



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 01.07.2024

Vorwort

Stiftungen erfreuen sich wachsender Beliebtheit. So wurden im Jahr 2023 insgesamt 637 rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts gegründet. Die Gesamtzahl rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts liegt mittlerweile bei über 25.700 (Quelle: Bundesverband Deutscher Stiftungen, <https://www.stiftungen.org/stiftungen/zahlen-und-daten.html>, Abruf: 01.07.2024). Hierbei unberücksichtigt sind die vielen nicht rechtsfähigen Stiftungen (z.B. Treuhandstiftungen) 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 mögliche Steuervorteile (Spendenabzug, Gestaltungen bei Familienstiftungen) oder auch den Wunsch nach einer geplanten Generationennachfolge und Versorgung der Angehörigen zurückzuführen.

Diese Arbeitshilfe möchte neben einem Überblick über die Grundlagen des privaten Stiftungsrechtes vor allem steuerliche Besonderheiten aufzeigen. Dabei steht insbesondere die Besteuerung der Stiftung selbst im Fokus (siehe Kapitel 2). Daneben sollen aber auch die Perspektive der von der Stiftung begünstigten Personen – die sog. Destinatäre – beleuchtet (siehe Kapitel 3) und Hinweise zum steuerlichen Spendenabzug bei Zuwendungen an Stiftungen (siehe Kapitel 4) vermittelt werden.

Bei der Besteuerung der Stiftungen selbst wird unterschieden zwischen steuerpflichtigen Stiftungen und sog. steuerbegünstigten Stiftungen. Letztere werden weitgehend nicht besteuert, da sie gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke fördern und somit dem Gemeinwohl dienen. Im Gegenzug müssen sie die Vorschriften der §§ 51 ff. AO erfüllen. Auf diese Vorschriften wird in dieser Arbeitshilfe nur eingegangen, soweit diese Regelungen für Stiftungen von besonderer Bedeutung sind. Für weitergehende Informationen zu den §§ 51 ff. AO und zur Steuerbegünstigung wird auf die Arbeitshilfe „Vereine und Steuern“ des Ministeriums der Finanzen NRW verwiesen (zum Download verfügbar unter <https://land.nrw/de/servicecenter/broschuerenservice>, Stand: Februar 2023).

Die aktuelle Auflage der Arbeitshilfe berücksichtigt die Änderungen

- im Stiftungsrecht durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung infektionsrechtlicher Vorschriften vom 16.07.2021 (BGBl. I 2021, S. 2947; im Folgenden: StiftRVG) sowie
- in den §§ 51 ff. AO durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096).

Die wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen sind auch als Anlage zu dieser Arbeitshilfe beigelegt (Kapitel 6.1 bis 6.6).

Daneben umfassen die Anlagen auch Vordrucke für Zuwendungsbestätigungen (Kapitel 6.7) und Muster für ein Stiftungsgeschäft (Kapitel 6.8) sowie Satzungen rechtsfähiger steuerbegünstigter Ewigkeits- und Verbrauchsstiftungen (Kapitel 6.9 und 6.10), die als Orientierungshilfe gedacht sind.

Inhaltsverzeichnis

VORWORT	3
1. GRUNDLAGEN DES STIFTUNGSRECHTS	6
1.1 DIE RECHTSFÄHIGE STIFTUNG DES PRIVATEN RECHTS	6
1.1.1 BEGRIFF	6
1.1.2 ANERKENNUNG DER STIFTUNG	10
1.1.3 STIFTUNGSVERMÖGEN	15
1.1.4 STIFTUNGSORGANE	17
1.1.5 STIFTUNGSAUFSICHT	20
1.1.6 RECHNUNGSLEGUNG	21
1.1.7 SATZUNGSÄNDERUNGEN, ZULEGUNG, ZUSAMMENLEGUNG UND BEENDIGUNG (AUFLÖSUNG/AUFHEBUNG)	22
1.2 DIE NICHT RECHTSFÄHIGE STIFTUNG DES PRIVATEN RECHTS	25
1.3 DIE STIFTUNG ÖFFENTLICHEN RECHTS	26
2. BESTEUERUNG DER STIFTUNGEN	27
2.1 STEUERLICHE STIFTUNGSDEFINITIONEN	27
2.1.1 STEUERBEGÜNSTIGTE BZW. GEMEINNÜTZIGE STIFTUNG	27
2.1.2 FAMILIENSTIFTUNG	47
2.2 BESTEUERUNG DER STIFTUNGSERRICHTUNG	48
2.2.1 ERTRAGSTEUERN	48
2.2.2 ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER	49
2.2.3 GRUNDERWERBSTEUER	52
2.2.4 UMSATZSTEUER	53
2.3 BESTEUERUNG DER BESTEHENDEN STIFTUNG	53
2.3.1 KÖRPERSCHAFTSTEUER	53
2.3.2 GEWERBESTEUER	58
2.3.3 UMSATZSTEUER	59
2.3.4 GRUNDSTEUER	60
2.3.5 ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER	61
2.4 BESTEUERUNG DER STIFTUNGSBEENDIGUNG	62
2.4.1 ERTRAGSTEUERN	62
2.4.2 SCHENKUNGSTEUER	63
2.5 BESTEUERUNG IN SONDERFÄLLEN	64
2.5.1 SATZUNGSÄNDERUNG	64
2.5.2 ZUSAMMENSCHLUSS MIT EINER ANDEREN STIFTUNG	65
2.5.3 „UMWANDLUNG“ EINER NICHT RECHTSFÄHIGEN IN EINE RECHTSFÄHIGE STIFTUNG	66
2.5.4 STIFTUNGEN IM UMWANDLUNGS(STEUER)GESETZ	67
2.6 BESTEUERUNG VON STIFTUNGEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS	67
3. BESTEUERUNG DER DESTINATÄRE EINER STIFTUNG	68
3.1 EINKOMMENSTEUER	68
3.2 SCHENKUNGSTEUER	69
4. SPENDENABZUG BEI ZUWENDUNGEN AN STIFTUNGEN	70
4.1 ÜBERBLICK	70
4.2 ALLGEMEINER SPENDENABZUG	70
4.2.1 VORAUSSETZUNGEN DES ALLGEMEINEN SPENDENABZUGS	70
4.2.2 HÖHE DES ALLGEMEINEN SPENDENABZUGS	76
4.3 ERWEITERTER ABZUG BEI VERMÖGENSSTOCKSPENDEN	76
4.3.1 (ZUSÄTZLICHE) VORAUSSETZUNGEN DES ERWEITERTEN SPENDENABZUGS	76
4.3.2 HÖHE DES ERWEITERTEN SPENDENABZUGS	78

4.4	ZEITLICHER ANSATZ EINER SPENDE	81
4.5	BEWERTUNG VON SACHSPENDEN	82
<u>5.</u>	<u>REGISTERPFLICHTEN</u>	<u>84</u>
5.1	STIFTUNGSVERZEICHNIS UND STIFTUNGSREGISTER	84
5.1.1	DERZEITIGE RECHTSLAGE: STIFTUNGSVERZEICHNISSE	84
5.1.2	ZUKÜNFTIGE RECHTSLAGE: STIFTUNGSREGISTER	84
5.2	TRANSPARENZREGISTER	84
5.2.1	HINTERGRUND UND ÜBERBLICK	84
5.2.2	EINTRAGUNG VON RECHTSFÄHIGEN STIFTUNGEN DES PRIVATEN RECHTS	86
5.2.3	EINTRAGUNG VON NICHT RECHTSFÄHIGEN STIFTUNGEN DES PRIVATEN RECHTS	87
5.2.4	EINTRAGUNG VON STIFTUNGEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS	88
5.3	ZUWENDUNGSEMPFÄNGERREGISTER	88
5.4	HANDELSREGISTER	89
<u>6.</u>	<u>ANLAGEN</u>	<u>91</u>
6.1	AUSZUG AUS DEM BÜRGERLICHEN GESETZBUCH (BGB)	91
6.2	STIFTUNGSGESETZ FÜR DAS LAND NORDRHEIN-WESTFALEN (STIFTG NRW)	100
6.3	AUSZUG AUS DER ABGABENORDNUNG (AO)	105
6.4	AUSZUG AUS DEM EINKOMMENSTEUERGESETZ (ESTG)	118
6.5	AUSZUG AUS DEM KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ (KStG)	121
6.6	AUSZUG AUS DEM GEWERBESTEUERGESETZ (GewStG)	123
6.7	MUSTER EINER ZUWENDUNGSBESTÄTIGUNG FÜR...	125
6.7.1	GELDZUWENDUNGEN AN EINE STIFTUNG ÖFFENTLICHEN RECHTS	125
6.7.2	SACHZUWENDUNGEN AN EINE STIFTUNG ÖFFENTLICHEN RECHTS	126
6.7.3	GELDZUWENDUNGEN AN EINE STIFTUNG PRIVATEN RECHTS	127
6.7.4	SACHZUWENDUNGEN AN EINE STIFTUNG PRIVATEN RECHTS	128
6.8	MUSTER EINES STIFTUNGSGESCHÄFTS ZU LEBZEITEN (FORMULIERUNGSHILFE)	129
6.9	MUSTER EINER STIFTUNGSSATZUNG FÜR EINE STEUERBEGÜNSTIGTE EWIGKEITSSTIFTUNG	132
6.10	MUSTER EINER STIFTUNGSSATZUNG FÜR EINE STEUERBEGÜNSTIGTE VERBRAUCHSSTIFTUNG	146
<u>7.</u>	<u>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</u>	<u>159</u>
<u>8.</u>	<u>LITERATURVERZEICHNIS (QUELLENANGABEN)</u>	<u>161</u>

1. Grundlagen des Stiftungsrechts

1.1 Die rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts

1.1.1 Begriff

Durch das StiftRVG wird der Begriff der Stiftung erstmals im Bürgerlichen Gesetzbuch definiert. Danach ist eine Stiftung „eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines von der Stifterin bzw. dem Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person“ (§ 80 Abs. 1 Satz 1 BGB). Diese Definition entspricht auch dem bisherigen Verständnis einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts und gilt daher gleichermaßen für die Zeit vor dem Inkrafttreten des StiftRVG (also vor dem 01.07.2023).

Neben der allgemeinen Definition einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts in § 80 Abs. 1 Satz 1 BGB wurde durch das StiftRVG auch die sog. **Ewigkeitsstiftung** als Regelfall einer solchen privatrechtlichen Stiftung festgeschrieben (§ 80 Abs. 1 Satz 2 BGB). Die Ewigkeitsstiftung ist eine auf unbestimmte Zeit errichtete Stiftung, die ihren Zweck durch die Nutzungen des Grundstockvermögens erfüllt (§ 83c Abs. 1 Satz 2 BGB). Zulässig ist auch die Errichtung einer Ewigkeitsstiftung, bei der lediglich ein Teil des Stiftungsvermögens zum Verbrauch bestimmt ist (vgl. § 83b Abs. 3 BGB; siehe auch BMF-Schreiben vom 15.09.2014, BStBl I 2014, S. 1278).

In Ergänzung dazu steht die sog. **Verbrauchsstiftung**, die erstmalig mit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.03.2013 (BGBl I 2013 S. 556) gesetzlich definiert wurde als „Stiftung, die für eine bestimmte Zeit errichtet und deren Vermögen für die Zweckverfolgung verbraucht werden soll“ (§ 80 Abs. 2 Satz 2 BGB a.F.). Eine aktuelle Definition wurde durch das StiftRVG in § 80 Abs. 1 Satz 2 BGB der Ewigkeitsstiftung unmittelbar gegenübergestellt. Demnach kann eine Stiftung auch auf bestimmte Zeit errichtet werden, innerhalb derer ihr gesamtes Vermögen zur Erfüllung ihres Zwecks zu verbrauchen ist. Die dauernde Erfüllung des Stiftungszwecks erscheint bei einer Verbrauchsstiftung gesichert, wenn die in der Satzung für die Stiftung bestimmte Zeit mindestens Zehn Jahre umfasst (§ 82 Satz 2 BGB bzw. § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB a.F.). Die Errichtung einer Verbrauchsstiftung kann sich z. B. dann anbieten, wenn sich der Zweck der Stiftung darauf beschränkt, ein Gebäude zu errichten (z.B. die Errichtung eines Konzerthauses oder 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 und geringem Spendenaufkommen hinsichtlich ihrer Zweckverfolgung handlungsunfähig wird.

Eine Stiftung ist also maßgeblich durch drei Merkmale gekennzeichnet:

- Stiftungszweck
- Stiftungsvermögen
- Stiftungsorganisation

Der **Stiftungszweck** wird von der Stifterin bzw. dem Stifter vorgegeben und bildet die Leitlinie der Stiftungstätigkeit bzw. das Ziel an dem die Stiftungstätigkeit ausgerichtet ist. Es gibt grds. keine Einschränkungen bei der Auswahl des Stiftungszwecks. So kann es sich beispielsweise um eine gemeinwohlorientierte Stiftung oder aber auch um eine privatnützige Stiftung – z.B. eine Familienstiftung – handeln (siehe unten).

Nicht zulässig ist jedoch eine Stiftung, die das Gemeinwohl gefährdet (§ 82 Satz 1 BGB, siehe auch Kapitel 1.1.2.3).

Das **Stiftungsvermögen** (§ 83b BGB) ist das Mittel zur Erfüllung des Stiftungszwecks. Es besteht zunächst aus dem Vermögen, welches die Stifterin bzw. der Stifter im Rahmen des Anerkennungsverfahrens für die Stiftung vorsieht und ihr deshalb im Rahmen des Stiftungsgeschäfts widmet (siehe Kapitel 1.1.2.1). Das Stiftungsvermögen muss die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks sichern (§ 82 Satz 1 BGB; siehe Kapitel 1.1.2.2). Ist die Stiftung anerkannt, so ist der Stifter verpflichtet, das gewidmete Vermögen auf die Stiftung zu übertragen (§ 82a Satz 1 BGB). Damit selbstständig wird das von der Stifterin bzw. vom Stifter gewidmete Vermögen und dient in der Folge einzig dem vorgegebenen Stiftungszweck. Es ist damit dem Zugriff der Stifterin bzw. des Stifters (aber auch Dritter) entzogen. Zum Stiftungsvermögen im Einzelnen siehe Kapitel 1.1.3.

Bei einer Stiftung, die auf **unbestimmte** Zeit errichtet wurde (sog. **Ewigkeitsstiftung**), besteht das Stiftungsvermögen aus dem Grundstockvermögen und ihrem sonstigen Vermögen. Das Grundstockvermögen kann aber auch durch weitere Zuwendungen zugunsten der Stiftung weiter aufgestockt werden (sog. Zustiftungen gem. § 83b Abs. 2 Nr. 2 BGB).

Bei einer **Verbrauchsstiftung** besteht das Stiftungsvermögen aufgrund der Satzung nur aus sonstigem Vermögen (§ 83b Abs. 1 BGB).

Im Rahmen der **Stiftungsorganisation** ist vor allem von Bedeutung, dass die Stiftung keine Mitglieder oder Gesellschafterinnen bzw. Gesellschafter hat und sich damit wesentlich von einem Verein oder einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) unterscheidet (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2011, I R 102/10, BStBl II 2014 S. 484, unter II.1.). Einziges personales Element einer jeden Stiftung sind daher die in der Stiftungssatzung vorgesehenen Organe, wobei der Vorstand als zwingendes Organ gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 84 Abs. 1 S. 1 BGB). Die Stiftungsorgane haben den von der Stifterin bzw. dem Stifter vorgegebenen Stiftungszweck mit dem vorhandenen Vermögen dauerhaft und nachhaltig erfüllen. Zu den Stiftungsorganen im Einzelnen siehe Kapitel 1.1.4.

Erscheinungsformen / Bezeichnungen von rechtsfähigen Stiftungen:

a) 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. Steuerbegünstigte Stiftungen stellen mit ca. 90 Prozent den weit überwiegenden Anteil aller rechtsfähigen Stiftungen dar (Quelle: Bundesverband Deutscher Stiftungen, <https://www.stiftungen.org/stiftungen/zahlen-und-daten.html>, Abruf: 01.07.2024). Zur steuerbegünstigten Stiftung im Einzelnen siehe Kapitel 2.1.1.

Als Orientierungshilfe für die Errichtung von steuerbegünstigten rechtsfähigen Stiftungen sind in den Anlagen Muster für Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung enthalten (siehe Kapitel 6.8 bis 6.10).

Sonstige Bezeichnungen:

Als **Förder- oder auch Mittelbeschaffungsstiftung** 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 Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke weiter. Bei steuerbegünstigten Förderstiftungen ist zu beachten, dass die Weitergabe der Mittel gemäß § 58 Nr. 1 Satz 4 AO als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung zu benennen ist.

Die sog. **Bürgerstiftung**, die aus der regionalen Verbundenheit von Bürgerinnen und Bürgern heraus entsteht, hat in Deutschland erst in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen, obwohl das Konzept der Bürgerstiftung vor allem in den USA bereits eine lange Tradition besitzt. Sie verfolgt oftmals gemeinnützige bzw. steuerbegünstigte Zwecke auf örtlicher oder regionaler Ebene und ermöglicht es den Bürgerinnen und Bürgern dadurch, sich mit den Zielen und Tätigkeiten der Stiftung zu identifizieren. Eine Bürgerstiftung ist häufig geprägt durch eine Vielzahl von regionalen (Zu-)Stifterinnen bzw. (Zu-)Stiftern. Die Zwecke einer Bürgerstiftung sind zur größtmöglichen Partizipation der Bürgerinnen und Bürger häufig sehr weit gefasst (z. B. werden in der Satzung teilweise sämtliche gemeinnützigen Zwecke i. S. d. § 52 AO aufgeführt). Dies ist sowohl stiftungsrechtlich (vgl. Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, Neubearbeitung 2017, Vorbem. zu §§ 80 ff., Rn. 285, m.w.N.), als auch steuerrechtlich nicht unkritisch (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.2003, I R 29/02, BStBl II 2003 S. 930, wonach eine ernsthafte Erfüllung jedes Satzungszwecks erforderlich ist). Wichtig ist daher, dass Bürgerstiftungen auch tatsächlich beabsichtigen, die Satzungszwecke dauerhaft und nachhaltig zu erfüllen und dies in der Satzung durch geeignete Maßnahmen zur beabsichtigten Art und Weise der Zweckverwirklichung darstellen.

Die **kommunale oder auch örtliche Stiftung** existiert seit dem ausgehenden Mittelalter in großer Anzahl (vgl. von Campenhausen/Stumpf, in: Richter, Stiftungsrecht, 1. Auflage 2019, § 15 Rn. 2). 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 der Stiftungserrichtung 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 Gemeindeordnung des Landes Nordrhein-Westfalen zu verwalten, soweit nicht durch Gesetz oder Stiftungsgeschäft bzw. Stiftungssatzung etwas anderes bestimmt ist (§ 100 Abs. 1 GO NRW).

b) Privatnützige Stiftung / Familienstiftung

Eine privatnützige Stiftung ist im Gegensatz zur gemeinnützigen/steuerbegünstigten Stiftung dadurch gekennzeichnet, dass ihre Ziele in der Regel nicht gemeinwohlorientiert 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).

Der Prototyp der privatnützigen Stiftung ist die Familienstiftung, deren privatnützige Zwecke auf die Förderung einer oder mehrerer bestimmter Familien gerichtet sind (siehe auch Kapitel 2.1.2).

c) 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.

Das Unternehmen der Stiftung kann sowohl selbst Gegenstand der Zweckverwirklichung sein (z. B. gemeinnützige Stiftung, die ein Krankenhaus betreibt) oder aber auch der Erwirtschaftung von Erträgen zur Zweckverwirklichung dienen (z. B. Familienstiftung, bei der die Unternehmensgewinne zur Versorgung der Familie dienen).

