

Klinkner/Fußangel/Janzen/Rätsch/Wagener

Spezialreport: Stiftungsrecht Aktuell

Die Stiftung nach der Reform 2023: Begriff, Motive,
Errichtung, Organisation, Verwaltung und Management

www.deubner-recht.de
Ein kostenloser
Service von Deubner
Recht & Steuern

Impressum

© by Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG

Alle Rechte vorbehalten.

Nachdruck und Vervielfältigung – auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG

Sitz in Köln

Registergericht Köln

HRA 16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:

Deubner Recht & Steuern Beteiligungs GmbH

Sitz in Köln

Registergericht Köln

HRB 37127

Geschäftsführer: Ralf Wagner, Jochen Hortschansky, Kurt Skupin

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG

Oststraße 11, D-50996 Köln

Fon +49 221 937018-0

Fax +49 221 937018-90

kundenservice@deubner-verlag.de

www.deubner-recht.de

Inhaltsverzeichnis

Stiftung – Begriff, Motive, Errichtung, Organisation, Verwaltung und Management..... 1

1. Entwicklung und Reform des Stiftungsrechts 1

2. Stiftungsbegriff – Elemente einer Stiftung 2

3. Motive zur Stiftungserrichtung 3

3.1 Unternehmensbezogene Motive..... 11

3.2 Steuerliche Gesichtspunkte 14

3.2.1 Gemeinnützige Stiftungen 15

3.2.2 Privatnützige Stiftungen..... 16

3.2.3 Begünstigungsfähiges Vermögen..... 18

3.2.4 Erbersatzsteuer 29

3.2.5 Steuervorteile für den Stifter und/oder Spender 30

3.3 Mögliche Motive in einer Übersicht..... 34

4. Errichtung einer Stiftung

4.1 Die selbständige (rechtsfähige) Stiftung..... 36

4.1.1 Gesetzliche Grundlagen 36

4.1.2 Voraussetzungen des Stiftungsgeschäfts ... 38

4.1.3 Exkurs: Formerfordernisse bei der Ausstattung einer Stiftung mit einem Grundstück..... 39

4.1.4 Widerrufsrecht des Stifters 42

4.1.5 Stiftungsgeschäft von Todes wegen 42

4.1.6 Stiftungssatzung 44

4.1.7 Anerkennung der Stiftung 52

4.1.8 Stiftungsaufsicht 53

4.2 Die unselbständige (nicht rechtsfähige) Stiftung	56
5. Stiftungszweck	60
6. Stiftungsorganisation	65
6.1 Rechtliche Ausgestaltung	65
6.2 Stiftungsvorstand	66
6.3 Aufsichtsrat	67
6.4 Familienversammlung (Familienstiftung)	69
6.5 Weitere Beratungsorgane	69
6.6 Gestaltungsformen der Stiftung	70
6.7 Weitere Organisationsaspekte	71
7. Stiftungsverwaltung	76
7.1 Rechtlicher Rahmen	76
7.2 Vermögensverwaltung	77
7.2.1 Vermögensausstattung	77
7.2.2 Grundsatz der Bestandserhaltung	79
7.3 Stiftungs- und steuerrechtliche Grundsätze zur Stiftungsarbeit	87
7.4 Einzelne Aufgaben der Geschäftstätigkeit	106
7.5 Rechnungslegung	108
7.6 Entgegennahme und Bestätigung von Spenden	112
7.7 Haftungsfragen bei der Stiftungsverwaltung	116
7.8 Stiftungs- und Projektmanagement	118
7.8.1 Gestaltung und Lenkung	118
7.8.2 Stiftungsmanagement im weiten Sinne	121
7.8.3 Projektmanagement	123
7.8.4 Öffentlichkeitsarbeit	124
7.9 Der Unternehmer und die stifterische Tätigkeit	125

Stiftung – Begriff, Motive, Errichtung, Organisation, Verwaltung und Management

1. Entwicklung und Reform des Stiftungsrechts

Trotz der vielfältigen sinnvollen Einsatzmöglichkeiten einer Stiftung muss dieses Rechtsinstitut wie kein anderes um seinen „guten Ruf kämpfen“. Nach der Erfahrung in der Beratungspraxis ist der Terminus „Stiftung“ in der Wahrnehmung überwiegend verknüpft mit einer vermeintlichen Aussicht auf Steuerersparnisse einerseits und andererseits mit der angeblichen Notwendigkeit, die innerhalb der Stiftung erwirtschafteten Erträge gemeinnützig zu verwenden. Beides ist in dieser Form unrichtig und irreführend.

Durch die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts im Zuge des Jahressteuergesetzes 2020 sowie die Modernisierung des Stiftungszivilrechts im Jahr 2002 wurden bereits die rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen für Stiftungen verbessert. Am 22.07.2021 wurde das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts verkündet (Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes v. 16.07.2021, BGBl I, 2947). Das bisher nur in Ansätzen im BGB und im Übrigen in den 16 Landesstiftungsgesetzen enthaltene Stiftungszivilrecht wird künftig bundeseinheitlich in den §§ 80 ff. BGB n.F. zusammengeführt. Das neue Stiftungszivilrecht tritt am 01.07.2023 in Kraft und betrifft nicht nur Stiftungen, die nach dem 01.07.2023 errichtet werden, sondern alle dann bestehenden Stiftungen. Das neue Stiftungszivilrecht soll mehr Rechtssicherheit schaffen.

Wahrnehmung
in der
Öffentlichkeit

Das Reformgesetz sieht für bestehende Stiftungen keine Übergangsregelungen vor (vgl. ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 17). Weichen ältere Satzungen von den ab dem 01.07.2023 geltenden Bestimmungen ab, so sollen diese Satzungen dann aber nicht nichtig werden. Ihnen wird Bestandschutz zugebilligt, und die Stiftungsbehörden sollten es billigen und die Möglichkeit einräumen, Satzungsänderungen zu veranlassen. Aber aufgepasst: Auch dies sollte vor dem 01.07.2023 geschehen.

Zum 01.01.2026 wird zudem ein zentrales Stiftungsregister eingeführt, das die Transparenz über Stiftungen verbessert und den Stiftungen die Teilnahme am Rechtsverkehr erleichtert (vgl. RegE eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts, BT-Drucks. 19/28173, S. 81).

Vor den Reformen in den Jahren 2000 und 2002 hatten Stifter, insbesondere vor dem Hintergrund der staatlich in Aussicht gestellten Steuerersparnis, nicht selten ohne tiefgehende Überlegungen und Konzept eine gemeinnützige Stiftung errichtet. Solche ausschließlich steuerlich motivierten Stiftungsgründungen führten in vielen Fällen – auf Seiten der jeweiligen Stifter – zu unerwünschten Ergebnissen und haben die zahlreichen Vorteile, die mit einer Stiftung zu erreichen sind, in den Hintergrund treten lassen.

Neben der durchdachten Verwirklichung eines gemeinnützigen Zwecks sind Stiftungen ein wertvolles Instrument zur:

- nachhaltigen Gestaltung der Unternehmensnachfolge
- und zur personenunabhängigen Sicherung von Vermögenswerten.

Das Vermögen wird in der Stiftung verselbständigt und besteht losgelöst vom persönlichen Schicksal natürlicher Personen.

Der **Stifter selbst entscheidet** durch die Formulierung des Stiftungszwecks in der Stiftungsverfassung, ob die Erträge der Stiftung gemeinnützig zu verwenden sind oder ob andere Zwecke verwirklicht werden sollen. Möglich ist beispielsweise die ausschließliche Begünstigung des Stifters, seines Ehepartners sowie der Kinder, Enkel, Urenkel usw. und ggf. weiterer Mitglieder der Familie (sog. **Familienstiftung**). Hier findet keinerlei gemeinnützige Zweckverwirklichung statt.

Sofern hingegen nicht bzw. nur in engen Grenzen die Begünstigung des Stifters und seiner Familie mit der Stiftung bezweckt wird, kommt die Gründung einer **gemeinnützigen Stiftung** in Betracht. Die Errichtung gemeinnütziger Stiftungen ist eine Form des privaten Engagements. Es besteht ein Interesse an einer gestalterischen Mitwirkung am gesellschaftlichen Prozess und eine steigende Bereitschaft zur Übernahme von Sozialverantwortung. Bei der Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung erwarten den Stifter **steuerliche Vorteile**. Da der Stifter einer gemeinnützigen Stiftung mit dem von ihm auf die Stiftung übertragenen Vermögen soziale – gemeinnützige – Zwecke verwirklicht, wird dieses Engagement für die Gesellschaft steuerlich berücksichtigt.

Familienstiftung

Gemeinnützige
Stiftung

2. Stiftungsbegriff – Elemente einer Stiftung

Bislang war der Begriff „Stiftung“ vom Gesetzgeber nicht definiert worden. Die Ansätze zu einer Definition waren – vor dem Hintergrund der historischen und rechtspolitischen Betrachtungsweise – aber vielfältig. Mit der Zeit wurde der Stiftungsbegriff jedoch immer konkreter geformt und steht in seinen Grundzügen mittlerweile fest. Nach allgemeiner Auffassung ist eine Stiftung eine rechtlich verselbständigte juristische Person des bürgerlichen Rechts. Sie ist ein selbständiger, nicht auf einem Personenverband beruhender – also mitgliederloser – Rechtsträger, welcher die in einem Stiftungsgeschäft festgelegten Zwecke mit Hilfe eines diesen Zwecken gewidmeten Vermögens dauerhaft verfolgt (vgl. STAUDINGER/HÜTTEMANN/RAWERT, BGB, Neubearb. 2017, Vorbem. §§ 80 ff. Rdnr. 1 m.w.N.; JAKOB, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 30 Rdnr. 68). Darüber hinaus lassen sich die Merkmale einer „Stiftung“ aus Gesetzen, Verordnungen, Rechtsprechung und Literatur ableiten.

Erstmals wurde im Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts 2021 der Begriff „Stiftung“ in § 80 Abs. 1 BGB n.F. über eine Legaldefinition als eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete mitgliederlose juristische Person definiert (vgl. SCHAUHOFF, in: SCHAUHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 1 Rdnr. 1). Diese Legaldefinition gilt mit dem Inkrafttreten der §§ 80 ff. BGB n.F. ab dem 01.07.2023.

Stifterwille

Der Stifter muss nach den Anforderungen von § 80 Abs. 2, § 81 Abs. 1 BGB (§ 82 Abs. 1, § 81 BGB n.F.) den Willen zur Errichtung einer Stiftung eindeutig zum

Ausdruck bringen (insbesondere durch die **Formulierung des Stiftungszwecks**). Dies muss durch die Festlegung der Stiftungsorganisation gem. § 81 Abs. 1 Nr. 5 BGB (§ 81 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) BGB n.F.: Pflichtorgan Vorstand), die Vermögensausstattung (§ 81 Abs. 1 Nr. 4 BGB) und insbesondere durch eine klare Formulierung der Stiftungszwecke, § 81 Abs. 1 Nr. 3 BGB (§ 81 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) BGB n.F.), geschehen.

Der Vollzug des Stifterwillens und die Stiftungstätigkeit werden also durch die Stiftungssatzung geregelt und insoweit konkretisiert. Mit § 83 Abs. 2 BGB n.F. wird die Wichtigkeit des ursprünglichen Stifterwillens festgesetzt und dessen Bedeutung ausdrücklich hervorgehoben.

Ziel der Satzung sollte immer sein, dass der ursprüngliche Stifterwille über die Gründungsphase hinauswirkt und die Richtschnur für die künftige Stiftungstätigkeit darstellt.

Die Bestimmung des Stiftungszwecks prägt die anzustrebende Individualität der Stiftung in besonderem Maß. Der Stiftungszweck kann sowohl in vielfältiger Weise dem Gemeinwohl (Kultur, Wissenschaft, Forschung, Soziales, Umwelt u.a.) als auch einem kleinen, begrenzten Personenkreis (Familie, Mitarbeiter usw.) dienen und lediglich privatnützlich sein. Er ist das wichtigste **Medium zur Verdeutlichung des Stifterwillens** und ist Leitlinie für die Stiftungsorgane.

Die Stiftung ist grundsätzlich auf Dauer angelegt. Zwecksetzung und Zweckverwirklichung müssen zumindest auf einen größeren Zeitraum ausgerichtet sein. Dauerhaftigkeit muss dadurch gewährleistet sein, dass das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation eine nachhaltige Zweckverwirklichung ermöglichen. Als Ausnahme ist nur die sogenannte Verbrauchsstiftung anerkannt (siehe 7.2).

Stiftungszweck

Dauerhaftigkeit

Stiftungs-
vermögen

Stiften bedeutet die unwiderrufliche Entäußerung von Teilen des Vermögens und deren Nutznießung. Die Stiftung wird als selbständige juristische Person Eigentümerin des ihr zugewendeten Vermögens. Das Stiftungsvermögen kann **verschiedener Art** sein (Barvermögen, Wertpapiere, Immobilien, Unternehmensanteile, Rechte, Kunstgegenstände usw.). Es muss allerdings darauf geachtet werden, dass keine einseitige Vermögensausstattung erfolgt. Eine Ausstattung ausschließlich mit Wertpapieren ist i.d.R. nicht zu empfehlen, da die Gefahr einer Vermögensschmälerung in dieser Situation größer ist als bei einer Ausstattung mit Barvermögen und demzufolge die Erfüllung des Stiftungszwecks insgesamt gefährdet werden könnte. Gerade bei gemeinnützigen Stiftungen ist eine Ausstattung mit risikoreichen Wirtschaftsgütern bereits im Anerkennungsverfahren problematisch.

Die Vermögensausstattung muss **ausreichend bemessen sein**, um den Stiftungszweck nachhaltig fördern zu können. Sie kann zu Lebzeiten des Stifters oder von Todes wegen erfolgen. Mittels Zustiftungen ist ein schrittweiser Aufbau des Stiftungsvermögens möglich.

Hinweis

Bei der Errichtung der Stiftung ist auch nach dem neuen Stiftungszivilrecht weiterhin kein gesetzliches Mindestvermögen vorgesehen. Maßgeblich ist, wie viel Vermögen es erfordert, um den konkreten Stiftungszweck zu erfüllen bzw. eine positive Lebensfähigkeitsprognose stellen zu können (vgl. ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 334). Es ist gängige Praxis, dass die jeweiligen Landesstiftungsbehörden hinsichtlich der Erstaussattung abweichend voneinander darüber urteilen können, ob die Vermögensausstattung ausreichend erscheint. Je nach Bundesland kann – trotz vergleichbarer Zwecksetzung – ein Erstaussattungsvermögen (unantastbares Grundstockvermögen) von 50.000 € bis zu 300.000 € gefordert werden. Sollte die Landesstiftungsbehörde dies immer noch nicht als

ausreichend für die Erreichung des Stiftungszwecks erachten, so kann zum Zwecke der Anerkennung dargelegt werden, welches sonstige Vermögen noch zur Zweckerreichung in die Stiftung eingebracht werden soll.

Die privatrechtliche Stiftung erweist ihre Autonomie in ihrer **eigenständigen Organisation**. Der organisatorische Aufbau befähigt die Stiftung zur Zweckverfolgung und zum Handeln im Rechtsverkehr. Die Organisation der Stiftung kann prinzipiell sehr einfach gestaltet werden. Gemäß gesetzlicher Mindestanforderung benötigt sie nicht mehr als ein Organ, den Stiftungsvorstand. Der Stifter kann weitere Organe mit entscheidender, beratender und kontrollierender Funktion einrichten.

Da die Stiftung keine Gesellschafter, Eigentümer oder Mitglieder hat, „gehört sie sich praktisch selbst“ (Bundesverband Deutscher Stiftungen, 10 Fakten über Stiftungen, Stiftungen in Deutschland, www.stiftungen.org). Es gibt insbesondere keine Anteilseigner, so dass sich die Interessenskonflikte, die innerhalb einer Aktiengesellschaft auftreten (Principal-agent-Theorie) auf den ersten Blick nicht ergeben. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass der Stifter „seiner“ Stiftung das eigene Vermögen zur Verfügung stellt und naturgemäß ein stärkeres Interesse an der Wirtschaftlichkeit der Stiftung hat als ein angestelltes Vorstandsmitglied.

Ihr liegt kein Personenverband – wie bei einer Gesellschaft oder einem Verein – zugrunde.

Als Erscheinungsformen der Stiftung sind – zunächst gemäß der rechtlichen Konstruktion – die **selbständigen (rechtsfähigen)** und **unselbständigen (nicht rechtsfähigen)** Stiftungen zu unterscheiden. Die selbständigen Stiftungen treten als Stiftungen des bürgerlichen Rechts oder öffentlich-rechtliche Stiftungen in Erscheinung. Der jeweils zugrundeliegenden Vermögensausstattung zufolge

Stiftungs-
organisation

Unterschiedliche
Erscheinungs-
formen der
Stiftung

Unternehmensstiftung als Nachfolgeinstrument

können vor allem Kapitalfonds-, Unternehmens-, Anstalts- und Funktionsträgerstiftungen gekennzeichnet werden. Besondere Gestaltungsformen sind beispielsweise Unternehmensstiftung, Familienstiftung, gemeinnützige Stiftung, Kombinationsmodelle, Gemeinschafts- und Bürgerstiftung.

Insbesondere die Unternehmensstiftung ist für mittelständische Unternehmer ein beliebtes Instrument, um ihr Unternehmen im Rahmen einer Stiftung über ihren Tod hinaus fortführen zu können (Nachfolgeinstrument). Die Unternehmensstiftung bezeichnet eine Stiftung, die – i.d.R. die überwiegende Mehrheit – Gesellschaftsanteile in ihrem Stiftungsvermögen hält und somit wie ein Gesellschafter auch Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen kann. Bekannt sind auch sogenannte Doppelstiftungskonstruktionen (bekanntestes Beispiel: Robert-Bosch-Stiftung).

Vereinfacht kann eine solche Konstruktion wie folgt dargestellt werden:

- Eine gemeinnützige Stiftungs-GmbH (die GmbH ist keine Stiftung, sondern eine Kapitalgesellschaft) hält die Mehrheit des Kapitals (90 %) an der selbständig wirtschaftlich agierenden GmbH.

Dabei hat sie keine Stimmrechte (0 %). Diese werden typischerweise fast ausschließlich von einer (privatnützigen) Familienstiftung ausgeübt (90 %). Auf diese Weise soll die unternehmerische Führung von der gemeinnützigen Mittelverwendung getrennt werden. Diese funktionale Trennung dient der Vermeidung von Konflikten, die sich daraus ergeben, dass die Anforderungen der Gemeinnützigkeit eingehalten werden müssen und parallel dazu eine moderne Unternehmensführung notwendig ist (vgl. dazu KÖGEL/BERG, FuS 2011/1, 13 ff.).

3. Motive zur Stiftungserrichtung

Die denkbaren Motive zur Errichtung einer Stiftung sind vielfältig und individuell. Zentral im Rahmen einer stiftungsrechtlichen Beratung ist die Frage, ob die Motivation des potentiellen Stifters zur Errichtung einer Stiftung passt und ob hierdurch dessen Zielsetzung erreicht werden kann.

Übergeordnetes und zugleich zentrales Motiv zur Errichtung einer Stiftung ist i.d.R. das Bestreben des Stifters, das geschaffene Vermögen – sei es in der konkreten Gestalt des Vermögens oder dessen Wert – nachhaltig zu sichern und von seiner Person unabhängig zu machen. Dies gelingt durch die (teilweise) Trennung vom Privatvermögen infolge der Übertragung in das Stiftungsvermögen.

Bei der Errichtung einer Stiftung muss dem Stifter klar sein, dass er sein **Eigentum an dem auf die Stiftung übertragenen Vermögen verliert** und die Stiftung Eigentümerin der übertragenen Vermögenswerte wird. Der Stifter ersetzt daher im Ergebnis Eigentum durch die Nutzung. Diese zivilrechtliche Folge kann sich der Stifter bei der Aufstellung eines Gesamtkonzepts nutzbar machen:

Der Stifter erreicht durch die Übertragung von Vermögenswerten auf die Stiftung, dass dieses Vermögen als Stiftungsvermögen nachhaltig in der Stiftung gesichert ist. Da eine Stiftung keine Gesellschafter hat und niemand Anteile halten, übertragen oder vererben kann, besteht dieses Vermögen als verselbständigte Vermögensmasse in der Stiftung. Das Schicksal des Stiftungsvermögens ist vom persönlichen Schicksal des Stifters sowie dem anderer natürlicher Personen vollkommen unabhängig. Hochzeiten, Scheidungen, Unfälle, Alter und Sterbefälle bleiben für das Stiftungsvermögen folgenlos.

Zusammen-
treffen mehrerer
Motive

Weitere Motive

Auch durch den Tod des Stifters wird das auf die Stiftung übertragene Vermögen nicht gefährdet: Es entsteht bzgl. der in die Stiftung eingebrachten Vermögenswerte keine Erbengemeinschaft, die auf Auseinandersetzung angelegt und nach der Erfahrung häufig durch Erbstreitigkeiten geprägt ist. Vielmehr verbleiben die Vermögenswerte in der Stiftung und die (begünstigten) Familienmitglieder setzen sich – ggf. durch die Übernahme einer Mitgliedschaft in einem Stiftungsorgan – für die weitere Verwaltung dieses Stiftungsvermögens ein.

Neben die personenunabhängige Sicherung des Vermögens als zentrales Motiv können weitere Motive hinzutreten.

Typischerweise spiegelt sich die Motivation des Stifters im Stiftungszweck der Stiftungsverfassung wider:

Ein Stifter, der mit einer Stiftung seiner Sozialverantwortung nachkommen will, wird eine **gemeinnützige Stiftung** gründen und einen oder mehrere zu fördernde(n) Zweck(e) aus dem Katalog des § 52 AO auswählen.

Errichtet der Stifter hingegen eine **Familienstiftung**, so liegt das ihn hierzu veranlassende Motiv in der Begünstigung der eigenen Person (z.B. zur Altersversorgung) sowie derjenigen Personen, die nach der Vorstellung des Stifters seiner Familie zugehörig sind und demzufolge durch die Stiftung begünstigt werden können. Auf diese Weise können Vermögenswerte, die der Stifter zu Lebzeiten erworben oder geschaffen hat, für die nachfolgenden Generationen seiner Familie erhalten werden, ohne dass es in der Erbfolge zu einer Zersplitterung kommen wird.

Steuerliche Motive können ebenfalls vorhanden sein. In diesem Zusammenhang ist es der Konzeption zuträglich, wenn steuerliche Vorteile „mitgenommen“ werden,

sie jedoch nicht den Ausschlag für das „Ob“ der Stiftungsgründung geben.

3.1 Unternehmensbezogene Motive

Daneben tritt – vor allem im Mittelstand – immer häufiger die Überlegung, **die Kontinuität von Familienunternehmen mit Hilfe einer Stiftungskonzeption zu sichern**. Durch die Errichtung einer Stiftung kann es der Unternehmer zu seinen Lebzeiten verhindern, dass im Erbfall seine Unternehmensanteile auf eine Erbengemeinschaft übergehen. Bei der Vererbung von Unternehmensanteilen droht zumindest eine – häufig streitige – Auseinandersetzung der Erben darüber, wer die Unternehmensnachfolge faktisch antritt und insbesondere wie dieser Erbe die Ausgleichsansprüche seiner Miterben befriedigt. Machen die Miterben Ausgleichsansprüche geltend und fehlen die hierzu erforderlichen liquiden Mittel, besteht schlussendlich häufig nur die Möglichkeit, das Unternehmen zu verkaufen.

Die vorbezeichneten Folgen schweben wie ein Damoklesschwert über dem Familienunternehmen, in denen die Familie keinen Nachfolger bzw. keine Nachfolgerin in der Unternehmensführung zur Verfügung stellen kann. Die Gründe hierfür sind ebenfalls vielschichtig:

- In einigen Fällen steht möglicherweise aus Sicht des Unternehmers in der Familie schlichtweg keine zur Fortführung des Familienunternehmens geeignete Person zur Verfügung.
- In anderen – zahlreichen – Fällen in der Praxis hat es der Unternehmer genossen, sich je nach Schwerpunkt seiner Interessen und Fähigkeiten selbständig zu machen.

Häufige Gestaltungsmöglichkeit

Oder er war wegen eines Erbfalls selbst gezwungen, seine Lebenspläne für das Wohl des geerbten Familienunternehmens zurückzustellen, schnellstmöglich in die neue Materie und Verantwortung hineinzuwachsen, und will dies wiederum den eigenen Nachkommen ersparen.

Es ist daher vielfach der Wunsch von Stiftern, die zugleich Unternehmer sind, dass ihre Nachkommen diese Freiheit zur eigenen Entfaltung und Umsetzung der eigenen Vorstellungen und Pläne haben. In diesem Fall will der Stifter seinen Nachkommen die Verantwortung für das Unternehmen nicht zwangsweise aufbürden.

In den vorgenannten Konstellationen liegt eine häufig gewählte Gestaltungsmöglichkeit darin, dass der Unternehmer zu Lebzeiten sein Familienunternehmen im Wege der Errichtung einer Familienstiftung auf diese überträgt. Er erreicht hierdurch, dass die Familienstiftung Gesellschafterin des Familienunternehmens wird und der Vorstand der Familienstiftung für das Familienunternehmen einen (Fremd-)Geschäftsführer bestellt. Das Familienunternehmen kann mit der Stiftung als Gesellschafterin fortbestehen, die Erträge des Unternehmens fließen der Stiftung zu, deren Zwecke – beispielsweise die Unterstützung der Familienmitglieder in allen Lebenslagen im Fall einer Familienstiftung – durch die Erträge erfüllt werden. Sofern in den folgenden Generationen Familienmitglieder geeignet und motiviert sind, in dem (stiftungsverbundenen) Familienunternehmen mitzuwirken, ist dies möglich.

Wahl der Gestaltungsmöglichkeit

Welche **Gestaltungsmöglichkeit zur Sicherung von Anteilen an einem (Familien-)Unternehmen** letztlich gewählt wird, beurteilt sich stets nach dem Einzelfall unter Berücksichtigung der individuellen Motive, der Größenordnung der Erträge des Unternehmens sowie steuerlicher Erwägungen: Es kann sinnvoll sein, eine

Familienstiftung zu errichten, die Unternehmensanteile zu übertragen und Begünstigung der Familie nach der Definition des Stifters vorzusehen. Alternativ kann eine gemeinnützige, steuerbegünstigte Stiftung errichtet werden, der wesentliche Anteile am Unternehmensvermögen übertragen werden. Die Unternehmensführung bzw. die Stimmrechte zur Geschäftsführung des Unternehmens werden jedoch nicht auf die Stiftung, sondern beispielsweise auf eine – nicht steuerbegünstigte – Vermögensverwaltungs-GmbH oder eine Familienstiftung übertragen, die ihrerseits nur einen geringen Teil am Firmenvermögen hält. Diese Trennung von Unternehmensführung und – ausschließlich gemeinnütziger – Stiftungstätigkeit ist erforderlich, um eine Steuerbegünstigung der Stiftung zu ermöglichen. Nur unter dieser Voraussetzung ist es möglich, das Halten der Unternehmensanteile durch die Stiftung als steuerbegünstigte Vermögensverwaltung anzusehen.

Die Gestaltungsmöglichkeiten sind vielfältig und reichen – wie im Fall der Familie Würth – bis hin zu einer Kombination aus einer gemeinnützigen Stiftung mit mehreren Familienstiftungen zur Erhaltung und Verwaltung sowie Ertragsnutzung eines Unternehmens in einer Konzernstruktur.

Durch eine Stiftungserrichtung im Rahmen derartiger „Kombinationsmodelle“ können die mit einem Generationswechsel im Unternehmen oft verbundenen Nachteile vermieden werden, d.h.:

- Erhalt des Unternehmens, keine Zersplitterung des Vermögens und der Leitungskompetenz des Unternehmens,
- kein Liquiditätsverlust und keine Gefährdung der Kapitalbasis durch hohe Erbschaftsbesteuerung,

Vorteile von
Kombinations-
modellen

Vorteile der Unternehmen

- keine Gefährdung der Selbständigkeit des Unternehmens infolge eines Verkaufs durch nachfolgende Generationen (Erhalt des Charakters als Familienunternehmen),
- Vermeidung von Erbstreitigkeiten innerhalb der Familie,
- Vermeidung von Ausgleichsansprüchen der Miterben in den Fällen, in denen lediglich ein Erbe zur Übernahme der Gesellschaftsanteile – beispielsweise gesellschaftsvertraglich – befugt ist.

Unternehmen gründen selbst (gemeinnützige) Stiftungen, um im Rahmen eines breitangelegten „Corporate Giving“ eine zusätzliche Form der Kommunikation mit der Gesellschaft zu haben und **ihre „Corporate Identity“ zu stärken**. Sie bekunden gesellschaftliches Engagement und soziales Verantwortungsbewusstsein. Stiftungsengagement vermittelt ihnen Bekanntheit, Sympathie und Anerkennung – auch bei ihren Mitarbeitern, was zu deren **Identifikation mit dem Unternehmen** beiträgt (vgl. RICHTER, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 10 Rdnr. 59).

3.2 Steuerliche Gesichtspunkte

Vorschriften über Steuergesetze verteilt

Nicht zuletzt spielen steuerliche Überlegungen bei der Prüfung und Gestaltung von Regelungen zur Sicherung der Vermögens- und insbesondere der Unternehmenskontinuität eine beachtliche Rolle. Vorausgeschickt werden muss, dass die **gemeinnützige Stiftung** in zahlreichen Steuergesetzen steuerfrei gestellt und privilegiert ist. Daher ist aus Sicht des Steuerrechts zwischen gemeinnützigen und privatnützigen Stiftungen zu unterscheiden, wobei „gemeinnützig“ hier als Oberbegriff zu verstehen ist für die Stiftungen, die i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG

ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51–68 AO).

