



Stiftungen aus steuerlicher Sicht

Arbeitshilfe



Stiftungen aus steuerlicher Sicht

Arbeitshilfe

Herausgeber Oberfinanzdirektion Münster
Carina Leichinger
Tel. 0251 934-2693
Fax 0800 100 9267 5300

Bildnachweis Martina Berg – Fotolia.com
Tobias Marx – Fotolia.com
pressmaster – Fotolia.com
Sebastian Duda – Fotolia.com
Monkey Business – Fotolia.com

Stand 01.04.2012
2.Auflage

© Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Eine Vervielfältigung für den privaten und sonstigen eigenen Gebrauch ist gestattet. Die Vervielfältigung und Verbreitung ist unzulässig, soweit sie unmittelbar oder mittelbar Erwerbszwecken dient.

Vorwort

Stiftungen haben durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000¹ erheblich an Attraktivität gewonnen.

Die jährlich hohe Anzahl von Neugründungen zeigt die Beliebtheit von Stiftungen. So wurden im Jahr 2011 insgesamt 817 rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts (ohne die vielen unselbstständigen Stiftungen, Stiftungsvereine und -gesellschaften sowie Stiftungen öffentlichen Rechts) gegründet². Dies ist zum einen auf das Engagement von Bürgern und Unternehmen, zum anderen auf die steuerliche Förderung (Spendenabzug) zurückzuführen, welche nochmals durch das [Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements](#) vom 10.10.2007³, z.B. durch die Erhöhung des besonderen Abzugsbetrags für Spenden in den Vermögensstock auf 1.000.000 € und die Erweiterung des besonderen Spendenabzugs auf Zustiftungen, verbessert wurde.

Die Arbeitshilfe möchte insbesondere einen Überblick über die verschiedenen Stiftungsformen, die Steuerbegünstigung nach den §§ 51 ff. AO, den Spendenabzug i.S.d. § 10b EStG und die Besteuerung der Destinatäre geben, wobei neben dem gültigen Bundesrecht vor allem auf die in NRW geltenden Bestimmungen hingewiesen wird.

Ausgehend vom Zivilrecht wird zum Steuerrecht übergeleitet, indem Besonderheiten in Bezug auf Stiftungen dargestellt werden, wobei die steuerbegünstigte (gemeinnützige) Stiftung im Vordergrund steht. Auf steuerrechtliche Vorschriften, die alle (steuerbegünstigten) Körperschaften betreffen, wird hier nur eingegangen, soweit diese Regelungen besondere Bedeutung für die Stiftungen haben oder dem Stifter/der Stifterin im Rahmen der Formulierung der Satzung und des Stiftungsgeschäftes eine Hilfestellung geben können. Weitere steuerrechtliche Informationen zum Gemeinnützigkeitsrecht sind unter anderem in der Broschüre „Vereine und Steuer. Arbeitshilfe für Vereinsvorstände und Mitglieder; 7.Ausgabe“ des Finanzministeriums des Landes NRW enthalten, die kostenpflichtig über Call NRW, Bürger- und Service-Center, 40190 Düsseldorf, bezogen werden kann. Eine im Internet abrufbare Leseversion kann über den folgenden Link abgerufen werden: http://www.callnrw.de/broschuerenservice/download/157/vereine_steuern_07_interne_t.pdf

Das Innenministerium des Landes NRW hat eine Stiftungsübersicht im Internet veröffentlicht, die einen Überblick über die in NRW bereits errichteten rechtsfähigen Stiftungen gewährt (Rechtsgrundlage siehe § 12 StiftG NRW)⁴. Dieses Stiftungsverzeichnis kann über folgenden Link abgerufen werden: <http://www.mik.nrw.de/stiftungsverzeichnis-fuer-das-land-nrw/stiftungen-suchen.html>

Als Anlagen zu dieser Arbeitshilfe sind die wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen beigelegt. Daneben umfassen die Anlagen auch Muster der Stiftungsgeschäfte und

¹ BStBl I 2000, 1192

² Quelle: Internetseite des Bundesverbands Deutscher Stiftungen unter: Stifter und Stiftungen, Einführung

³ BStBl I 2007, 2332

⁴ StiftG NRW vom 15.02.2005, zuletzt geändert durch Gesetz vom 09.02.2010; siehe Anhang und auch unter [GV. NRW. 2005, 52](#)

Satzungen rechtsfähiger wie nicht rechtsfähiger Stiftungen, die als Orientierungshilfe gedacht sind. Andere Gestaltungen, insbesondere der Stiftungssatzung, sind durchaus im Rahmen der stiftungs- und steuerrechtlichen Vorgaben möglich.

Diese zweite Auflage der Arbeitshilfe berücksichtigt die Änderungen des StiftG NRW¹ und weitere Änderungen der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung.

¹ StiftG NRW vom 15.02.2005, zuletzt geändert durch Gesetz vom 09.02.2010; siehe Anhang und auch unter [GV. NRW. 2005, 52](#)

Inhaltsverzeichnis

VORWORT	4
1. STIFTUNGSFORMEN/GESTALTUNGSFORMEN	9
1.1. RECHTSFÄHIGE STIFTUNGEN	9
1.1.1. RECHTSFÄHIGE STIFTUNGEN DES PRIVATEN RECHTS	9
1.1.2. RECHTSFÄHIGE STIFTUNGEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS	9
1.2. NICHT RECHTSFÄHIGE STIFTUNGEN	10
1.2.1. NICHT RECHTSFÄHIGE STIFTUNGEN DES PRIVATEN RECHTS	10
1.2.2. NICHT RECHTSFÄHIGE STIFTUNGEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS	10
1.3. PRIVATNÜTZIGE STIFTUNG	11
1.4. GEMEINNÜTZIGE/STEUERBEGÜNSTIGTE STIFTUNG	11
1.5. BÜRGERSTIFTUNG	12
1.6. FAMILIENSTIFTUNG	12
1.7. KIRCHLICHE STIFTUNG	12
1.8. KOMMUNALE STIFTUNG	13
1.9. UNTERNEHMENSSTIFTUNG	13
1.10. FÖRDERSTIFTUNG	14
1.11. VERBRAUCHSSTIFTUNG	14
1.12. STIFTUNGSVEREINE UND STIFTUNGSGESELLSCHAFTEN	15
2. ANERKENNUNGSVERFAHREN EINER RECHTSFÄHIGEN STIFTUNG	16
3. STIFTUNGSGESCHÄFT UND STIFTUNGSSATZUNG	17
3.1. STIFTUNGSGESCHÄFT UNTER LEBENDEN	17
3.2. STIFTUNGSGESCHÄFT VON TODES WEGEN	17
3.3. NOTWENDIGE BESTANDTEILE EINER STIFTUNGSSATZUNG	18
3.4. STIFTUNGSORGANE	18
3.4.1. VORSTAND	18
3.4.2. STIFTUNGSRAT/BEIRAT/KURATORIUM	18
3.5. STIFTUNGSVERMÖGEN	19
3.5.1. GRUNDSTOCKVERMÖGEN	19
3.5.2. MINDESTVERMÖGEN	19
3.5.3. ZUSTIFTUNG	20
3.5.4. STIFTUNGSFONDS	20
3.5.5. STIFTUNGSVERMÖGEN AUS GEMEINNÜTZIGKEITSRECHTLICHER SICHT	21
4. STIFTUNGAUFSICHT ÜBER RECHTSFÄHIGE STIFTUNGEN	21
5. RECHNUNGSLEGUNG	22
6. BESTEUERUNG DER STIFTUNGEN – KÖRPERSCHAFTSTEUER –	23
6.1. PERSÖNLICHE STEUERPFLICHT	23
6.2. SACHLICHE STEUERPFLICHT	23

6.3.	ZUSTÄNDIGE FINANZBEHÖRDE	24
6.3.1.	ZUSTÄNDIGKEIT BEI SATZUNGSPRÜFUNG IM RAHMEN DER ERRICHTUNG DER STIFTUNG	24
6.3.2.	ZUSTÄNDIGKEIT BEI WEITEREN PRÜFUNGEN	25
6.4.	FREIBETRAG	25
6.5.	STEUERSATZ	25
6.6.	VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG	25
6.7.	KEIN STEUERLICHES EINLAGEKONTO GEMÄß § 27 KStG	25
6.8.	STEUERBEGÜNSTIGUNG DER STIFTUNGEN	26
6.9.	TYPISCHE PROBLEMFELDER BEI DER ERRICHTUNG STEUERBEGÜNSTIGTER STIFTUNGEN	27
6.9.1.	VERBINDLICHKEIT DER MUSTERSATZUNG	27
6.9.2.	AUSSAGEN ZUM STIFTUNGSZWECK UND ZUR ZWECKVERWIRKLICHUNG	27
6.9.3.	VERMÖGENSBINDUNG	29
6.10.	(STEUERLICHE) BESONDERHEITEN DER STEUERBEGÜNSTIGTEN STIFTUNGEN	31
6.10.1.	STIFTERVERSORGUNG IM SINNE DES § 58 NR. 5 AO	31
6.10.2.	STIFTUNGSRÜCKLAGE § 58 NR. 12 AO	32
6.10.3.	ERFÜLLUNG VON ANSPRÜCHEN DRITTER ZU LASTEN DES STIFTUNGSVERMÖGENS	33
6.10.4.	KAPITALERTRAGSTEUER AUF ERHALTENE KAPITALEINNAHMEN	33
6.11.	ÜBERFÜHRUNG EINER NICHT RECHTSFÄHIGEN IN EINE RECHTSFÄHIGE STIFTUNG	34
7.	BESTEuerung DER DESTINATÄRE	36
7.1.	EINKÜNFTE IM SINNE DES § 20 ABS. 1 NR. 9 EStG	36
7.2.	EINKÜNFTE IM SINNE DES § 22 NR. 1 EStG	37
7.3.	KAPITALERTRAGSTEUER	37
8.	SPENDENABZUG	38
8.1.	KURZÜBERSICHT ZUM SPENDENABZUG	38
8.2.	SPENDENABZUG NACH § 10B ABS. 1 EStG, § 9 ABS. 1 NR. 2 KStG UND § 9 NR. 5 GEWStG	39
8.3.	SPENDENABZUG NACH § 10B ABS. 1A EStG, § 9 NR. 5 SATZ 3 GEWStG	39
8.4.	ZEITLICHER ANSATZ EINER SPENDE	41
8.4.1.	SPENDEN ZUM JAHRESWECHSEL	42
8.4.2.	SPENDEN IN DEN VERMÖGENSSTOCK VOR ANERKENNUNG DER STIFTUNG	42
8.5.	SPENDEN IN EINE VERBRAUCHSSTIFTUNG	43
8.6.	SPENDENABZUG BEIM ERBLASSER	44
8.7.	SPENDENABZUG BEIM ERBEN	44
8.7.1.	AUFGRUND EINES VERMÄCHTNISSES GELEISTETE ZAHLUNGEN	44
8.7.2.	VOM ERBLASSER NICHT AUSGESCHÖPFTER SPENDENVORTRAG	45
9.	SCHENKUNGSTEUER/ERBSCHAFTSTEUER	46
9.1.	VERMÖGENSÜBERTRAGUNGEN ALS STEUERBARE VORGÄNGE	46
9.2.	VERMÖGENSÜBERTRAGUNGEN AUF EINE STEUERBEGÜNSTIGTE STIFTUNG	46
9.2.1.	STEUERBEFREIUNG DER ÜBERTRAGUNG AUF EINE STEUERBEGÜNSTIGTE STIFTUNG	46
9.2.2.	ENTFALL DER STEUERBEFREIUNG	46
9.2.3.	STEUERBEFREIUNG BEI WEITERÜBERTRAGUNG AN EINE STEUERBEGÜNSTIGTE STIFTUNG	47
9.3.	VERMÖGENSÜBERTRAGUNGEN AUF EINE NICHT STEUERBEGÜNSTIGTE STIFTUNG	47
9.3.1.	ERRICHTUNG EINER STIFTUNG	47
9.3.2.	AUFLÖSUNG EINER STIFTUNG	48
9.3.3.	ERSATZBESTEUERUNG BEI FAMILIENSTIFTUNGEN	48
9.3.4.	STEUERKLASSEN	48
9.3.5.	ÜBERGANG VON BETRIEBSVERMÖGEN	48

<u>10. GRUNDERWERBSTEUER</u>	50
10.1. ALLGEMEINES	50
10.2. STEUERBEFREIUNGEN BEI ÜBERTRAGUNG VON GRUNDBESITZ AUF EINE STIFTUNG	50
10.2.1. STEUERBEFREIUNG NACH § 3 NR. 2 GRSTG	50
10.2.2. STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 1 GRSTG	52
<u>11. ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS:</u>	53
<u>12. LITERATURVERZEICHNIS (QUELLENANGABEN):</u>	54
<u>13. STICHWORTVERZEICHNIS:</u>	55
<u>14. ANLAGEN:</u>	58
14.1. AUSZUG AUS DEM BÜRGERLICHEN GESETZBUCH (BGB)	59
14.2. STIFTUNGSGESETZ FÜR DAS LAND NORDRHEIN-WESTFALEN (STIFTG NRW)	62
14.3. AUSZUG AUS DER ABGABENORDNUNG (AO)	69
14.4. AUSZUG AUS DEM EINKOMMENSTEUERGESETZ (ESTG)	77
14.5. AUSZUG AUS DEM KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ (KSTG)	80
14.6. AUSZUG AUS DEM GEWERBESTEUERGESETZ (GEWSTG)	82
14.7. MUSTER EINER ZUWENDUNGSBESTÄTIGUNG FÜR...	84
14.7.1. ... GELDZUWENDUNGEN AN EINE STIFTUNG ÖFFENTLICHEN RECHTS	84
14.7.2. ... SACHZUWENDUNGEN AN EINE STIFTUNG ÖFFENTLICHEN RECHTS	85
14.7.3. ... GELDZUWENDUNGEN AN EINE STIFTUNG PRIVATEN RECHTS	86
14.7.4. ... SACHZUWENDUNGEN AN EINE STIFTUNG PRIVATEN RECHTS	87
14.8. MUSTERSTIFTUNGSGESCHÄFT UND –SATZUNG...	88
14.8.1. ... EINER STEUERBEGÜNSTIGTEN RECHTSFÄHIGEN STIFTUNG	88
14.8.2. ... EINER STEUERBEGÜNSTIGTEN NICHT RECHTSFÄHIGEN STIFTUNG / TREUHANDVERTRAG	99

1. Stiftungsformen/Gestaltungsformen

Die folgende Übersicht über Stiftungsformen soll einen Überblick über verschiedene Ausgestaltungen von Stiftungen geben und deren Begriffe (kurz) erläutern. In den gesetzlichen Bestimmungen lassen sich diese Stiftungsformen und Begriffe nicht immer finden, da es sich teilweise um im Laufe der Zeit entstandene Sonderformen handelt. Die einzelnen hier genannten Stiftungsformen schließen sich nicht gegenseitig aus, sondern sind als Gestaltungsformen teilweise in Kombination bzw. in Ergänzung zu sehen. So kann z.B. eine im Sinne der §§ 51 ff. AO gemeinnützige Stiftung entweder als rechts- oder als nicht rechtsfähige Stiftung begründet werden. Auch kann z.B. eine Bürgerstiftung gemeinnützige oder privatnützige Ziele verfolgen.

1.1. Rechtsfähige Stiftungen

1.1.1. Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts

Die *rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts* ist eine eigenständige Vermögensmasse mit eigener Rechtspersönlichkeit, welche zur Umsetzung bestimmter Ziele errichtet wird. Sie ist die einzige Rechtsform, die weder außen stehende Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter kennt.

Als eigenständige juristische Person des bürgerlichen Rechts ist Träger der Stiftung die Organisation der Stiftung selbst (§§ 80 bis 88 BGB i.V.m. den entsprechenden Landesstiftungsgesetzen). Sie „gehört sich selbst“¹. Die Stiftung ist somit ein rechtlich verselbständigtetes Zweckvermögen. Genauere Bestimmungen z.B. zur Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts und zur Stiftungsaufsicht enthalten die Bestimmungen des BGB und die StiftG der Länder.

Als Orientierungshilfe für die Errichtung einer rechtsfähigen steuerbegünstigten Stiftung sind in den Anlagen unter 14.8.1 die Muster eines Stiftungsgeschäfts und einer Stiftungssatzung enthalten.

1.1.2. Rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts

Die *rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts* unterscheidet sich von den Stiftungen des privaten Rechts insbesondere durch deren Errichtung und Zweck². Sie entsteht durch öffentlich-rechtlichen Errichtungsakt (z.B. Gesetz, Verordnung). Sie ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts und unterliegt mit ihren hoheitlichen Aufgaben nicht der Besteuerung (keine Aufzählung in § 1 KStG). Mit ihren Betrieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG) ist sie jedoch steuerpflichtig.

Werden bei der Errichtung die Vorschriften des BGB zu Stiftungen und die der Landesstiftungsgesetze unmittelbar angewandt und das Stiftungsgeschäft und die

¹ Buchna, Seeger, Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Auflage, S. 41

² vgl. [BFH vom 24.03.1993, I R 27/92, BStBl II 1993, 637](#) und [BFH vom 29.01.2003, I R 106/00, BFH/NV 2003, 868-870](#)

Satzung der Stiftungsaufsichtsbehörde zur Anerkennung vorgelegt, so handelt es sich bereits nach der Entstehungsform nicht um eine Stiftung öffentlichen Rechts, da diese in privatrechtlicher Form gegründet wird.

1.2. Nicht rechtsfähige Stiftungen

1.2.1. Nicht rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts

Eine *nicht rechtsfähige Stiftung*, die auch als *unselbständige, treuhänderische* oder *fiduziarische Stiftung* bezeichnet wird, ist eine Stiftung, die bei der Errichtung nicht einem Genehmigungsverfahren i.S.d. § 80 BGB unterlegen hat. Sie unterliegt auch nicht der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde. Zivilrechtlich kann die nicht rechtsfähige Stiftung nicht selbst Trägerin von Rechten und Pflichten sein.

Es handelt sich um „Zuwendungen von Vermögenswerten“ durch einen Stifter an eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, die übertragenen Werte dauerhaft zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks zu nutzen. Regelmäßig werden für die Errichtung der nicht rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts die zivilrechtlichen Möglichkeiten z.B. des Treuhandvertrags oder die Schenkung unter Auflage anzutreffen sein. In der Praxis wird häufig zum Übertragungsvertrag (dem eigentlichen Stiftungsgeschäft) und zur Satzung zusätzlich ein Stiftungsgeschäft ähnlich wie das Stiftungsgeschäft einer rechtsfähigen Stiftung formuliert. Wegen des Verbots des Selbstkontrahierens (§ 181 BGB) kann der Stifter nicht zugleich auch Empfänger und Träger des Stiftungsvermögens der nicht rechtsfähigen Stiftung sein. Der Träger ist nicht Organ der nicht rechtsfähigen Stiftung. Er handelt im Rechtsverkehr regelmäßig in eigenem Namen¹. Als Vorteil der nicht rechtsfähigen Stiftung werden das geringere erforderliche Stiftungskapital und auch das Fehlen des stiftungsrechtlichen Genehmigungsverfahrens und der Stiftungsaufsicht gesehen².

Zwar gelten die Formvorschriften der §§ 80 ff. BGB und die des StiftG NRW unmittelbar nur für rechtsfähige Stiftungen. Es empfiehlt sich jedoch, diese Regelungsbestimmungen bei der Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung zu übernehmen. Als Orientierungshilfe für die Errichtung einer nicht rechtsfähigen steuerbegünstigten Stiftung sind in den Anlagen unter 14.8.2. die Muster eines Stiftungsgeschäfts, einer Stiftungssatzung und eines Treuhandvertrags enthalten.

Obwohl sie zivilrechtlich nicht selbst Träger von Rechten und Pflichten sein kann, begründet die nicht rechtsfähige Stiftung steuerlich aber eine eigenständige Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

1.2.2. Nicht rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts

Eine *Stiftung des öffentlichen Rechts* wird nicht durch privatrechtlichen Vertrag errichtet (vgl. Ausführungen zur rechtsfähigen Stiftung des öffentlichen Rechts).

¹ s. auch BFH vom 29.01.2003, I R 106/00, BFH/NV 2003 S. 868

² vgl. Seifert/v.Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Auflage, S. 7

Handelt es sich um eine nicht rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts, so entsteht diese auch nicht im eigentlichen Sinne, da ihr keine eigene Rechtsfähigkeit zuerkannt wird. Steuerlich kann aber durch die Entscheidung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, Vermögen einem bestimmten Zweck zu widmen ohne das Eigentum abzugeben, die Qualifizierung als nicht rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts möglich sein, wenn die Zwecke dieses Vermögens auf dem Gebiet der Zwecke der juristischen Person des öffentlichen Rechts liegen, und die juristische Person des öffentlichen Rechts Träger des Stiftungsvermögens wird (bleibt). Da die zivilrechtlichen Bestimmungen nicht anzuwenden sind, findet die Vorschrift des § 181 BGB, also das Verbot des Selbstkontrahierens, keine (unmittelbare) Anwendung. Es ist daher durchaus denkbar, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts gleichzeitig als Stifterin und auch als Trägerin einer nicht rechtsfähigen Stiftung des öffentlichen Rechts auftritt (s. *Beispiel zu kirchlichen Stiftungen*). Diese nicht rechtsfähige Stiftung öffentlichen Rechts würde aber nur im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art körperschaftsteuerpflichtig sein (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Jedoch ist eine nicht rechtsfähige Stiftung nicht allein deshalb als Stiftung des öffentlichen Rechts zu beurteilen, weil die Verwaltung bzw. Trägerschaft des Vermögens durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeübt wird. Bedient sich z.B. eine natürliche Person oder eine Körperschaft zur Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung, die öffentliche Aufgaben wahrnehmen und von einer juristische Person des öffentlichen Rechts verwaltet werden soll, einer privatrechtlichen Vereinbarung (z.B. eines Treuhandvertrags) mit der juristische Person des öffentlichen Rechts, so ist diese Stiftung stets als nicht rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts zu beurteilen. Dies gilt unabhängig davon, wer Träger des Stiftungsvermögens wird, weil die Entstehung der Stiftung maßgeblich ist¹.

1.3. Privatnützige Stiftung

Eine *privatnützige Stiftung* ist im Gegensatz zur gemeinnützigen/steuerbegünstigten Stiftung dadurch gekennzeichnet, dass ihre Ziele in der Regel nicht in der Förderung der Allgemeinheit zu finden sind. Ihre Zweckverfolgung ist vielmehr ganz bzw. überwiegend auf die Begünstigung einzelner Personen oder auf die Erreichung anderer privatnütziger (auch unternehmerischer) Zwecke ausgerichtet, z.B. in dem eine von einem Unternehmen gegründete Stiftung ausschließlich die Auszubildenden dieses Unternehmens fördert. Eine Familienstiftung ist im Regelfall ebenfalls eine privatnützige Stiftung.

1.4. Gemeinnützige/steuerbegünstigte Stiftung

Eine *steuerbegünstigte* - im allgemeinen Sprachgebrauch auch *gemeinnützige* - *Stiftung* liegt vor, wenn eine Stiftung nach ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige (§ 52 AO), mildtätige (§ 53 AO) oder auch kirchliche Zwecke (§ 54 AO) verfolgt, und ihre tatsächliche Geschäftsführung den Satzungsbestimmungen entspricht. Näheres hierzu unter 6.8.

¹ vgl. [BFH vom 24.03.1993, I R 27/92, BStBl II 1993, 637](#) und [BFH vom 29.01.2003, I R 106/00, BFH/NV 2003, 868-870](#)

Steuerbegünstigungen. Als Orientierungshilfe für die Errichtung von steuerbegünstigten rechtsfähigen wie nicht rechtsfähigen Stiftungen sind in den Anlagen unter 14.8.1 und 14.8.2 Muster enthalten.

1.5. Bürgerstiftung

Die *Bürgerstiftung*, die die Ortsverbundenheit von Bürgern nutzt, hat erst in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen¹, obwohl das Konzept der Bürgerstiftung in der anglo-amerikanischen Welt eine lange Tradition besitzt². Sie verfolgt oftmals gemeinnützige/steuerbegünstigte Zwecke auf örtlicher bzw. regionaler Ebene und ermöglicht es den Bürgern dadurch, sich mit den Zielen und Tätigkeiten der Stiftung zu identifizieren. Eine Bürgerstiftung ist meist geprägt durch eine Vielzahl von (regionalen) Stiftern bzw. Zustiftern.

1.6. Familienstiftung

Eine Sonderstellung unter den privatnützigen Stiftungen nimmt die *Familienstiftung* ein, wobei sie sowohl als rechtsfähige als auch nicht rechtsfähige Stiftung in Erscheinung treten kann. Ihr satzungsmäßiger Zweck ist darauf gerichtet, Angehörige des Stifters und Abkömmlinge dieser Angehörigen zu unterstützen. Da die Allgemeinheit regelmäßig nicht gefördert werden soll, sondern privatnützige Zwecke verfolgt werden, scheidet die Anerkennung als nach den Vorschriften der §§ 51ff. AO steuerbegünstigte Stiftung aus. Eine steuerrechtliche Definition der Familienstiftung ist in § 15 AStG enthalten. Danach sind Familienstiftungen Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.

1.7. Kirchliche Stiftung

Die wohl älteste Stiftungsform ist die *kirchliche Stiftung*, die dadurch gekennzeichnet ist, dass sie ganz oder überwiegend kirchlichen Zwecken bzw. dem Auftrag der Kirche (und ggf. der Caritas oder der Diakonie) dient und der Aufsicht der Kirche unterstellt ist. Eine kirchliche Stiftung, die die Anerkennung als steuerbegünstigte Stiftung anstrebt, ist nicht auf die Zweckverfolgung der eigentlichen kirchlichen Zwecken im Sinne des § 54 AO beschränkt, sondern kann auch gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO) oder mildtätige Zwecke (§ 53 AO) fördern, soweit die unter diese Vorschriften fallenden Zwecke durch den Auftrag der Kirche geprägt sind. Soll eine (rechtsfähige) kirchliche Stiftung des privaten Rechts errichtet werden, so ist neben der Genehmigung der Bezirksregierung noch die Zustimmung der kirchlichen Aufsichtsbehörde gemäß § 14 Abs. 2 StiftG NRW n.F. erforderlich. Diese wird von der zuständigen Bezirksregierung am Genehmigungsverfahren beteiligt. Wird der Antrag auf Genehmigung der Stiftung unmittelbar bei der kirchlichen Behörde gestellt, so leitet diese den Antrag der Bezirksregierung zur Genehmigung weiter. Für

¹ vgl. Internetseiten der Bezirksregierung Münster unter Stiftungsbroschüre – Grundlagen einer Stiftung

² Bertelsmann Stiftung, Handbuch Bürgerstiftungen

kirchliche katholische Stiftungen sind die Erzbischöflichen Generalvikariate¹ und für die kirchlichen evangelischen Stiftungen das Landeskirchenamt² als kirchliche Stiftungsaufsichtsbehörde zuständig.

Die o.g. Bestimmungen beziehen sich auf die kirchlichen rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts, die von Stiftern auf der Grundlage der zivilrechtlichen Regelungen der §§ 80 ff. BGB errichtet werden sollen. Daneben kann eine „kirchliche“ Stiftung ggf. als unselbständige Stiftung begründet werden³.

