



Stiftungen aus steuerlicher Sicht

Arbeitshilfe



Stiftungen aus steuerlicher Sicht

Arbeitshilfe

Herausgeber Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen
Albersloher Weg 250
48155 Münster

Redaktion Lukas Schultewolter
Referat St 15

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

Stand 06.11.2020

Vorwort

Stiftungen haben bereits in der Vergangenheit durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 (BStBl I 2000, 1192) erheblich an Attraktivität gewonnen. Aber auch die jüngsten rechtlichen Entwicklungen – zuletzt das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.03.2013 (BGBl I 2013 S. 556) – sind auf die Erweiterung zivilrechtlicher sowie steuerlicher Vorteile von Stiftungen ausgerichtet.

Die jährlich hohe Anzahl von Neugründungen zeigt die Beliebtheit von Stiftungen. So wurden im Jahr 2019 insgesamt 576 rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts gegründet. Die Gesamtzahl rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts liegt mittlerweile bei über 23.000 (Quelle: <https://www.stiftungen.org/stiftungen/zahlen-und-daten/statistiken.html>). Hierbei unberücksichtigt sind die vielen unselbstständigen Stiftungen, Stiftungsvereine und -gesellschaften sowie Stiftungen öffentlichen Rechts. Die große Beliebtheit von Stiftungen als Rechtsform ist zum einen auf das soziale Engagement von Bürgerinnen und Bürgern sowie Unternehmen, zum anderen auf die steuerliche Förderung (Spendenabzug) zurückzuführen.

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

Ausgehend vom Zivilrecht wird zum Steuerrecht übergeleitet, indem Besonderheiten in Bezug auf Stiftungen dargestellt werden, wobei die steuerbegünstigte (gemeinnützige) Stiftung im Vordergrund steht. Auf steuerrechtliche Vorschriften, die alle (steuerbegünstigten) Körperschaften betreffen, wird hier nur eingegangen, soweit diese Regelungen besondere Bedeutung für die Stiftungen haben oder dem Stifter/der Stifterin im Rahmen der Formulierung der Satzung und des Stiftungsgeschäftes eine Hilfestellung geben können.

Wenn Sie weitergehende Informationen benötigen, können Sie die **Arbeitshilfe „Vereine & Steuern“** des Finanzministeriums NRW aus dem Internet **kostenlos herunterladen** (<https://land.nrw/de/servicecenter/broschuerenservice>, Stand: 10.04.2018). In dieser Broschüre finden Sie eine Zusammenstellung der wichtigsten Bestimmungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts.

Das Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes NRW hat eine Stiftungsübersicht im Internet veröffentlicht, die auf Grundlage des § 12 StiftG NRW einen Überblick über die in NRW bereits anerkannten rechtsfähigen Stiftungen bietet. Dieses Stiftungsverzeichnis kann über folgenden Link abgerufen werden: <https://www.im.nrw/stiftungsverzeichnis/alle-stiftungen>

Als [Anlagen](#) zu dieser Arbeitshilfe sind die wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen beigefügt. Daneben umfassen die Anlagen auch Muster der Stiftungsgeschäfte und Satzungen rechtsfähiger sowie nicht rechtsfähiger Stiftungen, die als Orientierungshilfe gedacht sind. Andere Gestaltungen, insbesondere der

Stiftungssatzung, sind durchaus im Rahmen der stiftungs- und steuerrechtlichen Vorgaben möglich.

Die aktuelle Auflage der Arbeitshilfe berücksichtigt die Änderungen des Stiftungsgesetzes NRW (StiftG NRW vom 15.02.2005, zuletzt geändert durch Gesetz vom 09.02.2010; siehe Anhang und auch unter GV. NRW. 2005, 52) sowie die zivil- und steuerrechtlichen Änderungen durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.03.2013 (BGBl I 2013 S. 556).

Zurzeit erarbeitet das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz einen Gesetzesentwurf zu einer neuerlichen Änderung der stiftungsrechtlichen Vorschriften. Ziel ist es insbesondere, das Stiftungsrecht bundeseinheitlich zu regeln. Ein entsprechender Referentenentwurf ist auf der Internetseite des Ministeriums [abrufbar](#).

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	3
1. Stiftungsformen/Gestaltungsformen	8
1.1 Rechtsfähige Stiftungen	8
1.1.1 Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts	8
1.1.2 Rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts	8
1.2 Nicht rechtsfähige Stiftungen	9
1.2.1 Nicht rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts	9
1.2.2 Nicht rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts	9
1.3 Privatnützige Stiftung	10
1.4 Gemeinnützige/steuerbegünstigte Stiftung	10
1.5 Bürgerstiftung	10
1.6 Familienstiftung	11
1.7 Kirchliche Stiftung	11
1.8 Kommunale Stiftung	12
1.9 Unternehmensstiftung	12
1.10 Förderstiftung	13
1.11 Verbrauchsstiftung	13
1.12 Stiftungsvereine und Stiftungsgesellschaften	14
2. Anerkennungsverfahren einer rechtsfähigen Stiftung	15
3. Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung	16
3.1 Stiftungsgeschäft unter Lebenden	16
3.2 Stiftungsgeschäft von Todes wegen	16
3.3 Notwendige Bestandteile einer Stiftungssatzung	17
3.4 Stiftungsorgane	17
3.4.1 Vorstand	17
3.4.2 Stiftungsrat/Beirat/Kuratorium	18
3.5 Stiftungsvermögen	18
3.5.1 Grundstockvermögen	18
3.5.2 Mindestvermögen	18
3.5.3 Zustiftung	19
3.5.4 Stiftungsfonds	20
3.5.5 Stiftungsvermögen aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht	20
4. Stiftungsaufsicht über rechtsfähige Stiftungen	21
5. Rechnungslegung	22
6. Transparenzregister	24
6.1 Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts	25
6.2 Nicht rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts	26
6.3 Stiftungen des öffentlichen Rechts	26
7. Besteuerung der Stiftungen (Körperschaftsteuer)	27
7.1 Persönliche Steuerpflicht	27
7.2 Sachliche Steuerpflicht	27
7.3 Zuständige Finanzbehörde	28
7.3.1 Zuständigkeit bei Satzungsprüfung im Rahmen der Errichtung der Stiftung	28
7.3.2 Zuständigkeit bei weiteren Prüfungen	28

7.4	Freibetrag	29
7.5	Steuersatz	29
7.6	Verdeckte Gewinnausschüttung	29
7.7	Kein steuerliches Einlagekonto gemäß § 27 KStG	30
7.8	Steuerbegünstigung der Stiftungen	30
7.9	Formelle Satzungsmäßigkeit nach §§ 59, 60 AO	31
7.9.1	Stiftungszweck und Zweckverwirklichung	32
7.9.2	Vermögensbindung	34
7.10	(Steuerliche) Besonderheiten der steuerbegünstigten Stiftungen	36
7.10.1	Stiffterversorgung i.S.d. § 58 Nr. 6 AO	36
7.10.2	Vermögensbildung bei Stiftungen § 62 Abs. 4 AO	38
7.10.3	Erfüllung von Ansprüchen Dritter zu Lasten des Stiftungsvermögens	38
7.10.4	Verwaltungsaufwendungen bei steuerbegünstigten Stiftungen	39
7.10.5	Verleihung von Preisen und Vergabe von Stipendien	40
7.10.6	Kapitalertragsteuer auf erhaltene Kapitaleinnahmen	42
7.11	Überführung einer nicht rechtsfähigen in eine rechtsfähige Stiftung	43
8.	Besteuerung der Destinatäre	45
<hr/>		
8.1	Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG	45
8.2	Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 EStG	46
8.3	Kapitalertragsteuer	46
9.	Spendenabzug	47
<hr/>		
9.1	Kurzübersicht zum Spendenabzug	47
9.2	Spendenabzug § 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG	47
9.3	Erhöhter Spendenabzug § 10b Abs. 1a EStG, § 9 Nr. 5 Sätze 9 bis 11 GewStG	48
9.4	Zuwendungsbestätigung	50
9.5	Zeitlicher Ansatz einer Spende	51
9.5.1	Spenden zum Jahreswechsel	52
9.5.2	Spenden in den Vermögensstock vor Anerkennung der Stiftung	52
9.6	Spenden in den Vermögensstock einer Verbrauchsstiftung	53
9.7	Spendenabzug beim Erblasser	54
9.8	Spendenabzug beim Erben	54
9.8.1	Aufgrund eines Vermächtnisses geleistete Zahlungen	54
9.8.2	Vom Erblasser nicht ausgeschöpfter Spendenvortrag	54
9.9	Bewertung von Sachspenden	55
10.	Schenkungsteuer/Erbschaftsteuer	57
<hr/>		
10.1	Vermögensübertragungen als steuerbare Vorgänge	57
10.2	Vermögensübertragungen auf eine steuerbegünstigte Stiftung	57
10.2.1	Steuerbefreiung der Übertragung auf eine steuerbegünstigte Stiftung	57
10.2.2	Entfall der Steuerbefreiung	57
10.2.3	Steuerbefreiung bei Weiterübertragung an eine steuerbegünstigte Stiftung	57
10.3	Vermögensübertragungen auf eine nicht steuerbegünstigte Stiftung	58
10.3.1	Errichtung einer Stiftung	59
10.3.2	Aufhebung einer Stiftung	59
10.3.3	Ersatzbesteuerung bei Familienstiftungen	59
10.3.4	Steuerklassen	60
10.3.5	Übergang von Betriebsvermögen	60
11.	Grunderwerbsteuer	61
<hr/>		
11.1	Allgemeines	61
11.2	Steuerbefreiungen bei Übertragung von Grundbesitz auf eine Stiftung	61
11.2.1	Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG	61
11.2.2	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 GrEStG	62

12. Abkürzungsverzeichnis	64
13. Literaturverzeichnis (Quellenangaben)	65
14. Anlagen	66
14.1 Auszug aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB)	67
14.2 Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (StiftG NRW)	69
14.3 Auszug aus der Abgabenordnung (AO)	75
14.4 Auszug aus dem Einkommensteuergesetz (EStG)	86
14.5 Auszug aus dem Körperschaftsteuergesetz (KStG)	89
14.6 Auszug aus dem Gewerbesteuergesetz (GewStG)	91
14.7 Muster einer Zuwendungsbestätigung für...	93
14.7.1 Geldzuwendungen an eine Stiftung öffentlichen Rechts	93
14.7.2 Sachzuwendungen an eine Stiftung öffentlichen Rechts	94
14.7.3 Geldzuwendungen an eine Stiftung privaten Rechts	95
14.7.4 Sachzuwendungen an eine Stiftung privaten Rechts	96
14.8 Musterstiftungsgeschäft und –satzung...	97
14.8.1 ...einer steuerbegünstigten rechtsfähigen Stiftung	97
14.8.2 ...einer steuerbegünstigten nicht rechtsfähigen Stiftung / Treuhandvertrag	108

1. Stiftungsformen/Gestaltungsformen

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

1.1 Rechtsfähige Stiftungen

1.1.1 Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts

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

Als **eigenständige juristische Person** des bürgerlichen Rechts ist Träger der Stiftung die Organisation der Stiftung selbst (§ 80 BGB bis § 88 BGB i.V.m. den entsprechenden Landesstiftungsgesetzen). Sie "gehört sich selbst" (*Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015, S. 41). Die Stiftung ist somit ein rechtlich verselbständigtes Zweckvermögen, welches über ihre Organe tätig wird und im Rechtsverkehr auftritt. Genauere Bestimmungen, z.B. zur Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts und zur Stiftungsaufsicht, enthalten die Regelungen des BGB und die Stiftungsgesetze der Länder.

Als Orientierungshilfe für die Errichtung einer rechtsfähigen **steuerbegünstigten** Stiftung sind in den Anlagen unter [Tz. 14.8.1](#) die Muster eines Stiftungsgeschäfts und einer Stiftungssatzung enthalten.

1.1.2 Rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts

Die rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts unterscheidet sich von den rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts insbesondere durch deren Errichtung und Zweck (vgl. BFH-Urteil vom 24.03.1993, I R 27/92, BStBl II 1993, S. 637 sowie BFH-Urteil vom 29.01.2003, I R 106/00, BFH/NV 2003, S. 868). Sie entsteht durch öffentlich-rechtlichen Errichtungsakt (z.B. Gesetz, Verordnung) und ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die mit ihren hoheitlichen Aufgaben nicht der Besteuerung unterliegt (keine Aufzählung in § 1 KStG). Mit ihren Betrieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG) ist sie jedoch unbeschränkt steuerpflichtig.

Werden bei der Errichtung die Vorschriften des BGB zu Stiftungen und die der Landesstiftungsgesetze unmittelbar angewandt und das Stiftungsgeschäft nebst Satzung der Stiftungsbehörde zur Anerkennung vorgelegt, so handelt es sich bereits nach der Entstehungsform nicht um eine Stiftung öffentlichen Rechts, da diese in privatrechtlicher Form gegründet wird.

1.2 Nicht rechtsfähige Stiftungen

1.2.1 Nicht rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts

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

Stattdessen handelt es sich um "Zuwendungen von Vermögenswerten" durch einen Stifter an eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, die übertragenen Werte dauerhaft zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks zu nutzen. Regelmäßig werden für die Errichtung der nicht rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts die zivilrechtlichen Möglichkeiten z.B. des **Treuhandvertrags** oder der **Schenkung unter Auflage** anzutreffen sein. In der Praxis wird häufig zum Übertragungsvertrag (dem eigentlichen Stiftungsgeschäft) und zur Satzung zusätzlich ein Stiftungsgeschäft formuliert, welches mit dem Stiftungsgeschäft einer rechtsfähigen Stiftung vergleichbar ist. Wegen des bestehenden Selbstkontrahierungsverbots (§ 181 BGB) kann der Stifter nicht zugleich Empfänger und Träger des Stiftungsvermögens der nicht rechtsfähigen Stiftung sein. Der Träger ist nicht Organ der nicht rechtsfähigen Stiftung. Er handelt im Rechtsverkehr regelmäßig in eigenem Namen. Vorteile einer nicht rechtsfähigen Stiftung gegenüber einer rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts sind das geringere erforderliche Stiftungskapital sowie das Fehlen des stiftungsrechtlichen Genehmigungsverfahrens. Zudem entfällt eine Fachaufsicht durch die zuständigen Stiftungsbehörden (vgl. v. *Campenhausen/Richter*, Handbuch des Stiftungsrechts, 4. Auflage, S. 8).

Zwar gelten die Formvorschriften der §§ 80 BGB ff. BGB und des StiftG NRW unmittelbar nur für rechtsfähige Stiftungen. Es empfiehlt sich jedoch, diese Bestimmungen bei der Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung zu übernehmen.

Als Orientierungshilfe für die Errichtung einer nicht rechtsfähigen **steuerbegünstigten** Stiftung sind in den Anlagen unter [Tz. 14.8.2](#) die Muster eines Stiftungsgeschäfts, einer Stiftungssatzung und eines Treuhandvertrags enthalten.

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

1.2.2 Nicht rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts

Eine Stiftung des öffentlichen Rechts wird nicht durch privatrechtlichen Vertrag errichtet (vgl. auch [Tz. 1.1.2](#)). Handelt es sich um eine nicht rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts, so entsteht diese auch nicht im eigentlichen Sinne, da ihr keine eigene Rechtsfähigkeit zuerkannt wird. Steuerlich kann aber durch die Entscheidung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, Vermögen einem bestimmten Zweck zu widmen ohne die Eigentümerstellung aufzugeben, die Qualifizierung als nicht rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts möglich sein. Dies setzt voraus, dass die Zwecke des betreffenden Vermögens mit den Zwecken der juristischen Person des

öffentlichen Rechts übereinstimmen und die juristische Person des öffentlichen Rechts Träger des Stiftungsvermögens wird (bleibt). Da die zivilrechtlichen Bestimmungen nicht anzuwenden sind, findet die Vorschrift des § 181 BGB, also das Selbstkontrahierungsverbot, keine (unmittelbare) Anwendung. Es ist daher durchaus denkbar, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts gleichzeitig als Stifterin und auch als Trägerin einer nicht rechtsfähigen Stiftung des öffentlichen Rechts auftritt (s. Beispiel zu kirchlichen Stiftungen). Eine nicht rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts kann nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art Körperschaftsteuerpflichtig sein (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG).

Es ist weiterhin entscheidend, eine nicht rechtsfähige Stiftung nicht allein deshalb als Stiftung des öffentlichen Rechts zu beurteilen, weil die Verwaltung bzw. Trägerschaft des Vermögens durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeübt wird. Bedient sich z.B. eine natürliche Person oder eine Körperschaft zur Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung, die öffentliche Aufgaben wahrnehmen und von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltet werden soll, einer privatrechtlichen Vereinbarung (z.B. eines Treuhandvertrags) mit der juristischen Person des öffentlichen Rechts, so ist diese Stiftung stets als nicht rechtsfähige Stiftung des *privaten* Rechts zu beurteilen. Dies gilt unabhängig davon, wer Träger des Stiftungsvermögens wird, weil für die rechtliche Einordnung der Stiftung ihre Entstehung maßgeblich ist (vgl. BFH-Urteil vom 24.03.1993, I R 27/92, BStBl II 1993, 637 und BFH-Urteil vom 29.01.2003, I R 106/00, BFH/NV 2003, 868-870).

1.3 Privatnützige Stiftung

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

1.4 Gemeinnützige/steuerbegünstigte Stiftung

Eine steuerbegünstigte - im allgemeinen Sprachgebrauch auch gemeinnützige - Stiftung liegt vor, wenn eine Stiftung nach ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige (§ 52 AO), mildtätige (§ 53 AO) oder auch kirchliche Zwecke (§ 54 AO) verfolgt und ihre tatsächliche Geschäftsführung den Satzungsbestimmungen entspricht (Näheres hierzu unter [Tz. 7.8](#)). Als Orientierungshilfe für die Errichtung von steuerbegünstigten rechtsfähigen wie nicht rechtsfähigen Stiftungen sind in den Anlagen unter [Tz. 14.8.1](#) und [Tz. 14.8.2](#) Muster enthalten.

1.5 Bürgerstiftung

Die Bürgerstiftung, die aus der regionalen Verbundenheit von Bürgern heraus entsteht, hat erst in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen, obwohl das Konzept der Bürgerstiftung in der anglo-amerikanischen Welt eine lange Tradition besitzt (vgl. *Bertelsmann Stiftung*, Handbuch Bürgerstiftungen, S. 241). Sie verfolgt oftmals gemeinnützige/steuerbegünstigte Zwecke auf örtlicher bzw. regionaler Ebene und

ermöglicht es den Bürgern dadurch, sich mit den Zielen und Tätigkeiten der Stiftung zu identifizieren. Eine Bürgerstiftung ist häufig geprägt durch eine Vielzahl von (regionalen) Stiftern bzw. Zustiftern.

1.6 Familienstiftung

Eine Sonderstellung unter den privatnützigen Stiftungen nimmt die Familienstiftung ein, wobei sie sowohl als rechtsfähige als auch nicht rechtsfähige Stiftung in Erscheinung treten kann. Ihr satzungsmäßiger Zweck ist regelmäßig darauf gerichtet, Angehörige des Stifters und deren Abkömmlinge zu unterstützen. Da die Allgemeinheit regelmäßig nicht gefördert werden soll, sondern lediglich privatnützige Zwecke verfolgt werden, scheidet die Anerkennung als nach den Vorschriften der §§ 51 ff. AO steuerbegünstigte Stiftung aus.

Das Steuerrecht besitzt keine Legaldefinition einer Familienstiftung. Während nach § 15 AStG eine Familienstiftung angenommen wird, wenn der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die Voraussetzungen für eine Familienstiftung bereits dann erfüllt, wenn sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden ist.

1.7 Kirchliche Stiftung

Die wohl älteste Stiftungsform ist die kirchliche Stiftung, die dadurch gekennzeichnet ist, dass sie ganz oder überwiegend kirchlichen Zwecken bzw. dem Auftrag der Kirche (und ggf. der Caritas oder der Diakonie) dient und der Aufsicht der Kirche unterstellt ist. Eine kirchliche Stiftung, die die Anerkennung als steuerbegünstigte Stiftung anstrebt, ist nicht auf die Zweckverfolgung der kirchlichen Zwecken im Sinne des § 54 AO beschränkt, sondern kann auch gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO) oder mildtätige Zwecke (§ 53 AO) fördern, soweit die unter diese Vorschriften fallenden Zwecke durch den Auftrag der Kirche geprägt sind.

Soll eine (rechtsfähige) kirchliche Stiftung des privaten Rechts errichtet werden, so ist neben der Genehmigung der Bezirksregierung noch die **Zustimmung der kirchlichen Aufsichtsbehörde** gemäß § 14 Abs. 2 StiftG NRW erforderlich. Diese wird von der zuständigen Bezirksregierung am Genehmigungsverfahren beteiligt. Wird der Antrag auf Anerkennung der Stiftung unmittelbar bei der kirchlichen Behörde gestellt, so leitet diese den Antrag der Bezirksregierung weiter. Für kirchliche katholische Stiftungen sind die (Erz-)Bischöflichen Generalvikariate (vgl. § 6 der Gleichlautenden Stiftungsordnungen der (Erz-)Bistümer in NRW vom 31.01.2012) und für die kirchlichen evangelischen Stiftungen das Landeskirchenamt (vgl. § 2 des Kirchengesetzes über rechtsfähige Evangelische Stiftungen des bürgerlichen Rechts vom 15.11.2007) als kirchliche Stiftungsaufsicht zuständig.

Die o.g. Bestimmungen beziehen sich auf die kirchlichen rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts, die von Stiftern auf der Grundlage der zivilrechtlichen Regelungen der §§ 80 ff. BGB errichtet werden sollen. Daneben kann eine kirchliche Stiftung ggf. als unselbständige Stiftung begründet werden (vgl. v. *Campenhausen/Richter*, Handbuch des Stiftungsrechts, 4. Auflage, S. 599).

Beispiel:

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

1.8 Kommunale Stiftung

Die kommunale oder auch örtliche Stiftung existiert seit dem ausgehenden Mittelalter in großer Anzahl (vgl. v. *Campenhausen/Richter*, Handbuch des Stiftungsrechts, 4. Auflage, S. 10). Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass sie einer kommunalen Gebietskörperschaft zugeordnet ist, ihre Zweckbestimmung im Rahmen öffentlicher Aufgaben liegt und dass sie in der Regel durch die Organe der Gebietskörperschaft verwaltet wird. Auch wenn - anders als bei der kirchlichen Stiftung - eine Genehmigungspflicht der verwaltenden Gebietskörperschaft nicht vorgesehen ist, sollte mit dieser eine Abstimmung vor Stiftungerrichtung stattfinden, da die Gebietskörperschaft mit der Übernahme der Verwaltung einverstanden sein muss. Neben dem Stiftungsrecht ist das jeweilige Kommunalrecht zu beachten. So hat die Kommune die kommunale Stiftung nach den Vorschriften der GO NRW zu verwalten, soweit nicht durch Gesetz oder Stifter etwas anderes bestimmt ist (*Meier*, in: Die Stiftung - Jahreshefte zum Stiftungswesen, 2. Jahrgang, S. 123).

1.9 Unternehmensstiftung

Als Unternehmensstiftung, auch unternehmensbezogene oder unternehmensverbundene Stiftung genannt, wird eine Stiftung bezeichnet, zu deren Vermögen ein Unternehmen (**Unternehmensträgerstiftung**) oder die Beteiligung an einem Unternehmen (**Beteiligungsträgerstiftung**) gehört.

Solche Stiftungen können auch als steuerbegünstigte Stiftung anerkannt werden. Zu beachten ist dabei jedoch, dass mit dem Unterhalten dieses Vermögens (z.B. dem Halten der Beteiligung an einem gewerblich tätigen Unternehmen) regelmäßig ein sogenannter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO, § 64 AO) begründet wird, für den die Steuervergünstigungen insoweit nicht in Anspruch genommen werden können. Eine steuerbegünstigte Vermögensverwaltung kann aber dann noch angenommen werden, wenn im Rahmen der Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen weder ein rechtlicher noch ein tatsächlicher Einfluss auf die Geschäftsführung besteht. Will die Stiftung die Steuervergünstigung nicht insgesamt gefährden, so darf das Führen eines Unternehmens oder das Halten einer Beteiligung unter Wahrung des Ausschließlichkeitsgebots nach § 56 AO keinesfalls den Hauptzweck der Stiftung begründen. Diese Tätigkeiten müssen um des steuerbegünstigten Zwecks willen ausgeübt werden, indem sie z.B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgaben dienen (vgl. AEO Nr. 1 zu § 56).

1.10 Förderstiftung

Als Förder- oder auch Mittelbeschaffungstiftung wird eine Stiftung bezeichnet, die ihre Mittel **nicht** einsetzt, um **unmittelbar** selbst ihre Zwecke zu verwirklichen. Vielmehr leitet eine Förderstiftung nach Maßgabe des § 58 Nr. 1 AO ihre einzusetzenden Mittel regelmäßig an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts bzw. steuerbegünstigte Körperschaften zur Erfüllung derer Satzungszwecke weiter. Bei steuerbegünstigten Förderstiftungen ist zu beachten, dass neben dem steuerbegünstigten Zweck auch die **Mittelbeschaffung als Satzungszweck festgelegt sein muss** und anzugeben ist, für welchen Zweck i.S.d. §§ 52 bis 54 AO die Mittel beschafft werden sollen (AEAO Nr. 1 zu § 58).

1.11 Verbrauchsstiftung

Eine Verbrauchsstiftung ist dadurch gekennzeichnet, dass ihr Stiftungsvermögen und nicht nur die aus diesem Vermögen erzielten Erträge innerhalb einer bestimmten Zeit für die Verwirklichung der Satzungszwecke verwendet werden soll. Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.03.2013 (BGBl I 2013 S. 556) wurde diese Stiftungsform zivilrechtlich mit Wirkung ab dem 01.01.2013 legitimiert und die **Mindest-Bestandsdauer**, nach der eine dauerhafte Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint, auf **10 Jahre** festgelegt. Anders als das Vermögen der rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts, das grundsätzlich dauerhaft und ungeschmälert zu erhalten ist, weil die Stiftung grundsätzlich auf unabsehbare Dauer („auf ewig“) angelegt ist (vgl. v. *Campenhausen/Richter*, Handbuch des Stiftungsrechts, 4. Auflage, S. 302), verbraucht sich das Vermögen der Verbrauchsstiftung.

Die Errichtung einer Verbrauchsstiftung kann sich z.B. dann anbieten, wenn sich der Zweck der Stiftung darauf beschränkt, ein Gebäude zu errichten, das kulturellen oder kirchlichen Zwecken dient (z.B. die Errichtung eines Konzerthauses, eines Theaters) und dabei auch ihr Stiftungsvermögen zur Verwirklichung dieses Zwecks eingesetzt (= verbraucht) wird. Zugleich wirkt die Errichtung einer Verbrauchsstiftung zum Beispiel bei einem niedrigen Zinsniveau der Gefahr entgegen, dass eine Stiftung mit niedrigem Ausstattungskapital (i.d.R. ca. 100.000 Euro) und geringem Spendenaufkommen hinsichtlich ihrer Zweckverfolgung handlungsunfähig wird. Das Stiftungsvermögen muss durch das Stiftungsgeschäft nicht vollständig zum Verbrauch bestimmt werden. Es ist auch die Festlegung eines sog. Teilverbrauchs zulässig, bei dem das Grundstockvermögen nur teilweise für eine Verwendung zur Verfügung steht (vgl. auch BMF-Schreiben vom 15.09.2014, BStBl I 2014, S. 1278).