Nach neueren Untersuchungen liegt der Anteil gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Stiftungen bei 92,8 %, der Anteil nicht gemeinnütziger bei ca. 7,2 % (Bundesverband Deutscher Stiftungen, Quelle: Datenbank Deutscher Stiftungen, Stand 2021).

3.2.1 Gemeinnützige Stiftungen

Gemeinnützige Stiftungen erhalten – im Gegensatz zu privatnützigen Stiftungen, wie z.B. Familienstiftungen – vielfache **Steuervergünstigungen** bis hin zur gänzlichen Steuerbefreiung, insbesondere:

- Befreiung von der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG);
- Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG), **soweit nicht Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt werden**;
- zusätzlicher Sonderausgabenabzug bei Spendern (§ 10b Abs. 1, 2 EStG);
- Befreiung von der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG), soweit nicht Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt werden;
- ermäßigter Steuersatz bei der Umsatzsteuer von zzt. 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG) für Leistungen im Rahmen bestimmter Zweckbetriebe;
- nach § 4 UStG können einzelne Umsätze steuerfrei sein, z.B. unter bestimmten Voraussetzungen kulturelle und sportliche Veranstaltungen (§ 4 Nr. 22b UStG);
- keine Grunderwerbsteuer bei Unentgeltlichkeit der Zuwendung im Rahmen des § 3 Nr. 2 GrEStG;

Steuervergünstigungen bzw. Befreiungen

- keine Grundsteuer, wenn das Grundstück der Stiftung für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke genutzt wird (§ 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG).

3.2.2 Privatnützige Stiftungen

Ein gesondertes Stiftungssteuerrecht gibt es nicht. Für **privatnützige Stiftungen – z.B. Familienstiftungen** – relevante steuerrechtliche Vorschriften sind über zahlreiche Steuergesetze verteilt.

Als rechtsfähige Stiftung ist jede Familienstiftung mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Ihr zu versteuerndes Einkommen wird mit einem Steuersatz von 15 % belastet (§ 23 Abs. 1 KStG). Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens richtet sich nach den Regelungen des KStG und EStG (vgl. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG). Weitere steuerliche Vorschriften werden insbesondere – in Abhängigkeit von der Art und Weise – bereits im frühen Stadium der Stiftungserrichtung relevant.

Sofern eine Familienstiftung im Inland keinen Gewerbebetrieb unterhält, ist sie nicht gewerbesteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Eine Umqualifizierung von anderweitigen Einkünften einer Stiftung in solche aus Gewerbebetrieb nach § 8 Abs. 2 KStG findet nicht statt, da diese Norm nur auf Körperschaftsteuersubjekte i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG, nicht jedoch auf Stiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) verweist.

Hinweis

Bei der Stiftungserrichtung erfolgt immer eine Vermögensübertragung (vgl. § 82 Satz 1 BGB, § 82a BGB n.F. ab 01.07.2023). Werden Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens übertragen, richtet sich eine etwaige Auflö-

sung der stillen Reserven nach den §§ 4 ff. EStG (§ 6 EStG).

Darüber hinaus kann auch das **GrEStG** einschlägig sein, wenn beispielsweise Anteile an einer GmbH auf eine Stiftung übertragen werden, die ihrerseits Grundbesitz im Betriebsvermögen hält (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG). Wird ein ganzer Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf die Stiftung übertragen, ist i.d.R. eine Buchwertfortführung möglich (§ 6 Abs. 3 EStG). Allerdings ist hier die **Erbschaft- und Schenkungsteuer** zu beachten. Denn nach § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 ErbStG ist die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zur Erstaussstattung der Familienstiftung erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtig. Darüber hinaus unterliegt das Vermögen der Familienstiftung pauschaliert alle 30 Jahre der Erbschaftsteuer, **der sogenannten Erbersatzsteuer** (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Dabei sind allerdings die Vergünstigungen durch Verschonungsabschlag und/oder Abzugsbetrag anwendbar (vgl. zu den Vergünstigungen unten; R E 13a.22 Satz 1 ErbStR 2019).

Insbesondere muss geklärt werden, ob eine Steuerbefreiung von begünstigtem Vermögen nach §§ 13a–13c ErbStG in Betracht kommt, damit nicht schon bei der Übertragung auf die Stiftung ungewollte und vermeidbare steuerliche Rechtsfolgen eintreten. In der Regel will der Stifter „sein“ Unternehmen nach Errichtung der Stiftung fortführen, so dass es nach seinen Vorstellungen Betriebsvermögen bleiben soll. Dieser Vorstellung muss mit den gesetzlichen Wertungen, wann begünstigtes (Betriebs-)Vermögen – im Gegensatz zu schädlichem Verwaltungsvermögen – vorliegt, in Einklang gebracht werden.

Neben der in jedem Fall bis zum Ablauf des 30.06.2016 gültigen Fassung des ErbStG werden die Neuerungen durch die ErbStR 2016, nunmehr aktualisiert

Praxistipp

durch ErbStR 2019 (BStBl I, Sondernummer 1/2019, 2), zu berücksichtigen sein. Hiervon betroffen sind die §§ 13a, 13b ErbStG, da diese Regelungen durch das BVerfG im Jahr 2014 in Teilen für verfassungswidrig erklärt worden waren.

Die Kunst der Beratung ist und wird weiter darin bestehen, dem Stifter verständlich zu machen, welche Voraussetzungen für eine begünstigte Übertragung des Unternehmens an die Familienstiftung vorliegen müssen. Im Folgenden wird die bis zum Ablauf des 30.06.2016 gültige und die rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft tretende Fassung des ErbStG in Gestalt der jüngsten Gesetzesänderung vom 16.07.2021 (BGBl I, 2947) mit Wirkung vom 23.07.2021 berücksichtigt.

3.2.3 Begünstigungsfähiges Vermögen

Zunächst muss geprüft werden, inwieweit begünstigungsfähiges Vermögen vorliegt. § 13b Abs. 1 ErbStG zählt begünstigungsfähiges Vermögen enumerativ auf (**Positivkatalog**). Hierzu zählen z.B. der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (vgl. § 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG), inländisches Betriebsvermögen (§§ 95–97 BewG) und Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Schenker oder Erblasser zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) (unmittelbar selbst oder in Form einer Poolvereinbarung) zu mehr als 25 % am Nennkapital beteiligt war (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 1–3 ErbStG).

In einem nächsten Schritt musste in der Fassung von § 13b ErbStG vom 30.06.2013 bis 30.06.2016 noch geprüft werden, ob der Anteil des Verwaltungsvermögens an dem gesamten gemeinen Wert des Betriebsvermögens die Höchstgrenze von 50 % nicht übersteigt (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Nach der aktuellen Gesetzesfassung sieht

§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG vor, dass nur das begünstigungsfähige Vermögen zu begünstigen ist, soweit sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs.7 ErbStG gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens i.S.d. § 13b Abs. 6 ErbStG übersteigt. Wie vormals § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. benennt § 13b Abs. 4 ErbStG n.F. ebenfalls Ausnahmen, in denen begünstigungsfähiges betriebliches Vermögen als Verwaltungsvermögen anzusehen ist. Dies ist z.B. der Fall, wenn zum Betriebsvermögen Grundstücke gehören, die Dritten zur Nutzung überlassen werden (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG).

In diesem Zusammenhang sieht die Neufassung von § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG allerdings auch Rückausnahmen vor, etwa im Fall einer Betriebsaufspaltung (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG) oder Betriebsverpachtung (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b) ErbStG). Zum Verwaltungsvermögen gehören auch Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft 25 % oder weniger beträgt und die weiteren Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG). Liegt ein solcher Fall vor, kann allerdings eine **Poolvereinbarung** erwogen werden (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG). Durch eine Bindung zweier Anteile, die beide insgesamt über 25 % des Nennkapitals umfassen, kann eine Privilegierung erreicht werden. Voraussetzung dafür ist die vertraglich fixierte Verpflichtung, das Stimmrecht dieser Anteile nur gemeinsam auszuüben und über diese Anteile nur einheitlich zu verfügen. Es bietet sich an, von vornherein festzulegen, auf wen die Anteile übertragen werden dürfen (Familienmitglieder) oder in jedem Fall sicherzustellen, dass ein potentieller Erwerber dem Pool beitreten muss. Wird diese Poolvereinbarung tatsächlich nicht eingehalten, kommt es zur vollen Nachversteuerung (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 5 ErbStG).

Bei einer Verwaltungsvermögensquote von nicht mehr als 50 % war nach der Altfassung des § 13b ErbStG das Vermögen dem Grunde nach begünstigt. Sodann war aber in einem dritten Schritt zu prüfen, ob das Verwaltungsvermögen dem Betrieb (auch wenn mehr als 50 %) seit mehr als zwei Jahren vor Entstehung der Steuer zuzurechnen war. Dieses „junge Verwaltungsvermögen“ war nicht begünstigt und wurde ganz normal besteuert (§ 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F.).

Das begünstigte Vermögen kann mit einer Steuerbefreiung i.H.v. 85 % übertragen werden (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Von den verbleibenden zu versteuernden 15 % kann u.U. ein Abzugsbetrag von bis zu 150.000 € abgezogen werden (§ 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG).

Darüber hinaus ist bei der Anteilsübertragung an Kapitalgesellschaften die sogenannte **Lohnsummenregelung** zu beachten (§ 13a Abs. 1 ErbStG). Danach muss die Lohnsumme innerhalb von fünf Jahren (Regelverschonung) bzw. sieben Jahren (Optionsverschonung) nach dem Stichtag der Übertragung an die Stiftung (unter Einbezug der Lohnsummen aller Gesellschaften, an denen eine Beteiligung vorliegt) jeweils auf mindestens 400 % (Regelverschonung) bzw. 700 % (Optionsverschonung) der Ausgangslohnsumme angestiegen sein (§ 13a Abs. 1 und Abs. 10 ErbStG). Bei Unterschreiten der oben angegebenen Mindestwerte vermindert sich der gewährte Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Bei einer Anzahl von Beschäftigten bis zu 15 Personen sieht das Gesetz nunmehr abgestufte Lohnsummenregelungen vor (§ 13a Abs. 3 ErbStG).

Seit der Erbschaftsteuerreform 2016 gilt Folgendes:

Begünstigungsfähiges Vermögen: § 13b Abs. 1 ErbStG sieht einen nahezu unveränderten Katalog begünstigungsfähigen Vermögens vor:

- Nr. 1: Land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das im Inland belegen ist oder einer EU/EWR-Betriebsstätte dient.
- Nr. 2: Inländisches Betriebsvermögen (§§ 95–97 BewG) und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer EU/EWR-Betriebsstätte dient.
- Nr. 3: Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU/EWR-Staat, wenn der Erblasser/Schenker unmittelbar (selbst unmittelbar oder über eine Poolvereinbarung) zu mehr als 25 % beteiligt war.

Begünstigtes Vermögen:

- **Neu konzipierter Verwaltungsvermögenstest:** Nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist das begünstigungsfähige Vermögen nur soweit begünstigt, wie sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG) gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 6 ErbStG) übersteigt (vgl. THONEMANN-MICKER, DB 2014, 2317):

Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens

– Nettowert des Verwaltungsvermögens

+ unschädliches Verwaltungsvermögen

= Wert des begünstigten Vermögens

Klassifizierung als Verwaltungsvermögen: Eingangs sind diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens zu isolieren, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen und daher nicht zum Verwaltungsvermögen gezählt werden, § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG. Obergrenze ist der gemeine Wert der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG).

Anschließend ist das verbleibende begünstigungsfähige Vermögen anhand des weitgehend unverändert gebliebenen Katalogs nach § 13b Abs. 4 ErbStG auf seine mögliche Klassifizierung als Verwaltungsvermögen hin zu untersuchen.

§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e) ErbStG sieht vor, dass keine schädliche Nutzungsüberlassung von Grundstücken an Dritte vorliegt, wenn diese im Rahmen von Lieferverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten dienen (ausführlich hierzu vgl. SÖFFING, ErbStB 2016, 244; WACHTER, FR 2016, 693). Um zu vermeiden, dass typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände zwecks Begünstigung in eine Gesellschaft eingebracht werden, sind u.a. Kunstgegenstände, Edelmetalle, Oldtimer, Yachten und Segelflugzeuge als Verwaltungsvermögen einzustufen, wenn der Handel, die Herstellung, die Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte nicht Hauptzweck des Betriebs ist (§ 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG).

Weiterhin zum Verwaltungsvermögen gehören Finanzmittel (im Wesentlichen Zahlungsmittel und Forderungen), die sich nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG wie folgt berechnen (vgl. gleichlautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2013, BStBl I, 1272, Rdnr. 2.4; THONEMANN-MICKER, DB 2014, 2317, 2318):

Gemeiner Wert der Finanzmittel

– gemeiner Wert (der nicht bereits nach § 13b Abs. 3 ErbStG verrechneten) Schulden

– 15 % des gemeinen Werts des gesamten Betriebs

= verbleibender Bestand der Finanzmittel

– positiver Saldo junger Finanzmittel (innerhalb von zwei Jahren eingelegte Finanzmittel abzgl. innerhalb von zwei Jahren entnommener Finanzmittel)

= Verwaltungsvermögen

Beim Erwerb von Todes wegen entfällt die schädliche Zurechnung zum Verwaltungsvermögen rückwirkend, wenn der Erwerber das vom Erblasser erworbene Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren seit Entstehung der Steuer in begünstigtes Vermögen reinvestiert, wobei die Reinvestition aufgrund eines vorgefassten Plans des Erblassers erfolgen muss (allgemeine Investitionsklausel; § 13b Abs. 5 Satz 1–2 ErbStG). Ebenfalls nur beim Erwerb von Todes wegen entfällt die Zurechnung von Finanzmitteln zum Verwaltungsvermögen rückwirkend, wenn der Erwerber die Finanzmittel innerhalb von zwei Jahren seit Entstehung der Steuer zur Zahlung von Vergütungen verwendet und damit fehlende Einnahmen in Folge saisonaler Schwankungen ausgleicht (besondere Investitionsklausel für Finanzmittel; § 13b Abs. 5 Satz 3–5 ErbStG).

Nach der Antimissbrauchsklausel in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist eine Verschonung gänzlich ausgeschlossen, wenn der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 ErbStG mindestens 90 % des gemeinen Werts des begünstigten Vermögens beträgt.

Berechnung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens: Der Nettowert des Verwaltungsvermögens

ergibt sich, indem von dem gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens der anteilige Wert derjenigen Schulden abgezogen wird, die nicht bereits bei der Berechnung der Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 ErbStG) oder Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) zu verrechnen waren, § 13b Abs. 6 ErbStG. Der anteilige Wert der Schulden berechnet sich gem. § 13b Abs. 6 Satz 2 ErbStG nach folgendem Verhältnis:

Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens

Gemeiner Wert des ganzen Betriebs +
noch nicht nach § 13b Abs. 3 oder 4 Nr. 5 ErbStG
verrechnete Schulden

Unschädliches Verwaltungsvermögen: Der Nettowert des Verwaltungsvermögens wird wie begünstigtes Vermögen behandelt, wenn er 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens nicht übersteigt (§ 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG). Davon ausgenommen bleibt das „junge Verwaltungsvermögen“, das per se schädlich ist (§ 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG).

- **Lohnsummenregelung:** Für die Lohnsummenregelung gelten die folgenden weiter differenzierten Regelungen mit besonderer Rücksicht auf Kleinbetriebe (§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG):

Anzahl der Beschäftigten	Regelverschö- nung	Optionsverschö- nung
Nicht mehr als 5	Keine Lohnsummenprüfung	Keine Lohnsummenprüfung
Mehr als 5 und bis zu 10	Lohnsumme mindestens 250 %	Lohnsumme mindestens 500 %
Mehr als 10 und bis zu 15	Lohnsumme mindestens 300 %	Lohnsumme mindestens 565 %
Mehr als 15	Lohnsumme mindestens 400 %	Lohnsumme mindestens 700 %

- **Behaltensregelung:** Der gewährte Verschonungsabschlag entfaltet Wirkung für die Vergangenheit, soweit der Erwerber innerhalb einer **Behaltensfrist** von **fünf Jahren (Regelverschö-
nung, § 13a Abs. 6 ErbStG) bzw. sieben Jahren (Optionsverschö-
nung, § 13a Abs. 10 ErbStG)** bis zum Ende des letzten in die Frist fallenden Wirtschaftsjahres den Gewerbebetrieb aufgibt, wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder der Erwerber Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150.000 € übersteigen. Möglich ist aber eine **Reinvestition** in gleichartiges, begünstigtes Vermögen binnen sechs Monaten, um einen rückwirkenden Wegfall des Verschonungsabschlages abzuwenden (§ 13a Abs. 6 Satz 3 und 4 ErbStG).

Verschonungsregelungen und Steuerstundung:

- **Vorab-Abschlag für qualifizierte Familienunternehmen:** Um den unentgeltlichen Erwerb von Anteilen an Familienunternehmen steuerlich zu entlasten, gilt ein Vorab-Abschlag von dem steuerlichen Wert

des Betriebsvermögens (§ 13a Abs. 9 ErbStG). Anschließend kann der verbleibende Wert durch die Regel- oder Optionsverschonung entlastet werden. Um als sogenanntes qualifiziertes Familienunternehmen zu gelten, muss der Gesellschaftsvertrag gem. § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG kumulativ folgende Regelungen enthalten:

- Nr. 1: Die Entnahme oder Ausschüttung muss auf maximal 37,5 % des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrags des steuerrechtlichen Gewinns beschränkt sein; Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben von der Beschränkung unberücksichtigt.
- Nr. 2: Die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft muss auf Mitgesellschafter, Angehörige i.S.d. § 15 AO oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) beschränkt sein.
- Nr. 3: Für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft muss eine Abfindung vorgesehen sein, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.
- **Erwerbe bis zu 26 Mio. €:** Bei einem Erwerb begünstigten Vermögens bis zu einem Wert von 26 Mio. € kann uneingeschränkt eine Verschonung von 85 % (Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG) oder bei Erfüllung der o.g. restriktiveren Voraussetzungen und einer Verwaltungsvermögensquote von nicht mehr als 20 %, von 100 % (Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG) genutzt werden.

- **Großvererbe über 26 Mio. €:** Beim Erwerb eines Großbetriebs mit einem begünstigten Vermögen von über 26 Mio. € besteht ein Wahlrecht zwischen einer individuellen Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) und einem Verschonungsabschlagsmodell (auch „Abschmelzmodell“ genannt; § 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Beim Verschonungsabschlagsmodell verringert sich der Verschonungsabschlag um einen Prozentpunkt für jede 750.000 €, die der Erwerb oberhalb der Prüfschwelle von 26 Mio. € liegt (§ 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Bei einer Verschonungsbedarfsprüfung hat der Erwerber nachzuweisen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen (50 % der Summe der gemeinen Werte des begünstigt übergegangenen Vermögens und des Vermögens des Erwerbers, das ihm zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gehört und nicht begünstigt wäre) zu begleichen (§ 28a Abs. 1 und 2 ErbStG).
- **Stundung:** § 28 Abs. 1 Satz 1 ErbStG sieht auf Antrag eine bis zu siebenjährige **Stundung** vor. Bis ein Jahr nach Festsetzung der ErbSt erfolgt die Stundung **zinslos**, danach wird sie mit einer Verzinsung von 0,5 % pro Monat gewährt. Die grundsätzliche Stundungsmöglichkeit des § 222 AO bleibt bestehen (vgl. THONEMANN-MICKER, DB 2016, 2320).

Bei der Berechnung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ist zunächst die Steuerklasse (§ 15 Abs. 1 ErbStG) zu ermitteln, nach der sich die Höhe des persönlichen Freibetrags (§ 16 ErbStG) und des anzuwendenden Steuersatzes (§ 19 ErbStG) richtet.

Grundsätzlich gilt: Ein enges persönliches Verhältnis zwischen Erwerber und Erblasser/Schenker führt zum Vorliegen der günstigsten Steuerklasse I. Je weiter der Verwandtschaftsgrad abnimmt, desto eher ist für die

Steuersatz und
Freibetrag

Besteuerung die ungünstigste Steuerklasse III (= geringe Entlastung durch den Freibetrag bei hoher Belastung durch den Steuersatz) maßgebend. Zu juristischen Personen sind Verwandtschaftsbeziehungen nicht möglich, womit der unentgeltlichen Vermögensausstattung einer Familienstiftung grundsätzlich die ungünstigste Steuerklasse III zugrunde zu legen ist (vgl. SCHIFFER, in: SCHIFFER, Die Stiftung in der Beraterpraxis, 4. Aufl. 2015, S. 304 Rdnr. 6).

Vor diesem Hintergrund sieht das sogenannte **Steuerklassenprivileg** nach § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG bei der Errichtung einer Familienstiftung (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 ErbStG) folgende Ausnahme vor: Der Besteuerung ist das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem Erblasser/Schenker zugrunde zu legen. Werden also ausschließlich Abkommen des Stifters in gerader Linie als Begünstigte der Stiftung festgelegt, ist die Anwendung der Steuerklasse I möglich, die eine Belastung mit einem verhältnismäßig geringen Steuersatz und eine Entlastung mit einem hohen Freibetrag vorsieht.

Anwendbar ist das Steuerklassenprivileg ausschließlich auf die erstmalige Vermögensausstattung der Stiftung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 ErbStG. Auf Vermögensübertragungen, die nicht in dem Stiftungsgeschäft geregelt sind (sog. Zustiftungen), ist das Steuerklassenprivileg nicht anwendbar und der Besteuerung wird die ungünstigste Steuerklasse III zugrunde gelegt (SCHIFFER, in: SCHIFFER, Die Stiftung in der Beraterpraxis, 4. Aufl. 2015, S. 324 Rdnr. 43; VON LÖWE, in: FEICK, Stiftung als Nachfolgeinstrument, 2015, S. 215 Rdnr. 109).

3.2.4 Erbersatzsteuer

Die **Erbersatzsteuer** fällt pauschaliert alle 30 Jahre an (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Bei der Berechnung sind die Verschonungsabschlüsse anwendbar (vgl. R E 13a.22 Satz 1 ErbStR 2019). Inhaltlich wird die Erbersatzsteuer so berechnet, als würde der Stifter das Vermögen auf zwei seiner Kinder übertragen (§ 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG):

Das Stiftungsvermögen einer Familienstiftung beträgt 10.800.000 €.

Zunächst ist das Stiftungsvermögen zu halbieren:

$$10.800.000 \text{ €} / 2 = 5.400.000 \text{ €}$$

Von dieser Hälfte ist jeweils der Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.H.v. 400.000 € abzuziehen, der für ein Kind zu gewähren wäre:
 $5.400.000 \text{ €} - 400.000 \text{ €} = 5.000.000 \text{ €}$

Hierauf ist nun der Steuersatz der Steuerklasse I anzuwenden:

$$5.000.000 \text{ €} \times 19 \% = 950.000 \text{ €}$$

Im letzten Schritt wird dieser Betrag nun verdoppelt, um die Erbersatzsteuer zu berechnen:

$$950.000 \text{ €} \times 2 = 1.900.000 \text{ €}$$

Bei Stiftungen, die in Deutschland weder den Sitz noch die Geschäftsleitung haben, fällt nach aktueller Rechtslage in der Bundesrepublik (Stand Juli 2022) eine Erbersatzsteuer nicht an (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

Beispiel

3.2.5 Steuervorteile für den Stifter und/oder Spender

Aus Sicht des Stifters – auch des Zustifters, der nach Errichtung der Stiftung Zuwendungen in den Vermögensgrundstock einer Stiftung macht – und/oder des Spenders, der der Stiftung Geld oder andere Vermögenswerte zur direkten (zeitnahen) Verausgabung für die Stiftungszwecke zuwendet, ergeben sich im Wesentlichen folgende Steuervorteile:

- Spenden – ebenso wie Zustiftungen und die Erstaussstattung einer Stiftung – zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (§§ 52–54 AO) sind als Sonderausgaben in einem bestimmten, einkommensabhängigen Rahmen beim Zuwendenden steuerlich absetzbar (§ 10b Abs. 1 EStG bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG), und zwar jährlich insgesamt bis zu
 - 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder
 - 0,4 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.
- Bei Spenden in den Vermögensstock von Stiftungen, die steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52–54 AO) verfolgen: auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. €, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagt werden, bis zu einem Gesamtbetrag von 2 Mio. €, zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG (gilt nicht für Spenden einer Kapitalgesellschaft!).

Wegfall der bisherigen Privilegierung

Die steuerliche Privilegierung bestimmter Zwecke (Erhöhung des bisher geltenden allgemeinen Spendenrahmens von 5 % auf 10 % für wissenschaftliche,

mildtätige oder besonders förderungswürdige kulturelle Zwecke) ist entfallen und der Abzugsrahmen für Zuwendungen zugunsten aller gemeinnützigen und zugleich spendenbegünstigten Zwecke gem. §§ 52–54 AO deutlich angehoben.

- Werden die Zuwendungen aus Mitteln eines Gewerbebetriebs geleistet, kürzen diese die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gem. § 9 Nr. 5 GewStG ebenfalls im vorgenannten Rahmen. In § 9 Nr. 5 Satz 5 GewStG wird allerdings klargestellt, dass die gewerbesteuerliche Kürzung für die geleisteten Zuwendungen nicht gewährt wird, soweit diese als verdeckte Gewinnausschüttungen i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren sind (bei Kapitalgesellschaften läge hier dazu korrespondierend bereits keine Spende vor, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG).
- Abziehbare Zuwendungen, die die genannten Höchstbeträge überschreiten oder die im Veranlagungszeitraum der Zuwendung nicht berücksichtigt werden können, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen – zeitlich unbegrenzt – vorzutragen.
- Zusätzlich zu den genannten Abzugsmöglichkeiten können Zuwendungen – wie oben bereits dargelegt – in den Vermögensstock einer Stiftung, die steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52–54 AO) verfolgt – sowohl die Gründungsdotations als auch spätere Zustiftungen –, bis zur Höhe von 1 Mio. € (2 Mio. € bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden) im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abgesetzt werden (§ 10b Abs. 1a EStG, § 9 Nr. 5 GewStG). Dieser besondere Abzugsbetrag

Absetzung als
Sonderausgaben

- gilt nur für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung (rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts, nichtrechtsfähige Stiftung oder öffentlich-rechtliche Stiftung, dagegen nicht Stiftungsverein oder gemeinnützige GmbH), ist also rechtsformbezogen;
- kann innerhalb eines Zehnjahreszeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. Die Verteilung auf die Kalenderjahre innerhalb der zehn Jahre erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen und beginnt im Jahr der Zuwendung;
- kann nur im Rahmen der Einkommen- und Gewerbesteuer berücksichtigt werden. Diese Abzugsmöglichkeit kann also neben natürlichen Personen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften, nicht aber von Kapitalgesellschaften in Anspruch genommen werden;
- dürfte bei zusammen veranlagten Ehegatten von jedem Ehegatten geltend gemacht werden können, wenn jeder von ihnen eine eigene Zuwendung macht (zum vergleichbaren Fall des Stiftungshöchstbetrags durch zusammen veranlagte Ehegatten BFH, Urt. v. 03.08.2005 – XI R 76/03, BStBl II 2006, 121; FRITZ, Stiftung&Sponsoring 3/2006, S. 22 f.).

Wahlrecht des Zustifters

Nach einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF-Schreiben v. 18.12.2008 – IV C 4 – S 2223/07/0020, DStR 2009, 226 ff.) hat der Zustifter ein Wahlrecht,

- ob er die Zustiftung als Spende nach § 10b Abs. 1 EStG (im Rahmen der Höchstsätze und mit zeitlich unbeschränktem Vortrag) absetzen möchte

- oder ob er von dem Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG Gebrauch machen will, wonach er auf Antrag bis zu 1 Mio. € unabhängig von prozentualen Höchstsätzen, verteilbar auf zehn Veranlagungszeiträume, absetzen kann.

Stellt er diesen Antrag nicht, erfolgt der Abzug auch bei Zustiftungen nach § 10b Abs. 1 EStG als Spende. Möglich ist auch eine teilweise Geltendmachung der Zustiftung nach den beiden Abzugsmöglichkeiten. Ein Wechsel innerhalb des Zehnjahreszeitraums zwischen den beiden Abzugsmöglichkeiten soll allerdings nicht möglich sein. Zustiftungen, die nicht innerhalb des Zehnjahreszeitraums nach § 10b Abs. 1a EStG verbraucht wurden, gehen jedoch in den allgemeinen unbefristeten Spendenvortrag nach § 10b Abs. 1 EStG über.

- Ein weiterer Steuervorteil besteht darin, dass die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer rückwirkend erlischt, soweit ererbte oder geschenkte Vermögensgegenstände innerhalb von 24 Monaten nach Entstehung der Steuer einer inländischen Stiftung zugewendet werden, die gemeinnützigen Zwecken mit Ausnahme der „Freizeitwecke“ (§ 52 Abs. 2 Nr. 23 AO) dient (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

Dies gilt nicht, soweit hierfür Spendenabzug geltend gemacht wird oder wenn die Stiftung Leistungen nach § 58 Nr. 5 AO an den Erwerber oder seine nächsten Angehörigen zu gewähren hat (siehe hierzu in 6.2 am Ende).