Unternehmensstiftungen können auch als steuerbegünstigte Stiftung anerkannt werden, wenn das Unternehmen selbst einen steuerbegünstigten Zweck erfüllt oder die Unternehmensgewinne genutzt werden, um einen steuerbegünstigten Zweck zu finanzieren (zu den Voraussetzungen der steuerbegünstigten Stiftung siehe Kapitel 2.1.1). Zu beachten ist bei letzterem Anwendungsfall jedoch, dass mit dem Unternehmen regelmäßig ein sogenannter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird, für den die Steuerbefreiung insoweit nicht in Anspruch genommen werden kann. Eine steuerbegünstigte Vermögensverwaltung liegt aber dann noch vor, wenn die Stiftung an dem in Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführten Unternehmen beteiligt ist und weder ein rechtlicher noch ein tatsächlicher Einfluss auf deren Geschäftsführung besteht (zur Differenzierung im Einzelnen siehe Kapitel 2.1.1.5).

Will die Stiftung die Steuerbegünstigung 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. Vielmehr müssen diese Tätigkeiten um des steuerbegünstigten Zwecks willen ausgeübt werden, indem sie z. B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgaben dienen (vgl. AEAO Nr. 1 zu § 56).

d) 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.

Für kirchliche katholische Stiftungen sind die (Erz-)Bischöflichen Generalvikariate (vgl. § 2 Abs. 1 der Gleichlautenden Stiftungsordnungen der (Erz-)Bistümer in NRW vom 21.09.2023 (GllautStifO NW 2023)) und für die kirchlichen evangelischen Stiftungen das Landeskirchenamt (vgl. § 2 Abs. 1 des Kirchengesetzes über rechtsfähige Evangelische Stiftungen des bürgerlichen Rechts vom 25.11.2023 (StiftG EKvW)) als kirchliche Stiftungsaufsicht zuständig.

Die Bestimmungen des zweiten Abschnitts des StiftG NRW zur Stiftungsaufsicht sind bei kirchlichen Stiftungen nicht anwendbar. Vielmehr obliegt es den Kirchen selbst, Art und Umfang der erforderlichen Regelungen in eigener Verantwortlichkeit zu treffen (§ 12 Abs. 3 StiftG NRW).

Eine kirchliche Stiftung kann auch als nicht rechtsfähige Stiftung begründet werden (siehe auch von Campenhausen/Stumpf, in: Richter, Stiftungsrecht, 1. Auflage 2019, § 14 Rn. 35 ff.), indem z. B. eine Kirchengemeinde die Aussonderung von Gemeindevermögen auf eine unselbständige Stiftung beschließt, die kirchliche Zwecke verfolgen und bei der Träger des Stiftungsvermögens die Gemeinde sein soll. 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 dann nicht um eine kirchliche Stiftung im Sinne der §§ 11 f. StiftG NRW, da von diesen Bestimmungen nur rechtsfähige Stiftungen betroffen sind, die durch die „weltliche“ und die kirchliche Stiftungsbehörde anerkannt werden. Im vorliegenden Fall ist steuerrechtlich von einer nicht rechtsfähigen Stiftung des öffentlichen Recht auszugehen, die nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtig ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 KStG).

e) Nennstiftungen

Es gibt Rechtsgebilde, die sich zwar Stiftung nennen, die aber im Sinne der o.g. Definition **keine** Stiftung sind, sondern eine andere Rechtsform aufweisen, z. B. die eines Vereins oder einer Kapitalgesellschaft. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von sog. Nennstiftungen. Sie sind 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 bzw. keiner 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). Der Bezeichnung als Stiftung steht grundsätzlich nichts im Wege, wenn die Körperschaft bzw. Personenvereinigung materiell-rechtlich die Wesensmerkmale einer Stiftung aufweist (vgl. von Campenhausen/Stumpf, in: Richter, Stiftungsrecht, 1. Auflage 2019, § 1 Rn. 34). 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 eingetragene Vereine.

1.1.2 Anerkennung der Stiftung

Zur Entstehung der rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts sind das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung durch die zuständige Stiftungsbehörde erforderlich (§ 80 Abs. 2 Satz 1 BGB).

Die Stifterin bzw. der Stifter hat einen Rechtsanspruch auf die Anerkennung der Stiftungsbehörde, wenn die folgenden Voraussetzungen insgesamt erfüllt sind (§ 82 Satz 1 BGB):

- Das Stiftungsgeschäft genügt den Anforderungen des § 81 Abs. 1 bis 3 und ggf. Abs. 4 BGB (siehe Kapitel 1.1.2.1),
- die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks erscheint im Rahmen einer Lebensfähigkeitsprognose gesichert (siehe Kapitel 1.1.2.2) und
- das Gemeinwohl ist nicht gefährdet (siehe Kapitel 1.1.2.3).

1.1.2.1 Stiftungsgeschäft und Satzung

Das Stiftungsgeschäft ist der Bestandteil der Stiftungsverfassung, der zur Entstehung der Stiftung als juristische Person des privaten Rechts zwingend erforderlich ist (§ 80 Abs. 2 BGB).

Errichtet die Stifterin bzw. der Stifter die Stiftung bereits zu Lebzeiten genügt regelmäßig die (einfache) schriftliche **Form** (§ 81 Abs. 3 BGB). Eine notarielle Form bzw. Beurkundung ist nicht erforderlich. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn durch das Stiftungsgeschäft Grundstücke bzw. GmbH-Anteile auf die Stiftung übertragen werden, da die Vorschriften der § 311b BGB und § 15 Abs. 4 GmbHG hier keine Anwendung finden. Eine strengere Form als die schriftliche Form ist nur dann erforderlich, wenn sich aus anderen Vorschriften ausdrücklich ergibt, dass diese auch für das Stiftungsgeschäft Anwendung finden sollen (§ 81 Abs. 3 BGB, vgl. auch BT-Drucks. 19/28173, S. 50; a.A. noch OLG Köln, Beschluss vom 05.08.2019, I-2 Wx 220/19, ZEV 2019 S. 729).

Bei einer von Todes wegen errichteten Stiftung ist das Stiftungsgeschäft in der letztwilligen Verfügung enthalten (vgl. § 81 Abs. 3 BGB) und unterliegt damit auch den entsprechenden Formvorschriften für Testamente (§§ 2231 ff. BGB: Entweder zur Niederschrift eines Notars oder durch eigenhändig geschriebene und unterschriebene Erklärung).

Inhaltlich muss ein Stiftungsgeschäft gemäß § 81 Abs. 1 BGB eine Vermögenswidmung enthalten und mit einer Satzung verknüpft werden, die mindestens folgende Angaben enthält:

- Zweck der Stiftung (§ 81 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a BGB). Die Stifterin bzw. der Stifter können der Stiftung einen weiten oder engen Zweck geben. Sie können sich auf die Angabe des bloßen Zwecks beschränken oder noch weitere Einzelheiten zum Zweck regeln, insbesondere die Art und Weise der Zweckerfüllung näher bestimmen. Werden steuerliche Vergünstigungen angestrebt, weil die Stiftung gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen soll, so ist es aus steuerrechtlicher Sicht erforderlich, die Art und Weise der Zweckverwirklichung so genau zu bestimmen, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen gegeben sind (§ 60 Abs. 1 Satz 1 AO, siehe auch Kapitel 2.1.1.4.1). Beispiele finden sich insofern in der gemäß § 60 Abs. 1 Satz 2 AO zu verwendenden Mustersatzung für steuerbegünstigte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Anlage 1 zu § 60 AO).
- Name der Stiftung (§ 81 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b BGB). Der Name kann frei gewählt werden, solange er nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung, das Sittengesetz oder die Namensrechte anderer verstößt.
- Sitz der Stiftung (§ 81 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c BGB). Der Sitz laut Stiftungssatzung bestimmt über die Zuständigkeit des Bundeslandes zur Anerkennung der Stiftung (§ 80 Abs. 2 BGB) und darüber, welches Landesstiftungsgesetz zur Anwendung kommt, welche Stiftungsbehörde die Aufsicht über die Stiftung führt und wo sich der Gerichtsstand der Stiftung befindet (§ 17 Abs. 1 Satz 1 ZPO). Abzugrenzen hiervon ist der Verwaltungssitz der Stiftung: Dieser befindet sich an dem Ort, von dem aus die Stiftung verwaltet wird und ist entscheidend für die Frage, welches Finanzamt für die Stiftung zuständig ist (§ 20 Abs. 1 AO).
- Bildung des Vorstands der Stiftung (§ 81 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d BGB). Die Stiftung muss als juristische Person über einen gesetzlichen Vertreter verfügen (§ 84 BGB).

Deshalb ist es unerlässlich für die Anerkennung, dass auch die Satzung entsprechende Bestimmungen über die Bildung eines Vorstands enthält. Es muss zumindest festgelegt werden, wie viele Mitglieder der Vorstand haben soll und wie die Mitglieder des Vorstands bestellt werden sollen.

Hinweis: Vor Inkrafttreten des StiftRVG zum 01.07.2023 waren in der Stiftungssatzung auch noch Bestimmungen zum Vermögen der Stiftung aufzunehmen (§ 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 BGB a.F.).

Mit dem StiftRVG wurden zusätzlich zu den vorgenannten Mindestinhalten einer Stiftungssatzung, die für sämtliche rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts gelten, weitere Anforderungen speziell für Verbrauchsstiftungen eingeführt (§ 81 Abs. 2 BGB, zum Begriff der Verbrauchsstiftung siehe Kapitel 1.1.1). Bei diesen muss die Satzung neben den notwendigen Satzungsbestimmungen nach § 81 Abs. 1 Nr. 1 BGB als weitere zwingende Satzungsbestimmungen zusätzlich

- die Zeit bestimmen, für die die Stiftung errichtet wird (§ 81 Abs. 2 Nr. 1 BGB), und
- Bestimmungen zur Verwendung des Stiftungsvermögens, die die nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks und den vollständigen Verbrauch des Stiftungsvermögens innerhalb der Zeit, für welche die Stiftung errichtet wird, gesichert erscheinen lassen (§ 81 Abs. 2 Nr. 2 BGB).

Neben der Festlegung eines Zeitraums, für den die Verbrauchsstiftung bestehen soll, kann das Ende der Stiftung auch an ein bestimmtes Ereignis geknüpft werden, das sicher eintritt (z. B. den Tod einer Person). Um eine dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks zu gewährleisten, muss die Verbrauchsstiftung für mindestens 10 Jahre bestehen (§ 82 Satz 2 BGB).

Ein einmal eingegangenes Stiftungsgeschäft kann grundsätzlich auch widerrufen werden. Bei der Stiftungserrichtung unter Lebenden ist dies grds. bis zur Anerkennung der Stiftung möglich (vgl. § 81a Satz 1 BGB). Ist das Stiftungsgeschäft in einem Testament enthalten, bestimmt sich der Widerruf nach den für das Testament geltenden Vorschriften (§§ 2253 ff. BGB).

1.1.2.2 Lebensfähigkeitsprognose

Die Frage, ob die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint, erfordert eine Prognoseentscheidung (sog. Lebensfähigkeitsprognose).

Entscheidendes Kriterium bei einer **Ewigkeitsstiftung** ist das der Stiftung zugesagte Vermögen. Wenngleich weder das Bürgerliche Gesetzbuch noch das Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen eine gesetzliche Mindestkapitalgröße vorsehen, so setzt die Anerkennung einer Stiftung nach dem Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (StiftG NRW) in Verbindung mit den §§ 80 ff. BGB voraus, dass das Grundstockvermögen, mit dem die Stiftung ausgestattet ist, so bemessen ist, dass mit den Vermögenserträgen aus dem Grundstockvermögen eine dauerhafte und nachhaltige Zweckerfüllung gesichert erscheint. Die dauerhafte und nachhaltige Zweckerfüllung aus den Erträgen ist gegenüber der Stiftungsbehörde glaubhaft zu machen.

Insbesondere sind gesamtwirtschaftliche Rahmenbedingungen (z. B. Negativzins) bei der Prognoseentscheidung zu berücksichtigen. Es ist auch zu beachten, dass die Vermögenssubstanz selbst grundsätzlich nicht angegriffen werden darf.

Im Rahmen der Prognoseentscheidung muss daher 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.

Insbesondere bei der Übertragung von Sachvermögen ist es erforderlich, die Rentabilität des Vermögens anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen (bei Mietwohngrundstücken z. B. durch die Vorlage von Aufstellungen über die erzielten Mieterträge, Einkommensteuerbescheiden etc.).

Bei einer **Verbrauchsstiftung** ist dagegen gesetzlich vorgegeben, dass die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks für einen im Stiftungsgeschäft festgelegten Zeitraum von mindestens zehn Jahre gesichert erscheint (§ 80 Abs. 2 Satz 2 BGB). Das Stiftungsvermögen darf aber nicht so verbraucht werden, dass der Zweck schon nach kurzer Zeit des Bestehens der Stiftung nicht mehr wirksam verfolgt werden kann. Eine nachhaltige Zweckerfüllung erscheint zudem auch dann nicht gesichert, wenn der Großteil des Stiftungsvermögens erst kurz vor Ablauf der für die Stiftung vorgesehenen Lebensdauer für die Zweckerfüllung verbraucht wird (vgl. BT-Drucks. 19/28173, S. 49).

1.1.2.3 (Keine) Gemeinwohlgefährdung

Ebenfalls Voraussetzung für die Anerkennung einer Stiftung des privaten Rechts ist, dass die Stiftung (§ 82 Satz 1 BGB) **nicht** das Gemeinwohl gefährdet. Unter Gemeinwohl sind die rechtlich geschützten Interessen der Allgemeinheit oder zumindest größerer Bevölkerungskreise zu verstehen. Eine Gemeinwohlgefährdung liegt insbesondere vor, wenn die Stiftung einen Zweck verfolgen soll, der die Interessen der Allgemeinheit gefährdet. Sie ist aber auch gegeben, wenn im Anerkennungsverfahren absehbar ist, dass die Stifterin bzw. der Stifter oder Mitglieder der Stiftungsorgane die Stiftung nutzen wollen, um Recht zu verletzen, insbesondere rechtswidriges Verhalten zu verschleiern. Zu denken ist hier insbesondere an verfassungswidrige oder andere kriminelle Aktivitäten.

1.1.2.4 Zuständigkeit und Verfahren

Zuständig für die Anerkennung der Stiftung des privaten Rechts ist die jeweils zuständige Behörde des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll (§ 80 Abs. 2 Satz 1 BGB). Die konkret zuständige Behörde ergibt sich aus dem jeweiligen Landesstiftungsgesetz und der Sitz der Stiftung aus dem Stiftungsgeschäft (§ 81 Nr. 1 Buchs. c BGB).

In Nordrhein-Westfalen sind grds. die Bezirksregierungen in Arnsberg, Detmold, Düsseldorf, Köln bzw. Münster als Stiftungsbehörden für die Anerkennung zuständig (§ 2 Abs. 1 StiftG NRW). Soll der Bund, das Land NRW oder eine Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die unmittelbar der Aufsicht der Bundes- bzw. Landesregierung oder oberster Bundes- bzw. Landesbehörden unterliegt, als (Zu-)Stifterin oder (Zu-)Stifter beteiligt werden, ist das für allgemeine Stiftungsangelegenheiten zuständige Ministerium als oberste Stiftungsbehörde zuständig (§ 2 Abs. 2 StiftG NRW).

Das Anerkennungsverfahren wird bei einer Stiftung unter Lebenden **auf Antrag** der Stifterin bzw. des Stifters und bei einer von Todes wegen errichteten Stiftung von Amts durch die Stiftungsbehörde wegen begonnen, sofern in diesen Fällen nicht bereits der

Erbe bzw. der Testamentsvollstrecker einen entsprechenden Antrag gestellt hat. Der Antrag ist bei der jeweils zuständigen Bezirksregierung zu stellen, in dessen Regierungsbezirk die Stiftung ihren (Satzungs-)Sitz haben soll. Dem Antrag sind das Stiftungsgeschäft und die Stiftungssatzung beizufügen.

Soll eine Stiftung errichtet werden, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (**steuerbegünstigte Stiftung gemäß §§ 51 bis 68 AO**, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1), so beteiligt die zuständige Stiftungsbehörde die **Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen (OFD NRW)** im Rahmen des Anerkennungsverfahrens. Zur Beschleunigung des Verfahrens nimmt die OFD NRW zur vorgelegten Satzung vorzugsweise per E-Mail Stellung. Um das Steuergeheimnis zu wahren, muss diese E-Mail verschlüsselt werden. Alternativ können die betroffenen Personen (hier also die Stifter) schriftlich einwilligen, dass sie auf eine Verschlüsselung verzichten (vgl. § 87a Abs. 1 Satz 3 AO).

Ein Muster der „Einwilligung für Stifterinnen und Stifter“ ist im Internet auf der Homepage der Finanzverwaltung NRW zum [Download](#) verfügbar. Jede betroffene Person, deren Daten unverschlüsselt übermittelt werden sollen, muss eine eigene schriftliche Einwilligungserklärung nach diesem Muster abgeben. Soll die Stiftung von mehreren Personen gemeinschaftlich errichtet werden, ist daher von jeder Stifterin bzw. jedem Stifter eine eigene Einwilligungserklärung einzureichen. Eine Abgabe der Einwilligungserklärung durch einen Bevollmächtigten ist nicht zulässig.

Die Bezirksregierungen prüfen die Antragsunterlagen der Stifter u. a. auf Vollständigkeit und leiten diese möglichst zeitnah der OFD NRW zur Prüfung unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Gesichtspunkten zu. Nach Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Bezirksregierung wird je eine Ausfertigung der Anerkennungsurkunde, des Stiftungsgeschäftes und der Stiftungssatzung an das für die Besteuerung der Stiftung zuständige Finanzamt weitergeleitet. Dieses erteilt dann den Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 60a Abs. 1 AO, der die Stiftung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen (§ 63 Abs. 5 Nr. 2 AO) sowie etwaige kontoführende Kreditinstitute zur Abstandnahme vom Steuerabzug berechtigt. Hierzu sowie zu den Voraussetzungen, die die Satzung einer steuerbegünstigten Stiftung erfüllen muss, wird auf Kapitel 2.1.1.4.1 verwiesen.

Die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung von Satzungsänderungen bei bereits anerkannten Stiftungen des privaten Rechts erfolgt durch das jeweils für die Stiftung zuständige Finanzamt. Die Satzungsprüfung bei nicht rechtsfähigen Stiftungen obliegt stets dem jeweils zuständigen Finanzamt.

Soll eine rechtsfähige kirchliche Stiftung des privaten Rechts errichtet werden, so ist neben der Genehmigung der Bezirksregierung noch die Zustimmung der kirchlichen Aufsichtsbehörde gemäß § 12 Abs. 4 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 (GllautStifO NW 2012)) und für die kirchlichen evangelischen Stiftungen das Landeskirchenamt (vgl. § 2 des Kirchengesetzes über rechtsfähige Evangelische Stiftungen des bürgerlichen Rechts vom 15.11.2007 (StiftG EKvW)) als kirchliche Stiftungsaufsicht zuständig.

Rechtsfähige kirchliche Stiftungen des privaten Rechts, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, werden im Anerkennungsverfahren zusätzlich auch durch die OFD NRW geprüft. Insoweit wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

1.1.2.5 Folgen der Anerkennung / Rückwirkungsfiktion

Mit der Anerkennung der unter Lebenden errichteten Stiftung ist die Stifterin bzw. der Stifter verpflichtet, das im Stiftungsgeschäft zugesicherte **Vermögen zu übertragen** (§ 82a Satz 1 BGB). Die Stiftung hat insofern einen schuldrechtlichen Anspruch, der grds. durch Einzelübertragung nach sachenrechtlichen Vorschriften erfüllt wird (in der Regel Einigung und Übergabe § 929 BGB bzw. bei Grundstücken Einigung und Auflassung §§ 873, 925 BGB). Als Ausnahme hiervon gehen Rechte, zu deren Übertragung ein Abtretungsvertrag genügt (z.B. Forderungen, GmbH-Anteile), gemäß § 82a Satz 2 BGB mit der Anerkennung kraft Gesetz auf die Stiftung über, sofern sich nicht aus dem Stiftungsgeschäft etwas Abweichendes ergibt.

Wird die Stiftung von Todes wegen durch Erbeinsetzung errichtet, erfolgt der Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 BGB), wird sie als Vermächtnisnehmerin eingesetzt durch Erwerb des Vermächtnisanspruchs (§ 2174 BGB).