Von der Verbrauchsstiftung zu unterscheiden ist eine Stiftung, deren Zweckerfüllung grundsätzlich auf längere Dauer gerichtet ist, die aber mit einem zeitlichen Ende verbunden sein kann (Stiftung auf Zeit), weil irgendwann in der Zukunft der Stiftungszweck erfüllt ist (z. B. Restaurierung eines Denkmals oder Bau einer Kirche; vgl. insoweit auch *Andrick*, in: Die Stiftung - Jahreshefte zum Stiftungswesen, 4. Jahrgang, S. 31).

1.12 Stiftungsvereine und Stiftungsgesellschaften

Es gibt Rechtsgebilde, die sich zwar Stiftung nennen, die aber im Gegensatz zu den o.g. Stiftungsformen keine Stiftung sind, sondern eine andere Rechtsform aufweisen, beispielsweise die eines Vereins oder einer Kapitalgesellschaft (auch sog. Nennstiftung). Sie sind als rechtsfähige Körperschaften in der Praxis als Ersatzformen für rechtsfähige Stiftungen des Privatrechts entwickelt worden und bieten wie nicht rechtsfähige Stiftungen den Vorteil, keiner staatlichen Genehmigung zu bedürfen oder einer staatlichen Aufsicht zu unterliegen.

Obwohl sie den Begriff Stiftung im Namen führen, sind sie regelmäßig durch die Namenszusätze (e.V., GmbH) zu erkennen. Durch den Namensbestandteil „Stiftung“ darf jedoch keine Irreführung oder Täuschung im Rechtsverkehr vorliegen (vgl. OLG Köln vom 02.10.1996, 2 Wx 31/96, NJW-RR 1997, S. 1531). Der Bezeichnung als Stiftung steht grundsätzlich nichts im Wege, wenn die Körperschaft materiell-rechtlich die Wesensmerkmale einer Stiftung aufweist (vgl. v. *Campenhause/Richter*, Handbuch des Stiftungsrechts, 4. Auflage, S. 13). Dazu zählen der dauerhafte Stiftungszweck, die stiftungsmäßige Organisation und die zweckbezogene Vermögensausstattung. Auch bei den sog. Parteistiftungen handelt es sich regelmäßig nicht um Stiftungen, sondern um Vereine.

2. Anerkennungsverfahren einer rechtsfähigen Stiftung

Anders als die nicht rechtsfähigen Stiftungen unterliegen die rechtsfähigen Stiftungen einem förmlichen Genehmigungsverfahren nach den §§ 80 ff BGB.

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

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

Innerhalb von NRW zeichnen sich seit dem 01.01.1996 das Ministerium des Innern als oberste Stiftungsbehörde bzw. die fünf Bezirksregierungen in Arnsberg, Detmold, Düsseldorf, Köln und Münster für diese Aufgabe verantwortlich (vgl. § 15 StiftG NRW)

Strebt die in Gründung befindliche rechtsfähige Stiftung die Anerkennung als steuerbegünstigte Stiftung an, weil sie unmittelbar und ausschließlich gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verfolgen beabsichtigt, so wird die Stiftungssatzung im Gründungsverfahren zusätzlich von der Oberfinanzdirektion NRW (OFD NRW) geprüft (vgl. Verfügung der OFD Münster vom 13.02.1996, S 0170 - 5 - St 13 - 33). Die Bezirksregierungen prüfen die Antragsunterlagen der Stifter u.a. auf Vollständigkeit und leiten diese möglichst zeitnah der OFD NRW zur Prüfung zu.

Nach Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Bezirksregierung wird je eine Ausfertigung der Anerkennungsurkunde, des Stiftungsgeschäftes und der Stiftungssatzung mit dem Hinweis, dass die Stiftung nach der Satzung ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten Zwecken dient sowie der Bitte um Erteilung einer positiven Feststellung nach § 60a Abs. 1 AO, durch die OFD NRW an das jeweils zuständige Festsetzungsfinanzamt weitergeleitet (vgl. [Tz. 7.3](#)). An diese Feststellung ist das Finanzamt gebunden.

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

Gleiches gilt für die Satzungsprüfung im Gründungsverfahren bei nicht rechtsfähigen Stiftungen, die eine Anerkennung der Steuerbegünstigung anstreben.

3. Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung

3.1 Stiftungsgeschäft unter Lebenden

Das Stiftungsgeschäft einer rechtsfähigen Stiftung unter Lebenden bedarf der **Schriftform**. Eine notarielle Beurkundung ist grundsätzlich nur erforderlich, wenn Grundstücke (vgl. § 311b Abs. 1 BGB sowie OLG Köln vom 05.08.2019, I-2 Wx 220/19) bzw. GmbH-Geschäftsanteile (vgl. § 15 Abs. 4 GmbHG) auf die Stiftung übertragen werden. Bis zur Anerkennung kann das Stiftungsgeschäft frei widerrufen werden (§ 81 Abs. 2 S. 1 BGB).

Auch die Errichtung einer nicht rechtsfähigen Stiftung wird durch ein Stiftungsgeschäft begründet. Es handelt sich jedoch anders als bei der rechtsfähigen Stiftung nicht um eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, sondern um eine Willenserklärung, die der Annahme bedarf. Es gelten daher die Grundsätze der Vertragsauslegung, da das Stiftungsgeschäft unter Lebenden den Regelungen des Schuldrechts unterliegt (vgl. v. *Campehausen/Richter*, Handbuch des Stiftungsrechts, 4. Auflage, S. 663). In der Praxis werden nicht rechtsfähige Stiftungen oftmals errichtet, indem ein schuldrechtlicher Vertrag zwischen Stifter und Stiftungsträger abgeschlossen und zusätzlich ein Stiftungsgeschäft wie bei rechtsfähigen Stiftungen als Willenserklärung zur Errichtung einer Stiftung abgegeben wird.

3.2 Stiftungsgeschäft von Todes wegen

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

Ist das Stiftungsgeschäft als Vermächtnis (auch Legat) ausgestaltet, besteht die Vermögensausstattung in dem klagbaren Anspruch der Stiftung gegen den oder die beschwerten Erben auf Leistung des vermachten Gegenstandes (§ 2174 BGB, § 2176 BGB).

Aufgrund der gesetzlichen Fiktion (§ 84 BGB) wird die erst nach dem Tod anerkannte Stiftung so behandelt, als hätte sie beim Tod des Stifters schon existiert (**Rückwirkungsfiktion**). Der Beschwerter ist also wegen der Rückwirkung vom Erbfall an bereits verpflichtet.

Laut einem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.09.2003 (BFH vom 17.09.2003, I R 85/02, BStBl II 2005, 149, bestätigt durch BFH-Urteil vom 06.06.2019, V R 50/17) gilt der zivilrechtliche Rückbezug des § 84 BGB bei rechtsfähigen Stiftungen auch für das Steuerrecht, d.h. die Steuerpflicht der rechtsfähigen Stiftung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG entsteht unmittelbar vor dem Tod des Stifters. Eine Ausdehnung dieser Fiktion auf die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG geregelte Steuerbefreiung kommt grundsätzlich nicht in Betracht. Sie kommt nur dann zur Anwendung, wenn im Zeitpunkt des Entstehens der Stiftung (unmittelbar vor dem Ableben des Stifters) eine den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprechende Satzung vorliegt (siehe auch [Tz. 7.8](#)).

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

3.3 Notwendige Bestandteile einer Stiftungssatzung

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

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

3.4 Stiftungsorgane

Die Satzung muss die Geschäftsführung und die Vertretung der Stiftung regeln. Insbesondere muss angegeben werden, welche Organe die Stiftung aufweist, wobei es sich bei dem **Vorstand um das einzig verpflichtende Organ** einer (rechtsfähigen) Stiftung handelt. Die Nennung konkreter Personen, die den jeweiligen Organen angehören, ist nicht zwingend. Allerdings wird der Stifter regelmäßig sich selbst oder andere Personen seiner Wahl als Vorstandsmitglieder bestellen.

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

3.4.1 Vorstand

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

Da die Mitglieder des Vorstands gemäß § 27 Abs. 3 BGB **grundsätzlich unentgeltlich** tätig sind, ist die Zahlung von angemessenen Tätigkeitsvergütungen an Vorstandsmitglieder gemeinnützigkeitsrechtlich (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO) nur zulässig, wenn eine entsprechende Satzungsregelung besteht, die diesen Grundsatz abbedingt. Zudem ist es erforderlich, dass die Höhe der Vergütung mit der finanziellen Ausstattung der Stiftung sowie Art und Umfang der konkreten Tätigkeit in Einklang steht. Die Festlegung einer Vergütungspauschale ist daher i.d.R. nicht zulässig. Wenn die Vorstandstätigkeit vergütet werden soll, bietet sich stattdessen folgende Satzungsformulierung an: *„Die Mitglieder des Vorstands erhalten für ihre Tätigkeit eine dem Grunde und der Höhe nach angemessene Vergütung. Zudem können die ihnen entstandenen angemessenen Auslagen nach Maßgabe eines entsprechenden Vorstandsbeschlusses erstattet werden.“*

3.4.2 Stiftungsrat/Beirat/Kuratorium

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

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

3.5 Stiftungsvermögen

3.5.1 Grundstockvermögen

Mit ihrer Rechtsfähigkeit erwirbt die rechtsfähige Stiftung einen Anspruch gegen den Stifter auf Übertragung des Vermögens, das dieser im Rahmen des Stiftungsgeschäftes zugesagt hat (sog. Grundstockvermögen).

Bei nicht rechtsfähigen Stiftungen ergibt sich dieser Anspruch aus dem schuldrechtlichen Vertrag zwischen Stifter und Stiftungsträger.

Da ein gesetzlicher Vermögensübergang nicht vorgesehen ist, sind die einzelnen Vermögenswerte vom Stifter **nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu übertragen** (vgl. v. *Campenhause/Richter*, Handbuch des Stiftungsrechts, 4. Auflage, S. 304). Dies umfasst auch die z.B. bei der Übertragung von Grundstücken oder GmbH-Geschäftsanteilen erforderliche notarielle Beurkundung (siehe bereits [Tz. 3.1](#)). Als Grundstockvermögen kommen Vermögenswerte aller Art einschließlich gesicherter Anwartschaften in Betracht (z.B. Geld, Wertpapiere, Grundvermögen, Anteile an Unternehmen sowie Unternehmen selbst). Entscheidend ist, dass die Vermögenswerte Erträge abwerfen, um der Stiftung die Verfolgung der Stiftungszwecke zu ermöglichen. Insbesondere bei der Übertragung von Sachvermögen ist es daher erforderlich, die Rentabilität des Vermögens anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen (bei Mietwohngrundstücken z. B. durch die Vorlage von Aufstellungen über die erzielten Mieterträge, Einkommensteuerbescheide etc.). Zudem ist der Wert des zugewendeten Vermögens (ggf. mittels eines Gutachtens) zugunsten eines einheitlichen Ausweises im Stiftungsgeschäft sowie der zu erteilenden Zuwendungsbestätigung (näher dazu siehe [Tz. 9](#)) zu belegen.

3.5.2 Mindestvermögen

Ein Mindestvermögen (bzw. eine Mindestausstattung) ist zwar weder für rechtsfähige noch für nicht rechtsfähige Stiftungen gesetzlich vorgeschrieben. Von Seiten der Stiftungsaufsicht wird eine Stiftung, die die Rechtsfähigkeit erlangen soll, jedoch regelmäßig nur unter der Voraussetzung anerkannt, dass ihr Grundstockvermögen **mindestens den Wert von 100.000 €** erreicht (vgl. stellvertretend Broschüre der Bezirksregierung Köln „Der Weg zur Stiftung“ (https://www.bezreg-koeln.nrw.de/brk_internet/publikationen/abteilung02/pub_abteilung_02_weg_zu_stiftung.pdf, S. 15). Ausnahmen von geringerem Anfangsvermögen lassen die Bezirksregierungen in Einzelfällen zu, wenn weitere Zuführungen in den Vermögensgrundstock (Zustiftungen) verbindlich zugesagt werden oder aber

absehbar und nicht lediglich wahrscheinlich sind. Insgesamt muss der Wert und vor allem die Rentabilität des Stiftungsvermögens mit der Art sowie Anzahl der zu verwirklichenden Satzungszwecke in Einklang stehen. Aus diesem Grund ist es sinnvoll, bei einer Vielzahl von Satzungszwecken und einer ggf. kostenintensiven Zweckverwirklichung die Stiftung mit einem umfangreicheren Grundstockvermögen auszustatten.

Bei Sachvermögen ist zu ermitteln, inwieweit sich aus dem Vermögen Erträge dauerhaft erzielen lassen, um die Stiftungszwecke aus den Erträgen dauernd und nachhaltig erfüllen zu können.

Bei nicht rechtsfähigen Stiftungen, die nicht der Stiftungsaufsicht unterliegen, kann das Stiftungsvermögen unter Umständen geringer ausfallen. Strebt eine nicht rechtsfähige Stiftung die Steuervergünstigungen der §§ 51 ff. AO an, so hat das Finanzamt gleichwohl zu prüfen, ob das Vermögen und die daraus zu erzielenden Erträge ausreichen können, um die angestrebten steuerbegünstigten Zwecke auch auf Dauer verwirklichen zu können oder ob mangels zu geringer Ertragslage die Verfolgung der in der Satzung festgelegten steuerbegünstigten Zwecke nahezu unmöglich erscheint. In diese Betrachtung sind die konkreten Satzungszwecke und auch die Art ihrer Verwirklichung einzubeziehen (vgl. *Dr. Gantenbrink*, in: Die Stiftung - Jahreshefte zum Stiftungswesen, 2. Jahrgang, S. 66 und *Sombrowski*, in: Die Stiftung - Jahreshefte zum Stiftungswesen, 2. Jahrgang, S. 157).

Regelmäßig kann eine reine Förderstiftung (§ 58 Nr. 1 AO) ihre Satzungszwecke auch mit relativ geringen Erträgen/Mitteln erfüllen, während die unmittelbare Zweckverwirklichung umfangreicher und ggf. kostenintensiver Tätigkeiten ein gewisses Mindestmaß an Erträgen bzw. sonstigen Mitteln voraussetzt.

3.5.3 Zustiftung

Durch eine Zustiftung erhält die Stiftung Vermögenswerte, die in das Grundstockvermögen eingehen und die damit wie das aufgrund des Stiftungsgeschäfts übertragene Vermögen zu behandeln sind. Damit gilt z.B., soweit es sich nicht um eine Verbrauchsstiftung handelt oder das Grundstockvermögen zumindest für den Teilverbrauch bestimmt ist (vgl. bereits [Tz. 1.11](#)), auch der Kapitalerhaltungsgrundsatz, so dass grundsätzlich nur die Erträge aus der Zustiftung für die satzungsmäßige Zweckerfüllung zur Verfügung stehen. Die Zustiftung kann mit der Auflage verbunden sein, nur bestimmte, aber nicht alle in der Satzung genannten Zwecke zu fördern. Aus diesem Grund empfiehlt es sich, die Zustiftung nachvollziehbar und fortdauernd buchmäßig erkennbar festzuhalten. Durch die Zustiftung entsteht **kein neues Rechts- bzw. Steuersubjekt**, sodass auch geringere Summen als bei der Errichtung der Stiftung erforderlich zugestiftet werden können.

Erhält die Stiftung Vermögen, das anderen als den bisherigen Satzungszwecken gewidmet wird, so liegt keine Zustiftung im eigentlichen Sinne vor. Die Zuwendung ist vielmehr als nicht rechtsfähige Stiftung gesondert zu verwalten (vgl. *v. Campenhausen/Richter*, Handbuch des Stiftungsrechts, 4. Auflage, S. 296).

3.5.4 Stiftungsfonds

Der Stiftungsfonds ist als besondere Form der Zustiftung anzutreffen und als Teil des Grundstockvermögens ebenfalls **kein eigenes Rechts- bzw. Steuersubjekt**. Wie jede Zustiftung kann auch der Stiftungsfonds für die Zweckerfüllung nur bestimmter, aber nicht aller in der Satzung genannten Zwecke vorgesehen sein. Zur Frage, ob die Vermögensausstattung des Stiftungsfonds in der Stiftung dem (ungeschmälert zu erhaltenden) Grundstockvermögen der Stiftung zuzurechnen ist und damit der besondere Spendenabzug i.S.d. § 10b Abs. 1a EStG (siehe hierzu [Tz. 9.3](#)) in Betracht kommt, ist auf die konkrete Widmung des Vermögens durch den Zustifter abzustellen.

3.5.5 Stiftungsvermögen aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht

Mittel, die einer Stiftung im Rahmen des Stiftungsgeschäfts bzw. als Zustiftung oder als einem Stiftungsfonds gewidmete Beträge zufließen, dienen der Ausstattung der Stiftung mit Vermögen bzw. der Erhöhung des bisherigen Vermögens. Aus diesem Grund sind diese Zuflüsse bei steuerbegünstigten Stiftungen nicht zeitnah zu verwenden, sondern können gemäß § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO dem sog. zulässigen Vermögen zugeordnet werden. Dies gilt ebenfalls für steuerbegünstigte Verbrauchsstiftungen (zum Spendenabzug bei Zuwendungen in das Grundstockvermögen bei Verbrauchsstiftungen siehe [Tz. 9.6](#)).

4. Stiftungsaufsicht über rechtsfähige Stiftungen

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

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

Der Stiftungsaufsicht sind ferner eine Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht und ein Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes vorzulegen (vgl. § 7 StiftG NRW; Näheres siehe nachfolgende Ausführungen zur Rechnungslegung, [Tz. 5](#)).

Privatnützige Stiftungen unterliegen nach dem StiftG NRW einer wesentlich geringeren Aufsicht durch die Stiftungsbehörde.

5. Rechnungslegung

Es gibt keine bundeseinheitlichen Vorschriften zur Rechnungslegung von Stiftungen (vgl. *Kussmaul/Meyering*, DStR 2004, S. 371).

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

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

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

Bei Stiftungen von größerem Umfang empfiehlt sich die Rechnungslegung mittels doppelter Buchführung sowie durch Anwendung der Bilanzierungsregeln des HGB (vgl. Stellungnahme des Hauptfachausschusses des IDW zur Rechnungslegung von Stiftungen; IDW RS HFA 5, FN-IDW, Heft 4/2000, 129 ff). Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die in 2013 umfangreich überarbeitete Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) zur Rechnungslegung von Stiftungen IDW RS HFA 5. In dieser werden insbesondere die seit der Ursprungsfassung aus dem Jahr 2000 vorgenommenen Änderungen des HGB sowie Neuerungen durch das BilMoG berücksichtigt (siehe Klaßmann zum 8. Stiftungsrechtstag an der Ruhr-Universität Bochum). Bei Stiftungen von überschaubarem Umfang reicht in der Regel eine Einnahme-Überschuss-Rechnung aus.

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

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern kann sich zudem aus anderen Gesetzen ergeben. Es besteht z.B. für jedes Krankenhaus oder jede Pflegeeinrichtung unabhängig von ihrer Rechtsform die Verpflichtung zur Erstellung einer Bilanz, einer Gewinn- und Verlustrechnung und eines Anhangs nach den Vorgaben der Krankenhaus- bzw. Pflege-Buchführungsverordnung (vgl. zur Buchführungspflicht: Koss, Bilanzierung für Stiftungen; Stiftung & Sponsoring, Rote Seiten 6/2010).

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

Bei kirchlichen rechtsfähigen Stiftungen sind die kirchenrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Ausreichend kann danach die Erstellung einer Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung der Stiftungszwecke sein (z.B. § 2 Abs. 4 des Kirchengesetzes über rechtsfähige Evangelische Stiftungen des bürgerlichen Rechts). Auch kann die kirchliche Stiftung zur Führung von Büchern und zur Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Abschlussprüfer verpflichtet werden, wobei es für Stiftungen von geringerem Umfang Erleichterungen geben kann.

6. Transparenzregister

Das sog. Transparenzregister (abrufbar unter www.transparenzregister.de) ist ein Kernstück der Vierten Geldwäscherichtlinie der Europäischen Union (Richtlinie 2015/849) vom 20.05.2015 und soll dazu beitragen, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung aufzudecken bzw. zu verhindern. Mit Änderung des „Gesetzes über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten“ (sog. Geldwäschegesetz, GWG) vom 23.06.2017 wurde das Transparenzregister in nationales Recht implementiert und ist seitdem u.a. auch für Stiftungen bedeutsam.

Im Transparenzregister sollen Personen erfasst werden, die durch bestimmte Vereinigungen oder Rechtsgestaltungen **wirtschaftlich berechtigt** (i.S.d. § 3 GWG) sind.

Im Falle von Stiftungen handelt es sich dabei insbesondere um:

- jede natürliche Person, die als Treugeber, Verwalter von Trusts (Trustee) oder Protoktor, sofern vorhanden, handelt (§ 3 Abs. 3 Nr. 1 GWG)
- jede natürliche Person, die Mitglied des Vorstands der Stiftung ist (§ 3 Abs. 3 Nr. 2 GWG)
- jede natürliche Person, die als Begünstigte bestimmt worden ist (§ 3 Abs. 3 Nr. 3 GWG)
- die Gruppe von natürlichen Personen, zu deren Gunsten das Vermögen verwaltet oder verteilt werden soll, sofern die natürliche Person, die Begünstigte des verwalteten Vermögens werden soll, noch nicht bestimmt ist (§ 3 Abs. 3 Nr. 4 GWG)
- jede natürliche Person, die auf sonstige Weise unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf die Vermögensverwaltung oder Ertragsverteilung ausübt (§ 3 Abs. 3 Nr. 5 GWG)

Seit dem 01.01.2020 zählt zu den wirtschaftlich Berechtigten außerdem jede natürliche Person, die (un)mittelbar beherrschenden Einfluss auf eine Vereinigung ausüben kann, die Mitglied des Vorstands der Stiftung ist oder die als Begünstigte der Stiftung bestimmt worden ist (§ 3 Abs. 3 Nr. 6 GWG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie vom 12.12.2019).

Neben dem Vor- und Nachnamen des wirtschaftlich Berechtigten sind auch sein Geburtsdatum, sein Wohnort sowie die Art und der Umfang seines wirtschaftlichen Interesses zu dokumentieren (§ 19 Abs. 1 GWG). Zusätzlich ist ab dem 01.01.2020 die Staatsangehörigkeit des wirtschaftlich Berechtigten anzugeben (§ 19 Abs. 1 Nr. 5 GWG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie vom 12.12.2019).

Zwar gilt gemäß § 20 Abs. 2 GWG die Pflicht zur Mitteilung an das Transparenzregister bereits als erfüllt, wenn sich die zu erhebenden Daten aus anderen elektronisch abrufbaren Verzeichnissen ergeben (z.B. Handelsregister oder Vereinsregister), da die von den Stiftungsbehörden geführten Stiftungsverzeichnisse jedoch nicht zu diesen Registern zählen, sind Stiftungen hiervon nicht erfasst.

Der zurzeit vorliegende Referentenentwurf eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts (vgl. auch [Vorwort](#)) sieht jedoch die Einführung eines zentralen Stiftungsregisters mit Publizitätswirkung vor, sodass sich die Mitteilungspflicht an das Transparenzregister in Zukunft voraussichtlich insoweit erübrigen wird, als dass sich die entsprechenden Angaben bereits aus diesem Stiftungsregister entnehmen lassen.

Da ein Verstoß gegen die Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Mitteilungspflichten gemäß § 56 GWG eine Ordnungswidrigkeit darstellen kann, empfiehlt es sich, die mit dem Transparenzregister verbundenen Vorgaben sorgsam zu prüfen.

6.1 Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts

Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts sind gemäß § 20 Abs. 1 GWG verpflichtet, die entsprechenden Angaben zu den durch sie wirtschaftlich berechtigten Personen einzuholen, aufzubewahren, auf aktuellem Stand zu halten und dem Transparenzregister mitzuteilen.

Als zu meldende wirtschaftlich Berechtigte kommen dabei insbesondere die **Mitglieder des Vorstands** (§ 3 Abs. 3 Nr. 2 GWG), in der Satzung bzw. im Stiftungsgeschäft als **begünstigte Personen** bestimmte Destinatäre (§ 3 Abs. 3 Nr. 3 GWG) sowie zusammenfassend zu meldende Gruppen von potentiell begünstigten Personen, sofern die zu begünstigende Person noch nicht (namentlich) bestimmt ist (z.B. Mitglieder der Familie des Stifters oder Angehörige eines Betriebs; § 3 Abs. 3 Nr. 4 GWG) in Frage.

Der Stifter einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts selbst ist dagegen grds. nicht dem Transparenzregister zu melden. Etwas anderes gilt lediglich dann, wenn er zusätzlich einen Tatbestand des § 3 Abs. 3 GWG erfüllt, weil er sich z.B. weitreichende Befugnisse für die Vermögensverwaltung oder Ertragsverwendung vorbehalten hat (§ 3 Abs. 3 Nr. 5 GWG).

Die Pflicht zur Mitteilung der wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister gemäß § 20 Abs. 1 GWG gilt auch für eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Stiftung. Jedoch muss eine solche nicht zwingend jeden Empfänger von Leistungen, die sie im Rahmen ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke fördert, benennen und an das Transparenzregister melden. Vielmehr ist aus der Formulierung des § 3 Abs. 3 Nr. 3 GWG („als Begünstigte *bestimmt*“) zu schließen, dass aufgrund dieser Vorschrift nur solche Begünstigte in Frage kommen, die in Stiftungsgeschäft bzw. Satzung als Empfänger von Leistungen benannt sind oder aufgrund der dortigen Regelungen persönlich identifizierbar sind. Wenn Stiftungsgeschäft bzw. Stiftungssatzung keine einzelnen Empfänger bestimmen, sondern eine Gruppe von Begünstigten benennen, so ist diese Gruppenbezeichnung an das Transparenzregister zu melden, da es sich dabei um wirtschaftlich Berechtigte i.S.d. § 3 Abs. 3 Nr. 4 GWG handelt.

Im Einzelnen wird insofern auf den Frage-Antwort-Katalog des zuständigen Bundesverwaltungsamts verwiesen, der unter folgendem Link abrufbar ist: https://www.bva.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Aufgaben/ZMV/Transparenzregister/Transparenzregister_FAQ.html?nn=44090 (S. 30 ff.).

Da als wirtschaftlich Berechtigte i.S.d. § 3 Abs. 3 GWG **nur natürliche Personen** in Frage kommen, haben Förderstiftungen ihre nach Maßgabe des § 58 Nr. 1 AO unterstützte andere Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts nicht zu melden. Gleiches gilt für den im Rahmen der Vermögensanfallsklausel (§ 5 der Mustersatzung, Anlage 1 zu § 60 AO) bestimmten Empfänger des Vermögens bei Aufhebung bzw. Auflösung der steuerbegünstigten Stiftung sowie bei Wegfall ihrer Steuerbegünstigung.

Auch die Aufnahme der Regelung des § 58 Nr. 6 AO (vgl. [Tz. 7.10.1](#)) dürfte für sich genommen keine Mitteilungspflicht an das Transparenzregister begründen, da hiermit kein Auszahlungsanspruch verbunden ist, sondern nur die Möglichkeit geschaffen wird, den Stifter bzw. seine nächsten Angehörigen ggf. zu versorgen.