Des Weiteren können Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen zum Buchwert entnommen werden, wenn sie unmittelbar nach der Entnahme einer gemeinnützigen Einrichtung zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52–54 AO (ausgenommen die „Freizeit-

Hinweis

Steuerliche
Aspekte

zwecke“) zugewendet werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG). Dadurch wird die Aufdeckung stiller Reserven vermieden.

Bringt der Stifter einen Betrieb, einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil ein, so erfolgt keine Gewinnrealisierung (§ 6 Abs. 3 EStG). Das Gleiche gilt für Anteile an Kapitalgesellschaften aus dem Privatvermögen. Ertragsteuern fallen daher nicht an.

Die steuerlichen Aspekte können demnach eine beachtliche Bedeutung in der Entscheidungsfindung zur Gründung einer oder mehrerer Stiftungen im Rahmen der Regelung der Vermögenskontinuität im Allgemeinen und der Unternehmensnachfolge im Besonderen haben.

3.3 Mögliche Motive in einer Übersicht

- Sicherung von Vermögen als Ganzes oder in Teilen
- unternehmensbezogene Motive:
 - Sicherung der Unternehmenskontinuität
 - Anreicherung der Unternehmenskommunikation
 - Förderung von Mitarbeitern und ehemaligen Unternehmensangehörigen (z.B. „Mitarbeiterstiftung“)
- ethische Vorstellungen
- gesellschafts- und ordnungspolitische Vorstellungen (z.B. Willen zur aktiven Teilnahme am Gesellschaftsprozess)
- persönliche Betroffenheit
- Gedenken, Erinnerung, Dankbarkeit

- persönliche Neigungen, „Denkmalserrichtung“
- materielle (Unterhalts-)Sicherung von Familienangehörigen
- steuerliche Gesichtspunkte und Regelungen

In aller Regel werden die Stifter von einem Bündel von Motiven geleitet. Diese Motive können mit den Zwecken übereinstimmen, es können den Stifter aber auch abweichende, sich auch ergänzende Interessen zur Stiftungserrichtung bewegt haben (Kontinuität des eigenen Lebenswerks, Erhaltung der Erinnerung an die eigene Person, wirtschaftliche und/oder steuerliche Motive), ohne dass dies der Anerkennungsfähigkeit der Stiftung prinzipiell entgegenstehe (vgl. KAMPERMANN, in: SCHAUHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 5 Rdnr. 11).

Motivbündel

4. Errichtung einer Stiftung

4.1 Die selbständige (rechtsfähige) Stiftung

4.1.1 Gesetzliche Grundlagen

Durch das „Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts“ aus dem Jahr 2002 (BGBl I, 2634) wurden die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Errichtung einer Stiftung erstmals bundeseinheitlich und abschließend geregelt (§§ 80, 81 BGB).

Die in den §§ 80 ff. BGB aufgenommenen Regelungen mit dem Verweis auf das Vereinsrecht stellen die **privatrechtlichen Grundbestimmungen** für Stiftungen dar. Ergänzt werden diese bundesrechtlichen Vorschriften durch die öffentlich-rechtlichen Landesstiftungsgesetze der Bundesländer.

Mit dem Inkrafttreten des neuen Stiftungszivilrechts zum 01.07.2023 wird das gesamte Stiftungszivilrecht in den §§ 80 ff. BGB n.F. einheitlich und abschließend im Bürgerlichen Gesetzbuch geregelt. Sodann treten die landesstiftungsrechtlichen Regelungen, die im Widerspruch zum BGB stehen, außer Kraft. Es ist zu erwarten, dass Landesstiftungsgesetze bis zum 01.07.2023 an die neue Rechtslage angepasst werden (vgl. SCHAUHOFF, in: SCHAUHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 1 Rdnr. 9).

Erforderlich sind zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung nach den bundesrechtlichen Vorschriften das Vorliegen eines Stiftungsgeschäfts einschließlich der Satzung (beides bildet die Stiftungsverfassung, soweit sie nicht auf Bundes- oder Landesrecht beruht; § 83 BGB

Voraussetzungen zur Entstehung

n.F.) sowie die Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Behörde des Bundeslandes, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll (§ 80 BGB, § 80 Abs. 2 BGB n.F.). Weiterhin muss gem. § 80 Abs. 2 BGB (§ 82 BGB n.F.) die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheinen, und der Stiftungszweck darf das Gemeinwohl nicht gefährden.

Die **dauerhafte und nachhaltige Erfüllbarkeit** des Stiftungszwecks beurteilt sich im Ergebnis danach, ob nach einer Prognoseentscheidung der zuständigen Anerkennungsbehörde die Erträge der Stiftung, die diese aus ihrem Grundstockvermögen zu erwirtschaften vermag, ausreichen, um die in der Stiftungsverfassung genannten Zwecke in Zukunft erfüllen zu können. Das Grundstockvermögen ist hierbei unverfügbar.

Als Ausnahme von diesem Grundsatz der Unverfügbarkeit hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 28.03.2013 in § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB eine Legaldefinition der „**Verbrauchsstiftung**“ aufgenommen und somit ausdrücklich die Errichtung einer Stiftung für eine bestimmte Zeit zugelassen. Auch im neuen Stiftungszivilrecht ist in § 80 Abs. 1 Satz 2 BGB n.F. die Verbrauchsstiftung definiert. Im Unterschied zu einer Stiftung i.S.v. § 80 Abs. 2 Satz 1 BGB (§ 82 BGB n.F.) ist bei der Verbrauchsstiftung das Grundstockvermögen für die Zweckverfolgung zu verbrauchen. In § 83b Abs. 1 Satz 2 BGB n.F. ist geregelt, dass das einer Verbrauchsstiftung gewidmete Vermögen zum sonstigen Vermögen gehören soll. Bei einer Verbrauchsstiftung erscheint gem. § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB/§ 82 Satz 2 BGB n.F. die dauernde Erfüllung des Stiftungszwecks als gesichert, wenn die Stiftung für einen im Stiftungsgeschäft festgelegten Zeitraum bestehen soll, der mindestens zehn Jahre umfasst. Nach dem neuen Stiftungszivilrecht soll gem. § 82 Satz 1 BGB n.F. anhand der Stiftungssatzung und nicht anhand des Stiftungsgeschäfts

Erträge und
Unverfügbarkeit
des Grundstock-
vermögens

Verbrauchs-
stiftung

Hinweis

geprüft werden, ob für die Stiftung eine Zeit von mindestens zehn Jahren festgelegt worden ist (UHL, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Kap. 2 Rdnr. 114).

In der Praxis besteht die Möglichkeit, eine Stiftung auf unbestimmte Zeit zu errichten und bereits in der Stiftungsverfassung den Stiftungsorganen die Kompetenz einzuräumen die – auf unbestimmte Dauer – errichtete Stiftung unter bestimmten Voraussetzungen in eine Verbrauchsstiftung umzuwandeln. Nach dem neuen Stiftungszivilrecht kann die Stiftung auf unbestimmte Zeit nach § 85 Abs. 1 Satz 4 BGB n.F. unter den Voraussetzungen des § 85 Abs. 1 Satz 1 und 3 BGB n.F. in eine Verbrauchsstiftung umgewandelt werden.

Landesrechtliche Regelungen

Im Übrigen gelten – neben den dargestellten, im BGB enthaltenen materiellrechtlichen Voraussetzungen einer Stiftungerrichtung – grundsätzlich die **Landesstiftungsgesetze**, sofern diese nicht dem Bundesrecht entgegenstehen und damit nichtig sind. Nach Inkrafttreten des neuen Stiftungszivilrechts verbleibt den Landesstiftungsgesetzen nur noch das öffentlich-rechtliche Stiftungsrecht, d.h. die Regelungen zum formalen Anerkennungsverfahren von Stiftungen, die Genehmigung von Satzungsänderungen und die Stiftungsaufsicht (vgl. ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Kap. 1 Rdnr. 5).

4.1.2 Voraussetzungen des Stiftungsgeschäfts

Das **Stiftungsgeschäft** muss die verbindliche Erklärung des Stifters enthalten, ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks zu widmen, das auch zum Verbrauch bestimmt werden kann (§ 81 Abs. 1 Satz 2 BGB). Weiterhin muss die Stiftung gem. § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB durch das Stiftungsgeschäft eine

Satzung erhalten mit Regelungen über **den Namen, den Sitz, den Zweck, das Vermögen und die Bildung des Vorstands der Stiftung** (vgl. dazu im Einzelnen unten). Nach dem neuen Stiftungszivilrecht muss gem. § 81 Abs. 1 Nr. 1 BGB n.F. die Satzung künftig keine Bestimmung mehr über das Vermögen der Stiftung enthalten, da das Vermögen nicht mehr als zwingender Bestandteil der Satzung genannt wird. In §§ 83b und 83c BGB n.F. sind künftig für jede Stiftung ausreichende Regelungen zum Stiftungsvermögen und dessen Verwaltung vorgesehen, die nicht zwingend durch Satzungsbestimmungen ergänzt werden müssten (vgl. UHL, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 168). Für die Verbrauchsstiftung enthält § 81 Abs. 2 BGB n.F. zusätzlich zu § 81 Abs. 1 BGB n.F. satzungsmäßige Vorgaben.

Das Stiftungsgeschäft **unter Lebenden** stellt keinen Vertrag, sondern eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung dar und bedarf gem. § 81 Abs. 1 Satz 1 BGB (§ 81 Abs. 3 BGB n.F.) der Schriftform. Die Urkunde muss also vom geschäftsfähigen Stifter – bei mehreren Stiftern von allen – eigenhändig unterschrieben **oder** notariell beurkundet werden.

Schriftform

4.1.3 Exkurs: Formerfordernisse bei der Ausstattung einer Stiftung mit einem Grundstück

Nicht abschließend geklärt war bis zur Verabschiedung des neuen Stiftungszivilrechts die praxisrelevante Streitfrage, ob die einfache Schriftform auch dann genügt, wenn der Stiftung im Stiftungsgeschäft ein Grundstück gewidmet wird (so STUMPF, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 4 Rdnr. 14, oder ob es einer notariellen Beurkundung des Stiftungsgeschäfts bedarf (vgl. BeckOK BGB/BACKERT, 63. Ed. (05/2022), § 81 Rdnr. 2). Das OLG Köln hat im Jahr 2019 entschieden,

dass ein Stiftungsgeschäft, in dem der Stifter die Übertragung des Eigentums an einem Grundstück zusichert, der notariellen Beurkundung bedarf (vgl. OLG Köln, Beschl. v. 05.08.2019 – 2 Wx 220/19, 2 Wx 227-229/19, DNotZ 2020, 630). In den Gesetzesmaterialien des neuen Stiftungszivilrechts wird ausgeführt, dass es keine Grundlage gibt, z.B. § 311 Abs. 1 BGB oder § 15 Abs. 4 GmbHG analog auf das Stiftungsgeschäft anzuwenden (vgl. RegE eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts, BT-Drucks. 19/28173, S. 50).

Im Hinblick auf das **schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft** ist eine notarielle Beurkundung damit nicht erforderlich. Bei der Übertragung eines Grundstücks gilt das Formerfordernis des § 311b BGB nach der Rechtsprechung sowie der überwiegenden Meinung in der Literatur nämlich ausschließlich für Verträge, nicht jedoch für (einseitige) Stiftungsgeschäfte, insoweit reiche die Prüfung des Stiftungsgeschäfts durch die Anerkennungsbehörde aus (vgl. STUMPF, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 4 Rdnr. 14 m.w.N.; Schleswig-Holsteinisches FG, Ur. v. 08.03.2012 – 3 K 118/11, EFG 2012, 1184; das Urteil wurde aus anderen Gründen durch BFH, Ur. v. 27.11.2013 – II R 11/12, DRsp Nr. 2014/3216, aufgehoben und die Frage nach notarieller Beurkundung ausdrücklich offengelassen).

Hinsichtlich der **dinglichen Einigung**, der sogenannten Auflassung nach § 925 BGB, ist jedoch eine notarielle Beurkundung erforderlich. Für den eigentlichen Übergang des Eigentums am Grundstück ist nicht das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft ausschlaggebend, sondern das dingliche Verfügungsgeschäft. Nach § 873 Abs. 1 BGB sind die Voraussetzungen für die Übertragung des Eigentums an einem Grundstück die Einigung über den Eintritt der Rechtsänderung sowie die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch.

Nach § 925 Abs. 1 BGB muss die erforderliche Einigung des Veräußerers und des Erwerbers bei gleichzeitiger Anwesenheit beider Teile vor einer **zuständigen Stelle** erklärt werden. Alternativ kann nach § 925 Abs. 1 Satz 3 BGB die Auflassung auch in einem gerichtlichen Vergleich oder in einem rechtskräftig bestätigten Insolvenzplan erklärt werden.

Die Auflassung steht letztlich unter einem **faktischen Beurkundungszwang** in praktischer Hinsicht. Eine besondere Form der Erklärung der Auflassung ist nach dem BGB zwar nicht vorgeschrieben, insbesondere auch keine Beurkundung. Durch die Abgabe der Erklärung der Auflassung soll jedoch schlussendlich die Eigentumsänderung bewirkt werden. Eine solche Eigentumsänderung kann wiederum nur dann vorgenommen werden, wenn die Umschreibung im Grundbuch erfolgt ist. Nach § 29 GBO wird eine Eintragung im Grundbuch allerdings nur vorgenommen werden, wenn die Eintragungsbewilligung oder die sonstigen zu der Eintragung erforderlichen Erklärungen durch öffentliche oder öffentlich beglaubigte Urkunden nachgewiesen werden (sog. Urkundsprinzip). Auch wenn es sich hierbei lediglich um grundbuchverfahrensrechtliche Prinzipien handelt, ist die öffentliche Form dennoch faktisch zwingend, da § 8 BeurkG vorschreibt, dass bei der Aufnahme von Willenserklärungen eine Verhandlungsniederschrift aufgenommen werden muss.

Der Vollständigkeit halber sei auf den weiteren praktischen Ablauf hingewiesen: Neben der Auflassung ist ebenfalls die Bewilligung zur Eintragung zu protokollieren nach § 19 GBO. Ist die entsprechende Protokollierung erfolgt, muss der Berechtigte die Umschreibung des Grundbuchs beantragen nach § 13 GBO. Die Änderung des Grundbuchs ist nach § 873 BGB ebenfalls zwingend erforderlich zum Übergang des Eigentums und kann erst nach der Auflassung stattfinden. Dies folgt aus § 20 GBO. Da ohnehin ein Notar mit der Beurkundung

beauftragt werden muss, sollte – so auch der Regelfall in der Praxis – eine Vollmacht zur grundbuchrechtlichen Abwicklung erteilt werden.

4.1.4 Widerrufsrecht des Stifters

Zur Übertragung des Vermögens ist der Stifter erst verpflichtet, wenn die Anerkennung erfolgt ist. Bis dahin kann er das Stiftungsgeschäft (formlos) widerrufen, nach Antragstellung nur noch gegenüber der Behörde (§ 81 Abs. 2 BGB, § 81a BGB n.F.). Haben mehrere Stifter das Stiftungsgeschäft abgeschlossen, so steht grundsätzlich jedem Stifter das Widerrufsrecht zu. Wenn einer der Stifter Gebrauch von seinem Widerrufsrecht macht, hat dies grundsätzlich entsprechend § 139 BGB die Unwirksamkeit des Stiftungsgeschäfts insgesamt zur Folge. Lässt allerdings das Stiftungsgeschäft erkennen, dass die Willenserklärungen unabhängig voneinander gelten sollten, scheidet nur der Widerrufende als Stifter aus und die Erklärungen der nicht Widerrufenden gelten fort. Das Widerrufsrecht des Stifters geht nach § 1922 BGB auf den Erben bzw. die Erbengemeinschaft über, allerdings nur sofern der Stifter die Anerkennung nicht bereits beantragt bzw. den beurkundenden Notar damit beauftragt hatte (vgl. zum Widerruf eines Stiftungsgeschäfts STUMPF, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 4 Rdnr. 132 ff.).

4.1.5 Stiftungsgeschäft von Todes wegen

Das Stiftungsgeschäft **von Todes wegen** muss den Erfordernissen genügen, die für Verfügungen von Todes wegen (Testament oder Erbvertrag) gelten, insbesondere den §§ 2229 ff., 2265 ff., 2274 ff. BGB. Hintergrund ist, dass die erbrechtlichen Formvorschriften ein Höchstmaß

an Klarstellung erreichen, so dass die Einhaltung dieser Formvorschriften ebenso beim Stiftungsgeschäft von Todes wegen als Verfügung über den Nachlass einzuhalten sind (vgl. STUMPF, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 4 Rdnr. 33 ff.). Die Stiftung kann dabei als Erbin eingesetzt werden, die Vermögenszuwendung kann durch Einsetzung als Erbin, durch ein Vermächtnis, eine Auflage oder in einem Erbvertrag erfolgen. Zu beachten sind dabei etwaige Pflichtteils- und Pflichtteilergänzungsansprüche (§§ 2303 ff., 2325 ff. BGB), soweit diese nicht durch Pflichtteilsverzichtsverträge gem. § 2346 Abs. 2 BGB ausgeschlossen wurden.

Der **Widerruf** eines Stiftungsgeschäfts von Todes wegen erfolgt nach erbrechtlichen Vorschriften (§§ 2253–2258, 2271 f., 2290 ff. BGB). Die Erben des Stifters haben kein Widerrufsrecht, § 81 Abs. 2 Satz 3 BGB (§ 81a Satz 2 BGB n.F.) gilt nur für das Stiftungsgeschäft unter Lebenden. Genügt das Stiftungsgeschäft von Todes wegen nicht den Anforderungen des § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB (§ 81 Abs. 1 und 2 BGB n.F.) – fehlt also eine Satzung oder ist diese unvollständig –, so ist die Anerkennungsbehörde befugt, der Stiftung eine Satzung zu geben bzw. diese zu ergänzen (§ 83 Satz 2 BGB, § 81 Abs. 4 BGB n.F.). Fehlt eine Regelung zum Sitz, so gilt der Ort der Verwaltung als Sitz, im Zweifel der letzte Inlandswohnsitz des Stifters (§ 81 Abs. 4 Satz 3 BGB n.F.). Diese **Ermächtigung der Anerkennungsbehörde** zur Ergänzung fehlender oder unvollständiger Satzungen bei einem Stiftungsgeschäft von Todes wegen wird entsprechend angewendet auf Stiftungsgeschäfte unter Lebenden, wenn der Stifter zwischen Antragstellung und behördlicher Anerkennung verstirbt (§ 81 Abs. 1 Satz 4 BGB, § 81 Abs. 4 BGB n.F.).

Inhalte der
Stiftungssatzung

4.1.6 Stiftungssatzung

Mit der **Stiftungssatzung** gibt der Stifter wesentliche Vorbedingungen für den Bestand der Stiftung und die Effektivität ihrer Zweckverfolgung. Da die Stiftung den Stifter überdauern soll, verlangt § 81 BGB (§ 81 BGB n.F.), dass der Stifter die Bildung des Vorstands in der Stiftungssatzung und somit rein organisatorisch den Bestand der Stiftung regelt.

Klare und zukunftsweisende Regelungen können durch die Ausformulierung des Stifterwillens in der Satzung manifestiert werden. Diese sind rechtlich verbindlich und maßgeblich für das nachfolgende Handeln der Stiftung. Regelungen zur personellen Besetzung und zu den sachlichen Kompetenzen von Stiftungsorganen sind in der Stiftungssatzung zu regeln. Unmittelbarer Adressat der Stiftungssatzung sind die Mitglieder des Stiftungsvorstands und ggf. weiterer Stiftungsorgane, nicht hingegen die Begünstigten. Den Destinatären einer Familienstiftung fehlt bereits die Sachbefugnis, sich auf die Einhaltung der Satzung zu berufen, es sei denn, in der Satzung ist ausdrücklich als Stifterwille festgeschrieben, dass auch Destinatäre Kontroll-, Verwaltungs-, Aufsichts- und Beanstandungsrechte ausüben dürfen, ohne dass sie Organmitglied sind (vgl. BGH, Urt. v. 22.01.1987 – III ZR 26/85, BGHZ 99, 344; GODRON, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 6 Rdnr. 111 f.).

Änderungen der
Stiftungssatzung

Nach der Anerkennung der Stiftung kommt eine Satzungsänderung nur noch unter den besonderen satzungsmäßigen Anforderungen und unter Mitwirkung der Stiftungsaufsicht in Betracht, so dass den in der Satzung vorgegebenen Regelungen besondere Sorgfalt beizumessen ist. Stiftungsaufsicht (und Stiftungsrecht) dienen hierbei dem öffentlichen Interesse sowie der Stiftung selbst. Dritten (auch Destinatären) gegenüber entfaltet sie keine drittschützende Wirkung, so dass ein Angriff der

behördlichen Genehmigung einer – durch den Stiftungsvorstand einer Stiftung beantragten – Satzungsänderung durch Dritte nicht möglich ist (vgl. FISCHER, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 8 Rdnr. 162).

In der Stiftungssatzung müssen mindestens die in § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB (§ 81 Abs. 1 BGB n.F., § 81 Abs. 2 BGB n.F. bei Verbrauchsstiftung) vorgeschriebenen Angaben enthalten sein:

- Bei der Wahl des **Namens** ist der Stifter grundsätzlich frei, nur sollte einer Verwechslung mit anderen Stiftungen oder Unternehmen vorgebeugt werden, die evtl. Firmenschutz nach §§ 30, 37 HGB, § 5 MarkenG geltend machen können. Der Name der Stiftung wird durch § 12 BGB geschützt; die Stiftung kann daraus auch wettbewerbsrechtliche Ansprüche herleiten.
- Der in der Satzung anzugebende **Rechtssitz** der Stiftung (sog. statutarischer Sitz) entscheidet über die Anwendung des betreffenden Landesstiftungsgesetzes und die örtliche Zuständigkeit der Behörde (§ 81 Abs. 1 Nr. 2 BGB, § 81 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c) BGB n.F.). Der Stifter kann den Sitz der Stiftung frei wählen. Art. 11 GG ist bei der Sitzwahl nicht einschlägig (STUMPE, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 2 Rdnr. 48). Der statutarische Sitz der Stiftung ist vom Verwaltungssitz zu unterscheiden. Der Verwaltungssitz befindet sich dort, wo die Verwaltung geführt wird (§ 83 Satz 3 BGB). Nach diesem Verwaltungssitz bestimmt sich die örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden für die Besteuerung der Stiftung (vgl. ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 464). § 83a BGB n.F. bestimmt, dass die Verwaltung der Stiftung im Inland zu führen ist (vgl. UHL, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 175).

Notwendige
Angaben in
Stiftungssatzung

Formulierung
des Zwecks

- Der **Stiftungszweck** gibt in besonderer Deutlichkeit den Stifterwillen wieder. Es besteht weitgehende Stifterfreiheit. Voraussetzung für die Anerkennung der Stiftung ist, dass der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet (§ 80 Abs. 2 BGB, § 82 BGB Satz 2 BGB n.F.). Mit dieser gesetzlichen Verankerung der bisher schon überwiegend anerkannten „gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung“ wird die Stiftung nicht auf bestimmte – z.B. gemeinnützige – Zwecke festgelegt, sondern kann auch privatnützige und erwerbswirtschaftliche Zwecke verfolgen. Anerkennungsfähig sind somit auch Familienstiftungen und Unternehmensstiftungen, insbesondere auch die Stiftung & Co. KG und die Stiftung & Co. KGaA, auch wenn der Gesetzgeber die Existenzberechtigung der Stiftung & Co. KG durch die Stiftungsrechtsreform 2021 in Zweifel gezogen hat (vgl. THEUFFEL-WERHAHN, ZStV 2022, 43).

Bei der Formulierung des Zwecks ist zu beachten, dass er nicht zu eng gewählt wird, um den Stiftungsorganen genügend Flexibilität zu lassen und nicht der Notwendigkeit von „Nachbesserungen“ bzw. Anpassungen auszusetzen. Andererseits muss der Zweck möglichst klar und eindeutig formuliert sein, um einem Missbrauch der Stiftung vorzubeugen. Bei gemeinnützigen Stiftungen ist zu beachten, dass gem. §§ 60, 61 AO der Zweck und die Art seiner Verwirklichung so genau bestimmt sein müssen, dass bereits anhand der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen vorliegen. Bei der Formulierung hat sich bewährt, den Stiftungszweck thematisch relativ weit zu fassen und innerhalb dieses Rahmens Beispiele für konkrete Maßnahmen zur Verwirklichung anzugeben. Die weitere Konkretisierung und Schwerpunktbildung sollten den Stiftungsorganen überlassen werden.

Der Zweck einer Stiftung darf sich außerdem nicht ausschließlich darauf beschränken, das ihr anvertraute Vermögen lediglich zu verwalten, zu bewirtschaften und zu vermehren (sog. unzulässige Selbstzweckstiftung). Vielmehr sind die in der Satzung festgelegten Stiftungszwecke tatsächlich zu verwirklichen, beispielsweise im Fall einer Familienstiftung die Begünstigung der genannten Familienmitglieder. Grundsätzlich sind die Erträge ausschließlich zur Erfüllung der Stiftungszwecke zu verwenden. Zum Teil können Erträge dem Grundstockvermögen oder einer Rücklage zwecks späterer, umfangreicher Zweckverwirklichung oder zum Erwerb einer weiteren Ertragsquelle zugeführt werden (GORDON, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 7 Rdnr. 5 f.).

- Das **Vermögen** der Stiftung kann z.B. aus **Barvermögen, Wertpapieren, Immobilien, Unternehmensanteilen, Rechten, Kunstgegenständen, einklagbaren Forderungen usw.** bestehen. Die als Grundstockvermögen eingebrachten Vermögenswerte müssen aus sich heraus in der Lage sein, Erträge – beispielsweise Dividenden, Mieterträge, Zinsen – zu erwirtschaften, da das Grundstockvermögen grundsätzlich unverfügbar ist (vgl. oben) und eine reine Sachstiftung ohne Ertragserwirtschaftung stiftungsrechtlich unzulässig wäre. Bei der Vermögensausstattung ist darauf zu achten, dass dieses in angemessener Relation zum vorgegebenen Stiftungszweck steht. Zwar ist ein Mindestbetrag gesetzlich nicht vorgeschrieben, jedoch muss das Vermögen so bemessen sein, dass die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint (§ 80 Abs. 2 BGB, § 82 BGB n.F.). Dabei soll für Stiftungen unter Lebenden schon die zuverlässige Aussicht genügen, dass die Stiftung die zur Zweckverwirklichung erforderlichen Mittel zur rechten Zeit erhält. Ungesicherte Erwar-

Vermögen der
Stiftung

Vermögensausstattung

tungen zukünftiger Zuwendungen genügen jedoch nicht. Das Stiftungsgeschäft von Todes wegen muss demgegenüber bereits eine zuverlässige Vermögenszuwendung enthalten, selbst eine zuverlässige Aussicht auf die erforderliche Mittelausstattung reicht hier nicht aus.

Bei der Vermögensausstattung ist zu berücksichtigen, dass nach dem stiftungsrechtlichen Grundsatz des Vermögenserhalts, der in allen Landesstiftungsgesetzen und ab 01.07.2023 bundesrechtlich in § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB n.F. verankert ist, das Stiftungs-(grundstock)vermögen selbst grundsätzlich nicht für die Stiftungszwecke verbraucht werden darf, Stiftungen also ihre Zwecke i.d.R. aus den Erträgen des Stiftungsvermögens erfüllen müssen (siehe dazu näher in 6.1). In der Praxis mancher Stiftungsbehörden werden als Orientierungsgröße Mindestbeträge von 50.000, 75.000 oder bis zu 300.000 € als Ausstattungsvermögen „gehandelt“, die Prüfung erfolgt jedoch jeweils einzelfallbezogen.

Hinweis

Eine Mindestkapitalausstattung kann nicht gefordert werden, auch wenn diese Forderung in der Praxis bisweilen von einzelnen Anerkennungsbehörden erhoben wird. Der Gesetzgeber hat bewusst auf ein Mindestkapital einer Stiftung verzichtet, so dass es richtigerweise auf eine fundierte Prognose der Behörde ankommt, die auf die Relation zwischen Vermögensausstattung und in der Satzung verankertem Stiftungszweck abstellt (vgl. ebenso GODRON, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 7 Rdnr. 11). Auch im neuen Stiftungsivilrecht wurde kein gesetzliches Mindestvermögen, welches bei Errichtung einer Stiftung gewidmet werden muss, festgelegt (vgl. MEHREN, in: SCHAUHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 7 Rdnr. 9).

*Ferner muss in der Satzung angegeben werden, welche **Organe** die Stiftung hat. Gesetzlich vorgeschrieben (§ 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 BGB, § 81 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) BGB n.F.) ist lediglich ein Vorstand. Dieser hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters, er vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich.*

Die einzelnen Regelungen ergeben sich für den Vorstand meist aus einer Verweisung in das Vereinsrecht gem. §§ 86, 26 BGB. Das neue Stiftungszivilrecht, welches zum 01.07.2023 in Kraft tritt, verweist nur vereinzelt auf das Vereinsrecht und regelt stattdessen die einzelnen Gegenstände im Stiftungsrecht selbst in § 84 BGB n.F. (vgl. ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 460). Die Vertretungsmacht des Vorstands kann durch die Satzung mit Wirkung gegenüber Dritten beschränkt werden, §§ 86, 26 Abs. 1 Satz 3 BGB (§ 84 Abs. 3 BGB n.F.). Der Stifter kann die Einrichtung weiterer Organe vorsehen, die – je nach Umfang des Stiftungsvermögens sowie der Anzahl der handelnden Personen auf Stiftungsebene – wahlweise entweder bereits im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung tatsächlich eingerichtet werden können oder alternativ lediglich in der Satzung bereits zur künftigen Einrichtung angelegt sein können (§ 84 Abs. 4 BGB n.F.).

