZEV 1999, S. 132 – 138

KORN, K., Folgerungen aus dem Vorweggenommenen-Erbfolge-Erlass zur Einkommensteuer, in: KÖSDI 1993, S. 9333 – 9340

KORN, K., Nießbrauchgestaltung auf dem Prüfstand (Teil I), in: DStR 1999, S. 1461 – 1476

LANG, J., Zur steuerlichen Förderung gemeinnütziger Körperschaften, in: DStZ 1988, S. 18 - 31

LAULE, G./HEUER, C.-H., Familienstiftung als Objekt der Erbschaftsteuer, in: DStZ 1987, S. 495 - 504

LEBENSLAGEN IN DEUTSCHLAND, DER 2. ARMUTS- UND REICHTUMSBERICHT DER BUNDESREGIERUNG, 2005

LEX, P., Das Gesetz zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetzes vom 24.7.2001, in: ZEV 2001, S. 389 - 391

LEX, P., Steuerliche Änderungen für Stiftungen und Spender durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: DStR 2000, S. 1939 – 1944

LITTMANN, BITZ, PUST, Das Einkommensteuerrecht - Kommentar zum Einkommensteuerrecht, Stuttgart

LÖFFLER/FAUT: Die moderne Stiftung – Recht und Steuern, in: BB 1974, S. 329 – 333

MAINCZYK, A., Die Stiftung als Gestaltungsmöglichkeit im Rahmen der Unternehmensnachfolge, in: Stbg 2002, S. 76 – 85

MARX, J., Steuervermeidung Sachverhaltsgestaltungen mittels zivilrechtlicher Vermögenssonderung, in: StuW 1990, S. 151 - 164

MEINCKE, J., Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, München, 2002

MEINCKE, J., Erbersatzsteuer und Gleichheitssatz, in: StuW 1982, S. 169 - 172

MEYER ZU HÖRSTE, G., Zum Begriff der Familienstiftung nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz 1974, in: BB 1974, S. 1633 - 1634

MOENCH, D., Abzug der Erwerbsnebenkosten bei der Schenkungsteuer, in: DStR 1994, S. 967 - 968

MÜLLER, T./SCHUBERT, J., Die Stifterfamilie und die Sicherstellung ihrer Versorgung im Rahmen einer gemeinnützigen Stiftung, in: DStR 2000, S. 1289 - 1297

MÜNCHENER KOMMENTAR zum Bürgerlichen Gesetzbuch, München, 1993

MÜNCHENER VERTRAGSHANDBUCH, München, 1996

MYBEN, M., Änderungen durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: NWB, Fach 2, S. 4173 - 4180

OERTZEN, C.V., Renaissance der Familienstiftung durch die Erbschaftsteuer-Reform?, in: ZEV 1997, S. 103 - 105

OFFERHAUS, K., Was geschieht mit der Erbschaftsteuer, in: DB 2002, S. 2064 - 2065

ORTH, M., Stiftungen und Unternehmenssteuerreform, in: DStR 2001, S. 325 - 337

OSWALD, F., Fragen zur neuen Ersatzerbschaftsteuer, in: DVR 1982, S. 82 - 85

- PALANDT**, Bürgerliches Gesetzbuch, München, 2004
- PAVEL, U.**, Eignet sich die Stiftung für den Betrieb erwerbswirtschaftlicher Unternehmen?, Bad Homburg von der Höhe, 1967
- PUES, L.**, Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, München, 2001
- ROSE, G.**, Zur steuerlichen Beurteilung einvernehmlicher inkongruenter Gewinnverteilung in Personen- und Kapitalgesellschaften, in: FR 2002, S. 1 - 10
- ROTBERG, FREIHERR V.**, Stiftungsgesetz für Baden Württemberg Kommentar, Wiesbaden, 1992
- SAUTER, E./SCHWEYER, G./WALDNER, W.**, Der eingetragene Verein, München, 2001
- SCHAUHOFF, S.**, Gemeinnützige Stiftungen und Versorgung des Stifters und seiner Nachkommen, in: DB 1996, S. 1693 - 1696
- SCHAUHOFF, S.**, Handbuch der Gemeinnützigkeit, München, 2000
- SCHICK, S./RÜD, E.**, Stiftung und Verein als Unternehmensträger, Stuttgart, 1988
- SCHINDLER, A.**, Stiftung und Erbe, Essen, 1995
- SCHINDLER, A.**, Auswirkungen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: BB 2000, S. 2077 - 2080
- SCHMIDT, L.**, Einkommensteuergesetz Kommentar, München, 2004
- SCHNITGER, A.**, Die Gestaltungsform der Doppelstiftung und ihre Probleme, in: ZEV 2001, S. 104 - 106
- SCHRUMPF, H.**, Familienstiftung im Steuerrecht, Köln 1979