Wird eine Stiftung erst nach dem Tod der Stifterin bzw. des Stifters anerkannt, so greift die **Rückwirkungsfiktion** des § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB, nach der die Stiftung für deren Zuwendungen als schon vor dem Tod entstanden gilt. Ohne diese Fiktion wäre die Stiftung nicht erbfähig (§ 1923 BGB). Die Rückwirkungsfunktion kommt bei von Todes wegen errichteten Stiftungen zur Anwendung, aber auch bei unter Lebenden errichteten Stiftungen, bei denen die Stifterin bzw. der Stifter noch vor der Anerkennung verstirbt.

1.1.3 Stiftungsvermögen

Mit dem StiftRVG wurde der Aufbau des Stiftungsvermögens bundeseinheitlich vorgegeben (§ 83b BGB). Die bisherige Aufteilung in zu erhaltenes Vermögen und zur Verwirklichung des Stiftungszwecks einzusetzende Erträge und Zuwendungen bleibt dabei bestehen:

Gemäß § 83b Abs. 1 BGB besteht das Stiftungsvermögen bei einer Ewigkeitsstiftung aus dem Grundstockvermögen und ihrem „sonstigen Vermögen“ und bei einer Verbrauchsstiftung nur aus sonstigem Vermögen.

Der genaue Umfang des Grundstockvermögens ergibt sich aus § 83b Abs. 2 BGB. Demnach gehören dazu

- das von der Stifterin bzw. dem Stifter im Stiftungsgeschäft gewidmete Vermögen (soweit dieses nicht „sonstiges Vermögen“ sein soll, § 83b Abs. 3 BGB),
- Zuwendungen Dritter bzw. der Stiftenden (außerhalb des Stiftungsgeschäfts), die dazu bestimmt sind, Teil des Grundstockvermögens zu werden (Zustiftung), und
- das Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wurde.

Das „sonstige Vermögen“ wird zwar nicht gesetzlich festgelegt, aber aus dem Umkehrschluss des § 83b Abs. 2 BGB ergibt sich, dass diesem als „Restgröße“ die Vermögensgegenstände zuzuordnen sind, die nicht Grundstockvermögen sind, also:

- der Teil des von Stifterin bzw. Stifter im Stiftungsgeschäft gewidmeten Vermögens einer Ewigkeitsstiftung, der sonstiges Vermögen sein soll (vgl. § 83b Abs. 3 BGB),
- das (gesamte) in einer Verbrauchsstiftung bestehende Vermögen (§ 83b Abs. 1 Satz 2 BGB),
- Zuwendungen Dritter bzw. der Stiftenden (außerhalb des Stiftungsgeschäfts), die nicht dazu bestimmt sind, Grundstockvermögen zu werden,
- das Vermögen, das von der Stiftung als sonstiges Vermögen (bzw. nicht zu Grundstockvermögen) bestimmt wurde.

Das Grundstockvermögen ist ungeschmälert zu erhalten (§ 83c Abs. 1 Satz 1 BGB). Der Stiftungszweck wird durch Nutzung des Grundstockvermögens erfüllt (§ 83c Abs. 1 Satz 2 BGB). Dies ist z.B. gegeben, wenn Erträge des Grundstockvermögens zur Zweckverwirklichung eingesetzt werden. Es können aber auch die Vermögensgegenstände des Grundstockvermögens selbst unmittelbar für den Stiftungszweck genutzt werden (vgl. BT-Drucks. 19/28173, S. 57).

Beispiel: Das Grundstockvermögen einer gemeinnützigen Stiftung zur Förderung der Altenhilfe (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO) besteht aus einer Immobilie und einem umfangreichen Wertpapierdepot. In der Immobilie betreibt die Stiftung ein Altenheim.

Der Stiftungszweck wird durch Nutzung des Grundstockvermögens umgesetzt. Die Immobilie wird unmittelbar zur Zweckverwirklichung genutzt und das Wertpapierdepot dient zur Erzielung zusätzlicher Erträge, die ebenfalls der Zweckverwirklichung dienen.

Hinweis: Gemeinnützigkeitsrechtlich handelt es sich bei der Immobilie um sog. nutzungsgebundenes Vermögen, das bereits für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt wird. Die Wertpapiere sind dem zulässigen (Ausstattungs-)Vermögen nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO zuzurechnen, so dass eine zeitnahe Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO insofern nicht erforderlich ist.

Zur Verwaltung des Stiftungsvermögens sind darüber hinaus zukünftig auch folgende gesetzliche Regelungen in § 83c BGB vorgesehen:

- Zuwächse aus der Umschichtung des Grundstockvermögens können für die Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden, soweit dies durch die Satzung nicht ausgeschlossen wurde und die Erhaltung des Grundstockvermögens gewährleistet ist (§ 83c Abs. 1 Satz 3 BGB)

Durch die Satzung kann bestimmt werden, dass die Stiftung einen Teil des Grundstockvermögens verbrauchen darf. In einer solchen Satzungsbestimmung muss die Stiftung verpflichtet werden, das Grundstockvermögen in absehbarer Zeit wieder um den verbrauchten Teil aufzustocken (§ 83c Abs. 2 BGB).

1.1.4 Stiftungsorgane

1.1.4.1 Allgemeines

Die Stiftungsorganisation gehört zu den drei Grundprinzipien einer Stiftung des privaten Rechts (siehe Kapitel 1.1.1) und ergibt sich aus der Stiftungsverfassung. Die Verfassung der Stiftung wird, soweit sie nicht auf Bundes- oder Landesgesetz beruht, durch das Stiftungsgeschäft und insbesondere die Satzung bestimmt (§ 83 Abs. 1 BGB).

Die Stiftungsorgane haben bei ihrer Tätigkeit für die Stiftung den bei der Errichtung der Stiftung zum Ausdruck gekommenen Willen, hilfsweise den mutmaßlichen Willen der Stifterin bzw. des Stifters zu beachten (§ 83 Abs. 2 BGB).

Einzig zwingendes Organ einer Stiftung ist der Vorstand, die Stifterin bzw. der Stifter kann jedoch nach Bedarf weitere Organe (z.B. zur Kontrolle und Überwachung des Vorstands) vorsehen (§ 84 Abs. 4 Satz 1 BGB).

1.1.4.2 Vorstand

Der Vorstand ist einzig zwingendes Organ einer Stiftung (§ 84 Abs. 1 Satz 1 BGB) und führt die Geschäfte der Stiftung (§ 84 Abs. 1 Satz 2 BGB), ist also insbesondere für folgende Aufgaben zuständig (wobei die genauen Aufgabenbereiche durch Satzung festgelegt und abgeändert werden können, vgl. § 84 Abs. 3 BGB):

- Erfüllung des Stiftungszwecks (im Sinne der Stifterin bzw. des Stifters)
- Verwaltung des Stiftungsvermögens (siehe auch Kapitel 1.1.3)
- Rechnungslegung (siehe auch Kapitel 1.1.6)
- Berichterstattung gegenüber der Stiftungsaufsicht (vgl. Kapitel 1.1.5) und ggf. gegenüber Kontrollorganen der Stiftung (siehe auch Kapitel 1.1.4.3)
- Erfüllung steuerlicher Pflichten
- Insolvenzantragspflicht (§ 84 Abs. 5, 42 Abs. 2 BGB)

Der Vorstand fasst seine Beschlüsse vorbehaltlich einer abweichenden Satzungsregelung nach dem Mehrheitsprinzip (§§ 84b Satz 1, 32 BGB). Bei Interessenkollision greift jedoch für das betroffene Mitglied der Stimmrechtsausschluss nach § 84b Satz 2 BGB.

Der Vorstand ist **gesetzlicher Vertreter** der Stiftung (§ 84 Abs. 2 Satz 1 BGB). Seine Vertretungsmacht kann jedoch im Außenverhältnis durch die Satzung eingeschränkt werden (§ 84 Abs. 3 BGB).

Bei mehreren Vorstandsmitgliedern wird die Stiftung durch die Mehrheit der Mitglieder vertreten (§ 84 Abs. 2 Satz 2 BGB). Durch Satzung kann jedoch abweichend hiervon auch Einzel- bzw. Gesamtvertretung geregelt werden (§ 84 Abs. 3 BGB).

Durch die Stiftungssatzung kann bestimmt werden, dass neben dem Vorstand für gewisse Geschäfte **besondere Vertreterinnen bzw. Vertreter** zu bestellen sind, deren Vertretungsmacht sich auf die entsprechend per Satzung zugewiesenen Geschäftsbereiche bezieht (§§ 84 Abs. 5, 30 BGB). In der Praxis betrifft dies regelmäßig eine (hauptamtliche) Geschäftsführung, die den ehrenamtlichen Vorstand entlasten bzw. dessen Aufgaben weitgehend übernehmen kann.

Soweit die Satzung nicht etwas anderes vorsieht, gelten die Haftungsregelungen der §§ 31 ff. BGB entsprechend. Hat der besondere Vertreter die Rechtsstellung eines Organs, gelten die §§ 84 bis 84c BGB auch für ihn (§ 84 Abs. 4 BGB).

Die **Bildung des Vorstands** muss zwingend in der dem Stiftungsgeschäft beigelegten Stiftungssatzung geregelt werden, da andernfalls keine Anerkennung durch die Stiftungsaufsicht erfolgt (§ 81 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d BGB). Zu regeln sind dabei mindestens die Anzahl der Vorstandsmitglieder sowie Vorgaben zu deren Bestellung und Abberufung. Weiterhin können Stifterin und Stifter aber auch Aufgaben des Vorstands festlegen, Amtsdauer, Vergütung, Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot und andere organisatorische Fragen klären.

Den ersten Vorstand bestellt die Stifterin bzw. der Stifter regelmäßig selbst durch Vorgabe im Stiftungsgeschäft, die Bestellung des nächsten Vorstands kann dann – je nach Satzungsfestlegung – durch den bisherigen Vorstand oder ein weiteres Stiftungsorgan erfolgen. Denkbar sind auch geborene Mitglieder, z. B. ein Bürgermeister bei einer Bürgerstiftung oder Familienmitglieder bei Familienstiftungen.

Die **Vorstandsmitglieder üben ihre Tätigkeit nach der gesetzlichen Vorstellung unentgeltlich aus** (§ 84a Abs. 1 Satz 2 BGB). Hiervon kann jedoch durch Satzungsfestlegung abgewichen werden (§ 84a Abs. 1 Satz 3 BGB). Eine unentgeltliche Tätigkeit liegt auch noch vor, wenn die Vorstandsmitglieder Anspruch auf die ihnen entstandenen angemessenen Aufwendungen – z. B. für Reisekosten, Post- und Telefonspeisen, Beherbergungs- und Verpflegungskosten – haben (§§ 84a Abs. 1 Satz 1, 670 BGB).

Keine unentgeltliche Tätigkeit liegt dagegen vor, wenn die Vorstandsmitglieder Pauschalen erhalten, die nicht tatsächlich entstandenen Aufwand abdecken oder für entstandenen Zeitaufwand gezahlt werden (vgl. BGH-Urteil vom 14.12.1987, II ZR 53/87, ZIP 1988 S. 706, Rn. 7; zuletzt auch BSG-Urteil vom 23.02.2021, B 12 R 15/19 R, DStR 2021 S. 2649, Rn. 33). Sollen derartige Pauschalen oder sonstige Vergütungen gezahlt werden, muss dies entsprechend in der Satzung geregelt sein. Der Ersatz tatsächlich entstandener Aufwendungen (außer dem Zeitaufwand) ist auch ohne entsprechende Regelung in der Satzung zulässig (vgl. auch BMF-Schreiben vom 21.11.2014, BStBl I 2014, S. 1581).

Entsprechende Satzungsbestimmungen können z. B. wie folgt formuliert werden:

- „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.“
- „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.“

Bei einer Stiftung, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (steuerbegünstigte Stiftung gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1) ist zudem zu beachten, dass eine Vergütung nicht unverhältnismäßig hoch sein darf (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Ein Verstoß

gegen diese Regelung liegt auch vor, wenn eine steuerbegünstigte Stiftung eine Vergütung zahlt, obwohl eine solche in der Satzung nicht vorgesehen ist und die Vorstandsmitglieder daher eigentlich unentgeltlich tätig sein müssten.

Wird ein Vorstandsmitglied nebenberuflich zugunsten einer steuerbegünstigten Stiftung tätig, so ist die Vergütung gemäß § 3 Nr. 26a EStG bis zur Höhe von 840 Euro (bis 2020: 720 Euro) steuerfrei und zwar unabhängig davon, ob es sich um Einkünfte aus selbständiger oder nicht selbständiger Tätigkeit handelt.

Die Stiftung ist für den Schaden verantwortlich, den der Vorstand oder ein Mitglied des Vorstands durch eine in Ausführung der ihm zustehenden Verrichtungen begangene, zum Schadensersatz verpflichtende Handlung einem Dritten zufügt (§§ 84 Abs. 5, 31 BGB).

Die Stiftung kann jedoch wiederum die Organmitglieder in Regress nehmen, da diese der Stiftung gegenüber im Innenverhältnis für Pflichtverletzungen im Rahmen ihrer Geschäftsführertätigkeit haften (§§ 84a Abs. 1 Satz 1, 664 ff., 280 Abs. 1 BGB, vgl. auch OLG Oldenburg, Urteil vom 08.11.2013, 6 U 50/13, NZG 2014 S. 1272). Die **Vorstandsmitglieder haften** dabei grds. als Gesamtschuldner, ein Rückgriff gegenüber den anderen Mitgliedern ist aber möglich (vgl. BGH-Urteil vom 20.11.2014, III ZR 509/13, ZIP 2015 S. 166).

Die Haftung ist aber bei unentgeltlich tätigen Vorstandsmitgliedern oder solchen, die für ihre Tätigkeit eine Vergütung von höchstens 840 Euro pro Jahr erhalten, **auf vorsätzliche oder grob fahrlässige Pflichtverletzungen beschränkt** (§§ 84a Abs. 3 Satz 1, 31a BGB). Nach § 84a Abs. 3 Satz 2 BGB kann diese Haftungsbeschränkung durch Satzungsregelung gänzlich ausgeschlossen oder zumindest beschränkt werden. Dies kann z. B. zweckmäßig sein, wenn für die durch Pflichtverletzungen ihrer Organmitglieder verursachten Schäden Versicherungsschutz besteht (vgl. BT-Drucks. 19/28173, S. 62).

Gemäß § 84a Abs. 1 Satz 3 BG besteht auch die Möglichkeit, die Haftung für Pflichtverletzungen der Vorstandsmitglieder unabhängig von § 31a BGB zu beschränken, also z. B. auch für solche Vorstandsmitglieder, die eine Vergütung von über 840 Euro im Jahr erhalten. Die Aufnahme einer solchen Haftungsbeschränkung ist auch durch nachträgliche Satzungsänderung möglich (vgl. BT-Drucks. 19/31118, S. 10).

Rechtssicherheit im Zusammenhang mit Pflichtverletzungen der Vorstandsmitglieder schafft die durch das StiftRVG eingeführte sog. **Business-Judgement-Rule**, die an einen allgemeinen Sorgfaltsmaßstab gekoppelt ist (§ 84a Abs. 2 BGB): Nach § 84a Abs. 2 Satz 1 BGB hat das Vorstandsmitglied bei der Führung der Geschäfte der Stiftung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers anzuwenden. Zahlreiche Geschäftsführungsaufgaben sind jedoch zukunftsgerichtet und erfordern Prognosen hinsichtlich zukünftiger Entwicklungen. Dies gilt vor allem auch für Entscheidungen über die Anlage des Stiftungsvermögens. Deshalb soll die Business-Judgement-Rule (§ 84a Abs. 2 Satz 2 BGB) in bestimmten Fällen eine Pflichtverletzung ausschließen: Beachtet ein Organmitglied bei der Wahrnehmung von Geschäftsführungsaufgaben, zum Beispiel bei Entscheidungen über die Anlage des Stiftungsvermögens, die gesetzlichen und satzungsgemäßen Vorgaben und durfte es vernünftigerweise annehmen, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Stiftung zu handeln, verletzt das Organmitglied durch eine solche Wahrnehmung der Geschäftsführungsaufgaben nicht seine Geschäftsführungspflichten (vgl. BT-Drucks. 19/28173,

S. 61). Spätere Erkenntnisse (z. B. über die Entwicklung des Kapital- und Immobilienmarkts) sind also nicht haftungsrelevant, wenn die Vorstandsmitglieder bei ihrer Entscheidung Gesetz und Satzung beachtet und nach ihrem Ermessen zum Wohl der Stiftung gehandelt haben. Es ist daher empfehlenswert, die Grundlagen der Vorstandsentscheidung zu dokumentieren.

1.1.4.3 Weitere Stiftungsorgane

In der Satzung können bei Bedarf neben dem Vorstand weitere Organe vorgesehen werden (§ 84 Abs. 4 BGB).

Zusätzliche Organe sind für die Stiftung in der Regel auch empfehlenswert, insbesondere um eine angemessene Kontrolle des Handelns der Vorstandsmitglieder zu gewährleisten. Neben der Kontroll- und Überwachungsfunktion können weitere Organe aber z. B. auch beratend tätig werden. Zulässig ist auch, Geschäftsführungskompetenzen des Vorstands teilweise an weitere Organe abzugeben (§ 84 Abs. 3 i.V.m. § 84 Abs. 1 Satz 2 BGB).

Die Benennung der (weiteren) Organe steht im Ermessen der Stifterin bzw. des Stifters. Häufig werden diese als Kuratorium, Beirat oder Stiftungsrat bezeichnet.

In der Satzung sollen auch für die weiteren Organe Bestimmungen über die Bildung, die Aufgaben und die Befugnisse enthalten sein (vgl. § 84 Abs. 4 Satz 2 BGB).

1.1.5 Stiftungsaufsicht

Die Stiftungsaufsicht ist stets auf eine reine **Rechtsaufsicht** beschränkt. Zweckmäßigkeitsfragen, etwa in welcher Art und Weise die Stiftungsorgane den Stiftungszweck am besten verfolgen können, sind deshalb nicht Gegenstand der Prüfung.

Die Stiftungsaufsicht hat bei der Aufsicht den bei Errichtung der Stiftung zum Ausdruck gekommenen Willen, hilfsweise den mutmaßlichen Willen der Stifterin bzw. des Stifters zu beachten (§ 83 Abs. 2 BGB). In diesem Rahmen unterliegen die Stiftungen gemäß § 5 Abs. 1 StiftG NRW der Stiftungsaufsicht. Dabei ist die Behörde berechtigt, sich über Angelegenheiten der Stiftung unterrichten zu lassen und die Verwaltung der Stiftung zu prüfen (§ 6 Abs. 1 bis 3 StiftG NRW).

Stiftungen, die ausschließlich oder überwiegend private Zweck verfolgen, unterliegen der Stiftungsaufsicht nur insoweit, als sicherzustellen ist, dass ihre Betätigung gesetzlich geschützten öffentlichen Interessen nicht zuwiderläuft (§ 5 Abs. 2 StiftG NRW).

Kirchliche Stiftungen i.S.d § 11 StiftG NRW unterliegen der kirchlichen Stiftungsaufsicht. Es obliegt den Kirchen selbst, Art und Umfang der erforderlichen Regelungen in eigener Verantwortlichkeit zu treffen (§ 12 Abs. 3 StiftG NRW).

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 zum Ausdruck kommt.

Zuständig für die Stiftungsaufsicht ist in Nordrhein-Westfalen die Bezirksregierung, in deren Bezirk die Stiftung ihren Sitz laut Satzung hat (§ 2 StiftG NRW).

Bei Stiftungen, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (= **steuerbegünstigte Stiftungen**, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1), wird die laufende Geschäftsführung zusätzlich darauf hin überprüft, ob die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung gemäß §§ 51 ff. AO gegeben sind.

Diese **Prüfung obliegt dem Finanzamt**, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Stiftung befindet (§ 20 Abs. 1 AO). Die Geschäftsleitung befindet sich dort, wo regelmäßig die für die Stiftung maßgebenden Entscheidungen getroffen werden. Dies ist in der Regel der Ort, an dem der Vorstand seine Sitzungen abhält.

Für die Prüfung der Satzung von rechtsfähigen Stiftungen im Anerkennungsverfahren ist abweichend von § 20 Abs. 1 AO die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen zuständig (siehe hierzu Kapitel 1.1.2.4).