Beispiel:

Eine Kirchengemeinde beschließt die Aussonderung von Gemeindevermögen auf eine unselbständige Stiftung, die kirchliche Zwecke verfolgen soll. Träger des Stiftungsvermögens soll die Gemeinde selbst sein. Der Beschluss wird durch die Veröffentlichung in dem dafür vorgesehenen Rahmen bekanntgegeben und erlangt soweit Wirksamkeit ohne dass privatrechtliche Regelungen wie z.B. ein Treuhandvertrag getroffen werden. Es handelt sich nicht um eine kirchliche Stiftung im Sinne der §§ 13 ff. StiftG NRW, da von diesen Bestimmungen nur rechtsfähige Stiftungen betroffen sind, die durch die „weltliche“ und die kirchliche Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt werden. In vorliegendem Fall ist steuerrechtlich von einer unselbständigen Stiftung des öffentlichen Rechts auszugehen, die nur im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art körperschaftsteuerpflichtig wird (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG).

1.8. Kommunale Stiftung

Die *kommunale* oder auch *örtliche Stiftung* existiert seit dem ausgehenden Mittelalter in großer Anzahl⁴. Sie ist dadurch *gekennzeichnet*, dass sie einer kommunalen Gebietskörperschaft zugeordnet ist, ihre Zweckbestimmung im Rahmen öffentlicher Aufgaben liegt, und dass sie in der Regel durch die Organe der Gebietskörperschaft verwaltet wird. Auch wenn - anders als bei der kirchlichen Stiftung - eine Genehmigungspflicht der verwaltenden Gebietskörperschaft nicht vorgesehen ist, so sollten mit dieser die Einzelheiten vor der Errichtung der Stiftung geklärt werden, da die Gebietskörperschaft mit der Übernahme der Verwaltung einverstanden sein muss⁵. Neben dem Stiftungsrecht ist das Kommunalrecht zu beachten. So hat die Kommune die kommunale Stiftung nach den Vorschriften der GO NRW zu verwalten, soweit nicht durch Gesetz oder Stifter etwas anderes bestimmt ist⁶.

1.9. Unternehmensstiftung

Als *Unternehmensstiftung*, auch *Unternehmensträgerstiftung*, *unternehmensbezogene* oder *unternehmensverbundene Stiftung* genannt, wird eine Stiftung bezeichnet, zu deren Vermögen ein Unternehmen oder eine Beteiligung an einem

¹ s. gleichlautende Stiftungsordnungen der Erzbistümer in NRW, stellvertretend die StiftO PB unter: http://www.i-basis.de/dp/ansicht/kunden/generalvikariat/medien/anhaenge/k1_m5392.pdf

² vgl. Kirchengesetz über rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts (StiftG EKvW); http://www.ekvw.de/fileadmin/sites/ekvw/Dokumente/te_u_do_alt/stiftungsgesetz_ekvw.pdf

³ Seifert/v.Campenhausen, a.a.O., S. 483

⁴ Seifert/v.Campenhausen, a.a.O., S. 9

⁵ Bezirksregierung Arnsberg, Internetseiten zu Stiftungen: Wie errichte ich eine Stiftung

⁶ Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen, 2. Jahrgang; Meier, S. 123

Unternehmen gehört. Solche Stiftungen können auch als gemeinnützige/steuerbegünstigte Stiftung anerkannt werden. Zu beachten ist dabei jedoch, dass mit dem Unterhalten dieses Vermögens (z.B. dem Halten der Beteiligung an einem gewerblich tätigen Unternehmen) ein sogenannter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§§ 14, 64 AO) begründet werden kann, für den die Steuervergünstigungen *insoweit* nicht in Anspruch genommen werden können. Eine steuerbegünstigte Vermögensverwaltung kann aber dann noch angenommen werden, wenn im Rahmen der Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen weder ein rechtlicher, noch ein tatsächlicher Einfluss auf die Geschäftsführung besteht. Will die Stiftung die Steuervergünstigung nicht insgesamt gefährden, so darf das Führen eines Unternehmens oder das Halten einer Beteiligung keinesfalls den Hauptzweck der Stiftung begründen. Diese Tätigkeiten müssen um des steuerbegünstigten Zwecks der Stiftung ausgeübt werden, indem sie z.B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgaben dienen¹.

1.10. Förderstiftung

Als *Förder-* oder auch *Mittelbeschaffungstiftung* wird eine Stiftung bezeichnet, die ihre Mittel nicht einsetzt, um unmittelbar selbst ihre Zwecke zu verwirklichen. Vielmehr leitet eine Förderstiftung ihre einzusetzenden Mittel regelmäßig an andere Einrichtungen bzw. Körperschaften zur Erfüllung derer Satzungszwecke weiter. Bei steuerbegünstigten Förderstiftungen ist zu beachten, dass neben dem steuerbegünstigten Zweck auch die Mittelbeschaffung als Satzungszweck festgelegt sein muss (AEAO zu § 58, Nr. 1). Da die Regelungen des § 58 Nr. 1 AO zu beachten sind, empfiehlt es sich, die Formulierungen des § 58 Nr. 1 AO als Satzungszweck zu übernehmen.

1.11. Verbrauchsstiftung

Eine *Verbrauchsstiftung* ist dadurch gekennzeichnet, dass ihr Stiftungsvermögen und nicht nur die aus diesem Vermögen erzielten Erträge innerhalb einer bestimmten, meist absehbaren Zeit für die Verwirklichung der Satzungszwecke verwendet werden soll. Anders als das Vermögen der rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts, das grundsätzlich zu erhalten ist, weil die Stiftung regelmäßig auf unabsehbare Dauer („auf ewig“) angelegt ist², verbraucht sich das Vermögen der Verbrauchsstiftung.

Eine Verbrauchsstiftung kann z.B. vorliegen, wenn sich der Zweck einer Stiftung darauf beschränkt, ein Gebäude zu errichten, das kulturellen oder kirchlichen Zwecken dient (z.B. die Errichtung eines Konzerthauses, eines Theaters, einer Kirche) und dabei auch ihr Stiftungsvermögen zur Verwirklichung dieses Zwecks eingesetzt (= verbraucht) wird.

Von der Verbrauchsstiftung zu unterscheiden ist eine Stiftung, deren Zweckerfüllung grundsätzlich auf längere Dauer gerichtet ist, die aber mit einem zeitlichen Ende

¹ Rz 1 zu § 56 im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO)

² Seifert/v.Campenhausen, a.a.O., S. 236

verbunden sein kann (Stiftung auf Zeit), z.B. weil irgendwann in der Zukunft der Stiftungszweck erfüllt ist¹

1.12. Stiftungsvereine und Stiftungsgesellschaften

Es gibt Rechtsgebilde, die sich zwar Stiftung nennen, die aber im Gegensatz zu den o.g. Stiftungsformen keine Stiftung sind, sondern eine andere Rechtsform aufweisen, z.B. die eines Vereins oder einer Kapitalgesellschaft (auch sog. Nennstiftung). Sie sind als rechtsfähige Körperschaften in der Praxis als Ersatzformen für rechtsfähige Stiftungen des Privatrechts entwickelt worden und bieten wie nicht rechtsfähige Stiftungen den Vorteil, keiner staatlichen Genehmigung zu bedürfen oder einer staatlichen Aufsicht zu unterliegen. Obwohl sie den Begriff Stiftung im Namen führen, sind diese regelmäßig durch die Namenszusätze (e.V., GmbH) zu erkennen. Durch den Namensbestandteil „Stiftung“ darf jedoch keine Irreführung oder Täuschung im Rechtsverkehr vorliegen². Sonst steht der Namensbezeichnung Stiftung grundsätzlich nichts im Wege, wenn die Körperschaft materiell rechtlich die Wesensmerkmale einer Stiftung aufweist³. Dazu zählen der dauerhafte Stiftungszweck, die stiftungsmäßige Organisation und die zweckbezogene Vermögensausstattung. Auch bei den sog. Parteistiftungen handelt es sich regelmäßig nicht um Stiftungen, sondern um Vereine.

¹ vgl. Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, Andrick, S. 31

² vgl. [OLG Köln 2. Zivilsenat vom 02.10.1996, 2 Wx 31/96, NJW-RR 1997, 1531-1533](#)

³ Seifert/v.Campenhausen, a.a.O., S.12

2. Anerkennungsverfahren einer rechtsfähigen Stiftung

Anders als die nicht rechtsfähigen Stiftungen unterliegen die rechtsfähigen Stiftungen dem Genehmigungsverfahren der §§ 80 ff BGB.

Eine Stiftung erlangt ihre Rechtsfähigkeit erst durch die staatliche Anerkennung (§ 80 Abs. 1 BGB). Der Gesetzgeber hat abschließend geregelt, unter welchen Voraussetzungen eine Stiftung Rechtsfähigkeit erlangt:

- Die Anerkennung setzt eine **Antragsstellung** voraus, die ggf. auch durch einen Testamentsvollstrecker oder das Nachlassgericht erfolgen kann.
- Dem Antrag ist das **Stiftungsgeschäft** mit der **Stiftungssatzung** beizufügen.
- Für die Anerkennung **sachlich zuständig** ist das Bundesland, in dessen Gebiet die Stiftung nach der Satzung ihren Sitz haben soll (§ 80 Abs. 1 BGB). Die Zuständigkeit der jeweiligen Anerkennungsbehörde bestimmt sich nach dem einschlägigen Landesstiftungsgesetz (Innenministerium oder Bezirksregierung gemäß § 3 StiftG NRW a.F., jetzt § 15 StiftG NRW n.F.).

Für die Anerkennung einer rechtsfähigen Stiftung in NRW sind seit dem 01.01.1996 grundsätzlich die Bezirksregierungen zuständig (vgl. Änderung der Zuständigkeitsverordnung ab dem 01.01.1996, Zuständigkeitsregelungen ab 2005 gefasst unter § 15 Abs. 2 StiftG NRW n.F.). Gleichzeitig ist der Aufgabenbereich „Überprüfung der formellen Satzungsmäßigkeit der in Gründung befindlichen rechtsfähigen Stiftungen i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG“ vom Finanzministerium NRW auf die Oberfinanzdirektionen übergegangen, sofern die Stiftung die Anerkennung als nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Körperschaft anstrebt¹.

Die Bezirksregierungen prüfen die Antragsunterlagen der Stifter u.a. auf Vollständigkeit und leiten diese möglichst zeitnah den OFDen zur Prüfung der o.g. gemeinnützigkeitsrechtlichen Überprüfung der Satzung und des Stiftungsgeschäfts zu. Nach Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Bezirksregierung erhält das für die Stiftung zuständige Finanzamt (vgl. 6.3. *Zuständigkeit der Finanzbehörden*) je eine Ausfertigung der Anerkennungsurkunde, des Stiftungsgeschäftes und der Stiftungssatzung mit dem Hinweis, dass die Stiftung nach der Satzung ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten Zwecken dient. An diese Feststellung ist das Finanzamt gebunden.

Die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung von Satzungsänderungen bei bereits genehmigten Stiftungen erfolgt durch das jeweils zuständige Finanzamt.

¹ vgl. [Verfügung der OFD Münster vom 13.02.1996, S 0170 – 5 – St 13 - 33](#)

3. Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung

3.1. *Stiftungsgeschäft unter Lebenden*

Das Stiftungsgeschäft einer rechtsfähigen Stiftung unter Lebenden bedarf der **Schriftform**. Eine notarielle Beurkundung ist grundsätzlich nur erforderlich, wenn Grundstücke auf die Stiftung übertragen werden. Bis zur Anerkennung kann das Stiftungsgeschäft frei widerrufen werden (§ 81 Abs. 2 Satz 1 BGB).

Auch die Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung wird durch ein Stiftungsgeschäft begründet. Es handelt sich jedoch anders als bei der rechtsfähigen Stiftung nicht um eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, sondern um eine Willenserklärung, die der Annahme bedarf. Es gelten daher die Grundsätze der Vertragsauslegung, da das Stiftungsgeschäft unter Lebenden den Regelungen des Schuldrechts unterliegt¹. In der Praxis werden nicht rechtsfähige Stiftungen oftmals errichtet, in dem ein schuldrechtlicher Vertrag zwischen Stifter und Stiftungsträger abgeschlossen und zusätzlich ein Stiftungsgeschäft wie bei rechtsfähigen Stiftungen als Willenserklärung zur Errichtung einer Stiftung abgegeben wird.

3.2. *Stiftungsgeschäft von Todes wegen*

Ein Stiftungsgeschäft von Todes wegen (§ 83 BGB) kann durch (ggf. gemeinschaftliches) **Testament** oder **Erbvertrag** erfolgen. Die Stiftung wird in diesem Fall meist als Erbe oder Miterbe eingesetzt. Sie kann auch mit einem Vermächtnis oder durch eine Auflage bedacht und damit ihre Errichtung initiiert werden.

Ist das Stiftungsgeschäft als **Vermächtnis** (auch Legat) ausgestaltet, besteht die Vermögensausstattung in dem klagbaren Anspruch der Stiftung gegen den oder die beschwerten Erben auf Leistung des vermachten Gegenstandes (§§ 2174, 2176 BGB). Aufgrund der gesetzlichen Fiktion (§ 84 BGB) wird die erst nach dem Tod anerkannte Stiftung so behandelt, als hätte sie beim Tod des Stifters schon existiert (Rückwirkungsfiktion). Der Beschwerte ist also wegen der Rückwirkung vom Erbfall an bereits verpflichtet.

Lt. Urteil des BFH vom 17.09.2003² gilt der zivilrechtliche Rückbezug des § 84 BGB bei rechtsfähigen Stiftungen auch für das Steuerrecht, d.h. die Steuerpflicht der rechtsfähigen Stiftung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG entsteht unmittelbar vor Tod des Stifters. Eine Ausdehnung dieser Fiktion auf die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG geregelte Steuerbefreiung kommt grundsätzlich nicht in Betracht. Sie kommt nur dann zur Anwendung, wenn im Zeitpunkt des Entstehens der Stiftung (unmittelbar vor dem Ableben des Stifters) eine den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprechende Satzung vorliegt.

¹ vgl. Seifert/v.Campenhausen, a.a.O., S. 525

² [BFH vom 17.09.2003, I R 85/02, BStBl II 2005, 149](#)

Bei nichtrechtsfähigen Stiftungen kommt es hinsichtlich der Errichtung auf den Zeitpunkt an, den Stifter und Stiftungsträger als den Zeitpunkt der Übertragung des Vermögens vereinbart haben (Übergang von Nutzen und Lasten auf den Stiftungsträger zur Erfüllung der Satzungszwecke). Eine nichtrechtsfähige Stiftung kann daher ebenfalls zum Todestag des Stifters entstehen.

3.3. Notwendige Bestandteile einer Stiftungssatzung

Für die Anerkennung einer Stiftung sind gem. § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB folgende notwendige Bestandteile in die Satzung aufzunehmen:

- der Name
- der Sitz
- der Zweck
- das Vermögen/die Vermögensausstattung
- die Bildung des Vorstand/Organe.

3.4. Stiftungsorgane

Die Satzung muss die Geschäftsführung und die Vertretung der Stiftung regeln. Insbesondere muss angegeben werden, welche Organe die Stiftung aufweist. Die Nennung konkreter Organpersonen ist nicht zwingende Voraussetzung, allerdings wird der Stifter regelmäßig sich selbst oder andere Personen seiner Wahl als Vorstandsmitglieder bestellen.

3.4.1. Vorstand

Der Vorstand (eine oder mehrere Personen) ist gesetzlicher Vertreter der Stiftung und vertritt diese gerichtlich oder außergerichtlich (§ 86, § 26 Abs. 2 Satz 1 BGB).

Die Zahlung von Tätigkeitsvergütungen an Vorstandsmitglieder ist gemeinnützigkeitsrechtlich nur zulässig, wenn eine entsprechende Satzungsregelung besteht¹ Zudem ist es erforderlich, dass die Höhe der Vergütung mit der finanziellen Ausstattung der Stiftung sowie Art und Umfang der konkreten Tätigkeit in Einklang steht. Die Festlegung einer einheitlichen Vergütungspauschale ist grds. nicht zulässig.

3.4.2. Stiftungsrat/Beirat/Kuratorium

Häufig und je nach Stiftungsgröße wird ein zweites Organ (meist als Stiftungsrat, Beirat oder Kuratorium bezeichnet) bestellt, um eine Aufteilung der Funktionen und eine stiftungsinterne Kontrolle der Geschäftsführung zu erreichen. Außerdem dient dieses zweite Organ der Einbindung von fachlichem Sachverstand, persönlicher Kompetenz und äußerem Ansehen. Neben dem Vorstand kann auch der Stiftungsrat die Geschäfts- und Vertretungsbefugnisse übernehmen.

¹ so ausdrücklich in Rz 23 zu § 55 Abs. 1 Nr.3 im AEAO

Die Aufgaben und Vergütungen der Organmitglieder müssen im Einzelnen in der Stiftungssatzung geregelt werden.

Bei *nicht rechtsfähigen Stiftungen* entscheidet grundsätzlich der Träger des Stiftungsvermögens über die Anlage des Vermögens und die zweckentsprechende Verwendung der Stiftungserträge, wenn nicht bereits der Stifter insoweit genaue Regelungen vorgegeben hat. Im Rahmen der Vertragsfreiheit kann der Stifter die nicht rechtsfähige Stiftung auch mit eigenen Gremien (Vorstand, Beirat etc.) ausstatten, die z.B. über die Verwendung der Stiftungserträge entscheiden.

3.5. Stiftungsvermögen

3.5.1. Grundstockvermögen

Mit ihrer Rechtsfähigkeit erwirbt die rechtsfähige Stiftung einen Anspruch gegen den Stifter auf Übertragung des Vermögens, das dieser im Rahmen des Stiftungsgeschäftes zugesagt hat (sog. **Grundstockvermögen**). Bei nicht rechtsfähigen Stiftungen ergibt sich dieser Anspruch aus dem schuldrechtlichen Vertrag zwischen Stifter und Stiftungsträger.

Da ein gesetzlicher Vermögensübergang nicht vorgesehen ist, sind die einzelnen Vermögenswerte vom Stifter nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu übertragen¹. Dies umfasst auch die z.B. bei der Übertragung von Grundstücken erforderliche notarielle Beurkundung. Als Grundstockvermögen kommen Vermögenswerte aller Art einschließlich gesicherter Anwartschaften in Betracht (z.B. Geld, Wertpapiere, Grundstücke, Anteile an Unternehmen sowie Unternehmen selbst). Entscheidend ist, dass die Vermögenswerte Erträge abwerfen, um der Stiftung die Verfolgung der Stiftungszwecke zu ermöglichen. Kunstsammlungen sind demnach regelmäßig als alleiniges Vermögen zur Ausstattung einer neu zu errichtenden Stiftung ungeeignet.

3.5.2. Mindestvermögen

Ein Mindestvermögen bzw. eine Mindestausstattung ist zwar weder für rechtsfähige, noch für nicht rechtsfähige Stiftungen gesetzlich vorgeschrieben. Von Seiten der Stiftungsaufsicht wird eine Stiftung, die die Rechtsfähigkeit erlangen soll, nur schwerlich anerkannt, wenn ihr Grundstockvermögen nicht mindestens den Wert von 50.000 € erreicht². Ausnahmen von geringerem Anfangsvermögen hiervon lassen die Bezirksregierung in Einzelfällen zu, wenn weitere Zuführungen in den Vermögensgrundstock (Zustiftungen) verbindlich zugesagt werden oder aber absehbar und nicht nur lediglich wahrscheinlich sind. Jedoch kann es sinnvoll sein, bei einer Vielzahl von Satzungszwecken und einer ggf. kostenintensiven Zweckverwirklichung die Stiftung mit einem umfangreicheren Grundstockvermögen

¹ vgl. Seifert/v.Campenhausen, a.a.O., S. 237

² vgl. Broschüre der Bezirksregierung Münster: „Ein Vermögen in dieser Höhe (Anm: 50.000 €) wird gemeinhin auch als Anfangsvermögen einer Stiftung erwartet.“

auszustatten¹. Die o.g. Beträge beziehen sich regelmäßig auf Geldvermögen; bei Sachvermögen ist zu ermitteln, inwieweit sich aus dem Vermögen Erträge dauerhaft erzielen lassen, um die Stiftungszwecke aus den Erträgen dauernd und nachhaltig erfüllen zu können.

Bei nicht rechtsfähigen Stiftungen, die nicht der Stiftungsaufsicht unterfallen, kann das Stiftungsvermögen unter Umständen geringer ausfallen. Strebt eine nicht rechtsfähige Stiftung die Steuervergünstigungen der §§ 51 ff. AO an, so hat das Finanzamt gleichwohl zu prüfen, ob das Vermögen und die daraus erzielten Erträge ausreichen können, um die angestrebten steuerbegünstigten Zwecke auch auf Dauer verwirklichen zu können, oder ob mangels zu geringer Ertragslage die Verfolgung der in der Satzung festgelegten steuerbegünstigter Zwecke nahezu nicht möglich ist. In diese Betrachtung sind die Satzungszwecke und auch die Art und der Umfang ihrer Verwirklichung einzubeziehen². Regelmäßig kann eine Förderstiftung ihre Satzungszwecke auch mit relativ geringen Erträgen/Mitteln erfüllen, während die Zweckverwirklichung eigener umfangreicher und ggf. kostenintensiver Tätigkeiten ein gewisses Mindestmaß an Erträgen bzw. sonstigen Mitteln voraussetzt.

3.5.3. Zustiftung

Durch eine Zustiftung erhält die Stiftung Vermögenswerte, die in das Grundstockvermögen eingehen und die damit wie das aufgrund des Stiftungsgeschäfts übertragene Vermögen zu behandeln sind. Damit gilt z.B. auch der Kapitalerhaltungsgrundsatz, so dass grundsätzlich nur die Erträge aus der Zustiftung für die satzungsmäßige Zweckerfüllung zur Verfügung stehen. Die Zustiftung kann mit der Auflage verbunden sein, nur bestimmte, aber nicht alle in der Satzung genannten Zwecke zu fördern. Aus diesem Grund empfiehlt es sich, die Zustiftung nachvollziehbar und fortdauernd buchmäßig erkennbar festzuhalten. Durch die Zustiftung entsteht kein neues Rechts- bzw. Steuersubjekt, so dass auch geringere Summen - als bei der Errichtung der Stiftung erforderlich - zugestiftet werden können. Erhält die Stiftung Vermögen, das anderen als den bisherigen Satzungszwecken gewidmet wird, so liegt keine Zustiftung im eigentlichen Sinne vor; die Zuwendung ist vielmehr als nicht rechtsfähige Stiftung gesondert zu verwalten³.

3.5.4. Stiftungsfonds

Der Stiftungsfonds ist regelmäßig als besondere Form der Zustiftung anzutreffen und als Teil des Grundstockvermögens ebenfalls kein eigenes Rechts- bzw. Steuersubjekt. Wie jede Zustiftung kann auch der Stiftungsfonds für die Zweckerfüllung nur bestimmter, aber nicht aller in der Satzung genannten Zwecke vorgesehen sein. Zur Frage, ob die Vermögensausstattung des Stiftungsfonds in der Stiftung dem Grundstockvermögen der Stiftung zuzurechnen ist (und damit der

¹ stellvertretend für viele: Broschüre der Bezirksregierung Arnsberg: „Bei einem Vermögen von 250.000 € kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass der Stiftungszweck aus der Rendite des Vermögens nachhaltig und dauerhaft erfüllt werden kann.“

² vgl. Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen, 2. Jahrgang; Dr. Gantenbrink, S. 66 und Sombrowski, S. 157

³ vgl. Seifert/v.Campenhausen, a.a.O., S. 233

besondere Spendenabzug i.S.d. § 10b Abs. 1a EStG in Betracht kommt), ist regelmäßig der Beurteilung der zuständigen Stiftungsbehörde zu folgen.

3.5.5. Stiftungsvermögen aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht

Mittel, die einer Stiftung im Rahmen des Stiftungsgeschäfts bzw. als Zustiftung oder als einem Stiftungsfonds gewidmete Beträge zufließen, dienen der Ausstattung der Stiftung mit bzw. der Erhöhung des Vermögens. Aus diesem Grund sind diese Zuflüsse bei steuerbegünstigten Stiftungen nicht zeitnah zu verwenden, sondern können gemäß § 58 Nr. 11b AO dem sog. zulässigen Vermögen zugeordnet werden. Dies gilt ebenfalls für steuerbegünstigte Verbrauchsstiftungen. Zum Spendenabzug bei Zuwendungen in das Grundstockvermögen bei Verbrauchsstiftungen vgl. 8.5.

4. Stiftungsaufsicht über rechtsfähige Stiftungen

Die Mitwirkung des Staates äußert sich nicht nur bei Anerkennung einer rechtsfähigen Stiftung, sondern sie wird besonders deutlich im Rahmen der **Stiftungsaufsicht**, die in der Überwachung der laufenden Geschäftstätigkeit, mithin der Stiftungsorgane selbst zum Ausdruck kommt. Die Intensität und der Umfang der Aufsicht sind in den einzelnen Ländern und den dortigen landesgesetzlichen Vorschriften unterschiedlich ausgeprägt. Sie ist stets auf eine reine **Rechtsaufsicht** beschränkt.

Zweckmäßigkeitfragen, etwa in welcher Art und Weise die Stiftungsorgane den Stiftungszweck am besten verfolgen können, sind nicht Gegenstand der Prüfung. Im Rahmen der Aufsicht ist die Behörde berechtigt, sich über Angelegenheiten der Stiftung zu unterrichten und die Verwaltung der Stiftung zu prüfen bzw. prüfen zu lassen (z.B. § 19 Abs. 1 StiftG NRW a.F. bzw. §§ 6, 7 StiftG NRW n.F.).

Der Stiftungsaufsicht ist ferner eine Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht und ein **Bericht** über die **Erfüllung des Stiftungszweckes** vorzulegen (vgl. § 7 StiftG NRW n.F.; Näheres siehe Rechnungslegung).

Privatnützige Stiftungen unterliegen nach dem StiftG NRW n.F. einer wesentlich geringeren Aufsicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde.

5. Rechnungslegung

Es gibt keine bundeseinheitlichen Vorschriften zur Rechnungslegung von Stiftungen¹.

Eine Stiftung muss ihre Rechnungslegung zunächst an dem Ziel orientieren, den Organen der Stiftung, insbesondere dem Vorstand zu ermöglichen, die Erhaltung des Stiftungsvermögens sowie die Mittelverwendung zu überprüfen und zu überwachen. Aufwendungen und Erträge müssen ebenfalls nachvollzogen werden können.

Stiftungen unterliegen regelmäßig nach Maßgabe des Stiftungsrechtes des betreffenden Landes und/oder der Satzung der Verpflichtung, Rechenschaft über ihre Einnahmen und Ausgaben sowie ihr Vermögen abzugeben; zum Teil sind auch Bücher zu führen. Ergibt sich aus dem jeweiligen StiftG eine Buchführungs- und Aufzeichnungsverpflichtung, so gilt diese auch für steuerliche Zwecke (§ 140 AO).