SCHUHMAN, H., Zur Familienstiftung im Erbschaftsteuerrecht, in: UVR 1994, S. 359 - 363

SCHULZ, P./BRUNNER, M./ WERZ, R. S., Die disproportionale Gewinn- und Stimmrechtsverteilung – ein Instrument der Nachfolgeplanung, in: BB – Special 8/2005, S. 2 - 8

SEIFART/V. CAMPHAUSEN, Handbuch des Stiftungsrechts, München, 1999

SOERGEL H., Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Stuttgart, 1988

SORG, M., Hat die Familienstiftung jetzt noch eine Überlebenschance?, in: BB 1983, S. 1620 - 1627

SORG, M., Die Familienstiftung, Baden-Baden, 1984

SPIEGELBERGER, S., Vermögensnachfolge, München, 1994

STAUDINGER J. v., Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Berlin, 1995

STEIN, K./SCHINDHELM, M., Stiftungen als Instrument zur Regelung der Unternehmensnachfolge?, in: ErbStB 2003, S. 151 - 159

STEPHAN, R., Versorgungsleistungen aufgrund vorweggenommener Erbregelung, Erbvertrags- oder testamentarischer Anordnung, in: DB 1996, S. 2150 - 2152

STRAHL, M./BAUSCHATZ, P., Disquotale Leistungsbeziehungen im Ertrag- und Erbschaftsteuer- sowie Gesellschaftsrecht, in: KÖSDI 2003, S. 13616 - 13528

STRICKRODT, G., Stiftungsrecht, Baden-Baden, 1977

- THIEL, J.**, Die Neuordnung des Spendenrechts, in: DB 2000, S. 392 – 396
- TIPKE, K./LANG, J.**, Steuerrecht, Köln, 1996
- TIPKE/KRUSE**; Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar zur AO und FGO, Köln 2003
- TROLL, M.**, Ersatzerbschaftsteuer als dauernde Last, in: BB 1982, S. 1663 - 1664
- TURNER, N.**, Die Stiftung – eine Möglichkeit individueller Nachfolgegestaltung, in DStR 1996, S. 1448 - 1453
- WACHTER, T.**, Stiftungen, Köln, 2001
- WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R.**, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, München, 2004
- WEIMAR, R./GEITZHAUS, G./DELP, U.**, Die Stiftung & Co. KG als Rechtsform der Unternehmung, in: BB 1986, S. 1999 – 2010
- WIDMANN/MAYER**, Umwandlungssteuerrecht, Berlin

Urteilsregister

Reichsfinanzhof

13.12.1926	V e A 141	StuW 1927, S. 126 - 127
12.05.1931	I eA 164/30	RStBl. 1931, S. 539 – 540
12.01.1933	III A 399/32	RStBl. 1933, S. 193 – 195
30.11.1933	V e 17/33	RStBl. 1934, S. 75
24.09.1937	VI a A 28/37	RStBl. 1937, S. 1104