Im Interesse des Rechtsverkehrs und der Funktionsfähigkeit der Stiftung sind in der Satzung die Entscheidungskompetenzen und Vertretungsbefugnisse festzulegen. Insbesondere wenn Organe in der Satzung bereits angelegt – jedoch noch nicht tatsächlich eingerichtet – sind, sind die Organkompetenzen in der Satzung sorgfältig und durchdacht abzugrenzen sowie Mechanismen aufzunehmen, wie die Organkompetenzen bereits eingerichteter Organe auf ein oder mehrere hinzutretende Organe verteilt werden.

Weitere notwendige Angaben in der Satzung

Zusätzliche
sinnvolle
Angaben

Über die genannten zwingenden Erfordernisse des § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB (§ 81 Abs. 1 und 2 BGB n.F. für Verbrauchsstiftung) hinaus sollte die Satzung Bestimmungen enthalten über

- die **Anzahl, Berufung, Amtsdauer und Abberufung der Organmitglieder**;
- deren **Aufgaben, Rechte und Pflichten** (Details zur Aufgabenverteilung und -abgrenzung können in einer Geschäftsordnung geregelt werden);
- den **Geschäftsgang** (Einberufung von Sitzungen usw.);
- die **Beschlussfähigkeit und Beschlussfassung der Organe**. Hier kann z.B. festgelegt werden, dass bestimmte Entscheidungen, die dem Stifter besonders wichtig sind – wie etwa die Änderung des Stiftungszwecks –, nur von einer qualifizierten Mehrheit oder einstimmig getroffen werden dürfen. Zudem kann beispielsweise dem Stifter ein stärkeres Stimmrecht in der Satzung eingeräumt werden, so dass er in der Beschlussfassung der Stiftungsorgane zu Lebzeiten einen höheren Einfluss hat. Gegen Beschlüsse anderer Stiftungsorgane kann er sich in der Satzung zusätzlich ein Veto-Recht einräumen lassen;
- die Voraussetzungen für **Satzungs- und Zweckänderungen** und die **Auflösung** der Stiftung sowie das dabei einzuhaltende Verfahren. Die Stiftungsorgane sollten die Möglichkeit haben, die Satzung wesentlichen Änderungen der Verhältnisse anzupassen. Die Voraussetzungen für solche Änderungen kann der Stifter selbst in der Satzung festlegen und damit dem Wunsch Rechnung tragen, dass sein Wille auch dann fortwirkt, wenn er selbst keinen Einfluss mehr auf die Stiftung nehmen kann (objektiver, historischer

Stifterwille). Hier sind auch die gesetzlichen Anforderungen des neuen Stiftungszivilrechts zu berücksichtigen. Zu beachten ist, dass Satzungsänderungen der Mitwirkung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde bedürfen. Dies gilt auch in den Bundesländern und für solche Stiftungen, in denen keine bzw. lediglich eine eingeschränkte Stiftungsaufsicht besteht, beispielsweise für Familienstiftungen mit dem Sitz in Bayern;

- etwaige **Rechte der Destinatäre**. Ob den durch die Stiftung Begünstigten aufgrund der Satzung Ansprüche auf die Leistungen der Stiftung eingeräumt werden sollen, richtet sich nach dem Willen des Stifters. In der Praxis werden in den Satzungen derartige Rechtsansprüche ausgeschlossen. Ohne eine entsprechende Regelung in der Satzung stehen Destinatären – mit Ausnahme von Destinatären, die Einfluss in der Rolle als Organmitglied ausüben können – keinerlei Kontroll-, Verwaltungs-, Aufsichts- und Beanstandungsrechte zu (vgl. BGH, Urt. v. 22.01.1987 – III ZR 26/85, BGHZ 99, 344; GODRON, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 6 Rdnr. 111 f.).
- Regelungen über den **Vermögensanfall** im Fall der Auflösung der Stiftung. Mit dem Erlöschen der Stiftung fällt das Vermögen an die in der Stiftungsverfassung bestimmten Personen (§ 88 BGB; § 87c BGB n.F.). Sofern es an einer Regelung über den Vermögensanfall fehlt, fällt das Vermögen an den Fiskus des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz hatte, oder an einen anderen nach dem Recht des Landes bestimmten Anfallsberechtigten (§ 88 Satz 2 BGB; § 87c Abs. 1 Satz 3 BGB n.F.). In der Auswahl der Anfallsberechtigten ist der Stifter frei, sie müssen nicht zwingend dem Kreis der Destinatäre angehören (vgl. SCHIENKE-OHLETZ, in: SCHAHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 3 Rdnr. 27; RICHTER, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 9

Rdnr. 90). Fällt das Vermögen dem Fiskus zu, so ist die Behörde – die hierbei von der ihr übergeordneten Instanz überwacht wird – gem. §§ 88, 46 BGB (§ 87c Abs. 2 BGB n.F.) dazu verpflichtet, das Stiftungsvermögen einer dem Stiftungszweck entsprechenden Verwendung zuzuführen und somit die Zielrichtung des ursprünglichen Stifterwillens beizubehalten.

4.1.7 Anerkennung der Stiftung

Die Errichtung einer selbständigen Stiftung setzt weiterhin deren **Anerkennung** durch die zuständige Behörde des Bundeslandes voraus, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll (§ 80 Abs. 1 BGB; § 80 Abs. 2 BGB n.F.). Zuständig sind je nach Landesgesetz das Ministerium des Innern, die Justizbehörde, die Landesdirektionen, die Bezirksregierung, das Regierungspräsidium oder die Senatsverwaltung (vgl. detaillierte Übersicht bei FISCHER, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 8 Rdnr. 140). Durch die Anerkennung, d.h. mit der Zustellung des Anerkennungsbescheids an den Antragsteller gem. § 41 Abs. 1 Satz 1 VwVfG, erlangt die Stiftung Rechtsfähigkeit, Mängel des Stiftungsgeschäfts werden allerdings nicht geheilt. Mit der Anerkennung erwirbt die Stiftung einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Stifter auf Übertragung des zugesicherten Vermögens (§ 82 BGB; § 83a BGB n.F.).

Antragstellung
für die Anerkennung

Zur Anerkennung ist – beim Stiftungsgeschäft unter Lebenden – ein **Antrag bei der zuständigen Stiftungsbehörde** zu stellen. Beim Stiftungsgeschäft von Todes wegen ist die Anerkennung gem. § 83 BGB (§ 81 Abs. 4 BGB n.F.) vom Nachlassgericht mitzuteilen, sofern sie nicht von den Erben oder einem Testamentsvollstrecker beantragt wird. **Antragsberechtigt** ist der Stifter (bzw. mehrere Stifter gemeinsam), sein Erbe oder sein Vertreter bzw. Bevollmächtigter. Dem Antrag sind das Stiftungsge-

schäft, die Stiftungssatzung (beides in mehrfacher Ausfertigung, da am Anerkennungsverfahren verschiedene Behörden beteiligt sind, z.B. bei gemeinnützigen Stiftungen u.a. die Finanzbehörde), ggf. die Vollmacht des Antragstellers, ein Vermögensnachweis sowie evtl. weitere Unterlagen beizufügen, die zur Beurteilung der Anerkennungsfähigkeit benötigt werden können.

Sofern die Vermögensausstattung beispielsweise aus Beteiligungen an einem oder mehreren Kapitalgesellschaften besteht, benötigt die Anerkennungsbehörde für die Prognoseentscheidung hinsichtlich der dauerhaften und nachhaltigen Zweckverwirklichung einen Handelsregisterauszug, eine Gesellschafterliste sowie die Jahresabschlüsse der vergangenen Jahre. Sofern es sich um ein neugegründetes oder junges Unternehmen handelt, können auch ein Businessplan bzw. erste betriebswirtschaftliche Auswertungen ausreichen, um die künftige Ertragskraft der Stiftung darzustellen.

Hinweis

4.1.8 Stiftungsaufsicht

Grundsätzlich untersteht die selbständige Stiftung mit ihrer Anerkennung **der staatlichen Stiftungsaufsicht**. Die Stiftungsaufsicht, die im Privatrecht an sich einen „Fremdkörper“ darstellt, leitet ihre Berechtigung bzw. Notwendigkeit als Schutz- und Kontrollinstanz letztlich aus der eigenartigen Rechtsgestalt der Stiftung ab, die keine Mitglieder oder Eigentümer hat und der daher interne „Kontrollmechanismen“, wie sie sonst im Privatrecht durch vertragliche oder gesetzliche Beziehungsgeflechte entstehen, fehlen (ROHN, in: SCHAUHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 8 Rdnr. 15). Demgemäß dient die Aufsicht auch der **Überwachung** der Stiftungsorgane, da der Stiftungsvorstand grundsätzlich einen weiten Spielraum

Staatliche
Stiftungsaufsicht

hat und dadurch auch Möglichkeiten, den Stiftungszweck zu verfehlen.

Aus der Entscheidung des BVerwG (Urt. v. 22.09.1972 – VII C 27.71, BVerwGE 40, 347), die Geltung der Grundrechte auf Stiftungen privaten Rechts anzuerkennen, resultiert zugleich die Konsequenz, dass die Stiftungsaufsicht auf die reine **Rechtsaufsicht** beschränkt ist. Eine erste – präventive – „Eingangskontrolle“ durch die Stiftungsaufsicht stellt bereits das Anerkennungsverfahren dar: Nur Stiftungen, die den gesetzlichen Mindestanforderungen entsprechen, werden anerkannt.

Nach der Anerkennung findet eine laufende – repräsentative – Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht statt, bei der sie darauf achtet, dass die Tätigkeit der Stiftungsorgane dem Stiftungsgeschäft, der Satzung – somit dem historischen Stifterwillen – und den Gesetzen entspricht (FISCHER, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 8 Rdnr. 6). Es handelt sich dabei nicht um eine Zweckmäßigkeit- oder Wirtschaftlichkeitskontrolle. Vielmehr soll die Aufsicht gewährleisten, dass der Stifterwille beachtet und über den Tod des Stifters hinaus perpetuiert wird (Beachtlichkeit des Stifterwillens), und den Bestand und die Funktionsfähigkeit der Stiftung sichern. Sie unterliegt dabei dem Grundsatz der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit staatlichen Handelns.

Die rechtlich fixierte Perpetuierung des Stifterwillens spielt bei der Beurteilung der Stiftung als Instrument der Sicherung der Vermögenskontinuität, insbesondere der Sicherung der Unternehmenskontinuität, eine besondere Rolle. Sofern in der Stiftungssatzung eine stiftungsinterne, unabhängige Kontrolle vorgesehen ist und daher die Perpetuierung des Stifterwillens gesichert erscheint, kann – abgeleitet aus den Grundsätzen der Subsidiarität sowie der Verhältnismäßigkeit staatlichen Handelns – die

staatliche Stiftungsaufsicht reduziert oder sogar entbehrlich sein (vgl. ebenso FISCHER, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 8 Rdnr. 6). Auch nach der Stiftungsrechtsreform gibt das Bundesrecht keinen Spielraum für eine Beschränkung der Aufsicht bei privatnützigen Stiftungen (vgl. ROHN, in: SCHAUHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 8 Rdnr. 16).

In vereinzelt Konstellationen besteht momentan (Ende 2022) sogar keinerlei laufende Stiftungsaufsicht: Für Familienstiftungen in Bayern ist beispielsweise keine laufende Stiftungsaufsicht vorgesehen. Nach Art. 10 Abs. 1 Satz 1 BayStG unterstehen ausschließlich Stiftungen, die öffentliche Zwecke verfolgen, der Stiftungsaufsicht. Die Stiftungsbehörde für Familienstiftungen in Bayern tritt lediglich bei der Anerkennung, bei Satzungs- und Zweckänderungen sowie bei der Auflösung einer Stiftung auf den Plan.

Eine nicht bestehende oder lediglich reduzierte Stiftungsaufsicht ist jedoch nicht stets von Vorteil. Denn die Stiftungsaufsicht stellt mitnichten einen hartnäckigen und/oder einschränkenden Gegner dar, vielmehr ist sie im Anerkennungsverfahren als wertvoller, kritisch mitdenkender Partner mit großem Erfahrungsschatz zu betrachten. Nach Errichtung der Stiftung nimmt sie darüber hinaus wichtige Schutzfunktionen zugunsten des Stifters – sowohl zu dessen Lebzeiten als auch nach dessen Ableben – sowie seines Willens wahr. Nach dem Ableben des Stifters werden die ursprüngliche Idee und der Wille des Stifters durch die Organe der Stiftung, mithin durch die Mitglieder der jeweiligen Organe, umgesetzt und gesteuert. Die Erfahrung zeigt, dass der Stifter, der über seinen Tod hinausdenkt, die Stiftungsaufsicht in dieser Hinsicht als beruhigende, unabhängige Kontrollinstitution empfindet. Sie ist nämlich imstande, die durch den Stifter geschaffene Stiftung vor Fehlern und Verfehlungen der Organe und deren Mitglieder zu schützen. Auch nach der

Stiftungsrechtsreform gibt das Stiftungszivilrecht keinen Spielraum für eine Beschränkung der Aufsicht bei privatnützigen Stiftungen, da eine Unterscheidung zwischen privatnützigen und gemeinnützigen Stiftungen nicht vorgesehen ist (vgl. ROHN, in: SCHAUHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 8 Rdnr. 16).

4.2 Die unselbständige (nicht rechtsfähige) Stiftung

Kein staatliches Anerkennungsverfahren erforderlich

Ebenso wie bei der rechtsfähigen Stiftung wird bei der unselbständigen Stiftung durch einen Stifter ein bestimmtes Vermögen zur dauerhaften Verwirklichung eines Zwecks gewidmet. Bei der unselbständigen Stiftung handelt es sich jedoch nicht um ein eigenständiges Rechtssubjekt in Form einer juristischen Person. Zur Errichtung einer unselbständigen (nicht rechtsfähigen) Stiftung ist kein staatliches Anerkennungsverfahren erforderlich. Sie **unterliegt nicht der Stiftungsaufsicht** und ist grundsätzlich auch mit einer kleinen Vermögensausstattung möglich. Die unselbständige Stiftung wird unter Lebenden durch einen Vertrag zwischen Stifter und Stiftungsträger begründet und ist damit im Gegensatz zum Stiftungsgeschäft einer rechtsfähigen Stiftung keine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung. Daher bedarf das Stiftungsgeschäft einer unselbständigen Stiftung, in dem die Übertragung von Grundstücken (nach § 311b BGB) oder die von GmbH-Anteilen (gem. § 15 Abs. 4 GmbHG) vorgesehen ist, der notariellen Beurkundung.

Stiftungsgeschäft unselbständiger Stiftungen

In der Regel handelt es sich bei dem vertraglichen Stiftungsgeschäft einer unselbständigen Stiftung um ein Treuhandverhältnis, dem ein Auftrag, Dienstvertrag oder Geschäftsbesorgungsvertrag zugrunde liegt. Es kann sich aber auch um eine Schenkung unter Auflage gem.

§§ 518 ff. BGB handeln. Soll eine **unselbständige Stiftung von Todes** wegen errichtet werden (durch Testament, Erbvertrag oder Vermächtnis mit Auflage), so sind wiederum die erbrechtlichen Vorschriften zu beachten.

Stiftungsträger kann eine **natürliche oder juristische Person** sein, wobei Stifter und Träger nicht identisch sein dürfen. Der Stiftungsträger handelt für die Stiftung im eigenen Namen. Der Träger wird Eigentümer des Stiftungsvermögens – mit den sich aus dem Vertrag ergebenden Verpflichtungen –, das er gesondert zu verwalten hat. Die Hauptpflicht des Stifters besteht in der Übertragung des gestifteten Vermögens auf den Träger. Die unselbständige Stiftung benötigt eine eigene Zwecksetzung, bei deren Findung der Stifter nicht an § 87 Abs. 1 BGB, § 85 Abs. 1, § 87 Abs. 1 BGB n.F. gebunden ist, da der Stiftungszweck nicht aufsichtsrechtlich geprüft wird. Der Stifter darf lediglich keinen sitten- oder gesetzeswidrigen Zweck wählen und der Träger muss willens und in der Lage sein, den Zweck zu erfüllen. Sie sollte mit dem Aufgabenbereich des Trägers – vor allem, wenn es sich dabei um eine öffentlich-rechtliche Einrichtung handelt – abgestimmt sein. Der Fortbestand einer Stiftung wird durch die Wahl einer potentiell unsterblichen juristischen Person oder dem jeweiligen Inhaber eines bestimmten Amtes als Träger der Stiftung eher gewährleistet als bei einer natürlichen Person. Im Hinblick auf die Insolvenzfähigkeit ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts von Vorteil (vgl. KIRCHHAIN, in: SCHAUHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 9 Rdnr. 83).

Der der unselbständigen Stiftung zugrundeliegende Vertrag und die damit für den Träger einhergehende Verpflichtung werden durch die Satzung konkretisiert. Daher ist der Vertrag mit dem Träger auszuhandeln. Soll die Stiftung als gemeinnützig anerkannt werden, so

Stiftungsträger

Stiftungsvertrag

Angaben in
Satzung

müssen Stiftungsgeschäft und Satzung – entsprechend der selbständigen Stiftung – die Erfordernisse der §§ 60, 61 AO erfüllen (der Träger selbst muss nicht gemeinnützig sein). Die Satzung sollte insbesondere enthalten:

- einen eigenen **Stiftungsnamen** (auch zur besseren Abgrenzung vom übrigen Vermögen des Trägers);
- **Sitz** (einen eigenen Sitz hat die unselbständige Stiftung nicht, daher liegt ihr Sitz i.d.R. am Wohnort bzw. Sitz des Trägers);
- **Stiftungszweck**;
- Einrichtung eines **Gremiums** (sinnvoll)
 - als Kontrollorgan oder als Entscheidungsorgan,
 - klare Aufgabenverteilung zwischen Gremium und Träger,
 - Bestellung und Abberufung, Beschlussfassung usw.;
- das **Stiftungsvermögen** ist genau zu bezeichnen (gesonderte Verwaltung);
- die **Rechnungslegung** des Trägers gegenüber dem Gremium;
- Regelungen zur Zulässigkeit von **Satzungsänderungen** durch den Träger und/oder das Stiftungsgremium;
- Regelung zu **Beendigungsmöglichkeiten**;
- Regelung zum **Vermögensanfall**.

Zeitliche
Begrenzung

Eine unselbständige Stiftung ist auch unter zeitlicher Begrenzung möglich, z.B. als Vorläufer einer selbständigen Stiftung. Dies bedarf einer ausdrücklichen Regelung. Es kann auch in der Satzung die Möglichkeit des Ver-

brauchs des der Stiftung zugewendeten Vermögens vorgesehen werden.

Leitlinie und
Richtschnur

5. Stiftungszweck

Der Stiftungszweck ist Ausdruck der Zielrichtung des Stifters. Er prägt das Stiftungsgeschäft und die Stiftungssatzung, liefert für die Tätigkeit der Stiftung das Programm, bestimmt die Destinatäre, ist Leitlinie und Richtschnur für das Handeln und Entscheiden der Stiftungsorgane und formt die Individualität und das Profil der Stiftung maßgeblich mit (vgl. auch STUMPF, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 4 Rdnr. 68 ff., § 5 Rdnr. 1 ff.). Der Stiftungszweck kann dem **Gemeinwohl dienen oder auch privatnützig**, d.h. zum Wohl eines kleinen, abgeschlossenen Personenkreises, wie einer Familie oder der Belegschaft eines Unternehmens, ausgerichtet sein.

Familienstiftung

Die **Familienstiftung** ist die vorherrschende Form der privatnützigen Stiftung. Eine Familienstiftung verfolgt den Zweck der Verwaltung ihres Vermögens zugunsten einer oder mehrerer Familien oder bestimmter Familienmitglieder, wobei die Erträge an einen abgrenzbaren Personenkreis von Begünstigten (Destinatären) ausgeschüttet werden. Nach einigen Landesstiftungsgesetzen gelten als Familienstiftung solche Stiftungen, die nach dem Stiftungsgeschäft entweder ausschließlich oder auch nur überwiegend dem Wohl der Mitglieder einer oder mehrerer bestimmter Familien dienen (vgl. z.B. § 21 Hessisches Stiftungsgesetz). Sofern das jeweilige Landesstiftungsgesetz lediglich eine „überwiegende“ Begünstigung einer Familie durch die Stiftung erfordert, um sie als Familienstiftung anzuerkennen (so z.B. § 21 Hessisches Stiftungsgesetz sowie § 3 Abs. 2 Stiftungsgesetz Rheinland-Pfalz), ist es möglich, bis zu 49 % der Erträge einer Familienstiftung beispielsweise für bestimmte gemeinnützige Zwecke vorzusehen. Andere Landesstiftungsgesetze (z.B. das Bayerische Stiftungsge-

setz) verzichten auf die Nennung und Präzisierung des Begriffs der Familienstiftung.

In der Praxis besteht teilweise das Bedürfnis, mit einer Familienstiftung auch gemeinnützige Zwecke zu fördern, wenngleich damit keine steuerlichen Vorteile verbunden sind, durchaus. Im Regelfall wird der Stifter bei der Errichtung einer Familienstiftung jedoch die ausschließliche Begünstigung seiner Familie als Stiftungszweck vorsehen. Ausgangspunkt für den Stifter ist folglich in diesen Regelfällen die Verbindung von finanzieller Vorsorge für die Familie mit dem Schutz des von ihm eigens aufgebauten Vermögens. Konkret geht es häufig im Fall unternehmensverbundener Familienstiftungen um die Herstellung einer Unternehmenskontinuität, also der generationsübergreifenden Erhaltung zur Versorgung der Familie und der Vermeidung des Risikos der Vermögenszersplitterung (vgl. ZENSUS/SCHMITZ, NJW 2012, 1323 m.w.N.; FLEISCH, in: SCHAHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 2 Rdnr. 38).

Der Begriff der Familienstiftung ist also nicht einheitlich gesetzlich definiert. Daran ändert auch die Stiftungsrechtsreform zum 01.07.2023 nichts. Der Begriff taucht in den bundesrechtlichen Regelungen nicht auf. Darum folgt die Errichtung einer solchen Stiftung schlichtweg den §§ 80 ff. BGB n.F. Lediglich im Außensteuerrecht findet sich eine Definition, nämlich in § 15 Abs. 2 AStG. Hiernach sind Stiftungen dann Familienstiftungen, wenn der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind. Gleichwohl ist der Begriff der Familienstiftung im jeweiligen Regelzusammenhang immer spezifisch auszulegen (vgl. FLEISCH, in: SCHAHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 2 Rdnr. 25 f.).

Verschiedene
Zwecke möglich

Stifter können bei der Definition des Stiftungszwecks häufig von mehreren Grundgedanken bzw. -zielen geleitet sein. In Betracht kommt – insbesondere in gemeinnützigen Konstellationen – beispielsweise der im Stiftungszweck zum Ausdruck gebrachte Wille,

- staatliches Handeln bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben zu ergänzen (nicht zu ersetzen),
- soziale Korrekturen in der öffentlichen Aufgabenerfüllung vorzunehmen und menschliche oder soziale Hilfe zu leisten,
- Bewährtes zu bewahren und Wertvolles zu erhalten helfen,
- Initiativen, Impulse und Anstöße für sinnvolle Weiterentwicklungen auszulösen (Stiftung als „Ort der Innovation“),
- als „Pioniere“ neue Wege aufzuzeigen oder
- grundsätzlich Probleme in der Gesellschaft einer vernünftigen, konkreten Lösung näherzubringen.

Verschiedene Bereiche

Die Stifter können solche Grundgedanken bzw. -ziele auf verschiedene Bereiche der Gesellschaft – beispielsweise Kultur und Kunst, Bildung, Wissenschaft, Forschung, Sozial- und Wohlfahrtswesen, Jugend- und Altenhilfe, Gesundheitswesen, Umwelt, Heimatpflege oder internationale Verständigung – anwenden. Weitere Aufgabenfelder sind denkbar. Die gestalterische Phantasie des Stifters kann sich breit entfalten.

Freie Zweckbestimmung

Der Stifter ist im Rahmen seiner Grundrechtsausübung – Art. 2 GG gewährleistet die Stiftungserrichtung als Ausübung von Privatautonomie – in der Bestimmung des Stiftungszwecks bis zur Grenze der Gemeinwohlge-

führung frei. Doch sollten einige Aspekte berücksichtigt werden:

- Der Stifter sollte seine Motive, Neigungen und Interessen ausloten und prüfen.
- Der Stiftungszweck sollte sowohl mit Sorgfalt gewählt und geprüft als auch eindeutig und klar formuliert werden.
- Der Stiftungszweck sollte nicht zu eng gefasst werden, damit der Handlungsspielraum für seine dauerhafte Erfüllung bei sich ändernden Umständen nicht beschränkt oder gar unmöglich wird. „Bedarfsorientiert“ können Schwerpunkte in der Zweckerfüllung festgelegt werden.
- Es können – je nach Ausstattung der Stiftung mit Vermögen – mehrere Zwecke nebeneinander oder nacheinander angegeben werden. Letzteres bietet sich besonders bei Stiftungen an, die durch Zustiftungen schrittweise mit Vermögen ausgestattet werden.

Maßgebliche Bedeutung hat die Zwecksetzung für das Steuerrecht: Falls die Stiftung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (§§ 51 ff. AO) verfolgt, so genießt sie Steuerbefreiung, vor allem von der Körperschaft- und Gewerbesteuer, soweit sie keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, sowie der Schenkung- und Erbschaftsteuer.

Steuerrecht

Verfolgt eine Stiftung privatnützige Zwecke, so erfolgt keine derartige Steuerbefreiung. Sowohl die Dotierung als auch das Einkommen der nicht steuerbegünstigten Stiftung sind steuerpflichtig. Während die Dotierung einer allgemeinen steuerpflichtigen Stiftung grundsätzlich der Schenkungsteuer nach der höchsten Steuerklasse III unterliegt, wird die Familienstiftung nach der Steuerklasse ihres entferntest Berechtigten besteuert (sog. Steuer-

Keine
Steuerbefreiung

klassenprivileg nach § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG), also z.B. bei Begünstigung ausschließlich des Ehegatten, der Kinder und deren Abkömmlinge nach Steuerklasse I. Bei Familienstiftungen fällt alle 30 Jahre die Erbersatzsteuer an (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Maßgeblich ist der Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf die Familienstiftung. In diesem Turnus wird ein Vermögensübergang auf zwei Kinder fingiert (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG), wobei der nach Abzug der Kinderfreibeträge verbleibende Betrag nur zur Hälfte besteuert wird.

6. Stiftungsorganisation

6.1 Rechtliche Ausgestaltung

Die Stiftung ist eine rechtlich verselbständigte juristische Person des bürgerlichen Rechts. Sie wird bis zum Inkrafttreten der Stiftungsrechtsreform durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts zum 30.06.2023 ohne Legaldefinition als selbständiger, nicht auf einem Personenverband beruhender, mitgliederloser Rechtsträger festgelegt. Dieser Rechtsträger verfolgt die in einem Stiftungsgeschäft festgelegten Zwecke mit Hilfe eines diesen Zwecken gewidmeten Vermögens dauerhaft (vgl. STAUDINGER/HÜTTEMANN/RAWERT, BGB, Neubearb. 2017, Vorbem. §§ 80 ff. Rdnr. 1 m.w.N.; v. CAMPENHAUSEN/STUMPF, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 1 Rdnr. 1 ff.).

Ab dem 01.07.2023 wird der Begriff der Stiftung über § 80 Abs. 1 BGB n.F. über eine Legaldefinition als eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete mitgliederlose juristische Person definiert (vgl. SCHAUHOFF, in: SCHAUHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 1 Rdnr. 1).

Die Stiftung ist – wie jede andere juristische Person – im Rechtsverkehr nur handlungsfähig, wenn sie sich entsprechender Organe bedient. Diese sind mit natürlichen Personen besetzt, die i.S.d. Stiftung handeln, also den Stifterwillen ausführen. Die Stiftungsorganisation drückt aus, welche Verbindungen zwischen der Stiftung und den für sie handelnden Personen sowie unter ihnen bestehen und welche Funktionen diese innehaben.

Das Bedürfnis des Stifters nach strukturierter und pflichtbewusster Verwaltung durch die Stiftungsorgane

Juristische
Person

Vorstand und
mögliche weitere
Organe

Organisation
wird vom Zweck
und dem Ver-
mögen bestimmt

Stifter als Vor-
stand

muss umfänglich berücksichtigt werden. Für den potentiellen Stifter stellt sich die Frage, wer nach seinen Vorstellungen die Vermögensverwaltung organisiert und kontrolliert. Ausgangspunkt der Gestaltungsüberlegungen ist vielfach, dass der Stifter nach Errichtung der Stiftung sein Unternehmen weiterhin beherrschen und lenken will, so dass sich die Frage nach dem größtmöglichen Einfluss des Stifters in der Stiftung stellt.