Das StiftG NRW n.F. sieht keine besonderen Vorgaben für das Führen von Büchern vor. Nach § 7 StiftG NRW n.F. hat der Vorstand der Stiftungsaufsichtsbehörde eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung der Stiftungszwecke zur Prüfung vorzulegen. Die Stiftungsaufsichtsbehörde soll von einer eigenen Prüfung absehen, wenn die Stiftung durch eine Behörde, einen Prüfungsverband, die Prüfungsstelle eines Sparkassen- und Giroverbands, eine/n Wirtschaftsprüfer/in oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder eine/n vereidigte/n Buchprüfer/in, oder eine Buchprüfungsgesellschaft geprüft wird, und sich die Prüfung auch auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel erstreckt.

Bei Stiftungen mit größerem Umfang empfiehlt sich die Rechnungslegung mittels doppelter Buchführung sowie durch Anwendung der Bilanzierungsregeln des HGB². Bei Stiftungen mit überschaubarem Umfang reicht in der Regel eine Einnahme-Überschuss-Rechnung aus.

Betreibt die Stiftung ein Grundhandelsgewerbe im Sinne von § 1 Abs. 2 HGB, ist sie nach § 238 HGB zur Führung von Büchern verpflichtet; das Handelsrecht sieht aufgrund der Änderungen durch das BilMoG dabei gewisse Erleichterungen vor (vgl. § 241a HGB). Die handelsrechtliche Verpflichtung ist gemäß § 140 AO auch für die Besteuerung zu erfüllen.

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern kann sich zudem aus anderen Gesetzen ergeben. Es besteht z.B. für jedes Krankenhaus oder jede Pflegeeinrichtung unabhängig von ihrer Rechtsform die Verpflichtung zur Erstellung einer Bilanz, einer Gewinn- und Verlustrechnung und eines Anhangs nach den Vorgaben der Krankenhaus- bzw. Pflege-Buchführungsverordnung³.

¹ vgl. Kussmaul/Meyering, DStR 9/2004

² vgl. Stellungnahme des Hauptfachausschusses des IDW zur Rechnungslegung von Stiftungen; IDW RS HFA 5, FN-IDW, Heft 4/2000, 129ff

³ vgl. zur Buchführungspflicht: Koss, Bilanzierung für Stiftungen; Stiftung & Sponsoring, Rote Seiten 6/2010

Gemäß § 63 Abs. 3 AO hat eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als steuerbegünstigt anerkannte Stiftung den Nachweis ihrer tatsächlichen Geschäftsführung durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben zu führen.

Bei kirchlichen rechtsfähigen Stiftungen sind die kirchenrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Ausreichend kann danach die Erstellung einer Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung der Stiftungszwecke sein¹. Auch kann die kirchliche Stiftung zur Führung von Büchern und zur Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Abschlussprüfer verpflichtet werden, wobei es für Stiftungen von geringerem Umfang Erleichterungen geben kann.

6. Besteuerung der Stiftungen – Körperschaftsteuer –

6.1. Persönliche Steuerpflicht

Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts sind nach § 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Nicht rechtsfähige Stiftungen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind ebenfalls unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Stiftungen des öffentlichen Rechts sind als juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Rechtsfähige Stiftungen werden erst mit der Anerkennung rechtsfähig. Die Steuerpflicht beginnt daher regelmäßig erst mit dem Tag der Anerkennung (Ausnahme: Errichtung einer Stiftung von Todes wegen; vgl. 3.2. Stiftungsgeschäft von Todes wegen). Der Beginn der Steuerpflicht einer nicht rechtsfähigen Stiftung ergibt sich regelmäßig aus den vertraglichen Vereinbarungen, mit denen Stifter und Stiftungsträger den Zeitpunkt des Übergangs des Vermögens auf den Stiftungsträger bestimmen.

6.2. Sachliche Steuerpflicht

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG).

Die Einkunftsarten und die Einkommensermittlung bestimmen sich gemäß § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG.

Eine steuerpflichtige Stiftung kann daher über sämtliche Einkunftsarten verfügen, abgesehen von Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG und aus freiberuflicher Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (BFH vom 07.07.1971²).

¹ z.B. § 2 Kirchengesetz über rechtsfähige Evangelische Stiftungen des bürgerlichen Rechts (StiftG EKWW) vom 15.11.2007, KABl. 2007, 417

² [BFH vom 07.07.1971, I R 41/70, BStBl II 1971, 771](#)

Nichtabziehbar sind Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind (§ 10 Nr. 1 KStG).

Beispiel:

Eine Familienstiftung hat folgenden Satzungszweck:

Zweck der Stiftung ist die Sicherung des Unterhalts der Nachkommen des Stifters.

Aus den Erträgen ist den Nachkommen monatlicher Unterhalt zu gewähren.

Lösung:

Die satzungsmäßigen Ausgaben der Stiftung stellen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten dar, noch sind sie anderweitig einkommensmindernd zu berücksichtigen (§ 10 Nr. 1 KStG). Im Ergebnis werden diese Ausgaben mit 15% KSt belastet.

6.3. Zuständige Finanzbehörde

6.3.1. Zuständigkeit bei Satzungsprüfung im Rahmen der Errichtung der Stiftung

Sollen rechtsfähige nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Stiftungen errichtet werden, so beteiligt in NRW die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde – regelmäßig die Bezirksregierung, in deren Bezirk der Sitz der Stiftung angesiedelt wird – die zuständige Oberfinanzdirektion. In Ausnahmefällen, in denen das Innenministerium NRW als Stiftungsaufsichtsbehörde zuständig ist, wird entsprechend das Finanzministerium NRW eingebunden (vgl. 2. Anerkennungsverfahren). Nach Abschluss des Anerkennungsverfahrens werden die entsprechenden Unterlagen zur Vereinfachung an das Finanzamt übersandt, in dessen Bezirk sich der Sitz der Stiftung befinden soll, da regelmäßig der Ort der Geschäftsleitung (vgl. § 20 Abs. 1 AO) dem Ort des Sitzes entspricht bzw. der genaue Ort der späteren Geschäftsleitung zum Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung noch nicht genau bekannt ist (vgl. § 20 Abs. 2 AO).

Die Satzungsprüfung nicht rechtsfähiger nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigter sowie rechtsfähiger bzw. nicht rechtsfähiger nicht steuerbegünstigter Stiftung obliegt regelmäßig dem örtlich zuständigen Finanzamt (vgl. § 20 AO). Wenn bereits bei der Errichtung einer steuerbegünstigten nicht rechtsfähigen Stiftung absehbar ist, dass kurzfristig die Rechtsfähigkeit durch die Anerkennung der zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörde angestrebt wird, sollte das zuständige Finanzamt bereits bei der Satzungsprüfung der steuerbegünstigten (noch) nicht rechtsfähigen Stiftung die zuständige OFD beteiligen.

Für die Steuern von Einkommen und Vermögen der o.g. Stiftungen ist grundsätzlich das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich der Ort der Geschäftsleitung befindet. Entgegen den zivilrechtlichen Regelungen ist der Ort des Sitzes nicht für das Steuerrecht maßgeblich.

6.3.2. Zuständigkeit bei weiteren Prüfungen

Die Prüfung von Satzungsänderungen auf ihre steuerlichen Auswirkungen sowie die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung obliegt regelmäßig dem entsprechend den o.g. Ausführungen örtlich zuständigen Finanzamt.

6.4. Freibetrag

Vom körperschaftsteuerlichen Einkommen der steuerpflichtigen Stiftung bzw. der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der sonst steuerbegünstigten Stiftungen ist ein Freibetrag in Höhe von 5.000 € abzuziehen (§ 24 Abs. 1 Satz 1 KStG). Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb wird bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ebenfalls ein Freibetrag von 5.000 € gewährt (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG).

6.5. Steuersatz

Die Körperschaftsteuer beträgt ab dem Veranlagungszeitraum 2008 15% des zu versteuernden Einkommens (§ 23 Abs. 1 KStG), welches sich durch den Abzug des Freibetrags (s. 6.4. *Freibetrag*) vom Einkommen ergibt.

Soweit neben anderen Einkünften noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG erzielt werden, ist zu beachten, dass Gewerbesteuer entstehen könnte. Für Zwecke der Gewerbesteuer ist der Hebesatz der jeweiligen Gemeinde auf den Gewerbesteuermessbetrag anzuwenden.

6.6. Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt ein gesellschaftsrechtliches oder mitgliedschaftliches Verhältnis zur ausschüttenden Körperschaft - hier der Stiftung - voraus (BFH vom 13.07.1994¹). Ein solches liegt in Bezug auf den Stifter jedoch nicht vor. Erhalten Destinatäre Zuwendungen von einer Stiftung, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht angenommen werden (BFH vom 22.09.1959²). Es ist aber zu prüfen, ob die Leistungen an die Destinatäre aufgrund der Satzungsbestimmungen als Einkommensverwendung i.S.d. § 10 Nr. 1 KStG zu beurteilen sind (vgl. 6.2. Sachliche Steuerpflicht).

6.7. Kein steuerliches Einlagekonto gemäß § 27 KStG

§ 27 Abs. 2 KStG bestimmt, dass die Bestimmungen über die Ermittlungen und Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos sinngemäß für Körperschaften gelten, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können. Da Stiftungen Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, die mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind, gewähren können, wären

¹ [BFH vom 13.07.1994, I R 112/93, BStBl II 1995, 198](#); vgl. H 36 KStR 2004

² [BFH vom 22.09.1959, I 5/59 U, BStBl III 1960, 37](#); vgl. H 36 KStR 2004

auch Stiftungen grundsätzlich dazu verpflichtet, ein solches Einlagekonto zu führen (vgl. BMF-Schreiben vom 04.06.2003, II Buchst. c¹). Dies hätte zur Folge, dass die Einlagenrückgewähr im Sinne des § 27 KStG nicht zu steuerpflichtigen Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG führen würde.

Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter des Bundes und der Länder (KSt/GewSt I/09, TOP I/1) ist bei Stiftungen im Hinblick auf den Wortlaut des § 27 Absatz 7 KStG kein Einlagenkonto anzunehmen, weil es an einem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis zwischen Stifter und Stiftung fehlt. Als Folge hiervon kann die Steuerpflicht von Leistungen einer Stiftung im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 9 EStG beim Empfänger nicht mit dem Hinweis vermieden werden, für sie würden Beträge des Einlagekontos verwandt.

6.8. Steuerbegünstigung der Stiftungen

Stiftungen - als in § 1 KStG genannte Körperschaften - sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nach dem Stiftungsgeschäft, der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten Zwecken im Sinne der §§ 51 – 68 AO dienen.

Die Befreiung gilt jedoch ausdrücklich nicht für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne der §§ 14, 64 AO.

Mithin können Stiftungen genauso wie andere steuerbegünstigte Körperschaften nur Einnahmen im ideellen Bereich, im Vermögensverwaltungsbereich, sowie im Bereich der Zweckbetriebe im Sinne der §§ 65 - 68 AO ertragsteuerfrei vereinnahmen sowie weitere Steuervergünstigungen anderer Steuerarten in Anspruch nehmen.

Soweit eine grundsätzlich steuerbegünstigte Stiftung durch einen Teil ihrer Betätigungen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, wird sie gewerblich tätigen Personen gleichgestellt und verliert die Steuervergünstigungen für diesen Teilbereich. Unterhält eine Stiftung mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe im Sinne der §§ 65 - 68 AO sind, so werden diese gemäß § 64 Abs. 2 AO wie ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt. Soweit die (Brutto-) Einnahmen aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben jedoch den Betrag von 35.000 € nicht übersteigen, so unterliegen die diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen weder der Körperschaft- noch der Gewerbesteuer (§ 64 Abs. 3 AO).

An dieser Stelle sei noch einmal erwähnt, dass die OFDen für die Satzungsprüfung der selbständigen Stiftungen zuständig sind. Für spätere Satzungsänderungen und für die Satzungsprüfung unselbständiger Stiftungen sind die Finanzämter zuständig (OFD-Verfügungen vom 12.12.2000, KSt-Kartei NW § 5 KStG Karte H II 2 Tz. 3 und Karte H II 11).

¹ [BMF vom 04.06.2003, BStBl I 2003, 366](#)

Bei rechtsfähigen Stiftungen, die von Todes wegen errichtet werden, ist zu beachten, dass die erst nach dem Tod anerkannte Stiftung aufgrund der gesetzlichen Fiktion (§ 84 BGB) so behandelt wird, als ob sie beim Tod des Stifters schon existiert hätte. gilt Dieser zivilrechtliche Rückbezug des § 84 BGB gilt zwar gemäß Urteil des BFH vom 17.09.2003¹ bei rechtsfähigen Stiftungen auch für das Steuerrecht, d.h. die Steuerpflicht der rechtsfähigen Stiftung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG entsteht unmittelbar vor Tod des Stifters. Eine Ausdehnung dieser Fiktion auf die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG geregelte Steuerbefreiung kommt grundsätzlich nicht in Betracht. Sie kommt nur dann zur Anwendung, wenn im Zeitpunkt des Entstehens der Stiftung (unmittelbar vor dem Ableben des Stifters) eine den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprechende Satzung vorliegt. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Steuerbegünstigungen für nicht rechtsfähige Stiftungen.

Stiftungen, die als steuerbegünstigt/gemeinnützig anerkannt werden wollen, haben wie jede steuerbegünstigte/gemeinnützige Körperschaft die weiteren Voraussetzungen der Vorschriften der §§ 51 ff AO (ausschließliche und unmittelbare Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke unter Beachtung der Regelungen zum selbstlosen Handeln, welches auch die grundsätzlich zeitnahe Mittelverwendung umfasst) zu beachten.

6.9. Typische Problemfelder bei der Errichtung steuerbegünstigter Stiftungen

6.9.1. Verbindlichkeit der Mustersatzung

Die in der Mustersatzung zu § 60 AO genannten Festlegungen müssen in der Satzung der Stiftung enthalten sein. Die als Anlagen beigefügten Mustersatzungen erfüllen diese Voraussetzungen. Die gesetzlich geforderten Festlegungen sind hierbei zur besseren Erkennbarkeit durch Fettdruck hervorgehoben und müssen in der Satzung der Stiftung verwendet werden, wobei Aufbau und Reihenfolge nicht verbindlich sind.

6.9.2. Aussagen zum Stiftungszweck und zur Zweckverwirklichung

Die Satzungszwecke und auch die Art ihrer Verwirklichung müssen gemäß § 60 Abs. 1 AO so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen gegeben sind. Diese Voraussetzung ist unter Beachtung der Festlegungen der Mustersatzung auch dann erfüllt, wenn sich der Zweck und die Zweckverwirklichung aus der Gesamtwürdigung des Stiftungsgeschäfts und der Stiftungssatzung ergeben. Es genügt allerdings nicht, nur die Aussage aufzunehmen, dass der Allgemeinheit Gutes getan werden soll.

Beispiel:

¹ [BFH vom 17.09.2003, I R 85/02, BStBl II 2005, 149](#)

Der Stifter X will mit der Errichtung der X-Stiftung Gutes tun. Genaue Pläne, welche Zwecke die Stiftung verfolgen soll, hat A jedoch noch nicht, da er sich noch nicht festlegen will.

Die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen liegen mangels genauer Zweckformulierungen nicht vor.

Wenn die Stiftung nach ihrem Stiftungsgeschäft, der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung aber „gemeinnützige“ Zwecke verfolgt, kann die Stiftung selbst dann als steuerbegünstigt anerkannt werden, wenn z.B. der Name der Stiftung einen nicht förderungswürdigen Zweck vermuten lässt.

Auch wenn der Zweck bereits genau benannt ist, kann auf eine möglichst genaue Beschreibung der Zweckverwirklichung nicht verzichtet werden. Denn erst die Beschreibung der Zweckverwirklichung lässt die Beurteilung zu, ob ausschließlich „gemeinnützige“ oder doch eher eigennützige/eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden.

Beispiel:

Die X-Stiftung will die Musik und damit Kunst und Kultur fördern (§ 52 Abs. 2 Nr. 5 AO). Nach der Anlage 1 zu § 60 AO müssen in der Satzung Aussagen dazu aufgenommen werden, wie der Satzungszweck verwirklicht werden soll. Nur so kann anhand der Satzung geprüft werden, ob die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen auch erfüllt sind. So könnte die Stiftung in der Satzung z.B. hervorheben, begabte Musiker durch die Vergabe von Stipendien zu fördern oder das Liedgut und den Chorgesang zu pflegen etc..

Entscheidend ist die hinreichende Bestimmung der Zweckverwirklichung nicht nur für die Frage der ausschließlichen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke, sondern auch für die Beurteilung, ob die Zwecke unmittelbar selbst von der Stiftung verfolgt werden¹.

Beispiel:

Die X-Stiftung hat laut Satzung den einzigen Zweck, ein ihr gehörendes Gebäude an andere gemeinnützige Körperschaften für deren gemeinnützige Zwecke zur Nutzung zu überlassen. Die Stiftung kann die Steuervergünstigungen nicht in Anspruch nehmen, da sie nicht unmittelbar selbst steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, sondern sich ihre Tätigkeit in der Raumüberlassung erschöpft

Auch reicht es für die Erlangung der Steuervergünstigungen nicht aus, wenn eine Stiftung lediglich als sogenannte Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO für eine andere steuerbegünstigte Körperschaft auftritt. Denn die Stiftung wird mit ihrer Tätigkeit als Hilfsperson nur als „Auftragnehmer“ tätig und erbringt ihre Leistungen damit nicht gegenüber der Allgemeinheit, sondern nur gegenüber dem „Auftraggeber“. Die Steuervergünstigungen kann grundsätzlich nicht gewährt werden. Würde die Tätigkeit gegen Entgelt ausgeübt, so würde sogar vielmehr ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet werden.

Die Steuerbegünstigung der Stiftung als Hilfsperson ist dann nicht ausgeschlossen, wenn sie mit ihrer Hilfspersonentätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt².

¹ vgl. Anforderungen an die unmittelbare Tätigkeit gemäß § 59 AO

² Rz 2 zu § 57 im AEAO; vgl. auch BFH v. 17.02.2010 – I R 2/08

Auf eine detaillierte Beschreibung der Zweckverwirklichung kann nur dann verzichtet werden, wenn die Mittelbeschaffung i.S.d. § 58 Nr. 1 AO Satzungszweck sein soll (so z.B. bei einem sog. Förderverein). Wird der verfolgte steuerbegünstigte Zweck angegeben, und soll dieser durch die Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 AO gefördert werden, so erübrigen sich aufgrund der klaren Bestimmungen des § 58 Nr. 1 AO weitere Aussagen zur Zweckverwirklichung, wenn nur dieser und kein weiterer Zweck unmittelbar selbst verfolgt wird. Die Mittelbeschaffung muss aber ausdrücklich Satzungszweck sein¹. Es empfiehlt sich gleichwohl, die Aussagen, dass die Mittelbeschaffung nur für juristische Personen des öffentlichen Rechts oder für steuerbegünstigte Körperschaften des privaten Rechts für deren steuerbegünstigte Zwecke zu erfolgen hat, in die Satzung ausdrücklich aufzunehmen.

6.9.3. Vermögensbindung

Steuerbegünstigte Körperschaften müssen ihre Mittel grundsätzlich ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke einsetzen. Dies gilt auch im Rahmen der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO i.V.m. § 61 AO). So liegt eine entsprechende ausreichende Vermögensbindung nur dann vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist. Die satzungsmäßige Vermögensbindung muss dabei alle drei in § 61 Abs. 1 AO genannten Möglichkeiten (Aufhebung oder Auflösung der Stiftung und auch der Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke) enthalten.

Für die erforderliche Vermögensbindung sehen die Mustersatzungen für Stiftungen die folgenden Formulierungsmöglichkeiten vor:

- Bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen an(*genaue Bezeichnung der juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft*), der-die-das – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.

Durch diese Formulierung ist sichergestellt, dass das Vermögen nur auf begünstigte Körperschaften zur Verwendung für (ihre) steuerbegünstigte(n) Zwecke übergehen kann. Das übertragene Vermögen darf von den begünstigten Empfängerkörperschaften nicht zweckentfremdet, also z.B. im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, eingesetzt werden.

Beispiel für eine mangelhafte Vermögensbindung:

Die Satzung einer Stiftung, die den Sport fördert, sieht Folgendes vor: „Bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen an den Sportverein der Stadt X.“

¹ s. AEAO zu § 58, Nr. 1 AO

Eine ausreichende Vermögensbindung im Sinne des § 61 AO liegt nicht vor, da nicht bestimmt ist, dass der Sportverein die Mittel nur für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden hat. Denn der Sportverein könnte so die empfangenen Mittel zur Unterstützung seines Vereinsfestes, einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, einsetzen.

- Bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für (*genaue Bezeichnung des bestimmten steuerbegünstigten Zwecks*).

Es ist zwar keine genaue Empfängerkörperschaft genannt; es kommt daher irgendeine juristische Person des öffentlichen Rechts oder irgendeine andere steuerbegünstigte Körperschaft als Empfängerkörperschaft in Betracht. Anfallberechtigt dürfen aber nur die o.g. Personen und nicht z.B. natürliche Personen oder Personengesellschaften sein. Die erforderliche Vermögensbindung ist eingehalten, da der Verwendungszweck genau bezeichnet ist.

Beispiel:

Die Satzung einer Stiftung, die nach § 2 ihrer Satzung den Sport fördert, sieht Folgendes vor: „Bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft, die es für die Förderung des Sports (oder wahlweise: die es im Sinne des § 2 dieser Satzung) zu verwenden hat.“

Die nach § 61 Abs. 1 AO erforderliche Vermögensbindung liegt vor.

Die frühere Ausnahmebestimmung des § 61 Abs. 2 AO ist mit Wirkung zum 01.01.2007 weggefallen (Änderung durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements¹). Nach § 61 Abs. 2 AO war es bei Vorliegen von zwingenden Gründen möglich, die Vermögensbindung noch nicht genau zu fassen, sondern lediglich in der Satzung zu formulieren, dass das Vermögen zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden ist, und ein entsprechender Verwendungsbeschluss erst nach Zustimmung des Finanzamts ausgeführt werden darf. Ohne das Fortgelten dieser Ausnahmebestimmung entsprechen Satzungen, die die o.g. Formulierungen enthalten, nicht mehr der erforderlichen Vermögensbindung. Die Satzungen wären bereits noch in 2007 zu ändern gewesen. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn entsprechende Satzungsänderungen nicht bereits in 2007, sondern erst dann vorgenommen werden, wenn ohnehin eine Satzungsänderung erfolgen soll.

Weiterhin ist zu beachten, dass bereits zu einem früheren Zeitpunkt die Befreiung von der Vermögensbindung für staatlich beaufsichtigte Stiftungen gemäß § 62 AO entsprechend den Regelungen des Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006² entfallen ist. Nur eine von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verwalteten unselbständigen (nicht rechtsfähigen) Stiftung im Sinne des § 62 AO musste die

¹ BStBl I 2007, 2332

² vgl. BT-DS 16/2712 zu § 62 AO

Vermögensbindung seitdem nicht ausdrücklich in der Satzung aufführen (beachte die unten genannten Einschränkungen). Gleichwohl unterliegt das Vermögen auch dieser Stiftung der tatsächlichen Vermögensbindung.

Des Weiteren ist § 62 AO durch die Regelungen des JStG 2009 insgesamt entfallen, so dass grundsätzlich alle Stiftungen die ausdrückliche Vermögensbindung in ihrer Satzung aufnehmen müssen. Diese Änderung gilt jedoch nur für nach dem 31.12.2008 errichtete Stiftungen, bzw. für Stiftungen, die ihre Satzung nach dem 31.12.2008 ändern (vgl. Artikel 97, § 1f Abs. 2 EGAO i.d.F. des JStG 2009¹).

6.10. (Steuerliche) Besonderheiten der steuerbegünstigten Stiftungen

6.10.1. Stifternversorgung im Sinne des § 58 Nr. 5 AO

Gemäß § 58 Nr. 5 AO kann eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren.

§ 58 Nr. 5 AO enthält eine Ausnahmeregelung zum Grundsatz des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, wonach die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen. Die Ausnahmeregelung ist letztlich vor dem Hintergrund zu verstehen, dass der Gesetzgeber ein besonderes Interesse an der Gründung von steuerbegünstigten Stiftungen hat. Häufig übertragen Stifter schon zu Lebzeiten erhebliche Teile ihres Vermögens auf eine Stiftung. Für den Fall, dass der Stifter oder seine nächsten Angehörigen, denen ja im Ergebnis Erbansprüche entgehen, in eine Situation kommen, in der ein (angemessener) Unterhalt nicht mehr gewährleistet ist, soll die Möglichkeit für die Stiftungen gegeben sein, ohne Gefährdung der Gemeinnützigkeit entsprechende Unterhaltsleistungen zu erbringen.

Die Gewährung von Leistungen im Sinne des § 58 Nr. 5 AO darf nicht als Satzungszweck formuliert sein (vgl. AEAO zu § 58, Nr. 8). Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn entsprechende Regelungen in der Satzung aufgenommen werden. Denn die Satzung hat nicht nur den Zweck, die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuervergünstigungen zu erfüllen. Sie dienen auch und oft sogar vorrangig dazu, die Organisation der Stiftungen und die Befugnisse ihrer Organe festzulegen². Sofern die Möglichkeit eingeräumt werden soll, dass die Stiftung Mittel für Leistungen im Sinne des § 58 Nr. 5 AO verwenden darf, so sind Formulierungen zu verwenden wie z.B. „Die Stiftung kann...“, „Die Stiftung darf...“ oder „Der Stiftung ist es erlaubt, ...“. Ein Rechtsanspruch auf die Unterstützungsleistungen darf nicht bestehen. Enthält die Satzung einen solchen Rechtsanspruch, so kann die Stiftung nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden.

Unter dem **Einkommensbegriff** des § 58 Nr. 5 AO ist die Summe der einzelnen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG zu verstehen, unabhängig davon, ob die Einkünfte steuerpflichtig sind oder nicht. Dabei sind in die Bemessungsgrundlage

¹ Art. 97, § 1f Abs. 2 EGAO i.d.F. des JStG 2009; BGBl I 2008, 2794

² vgl. [BFH vom 18.12.2002, I R 15/02, BStBl. II 2003, 384](#)

neben den Gewinnen und Verlusten aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung einzubeziehen.

Daraus folgt, dass für die Verwendung von Unterhalt weder Spendeneinnahmen noch Zuschüsse noch das Ausstattungsvermögen selbst zur Verfügung stehen.

Die Frage der **Angemessenheit** bzw. Bedürftigkeit kann nicht in Anlehnung an die Regelungen der Bedürftigkeit des § 53 Nr. 2 AO beantwortet werden. Als Maßstab für die Angemessenheit des Unterhalts ist auf den Lebensstandard des Zuwendungsempfängers im Zeitpunkt der Zuwendung abzustellen (AEAO zu § 58, Nr. 7). Etwaige Zuwendungen der Stiftung sollen den Stifter und seine nächsten Angehörigen in die Lage versetzen, das Leben in der Weise zu führen, als wenn das Vermögen nicht auf die Stiftung übertragen worden wäre. Die Prüfung der Angemessenheit kann demnach nur eine Einzelfallprüfung sein. Da die Stiftung in erster Linie steuerbegünstigte Zwecke zu verfolgen hat, handelt es sich bei dem einen Drittel um eine absolute Obergrenze.