In jedem Fall zu melden hat eine steuerbegünstigte Stiftung des privaten Rechts dagegen die Mitglieder des Vorstands (vgl. § 3 Abs. 2 Nr. 2 GWG), und zwar unabhängig davon, ob die Vorstandstätigkeit entgeltlich oder unentgeltlich (ehrenamtlich) geleistet wird

6.2 Nicht rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts

Die Verpflichtung zur Aufzeichnung und Meldung der wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister gemäß § 20 Abs. 1 GWG erfasst lediglich rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts. Nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 GWG hat jedoch auch der Treuhänder einer nicht rechtsfähigen Stiftung die genannten Angaben i.S.d. § 19 Abs. 1 GWG zu übermitteln, wenn der Stiftungszweck aus Sicht des Stifters **eigennützig** ist.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte nicht rechtsfähige Stiftungen damit keine Meldepflichten in diesem Zusammenhang treffen, da sie nicht eigennützig, sondern ausdrücklich gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich tätig werden. Der Bundesverband der deutschen Stiftungen gibt hierzu jedoch zu bedenken, dass die Vorgaben der EU-Geldwäsche-Richtlinie, nach denen das GWG auszulegen ist, nicht zwingend mit dem deutschen Gemeinnützigkeitsbegriff übereinstimmen müssen (vgl. „Update Transparenzregister“ des Bundesverbands Deutscher Stiftungen, <https://www.sk-wpg.de/fileadmin/migrated/content/uploads/Transparenzregister.pdf>). In Zweifelsfällen sollte daher auch bei gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen nicht rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts vorsorglich eine Meldung vorgenommen werden, solange nicht endgültig geklärt ist, was als „eigennützig“ in diesem Zusammenhang anzusehen ist.

6.3 Stiftungen des öffentlichen Rechts

Stiftungen des öffentlichen Rechts sind von den Transparenzpflichten des §§ 20 f. GWG nicht erfasst (vgl. FAQ des Bundesverwaltungsamtes, https://www.bva.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Aufgaben/ZMV/Transparenzregister/Transparenzregister_FAQ.html?nn=44090, S. 30).

7. Besteuerung der Stiftungen (Körperschaftsteuer)

7.1 Persönliche Steuerpflicht

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

Rechtsfähige Stiftungen werden erst mit ihrer Anerkennung rechtsfähig. Eine „Vor-Stiftung“ (vergleichbar mit einer Vor-GmbH) existiert nicht (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2015, X R 36/11, BStBl II 2015, 545). Die Steuerpflicht beginnt daher regelmäßig erst mit dem Tag der Anerkennung (Ausnahme: Errichtung einer Stiftung von Todes wegen; vgl. [Tz. 3.2](#)).

Der Beginn der Steuerpflicht einer nicht rechtsfähigen Stiftung ergibt sich regelmäßig aus den vertraglichen Vereinbarungen, mit denen Stifter und Stiftungsträger den Zeitpunkt des Übergangs des Vermögens auf den Stiftungsträger bestimmen.

7.2 Sachliche Steuerpflicht

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

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

Eine steuerpflichtige Stiftung kann daher über sämtliche Einkunftsarten verfügen, abgesehen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG und aus freiberuflicher Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 07.07.1971, I R 41/70, BStBl II 1971, 771).

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

Beispiel:

Zweck einer Familienstiftung ist die Sicherung des Unterhalts der Nachkommen des Stifters. Aus den Erträgen ist den Nachkommen monatlicher Unterhalt zu gewähren.

Lösung:

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

Andere Aufwendungen der Stiftung sind abziehbar, wenn sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit den von der Stiftung erzielten Einkünften stehen. Sieht das Gesetz keinen expliziten Abzugstatbestand vor, so ist

auch keine steuermindernde Berücksichtigung der entsprechenden Aufwendungen möglich (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2011, I R 102/10, BStBl II 2014, 484). So sind beispielsweise (Steuer-)Beratungskosten der Stiftung nur abzugsfähig soweit es sich dabei um Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten handelt (Hinweis: Der Abzug als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG ist ab dem Veranlagungszeitraum 2006 entfallen).

Beispiel:

Eine Familienstiftung mit Immobilienbesitz erhält eine Rechnung ihres Steuerberaters, auf der Kosten für die allgemeine Erstellung der Körperschaftssteuererklärung, für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie für die Erstellung der Kapitalertragsteueranmeldungen bzgl. der Auszahlungen an die Familienmitglieder (Destinatäre) ausgewiesen sind.

Lösung:

Die Beratungskosten, die auf die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfallen, können dort als Werbungskosten angesetzt werden. Im Übrigen sind die Aufwendungen jedoch mangels gesetzlichem Tatbestand nicht abzugsfähig (für Veranlagungszeiträume vor 2006 siehe jedoch FG München vom 14.02.2017, 6 K 309/15).

7.3 Zuständige Finanzbehörde

7.3.1 Zuständigkeit bei Satzungsprüfung im Rahmen der Errichtung der Stiftung
Sollen rechtsfähige, nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Stiftungen errichtet werden, so beteiligt in NRW die zuständige Stiftungsbehörde - regelmäßig die Bezirksregierung, in deren Bezirk der Sitz der Stiftung angesiedelt wird - die OFD NRW. In Ausnahmefällen, in denen das Ministeriums des Innern NRW als oberste Stiftungsbehörde zuständig ist, tritt dieses direkt an die OFD NRW heran (vgl. [Tz. 2](#)). Nach Abschluss des Anerkennungsverfahrens werden die entsprechenden Unterlagen durch die OFD NRW an das örtlich zuständige Finanzamt.

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

Zur Feststellung des zuständigen Finanzamts siehe nachfolgende [Tz. 7.3.2](#).

7.3.2 Zuständigkeit bei weiteren Prüfungen

Die steuerrechtliche **Prüfung von Satzungsänderungen** sowie die **Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung** (§ 63 AO) obliegt dem örtlich zuständigen Finanzamt. Dieses bestimmt sich vorrangig nach dem Ort der Geschäftsleitung der Stiftung (§ 20 Abs. 1 AO). Zuständig ist also das Finanzamt, in dessen Bezirk der Ort liegt, an dem die zur Vertretung befugten Personen (i.d.R. der Stiftungsvorstand) die

tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen und Entscheidungen treffen, die für die Stiftung maßgebend sind (vgl. BFH-Urteil vom 07.12.1994, BStBl II 1995, 175). Dies können z.B. die Büroräume der Stiftung oder (bei kleineren Stiftungen) auch die Wohnanschrift des Vorstandsvorsitzenden oder sonstige Orte sein, an denen der Stiftungsvorstand zu den Vorstandssitzungen zusammenkommt.

Lässt sich dieser Ort nicht feststellen, ist das Finanzamt zuständig, in dessen Zuständigkeitsbereich der Sitz der Stiftung liegt (§ 20 Abs. 2 AO).

7.4 Freibetrag

Sowohl rechtsfähigen, als auch nicht rechtsfähigen Stiftungen steht bei der Körperschaftsteuer ein Freibetrag in Höhe von **5.000 Euro** zu (§ 24 Abs. 1 Satz 1 KStG). Dieser wird vom körperschaftsteuerlichen Einkommen der steuerpflichtigen Stiftungen bzw. bei steuerbegünstigten Stiftungen vom Einkommen der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abgezogen.

Bei der Gewerbesteuer besteht ein Freibetrag in gleicher Höhe. Dieser steht rechtsfähigen steuerpflichtigen Stiftungen und (unabhängig von der Rechtsfähigkeit) steuerbegünstigten Stiftungen zu (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG).

7.5 Steuersatz

Die Körperschaftsteuer beträgt 15% des zu versteuernden Einkommens (§ 23 Abs. 1 KStG), welches sich durch den Abzug des Freibetrags (vgl. [Tz. 7.4](#)) vom Einkommen ergibt.

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

7.6 Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt ein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur ausschüttenden Körperschaft - hier der Stiftung - voraus (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.1994, I R 112/93, BStBl II 1995, S. 198; vgl. H 8.5 „Nichtkapitalgesellschaften und vGA“ KStR 2015). Ein solches liegt in Bezug auf den Stifter jedoch nicht vor. Erhalten Destinatäre Zuwendungen von einer Stiftung, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht angenommen werden (BFH-Urteil vom 22.09.1959, I 5/59 U, BStBl III 1960, S. 37; vgl. H 8.5 „Stiftungen“ KStR 2015). Es ist aber zu prüfen, ob die Leistungen an die Destinatäre aufgrund der Satzungsbestimmungen als Einkommensverwendung i.S.d. § 10 Nr. 1 KStG zu beurteilen sind (vgl. [Tz. 7.2](#)).

Eine Stiftung kann jedoch eine dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft „nahe stehende Person“ sein (vgl. FG Köln vom 21.03.2018, 10 K 2146/16; Revision eingelegt: I R 16/18). Damit ist eine verdeckte Gewinnausschüttung denkbar, wenn eine Kapitalgesellschaft einer Stiftung als nahe stehender Person ihres Gesellschafters Sachspenden zukommen lässt, die dann nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG i.V.m. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht als Spenden, sondern als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen sein können (vgl. auch [Tz. 9.9](#)).

7.7 Kein steuerliches Einlagekonto gemäß § 27 KStG

§ 27 Abs. 7 KStG legt fest, dass die Bestimmungen über die Ermittlungen und Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen gelten, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können. Eine Stiftung ist jedoch keine Körperschaft oder Personenvereinigung in diesem Sinne, sondern eine Vermögensmasse und damit vom Anwendungsbereich des § 27 Abs. 7 KStG nicht erfasst.

Die Steuerpflicht von Leistungen einer Stiftung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beim Empfänger kann daher nicht mit dem Hinweis vermieden werden, für sie würden Beträge des Einlagekontos verwandt.

Der Verweis auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 KStG in § 20 Abs. 1 Nr. 9 KStG steht dem nicht entgegen, da in § 20 Abs. 1 Nr. 9 KStG abweichend von § 27 Abs. 7 KStG auch Vermögensmassen erfasst sind.

Diese in der Literatur umstrittene Auffassung (vgl. Orth, DB 2017, S. 1472; von Oertzen/Friz, BB 2014, S. 87; Kraft/Kraft, DStR 2011, S. 1837; siehe auch FG Münster vom 16.01.2019, 9 K 1107/17 F; ausdrücklich offengelassen im BFH-Urteil vom 14.07.2010, BStBl II 2014, 320, Rn. 37) wurde durch einen Beschluss der Körperschaftsteuer-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder aus 2009 (KSt/GewSt I/09, TOP I/1) bestätigt.

7.8 Steuerbegünstigung der Stiftungen

Rechtsfähige bzw. nicht rechtsfähige Stiftungen sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nach dem Stiftungsgeschäft, der Satzung (siehe hierzu näher unter [Tz. 7.9](#)) und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten Zwecken dienen (§ 51 AO bis § 68 AO). Die Befreiung gilt jedoch ausdrücklich nicht für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO, § 64 AO. Mithin können Stiftungen genauso wie andere steuerbegünstigte Körperschaften nur Einnahmen im ideellen Bereich, innerhalb der Vermögensverwaltung sowie im Bereich der Zweckbetriebe im Sinne der § 65 AO bis § 68 AO ertragsteuerfrei vereinnahmen und weitere Steuervergünstigungen anderer Steuerarten in Anspruch nehmen.

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

Bei rechtsfähigen Stiftungen, die von Todes wegen errichtet werden, ist zu beachten, dass die erst nach dem Tod anerkannte Stiftung aufgrund der gesetzlichen Fiktion

(§ 84 BGB) so behandelt wird, als ob sie beim Tod des Stifters schon existiert hätte. Diese zivilrechtliche Rückwirkung des § 84 BGB gilt zwar gemäß Urteil des BFH-Urteil vom 17.09.2003, I R 85/02, BStBl II 2005, 149, bei rechtsfähigen Stiftungen auch für das Steuerrecht, d.h. die Steuerpflicht der rechtsfähigen Stiftung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG entsteht unmittelbar vor dem Tod des Stifters. Eine Ausdehnung dieser Fiktion auf die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG geregelte Steuerbefreiung kommt jedoch grundsätzlich nicht in Betracht. Sie kommt nur dann zur Anwendung, wenn im Zeitpunkt des Entstehens der Stiftung (unmittelbar vor dem Ableben des Stifters) eine den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprechende Satzung vorliegt. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Steuerbegünstigungen für nicht rechtsfähige Stiftungen.

Dementsprechend kommt die Steuerbegünstigung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für von Todes wegen errichtete Stiftungen erst ab dem Veranlagungszeitraum in Betracht, in dem erstmals ganzjährig eine den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen genügende Satzung vorliegt (vgl. § 60 Abs. 2 AO). In den vorherigen Veranlagungszeiträumen seit Tod des Stifters dagegen unterliegt die Stiftung mit ihren Einkünften der Körperschaftsteuerpflicht (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2019, V R 50/17, BStBl II 2019, 782).

Stiftungen, die als steuerbegünstigt/gemeinnützig anerkannt werden wollen, haben wie jede steuerbegünstigte/gemeinnützige Körperschaft die weiteren Voraussetzungen der Vorschriften der §§ 51 ff. AO zu beachten.

7.9 Formelle Satzungsmäßigkeit nach §§ 59, 60 AO

Da eine steuerbegünstigte Stiftung die mit dem Gemeinnützigkeitsstatus verbundenen (steuerlichen) Vorteile (vgl. [Tz. 9](#), [Tz. 10](#) und [Tz. 11](#)) i.d.R. ab dem Zeitpunkt ihrer Errichtung in Anspruch nehmen möchte, muss erkennbar sein, ob die Körperschaft beabsichtigt, zukünftig in Einklang mit den abgabenrechtlichen Bestimmungen tätig zu werden. Diese Prüfung ist anhand des Stiftungsgeschäfts nebst Satzung vorzunehmen, die unter anderem Festlegungen zu den verfolgten Zwecken und deren Verwirklichung oder den Befugnissen der einzelnen Organe zum Gegenstand hat. Ein positiver Ausgang dieser Prüfung durch die Finanzverwaltung hat den Erlass einer **gesonderten Feststellung über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO** zur Folge. Es handelt sich insoweit um einen anfechtbaren Verwaltungsakt, der den Zugang zum (außer)gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren eröffnet und insbesondere die Inanspruchnahme folgender Vorteile ermöglicht:

- Vereinnahmung von Zuwendungen (Spenden für den lfd. Aufwand sowie Zustiftungen zur Stärkung des Vermögensstocks) unter Ausstellung ordnungsgemäßer Zuwendungsbestätigungen i.S.d. § 50 Abs. 1 EStDV
- Abstandnahme vom Steuerabzug (Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag) bei Kapitalerträgen, wenn der Bescheid der kontoführenden Bank rechtzeitig vor einer Einbehaltung und Abführung vorgelegt wird.

Nach Beginn der operativen Tätigkeit prüft die Finanzverwaltung dann im Rahmen des Veranlagungsverfahrens, ob die tatsächliche Geschäftsführung mit den Satzungsbestimmungen übereinstimmt.

Seit dem 1.1.2009 müssen neu gegründete, steuerbegünstigte Körperschaften zwingend die Festlegungen der als Anlage 1 zu § 60 AO aufgenommenen Mustersatzung übernehmen. Die als Anlagen (siehe [Tz. 14](#)) beigefügten Mustersatzungen erfüllen diese Voraussetzungen. Die gesetzlich geforderten Festlegungen sind hierbei zur besseren Erkennbarkeit durch Fettdruck hervorgehoben und müssen in der Satzung der Stiftung verwendet werden, wobei Aufbau und Reihenfolge nicht verbindlich sind.

Hinweis: Eine Fragestellung, die in der Praxis häufig zu Unsicherheiten führt, ist die, ob im Übrigen die Mustersatzung zwingend wortwörtlich zu übernehmen ist. Eine wortgenaue Übernahme der Formulierungen wird vom Gesetzgeber nicht zwingend gefordert. Allerdings ist eine Aufnahme des Wortlautes zum Zweck der Vollständigkeit aller gemeinnützigkeitsrelevanten Festlegungen stets empfehlenswert. Insbesondere bei der Formulierung der Satzungszwecke erweist sich die Übernahme des jeweiligen Gesetzeswortlautes als sinnvoll, um eine eindeutige Zuordnung zur entsprechenden Rechtsgrundlage sowie sprachliche Korrespondenz zu etwaigen Zuwendungsbestätigungen zu gewährleisten.

Demgegenüber bedarf es bei zum 31.12.2008 bereits bestehenden steuerbegünstigten Körperschaften keiner gesonderten Anpassung „fehlerhafter“ Satzungen. Sollte jedoch ab dem 1.1.2009 durch Beschluss des Stiftungsvorstands (bzw. des insoweit berechtigten Organs) eine Satzungsänderung (aus anderem Grund) erfolgen, muss die Satzung ggf. darüber hinaus an die Vorgaben der gesetzlich vorgeschriebenen Mustersatzung angeglichen werden (Art. 97 § 1f Abs. 2 EGAO).

7.9.1 Stiftungszweck und Zweckverwirklichung

Die Satzungszwecke und auch die Art ihrer Verwirklichung müssen gemäß § 60 Abs. 1 AO so genau bestimmt sein, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen gegeben sind. Es genügt nicht, nur anzugeben, dass allgemein gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt werden sollen. Vielmehr muss der jeweilige Zweck genau bezeichnet werden (z.B. Förderung von Wissenschaft und Forschung gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO oder Förderung der Jugendhilfe gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO) und aufgeführt, welche Maßnahmen im Einzelnen zur Erreichung des Zwecks bzw. der Zwecke durchgeführt werden sollen.

Die bloße Bezugnahme auf Satzungen oder andere Regelungen Dritter (z.B. einer bereits als steuerbegünstigt anerkannten Körperschaft mit gleichgerichteten Zwecksetzungen) ist ebenfalls nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteil vom 19.04.1989, BStBl II 1989, S. 595).

Beispiel:

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

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

Auch wenn der Zweck bereits genauer benannt ist als die Bezeichnung in der AO, kann auf eine möglichst konkrete Beschreibung der Zweckverwirklichung nicht verzichtet werden. Denn erst die Beschreibung der Zweckverwirklichung ermöglicht die Beurteilung, ob ausschließlich "gemeinnützige" oder doch eher eigennützige/eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden.

Beispiel:

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

Entscheidend ist die hinreichende Bestimmung der Zweckverwirklichung nicht nur für die Frage der ausschließlichen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke, sondern auch für die Beurteilung, ob die Zwecke unmittelbar selbst von der Stiftung verfolgt werden (vgl. Anforderungen an die unmittelbare Tätigkeit gemäß § 57, § 59 AO).

Beispiel:

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

Auf eine detaillierte Beschreibung der Zweckverwirklichung kann nur dann verzichtet werden, wenn die Mittelbeschaffung i. S. d. § 58 Nr. 1 AO für einen festgelegten steuerbegünstigten Zweck (§§ 52 bis 54 AO) Satzungszweck sein soll (so z.B. bei einer sog. Förderstiftung). Wird der verfolgte steuerbegünstigte Zweck angegeben und soll dieser durch die Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 AO gefördert werden, so erübrigen sich aufgrund der klaren Bestimmungen des § 58 Nr. 1 AO weitere Aussagen zur Zweckverwirklichung, wenn nur dieser und kein weiterer Zweck verfolgt wird. Die Mittelbeschaffung muss aber ausdrücklich Satzungszweck sein und es ist anzugeben, für welchen Zweck die Mittel beschafft werden sollen (s. AEAO Nr. 1 zu § 58). Es empfiehlt sich gleichwohl, die Aussagen, dass die Mittelbeschaffung nur für juristische Personen des öffentlichen Rechts oder für steuerbegünstigte Körperschaften des privaten Rechts für deren steuerbegünstigte Zwecke zu erfolgen hat, in die Satzung ausdrücklich aufzunehmen (Hinweis: stiftungsrechtlich ist es erforderlich, auch in diesen Fällen den Zweck zu konkretisieren; das ist mit der Stiftungsbehörde zu klären).

Die mögliche Unterhaltung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vermögensverwaltung darf nur unter der Voraussetzung Gegenstand der Satzung sein, dass erkennbar ist, dass diese Bereiche nicht um ihrer selbst willen betrieben werden, sondern sie den steuerbegünstigten Satzungszwecken als Instrumente der Mittelbeschaffung sachlich untergeordnet sind. Es muss klar zum Ausdruck kommen, dass mit der Benennung keine Erweiterung des eigentlichen (steuerbegünstigten) Satzungszwecks verbunden ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2002, BStBl II 2003, 384 sowie AEAO Nr. 1 Sätze 3 und 4 zu § 59 AO). Die Ausführungen zum Satzungszweck

sind ausschließlich den förderungswürdigen Sphären vorbehalten, die sich in der ideellen Tätigkeit sowie etwaigen steuerbegünstigten Zweckbetrieben widerspiegeln.

Im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung ist es unschädlich, wenn eine Körperschaft an der Erfüllung eines gemeinnützigen Zwecks längere Zeit durch außergewöhnliche, von der Körperschaft nicht zu beeinflussende Umstände gehindert wird (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.1974, I R 104/73, BStBl II 1975, 458). Sie muss jedoch die nach den jeweiligen Umständen frühestmögliche Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke anstreben (s. a. *Hüttemann*, in *Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit*, Köln 1991, S. 23 ff.). Verfolgt sie nach ihrer Satzung **mehrere gemeinnützige Zwecke**, ist es für die Zuerkennung der Steuerbegünstigung nicht notwendig, dass diese stets gleichzeitig und in gleichem Umfang verfolgt werden. Es muss jedoch erkennbar sein, dass **jeder** Satzungszweck eine **ernsthafte und nachhaltige Verwirklichung** erfährt, indem kein Zweck dauerhaft unberücksichtigt bleibt (vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 11. Auflage 2015, Tz. 2.2.1). Innerhalb eines 3-jährigen Überwachungszeitraumes sind daher sämtliche Satzungszwecke erkennbar zu verfolgen.

Die Anzahl der Satzungszwecke sollte sich mithin an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Körperschaft orientieren (vgl. Urteil des OVG NRW vom 19.12.2012, 16 A 1451/10, DVBl 2013 S. 449). Die Aufnahme sog. „Vorratzzwecke“, deren Verfolgung von vornherein nicht ernsthaft beabsichtigt ist, sind nicht zulässig.

Hinweis: In der Praxis kommt es gelegentlich zu einer „Überladung“ der Satzung mit steuerbegünstigten Zwecken, im Einzelfall werden sogar sämtliche Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO aufgeführt. In etwaigen Fällen sollte eine gewissenhafte Abwägung zwischen einer ernsthaften und nachhaltigen Zweckverwirklichung und der Absicht einer gelegentlichen Förderung der steuerbegünstigten Zwecke erfolgen.

Eine Erweiterung der Satzungszwecke ist grds. auch nach der Errichtung der Stiftung noch denkbar, setzt allerdings eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse voraus (vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 1 StiftG NRW). Hier akzeptieren die Stiftungsbehörden regelmäßig eine gleichzeitige Zustiftung. Diese sollte der Höhe nach geeignet sein, die zusätzlichen Zwecke nachhaltig zu verwirklichen. Auch empfiehlt es sich, die Möglichkeit einer späteren Zweckerweiterung bereits von Anfang an in der Satzung festzulegen, um auf diese Weise eine Übereinstimmung mit dem ursprünglichen Stifterwillen zu dokumentieren.

7.9.2 Vermögensbindung

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

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

Möglichkeit a)

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

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

Beispiel für eine mangelhafte Vermögensbindung:

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

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

Möglichkeit b)

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

Es ist zwar keine genaue Empfängerkörperschaft genannt; die erforderliche Vermögensbindung ist jedoch eingehalten, da der Vermögenszweck genau bezeichnet ist. Als Empfängerkörperschaft kommt dann bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung sowie beim Wegfall steuerbegünstigten Zwecke irgendeine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft in Betracht, jedoch keine natürliche Person oder Personengesellschaft.

Beispiel:

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

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

Beide Formulierungsmöglichkeiten können auch insofern miteinander kombiniert werden, als dass sowohl ein konkreter Empfänger, als auch ein bestimmter gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Verwendungszweck vorgeschrieben werden.

7.10 (Steuerliche) Besonderheiten der steuerbegünstigten Stiftungen

7.10.1 Stifternversorgung i.S.d. § 58 Nr. 6 AO

Gemäß § 58 Nr. 6 AO kann eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren.

§ 58 Nr. 6 AO enthält damit eine Ausnahmeregelung zum Grundsatz des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, wonach die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen. Die Ausnahmeregelung ist letztlich vor dem Hintergrund zu verstehen, dass der Gesetzgeber ein besonderes Interesse an der Gründung von steuerbegünstigten Stiftungen hat. Häufig übertragen Stifter schon zu Lebzeiten erhebliche Teile ihres Vermögens auf eine Stiftung. Für den Fall, dass sich die wirtschaftliche Situation des Stifters oder seiner nächsten Angehörigen, denen ja im Ergebnis Erbansprüche entgehen, nach der Stiftungerrichtung in einer Weise verschlechtern, dass ein (angemessener) Unterhalt nicht mehr gewährleistet ist, soll die Möglichkeit für die Stiftung gegeben sein, ohne Gefährdung der Gemeinnützigkeit entsprechende Unterhaltsleistungen zu erbringen.

Für derartige Unterhaltsleistungen sowie für die Pflege der Gräber des Stifters und seiner nächsten Angehörigen und die Ehrung ihres Andenkens kann die Stiftung dabei **insgesamt bis zu einem Drittel ihres Einkommens verwenden**. Unter dem Begriff „Einkommen“ ist die Summe der einzelnen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG zu verstehen, unabhängig davon, ob die Einkünfte steuerpflichtig sind oder nicht. Daher sind in die Bemessungsgrundlage neben den Gewinnen und Verlusten aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (Zweckbetriebe und stpfl. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) auch die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung einzubeziehen. Im Umkehrschluss stehen jedoch weder Spendeneinnahmen noch Zuschüsse oder das Ausstattungsvermögen selbst für die Unterhaltsleistungen zur Verfügung.

Als Begünstigte i.S.d. § 58 Nr. 6 AO kommen der Stifter sowie dessen nächste Angehörige in Frage. Der Begriff der **nächsten Angehörigen** ist enger als der der Angehörigen nach § 15 AO (vgl. AEAO Nr. 7 zu § 58). Er umfasst:

- Ehegatten
- Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel (auch durch Adoption verbunden)
- Geschwister
- Pflegeeltern, Pflegekinder

Da auch ein Zustifter die Stellung eines Stifters innehat, können die Regelungen des § 58 Nr. 6 AO auch auf ihn bzw. seine nächsten Angehörigen angewendet werden. Bei der Berechnung der o.g. 1/3-Grenze ist dann jedoch zu berücksichtigen, dass das Einkommen der Stiftung nur teilweise aus der Zustiftung resultiert. Die maximal

möglichen Unterhaltszahlungen sind insofern also im Verhältnis zu den von ihm gestifteten Vermögenswerten zu betrachten (vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 11. Auflage 2015, S. 217).

Erhalten mehrere Begünstigte Leistungen i.S.d. § 58 Nr. 6 AO, so steht hierfür insgesamt höchstens ein Drittel des Stiftungseinkommens zur Verfügung.

Neben der 1/3-Grenze als relative Höchstgrenze ist auch eine absolute Höchstgrenze in der Form zu beachten, dass die Unterhaltsleistungen angemessen sein müssen (vgl. AEAO Nr. 8 zu § 58). Dies ergibt sich aus dem Begriff „Unterhalt“, der beinhaltet, dass beim Begünstigten auch tatsächlich ein Bedarf auf Hilfe beim laufenden Lebensunterhalt besteht.