1.1.6 Rechnungslegung

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

Das StiftG NRW sieht keine besonderen Vorgaben für das Führen von Büchern vor. Nach § 6 Abs. 1 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 oder eine vergleichbare Stelle geprüft wird und sich die Prüfung auch auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel erstreckt (§ 6 Abs. 2 StiftG NRW).

Bei kirchlichen rechtsfähigen Stiftungen sind die kirchenrechtlichen Bestimmungen zu beachten (siehe z.B. [§ 6 StiftG EKvW](#); [§ 6 GlautStifO NW 2023](#)).

Betreibt die Stiftung ein Handelsgewerbe i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB, ist sie nach § 238 HGB zur Führung von Büchern verpflichtet, soweit nicht die Befreiungsvoraussetzungen des § 241a HGB greifen. 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.

Für weitere Einzelheiten zur Rechnungslegung siehe [Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen \(IDW ERS HFA 5 n.F.\)](#).

1.1.7 Satzungsänderungen, Zulegung, Zusammenlegung und Beendigung (Auflösung/Aufhebung)

Im Rahmen des StiftRVG wurden die Rechtsgrundlagen zur Satzungsänderung, Zulegung, Zusammenlegung und Beendigung von Stiftungen bundeseinheitlich und abschließend in den §§ 85 bis 87d BGB geregelt.

Auch wenn eine (rechtsfähige) Stiftung des privaten Rechts dem Grunde nach „ewig“ so bestehen bleiben soll, wie es die Stifterin bzw. der Stifter vorgesehen hat (zur Ausnahme der Verbrauchsstiftung siehe Kapitel 1.1.1), so kann es durch geänderte tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse geboten sein, Anpassungen vorzunehmen, um weiterhin eine nachhaltige Verwirklichung des vorgesehenen Stiftungszwecks zu gewährleisten.

Ist die Fortführung des Stiftungszwecks weder durch Satzungsänderung noch durch Zulegung bzw. Zusammenlegung möglich, so bleibt „als letzter Ausweg“ nur die **Beendigung** der Stiftung. Erfolgt die Beendigung durch einen Beschluss der zuständigen Stiftungsorgane spricht man auch von einer Auflösung, bei Beendigung durch Verwaltungsakt der Stiftungsbehörde von einer Aufhebung der Stiftung.

Sämtlichen Maßnahmen ist gemein, dass sie zukünftig vorrangig durch die Stiftungsorgane mit Genehmigung der Stiftungsbehörde vorgenommen werden sollen und die Behörde selbst erst dann tätig werden soll, wenn die zuständigen Organe nicht handlungsfähig sind oder pflichtwidrig nicht handeln (§§ 85a Abs. 1 und 2, 86b Abs. 1 und 2, 87 Abs. 1 und 3, 87a BGB).

Denkbar wäre z. B., die Satzung an die geänderten Verhältnisse anzupassen. Bei einer solchen **Satzungsänderung** würde die Stiftung im bürgerlich-rechtlichen Sinne bestehen bleiben.

Außerdem ist für sämtliche (organschaftliche) Maßnahmen keine Satzungsermächtigung notwendig. Für die Möglichkeiten zur Satzungsänderung können Stifterin bzw. Stifter jedoch im Rahmen des Stiftungsgeschäfts abweichende Regelungen treffen (siehe § 85 Abs. 4 BGB).

Eine „**einfache**“ **Satzungsänderung**, die weder den Stiftungszweck noch sonstige prägende Bestimmungen der Satzung betrifft, ist – vorbehaltlich entgegenstehender Regelungen im Stiftungsgeschäft (§ 85 Abs. 4 BGB) – bereits möglich, wenn sie der Erfüllung des Stiftungszwecks dient (§ 85 Abs. 3 BGB).

Ein **Austausch oder eine erhebliche Beschränkung des Stiftungszwecks** durch Satzungsänderung ist dagegen nur möglich, wenn der bisherige Stiftungszweck nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann (oder er das Gemeinwohl gefährdet) und es gesichert erscheint, dass die Stiftung den beabsichtigten neuen oder beschränkten Stiftungszweck dauernd und nachhaltig erfüllen kann (§ 85 Abs. 1 Satz 1 bis 3 BGB). Eine Zweckbeschränkung ist dabei als erheblich anzusehen, wenn die Stiftung dadurch ihre Identität ändert. Dies wird regelmäßig anzunehmen sein, wenn eine Stiftung zwei gleichwertige Zwecke hat und einer der Zwecke aufgegeben werden soll, weil nicht mehr beide dauernd und nachhaltig erfüllt werden können. So dürfte regelmäßig eine erhebliche Zweckbeschränkung vorliegen, wenn eine Stiftung, die den Zweck hat, die Kunst und die Wissenschaft gleichmäßig zu fördern, künftig nur noch den Zweck der Wissenschaftsförderung erfüllen soll. Das Gleiche gilt, wenn ein

sehr weitgefasster Zweck erheblich verengt werden soll. Dies wäre zum Beispiel gegeben, wenn der Zweck einer Stiftung, der darauf gerichtet ist, alle bedrohten Tiere zu schützen, auf den Schutz einer bestimmten bedrohten Tierart beschränkt werden soll (BT-Drucks. 19/28173, S. 65).

Kann der Stiftungszweck einer Ewigkeitsstiftung nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllt werden, kann alternativ zum Austausch bzw. zur erheblichen Beschränkung des Stiftungszwecks auch eine „Umgestaltung“ in eine Verbrauchsstiftung in Frage kommen (§ 85 Abs. 1 Satz 4 BGB).

Eine **anderweite Änderung des Stiftungszwecks oder eine Änderung anderer prägender Bestimmungen** ist zulässig, wenn sich die Verhältnisse nach Errichtung der Stiftung wesentlich verändert haben und eine solche Änderung erforderlich ist, um die Stiftung an die veränderten Verhältnisse anzupassen. Als prägend für eine Stiftung sind regelmäßig die Bestimmungen über den Namen, den Sitz, die Art und Weise der Zweckerfüllung und über die Verwaltung des Grundstockvermögens anzusehen (§ 85 Abs. 2 BGB). Ebenfalls prägend sind die Satzungsbestimmungen, die anordnen, dass die Stiftung eine gemeinnützige oder eine kirchliche Stiftung sein soll (vgl. BT-Drucks. 19/28173, S. 67).

Eine Veränderung der Verhältnisse ist für die Stiftung als wesentlich anzusehen, wenn sie erhebliche Auswirkungen auf die Erfüllung des Stiftungszwecks hat und dazu führt, dass die (bisherige) Stiftungsverfassung den neuen Anforderungen nicht mehr genügt (vgl. BT-Drucks. 19/28173, S. 67). Die Veränderung kann tatsächlicher Natur (z. B. ein erheblicher Verlust des Stiftungsvermögens) oder auch rechtlicher Natur (z. B. Gesetzesänderungen) sein.

Reicht eine solche Satzungsänderung (i. S. d. § 85 Abs. 2 bis 4 BGB) nicht aus, um die Stiftung an die veränderten Verhältnisse anzupassen, oder lagen schon seit Errichtung der Stiftung die Voraussetzungen für eine Auflösung nach § 87 Abs. 1 Satz 1 BGB vor, kann die Stiftung auch mit einer anderen Stiftung im Wege der **Zulegung bzw. Zusammenlegung** zusammengeführt werden (§§ 86 bis 86i BGB). Unter Umständen kann es jedoch auch erforderlich sein, die Stiftung mit einer anderen Stiftung zusammenzuführen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Stiftungsvermögen der Stiftung (allein) nicht mehr ausreicht, um den Stiftungszweck dauerhaft und nachhaltig zu erfüllen.

Man unterscheidet dabei die Zulegung und die Zusammenlegung:

- Als **Zulegung** bezeichnet man eine Zusammenführung, bei der eine Stiftung unter Erlöschen ihrer Rechtspersönlichkeit und Übertragung ihres Vermögens in einer bestehenden Stiftung aufgeht.
- Bei einer **Zusammenlegung** werden zwei oder mehr Stiftungen unter Erlöschen ihrer Rechtspersönlichkeit und Übertragung ihres Vermögens in einer neu zu gründenden Stiftung vereinigt.

Hierzu ist zusätzlich zu den wesentlich veränderten Verhältnissen erforderlich, dass gesichert erscheint, dass die übernehmende Stiftung die Zwecke der übertragenden Stiftung(en) im Wesentlichen in gleicher Weise dauernd und nachhaltig erfüllen kann und die Rechte der Destinatäre der übertragenden Stiftung gewahrt werden. Im Fall der Zulegung muss zudem der Zweck der übertragenden Stiftung im Wesentlichen mit einem Zweck der übernehmenden Stiftung übereinstimmen.

Anders als bei einer Satzungsänderung bleibt die zugelegte bzw. zusammengelegte Stiftung nicht im bürgerlich-rechtlichen Sinne erhalten, sondern erlischt als eigenständiges Rechtssubjekt. Sie lebt aber „im funktionalen Sinn“ in der aufnehmenden Stiftung weiter, so dass eine Fortführung des von der Stifterin bzw. dem Stifter vorgesehenen Stiftungszwecks gewährleistet bleibt.

Die Zulegung bzw. Zusammenlegung von Stiftungen erfolgt entweder durch Vertrag, der von der Stiftungsbehörde zu genehmigen ist oder durch behördliche Entscheidung (§§ 86b bis 86e BGB). Mit der Unanfechtbarkeit der Genehmigung des Vertrags oder der Unanfechtbarkeit der Entscheidung der Stiftungsbehörde geht das Stiftungsvermögen der übertragenden Stiftung(en) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Stiftung über und die übertragende(n) Stiftung(en) erlischt (erlöschen) (§ 86f BGB).

Die **Auflösung einer Stiftung** durch den Vorstand (bzw. ein anderes per Satzung hierzu befugtes Organ) kommt immer dann in Betracht, wenn die Stiftung ihren Zweck endgültig nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllen kann und sich dieser Zustand auch nicht durch Satzungsänderung heilen lässt (§ 87 Abs. 1 BGB). Entscheidet der Vorstand (bzw. das andere befugte Organ) nicht rechtzeitig über die Auflösung, soll die Stiftung durch die Stiftungsbehörde **aufgehoben** werden (§ 87a Abs. 1 BGB). Verbrauchsstiftungen sind aufzulösen, wenn die Zeit, für die sie errichtet wurde, abgelaufen ist (§ 87 Abs. 2 BGB). Auch in diesen Fällen hat die Stiftungsbehörde die Stiftung aufzuheben, wenn das zuständige Organ über die Auflösung nicht unverzüglich entscheidet (§ 87a Abs. 2 Nr. 1 BGB).

1.2 Die nicht rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts

Unter einer nicht rechtsfähigen (bzw. unselbstständigen) Stiftung versteht man die Zuwendung von Vermögen durch die Stifterin bzw. den Stifter an eine andere natürliche Person oder einen anderen mit Rechtsfähigkeit ausgestatteten Stiftungsträger (juristische Person, Personenhandelsgesellschaft, Gesellschaft bürgerlichen Rechts) mit der Maßgabe, die übertragenen Werte wirtschaftlich getrennt von dessen eigenem Vermögen als Sondervermögen zu verwalten und dauerhaft zur Verfolgung von Zwecken zu nutzen, die die Stiftenden festgelegt haben (vgl. BFH-Urteil vom 24.03.1993, I R 27/92, BStBl II 1993 S. 637). Die nicht rechtsfähige Stiftung hat also keine eigene Rechtspersönlichkeit, sie kann zivilrechtlich nicht selbst Träger von Rechten und Pflichten sein.

Sie unterliegt auch weder dem Anerkennungsverfahren, noch den sonstigen Vorschriften i.S.d. §§ 80 ff. BGB oder der Aufsicht durch die Stiftungsbehörden.

Damit kann die Gründung einer nicht rechtsfähigen Stiftung z.B. dann in Betracht kommen, wenn nur ein geringes Stiftungskapital vorhanden ist oder eine Verbrauchsstiftung mit geringer Zeitdauer errichtet werden soll.

Wird eine nicht rechtsfähige Stiftung gegründet, die nach ihrer Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient und deshalb die Steuerbegünstigung nach §§ 51 ff. AO in Anspruch nehmen möchte, so sind jedoch die abgabenrechtlichen Voraussetzungen zu beachten (siehe Kapitel 2.1.1). Insbesondere muss die Satzung in diesem Fall den Vorgaben der Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO genügen (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO). Eine beispielhafte Satzung einer steuerbegünstigten nicht rechtsfähigen Stiftung ist in Anlage 2 beigelegt.

Eine nicht rechtsfähige Stiftung entsteht unter Lebenden durch Vertrag zwischen der Stifterin bzw. dem Stifter und der Stiftungsträgerin bzw. dem Stiftungsträger (Treuhandvertrag oder Schenkung unter Lebenden) und von Todes wegen durch Erbeinsetzung oder durch ein Vermächtnis unter Auflage.

Der Träger ist nicht Organ der nicht rechtsfähigen Stiftung. Er handelt im Rechtsverkehr regelmäßig in eigenem Namen. Allerdings tut er dies vor dem Hintergrund einer Pflichtenbindung, die der des Vorstandes einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts angenähert ist (vgl. Godron, in: Richter, Stiftungsrecht, 1. Auflage 2019, § 17 Rn. 132 ff.).

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.

1.3 Die Stiftung 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). Als juristische Person des öffentlichen Rechts ist sie nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG).

Werden bei der Errichtung die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches 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.

Steuerlich kann zudem 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 (sog. 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. Auch eine nicht rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts kann nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art unbeschränkt 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 die Entstehung der Stiftung für ihre rechtliche Einordnung maßgeblich ist (vgl. BFH-Urteil vom 24.03.1993, I R 27/92, BStBl II 1993 S. 637 und BFH-Urteil vom 29.01.2003, I R 106/00, BFH/NV 2003 S. 868).

2. Besteuerung der Stiftungen

2.1 Steuerliche Stiftungsdefinitionen

2.1.1 Steuerbegünstigte bzw. gemeinnützige Stiftung

2.1.1.1 Begriff und Vorteile

Eine steuerbegünstigte – im allgemeinen Sprachgebrauch auch gemeinnützige – Stiftung liegt vor, wenn die Stiftung nach ihrer Satzung und dem Stiftungsgeschäft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige (§ 52 AO), mildtätige (§ 53 AO) oder auch kirchliche Zwecke (§ 54 AO) verfolgt und ihre tatsächliche Geschäftsführung diesen Satzungsbestimmungen entspricht.

Steuerbegünstigte Stiftungen, deren Stifterinnen und Stifter bzw. sonstige Spender und die Organmitglieder profitieren insbesondere von folgenden steuerlichen Vorteilen:

- Erbschaft- und schenkungsteuerfreie Übertragung von Vermögen auf die Stiftung (§ 13 Nr. 16 Buchst. b ErbStG, siehe auch Kapitel 2.2.2)
- (Erhöhter) Spendenabzug für Übertragungen in das zu erhaltende Vermögen der Stiftung (§ 10b Abs. 1 bzw. 1a EStG, siehe auch Kapitel 4)
- Körperschaft- und Gewerbesteuerfreiheit gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG, soweit kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (siehe Kapitel 2.3.1 und Kapitel 2.3.2)
- Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Leistungen außerhalb der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG, siehe auch Kapitel 2.3.3)
- Einkommensteuerfreie Vergütung einer nebenberuflichen Vorstandstätigkeit bis zu 840 Euro (§ 3 Nr. 26a EStG)

Die folgenden Ausführungen sollen einen rudimentären Überblick über die möglichen steuerbegünstigten Zwecke (siehe Kapitel 2.1.1.2), die Grundsätze, an denen sich die steuerbegünstigte Stiftung orientieren muss (siehe Kapitel 2.1.1.3) und das Überprüfungsverfahren zur Anerkennung der Steuerbegünstigung (siehe Kapitel 2.1.1.4) geben.

Für weitere Details und Informationen hierzu wird auf die Arbeitshilfe „Vereine und Steuern“ des Ministeriums der Finanzen NRW verwiesen (zum Download verfügbar unter <https://land.nrw/de/servicecenter/broschuerenservice>, Stand: 12. Ausgabe, Februar 2023).

2.1.1.2 Steuerbegünstigte Zwecke

Eine Stiftung kann die an §§ 51 ff. AO anknüpfenden Steuerbegünstigungen (siehe Kapitel 2.1.1.1) in Anspruch nehmen, wenn sie nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient.

Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Stiftung **gemeinnützige Zwecke**, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

Eine Förderung der Allgemeinheit setzt voraus, dass diese nicht einem fest abgeschlossenen Personenkreis zugutekommt (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO). Das Gesetz nennt dabei explizit die Zugehörigkeit zu einer Familie als schädliches Ausschlusskriterium,

sodass eine Familienstiftung im klassischen Sinne nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden kann.

Es genügt, wenn der Kreis der geförderten Personen im Einzelfall als Ausschnitt der Allgemeinheit angesehen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1978, I R 39/78, BStBl II 1979, S. 482).

Unschädlich ist eine Begrenzung des geförderten Personenkreises, wenn sich die Kriterien für die Auswahl am angestrebten Zweck orientieren.

Beispiele:

- Eine Stiftung, die einen Kindergarten nur für die Bewohner eines bestimmten Stadtteils betreibt, fördert noch die Allgemeinheit.
- Bei Bildungsveranstaltungen kann die Teilnahme von bestimmten Qualifikationen abhängig gemacht werden.

In § 52 Abs. 2 Satz 1 AO sind die Zwecke aufgeführt, bei denen der Gesetzgeber grundsätzlich von einer Förderung der Allgemeinheit ausgeht und die daher (vorbehaltlich einer schädlichen Einschränkung der Förderung der Allgemeinheit im vorgenannten Sinn, z.B. durch die Beschränkung auf eine Familie) als gemeinnützig anerkannt werden.

Insbesondere Stiftungen, die sich 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 der Bildung und Erziehung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO) verschrieben haben, können diese Zwecke auch durch die Auslobung und Verleihung von Preisen sowie die Vergabe von Stipendien verwirklichen. In diesen Fällen ist die Förderung der Allgemeinheit 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.

Im Gegensatz zur Förderung gemeinnütziger Zwecke ist bei den **mildtätigen Zwecken** (§ 53 AO) keine Förderung der Allgemeinheit erforderlich. Mildtätiges Handeln zielt vielmehr darauf ab, (Einzel-)Personen, die sich in einer Notlage befinden, selbstlos zu unterstützen.

§ 53 AO unterscheidet bei den Notlagen zwischen zwei Formen der Hilfsbedürftigkeit:

- Persönliche Hilfsbedürftigkeit (§ 53 Nr. 1 AO): Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind (z.B. physisch oder psychisch erkrankte Menschen (auch bei Psychosen, Suchtkrankheiten, Neurosen oder sonstige Persönlichkeitsveränderungen) oder Menschen mit Behinderung).

- Wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit (§ 53 Nr. 2 AO): Unterstützung von Personen, deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache (bzw. bei Alleinstehenden das Fünffache) des Regelsatzes der Sozialhilfe i.S.d. § 28 SGB XII (§ 53 Nr. 2 Satz 1 und 4 AO) oder deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen (z.B. Erdbeben, Hochwasser) zu einer Notlage geworden ist (§ 53 Nr. 2 Satz 3 AO).

Eine Stiftung, zu deren Satzungszwecken die Unterstützung von hilfebedürftigen Verwandten der Stifterin bzw. des Stifters gehört, kann nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden, da in diesen Fällen nicht die selbstlose Förderung hilfebedürftiger Personen, sondern die Förderung der Verwandtschaft im Vordergrund steht (vgl. AEAO Nr. 3 zu § 53; die gelegentliche Unterhaltsgewährung i.S.d. § 58 Nr. 6 AO ist jedoch unschädlich, da sie keinen eigenständigen Satzungszweck begründet, siehe hierzu auch Kapitel 2.1.1.3.1).

Ein (privatrechtliche) Stiftung verfolgt **kirchliche Zwecke** (§ 54 AO), wenn ihre Tätigkeit auf die selbstlose Förderung einer Religionsgemeinschaft des öffentlichen Rechts ausgerichtet ist. Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts sind in Nordrhein-Westfalen insbesondere die

- (Erz-)Diözesen der Römisch-Katholischen Kirche, ihre Kirchengemeinden und Kirchenverbände,
- Evangelische Kirche im Rheinland, die Evangelische Kirche von Westfalen und die Lippische Landeskirche, ihre Kirchengemeinden, Kirchenkreise und Verbände sowie die
- Landesverbände der jüdischen Gemeinden von Nordrhein und Westfalen-Lippe.