Der Begriff des **nächsten Angehörigen** (AEAO zu § 58, Nr. 6) ist enger als der Begriff des Angehörigen nach § 15 AO. Er umfasst:

- Ehegatten
- Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel
- Geschwister
- Pflegeeltern, Pflegekinder

Der Empfänger der nach § 58 Nr. 5 AO unschädlichen Unterhaltsleistungen erzielt mit diesen Zuwendungen nach § 22 Nr. 1 Satz 2a EStG steuerpflichtige Einnahmen, da es sich um Bezüge handelt, die von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftung freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt werden. Die Bezüge können nicht als Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst werden, da § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG im Gegensatz zu § 22 Nr. 1 Satz 2a EStG voraussetzt, dass die Stiftung nicht steuerbefreit ist. Gewährt die Stiftung Unterhaltsleistungen im Sinne des § 58 Nr. 5 AO, so hat sie insoweit keine Kapitalertragsteuer einzubehalten (vgl. 7. Besteuerung der Destinatäre zu Leistungen nicht steuerbefreiter Stiftungen). Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40i EStG (Halbeinkünfteverfahren bzw. Teileinkünfteverfahren) ist auf erhaltene Zahlungen nicht anzuwenden, da nur Leistungen nicht befreiter Stiftungen unter diese Begünstigung fallen.

6.10.2. Stiftungsrücklage § 58 Nr. 12 AO

Nur Stiftungen dürfen gemäß § 58 Nr. 12 AO im Jahr ihrer Errichtung und in den folgenden zwei Kalenderjahren Überschüsse und Gewinne aus der Vermögensverwaltung, aus Zweckbetrieb und aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

Liegen sowohl positive als auch negative Ergebnisse vor, ist die Zuführung von Vermögen auf den positiven Betrag begrenzt, der nach Verrechnung der Ergebnisse verbleibt (AEAO zu § 58, Nr. 22).

6.10.3. Erfüllung von Ansprüchen Dritter zu Lasten des Stiftungsvermögens

Stiftungsvermögen kann vor dessen Übertragung mit Ansprüchen Dritter belastet sein (z.B. Nießbrauch, Grund- und Rentenschulden, Vermächtnisse aufgrund testamentarischer Bestimmungen des Zuwendenden). Die Ansprüche mindern das übertragene Vermögen bereits im Zeitpunkt des Übergangs. Wirtschaftlich betrachtet wird der Körperschaft nur das nach der Erfüllung der Ansprüche verbleibende Vermögen zugewendet (AEAO zu § 55, Nr. 12). Nur insofern kann auch ein Spendenabzug geltend gemacht werden (vgl. 8. *Spendenabzug*).

Die Erfüllung der entsprechenden Ansprüche stellt dann keinen gemeinnützigkeitsschädlichen Vorgang dar, wenn im Ergebnis ein positiver Vermögenswert übertragen wurde. Reichen die vorhandenen flüssigen Vermögensmittel nicht für die Erfüllung der Ansprüche aus, darf die Körperschaft auch Erträge dafür verwenden. Damit ihr jedoch ausreichend Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zur Verfügung stehen, darf sie höchstens ein Drittel für die Erfüllung der Verbindlichkeiten verwenden (AEAO zu § 55, Nr. 13).

Gemäß AEAO zu § 55, Nr. 14, ist zu beachten, dass insgesamt höchstens ein Drittel des Einkommens der Stiftung für die Summe der Leistungen zur Erfüllung der o.g. Ansprüche und für die unter § 58 Nr. 5 AO fallenden Leistungen verwendet werden darf.

6.10.4. Kapitalertragsteuer auf erhaltene Kapitaleinnahmen

Das Stiftungsvermögen von Stiftungen ist oftmals in Kapitalanlagen gebunden, mit denen entsprechende Kapitalerträge i.S.d. § 20 EStG erzielt werden. Soweit die Erträge dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, erhält die Stiftung nur die um die einbehaltene Kapitalertragsteuer einschließlich des Solidaritätszuschlags geminderten Beträge ausgezahlt.

Bei einer steuerbegünstigten Stiftung besteht jedoch die Möglichkeit, den Kapitalertragsteuerabzug zu vermeiden. Voraussetzung dazu ist, dass die Einnahmen entweder der steuerfreien Vermögensverwaltung oder dem ideellen Zweckbetrieb zuzuordnen sind. Damit der Abzugsverpflichtete Abstand vom Kapitalertragsteuereinbehalt nimmt, ist ihm eine NV-Bescheinigung (NV2B) oder eine amtlich beglaubigte Kopie des letzten Freistellungsbescheids (Vordruck GEM 2) vorzulegen, wobei der Freistellungsbescheid für einen Veranlagungszeitraum erteilt worden sein muss, der vom Zeitpunkt der Kapitalerträge gesehen nicht länger als 5 Jahre zurückliegt (vgl. BMF-Schreiben vom 22.12.2009, Rz. 295¹). Liegt der steuerbegünstigten Stiftung der Freistellungsbescheid noch nicht vor, kann stattdessen auch eine amtlich beglaubigte Kopie der vorläufigen Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit (Vordruck GEM 5) für die Vermeidung des Kapitalertragsteuerabzugs genutzt werden. Hier ist zu beachten, dass die vorläufige Bescheinigung regelmäßig befristet ist und die Geltungsdauer längstens 18 Monate beträgt.

¹ [BMF vom 22.12.2009, BStBl I 2010, 94](#)

Durch den o.g. Freistellungsbescheid bzw. die o.g. vorläufige Bescheinigung wird der Kapitalertragsteuerabzug nicht für sämtliche Kapitalerträge vermieden. Eine Erstattung der Kapitalertragsteuer im Rahmen des § 44b Abs. 6 EStG für Dividendenerträge von börsennotierten Aktiengesellschaften ist nicht möglich. In solchen Fällen empfiehlt sich die Vorlage einer sog. NV-Bescheinigung (Vordruck NV-2-B), die die Stiftung auf Antrag beim zuständigen Finanzamt erhalten kann.

Bei der nicht rechtsfähigen Stiftung besteht die Besonderheit, dass bislang der Kapitalertragsteuerabzug auch bei einer steuerbegünstigten Stiftung nicht immer vermieden werden konnte, da das Konto oder Depot mangels Rechtsfähigkeit der nicht rechtsfähigen Stiftung nicht im Namen dieser verwahrt oder verwaltet werden konnte. Gemäß BMF-Schreiben vom 16.08.2011¹ kann das Konto oder Depot einer nicht rechtsfähigen steuerbegünstigten Stiftung, das auf den Namen eines anderen Berechtigten geführt wird oder das durch einen Zusatz zur Bezeichnung eindeutig sowohl vom übrigen Vermögen des anderen Berechtigten zu unterscheiden als auch steuerlich der Stiftung zuzuordnen ist, für Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2010 zugeflossen sind, jedoch als im Namen der Stiftung behandelt werden und so der Abzug der Kapitalertragsteuer bei Vorlage der vorgenannten Nachweise vermieden werden.

Werden die Einnahmen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vereinnahmt, so ist zu beachten, dass eine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug i.d.R. nicht möglich ist.

6.11. Überführung einer nicht rechtsfähigen in eine rechtsfähige Stiftung

Da die nicht rechtsfähige Stiftung zivilrechtlich nicht Träger von Rechten und Pflichten ist, kann sie nicht nach den Vorschriften des UmwG in eine rechtsfähige Stiftung umgewandelt werden, da es an dem Rechtsträger „nicht rechtsfähige Stiftung“ fehlt, vom dem aus umgewandelt werden kann². Die Möglichkeit der Zusammenlegung/des Zusammenschlusses (§ 5 Abs. 2 StiftG NRW) nach den Stiftungsgesetzen der Länder ist ebenfalls nicht gegeben, da die Vorschriften der Stiftungsgesetze grundsätzlich nur bei rechtsfähigen Stiftungen greifen. Die Überführung einer nicht rechtsfähigen in eine rechtsfähige Stiftung muss daher im Wege der Vermögensübertragung durch den Träger des Stiftungsvermögens der nicht rechtsfähigen Stiftung entweder auf eine bereits vorhandene rechtsfähige Stiftung oder auf eine neu zu errichtende rechtsfähige Stiftung vollzogen werden. Voraussetzung dafür ist, dass eine entsprechende Bestimmung bereits entweder in der Satzung oder in einer anderen vertraglichen Regelung (z.B. dem Treuhandvertrag) zwischen Stifter und Träger der nicht rechtsfähigen Stiftung enthalten ist, die diesen Vorgang erlaubt (der Stifterwille ist zu beachten!).

Die nicht rechtsfähige Stiftung ist eine steuerpflichtige Körperschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) und wird daher als selbständiges Steuersubjekt behandelt. Bei einer Übertragung des Vermögens einer nicht rechtsfähigen auf eine andere bereits bestehende rechtsfähige Stiftung wird die nicht rechtsfähige Stiftung aufgelöst.

¹ [BMF vom 16.08.2011, BStBl I 2011, 787](#)

² Möller, ZEV 12/2007, S. 565

Entsteht die rechtsfähige Stiftung durch die zivilrechtliche Übertragung des Vermögens der nicht rechtsfähigen Stiftung im Rahmen einer zivilrechtlichen Verselbständigung, so kann der Fortbestand der Stiftung als eigenes Steuersubjekt angenommen werden, wenn darüber hinaus keine Änderungen eintreten (so z.B. die Satzung inhaltsgleich fortgeführt wird).

Bei steuerbegünstigten Stiftungen ist der Grundsatz der Vermögensbindung (§§ 55 Abs. 1 und § 61 AO) zu beachten. Wird zivilrechtlich das Vermögen einer steuerbegünstigten nicht rechtsfähigen Stiftung auf eine andere steuerbegünstigte rechtsfähige Stiftung oder auf eine durch die Verselbständigung des Vermögens entstehende steuerbegünstigte rechtsfähige Stiftung ohne Gegenleistung übertragen, so kommt es aufgrund der Unentgeltlichkeit der Übertragung zu keiner Gewinnrealisierung (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 11d EStDV, § 6 Abs. 3 EStG).

Ferner ist zu beachten, dass bei der Überführung der nicht rechtsfähigen in eine rechtsfähige Stiftung und damit also bei Neuerrichtung einer steuerbegünstigten rechtsfähigen Stiftung regelmäßig die OFD für die Prüfung des Vorliegens der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuerbegünstigungen zuständig ist (Hinweis auf 6.3.1 Zuständigkeit bei Satzungsprüfung im Rahmen der Errichtung der Stiftung).

7. Besteuerung der Destinatäre

Bis einschließlich 2000 unterlagen Zuwendungen von steuerpflichtigen (nicht steuerbegünstigten) Stiftungen an ihre Destinatäre grundsätzlich nicht der Einkommensteuer. Wiederkehrende Bezüge, die aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gezahlt wurden, unterlagen nicht der Einkommensteuer, wenn der Geber unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig war. Die gezahlten Bezüge wurden von der zahlenden Körperschaft selbst mit 40% KSt versteuert.

Mit dem körperschaftsteuerlichen Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren sollte eine Ertragsteuerbelastung bei der Körperschaft mit 25% KSt (ab 2008 mit 15% KSt) und die Besteuerung von Ausschüttungen bei natürlichen Personen als die Ausschüttung letztendlich empfangende Personen im Halbeinkünfteverfahren zur Hälfte (ab dem Veranlagungszeitraum 2009 im Teileinkünfteverfahren zu 60%) angestrebt werden. Da eine Stiftung mangels Gesellschafts- bzw. Mitgliedsverhältnisses keine Gewinnausschüttungen im eigentlichen Sinne vornehmen kann, fehlt die „Nachbelastung“ beim Destinatär. Daher wurden zwei ergänzende Einkommenstatbestände in das EStG aufgenommen, die hier im Folgenden aufgeführt sind.

Zur Steuerpflicht von Leistungen einer nach den Vorschriften der Gemeinnützigkeit nach §§ 51 ff. AO befreiten Körperschaft im Rahmen des § 58 Nr. 5 AO siehe 6.10.1. (Stifternversorgung im Sinne des § 58 Nr. 5 AO).

7.1. Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG

Ab dem Veranlagungszeitraum 2002 sind Leistungen von unbeschränkt steuerpflichtigen nicht steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 – 5 KStG) als Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu erfassen, wenn diese Leistungen mit Gewinnausschüttungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind (BMF-Schreiben vom 27.06.2006¹; vgl. auch BFH vom 03.11.2010², zur Einlagenrückgewähr vgl. Ausführungen unter 6.7. Kein Steuerliches Einlagekonto gemäß § 27 KStG). Da die Regelung erst ab dem VZ 2002 anzuwenden ist, sind gewinnabhängige Auszahlungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, die in 2001 an den Destinatär geleistet werden, von diesem nicht in 2001 zu versteuern; die leistende Körperschaft hat ihr Einkommen noch mit 40% zu versteuern.

Unter die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG fallen regelmäßig alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen einer Stiftung, die von den Beschluss fassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen der Stiftung an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge ausgekehrt werden, auch wenn die Leistungen anlässlich der Auflösung der Stiftung erbracht werden. Dies soll nach einem Beschluss auf Bund-Länder-Ebene auch dann gelten, wenn diese Personen die Leistungen als „eigenständig“ Berechtigte erhalten (ESt II/09, TOP 35; anderslautende Literaturmeinung: vgl. Wassermeyer, DStR 2006 S. 1733).

¹ [BMF vom 27.06.2006, BStBl I 2006, 417](#)

² [BFH vom 03.11.2010, I R 98/09](#)

7.2. Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG

Ab dem Veranlagungszeitraum 2001 wurde § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG neu gefasst. Danach sind alle Bezüge steuerpflichtig, die von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft gezahlt werden. Diese Vorschrift ist jedoch nur subsidiär anzuwenden (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG). Unter § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG fallen demnach nur die feststehenden wiederkehrenden Bezüge, die nach der Satzung an die Begünstigten zu leisten sind und die nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beim Empfänger zu erfassen sind. Folglich können im Rahmen des § 22 Nr. 1 EStG nur wiederkehrende Leistungen der unbeschränkt steuerpflichtigen nicht steuerbefreiten Stiftung an andere Personen als den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge berücksichtigt werden.

Im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens ist die Frage, nach welcher Vorschrift die Leistungen beim Destinatär erfasst werden, zwar nachrangig¹, da sowohl die Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG als auch die nach § 22 Nr. 1 EStG nur zur Hälfte besteuert werden (§ 3 Nr. 40 Buchst. d und i EStG, ab dem Veranlagungszeitraum 2009 zu 60%), wenn sie von einer unbeschränkt steuerpflichtigen, nicht steuerbefreiten Körperschaft geleistet werden. Sie hat jedoch Bedeutung für die Frage, ob der Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen ist und ob die Regelungen der sog. Abgeltungssteuer zu beachten sind.

Zur Besteuerung von Zuwendungen, die dem Stifter oder seinen nächsten Angehörigen im Rahmen der sogenannten Stifternversorgung (§ 58 Nr. 5 AO) zufließen s. Tz. 6.10.1

7.3. Kapitalertragsteuer

Die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG unterliegen einem Kapitalertragsteuerabzug von 15 % (§ 43 Abs. 1 Nr. 7a EStG in Verbindung mit § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG). Erbringt die Stiftung Leistungen im vorgenannten Sinne, so hat sie eine Kapitalertragsteueranmeldung bis zum zehnten des Folgemonats abzugeben und die Kapitalertragsteuer an das für sie zuständige Finanzamt abzuführen. Neben der Kapitalertragsteuer und dem Solidaritätszuschlag ist auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen auch die anfallende Kirchensteuer im Rahmen des Steuerabzugs einzubehalten. Grundsätzlich sind die Einkünfte durch den Steuerabzug abgegolten. Die Abgeltungswirkung tritt jedoch nur ein, wenn die Einkünfte nicht einer anderen Einkunftsarten (z.B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb) zuzurechnen sind. Zudem besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG zu beantragen.

¹ vgl. dazu BFH vom 14.07.2010, X R 62/08, BFH/NV 2011, 113-116

8. Spendenabzug

8.1. *Kurzübersicht zum Spendenabzug*

Wird einer Stiftung, die steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO verfolgt, ein Vermögenswert zugewandt, so kann der Zuwendende eine Zuwendungsbestätigung (Spendenbestätigung) erhalten, die es ihm ermöglicht, sein eigenes zu versteuerndes Einkommen zu mindern und so die eigene Ertragsteuerbelastung zu reduzieren. Zuwendungen in Form von Spenden an Stiftungen, die nicht als steuerbegünstigt (gemeinnützig) anerkannt sind, bieten diesen Vorteil nicht. Die Vorlage einer entsprechenden Zuwendungsbestätigung der Stiftung (vgl. Anlagen; Musterzuwendungsbestätigungen) ist jedoch Voraussetzung für den Spendenabzug; nur wenn die Zuwendung den Betrag von 200 € nicht übersteigt, genügt anstelle der förmlichen Zuwendungsbestätigung der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung, wenn sich die sonst erforderlichen Daten (Nennung des steuerbegünstigten Zweckes, Angabe über die Freistellung der Stiftung von der Körperschaftsteuer) aus dem von der Stiftung hergestellten Beleg (Überweisungsträger) ergeben (vgl. § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStDV).

Eine steuerwirksame Zuwendungsbestätigung kann die Stiftung erst ausstellen, nachdem das Finanzamt die Stiftung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen berechtigt hat (durch einen entsprechenden Freistellungsbescheid oder mittels Erteilung der sogenannten vorläufigen Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit).

Abzugsfähige Zuwendungen im vorgenannten Sinne sind Spenden in Form der Geld- oder Sachspende. Zivilrechtlich ist die Spende eine Schenkung im Sinne des § 516 BGB, also eine freigebige Wertabgabe ohne Gegenleistung. Diese muss freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht geleistet werden. Liegt bei einer Leistung eine Teilentgeltlichkeit (ein Teilleistungsaustausch) vor, so kann die gesamte Spende nicht zum Abzug gebracht werden (vgl. BFH vom 25.08.1987¹).

Der Spendenabzug ist ebenfalls ausgeschlossen, soweit

- a. Vermögen auf eine Stiftung übertragen wird, welches mit vor der Übertragung wirksam begründeten Ansprüchen, deren Erfüllung durch die Stiftung keine nach wirtschaftlichen Grundsätzen abgewogene Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens darstellt, belastet ist (vgl. AEAO zu § 55, Nr. 12). In diesem Fall wird wirtschaftlich betrachtet nur das nach der Erfüllung der Ansprüche verbleibende Vermögen zugewendet.
- b. Vermögen im Rahmen der Errichtung der Stiftung bzw. als Zustiftung von der Vermögensbindung nach §§ 55, 61 AO ausdrücklich ausgenommen wird und an den Stifter bzw. seine Erben zurückfallen soll (BFH vom 05.02.1992²; vgl. AEAO zu § 55, Nr. 29).

¹ [BFH vom 25.08.1987, IX R 24/85, BStBl II 1987, 850](#)

² [BFH vom 05.02.1992, I R 63/91, BStBl II 1992, 748](#)

8.2. Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG

Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements wurden die Höchstbeträge für abzugsfähige Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften angehoben. Nunmehr sind die Zuwendungen bis zu einer Höhe von 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 10b Abs. 1 EStG – Spendenabzug für natürliche Personen), des Einkommens (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG – Spendenabzug für Körperschaften) bzw. des Gewinns aus Gewerbebetrieb (§ 9 Nr. 5 GewStG – Spendenabzug für Gewerbe betreibende Einzelunternehmer, Personengesellschaften bzw. Körperschaften) abzugsfähig. Bei land- und forstwirtschaftlicher, gewerblicher oder freiberuflicher Tätigkeit kommt wahlweise der Höchstbetrag von 4 ‰ der Summe der Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter zum Ansatz. Übersteigen die im Jahr der Zuwendungen geleisteten Zuwendungen die o.g. Höchstbeträge, so werden die noch nicht berücksichtigten Zuwendungen zum Ende des Jahres gesondert festgestellt und können in den Folgejahren im Rahmen der jeweiligen Höchstbeträge abgezogen werden.

Bei der Stiftung sind diese Zuwendungen regelmäßig zeitnah im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu verwenden.

8.3. Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG, § 9 Nr. 5 Satz 3 GewStG

Natürlichen Personen steht gemäß § 10b Abs. 1a EStG ein zusätzlicher besonderer Höchstbetrag für Zuwendungen an Stiftungen zu, wenn diese in den Vermögensstock geleistet werden. Nach dieser Vorschrift sind Zuwendungen begünstigt, wenn sie an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG befreite (steuerbegünstigte) Stiftungen oder an Stiftungen des öffentlichen Rechts geleistet werden. Der besondere Abzugsbetrag wurde durch das *Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen* vom 14.07.2000¹ eingeführt und sollte Zuwendungen fördern, die nicht zum Verbrauch, sondern zur dauerhaften Vermögensausstattung bestimmt sind². Durch die Neuregelungen des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements wurde der Höchstbetrag von 307.000 € auf 1.000.000 € angehoben, und der Spendenabzug ist seitdem nicht auf Zuwendungen anlässlich der Neugründung einer Stiftung beschränkt, sondern umfasst auch Zustiftungen an bereits errichtete Stiftungen. Der Abzugsbetrag kann innerhalb von 10 Jahren (Jahr der Zuwendung und die folgenden neun Jahre) nur einmal in Anspruch genommen werden.

Es handelt sich um einen zusätzlichen Abzugsbetrag zum normalen Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG, der aufgrund des Wahlrechts in Anspruch genommen werden kann, jedoch nicht muss. Übersteigt eine Zuwendung in den Vermögensstock einer Stiftung im Jahr der Zuwendung nicht den normalen Höchstbetrag nach § 10b Abs. 1 EStG und soll der besondere Höchstbetrag in

¹ BStBl I 2000, 1192

² Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, S. 606

ungeminderter Höhe für spätere Zuwendungen zur Verfügung stehen, so reicht es aus, den normalen Spendenabzug zu wählen.

Beispiel:

A leistet in 2007 eine Spende von 40.000 € in den Vermögensstock einer bestehenden Stiftung. Er plant in 2009 eine eigene Stiftung zu errichten und diese mit einem Grundstockvermögen von 1.000.000 € auszustatten. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt in 2007 200.000 €. Da die Spenden von 40.000 € im Rahmen der normalen Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 EStG (20 % vom Gesamtbetrag der Einkünfte) bereits voll abzugsfähig ist, kann es empfehlenswert sein, den besonderen Abzugsbetrag von 1.000.000 € erst in 2009 in Anspruch zu nehmen.

Wählen Ehegatten bei der Ehegattenbesteuerung die Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26b EStG, so werden nach der getrennten Ermittlung der Einkünfte die Ehegatten für die weitere Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nur noch wie ein Steuerpflichtiger behandelt. Der besondere Abzugsbetrag von max. 1.000.000 € steht dennoch jedem Ehegatten zu, wenn er entsprechende Spenden geleistet hat. Eine Übertragung des nicht ausgeschöpften Höchstbetrags ist aber nicht möglich.

Beispiel:

Im Jahr 2009 spenden Ehegatte A 1.200.000 € und Ehegatte B 800.000 €, die nach §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagt werden, in den Vermögensstock einer Stiftung. A kann neben dem normalen Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG nur maximal 1.000.000 € über den besonderen Spendenabzug zum Ansatz bringen. Es ist nicht möglich, die darüber hinaus geleisteten 200.000 € dem Ehegatten B zuzurechnen, damit dieser Ehegatte den Höchstbetrag von maximal 1.000.000 € optimal ausschöpfen kann.

Soweit sich der besondere Abzugsbetrag im Jahr der Zuwendung nicht ausgewirkt hat, ist er vom Finanzamt gesondert festzustellen. Kann der besondere Abzugsbetrag nicht innerhalb des 10-Jahreszeitraums ausgeschöpft werden, so verfällt der Restbetrag nicht, sondern geht in den unbefristet vortragsfähigen Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG über und kann im Rahmen der normalen Höchstbeträge (20 % vom Gesamtbetrag der Einkünfte, ggf. von 4 ‰ der Summe der Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter) zum Abzug gebracht werden.

Beispiel:

Im Jahr 2007 hat A 1.000.000 € in den Vermögensstock einer Stiftung geleistet. Mangels entsprechend hoher Einkünfte in den Jahren 2007 bis 2016 konnten davon innerhalb des 10-Jahreszeitraums nur 700.000 € einkommensmindernd berücksichtigt werden. Die verbleibenden 300.000 € gehen jedoch nicht verloren, sondern können ab dem Veranlagungszeitraum 2017 im Rahmen der normalen Höchstbeträge berücksichtigt werden. Soweit sie sich auch im Jahr 2017 aufgrund der Höchstbeträge nicht auswirken, gehen sie in den unbefristeten Spendenvortrag nach § 10b Abs. 1 EStG über.

Ein entsprechender besonderer Abzugsbetrag steht gewerblich tätigen Einzelunternehmern und gewerblich tätigen Personengesellschaften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 5 Satz 3 GewStG zu.

Die vorgenannte besondere Abzugsmöglichkeit nach § 10b Abs. 1a EStG kann mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung jedoch nicht von Körperschaften in Anspruch genommen werden.

Zu beachten ist, dass der vorgenannte besondere Spendenabzug auch nicht in Anspruch genommen werden kann, wenn eine Zuwendung an einen Stiftungsverein bzw. einen Stiftungsgesellschaft (Nennstiftung) geleistet wird, da es sich bei diesen Körperschaften nicht um Stiftungen handelt (vgl. auch 1.12. Stiftungsvereine und Stiftungsgesellschaften).

Beispiel:

A leistet eine Spende in das Vermögen des Meier Stiftung e.V. und bestimmt, dass der Verein diese Zuwendung gemäß § 58 Nr. 11 b AO ausdrücklich dem Vermögen zuführen soll. A steht nicht der besondere Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG, sondern nur der „normale“ Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG zu.

Die Stiftung hat diese Zuwendungen, die ausdrücklich der Vermögensausstattung der Stiftung dienen, nicht zeitnah zu verwenden, sondern gemäß § 58 Nr. 11 AO dem sog. zulässigen Vermögen zuzuführen.

8.4. Zeitlicher Ansatz einer Spende

Für die zeitliche Erfassung einer Zuwendung gilt grundsätzlich das Zufluss-/Abflussprinzip gemäß § 11 EStG. Eine Stiftung hat eine Zuwendung daher regelmäßig in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem sie zugeflossen ist; also im dem Zeitpunkt, in dem die Stiftung wirtschaftlich über sie verfügen kann. Allenfalls bei einer Stiftung, die gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG Bücher führt, kann die Zuwendung bereits vor Zufluss zu erfassen sein, wenn ein Anspruch auf die Zuwendung entstanden ist. Ein solcher Anspruch kann jedoch nur bei notarieller Beglaubigung des Schenkungsversprechens bzw. im Zeitpunkt der Anerkennung einer rechtsfähigen Stiftung in Bezug auf die Übertragung des Grundstockvermögens begründet werden.

Für den Zuwendenden gilt grundsätzlich ebenfalls das Zufluss-/Abflussprinzip des § 11 EStG. Entsprechend den o.g. Ausführungen kann allenfalls eine Ausnahme für buchführende Steuerpflichtige für die Passivierung der Übertragungsverpflichtung gelten.