Diese Frage der **Angemessenheit bzw. Bedürftigkeit** kann nicht in Anlehnung an die Regelungen der Bedürftigkeit des § 53 Nr. 2 AO beantwortet werden. Als Maßstab für die Angemessenheit des Unterhalts ist auf den Lebensstandard des Zuwendungsempfängers im Zeitpunkt der ursprünglichen Vermögensausstattung der Stiftung abzustellen (AEAO Nr. 8 zu § 58). Etwaige Zuwendungen der Stiftung sollen den Stifter und seine nächsten Angehörigen in die Lage versetzen, das Leben in der Weise zu führen, als wenn das Vermögen nicht auf die Stiftung übertragen worden wäre. Die Prüfung der Angemessenheit kann demnach nur eine Einzelfallprüfung sein.

Können Stifter bzw. nächste Angehörige diesen Lebensstandard nicht aus eigenem Einkommen oder Vermögen bestreiten, so besteht ein Unterhaltsbedarf im o.g. Sinne. Die Stiftung kann dann im Rahmen des § 58 Nr. 6 AO Sach-, Dienst- oder Geldleistungen erbringen, soweit sie für einen geordneten Lebensbedarf (Ernährung, Bekleidung, Ausbildung o.ä.) erforderlich sind. Nicht zulässig ist dagegen die „Ausschüttung“ von Stiftungsmitteln mit dem Ziel, dem Begünstigten einen Vermögensaufbau zu ermöglichen, (vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 11. Auflage 2015, S. 218).

Können Stifter bzw. nächste Angehörige diesen Lebensstandard aus eigenem Einkommen oder Vermögen bestreiten, darf die Stiftung keine Unterhaltsleistungen gemäß § 58 Nr. 6 AO erbringen.

Der Empfänger der nach § 58 Nr. 6 AO unschädlichen Unterhaltsleistungen erzielt mit diesen **Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a EStG**, da es sich um Bezüge handelt, die von einer unbeschränkt stpfl. Stiftung freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt werden. Die Bezüge können nicht als Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst werden, da § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG im Gegensatz zu § 22 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a EStG voraussetzt, dass die Stiftung nicht steuerbefreit ist (z. B. Familienstiftungen). Gewährt die Stiftung Unterhaltsleistungen im Sinne des § 58 Nr. 6 AO, so hat sie insoweit keine Kapitalertragsteuer einzubehalten (vgl. [Tz. 8](#) und [Tz. 7.10.1](#)). Auch die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG ist auf erhaltene Zahlungen nicht anzuwenden, da nur Leistungen nicht befreiter Stiftungen unter diese Begünstigung fallen.

Die Gewährung von Leistungen im Sinne des § 58 Nr. 6 AO darf **nicht als Satzungszweck** formuliert sein (vgl. AEAO Nr. 9 zu § 58), da der (ausnahmsweise) Unterhalt des Stifters bzw. seiner nächsten Angehörigen keinen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck bildet. Es wird hingegen nicht beanstandet, wenn entsprechende Regelungen in die Satzung (z. B. im Rahmen der Festlegungen zur

Verwendung der Vermögenserträge und Zuwendungen) aufgenommen werden, da diese nicht nur den Zweck hat, die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuervergünstigungen zu erfüllen, sondern auch dazu dient, die Organisation der Stiftung und die Befugnisse ihrer Organe festzulegen (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2002, I R 15/02, BStBl. II 2003 S. 384). Sofern die Möglichkeit eingeräumt werden soll, dass die Stiftung Mittel für Leistungen im Sinne des § 58 Nr. 6 AO verwenden darf, sind Formulierungen zu verwenden wie z.B. *"Die Stiftung kann..."*, *"Die Stiftung darf..."* oder *"Der Stiftung ist es erlaubt, ..."*. Ein **Rechtsanspruch auf die Unterstützungsleistungen darf nicht bestehen**. Enthält die Satzung einen solchen Rechtsanspruch, so kann die Stiftung nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden.

7.10.2 Vermögensbildung bei Stiftungen § 62 Abs. 4 AO

Nur Stiftungen dürfen gemäß § 62 Abs. 4 AO im Jahr ihrer Errichtung und in den folgenden drei Kalenderjahren Überschüsse und Gewinne aus der Vermögensverwaltung, aus Zweckbetrieben und aus stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

Mangels ausdrücklicher Nennung gilt diese Regelung nicht für sonstige Mittel wie z.B. Spenden und Zuschüsse. Spenden können jedoch unter den Voraussetzungen von § 62 Abs. 3 AO dem langfristigen Vermögen zugeführt werden.

Liegen sowohl positive als auch negative Ergebnisse aus Vermögensverwaltung, Zweckbetrieben und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben vor, ist die Zuführung von Vermögen i.S.d. § 62 Abs. 4 AO auf den positiven Betrag begrenzt, der nach Verrechnung der Ergebnisse verbleibt (vgl. AEAO Nr. 17 zu § 62).

7.10.3 Erfüllung von Ansprüchen Dritter zu Lasten des Stiftungsvermögens

Abzugsgrenzen von etwaigen Auskehrungen nach § 58 Nr. 6 AO sind Ansprüche, die ein Stifter für sich und/oder seine nächsten Angehörigen aus dem der Stiftung übertragenen Vermögen „vorbehalten“ hat (vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015, S. 215). In diesem Fall ist das Stiftungsvermögen vor dessen Übertragung mit Ansprüchen Dritter belastet (z.B. durch Nießbrauch, Grund- und Rentenschulden, Vermächtnisse aufgrund testamentarischer Bestimmungen des Zuwendenden). Die Ansprüche mindern das übertragene Vermögen bereits im Zeitpunkt des Übergangs. Wirtschaftlich betrachtet wird der Körperschaft nur das nach der Erfüllung der Ansprüche verbleibende Vermögen zugewendet (AEAO Nr. 13 zu § 55). Nur insofern kann auch ein Spendenabzug geltend gemacht werden (vgl. [Tz. 9.1](#)).

Die Erfüllung der entsprechenden Ansprüche stellt dann keinen gemeinnützigkeitsschädlichen Vorgang dar, wenn im Ergebnis ein positiver Vermögenswert übertragen wurde. Etwaige Ansprüche müssen allerdings vor einer Vermögensübertragung an die Stiftung wirksam begründet worden sein. Reichen die vorhandenen flüssigen Vermögensmittel nicht für die Erfüllung der bestehenden Ansprüche aus, darf die Körperschaft auch Erträge dafür verwenden. Damit ihr jedoch ausreichend Mittel für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke zur Verfügung stehen, darf sie höchstens ein Drittel ihres Einkommens für die Erfüllung bestehender Verbindlichkeiten verwenden (AEAO Nr. 13 zu § 55). Auf die Einräumung

etwaiger Verpflichtungen sollte innerhalb des Stiftungsgeschäfts sowie der Satzung hingewiesen werden.

Hat die Stiftung derartige Ansprüche aus ihren Erträgen zu erfüllen und erbringt zusätzlich Leistungen i.S.d. § 58 Nr. 6 AO (siehe [Tz. 7.10.1](#)), darf sie dafür insgesamt höchstens ein Drittel ihres Einkommens verwenden (vgl. AEAO Nr. 15 zu § 55).

7.10.4 Verwaltungsaufwendungen bei steuerbegünstigten Stiftungen

Die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wird Stiftungen gewährt, um gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu fördern. Dieses Ziel wird jedoch verfehlt, wenn die Stiftung ihre Mittel weitgehend nicht für ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke, sondern zur Deckung der eigenen Verwaltungskosten und für Spendenwerbung einsetzt (vgl. BFH-Beschluss vom 23.09.1998, I B 82/98, BStBl II 2000, S. 320). Dementsprechend kann eine Stiftung nicht mehr als steuerbegünstigt behandelt werden, wenn ihre Ausgaben für die allgemeine Verwaltung einschließlich der Werbung um Spenden einen angemessenen Rahmen übersteigen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und 3 AO).

Was dabei noch als angemessen angesehen werden kann, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Die zuständigen Stiftungsorgane sollten daher sicherzustellen, dass zum einen **keine einzelnen unangemessenen Ausgaben** vorgenommen werden (z.B. ein im Verhältnis zum angefallenen Arbeitsaufwand überhöhtes (Vorstands-)Gehalt oder im Fall einer nicht rechtsfähigen Stiftung auch eine überhöhte Vergütung des Treuhänders) und zum anderen die **Gesamtausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung in einem angemessenen Verhältnis zu den Einnahmen** der Stiftung stehen.

Letzteres ist nach Auffassung der Finanzverwaltung spätestens dann nicht mehr gegeben, wenn die Gesamteinnahmen der Stiftung (Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse, Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben usw.) überwiegend – also zu mehr als 50 % – zur Bestreitung von Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung statt für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (vgl. AEAO Nr. 19 zu § 55). Bei der Berechnung sind sämtliche allgemeinen Verwaltungskosten (neben Organvergütungen somit auch Mietaufwendungen für Verwaltungsgebäude, Bürokosten wie Telefon oder Porto, Beratungskosten etc.) einzubeziehen, unabhängig davon, welchem Tätigkeitsbereich der Stiftung (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetriebe, steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) sie zugeordnet worden sind.

Selbst wenn die Stiftung die Grenze von 50 % einhält, können einzelne unangemessene Ausgaben zur Aberkennung der Steuerbegünstigung führen (s.o.).

Im Übrigen ist zu beachten, dass außerhalb der abgabenrechtlichen Prüfung durch das zuständige Finanzamt teilweise auch andere Maßstäbe zur Überprüfung des Ausgabeverhaltens angelegt werden. So hält beispielsweise das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen, welches das DZI-Spendensiegel vergibt, ein Ausgabeverhalten grds. nur dann für angemessen, wenn die Werbe- und Verwaltungsausgaben höchstens 30 Prozent der jährlichen Gesamtausgaben betragen (vgl. Leitlinien zur Vergabe des DZI-Spendensiegels, <https://www.dzi.de/spenderberatung/das-spenden-siegel>).

Während der **Gründungs- oder Aufbauphase** einer Stiftung kann auch eine überwiegende Verwendung der Mittel für Verwaltungsausgaben und Spendenwerbung unschädlich für die Steuerbegünstigung sein. Die Dauer der Gründungs- oder Aufbauphase, während der dies möglich ist, hängt von den Verhältnissen des Einzelfalls ab. Die Finanzverwaltung akzeptiert insofern einen Zeitraum von längstens vier Jahren (vgl. AEAO Nr. 20 zu § 55).

Auch aus der Stiftungssatzung muss sich bereits ergeben, dass sämtliche Mittel nur für satzungsgemäße Zwecke eingesetzt werden. Eine Satzung, nach der dies nicht gewährleistet ist, kann demnach nicht zur Anerkennung der Steuerbegünstigung führen. Eine Erteilung eines Feststellungsbescheids i.S.d. § 60a AO (siehe [Tz. 7.9](#)) kommt dann nicht in Frage.

Daher sollten **in der Satzung keine festen Beträge oder Bezugsgrößen** (z.B. 1 % des Grundstockvermögens) **als Organ- bzw. Treuhändervergütung** festgehalten werden, da einerseits gerade in Niedrigzinsphasen die Gefahr besteht, dass der Stiftung dann keine (nennenswerten) Mittel mehr für eine angemessene Zweckverwirklichung zur Verfügung stehen und andererseits der tatsächliche Arbeitsaufwand (der z.B. für eine reine Förderstiftung sehr viel geringer ist als für eine operativ tätige Stiftung mit umfangreichem Immobilienbesitz) berücksichtigt werden muss, dieser jedoch im Laufe der Zeit auch variieren kann.

Einen Vorschlag einer Satzungsformulierung, die dem Mittelverwendungs- bzw. Selbstlosigkeitsgebot gerecht wird, finden Sie in § 8 Abs. 5 der als Anlage beigefügten Mustersatzung für rechtsfähige Stiftungen (siehe [Tz. 14.8.1](#)) sowie in [Tz. 3.4.1](#).

7.10.5 Verleihung von Preisen und Vergabe von Stipendien

Stiftungen, die sich beispielsweise der Förderung der Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO), der Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO) oder des Sports (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) verschrieben haben, können diese Zwecke auch durch die Auslobung und Verleihung von Preisen sowie die Vergabe von Stipendien verwirklichen. Eine Steuerbegünstigung ist selbst dann möglich, wenn sich die Tätigkeit der Stiftung im Wesentlichen darauf beschränkt, derartige Preise zu verleihen bzw. Stipendien zu vergeben.

Es sind jedoch die folgenden Grundsätze zu beachten:

1. Förderung der Allgemeinheit (§ 52 Abs. 1 AO):

Die Förderung der Allgemeinheit ist bei Preisverleihungen bzw. der Vergabe von Stipendien darin zu sehen, dass die Bürger auf besondere Leistungen hingewiesen und zu ähnlichen herausragenden Leistungen angespornt werden. Daher ist die Öffentlichkeit über eine Preisverleihung zu informieren.

Ebenfalls für eine Förderung der Allgemeinheit spricht, wenn die Kriterien über die Preisvergabe im Vorhinein klar und eindeutig geregelt werden und bereits die Auslobung des Wettbewerbs veröffentlicht wird. Dies ist jedoch nicht zwingend erforderlich, weshalb auch eine öffentlichkeitswirksame Bekanntgabe der Preisverleihung (ggf. auch im Nachhinein) insofern ausreichend sein kann. Bei Stipendien dagegen sollten die Richtlinien bzw. Kriterien zu deren Vergabe in geeigneter Weise bekannt gemacht werden, damit die Allgemeinheit Kenntnis von der Möglichkeit der Förderung bekommen kann.

2. Unmittelbarkeit (§ 57 AO):

Grundsätzlich muss eine gemeinnützige Stiftung ihre Satzungszwecke unmittelbar selbst verwirklichen. Ähnlich wie bei der Öffentlichkeitsarbeit ist das Merkmal der Unmittelbarkeit aber auch dann erfüllt, wenn die Stiftung durch Preisverleihungen oder Stipendienvergaben den Anreiz gibt, auf dem Gebiet ihrer gemeinnützigen Satzungszwecke tätig zu werden. Eine solche Anreizwirkung geht nicht nur von Stipendien bzw. Preisen aus, die nach Art eines Preisausschreibens im Voraus versprochen werden, sondern auch von Preisen, die als Belohnung für eine bereits abgeschlossene Tätigkeit verliehen werden. Denn mit derartigen Preisen kann der Aufruf zur Nachahmung verbunden sein; sie bieten einen latenten Anreiz, in Erwartung der Belohnung tätig zu werden (gilt besonders für bekannte, regelmäßig verliehene Preise).

3. Selbstlosigkeit (§ 55 AO):

Das Merkmal der Selbstlosigkeit verlangt, dass mit der Preisverleihung bzw. Stipendienvergabe keine eigenwirtschaftlichen Zwecke der Stiftung, des Stifters bzw. der Stifterin oder eines begrenzten Personenkreises verfolgt werden.

Die Ergebnisse der durch einen Preis ausgezeichneten Tätigkeit müssen der Allgemeinheit zur Verfügung gestellt werden. Eine wirtschaftliche Verwertung der ausgezeichneten Leistung durch den Preisträger steht der Steuerbegünstigung der preisverleihenden Stiftung grundsätzlich nicht entgegen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Preis für eine noch zu erbringende Leistung ausgelobt oder für eine bereits abgeschlossene Leistung verliehen wird. Es kann grundsätzlich nicht verlangt werden, dass ein Preisträger die mit einem Preis ausgezeichnete Leistung oder Tätigkeit der Allgemeinheit unentgeltlich zur Verfügung stellen muss, z.B. ein Erfinder seine Entdeckung nicht patentieren und keine Lizenzen vergeben, ein Schriftsteller keine Bücher, ein Maler oder Bildhauer seine mit einem Preis ausgezeichneten Kunstwerke nicht verkaufen oder ein Architekt prämierte Baupläne nicht im Rahmen seiner Berufstätigkeit umsetzen darf. Für die Steuerbegünstigung schädliche Selbstförderzwecke im vorgenannten Sinne liegen nur dann vor, wenn die ausgezeichnete Leistung für die preisverleihende Stiftung oder ihr nahestehende Personen erbracht wird und der Preis ganz oder teilweise an die Stelle eines Entgelts tritt.

Unbeachtlich ist die betragsmäßige Höhe der ausgelobten/verliehenen Preise. Bei einem Stipendium dagegen sollten die Förderleistungen die tatsächlichen Aufwendungen des Begünstigten grundsätzlich nicht übersteigen. Insbesondere in Fällen, in denen der Stipendiat aufgrund der geförderten Tätigkeit nicht am Erwerbsleben teilnehmen kann, ist jedoch auch eine Bezahlung über die tatsächlichen Aufwendungen hinaus denkbar (vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015, S. 124f.).

Für die Vergabe von Stipendien etc. an Sportler im Besonderen („**Sporthilfe**“) hat die Finanzverwaltung folgende Kriterien bundeseinheitlich abgestimmt (vgl. auch Erlass des Finanzministeriums Thüringen vom 25.04.1996, S 0171 A–35–205.2):

- Die Fördermittel müssen grundsätzlich nach leistungsabhängigen und offenzulegenden Förderrichtlinien an alle Sportler vergeben werden, die die festgelegten Kriterien erfüllen.

- Es dürfen keine Mittel an Sportler vergeben werden, die ausreichend andere Möglichkeiten zur Finanzierung ihrer sportlichen Betätigung haben. Dabei sind die Einkommen- und Vermögensverhältnisse des Sportlers zu berücksichtigen (z.B. Einnahmen aus Werbe- und Ausrüstungsverträgen). Bei verheirateten Sportlern ist das gesamte Familieneinkommen und bei Sportlern unter 28 Jahren, die eine Ausbildung absolvieren und kein Einkommen aus Erwerbstätigkeit haben, das Einkommen der Eltern ausschlaggebend.
- Es dürfen keine Förderleistungen gewährt werden, die bei einschlägiger Prüfung die tatsächlichen Aufwendungen des Sportlers für seine sportliche Betätigung übersteigen.

7.10.6 Kapitalertragsteuer auf erhaltene Kapitaleinnahmen

Das Grundstockvermögen von Stiftungen ist oftmals in Kapitalanlagen gebunden, mit denen entsprechende Kapitalerträge i.S.d. § 20 EStG erzielt werden. Soweit die Kapitalerträge gemäß §§ 43 ff. EStG dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, erhält die Stiftung nur die um die einbehaltene Kapitalertragsteuer einschließlich des Solidaritätszuschlags geminderten Beträge ausgezahlt.

Bei einer steuerbegünstigten Stiftung besteht jedoch die Möglichkeit, den Kapitalertragsteuerabzug zu vermeiden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Einnahmen entweder der steuerfreien Vermögensverwaltung oder dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzuordnen sind. Damit der Abzugsverpflichtete Abstand vom Einbehalt der Kapitalertragsteuer nimmt, ist ihm eine NV-Bescheinigung (NV2B) oder eine amtlich beglaubigte Kopie des letzten Freistellungsbescheids (Vordruck GEM 2) vorzulegen, wobei der Freistellungsbescheid für einen Veranlagungszeitraum erteilt worden sein muss, der vom Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge gesehen nicht länger als 5 Jahre zurückliegt (vgl. BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl I 2016, S. 85, Rz. 295).

Liegt der steuerbegünstigten Stiftung der Freistellungsbescheid noch nicht vor, kann stattdessen auch eine amtlich beglaubigte Kopie des Bescheides über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO für die Vermeidung des Kapitalertragsteuerabzugs genutzt werden. Hierbei ist zu beachten, dass die Erlaubnis zur Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 2 S. 3 EStG i.V.m. § 44a Abs. 4 und 7 EStG höchstens für drei Jahre gilt und diese Frist immer am Schluss eines Kalenderjahres endet (vgl. BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl I 2016, S. 85, Rz. 297). Außerdem müssen die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung während des gesamten Veranlagungszeitraums erfüllt sein (vgl. § 60 Abs. 2 AO sowie § 63 Abs. 2 AO).

Beispiel:

Eine neu gegründete Stiftung wird im Laufe des Jahres 2020 anerkannt und erhält noch im selben Jahr den positiven Bescheid nach § 60a AO.

Die Abstandnahme vom KapESt-Abzug gemäß § 44a Abs. 4, 7 und 10 S. 1 Nr. 3 EStG gilt für den Zeitraum vom 01.01.2020 bis 31.12.2022.

Beispiel:

Eine bisher steuerpflichtige Stiftung ändert ihre Satzung im Laufe des Jahres 2020, da sie von nun an einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck i.S.d. §§ 52 bis 54 AO fördern möchte. Auf der Grundlage der geänderten Satzung wird in 2020 ein Bescheid nach § 60a AO erteilt.

Die Abstandnahme vom KapESt-Abzug gemäß § 44a Abs. 4, 7 und 10 S. 1 Nr. 3 EStG gilt für den Zeitraum vom 01.01.2021 bis 31.12.2023. Für 2020 kommt noch keine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug in Betracht, da die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nicht während des gesamten Veranlagungszeitraums vorgelegen haben (vgl. auch AEAO Nr. 8 zu § 60).

Bei der nicht rechtsfähigen Stiftung bestand früher die Besonderheit, dass der Kapitalertragsteuerabzug auch bei einer steuerbegünstigten Stiftung nicht immer vermieden werden konnte, da das Konto oder Depot mangels Rechtsfähigkeit der Treuhandstiftung nicht im Namen dieser verwahrt oder verwaltet werden kann. Wird das Konto oder Depot jedoch bei einem inländischen Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut für eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Stiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf den Namen eines anderen Berechtigten geführt und ist das Konto oder Depot durch einen Zusatz zur Bezeichnung eindeutig sowohl vom übrigen Vermögen des anderen Berechtigten zu unterscheiden als auch steuerlich der Stiftung zuzuordnen, so gilt das Konto oder Depot nun für Zwecke der Abstandnahme vom Steuerabzug als im Namen der Stiftung geführt (§ 44a Abs. 6 Satz 3 EStG).

Werden die Einnahmen im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vereinnahmt, ist zu beachten, dass eine Abstandnahme vom KapSt-Abzug ausgeschlossen ist (§ 44a Abs. 4 Satz 5 EStG).

Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG (Dividenden aus inländischen girosammel- und streifbandverwahrten Aktien etc.), die eine steuerbegünstigte Stiftung des privaten Rechts erzielt, ist ab dem 01.01.2019 die Abstandnahme vom KapESt-Abzug grds. auf Kapitalerträge in Höhe von maximal 20.000 Euro begrenzt.

Soweit die Kapitalerträge diesen Betrag übersteigen, kommt eine Abstandnahme nur noch in Betracht, wenn die Stiftung seit mindestens einem Jahr vor dem Zufluss der Kapitalerträge wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien oder Genussscheine ist. Andernfalls ist ein KapSt-Abzug in Höhe von 15 % vorzunehmen (vgl. § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 3).

7.11 Überführung einer nicht rechtsfähigen in eine rechtsfähige Stiftung

Da die nicht rechtsfähige Stiftung zivilrechtlich nicht Träger von Rechten und Pflichten ist, kann sie nicht nach den Vorschriften des UmwG in eine rechtsfähige Stiftung umgewandelt werden, da es an dem Rechtsträger „nicht rechtsfähige Stiftung“ fehlt, von dem aus umgewandelt werden kann (vgl. *Möller*, ZEV 2007, S. 565). Die Möglichkeit der Zusammenlegung/des Zusammenschlusses (§ 5 Abs. 2 StiftG NRW) nach den Stiftungsgesetzen der Länder ist ebenfalls nicht gegeben, da die Vorschriften der Stiftungsgesetze grundsätzlich nur bei rechtsfähigen Stiftungen greifen. Die Überführung einer Treuhandstiftung auf eine rechtsfähige Stiftung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge scheidet mithin aus. Stattdessen kann eine Vermögensübertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge durch den Träger des

Stiftungsvermögens der nicht rechtsfähigen Stiftung entweder auf eine bereits vorhandene rechtsfähige Stiftung oder auf eine neu zu errichtende rechtsfähige Stiftung vollzogen werden. Voraussetzung dafür ist, dass eine entsprechende Bestimmung bereits entweder in der Satzung oder in einer anderen vertraglichen Regelung (z.B. dem Treuhandvertrag) zwischen Stifter und Träger der nicht rechtsfähigen Stiftung enthalten ist.

Die nicht rechtsfähige Stiftung ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) und wird daher als selbständiges Steuersubjekt behandelt. Bei einer Übertragung des Vermögens einer nicht rechtsfähigen auf eine andere bereits bestehende rechtsfähige Stiftung wird die nicht rechtsfähige Stiftung regelmäßig aufgelöst. Entsteht die rechtsfähige Stiftung durch die zivilrechtliche Übertragung des Vermögens der nicht rechtsfähigen Stiftung im Rahmen einer zivilrechtlichen Verselbständigung, so kann der Fortbestand der Stiftung als eigenes Steuersubjekt angenommen werden, wenn darüber hinaus keine Änderungen eintreten (z.B. die Satzung inhaltsgleich fortgeführt wird).

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

Ferner ist zu beachten, dass bei der Überführung der nicht rechtsfähigen in eine rechtsfähige Stiftung und damit also bei Neuerrichtung einer steuerbegünstigten rechtsfähigen Stiftung regelmäßig die OFD NRW für die Prüfung des Vorliegens der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuerbegünstigungen zuständig ist (Hinweis auf [Tz. 7.3.1](#)).

8. Besteuerung der Destinatäre

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

Mit dem körperschaftsteuerlichen Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren sollte eine Ertragsteuerbelastung bei der Körperschaft mit 25% Körperschaftsteuer (ab 2008 mit 15% Körperschaftsteuer) und die Besteuerung von Ausschüttungen bei natürlichen Personen im Halbeinkünfteverfahren zur Hälfte (ab dem VZ 2009 im Teileinkünfteverfahren zu 60%) angestrebt werden.

Da eine Stiftung mangels Gesellschafts- bzw. Mitgliedsverhältnisses keine Gewinnausschüttungen im eigentlichen Sinne vornehmen kann, fehlte die Nachbelastung beim Destinatär. Daher wurden zwei ergänzende Einkommenstatbestände in das EStG aufgenommen, die im Folgenden aufgeführt sind (zur Steuerpflicht von Leistungen einer nach den Vorschriften der Gemeinnützigkeit nach §§ 51 ff. AO steuerbefreiten Körperschaft nach Maßgabe des § 58 Nr. 6 AO siehe [Tz. 7.10.1](#)).

8.1 Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG

Seit dem VZ 2002 sind Leistungen von **unbeschränkt steuerpflichtigen nicht steuerbefreiten** Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG) als Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu erfassen, wenn diese Leistungen mit Gewinnausschüttungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind (BMF-Schreiben vom 27.06.2006, BStBl I 2006, 417; vgl. auch BFH-Urteil vom 03.11.2010, I R 98/09; zur Einlagenrückgewähr vgl. Ausführungen unter [Tz. 7.7](#)).

Durch das Jahressteuergesetz 2010 wurde die Beurteilung etwaiger Leistungen als solche aus Kapitalvermögen mit Wirkung ab dem 14.12.2010 auf vergleichbare Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, übertragen (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG).

Unter die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG fallen regelmäßig **alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen einer Stiftung**, die von den Beschluss fassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen der Stiftung **an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge** ausgekehrt werden, auch wenn die Leistungen anlässlich der Auflösung der Stiftung erbracht werden (vgl. BMF-Schreiben vom 27.06.2006, BStBl I 2006, S. 417). Dies soll nach einem Beschluss auf Bundesländer-Ebene auch dann gelten, wenn diese Personen die Leistungen als "eigenständig" Berechtigte erhalten (ESt II/09, TOP 35; anderslautende Literaturmeinung: vgl. *Wassermeyer*, DStR 2006 S. 1733).