Fördert eine (privatrechtliche) Stiftung diese Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts, indem sie z.B. Gotteshäuser bzw. kirchliche Gemeindehäuser errichtet, ausschmückt und unterhält, Religionsunterricht erteilt oder Kirchenvermögen verwaltet (siehe auch § 54 Abs. 2 AO), verfolgt sie damit kirchliche Zwecke i.S.d. § 54 AO.

Hinweis:

Der Begriff der kirchlichen Stiftung i.S.d. § 13 StiftG NW ist weiter gefasst. Eine solche kirchliche Stiftung kann daher neben den kirchlichen Zwecken gemäß § 54 AO auch gemeinnützige und mildtätige Zwecke verwirklichen (siehe auch Kapitel 1.1.1 unter d)).

2.1.1.3 Grundsätze der Steuerbegünstigung

Eine Stiftung, die sich auf die Steuerbegünstigungen gemäß §§ 51 ff. AO berufen möchte, weil sie gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke verfolgt, muss diese Zwecke nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung **selbstlos, ausschließlich und unmittelbar** umsetzen:

2.1.1.3.1 Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

Eine selbstlose Förderung steuerbegünstigter Zwecke ist zunächst dann gegeben, wenn dadurch **nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke** verfolgt werden (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Stiftung darf mit ihren steuerbegünstigten Zwecken also z.B. nicht primär gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke anstreben.

Auch hat der Bundesfinanzhof beispielsweise einer Stiftung zur gemeinnützigen Förderung der Kunst und Kultur die Anerkennung der Steuerbegünstigung verwehrt, da

der Stifter in dem zu beurteilenden Einzelfall ein maßgebliches Eigeninteresse am Sammeln und am Besitz von Kunstgegenständen verfolgt hat. Er hatte das zivilrechtliche Eigentum an privat angeschafften Kunstwerken auf eine Stiftung übertragen, den unmittelbaren Besitz aber behalten, da die Kunstwerke in seinen Privaträumen blieben und der Öffentlichkeit nicht zugänglich waren (vgl. BFH-Beschluss vom 24.05.2016, V B 123/15, BFH/NV 2016 S. 1253).

Darüber hinaus sind in § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO weitere Anforderungen an die Selbstlosigkeit enthalten:

Mittelverwendungsgebot zugunsten der satzungsgemäßen Zwecke

Die Mittel der Stiftung dürfen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

Dieses Ziel wird jedoch verfehlt, wenn die Stiftung ihre Mittel weitgehend nicht für ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke, sondern für die eigene Verwaltung und die 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 sicherstellen, dass zum einen keine einzelnen unangemessenen Ausgaben vorgenommen werden 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 Prozent – zur Bestreitung von Ausgaben für die 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.

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).

Selbst wenn die Stiftung die Grenze von 50 Prozent einhält, können einzelne unangemessene Ausgaben zur Aberkennung der Steuerbegünstigung führen, wie z.B. ein im Verhältnis zum angefallenen Arbeitsaufwand überhöhtes (Vorstands-)Gehalt oder im Fall einer nicht rechtsfähigen Stiftung auch eine überhöhte Vergütung der Treuhänderin bzw. des Treuhänders (vgl. AEAO Nr. 21 zu § 55, zur Frage der Angemessenheit siehe auch AEAO Nr. 25 zu § 55).

Hinweis:

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 Zentrallinstitut 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/spenden-siegel>).

Verbot von Zuwendungen an Stifterin bzw. Stifter und deren Erben

Die Stifterin bzw. der Stifter und deren Erben dürfen keine Zuwendungen aus Stiftungsmitteln erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO, § 55 Abs. 3 AO). Als Ausnahme hiervon kann eine Stiftung jedoch gemäß § 58 Nr. 6 AO einen Teil, 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. Die Ausnahmeregelung ist letztlich vor dem Hintergrund zu verstehen, dass der Gesetzgeber ein besonderes Interesse an der Gründung von steuerbegünstigten Stiftungen hat. Häufig übertragen Stifterinnen und Stifter schon zu Lebzeiten erhebliche Teile ihres Vermögens auf eine Stiftung. Für den Fall, dass sich ihre wirtschaftliche Situation oder die der nächsten Angehörigen, nach der Stiftungserrichtung in einer Weise verschlechtert, 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 und die Ehrung des Andenkens kann die Stiftung 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 steuerpflichtige 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 (zu den einzelnen Tätigkeitsbereichen einer steuerbegünstigten Stiftung siehe Kapitel 2.1.1.5).

Als Begünstigte i.S.d. § 58 Nr. 6 AO kommen die Stifterin bzw. der Stifter sowie deren nächste Angehörige in Frage. Der Begriff der nächsten Angehörigen ist enger als der der Angehörigen nach § 15 AO (vgl. AEAO Nr. 12 zu § 58). Er umfasst: Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel (auch durch Adoption verbunden), Geschwister, Pflegeeltern und Pflegekinder.

Da auch eine Zustifftern bzw. ein Zustifter die Stellung einer Stifterin/eines Stifters innehat, können die Regelungen des § 58 Nr. 6 AO auch auf diese bzw. deren nächste Angehörige 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 gestifteten Vermögenswerten zu betrachten (vgl. *Leichinger* in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Teil C, Rn. 162).

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. 13 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. 13 zu § 58). Etwaige Zuwendungen der Stiftung sollen die Stifterin bzw. den Stifter und deren nächste Angehörige 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 sie 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 etc.) erforderlich sind. Nicht zulässig ist dagegen die „Ausschüttung“ von Stiftungsmitteln mit dem Ziel, den Begünstigten einen Vermögensaufbau zu ermöglichen (vgl. *Leichinger* in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Teil C, Rn. 166).

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

Hinweis:

Zur Aufnahme des § 58 Nr. 6 AO in die Stiftungssatzung siehe Kapitel 2.1.1.4.1, zur Besteuerung der Leistungen beim Empfänger Kapitel 3.1.

Abzugsgrenzen von etwaigen Auskehrungen nach § 58 Nr. 6 AO sind Ansprüche, die eine Stifterin bzw. ein Stifter für sich und ihre/seine nächsten Angehörigen aus dem der Stiftung übertragenen Vermögen „vorbehalten“ hat. 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 Stiftung nur

das nach der Erfüllung der Ansprüche verbleibende Vermögen zugewendet (AEAO Nr. 13 zu § 55).

Hinweis:

Nur insofern kann dann auch ein Spendenabzug geltend gemacht werden (vgl. Kapitel 4.2.1.1).

Die Erfüllung der entsprechenden Ansprüche stellt dann keinen gemeinnützigkeits-schädlichen 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 Stiftung 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. 14 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, darf sie dafür insgesamt höchstens ein Drittel ihres Einkommens verwenden (vgl. AEAO Nr. 15 zu § 55).

Drittbegünstigungsverbot

Neben Zuwendungen an die Stifterin bzw. den Stifter und deren Erben ist auch eine Begünstigung Dritter durch eine steuerbegünstigte Stiftung außerhalb ihrer satzungsmäßigen Zwecke unzulässig. Konkret darf eine steuerbegünstigte Stiftung keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Stiftung fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).

Unzulässig ist damit z.B. die Zahlung unangemessen hoher Vergütungen an Vorstandsmitglieder bzw. die Vergütung von Vorstandsmitgliedern, die laut Satzung ehrenamtlich tätig sind (zur Angemessenheit von Gehaltszahlungen siehe auch AEAO Nr. 25 zu § 55).

Grundsatz der Vermögensbindung

Bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Stiftungsvermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung, § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung liegt 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 (§ 61 Abs. 1 AO). Hierzu sind die Formulierungen gemäß § 5 der in Anlage 1 zu § 60 AO enthaltenen Mustersatzung vorgesehen (siehe auch Kapitel 2.1.1.4.1).

Als Anfallsberechtignte einer steuerbegünstigten Stiftung kommen aufgrund des Grundsatzes der Vermögensbindung lediglich andere steuerbegünstigte Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sowie juristische Personen des öffentlichen Rechts in Betracht, nicht jedoch natürliche Personen (insbesondere die Stifterin bzw. der Stifter oder deren Angehörige). Nach § 55 Abs. 3 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO ist es aber zulässig, das ursprünglich gewidmete Stiftungskapital und die Zustiftungen von der Vermögensbindung auszunehmen und im Falle des Erlöschens der Stiftung an die Stifterin bzw. den Stifter sowie deren Erben zurückfallen zu lassen. Für

die Ausstattung solcher Stiftungen und Zustiftungen, die nicht der dauerhaften Vermögensbindung unterliegen, kann dann jedoch kein Spendenabzug nach § 10b EStG bzw. § 9 Nr. 2 KStG in Anspruch genommen werden (vgl. AEAO Nr. 34 zu § 55, siehe auch Kapitel 4.2.1.3).

Zeitnahe Mittelverwendung

Steuerbegünstigte Stiftungen mit jährlichen Einnahmen von über 45.000 Euro müssen ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Eine 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 (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO).

Beispiel:

Eine Stiftung mit jährlichen Einnahmen von jeweils ca. 100.000 Euro erhält am 18.02.2024 eine nicht als Zustiftung vorgesehene Spende i.H.v. 50.000 Euro. Um dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung zu genügen, müssen in den zwei folgenden Kalenderjahren – also spätestens bis zum 31.12.2026 – Mittel i.H.v. 50.000 Euro für die steuerbegünstigten Stiftungszwecke verwendet werden. Denkbar ist aber z.B. auch, die Mittel in eine Rücklage einzustellen (siehe folgende Ausführungen).

Ausgenommen von der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung sind gemäß § 62 AO:

- Rücklagen zur Verwirklichung der Satzungszwecke (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO), die sog. freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) und Rücklagen zum Erhalt der Beteiligungsquote (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO). Die Stiftung muss die Rücklagen in ihrer Rechnungslegung (ggf. in einer Nebenrechnung) gesondert ausweisen, damit dem zuständigen Finanzamt eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist (AEAO Nr. 14 zu § 62).
- Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Stiftung vorgeschrieben hat (§ 62 Abs. 3 Nr. 1 AO)
- Zuwendungen, die ausdrücklich langfristig dem Stiftungsvermögen dienen sollen (insbesondere Grundstockvermögen und Zustiftungen, § 62 Abs. 3 Nr. 2 und 3 AO)
- Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören (z.B. Beteiligungen und Grundstücke, § 62 Abs. 3 Nr. 4 AO).
- Gewinne aus der Umschichtung des Grundstockvermögens bzw. der Zustiftungen (vgl. AEAO Nr. 30 zu § 55).

Da Stiftungen zur Verwirklichung ihrer Satzungszwecke auf ein ausreichend umfangreiches Grundstockvermögen angewiesen sind, ist es ihnen gemäß § 62 Abs. 4 AO zusätzlich erlaubt, im Jahr ihrer Errichtung und in den folgenden drei Kalenderjahren Überschüsse und Gewinne aus der Vermögensverwaltung und aus ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise dem Vermögen zuzuführen. Mangels ausdrücklicher Nennung gilt diese Regelung nicht für sonstige Mittel, wie z.B. Spenden und Zuschüsse. Spenden können daher nur dann dem langfristigen Vermögen zugeführt werden, wenn sie unter einen der oben genannten Ausnahmetatbestände in § 62 Abs. 1 bis 3 AO fallen. Liegen sowohl positive als auch negative Ergebnisse aus Vermögensverwaltung und 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; Zu den Begrifflichkeiten „Vermögensverwaltung“ und „Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ siehe Kapitel 2.1.1.5).

2.1.1.3.2 Ausschließlichkeit (§ 56 AO)

Nach § 56 AO kann eine Stiftung nur als steuerbegünstigt anerkannt werden, wenn sie ausschließlich ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

Eine Stiftung darf mehrere gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke nebeneinander verfolgen, ohne dass dadurch die Ausschließlichkeit verletzt wird. Die verwirklichten steuerbegünstigten Zwecke müssen jedoch sämtlich satzungsmäßige Zwecke sein (AEAO Nr. 2 zu § 56). Insbesondere bei mehreren Satzungszwecken ist zu beachten, dass sämtliche in der Satzung bezeichneten steuerbegünstigten Zwecke auch tatsächlich nachhaltig und ernsthaft verfolgt werden müssen (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.2003, I R 29/02, BStBl II 2003 S. 930). Die Anzahl der Satzungszwecke sollte sich daher an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Körperschaft orientieren (vgl. OVG NRW, Urteil vom 19.12.2012, 16 A 1451/10, DVBl 2013 S. 449). Die Aufnahme sog. „Vorratzzwecke“, deren Verfolgung von vornherein nicht ernsthaft beabsichtigt ist, ist nicht zulässig (siehe auch Kapitel 2.1.1.4.1).

Zur Finanzierung der satzungsgemäßen gemeinnützigen, mildtätigen und/oder kirchlichen Zweckverwirklichung ist es einer steuerbegünstigten Stiftung erlaubt, vermögensverwaltende Tätigkeiten und steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu unterhalten, die für sich gesehen nicht selbst den jeweiligen steuerbegünstigten Zweck umsetzen (zur Abgrenzung dieser Tätigkeiten siehe Kapitel 2.1.1.5). Im Zusammenhang mit dem Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO ist jedoch zu beachten, dass derartige Tätigkeiten aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts nur dann unschädlich sind, wenn sie um des steuerbegünstigten Zwecks willen erbracht werden, indem sie z.B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgabe dienen. Ist die Vermögensverwaltung bzw. der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dagegen nicht dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar Hauptzweck der Stiftung, so scheitert deren Steuerbegünstigung an § 56 AO (vgl. AEAO Nr. 1 zu § 56).

2.1.1.3.3 Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

Eine der grundlegenden Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbegünstigung ist, dass die steuerbegünstigte Stiftung ihre gemeinnützigen, mildtätigen und/oder kirchlichen Zwecke selbst verwirklicht. Das Handeln Dritter reicht grundsätzlich nicht aus, außer es handelt sich dabei um eine sog. „Hilfsperson“, deren Handeln nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Stiftung und der Hilfsperson bestehen, der Stiftung zuzurechnen ist (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO). Hilfspersonen der Stiftung sind z.B. ihre Angestellten, die den steuerbegünstigten Zweck in ihrem Auftrag erfüllen.

Förderstiftungen (siehe Kapitel 1.1.1) sind nicht unmittelbar i.S.d. § 57 Abs. 1 AO tätig, sondern beschränken sich darauf, im Rahmen der in ihrer Satzung festgelegten Zwecke andere steuerbegünstigte Einrichtungen finanziell zu unterstützen. Sie verwirklichen damit nicht selbst steuerbegünstigte Zwecke. Aufgrund der Ausnahmeregelung des § 58 Nr. 1 AO können Förderstiftungen dennoch als steuerbegünstigt anerkannt werden. Danach wird die Steuerbegünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Stiftung (teilweise oder ausschließlich) einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. Ist diese Mittelweitergabe die einzige Art der Zweckverwirklichung, muss dies in der Satzung benannt sein (§ 58 Nr. 1 Satz 4 AO).

Hinweis:

Für eine beispielhafte Satzungsformulierung siehe Kapitel 2.1.1.4.2. Es ist nicht erforderlich, die Körperschaften, an die Mittel weitergegeben werden sollen, in der Satzung aufzuführen.

Mittel i.S.d. § 58 Nr. 1 AO sind nicht nur Bar- oder Buchgeld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte. Auch eine unentgeltliche oder höchstens gegen Kostenersatz erbrachte Nutzungsüberlassung bzw. Dienstleistung ist hiervon erfasst (vgl. AEAO Nr. 1 und 7 zu § 58). Die im Rahmen des § 58 Nr. 1 AO zulässigen Mittelempfänger ergeben sich aus AEAO Nr. 2 zu § 58.

Das Unmittelbarkeitserfordernis kann auch dadurch erfüllt werden, dass eine Stiftung satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, ihren steuerbegünstigten Satzungszweck verwirklicht (§ 57 Abs. 3 AO). Zu den Voraussetzungen im Einzelnen siehe auch AEAO Nr. 4 bis 12 zu § 57.

Hält und verwaltet eine Stiftung ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften, so stellt dies per gesetzlicher Festlegung eine unmittelbar steuerbegünstigte Zweckverfolgung der Stiftung dar (§ 57 Abs. 4 AO, siehe auch AEAO Nr. 13 bis 16 zu § 57).

2.1.1.4 Überprüfung der Voraussetzungen

2.1.1.4.1 Satzung

Die Steuerbegünstigungen gemäß §§ 51 ff. AO (siehe Kapitel 2.1.1.1) werden gewährt, wenn sich aus Satzung und Stiftungsgeschäft ergibt, welchen Zweck die Stiftung verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird (vgl. § 59 AO).

Die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen (siehe hierzu Kapitel 2.1.1.4.2).

Gemäß § 60 Abs. 1 AO müssen die **Satzungszwecke und auch die Art ihrer Verwirklichung** 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 oder Förderung der Jugendhilfe) und aufgeführt werden, welche Maßnahmen im Einzelnen zur Erreichung des Zwecks bzw. der Zwecke durchgeführt werden sollen.

Zugunsten der Eindeutigkeit der Satzungsbestimmungen sowie der späteren Überprüfung der Korrespondenz zwischen Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung (§ 59 AO) wird empfohlen, den jeweiligen Satzungszweck möglichst am Gesetzeswortlaut der §§ 52 bis 54 AO zu orientieren.

Die bloße Bezugnahme auf Satzungen oder andere Regelungen Dritter (z.B. einer bereits als steuerbegünstigt anerkannten Körperschaft mit gleichgerichteten Zwecken) ist nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteil vom 19.04.1989, I R 3/88, 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 Stiftungszweck selbst bereits genauer bezeichnet ist als die Gesetzesformulierung in der Abgabenordnung, kann auf eine möglichst konkrete Beschreibung der Zweckverwirklichung nicht verzichtet werden. Denn erst die Beschreibung der Zweckverwirklichung ermöglicht die Beurteilung, ob ausschließlich steuerbegünstigte oder doch eher eigennützige bzw. eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden.

Beispiel:

Die Y-Stiftung will die Musik und damit Kunst und Kultur fördern (§ 52 Abs. 2 Satz 1 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.

Verfolgt eine steuerbegünstigte Stiftung nach ihrer Satzung mehrere gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke, ist es für die Anerkennung 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. Die bloße Absicht, zu einem unbestimmten Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu verwirklichen, genügt nicht (BFH-Urteil vom 23.07.2003, I R 29/02, BStBl. II 2003, S. 930).

Die Anzahl der Satzungszwecke sollte sich daher an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Stiftung orientieren (vgl. OVG NRW, Urteil 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. 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. Gerade in

diesen 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 NW). 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.

Bei einer sog. Förderstiftung (vgl. Kapitel 1.1.1) kann aus steuerrechtlicher Sicht auf eine detaillierte Beschreibung der Zweckverwirklichung verzichtet werden, da sie ausschließlich durch die Zuwendung von Mitteln an andere Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts zur Verwirklichung von deren steuerbegünstigten Zwecken tätig wird. Damit erübrigen sich konkrete Aussagen zur Zweckverwirklichung. Ausreichend ist in diesem Fall aus steuerrechtlicher Sicht, wenn die Mittelweitergabe als solche als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung der Förderstiftung benannt wird (vgl. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO)

Hinweis:

Stiftungsrechtlich ist auch in diesen Fällen eine Konkretisierung der Stiftungszwecke und ihrer Verwirklichung aufgrund der im Rahmen des Anerkennungsverfahrens zu erfolgenden Prognose, ob eine dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks durch die Erträge aus dem gewidmeten Vermögen gewährleistet werden kann, erforderlich. Dies sollte daher mit der Stiftungsbehörde geklärt werden.

Beispiel:

Die Z-Stiftung will ausschließlich durch die finanzielle Unterstützung verschiedener Museen tätig werden (§ 58 Nr. 1 AO, § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO).