Beim zeitlichen Ansatz einer Zuwendung sind zwei Sonderfälle zu beachten:

- Spenden zum Jahreswechsel
- Spenden in den Vermögensstock vor Anerkennung der Stiftung

8.4.1. Spenden zum Jahreswechsel

Leistet der Zuwendende eine Spende an eine steuerbegünstigte Stiftung zum Jahreswechsel per Banküberweisung und wird das Konto noch vor Jahreswechsel belastet, so kann es vorkommen, dass der Geldbetrag der empfangenden Stiftung erst nach dem Jahreswechsel gutgeschrieben wird. Demzufolge würde die Stiftung als Tag des Erhalts der Zuwendung erst den Tag nach dem Jahreswechsel in der Zuwendungsbestätigung vermerken.

Kann der Zuwendende durch entsprechende Nachweise den Abfluss seiner Zuwendung, also die wirtschaftliche Belastung, noch vor Jahreswechsel nachweisen, so steht ihm trotz des späteren Zuflusses bei der Stiftung der Spendenabzug noch im Jahr vor dem Jahreswechsel zu (vgl. FG München vom 14.08.2006¹).

8.4.2. Spenden in den Vermögensstock vor Anerkennung der Stiftung

Die rechtliche Verpflichtung, die im Stiftungsgeschäft benannte Vermögenseinlage in den Vermögensgrundstock einer rechtsfähigen Stiftung zu leisten, entsteht erst mit Anerkennung der Stiftung (vgl. § 82 BGB); dem Zeitpunkt, in dem die Stiftung Rechtsfähigkeit erlangt. Vor der Anerkennung ist der Stifter zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts berechtigt (§ 81 Abs. 2 BGB).

Wird eine rechtsfähige Stiftung erst nach dem Jahreswechsel durch die zuständige Stiftungsaufsicht anerkannt, so kann der Zuwendende den Spendenabzug für die von ihm geleistete Vermögenseinlage daher grundsätzlich erst nach Anerkennung der Stiftung erhalten.

In diesem Sinne hat das FG Schleswig-Holstein mit Urteil vom 04.06.2009² entschieden (im Ergebnis dieser Auffassung folgend auch das FG Baden-Württemberg vom 08.02.2011³): Der Spendenabzug im Sinne des § 10b EStG kommt vor Errichtung einer Stiftung nicht in Betracht. Begründet hat das FG Schleswig-Holstein diese Auffassung mit dem Fehlen eines Rechtsträgers, da bei Stiftungen keine Vorstiftung analog zur Vorgesellschaft bei Kapitalgesellschaften existiere. Zudem eröffne § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB dem Stifter die Möglichkeit, sein Stiftungsversprechen bis zur Errichtung jederzeit widerrufen zu können (differenzierter das FG Baden-Württemberg, das einen Verzicht auf das Widerrufsrecht zumindest in Erwägung zieht, Rn. 15).

Ausnahmsweise kann der Stifter jedoch den Spendenabzug bereits für den Veranlagungszeitraum vor Jahreswechsel in Anspruch nehmen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Das Stiftungsgeschäft (Stiftungsurkunde) muss abgeschlossen und eine den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprechende Satzung erstellt worden sein.

¹ FG München vom 14.08.2006, 15 K 1701/04, EFG 2007, 1873-1874

² FG Schleswig-Holstein vom 04.06.2009, 1 K 156/04, EFG 2009, 1486-1488

³ FG Baden-Württemberg vom 08.02.2011, 4 K 4080/09, Rev. beim BFH anhängig unter X R 36/11

- Der Stiftungsvorstand muss über das Stiftungsvermögen verfügen können. Handelt es sich bei dem Stiftungsvermögen um Bargeld, so muss dieses auf einem Sonderkonto eingezahlt sein, über das der Stiftungsvorstand Verfügungsberechtigt ist.
- Der Stifter muss auf sein Widerrufsrecht nach § 81 Abs. 2 Satz 1 BGB verzichtet haben.
- Die Stiftung muss später (nach Jahreswechsel) genehmigt/anerkannt werden.

In diesem Fall ist das Stiftungsvermögen nach dem erkennbaren Willen des Stifters schon vor dem Jahreswechsel aus seinem Verfügungsbereich endgültig mit der Folge ausgeschieden, dass der Spendenabzug noch für den Veranlagungszeitraum vor Jahreswechsel in Anspruch genommen werden kann (vgl. Erlass des FM NRW vom 30.11.2000, S 2223 – 1040 – V B 2), wenn die Stiftung – wenn auch zeitlich später - eine Zuwendungsbestätigung ausstellt.

Die vorgenannte Rechtsprechung steht dem nicht entgegen. Denn in dem entschiedenen Einzelfall konnte keine notwendige Vermögensseparierung festgestellt werden: So hatte weder der Stifter ausdrücklich auf sein Widerrufsrecht verzichtet, noch war erkennbar, dass die Stiftung vor Gründung bereits im Jahr vor der Anerkennung in irgendeiner Weise in Vollzug gesetzt worden wäre.

Zur Klarstellung wird darauf verwiesen, dass eine entsprechende Zuwendungsbestätigung für den Abzug der Aufwendungen unerlässlich ist, wenn die Zuwendung 200 € übersteigt. Mit der o.g. Ausnahmeregelung wird nicht der Spendenabzug dem Grunde nach ermöglicht, sondern lediglich der Spendenabzug in das Jahr der Verausgabung ausnahmsweise „vorgezogen“. Eine Zuwendungsbestätigung über die geleistete Stiftungsspende sollte die Stiftung jedoch erst dann ausstellen, wenn sie errichtet und vom zuständigen Finanzamt als steuerbegünstigt anerkannt wurde (s. 8.1. Kurzübersicht zum Spendenabzug).

8.5. Spenden in eine Verbrauchsstiftung

Bestimmt der Zuwendende, dass seine Spende gemäß § 58 Nr. 11b AO ausdrücklich zur Ausstattung der Verbrauchsstiftung mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt ist, so kann die Verbrauchsstiftung die Zuwendung dem sog. zulässigen Vermögen zuführen, das nicht der zeitnahen Mittelverwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO unterliegt.

Der besondere Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG ist jedoch bei einer Spende in das Grundstockvermögen einer Verbrauchsstiftung nicht zu gewähren. Der besondere Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG kommt nur in Betracht, wenn eine Spende in den Vermögensstock geleistet wird und nicht zum Verbrauch, sondern zur dauerhaften Vermögensausstattung bestimmt ist¹. Der Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG kann jedoch gewährt werden.

¹ vgl. Hüttemann, a.a.O., S. 606 und Verfügung der OFD Frankfurt vom 13.06.2008, DB 37/2010, S. 2002

Gleiches gilt für eine Spende in eine „Stiftung auf Zeit“, wenn die Stiftung satzungsmäßig nur für eine kurze Zeitspanne errichtet wird und das Vermögen nach Beendigung der Stiftung an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft des privaten Rechts oder Körperschaft des öffentlichen Rechts, die nicht selbst auch Stiftung ist, übertragen werden soll¹.

8.6. Spendenabzug beim Erblasser

Der Spendenabzug kommt für den Erblasser in Betracht, wenn er noch zu Lebzeiten eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 10b EStG leistet.

Erfolgen die Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung, die erst durch Erbeinsetzung von Todes wegen errichtet wird, so stellen diese Zuwendungen gemäß BFH-Urteil vom 16.02.2011² keine abzugsfähigen Spenden im Sinne des § 10b Abs. 1a EStG des Erblassers dar. Denn diese Zuwendungen fließen erst mit dem Tod ab. Auch die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB (zivilrechtliche Fiktion der Errichtung der Stiftung bereits zum Todeszeitpunkt) berührt entsprechend der vorgenannten Entscheidung den Abflusszeitpunkt von Stiftungsgründungsspenden nicht.

8.7. Spendenabzug beim Erben

Beim Erben ist der Spendenabzug in den Fällen ausgeschlossen, in denen der Erbe

- aufgrund eines Vermächtnisses eine Zahlung leistet (siehe 8.7.1) oder
- den nicht vom Erblasser ausgeschöpften Spendenvortrag beansprucht (siehe 8.7.2).

8.7.1. Aufgrund eines Vermächtnisses geleistete Zahlungen

Leistet der Erbe aufgrund eines Vermächtnisses eine Zahlung an eine gemeinnützige Stiftung, so kann dieser den Spendenabzug nicht in Anspruch nehmen. Denn der Erbe wendet die Zahlung nicht zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne des § 10b EStG auf, sondern zur Erfüllung des ihm als Erben auferlegten Vermächtnisses. Es fehlt daher an der erforderlichen Spendenmotivation (vgl. BFH vom 22.09.1993³).

Zu beachten ist, dass der Spendenabzug für die vom Erben aufgrund des Vermächtnisses geleistete Zahlung weder beim Erben noch beim Erblasser zu berücksichtigen ist. Denn der Abfluss der Zahlung aufgrund eines Vermächtnisses erfolgt erst nach dem Tod des Erblassers, also zu einem Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht des Erblassers bereits beendet ist. Der spätere Zahlungsvorgang durch den Erben kann nicht dem Erblasser zugerechnet werden (vgl. BFH vom 23.10.1996⁴).

¹ vgl. Hüttemann, a.a.O., S. 607

² BFH vom 16.02.2011, X R 46/09

³ [BFH vom 22.09.1993, X R 107/91, BStBl II 1993, 874](#)

⁴ [BFH vom 23.10.1996, X R 75/94, BStBl II 1997, 239](#)

8.7.2. Vom Erblasser nicht ausgeschöpfter Spendenvortrag

Konnte der Erblasser eine an eine gemeinnützige Stiftung geleistete Zuwendung nicht im Rahmen seiner Veranlagung verbrauchen und war daher der nicht verbrauchte Spendenbetrag festzustellen, so kann der Erbe diesen Betrag nicht als eigene Spende im Sinne des § 10b EStG abziehen. Denn es handelt sich bei der Spendenmotivation um einen höchstpersönlichen Umstand, der unlösbar mit der Person des Erblassers verbunden ist und nicht nach § 45 Abs. 1 AO auf den Erben übergeht (vgl. BFH vom 21.10.2008¹). Die vorgenannte Entscheidung des BFH war zur Frage der Vererblichkeit des nicht verbrauchten Betrags einer Großspende im Sinne des § 10b Abs. 1 EStG a.F. ergangen. Diese Rechtsgrundsätze sind jedoch auch auf die bisher vom Erblasser nicht verbrauchten Beträge anzuwenden, die im Rahmen des verbleibenden unbefristeten Spendenvortrags nach § 10b Abs. 1 EStG n.F. bzw. des besonderen Abzugsbetrags für Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen nach § 10b Abs. 1a EStG gesondert festzustellen sind.

¹ [BFH vom 21.10.2008, X R 44/05, BFH/NV 2009, 375-376](#) (vorher geführt unter dem Az. XI 4/05)

9. Schenkungsteuer/Erbschaftsteuer

9.1. Vermögensübertragungen als steuerbare Vorgänge

Wird einer Stiftung Vermögen entweder von Todes wegen oder als Schenkung unter Lebenden übertragen, so handelt es sich um steuerpflichtige Vorgänge im Sinne des § 1 ErbStG, die der Erbschaft- bzw. Schenkungssteuer unterliegen, soweit die maßgeblichen persönlichen Freibeträge (regelmäßig 20.000 €) überschritten werden (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG). Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG ausdrücklich der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung. Der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden gilt nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG als Schenkung unter Lebenden.

9.2. Vermögensübertragungen auf eine steuerbegünstigte Stiftung

9.2.1. Steuerbefreiung der Übertragung auf eine steuerbegünstigte Stiftung

Wird Vermögen auf eine inländische steuerbegünstigte Stiftung übertragen, die nach ihrer Satzung im Zeitpunkt der Zuwendung und auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, so bleibt dieser Vermögenserwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG steuerfrei. Hinsichtlich der Auslegung der Begriffe der o.g. Zwecke stellt das ErbStG auf die Bestimmungen der §§ 51 ff. AO ab. Steuerfreie Vermögensübertragungen in diesem Sinne sind sowohl die Zuwendungen in den Vermögensstock (Stiftung/Zustiftung) als auch die Zuwendungen, die für die (zeitnahe) Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken bestimmt sind. Steuerfrei kann die Vermögensübertragung selbst dann bleiben, wenn die Stiftung die Möglichkeit in Anspruch nimmt, nach § 58 Nr. 5 AO zulässige Zuwendungen an die Stifter zu leisten (z.B. Unterhaltsgewährung).

9.2.2. Entfall der Steuerbefreiung

Zu beachten ist, dass die Steuerbefreiung jedoch nachträglich entfällt, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendungen entfallen und das Vermögen nicht den begünstigten Zwecken zugeführt wird. Hierbei stellt das ErbStG auf die Sicherung der Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke ab. Wird die Gemeinnützigkeit aufgrund einer Mittelfehlverwendung (z.B. einem nicht zeitnahen Einsatz der Mittel gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) nur vorübergehend aberkannt, so entfällt die Steuerbefreiung nicht nachträglich für die Zuwendungen, die tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden.

9.2.3. Steuerbefreiung bei Weiterübertragung an eine steuerbegünstigte Stiftung

Werden Vermögensgegenstände, die durch einen steuerpflichtigen Vorgang im Sinne des ErbStG von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworben wurden, innerhalb von 24 Monaten nach Entstehung der Steuer einer inländischen steuerbegünstigten Stiftung übertragen, so bleibt nicht nur die Übertragung auf die steuerbegünstigte Stiftung steuerfrei, sondern es erlischt gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch rückwirkend die Steuer für den o.g. Erwerb. Dies gilt aber nicht, wenn

- die Stiftung steuerbegünstigten Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO (bestimmte Zwecke, wie z.B. Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei oder des traditionellen Brauchtums) dient oder
- die Stiftung Leistungen im Sinne des § 58 Nr. 5 AO an den Erwerber (Erben/Beschenkten) oder seine nächsten Angehörigen erbringen darf.

Die Steuer erlischt ebenfalls nicht, soweit der Spendenabzug für Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften in Anspruch genommen werden soll (Wahlrecht entweder den Spendenabzug oder das Erlöschen der ErbStG für den ursprünglichen Erwerbsvorgang in Anspruch nehmen zu können).

9.3. Vermögensübertragungen auf eine nicht steuerbegünstigte Stiftung

Das Gesetz sieht Besteuerungstatbestände bei der

- **Errichtung einer Stiftung** (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG, § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG) und
- **der Auflösung einer Stiftung** (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG) vor.

Zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bei der Errichtung von Familienstiftungen vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c ErbStG und H 24 ErbStH 2003.

9.3.1. Errichtung einer Stiftung

Der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung gilt als Erwerb von Todes wegen (zum Entstehungszeitpunkt bei einer vom Erblasser angeordneten, erst später genehmigten Stiftung und zur Besteuerung des zwischen Erbfall und Stiftungsgenehmigung eingetretenen Vermögenszuwachses vgl. BFH vom 25.10.1995¹). Dem steht gleich die vom Erblasser angeordnete Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG; § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG stellt die Parallelvorschrift als Schenkung unter Lebenden dar.

¹ [BFH vom 25.10.1995, II R 20/92, BStBl II 1996, 99](#)

9.3.2. Auflösung einer Stiftung

Bei der Auflösung einer Stiftung gilt als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung oder bei Auflösung eines Vereins, dessen Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, erworben wird. Dem steht der Erwerb bei Auflösung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts gleich, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, sowie der Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der Vermögensmasse.

9.3.3. Ersatzbesteuerung bei Familienstiftungen

Darüber hinaus wurde bereits im Kalenderjahr 1974 die Ersatzbesteuerung bei Familienstiftungen und Vereinen in das Erbschaftsteuergesetz aufgenommen. Ziel der Regelung ist es, die Umgehung der Erbschaftsbesteuerung durch die Errichtung von Familienstiftungen oder entsprechenden Vereinen auszuschließen. Auch die Familienstiftungen sollen im Generationswechsel (alle 30 Jahre) der Erbschaftsteuer unterworfen werden (§1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Nach R 2 Abs. 2 ErbStR 2003 ist eine Familienstiftung gegeben, wenn nach der Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- und anfallsberechtigt sind.

Bei der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wird im Abstand von 30 Jahren ein Vermögensübergang auf die nächste Generation fingiert.

9.3.4. Steuerklassen

In den Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 und des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist. In den Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt als Schenker der Stifter oder derjenige, der das Vermögen auf den Verein übertragen hat, und in den Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG derjenige, der die Vermögensmasse im Sinne des § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 oder § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG gebildet oder ausgestattet hat. In den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wird der doppelte Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewährt; die Steuer ist nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I zu berechnen, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde.

9.3.5. Übergang von Betriebsvermögen

Ist Gegenstand der Vermögensübergänge - bei Errichtung oder auch bei Auflösung einer Stiftung - Betriebsvermögen, kommen Steuerbefreiungen nach § 13a ErbStG a.F. sowie auch §§ 13a und 13b ErbStG n.F. in Betracht. Dieses wurde zur bisherigen Steuerbefreiung nach altem Recht (für Vermögensübertragungen bis zum 31.12.2008) in den Richtlinien klargestellt; vgl. R 55 Abs. 1 Nr. 5 und R 56 Abs. 1 Nr. 5 ErbStR 2003. Abweichende Regelungen bestehen nach neuem Recht für Vermögensübertragungen nach dem 31.12.2008 nicht. Darüber hinaus wird im

Gesetz selbst geregelt, dass die Steuerbefreiungen für „Produktivvermögen“ auch in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG entsprechend gelten, vgl. § 13a Abs. 7 ErbStG a.F. sowie § 13a Abs. 9 ErbStG n.F. Eine gesetzliche Regelung ist insoweit von besonderem Interesse, da der Vermögensübergang durch den § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nur fingiert wird, und es somit nicht selbstverständlich sein dürfte, dass hierfür Steuerbefreiungen in Betracht kommen.

10. Grunderwerbsteuer

10.1. Allgemeines

Der Grunderwerbsteuer unterliegen alle Rechtsvorgänge, die auf einen Rechtsträgerwechsel an einem inländischen Grundstück gerichtet sind. In § 1 GrEStG werden alle steuerbaren Erwerbsvorgänge abschließend aufgezählt. Das GrEStG bestimmt auch, welche Grundstücke zu erfassen sind (§ 2 GrEStG). Der Grundstückserwerber darf erst dann in das Grundbuch eingetragen werden, wenn eine Bescheinigung des für die Besteuerung zuständigen Finanzamtes vorgelegt wird, aus der sich ergibt, dass der Eintragung keine steuerlichen Bedenken entgegenstehen (sog. Unbedenklichkeitsbescheinigung; § 22 GrEStG).

Die folgenden Ausführungen geben lediglich einen kurzen Überblick über die grundsätzliche grunderwerbsteuerliche Beurteilung von Grundstücksübertragungen auf eine Stiftung. Konkrete Einzelfragen sollten daher immer an die Grunderwerbsteuerstelle des örtlich zuständigen Finanzamtes gerichtet werden.

10.2. Steuerbefreiungen bei Übertragung von Grundbesitz auf eine Stiftung

Der durch die Übertragung von Grundbesitz vollzogene Rechtsträgerwechsel unterliegt vorbehaltlich der Befreiungsvorschriften der §§ 3, 4 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Bei Grundstücksübertragungen auf Stiftungen kommen vor allem die Steuerbefreiungsnormen des § 3 Nr. 2 GrEStG und des § 4 Nr. 1 GrEStG in Betracht.

Zu **beachten** ist insbesondere, dass Grundstückserwerbe von gemeinnützigen Körperschaften i.S.d. §§ 51 ff. AO seit dem 01.01.1983 nicht mehr allgemein von der Grunderwerbsteuer ausgenommen sind (§ 25 Abs. 8 Nr. 6 GrEStG).

10.2.1. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG

Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden sind grundsätzlich nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Soweit Grundstücksschenkungen teilentgeltlich oder unter Auflagen erfolgen, unterliegt der entgeltliche Teil der Grunderwerbsteuer (§ 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG).

Aufgrund dieses gesetzlichen Vorrangs ist die erbschaft- und schenkungsteuerliche Würdigung (vgl. Punkt 9) maßgeblich für die Grunderwerbsteuer. Im Rahmen des § 3 Nr. 2 GrEStG kommt es ausschließlich auf die Steuerbarkeit des Rechtsvorgangs an und nicht, ob und inwieweit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer tatsächlich festgesetzt wird¹.

¹ vgl. BFH-Urteil vom 14.06.1995, II R 92/92, BStBl. II 1995, 609.

a) Übertragung durch eine natürliche Person

Nach § 7 ErbStG steuerbare Grundstücksschenkungen sind nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, soweit sie unentgeltlich erfolgen.

b) Übertragung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts

Bei unentgeltlichen Grundstücksübertragungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) ist zur Anwendbarkeit des § 3 Nr. 2 GrEStG **zwischen** den Trägern der öffentlichen Verwaltung und kirchlichen Institutionen **zu unterscheiden**.

ba) Träger der öffentlichen Verwaltung

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung¹ können Träger der öffentlichen Verwaltung nicht freigebig i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zuwenden, da sie als vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes), u.a. auch an die jeweils maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften gebunden sind und im Regelfall in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln. Unentgeltlichen Vermögensübertragungen steht daher regelmäßig die Erfüllung der den Trägern öffentlicher Verwaltung obliegenden Aufgaben gegenüber.

Mangels Steuerbarkeit nach dem ErbStG kann die **Steuerbefreiung** des § 3 Nr. 2 GrEStG **nicht** gewährt werden.

Nur in dem **besonderen Ausnahmefall**, dass die übertragende jPdöR den Rahmen ihrer Aufgaben eindeutig überschreitet und somit gegen alle haushaltsrechtlichen Beschränkungen verstößt, käme eine freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und damit eine Anwendung von § 3 Nr. 2 GrEStG in Betracht².

bb) Übertragung durch kirchliche Institutionen

Vermögensübertragungen durch Kirchen oder deren Institutionen unterliegen nicht dem staatlichen Haushaltsrecht. Sie ordnen und verwalten ihre Angelegenheiten selbständig innerhalb der Schranken des für alle geltenden Rechts und sind im Gegensatz zu Trägern öffentlicher Verwaltung nicht durch staatliches Recht gehindert, freigebige Zuwendungen i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu erbringen³.

Grundstücksschenkungen **sind** demnach gem. § 3 Nr. 2 GrEStG **befreit**, soweit sie unentgeltlich erfolgen.

¹ vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2004, II 46/02, BStBl. II 2005, 311; BFH-Urteil vom 29.03.2006, II R 68/04, BStBl. II 2006, 632 und BFH-Urteil vom 17.05.2006, II R 46/04, BStBl. II 2006, 720).

² vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2004, II R 46/02, BStBl. II 2005, 311

³ vgl. BFH-Urteil vom 17.05.2006, II R 46/04, BStBl. II 2006, 720

10.2.2. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 GrEStG

Voraussetzung für die Gewährung des § 4 Nr. 1 GrEStG ist, dass das Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlich - rechtlichen Aufgaben von der einen auf die andere jPdöR übergeht. Öffentlich - rechtliche Aufgaben in diesem Sinne sind solche, die der jPdöR als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind (Hoheitsbetriebe i.S.d. § 4 Abs. 5 KStG). Dabei ist für die Anwendung des § 4 Nr. 1 GrEStG unbeachtlich, ob das Grundstück kraft Gesetzes auf die erwerbende jPdöR übergeht oder ihr übereignet werden muss.

Weiterhin darf das Grundstück nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) dienen. Da das GrEStG keine Definition des Begriffes "Betrieb gewerblicher Art" enthält, ist die einschlägige Gesetzesdefinition in § 4 Abs. 1 KStG und die hierzu ergangene Rechtsprechung für die Grunderwerbsteuer maßgebend. Zur Abgrenzung, ob es sich um den Übergang von öffentlich - rechtlichen Aufgaben oder um einen Betrieb gewerblicher Art handelt, bietet die Arbeitshilfe "Besteuerung der jPdöR" der OFD Münster unter Punkt 10 „ABC der hoheitlichen Tätigkeiten - Betriebe gewerblicher Art - gemeinnützige Tätigkeiten“ eine erste Entscheidungshilfe.

Grundstücksübertragungen zwischen jPdöR sind bei Erfüllung aller Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen.