Für Veranlagungszeiträume vor 2007 sind jedoch nach Auffassung des Bundesfinanzhofs Zahlungen anlässlich der Auflösung einer Stiftung nicht von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst, da der mit Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) mit Wirkung zum 01.01.2007 eingeführte Verweis auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht lediglich deklaratorischen, sondern konstitutiven Charakter habe (vgl. BFH-Urteil vom 28.02.2018, VIII R 30/15, BFH/NV 2018, S. 857).

8.2 Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 EStG

Mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2001 wurde § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG neu gefasst. Danach sind alle Bezüge steuerpflichtig, die von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft gezahlt werden. Diese Vorschrift ist jedoch nur subsidiär anzuwenden (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG). Unter § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG fallen demnach nur die feststehenden wiederkehrenden Bezüge, die nach der Satzung an die Begünstigten zu leisten und nicht bereits nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beim Empfänger zu erfassen sind (i.d.R. also nur **Leistungen an andere Personen als den Stifter und seine Angehörigen** bzw. deren Abkömmlinge).

Die Zuordnung der Einnahmen zur Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG bzw. des § 22 Nr. 1 EStG hat insbesondere Bedeutung für die Frage, ob ein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen ist oder ob die Regelungen der Abgeltungsteuer zu beachten sind.

Zur Besteuerung von Zuwendungen, die dem Stifter oder seinen nächsten Angehörigen im Rahmen der sogenannten Stifternversorgung (§ 58 Nr. 6 AO) zufließen vgl. [Tz. 7.10.1.](#)

8.3 Kapitalertragsteuer

Die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG unterliegen einem Kapitalertragsteuerabzug i. H. von 25 % (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Erbringt die Stiftung Leistungen im vorgenannten Sinne, so hat sie als Schuldner der Kapitalerträge eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung bis zum zehnten des Folgemonats abzugeben und die Kapitalertragsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) an das für sie zuständige Finanzamt abzuführen.

Grundsätzlich sind die Einkünfte auf Ebene des Leistungsempfängers durch den Steuerabzug abgegolten. Die Abgeltungswirkung tritt jedoch nur ein, wenn die Einkünfte nicht einer anderen Einkunftsart (z.B. Einkünften aus Gewerbebetrieb) zuzurechnen sind. Zudem besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG zu beantragen.

9. Spendenabzug

9.1 Kurzübersicht zum Spendenabzug

Wird einer Stiftung, die steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 51 ff. AO verfolgt, ein Vermögenswert zugewandt, so kann der Zuwendende eine Zuwendungsbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (vgl. Anlagen) erhalten (§ 50 EStDV), die es ihm ermöglicht, sein eigenes zu versteuerndes Einkommen zu mindern und so die eigene Ertragsteuerbelastung zu reduzieren. Zuwendungen an Stiftungen, die nicht als steuerbegünstigt (gemeinnützig) anerkannt sind, bieten diesen Vorteil nicht.

Abzugsfähige Zuwendungen im vorgenannten Sinne sind Spenden in Form der Geld- oder Sachspende. Zivilrechtlich ist die Spende eine Schenkung im Sinne des § 516 BGB, also eine **freigebige Wertabgabe ohne Gegenleistung**. Diese muss freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht geleistet werden. Liegt bei einer Leistung eine Teilentgeltlichkeit (ein Teilleistungsaustausch) vor, so kann die gesamte Spende nicht zum Abzug gebracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 25.08.1987, IX R 24/85, BStBl II 1987, S. 850).

Der Spendenabzug ist ebenfalls ausgeschlossen, soweit

- Vermögen auf eine Stiftung übertragen wird, welches mit vor der Übertragung wirksam begründeten Ansprüchen, deren Erfüllung durch die Stiftung keine nach wirtschaftlichen Grundsätzen abgewogene Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens darstellt, belastet ist (vgl. AEAO Nr. 13 zu § 55). In diesem Fall wird wirtschaftlich betrachtet nur das nach der Erfüllung der Ansprüche verbleibende Vermögen zugewendet.
- Vermögen im Rahmen der Errichtung der Stiftung bzw. als Zustiftung von der Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, § 61 AO ausdrücklich ausgenommen wird und an den Stifter bzw. seine Erben zurückfallen soll (BFH-Urteil vom 05.02.1992, I R 63/91, BStBl II 1992, S. 748); vgl. AEAO Nr. 31 zu § 55).

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

Der (einfache) Zuwendungsabzug gemäß § 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bzw. § 9 Nr. 5 GewStG ermöglicht einen Abzug der Spende als Sonderausgabe von der Einkommen-/Körperschaftsteuer bzw. Gewerbesteuer bis zu einer Höhe von 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 10b Abs. 1 EStG – Spendenabzug für natürliche Personen), des Einkommens (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG – Spendenabzug für Körperschaften) bzw. des Gewinns aus Gewerbebetrieb (§ 9 Nr. 5 GewStG – Spendenabzug für Gewerbe betreibende Einzelunternehmer, Personengesellschaften bzw. Körperschaften). Bei land- und forstwirtschaftlicher, gewerblicher oder freiberuflicher Tätigkeit kommt wahlweise der Höchstbetrag von 4 ‰ der Summe der Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter zum Ansatz. Übersteigen die innerhalb eines Jahres geleisteten Zuwendungen die o.g. Höchstbeträge, werden die noch nicht berücksichtigten Zuwendungen zum Ende des Jahres gesondert festgestellt und können in den Folgejahren im Rahmen der jeweiligen Höchstbeträge abgezogen werden (§ 10b Abs. 1 Satz 9 EStG).

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

Für den erweiterten Zuwendungsabzug nach § 10b Abs. 1a EStG, § 9 Nr. 5 Sätze 9 bis 11 GewStG siehe nachfolgende [Tz. 9.3](#).

9.3 Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG, § 9 Nr. 5 Sätze 9 bis 11 GewStG

Natürlichen Personen steht gemäß § 10b Abs. 1a EStG ein zusätzlicher besonderer Höchstbetrag für Zuwendungen an Stiftungen zu, wenn diese in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) geleistet werden. Nach dieser Vorschrift sind Zuwendungen begünstigt, wenn sie an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG befreite (steuerbegünstigte) Stiftungen oder an Stiftungen des öffentlichen Rechts geleistet werden. Der besondere Abzugsbetrag wurde durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 (BStBl I 2000, 1192) eingeführt und soll Zuwendungen fördern, die nicht zum Verbrauch, sondern zur dauerhaften Vermögensausstattung bestimmt sind (vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Auflage 2018, Rn. 8.166).

Zur Klarstellung wurde der Zusatz „**zu erhaltendes Vermögen**“ durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.03.2013 (BGBl I 2013, 556) in die jeweiligen Bezugsnormen aufgenommen.

Zum zu erhaltenden Vermögen einer Stiftung zählen insbesondere:

- Vermögenswerte, die anlässlich der Errichtung der Stiftung zugewendet werden und die nicht zum Verbrauch bestimmt sind,
- Zuwendungen nach Errichtung der Stiftung mit der ausdrücklichen Bestimmung, dass die Zuwendung der Vermögensausstattung zugutekommen soll (Zustiftungen).

Entscheidend ist also die Zweckbestimmung zur dauerhaften Ausstattung bzw. Erhöhung des Stiftungsvermögens.

Spenden in das Vermögen einer Verbrauchsstiftung (siehe [Tz. 1.11](#)) können nicht nach § 10b Abs. 1a EStG, sondern allein nach den allgemeinen Regelungen gemäß § 10b Abs. 1 EStG abgezogen werden, da insoweit kein zu erhaltendes Vermögen, sondern verbrauchbares Vermögen vorliegt.

Gliedert sich das Vermögen einer Stiftung in einen Teil, der zu erhalten ist und einen Teil, der verbraucht werden kann, ist nur der Teil nach § 10b Abs. 1a EStG abziehbar, der nicht für den Verbrauch bestimmt ist. Der Spender muss daher gegenüber der Stiftung deutlich machen, für welchen Teil des Vermögens seine Zuwendung erfolgt.

Enthält die Satzung der Stiftung eine Klausel, nach der das zu erhaltende Vermögen in Ausnahmefällen vorübergehend zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden kann, aber der Betrag dem zu erhaltenden Vermögen unverzüglich wieder zugeführt werden muss, liegt noch kein verbrauchbares Vermögen vor. Das gilt auch dann, wenn die Stiftungsaufsicht den Verbrauch des Vermögens unter der Bedingung des unverzüglichen Wiederaufholens genehmigt. In diesen Fällen ist also ein erhöhter Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG grundsätzlich möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 15.09.2014, BStBl I 2014, S. 1278). Eine solche Satzungsklausel

findet sich beispielsweise in § 3 Abs. 2 der in [Anlage 14.8.1](#) beigefügten Mustersatzung einer steuerbegünstigten rechtsfähigen Stiftung.

Durch die Neuregelungen des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements wurde der **Höchstbetrag** in § 10b Abs. 1a EStG mit Wirkung vom 01.01.2007 von 307.000 Euro auf **1.000.000 Euro** angehoben. Zudem ist der Spendenabzug seither nicht auf Zuwendungen anlässlich der Neugründung einer Stiftung beschränkt, sondern umfasst auch Zustiftungen an bereits errichtete Stiftungen. Der Abzugsbetrag kann innerhalb von 10 Jahren (Jahr der Zuwendung und die folgenden neun Jahre) nur einmal in Anspruch genommen werden.

Es handelt sich um einen zusätzlichen Abzugsbetrag zum Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG, der aufgrund des Wahlrechts in Anspruch genommen werden kann, jedoch nicht muss. Übersteigt eine Zuwendung in den Vermögensstock einer Stiftung im Jahr der Zuwendung nicht den Höchstbetrag nach § 10b Abs. 1 EStG und soll der besondere Höchstbetrag in ungeminderter Höhe für spätere Zuwendungen zur Verfügung stehen, so reicht es aus, den normalen Spendenabzug zu wählen.

Beispiel:

A leistet in 2019 eine Spende von 40.000 Euro in den zu erhaltenden Vermögensstock einer bestehenden steuerbegünstigten Stiftung. Er plant, in 2021 eine eigene steuerbegünstigte Stiftung zu errichten und diese mit einem zu erhaltenden Grundstockvermögen von 1.000.000 Euro auszustatten. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt in 2019 200.000 Euro. Da die Spende von 40.000 Euro im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 EStG (20% vom Gesamtbetrag der Einkünfte) bereits voll abzugsfähig ist, kann es empfehlenswert sein, den besonderen Abzugsbetrag von 1.000.000 Euro erst in 2021 in Anspruch zu nehmen.

Der Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG gilt seit der Änderung durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz (a. a. O.) mit Wirkung vom 01.01.2013 bei zusammenveranlagten Ehegatten (§§ 26, 26b EStG) i. H. von 2.000.000 Euro als gemeinsamer Höchstbetrag. Mithin entfällt die bislang vorgenommene Prüfung, aus wessen Vermögen die betreffenden Zuwendungen geleistet wurden.

Beispiel:

Im Jahr 2019 spenden Ehegatte A 1.200.000 Euro und Ehegatte B 800.000 Euro, die nach § 26 EStG, § 26b EStG zusammenveranlagt werden, in den zu erhaltenden Vermögensstock einer steuerbegünstigten Stiftung. A und B können (auf Antrag) im Rahmen der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer 2019 den gemeinsamen Höchstbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG i. H. von 2.000.000 Euro vollständig ausschöpfen.

Soweit die Zuwendungen in den Vermögensstock einer steuerbegünstigten Stiftung nicht (vollständig) nach Maßgabe des § 10b Abs. 1a EStG in Abzug gebracht wurden (z. B. mangels Antrags oder weil die geleisteten Zuwendungen den maßgeblichen Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen), ist durch das Finanzamt eine gesonderte Feststellung über den verbleibenden Zuwendungsvortrag vorzunehmen (§ 10b Abs. 1a Satz 4 EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG, vgl. auch BFH-Urteil vom 06.12.2018, X R 11/17, BFH/NV 2019, S. 622). Kann der besondere Abzugsbetrag nicht innerhalb des maßgeblichen 10-Jahreszeitraums ausgeschöpft werden, verfällt der Restbetrag nicht, sondern geht in den unbefristet vortragsfähigen Spendenabzug nach

§ 10b Abs. 1 EStG über und kann im Rahmen der insoweit geltenden Höchstbeträge (20 % vom Gesamtbetrag der Einkünfte, ggf. von 4 ‰ der Summe der Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter) zum Abzug gebracht werden.

Beispiel:

Im Jahr 2010 hat A 1.000.000 Euro in den Vermögensstock einer Stiftung geleistet. Mangels entsprechend hoher Einkünfte in den Jahren 2010 bis 2019 konnten davon innerhalb des 10-Jahreszeitraums nur 700.000 Euro einkommensmindernd berücksichtigt werden. Die verbleibenden 300.000 Euro gehen jedoch nicht verloren, sondern können ab dem VZ 2020 im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 EStG berücksichtigt werden. Soweit sie sich auch im Jahr 2020 aufgrund der Höchstbeträge nicht auswirken, gehen sie in den unbefristeten Spendenvortrag nach § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG über.

Ein entsprechender besonderer Abzugsbetrag steht gewerblich tätigen Einzelunternehmern und gewerblich tätigen Personengesellschaften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 5 Sätze 9 bis 11 GewStG zu.

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

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

Beispiel:

A leistet eine Spende in das Vermögen des Meier Stiftung e.V. und bestimmt ausdrücklich, dass der Verein diese Zuwendung gemäß § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO dem Vermögen zuführen soll. A steht nicht der besondere Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG, sondern „nur“ der Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG zu.

Der Verein hat diese Zuwendungen, die ausdrücklich der Vermögensausstattung dienen, nicht zeitnah zu verwenden, sondern dem sog. zulässigen Vermögen zuzuführen.

9.4 Zuwendungsbestätigung

Die Zuwendungsbestätigung der Stiftung ist **materiell-rechtliche Voraussetzung** für den Spendenabzug. Ab dem Veranlagungszeitraum 2017 muss die Zuwendungsbestätigung jedoch nur noch auf Verlangen der Finanzbehörden vorgelegt werden, da durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 22.07.2016 (BGBl. I S. 1679) die bisher geltende *Belegvorlagepflicht* durch eine *Belegvorhaltepflicht* ersetzt worden ist. Demgemäß ist die Zuwendungsbestätigung aber, soweit sie nicht bereits auf ausdrückliches Verlangen der Finanzbehörden vorzulegen ist, bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung vorzuhalten bzw. aufzubewahren (§ 50 Abs. 8 EStDV).

Wird eine Zuwendungsbestätigung ausgestellt, so hat die Stiftung dem Spender diese im Original zu überlassen und ein Doppel in den eigenen Unterlagen aufzubewahren (vgl. § 50 Abs. 7 EStDV). Bei Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger datenverarbeitungsgestützter Buchführungssysteme (siehe BMF-Schreiben vom 7.11.1995, BStBl I 1995, S. 738) ist es auch zulässig, das Doppel in elektronischer Form zu speichern.

Wenn die Stiftung dem für sie zuständigen Finanzamt die Nutzung eines Verfahrens zur maschinellen Erstellung von Zuwendungsbestätigungen angezeigt hat (vgl. Einkommensteuerrechtlinien: R 10b.1 Abs. 4 EStR), so reicht es aus, wenn sie dem Spender die Zuwendungsbestätigung in Form eines schreibgeschützten Dokuments übermittelt, also z.B. als PDF-Datei per E-Mail (vgl. BMF-Schreiben vom 06.02.2017, BStBl I 2017, S. 287).

In Fällen, in denen die Zuwendung den Betrag von 200 Euro nicht übersteigt, genügt anstelle der förmlichen Zuwendungsbestätigung der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung, wenn sich die sonst erforderlichen Daten (Nennung des steuerbegünstigten Zweckes, Angabe über die Freistellung der Stiftung von der Körperschaftsteuer) aus dem von der Stiftung hergestellten Beleg (z.B. Überweisungsträger) ergeben (vgl. § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStDV).

Ab 2017 sind auch diese Unterlagen nur noch auf Verlangen der Finanzbehörden einzureichen und im Übrigen bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung aufzubewahren (vgl. § 50 Abs. 8 EStDV).

Eine steuerwirksame Zuwendungsbestätigung darf die Stiftung erst ausstellen, nachdem das Finanzamt sie hierzu berechtigt hat (durch einen entsprechenden Freistellungsbescheid oder mittels einer positiven Feststellung über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO). Ein Freistellungsbescheid berechtigt für fünf Jahre und eine Feststellung über die satzungsmäßigen Voraussetzungen für drei Jahre zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen. Näheres ergibt sich aus § 63 Abs. 5 AO. Wird der Stiftung jedoch die für die Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke gewährte Steuerbefreiung aberkannt, so entfällt damit auch die Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen (unabhängig von ggf. vorliegenden – älteren – Freistellungsbescheiden).

Stellt die Stiftung nach Aberkennung der Steuerbefreiung dennoch grob fahrlässig oder vorsätzlich Zuwendungsbestätigungen aus, so kann sie vom Finanzamt in Höhe von 30% des ausgewiesenen Betrags in Haftung genommen werden (vgl. § 10b Abs. 4 EStG).

9.5 Zeitlicher Ansatz einer Spende

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

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

9.5.1 Spenden zum Jahreswechsel

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

Kann der Zuwendende durch entsprechende Nachweise den Abfluss seiner Zuwendung, also die wirtschaftliche Belastung, noch vor Jahreswechsel nachweisen, so steht ihm trotz des späteren Zuflusses bei der Stiftung der Spendenabzug noch für das Jahr vor dem Jahreswechsel zu (vgl. FG München vom 14.08.2006, 15 K 1701/04, EFG 2007, S. 1873).

9.5.2 Spenden in den Vermögensstock vor Anerkennung der Stiftung

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

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

In diesem Sinne hat das FG Schleswig-Holstein mit Urteil vom 04.06.2009 (1 K 156/04, EFG 2009, S. 1486) entschieden. Diese Auffassung wurde durch das Urteil des BFH-Urteil vom 11.02.2015 (X R 36/11, BStBl II 2015, S. 545, vorhergehend FG Baden-Württemberg vom 08.02.2011, 4 K 4080/09) bestätigt. Der Spendenabzug i.S.d. § 10b EStG kommt vor Errichtung einer Stiftung nicht in Betracht. Begründet hat der BFH diese Auffassung in Übereinstimmung mit der Vorinstanz mit dem Fehlen eines Rechtsträgers, da bei Stiftungen keine Vorstiftung analog zur Vorgesellschaft bei Kapitalgesellschaften existiere. Zudem eröffne § 81 Abs. 2 S. 1 BGB dem Stifter die Möglichkeit, sein Stiftungsversprechen bis zur Errichtung jederzeit widerrufen zu können (differenzierter das FG Baden-Württemberg, das einen Verzicht auf das Widerrufsrecht zumindest in Erwägung zieht, Rn. 15).

Der BFH zeigt in seinen Entscheidungsgründen jedoch die Möglichkeit auf, dass die Interimsphase zwischen der Verfassung des Stiftungsgeschäfts und der Errichtung der rechtsfähigen Stiftung durch ihre Anerkennung mit der Gründung einer (zeitweiligen) nicht rechtsfähigen (unselbständigen) Stiftung überbrückt werden könne. Hingegen scheidet eine analoge Anwendung der Vorschrift des § 84 BGB auf eine zu Lebzeiten des Stifters gegründete und anerkannte Stiftung aus.

Der BFH hat es in seinem Urteil vom 11.02.2015 (a. a. O.) in einem obiter dictum offengelassen, ob die betreffende Zuwendung des Stifters an die rechtsfähige Stiftung im VZ ihrer Anerkennung als Spende abziehbar ist. Allerdings kann im Rahmen einer sachgerechten Lösung nur von der (zeitlich nachgelagerten) Abzugsfähigkeit der Zuwendung ausgegangen werden, wenn die übrigen Voraussetzungen (insb. das Vorhandensein einer ordnungsgemäßen Zuwendungsbestätigung nach § 50 EStDV) gegeben sind.

Zu beachten ist hierbei jedoch, dass eine ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigung erst dann ausgestellt werden kann, wenn vom zuständigen Finanzamt eine positive Feststellung über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO erteilt wurde (vgl. [Tz. 9.4](#)).

Beispiel: Errichtung der Stiftung inkl. Vermögensübertragung durch den Stifter in 2019; Anerkennungsurkunde vom 16.01.2020; § 60a-Feststellung durch das Finanzamt am 03.03.2020

Die Stiftung darf ab dem 03.03.2020 Zuwendungsbestätigungen ausstellen. Für die 2019 geleistete Vermögensstockspende ist eine Zuwendungsbestätigung mit dem Übertragungszeitpunkt 16.01.2020 zu erstellen.

Für die Steuervergünstigung der Stiftung bzw. den Abzug der Zuwendung als Sonderausgabe unerheblich ist, ob die § 60a-Feststellung durch das zuständige Finanzamt noch im Jahr der Anerkennung oder erst im Folgejahr ausgestellt wird. Nach Erhalt der Feststellung i.S.d. § 60a Abs. 1 AO ist die Stiftung berechtigt, eine Zuwendungsbestätigung auf den Zeitpunkt der Vermögensübertragung auszustellen.

Beispiel: Errichtung der Stiftung incl. Vermögensübertragung und Anerkennung durch die Bezirksregierung in 2019; § 60a-Feststellung durch das Finanzamt am 26.01.2020

Die Stiftung darf ab dem 26.01.2020 Zuwendungsbestätigungen ausstellen. Für die in 2019 geleistete Vermögensstockspende ist auf den Tag des Vermögenserhaltes eine Zuwendungsbestätigung auszustellen.

9.6 Spenden in den Vermögensstock einer Verbrauchsstiftung

Bestimmt der Zuwendende, dass seine Spende gemäß § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO ausdrücklich zur Ausstattung einer Verbrauchsstiftung (§ 80 Abs. 2 Satz 2 BGB) mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt ist, so kann die Verbrauchsstiftung die Zuwendung dem sog. zulässigen Vermögen zuführen, das nicht der zeitnahen Mittelverwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO unterliegt.

Der besondere Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG ist jedoch bei einer Spende in das Grundstockvermögen einer Verbrauchsstiftung nicht zu gewähren (vgl. auch BMF-Schreiben vom 15.09.2014, BStBl I 2014, S. 1278). Der besondere Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG kommt nur in Betracht, wenn eine Spende in den zu erhaltenden Vermögensstock geleistet wird und nicht zum Verbrauch, sondern zur dauerhaften Vermögensausstattung bestimmt ist. Stattdessen kann jedoch der Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG gewährt werden.

9.7 Spendenabzug beim Erblasser

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

Erfolgen die Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung, die erst durch Erbeinsetzung von Todes wegen errichtet wird, so stellen diese Zuwendungen gemäß BFH-Urteil vom 16.02.2011 (X R 46/09, BStBl II 2011 S. 685) keine abzugsfähigen Spenden im Sinne des § 10b Abs. 1a EStG des Erblassers dar. Denn diese Zuwendungen fließen erst mit dem Tod ab. Auch die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB (zivilrechtliche Fiktion der Errichtung der Stiftung bereits zum Todeszeitpunkt) berührt entsprechend der vorgenannten Entscheidung den Abflusszeitpunkt von Stiftungsgründungsspenden nicht.

9.8 Spendenabzug beim Erben

Beim Erben ist der Spendenabzug in den Fällen ausgeschlossen, in denen der Erbe aufgrund eines Vermächtnisses eine Zahlung leistet (siehe [Tz. 9.8.1](#)) oder den nicht vom Erblasser ausgeschöpften Spendenvortrag beansprucht (siehe [Tz. 9.8.2](#)).

9.8.1 Aufgrund eines Vermächtnisses geleistete Zahlungen

Leistet der Erbe aufgrund eines Vermächtnisses eine Zahlung an eine gemeinnützige Stiftung, so kann dieser den Spendenabzug nicht in Anspruch nehmen. Denn der Erbe wendet die Zahlung nicht zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne des § 10b EStG auf, sondern zur Erfüllung des ihm als Erben auferlegten Vermächtnisses. Es fehlt daher an dem erforderlichen Kriterium der Freiwilligkeit der Spende (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.1993, X R 107/91, BStBl II 1993, S. 874).

Zu beachten ist, dass der Spendenabzug für die vom Erben aufgrund des Vermächtnisses geleistete Zahlung weder beim Erben noch beim Erblasser zu berücksichtigen ist. Denn der Abfluss der Zahlung aufgrund eines Vermächtnisses erfolgt erst nach dem Tod des Erblassers, also zu einem Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht des Erblassers bereits beendet ist. Der spätere Zahlungsvorgang durch den Erben kann nicht dem Erblasser zugerechnet werden (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1996, X R 75/94, BStBl II 1997, S. 239).

9.8.2 Vom Erblasser nicht ausgeschöpfter Spendenvortrag

Konnte der Erblasser eine an eine gemeinnützige Stiftung geleistete Zuwendung nicht im Rahmen seiner Veranlagung verbrauchen und war daher der nicht verbrauchte Spendenbetrag festzustellen, so kann der Erbe diesen Betrag nicht als eigene Spende i.S.d. § 10b EStG abziehen. Denn es handelt sich bei der Spendenmotivation um einen höchstpersönlichen Umstand, der unlösbar mit der Person des Erblassers verbunden ist und nicht nach § 45 Abs. 1 AO auf den Erben übergeht (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.2008, X R 44/05, BFH/NV 2009, S. 375). Die vorgenannte Entscheidung des BFH war zwar zur Frage der Vererblichkeit des nicht verbrauchten Betrags einer Großspende im Sinne des § 10b Abs. 1 EStG a.F. ergangen, die Rechtsgrundsätze sind jedoch auch auf die vom Erblasser nicht verbrauchten Beträge anzuwenden, die im Rahmen des verbleibenden Spendenvortrags nach § 10b Abs. 1 EStG bzw. des besonderen Abzugsbetrags für Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen nach § 10b Abs. 1a EStG gesondert festzustellen sind.

9.9 Bewertung von Sachspenden

Eine Sachzuwendung an eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Stiftung wird – genauso wie Sachzuwendungen an andere nach dieser Vorschrift steuerbegünstigte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen – **grundsätzlich mit dem gemeinen Wert** bewertet (§ 10b Abs. 3 Satz 3 EStG). Das ist der Preis, der bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 BewG).

Dieser ist in Einzelfällen nicht ohne weiteres zu bestimmen, beispielsweise bei seltenen Einzelstücken (Kunstwerken, Oldtimer o.ä.), bei denen es keine vergleichbaren Fremdverkäufe gibt. Treten solche Bewertungsprobleme auf, muss der gemeine Wert unter Beachtung des Vorsichtsprinzips sachgerecht geschätzt werden. Als mögliche Anhaltspunkte können hierbei Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Aufwendungen für Instandsetzung/ Aufarbeitung/ Restaurierung, sonstige Wertsteigerung oder eine mögliche Abnutzung dienen. Auch können ggf. Versicherungsunterlagen ein Indiz für die Ermittlung des gemeinen Werts liefern. Im Zweifel sollte durch einen Fachmann ein Wertgutachten erstellt werden.

Für den Nachweis des Wertes einer Sachspende ist stets der Spender verantwortlich. Dieser muss der Stiftung sämtliche Unterlagen, die zur Ermittlung des gemeinen Werts herangezogen wurden, vorlegen. Die Stiftung hat die Unterlagen mit dem Doppel der erstellten Zuwendungsbestätigung in die Buchführung aufnehmen und sie auf Anforderung dem Finanzamt vorzulegen. Das Finanzamt ist an die Wertangabe in der Zuwendungsbestätigung nicht gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 23.05.1989, BStBl II 1989 S. 879).