Die Ausführungen zum Satzungszweck und zur Zweckverwirklichung könnten beispielsweise wie folgt formuliert werden: *„Zweck der Stiftung ist die Förderung der Kunst und Kultur. Der Stiftungszweck wird verwirklicht durch die Mittelweitergabe an andere Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts.“*

(Hinweis: zum stiftungsrechtlichen Erfordernis der Zweckkonkretisierung s.o.).

Folgende Tätigkeiten dürfen nicht als Satzungszweck bzw. als Art der Zweckverwirklichung aufgeführt werden:

- Tätigkeiten, die als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder als Vermögensverwaltung zu beurteilen sind. Diese dürfen nur in der Satzung aufgeführt werden, wenn 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, I R 15/02, BStBl II 2003 S. 384 sowie AEO Nr. 1 zu § 59 AO). Die Ausführungen

zum Satzungszweck sind ausschließlich den förderungswürdigen Tätigkeitsbereichen (ideeller Bereich und Zweckbetriebe) vorbehalten. Zu den einzelnen Tätigkeitsbereichen einer steuerbegünstigten Stiftung siehe Kapitel 2.1.1.5.

- Die Gewährung von Leistungen im Sinne des § 58 Nr. 6 AO. Diese Regelung enthält lediglich eine Ausnahme zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO für Stiftungen (vgl. auch Kapitel 2.1.1.3.1), begründet jedoch keinen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck (AEAO Nr. 14 zu § 58). Da eine Stiftungssatzung jedoch nicht nur die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung enthält, sondern insbesondere auch die Stiftungsorganisation und die Befugnisse der Organe festlegen soll (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2002, I R 15/02, BStBl II 2003 S. 384), wird nicht beanstandet, wenn die Regelung des § 58 Nr. 6 AO außerhalb des Satzungszwecks in die Stiftungssatzung aufgenommen wird. 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 (vgl. auch Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht, 3. Auflage 2016, Kapitel 7 Rn. 54). Enthält die Satzung einen solchen Rechtsanspruch, so kann die Stiftung in der Regel nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden.

Außerdem ist seit dem 01.01.2009 erforderlich, dass die Satzung einer steuerbegünstigten Stiftung die in der sog. **Mustersatzung** bezeichneten Festlegungen enthält (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Mustersatzung ist der Abgabenordnung in Anlage 1 zu § 60 AO beigelegt. Eine wortgenaue Übernahme der Formulierungen wird vom Gesetzgeber nicht zwingend gefordert. Allerdings ist eine Aufnahme des Wortlautes zum Zweck der Vollständigkeit aller gemeinnützigkeitsrelevanten Festlegungen mitunter empfehlenswert.

Bei zum 31.12.2008 bereits bestehenden steuerbegünstigten Stiftungen bedarf es keiner gesonderten Anpassung der Satzungen an die Mustersatzung. Sollte jedoch ab dem 01.01.2009 durch Beschluss des Stiftungsvorstands (bzw. des insoweit berechtigten Organs) eine Satzungsänderung (aus anderem Grund) erfolgen, muss die Satzung darüber hinaus an die Vorgaben der gesetzlich vorgeschriebenen Mustersatzung angeglichen werden (Art. 97 § 1f Abs. 2 EGAO).

Im Einzelnen muss eine Stiftungssatzung nach der Mustersatzung folgende Festlegungen enthalten:

§ 1:

Die ...-Stiftung verfolgt ausschließlich und unmittelbar – gemeinnützige – mildtätige – kirchliche – Zwecke (*nicht verfolgte Zwecke streichen*) im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.

Zweck der Stiftung ist ... (*Angabe der steuerbegünstigten Zwecke der Stiftung, möglichst entsprechend des Gesetzeswortlauts der §§ 52 bis 54 AO, um eine eindeutige Zuordnung zur entsprechenden Rechtsgrundlage sowie sprachliche Korrespondenz zu etwaigen Zuwendungsbestätigungen zu gewährleisten*).

Der Zweck wird insbesondere verwirklicht durch ... (*Angabe mindestens eines konkreten Beispiels für jeden zuvor genannten steuerbegünstigten Zweck, z.B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Unterhaltung einer Schule, Pflege von Kunstsammlungen, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder-, Jugendheimes, Unterhaltung eines Altenheimes; bei Förderstiftungen ist als Zweckverwirklichung die Mittelweitergabe gemäß § 58 Nr. 1 AO aufzuführen, vgl. auch Kapitel 2.1.1.3.3 und AEAO Nr. 3 zu § 58*).

§ 2:

Die Stiftung ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.

§ 3:

Mittel der Stiftung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Stifterin/der Stifter und ihre/seine Erben bzw. Rechtsnachfolger erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung.

§ 4:

Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

§ 5:

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

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

oder

- an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für ... (*Angabe **konkreter** gemeinnütziger, mildtätiger und/oder kirchlicher Zwecke*).

Hinweis:

Die dieser Arbeitshilfe als Anlagen beigefügten Mustersatzungen erfüllen diese Voraussetzungen. Die gesetzlich geforderten Festlegungen sind hierbei zur besseren Erkennbarkeit durch Fettdruck hervorgehoben.

Durch die Regelung zur **Vermögensbindung** gemäß § 5 der Mustersatzung wird sichergestellt, dass das Vermögen nur auf begünstigte Empfänger zur Verwendung für (ihre) steuerbegünstigte(n) Zwecke übergehen kann. Das übertragene Vermögen darf von den Empfängerkörperschaften nicht zweckentfremdet, also z.B. im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, verbraucht werden.

Die Satzungsklausel zur Vermögensbindung muss alle drei in § 61 Abs. 1 AO genannten Möglichkeiten (Aufhebung bzw. Auflösung der Stiftung und auch Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke) enthalten (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.2009, V R 20/08, BStBl II 2010 S. 719). Außerdem muss sie **entweder einen konkreten Empfänger oder einen (bzw. mehrere) genau bestimmten steuerbegünstigten Zweck** vorgeben. Ist der Empfänger konkret vorgegeben, genügt dazu die allgemeine Angabe, dass dieser das Vermögen unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat (siehe erste Alternative der Mustersatzung).

Beispiel:

Die Satzung einer gemeinnützigen Sport-Stiftung, 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 zu verwenden hat.“

Die Vermögensbindungsklausel entspricht den Vorgaben von § 61 Abs. 1 AO und § 5 der Mustersatzung, da zwar kein konkreter Vermögensempfänger vorgegeben wird, dafür aber der steuerbegünstigte Zweck, zu dem das Vermögen zu verwenden ist, genau bestimmt ist.

Abwandlung:

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 A.“

Eine ausreichende Vermögensbindung i.S.d. § 61 Abs. 1 AO liegt nicht vor, da nicht bestimmt ist, dass der Sportverein die Mittel nur für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden hat. Der Sportverein könnte so die empfangenen Mittel zur Finanzierung seines Vereinsfestes und damit außerhalb des steuerbegünstigten Zwecks in seinem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einsetzen. Folgende Ergänzung wäre daher noch erforderlich: „...an den Sportverein A, der es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.“

Zulässig ist auch, wenn sich der konkrete Zweck, für den der Empfänger das Vermögen zu verwenden hat, nicht unmittelbar aus der Vermögensanfallsklausel, sondern aus anderen Regelungen der eigenen Satzung ergibt (z.B. durch Verweis auf die eigenen Satzungszwecke der Stiftung). Eine Bezugnahme auf die Satzungen anderer Stiftungen bzw. Körperschaften ist jedoch nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.2009, V R 20/08, BStBl II 2010, S. 719).

Beispiel:

Eine gemeinnützige Stiftung fördert gemäß § 2 ihrer Satzung die Kunst und Kultur. Für den Fall der Auflösung bzw. Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke ist in der Satzung festgelegt, dass das Stiftungsvermögen „an eine steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für gemeinnützige Zwecke i.S.d. § 2 der Satzung“ fällt. Die Regelung zur Vermögensbindung entspricht den gesetzlichen Vorgaben, da sie (im Zusammenspiel mit § 2 der eigenen Satzung) einen konkreten steuerbegünstigten Zweck vorsieht, für den das Vermögen zu verwenden ist.

Erfüllt die Satzung der Stiftung die Voraussetzungen für die Anerkennung der Steuerbegünstigung (für die Satzung sind dies konkret die §§ 51, 59, 60 und 61 AO), erteilt das zuständige Finanzamt einen entsprechenden Bescheid, mit dem dies bescheinigt wird. Es handelt sich dabei um die **„Gesonderte Feststellung über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO“** (zum Verfahren bei rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts siehe auch Kapitel 1.1.2.4).

Der Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 60a AO berechtigt die Stiftung zur

- Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen über erhaltene Spenden (§ 63 Abs. 5 Nr. 2 AO; Zum Spendenabzug bei Zuwendungen an Stiftungen im Einzelnen siehe Kapitel 4).
- (teilweisen bzw. vollständigen) Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug. Hierzu ist der kontoführenden Bank bzw. der sonstigen Kapitalerträge auszahlen- den Stelle eine Kopie des Feststellungsbescheides nach § 60a AO vorzulegen (vgl. BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl I 2022, S. 742, Rn. 297). Zur Abstand- nahme vom Kapitalertragsteuerabzug siehe auch Kapitel 2.3.1.3.

Die gesonderte Feststellung nach § 60a AO stellt einen anfechtbaren Verwaltungsakt dar, gegen den Einspruch eingelegt werden kann (§ 347 AO). Gleiches gilt für die Ab- lehnung eines Antrags auf gesonderte Feststellung nach § 60a AO.

Das zuständige Finanzamt hat den Antrag auf gesonderte Feststellung gemäß § 60a AO abzulehnen, wenn entweder die Satzung nicht den gemeinnützigkeitsrecht- lichen Anforderungen genügt oder bereits Erkenntnisse vorliegen, dass die tatsäch- liche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen verstößt (vgl. § 60a Abs. 6 AO).

2.1.1.4.2 Tatsächliche Geschäftsführung

Neben den Anforderungen an die formelle Satzungsmäßigkeit (siehe Kapitel 2.1.1.4.1) muss auch die tatsächliche Geschäftsführung einer steuerbegünstigten Stiftung die- sen satzungsmäßigen Anforderungen entsprechen (§ 63 AO).

Die satzungsmäßigen Bestimmungen müssen durch die tatsächliche Geschäftsfüh- rung verwirklicht werden. Inhalt der Satzung und tatsächliche Geschäftsführung haben miteinander in Einklang zu stehen. Steuerlich besteht eine gegenseitige Abhängigkeit zwischen der tatsächlichen Geschäftsführung und den Satzungszwecken.

Die Stiftung hat sich zu bemühen, ihre steuerbegünstigten Zwecke gegenwartsnah, d.h. gegenwärtig oder so frühzeitig, wie nach den Umständen möglich, zu verwirklichen (vgl. *Leichinger* in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Teil C, Rn. 287). Unternimmt eine Körperschaft über einen längeren Zeitraum nichts Ernstliches, um ihre satzungsmäßigen Zwecke zu erfüllen, kann eine Steuervergünstigung nicht erteilt werden. Nur soweit die Erfüllung der satzungsmäßigen Aufgaben durch außergewöhnliche, von der Körperschaft nicht zu beeinflussende Umstände verhindert wird, sind aus einer Untätigkeit keine negativen Schlussfolgerungen zu ziehen (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.1974, I R 104/73, BStBl II 1975 S. 458).

Die tatsächliche Geschäftsführung einer steuerbegünstigten Stiftung wird im Veranlagungsverfahren überprüft, d.h. die Stiftung muss regelmäßig (in der Regel alle drei Jahre, in Einzelfällen aber auch jährlich) Körperschaftsteuererklärungen mit der sog. „Anlage Gem“ einreichen. Mit der Erklärung zusammen sind ordnungsgemäße Aufzeichnungen (insbesondere Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Tätigkeitsbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen) an das Finanzamt zu übermitteln (AEAO Nr. 1 zu § 63). Damit weist die Stiftung nach, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung die Voraussetzungen für die Anerkennung der Steuerbegünstigung erfüllt (zu den Voraussetzungen siehe auch Kapitel 2.1.1.2 und Kapitel 2.1.1.3).

Das zuständige Finanzamt bestätigt die Einhaltung der Voraussetzungen mit einem Freistellungsbescheid (bzw. bei partieller Steuerpflicht mit einem Körperschaftsteuerbescheid nebst Anlage, aus der sich die Angaben zur Steuerbegünstigung ergeben; zur partiellen Steuerpflicht siehe auch Kapitel 2.3.1.3).

Wie auch die gesonderte Feststellung nach § 60a AO (siehe Kapitel 2.1.1.4.1) berechtigen auch Freistellungsbescheid bzw. Körperschaftsteuerbescheid mit Anlage die Stiftung zur

- Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen über erhaltene Spenden (siehe § 63 Abs. 5 Nr. 1 AO; Zum Spendenabzug bei Zuwendungen an Stiftungen im Einzelnen siehe Kapitel 4).
- (teilweisen bzw. vollständigen) Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug (vgl. BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl I 2016, S. 85, Rn. 295, 298). Zur Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug siehe auch Kapitel 2.3.1.3.

2.1.1.5 Tätigkeitsbereiche einer steuerbegünstigten Stiftung

2.1.1.5.1 Ideeller Bereich

Im ideellen Bereich verwirklicht die steuerbegünstigte Stiftung ihre satzungsmäßigen Zwecke. Erfasst sind also Tätigkeiten zur unmittelbaren Umsetzung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Satzungszwecke der Stiftung.

Hinweis:

Soweit die Stiftung für die Tätigkeit ein Entgelt erhebt, liegt jedoch in der Regel ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO vor. Die Tätigkeit zur Umsetzung des steuerbegünstigten Zwecks ist dann regelmäßig dem Zweckbetrieb zuzuordnen (siehe Kapitel 2.1.1.5.3).

Einnahmen im ideellen Bereich einer steuerbegünstigten Stiftung sind z.B. erhaltene Spenden, Zustiftungen und öffentliche Zuschüsse (soweit sie kein Entgelt für eine Tätigkeit der Stiftung darstellen).

Zu den Ausgaben zählen die Aufwendungen, die die Stiftung zur Verwirklichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke leistet.

Der ideelle Bereich ist von der Körperschaftsteuer (siehe Kapitel 2.3.1.2) sowie von der Gewerbesteuer (siehe Kapitel 2.3.2) befreit. Die Tätigkeiten des ideellen Bereichs unterliegen auch nicht der Umsatzsteuer (siehe Kapitel 2.3.3.1).

2.1.1.5.2 Vermögensverwaltung

Nach § 14 Satz 3 AO liegt Vermögensverwaltung in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt (§ 20 EStG) oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 21 EStG). Typische Fälle sind in der Praxis die Erwirtschaftung von Kapitalerträgen mit dem zu erhaltenen Grundstockvermögen der Stiftung oder die Vermietung eines zum Stiftungsvermögen gehörenden Grundstücks. Vermögensverwaltung ist also die Nutzung des Vermögens der Stiftung (z.B. Bankguthaben, Beteiligungen, Immobilien) durch Dritte gegen Entgelt (z.B. Miete, Pacht, Zins, Dividende).

Ist die steuerbegünstigte Stiftung an einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH, UG) beteiligt, so gehört diese Beteiligung zwar grundsätzlich ebenfalls zur Vermögensverwaltung, es sind aber u.a. folgende Sonderfälle zu beachten:

- Wird tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt und ist diese weder selbst steuerbegünstigt noch ausschließlich vermögensverwaltend tätig, stellt die Beteiligung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (vgl. AEAO Nr. 3 zu § 64 mit Verweis auf BFH-Urteil vom 30.6.1971, I R 57/70, BStBl II 1971 S. 753).
- Liegt ein Fall der Betriebsaufspaltung vor, stellt die Beteiligung ebenfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (vgl. AEAO Nr. 3 zu § 64 mit Verweis auf H 15.7 Abs. 4 bis 6 EStH). Dies gilt nicht, soweit sowohl das Betriebs- als auch das Besitzunternehmen steuerbegünstigt sind und die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen bei dem Betriebsunternehmen nicht in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden.
- Bei einer Holdingstiftung, die ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet (§ 57 Abs. 4 AO), sind Beteiligungen dem ideellen Bereich zuzuordnen, wenn die steuerbegünstigten Zwecke der gehaltenen Beteiligungsgesellschaft in den eigenen steuerbegünstigten Zwecken der Stiftung enthalten sind (vgl. AEAO Nr. 14 zu § 57).

Beteiligungen einer steuerbegünstigten Stiftung an Personengesellschaften (z.B. GbR, OHG, KG) sind der Vermögensverwaltung zuzuordnen, wenn die Personengesellschaft vermögensverwaltend tätig ist. Dies gilt auch für eine gewerblich geprägte vermögensverwaltende Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (z.B. vermögensverwaltende GmbH & Co. KG, vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2011, I R 60/10, BStBl II 2011 S. 858, und BFH-Urteil vom 18.02.2016, V R 60/13, BStBl II 2017 S. 251). Erzielt die Personengesellschaft dagegen gewerbliche Einkünfte, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor (AEAO Nr. 3 zu § 64). Ob es sich insoweit um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einen

Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) handelt, ist bei der Körperschaftsteuerveranlagung der steuerbegünstigten Stiftung zu entscheiden.

Hinweis:

Zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird auf das nachfolgende Kapitel 2.1.1.5.3 verwiesen.

Die Vermögensverwaltung ist von der Körperschaftsteuer (siehe Kapitel 2.3.1.2) sowie von der Gewerbesteuer (siehe Kapitel 2.3.2) befreit, unterliegt jedoch als nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG regelmäßig der Umsatzsteuer (siehe Kapitel 2.3.3.1). Je nach Art der Tätigkeit kommt aber auch eine Umsatzsteuerbefreiung in Betracht (z.B. Vermietung von Grundbesitz gemäß § 4 Nr. 12 UStG) oder die Umsätze können nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt besteuert werden (siehe Kapitel 2.3.3.3).

Es ist jedoch zu beachten, dass die Tätigkeiten im Bereich der Vermögensverwaltung nicht der (unmittelbaren) Verwirklichung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen. Vielmehr ist die Vermögensverwaltung als ein Mittelbeschaffungsinstrument zu sehen, mit dem Geld für die Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke erwirtschaftet wird (siehe auch Kapitel 2.1.1.3.2).

2.1.1.5.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 Satz 1 AO umfasst jede

- selbständige,
- nachhaltige Tätigkeit der Stiftung,
- durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und
- die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung (siehe Kapitel 2.1.1.5.2) hinausgeht.

Bei der Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abzustellen. Dabei sind die einzelnen Umstände zu gewichten und gegeneinander abzuwägen. So wird der Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung verlassen, wenn die steuerbegünstigte Stiftung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung vorhandenes Vermögen nicht nur im Sinne einer Fruchtzüchtung ausnutzen und erhalten (= Vermögensverwaltung), sondern substantielle Vermögenswerte durch Umschichtung vermehren möchte (vgl. BFH-Urteil vom 26.02.1992, I R 149/90, BStBl II 1992 S. 693).

Beispiel:

Eine gemeinnützige Stiftung fördert den Sport (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 EStG). Daneben vermietet sie auch eine Sporthalle langfristig an einen örtlichen Handballverein und erhält hierfür ein marktübliches Entgelt.

Bei der Vermietung handelt es sich um eine vermögensverwaltende Tätigkeit, da ausschließlich vorhandenes Stiftungsvermögen gegen Entgelt überlassen wird.

Abwandlung:

Die Sporthalle wird an ständig wechselnde Sportlerinnen und Sportler kurzfristig vermietet.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liegt ein Gewerbebetrieb vor. Der Rahmen der Vermögensverwaltung ist überschritten (R 15.7 Abs. 2 EStR). Die Stiftung begründet mit der Tätigkeit daher einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (siehe auch AEAO Nr. 11 und 12 zu § 67a).

Hinweis:

Zur Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb bei der Beteiligung an Kapital- und Personengesellschaften siehe auch Kapitel 2.1.1.5.2.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 Satz 1 AO kann steuerbegünstigter Zweckbetrieb oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sein.

Ein Zweckbetrieb liegt immer vor, wenn ein Tatbestand gemäß §§ 65 bis 68 AO erfüllt ist. Dagegen unterhält eine steuerbegünstigte Stiftung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn diese Voraussetzungen gerade nicht erfüllt sind (§ 64 Abs. 1 AO).