11. Abkürzungsverzeichnis:

a.a.O.	am angegebenen Ort	GO	Gemeindeordnung
Abs.	Absatz	GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
a.F.	alte Fassung		
AEAO	Anwendungserlass AO	HGB	Handelsgesetzbuch
AO	Abgabenordnung		
AStG	Außensteuergesetz	i.d.R.	in der Regel
Az.	Aktenzeichen	i.S.d.	im Sinne des
BFH	Bundesfinanzhof	jPdÖR	juristische Person des öffentlichen Rechts
BgA	Betrieb gewerblicher Art		
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch		
BilMoG	Bilanzmodernisierungsgesetz	KStG	Körperschaftsteuergesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen	n.F.	neue Fassung
		NJW	Neue Juristische Wochenschrift
BStBl.	Bundessteuerblatt		
BT-DS	Bundestagsdrucksache		
		OFD	Oberfinanzdirektion
EFG	Entscheidungen der FG	OLG	Oberlandesgericht
EGAO	Einführungsgesetz AO		
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz	StiftG	Stiftungsgesetz
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinie	StiftO	Stiftungsordnung
EStG	Einkommensteuergesetz		
		UmwG	Umwandlungsgesetz
ff.	fortfolgende	UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
FG	Finanzgericht		
FM	Finanzministerium	VZ	Veranlagungszeitraum

12. Literaturverzeichnis (Quellenangaben):

Andrick/Hellmig/Janitzki/ Muscheler/Schewe	Die Stiftung; Jahreshefte zum Stiftungswesen, 2.Jahrgang und 4. Jahrgang
Bertelsmann Stiftung	Handbuch Bürgerstiftungen
Bertelsmann Stiftung	Handbuch Stiftungen
Boos	Stiftung & Sponsoring 5/2005
Buchna , Seeger, Brox	Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Auflage
Hüttemann	Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht
Koos	Stiftung & Sponsoring 6/2010 – Rote Seiten
Kussmaul/Meyering	DStR 9/2004
Möller	ZEV 12/2007
Richter/Wachter	Handbuch des internationalen Stiftungsrechts
Schauhoff	Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Auflage
Seifert/v. Campenhausen	Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Auflage
Toll/Wallenhorst/Halaczinsky	Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 5.Auflage

13. Stichwortverzeichnis:

A	
Anerkennungsurkunde.....	16
Anerkennungsverfahren Genehmigungsverfahren	
Angehörige	Stiferversorgung
Aufhebung der Stiftung.....	Vermögensbindung
Auflösung der Stiftung.....	Vermögensbindung
Aufzeichnungsverpflichtung	Rechnungslegung
B	
Beirat	Stiftungsrat
Betrieb gewerblicher Art	9, 11, 23
Bilanzierungsregeln.....	Rechnungslegung
Buchführungsverpflichtung.....	Rechnungslegung
Bürgerstiftung.....	Stiftung
D	
Destinatär	25, 36
Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG	36
Einnahmen nach § 22 Nr. 1 S. 2 HS. 2 EStG ...	37
Kapitalertragsteuerabzug	37
doppelte Buchführung.....	Rechnungslegung
E	
Einkommensermittlung	23
Einkunftsarten	23
Einlagekonto.....	25
Einlagenrückgewähr.....	26
Erbschaftsteuer	
Auflösung einer nicht begünstigten Stiftung	47, 48
Entfall der Steuerbefreiung	46
Errichtung einer nicht begünstigten Stiftung.....	47
Ersatzbesteuerung	48
Familienstiftungen	48
Generationswechsel	
rückwirkender Entfall der Steuer	47
Schenkung unter Lebenden.....	46
Steuerklasse	48
steuerpflichtige Vorgänge	46
Übertragung auf steuerbegünstigte Stiftung.....	46
Übertragung von Betriebsvermögen.....	48
Übertragung von Todes wegen	46
Erbvertrag	17
Erhöhung des Vermögens.....	Stiftungsvermögen
Errichtung	
unter Lebenden	Stiftungsgeschäft unter Lebenden
von Todes wegen....	Stiftungsgeschäft von Todes wegen
Erzbischöfliches Generalvikariat	13
F	
Familienstiftung.....	Stiftung
Förderstiftung	Stiftung
Freibetrag/Freibeträge	25
Freistellungsbescheid	33
G	
Gemeindeordnung	13
Genehmigungsverfahren.....	16
Generationswechsel	Erbschaftsteuer
Geschäftsführung	18
Kontrolle der	18
Gewinnausschüttung	
verdeckte.....	25
wirtschaftlich vergleichbare Leistungen	25, 36
Grunderwerbsteuer	
Grundstücksschenkung.....	50
Grundstücksübertragung zwischen jPdöR	52
steuerbare Vorgänge.....	50
Grundhandelsgewerbe	Rechnungslegung
Grundstockvermögen	Stiftungsvermögen
H	
Hilfsperson	28
J	
Jahresrechnung.....	Rechnungslegung
juristische Person des öffentlichen Rechts	9
K	
Kapitalertragsteuerabzug	33, Destinatär
NV-Bescheinigung	34
Vermeidung.....	33
Kommunalrecht	13
Körperschaftsteuerbefreiung	26
Körperschaftsteuerpflicht	
persönliche.....	23
sachliche	23
Kuratorium.....	Stiftungsrat
L	
Landeskirchenamt.....	13
Landesstiftungsgesetz.....	16
Legat	Vermächtnis
M	
Mindestvermögen	Stiftungsvermögen
Mittelbeschaffung	29
Mittelbeschaffungstiftung	Stiftung
Mittelverwendung	22
Mustersatzung	27
N	
Nennstiftung	Stiftung
notarielle Beurkundung.....	17
NV-Bescheinigung	
Kapitalertragsteuerabzug.....	34

R	
Rechnungslegung.....	22
Aufzeichnungsverpflichtung.....	22
Bilanzierungsregeln	22
Buchführungsverpflichtung	22
doppelte Buchführung.....	22
Erleichterungen.....	22
Grundhandelsgewerbe	22
Jahresrechnung.....	21
kirchenrechtliche Bestimmungen	23
Nachweis der tatsächlichen Geschäftsführung.....	23
Vermögensübersicht.....	21, 22
Rechtsaufsicht.....	Stiftungsaufsicht
Rückbezug.....	Rückwirkungsfiktion
Rückfallklausel.....	Vermögensbindung
Rückwirkungsfiktion	
steuerrechtliche	17, 27
zivilrechtliche.....	17
S	
Satzungsänderung	16
Satzungszweck.....	27
Schenkung unter Auflage	10
Schenkungsteuer.....	Erbchaftsteuer
Spenden	
Abzug aufgrund Vermächtnis	44
Abzug beim Erben.....	44, 45
alternativer Höchstbetrag	39
an eine Verbrauchsstiftung	43
Ausschluss des Spendenabzugs	38
Begriffsbestimmung	38
Feststellung des Spendenabzugs.....	40
Höchstbetrag.....	39
Spendenbestätigung.....	38
Übertragung des Spendenabzugs	40
Vermögensstockspenden.....	39, 42
Vortragsfähigkeit des Spendenabzugs	40
Wahlrecht beim Spendenabzug	39, 47
zeitlicher Ansatz des Spendenabzugs	41
Zufluss-/Abflussprinzip	41
zum Jahreswechsel	42
Steuerliches Einlagekonto.....	Einlagekonto
Steuerpflicht	Stichwort nach Steuerart
Steuersatz	
Körperschaftsteuer.....	25
Stifterversorgung	31
nächste Angehörige.....	32
Stiftung	
Bürgerstiftung.....	12
Familienstiftung.....	12
Familienstiftungen	48
fiduziarische Stiftung.....	10
Förderstiftung.....	14
Formen.....	9
gemeinnützige	steuerbegünstigte Stiftung
kirchliche.....	12
kommunale.....	13
Mittelbeschaffungstiftung.....	14
Nennstiftung.....	15
nicht rechtsfähige des öffentlichen Rechts	11
nicht rechtsfähige des privaten Rechts	10, 23
örtliche	13
privatnützige.....	11
rechtsfähige des öffentlichen Rechts.....	9
rechtsfähige des privaten Rechts.....	9, 23
steuerbegünstigte.....	12
Stiftungsgesellschaft.....	15
Stiftungsverein.....	15
treuhänderische	10
unselbständige	10
unternehmensbezogene	14
unternehmensverbundene.....	14
Verbrauchsstiftung.....	14
Stiftungsaufsicht	21
Rechtsaufsicht.....	21
Stiftungsfonds	Stiftungsvermögen
Stiftungsgeschäft.....	16, 17
unter Lebenden	17, 23
von Todes wegen.....	17, 23, 27
Stiftungsgesellschaft.....	Stiftung
Stiftungsorgane	18
Stiftungsrat	18
Stiftungsrücklage.....	32
Stiftungssatzung.....	16
Stiftungsverein.....	Stiftung
Stiftungsvermögen	19
Ansprüche Dritter	33
Erhöhung.....	21
Mindestvermögen	19
Stiftungsfonds.....	20
Übertragung.....	19
Übertragung einer nicht rechtsfähigen Stiftung	34
Übertragung i.S.d. ErbStG.....	46
Übertragung i.S.d. GrEStG.....	50
Zustiftung.....	20
T	
Testament	17
Treuhandvertrag.....	10
U	
Umwandlung einer nicht rechtsfähigen Stiftung	Stiftungsvermögen
Unterhaltsleistung	
angemessene	31
Unternehmensstiftung	unternehmensbezogene Stiftung
Unternehmensträgerstiftung	
unternehmensbezogene Stiftung	
Unterstützungsleistung	Unterhaltsleistung
V	
Verbrauchsstiftung	Stiftung
verdeckte Gewinnausschüttung	Gewinnausschüttung
Vermächtnis	17
Vermögensausstattung.....	17
Vermögensbindung.....	29, 30
bei Aufhebung	29
bei Auflösung.....	29
bei Wegfall der Zwecke.....	29
Rückfallklausel.....	38
Vermögensstockspenden.....	Spenden
Vermögensübersicht.....	Rechnungslegung
Vermögensübertragung.....	Stiftungsvermögen
Vermögensverwaltung.....	14
Vertretung der Stiftung	18
Verwendungsbeschluss	30
Vorstand	18

W

wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb 14, 26

Z

Zufluss-/Abflussprinzip Spenden

Zuständigkeit	
der Finanzbehörde.....	16, 24
der Stiftungsaufsicht.....	16
Zustiftung.....	Stiftungsvermögen
Zuwendungsbestätigung.....	Spenden
Zweckbetrieb.....	26
Zweckverfolgung.....	28
Zweckverwirklichung.....	27

14. Anlagen:

- Anlage 1: Auszug aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB)
- Anlage 2: Stiftungsgesetz (StiftG NRW)
- Anlage 3: Auszug aus der Abgabenordnung (AO)
- Anlage 4: Auszug aus dem Einkommensteuergesetz (EStG)
- Anlage 5: Auszug aus dem Körperschaftsteuergesetz (KStG)
- Anlage 6: Auszug aus dem Gewerbesteuergesetz (GewStG)
- Anlage 7.1.: Muster einer Zuwendungsbestätigung für Geldzuwendungen an eine Stiftung öffentlichen Rechts
- Anlage 7.2.: Muster einer Zuwendungsbestätigung für Sachzuwendungen an eine Stiftung öffentlichen Rechts
- Anlage 7.3.: Muster einer Zuwendungsbestätigung für Geldzuwendungen an eine Stiftung privaten Rechts
- Anlage 7.4.: Muster einer Zuwendungsbestätigung für Sachzuwendungen an eine Stiftung privaten Rechts
- Anlage 8.1.: Musterstiftungsgeschäft und -satzung einer steuerbegünstigten rechtsfähigen Stiftung
- Anlage 8.2.: Musterstiftungsgeschäft und -satzung einschließlich eines Mustertreuhandvertrags einer steuerbegünstigten nicht rechtsfähigen Stiftung

14.1. Auszug aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB)

§ 80 Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung

(1) Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung sind das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll.

(2) Die Stiftung ist als rechtsfähig anzuerkennen, wenn das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Abs. 1 genügt, die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet.

(3) Vorschriften der Landesgesetze über kirchliche Stiftungen bleiben unberührt. Das gilt entsprechend für Stiftungen, die nach den Landesgesetzen kirchlichen Stiftungen gleichgestellt sind.

§ 81 Stiftungsgeschäft

(1) Das Stiftungsgeschäft unter Lebenden bedarf der schriftlichen Form. Es muss die verbindliche Erklärung des Stifters enthalten, ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zweckes zu widmen. Durch das Stiftungsgeschäft muss die Stiftung eine Satzung erhalten mit Regelungen über

1. den Namen der Stiftung,
2. den Sitz der Stiftung,
3. den Zweck der Stiftung,
4. das Vermögen der Stiftung,
5. die Bildung des Vorstands der Stiftung.

Genügt das Stiftungsgeschäft den Erfordernissen des Satzes 3 nicht und ist der Stifter verstorben, findet § 83 Satz 2 bis 4 entsprechende Anwendung.

(2) Bis zur Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig ist der Stifter zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts berechtigt. Ist die Anerkennung bei der zuständigen Behörde beantragt, so kann der Widerruf nur dieser gegenüber erklärt werden. Der Erbe des Stifters ist zum Widerruf nicht berechtigt, wenn der Stifter den Antrag bei der zuständigen Behörde gestellt oder im Falle der notariellen Beurkundung des Stiftungsgeschäfts den Notar bei oder nach der Beurkundung mit der Antragstellung betraut hat.

§ 82 Übertragungspflicht des Stifters

Wird die Stiftung als rechtsfähig anerkannt, so ist der Stifter verpflichtet, das in dem Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen auf die Stiftung zu übertragen. Rechte, zu deren Übertragung der Abtretungsvertrag genügt, gehen mit der Anerkennung auf die Stiftung über, sofern nicht aus dem Stiftungsgeschäft sich ein anderer Wille des Stifters ergibt.

§ 83 Stiftung von Todes wegen

Besteht das Stiftungsgeschäft in einer Verfügung von Todes wegen, so hat das Nachlassgericht dies der zuständigen Behörde zur Anerkennung mitzuteilen, sofern sie nicht von dem Erben oder dem Testamentsvollstrecker beantragt wird. Genügt das Stiftungsgeschäft nicht den Erfordernissen des § 81 Abs. 1 Satz 3, wird der Stiftung durch die zuständige Behörde vor der Anerkennung eine Satzung gegeben oder eine unvollständige Satzung ergänzt; dabei soll der Wille des Stifters berücksichtigt werden. Als Sitz der Stiftung gilt, wenn nicht ein anderes bestimmt ist, der Ort, an welchem die Verwaltung geführt wird. Im Zweifel gilt der letzte Wohnsitz des Stifters im Inland als Sitz.

§ 84 Anerkennung nach Tod des Stifters

Wird die Stiftung erst nach dem Tode des Stifters als rechtsfähig anerkannt, so gilt sie für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden.

§ 85 Stiftungsverfassung

Die Verfassung einer Stiftung wird, soweit sie nicht auf Bundes- oder Landesgesetz beruht, durch das Stiftungsgeschäft bestimmt.

§ 86 Anwendung des Vereinsrechts

Die Vorschriften der §§ 23 und 26, des § 27 Abs. 3 und der §§ 28 bis 31, 42 finden auf Stiftungen entsprechende Anwendung, die Vorschriften des § 27 Abs. 3 und des § 28 Abs. 1 jedoch nur insoweit, als sich nicht aus der Verfassung, insbesondere daraus, dass die Verwaltung der Stiftung von einer öffentlichen Behörde geführt wird, ein anderes ergibt. Die Vorschriften des § 28 Abs. 2 und des § 29 finden auf Stiftungen, deren Verwaltung von einer öffentlichen Behörde geführt wird, keine Anwendung.

§ 87 Zweckänderung; Aufhebung

(1) Ist die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden oder gefährdet sie das Gemeinwohl, so kann die zuständige Behörde der Stiftung eine andere Zweckbestimmung geben oder sie aufheben.

(2) Bei der Umwandlung des Zweckes soll der Wille des Stifters berücksichtigt werden, insbesondere soll dafür gesorgt werden, dass die Erträge des Stiftungsvermögens dem Personenkreis, dem sie zustatten kommen sollten, im Sinne des Stifters erhalten bleiben. Die Behörde kann die Verfassung der Stiftung ändern, soweit die Umwandlung des Zweckes es erfordert.

(3) Vor der Umwandlung des Zweckes und der Änderung der Verfassung soll der Vorstand der Stiftung gehört werden.

§ 88 Vermögensanfall

Mit dem Erlöschen der Stiftung fällt das Vermögen an die in der Verfassung bestimmten Personen. Fehlt es an einer Bestimmung der Anfallberechtigten, so fällt das Vermögen an den Fiskus des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz hatte, oder an einen anderen nach dem Recht dieses Landes bestimmten Anfallberechtigten. Die Vorschriften der §§ 46 bis 53 finden entsprechende Anwendung.

14.2. Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (StiftG NRW)

Vom 15. Februar 2005 (GV. NRW. S. 52, in Kraft getreten am 26. Februar 2005, zuletzt geändert durch Gesetz vom 09.02.2010 (GV. NRW. S. 112))

1. Abschnitt Allgemeine Bestimmungen

§ 1 Geltungsbereich

Dieses Gesetz gilt für rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die ihren Sitz in Nordrhein-Westfalen haben.

§ 2 Anerkennungsverfahren

Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung im Sinne dieses Gesetzes ist deren Anerkennung durch die zuständige Stiftungsbehörde gemäß § 80 Abs. 1 und 2 BGB erforderlich.

§ 3 Statusklärung in Zweifelsfällen

Bestehen Zweifel, ob es sich bei einer Einrichtung um eine Stiftung im Sinne dieses Gesetzes handelt oder ist die Rechtsnatur einer Stiftung zweifelhaft, so entscheidet hierüber auf Antrag die oberste Stiftungsbehörde. Antragsberechtigt ist, wer ein berechtigtes Interesse an der Entscheidung glaubhaft macht.

2. Abschnitt Verwaltung der Stiftung

§ 4 Grundsätze

(1) Die Stiftungsorgane haben die Stiftung so zu verwalten, wie es die dauernde und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks im Sinne der Stiftungssatzung oder – hilfsweise – des mutmaßlichen Willens der Stifterin oder des Stifters erfordert.

(2) Soweit nicht in der Satzung etwas anderes bestimmt ist oder der Wille der Stifterin oder des Stifters auf andere Weise nicht verwirklicht werden kann, ist das Stiftungsvermögen ungeschmälert zu erhalten. Vermögensumschichtungen sind nach den Regeln ordentlicher Wirtschaftsführung zulässig.

(3) Soweit nicht in der Satzung etwas anderes bestimmt ist, sind die Erträge des Stiftungsvermögens sowie Zuwendungen Dritter, die nicht ausdrücklich zur Erhöhung des Stiftungsvermögens bestimmt sind, zur Verwirklichung des Stiftungszwecks und zur Deckung der Verwaltungskosten zu verwenden.

§ 5

Satzungsänderung, Zusammenschluss, Selbstauflösung

(1) Soweit nicht in der Satzung etwas anderes bestimmt ist, können die zuständigen Stiftungsorgane eine Änderung der Satzung beschließen, wenn hierdurch der Stiftungszweck oder die Organisation der Stiftung nicht wesentlich verändert wird. Die Stiftungsbehörde ist hierüber innerhalb eines Monats nach Beschlussfassung zu unterrichten.

(2) Soweit die Satzung es nicht ausschließt, können die zuständigen Stiftungsorgane

1. wesentliche Änderungen des Stiftungszwecks, wesentliche Änderungen die die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks berühren, den Zusammenschluss der Stiftung mit einer anderen Stiftung oder die Auflösung der Stiftung beschließen, sofern eine wesentliche Änderung der Verhältnisse eingetreten ist,

2. wesentliche Änderungen der Organisation beschließen, soweit es die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht beeinträchtigt.

Die Stifterinnen und Stifter sind hierzu nach Möglichkeit anzuhören. Die Beschlüsse bedürfen der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde. Mit der Genehmigung der Beschlüsse über den Zusammenschluss und die hierzu erforderlichen Satzungsänderungen ist die neue Stiftung anerkannt.

3. Abschnitt **Stiftungsaufsicht**

§ 6

Grundsätze

(1) Die Stiftungen unterliegen der Rechtsaufsicht des Landes; kirchliche Stiftungen und diesen gleichgestellte Stiftungen (§ 13 Abs. 2) jedoch nur nach Maßgabe des § 14.

(2) Aufgabe der Stiftungsaufsicht ist es zu überwachen und sicherzustellen, dass die Organe der Stiftung den in Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung zum Ausdruck kommenden Willen der Stifterin oder des Stifters beachten und die Tätigkeit der Stiftung im Einklang mit Recht und Gesetz steht.

(3) Stiftungen, die ausschließlich oder überwiegend private Zwecke verfolgen, unterliegen nur insoweit der Stiftungsaufsicht, als sicherzustellen ist, dass ihre Betätigung nicht gesetzlich geschützten öffentlichen Interessen zuwiderläuft.

§ 7

Unterrichtung und Prüfung

(1) Der Stiftungsvorstand ist verpflichtet, der Stiftungsbehörde innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung der Stiftungszwecke vorzulegen. Wird die Stiftung durch eine Behörde, einen Prüfungsverband, die Prüfungsstelle eines Sparkassen- und Giroverbands, eine Wirtschaftsprüferin, einen

Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder eine vereidigte Buchprüferin, einen vereidigten Buchprüfer oder eine Buchprüfungsgesellschaft geprüft und erstreckt sich die Prüfung auch auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel, so soll die Stiftungsbehörde von einer eigenen Prüfung absehen.

(2) Die beabsichtigte Veräußerung oder Belastung von Grundstücken oder sonstiger Vermögenswerte, die Übernahme von Bürgschaften und diesen ähnliche Rechtsgeschäfte sind der zuständigen Stiftungsbehörde vier Wochen vor Abschluss des Rechtsgeschäfts schriftlich anzuzeigen, wenn der Geschäftswert der beabsichtigten Maßnahme zusammen mit den vorhandenen Belastungen insgesamt dreißig vom Hundert des Stiftungsvermögens übersteigt. Das Innenministerium kann weitere Ausnahmen von der Anzeigeverpflichtung zulassen.

(3) Liegen der Stiftungsaufsichtsbehörde Anhaltspunkte dafür vor, dass bei der Verwaltung der Stiftung gegen gesetzliche Bestimmungen oder die Satzung verstoßen wurde, kann sie hierzu Auskunft und die Vorlage von Unterlagen zur Einsichtnahme verlangen sowie im erforderlichen Umfang eine weitergehende Prüfung vornehmen oder auf Kosten der Stiftung vornehmen lassen.

(4) Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Stiftungen, die ausschließlich oder überwiegend privaten Zwecken dienen.

§ 8

Beanstandung, Anordnung, Ersatzvornahme

(1) Die Stiftungsbehörde kann Beschlüsse und Maßnahmen der Stiftungsorgane, die dem im Stiftungsgeschäft oder in der Stiftungssatzung zum Ausdruck gebrachten Willen der Stifterin oder des Stifters oder gesetzlichen Regelungen widersprechen, beanstanden und verlangen, dass diese innerhalb einer von ihr bestimmten angemessenen Frist aufgehoben oder rückgängig gemacht werden. Beanstandete Beschlüsse oder Maßnahmen dürfen nicht vollzogen werden.

(2) Unterlässt ein Stiftungsorgan eine rechtlich gebotene Maßnahme, kann die Stiftungsbehörde anordnen, dass die Maßnahme innerhalb einer von ihr bestimmten angemessenen Frist durchgeführt wird.

(3) Kommt die Stiftung einer Anordnung nach Absatz 1 oder 2 nicht fristgemäß nach, kann die Stiftungsbehörde beanstandete Beschlüsse aufheben und angeordnete Maßnahmen auf Kosten der Stiftung durchführen oder durchführen lassen.

§ 9

Abberufung und Bestellung von Organmitgliedern, Sachwalterbestellung

(1) Hat ein Mitglied eines Stiftungsorgans sich einer groben Pflichtverletzung schuldig gemacht oder ist es zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner der Stiftung gegenüber bestehenden Pflichten nicht in der Lage, so kann die Stiftungsbehörde die Abberufung dieses Mitglieds und die Berufung eines neuen Mitglieds an dessen Stelle verlangen. Sie kann dem Mitglied die Wahrnehmung seiner Geschäfte einstweilen untersagen.

(2) Kommt die Stiftung binnen einer ihr gesetzten angemessenen Frist der nach Absatz 1 Satz 1 getroffenen Anordnung nicht nach, so kann die Stiftungsbehörde die Abberufung des Mitglieds verfügen und, soweit nicht gemäß §§ 86, 29 BGB die Zuständigkeit des Amtsgerichts gegeben ist, eine andere Person an dessen Stelle berufen.

(3) Reichen die Befugnisse der Stiftungsbehörde nach den §§ 7, 8 und 9 Abs.1 und 2 nicht aus, um eine dem Willen der Stifterin oder des Stifters und den Gesetzen entsprechende Verwaltung der Stiftung zu gewährleisten oder wiederherzustellen, kann die Stiftungsbehörde die Durchführung der Beschlüsse und Anordnungen einer Sachwalterin oder einem Sachwalter übertragen. Deren Aufgabenbereich und Vollmacht sind in einer Bestellsurkunde festzulegen.

§ 10

Zweckänderung, Aufhebung

Eine Zweckänderung oder Aufhebung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde ist nur unter den Voraussetzungen und nach Maßgabe des § 87 BGB zulässig.

§ 11

Geltendmachung von Ansprüchen

Erlangt die Stiftungsbehörde von einem Sachverhalt Kenntnis, der Schadensersatzansprüche der Stiftung gegen Mitglieder der Stiftungsorgane begründen könnte, so kann sie der Stiftung eine vertretungsberechtigte Person zur Klärung und Durchsetzung ihrer Ansprüche bestellen. Dies gilt nicht für Stiftungen, die ausschließlich oder überwiegend privaten Zwecken dienen.

4. Abschnitt Auskunft zu Stiftungen

§ 12

Öffentliches Stiftungsverzeichnis, Vertretungsbescheinigungen

(1) Stiftungen im Sinne dieses Gesetzes werden in einem Stiftungsverzeichnis erfasst, welches nur über das Internet zugänglich ist.

(2) In das Stiftungsverzeichnis sind einzutragen

1. der Name der Stiftung,
2. der Sitz der Stiftung,
3. die Zwecke der Stiftung,
4. die Anschrift der Geschäftsstelle der Stiftung,
5. die vertretungsberechtigten Organe und Personen sowie die Art ihrer Vertretungsberechtigung,
6. das Datum der Anerkennung als rechtsfähige Stiftung,
7. die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde.

Änderungen der Angaben zu den Nummern 1 bis 5 sind der zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörde unverzüglich mitzuteilen.

(3) Eintragungen im Stiftungsverzeichnis begründen nicht die Vermutung ihrer Richtigkeit.

(4) Die Stiftungsbehörde stellt auf Antrag eine Bescheinigung darüber aus, wer nach Maßgabe der Satzung und der von der Stiftung mitgeteilten Angaben zur Vertretung der Stiftung berechtigt ist.

(5) Die behördlichen Unterlagen über die Anerkennung und Beaufsichtigung einzelner Stiftungen unterliegen nicht dem allgemeinen Informationszugang nach dem Informationsfreiheitsgesetz Nordrhein-Westfalen.

5. Abschnitt Kirchliche Stiftungen und diesen gleichgestellte Stiftungen

§ 13 Begriffsbestimmung

(1) Kirchliche Stiftungen im Sinne dieses Gesetzes sind rechtsfähige Stiftungen des Bürgerlichen Rechts, die

a) von einer Kirche oder einer einer Kirche zuzuordnenden Einrichtung zur Wahrnehmung überwiegend kirchlicher, auch diakonischer oder karitativer Aufgaben errichtet sind und nach innerkirchlichen Regelungen der Aufsicht einer kirchlichen Stelle unterliegen oder

b) nach dem Willen der Stifterin oder des Stifters überwiegend kirchlichen, auch diakonischen oder karitativen Zwecken dienen und der Aufsicht einer kirchlichen Stelle unterliegen sollen.

(2) Den kirchlichen Stiftungen gleichgestellt sind bürgerlich-rechtliche Stiftungen, die

a) von einer öffentlich-rechtlichen Religions- oder Weltanschauungsgemeinschaft zur Wahrnehmung ihrer religiösen oder weltanschaulichen Ziele errichtet sind und nach für diese verbindlichen Regelungen einer besonderen Stiftungsaufsicht unterliegen oder

b) nach dem Willen der Stifterin oder des Stifters den Zielen einer öffentlich-rechtlichen Religions- oder Weltanschauungsgemeinschaft dienen und einer besonderen Stiftungsaufsicht nach Maßgabe der für diese Religions- oder Weltanschauungsgemeinschaft verbindlichen Regelungen unterliegen sollen.

§ 14 Anzuwendende Vorschriften

(1) Für kirchliche Stiftungen gelten die Bestimmungen dieses Gesetzes, soweit sich nicht aus den Absätzen 2 bis 5 etwas anderes ergibt.

(2) Die Anerkennung als kirchliche Stiftung bedarf der Zustimmung der zuständigen kirchlichen Behörde.

- (3) Für die Statusfeststellung in Zweifelsfällen gilt § 3 mit der Maßgabe, dass vor einer Entscheidung die Kirche zu hören ist.
- (4) Die Eintragung kirchlicher Stiftungen in das Stiftungsverzeichnis (§ 12) erfolgt nur im Einvernehmen mit der jeweiligen Stiftung und der zuständigen kirchlichen Behörde.
- (5) Die kirchlichen Stiftungen unterliegen kirchlicher Stiftungsaufsicht. Die Bestimmungen des 3. Abschnitts finden auf sie keine Anwendung. Den Kirchen obliegt es, Art und Umfang der erforderlichen Regelungen in eigener Verantwortlichkeit zu treffen. Maßnahmen nach § 87 BGB ergehen nur im Einvernehmen mit der zuständigen kirchlichen Behörde. Die hierzu erlassenen Bestimmungen in kirchlichen Stiftungsordnungen werden auch im Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen veröffentlicht.
- (6) Über eine Satzungsänderung gemäß § 5 Abs. 1 ist die zuständige kirchliche Behörde zu unterrichten. Eine Entscheidung gemäß § 5 Abs. 2 bedarf der Zustimmung der zuständigen kirchlichen Behörde.
- (7) Die Absätze 1 bis 6 gelten für die den kirchlichen Stiftungen gleichgestellten Stiftungen entsprechend.