Zur Vermeidung ungerechtfertigter Steuervorteile hat der Gesetzgeber **zwei Sonderfälle** vorgesehen, in denen nicht der gemeine Wert zugrunde zu legen ist:

- Wurde das Wirtschaftsgut unmittelbar vor der Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen, so bemisst sich die Zuwendung an dem bei der Entnahme angesetzten Wert zuzüglich der bei der Entnahme ggf. angefallenen Umsatzsteuer (vgl. § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG). Der bei der Entnahme angesetzte Wert ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG der Teilwert, also jener Wert, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei von einer Fortführung des Betriebs auszugehen ist (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Alternativ hierzu besteht auch die Möglichkeit, bei der Entnahme statt des Teilwerts den Buchwert anzusetzen (sog. „**Buchwertprivileg**“, vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG).
- Stammt das Wirtschaftsgut aus dem Privatvermögen und würde dessen (gedachte) Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung einen Besteuerungstatbestand erfüllen, so ist zwar grundsätzlich der gemeine Wert zugrunde zu legen, jedoch dürfen die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dabei nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat (§ 10b Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG). Diese Ausnahmeregelung betrifft u.a. Grundstücke (und aufstehende Gebäude), die innerhalb von 10 Jahren vor der Zuwendung angeschafft/hergestellt worden sind und in diesem Zeitraum nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (vgl. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG), Kunst- und andere Wertgegenstände, die innerhalb eines Jahres vor Zuwendung angeschafft worden sind (vgl. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG) sowie Anteile an Kapitalgesellschaften von mindestens 1 % am Grund-/Stammkapital (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Beispiel:

Der kunstinteressierte A kauft am 01.07.2019 ein Gemälde eines anerkannten Künstlers für 1.000.000 Euro und verschenkt es am 14.02.2020 an eine gemeinnützige Stiftung, die sich der Förderung der Kunst und Kultur verschrieben hat. Der gemeine Wert des Gemäldes am 14.02.2020 beträgt 1.500.000 Euro.

Die Zuwendungsbestätigung darf gemäß § 10b Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG nur über 1.000.000 Euro ausgestellt werden, da eine Veräußerung des Gemäldes am 14.02.2020 einen Besteuerungstatbestand i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG ausgelöst hätte.

Hinweis: Da es sich um das Werk eines anerkannten Künstlers und nicht um Gebrauchskunst handelt, unterliegt es keinem Wertverzehr (vgl. BFH-Urteil vom 02.12.1977, BStBl II 1978, S. 164). Im Fall von Gebrauchskunst wären die Anschaffungskosten noch um die Absetzung für Abnutzung (AfA) zu mindern gewesen („fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten“).

Beachte:

Das Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG bei Entnahmen aus dem Betriebsvermögen kommt nicht in Betracht, wenn die Sachspende als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist, da eine solche mit dem gemeinen Wert zu bemessen ist (KStH 2015 H 8.6 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“). Spenden einer Kapitalgesellschaft können verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, wenn sie durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen Spendenempfänger und dem Gesellschafter der spendenden Kapitalgesellschaft veranlasst sind (vgl. BFH-Beschluss vom 19.12.2007, I R 83/06, BFH/NV 2008, S. 988). Ein solches Näheverhältnis kann z.B. dann gegeben sein, wenn eine Kapitalgesellschaft einer Stiftung Sachspenden zukommen lässt, die durch Gesellschafter der Kapitalgesellschaft errichtet worden ist und durch diese als Vorstandsmitglieder der Stiftung verwaltet wird (vgl. FG Köln vom 21.03.2018, 10 K 2146/16; Revision eingelegt: I R 16/18).

10. Schenkungsteuer/Erbschaftsteuer

10.1 Vermögensübertragungen als steuerbare Vorgänge

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

10.2 Vermögensübertragungen auf eine steuerbegünstigte Stiftung

10.2.1 Steuerbefreiung der Übertragung auf eine steuerbegünstigte Stiftung

Wird Vermögen auf eine inländische steuerbegünstigte Stiftung übertragen, die nach ihrer Satzung im Zeitpunkt der Zuwendung und auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, so bleibt dieser Vermögenserwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG steuerfrei. Hinsichtlich der Auslegung der Begriffe der o.g. Zwecke stellt das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz auf die Bestimmungen der §§ 51 ff. AO ab. Steuerfreie Vermögensübertragungen in diesem Sinne sind sowohl die Zuwendungen in den Vermögensstock (Stiftung/Zustiftung) als auch die Zuwendungen, die für die (zeitnahe) Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken bestimmt sind.

Steuerfrei kann die Vermögensübertragung selbst dann bleiben, wenn die Stiftung die Möglichkeit in Anspruch nimmt, nach § 58 Nr. 6 AO zulässige Zuwendungen an die Stifter zu leisten (z.B. Unterhaltsgewährung, siehe hierzu [Tz. 7.10.1](#)).

10.2.2 Entfall der Steuerbefreiung

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

10.2.3 Steuerbefreiung bei Weiterübertragung an eine steuerbegünstigte Stiftung

Werden Vermögensgegenstände, die durch einen steuerpflichtigen Vorgang im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworben wurden, innerhalb von 24 Monaten nach Entstehung der Steuer einer inländischen steuerbegünstigten (rechtsfähigen oder nicht rechtsfähigen) Stiftung übertragen, so bleibt nicht nur die Übertragung auf die

steuerbegünstigte Stiftung steuerfrei, sondern es erlischt gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch rückwirkend die Steuer für den o.g. Erwerb. Dies gilt aber nicht, wenn

- die Stiftung steuerbegünstigten Zwecken i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO (z.B. Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei oder des traditionellen Brauchtums) dient oder
- die Stiftung Leistungen i.S.d. § 58 Nr. 6 AO an den Erwerber (Erben/Beschenkten) oder seine nächsten Angehörigen erbringen darf (Beachte: Der Gesetzestext des § 29 ErbStG nennt fälschlicherweise noch die alte Regelung des § 58 Nr. 5 AO).

Die Steuer erlischt ebenfalls nicht, soweit ein Spendenabzug nach § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG oder § 9 Nr. 5 GewStG für die Zuwendung in Anspruch genommen wird. Im Ergebnis hat der Erbe bzw. der Beschenkte also ein Wahlrecht zwischen der Freistellung von der Erbschaft-/Schenkungssteuer auf der einen und dem steuerlichen Spendenabzug auf der anderen Seite. Das Wahlrecht wird ausgeübt, indem der Erbe bzw. Beschenkte bei der Einkommen-/Körperschaftsteuer oder Gewerbesteuer für das Jahr der Zuwendung unwiderruflich erklärt, in welcher Höhe die Zuwendung als Spende zu berücksichtigen ist (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 ErbStG). Diese Erklärung ist dann für die Festsetzung der Erbschaft-/Schenkungssteuer bindend.

Das Wahlrecht gilt auch für Zuwendungen in den Vermögensstock einer steuerbegünstigten Stiftung, die gemäß § 10b Abs. 1a EStG bzw. § 9 Nr. 5 Sätze 9 bis 11 GewStG im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zu einem Betrag von 1.000.000 Euro in Abzug gebracht werden können (zum erhöhten Spendenabzug bei Vermögensstockspenden siehe [Tz. 9.3](#)).

10.3 Vermögensübertragungen auf eine nicht steuerbegünstigte Stiftung

Das Gesetz sieht Besteuerungstatbestände bei der

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

Zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bei der Errichtung von Familienstiftungen vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG.

Hinweis:

Auch der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG erfordert eine Freigebigkeit des Zuwendenden. Bei einer Zuwendung durch die öffentliche Hand ist eine solche auszuschließen (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.2006, II R 68/04, BStBl II 2006, S. 632). Träger der öffentlichen Verwaltung handeln in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig. Den Vermögensübertragungen steht regelmäßig die Erfüllung der den Trägern öffentlicher Verwaltung obliegenden Aufgaben gegenüber. Nur in dem besonderen Ausnahmefall, dass die übertragende juristische Person des öffentlichen Rechts den Rahmen ihrer Aufgaben eindeutig überschreitet und somit gegen alle haushaltsrechtlichen Beschränkungen verstößt, käme eine freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht.

10.3.1 Errichtung einer Stiftung

Der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung gilt als Erwerb von Todes wegen (zum Entstehungszeitpunkt bei einer vom Erblasser angeordneten, erst später genehmigten Stiftung und zur Besteuerung des zwischen Erbfall und Stiftungsgenehmigung eingetretenen Vermögenszuwachses vgl. BFH-Urteil vom 25.10.1995, II R 20/92, BStBl II 1996, S. 99). Dem steht gleich die vom Erblasser angeordnete Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG; § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG stellt die Parallelvorschrift als Schenkung unter Lebenden dar.

10.3.2 Aufhebung einer Stiftung

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

10.3.3 Ersatzbesteuerung bei Familienstiftungen

Darüber hinaus wurde bereits im Jahr 1974 die Ersatzbesteuerung bei Familienstiftungen und Vereinen in das ErbStG aufgenommen. Ziel der Regelung ist es, die Umgehung der Erbschaftsbesteuerung durch die Errichtung von Familienstiftungen oder entsprechenden Vereinen auszuschließen. Auch die Familienstiftungen sollen im Generationswechsel (alle 30 Jahre) der Erbschaftsteuer unterworfen werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

Nach R E 1.2 Abs. 2 ErbStR ist eine Familienstiftung gegeben, wenn nach der Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- und anfallsberechtigt sind. Bei einer Bezugs- und Anfallsberechtigung von mehr als einem Viertel ist eine Familienstiftung darüber hinaus gegeben, wenn zusätzliche Merkmale auf ein „wesentliches Familieninteresse“ hindeuten. Diesbezüglich wird auf R E 1.2 Abs. 3 ErbStR verwiesen.

Bei der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wird im Abstand von 30 Jahren ein Vermögensübergang auf die nächste Generation fingiert. Da bei diesem Generationswechsel zwei Nachkommen unterstellt werden, wird gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG der doppelte (Kinder-)Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewährt (ab 01.01.2009 also 800.000 Euro).

Die Steuer ist nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I zu berechnen, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde. Steuerschuldner ist nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Stiftung.

Der Ersatzerbschaftsteuer unterliegen nur rechtsfähige Stiftungen, nicht jedoch nicht rechtsfähige (Treuhand-)Stiftungen (vgl. BFH-Urteil vom 25.01.2017, II R 26/16, BStBl II 2018, S. 199). Grund hierfür ist, dass der Anknüpfungspunkt für die Ersatzbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG das Vermögen einer Stiftung ist, eine nicht rechtsfähige Stiftung jedoch zivilrechtlich nicht Träger von Vermögen sein kann.

10.3.4 Steuerklassen

In den Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG und des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist. In den Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt als Schenker der Stifter und in den Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG derjenige, der die Vermögensmasse i.S.d. § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 oder § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG gebildet oder ausgestattet hat.

In den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wird der doppelte Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewährt; die Steuer ist nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I zu berechnen, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde.

10.3.5 Übergang von Betriebsvermögen

Ist Gegenstand der Vermögensübergänge – bei Errichtung oder auch bei Auflösung einer Stiftung – Betriebsvermögen, so kommen Steuerbefreiungen nach § 13a ErbStG und § 13b ErbStG in Betracht (vgl. § 13a Abs. 11 ErbStG). Eine gesetzliche Regelung ist insoweit von besonderem Interesse, da der Vermögensübergang durch den § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nur fingiert wird, und es somit nicht selbstverständlich sein dürfte, dass hierfür Steuerbefreiungen in Betracht kommen.

11. Grunderwerbsteuer

11.1 Allgemeines

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

Die folgenden Ausführungen geben lediglich einen kurzen Überblick über die grundsätzliche grunderwerbsteuerliche Beurteilung von Grundstücksübertragungen auf eine Stiftung. Konkrete Einzelfragen sollten daher immer an die GrESt-Stelle bzw. GÜST des örtlich zuständigen Finanzamts gerichtet werden.

11.2 Steuerbefreiungen bei Übertragung von Grundbesitz auf eine Stiftung

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

Zu beachten ist insbesondere, dass die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft i.S.d. §§ 51 ff. AO nicht zu einer Ausnahme von der Grunderwerbsteuer führt.

11.2.1 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG

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

Aufgrund dieses gesetzlichen Vorrangs ist die erbschaft- und schenkungsteuerliche Würdigung (vgl. [Tz. 10](#)) maßgeblich für die Grunderwerbsteuer. Im Rahmen des § 3 Nr. 2 GrEStG kommt es ausschließlich auf die Steuerbarkeit des Rechtsvorgangs an und nicht, ob und inwieweit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer tatsächlich festgesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.1995, II R 92/92, BStBl. II 1995, S. 609).

a) Übertragung durch eine natürliche Person

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

b) Übertragung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts

Bei unentgeltlichen Grundstücksübertragungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechtes (jPdöR) ist zur Anwendbarkeit des § 3 Nr. 2 GrEStG zwischen

den Trägern der öffentlichen Verwaltung und kirchlichen Institutionen zu unterscheiden:

aa) Träger der öffentlichen Verwaltung

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2004, II R 46/02, BStBl. II 2005, S. 311; BFH-Urteil vom 29.03.2006, II R 68/04, BStBl. II 2006, S. 632 und BFH-Urteil vom 17.05.2006, II R 46/04, BStBl. II 2006, S. 720) können Träger der öffentlichen Verwaltung nicht freigebig i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zuwenden, da sie als vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes), u.a. auch an die jeweils maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften gebunden sind und im Regelfall in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln. Unentgeltlichen Vermögensübertragungen steht daher regelmäßig die Erfüllung der den Trägern öffentlicher Verwaltung obliegenden Aufgaben gegenüber.

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

Nur in dem besonderen Ausnahmefall, dass die übertragende jPdÖR den Rahmen ihrer Aufgaben eindeutig überschreitet und somit gegen alle haushaltsrechtlichen Beschränkungen verstößt, käme eine freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und damit eine Anwendung von § 3 Nr. 2 GrEStG in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2004, II R 46/02, BStBl. II 2005, S. 311).

In seinem Urteil vom 27.11.2013 (II R 11/12, BFH/NV 2014, S. 579) hat der BFH nunmehr diese Sichtweise auf unentgeltliche Grundstücksübertragungen durch einen Träger der öffentlichen Verwaltung nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG erweitert bzw. bestätigt, da diese Vorschrift ebenfalls eine freigebige Zuwendung erfordert.

bb) Übertragung durch kirchliche Institutionen

Vermögensübertragungen durch Kirchen oder deren Institutionen unterliegen nicht dem staatlichen Haushaltsrecht. Sie ordnen und verwalten ihre Angelegenheiten selbständig innerhalb der Schranken des für alle geltenden Rechts und sind im Gegensatz zu Trägern öffentlicher Verwaltung nicht durch staatliches Recht gehindert, freigebige Zuwendungen i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu erbringen (vgl. BFH-Urteil vom 17.05.2006, II R 46/04, BStBl. II 2006, S. 720).

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

11.2.2 Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 GrEStG

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

Weiterhin darf das Grundstück nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) dienen. Da das Grunderwerbsteuergesetz keine Definition des Begriffes "Betrieb gewerblicher Art" enthält, ist die einschlägige Gesetzesdefinition in § 4 Abs. 1 KStG und die hierzu ergangene Rechtsprechung für die Grunderwerbsteuer maßgebend. Zur Abgrenzung, ob es sich um den Übergang von öffentlich-rechtlichen Aufgaben oder um einen Betrieb gewerblicher Art handelt, bietet die „Arbeitshilfe zur Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ unter Tz. 11 "ABC der hoheitlichen Tätigkeiten - Betriebe gewerblicher Art - gemeinnützige Tätigkeiten" eine erste Entscheidungshilfe (ebenfalls kostenlos abrufbar unter <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/arbeitshilfen-leitfaeden-praxishilfen>).

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

12. Abkürzungsverzeichnis

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

13. Literaturverzeichnis (Quellenangaben)

Andrick/Hellmig/Janitzki/ Muscheler/Schewe	Die Stiftung; Jahreshefte zum Stiftungswesen, 2. Jahrgang und 4. Jahrgang
Bertelsmann Stiftung	Handbuch Bürgerstiftungen
Bertelsmann Stiftung	Handbuch Stiftungen
Boos	Stiftung & Sponsoring 5/2005
Buchna/Leichinger/Seeger/ Brox	Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015
Hüttemann	Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Auflage 2018
Koos	Stiftung & Sponsoring 6/2010 – Rote Seiten
Kussmaul/Meyering	DStR 2004, S. 371
Möller	ZEV 2007, S. 565
Richter/Wachter	Handbuch des internationalen Stiftungsrechts
v. Campenhausen/Richter	Handbuch des Stiftungsrechts, 4. Auflage 2014
Troll/Wallenhorst/ Halaczinsky	Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 5. Auflage

14. Anlagen

14.1 Auszug aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB)

14.2 Stiftungsgesetz (StiftG NRW)

14.3 Auszug aus der Abgabenordnung (AO)

14.4 Auszug aus dem Einkommensteuergesetz (EStG)

14.5 Auszug aus dem Körperschaftsteuergesetz (KStG)

14.6 Auszug aus dem Gewerbesteuergesetz (GewStG)

14.7 Muster einer Zuwendungsbestätigung für...

14.7.1 ...Geldzuwendungen an eine Stiftung öffentlichen Rechts

14.7.2 ...Sachzuwendungen an eine Stiftung öffentlichen Rechts

14.7.3 ...Geldzuwendungen an eine Stiftung privaten Rechts

14.7.4 ...Sachzuwendungen an eine Stiftung privaten Rechts

14.8 Musterstiftungsgeschäft und -satzung...

14.8.1 ...einer steuerbegünstigten rechtsfähigen Stiftung

14.8.2 ...einschließlich eines Mustertreuhandvertrags einer steuerbegünstigten nicht rechtsfähigen Stiftung

14.1 Auszug aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB)

Untertitel 2 Stiftungen

§ 80 Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung

- (1) Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung sind das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll.
- (2) ¹Die Stiftung ist als rechtsfähig anzuerkennen, wenn das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Abs. 1 genügt, die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet. ²Bei einer Stiftung, die für eine bestimmte Zeit errichtet und deren Vermögen für die Zweckverfolgung verbraucht werden soll (Verbrauchsstiftung), erscheint die dauernde Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert, wenn die Stiftung für einen im Stiftungsgeschäft festgelegten Zeitraum bestehen soll, der mindestens zehn Jahre umfasst.
- (3) ¹Vorschriften der Landesgesetze über kirchliche Stiftungen bleiben unberührt. ²Das gilt entsprechend für Stiftungen, die nach den Landesgesetzen kirchlichen Stiftungen gleichgestellt sind.

§ 81 Stiftungsgeschäft

- (1) ¹Das Stiftungsgeschäft unter Lebenden bedarf der schriftlichen Form. ²Es muss die verbindliche Erklärung des Stifters enthalten, ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zweckes zu widmen, das auch zum Verbrauch bestimmt werden kann. ³Durch das Stiftungsgeschäft muss die Stiftung eine Satzung erhalten mit Regelungen über
 1. den Namen der Stiftung,
 2. den Sitz der Stiftung,
 3. den Zweck der Stiftung,
 4. das Vermögen der Stiftung,
 5. die Bildung des Vorstands der Stiftung.⁴Genügt das Stiftungsgeschäft den Erfordernissen des Satzes 3 nicht und ist der Stifter verstorben, findet § 83 Satz 2 bis 4 entsprechende Anwendung.
- (2) ¹Bis zur Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig ist der Stifter zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts berechtigt. ²Ist die Anerkennung bei der zuständigen Behörde beantragt, so kann der Widerruf nur dieser gegenüber erklärt werden. ³Der Erbe des Stifters ist zum Widerruf nicht berechtigt, wenn der Stifter den Antrag bei der zuständigen Behörde gestellt oder im Falle der notariellen Beurkundung des Stiftungsgeschäfts den Notar bei oder nach der Beurkundung mit der Antragstellung betraut hat.

§ 82 Übertragungspflicht des Stifters

¹Wird die Stiftung als rechtsfähig anerkannt, so ist der Stifter verpflichtet, das in dem Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen auf die Stiftung zu übertragen. ²Rechte, zu deren Übertragung der Abtretungsvertrag genügt, gehen mit der Anerkennung auf die Stiftung über, sofern nicht aus dem Stiftungsgeschäft sich ein anderer Wille des Stifters ergibt.

§ 83 Stiftung von Todes wegen

¹Besteht das Stiftungsgeschäft in einer Verfügung von Todes wegen, so hat das Nachlassgericht dies der zuständigen Behörde zur Anerkennung mitzuteilen, sofern sie nicht von dem Erben oder dem Testamentsvollstrecker beantragt wird. ²Genügt das Stiftungsgeschäft nicht den Erfordernissen des § 81 Abs. 1 Satz 3, wird der Stiftung durch die zuständige Behörde vor der Anerkennung eine Satzung gegeben oder eine unvollständige Satzung ergänzt; dabei soll der Wille des Stifters berücksichtigt werden. ³Als Sitz der Stiftung gilt, wenn nicht ein anderes bestimmt ist, der Ort, an welchem die Verwaltung geführt wird. ⁴Im Zweifel gilt der letzte Wohnsitz des Stifters im Inland als Sitz.

§ 84 Anerkennung nach Tod des Stifters

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

§ 85 Stiftungsverfassung

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

§ 86 Anwendung des Vereinsrechts

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

§ 87 Zweckänderung; Aufhebung

- (1) Ist die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden oder gefährdet sie das Gemeinwohl, so kann die zuständige Behörde der Stiftung eine andere Zweckbestimmung geben oder sie aufheben.
- (2) ¹Bei der Umwandlung des Zweckes soll der Wille des Stifters berücksichtigt werden, insbesondere soll dafür gesorgt werden, dass die Erträge des Stiftungsvermögens dem Personenkreis, dem sie zustatten kommen sollten, im Sinne des Stifters erhalten bleiben. ²Die Behörde kann die Verfassung der Stiftung ändern, soweit die Umwandlung des Zweckes es erfordert.
- (3) Vor der Umwandlung des Zweckes und der Änderung der Verfassung soll der Vorstand der Stiftung gehört werden.

§ 88 Vermögensanfall

¹Mit dem Erlöschen der Stiftung fällt das Vermögen an die in der Verfassung bestimmten Personen. ²Fehlt es an einer Bestimmung der Anfallberechtigten, so fällt das Vermögen an den Fiskus des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz hatte, oder an einen anderen nach dem Recht dieses Landes bestimmten Anfallberechtigten. ³Die Vorschriften der §§ 46 bis 53 finden entsprechende Anwendung.

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

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

1. Abschnitt Allgemeine Bestimmungen

§ 1 Geltungsbereich

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

§ 2 Anerkennungsverfahren

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

§ 3 Statusklärung in Zweifelsfällen

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

2. Abschnitt Verwaltung der Stiftung

§ 4 Grundsätze

- (1) Die Stiftungsorgane haben die Stiftung so zu verwalten, wie es die dauernde und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks im Sinne der Stiftungssatzung oder – hilfsweise – des mutmaßlichen Willens der Stifterin oder des Stifters erfordert.
- (2) Soweit nicht in der Satzung etwas anderes bestimmt ist oder der Wille der Stifterin oder des Stifters auf andere Weise nicht verwirklicht werden kann, ist das Stiftungsvermögen ungeschmälert zu erhalten. Vermögensumschichtungen sind nach den Regeln ordentlicher Wirtschaftsführung zulässig.
- (3) Soweit nicht in der Satzung etwas anderes bestimmt ist, sind die Erträge des Stiftungsvermögens sowie Zuwendungen Dritter, die nicht ausdrücklich zur Erhöhung des Stiftungsvermögens bestimmt sind, zur Verwirklichung des Stiftungszwecks und zur Deckung der Verwaltungskosten zu verwenden.

§ 5 Satzungsänderung, Zusammenschluss, Selbstauflösung

- (1) Soweit nicht in der Satzung etwas anderes bestimmt ist, können die zuständigen Stiftungsorgane eine Änderung der Satzung beschließen, wenn hierdurch der Stiftungszweck oder die Organisation der Stiftung nicht wesentlich verändert wird. Die Stiftungsbehörde ist hierüber innerhalb eines Monats nach Beschlussfassung zu unterrichten.
- (2) Soweit die Satzung es nicht ausschließt, können die zuständigen Stiftungsorgane
 1. wesentliche Änderungen des Stiftungszwecks, wesentliche Änderungen die die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks berühren, den Zusammenschluss der Stiftung mit einer anderen Stiftung oder die Auflösung der Stiftung beschließen, sofern eine wesentliche Änderung der Verhältnisse eingetreten ist,
 2. wesentliche Änderungen der Organisation beschließen, soweit es die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht beeinträchtigt.

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

3. Abschnitt Stiftungsaufsicht

§ 6 Grundsätze

- (1) Die Stiftungen unterliegen der Rechtsaufsicht des Landes; kirchliche Stiftungen und diesen gleichgestellte Stiftungen (§ 13 Abs. 2) jedoch nur nach Maßgabe des § 14.
- (2) Aufgabe der Stiftungsaufsicht ist es zu überwachen und sicherzustellen, dass die Organe der Stiftung den in Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung zum Ausdruck kommenden Willen der Stifterin oder des Stifters beachten und die Tätigkeit der Stiftung im Einklang mit Recht und Gesetz steht.
- (3) Stiftungen, die ausschließlich oder überwiegend private Zwecke verfolgen, unterliegen nur insoweit der Stiftungsaufsicht, als sicherzustellen ist, dass ihre Betätigung nicht gesetzlich geschützten öffentlichen Interessen zuwiderläuft.

§ 7 Unterrichtung und Prüfung

- (1) Der Stiftungsvorstand ist verpflichtet, der Stiftungsbehörde innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung der Stiftungszwecke vorzulegen. Wird die Stiftung durch eine Behörde, einen Prüfungsverband, die Prüfungsstelle eines Sparkassen- und Giroverbands, eine Wirtschaftsprüferin, einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder eine vereidigte Buchprüferin, einen vereidigten Buchprüfer oder eine Buchprüfungsgesellschaft geprüft und erstreckt sich die Prüfung auch auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel, so soll die Stiftungsbehörde von einer eigenen Prüfung absehen.

- (2) Die beabsichtigte Veräußerung oder Belastung von Grundstücken oder sonstiger Vermögenswerte, die Übernahme von Bürgschaften und diesen ähnliche Rechtsgeschäfte sind der zuständigen Stiftungsbehörde vier Wochen vor Abschluss des Rechtsgeschäfts schriftlich anzuzeigen, wenn der Geschäftswert der beabsichtigten Maßnahme zusammen mit den vorhandenen Belastungen insgesamt dreißig vom Hundert des Stiftungsvermögens übersteigt. Das Innenministerium kann weitere Ausnahmen von der Anzeigeverpflichtung zulassen.
- (3) Liegen der Stiftungsbehörde Anhaltspunkte dafür vor, dass bei der Verwaltung der Stiftung gegen gesetzliche Bestimmungen oder die Satzung verstoßen wurde, kann sie hierzu Auskunft und die Vorlage von Unterlagen zur Einsichtnahme verlangen sowie im erforderlichen Umfang eine weitergehende Prüfung vornehmen oder auf Kosten der Stiftung vornehmen lassen.
- (4) Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Stiftungen, die ausschließlich oder überwiegend privaten Zwecken dienen.