Ein **Zweckbetrieb** nach § 65 AO ist gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten Satzungszwecke der Stiftung zu verwirklichen, diese Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Darüber hinaus sieht das Gesetz in den §§ 66 bis 68 AO einzelne Zweckbetriebe vor, beispielsweise:

- Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO)
- Krankenhäuser (§ 67 AO)
- Sportliche Veranstaltungen (§ 67a AO)
- Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime (§ 68 Nr. 1 Buchst. a AO)
- Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime und Jugendherbergen (§ 68 Nr. 1 Buchst. b AO)
- Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen (§ 68 Nr. 1 Buchst. c AO)
- Werkstätten für behinderte Menschen, Inklusionsbetriebe etc. (§ 68 Nr. 3 AO)
- (genehmigte) Lotterien und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird (§ 68 Nr. 6 AO)
- kulturelle Einrichtungen, wie Museen und Theater sowie kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte und Kunstausstellungen (§ 68 Nr. 7 AO)
- Bildungseinrichtungen wie z.B. Volkshochschulen (§ 68 Nr. 8 AO),
- Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen (§ 68 Nr. 9 AO).

Zu den Zweckbetrieben im Einzelnen siehe auch Arbeitshilfe „Vereine und Steuern“ des Ministeriums der Finanzen NRW (zum Download verfügbar unter

<https://land.nrw/de/servicecenter/broschuerenservice>, Stand: 12. Ausgabe, Februar 2023).

Der Zweckbetrieb ist von der Körperschaftsteuer (siehe Kapitel 2.3.1.2) sowie von der Gewerbesteuer (siehe Kapitel 2.3.2) befreit, unterliegt jedoch als nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG regelmäßig der Umsatzsteuer (siehe Kapitel 2.3.3.1). Teilweise sind die Umsätze der Zweckbetriebe jedoch auch steuerbefreit (siehe Kapitel 2.3.3.2) bzw. werden ermäßigt besteuert (siehe Kapitel 2.3.3.3).

Ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb i.S.d. §§ 65 bis 68 AO, liegt ein **steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** vor (§ 64 Abs. 1 AO). Dies ist z.B. bei geselligen Veranstaltungen, dem Verkauf von Speisen und Getränken und der Werbung regelmäßig der Fall. Übersteigen die Einnahmen sämtlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe eines Jahres die Freigrenze von 45.000 Euro (bis VZ 2019: 35.000 Euro), unterliegen die daraus resultierenden Einkünfte der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer (§ 64 Abs. 2 und 3 AO). Auch ein etwaiger Verlust aus sämtlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist nur dann berücksichtigungsfähig, wenn die Einnahmengrenze überschritten ist (vgl. AEAO Nr. 27 zu § 64).

Die Freigrenze gemäß § 64 Abs. 3 AO gilt nicht für die Umsatzsteuer, sodass die im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb getätigten Umsätze – vorbehaltlich der Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 UStG und sonstiger etwaiger Steuerbefreiungen – in der Regel der Umsatzsteuer unterliegen. Dabei kommt grundsätzlich der Regelsteuersatz von 19 Prozent zur Anwendung.

2.1.2 Familienstiftung

Die Familienstiftung ist eine privatnützige (nicht steuerbegünstigte) Stiftung, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG).

Eine Familienstiftung ist stets gegeben, wenn nach ihrer Satzung die Stifterin bzw. der Stifter sowie deren Angehörige und Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind (§ 15 Absatz 2 AStG). Darüber hinaus ist eine Familienstiftung aber auch dann gegeben, wenn diese Personen zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtigt sind und zusätzliche Merkmale ein „wesentliches Familieninteresse“ belegen. Dies kann insbesondere dann gegeben sein, wenn die Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hat (R E 1.2 Abs. 2 ErbStR). Da die Bezugs- bzw. Anfallsberechtigung laut Satzung ausreichend ist, kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich Auszahlungen bzw. Ausschüttungen vorgenommen worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2009, II R 46/07, BFH/NV 2010 S. 898; R E 1.2 Abs. 2 Satz 4 ErbStR).

Zu den wesentlichen Familieninteressen bei einer Familienstiftung können neben Bezugs- und Anfallsrechten auch sonstige Vermögensvorteile gehören, die die begünstigten Familien und ihre Mitglieder aus dem Stiftungsvermögen ziehen. Darunter fällt insbesondere auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Stiftungsvermögens, wie z.B. die Nutzung der stiftungseigenen Immobilien zu Wohnzwecken, der Einsatz des Personals der Stiftung für Arbeiten im Rahmen des eigenen Hausstandes

oder bei einer Stiftung mit Kunstbesitz der Vorteil, von diesem Kunstbesitz umgeben zu sein. Derartige Nutzungs- und Zugriffsmöglichkeiten können sich allein aus der Natur des Stiftungszwecks oder aber in Verbindung mit dem Einfluss der Familien auf die Geschäftsführung ergeben. Inwieweit davon tatsächlich Gebrauch gemacht wird, ist nicht entscheidend (R E 1.2 Abs. 3 ErbStR).

Für die Errichtung einer Familienstiftung in diesem Sinne sieht das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ein Steuerklassenprivileg vor (siehe Kapitel 2.2.2.3).

Die Familienstiftung unterliegt in Zeitabständen von 30 Jahren der Ersatzerbschaftsteuer (siehe Kapitel 2.3.5).

2.2 Besteuerung der Stiftungserrichtung

2.2.1 Ertragsteuern

Die Übertragung von Vermögensgegenständen bei Errichtung einer Stiftung erfolgt regelmäßig unentgeltlich. Insbesondere erhält die Stifterin bzw. der Stifter keine Gesellschaftsrechte als Gegenleistung, da bei einer Stiftung – anders als z.B. bei einer GmbH oder einem Verein – kein Gesellschafts- bzw. Mitgliedschaftsverhältnis besteht (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2011, I R 102/10, BStBl II 2014 S. 484, unter II.1.).

Die unentgeltliche Übertragung der Vermögensgegenstände auf die Stiftung führt regelmäßig nicht zur Besteuerung mit Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer auf Seiten der Stifenden:

Bei Vermögensgegenständen aus dem **Privatvermögen** der Stifterin bzw. des Stifters gilt dies selbst dann, wenn es sich um grundsätzlich steuerverstrickte Wirtschaftsgüter, wie z.B. wesentliche Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG oder Grundstücke innerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG handelt. Die Stiftung führt bei der Absetzung für Abnutzung (AfA) der Wirtschaftsgüter die Berechnungsgrundlagen des Stifters fort (§ 11d EStDV).

Bei Wirtschaftsgütern des **Betriebsvermögens** ist zu unterscheiden, ob eine Sachgesamtheit (also ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb, nicht aber der Teil eines Mitunternehmeranteils, vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl I 2019, S. 1291, Rn. 1) oder lediglich einzelne Wirtschaftsgüter auf die Stiftung übertragen werden:

- Die unentgeltliche Übertragung einer **Sachgesamtheit** auf eine Stiftung führt gemäß § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich nicht zur Besteuerung mit Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer auf Seiten der Stifterin bzw. des Stifters. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Besteuerung stiller Reserven sichergestellt ist. Dies ist bei der Übertragung auf eine nicht steuerbegünstigte Stiftung regelmäßig unproblematisch. Bei der Übertragung auf eine steuerbegünstigte Stiftung dagegen kommt § 6 Abs. 3 EStG nur zur Anwendung, wenn die übertragende betriebliche Sachgesamtheit bei der Stiftung zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt. Dies ist insbesondere bei einem Mitunternehmeranteil an einer vermögensverwaltenden gewerblich geprägten GmbH & Co. KG nicht der Fall, da diese bei der Stiftung dem Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzurechnen ist (siehe auch Kapitel 2.1.1.5.2 und BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl I 2019 S. 1291, Rn. 5).

Bei Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG führt die Stiftung die Buchwerte fort (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG).

- Werden dagegen **einzelne Wirtschaftsgüter** des Betriebsvermögens auf eine Stiftung übertragen, so führt die Entnahme dieser Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen der Stiftenden zu einer Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG), die grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG) und damit eine ertragsteuerpflichtige Gewinnrealisierung darstellt. Erfolgt die (unentgeltliche) Übertragung auf eine steuerbegünstigte Stiftung zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke, so kann die Entnahme abweichend hiervon mit dem Buchwert angesetzt werden und damit eine Ertragsbesteuerung vermieden werden (sog. Buchwertprivileg, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG).

2.2.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer

2.2.2.1 Steuerbarkeit

Die Ausstattung einer rechtsfähigen Stiftung mit Vermögen stellt regelmäßig einen Vorgang dar, der unter das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz fällt, wobei sich die Steuerbarkeit je nach Sachverhalt aus unterschiedlichen Normen ergibt:

- Der Übergang auf eine vom Erblasser angeordnete rechtsfähige Stiftung fällt unter § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG. Das gilt unabhängig davon, ob der Erblasser den Erben oder Vermächtnisnehmer mit der Auflage beschwert hat, eine Stiftung durch Rechtsgeschäft unter Lebenden zu errichten oder ob es sich um eine vom Erblasser angeordnete Stiftung handelt, die von diesem zur (Allein-)Erbin eingesetzt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 25.10.1995, II R 20/92, BStBl II 1996 S. 99).
- Der Vermögensübergang von Todes wegen auf eine bereits bestehende rechtsfähige Stiftung (sog. Zustiftung) fällt dagegen unter den Grundtatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Der Fiktion des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG bedarf es in diesem Fall nicht, da die übernehmende Stiftung als Rechtsträgerin bereits besteht.
- Der Übergang von Vermögen auf eine rechtsfähige Stiftung aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden ist gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG steuerbar.
- Lebzeitige Zuwendungen der Stifterin, des Stifters oder anderer Personen, deren Rechtsgrund nicht mehr das Stiftungsgeschäft ist (insbesondere Zustiftungen), fallen dagegen unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (siehe auch BFH-Urteil vom 09.12.2009, II R 22/08, BStBl II 2010 S. 363).

Hinweis:

Die Norm, nach der die Vermögensübertragung besteuert wird, hat bei Familienstiftungen Auswirkungen auf die Steuerklasse und die Höhe des Freibetrags (siehe auch Kapitel 2.2.2.3).

2.2.2.2 Steuerbefreiungen

Wird Vermögen auf eine inländische steuerbegünstigte Stiftung übertragen, die im Zeitpunkt der Zuwendung nach ihrer Satzung 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 Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht auf die Bestimmungen der §§ 51 ff. AO ab (auszugsweise dargestellt in Kapitel 2.1.1).

Steuerfreie Vermögensübertragungen in diesem Sinne sind sowohl die Zuwendungen in den Vermögensstock (Ausstattung der Stiftung im Rahmen der Errichtung sowie Zustiftungen) 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 Stifterin bzw. den Stifter zu leisten (z.B. Unterhaltsgewährung).

Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG ist jedoch ausgeschlossen, soweit die Zuwendung einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugutekommt. Wird aber ein (gesamter) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugewendet, bleiben die Befreiungsvoraussetzungen grundsätzlich erhalten, wenn die Stiftung den Betrieb fortführt und die Überschüsse zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Stiftungszwecks eingesetzt werden (vgl. R E 13.8 Abs. 2 Sätze 4 bis 6 ErbStG).

Wird Vermögen auf eine nicht steuerbegünstigte Stiftung übertragen, ist die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG nicht anwendbar. Unter Umständen – z.B. je nach Art des Vermögens – kommt aber eine (teilweise) Steuerbefreiung nach den übrigen Befreiungstatbeständen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in Frage (z.B. bei der Übertragung von begünstigtem (Betriebs-)Vermögen i.S.d. § 13b ErbStG).

2.2.2.3 Steuerklasse und Freibetrag

Soweit die Vermögensübertragung nicht vollständig steuerbefreit ist (z.B. aufgrund der Übertragung auf eine steuerbegünstigte Stiftung, siehe vorheriges Kapitel 2.2.2.2), ist für die Höhe der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer von entscheidender Bedeutung, welche Steuerklasse (§ 15 ErbStG) und welche Freibeträge (§ 16 ErbStG) zur Anwendung kommen.

Steuerklasse und Freibetrag richten sich jeweils nach dem Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbenden zu der Person, die vererbt bzw. geschenkt hat. Da eine Stiftung in keinerlei Verwandtschaftsverhältnis zur Stifterin bzw. Stifter oder zu sonstigen Zuwendenden steht, führt die Übertragung von Vermögen auf eine Stiftung regelmäßig zur ungünstigsten Steuerklasse III und dem damit verbundenen Freibetrag von 20.000 Euro (§ 15 Abs. 1 ErbStG, § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG).

Speziell für die **Errichtung einer Familienstiftung** (zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.2) gibt es jedoch eine Sonderregelung in § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG:

Danach ist in den Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG (= Vermögensübergang auf eine vom Erblasser angeordnete rechtsfähige Stiftung) und des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (= Vermögensübergang auf eine rechtsfähige Stiftung aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden) das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zur vererbenden bzw. schenkenden Person zugrunde zu legen. „Berechtigte“ sind dabei die Personen, die nach der Stiftungssatzung potentiell Vermögensvorteile aus der Stiftung erhalten können. „Entferntest Berechtigter“ ist derjenige Berechtigte, für den die schlechteste Steuerklasse Anwendung fände, wäre die Zuwendung direkt vom Stifter an diesen erfolgt (BFH-Urteil vom 28.02.2024, II R 25/21).

Beispiel 1:

Stifterin A gründet eine Familienstiftung, die nach ihrer Satzung nur ihren Mann und die gemeinsamen Kinder sowie deren direkte Abkömmlinge versorgen soll. Die Abkömmlinge der Kinder sollen auch zu Lebzeiten der Kinder bereits bezugsberechtigt sein.

Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist die Steuer nach Steuerklasse I zu bemessen, da auch das Verwandtschaftsverhältnis der entferntest Berechtigten (hier die Abkömmlinge der Kinder) noch unter diese Steuerklasse fällt (§ 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 3 ErbStG). Der Freibetrag wird in Höhe von 200.000 Euro berücksichtigt (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

Abwandlung:

Abweichend vom Ausgangsfall soll die Familienstiftung auch die Geschwister der Stifterin unterhalten.

Nun ist Steuerklasse II maßgebend, da die Geschwister als entferntest Berechtigte nicht mehr unter Steuerklasse I fallen (siehe § 15 Abs. 1 Steuerklasse II Nr. 2 ErbStG). Als Freibetrag werden 20.000 Euro berücksichtigt (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG).

Beispiel 2:

Ein Stifter errichtet eine Familienstiftung nur allgemein zugunsten seiner Familie, ohne dass die Satzung konkretere Verwandtschaftsverhältnisse enthält.

Die Besteuerung erfolgt nach Steuerklasse III mit einem Freibetrag von 20.000 Euro (vgl. auch H E 15.2 „Freibetrag bei Errichtung einer Familienstiftung“ ErbStH).

Erfasst ist nur die Errichtung einer Familienstiftung. Spätere **Zustiftungen zu einer Familienstiftung** – selbst durch die Stifterin bzw. den Stifter – sind gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bzw. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbar und daher nicht von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG erfasst (vgl. R E 15.2 Abs. 3 ErbStR sowie BFH-Urteil vom 09.12.2009, II R 22/08, BStBl II 2010 S. 363). Eine Zustiftung wird daher immer nach Steuerklasse III mit einem Freibetrag von 20.000 Euro besteuert.

Die Übertragung auf Stiftungen, die keine Familienstiftungen i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG sind, wird ebenfalls stets nach Steuerklasse III mit einem Freibetrag von 20.000 Euro besteuert – unabhängig davon, ob es sich um eine Übertragung im Rahmen der Erstaussstattung der Stiftung oder um eine Zustiftung handelt.

Der besondere Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG wird bei der Übertragung auf Stiftungen nicht gewährt (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1992, II R 77/90, BStBl II 1993 S. 238).

2.2.2.4 Erlöschen der Steuer bei Weiterübertragung an eine steuerbegünstigte Stiftung

Werden Vermögensgegenstände, die durch einen steuerpflichtigen Vorgang im Sinne des Erbschaft- 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 Vor-Erwerb. Dies gilt aber nicht, wenn

- die Stiftung steuerbegünstigten Zwecken i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO dient (z.B. Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei oder des traditionellen Brauchtums) oder
- die Stiftung Leistungen i.S.d. § 58 Nr. 6 AO an die Erwerberin bzw. den Erwerber oder deren nächste Angehörige erbringen darf (zu § 58 Nr. 6 AO siehe auch Kapitel 2.1.1.3.1).

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 haben Erwerberin bzw. Erwerber also ein Wahlrecht zwischen der Freistellung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf der einen und dem steuerlichen Spendenabzug auf der anderen Seite. Das Wahlrecht wird ausgeübt, indem bei der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer oder Gewerbesteuer für das Jahr der Zuwendung unwiderruflich erklärt wird, in welcher Höhe die Zuwendung als Spende zu berücksichtigen ist (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 ErbStG, zum Spendenabzug siehe auch Kapitel 4). Diese Erklärung ist dann für die Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer 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 bis zu einem Betrag von 1.000.000 Euro in Abzug gebracht werden können (zu diesem erhöhten Spendenabzug bei Vermögensstockspenden siehe Kapitel 4.3).

2.2.3 Grunderwerbsteuer

2.2.3.1 Steuerbarkeit

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).

Die folgenden Ausführungen geben lediglich einen kurzen Überblick über die grundsätzliche grunderwerbsteuerliche Beurteilung von Grundstücksübertragungen auf eine Stiftung.

2.2.3.2 Steuerbefreiungen

Der durch die Übertragung von Grundbesitz vollzogene Rechtsträgerwechsel unterliegt vorbehaltlich der Befreiungsvorschriften der § 3 GrEStG, § 4 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Zu beachten ist insbesondere, dass allein die Steuerbegünstigung einer Stiftung gemäß §§ 51 ff. AO nicht zu einer Befreiung von der Grunderwerbsteuer führt.

Bei Grundstücksübertragungen auf Stiftungen kommt vor allem die Steuerbefreiungsnorm des § 3 Nr. 2 GrEStG in Betracht: Grundstückserwerbe von Todes wegen oder Grundstücksschenkungen unter Lebenden, die unter das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz fallen, sind gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Aufgrund dieses gesetzlichen Vorrangs ist die erbschaft- und schenkungsteuerliche Würdigung (siehe Kapitel 2.2.2) maßgeblich für die Grunderwerbsteuer: Fällt

die Grundstücksübertragung auf die Stiftung unter das Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz, ist sie gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG grunderwerbsteuerfrei. Dabei kommt es ausschließlich auf die Steuerbarkeit des Rechtsvorgangs an und nicht darauf, 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).

Soweit Grundstücksschenkungen teilentgeltlich oder unter Auflagen erfolgen, unterliegt der entgeltliche Teil der Grunderwerbsteuer (§ 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG).

2.2.4 Umsatzsteuer

Ist die Stifterin bzw. der Stifter Unternehmer i.S.d. § 2 UStG und überträgt Vermögensgegenstände des Unternehmensvermögens auf die Stiftung, unterliegt die Entnahme der Gegenstände aus dem Unternehmensvermögen regelmäßig als unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer.

Wird jedoch ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen auf die Stiftung übertragen, unterliegt dieser Vorgang als Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer.

Übertragungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften sind regelmäßig steuerfrei gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG.

2.3 Besteuerung der bestehenden Stiftung

2.3.1 Körperschaftsteuer

2.3.1.1 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 S. 545). Die Steuerpflicht beginnt daher bei zu Lebzeiten errichteten rechtsfähigen Stiftungen regelmäßig erst mit dem Tag der Anerkennung. Von Todes wegen errichtete rechtsfähige Stiftungen sind im Falle ihrer Anerkennung auf Grund der in § 84 BGB angeordneten Rückwirkung bereits ab dem Zeitpunkt des Todes der Stifterin bzw. des Stifters körperschaftsteuerpflichtig (vgl. BFH-Urteil vom 17.09.2003, I R 85/02, BStBl II 2005 S. 149; BFH-Urteil vom 06.06.2019, V R 50/17, BStBl II 2019 S. 782).