6. Abschnitt Zuständigkeiten

§ 15 Zuständige Behörden

- (1) Oberste Stiftungsbehörde ist das Innenministerium.
- (2) Stiftungsbehörden sind die Bezirksregierungen, soweit sich nicht aus Absatz 3 etwas anderes ergibt. Diesen obliegt auch die Führung und Aktualisierung des öffentlichen Stiftungsverzeichnisses und die Ausstellung der Vertretungsbescheinigungen (§ 12). Örtlich zuständig ist die Bezirksregierung, in deren Bezirk die Stiftung ihren Sitz hat oder haben soll.
- (3) Die Anerkennung einer Stiftung, an der der Bund, das Land oder eine Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die unmittelbar der Aufsicht der Landesregierung oder oberster Landesbehörden unterliegt, als Stifterin oder Stifter oder Zustifterin oder Zustifter beteiligt werden soll, ist dem Innenministerium vorbehalten. Entsprechendes gilt für Entscheidungen und Maßnahmen nach § 5 Abs. 2 Satz 3, § 7 Abs. 3 und §§ 8 bis 11 in Bezug auf Stiftungen, an denen eine dieser Körperschaften oder Anstalten als Stifterin oder Zustifterin beteiligt ist. Das Innenministerium kann den Bezirksregierungen die Durchführung erforderlicher Prüfungen übertragen. Es ist ermächtigt, Befugnis nach Satz 1 oder 2 den Stiftungsbehörden durch Rechtsverordnung zu übertragen.
- (4) Anträge auf Anerkennung, Genehmigung sowie Anzeigen können über eine einheitliche Stelle abgewickelt werden.
- (5) Über den Antrag auf Anerkennung bzw. Genehmigung entscheidet die Behörde innerhalb einer Frist von 6 Monaten; abweichende Entscheidungsfristen kann die Behörde in einer vorab öffentlich bekannt zu machenden Fristenregelung

(behördlicher Fristenplan) festsetzen. § 42a Abs. 2 Satz 2 bis 4 des
Verwaltungsverfahrensgesetzes gilt entsprechend.

7. Abschnitt Schlussbestimmungen

§ 16

In- Kraft-Treten, Außer-Kraft-Treten

(1) Dieses Gesetz tritt am Tage nach seiner Verkündung in Kraft. Die Landesregierung berichtet dem Landtag bis zum 31. Dezember 2015 und danach alle fünf Jahre über die Erfahrungen mit diesem Gesetz.

Die Landesregierung
Nordrhein-Westfalen

Der Ministerpräsident

Der Innenminister

14.3. Auszug aus der Abgabenordnung (AO)

§ 51 Allgemeines

(1) Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen. Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbstständige Steuersubjekte.

(2) Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

(3) Eine Steuervergünstigung setzt zudem voraus, dass die Körperschaft nach ihrer Satzung und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung keine Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes fördert und dem Gedanken der Völkerverständigung nicht zuwiderhandelt. Bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, ist widerlegbar davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt sind. Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht von Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes oder des Zuwiderhandelns gegen den Gedanken der Völkerverständigung begründen, der Verfassungsschutzbehörde mit.

§ 52 Gemeinnützige Zwecke

(1) Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;

2. die Förderung der Religion;
3. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67, und von Tierseuchen;
4. die Förderung der Jugend- und Altenhilfe;
5. die Förderung von Kunst und Kultur;
6. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
7. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
8. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
9. die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsopfer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste;
11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
12. die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
13. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
14. die Förderung des Tierschutzes;
15. die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
16. die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
17. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
18. die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
19. die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
20. die Förderung der Kriminalprävention;

21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
22. die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde;
23. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports;
24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;
25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke.

Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter Satz 1 fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck für gemeinnützig erklärt werden. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes zu bestimmen, die für Entscheidungen nach Satz 2 zuständig ist.

§ 53 Mildtätige Zwecke

Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen,

1. die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder
2. deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch; beim Alleinstehenden oder Haushaltsvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. Dies gilt nicht für Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge oder das Vermögen die genannten Grenzen übersteigen. Bezüge im Sinne dieser Vorschrift sind

- a) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und
- b) andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge,

die der Alleinstehende oder der Haushaltsvorstand und die sonstigen Haushaltsangehörigen haben. Zu den Bezügen zählen nicht Leistungen der Sozialhilfe, Leistungen zur Sicherung des Lebensmittelunterhalts nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch und bis zur Höhe der Leistungen der Sozialhilfe Unterhaltsleistungen an Personen, die ohne die Unterhaltsleistungen sozialhilfeberechtigt wären, oder Anspruch auf Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch hätten. Unterhaltsansprüche sind zu berücksichtigen.

§ 54 Kirchliche Zwecke

(1) Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.

(2) Zu diesen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

§ 55 Selbstlosigkeit

(1) Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.

2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.

3. Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

4. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.

5. Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

(2) Bei der Ermittlung des gemeinen Werts (Absatz 1 Nr. 2 und 4) kommt es auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt an, in dem die Sacheinlagen geleistet worden sind.

(3) Die Vorschriften, die die Mitglieder der Körperschaft betreffen (Absatz 1 Nr. 1, 2 und 4), gelten bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben, bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts für die Körperschaft sinngemäß, jedoch mit der Maßgabe, dass bei Wirtschaftsgütern, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes aus einem Betriebsvermögen zum Buchwert entnommen worden sind, an die Stelle des gemeinen Werts der Buchwert der Entnahme tritt.

§ 56 Ausschließlichkeit

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

§ 57 Unmittelbarkeit

(1) Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(2) Eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt.

§ 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts beschafft; die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist,

2. eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet,

3. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,

4. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt,
5. eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren,
6. eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können,
7.
 - a) eine Körperschaft höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführt,
 - b) eine Körperschaft Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ansammelt oder im Jahr des Zuflusses verwendet; diese Beträge sind auf die nach Buchstabe a in demselben Jahr oder künftig zulässigen Rücklagen anzurechnen,
8. eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind,
9. ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert,
10. eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergibt,
11. eine Körperschaft folgende Mittel ihrem Vermögen zuführt:
 - a) Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat,
 - b) Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind,
 - c) Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden,
 - d) Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören,
12. eine Stiftung im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 14) ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführt.

§ 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung

Die Steuervergünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

§ 60 Anforderungen an die Satzung

(1) Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.

(2) Die Satzung muss den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entsprechen.

§ 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung

(1) Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

(2) (weggefallen)

(3) Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 nicht mehr entspricht, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind.

§ 62 Ausnahmen von der satzungsmäßigen Vermögensbindung (weggefallen ab 01.01.2009)

§ 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

(1) Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.

(2) Für die tatsächliche Geschäftsführung gilt sinngemäß § 60 Abs. 2, für eine Verletzung der Vorschrift über die Vermögensbindung § 61 Abs. 3.

(3) Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

(4) Hat die Körperschaft Mittel angesammelt, ohne dass die Voraussetzungen des § 58 Nr. 6 und 7 vorliegen, kann das Finanzamt ihr eine Frist für die Verwendung der Mittel setzen. Die tatsächliche Geschäftsführung gilt als ordnungsgemäß im Sinne des Absatzes 1, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

§ 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

(1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.

(2) Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.

(3) Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 35.000 Euro im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

(4) Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.

(5) Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, können in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden.

(6) Bei den folgenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann der Besteuerung ein Gewinn von 15 Prozent der Einnahmen zugrunde gelegt werden:

1. Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet,

2. Totalisatorbetriebe,

3. Zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste.

14.4. Auszug aus dem Einkommensteuergesetz (EStG)

§ 10b Steuerbegünstigte Zwecke

(1) ¹Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung können insgesamt bis zu

1. 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder
2. 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter

als Sonderausgaben abgezogen werden. ²Voraussetzung für den Abzug ist, dass diese Zuwendungen

1. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder
2. an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
3. an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

geleistet werden. ³Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. ⁴Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Richtlinie 77/799/EWG einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. ⁵Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. ⁶Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Nummer 1 nur im Ausland verwirklicht, ist für den Sonderausgabenabzug Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. ⁷Abziehbar sind auch Mitgliedsbeiträge

an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden.

⁹Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die

1. den Sport (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 21 der Abgabenordnung),
2. kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 22 der Abgabenordnung) oder
4. Zwecke im Sinne des § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 23 der Abgabenordnung

fördern. ⁹Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten oder die den um die Beträge nach § 10 Absatz 3 und 4, § 10c und § 10d verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen. ¹⁰§ 10d Absatz 4 gilt entsprechend.

(1a) ¹Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreiten Stiftung des privaten Rechts können auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Absatz 1 Satz 1 abgezogen werden. ²Der besondere Abzugsbetrag nach Satz 1 bezieht sich auf den gesamten Zehnjahreszeitraum und kann der Höhe nach innerhalb dieses Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. ³§ 10d Abs. 4 gilt entsprechend.

(2) ¹Zuwendungen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes sind bis zur Höhe von insgesamt 1 650 Euro und im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zur Höhe von insgesamt 3 300 Euro im Kalenderjahr abzugsfähig. ²Sie können nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als für sie nicht eine Steuerermäßigung nach § 34g gewährt worden ist.

(3) ¹Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. ²Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden, so darf bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe der bei der Entnahme angesetzte Wert nicht überschritten werden. ³Ansonsten bestimmt sich die Höhe der Zuwendung nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. ⁴In allen übrigen Fällen dürfen bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat. ⁵Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, können nur abgezogen werden, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. ⁶Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

(4) ¹Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. ²Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer. ³Diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen. ⁴In den Fällen des Satzes 2 zweite Alternative (Veranlasserhaftung) ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handelnden natürlichen Personen sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach [§ 47](#) der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind. ⁵Die Festsetzungsfrist für Haftungsansprüche nach Satz 2 läuft nicht ab, solange die Festsetzungsfrist für von dem Empfänger der Zuwendung geschuldete Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum nicht abgelaufen ist, in dem die unrichtige Bestätigung ausgestellt worden ist oder veranlasst wurde, dass die Zuwendung nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet worden ist; § 191 Absatz 5 der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

14.5. Auszug aus dem Körperschaftsteuergesetz (KStG)

§ 9 Abziehbare Aufwendungen

(1) Abziehbare Aufwendungen sind auch:

...

2. vorbehaltlich des § 8 Absatz 3 Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung bis zur Höhe von insgesamt

a) 20 Prozent des Einkommens oder

b) 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

²Voraussetzung für den Abzug ist, dass diese Zuwendungen

a) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder

b) an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder

c) an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

geleistet werden (Zuwendungsempfänger). ³Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. ⁴Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer (ABl. L 336 vom 27.12.1977, S. 15), die zuletzt durch die Richtlinie 2006/98/EG (ABl. L 363 vom 20.12.2006, S. 129) geändert worden ist, einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. ⁵Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26. Mai 2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. L 150 vom 10.6.2008, S. 28) einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. ⁶Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2

Buchstabe a nur im Ausland verwirklicht, ist für die Abziehbarkeit der Zuwendungen Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. ⁷Abziehbar sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden. ⁸Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die

1. den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 der Abgabenordnung),
2. kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 der Abgabenordnung) oder
4. Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 der Abgabenordnung

fördern. ⁹Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen. ¹⁰§ 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(2) ¹Als Einkommen im Sinne dieser Vorschrift gilt das Einkommen vor Abzug der in Absatz 1 Nr. 2 bezeichneten Zuwendungen und vor dem Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes. ²Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. ³Der Wert der Zuwendung ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und 5 des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln. ⁴Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, sind nur abziehbar, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. ⁵Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

(3) ¹Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. ²Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden (Veranlasserhaftung), haftet für die entgangene Steuer; diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen. ³In den Fällen der Veranlasserhaftung ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die natürlichen Personen, die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handeln, sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach [§ 47](#) der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind; § 10b Absatz 4 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

14.6. Auszug aus dem Gewerbesteuergesetz (GewStG)

§ 9 Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

...

5. die aus den Mitteln des Gewerbebetriebs geleisteten Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung bis zur Höhe von insgesamt 20 Prozent des um die Hinzurechnungen nach § 8 Nummer 9 erhöhten Gewinns aus Gewerbebetrieb (§ 7) oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Wirtschaftsjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. ²Voraussetzung für die Kürzung ist, dass diese Zuwendungen

a) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder

b) an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder

c) an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

geleistet werden (Zuwendungsempfänger). ³Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. ⁴Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer (ABl. L 336 vom 27.12.1977, S. 15), die zuletzt durch die Richtlinie 2006/98/EG (ABl. L 363 vom 20.12.2006, S. 129) geändert worden ist, einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. ⁵Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26. Mai 2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. L 150 vom 10.6.2008, S. 28) einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. ⁶Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Buchstabe a nur im Ausland verwirklicht, ist für eine Kürzung nach Satz 1 Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren

gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. ⁷In die Kürzung nach Satz 1 sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften einzubeziehen, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 11 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden. ⁸Überschreiten die geleisteten Zuwendungen die Höchstsätze nach Satz 1, kann die Kürzung im Rahmen der Höchstsätze nach Satz 1 in den folgenden Erhebungszeiträumen vorgenommen werden.

⁹Einzelunternehmen und Personengesellschaften können auf Antrag neben der Kürzung nach Satz 1 eine Kürzung um die im Erhebungszeitraum in den Vermögensstock einer Stiftung, die die Voraussetzungen der Sätze 2 bis 6 erfüllt, geleisteten Spenden in diesem und in den folgenden neun Erhebungszeiträumen bis zu einem Betrag von 1 Million Euro vornehmen. ¹⁰Der besondere Kürzungsbetrag nach Satz 9 kann der Höhe nach innerhalb des Zehnjahreszeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. ¹¹Eine Kürzung nach den Sätzen 1 bis 10 ist ausgeschlossen, soweit auf die geleisteten Zuwendungen § 8 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden ist oder soweit Mitgliedsbeiträge an Körperschaften geleistet werden, die

1. den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 der Abgabenordnung),
2. kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 der Abgabenordnung) oder
4. Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 der Abgabenordnung

fördern. ¹²§ 10b Abs. 3 und 4 Satz 1 sowie § 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes und § 9 Abs. 2 Satz 2 bis 5 und Abs. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes gelten entsprechend. ¹³Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge ausstellt oder wer veranlasst, dass entsprechende Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden (Veranlasserhaftung), haftet für die entgangene Gewerbesteuer. ¹⁴In den Fällen der Veranlasserhaftung ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die natürlichen Personen, die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handeln, sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind; § 10b Absatz 4 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend. ¹⁵Der Haftungsbetrag ist mit 15 Prozent der Zuwendungen anzusetzen und fließt der für den Spendenempfänger zuständigen Gemeinde zu, die durch sinngemäße Anwendung des § 20 der Abgabenordnung bestimmt wird. ¹⁶Der Haftungsbetrag wird durch Haftungsbescheid des Finanzamts festgesetzt; die Befugnis der Gemeinde zur Erhebung der entgangenen Gewerbesteuer bleibt unberührt. ¹⁷§ 184 Abs. 3 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.

Muster einer Zuwendungsbestätigung für...

14.7.1. ... Geldzuwendungen an eine Stiftung öffentlichen Rechts

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der inländischen Stiftung des öffentlichen Rechts)

Bestätigung über Geldzuwendungen

im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an inländische Stiftungen des öffentlichen Rechts

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Betrag der Zuwendung - in Ziffern -

- in Buchstaben -

Tag der Zuwendung:

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) verwendet wird.

Die Zuwendung erfolgte in unseren **Vermögensstock**.

Die Zuwendung wird

- von uns unmittelbar für den angegebenen Zweck verwendet.
- entsprechend den Angaben des Zuwendenden an weitergeleitet, die/der vom Finanzamt StNr. mit Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vom von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit ist.
- entsprechend den Angaben des Zuwendenden an..... weitergeleitet, die/der vom Finanzamt StNr. mit vorläufiger Bescheinigung (gültig ab:) vom als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt ist.

(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die Steuer, die dem Fiskus durch einen etwaigen Abzug der Zuwendungen beim Zuwendenden entgeht (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

Nur in den Fällen der Weiterleitung an steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG:

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der vorläufigen Bescheinigung länger als 3 Jahre seit Ausstellung der Bestätigung zurückliegt (BMF vom 15.12.1994 - BStBl I S. 884).

14.7.2. ... Sachzuwendungen an eine Stiftung öffentlichen Rechts

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der inländischen Stiftung des öffentlichen Rechts)
--

Bestätigung über Sachzuwendungen

im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an inländische Stiftungen des öffentlichen Rechts

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Wert der Zuwendung - in Ziffern -	- in Buchstaben -	Tag der Zuwendung:
-----------------------------------	-------------------	--------------------

Genauere Bezeichnung der Sachzuwendung mit Alter, Zustand, Kaufpreis usw.

<input type="checkbox"/> Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Betriebsvermögen und ist mit dem Entnahmewert (ggf. mit dem niedrigeren gemeinen Wert) bewertet.
<input type="checkbox"/> Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Privatvermögen.
<input type="checkbox"/> Der Zuwendende hat trotz Aufforderung keine Angaben zur Herkunft der Sachzuwendung gemacht.
<input type="checkbox"/> Geeignete Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, z.B. Rechnung, Gutachten, liegen vor.

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) verwendet wird.
--

Die Zuwendung erfolgte in unseren **Vermögensstock**.

Die Zuwendung wird

- von uns unmittelbar für den angegebenen Zweck verwendet.
- entsprechend den Angaben des Zuwendenden an weitergeleitet, die/der vom Finanzamt StNr. mit Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vom von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit ist.
- entsprechend den Angaben des Zuwendenden an..... weitergeleitet, die/der vom Finanzamt StNr. mit vorläufiger Bescheinigung (gültig ab:) vom als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt ist.

(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die Steuer, die dem Fiskus durch einen etwaigen Abzug der Zuwendungen beim Zuwendenden entgeht (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

Nur in Fällen der Weiterleitung an steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG:
Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der vorläufigen Bescheinigung länger als 3 Jahre seit Ausstellung der Bestätigung zurückliegt (BMF vom 15.12.1994 - BStBl. I S. 884).

14.7.3. ... Geldzuwendungen an eine Stiftung privaten Rechts

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der inländischen Stiftung des privaten Rechts)

Bestätigung über Geldzuwendungen

im Sinne des § 10b Einkommensteuergesetzes an inländische Stiftungen des privaten Rechts

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Betrag der Zuwendung - in Ziffern -

- in Buchstaben -

Tag der Zuwendung:

Es handelt sich um den Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen Ja Nein

- Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)..... nach dem letzten uns zugegangenen Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes..... StNr..... vom..... nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.
- Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) durch vorläufige Bescheinigung des Finanzamtes..... StNr..... vom..... ab als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt.

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) verwendet wird.

Die Zuwendung erfolgte in unseren **Vermögensstock**.

(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die Steuer, die dem Fiskus durch einen etwaigen Abzug der Zuwendungen beim Zuwendenden entgeht (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der vorläufigen Bescheinigung länger als 3 Jahre seit Ausstellung der Bestätigung zurückliegt (BMF vom 15.12.1994 – BStBl I S. 884).

14.7.4. ... Sachzuwendungen an eine Stiftung privaten Rechts

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der inländischen Stiftung des privaten Rechts)

Bestätigung über Sachzuwendungen

im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an inländische Stiftungen des privaten Rechts

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Wert der Zuwendung - in Ziffern -

- in Buchstaben -

Tag der Zuwendung:

Genauere Bezeichnung der Sachzuwendung mit Alter, Zustand, Kaufpreis usw.

- Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Betriebsvermögen und ist mit dem Entnahmewert (ggf. mit dem niedrigeren gemeinen Wert) bewertet.
- Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Privatvermögen.
- Der Zuwendende hat trotz Aufforderung keine Angaben zur Herkunft der Sachzuwendung gemacht.
- Geeignete Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, z.B. Rechnung, Gutachten, liegen vor.
- Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)..... nach dem letzten uns zugegangenen Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes StNr..... vom nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.
- Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) durch vorläufige Bescheinigung des Finanzamtes StNr..... ab..... als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt.

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)

verwendet wird.

- Die Zuwendung erfolgte in unseren **Vermögensstock**.

Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers

Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die Steuer, die dem Fiskus durch einen etwaigen Abzug der Zuwendungen beim Zuwendenden entgeht (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der vorläufigen Bescheinigung länger als 3 Jahre seit Ausstellung der Bestätigung zurückliegt (vom 15.12.1994 – BStBl I S. 884).

14.8. Musterstiftungsgeschäft und –satzung...

**14.8.1. ... einer steuerbegünstigten rechtsfähigen
Stiftung**

STIFTUNGSGESCHÄFT

Wir/Ich, die Unterzeichnerin/der Unterzeichner, errichte(n) hierdurch unter Bezugnahme auf das Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (StiftG NRW) vom 15. Februar 2005 (GV. NRW. Nr. 5 S. 52 / SGV. NRW. 40) als selbstständige Stiftung im Sinne des § 2 StiftG NRW die

„.....- Stiftung“

mit Sitz in

Die Stiftung soll ausschließlich gemeinnützige – mildtätige – kirchliche Zwecke (*nichtverfolgte Zwecke streichen*) im Sinne des Abschnittes „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung verfolgen.

Zweck der Stiftung ist

Als Anfangsvermögen sichere ich/sichern wir der Stiftung Euro (in Worten: Euro) zu, und zwar in der Weise, dass ich/wir jeweils die im folgenden einzeln aufgeführten Beträge entrichte(n):

(1. Stifterin/Stifter) Euro

(2. Stifterin/Stifter)

(3. Stifterin/Stifter)

Darüber hinaus übertrage(n) ich/wir ihr das Eigentum an
Das Stiftungsvermögen ist in seinem Wert grundsätzlich ungeschmälert zu erhalten.

Die Stiftung soll durch einen aus mindestens und höchstens Personen bestehenden Vorstand sowie durch ein aus mindestens und höchstens Personen bestehendes Kuratorium verwaltet werden.

Dem ersten Vorstand sollen folgende Personen angehören:

1.

2.

3.

Dem ersten Kuratorium sollen folgende Personen angehören:

1.

2.

3.

Näheres regelt die anliegende Satzung, die Bestandteil dieses Stiftungsgeschäftes ist.

....., den

.....
(Stifterin/Stifter) (Stifterin/Stifter)

STIFTUNGSSATZUNG

Präambelⁱ

§ 1

Name, Rechtsform, Sitz der Stiftung

- (1) Die Stiftung führt den Namen –Stiftung.
- (2) Sie ist eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts mit Sitz in
.....

§ 2

Gemeinnütziger - mildtätiger - kirchlicher Zweckⁱⁱ

- (1) **Die Stiftung verfolgt ausschließlich und unmittelbar - gemeinnützige - mildtätige - kirchliche - Zwecke** (*nichtverfolgte Zwecke streichen*) **im Sinne des Abschnittes „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.**

- (2) **Zweck^{iii, iv} der Stiftung ist**

.....
(z.B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, der Religion, der Völkerverständigung, der Entwicklungshilfe, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, des Heimatgedankens, der Jugend- und Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Wohlfahrtwesens, des Sports, der Unterstützung hilfsbedürftiger Personen).

- (3) **Der Stiftungszweck^{iii, iv} wird verwirklicht insbesondere durch**

.....
(z.B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Preisverleihungen, Vergabe von Stipendien, Unterhaltung einer Schule, einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder- und Jugendheimes, Altenheimes

oder Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs, des Lärms, Errichtung von Sportanlagen, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen.)^{v,vi}

- (4) **Die Stiftung ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.**
- (5) **Die Mittel der Stiftung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.^{vii} Die Stifterin/Der Stifter und ihre/seine Erben/Rechtsnachfolger erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung.^{viii}**

§ 3 Stiftungsvermögen

- (1) Das Stiftungsvermögen ergibt sich aus dem Stiftungsgeschäft - besteht aus folgenden Gegenständen: ...^{ix}
- (2) Das Stiftungsvermögen ist in seinem Wert ungeschmälert zu erhalten. Es kann mit Zustimmung der Stiftungsaufsichtsbehörde ausnahmsweise bis zur Höhe von 15% seines Wertes in Anspruch genommen werden, wenn anders der Stiftungszweck nicht zu verwirklichen ist und die Rückführung der entnommenen Vermögenswerte zum Stiftungsvermögen innerhalb der drei folgenden Jahre sichergestellt ist. Die Erfüllung der Satzungszwecke darf durch die Rückführung nicht wesentlich beeinträchtigt werden.
- (3) Das Stiftungsvermögen darf umgeschichtet werden. Umschichtungsgewinne dürfen ganz oder teilweise zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden. Absatz 2 Satz 1 ist zu beachten.
- (4) Folgende Vermögensgegenstände dürfen nicht veräußert werden:
.....

§ 4 Verwendung der Vermögenserträge und Zuwendungen

- (1) Die Erträge des Stiftungsvermögens und die ihm nicht zuwachsenden Zuwendungen sind im Rahmen der steuerrechtlichen Vorschriften zeitnah zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden. Freie oder zweckgebundene

Rücklagen können, soweit steuerrechtlich zulässig, gebildet werden. Freie Rücklagen dürfen ganz oder teilweise dem Vermögen zugeführt werden. Im Jahr der Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren dürfen die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung (*gegebenenfalls*: und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) ganz oder teilweise dem Vermögen zugeführt werden.

- (2) Dem Stiftungsvermögen zuzuführen sind Zuwendungen, die dazu durch die Zuwendende/den Zuwendenden oder aufgrund eines zweckgebundenen Spendenaufrufs der Stiftung bestimmt sind. Zuwendungen von Todes wegen, die von der Erblasserin/vom Erblasser nicht ausdrücklich zur zeitnahen Erfüllung des Stiftungszwecks bestimmt sind, dürfen dem Vermögen zugeführt werden.
- (3) **Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Stiftung fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.**

§ 5

Rechtsstellung der Begünstigten

Den durch die Stiftung Begünstigten steht aufgrund dieser Satzung ein Rechtsanspruch auf Leistungen der Stiftung nicht zu.

§ 6

Organe der Stiftung^x

- (1) Organe der Stiftung sind
 - a) der Vorstand
 - b) die Geschäftsführerin/der Geschäftsführer^{xi}
 - c) das Kuratorium^{xii,xiii}

Die Mitglieder der zu a) und c) genannten Organe dürfen nicht dem jeweils anderen Organ angehören. Die Geschäftsführerin/Der Geschäftsführer darf nicht Mitglied des Vorstandes oder des Kuratoriums sein.

- (2) Die Mitglieder der Organe haften nur für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit.

§ 7

Zusammensetzung des Vorstandes

- (1) Der Vorstand besteht aus mindestens und höchstens Personen.^{xiv} Die Bestellung des ersten Vorstandes erfolgt durch die Stifterin/den Stifter. Die Stifterin/Der Stifter ist auf Lebenszeit Vorsitzende/Vorsitzender des Vorstandes.^{xv} Nach ihrem/seinem Ausscheiden bestimmt der Vorstand aus seiner Mitte die Vorsitzende/den Vorsitzenden.^{xvi} Die Amtszeit der übrigen Vorstandsmitglieder beträgt Jahre.^{xvii} Wiederwahl ist zulässig.
- (2) Bei Ausscheiden von Vorstandsmitgliedern werden ihre Nachfolger unverzüglich vom Kuratorium bestellt. Auf Ersuchen der/des Vorsitzenden kann das ausscheidende Mitglied bis zur Wahl seines Nachfolgers im Amt bleiben.
- (3) Vorstandsmitglieder können bei Vorliegen eines wichtigen Grundes vom Kuratorium mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ seiner Mitglieder abberufen werden.