Das Gesetz sieht in § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB (§ 81 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) BGB n.F.) für Stiftungen lediglich die Pflicht zur Einrichtung eines Vorstands vor. Bei der Ausgestaltung der Mitwirkungsrechte für Familienmitglieder und/oder Begünstigte ist der Stifter in der Satzungsgestaltung weitestgehend frei. Hierin liegen die Herausforderung und insbesondere die Chance einer zukunftsorientierten Struktur. Es stellt sich die Frage, ob neben dem Vorstand ein zusätzliches Kontrollorgan eingerichtet werden sollte (Aufsichtsrat), das die Zweckmäßigkeit des Vorstandshandelns unter Berücksichtigung des Stifterwillens überwachen kann.

Ob eine umfangreiche Organausstattung erforderlich ist, wird selbstverständlich auch durch tatsächliche Elemente beeinflusst. So bestimmen Stiftungszweck und Stiftungsvermögen maßgeblich die Stiftungsorganisation. Denn je umfangreicher die Stiftung mit Vermögen ausgestattet ist und je umfassender der (die) Stiftungszweck(e) vorgegeben ist (sind), umso differenzierter ist grundsätzlich die Stiftungsorganisation anzulegen. Vor allem die **Vermögensausstattung** bestimmt die Tiefe der Organisation bzw. die Anzahl der Organe oder Gremien.

6.2 Stiftungsvorstand

Stiftungen mit geringer Vermögensausstattung haben in aller Regel **ein** Organ, den Vorstand. Dieser wird aus

historischen Gründen gelegentlich auch „Direktorium“, „Kuratorium“ oder „Verwaltungsrat“ genannt. Besteht der Vorstand aus mehreren Personen, so sollte die Stiftungssatzung eindeutig regeln, wer die Stiftung als Vorstand i.S.d. BGB vertritt. Der Stifter kann sich auch als alleinigen Vorstand einsetzen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Stifter innerhalb der Stiftungsorganisation keine „Sonderstellung“ einnimmt. Er ist wie jeder andere ein einfaches Organmitglied und an seinen, in der Satzung festgeschriebenen Stifterwillen gebunden. Da er somit der Satzung – wie ein fremder Dritter – unterliegt, bestehen allerdings nach der herrschenden Auffassung in der Literatur und Praxis keine Bedenken, bestimmte Sonderrechte (Vorzugs- oder Reservatrechte, also z.B. ein mehrfaches Stimmrecht, Vetorechte oder eine Letztentscheidungskompetenz) für den Stifter vorzusehen (vgl. BURGARD, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, § 11 Abschn. A. VII., 274, 275; SIEGER/BANK, NZG 2010, 641 ff.; IHLE, DStR 2008, 1692 ff.; GODRON, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 6 Rdnr. 102 ff.). Hierbei sollte vom Stifter auch bedacht werden, ob und wenn ja, wen er nach seinem Ableben mit diesen Sonderrechten ausstatten möchte.

Einschränkend gilt folgender Leitsatz: Die Stiftung darf sich nicht als verlängerter Arm des Stifters darstellen (vgl. GODRON, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 6 Rdnr. 102 ff.).

Praxistipp

6.3 Aufsichtsrat

Sinnvollerweise wird dem Vorstand im Fall des Ausscheidens (durch Tod) des Stifters ein zweites Organ zugeordnet, das die Grundsätze für die Verfolgung der Stiftungszwecke festzulegen und/oder Kontrollfunktionen gegenüber dem Vorstand wahrzunehmen hat. Dieses Organ ist der Aufsichtsrat.

Aufsichtsrat als
zweites Organ

Praxistipp

Es kann für den Stifter förderlich sein, einen Aufsichtsrat bereits zu Lebzeiten einzurichten; wenn er sich nämlich aus dem Tagesgeschäft des Vorstands zurückziehen möchte und dessen Geschäftstätigkeit als Vorsitzender des Aufsichtsrats überwachen will.

Überdies kann eine beliebige Größenordnung von Investitionen in der Satzung angegeben werden, ab deren Überschreiten eine solche Investition der Zustimmung durch den Aufsichtsrat bedarf. Diese Schwelle zustimmungsbedürftiger Geschäfte sollte nicht zu niedrig angesetzt sowie Zustimmungsvorbehalte nicht für jede einzelne Tätigkeit der Geschäftsführung vorgeschrieben werden, damit die alltägliche Verwaltungsarbeit ungehindert ablaufen kann. Aus diesen Gründen erscheint es bei Stiftungen mit nennenswerten Vermögen i.d.R. förderlich zu sein, einen Aufsichtsrat in der Satzung vorzusehen.

Die Einrichtung eines solchen Überwachungsorgans kann zu einer **Lockerung der Aufsicht durch die Stiftungsbehörde** führen (Subsidiaritätsprinzip); sogar dann, wenn dies nicht ausdrücklich in den einzelnen Landesstiftungsgesetzen (LStiftG) vorgesehen ist (vgl. dazu BURGARD, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, § 11 Abschn. A. II., 267, m.w.N.). In einigen LStiftG finden sich gelockerte Kontrollrechte hinsichtlich privatnütziger Familienstiftungen.

Aufgrund der gelockerten Stiftungsaufsicht ist eine Personalunion in mehreren Organen zu vermeiden, da diese potentiell Stiftungsinteressen unkontrollierbar gefährden könnten.

Ab dem 01.07.2023 gilt: Nach der Stiftungsrechtsreform gibt das Stiftungszivilrecht keinen Spielraum für eine Beschränkung der Aufsicht bei privatnützigen Stiftungen, da eine Unterscheidung zwischen privatnützigen und gemeinnützigen Stiftungen nicht vorgesehen ist

(vgl. ROHN, in: SCHAUHOF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 8 Rdnr. 16).

6.4 Familienversammlung (Familienstiftung)

Neben dem Vorstand (sowie ggf. dem Aufsichtsrat) kann zudem ein Organ vorgesehen und in der Folge auch tatsächlich eingerichtet werden, das der Bildung des familiären Willens dient. Hinsichtlich des Aufgabenbereichs einer solchen Familienversammlung besteht **Gestaltungsspielraum**: Sie kann als reines Organ der Formulierung familiärer Interessen vorgesehen werden. Ihr kann jedoch darüber hinaus unmittelbarer Einfluss durch die Zubilligung organschaftlicher Rechte (beispielsweise Stimmrechte) eingeräumt werden. Es muss beachtet werden, dass die Funktions- und Handlungsfähigkeit des Vorstands nicht behindert wird. Daher ist von weitreichender Bedeutung, ob diesem Gremium Mitbestimmungsrechte oder lediglich Überwachungs- oder gar ausschließlich Beratungskompetenzen zugewilligt werden.

Die Willensbildung der Familienversammlung sollte förmlich durch Beschluss erfolgen, der dem Vorstand sowie ggf. dem Aufsichtsrat zugeleitet wird. Für diese Abläufe können und sollten in der Satzung ganz konkrete Regelungen festgehalten werden.

Praxistipp

6.5 Weitere Beratungsorgane

Stiftungen mit größerer Vermögensausstattung haben häufig weitere Gremien, deren Aufgabe vor allem in der Beratung liegt. Diese Beratung kann durch **auf Dauer eingerichtete Gremien** wie Beiräte oder Ausschüsse erfolgen, sie kann auch in Ad-hoc-Ausschüssen für

Zusätzliche Gremien wie Beiräte oder Ausschüsse

Praxistipp

zeitlich und sachlich begrenzte Aufgabenstellungen geleistet werden.

Hinsichtlich der interorganschaftlichen Zusammenarbeit sollte insgesamt darauf geachtet werden, dass die einzelnen Kompetenzen inhaltlich aufeinander abgestimmt werden, so dass diese sich nicht gegenseitig behindern. Es sollte bereits in der Satzung der Grundstein für eine produktive Zusammenarbeit gelegt werden.

Funktionale Unterschiede

6.6 Gestaltungsformen der Stiftung

Auch die **Erscheinungs- und Gestaltungsformen (Anlagenpolitik) der Stiftung** mit ihren funktionalen Unterschieden haben Einfluss auf die Stiftungsorganisation sowie auf die Kompetenzausstattung und die Größe der einzelnen Organe und Gremien:

- **Kapital(fonds)trägerstiftungen** mit großer Vermögensausstattung benötigen vielfach die besondere Kompetenz für Vermögensverwaltung/-anlage innerhalb des Vorstands. Dies hat meist die Einbindung eines entsprechenden Experten und damit auch einen höheren Personalbedarf zur Folge. Dabei kann sich der Vorstand auch externen sachkundigen Dritten bedienen. Im Zweifel muss der Vorstand bei komplexen Anlagen einen Sachverständigen bemühen, um sich einer zivilrechtlichen Pflichtverletzung nicht aussetzen.
- **Reine Anstalts- und Unternehmensträgerstiftungen** brauchen die Kompetenz der Vermögensverwaltung in aller Regel nicht in dem Umfang wie die Kapitalfondsträgerstiftungen. Zudem ist meist auch ihr Verwaltungsapparat deshalb kleiner, weil bestimmte Entlastungen über die Verwaltungsstruktur der von ihnen

getragenen Anstalten (Krankenhäuser, Altersheime usw.) und Unternehmen möglich sind.

- Auch **Funktionsträgerstiftungen** benötigen häufig die Kompetenz der Vermögensverwaltung weniger.

6.7 Weitere Organisationsaspekte

Einen ebenfalls **deutlichen Einfluss auf die Stiftungsorganisation** übt die vom Stifter beabsichtigte bzw. von den Stiftungsorganen bevorzugte **Arbeitsweise der Stiftung** aus. Formen der Zweckverwirklichung bzw. der Fördertätigkeit einer Stiftung können z.B. wie folgt ausgestaltet sein:

1. Die Stiftung fördert auf Anträge hin, die von Dritten an sie gestellt werden, und/oder unterstützt andere Körperschaften in deren Zweckerfüllung.
2. Die Stiftung leistet selbst konzeptionelle, gestalterische Förderarbeit. Das beinhaltet, dass sie selbst die Ziele und die Gestaltung ihrer Förderprojekte definiert und die Realisierung dieser Projekte entweder im Wege einer Auftragsvergabe regelt oder durch eigene Mitarbeiter ausführt (operative Stiftung).
3. Die Stiftung leistet teils selbst konzeptionelle, gestalterische Förderarbeit und fördert teils auf Antragstellungen hin.

Die jeweils bevorzugte Arbeitsweise hat zwangsläufig Konsequenzen für die Entwicklung des Förderprogramms, für die Organisationsentwicklung (**Aufbau- und Ablauforganisation**) und, damit eng verbunden, für die Personalentwicklung. Die verschiedenen Arbeitsweisen bedingen beispielsweise Unterschiede in:

Arbeitsweise der
Stiftung

Organisations-
entwicklung

- der notwendigen Tiefe des Förderprogramms,
- der zu leistenden Konzeptions- und Projektgestaltungsarbeit,
- den Anforderungen an den Zielbestimmungs- und Entscheidungsprozess und an den Prozess der Projektrealisierung,
- der Projektbetreuungsarbeit wie auch in der Arbeit zur Umsetzung der Projektergebnisse,
- dem stiftungsinternen Arbeitsaufwand und Arbeitsvollzug,
- den stiftungsinternen Funktionen und Arbeitsinhalten,
- der Anzahl und der Qualifikation der Mitarbeiter sowie
- der Tiefe der Beratung durch stiftungsexterne Personen und Einrichtungen.

Stiftungsmanagement abhängig von Arbeitsweise

Die Gestaltung des Stiftungs- und Projektmanagements hängt von der beabsichtigten bzw. realisierten Arbeitsweise der Stiftung ab. Bei mehreren Organen und Gremien innerhalb der Stiftung sind eine **klare Aufgabenzuordnung und eine eindeutige Regelung der Entscheidungsverfahren notwendig**. Kompetenzvermischungen und -konflikte sind zu vermeiden. Neben der Stiftungssatzung ist dazu häufig eine **Geschäftsordnung** hilfreich. Beide regeln die Aufgaben- und Kompetenzverteilung zwischen den Organen und Gremien, die Beschlussfähigkeit, die Beschlussfassung und Abstimmungen innerhalb der Organe bzw. Gremien sowie weitere Verfahren und Befugnisse innerhalb der Stiftung. Die Regelungen sollen die Funktionsfähigkeit sowohl der Stiftung als Ganzes als auch die der einzelnen Stiftungsorgane auf Dauer sicherstellen. Grundsätzlich sollen in

die Stiftungssatzung nur die – beispielsweise aus stiftungsrechtlicher Sicht – notwendigen Regelungen aufgenommen werden; die Geschäftsordnung kann vertiefende, detaillierte und ergänzende Regelungen enthalten. Änderungen in der Stiftungssatzung bedürfen der Mitwirkung der Stiftungsaufsichtsbehörde, Änderungen in der Geschäftsordnung dagegen nicht.

Größe und Besetzung der Organe bzw. Gremien **bestimmen sich nach Inhalt, Umfang und Tiefe** der ihnen gestellten Aufgaben. Entscheidungs- und Kontrollgremien können – als grobe Faustregel – von der Anzahl der Personen her meist kleiner ausfallen als Beratungsgremien, in denen ein häufig breitgefächertes Meinungsspektrum vertreten sein muss.

Um eine sachgerechte, effektive und wirtschaftliche Zweckerfüllung der Stiftung zu gewährleisten, kommt es entscheidend auf die Eigenschaften und die **Qualifikation der Organ- bzw. Gremienmitglieder** an. Ausgewählte Eigenschaften sind beispielsweise: Integrität, Bindung an die Werte und Ziele der Stiftung, Fach- und Allgemeinwissen, Erfahrung, Urteilsvermögen, Verantwortungsbewusstsein, Objektivität und Weitblick.

Die **erste Berufung von Organ- und Gremienmitgliedern** erfolgt in aller Regel durch den Stifter selbst. **Spätere Bestellungen** werden meist durch Kooptation, also Selbstergänzung, oder durch das höchste Stiftungsorgan vorgenommen. Gleichzeitige Mitgliedschaft einzelner Personen in verschiedenen Stiftungsorganen sollte vermieden werden, denn eine solche Personalunion erschwert zwangsläufig die Wahrnehmung unterschiedlicher Organfunktionen. Die Besetzung von Beratungsgremien wird meist dem Vorstand übertragen, um den aus den jeweils anstehenden Stiftungs- bzw. Förderaufgaben herrührenden Anforderungen bestmöglich gerecht werden zu können.

Größe und
Besetzung der
Organe

Bestellung der
Organmitglieder

Vor dem Hintergrund der Effizienz der Stiftungsarbeit, insbesondere der Fördertätigkeit, haben auch die Fragen nach den Regelungen zur **Häufigkeit der Wiederbestellung** von Gremienmitgliedern, zur **Dauer von Mandatsperioden** und zur **Altersbegrenzung für die Mitgliedschaft** in den Organen entscheidende Bedeutung. Kontinuität und Erneuerung in der Besetzung der Organe sind zu planen. Beide Aspekte müssen beachtet werden: Verkrustungen sind ebenso schädlich wie zu häufiger Wechsel. Inhalt und Umfang der Geschäfts- und insbesondere der Fördertätigkeit der Stiftung bestimmen maßgeblich, ob der Vorstand **ehrenamtlich, nebenamtlich oder hauptamtlich** tätig wird:

- **Kleinere** Stiftungen werden meist ehrenamtlich verwaltet; dadurch werden allerdings nicht die Sorgfaltspflichten des Vorstands gemindert (siehe hierzu näher in 7.6).
- Stiftungen **mittlerer** Größe werden häufig auch durch Dritte – Fachberater, meist Rechtsanwälte, Steuerberater, Banken, Treuhandgesellschaften usw. – verwaltet.
- Stiftungen mit **großem** Vermögen und entsprechenden jährlichen Erträgen haben i.d.R. hauptamtliche Mitarbeiter und eine eigene Verwaltungsstruktur.

Aufgaben des Stifters

Die angesprochenen Gesichtspunkte zur Aufbau- und Ablauforganisation sollte der Stifter – ggf. mit sachge-rechter Beratung – schon vor der Stiftungsgründung prüfen und abwägen. Er sollte möglichst zu konkreten Vorstellungen gelangen, die bereits bei der Ausarbeitung des Stiftungsgeschäfts und vor allem der Stiftungssatzung zu berücksichtigen sind. Diese Vorstellungen müssen selbstverständlich nicht in rechtlicher Form verfasst werden, sondern in Gänze untechnisch; was soll in keinem Fall und was soll in jedem Fall passieren. Der

fachliche Berater setzt dies dann für den Stifter in der Stiftungsverfassung um.

Grundsätze sind aus rechtlichen Regelungen abzuleiten

7. Stiftungsverwaltung

7.1 Rechtlicher Rahmen

Den rechtlichen Rahmen für die Verwaltung der Stiftung bilden in erster Linie die **Satzung, die stiftungsrechtlichen Vorschriften des BGB (§§ 80 ff.)** und der **Landesgesetze sowie steuerrechtliche Regelungen** (insbesondere die §§ 51 ff. AO). Aus diesen Rechtsgrundlagen – i.V.m. der Auslegung und Anwendung der Gesetze durch die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung – sind einige Grundsätze erkennbar bzw. abzuleiten, die der Stiftungsverwalter zu berücksichtigen hat. Für gemeinnützige Stiftungen ist insbesondere auf § 59 AO hinzuweisen: Danach muss nicht nur aus der Satzung der Stiftung hervorgehen, dass die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen vorliegen. Vielmehr muss die **tatsächliche Geschäftsführung** auch diesen Bestimmungen entsprechen. Die tatsächliche Geschäftsführung wird von der Finanzbehörde in regelmäßigen Abständen im Turnus von drei Jahren (AEAO zu § 59 Nr. 3 Satz 3) überprüft; dementsprechend erhält die Stiftung auch nur einen befristeten Freistellungsbescheid.

Wird bei einer Stiftung, die bereits nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit war, im Rahmen der Veranlagung festgestellt, dass die Satzung nicht den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts genügt, dürfen aus Vertrauensschutzgründen hieraus regelmäßig keine nachteiligen Folgerungen für die Vergangenheit gezogen werden. Der Gemeinnützigkeitsstatus kann rückwirkend nur dann versagt werden, wenn die tatsächliche Geschäftsführung gegen das Gemeinnützigkeitsrecht verstößt (AEAO zu § 59 Nr. 4). Etwaige im Rahmen der Veranlagung festgestellte Beanstandungen der Finanzverwaltung bzgl. der Satzungsausgestaltung sind von der Stiftung binnen angemessener Frist zu ändern und dem Finanzamt

mitzuteilen. Erfolgt eine Satzungsänderung fristgemäß, gilt die Steuervergünstigung unverändert fort (AEAO zu § 59 Nr. 4).

Die Verwaltungstätigkeit der Stiftung umfasst die Verwaltung des Stiftungsvermögens und die Aktivitäten zur Erfüllung des in ihrer Satzung ausgewiesenen Stiftungszwecks. Das bundeseinheitlich geregelte Stiftungszivilrecht, das zum 01.07.2023 in Kraft tritt, beschränkt sich auf grundlegende Regelungen zum Vermögen. Es wurde bewusst davon abgesehen, die Vermögensverwaltung eingehender zu regeln, damit Stiftungen die Verwaltung ihres Stiftungsvermögens weitgehend nach ihren individuellen Bedürfnissen ausgestalten können (vgl. Rechtsausschuss zum RegE eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts, BT-Drucks. 19/31118, S. 7).

7.2 Vermögensverwaltung

7.2.1 Vermögensausstattung

Das Stiftungsvermögen ist eines der wesentlichen, den Stiftungsbegriff prägenden Elemente. Das bislang geltende Stiftungsrecht kennt keine Legaldefinition des Stiftungsvermögens. Erstmals wird in § 83b BGB n.F. definiert, dass das Stiftungsvermögen bei einer Ewigkeitsstiftung aus zwei Bestandteilen, dem Grundstockvermögen und dem sonstigen Vermögen besteht (ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 370). Die **Vermögensausstattung** einer Stiftung ist zwingende Voraussetzung für die Anerkennung der Stiftung (vgl. § 81 Abs. 1 Nr. 4, § 82 BGB, § 81 Abs. 1 Nr. 2 BGB n.F.). Das auf die Stiftung zu übertragende Vermögen wird i.d.R. **in der Satzung konkret bezeichnet** (vgl. § 80 Abs. 2 BGB). Das Stiftungsvermögen

Prägendes
Element

Vermögensverwaltung wichtigste Aufgabe der Organe

nimmt gegenüber dem Stiftungszweck eine dienende Funktion ein, die dessen Durchführung gewährleisten soll (vgl. STAUDINGER/HÜTTEMANN/RAWERT, BGB, Neubearb. 2017, Vorbem. §§ 80 ff. Rdnr. 10).

Nach dem neuen Stiftungszivilrecht gehören die Bestimmungen zum Vermögen nicht mehr zu den zwingenden Satzungsbestimmungen. Die Widmung eines Vermögens für den Stiftungszweck ist nach § 81 Abs. 1 Nr. 2 BGB n.F. zwingender Bestandteil des Stiftungsgeschäfts (vgl. RegE eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts, BT-Drucks. 19/28173, S. 47). Mit den §§ 83b und 83c BGB n.F. werden einige grundlegende Bestimmungen über das Stiftungsvermögen und seine Verwaltung getroffen, wenn der Stifter nichts Abweichendes regelt oder genauere Vorgaben über das Vermögen in der Satzung macht. Die neuen Regelungen lehnen sich an die bestehenden landesrechtlichen Vorschriften an. Das gewidmete Vermögen bildet das anfängliche Grundstockvermögen gem. § 83b Abs. 2 Nr. 1 BGB n.F. Ein Teil des gewidmeten Vermögens kann aber auch zu sonstigem Vermögen bestimmt werden gem. § 83b Abs. 3 BGB n.F. (vgl. ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 376 ff. und 381; MEHREN, in: SCHAHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 7 Rdnr. 2).

Da sich die Erreichung des Stiftungszwecks also insbesondere auf der Ebene der Vermögensverwaltung auswirkt, gehört diese zu den wichtigsten Aufgaben der Stiftungsorgane. Für die Verwaltung und Pflege des Vermögens lassen sich allgemeingültige Regeln nicht aufstellen; sie hängen zum Teil von der Art der Vermögensausstattung ab, beispielsweise Anlagewerte wie Aktien und andere Wertpapiere, ein Unternehmen oder Anteile daran, Land- und Forstbesitz, Häuser und Wohnungen, Rechte oder Kunstgegenstände. Jedoch lassen sich einige Grundsätze herausarbeiten, die jedes vermö-

gensverwaltende Stiftungsorgan beachten sollte. Es gelten hier insbesondere die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sicherheit.

7.2.2 Grundsatz der Bestandserhaltung

Aus den landesgesetzlichen Vorschriften des Stiftungsrechts ergibt sich der Grundsatz, dass das Stiftungsvermögen in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten ist (vgl. LStiftG: Art. 6 Abs. 2 Bay., § 7 Abs. 2 BW, § 7 Abs. 2 Rh-Pf, § 6 Abs. 1 Nds, § 4 Abs. 2 Satz 1 NRW). Auch das neue Stiftungszivilrecht sieht in § 83c Abs. 1 BGB n.F. das Grundstockvermögenserhaltungsgebot vor und verbietet zugleich, Grundstockvermögen für die Erfüllung des Stiftungszwecks zu verbrauchen. Nur die Nutzungen des Grundstockvermögens dürfen zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden. Das neue Stiftungsrecht stellt damit die bisherige Rechtslage klar. Das **Bestandserhaltungsgebot** bezieht sich auf das **Grundstockvermögen** der Stiftung, welches mit dem Stammkapital einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Im steuerrechtlichen Anwendungsbereich wird dieses auch als „Vermögensstock“ bezeichnet. **Erträge des Grundstocks** – durch eine rentierliche Anlage – unterliegen nicht dem Bestandserhaltungsgebot. Diese sind vielmehr zur nachhaltigen und dauerhaften Erfüllung der Stiftungszwecke einzusetzen.

Sinn und Zweck des Bestandserhaltungsgrundsatzes ist gerade die Gewährleistung und Sicherstellung der Ertragskraft der Stiftung, um den Zweck erfüllen zu können. Deshalb widersprechen sich diese Grundsätze auch nicht. Vielmehr muss der Grundsatz der Bestandserhaltung durch das Verwendungsgebot der Stiftungserträge ergänzt werden, da nur beide zusammen den Stiftungszweck in ausreichendem Umfang sichern können.

Gewinnbringende Anlage

Hieraus folgt zunächst, dass das Vermögen grundsätzlich gewinnbringend anzulegen ist, um Erträge zur Erfüllung des Stiftungszwecks erwirtschaften zu können. Dies gilt jedenfalls für Stiftungen, die ihre Zwecke aus den Erträgen ihres Vermögens erfüllen. Hiervon zu unterscheiden sind Stiftungen, die ihren Zweck schon durch ihr Vermögen selbst erfüllen, wie z.B. Anstaltsstiftungen.

Hinweis

Seit 2013 wird die sogenannte Verbrauchsstiftung als Ausnahme anerkannt. Dies ist eine Stiftung, die lediglich für eine gewisse Dauer – befristet – eingerichtet wird, um innerhalb dieses Zeitraums einen bestimmten Zweck oder ein bestimmtes Projekt zu fördern (z.B. Aufbau der Dresdner Liebfrauenkirche). Der Vermögenserhaltungsgrundsatz wird hierbei ausnahmsweise zur Disposition des Stifters gestellt. Eine Verbrauchsstiftung ist nicht für die Ewigkeit errichtet worden, muss jedoch nach § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 82 Satz 2 BGB n.F.) mindestens zehn Jahre bestehen. Aus diesem Grund kann hier neben den Erträgen und Spenden auch das Grundstockvermögen verbraucht werden (vgl. GODRON, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 7 Rdnr. 21).

Die gesetzlichen Anforderungen an eine Verbrauchsstiftung werden im neuen Stiftungsrecht in § 81 Abs. 2 Nr. 1, § 82 Satz 2 BGB n.F. präzisiert. Das neue Stiftungszivilrecht regelt in § 83b Abs. 1 Satz 2 BGB n.F., dass bei einer Verbrauchsstiftung das Stiftungsvermögen aufgrund der Satzung nur aus sonstigem Vermögen besteht. Da das sonstige Vermögen – anders als das Grundstockvermögen – nicht ungeschmälert zu erhalten ist, handelt es sich um verbrauchbares Vermögen (vgl. ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 374).

In den derzeitigen Landesgesetzen finden sich dahingehende Formulierungen, die Ausnahmen vom Bestandserhaltungsgrundsatz zulassen, soweit die Satzung dies

vorsieht oder der Stifterwille sich nicht anders verwirklichen lässt. Das neue Stiftungszivilrecht sieht in § 83c Abs. 2, § 83c Abs. 3 BGB n.F. einen temporären Verbrauch von Grundstockvermögen in zwei Fällen explizit vor.

Die Anlagemöglichkeiten einer Stiftung sind vielfältig. Zum Beispiel können:

- die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen,
- die Verwaltung und Pflege von Wertpapieren wie Aktien-, Renten- und Immobilienfonds,
- die Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen sowie
- das Halten von Gesellschaftsbeteiligungen

in Betracht kommen. Eine gesetzliche Beschränkung der möglichen Anlagen und der Vermögensverteilung des Stiftungsvermögens gibt es nicht. Allerdings gilt es, bei der Auswahl der Anlageformen folgende Anforderung im Besonderen an die Beschaffenheit des Grundstockvermögens zu stellen: **Sicherstellung einer laufenden Erzielung von angemessenen Erträgen bei gleichzeitiger Werterhaltung des Grundstocks.** In der Praxis bedeutet dies zum einen, dass sich der Stiftungsvorstand nicht mit einer einzigen Art von Vermögensanlage begnügen darf, da hierdurch eine kontinuierliche Ertragerzielung bei den natürlichen Schwankungen des Wirtschaftslebens nicht möglich sein wird. Zum anderen ist jedoch auch kein Platz für risikoreiche Spekulationsgeschäfte oder Vermögensumschichtungen im großen Stil. Für eine optimale Zusammensetzung des Grundstocks bedarf es einer sorgfältigen Auswahl, Mischung und Streuung von Vermögensanlagen (vgl. GODRON, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 7 Rdnr. 30).

Anlage-
möglichkeiten

Exkurs: Haftung des Vorstands

Neben der Außenhaftung haftet der Vorstand auch im Innenverhältnis gegenüber der Stiftung (§ 31 i.V.m. § 86 Abs. 1 BGB bzw. § 84 Abs. 5 BGB n.F.), wenn beispielsweise ein erheblicher Anlageverlust eintreten würde. Um diese Haftung jedoch abzumildern, wurde auf der Basis der sogenannten Business Judgment Rule § 84a Abs. 2 BGB n.F. aufgenommen. Danach verhält sich ein Stiftungsorgan nicht pflichtwidrig, wenn es bei der Führung der Geschäfte der Stiftung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anwendet und es unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsgemäßen Vorgaben vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohl der Stiftung zu handeln. Aus dem § 31a Abs 1 BGB i.V.m. § 84a Abs. 3 BGB n.F. ergibt sich zudem eine Haftungsbegrenzung auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit für die Personen in den Organen, die unentgeltlich tätig sind oder eine Tätigkeitsvergütung von maximal 840 € p.a. erhalten.