Bundesfinanzhof

02.12.1955	III 99/55 U	BStBl. III 1956, S. 22 - 23
31.05.1957	III 38/575	BStBl. III 1957, S. 242
22.09.1959	I 5/59 U	BStBl. III 1960, S. 37 - 38
10.05.1960	I 205/59 U	BStBl. III 1960, S. 335 - 337
09.09.1960	III 277/57 U	BStBl. III 1961, S. 18 - 20
08.10.1960	III 134/56 U	BStBl. III 1961, S. 109
27.07.1961	IV 295/60 U	BStBl. III 1961, S. 514
12.03.1964	IV 136/61 S	BStBl. III 1964, S. 364 - 366
20.09.1963	III 328/59 U	BStBl. III 1963, S. 532 - 534
18.03.1964	IV 141/60	BStBl. II 1964, S. 367 - 368
03.07.1964	VI 346/62	BStBl. III 1964, S. 548 - 550
17.12.1964	IV 378/61 U	BStBl. III 1965, S. 170 - 172
05.04.1965	VI 339/63 U	BStBl. III 1965, S. 360 - 361
25.11.1966	VI R 111/112/66	BStBl. III 1967, S. 178 - 179
08.03.1967	I 145/64	BStBl. II 1967, S. 373 - 375
02.10.1968	I R 40/68	BStBl. II 1969, S. 43 - 45
25.07.1969	VI R 269/67	BStBl. II 1969, S. 681
31.10.1969	III R 45/66	BStBl. II 1970, S. 196 - 197
24.04.1970	III R 54/67	BStBl. II 1970, S. 715 - 716
11.12.1970	III R 1/69	BStBl. II 1971, S. 386
16.12.1971	V R 41/68	BStBl. II 1972, S. 238 - 240
02.08.1974	VI R 148/71	BStBl. II 1975, S. 139 - 141

11.12.1974	IR 104/73	BStBl. II 1975, S. 458 - 459
31.01.1975	VI R 230/71	BStBl. II 1975, S. 358 - 360
28.02.1975	I R 28/73	BStBl. II 1976, S. 134 - 136
26.01.1978	IV R 62/77	BStBl. II 1978, S. 302 - 303
13.12.1978	I R 77/76	BStBl. II 1979, S. 481 - 482
20.12.1978	I R 21/76	BStBl. II 1979, S. 496 - 498
19.02.1981	IV R 116/77	BStBl. II 1981, S. 566 - 568
28.07.1981	VIII R 124/76	BStBl. II 1982, S. 378 - 379
21.10.1981	I R 149/77	BStBl. II 1982, S. 177 - 178
21.10.1981	II R 176/78	BStBl. II 1982, S. 83 - 85
28.07.1981	VIII R 124/76	BStBl. II 1982, S. 378 - 379
26.04.1983	VIII R 205/80	BStBl. II 1983, S. 502 - 504
29.08.1984	I R 203/81	BStBl. II 1984, S. 844 - 850
21.08.1985	I R 60/80	BStBl. II 1986, S. 88 - 92
24.09.1985	IX R 8/81	BStBl. II 1986, S. 726 - 728
09.04.1987	VR 150/78	BStBl. II 1987, S. 660
25.08.1987	IX R 98/82	BStBl. II 1988, S. 344 - 347
28.10.1987	IR 110/83	BStBl. II 1988, S. 301 - 303
25.11.1987	I R 126/85	BStBl. II 1988, S. 220 - 225
19.05.1988	V R 115/83	BStBl. II 1988, S. 916 - 920
23.06.1988	IV R 21/86	BStBl. II 1988, S. 890 - 892
23.11.1988	I R 180/85	BStBl. II 1989, S. 116 - 118
11.04.1989	VIII R 266/84	BStBl. II 1989, S. 621 - 623
12.04.1989	II R 37/87	BStBl. II 1989, S. 524 - 527
19.04.1989	I R 3/88	BStBl. II 1989, S. 595 - 596
26.04.1989	I R 209/85	BStBl. II 1989, S. 670 - 673
28.06.1989	I R 86/85	BStBl. II 1990, S. 550 - 553
13.09.1989	IR 19/85	BStBl. II 1990, S. 28 - 30
31.10.1989	IX R 216/84	BStBl. II 1992, S. 506 - 508
24.01.1990	X R 44/88	BFH/NV 1990, S. 798 - 799
30.03.1990	VI R 188/87	BStBl. II 1990, S. 854 - 856
25.04.1990	X R 38/86	BStBl. II 1990, S. 625 - 636
15.05.1990	IX R 21/86	BStBl. II 1992, S. 67 - 69
05.07.1990	GrS 4-6/89	BStBl. II 1990, S. 847 - 854