§ 8

Rechte und Pflichten des Vorstandes

- (1) Der Vorstand vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Er hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters. Er handelt durch seine Vorsitzende/seinen Vorsitzenden gemeinsam mit deren/dessen Vertreterin/Vertreter oder einem weiteren Mitglied. Bei Verhinderung der/des Vorsitzenden handelt deren/dessen Vertreterin/Vertreter gemeinsam mit einem weiteren Mitglied.
- (2) Der Vorstand hat im Rahmen des Stiftungsgesetzes und dieser Satzung den Willen des Stifters so wirksam wie möglich zu erfüllen. Seine Aufgabe ist insbesondere

- a) die Verwaltung des Stiftungsvermögens einschließlich der Führung von Büchern und der Aufstellung des Jahresabschlusses, soweit dies nicht Aufgabe der Geschäftsführerin/des Geschäftsführers ist,
 - b) die Beschlussfassung über die Verwendung der Erträge des Stiftungsvermögens,
 - c) die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführerin/des Geschäftsführers, Festsetzung ihrer/seiner Vergütung und Überwachung der Geschäftsführung,
 - d) die Beschlussfassung im Rahmen der §§ 13 und 14.
- (4) Der Vorstand kann sich eine Geschäftsordnung geben.
- (5) Die Mitglieder des Vorstandes sind ehrenamtlich für die Stiftung tätig. Ihnen dürfen keine Vermögensvorteile zugewendet werden. Die ihnen entstandenen angemessenen Auslagen und Aufwendungen können nach Maßgabe eines entsprechenden Vorstandsbeschlusses erstattet werden.

§ 9

Rechte und Pflichten der Geschäftsführerin/des Geschäftsführers

Die Geschäftsführerin/Der Geschäftsführer führt die laufenden Geschäfte nach den in der Geschäftsordnung festgelegten Richtlinien. Sie/Er ist dem Vorstand verantwortlich und an seine Weisungen gebunden. Sie/Er hat die Rechtsstellung eines besonderen Vertreters im Sinne des § 30 BGB.^{xviii}

§ 10

Zusammensetzung des Kuratoriums

- (1) Das Kuratorium besteht aus mindestens und höchstens Personen. Das erste Kuratorium wird von der Stifterin/vom Stifter bestellt.^{xix}
- (2) Das Kuratorium wählt den Vorsitzenden/die Vorsitzende und die stellvertretende Vorsitzende/den stellvertretenden Vorsitzenden aus seiner Mitte.^{xx}
- (3) Die Amtszeit der Kuratoriumsmitglieder beträgt ... Jahre. Wiederbestellung ist zulässig. Bei Ausscheiden von Kuratoriumsmitgliedern bestellen die verbleibenden Mitglieder die Nachfolger.

- (4) Das Kuratorium kann ihm angehörende Mitglieder bei Vorliegen eines wichtigen Grundes abberufen. Die Abberufung bedarf einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Kuratoriums.

§ 11

Rechte und Pflichten des Kuratoriums

- (1) Das Kuratorium überwacht als unabhängiges Kontrollorgan die Beachtung des Stifterwillens durch den Vorstand.
- (2) Dem Kuratorium obliegt insbesondere
- a) die Bestellung und Abberufung von Mitgliedern des Vorstandes,
 - b) die Bestätigung des Jahresabschlusses und die Entlastung des Vorstandes,
 - c) die Bestätigung der Geschäftsordnung des Vorstandes,
 - d) die Beschlussfassung im Rahmen der §§ 13 und 14.^{xxi}
- (3) Das Kuratorium kann sich eine Geschäftsordnung geben.
- (4) Die Mitglieder des Kuratoriums sind ehrenamtlich für die Stiftung tätig. Ihnen dürfen keine Vermögensvorteile zugewendet werden. Die ihnen entstandenen angemessenen Auslagen und Aufwendungen können nach Maßgabe eines entsprechenden Kuratoriumsbeschlusses erstattet werden.

§ 12

Beschlüsse

- (1) Der Vorstand und das Kuratorium sind beschlussfähig, wenn mehr als die Hälfte der Mitglieder anwesend ist. Sie beschließen mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen.^{xxii} Bei Stimmgleichheit gibt die Stimme der/des Vorsitzenden den Ausschlag. Ein abwesendes Mitglied kann sich aufgrund einer schriftlichen Erklärung gegenüber dem jeweiligen Stiftungsorgan durch ein anwesendes Mitglied vertreten lassen. Über die Sitzungen sind Niederschriften anzufertigen.
- (2) Umlaufbeschlüsse sind zulässig; dies gilt nicht für die Bestellung und Abberufung von Organmitgliedern sowie für Beschlüsse nach den §§ 13 und 14 dieser Satzung.

§ 13

Satzungsänderung

- (1) Über Satzungsänderungen, die nicht den Stiftungszweck betreffen, beschließt der Vorstand mit Zustimmung des Kuratoriums.
- (2) Wenn aufgrund einer wesentlichen Veränderung der Verhältnisse die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht mehr sinnvoll erscheint, können Vorstand und Kuratorium gemeinsam den Stiftungszweck ändern oder einen neuen Stiftungszweck beschließen.^{xxiii} Der Beschluss bedarf einer Mehrheit von jeweils $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Vorstandes und des Kuratoriums. Der neue Stiftungszweck muss ebenfalls steuerbegünstigt sein.

§ 14

Auflösung der Stiftung/Zusammenschluss

Vorstand und Kuratorium können gemeinsam mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ ihrer Mitglieder die Auflösung der Stiftung oder den Zusammenschluss mit einer oder mehreren anderen steuerbegünstigten Stiftungen beschließen, wenn die Umstände es nicht mehr zulassen, den Stiftungszweck dauernd und nachhaltig zu erfüllen und

auch die nachhaltige Erfüllung eines nach § 13 Abs. 2 geänderten oder neuen Stiftungszwecks nicht in Betracht kommt. Die durch den Zusammenschluss entstehende neue Stiftung muss ebenfalls steuerbegünstigt sein.

§ 15

Vermögensanfall

Bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen

a) an - den - die - das

.....
*(Bezeichnung einer bestimmten juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer bestimmten anderen steuerbegünstigten Körperschaft), **der - die - das - es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.***

oder

b) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zur Verwendung für

(Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks^{xxiv}; z.B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in).

§ 16

Unterrichtung der Stiftungsaufsichtsbehörde

Die Stiftungsaufsichtsbehörde ist auf Wunsch jederzeit über alle Angelegenheiten der Stiftung zu unterrichten. Ihr ist unaufgefordert der Jahresabschluss vorzulegen.

**14.8.2. ... einer steuerbegünstigten nicht rechtsfähigen
Stiftung / Treuhandvertrag**

STIFTUNGSGESCHÄFT

Ich, der Unterzeichner, errichte hierdurch die nichtrechtsfähige (unselbstständige) „.....-Stiftung“ mit Sitz in

Die Stiftung verfolgt ausschließlich gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnittes „Gemeinnützige Zwecke“ der Abgabenordnung verfolgen.

Zweck der Stiftung ist
.....
.....
.....

(z. B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, der Jugend- und Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Sports, die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen).

Der Stiftungszweck soll treuhänderisch durch (z. B. Name und Anschrift des Treuhänders) durchgeführt werden. Das Nähere regelt die beigefügte Satzung, die Bestandteil dieses Stiftungsgeschäftes ist.

Als Anfangsvermögen (sichere ich der Stiftung € (in Worten: €) in bar (bei Sachvermögen ist dieses zusätzlich genau zu bezeichnen) zu.

Das Stiftungsvermögen ist in seinem Wert grundsätzlich zu erhalten. Hiervon kann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn anders der Stifterwille nicht zu verwirklichen ist und die Lebensfähigkeit der Stiftung dadurch nicht wesentlich beeinträchtigt wird.

Anlagen: Stiftungssatzung
Treuhandvertrag

Ort, Datum
Unterschrift des Stifters

STIFTUNGSSATZUNG

§ 1

Name, Rechtsform, Sitz der Stiftung

- (1) Die Stiftung führt den Namen-Stiftung
- (5) Sie ist eine nichtrechtsfähige (unselbstständige) Stiftung mit Sitz in (Ort).

§ 2

Gemeinnütziger - mildtätiger - kirchlicher Zweck

- (1) **Die Stiftung verfolgt ausschließlich und unmittelbar - gemeinnützige - mildtätige - kirchliche - Zwecke** (*nicht verfolgte Zwecke streichen*) im Sinne des Abschnittes „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnungⁱⁱ.
- (2) **Zweck der Stiftung^{iii,iv} ist**

.....
(z.B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, der Religion, der Völkerverständigung, der Entwicklungshilfe, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, des Heimatgedankens, der Jugend- und Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Wohlfahrtwesens, des Sports, der Unterstützung hilfsbedürftiger Personen).

- (3) **Der Stiftungszweck wird verwirklicht insbesondere durch**

.....
(z.B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Unterhaltung einer Schule, einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder- und Jugendheimes, Unterhaltung eines Altenheimes, eines Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs, des Lärms, Errichtung von Sportanlagen, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen)^{v,vi}.

- (4) **Die Stiftung ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.**

- (5) **Die Mittel der Stiftung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden^{vii}. Der [Die] Stifter[in] und seine [ihre] Erben / Rechtsnachfolger erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung^{viii}.**

§ 3

Erhaltung des Stiftungsvermögens

- (2) Das Stiftungsvermögen ergibt sich aus dem Stiftungsgeschäft/Präambel - besteht aus folgenden Gegenständen -^{ix}.
- (3) Das Stiftungsvermögen ist in seinem Werte ungeschmälert zu erhalten. Dem Stiftungsvermögen wachsen die Zuwendungen Dritter zu, die dazu bestimmt sind.
- (4) Das Gebot des Abs. 2 Satz 1 gilt nicht für folgende Vermögensgegenstände:

.....

Diese Gegenstände können zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden, wenn dies als zweckmäßig erscheint.

§ 4

Verwendung der Vermögenserträge und Zuwendungen

- (1) Die Erträge des Stiftungsvermögens und die ihm nicht zuwachsenden Zuwendungen sind zeitnah zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden. Freie oder zweckgebundene Rücklagen können im Rahmen des steuerrechtlich Zulässigen gebildet werden. Freie Rücklagen (§ 58 Nr. 7 Buchstabe a Abgabenordnung) dürfen ganz oder teilweise dem Vermögen zugeführt werden. Im Jahr der Errichtung und den zwei folgenden Kalenderjahren dürfen die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise dem Vermögen zugeführt werden (§ 58 Nr. 12 Abgabenordnung).

- (2) Dem Stiftungsvermögen zuzuführen sind Zuwendungen, die dazu durch den Zuwendenden oder aufgrund eines zweckgebundenen Spendenaufrufs der Stiftung bestimmt sind. Zuwendungen von Todes wegen, die vom Erblasser nicht ausdrücklich zur zeitnahen Erfüllung des Stiftungszwecks bestimmt sind, dürfen dem Vermögen zugeführt werden.
- (3) **Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Stiftung fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.**

§ 5

Rechtsstellung der Begünstigten

Den durch die Stiftung Begünstigten steht aufgrund dieser Satzung ein Rechtsanspruch auf Leistungen der Stiftung nicht zu. Über die Vergabe der Mittel entscheidet der Beirat (*sofern eingesetzt; auch: Stiftungsrat oder das Kuratorium als Kontrollinstanz*).

§ 6

Beirat (auch: Stiftungsrat, Kuratorium)

- (1) (Einziges) Organ der Stiftung ist der Beirat. Er besteht aus Mitgliedern, den Vorsitz führt.....
- (2) Die Mitglieder des Beirats sind ehrenamtlich tätig. Sie haben lediglich Anspruch auf Ersatz der ihnen entstehenden angemessenen Aufwendungen.

§ 7

Aufgaben und Beschlussfassung

- (1) Der Beirat beschließt über die Verwendung der Stiftungsmittel. Gegen diese Entscheidung steht dem Treuhänder ein Vetorecht zu, wenn die Entscheidung gegen die Satzung oder Bestimmungen des Gemeinnützigkeitsrecht verstößt.
- (2) Der Beirat sollte mindestens einmal jährlich zusammentreten. Er ist beschlussfähig, wenn mehr als die Hälfte seiner Mitglieder anwesend sind.

- (3) Beschlüsse werden mit einfacher Mehrheit gefasst. Bei Stimmgleichheit entscheidet die Stimme des Vorsitzenden.
- (4) Beschlüsse, die weder eine Änderung der Satzung noch die Auflösung betreffen, können im schriftlichen bzw. fernmündlichen Verfahren gefasst werden.

§ 8

Treuhandvertrag

- (1) Der Treuhänder verwaltet das Stiftungsvermögen getrennt von seinem Vermögen. Er vergibt die Stiftungsmittel und wickelt die Fördermaßnahmen ab.
- (2) Der Treuhänder fertigt auf den 31. Dezember eines jeden Jahres einen Bericht, der auf der Grundlage eines (*testierten*) Vermögensnachweises die Vermögenslage sowie die Mittelverwendung erläutert.

§ 9

Anpassung der Stiftung an veränderte Verhältnisse

- (1) Im Interesse eines langfristigen Bestandes der Stiftung kann der Beirat beim Wegfall des Trägers die Fortsetzung der Stiftung bei einem anderen Träger oder als rechtsfähige (selbstständige) Stiftung beschließen.
- (2) Ändern sich die Verhältnisse derart, dass die Erfüllung des Stiftungszweckes vom Beirat nicht mehr für sinnvoll gehalten wird, so kann er einen neuen Stiftungszweck beschließen. Der Beschluss bedarf der Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Beirats. Der neue Zweck hat steuerbegünstigt zu sein und muss auf den Gebieten der Zwecke liegen^{xxiii}.
- (3) Der Beirat kann die Auflösung der Stiftung beschließen, wenn es die Umstände nicht mehr zulassen, den Stiftungszweck dauernd und nachhaltig zu erfüllen. der Beschluss bedarf einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Stiftungsrates.

§ 10

Vermögensanfall

Bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen

a) **an - den - die - das**

.....

*(Bezeichnung einer bestimmten juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer bestimmten anderen steuerbegünstigten Körperschaft) **der - die - das - es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.***

oder

b) **an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zur Verwendung für**

(Angaben eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks^{xxiv}; z.B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in).

§ 11

Stellung des Finanzamts

Beschlüsse über Satzungsänderungen und über die Auflösung der Stiftung sind dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen^{xxv}. Bei Satzungsänderungen, die den Zweck der Stiftung betreffen, ist zuvor die Bestätigung des Finanzamts zur Steuerbegünstigung einzuholen.

§ 12

Inkrafttreten

Die Satzung tritt mit dem heutigen Tag in Kraft.

..... 20

Ort, Datum

Unterschrift

TREUHANDVERTRAG

Name, Vorname,
Anschrift

- **Stifter** -

und

Name, Vorname
Anschrift

- **Treuhänder** -

schließen den folgenden Treuhandvertrag

§ 1

Gegenstand des Vertrages

Dieser Vertrag regelt die Verwaltung des Stiftungsvermögens der-
Stiftung entsprechend dem in § 2 der Satzung der-Stiftung genannten
Stiftungszweck. Der Stifter überträgt hierzu nach Maßgabe der folgenden
Bestimmungen die Verwaltung der Stiftung auf den Treuhänder.

§ 2

Übertragung des Stiftungsvermögens

- (1) Das Vermögen der Stiftung geht in das Eigentum des Treuhänders über. Dieser nimmt die Vermögensübertragung an.
- (2) Der Treuhänder verwaltet das ihm übertragene Vermögen getrennt von seinem eigenen Vermögen.

§ 3

Durchführung des Stiftungszwecks

- (1) Der Treuhänder verwaltet das Stiftungsvermögen zur Verfolgung des in § 2 der Satzung der-Stiftung genannten Stiftungsvermögens.
- (2) Die Verwaltung erfolgt ausschließlich zur Förderung durch die in der Satzung der-Stiftung genannten Maßnahmen.

- (3) Der Treuhänder ist zur uneigennütigen Verwaltung des Stiftungsvermögens verpflichtet. Er erfüllt den Stiftungszweck aus den Erträgen des Stiftungsvermögens und aus den dem Stiftungsvermögen nicht zuwachsenden Zuwendungen.

§ 4

Befugnisse des Treuhänders

- (1) Zur Verwaltung des Stiftungsvermögens wird der Treuhänder ermächtigt, Handlungen im Rechts- und Geschäftsverkehr für die Stiftung vorzunehmen. Er vergibt die Stiftungsmittel und wickelt die Fördermaßnahmen ab.
- (2) Die dem Treuhänder entstehenden Kosten können – sofern sie angemessen sind –erstattet werden.

§ 5

Rechenschaftslegung

Der Treuhänder legt dem Stifter einmal jährlich einen Rechenschaftsbericht über das vergangene Geschäftsjahr vor. Der Rechenschaftsbericht gibt Auskunft über die Verwaltung des Stiftungsvermögens und die Vergabe der Stiftungsmittel. Er soll dem Stifter bis zum.... des folgenden Jahres vorliegen.

..... 20

Ort, Datum

Unterschrift

Stifter

Treuhänder

ⁱ Eine Präambel ist nicht erforderlich. Sie kann zweckmäßig sein, um insbesondere die Beweggründe für die Errichtung der Stiftung und die mit ihr von der Stifterin/dem Stifter oder einer Mehrheit von Stifterinnen/Stiftern verfolgten Zwecke zu umschreiben und zu verdeutlichen.

Die Präambel kann auch dem Stiftungsgeschäft vorangestellt werden; sie entfällt dann in der Stiftungssatzung.

ⁱⁱ Erforderlich, wenn Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden sollen (vgl. §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung [AO]).

ⁱⁱⁱ Die Satzungszwecke (§ 2 Abs. 2) und die Art ihrer Verwirklichung (§ 2 Abs. 3) müssen in der Satzung so konkret umschrieben sein, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung gegeben sind (vgl. § 60 Abs. 1 AO). Ein Hinweis in der Satzung auf außerhalb der Satzung festgelegte Richtlinien oder spätere Beschlüsse des Vorstandes der Stiftung über die Art der Zweckverwirklichung genügt nicht.

^{iv} Eine steuerbegünstigte Körperschaft muss ihre Zwecke grundsätzlich unmittelbar verfolgen (§ 57 AO). Dies kann einerseits durch die eigene Tätigkeit der Körperschaft selbst oder durch die Tätigkeit einer Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO erfolgen, deren Wirken der Körperschaft wie eigenes Wirken zuzurechnen ist (vgl. Anmerkung 4).

Durch die bloße Weitergabe von Mitteln an andere Körperschaften werden allenfalls mittelbar steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht. Als Ausnahme vom Gebot der Unmittelbarkeit ist es aber unschädlich, wenn die Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts beschafft (§ 58 Nr. 1 AO). Dies muss allerdings ausdrücklich als Zweck in der Satzung festgelegt sein.

In diesem Fall ist § 2 Abs. 2 der Satzung wie folgt zu fassen:

„(2) Zweck der Stiftung ist die Beschaffung von Mitteln für – den – die – das
(Bezeichnung einer bestimmten anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer bestimmten juristischen Person des öffentlichen Rechts) zur Verwirklichung – seiner – ihrer steuerbegünstigter Zwecke

oder:

„(2) Zweck der Stiftung ist die Beschaffung von Mitteln zur

.....
(z.B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, der Jugend- und Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Sports, Unterstützung hilfsbedürftiger Personen) durch eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts.“

Ist nach § 58 Nr. 1 AO die Mittelbeschaffung Satzungszweck, kann die Stiftung ihre Satzungszwecke daneben auch unmittelbar selbst verwirklichen. Die unmittelbare Zweckverwirklichung muss sich konkret aus der Satzung ergeben. Eine entsprechende Formulierung könnte etwa wie folgt lauten:

„Daneben kann die Stiftung die in Absatz ... genannten Zwecke/den Zweck der Förderung ... auch unmittelbar selbst verwirklichen. Dies geschieht insbesondere durch ... (Hier sind konkrete Beispiele für Maßnahmen der unmittelbaren Zweckverwirklichung aufzuführen; Hinweis auf § 2 Abs. 3)“

^v Falls die Stiftung den Satzungszweck ganz oder teilweise durch eine Hilfsperson i.S. des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO verwirklichen lassen will, ist in § 2 Abs. 3 wie folgt zu ergänzen: „Die Stiftung wird sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben einer Hilfsperson i.S. des § 57 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung bedienen, soweit sie die Aufgaben nicht selbst wahrnimmt.“

^{vi} Bei Satzungszwecken, die geeignet sind, auch die dem Stifterunternehmen nahestehenden Personen zu fördern (z.B. Studien- oder Berufsausbildung), ist zur Sicherstellung der Förderung der Allgemeinheit folgende Satzungsbestimmung aufzunehmen: „Die jährlichen Leistungen müssen überwiegend anderen Personen als den Arbeitnehmern des Stifterunternehmens oder deren Angehörigen zugute kommen.“

^{vii} Die Mittel der Stiftung können im Rahmen der Verwirklichung des Stiftungszwecks in angemessenem Umfang auch für die Öffentlichkeitsarbeit der Stiftung verwendet werden.

^{viii} Eine Ausnahme des Verbots von Zuwendungen an den Stifter bzw. seine Angehörigen lässt § 58 Nr. 5 AO zu. Danach kann bis zu einem Drittel des Einkommens der Stiftung dazu verwendet werden, um den Stifter und seine nächsten Angehörigen in angemessener Weise zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren. Dies bedarf einer entsprechenden Regelung in der Satzung.

^{ix} Die Stifterin/Der Stifter kann in die Satzung besondere Bestimmungen über bestimmte Anlageformen, z.B. Aktien, Fonds, aufnehmen und insoweit eine Höchstgrenze festlegen.

^x Bei kleineren Stiftungen reicht es aus, nur den Vorstand als Organ vorzusehen.

^{xi} Vgl. §§ 86, 30 BGB; kommt nur bei umfangreichen laufenden Verwaltungsgeschäften in Frage.

^{xii} Insbesondere bei größeren Stiftungen empfiehlt es sich, neben dem Vorstand als weiteres Organ ein Kuratorium vorzusehen, um stiftungsintern eine Kontrolle der sachgerechten, sparsamen und wirtschaftlichen Verwirklichung der Stiftungszwecke zu gewährleisten. Nach dem BGB muss die Stiftung aber nur einen Vorstand haben.

^{xiii} Zusätzlich kann ein Gremium in der Satzung verankert werden, das keine Entscheidungsbefugnisse hat und damit nicht zu den Stiftungsorganen gehört, diese aber berät (z.B. Beirat, Stiftungsrat).

^{xiv} Der Stiftungsvorstand sollte im Interesse der Effizienz nicht mehr als fünf Mitglieder umfassen. Ein nach BGB an sich zulässiger Einpersonen-Stiftungsvorstand ist wegen des Vertretungsproblems nicht zu empfehlen.

^{xv} Die Stifterin/Der Stifter kann sich in der Satzung auch auf Zeit zur/zum Vorsitzenden des Vorstandes bestellen, z.B. bis zur Vollendung des 75. Lebensjahres. Sie/Er kann den Vorsitz jederzeit niederlegen und auf die Mitgliedschaft im Vorstand verzichten.

^{xvi} Bestimmt werden kann auch, dass anstelle der Stifterin/des Stifters das Kuratorium die Mitglieder des Vorstandes bestellt.

^{xvii} Möglich ist es auch, unterschiedliche Amtszeiten für die ersten Mitglieder festzulegen, um ihr gleichzeitiges Ausscheiden zu vermeiden, ebenso die Festlegung einer Altersgrenze für Berufung und/oder Ausscheiden.

^{xviii} Die Vertretungsmacht des besonderen Vertreters erstreckt sich auf alle Rechtsgeschäfte, die der ihr/ihm zugewiesene Geschäftsbereich gewöhnlich mit sich bringt, sofern nichts Abweichendes bestimmt wird.

^{xix} Es kann auch bestimmt werden, dass bestimmte Funktions- oder Amtsträger oder von bestimmten Institutionen benannte Vertreter Mitglieder des Kuratoriums sein sollen. Zuvor ist zu klären, ob dazu eine Bereitschaft besteht.

^{xx} Sofern nicht die Stifterin/der Stifter Vorsitzende/Vorsitzender oder sonstiges Mitglied des Vorstandes ist, kann sie/er zur/zum Vorsitzenden des Kuratoriums bestellt werden oder dessen sonstiges Mitglied sein. Ihr/sein Vorsitz im Kuratorium kommt in Betracht, wenn sie/er sich nicht selbst mit der Verwaltung der Stiftung belasten, sondern nur die Kontrolle über den Vorstand (mit) ausüben möchte.

^{xxi} Es können auch Aufgaben der Stiftungsverwaltung dem Kuratorium zugewiesen werden, z.B. Aufstellung von Richtlinien für den Vorstand zur Erfüllung des Stiftungszwecks oder Genehmigung bestimmter Rechtsgeschäfte des Vorstandes.

^{xxii} Es kann auch bestimmt werden, dass die/der Stifterin/Stifter als Vorsitzende(r) bzw. sonstiges Mitglied des Vorstandes oder Kuratoriums ein Vetorecht in Bezug auf Beschlüsse dieser Organe hat oder dass sie/er, sofern sie/er nicht im Vorstand oder Kuratorium vertreten ist, vor Beschlüssen über bestimmte Angelegenheiten anzuhören ist. Davon ist jedoch eher abzuraten, weil damit „demokratische“ Mehrheitsbeschlüsse behindert und die Organe in ihrer Effektivität beeinträchtigt werden könnten.

Will die Stifterin/der Stifter sich umfassende Entscheidungsbefugnisse sichern, kann sie/er auf ein Kuratorium zu ihren/seinen Lebzeiten verzichten und dieses nur für spätere Zeiten vorsehen.

^{xxiii} Es kann geregelt werden, welcher bestimmte steuerbegünstigte Zweck als neuer Zweck bestimmt werden darf.

Die Stifterin/Der Stifter kann sich zu ihren/seinen Lebzeiten in der Satzung das alleinige Bestimmungsrecht über eine Zweckänderung vorbehalten oder sich ein Vetorecht gegen einen Zweckänderungsbeschluss von Vorstand und Kuratorium einräumen; dies könnte allerdings zu Beeinträchtigungen der „inneren Demokratie“ und Unabhängigkeit der Stiftung führen.

^{xxiv} Ein bestimmter steuerbegünstigter Zweck ist auch dann gegeben, wenn das Vermögen im Sinne des Satzungszwecks der Stiftung verwendet werden soll. Formulierungsempfehlung:

„... zur Verwendung für Zwecke im Sinne des § 2 der Satzung.“

^{xxv} Diese Anzeigepflicht ergibt sich aus § 137 der Abgabenordnung für alle Stiftungen mit steuerbegünstigten Zwecken.

^{xxvi} Bei kirchlichen Stiftungen ist anstelle der staatlichen Aufsichtsbehörde die aufsichtsführende Kirchenbehörde zu nennen.



Oberfinanzdirektion Münster
Andreas-Hofer-Str. 50
48145 Münster

www.ofd-muenster.de