Auch **Vermögensumschichtungen** sind in gewissem Rahmen möglich, wie etwa der Kauf oder Verkauf von Grundstücken oder Wertpapieren. Durch eine solche wird die Zusammensetzung des Grundstockvermögens geändert. In gewissen Fällen kann eine Vermögensumschichtung geboten sein, wenn z.B. eine Anlageform unrentierlich geworden ist und sich nur so eine Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit vermeiden lässt (GODRON, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 7 Rdnr. 41). An dieser Stelle wird deutlich, dass der Bestandserhaltungsgrundsatz in einigen Fällen zu einem **frühzeitigen Vermögens- und Risikomanagement** zwingt. Das zuständige Organ sollte sich dieser Verantwortung bewusst sein und in regelmäßigen Abständen eine Prüfung der Wirtschaftlichkeit vornehmen. Das neue Stiftungszivilrecht regelt die Verwendung von Umschichtungsgewinnen rechtssicher, ohne dass es dazu einer Satzungsregelung bedarf. Nach

§ 83c Abs. 1 Satz 3 BGB n.F. können Zuwächse aus der Umschichtung des Grundstockvermögens für die Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden, soweit dies durch die Satzung nicht ausgeschlossen ist und die Erhaltung des Grundstockvermögens gewährleistet ist (vgl. ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 398).

Eine Stiftung, die Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält, kann – i.d.R. jedoch nur unter besonderen, meist in der Satzung geregelten Bedingungen – auch ihre **Anteile verkaufen**, da eine Bindung zwischen Stiftung und dem gehaltenen Unternehmen vom Stifter gewollt ist. Gerade bei den klassischen Beteiligungsträgerstiftungen hat der Stifter seine Unternehmensanteile auf die Stiftung übertragen und wird nicht beabsichtigen, das Unternehmen als solches aufzugeben.

Dabei ist hinsichtlich der Formulierung in der Satzung Vorsicht geboten. Denn aufgrund der dienenden Funktion des Vermögens muss dieses eine grundsätzlich austauschbare Ausstattungssquelle darstellen. Der Hintergrund ist, dass eine unrentierliche Kapitalbeteiligung nicht dazu führen darf, die Leistungskraft und somit die Zweckerfüllung als übergeordnetes Ziel insgesamt zu beeinträchtigen. In der Vergangenheit wurden jedoch zahlreiche, namhafte Strukturen zugelassen, die eine solche Bindung beinhalten (z.B. Carl-Zeiss-Stiftung).

Der Stiftungsverwalter muss bei der Vermögensverwaltung einerseits auf eine möglichst effektive und gewinnbringende Vermögensanlage bedacht sein. Doch hat er andererseits den Bestandsschutz und die Sicherheit des Stiftungsvermögens im Auge zu behalten. Hochrisikante Spekulationsgeschäfte scheiden deshalb aus.

Die Stiftungsgesetze der Bundesländer enthalten – außer den generellen Bestandsschutz- und Rechnungsle-

Praxistipp

Bestandsschutz
des Vermögens

Vermögensum-
schichtung und
landesrechtliche
Besonderheiten

gungsvorschriften – teilweise für bestimmte Rechtsgeschäfte, die im Rahmen der Vermögensverwaltung getätigt werden, Genehmigungsvorbehalte der Stiftungsaufsichtsbehörde bzw. Anzeigepflichten (Anzeigepflicht für die Aufnahme von Darlehen/Bürgschaften, § 13 Abs. 1 Nr. 1 StiftG BW; Genehmigungsvorbehalt, Art. 19 StiftG Bay; insbesondere für Umschichtungen, § 9 Abs. 1 Nr. 1 StiftG Schw.-Hol.). Dem Grundsatz der Vermögenserhaltung entsprechend sehen die meisten Landesstiftungsgesetze die Möglichkeit vor, zum Ausgleich von Vermögensverlusten Erträge dem Stiftungsvermögen zuzuführen (vgl. ausdrücklich Art. 6 Abs. 3 Satz 2 StiftG Bay). Für gemeinnützige Stiftungen sind hierbei allerdings die steuerrechtlichen Grenzen, die sich durch das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ergeben (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5, § 58 Nr. 1 AO), zu beachten (siehe auch 6.2).

Eine mögliche Maßnahme zum Vermögenserhalt kann – wie oben bereits dargelegt – auch in einer Vermögensumschichtung bestehen, um beispielsweise zu einer rentierlicheren Vermögensanlage zu wechseln. Hierbei sind jedoch sowohl eventuelle Vorgaben des Stifters als auch in einigen Bundesländern bestehende Genehmigungsvorbehalte – vgl. Anzeigepflicht in Schleswig-Holstein – der Stiftungsaufsicht zu beachten. In einigen Landesstiftungsgesetzen finden sich Regelungen, die die Zulässigkeit von Vermögensumschichtungen ausdrücklich vorsehen (vgl. StiftG: § 7 Abs. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz Rh-Pf; § 4 Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz Hamburg; § 4 Abs. 2 Satz 2 NRW). Selbstverständlich wird eine Umschichtung nur insoweit zulässig sein, wie der Wert des Vermögens nicht geschmälert wird (Werterhaltungsgrundsatz).

Praxistipp

Aufgrund des neuen Stiftungszivilrechts können Umschichtungsgewinne für die Erfüllung des Stiftungszweck verwendet werden, soweit dies durch die Satzung nicht

ausgeschlossen ist. Diese Regelung gilt allerdings nur, sofern die Erhaltung des Grundstockvermögens gewährleistet ist, so dass sie nicht pauschal auf alle Umschichtungsgewinne angewendet werden kann, sondern die Voraussetzungen im Einzelfall zu prüfen sind.

Vom Grundsatz des Vermögenserhalts sind nach den meisten landesrechtlichen Stiftungsgesetzen **Ausnahmen** vorgesehen. In der Regel kann **das Stiftungsvermögen zur Finanzierung von Fördermaßnahmen ausnahmsweise angegriffen werden**, wenn dies in der Satzung vorgesehen, der Stifterwille nicht anders zu verwirklichen und der Bestand der Stiftung gewährleistet ist (vgl. z.B. § 7 Abs. 2 StiftG BW, § 6 Abs. 1 StiftG Hessen, § 4 Abs. 2 StiftG NRW). In Bayern ist nach der Praxis der Stiftungsaufsicht jeglicher Angriff – selbst ein nur vorübergehender – auf das Stiftungsvermögen lediglich in extremen Ausnahmefällen denkbar.

Für die Vermögensverwaltung **gemeinnütziger Stiftungen** gelten **darüber hinaus** die in den §§ 51 ff. AO **enthaltenen steuerrechtlichen Bedingungen**. Die Vermögensverwaltung muss nicht gewerblicher Art sein („private“ Vermögensverwaltung), d.h., sie muss auf bloße Vermögensnutzung ausgerichtet sein und darf sich in Art und Umfang der Anlagetätigkeit nicht als gewerbliche Einkunftserzielung darstellen. Dies wäre ansonsten als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) anzusehen und hätte insoweit – bezogen auf diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – den Verlust der Steuervergünstigung zur Folge, während die Gemeinnützigkeit der Stiftung als Ganzes durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb grundsätzlich nicht in Frage gestellt wird (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG – partielle Steuerpflicht im Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe).

Die Abgrenzung zwischen **steuerbegünstigter Vermögensverwaltung** und **steuerschädlichem wirtschaft-**

Ausnahmen
vom Grundsatz
des Vermögens-
erhalts

Vermögens-
verwaltung
gemeinnütziger
Stiftungen

Abgrenzung

lichen Geschäftsbetrieb kann im Einzelfall problematisch sein (vgl. HÜTTEMANN, in: HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rdnr. 1.56 f.). Mögliche Indizien für eine gewerbliche Betätigung, aus denen sich spekulative Absichten und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erkennen lassen, sind z.B. eine häufige Umschichtung von einzelnen Vermögensanlagen, ein häufiger Wechsel von Mietern, eine auf einen Gewerbebetrieb zugeschnittene büromäßige Verwaltung oder die entscheidende Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft, an der die Stiftung beteiligt ist (SEIFART, BB 1987, 1892 f.; HÜTTEMANN, in: HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rdnr. 6.121). Dabei liegt ein entscheidender Einfluss i.d.R. vor, wenn die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft personenidentisch mit der des Anteilseigners – Stiftungsvorstand – besetzt ist (Personalunion) oder die Stiftung über ihre Organe aktiv in die Geschäftsführung der Gesellschaft eingreift (vgl. RICHTER, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 27 Rdnr. 172 m.w.N.). Es wird angenommen, dass der Gemeinnützigkeitsstatus nur Körperschaften, aber nicht Personengesellschaften zukommen kann. Hieraus wird geschlossen, dass Personengesellschaften nach aktuellem Recht „gemeinnützigkeitsunfähig“ seien (GEIBEL, in: WINHELLER/GEIBEL/JACHMANN-MICHEL, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, Kap. 3.9 Rdnr. 2 m.w.N.).

7.3 Stiftungs- und steuerrechtliche Grundsätze zur Stiftungsarbeit

Bei der Stiftungstätigkeit zur Erfüllung der Stiftungszwecke sind einige **stiftungsrechtliche** und – für gemeinnützige Stiftungen – **steuerrechtliche Vorgaben zu beachten**, die im Wesentlichen folgende Gesichtspunkte zur Arbeitsweise, **Mittelverwendung und Rücklagenbildung** umfassen:

Ein wichtiger stiftungsrechtlicher Grundsatz, der auch ausdrücklich in den meisten Landesstiftungsgesetzen und seit der Stiftungsrechtsreform in § 83c Abs. 1 Satz 2 BGB n.F. niedergelegt ist, besteht darin, dass grundsätzlich alle Erträge des **Stiftungsvermögens** nur für die Satzungszwecke zu verwenden sind, also grundsätzlich **nicht thesauriert** und erst recht nicht für satzungsfremde Zwecke ausgegeben werden dürfen (vgl. LStiftG: § 6 Abs. 2 Satz 1 Nds., § 7 Abs. 3 Schl.-Holst., Art. 6 Abs. 3 Satz Bay; ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 399).

Für **gemeinnützige Stiftungen** folgt aus § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, dass sie ihre **Mittel grundsätzlich „zeitnah“** für die Zweckverwirklichung **verwenden müssen**. Diesem Mittelverwendungsgebot kommt für die tatsächliche Geschäftsführung eine große Bedeutung zu, da seine Verletzung zum Verlust der Gemeinnützigkeit insgesamt führen kann (vgl. § 59 zweiter Halbsatz AO). Die Verwendung wird als „zeitnah“ angesehen, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Am Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahres noch vorhandene Mittel müssen in der Bilanz oder Vermögensaufstellung der Körperschaft zulässigerweise dem Vermögen

Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

Definition „zeitnah“

oder einer zulässigen Rücklage zugeordnet oder als im zurückliegenden Jahr zugeflossene Mittel, die in den folgenden zwei Jahren für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, ausgewiesen sein. Soweit Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt werden, ist ihre zeitnahe Verwendung nachzuweisen, zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung, sogenannte Mittelverwendungsrechnung (vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 Rdnr. 29).

Definition „Verwenden“

Unter „**Verwenden**“ wird dabei nicht nur „Verbrauchen“ verstanden, sondern verbindlich über die Mittel zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke zu disponieren bzw. sie dafür einzusetzen. Beispiele: Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen, z.B. Bau eines Altenheims, Kauf von Sportgeräten oder medizinischen Geräten (vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 Rdnr. 28).

Steuerunschädliche Möglichkeiten der Rücklagenbildung

Bei gemeinnützigen Stiftungen ist die Ansammlung von Mitteln nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Rücklagenbildung nach der gesetzgeberischen Intention nur den Ausnahmefall zu § 55 AO (zeitnahe Mittelverwendung) darstellen soll. Die enumerativ dargestellten Fälle der zulässigen Rücklagen (vgl. § 62 Abs. 1 AO) sind deshalb abschließend und restriktiv auszulegen.

Hinweis

Die Position des Gesetzgebers ist eindeutig. Steuerliche Vorteile sollen nur für solche Mittel gewährt werden, die im Interesse der Allgemeinheit gegenwartsnah zur Förderung begünstigter Zwecke eingesetzt werden.

„**Mittel der Körperschaft**“ meint sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft, nicht nur die ihr durch Spenden, Beiträge und Erträge ihres Vermögens und ihrer Zweckbetriebe zur Verfügung stehenden Geldbeträge (BFH, Urt. v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl II 1992, 62). Dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung der Körperschaft zu steuerbegünstigten Zwecken unterliegen grundsätzlich auch die Gewinne aus einem **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** (vgl. BFH, Urt. v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl II 2002, 162). Das Gebot der steuerbegünstigten Mittelverwendung erfasst aber nur solche Mittel des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs benötigt werden. Die Körperschaft hat nachzuweisen, dass die betriebliche **Mittelverwendung zur Sicherung ihrer Existenz geboten** war (BFH, Urt. v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl II 2002, 162; BFH, Urt. v. 25.06.2014 – I R 41/12, BFH/NV 2015, 235 f.). Auf dieser Ebene ist also zu prüfen, ob Erträge aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (wiG) überhaupt als „Mittel“ anzusehen sind, die dem Gebot der Mittelverwendung unterfallen.

Sollte die **Rücklagenbildung** zum Erhalt der Liquidität des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – dies ist nachzuweisen – erforderlich sein, unterfällt dieser Ertrag nicht dem § 55 AO, so dass ausnahmsweise ungeachtet der engen Voraussetzungen des § 62 AO eine Rücklagenbildung möglich ist. Bei objektiven Anhaltspunkten für eine Existenzbedrohung soll sogar die fast vollständige Thesaurierung der Gewinne aus dem wiG unschädlich sein (AEAO zu § 62 Nr. 1).

Dies ist auch konsequent. Denn auch das Vermögen des wiG unterliegt dem Bestanderhaltungsgrundsatz. Hält die Stiftung beispielsweise Anteile an einer GmbH und übt entscheidenden Einfluss in dieser aus, so begründet

Gebot der
steuerbegünstigten
Mittelverwendung

Rücklagen als
Mittel

Zweckgebundene Rücklagen

sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Gleichzeitig sind die GmbH-Anteile – als Anlage der Stiftung – jedoch auch Teil des Grundstockvermögens, das im Bestand ungeschmälert zu erhalten ist, um den Stiftungszweck dauerhaft erfüllen zu können. Im Einzelfall wäre in der Konsequenz zu prüfen, inwieweit der wiG durch die Rücklagenbildung überhaupt noch „gerettet“ werden kann (Geeignetheit der Rücklagenbildung). Bei aussichtsloser wirtschaftlicher Lage müsste im Zweifel auch über eine Umschichtung nachgedacht werden.

Die gesetzlich zugelassenen Rücklagen sind in zweckgebundene und freie Rücklagen aufzuteilen. Die Fälle der **gebundenen Rücklagen** sind in § 62 Abs. 1 AO enumerativ aufgezählt. Alle zweckgebundenen Rücklagen **müssen unverzüglich aufgelöst werden, nachdem der Zweck weggefallen oder unerreichbar geworden ist**. Sie sind den Mitteln nach § 55 AO zwingend wieder zuzuführen (vgl. § 62 Abs. 2 AO). Darüber hinaus ist die Herkunft der Mittel im Rahmen der gebundenen Rücklage unerheblich (SPITALER/SCHRÖDER, DStR 2014, 2144 ff. m.w.N.). Zur Bildung einer zweckgebundenen Rücklage können daher Erträge aus allen Vermögenssphären verwendet werden.

Nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist eine Rücklage in unbegrenzter Höhe zulässig, wenn diese zur Erfüllung eines satzungsgemäßen Zwecks erforderlich ist. Gemeint sind Fälle, in denen Kapital zur Finanzierung langjähriger Projekte angelegt werden soll, die dem satzungsmäßigen Zweck dienen. Zur Verwirklichung des Projekts soll, abhängig vom Projektumfang, ein Zeitraum von bis zu zehn Jahren zulässig sein (KOENIG, in: KOENIG, AO, 4. Aufl. 2021, § 62 Rdnr. 6).

Praxistipp

Erforderlich ist eine Finanz- und Investitionsplanung über mehrere Jahre, die den Nachweis der Finanzierbarkeit des Rücklagenprojekts erbringt, wobei z.B. für die

Durchführung eines bestimmten Projekts schon konkrete Zeitvorstellungen bestehen müssen; die spätere Durchführung muss glaubhaft sein und in einem überschaubaren Zeitrahmen verwirklicht werden können.

Insbesondere werden hierunter auch Betriebsmittelrücklagen für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gefasst (vgl. AEAO zu § 62 Nr. 4). Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu erhalten, reicht für eine steuerlich unschädliche Rücklagenbildung nach dieser Vorschrift nicht aus (AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 4).

Zu beachten ist, dass nach der Rechtsprechung des BFH die bloße Vermögensverwaltung allein keinen satzungsgemäßen Zweck darstellt (BFH, Urt. v. 16.05.2007 – I R 14/06, BStBl II, 808). Daraus folgt ein Teil der Literatur, dass aus Erträgen der Vermögensverwaltung keine Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig sein sollen, da die Vorschrift nur satzungsgemäße Zwecke privilegiert (KOENIG, in: KOENIG, AO, 4. Aufl. 2021, § 62 Rdnr. 5; AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 4). Dem ist nicht zu folgen. Denn in dem zu entscheidenden Fall war das Insolvenzverfahren der gemeinnützigen Körperschaft eröffnet worden. Dass diese ihren gemeinnützigen Status nicht mit der bloßen Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz aufrechterhalten kann, ohne Mittel für satzungsgemäße Zwecke zu verwenden, liegt auf der Hand. Der BFH hat in diesem Urteil über die Rücklagenbildung aus den Erträgen der Vermögensverwaltung keine – vom Wortlaut der Norm abweichende – Aussage getroffen. Im Übrigen unterliegen auch die Erträge der Vermögensverwaltung dem Mittelverwendungsgebot.

Beispiele für gebundene Rücklagen sind etwa die Mittelansammlung für den Erwerb eines Gebäudegrundstücks für den satzungsmäßigen Betrieb eines Alten-

heims, die Bildung einer angemessenen Betriebsmittelrücklage für periodisch wiederkehrende Ausgaben wie Löhne, Gehälter, Mieten, Stipendien.

§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO lässt eine Rücklage für die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern zu, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind (AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 und 6). Dazu können z.B. Grundstücke, Fahrzeuge und andere Wirtschaftsgüter, für deren Anschaffung die laufenden Einnahmen nicht ausreichen, zählen. Umfasst sind also Rücklagen für die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern oder für die Durchführung konkreter Reparatur- und Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen i.S.d. § 21 EStG, wie etwa eine Dachreparatur (vgl. z.B. HÜTTEMANN, in: HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rdnr. 5.161).

§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO gestattet abweichend von der Mittelverwendungspflicht ausdrücklich die Ansammlung von Mitteln zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zwecks Erhaltung der prozentualen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Zum erstmaligen Erwerb einer Beteiligung ist eine Rücklagenbildung nicht gestattet (AEAO zu § 62 Nr. 12). Auch hier ist die Herkunft der Mittel unerheblich. Eine Begrenzung hinsichtlich der Höhe ist nicht zahlenmäßig festgelegt. Der Höchstbetrag der freien Rücklage (10-%-Grenze) in einem Jahr mindert sich um die Höhe der Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten in demselben Jahr.

Ungebundene,
freie Rücklagen

Zum anderen ist nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO die Bildung einer **freien Rücklage** bis zu einer begrenzten Höhe möglich. Diese ist nicht zweckgebunden. Sie dient vielmehr allgemein der Leistungskraft der Stiftung (vgl. GODRON/RÖMER, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 7 Rdnr. 44 und § 19 Rdnr. 473a m.w.N.). Hier hat sich der Gesetzgeber zu einer pauschalierten Lösung entschlossen.

Es können pro Jahr bis zu **1/3** des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung in diese freie Rücklage eingestellt werden. Überschüsse und Verluste aus mehreren Vermögensverwaltungen werden dabei saldiert. Wird die Höchstgrenze in einem Wirtschaftsjahr nicht erreicht, so kann eine noch nicht voll ausgeschöpfte Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO). Diese Regelung gilt auch für die nachfolgend dargestellte 10%-Rücklage.

Weiterhin dürfen darüber hinaus jährlich bis zu 10 % der sonstigen eigentlich zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zugeführt werden – also insbesondere Einnahmen (Überschüsse bzw. Gewinne, abzustellen ist auf das Gesamtergebnis) aus Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie Spenden. Die Finanzverwaltung lässt es zu, dass bei den Einnahmen aus dem ideellen Bereich (Spenden) als Bemessungsgrundlage die Bruttoeinnahmen berücksichtigt werden können (AEAO zu § 62 Nr. 10). Die **Mittel der freien Rücklage dürfen auf Dauer ertragbringend angelegt werden**, sie können ganz oder teilweise (endgültig) dem Stiftungsvermögen zugeführt oder aber ganz oder teilweise wieder aufgelöst und für die Stiftungszwecke verwendet werden (vgl. SPITALER/SCHRÖDER, DStR 2014, 2144 ff. m.w.N.). Denn § 62 Abs. 2 AO bezieht sich nach seinem Wortlaut her nicht auf die freien Rücklagen (Nr. 3).

Über die Einstellung der zulässigen Mittel in eine freie Rücklage ist am Ende eines Wirtschaftsjahres zu entscheiden; der Beschluss kann in den Folgejahren nicht nachgeholt werden (vgl. HÜTTEMANN, in: HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rdnr. 5.165).

Landesrechtliche
Besonderheiten
bei Rücklagen

Kapitalerhöhung
grundsätzlich
nicht zulässig

Zu beachten ist, dass die oben dargestellte Rücklage zum Erwerb einer prozentualen Gesellschafterbeteiligung (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO) die Zuführung zur freien (10-%-) Rücklage, ggf. auch in den Folgejahren, mindert.

Die landesrechtlichen Vorschriften enthalten nur selten Regelungen zur Rücklagenbildung. Bremen lässt beispielsweise angemessene Rücklagen zu (§ 7 Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz LStiftG). Trotz des landesgesetzlich vorgeschriebenen Mittelverwendungsgebots sind aber auch keine ausdrücklichen Verbote angeordnet. Es ist daher davon auszugehen, dass Rücklagen auch auf dieser Ebene zugelassen werden. Auch das neue Stiftungsprivatrecht enthält keine Regelungen, zu welchem Zeitpunkt die Stiftung ihre Mittel, die sie zur Zweckerfüllung verwenden kann, dafür verwenden soll. In diesem Rahmen kann die Stiftung z.B. Nutzungen aus dem Stiftungsvermögen für größere Anschaffungen zurücklegen (vgl. ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 388).

Aus dem Mittelverwendungsgebot folgt auch, dass eine „Kapitalerhöhung“ grundsätzlich nicht zulässig ist. Denn die Zuführung von Erträgen aus dem wiG oder der Vermögensverwaltung zum Grundstockvermögen ist nur unter strengen Voraussetzungen – nur im Jahr der Errichtung und den drei Folgejahren – zulässig (§ 62 Abs. 4 AO). Durch Umschichtung entstandenes Vermögen unterliegt der Mittelverwendungspflicht allerdings nicht (vgl. RICHTER, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 27 Rdnr. 68 m.w.N.). Diese Erträge können dem Grundstock zufließen. § 83c Abs. 1 Satz 3 BGB n.F. stellt klar, dass Zuwächse aus Umschichtungen des Grundstockvermögens für die Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden können, soweit dies durch die Satzung nicht ausgeschlossen wurde und die Erhaltung des Grundstockvermögens gewährleistet ist (vgl. ORTH, in:

ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 398).

Nach § 62 Abs. 3 AO unterliegen bestimmte Mittel nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und dürfen dem Vermögen zugeführt werden. Hierzu gehören Zuwendungen von Todes wegen, Zuwendungen, die ausdrücklich der Vermögensausstattung oder -erhöhung dienen sollen, Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs zur Aufstockung des Vermögens, Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören (z.B. Mietwohngrundstück).

Daneben muss das **zweckgebundene Kapital** gesondert erwähnt werden. Darunter sind Vermögensgegenstände zu verstehen, die aus dem dem Mittelverwendungsgebot unterliegenden Kapital angeschafft oder hergestellt worden sind. Die Bindungswirkung erstreckt sich hier auf eben diese Vermögensgegenstände. Sie müssen aufgrund dieser Bindung dem gemeinnützigen Zweck dienen (vgl. SCHAUHOFF, in: SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 9 Rdnr. 83). Werden Gegenstände – beispielsweise ein Gebäude – zweckentfremdet verwendet, so müssen die finanziell aufgewendeten Mittel wieder dem Vermögen zugeführt werden, dass dem Mittelverwendungsgebot unterliegt.

In der Literatur besteht Streit, welche Rechtsfolge eintritt, wenn ein solches Gebäude nur vorübergehend zweckentfremdet eingesetzt wird. Da kein Fall der dauerhaften Mittelfehlverwendung vorliegt und somit kein schwerwiegender Verstoß gegen die Gemeinnützigkeit angenommen werden kann, ist davon auszugehen, dass ein solches Verhalten nicht zum Verlust des gemeinnützigen Status führt und nicht gemeinnützigkeitsschädlich ist (vgl. zum schwerwiegenden Verstoß BFH, Beschl. v. 12.10.2010 – I R 59/09, BStBl II 2012, 226). Allerdings kann es dazu führen, dass ein entsprechender

Steuerunschädliche Möglichkeiten der Mittelzuführung zum Vermögen

Zweckgebundenes Kapital

Grundsatz der
„Unmittelbarkeit“

Zulässige
Hilfspersonen im
Rahmen der
Unmittelbarkeit

Gegenwert für gemeinnützige Zwecke einzusetzen ist (vgl. SCHAHOFF, in: SCHAHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 9 Rdnr. 83 m.w.N.).

Darüber hinaus mindern steuerliche Abschreibungen den Wert der zeitnah zu verwendenden Mittel. Gleiches gilt für die Erfüllung von Verbindlichkeiten.

Bei der Durchführung der zur Zweckerfüllung erforderlichen Maßnahmen ist für gemeinnützige Stiftungen insbesondere der **Grundsatz der Unmittelbarkeit** hervorzuheben (§ 57 AO). Eine gemeinnützige Körperschaft muss danach ihre **Zwecke selbst verwirklichen**, wobei sie aber „Hilfspersonen“ heranziehen kann. Eigenes körperschaftliches Handeln erfolgt durch die vertretungsberechtigten Organe der Körperschaft (vgl. § 26 Abs. 2 BGB). Ausreichend ist auch ein Tätigwerden von Angestellten oder freien Mitarbeitern der Körperschaft, solange dieses auf schuldrechtlicher oder gesetzlicher Grundlage erfolgt (KOENIG, in: KOENIG, AO, 4. Aufl. 2021, § 57 Rdnr. 2).

Als **Hilfspersonen i.S.d. § 57 Abs. 1 AO** kommen natürliche und juristische Personen in Betracht – diese brauchen weder Angestellte der Stiftung noch selbst steuerbegünstigt zu sein. Erforderlich ist, dass die Stiftung ausreichende Einwirkungsmöglichkeiten hat, so dass sich das Handeln der Hilfsperson als eigenes Wirken darstellt und überwacht wird. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, beurteilt sich nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen zwischen Körperschaft und Hilfsperson (vgl. GERSCH, in: KLEIN, AO, 15. Aufl. 2020, § 57 Rdnr. 1; AEAO zu § 57 Nr. 2 Satz 2).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann die Tätigkeit der Hilfsperson immer nur dem Auftraggeber zugerechnet werden, nicht aber zugleich auch der Hilfsperson. Wird eine Körperschaft, z.B. eine gemeinnützige

Stiftung, gGmbH oder ein Verein, für eine andere Körperschaft als Hilfsperson tätig, so werde dadurch die Gemeinnützigkeit nur **einmal** vermittelt, und zwar für den Auftraggeber, da die Hilfsperson nur diesem gegenüber tätig werde, nicht jedoch gegenüber der Allgemeinheit (vgl. BFH, Urt. v. 07.03.2007 – I R 90/04, BStBl II, 628; KOENIG, in: KOENIG, AO, 4. Aufl. 2021, § 57 Rdnr. 3).

Dies gilt dann nicht, wenn die Hilfsperson mit der steuerbegünstigten Tätigkeit zugleich ihre eigenen satzungsmäßigen Zwecke erfüllt und nicht nur unterstützend tätig wird (vgl. BFH, Urt. v. 17.02.2010 – I R 2/08, BStBl II, 1006; AEAO § 57 Nr. 2 Satz 9).

Im Rahmen des Unmittelbarkeitsprinzips ist weiterhin darauf zu achten, dass die Fördermaßnahme dem in der Satzung festgeschriebenen Stiftungszweck nicht nur „indirekt“ – z.B. durch Förderung einer individuellen Person (Künstler statt Kunst) – dient. Soll beispielsweise das öffentliche Gesundheitswesen i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO gefördert werden, so ist erforderlich, dass die Tätigkeiten der Gesundheit der Bürger dienen. Zu fordern ist eine von individueller Hilfe gegenüber dem einzelnen Patienten losgelöste, auf das öffentliche Gesundheitswesen bezogene Tätigkeit, die übergreifende Funktion hat (vgl. zu Laborleistungen BFH, Urt. v. 06.02.2013 – I R 59/11, BStBl II, 603). Es ist stets darauf zu achten, dass die in der Satzung (können auch wörtlich aus § 52 AO übernommen werden) niedergeschriebenen Zwecke direkt, d.h. gemeinheitsbezogen, verwirklicht werden. § 58 AO fasst die steuerlich unschädliche Betätigung zusammen. In allen Fällen obliegt es der Körperschaft, die Voraussetzungen für die Ausnahmen durch **geeignete Aufzeichnungen** nachzuweisen (vgl. GERSCH, in: KLEIN, AO, 15. Aufl. 2020, § 58 Rdnr. 1).