§ 8 Beanstandung, Anordnung, Ersatzvornahme

- (1) Die Stiftungsbehörde kann Beschlüsse und Maßnahmen der Stiftungsorgane, die dem im Stiftungsgeschäft oder in der Stiftungssatzung zum Ausdruck gebrachten Willen der Stifterin oder des Stifters oder gesetzlichen Regelungen widersprechen, beanstanden und verlangen, dass diese innerhalb einer von ihr bestimmten angemessenen Frist aufgehoben oder rückgängig gemacht werden. Beanstandete Beschlüsse oder Maßnahmen dürfen nicht vollzogen werden.
- (2) Unterlässt ein Stiftungsorgan eine rechtlich gebotene Maßnahme, kann die Stiftungsbehörde anordnen, dass die Maßnahme innerhalb einer von ihr bestimmten angemessenen Frist durchgeführt wird.
- (3) Kommt die Stiftung einer Anordnung nach Absatz 1 oder 2 nicht fristgemäß nach, kann die Stiftungsbehörde beanstandete Beschlüsse aufheben und angeordnete Maßnahmen auf Kosten der Stiftung durchführen oder durchführen lassen.

§ 9 Abberufung und Bestellung von Organmitgliedern, Sachwalterbestellung

- (1) Hat ein Mitglied eines Stiftungsorgans sich einer groben Pflichtverletzung schuldig gemacht oder ist es zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner der Stiftung gegenüber bestehenden Pflichten nicht in der Lage, so kann die Stiftungsbehörde die Abberufung dieses Mitglieds und die Berufung eines neuen Mitglieds an dessen Stelle verlangen. Sie kann dem Mitglied die Wahrnehmung seiner Geschäfte einstweilen untersagen.
- (2) Kommt die Stiftung binnen einer ihr gesetzten angemessenen Frist der nach Absatz 1 Satz 1 getroffenen Anordnung nicht nach, so kann die Stiftungsbehörde die Abberufung des Mitglieds verfügen und, soweit nicht gemäß §§ 86, 29 BGB die Zuständigkeit des Amtsgerichts gegeben ist, eine andere Person an dessen Stelle berufen.
- (3) Reichen die Befugnisse der Stiftungsbehörde nach den §§ 7, 8 und 9 Abs.1 und 2 nicht aus, um eine dem Willen der Stifterin oder des Stifters und den Gesetzen entsprechende Verwaltung der Stiftung zu gewährleisten oder wiederherzustellen, kann die Stiftungsbehörde die Durchführung der Beschlüsse und Anordnungen einer Sachwalterin oder einem Sachwalter übertragen. Deren Aufgabenbereich und Vollmacht sind in einer Bestellsurkunde festzulegen.

§ 10 Zweckänderung, Aufhebung

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

§ 11 Geltendmachung von Ansprüchen

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

4. Abschnitt Auskunft zu Stiftungen

§ 12 Öffentliches Stiftungsverzeichnis, Vertretungsbescheinigungen

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

(2) In das Stiftungsverzeichnis sind einzutragen

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

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

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

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

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

5. Abschnitt Kirchliche Stiftungen und diesen gleichgestellte Stiftungen

§ 13 Begriffsbestimmung

- (1) Kirchliche Stiftungen im Sinne dieses Gesetzes sind rechtsfähige Stiftungen des Bürgerlichen Rechts, die
 - a) von einer Kirche oder einer einer Kirche zuzuordnenden Einrichtung zur Wahrnehmung überwiegend kirchlicher, auch diakonischer oder karitativer Aufgaben errichtet sind und nach innerkirchlichen Regelungen der Aufsicht einer kirchlichen Stelle unterliegen oder
 - b) nach dem Willen der Stifterin oder des Stifters überwiegend kirchlichen, auch diakonischen oder karitativen Zwecken dienen und der Aufsicht einer kirchlichen Stelle unterliegen sollen.
- (2) Den kirchlichen Stiftungen gleichgestellt sind bürgerlich-rechtliche Stiftungen, die
 - a) von einer öffentlich-rechtlichen Religions- oder Weltanschauungsgemeinschaft zur Wahrnehmung ihrer religiösen oder weltanschaulichen Ziele errichtet sind und nach für diese verbindlichen Regelungen einer besonderen Stiftungsaufsicht unterliegen oder
 - b) nach dem Willen der Stifterin oder des Stifters den Zielen einer öffentlich-rechtlichen Religions- oder Weltanschauungsgemeinschaft dienen und einer besonderen Stiftungsaufsicht nach Maßgabe der für diese Religions- oder Weltanschauungsgemeinschaft verbindlichen Regelungen unterliegen sollen.

§ 14 Anzuwendende Vorschriften

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

6. Abschnitt Zuständigkeiten

§ 15 Zuständige Behörden

- (1) Oberste Stiftungsbehörde ist das Innenministerium.
- (2) Stiftungsbehörden sind die Bezirksregierungen, soweit sich nicht aus Absatz 3 etwas anderes ergibt. Diesen obliegt auch die Führung und Aktualisierung des öffentlichen Stiftungsverzeichnisses und die Ausstellung der Vertretungsbescheinigungen (§ 12). Örtlich zuständig ist die Bezirksregierung, in deren Bezirk die Stiftung ihren Sitz hat oder haben soll.
- (3) Die Anerkennung einer Stiftung, an der der Bund, das Land oder eine Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die unmittelbar der Aufsicht der Landesregierung oder oberster Landesbehörden unterliegt, als Stifterin oder Stifter oder Zustifterin oder Zustifter beteiligt werden soll, ist dem Innenministerium vorbehalten. Entsprechendes gilt für Entscheidungen und Maßnahmen nach § 5 Abs. 2 Satz 3, § 7 Abs. 3 und §§ 8 bis 11 in Bezug auf Stiftungen, an denen eine dieser Körperschaften oder Anstalten als Stifterin oder Zustifterin beteiligt ist. Das Innenministerium kann den Bezirksregierungen die Durchführung erforderlicher Prüfungen übertragen. Es ist ermächtigt, Befugnis nach Satz 1 oder 2 den Stiftungsbehörden durch Rechtsverordnung zu übertragen.
- (4) Anträge auf Anerkennung, Genehmigung sowie Anzeigen können über eine einheitliche Stelle abgewickelt werden.
- (5) Über den Antrag auf Anerkennung bzw. Genehmigung entscheidet die Behörde innerhalb einer Frist von 6 Monaten; abweichende Entscheidungsfristen kann die Behörde in einer vorab öffentlich bekannt zu machenden Fristenregelung (behördlicher Fristenplan) festsetzen. § 42a Abs. 2 Satz 2 bis 4 des Verwaltungsverfahrensgesetzes gilt entsprechend.

7. Abschnitt Schlussbestimmungen

§ 16 In- Kraft-Treten, Außer-Kraft-Treten

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

14.3 Auszug aus der Abgabenordnung (AO)

3. Abschnitt

Steuerbegünstigte Zwecke

§ 51 Allgemeines

- (1) ¹Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. ²Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen. ³Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbstständige Steuersubjekte.
- (2) Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.
- (3) ¹Eine Steuervergünstigung setzt zudem voraus, dass die Körperschaft nach ihrer Satzung und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung keine Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes fördert und dem Gedanken der Völkerverständigung nicht zuwiderhandelt. ²Bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, ist widerlegbar davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt sind. ³Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht von Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes oder des Zuwiderhandelns gegen den Gedanken der Völkerverständigung begründen, der Verfassungsschutzbehörde mit.

§ 52 Gemeinnützige Zwecke

- (1) ¹Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. ²Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. ³Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.
- (2) ¹Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:
1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
 2. die Förderung der Religion;
 3. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67, und von Tierseuchen;
 4. die Förderung der Jugend- und Altenhilfe;
 5. die Förderung von Kunst und Kultur;
 6. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
 7. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;

8. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
9. die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste;
11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
12. die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
13. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
14. die Förderung des Tierschutzes;
15. die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
16. die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
17. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
18. die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
19. die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
20. die Förderung der Kriminalprävention;
21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
22. die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde;
23. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports;
24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;
25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke.

²Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter Satz 1 fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck für gemeinnützig erklärt werden. ³Die obersten Finanzbehörden der Länder haben jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes zu bestimmen, die für Entscheidungen nach Satz 2 zuständig ist.

§ 53 Mildtätige Zwecke

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

1. die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder
2. deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch; beim Alleinstehenden oder Alleinerziehenden tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. ²Dies gilt nicht für Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. ³Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist,

dürfen die Bezüge oder das Vermögen die genannten Grenzen übersteigen. ⁴Bezüge im Sinne dieser Vorschrift sind

- a) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und
- b) andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge, aller Haushaltsangehörigen. ⁵Zu berücksichtigen sind auch gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen. ⁶Die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit im vorstehenden Sinne ist bei Empfängern von Leistungen nach dem Zweiten oder Zwölften Buch Sozialgesetzbuch, des Wohngeldgesetzes, bei Empfängern von Leistungen nach § 27a des Bundesversorgungsgesetzes oder nach § 6a des Bundeskindergeldgesetzes als nachgewiesen anzusehen. ⁷Die Körperschaft kann den Nachweis mit Hilfe des jeweiligen Leistungsbescheids, der für den Unterstützungszeitraum maßgeblich ist, oder mit Hilfe der Bestätigung des Sozialleistungsträgers führen. ⁸Auf Antrag der Körperschaft kann auf einen Nachweis der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit verzichtet werden, wenn auf Grund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistung sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen im vorstehenden Sinne unterstützt werden; für den Bescheid über den Nachweisverzicht gilt § 60a Absatz 3 bis 5 entsprechend.

§ 54 Kirchliche Zwecke

- (1) Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.
- (2) Zu diesen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

§ 55 Selbstlosigkeit

- (1) Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:
 1. Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. ²Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. ³Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.
 2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.
 3. Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.
 4. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern

geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). ²Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.

5. Die Körperschaft muss ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. ²Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. ³Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.
- (2) Bei der Ermittlung des gemeinen Werts (Absatz 1 Nr. 2 und 4) kommt es auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt an, in dem die Sacheinlagen geleistet worden sind.
- (3) Die Vorschriften, die die Mitglieder der Körperschaft betreffen (Absatz 1 Nr. 1, 2 und 4), gelten bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben, bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts für die Körperschaft sinngemäß, jedoch mit der Maßgabe, dass bei Wirtschaftsgütern, die nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes aus einem Betriebsvermögen zum Buchwert entnommen worden sind, an die Stelle des gemeinen Werts der Buchwert der Entnahme tritt.

§ 56 Ausschließlichkeit

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

§ 57 Unmittelbarkeit

- (1) ¹Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. ²Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.
- (2) Eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt.

§ 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts beschafft; die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist,
2. eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet,

3. eine Körperschaft ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zuwendet. ²Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke müssen den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. ³Die nach dieser Nummer zugewandten Mittel und deren Erträge dürfen nicht für weitere Mittelweitergaben im Sinne des ersten Satzes verwendet werden,
4. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,
5. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt,
6. eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren,
7. eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind,
8. ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert,
9. eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergibt,
10. eine Körperschaft Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften im Jahr des Zuflusses verwendet. ²Dieser Erwerb mindert die Höhe der Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 3.

§ 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung

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

§ 60 Anforderungen an die Satzung

- (1) ¹Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. ²Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.
- (2) Die Satzung muss den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entsprechen.

§ 60a Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

- (1) ¹Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 wird gesondert festgestellt. ²Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit ist für die Besteuerung der Körperschaft und der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen, bindend.
- (2) Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit erfolgt
 1. auf Antrag der Körperschaft oder
 2. von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist.
- (3) Die Bindungswirkung der Feststellung entfällt ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Feststellung beruht, aufgehoben oder geändert werden.
- (4) Tritt bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung ein, ist die Feststellung mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben.
- (5) ¹Materielle Fehler im Feststellungsbescheid über die Satzungsmäßigkeit können mit Wirkung ab dem Kalenderjahr beseitigt werden, das auf die Bekanntgabe der Aufhebung der Feststellung folgt. ²§ 176 gilt entsprechend, außer es sind Kalenderjahre zu ändern, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofes des Bundes beginnen.

§ 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung

- (1) Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.
- (2) (weggefallen)
- (3) ¹Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 nicht mehr entspricht, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. ²§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind.

§ 62 Rücklagen und Vermögensbildung

- (1) Körperschaften können ihre Mittel ganz oder teilweise
 1. einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen;
 2. einer Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern zuführen, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind (Rücklage für Wiederbeschaffung). ²Die Höhe der Zuführung bemisst

sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts. ³Die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen;

3. der freien Rücklage zuführen, jedoch höchstens ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 Prozent der sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel. ²Ist der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden;
 4. einer Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften zuführen, wobei die Höhe dieser Rücklage die Höhe der Rücklage nach Nummer 3 mindert.
- (2) ¹Die Bildung von Rücklagen nach Absatz 1 hat innerhalb der Frist des § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu erfolgen. ²Rücklagen nach Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 sind unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. ³Die freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu verwenden.
- (3) Die folgenden Mittelzuführungen unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Absatz 1 Nummer 5:
1. Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat;
 2. Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind;
 3. Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden;
 4. Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören.
- (4) Eine Stiftung kann im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 14 ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

§ 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

- (1) Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.
- (2) Für die tatsächliche Geschäftsführung gilt sinngemäß § 60 Abs. 2, für eine Verletzung der Vorschrift über die Vermögensbindung § 61 Abs. 3.
- (3) Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.
- (4) ¹Hat die Körperschaft ohne Vorliegen der Voraussetzungen Mittel angesammelt, kann das Finanzamt ihr eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen. ²Die

tatsächliche Geschäftsführung gilt als ordnungsgemäß im Sinne des Absatzes 1, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

- (5) ¹Körperschaften im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes dürfen Zuwendungsbestätigungen im Sinne des § 50 Absatz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung nur ausstellen, wenn
1. das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
 2. die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a Absatz 1 nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.

²Die Frist ist taggenau zu berechnen.

§ 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

- (1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.
- (2) Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.
- (3) Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 35.000 Euro im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.
- (4) Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.
- (5) Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, können in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden.
- (6) Bei den folgenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann der Besteuerung ein Gewinn von 15 Prozent der Einnahmen zugrunde gelegt werden:
 1. Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet,
 2. Totalisatorbetriebe,
 3. Zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste.

§ 65 Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

§ 66 Wohlfahrtspflege

- (1) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen dient.
- (2) ¹Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. ²Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.
- (3) ¹Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen. ²Für Krankenhäuser gilt § 67.

§ 67 Krankenhäuser

- (1) Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 des Krankenhausentgeltgesetzes, § 10 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden.
- (2) Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird.

§ 67a Sportliche Veranstaltungen

- (1) ¹Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45 000 Euro im Jahr nicht übersteigen. ²Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen.
- (2) ¹Der Sportverein kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet. ²Die Erklärung bindet den Sportverein für mindestens fünf Veranlagungszeiträume.
- (3) ¹Wird auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet, sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn

1. kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält und
2. kein anderer Sportler teilnimmt, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält.

²Andere sportliche Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. ³Dieser schließt die Steuervergünstigung nicht aus, wenn die Vergütungen oder andere Vorteile ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, oder von Dritten geleistet werden.

- (4) ¹Organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes zur Durchführung von sportlichen Veranstaltungen sind ein Zweckbetrieb, wenn an der sportlichen Veranstaltung überwiegend Sportler teilnehmen, die keine Lizenzsportler sind. ²Alle sportlichen Veranstaltungen einer Saison einer Liga gelten als eine sportliche Veranstaltung im Sinne des Satzes 1. ³Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

§ 68 Einzelne Zweckbetriebe

Zweckbetriebe sind auch:

1. a) Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),
b) Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen,
2. a) landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,
b) andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien,

wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 Prozent der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs - einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten - nicht übersteigen,

3. a) Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können,
b) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung mit dem Ziel behandelt werden, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen oder die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind, und

- c) Inklusionsbetriebe im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind; auf die Quote werden psychisch kranke Menschen im Sinne des § 215 Absatz 4 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch angerechnet,
1. Einrichtungen, die zur Durchführung der Fürsorge für blinde Menschen und zur Durchführung der Fürsorge für körperbehinderte Menschen unterhalten werden,
 2. Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) oder sonstige betreute Wohnformen,
 3. von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird,
 4. kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken,
 5. Volkshochschulen und andere Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen; dies gilt auch, soweit die Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren,
 6. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. ²Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. ³Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

14.4 Auszug aus dem Einkommensteuergesetz (EStG)

§ 10b Steuerbegünstigte Zwecke

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

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

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

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

geleistet werden.³Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden.⁴Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes.⁵Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes.⁶Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Nummer 1 nur im Ausland verwirklicht, ist für den Sonderausgabenabzug Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann.⁷Abziehbar sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden.⁸Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften,

1. die den Sport (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 21 der Abgabenordnung),
2. die kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,

3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 22 der Abgabenordnung),
4. die Zwecke im Sinne des § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 23 der Abgabenordnung fördern oder
5. deren Zweck nach § 52 Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach den Nummern 1 bis 4 fördert.

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

- (1a) ¹Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung, welche die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 2 bis 6 erfüllt, können auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden, bis zu einem Gesamtbetrag von 2 Millionen Euro, zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Absatz 1 Satz 1 abgezogen werden.²Nicht abzugsfähig nach Satz 1 sind Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung.³Der besondere Abzugsbetrag nach Satz 1 bezieht sich auf den gesamten Zehnjahreszeitraum und kann der Höhe nach innerhalb dieses Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden.⁴§ 10d Absatz 4 gilt entsprechend.
- (2) ¹Zuwendungen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes sind, sofern die jeweilige Partei nicht gemäß § 18 Absatz 7 des Parteiengesetzes von der staatlichen Teilfinanzierung ausgeschlossen ist, bis zur Höhe von insgesamt 1 650 Euro und im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zur Höhe von insgesamt 3 300 Euro im Kalenderjahr abzugsfähig.²Sie können nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als für sie nicht eine Steuerermäßigung nach § 34g gewährt worden ist.
- (3) ¹Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen.²Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden, so bemisst sich die Zuwendungshöhe nach dem Wert, der bei der Entnahme angesetzt wurde und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt.³Ansonsten bestimmt sich die Höhe der Zuwendung nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde.⁴In allen übrigen Fällen dürfen bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat.⁵Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, können nur abgezogen werden, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist.⁶Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.
- (4) ¹Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel

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

14.5 Auszug aus dem Körperschaftsteuergesetz (KStG)

§ 9 Abziehbare Aufwendungen

(1) ¹Abziehbare Aufwendungen sind auch:

1. bei Kommanditgesellschaften auf Aktien und bei vergleichbaren Kapitalgesellschaften der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird;
2. vorbehaltlich des § 8 Absatz 3 Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung bis zur Höhe von insgesamt
 - a) 20 Prozent des Einkommens oder
 - b) 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

²Voraussetzung für den Abzug ist, dass diese Zuwendungen

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

geleistet werden (Zuwendungsempfänger).³Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden.⁴Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes.⁵Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes.⁶Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Buchstabe a nur im Ausland verwirklicht, ist für die Abziehbarkeit der Zuwendungen Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann.⁷Abziehbar sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8

Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden.⁸Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften,

1. die den Sport (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 21 der Abgabenordnung),
2. die kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
3. die die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 22 der Abgabenordnung),
4. die Zwecke im Sinne des § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 23 der Abgabenordnung fördern oder
5. deren Zweck nach § 52 Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach den Nummern 1 bis 4 fördert.

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

- (2) ¹Als Einkommen im Sinne dieser Vorschrift gilt das Einkommen vor Abzug der in Absatz 1 Nr. 2 bezeichneten Zuwendungen und vor dem Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes.²Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen.³Der Wert der Zuwendung ist nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 und 4 des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln.⁴Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, sind nur abziehbar, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist.⁵Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.
- (3) ¹Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.²Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden (Veranlasserhaftung), haftet für die entgangene Steuer; diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen.³In den Fällen der Veranlasserhaftung ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die natürlichen Personen, die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handeln, sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind; § 10b Absatz 4 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

14.6 Auszug aus dem Gewerbesteuergesetz (GewStG)

§ 9 Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

[...]

5. die aus den Mitteln des Gewerbebetriebs geleisteten Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung bis zur Höhe von insgesamt 20 Prozent des um die Hinzurechnungen nach § 8 Nummer 9 erhöhten Gewinns aus Gewerbebetrieb (§ 7) oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Wirtschaftsjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.²Voraussetzung für die Kürzung ist, dass diese Zuwendungen
 - a) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder
 - b) an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
 - c) an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

geleistet werden (Zuwendungsempfänger).³Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden.⁴Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes.⁵Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes.⁶Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Buchstabe a nur im Ausland verwirklicht, ist für eine Kürzung nach Satz 1 Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann.⁷In die Kürzung nach Satz 1 sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften einzubeziehen, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 12 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden.⁸Überschreiten die geleisteten Zuwendungen die Höchstsätze nach Satz 1, kann die Kürzung im Rahmen der Höchstsätze nach Satz 1 in den folgenden Erhebungszeiträumen vorgenommen werden.⁹Einzelunternehmen und Personengesellschaften können auf Antrag neben der Kürzung nach Satz 1 eine Kürzung um die im Erhebungszeitraum in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer

Stiftung, die die Voraussetzungen der Sätze 2 bis 6 erfüllt, geleisteten Spenden in diesem und in den folgenden neun Erhebungszeiträumen bis zu einem Betrag von 1 Million Euro vornehmen.¹⁰Nicht abzugsfähig nach Satz 9 sind Spenden in der verbrauchbaren Höhe des Vermögens einer Stiftung.¹¹Der besondere Kürzungsbetrag nach Satz 9 kann der Höhe nach innerhalb des Zehnjahreszeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden.¹²Eine Kürzung nach den Sätzen 1 bis 10 ist ausgeschlossen, soweit auf die geleisteten Zuwendungen § 8 Absatz 3 des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden ist oder soweit Mitgliedsbeiträge an Körperschaften geleistet werden,

- a) die den Sport (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 21 der Abgabenordnung),
- b) die kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- c) die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 22 der Abgabenordnung),
- d) die Zwecke im Sinne des § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 23 der Abgabenordnung fördern oder
- e) deren Zweck nach § 52 Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach den Buchstaben a bis d fördert.

¹³§ 10b Absatz 3 und 4 Satz 1 sowie § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes und § 9 Absatz 2 Satz 2 bis 5 und Absatz 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes, sowie die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zur Abziehbarkeit von Zuwendungen gelten entsprechend.¹⁴Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge ausstellt oder veranlasst, dass entsprechende Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden (Veranlasserhaftung), haftet für die entgangene Gewerbesteuer.¹⁵In den Fällen der Veranlasserhaftung ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die natürlichen Personen, die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handeln, sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind; § 10b Absatz 4 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.¹⁶Der Haftungsbetrag ist mit 15 Prozent der Zuwendungen anzusetzen und fließt der für den Spendenempfänger zuständigen Gemeinde zu, die durch sinngemäße Anwendung des § 20 der Abgabenordnung bestimmt wird.¹⁷Der Haftungsbetrag wird durch Haftungsbescheid des Finanzamts festgesetzt; die Befugnis der Gemeinde zur Erhebung der entgangenen Gewerbesteuer bleibt unberührt.¹⁸§ 184 Abs. 3 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.

14.7 Muster einer Zuwendungsbestätigung für...**14.7.1 Geldzuwendungen an eine Stiftung öffentlichen Rechts**

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

Bestätigung über Geldzuwendungen

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

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Betrag der Zuwendung - in Ziffern -

- in Buchstaben -

Tag der Zuwendung:

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

Es handelt sich um den Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen

Ja Nein Die Zuwendung erfolgte **in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock)**. Es handelt sich **nicht** um Zuwendungen **in das verbrauchbare Vermögen** einer Stiftung.

Die Zuwendung wird

 von uns unmittelbar für den angegebenen Zweck verwendet.

entsprechend den Angaben des Zuwendenden an weitergeleitet, die/der vom Finanzamt StNr. mit Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vom von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit ist.

entsprechend den Angaben des Zuwendenden an weitergeleitet, der/dem das Finanzamt StNr. mit Feststellungsbescheid vom die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO festgestellt hat.

 (Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)
Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

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

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).

14.7.2 Sachzuwendungen an eine Stiftung öffentlichen Rechts

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

Bestätigung über Sachzuwendungen

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

Name und Anschrift des Zuwendenden:

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

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

Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Betriebsvermögen. Die Zuwendung wurde nach dem Wert der Entnahme (ggf. mit dem niedrigeren gemeinen Wert) und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt, bewertet.

Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Privatvermögen.

Der Zuwendende hat trotz Aufforderung keine Angaben zur Herkunft der Sachzuwendung gemacht.

Geeignete Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, z.B. Rechnung, Gutachten, liegen vor.

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

verwendet wird.

Die Zuwendung erfolgte **in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock)**.

Es handelt sich **nicht** um Zuwendungen **in das verbrauchbare Vermögen** einer Stiftung.

Die Zuwendung wird

von uns unmittelbar für den angegebenen Zweck verwendet.

entsprechend den Angaben des Zuwendenden an weitergeleitet, die/der vom Finanzamt StNr. mit Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vom von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit ist.

entsprechend den Angaben des Zuwendenden an weitergeleitet, der/dem das Finanzamt StNr. mit Feststellungsbescheid vom die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO festgestellt hat.

 (Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)
Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

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

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).

14.7.3 Geldzuwendungen an eine Stiftung privaten Rechts

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

Bestätigung über Geldzuwendungen

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

Name und Anschrift des Zuwendenden:

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

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

- Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)..... nach dem Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes..... StNr..... vom..... für den letzten Veranlagungszeitraum nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.
- Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO wurde vom Finanzamt StNr. mit Bescheid vom nach § 60a AO gesondert festgestellt. Wir fördern nach unserer Satzung (Angabe des begünstigten Zwecks/der begünstigten Zwecke)

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

- Die Zuwendung erfolgte **in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock)**.
- Es handelt sich **nicht** um Zuwendungen **in das verbrauchbare Vermögen** einer Stiftung.

 (Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)
Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

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

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).

14.7.4 Sachzuwendungen an eine Stiftung privaten Rechts

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

Bestätigung über Sachzuwendungen

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

Name und Anschrift des Zuwendenden:

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

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

Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Betriebsvermögen. Die Zuwendung wurde nach dem Wert der Entnahme (ggf. mit dem niedrigeren gemeinen Wert) und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt, bewertet.

Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Privatvermögen.

Der Zuwendende hat trotz Aufforderung keine Angaben zur Herkunft der Sachzuwendung gemacht.

Geeignete Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, z.B. Rechnung, Gutachten, liegen vor.

Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)..... nach dem Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes StNr..... vom für den letzten Veranlagungszeitraum nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.

Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO wurde vom Finanzamt StNr. mit Bescheid vom nach § 60a AO gesondert festgestellt. Wir fördern nach unserer Satzung (Angabe des begünstigten Zwecks/der begünstigten Zwecke)

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

verwendet wird.

Die Zuwendung erfolgte **in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock)**.

Es handelt sich **nicht** um Zuwendungen **in das verbrauchbare Vermögen** einer Stiftung.

Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers

Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

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

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).

14.8 Musterstiftungsgeschäft und –satzung...

14.8.1 ...einer steuerbegünstigten rechtsfähigen Stiftung

STIFTUNGSGESCHÄFT

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

„.....- Stiftung“

mit Sitz in

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

Zweck der Stiftung ist (*bitte entsprechend der Stiftungssatzung fassen*)

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

(1. Stifterin/Stifter) Euro

(2. Stifterin/Stifter)

(3. Stifterin/Stifter)

Darüber hinaus übertrage(n) ich/wir ihr das Eigentum an

Das Stiftungsvermögen ist in seinem Wert grundsätzlich ungeschmälert zu erhalten.

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

Dem ersten Vorstand sollen folgende Personen angehören:

1.
2.
3.

Dem ersten Kuratorium sollen folgende Personen angehören:

1.
2.
3.