31.07.1990	I R 173/83	BStBl. II 1991, S. 66
18.10.1990	IV R 36/90	BStBl. II 1991, S. 205 - 207
08.11.1990	IV R 73/87	BStBl. II 1991, S. 450 - 451
20.02.1991	X R 1991/87	BStBl. II 1991, S. 690 - 691
13.03.1991	I R 8/88	BStBl. II 1992, S. 101 - 103
24.04.1991	XI R 5/83	BStBl. II S. 794
15.07.1991	GrS 1/90	BStBl. II 1992, S. 85
23.10.1991	I R 19/91	BStBl. II 1992, S. 62 - 65
20.12.1991	X R 1991/87	BStBl. II 1991, S. 691
23.01.1992	XI R 6/87	BStBl. II 1992, S. 526 - 528
28.01.1992	VIII R 207/85	BStBl. II 1992, S. 605 - 607
05.02.1992	I R 63/91	BStBl. II 1992, S. 748 - 750
26.02.1992	I R 47/89	BFH/NV 1992, S. 695 - 696
26.02.1992	I R 149/90	BStBl. II 1992, S. 693 - 695
27.02.1992	X R 136/88	BStBl. II 1992, S. 609 - 612
27.02.1992	X R 139/88	BStBl. II 1992, S. 612 - 616
27.02.1992	X R 40/89, X R 55/89	BFH/NV 1992, S. 647 - 648
11.03.1992	X R 141/88	BStBl. II 1992, S. 499 - 502
05.08.1992	X R 165/88,	BStBl. II 1992, S. 1048 - 1050
25.11.1992	X R 91/89	BFHE Bd. 170, S. 82
10.12.1992	V R 90/92	BStBl. II 1993, S. 700
24.03.1993	I R 27/92	BStBl. II 1993, S. 637 - 638
28.09.1993	X B 96/93	BFH/NV 1994, S. 237 - 238
16.12.1993	X R 67/92	BStBl. II 1996, S. 669 - 672
16.12.1993	X R 67/92	DB 1994, S. 661 - 662
04.08.1994	VI R 94/93	BStBl. II 1994, S. 944 - 946
14.09.1994	I R 78/94	DStR 1995, S. 370 - 371
30.01.1995	GrS 4/92	BStBl. II 1995, S. 281 - 285
26.04.1995	I R 35/93	BStBl. II 1995, S. 767 - 769
17.12.1995	VI R 41/92	BStBl. II 1995, S. 390 - 392
13.08.1997	I R 19/96	BStBl. II 1997, S. 794 - 796
15.10.1997	I R 10/92	BStBl. II 1998, S. 63 - 68
26.11.1997	X R 114/94	BStBl. II 1998, S. 190 - 193
10.12.1997	II R 25/94	BStBl. II 1998, S. 114 - 116

16.12.1997	IX R 11/94	BStBl. II 1998, S. 718 - 721
17.12.1997	I R 58/97	DB 1998, S. 1063 - 1064
21.01.1998	II R 16/95	BStBl. II 1998, S. 758 - 759
23.09.1998	IB 82/98	BStBl. II 2000, S. 320 - 325
02.12.1998	X R 83/96	BStBl. II 1999, S. 534 - 539
23.02.1999	XI B 130/98	BFH/NV 1999, S. 1089 - 1091
21.07.1999	I R 2/98	BFH/NV 2000, S. 297 - 299
19.08.1999	I R 77/96	BStBl. II 2001, S. 44 - 47
03.09.1999	I B 75/98	BFH/NV 2000, S. 301 - 303
10.11.1999	X R 46/97	BStBl. II 2000, S. 188 - 197
30.03.2000	V R 30/99	BStBl. II 2000, S. 705 - 708
30.03.2000	V R 30/99	BFH/NV 2000, S. 1174
06.06.2000	V B 159/99	BFH/NV 2000, S. 1506 - 1507
24.08.2000	IV R 51/98	DStR 2000, S.1768 - 1771
13.09.2000	X R 147/96	BStBl. II 2001, S. 175 - 178
27.03.2001	I R 78/99	BStBl. II 2001, S. 449 - 451
16.05.2001	X R 53/99	BFH/NV 2001 S. 1388 - 1390
22.05.2002	II R 61/99	DB 2002, S. 1747 - 1756
12.05.2003	GrS-1/00	BStBl. II 2004, S. 95 - 100
12.05.2003	GrS-2/00	BStBl. II 2004, S. 100 - 104
03.08.2005	XI R 76/03	DStRE 2006, S. 10 - 13