Die in § 58 AO aufgezählten Fälle einer steuerlich unschädlichen Betätigung haben sich im Zuge des

Hinweis

Steuerunschädliche Möglichkeiten „mittelbarer“ Förderung

Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I, 3096) hinsichtlich der dortigen Nr. 1 und 2 geändert. Im Übrigen sind die gesetzlichen Beispielsfälle der Nr. 3–10 gegenüber der bis zum 28.12.2020 geltenden Fassung unverändert geblieben.

Nach der Neufassung von § 58 Nr. 1 AO können Körperschaften einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwenden. Erstmals sieht § 58 Nr. 1 Satz 2 AO auch eine Legaldefinition für den Rechtsbegriff „Mittel“ vor. Hiernach sind Mittel sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft. „Beschaffen“ meint klassischerweise das Fördern anderer Körperschaften durch das Sammeln von Spenden (vgl. AEAO Nr. 1 zu § 58). Unter „Beschaffen“ ist z.B. auch die rentierliche Anlage des Stiftungsvermögens zu verstehen, wenn aus den Erträgen dieser Anlage einzelne Projekte zur Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke unterstützt werden (GERSCH, in: KLEIN, AO, 15. Aufl. 2020, § 58 Rdnr. 2). Zwingende Voraussetzung ist immer, dass die **Mittelbeschaffung als Zweck in der Satzung** ausdrücklich vorgesehen ist. Die geförderten Körperschaften selbst müssen nicht in der Satzung angegeben werden.

Handelt es sich bei der Empfängerkörperschaft um eine unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts, so muss diese selbst nach Maßgabe von § 58 Nr. 1 Satz 3 AO steuerbegünstigt sein (AEAO Nr. 1 zu § 58). Als Empfänger kommt auch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts in Betracht. Auch die Mittelzuwendung an eine ausländische Körperschaft ist nicht ausgeschlossen, wenn sie Zwecke verfolgt, die nach der AO begünstigt wären. Dabei muss aber ein sogenannter Inlandsbezug nach den Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 AO vorliegen. Die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland ist von der als

steuerbegünstigt anerkannten Körperschaft durch ordnungsgemäße Aufzeichnung gem. § 63 Abs. 3 AO als Bestandteil ihrer tatsächlichen Geschäftsführung nachzuweisen (OFD Frankfurt, DStR 2014, 102 ff.; „ausreichender Nachweis“, vgl. AEAO Nr. 1 zu § 58).

Eine weitere Neuerung durch das Jahressteuergesetz 2020 ergibt sich in § 58 Nr. 1 AO durch die Erweiterung der bisherigen Regelung um einen Satz 4. Darin wird klargestellt, dass, soweit eine Körperschaft als einzige Art der Zweckverwirklichung Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuwendet, die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in der Stiftungssatzung ausdrücklich zu benennen ist.

Gleichzeitig mit der Einführung von § 58 Nr. 1 Satz 4 AO hat der Gesetzgeber durch das Jahressteuergesetz 2020 auch mit § 58a AO eine Vertrauensschutzregelung für die Fälle einer Mittelweitergabe eingeführt. Um eine Planungssicherheit für gemeinnützige Kooperationen zu schaffen, hat der Gesetzgeber mit § 58a Abs. 3 AO zusätzlich eine Vertrauensschutzregelung eingeführt. Hiernach kann eine Körperschaft, die sich auf eine Mittelweitergabe im Zuge eines planmäßigen Zusammenwirkens mit anderen gemeinnützigen Körperschaften beruft, darauf vertrauen, dass die Körperschaft, mit der sie zusammenwirkt, steuerbegünstigt nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist, wenn sie sich deren Satzung und einen der in § 58a Abs. 2 AO genannten Nachweise hat vorlegen lassen.

Nach § 58 Nr. 2 AO war es bislang steuerlich unschädlich, wenn eine gemeinnützige Stiftung ihre Mittel **teilweise** (bis zu 50 %) nicht selbst für ihre gemeinnützigen Zwecke verwendet, sondern sie einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts **überlässt** (§ 58 Nr. 2 AO). § 58 Nr. 2

Weitere Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsprinzip

Grundsatz der Selbstlosigkeit

Verlust der Gemeinnützigkeit beim Verstoß gegen Selbstlosigkeitsgrundsatz

wurde mit Wirkung vom 29.12.2020 durch das Jahressteuergesetz 2020 (v. 21.12.2020, BGBl I, 3096) ersatzlos aufgehoben.

Als weitere Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsprinzip sind insbesondere in § 58 Nr. 3 und 4 AO noch die **Überlassung von Personal und von Räumen** an andere steuerbegünstigte Körperschaften zur Erfüllung deren steuerbegünstigter Zwecke vorgesehen.

Nach § 55 AO darf die Stiftung „nicht in erster Linie“ eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen, d.h., die überwiegende Tätigkeit der Stiftung darf nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein. Steht z.B. das Betreiben eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) im Vordergrund der Stiftungstätigkeit, so handelt sie nicht mehr selbstlos mit der Folge, dass sie nicht nur begrenzt auf diesen Geschäftsbetrieb steuerpflichtig ist, sondern ihre Steuervergünstigungen **insgesamt** verlieren kann. Dies hindert die Körperschaft nicht, mit ihrer Tätigkeit zugleich die Verbesserung ihrer Einkünfte zu betreiben – z.B. durch die Einrichtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs –, also eine Gewinnerzielung anzustreben, solange diese eindeutig nachrangig erfolgt (KOENIG, in: KOENIG, AO, 4. Aufl. 2021, § 55 Rdnr. 11).

Ob ein Verstoß gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Vorschriften zum Verlust der Gemeinnützigkeit insgesamt – mit der Folge einer Nachversteuerungspflicht – führt, beurteilt sich nach der Evidenz und Qualität des Verstößes. Zwar existiert auch nach der letzten Anpassung der AEAO vom 12.01.2022 nur ein historisch gewachsener Katalog an Verstößen mit unterschiedlichen Rechtsfolgen, jedoch lassen sich aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis Grundsätze ableiten, die eine Abstufung von Verstößen ermöglichen.

In seiner Entscheidung vom 12.03.2020 (V R 5/17, BStBl II 2021, 55) hat der BFH im Zusammenhang mit der Vergütung von Geschäftsführertätigkeiten am Maßstab des **Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes** zur Möglichkeit der Finanzverwaltung zum Entzug des Gemeinnützigkeitsstatus Stellung bezogen.

Der Streitfall bezog sich auf ein Gesamtvergütungspaket eines Geschäftsführers, der im Konzern gleich für mehrere Gesellschaften die Organstellung eines Geschäftsführers innehatte. Im Kern hat der BFH festgestellt, dass es sich nicht um eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung handelt. Als Korrektiv für eine unverhältnismäßige Handhabung der Entziehung des Gemeinnützigkeitsstatus durch die Finanzverwaltung hat der BFH den dem Verhältnismäßigkeitsgebot innewohnenden **Bagatellvorbehalt** etabliert. Hiernach ist die Entscheidung über den Entzug der Gemeinnützigkeit einzelfallgerecht am Ausmaß und Gewicht der Pflichtverletzung auszurichten, so dass kleinere, einmalige Verstöße gegen Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts nicht die Entziehung der Steuervergünstigungen rechtfertigen.

Im Kern lassen sich diese Verstöße in drei Stufen einteilen (SEECK/WACKERBECK, DStR 2022, 633). Die erste Stufe bilden **geringfügige, einmalige Verstöße**, welche nicht in jedem Fall zur Aberkennung des Gemeinnützigkeitsstatus führen, sondern unter Beachtung des Bagatellvorbehalts am Maßstab der Verhältnismäßigkeit zu messen sind. Der BFH nähert sich der Definition des Begriffs „geringfügiger Verstoß“ in seiner Rechtsprechung durch negative Abgrenzung. So ist nach der Rechtsprechung (BFH, Urt. v. 12.03.2020 – V R 5/17, BStBl II 2021, 55) eine Überschreitung eines im Schätzungsweg ermittelten Geschäftsführergehalts absolut und in Relation zum Gesamtumsatz der Organisation bei 3.000 € Überschreitung als geringer Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot i.S.d. § 55 AO zu qualifizieren;

bei über 10.000 € hingegen nicht mehr (SEECK/WACKERBECK, DStR 2022, 633 mit Verweis auf BFH, Urt. v. 12.03.2020 – V R 5/17, BStBl II 2021, 55).

Ein **punktuell gewichtiger Verstoß (zweite Stufe)** gegen die tatsächliche Geschäftsführung i.S.d. § 63 AO lässt sich durch eine doppelte Negativabgrenzung bestimmen und richtet sich nach der Dauer des Verstoßes. Ist der Verstoß nicht einmalig oder geringfügig, ist er nicht mehr in der ersten Stufe zu verorten. Ist der Verstoß allerdings zeitlich begrenzt, also nicht dauerhaft, ist er noch nicht in der dritten Qualitätsstufe zu verorten (SEECK/WACKERBECK, DStR 2022, 633 mit Verweis auf BFH, Urt. v. 12.10.2010 – I R 59/09, BStBl II 2012, 226).

Fortwährende, gewichtige Verstöße (dritte Stufe) liegen vor, wenn der Verstoß der tatsächlichen Geschäftsführung als qualitativ oder quantitativ besonders gewichtig angesehen wird oder von dauerhafter Art ist (SEECK/WACKERBECK, DStR 2022, 633). Ein solcher **schwerer Verstoß** liegt i.d.R. vor, wenn die Körperschaft das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung missachtet. Verstößt die tatsächliche Geschäftsführung gegen die Vorschrift über die Vermögensbindung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, entfällt rückwirkend die steuerliche Vergünstigung auch für die früheren Veranlagungs- oder Bemessungszeiträume entsprechend § 61 Abs. 3 AO. Insbesondere ist hier auch an schädliche verdeckte Gewinnausschüttungen zu denken.

Bei **geringfügigen** Verstößen entsteht lediglich eine Nachversteuerungspflicht hinsichtlich des betroffenen Veranlagungszeitraums. Die FinVerw zählt zu den minderschweren Verstößen der Geschäftsführung solche bei der Weitergabe von Mitteln gem. § 58 Nr. 1, 2 AO (vgl. SCHAUHOFF, in: SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 9 Rdnr. 34). Verstößt die tatsächliche Geschäftsführung nicht während des gesam-

ten Besteuerungszeitraums gegen die Grundsätze der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit, so ist i.d.R. die Steuerbegünstigung nur für den betroffenen Verwendungszweck zu versagen.

Von den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben abzugrenzen sind steuerbegünstigte, „steuerunschädliche“ Zweckbetriebe i.S.d. §§ 65 ff. AO. Voraussetzung hierfür ist, dass die wirtschaftliche Betätigung der Verwirklichung der gemeinnützigen, satzungsmäßigen Zwecke dient, diese Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und dass er zu vergleichbaren steuerpflichtigen Betrieben nicht in vermeidbarem, größeren Umfang in Wettbewerb tritt (zum Schutz steuerpflichtiger Konkurrenten). Einzelne Zweckbetriebe, wie z.B. bestimmte Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, Krankenhäuser, Altenheime und Kindergärten, sind in den §§ 66–68 AO aufgeführt.

Verstöße gegen das Prinzip der Selbstlosigkeit liegen dagegen vor, wenn z.B. eine der Berufsausbildung dienende Stiftung überwiegend Mitarbeiter der Stifterfirma fördert. Weiterhin wird das Prinzip der Selbstlosigkeit grundsätzlich auch verletzt, wenn Mittel aus dem ideellen Bereich der Stiftung zum Ausgleich von Verlusten in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung verwendet werden (vgl. AEAO Nr. 4 zu § 55). Ausnahmen lässt die Finanzverwaltung nur in den eng umfassten Sonderfällen zu (vgl. AEAO Nr. 5–7 zu § 55). Hiernach ist etwa der Ausgleich des Verlustes eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Mitteln des ideellen Bereichs ausnahmsweise unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht, die Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt und die zugeführ-

Abgrenzung

Verstöße gegen
das Prinzip der
Selbstlosigkeit

Begünstigungs-
verbot

ten Mittel nicht aus Zweckbetrieben, aus dem Bereich der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung, aus Beiträgen oder aus anderen Zuwendungen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind, stammen (vgl. AEAO Nr. 6 zu § 55 mit Verweis auf BFH, Urt. v. 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl II 1998, 711).

Für die Stiftungsverwaltung besonders wichtig ist im Rahmen der Selbstlosigkeit das **Begünstigungsverbot** (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO), wonach **keine für die Stiftung tätige Person durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt** werden darf. Der Stiftungsverwalter muss demnach darauf achten, dass keine für die Stiftung tätige Person überhöhte Vergütungen erhält.

Hinweis

Zur Bestimmung der Angemessenheit können auch die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung herangezogen werden (Fremdvergleichsgrundsatz).

Entscheidend ist, ob vergleichbare fremde Dritte für vergleichbare Tätigkeiten einen ähnlichen Preis vereinbart hätten. Darüber hinaus können auch die Größe der Stiftung und die zur Verfügung stehenden Mittel, der Umfang und die Anforderungen an die zu leistende Arbeit, das Ausmaß der Verantwortung sowie die Qualifizierung der betreffenden Person zu berücksichtigen sein. Es kann u.U. eine Rolle spielen, dass sich die Stiftung in der Aufbauphase befindet und eine erhöhte Zahlung für einen temporär erhöhten Einsatz angemessen ist, solange dieser Arbeitsaufwand wirtschaftlich sinnvoll ist (vgl. BFH, Beschl. v. 23.09.1998 – I B 82/98, BStBl II 2000, 320).

Exkurs: Ange-
messenhaft von
Geschäftsführ-
ergehältern

In seiner Entscheidung vom 12.03.2020 (V R 5/17, BStBl II 2021, 55) hat der BFH im Zusammenhang mit der Vergütung von Geschäftsführertätigkeiten für die Feststellung von etwaigen Mittelverwendungen gem.

§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO infolge einer überhöhten Vergütung ebenfalls auf die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) verwiesen. Das bedeutet, dass sich die Höhe einer (Gesamt-)Vergütung am sogenannten Fremdvergleichsmaßstab messen lassen muss. In diesem Zusammenhang stellt der BFH klar, dass es keinen speziellen Arbeitsmarkt für Beschäftigte bei gemeinnützigen Organisationen gibt, so dass sich ein Finanzgericht bei der diesem obliegenden Schätzung eines angemessenen Gehalts (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) an der allgemeinen Gehaltsstruktur der jeweiligen Branche orientieren kann.

Gemäß § 56 AO dürfen nur die steuerbegünstigten, in der Satzung festgelegten Zwecke verfolgt werden. Wird z.B. neben den steuerbegünstigten Zwecken auch ein nicht begünstigter verfolgt – es genügt ein einziger Ausnahmefall –, so führt dies zum Verlust der Gemeinnützigkeit.

Eine Ausnahme von den Prinzipien der Selbstlosigkeit und Ausschließlichkeit speziell für Stiftungen enthält die Regelung des § 58 Nr. 6 AO. Danach kann eine gemeinnützige Stiftung in gewissem Umfang zur Unterhaltssicherung des Stifters und seiner nächsten Angehörigen beitragen, ohne ihre Steuervergünstigungen wegen Verstoßes gegen das Selbstlosigkeitsgebot zu verlieren. Die Stiftung kann bis zu einem 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.

Unter „Einkommen“ ist hier die Summe aller **steuerbaren** Einkünfte i.S.d. § 2 EStG zu verstehen, unabhängig davon, ob die Einkünfte im Einzelnen steuerpflichtig sind (z.B. Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) oder nicht (z.B. Einnahmen aus Vermögensverwaltung oder aus Zweckbetrieben). Dagegen handelt es

Grundsatz
der Aus-
schließlichkeit

Besonderheit für
Stiftungen:
„Versorgung“ der
Stifterfamilie

Begriff des
Einkommens

Definition
„nächste Angehörige“

sich bei Spenden, die die Stiftung erhält, **nicht** um „Einkommen“ i.S.d. § 58 Nr. 6 AO.

Unter den Begriff „nächste Angehörige“ fallen nach Auffassung der Finanzverwaltung der Ehegatte, die Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel (auch, falls durch Adoption verbunden), Pflegeeltern und Pflegekinder (AEO zu § 58 Nr. 7).

Angemessene Leistung der Stiftung

Neben der Eindrittelgrenze muss sich die Leistung der Stiftung noch im Rahmen der „Angemessenheit“ halten. Mit der Finanzverwaltung geht ein Teil des Schrifttums davon aus, dass bei der Auslegung dieses Begriffs auf den Lebensstandard des Zuwendungsempfängers abzustellen ist.

Nach Teilen der Literatur ist die Angemessenheit nach dem Lebensstandard des Stifters zur Zeit der Errichtung der Stiftung zu beurteilen (SEER, in: TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 58 AO Rdnr. 13 m.w.N. (08/2022)). Die Finanzverwaltung stellt hingegen auf den Lebensstandard des Zuwendungsempfängers ab (AEO Nr. 8 Satz 3). Ob dabei auch anderweitige Möglichkeiten des Zuwendungsempfängers, seinen Lebensunterhalt zu bestreiten, berücksichtigt werden müssen oder nicht, wird unterschiedlich beantwortet.

7.4 Einzelne Aufgaben der Geschäftstätigkeit

Aufgabenfülle

Die eigentlichen Stiftungsaktivitäten zur Erfüllung des in der Satzung niedergelegten Zwecks umfassen eine Fülle einzelner Tätigkeiten, die sich vor allem an der Größe und Gestaltungsform der Stiftung, ihrer Organisation und Arbeitsweise, den zur Erfüllung des Stiftungszwecks zur Verfügung stehenden Mitteln sowie an den durch die Satzung, eventuelle Geschäftsordnungen und andere Richtlinien vorgegebenen Bestimmungen ausrich-

ten. Zu den üblichen Aufgaben der Stiftungsverwaltung zählen – soweit sie nach der jeweiligen Satzung nicht anderen Gremien zugewiesen sind – insbesondere:

- die Entwicklung von Verfahren zur Entscheidungsfindung über konkrete Fördermaßnahmen,
- die Vorbereitung der Beschlussfassung über die Vergabe der Stiftungsmittel,
- Vorbereitung und Ausführung der einzelnen Fördermaßnahmen (z.B. Erarbeitung von Plänen zur Projektförderung, Prüfung von Förderanträgen, Vergabe von Forschungsaufträgen, Stipendien – im Rahmen der vorgegebenen Beschlussfassung zur Mittelvergabe –, Durchführung von Veranstaltungen, Veröffentlichungen usw.), ggf. durch Hilfspersonen gem. § 57 Abs. 1 AO,
- Kontrolle der Mittelverwendung im Rahmen einer wirkungsvollen und wirtschaftlichen Stiftungstätigkeit,
- Vorbereitung der Sitzungen der Stiftungsgremien, von Wahlen bzw. Berufungen der Mitglieder der Stiftungsgremien sowie schriftliche Protokollierung der Sitzungen,
- ggf. – insbesondere, wenn die Stiftungsverwaltung den Vorstand der Stiftung bildet – Bestellung eines Geschäftsführers und weiteren Personals (je nach Umfang der Stiftungstätigkeit und in angemessener Relation zum Stiftungsvermögen) samt Erlass einer diesbezüglichen Geschäftsordnung bzw. Abschluss entsprechender Verträge,
- Ausführung von Verwaltungsaufgaben wie beispielsweise Buchhaltung, Erstellung der Jahres(ab)-

rechnung, des Haushaltsplans sowie des Tätigkeitsberichts, Vermögensverwaltung,

- ggf. Beteiligung anderer Organe und/oder der Stiftungsaufsicht (z.B. bei bestimmten zustimmungsbedürftigen Rechtsgeschäften).

7.5 Rechnungslegung

Gesetzliche Grundlagen

Die stiftungsrechtliche Verpflichtung zur Rechnungslegung ergibt sich – neben satzungsmäßigen Regelungen – aus den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften (§ 27 Abs. 3, §§ 666 und 259 BGB) sowie aus den einzelnen Landesstiftungsgesetzen, nach denen in einigen Bundesländern eine Jahres(ab)rechnung mit Vermögensübersicht und ein Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks erforderlich sind (vgl. Art. 16 Abs. 1 **StiftG Bay**, verpflichtet zur ordnungsgemäßen Buchführung – die Art kann, soweit einer anerkannten Buchführungsmethode entsprechend, selbst gewählt werden; § 7 Abs. 3 **StiftG BW**, verpflichtet zur Rechnungslegung nach ordnungsgemäßen Grundsätzen; ebenso § 4 Abs. 2 **StiftG Sachs**, § 7 Abs. 1 **StiftG NRW**, verpflichten zur Einreichung eines Jahresabschlusses mit Vermögensübersicht sowie einem Bericht über die Erfüllung der Satzungszwecke).

Die Jahresabrechnung stellt dabei den Abschluss der laufenden Buchführung bzw. Aufzeichnungen eines Geschäftsjahres dar. Die Art der Buchführung bzw. der Aufzeichnungen ist in den exemplarisch genannten Ländern demnach konkret geregelt. Demgegenüber sehen andere Landesstiftungsgesetze keine konkreten Regelungen vor. Hier sollten immerhin gewisse Mindestanforderung eingehalten werden. Demnach ist von einer Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflicht auszugehen, aus der die Jahres(ab)rechnung entwickelt werden kann. Form und Inhalt der Rechnungslegung sollten sich an Art und

Umfang des Stiftungsvermögens und an der Stiftungstätigkeit orientieren. Nach dem Bundesverband Deutscher Stiftungen soll das Rechnungswesen die wirtschaftliche Lage der Stiftung zeitnah, vollständig und sachlich richtig abbilden (vgl. SPIEGEL, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 19 Rdnr. 130).

Neben der Form der einfachen Einnahmen-/Ausgabenrechnung, die bei leicht überschaubaren Verhältnissen ausreichen kann, ist u.a. auch die doppelte Buchführung üblich, die sowohl Bestandsveränderungen als auch die Bestände selbst erfasst und insofern aussagekräftiger ist. Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, ggf. ergänzt durch einen Anhang, bilden den Jahresabschluss (siehe ausführlich zur Buchführung und Rechnungslegung SPIEGEL, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 19).

Eine Stiftung ist keine Kapitalgesellschaft und damit **kein Formkaufmann**. Folglich unterliegt die Stiftung nur in Ausnahmefällen der handelsrechtlichen Rechnungslegung (vgl. KUBMAUL/MEYERING/RICHTER, DStR 2015, 1328 ff.). Bei der Rechnungslegung sind jedoch auch – außer den stiftungsrechtlichen – vor allem handels- (für gewerblich tätige Stiftungen) und steuerrechtliche Vorschriften zu beachten. Unterhält eine Stiftung einen Gewerbebetrieb, so muss sie die Anforderungen der **für Kaufleute geltenden Rechnungslegungspflichten (§§ 238–263 HGB)** erfüllen, sofern eine freiwillige Eintragung im Handelsregister erfolgte (§ 2 HGB) oder die Art und der Umfang des Gewerbebetriebs eine solche Behandlung erfordern (§ 1 Abs. 2 HGB). Zu beachten ist, dass auch weitergehende Anforderungen nach dem PublG (insbesondere die auf Kapitalgesellschaften zugeschnittenen Vorschriften §§ 264–335 HGB) auf Stiftungen Anwendungen finden, wenn die Schwellenwerte der §§ 1 oder 11 PublG überschritten sind (vgl. RÖMER/SIEGER, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 19 Rdnr. 19).

Jahres-
abrechnung

Weitere
Vorschriften
bei der Rech-
nungslegung

Eine Stiftung ist daher neben der Gesellschaft nur dann zur Buchführung nach diesen Vorschriften verpflichtet, wenn sie selbst unternehmerisch tätig wird, also z.B. im Rahmen einer geschäftsleitenden Holding. Gleiches gilt für die unternehmensverbundenen Stiftungen, wenn ihr Anteilsbesitz an einem oder mehreren Unternehmen so umfangreich ist, dass die Beteiligungsverwaltung einen in „kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb“ i.S.d. § 1 Abs. 2 HGB erfordert (vgl. KUBMAUL/MEYERING/RICHTER, DStR 2015, 1328 ff.).

Die **steuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften** sind nicht auf alle Stiftungen anzuwenden, sondern richten sich nach dem jeweiligen Tätigkeitsbereich (Sphäre) und der Einkunftsart, insbesondere danach, ob eine steuerliche Buchführungspflicht nach §§ 140, 141 AO gegeben ist. Gemeinnützige Stiftungen sind nach § 63 Abs. 3 AO verpflichtet, den Nachweis zu erbringen, dass die tatsächliche Geschäftsführung den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entspricht. Eine bestimmte Rechnungslegungsmethode ist aber auch durch § 63 Abs. 3 AO nicht vorgeschrieben. Die erforderlichen Aufzeichnungen sind für jede der Sphären in der Stiftung getrennt zu führen (vgl. § 145 Abs. 2 AO):

- für den **nicht unternehmerischen** (ideellen) Bereich als Nachweis der ausschließlichen, unmittelbaren und selbstlosen Verfolgung des Satzungszwecks;
- für die **Vermögensverwaltung** zur Ermittlung des Überschusses aus der Vermögensverwaltung (insbesondere für die Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) und als Voraussetzung für den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung;

Hinweis

Rücklagen müssen von bilanzierenden Körperschaften in der Bilanz offen, d.h. getrennt vom übrigen Vermögen,

ausgewiesen werden; ausreichend ist auch eine **Nebenrechnung zum Jahresabschluss** (vgl. GERSCH, in: KLEIN, AO, 15. Aufl. 2020, § 62 Rdnr. 2):

- für den **Zweckbetrieb** als Nachweis für das Vorliegen von dessen Voraussetzungen (falls mehrere Zweckbetriebe vorhanden sind, jeweils einzeln);
- für den **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, die sich nach den jeweiligen Einzelsteuergesetzen richten (falls mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe vorhanden sind, wiederum jeweils einzeln). In der Stiftungspraxis ist es vielfach üblich, die Jahres(ab)rechnung durch einen Wirtschaftsprüfer, der nicht Mitglied eines Stiftungsorgans ist, vornehmen zu lassen.

Weiterhin ist die Stiftung nach der überwiegenden Zahl der Landesgesetze verpflichtet, einen **Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks** vorzulegen, und zwar – je nach Bundesland – zwischen drei und sechs Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres. Der Inhalt dieses Berichts ist gesetzlich nicht geregelt, doch sollten alle Stiftungsaktivitäten bei der Verfolgung der einzelnen Stiftungszwecke – geplante und durchgeführte Projekte oder sonstige Fördermaßnahmen, bewilligte und ausgezahlte Mittel sowie die Empfänger der Leistungen – enthalten sein. Bei **gemeinnützigen Stiftungen empfiehlt es sich, in diesen Bericht alle Angaben aufzunehmen, die für die oben erwähnten Aufzeichnungen nach § 63 Abs. 3 AO erforderlich sind**. Orientierungshilfe für die Rechnungslegung von Stiftungen geben die vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. verabschiedeten „Stellungnahmen zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen“ (IDW RS 5) und der „Prüfungsstandard: Prüfung von Stiftungen“ (IDW PS 740; WPg 1999, 391 ff.; vgl. auch GRONEMANN, Stiftung&Sponsoring 5/2000, Rote Seiten/Beilage).

Verpflichtung zur
Berichterstattung

7.6 Entgegennahme und Bestätigung von Spenden

Bei der Verwaltung gemeinnütziger Stiftungen, die ihre Zwecke ja nicht nur aus den Vermögenserträgen, sondern i.d.R. auch aus ihnen zugewendeten **Spenden** finanzieren, ist bei der Entgegennahme steuerlich abzugsfähiger Spenden besondere Sorgfalt geboten. Damit der Spender gemäß den steuerlichen Vorschriften (vor allem § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG, § 50 EStDV) den Spendenabzug geltend machen kann, sind beim Empfang und bei der Bestätigung solcher Spenden insbesondere zu beachten:

- Seit dem Jahr 2000 kann jede inländische gemeinnützige Körperschaft selbst Zuwendungen empfangen und bestätigen.
- Mit Ausnahme von Mitgliedsbeiträgen an Körperschaften, die bestimmte Zwecke fördern (u.a. den Sport oder kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen) – für Stiftungen als mitgliederlose Institution also nicht einschlägig –, berechtigten alle in den §§ 52–54 AO aufgeführten Zwecke zugleich zum Sonderausgabenabzug.
- **Zuwendungsbestätigungen** müssen gem. § 50 Abs. 1 EStDV nach einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck erfolgen, Muster dazu wurden im Bundessteuerblatt veröffentlicht (BStBl I 2008, 5 ff.; speziell für Stiftungen 13 ff.). Es müssen dabei nur die Angaben aus dem Muster übernommen werden, die im Einzelfall einschlägig sind.
- Bei der **Ausstellung** der Zuwendungsbestätigung ist – neben den „formellen“ Anforderungen – das Vorliegen der „materiellen“ Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zuwendung zu prüfen. Ins-

besondere muss es sich um eine freiwillige und unentgeltliche Zuwendung handeln, die Spende darf also beispielsweise bei wirtschaftlicher Betrachtung kein Entgelt für eine Leistung (z.B. Werbung für den „Spender“ durch die Stiftung) darstellen (BFH, Urt. v. 01.04.1960 – VI 134/58 U, BStBl II, 231; BMF-Schreiben v. 18.02.1998, BStBl I, 212 f. – Abgrenzung zu Betriebsausgaben und Sponsoring).