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

....., den

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

STIFTUNGSSATZUNG**Präambel¹****§ 1****Name, Rechtsform, Sitz der Stiftung**

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

§ 2**Gemeinnütziger - mildtätiger - kirchlicher Zweck²**

- (1) **Die Stiftung verfolgt ausschließlich und unmittelbar - gemeinnützige - mildtätige - kirchliche - Zwecke** (*nichtverfolgte Zwecke streichen*) **im Sinne des Abschnittes „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.**
- (2) **Zweck^{3, 4} der Stiftung ist**
.....
(z.B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, der Religion, der Völkerverständigung, der Entwicklungshilfe, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, des Heimatgedankens, der Jugend- und Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Wohlfahrtwesens, des Sports, der Unterstützung hilfsbedürftiger Personen – Zweck(e) bitte entsprechend der Formulierungen in den §§ 52-54 der Abgabenordnung fassen). Zusätzlich sollte der Zweck näher konkretisiert werden. Z.B. Zweck der Stiftung ist die Förderung von Kunst und Kultur durch Förderung der Musik an dem Institut....)
- (3) **Der Stiftungszweck^{3,4} wird verwirklicht insbesondere durch**
.....

(z.B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Preisverleihungen,

Vergabe von Stipendien, Unterhaltung einer Schule/ einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder- und Jugendheimes, Altenheimes oder Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs/ des Lärms, Errichtung von Sportanlagen, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen.)^{5,6}

- (4) **Die Stiftung ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.**
- (5) **Die Mittel der Stiftung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.⁷ Die Stifterin/Der Stifter und ihre/seine Erben/Rechtsnachfolger sowie die Organmitglieder erhalten – sofern sie nicht selbst steuerbegünstigt sind - keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung.⁸**

§ 3 Stiftungsvermögen

- (1) Das Stiftungsvermögen ergibt sich aus dem Stiftungsgeschäft. Es besteht aus folgenden Gegenständen: ...⁹
- (2) Das Stiftungsvermögen ist in seinem Wert ungeschmälert zu erhalten. Es kann mit Zustimmung der Stiftungsbehörde ausnahmsweise bis zur Höhe von 15% seines Wertes in Anspruch genommen werden, wenn anders der Stiftungszweck nicht zu verwirklichen ist und die Rückführung der entnommenen Vermögenswerte zum Stiftungsvermögen innerhalb der drei folgenden Jahre sichergestellt ist. Die Erfüllung der Satzungszwecke darf durch die Rückführung nicht wesentlich beeinträchtigt werden.
- (3) Das Stiftungsvermögen darf umgeschichtet werden (*Zur Klarstellung sollte an dieser Stelle weiter ausgeführt werden, wie die Umschichtungsgewinne verwendet werden dürfen; die Stiftungsbehörden können hierzu Hilfestellung geben¹⁰*). Absatz 2 Satz 1 ist zu beachten.
- (4) Folgende Vermögensgegenstände dürfen nicht veräußert werden:
.....

§ 4

Verwendung der Vermögenserträge und Zuwendungen

- (1) Die Erträge des Stiftungsvermögens und die ihm nicht zuwachsenden Zuwendungen sind im Rahmen der steuerrechtlichen Vorschriften zeitnah zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden. Freie oder zweckgebundene Rücklagen können, soweit steuerrechtlich zulässig, gebildet werden. Freie Rücklagen dürfen ganz oder teilweise dem Vermögen zugeführt werden. Im Jahr der Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren dürfen die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung (*gegebenenfalls*: und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) ganz oder teilweise dem Vermögen zugeführt werden.
- (2) Dem Stiftungsvermögen zuzuführen sind Zuwendungen, die dazu durch die Zuwendende/den Zuwendenden oder aufgrund eines zweckgebundenen Spendenaufrufs der Stiftung bestimmt sind. Zuwendungen von Todes wegen, die von der Erblasserin/vom Erblasser nicht ausdrücklich zur zeitnahen Erfüllung des Stiftungszwecks bestimmt sind, dürfen dem Vermögen zugeführt werden.
- (3) **Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Stiftung fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.**

§ 5

Rechtsstellung der Begünstigten

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

§ 6

Organe der Stiftung¹¹

- (1) Organe der Stiftung sind
 - a) der Vorstand
 - b) die Geschäftsführerin/der Geschäftsführer¹²
 - c) das Kuratorium^{13,14}

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

- (2) Die Mitglieder der Organe haften der Stiftung für einen bei der Wahrnehmung ihrer Pflichten verursachten Schaden nur bei Vorliegen von Vorsatz und grober Fahrlässigkeit soweit sie unentgeltlich tätig sind oder für ihre Tätigkeit eine Vergütung erhalten, die 720 Euro jährlich nicht übersteigt (*der letzte Halbsatz entfällt, soweit die Stiftungsorgane gemäß der Satzung ausschließlich unentgeltlich tätig sind.*).

§ 7

Zusammensetzung des Vorstandes

- (1) Der Vorstand besteht aus mindestens und höchstens Personen.¹⁵ Die Bestellung des ersten Vorstandes erfolgt durch die Stifterin/den Stifter. Die Stifterin/Der Stifter ist auf Lebenszeit Vorsitzende/Vorsitzender des Vorstandes.¹⁶ Nach ihrem/seinem Ausscheiden bestimmt der Vorstand aus seiner Mitte die Vorsitzende/den Vorsitzenden.¹⁷ Die Amtszeit der übrigen Vorstandsmitglieder beträgt Jahre.¹⁸ Wiederwahl ist zulässig.
- (2) Bei Ausscheiden von Vorstandsmitgliedern werden ihre Nachfolger unverzüglich vom Kuratorium bestellt. Auf Ersuchen der/des Vorsitzenden kann das ausscheidende Mitglied bis zur Wahl seines Nachfolgers im Amt bleiben.
- (3) Vorstandsmitglieder können bei Vorliegen eines wichtigen Grundes vom Kuratorium mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ seiner Mitglieder abberufen werden.

§ 8

Rechte und Pflichten des Vorstandes

- (1) Der Vorstand vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Er hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters. Er handelt durch seine Vorsitzende/seinen Vorsitzenden gemeinsam mit deren/dessen Vertreterin/Vertreter oder einem weiteren Mitglied. Bei Verhinderung der/des Vorsitzenden handelt deren/dessen Vertreterin/Vertreter gemeinsam mit einem weiteren Mitglied.

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

alternativ: Die Mitglieder des Vorstandes erhalten für ihre Tätigkeit eine dem Grunde und der Höhe nach angemessene Vergütung. Zudem können die ihnen entstandenen angemessenen Auslagen nach Maßgabe eines entsprechenden Vorstandsbeschlusses erstattet werden.

§ 9

Rechte und Pflichten der Geschäftsführerin/des Geschäftsführers

Die Geschäftsführerin/Der Geschäftsführer führt die laufenden Geschäfte nach den in der Geschäftsordnung festgelegten Richtlinien. Sie/Er ist dem Vorstand verantwortlich und an seine Weisungen gebunden. Sie/Er hat die Rechtsstellung eines besonderen Vertreters im Sinne des § 30 BGB.¹⁹

§ 10

Zusammensetzung des Kuratoriums

- (1) Das Kuratorium besteht aus mindestens und höchstens Personen. Das erste Kuratorium wird von der Stifterin/vom Stifter bestellt.²⁰

- (2) Das Kuratorium wählt den Vorsitzenden/die Vorsitzende und die stellvertretende Vorsitzende/den stellvertretenden Vorsitzenden aus seiner Mitte.²¹
- (3) Die Amtszeit der Kuratoriumsmitglieder beträgt ... Jahre. Wiederbestellung ist zulässig. Bei Ausscheiden von Kuratoriumsmitgliedern bestellen die verbleibenden Mitglieder die Nachfolger.
- (4) Das Kuratorium kann ihm angehörende Mitglieder bei Vorliegen eines wichtigen Grundes abberufen. Die Abberufung bedarf einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Kuratoriums.

§ 11

Rechte und Pflichten des Kuratoriums

- (1) Das Kuratorium überwacht als unabhängiges Kontrollorgan die Beachtung des Stifterwillens durch den Vorstand.
- (2) Dem Kuratorium obliegt insbesondere
 - a) die Bestellung und Abberufung von Mitgliedern des Vorstandes,
 - b) die Bestätigung des Jahresabschlusses und die Entlastung des Vorstandes,
 - c) die Bestätigung der Geschäftsordnung des Vorstandes,
 - d) die Beschlussfassung im Rahmen der §§ 13 und 14.²²
- (3) Das Kuratorium kann sich eine Geschäftsordnung geben.
- (4) Die Mitglieder des Kuratoriums sind ehrenamtlich für die Stiftung tätig. Ihnen dürfen keine Vermögensvorteile zugewendet werden. Die ihnen entstandenen angemessenen und notwendigen Auslagen können nach Maßgabe eines entsprechenden Kuratoriumsbeschlusses erstattet werden.

alternativ: Die Mitglieder des Kuratoriums erhalten für ihre Tätigkeit eine dem Grunde und der Höhe nach angemessene Vergütung. Zudem können die ihnen entstandenen angemessenen Auslagen nach Maßgabe eines entsprechenden Kuratoriumsbeschlusses erstattet werden.

§ 12

Beschlüsse

- (1) Der Vorstand und das Kuratorium sind beschlussfähig, wenn mehr als die Hälfte der Mitglieder anwesend ist. Sie beschließen mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen.²³ Bei Stimmgleichheit gibt die Stimme der/des Vorsitzenden den Ausschlag. Ein abwesendes Mitglied kann sich aufgrund einer schriftlichen Erklärung gegenüber dem jeweiligen Stiftungsorgan durch ein anwesendes Mitglied vertreten lassen. Über die Sitzungen sind Niederschriften anzufertigen.
- (2) Umlaufbeschlüsse sind zulässig; dies gilt nicht für die Bestellung und Abberufung von Organmitgliedern sowie für Beschlüsse nach den §§ 13 und 14 dieser Satzung.

§ 13

Satzungsänderung

- (1) Über Satzungsänderungen, die nicht den Stiftungszweck betreffen, beschließt der Vorstand mit Zustimmung des Kuratoriums.
- (2) Wenn aufgrund einer wesentlichen Veränderung der Verhältnisse die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht mehr sinnvoll erscheint, können Vorstand und Kuratorium gemeinsam den Stiftungszweck ändern oder einen neuen Stiftungszweck beschließen.²⁴ Der Beschluss bedarf einer Mehrheit von jeweils $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Vorstandes und des Kuratoriums. Der neue Stiftungszweck muss ebenfalls steuerbegünstigt sein.

§ 14

Auflösung der Stiftung/Zusammenschluss

Vorstand und Kuratorium können gemeinsam mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ ihrer Mitglieder die Auflösung der Stiftung oder den Zusammenschluss mit einer oder mehreren anderen steuerbegünstigten Stiftungen beschließen, wenn die Umstände es nicht mehr zulassen, den Stiftungszweck dauernd und nachhaltig zu erfüllen und auch die nachhaltige Erfüllung eines nach § 13 Abs. 2 geänderten oder neuen Stiftungszwecks nicht in Betracht kommt. Die durch den Zusammenschluss entstehende neue Stiftung muss ebenfalls steuerbegünstigt sein.

§ 15**Vermögensanfall²⁵**

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

a) an - den - die - das

.....

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

oder

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

(Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks²⁶; z.B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in).

§ 16**Unterrichtung der Stiftungsbehörde**

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

§ 17**Stellung des Finanzamts**

Unbeschadet der sich aus dem Stiftungsgesetz ergebenden besonderen Genehmigungspflichten sind Beschlüsse über Satzungsänderungen und über die Auflösung der Stiftung dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. ²⁷ Bei Satzungsänderungen, die den Zweck der Stiftung betreffen, ist zuvor eine Stellungnahme des Finanzamts zur Steuerbegünstigung einzuholen.

§ 18

Stiftungsbehörde

Stiftungsbehörde ist die Bezirksregierung, oberste
Stiftungsbehörde ist das Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes
Nordrhein-Westfalen.²⁸ Die stiftungsbehördlichen Anerkennungs- und
Genehmigungsbefugnisse sind zu beachten.

..... 20

Ort, Datum

Unterschrift

14.8.2 ...einer steuerbegünstigten nicht rechtsfähigen Stiftung / Treuhandvertrag

STIFTUNGSGESCHÄFT

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

Die Stiftung verfolgt ausschließlich gemeinnützige - mildtätige - kirchliche Zwecke (*nichtverfolgte Zwecke streichen*) im Sinne des Abschnittes „Gemeinnützige Zwecke“ der Abgabenordnung verfolgen.

Zweck der Stiftung ist

.....

(bitte entsprechend der Stiftungssatzung fassen)

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

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

Das Stiftungsvermögen ist in seinem Wert grundsätzlich ungeschmälert zu erhalten. Hiervon kann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn anders der Stifterwille nicht zu verwirklichen ist und die Lebensfähigkeit der Stiftung dadurch nicht wesentlich beeinträchtigt wird (vgl. § 3 Abs. 2 der Satzung).

Anlagen: Stiftungssatzung
 Treuhandvertrag

..... 20

Ort, Datum

Unterschrift

- (5) **Die Mittel der Stiftung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden⁷. Der [Die] Stifter[in] und seine [ihre] Erben / Rechtsnachfolger sowie die Organmitglieder erhalten – sofern sie nicht selbst steuerbegünstigt sind - keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung⁸.**

§ 3

Erhaltung des Stiftungsvermögens

- (2) Das Stiftungsvermögen ergibt sich aus dem Stiftungsgeschäft / besteht aus folgenden Gegenständen⁹.
- (3) Das Stiftungsvermögen ist in seinem Wert ungeschmälert zu erhalten. Es kann ausnahmsweise bis zur Höhe von 15% seines Wertes in Anspruch genommen werden, wenn anders der Stiftungszweck nicht zu verwirklichen ist und die Rückführung der entnommenen Vermögenswerte zum Stiftungsvermögen innerhalb der drei folgenden Jahre sichergestellt ist. Die Erfüllung der Satzungszwecke darf durch die Rückführung nicht wesentlich beeinträchtigt werden. Dem Stiftungsvermögen wachsen die Zuwendungen Dritter zu, die dazu bestimmt sind.
- (4) Das Gebot des Abs. 2 Satz 1 gilt nicht für folgende Vermögensgegenstände:
.....
Diese Gegenstände können zur Erfüllung des Stiftungszwecks umgeschichtet werden, wenn dies als zweckmäßig erscheint.

§ 4

Verwendung der Vermögenserträge und Zuwendungen

- (1) Die Erträge des Stiftungsvermögens und die ihm nicht zuwachsenden Zuwendungen sind zeitnah zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden. Freie oder zweckgebundene Rücklagen können im Rahmen des steuerrechtlich Zulässigen gebildet werden. Freie Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Abgabenordnung) dürfen ganz oder teilweise dem Vermögen zugeführt werden. Im Jahr der Errichtung und den drei folgenden Kalenderjahren dürfen die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

ganz oder teilweise dem Vermögen zugeführt werden (§ 62 Abs. 4 Abgabenordnung).

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

§ 5

Rechtsstellung der Begünstigten

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

§ 6

Beirat (auch: Stiftungsrat, Kuratorium)

- (1) Organ der Stiftung ist der Beirat (ggf. auch Vorstand etc.). Er besteht aus Mitgliedern, den Vorsitz führt.....
- (2) Die Mitglieder des Beirats sind ehrenamtlich tätig. Sie haben lediglich Anspruch auf Ersatz der ihnen entstehenden angemessenen und notwendigen Auslagen.

alternativ: Die Mitglieder des Beirats erhalten für ihre Tätigkeit eine dem Grunde und der Höhe nach angemessene Vergütung. Zudem können die ihnen entstandenen angemessenen Auslagen nach Maßgabe eines entsprechenden Beiratsbeschlusses erstattet werden.

§ 7

Aufgaben und Beschlussfassung

- (1) Der Beirat beschließt über die Verwendung der Stiftungsmittel. Gegen diese Entscheidung steht dem Treuhänder ein Vetorecht zu, wenn die Entscheidung gegen die Satzung oder Bestimmungen des Gemeinnützigkeitsrechts verstößt.
- (2) Der Beirat sollte mindestens einmal jährlich zusammentreten. Er ist beschlussfähig, wenn mehr als die Hälfte seiner Mitglieder anwesend sind.
- (3) Beschlüsse werden mit einfacher Mehrheit gefasst. Bei Stimmgleichheit entscheidet die Stimme des Vorsitzenden.
- (4) Beschlüsse, die weder eine Änderung der Satzung noch die Auflösung betreffen, können im schriftlichen bzw. fernmündlichen Verfahren gefasst werden.

§ 8

Treuhandvertrag

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

§ 9

Anpassung der Stiftung an veränderte Verhältnisse

- (1) Im Interesse eines langfristigen Bestandes der Stiftung kann der Beirat beim Wegfall des Trägers die Fortsetzung der Stiftung bei einem anderen Träger oder als rechtsfähige (selbstständige) Stiftung beschließen.
- (2) Ändern sich die Verhältnisse derart, dass die Erfüllung des Stiftungszweckes vom Beirat nicht mehr für sinnvoll gehalten wird, so kann er einen neuen Stiftungszweck beschließen. Der Beschluss bedarf der Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Beirats. Der neue Zweck hat steuerbegünstigt zu sein und muss auf den Gebieten der Zwecke liegen²⁴.

- (3) Der Beirat kann die Auflösung der Stiftung beschließen, wenn es die Umstände nicht mehr zulassen, den Stiftungszweck dauernd und nachhaltig zu erfüllen. der Beschluss bedarf einer Mehrheit von 3/4 der Mitglieder des Stiftungsrates.

§ 10

Vermögensanfall²⁵

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

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

.....

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

oder

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

(Angaben eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks²⁶; z.B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in).

§ 11

Stellung des Finanzamts

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

§ 12

Inkrafttreten

Die Satzung tritt mit dem heutigen Tag in Kraft.

..... 20

Ort, Datum

Unterschrift

TREUHANDVERTRAG

Name, Vorname,
Anschrift

- **Stifter** -

und

Name, Vorname
Anschrift

- **Treuhänder** -

schließen den folgenden Treuhandvertrag

§ 1

Gegenstand des Vertrages

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

§ 2

Übertragung des Stiftungsvermögens

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

§ 3

Durchführung des Stiftungszwecks

- (1) Der Treuhänder verwaltet das Stiftungsvermögen zur Verfolgung des in § 2 der Satzung der-Stiftung genannten Stiftungsvermögens.
- (2) Die Verwaltung erfolgt ausschließlich zur Förderung durch die in der Satzung der-Stiftung genannten Maßnahmen.
- (3) Der Treuhänder ist zur uneigennütigen Verwaltung des Stiftungsvermögens verpflichtet. Er erfüllt den Stiftungszweck aus den Erträgen des Stiftungsvermögens und aus den dem Stiftungsvermögen nicht zuwachsenden Zuwendungen.

§ 4**Befugnisse des Treuhänders**

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

§ 5**Rechenschaftslegung**

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

..... 20

Ort, Datum	Unterschrift	
	Stifter	Treuhänder

¹ Eine Präambel ist nicht erforderlich. Sie kann zweckmäßig sein, um insbesondere die Beweggründe für die Errichtung der Stiftung und die mit ihr von der Stifterin/dem Stifter oder einer Mehrheit von Stifterinnen/Stiftern verfolgten Zwecke zu umschreiben und zu verdeutlichen.

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

² Erforderlich, wenn Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden sollen (vgl. §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung [AO]).

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

⁴ Eine steuerbegünstigte Körperschaft muss ihre Zwecke grundsätzlich unmittelbar verfolgen (§ 57 AO). Dies kann einerseits durch die eigene Tätigkeit der Körperschaft selbst oder durch die Tätigkeit einer Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO erfolgen, deren Wirken der Körperschaft wie eigenes Wirken zuzurechnen ist (vgl. Anmerkung 5).

Durch die bloße Weitergabe von Mitteln an andere Körperschaften werden allenfalls mittelbar steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht. Als Ausnahme vom Gebot der Unmittelbarkeit ist es aber unschädlich, wenn die Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft

des öffentlichen Rechts beschafft (§ 58 Nr. 1 AO). Dies muss allerdings ausdrücklich als Zweck in der Satzung festgelegt sein.

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

„(2) Zweck der Stiftung ist die Beschaffung von Mitteln für – den – die – das

.....

(Bezeichnung einer bestimmten anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer bestimmten juristischen Person des öffentlichen Rechts) zur Verwirklichung – seiner – ihrer steuerbegünstigten Zwecke

oder:

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

.....

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

⁵ Falls die Stiftung den Satzungszweck ganz oder teilweise durch eine Hilfsperson i.S. des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO verwirklichen lassen will, ist in § 2 Abs. 3 wie folgt zu ergänzen: „Die Stiftung wird sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben einer Hilfsperson i.S. des § 57 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung bedienen, soweit sie die Aufgaben nicht selbst wahrnimmt.“

⁶ Bei Satzungszwecken, die geeignet sind, auch die dem Stifterunternehmen nahestehenden Personen zu fördern (z.B. Studien- oder Berufsausbildung), ist zur Sicherstellung der Förderung der Allgemeinheit folgende Satzungsbestimmung aufzunehmen: „Die jährlichen Leistungen müssen überwiegend anderen Personen als den Arbeitnehmern des Stifterunternehmens oder deren Angehörigen zugutekommen.“

⁷ Die Mittel der Stiftung können im Rahmen der Verwirklichung des Stiftungszwecks in angemessenem Umfang auch für die Öffentlichkeitsarbeit der Stiftung verwendet werden.

⁸ Eine Ausnahme des Verbots von Zuwendungen an den Stifter bzw. seine Angehörigen lässt § 58 Nr. 6 AO zu. Danach kann bis zu einem Drittel des Einkommens der Stiftung dazu verwendet werden, um den Stifter und seine nächsten Angehörigen in angemessener Weise zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren. Dies bedarf einer entsprechenden Regelung in der Satzung.

⁹ Die Stifterin/Der Stifter kann in die Satzung besondere Bestimmungen über bestimmte Anlageformen, z.B. Aktien, Fonds, aufnehmen und insoweit eine Höchstgrenze festlegen.

¹⁰ Mögliche Alternativen zur Klarstellung lauten:

- „Umschichtungsgewinne sind grundsätzlich dem Stiftungsvermögen zuzuordnen.“
- „Umschichtungsgewinne sind zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden.“
- „Umschichtungsgewinne dürfen in vollem Umfang zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden. Hierfür ist ein satzungsgemäßer Beschluss erforderlich.“
- „Umschichtungsgewinne dürfen teilweise (z.B. höchstens bis zu ... %) zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden. Hierfür ist ein satzungsgemäßer Beschluss erforderlich.“

¹¹ Bei kleineren Stiftungen reicht es aus, nur den Vorstand als Organ vorzusehen.

¹² Vgl. §§ 86, 30 BGB; kommt nur bei umfangreichen laufenden Verwaltungsgeschäften in Frage.

¹³ Insbesondere bei größeren Stiftungen empfiehlt es sich, neben dem Vorstand als weiteres Organ ein Kuratorium vorzusehen, um stiftungsintern eine Kontrolle der sachgerechten, sparsamen und wirtschaftlichen Verwirklichung der Stiftungszwecke zu gewährleisten. Nach dem BGB muss die Stiftung aber nur einen Vorstand haben.

¹⁴ Zusätzlich kann ein Gremium in der Satzung verankert werden, das keine Entscheidungsbefugnisse hat und damit nicht zu den Stiftungsorganen gehört, diese aber berät (z.B. Beirat, Stiftungsrat).

¹⁵ Der Stiftungsvorstand sollte im Interesse der Effizienz nicht mehr als fünf Mitglieder umfassen. Ein nach BGB an sich zulässiger Einpersonen-Stiftungsvorstand ist wegen des Vertretungsproblems nicht zu empfehlen.

¹⁶ Die Stifterin/Der Stifter kann sich in der Satzung auch auf Zeit zur/zum Vorsitzenden des Vorstandes bestellen, z.B. bis zur Vollendung des 75. Lebensjahres. Sie/Er kann den Vorsitz jederzeit niederlegen und auf die Mitgliedschaft im Vorstand verzichten.

¹⁷ Bestimmt werden kann auch, dass anstelle der Stifterin/des Stifters das Kuratorium die Mitglieder des Vorstandes bestellt.

¹⁸ Möglich ist es auch, unterschiedliche Amtszeiten für die ersten Mitglieder festzulegen, um ihr gleichzeitiges Ausscheiden zu vermeiden, ebenso die Festlegung einer Altersgrenze für Berufung und/oder Ausscheiden.

¹⁹ Die Vertretungsmacht des besonderen Vertreters erstreckt sich auf alle Rechtsgeschäfte, die der ihr/ihm zugewiesene Geschäftsbereich gewöhnlich mit sich bringt, sofern nichts Abweichendes bestimmt wird.

²⁰ Es kann auch bestimmt werden, dass bestimmte Funktions- oder Amtsträger oder von bestimmten Institutionen benannte Vertreter Mitglieder des Kuratoriums sein sollen. Zuvor ist zu klären, ob dazu eine Bereitschaft besteht.

²¹ Sofern nicht die Stifterin/der Stifter Vorsitzende/Vorsitzender oder sonstiges Mitglied des Vorstandes ist, kann sie/er zur/zum Vorsitzenden des Kuratoriums bestellt werden oder dessen sonstiges Mitglied sein. Ihr/sein Vorsitz im Kuratorium kommt in Betracht, wenn sie/er sich nicht selbst mit der Verwaltung der Stiftung belasten, sondern nur die Kontrolle über den Vorstand (mit) ausüben möchte.

²² Es können auch Aufgaben der Stiftungsverwaltung dem Kuratorium zugewiesen werden, z.B. Aufstellung von Richtlinien für den Vorstand zur Erfüllung des Stiftungszwecks oder Genehmigung bestimmter Rechtsgeschäfte des Vorstandes.

²³ Es kann auch bestimmt werden, dass die/der Stifterin/Stifter als Vorsitzende(r) bzw. sonstiges Mitglied des Vorstandes oder Kuratoriums ein Vetorecht in Bezug auf Beschlüsse dieser Organe hat oder dass sie/er, sofern sie/er nicht im Vorstand oder Kuratorium vertreten ist, vor Beschlüssen über bestimmte Angelegenheiten anzuhören ist. Davon ist jedoch eher abzuraten, weil damit „demokratische“ Mehrheitsbeschlüsse behindert und die Organe in ihrer Effektivität beeinträchtigt werden könnten.

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

²⁴ Es kann geregelt werden, welcher bestimmte steuerbegünstigte Zweck als neuer Zweck bestimmt werden darf.

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

²⁵ Als mögliche Empfänger (Anfallsberechtigten) im Rahmen des Vermögenanfalls kommen in Betracht:

- Inländische nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen
- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, also beschränkt Steuerpflichtige i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union bzw. des Europäischen Wirtschaftsraums gegründet worden sind und deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem dieser Staaten liegt (Weitere Voraussetzung ist, dass mit dem betreffenden Staat ein Amtshilfeabkommen besteht)
- inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts
- in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union bzw. des Europäischen Wirtschaftsraums ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts

²⁶ Ein bestimmter steuerbegünstigter Zweck ist auch dann gegeben, wenn das Vermögen im Sinne des Satzungszwecks der Stiftung verwendet werden soll. Formulierungsempfehlung:

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

²⁷ Diese Anzeigepflicht ergibt sich aus § 137 der Abgabenordnung für alle Stiftungen mit steuerbegünstigten Zwecken.

²⁸ Bei kirchlichen Stiftungen ist zusätzlich zu der staatlichen Aufsichtsbehörde die aufsichtsführende Kirchenbehörde (z.B. Generalvikariat des Erzbistums) zu nennen.