Finanzgerichte

Finanzgericht Berlin

19.10.1977	VI 197/77	EFG 1978, S. 278 - 279
------------	-----------	------------------------

Finanzgericht Hessen

14.12.1993	10 K 3717/88	EFG 1994, S. 495
------------	--------------	------------------

Finanzgericht Köln

08.05.2001 9 K 4175/99 EFG 2001, S. 1154 - 1157

Finanzgericht München

12.01.1995 7 K 1178/93 EFG 1995, S. 650 - 652

Finanzgericht Niedersachsen

24.11.1988 VI 308/87 EFG 1989, S. 253 - 254

18.02.1997 VI 54/91, VI 37/92 EFG 1997, S. 1340 – 1341

Finanzgericht Nürnberg

17.03.1986 I 264/83 EFG 1986, S. 621 - 622

Finanzgericht Schleswig-Holstein

28.02.1984 IV 204/79 (V) EFG 1984, S. 493 - 494

21.10.1992 IV 530/92 EFG 1993, S. 347 - 348

16.06.1999 I 338/96 EFG 2000, S. 193 – 194

Bundesgerichtshof

16.01.1957 V ZR 221/56 NJW 1957, S. 708

09.02.1978 III ZR 59/76 NJW 1978 S. 943 - 945

22.01.1987 III ZR 26/85 NJW 1987, 2364 - 2367

30.01.1991 IV ZR 299/89 NJW 1991, S. 1345 - 1346

14.10.1993 III ZR 157/91 NJW 1994, S. 184 - 186

Bundesarbeitsgericht

13.01.1983 5 AZR 149/82 NJW 1984, S. 1986 - 1990

Bundesverwaltungsgericht

26.04.1968 VII C 103/66 NJW 1969, S. 339 – 340

29.11.1990 7 B 155/90 NJW 1991, S. 713

Bundesministerium der Finanzen

16.12.1986 IV B 4 – S 0177 – 11/86 DB 1987, S. 307

13.01.1993 IV B 3 – S 2190 – 37/92 BStBl. I 1993, S. 82

02.12.1994 IV C 7 – S 1340 – 20/94 BStBl. I 1995, Sondernr. 1

24.07.1998 IV B 3 – S 2253 – 59/98 BStBl. I 1998, S. 914 - 921

19.10.1998 IV C 6 – S 0171 – 10/98 DStR 1998 S. 1914 - 1915

30.10.1998 IV C 3 – S 2255 – 6/98 BStBl. I 1998, S. 1417

06.11.1998 IV C 6 – S 0177 – 6/98 BStBl. I 1998, S. 1446

02.06.2000 IV C 4 – S 2223 – 568/00 BStBl. I 2000, S. 592 - 594

07.12.2000 IV A 2 – S 2810 – 4/00 BStBl. I 2001, S. 47 - 48

09.01.2001 IV – S 2223 – 12/01 BStBl. I 2001, S. 81

07.05.2002 IV C 1 – S 2410 – 17/02 DB 2002, S. 1080 - 1081

26.08.2002 IV C 3 – S 2255 – 420/02 BStBl. I 2002, S. 893 - 904

16.09.2004 IV C 3 – S 2255 – 354/04 BStBl. I 2004, S. 922 - 932

27.06.2006 IV B 7 – S-2252 – 4/06 BStBl. I 2006, S. 417

Oberfinanzdirektionen

Gleichlautender Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

10.02.1983 BStBl. I 1983, S. 238 - 239

09.11.1989 BStBl. I 1989, S. 445 -447

OFD Frankfurt am Main

12.08.1992 S 1301 A – 02.01 – St III 1a DB 1992, S. 2009

OFD Koblenz

11.08.2000 S 0170 A – St 34 2 DStR 2000, S. 1603

OFD Magdeburg

18.05.2004 S 1900 22 St 217

S 0171 15 ST 217

KStK § 5 KStG Karte 8.70

Blatt 1