- In der Zuwendungsbestätigung muss bestätigt werden, **dass und in welcher Höhe** die Stiftung eine Zuwendung empfangen hat und dass diese entweder in den Vermögensstock geleistet wurde oder ausschließlich zu den begünstigten Zwecken verwendet wird. Dabei kommt es darauf an, welche Zweckbestimmung der Spender (ggf.) ausdrücklich festgelegt hat (BFH, Urt. v. 15.12.1999 – XI R 93/97, DB 2000, 905).
- Die Spende ist dem **Zweck entsprechend zu verwenden** und ordnungsgemäß zu verbuchen. Wird die Spende nicht zweckentsprechend verwendet, so bleibt für den gutgläubigen Spender die Spende dennoch abzugsfähig (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Nr. 3 KStG).
- Bei der **Zuwendung von Wirtschaftsgütern** ist eine Bewertung durchzuführen. Grundsätzlich ist der gemeine Wert (entspricht normalerweise bei funktionierendem Markt dem „Marktwert“) anzusetzen. Es ist die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung mit Alter, Zustand, Kaufpreis usw. anzugeben. Sachspenden aus Betriebsvermögen sind mit dem Entnahmewert anzusetzen (ggf. mit dem niedrigeren gemeinen Wert). Wurde das Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer steuerbefreiten Einrichtung (nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke unentgeltlich überlassen und ist mit dem Buchwert angesetzt worden (§ 6

Abs. 1 Nr. 4 EStG), kann in diesem Fall die Spende nur in Höhe des Buchwerts geltend gemacht werden.

- Besonders wichtig für den Empfänger von Spenden ist die Beachtung der Regelungen zur **Spendenhaftung** (§ 10 Abs. 4 EStG). Danach haftet – neben der Stiftung – das verantwortliche Organ (i.d.R. Vorstand) persönlich i.H.v. 30 % der unrichtig bestätigten oder zweckwidrig verwendeten Zuwendung. Der Aussteller haftet, wenn er – vorsätzlich oder grob fahrlässig – eine unrichtige Bestätigung ausgestellt hat, z.B. weil es sich aufgrund einer Gegenleistung mangels „Unentgeltlichkeit“ nicht um eine Spende handelte. Weiterhin haftet er – auch ohne Verschulden (!) – als Veranlasser einer Mittelfehlverwendung, z.B. wenn Spenden nicht für die gemeinnützige Zweckverwirklichung, sondern in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verausgabt werden (vgl. BFH, Beschl. v. 23.02.1999 – XI R 128/98, DStRE 1999, 623).

Privilegierung von Spenden

Die **Höhe der abzugsfähigen Spenden** ist gesetzlich genau festgelegt. Einschlägige Vorschrift ist § 10b Abs. 1 EStG, nach der unter den genannten Voraussetzungen bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abgezogen werden dürfen.

Nach § 10b Abs. 1a EStG können Spenden in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer gemeinnützigen Stiftung auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. €, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagt werden, bis zu einem Gesamtbetrag von 2 Mio. €, zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG abgezogen werden können.

Diese Privilegierung gilt allerdings **nicht für Spenden einer Kapitalgesellschaft**. Denn die Abzugsfähigkeit von Kapitalgesellschaften richtet sich in erster Linie nach § 9 KStG. Für Spenden an Stiftungen gilt § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Nach dieser Vorschrift können bis zu 20 % des Einkommens der Gesellschaft als Betriebsausgabe abgezogen werden. Einkommen i.S.d. Vorschrift ist nach § 9 Abs. 2 KStG das Einkommen vor dem Spendenabzug sowie vor einem Verlustabzug nach § 10d EStG. Da diese Privilegierung hier bewusst nicht mitaufgenommen wurde, verbietet sich ein Rückgriff auf § 10b Abs. 1a EStG (vgl. DRÜEN, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG/KStG, § 9 KStG Rdnr. 48 (07/2022)).

Auch ist bei Kapitalgesellschaften u.U. darauf zu achten, dass es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung handeln könnte, die den Spendenabzug ausschließen würde (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Relevant ist die Frage immer, wenn eine Kapitalgesellschaft an eine Stiftung spendet, welche Gesellschafterin der Spenderin ist (bzw. Anteile hält). Denn dieses Näheverhältnis reicht für den Tatbestand der vGA aus (vgl. SCHAUHOFF, in: SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rdnr. 13). Diese Spenden der nahestehenden Gesellschaft werden in Verhältnis gesetzt zu sogenannten Fremdspenden. Unterschreitet deren durchschnittliche Summe bei rückschauender Betrachtung in einem Zeitraum von drei bzw. – bei Auswirkung zugunsten des Steuerpflichtigen – fünf Wirtschaftsjahren die zu beurteilende Zuwendung der Höhe nach, so belegt dies hinsichtlich des Unterschiedsbetrags deren Veranlassung durch das Verhältnis zur Stiftung (Gewährträgerrechtsprechung, vgl. nur FG Köln, Urt. v. 23.08.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932; der BFH, Beschl. v. 12.03.2014 – I B 167/13, BFH/NV 2014, 1092, hält diese Frage wohl für geklärt).

Eine gemeinnützige Gesellschafterin darf von ihrer Gesellschaft im Ergebnis nicht in größerem Umfang

begünstigt werden als andere gemeinnützige Körperschaften.

7.7 Haftungsfragen bei der Stiftungsverwaltung

Verantwortlichkeit für Schäden

Nach §§ 86, 31 BGB (§ 84 Abs. 5 BGB n.F., § 31 BGB) ist die **Stiftung** für den Schaden verantwortlich, den ein Organ, ein Organmitglied oder ein anderer verfassungsmäßig berufener Vertreter in Ausübung seiner Aufgaben Dritten zugefügt hat. Die Haftung für sonstige Bedienstete und Bevollmächtigte ergibt sich aus den §§ 278, 831 BGB. Daneben haftet der **Schädiger** dem Geschädigten **persönlich** als Gesamtschuldner (§ 840 BGB) bei schuldhafter Erfüllung des entsprechenden haftungsbegründenden Tatbestands.

Haftung im Innenverhältnis

Im **Innenverhältnis** zwischen Stiftung und Organ(mitglied) bzw. sonstigen Bediensteten – hier Stiftungsverwalter –, das schuldrechtlich auf §§ 86, 27, 664 ff. BGB (§ 84a Abs. 1 BGB n.F., §§ 664 ff. BGB) gegründet ist, haftet der **Stiftungsverwalter** (Stiftungsvorstand) im Rückgriff gegenüber der Stiftung für pflichtwidriges Verhalten (i.d.R. aus § 276 BGB). Wann ein solches „pflichtwidriges Verhalten“ vorliegt, ist grundsätzlich objektiv, jedoch an dem konkreten, dem Verwalter übertragenen Pflichten- und Aufgabenkreis zu bemessen (maßgeblich ist hier vor allen Dingen die Satzung). Es haben sich im Laufe der Zeit allgemeine Pflichten des Stiftungsvorstands herausgebildet, die unbedingt beachtet werden sollten:

- Pflicht zur Erfüllung des Stiftungszwecks (dabei steht dem Stiftungsvorstand aber ein im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft weiter Ermessensspielraum zu),

- Pflicht zur Einhaltung des Vermögenserhaltungsgrundsatzes (insbesondere Vermeidung riskanter Anlagen und Spekulationsgeschäften),
- allgemeine Treuepflicht (keine Verfolgung von Interessen Dritter; vgl. zum Thema neben vielen insbesondere: GODRON, in: RICHTER, Stiftungsrecht, 2019, § 6 Rdnr. 129 ff.).

Aus den §§ 86, 31a Abs 1 BGB (§§ 84a Abs. 3 BGB n.F., § 31a Abs 1 BGB) ergibt sich eine Haftungsbeschränkung auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit für Stiftungsverwalter, die unentgeltlich tätig sind oder eine Tätigkeitsvergütung von maximal 840 € pro Jahr erhalten. Ebenfalls kann durch die Satzung der Haftungsmaßstab **auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt** werden. In der Satzung können auch verschärfte Anforderungen an den Sorgfaltsmaßstab – etwa die Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns – niedergelegt werden. Zulässig sind auch sogenannte **Entlastungsregelungen** für bestimmte Aufgabenbereiche, solange diese konkret genug umrissen sind und primär von einem anderen Stiftungsorgan wahrgenommen werden (vgl. dazu STÜRNER, DSiR 2015, 1628 ff., KRAUS, in: SCHAUHOFF/MEHREN, Stiftungsrecht nach der Reform, 2022, Kap. 6 Rdnr. 71 ff.). Ist beispielsweise ein Aufgabenbereich dem Aufsichtsrat zugewiesen, so kann für diesen Bereich eine Haftungserleichterung des Vorstands in der Satzung oder Geschäftsordnung vorgesehen sein (vgl. zu den Grundsätzen der Haftung des Vorstands insgesamt: BGH, Urt. v. 20.11.2014 – III ZR 509/13, NZG 2015, 38).

Zu den Sorgfaltspflichten des Stiftungsverwalters gehören insbesondere die Kenntnis und Beachtung bzw. Anwendung der die Stiftungsverwaltung betreffenden Vorschriften, vor allem des Stiftungs- und Steuerrechts und deren Grundsätze, ggf. ist die Hinzuziehung sachver-

Haftungs-
maßstab

Sorgfalts-
pflichten des
Stiftungsverwal-
ters, Business
Judgment Rule

ständigen Rats erforderlich – etwa auch bei einer konkreten Anlageentscheidung.

Gemäß § 84a Abs. 2 Satz 2 BGB n.F. wurde der aus dem Aktienrecht bekannte und bereits nach bisherigem Recht angewendete Grundsatz der Business Judgment Rule kodifiziert. Danach liegt eine Pflichtverletzung nicht vor, wenn das Mitglied des Organs bei der Geschäftsführung unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorgaben vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohl der Stiftung zu handeln. Die Business Judgment Rule ist vor allem im Hinblick auf Vermögensanlageentscheidungen des Stiftungsverwalters von Bedeutung. Entscheidungen können oftmals nur auf – mehr oder weniger sichere – Prognosen gestützt werden. Entscheidend ist, dass alle verfügbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden und die Entscheidungsgrundlagen und die vorgenommene Abwägung nachvollziehbar dokumentiert sind (vgl. ORTH, in: ORTH/UHL, Stiftungsrechtsreform 2021, 2021, Rdnr. 472; LORENZ/MEHREN, DSStR 2021, 1774, 1777).

7.8 Stiftungs- und Projektmanagement

7.8.1 Gestaltung und Lenkung

„Management“ ist ein komplexer Begriff. Er bezieht sich auf die Gestaltung und Lenkung der gesamten Einrichtung. Zum einen kann die Funktionsvielfalt von Management durch Aufgaben bzw. Funktionen beschrieben werden, wie z.B. Organisation, Steuerung der Einrichtung, Führung, Marketing, und zum anderen durch die Akzentuierung des Prozesshaften, wie z.B. Gestaltung von Leistungen, Organisation bzw. Reorganisation als Innovationsprozess. Management verfolgt mit der Erfül-

lung seiner Aufgaben und der Gestaltung von Prozessen bestimmte Ziele, die sich durch Zielerreichung und Effizienz (aufgabenorientiert) wie auch durch Leistung und Zufriedenheit der Mitarbeiter (personalorientiert) beschreiben lassen (vgl. SCHWARZ, Management in Nonprofit Organisationen, 1992, S. 26 ff.).

Demzufolge reicht es zur Übernahme **gesellschaftlicher Verantwortung** allein nicht aus, (irgend-)etwas für die Allgemeinheit tun zu wollen, sondern es erfordert darüber hinaus, es effektiv und wirtschaftlich zu tun. Die oben dargestellte Freiheit des Stifters sollte verantwortlich wahrgenommen werden. Deshalb sollten Stiftungen stets nach einer maximalen Leistungsfähigkeit streben und ihr Förderungspotential optimal nutzen, wenn sie dem Anspruch hinsichtlich einer wirksamen und wirkungsvollen Teilhabe am Gesellschaftsprozess genügen wollen (vgl. zu alledem ausführlicher WEGER, Stiftung&Sponsoring 3/1999, Rote Seiten/Beilage).

Gestalterische Stiftungsarbeit setzt Management voraus. „Managen“ ist mehr als „verwalten“. Verwalten bezieht sich eher auf den Ablauf der internen Prozesse, betont stärker deren Zweck- und Ordnungsmäßigkeit und erfolgt meist routinehaft und gleichförmig. Managen dagegen erfordert Entscheidungen und Handlungen hinsichtlich des Einsatzes aller geeigneten Mittel zur Zielerreichung, ist eher ein nach außen gerichteter und ergebnisorientierter Vorgang und betont das gestalterische Wollen und Vermögen einer Stiftung. Eine **Schwierigkeit für das Management von philanthropischen Organisationen**, so auch von gemeinnützigen Stiftungen, liegt zunächst in der Annahme, dass Managementprinzipien und -methoden allein für gewinnorientierte Einrichtungen formuliert und erarbeitet wurden. Doch genau wie erwerbswirtschaftliche Unternehmungen erfüllen Nonprofit-Organisationen ihr Sachziel „Bedarfsdeckung“ durch Erbringen spezifischer Leistungen. Diese Leistun-

Ähnlichkeiten zu
gewinnorientier-
ten Einrichtun-
gen

**Managementvor-
teile bei der
Stiftung**

gen sind – bei auf Antragstellung förmernden und besonders bei operativen Stiftungen – ebenso das Ergebnis einer Kombination der „Produktionsfaktoren“ Finanzen (Kapital), Arbeit und Führung:

- Stiftungen sind produktive und soziale Systeme.
- Daraus leitet sich ab, dass (auch) in Stiftungen Ziele gesetzt, Pläne erarbeitet, ggf. externer Rat und Sachverstand eingeholt, Entscheidungen getroffen, ggf. Mitarbeiter eingesetzt und motiviert, Förderaktivitäten und Projekte realisiert und im Ergebnis und hinsichtlich ihrer Wirkungen bewertet werden.
- Nur wenn diese Funktionen und Aufgaben effizient wahrgenommen werden, kann eine Stiftung ihre Ziele erreichen.

Die Chance zur Gestaltung ist Stiftungen besonders dadurch gegeben, dass sie die Möglichkeit haben, systematisch und zeitlich richtig bemessen auf eine dauerhafte Lösung des Problems bzw. auf einen nachhaltig effektiven Beitrag zur Bewältigung öffentlicher Aufgaben hinwirken zu können, und zwar durch eigene Projektarbeit oder mittels förmernder Unterstützung von weiterführenden Initiativen Dritter. Die Herausforderung zur Teilhabe am Gesellschaftsprozess anzunehmen und Verantwortung dafür zu übernehmen, sind Gründe für zielgerichtetes, planvolles und auf Wirkungen ausgerichtetes Vorgehen in der Gestaltungsarbeit gemeinnütziger Stiftungen. Dies gilt grundsätzlich für alle Stiftungen sowohl unabhängig von der Funktion als auch unabhängig von der Höhe der Vermögensausstattung der Stiftungen und dem Umfang der ihnen jährlich verfügbaren Mittel für die Fördertätigkeit. Es gilt auch unabhängig davon, ob die Mitglieder der Stiftungsorgane und -gremien ehren-, neben- oder hauptamtlich tätig sind.

7.8.2 Stiftungsmanagement im weiten Sinne

Die Gründung einer Stiftung erfolgt in aller Regel auf der Grundlage von Wertvorstellungen des Stifters, die auch in hohem Maß das Leitbild für die folgende Stiftungstätigkeit bestimmen. Darauf aufbauend erfordern die Gestaltung der Stiftung sowie die Entwicklung einer wirkungsvollen Stiftungsarbeit einige grundsätzliche Entscheidungen, die letztlich Gegenstand des Stiftungsmanagements (im weiten Sinne) sind:

Zunächst muss der Zweck der Stiftung bestimmt und möglichst spezifisch formuliert werden. Bei mehreren Zwecksetzungen können Prioritäten festgelegt werden.

Zweck

Zur Zweckerfüllung sollten weitsichtige Perspektiven formuliert, davon ausgehend Förderschwerpunkte gebildet und ein Plan entwickelt werden, der möglichst realistische Schritte in einem Zeitraster ausweist – auf der Grundlage der verfügbaren Einsatzfaktoren und Arbeitsmethoden.

Strategie

Zur Erfüllung der strategischen Ziele sind Arbeitspläne und konkrete Projektvorhaben in einem Programm zu entwerfen und zu beschließen.

Programm
(policies)

Strategie und Aktionspläne (Projekte) bestimmen alle Maßnahmen, die von der Stiftung durchzuführen sind. Dafür muss eine Organisation geschaffen werden, die die Verteilung der Aufgaben und Funktionen sowie die Zuordnung der Kompetenzen und Verantwortung innerhalb der Stiftung regelt.

Organisation

Leitlinien sind zu entwickeln, die die Art und Weise der Stiftungsarbeit – Projektförderung, Informations- und Öffentlichkeitsarbeit, interne Verwaltung, Mitarbeiterführung usw. – bestimmen.

Verfahrens-
weisen

Leistungsbewertung und -maßstäbe

Gewisse Maßstäbe sollten – wenn es auch sehr schwierig ist – für die Leistungserbringung und Aufgabenerfüllung definiert und gesetzt werden.

Mitarbeiterführung

Der Mitarbeiterführung kommt in größeren Stiftungen mit mehreren Mitarbeitern Bedeutung zu. Sie muss sicherstellen, dass den Zielen, Leitlinien und aktuellen Vorhaben tagtäglich entsprochen wird, dass Effektivität und Wirtschaftlichkeit in der Stiftungsarbeit realisiert werden und dass durch Führungsprinzipien wie Delegation von Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung, Motivation, Selbstverwirklichung und Identifikation mit den Stiftungszielen erreicht werden. Stiftungen haben häufig Mühe, **ihre Mission und ihren Zweck in klare, weiterführende Zielvorstellungen und konkrete Handlungsvorgaben umzusetzen**. Dies liegt vor allem in der Komplexität der von ihnen zu betreuenden Förder- und Sachgebiete begründet. So gelten die oben angeführten Aussagen nicht nur für große und mittlere, sondern in besonderer Weise auch für kleinere Stiftungen. Planung ist dabei stets als eine zentrale Managementaufgabe anzusehen. Häufig ist in diesem Zusammenhang fachlicher Rat von außen erforderlich.

Besonderheit

Im Vergleich zu Wirtschaftsunternehmen **unterliegen gemeinnützige Stiftungen keinem Wettbewerb** und stehen nicht in einem Markt. Somit fällt der in einem Markt gegebene Steuerungs- und Sanktionsmechanismus und der damit gegebene Motor für Innovationen und Initiativen aus. Es gibt für sie keine (Maßstabs-)Kriterien wie den Gewinn, die Umsatzhöhe oder den Marktanteil. Daraus kann sich für die Stiftungen ein „Erstarrungs- und Verkrustungsprozess“ ergeben. Deshalb sind für ihre dauerhafte Effektivität und Wirtschaftlichkeit ein hohes Verantwortungsbewusstsein und ein qualifiziertes Stiftungs- und Projektmanagement erforderlich. Wie die im Zeitablauf sich ändernden strategischen wie aktuellen Aufgaben im Rahmen des Stiftungszwecks sollten auch

die Förderkriterien und die Arbeitsweise einer Stiftung in größeren Zeitabständen, aber regelmäßig überprüft werden.

7.8.3 Projektmanagement

Projektmanagement ist nicht eine Aufgabe allein der operativen Stiftungen, sondern auch die auf Antrag fördernden Stiftungen müssen sich über die Ziele ihrer Förderung sowie über die Ausrichtung und Durchführung der von ihnen geförderten Projekte voll im Klaren sein und diese prüfen. Die Kriterien der Effektivität und Wirtschaftlichkeit sollten für die Arbeit und Fördertätigkeit aller Stiftungen gelten und Maßstab sein. Projektmanagement im weiten Sinne umfasst:

- eine präzise Formulierung der Projektziele,
- die Auswahl kompetenter Partner in der Projektgestaltung und -realisierung (auch in der Beratung),
- das Projektmanagement im eigentlichen Sinn: Planung, Budgetierung, Realisierung und Bewertung.

Hinsichtlich der Projektfinanzierung ist zu überprüfen, ob und inwieweit eine finanzielle Mitträgerschaft durch Dritte, auch durch den Staat, sinnvoll und möglich ist. Da die Projektförderungen von Stiftungen häufig zeitlich begrenzt sind, sollte auch über die Anschlussfinanzierung erfolgreicher Projekte befunden werden.

Der Hauptzweck der Bewertung und eines häufig auch anzustrebenden Projektcontrollings (vor allem bei größeren Projekten) liegt in der Überprüfung, ob die Gesamtzielsetzung des Projekts und auch die Teilziele aufeinanderfolgender Projektphasen wie vorgesehen erreicht werden. Die Evaluation – gewissermaßen auch

Projekt-
finanzierung

Projekt-
controlling

das Projektcontrolling – ist dem Grunde **nach auf drei Ebenen ausgerichtet:**

- **Zielebene:** Prüfung der Frage nach der Richtigkeit, Zweckmäßigkeit und Praktikabilität der Zieldefinitionen (einschließlich Maßstäbe)
- **Realisierungsebene:** Prüfung und Bewertung der Anwendung bestimmter Methoden und des Einsatzes bestimmter Mittel im Projektvollzug
- **Ergebnisebene:** Überprüfung und Bewertung der Zielerreichung und des Verhältnisses Input/Output

7.8.4 Öffentlichkeitsarbeit

Aus Gründen der Verpflichtung der Stiftung zur Gemeinnützigkeit, der Wirksamkeit ihrer Förderarbeit, der Umsetzung von Projektergebnissen in die (Fach-)Öffentlichkeit und der Erhöhung ihrer Glaubwürdigkeit ist eine sachgerechte Informations- und Öffentlichkeitsarbeit nützlich und wertvoll. Die Informations- und Öffentlichkeitsarbeit entspricht dem Verantwortungsbewusstsein und der „Verpflichtung“ zur Rechenschaftslegung gegenüber der Gesellschaft, formt in der Gesellschaft ein bestimmtes Bild der jeweiligen Stiftung, trägt zu deren Unverwechselbarkeit bei und schafft somit ein besonderes Stiftungsprofil. Eine sachgerechte Kommunikationsarbeit zur Umsetzung der Projektergebnisse in der Öffentlichkeit ist schon frühzeitig in die Projektplanung einzubeziehen und erfordert im Rahmen des Stiftungs- und Projektmanagements meist die gleiche Aufmerksamkeit wie die eigentliche Fördertätigkeit. Häufig wird durch sie erst die beabsichtigte Projektwirkung erreicht – z.B. bei der Realisierung von Vorhaben mit Beispiel- oder Pilotcharakter und der Vergabe von Preisen, also vor allem dann, wenn Stiftungen Neues anregen wollen.

Mögliche Instrumente und Maßnahmen der Informations- und Öffentlichkeitsarbeit:

- Presse- und Medienarbeit (beispielsweise Pressekonferenzen, Presseinformation, Presstext),
- Informationsarbeit (beispielsweise Geschäftsberichte, Tätigkeitsberichte, Bücher und Broschüren zu den Zielen und Ergebnissen von Förderprojekten),
- Veranstaltungen (beispielsweise Workshops, Symposien, Konferenzen). Zur Umsetzung von Projekterkenntnissen und -ergebnissen in die Fachwelt dienen auch (Fort-)Bildungsveranstaltungen und Beratungsaktivitäten. Da die Öffentlichkeit noch zu wenig über das Wirken und die Arbeit von Stiftungen weiß, trägt jedwede sachgerechte Informationsarbeit einer Stiftung grundsätzlich auch zur Darstellung der gesamten stifterischen Arbeit in unserer Gesellschaft bei und stiftet zum Stiften an.

7.9 Der Unternehmer und die stifterische Tätigkeit

Gerade der Unternehmer kann in den gesellschaftlichen Prozess Beiträge einbringen, die aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit und seiner langjährigen Erfahrung für die Gesellschaft wertvoll und fruchtbar sind. Die mannigfachen Gestaltungsmöglichkeiten und denkbaren Funktionen von Stiftungen eröffnen dem Unternehmer als Stifter – auch und besonders nach einem erfolgreichen Wirken in seinem Unternehmen – ein breites Betätigungsfeld. Die Trennung von seinem Arbeitsfeld „Unternehmen“ fällt leichter; sein Lebenswerk wird um einen zusätzlichen wichtigen Teil erweitert. Dabei sind die eingebrachten finanziellen Mittel vor dem Hintergrund der angestrebten Wirkungen der Fördertätigkeit nicht unbedingt das wertvollste Vermögen der Stiftung, son-

Instrumente der Öffentlichkeitsarbeit

Unternehmer als Stifter

dern dies ist **vielmehr das geistige Potential**. Dazu gehören vor allem die Mission, die Kenntnisse, das Urteilsvermögen und die Erfahrungen, die der Unternehmer bisher gewonnen hat. Für solche Stiftungen ergeben sich folgende Vorzüge:

- Ein „unternehmerischer“ Stifter wird häufig den Stiftungszweck in solche Bereiche legen, in denen er „Marktlücken“ oder Defizite verspürt und die nach seiner Auffassung wirksam geschlossen werden sollten. Er kann Anstöße für sinnvolle Weiterentwicklung geben, neue Wege erproben und dabei eigene Maßstäbe anlegen.
- Ein „unternehmerischer“ Stifter wird das geistige Potenzial „seiner“ Stiftung – falls notwendig und sinnvoll – durch Wissen, Erkenntnisse und Erfahrungen anderer ergänzen und anreichern. Entsprechend wird er die Organe (Stiftungsrat, Stiftungsvorstand oder Stiftungsgeschäftsführung) und beratende Gremien (z.B. Beiräte) personell besetzen und externe Berater einbeziehen.
- Ein „unternehmerischer“ Stifter wird neben seinen gewohnten Methoden der Zielbestimmung auch seine in der betrieblichen Arbeit erfolgreichen Führungs-, Planungs- und Controllingmethoden zugunsten des Gemeinwohls einsetzen.
- Ein „unternehmerischer“ Stifter gestaltet das Stiftungs- und Projektmanagement konsequent nach den Prinzipien der Effektivität und Wirtschaftlichkeit und erhöht somit den Wirkungsgrad der von ihm gegründeten Stiftung.

Resümee

Gemeinnützige Stiftungen geben unternehmerischen Menschen die Möglichkeit, mit Visionen, Kreativität, Gestaltungswillen und Urteilsvermögen am gesellschaft-

lichen Prozess teilzuhaben. Um selbst etwas gestalten oder – was ebenfalls wichtig und notwendig ist – andere in ihrer gestalterischen und/oder fördernden Arbeit unterstützen zu wollen, bedarf es in der jeweiligen Stiftung sachgerechter Prozesse der Zielfindung und -formulierung, der Prüfung und Abwägung, der Entscheidung, der Planung und der Realisierung von Fördervorhaben sowie der Umsetzung von Projektergebnissen.

Die Persönlichkeit des Stifters prägt die Individualität einer – „seiner“ – Stiftung: beginnend mit seinen Motiven zur Stiftungsgründung, der Bestimmung des Stiftungszwecks, der Ausstattung der Stiftung mit Vermögen, der Gestaltung der Organisation und Arbeitsweise, der Berufung von Personen zur Mitarbeit in der Stiftung bis hin zur konkreten Fördertätigkeit. Er gibt somit „seiner“ Stiftung eine eigene Identität und entwickelt für sie eine besondere Stiftungskultur. Die letzte Aussage gilt vor allem, solange der Stifter sich selbst aktiv für die Stiftung einsetzt. Er kann jedoch auch über sein Testament oder über die Stiftungssatzung den Stiftungszweck festlegen, allerdings beeinflusst er den Ablauf der Förderprozesse allein auf diese Weise kaum. Bei der Errichtung einer Stiftung „von Todes wegen“ wird die vorgesehene Stiftung zur Erbin des Stifters eingesetzt. Auch für diese Stiftung sollten die Stiftungszwecke, die Stiftungsorganisation und die Arbeitsweise durchdacht und möglichst präzise in der Stiftungssatzung festgehalten werden. Dies gilt besonders für beabsichtigte Stiftungen mit größerem Vermögen und damit einem weiter reichenden Förderungspotenzial.

Häufig erweist es sich – vor allem bei der Absicht, die Unternehmenskontinuität mittels einer Stiftungslösung zu sichern – als vorteilhaft und zweckdienlich, zunächst anhand einer Stiftung mit noch relativ geringem Stiftungsvermögen die eigene stifterische Motivation sowie die inhaltliche Ausrichtung, die organisatorische Gestal-

tung und die tatsächliche Arbeitsweise der Stiftung zu erproben. Durch Zustiftungen seitens des Stifters kann die Stiftung in ihrem Vermögen und damit in ihren Förderaktivitäten schrittweise und planvoll wachsen. Eventuell erforderliche Änderungen und Ergänzungen der Stiftungssatzung sind dem Stifter in gewissem Rahmen noch gut möglich. Eine so eingeübte und schrittweise aufgebaute Stiftung gewinnt mehr und mehr an Kompetenz und Professionalität. Eine in Ausrichtung und Wirkung überzeugende Stiftungsarbeit ist die Folge.