Hinweis:

Im Hinblick auf die Steuerbegünstigung einer Stiftung ist zu beachten, dass die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB nicht für die Anwendung der §§ 51 ff. AO gilt (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2019, V R 50/17, BStBl II 2019 S. 782). Eine Steuerbegünstigung ab dem Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ist damit nur möglich, falls zum Zeitpunkt des Todes der Stifterin bzw. des Stifters bereits eine ordnungsgemäße Satzung vorliegt (AEAO Nr. 6 zu § 51).

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

2.3.1.2 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.

Ausgangsgröße für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage ist die Summe der Einkünfte. Eine steuerpflichtige Stiftung kann 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 S. 771). Insbesondere § 8 Abs. 2 KStG, wonach bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG (z.B. einer GmbH) alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, gilt für Stiftungen nicht.

Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erfolgt entsprechend des in R 7.1 KStR dargestellten Schemas (im Folgenden verkürzt wiedergegeben):

Summe der Einkünfte der Stiftung
abzüglich Zuwendungen und Zuwendungsvortrag der Stiftung, soweit nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG abziehbar
= Gesamtbetrag der Einkünfte
abzüglich Verlustabzug nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG
= Einkommen
abzüglich Freibetrag gemäß § 24 KStG
= zu versteuerndes Einkommen

Im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einer Stiftung sind dabei insbesondere folgende Besonderheiten zu beachten:

Abzugsfähigkeit von Aufwendungen:

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

Beispiel:

Eine Familienstiftung hat folgenden Satzungszweck: „Zweck der Stiftung ist die Sicherung des Unterhalts der Nachkommen der Stifterin. Aus den Erträgen ist den Nachkommen monatlicher Unterhalt zu gewähren.“

Die satzungsmäßigen Ausgaben der Stiftung stellen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten dar, noch sind sie anderweitig einkommensmindernd zu berücksichtigen (§ 10 Nr. 1 KStG).

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 S. 484).

So sind beispielsweise (Steuer-)Beratungskosten der Stiftung nur abzugsfähig, soweit es sich dabei um Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten handelt. Insbesondere der Abzug als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG ist ab dem Veranlagungszeitraum 2006 entfallen.

Beispiel:

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

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, EFG 2017 S. 854).

Verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG):

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt ein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftähnliches Verhältnis zur ausschüttenden Körperschaft voraus (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.1994, I R 112/93, BStBl II 1995 S. 198 sowie H 8.5 „Nichtkapitalgesellschaften und vGA“ KStH). Ein solches liegt bei Stiftungen jedoch nicht vor. Erhalten Destinatäre Zuwendungen von einer Stiftung, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung daher nicht angenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.1959, I 5/59 U, BStBl III 1960 S. 37 sowie H 8.5 „Stiftungen“ KStH). Unter Umständen sind die Leistungen an die Destinatäre jedoch als Einkommensverwendung i.S.d. § 10 Nr. 1 KStG zu beurteilen (siehe oben).

Hinweis:

Eine Stiftung kann jedoch eine der Gesellschafterin bzw. dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft „nahestehende Person“ sein (vgl. BFH-Beschluss vom 13.07.2021, I R 16/18, BStBl II 2022, 119). Damit ist eine verdeckte Gewinnausschüttung denkbar, wenn eine Kapitalgesellschaft einer Stiftung als nahestehender Person ihrer Gesellschafterin bzw. ihres Gesellschafters Zuwendungen 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 Kapitel 4.5).

Freibetrag § 24 KStG

Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens wird vom Einkommen der Stiftung ein Freibetrag in Höhe von 5.000 Euro abgezogen (§ 24 KStG). Der Freibetrag steht sowohl rechtsfähigen, als auch nicht rechtsfähigen Stiftungen zu. Dabei ist unerheblich, ob eine Steuerbegünstigung vorliegt, sodass auch steuerpflichtige Stiftungen den Freibetrag in Anspruch nehmen können.

2.3.1.3 Besonderheiten bei steuerbegünstigten Stiftungen

Eine Stiftung, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (steuerbegünstigte Stiftung gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1), unterliegt nur mit dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, siehe unten). Dies gilt auch für nicht rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts, wie z.B. Treuhandstiftungen.

Insbesondere **Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit**, wie z.B. die verzinsliche Anlage oder die Vermietung und Verpachtung des Stiftungsvermögens bleiben damit bei steuerbegünstigten Stiftungen regelmäßig steuerfrei.

Soweit die steuerbegünstigte Stiftung bestimmte Kapitalerträge i.S.d. § 43 EStG erzielt (z.B. Dividenden, Einnahmen aus Bankguthaben), besteht daher die Möglichkeit diesen Steuerabzug (teilweise) zu vermeiden, soweit die Erträge nicht im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bezogen werden (§ 44a Abs. 4 Satz 5 EStG, zur Abgrenzung der einzelnen Bereiche siehe Kapitel 2.1.1.5).

Die vollständige Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug ist in § 44a Abs. 4 und 7 EStG und die teilweise Abstandnahme in § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 EStG (siehe unten) geregelt. Die Stiftung muss hierzu gegenüber dem Schuldner der Kapitalerträge bzw. der auszahlenden Stelle (z.B. der Bank) die bestehende Steuerbegünstigung nachweisen. Dies kann durch folgende Bescheinigungen bzw. Bescheide geschehen:

- Für diesen Zweck ausgestellte Bescheinigung des für die Stiftung zuständigen Finanzamts (sog. NV-Bescheinigung) (§ 44a Abs. 4 Satz 3 bzw. Abs. 7 Satz 2 EStG),
- Kopie des zuletzt erteilten Freistellungsbescheides, der für einen nicht älter als fünf Jahre zurückliegenden Veranlagungszeitraum vor dem Veranlagungszeitraum des Zuflusses der Kapitalerträge erteilt worden ist (vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2022, BStBl I 2022, S. 742, Rn. 295), oder
- Kopie des Bescheides über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO. Hierbei ist zu beachten, dass die Erlaubnis zur Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug 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, Rn. 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 1:

Eine neu gegründete Stiftung wird im Laufe des Jahres 2022 anerkannt und erhält noch im selben Jahr den positiven Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO.

Die Abstandnahme vom KapESt-Abzug gemäß § 44a Abs. 4, 7 und 10 Satz 1 Nr. 2 EStG gilt für den Zeitraum vom 01.01.2022 bis 31.12.2024.

Beispiel 2:

Eine bisher steuerpflichtige Stiftung ändert ihre Satzung im Laufe des Jahres 2022, 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 2022 ein Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO erteilt.

Die Abstandnahme vom KapESt-Abzug gemäß § 44a Abs. 4, 7 und 10 Satz 1 Nr. 2 EStG gilt für den Zeitraum vom 01.01.2023 bis 31.12.2025. Für 2022 kommt noch keine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug in Betracht, da die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nicht während des gesamten Veranlagungszeitraums vorgelegen haben (vgl. auch AEO Nr. 8 zu § 60).

Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG (z.B. Dividenden aus im Inland sammelverwahrten bzw. inländischen girosammel- und streifbandverwahrten Aktien), die eine steuerbegünstigte Stiftung erzielt, ist ab dem 01.01.2019 die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug 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 Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15 Prozent vorzunehmen (vgl. § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 3 EStG). Die gemeinnützige Stiftung kann in diesen Fällen einen Antrag auf Erstattung beim Finanzamt stellen (vgl. § 44b Abs. 2 EStG). Der Antrag ist allerdings nur erfolgreich, wenn die Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 EStG erfüllt sind.

Bei der nicht rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts besteht die Besonderheit, dass das Konto oder Depot mangels Rechtsfähigkeit 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 befreite 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 nicht rechtsfähigen Stiftung zuzuordnen, so gilt das Konto oder Depot für Zwecke der Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 44a Abs. 4, 7 und 10 Satz 1 Nr. 2 EStG als im Namen der Stiftung geführt (§ 44a Abs. 6 Satz 3 EStG).

Soweit eine steuerbegünstigte Stiftung einen **steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** (§§ 14, 64 AO) unterhält, ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG ausgeschlossen, d.h. die hierbei erzielten Einkünfte unterliegen der Körperschaftsteuer. Man spricht insofern von einer **partiellen Steuerpflicht**. Dies kann neben Kapitalerträgen, die im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs anfallen, auch gewerbliche Tätigkeiten, wie z.B. einen Basar, den Verkauf von Speisen und Getränken oder aktive Werbeleistungen betreffen (im Einzelnen siehe Kapitel 2.1.1.5).

Übersteigen die Gesamteinnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben insgesamt nicht den Betrag von 45.000 Euro im Jahr (bis einschließlich des VZ 2019: 35.000 Euro), so unterliegen diese Geschäftsbetriebe nicht der Körperschaftsteuer (§ 64 Abs. 3 AO; Gleiches gilt für die Gewerbesteuer, siehe Kapitel 2.3.2).

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist auch in diesen Fällen das zu versteuernde Einkommen (siehe auch Kapitel 2.3.1.2). Von Bedeutung ist dabei insbesondere eine zutreffende Zuordnung von den der Stiftung entstandenen Aufwendungen, da nur gänzlich bzw. teilweise durch den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasste Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können (im Einzelnen siehe AEO Nr. 4 bis 6 zu § 64).

2.3.2 Gewerbesteuer

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften, die einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform unterhalten (§ 2 Abs. 2 GewStG) und deren Tätigkeit damit in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliegt (vorbehaltlich etwaiger Steuerbefreiungen), sind bei Stiftungen nur bestimmte Tätigkeiten gewerbesteuerbar:

- Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts unterliegen gemäß § 2 Abs. 3 GewStG mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben i.S.d. § 14 AO (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) der Gewerbesteuer (zum Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs siehe Kapitel 2.1.1.5.3). Aufgrund dieser gewerbesteuerlichen Fiktion kommt es auf die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG nicht an, d.h. auch eine Tätigkeit, die ohne Gewinnerzielungsabsicht bzw. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird, kann gewerbesteuerbar sein (vgl. BFH-Beschluss vom 20.03.2019, VIII B 81/18, BFH/NV 2019 S. 712).
- Nicht rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts sind von der Fiktion des § 2 Abs. 3 GewStG nicht erfasst, d.h. sie unterliegen der Gewerbesteuer nur unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG, also bei Vorliegen eines Gewerbebetriebs kraft Tätigkeit.

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bzw. Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG einer (nicht) rechtsfähigen Stiftung, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (steuerbegünstigte Stiftung gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1), unterliegt nur der Gewerbesteuer, wenn es sich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß §§ 14, 64 AO handelt (§ 3 Nr. 6 GewStG, zur Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche siehe Kapitel 2.1.1.5). Damit ergibt sich ein Gleichklang mit der Körperschaftsteuer, bei der ebenfalls nur dieser Bereich der Besteuerung unterliegt (siehe Kapitel 2.3.1.3). Übersteigen die Gesamteinnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben insgesamt nicht den Betrag von 45.000 Euro im Jahr (bis einschließlich des VZ 2019: 35.000 Euro), so unterliegen diese Geschäftsbetriebe nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer (§ 64 Abs. 3 AO).

Der gewerbesteuerliche Freibetrag i.H.v. 5.000 Euro gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG steht rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts unabhängig von etwaigen gewerbesteuerlichen Steuerbefreiungen zu, nicht rechtsfähigen Stiftungen dagegen nur, wenn diese unter eine der dort genannten Steuerbefreiungen fallen (z.B. § 3 Nr. 6

GewStG für Stiftungen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke fördern). Einer steuerpflichtigen nicht rechtsfähigen Stiftung steht daher in der Regel kein Freibetrag zu.

2.3.3 Umsatzsteuer

2.3.3.1 Steuerbarkeit

Eine Stiftung ist Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, wenn sie selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt (§ 2 Abs. 1 UStG). Vom umsatzsteuerlich relevanten Unternehmen ist dann jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen erfasst, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Bei einer Stiftung, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (steuerbegünstigte Stiftung gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1), betrifft dies nicht nur den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sondern auch Zweckbetriebe und die Vermögensverwaltung (zur Abgrenzung siehe Kapitel 2.1.1.5).

Nicht der Umsatzsteuer unterliegen jedoch unentgeltliche Tätigkeiten, die aus ideellen Satzungszwecken verfolgt werden (sog. nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne; vgl. BFH-Urteil vom 06.05.2010, V R 29/09, BStBl. II 2010 S. 885; Abschn. 2.3 Abs. 1a Satz 4 UStAE). Dies betrifft z.B. erhaltene Zustiftungen, Spenden und echte Zuschüsse, also den ideellen Bereich einer steuerbegünstigten Stiftung.

Ebenfalls nicht der Umsatzsteuer unterliegt das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen (vgl. Abschn. 2.3 Abs. 2 bis 4 UStAE).

Für eine unternehmerisch tätige Stiftung des privaten Rechts gelten die allgemeinen Grundsätze und Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes. Sie kann also beispielsweise von der Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 UStG Gebrauch machen.

2.3.3.2 Steuerbefreiungen

Im Gegensatz zum Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht kennt das Umsatzsteuergesetz keine persönliche Steuerbegünstigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchlich tätige Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen. § 4 UStG sieht jedoch (auch) einige Steuerbefreiungen vor, die sich teilweise mit verschiedenen gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken decken:

- Heilbehandlungen, z.B. der Betrieb eines Krankenhauses (§ 4 Nr. 14 UStG)
- Betreuung und Pflege hilfsbedürftiger Personen (§ 4 Nr. 16 UStG)
- Schulen, Bildungseinrichtungen (§ 4 Nr. 21 UStG, § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG)
- Wissenschaftliche bzw. belehrende Vorträge, Kurse und ähnliche Veranstaltungen (§ 4 Nr. 22 Buchst. a UStG)
- Kulturelle und sportliche Veranstaltungen (§ 4 Nr. 22 Buchst. b UStG)
- Jugendherbergen, Lehrgänge und Leistungen im Bereich der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 24 und 25 UStG)

Daneben ist auch die Veräußerung und Vermietung von Grundbesitz regelmäßig von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, § 4 Nr. 12 UStG), soweit nicht auf die Steuerbefreiung verzichtet wird (§ 9 UStG).

2.3.3.3 Steuersatz

Die Umsatzsteuer beträgt 19 Prozent soweit nicht der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 7 Prozent nach § 12 Abs. 2 UStG greift. Für steuerbegünstigte Stiftungen ist hierbei insbesondere § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG von Bedeutung, der eine Ermäßigung der Umsatzsteuer für (umsatzsteuerpflichtige) Leistungen außerhalb der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe vorsieht.

Bei Zweckbetriebsleistungen einer steuerbegünstigten Stiftung kommt der ermäßigte Steuersatz zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen nur in Betracht, wenn

- der Betrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder
- die Körperschaft mit den Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten Satzungszwecke selbst verwirklicht.

Auf nach § 65 AO als Zweckbetriebe anerkannte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ist der ermäßigte Steuersatz uneingeschränkt anwendbar, da diese bereits im Rahmen des § 65 Nr. 3 AO auf mögliche Wettbewerbsverzerrungen geprüft worden sind (vgl. Abschn. 12.9 Abs. 9 UStAE). Hinsichtlich der übrigen Zweckbetriebe wird auf Abschn. 12.9 Abs. 9 bis 15 UStAE verwiesen.

Auf umsatzsteuerpflichtige Leistungen im Rahmen der Vermögensverwaltung einer steuerbegünstigten Stiftung ist § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ebenfalls anwendbar (vgl. Abschn. 12.9 Abs. 3 Satz 6 UStAE; a.A.: BFH-Urteil vom 20.03.2014, V R 4/13, BFH/NV 2014, 1470).

2.3.3.4 Vorsteuerabzug

Auch hinsichtlich des Vorsteuerabzugs und der Vorsteueraufteilung greifen die allgemeinen Grundsätze des Umsatzsteuerrechts, ergänzt durch die Möglichkeit der Vorsteuerpauschalierung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchlich tätige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gemäß § 23a UStG.

2.3.4 Grundsteuer

Inländischer Grundbesitz i. S. d. § 2 GrStG unterliegt grundsätzlich der Grundsteuer. Unter bestimmten Voraussetzungen kann der einer Stiftung zuzurechnende Grundbesitz von der Grundsteuer befreit sein.

Für Stiftungen, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen (steuerbegünstigte Stiftung gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1; sog. subjektive Voraussetzung), sieht § 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG jedoch eine Befreiung von der Grundsteuer vor: Danach ist der Grundbesitz von der Grundsteuer befreit, der von einer solchen Stiftung

für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt wird (sog. objektive Voraussetzung). Erforderlich ist eine unmittelbare Nutzung für den steuerbegünstigten Zweck (§ 7 GrStG). Von der Grundsteuer befreit sind also z.B. Grundstücke, die im ideellen Tätigkeitsbereich oder in den Zweckbetrieben eingesetzt werden. Keine unmittelbare Benutzung für steuerbegünstigte Zwecke liegt dagegen vor, wenn der Grundbesitz einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dient oder einem Dritten zur Nutzung überlassen wird (vgl. Abschn. 12 Abs. 6 GrStR; das gilt nicht, wenn auch der Dritte i.S.v. § 3 Abs. 1 GrStG steuerbegünstigt ist und den Grundbesitz für einen begünstigten Zweck benutzt).

Zu den einzelnen Tätigkeitsbereichen einer steuerbegünstigten Stiftung wird auf Kapitel 2.1.1.5 verwiesen.

Für Krankenhäuser i.S.d. § 67 AO sieht § 4 Nr. 6 GrStG eine gesonderte Grundsteuerbefreiung vor.

2.3.5 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Als erbschaft- und schenkungsteuerliche Besonderheit unterliegt bei Familienstiftungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG das Stiftungsvermögen in Zeitabständen von je 30 Jahren der Besteuerung. Diese sog. „**Ersatzerbschaftsteuer**“ wurde eingeführt, um zu verhindern, dass eine Familienstiftung zur Vermeidung der Erbschaft- und Schenkungsteuer eingesetzt wird (vgl. BT-Drs. 7/1333 vom 03.12.1973, S. 3). Die Regelung ist verfassungsgemäß (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.03.1983, 2 BvL 27/81, BStBl II 1983 S. 779; BVerfG-Nichtannahmebeschluss vom 22.08.2011, 1 BvR 2570/10, HFR 2011 S. 1247).

Der Ersatzerbschaftsteuer unterliegen rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet sind (sog. „Familienstiftung“, im Einzelnen siehe Kapitel 2.1.2). Nicht der Ersatzerbschaftsteuer unterliegen dagegen nicht rechtsfähige Stiftungen (z.B. Treuhandstiftungen), da diese zivilrechtlich nicht Träger von Vermögen sein können, ein solches jedoch Voraussetzung für die Ersatzbesteuerung ist (vgl. BFH-Urteil vom 25.01.2017, II R 26/16, BStBl II 2018 S. 199).

Der Besteuerungszeitpunkt richtet sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Danach entsteht die Steuer in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf die Stiftung. Fällt bei Stiftungen der Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf den 01.01.1954 oder auf einen früheren Zeitpunkt, entsteht die Steuer erstmals am 01.01.1984. Bei Stiftungen, bei denen die Steuer erstmals am 01.01.1984 entsteht, richtet sich der Zeitraum von 30 Jahren nach diesem Zeitpunkt. Erfüllt die Stiftung im Besteuerungszeitpunkt nicht (mehr) die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, entfällt die Steuerpflicht (vgl. R E 1.2 Abs. 1 Satz 3 ErbStR). Dies entspricht dem Grundgedanken der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Stichtagssteuer.

Der Ersatzerbschaftsteuer unterliegt das Vermögen der Stiftung im Besteuerungszeitpunkt (§ 10 Abs. 1 Satz 7 ErbStG). Leistungen an die nach der Stiftungsurkunde Berechtigten sowie die Ersatzerbschaftsteuer selbst sind nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 7 und 8 ErbStG).

Bei der Fiktion des Generationenwechsels im Rahmen der Ersatzerbschaftsteuer wird unterstellt, dass der Erblasser jeweils zwei Kinder hinterlässt. Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG wird daher der doppelte Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewährt und die Steuer ist nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I zu berechnen, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde.

Beispiel:

Die F-Stiftung dient laut ihrer Satzung ausschließlich der Versorgung der Kinder des Stifters F und deren Abkömmlingen. 30 Jahre nach ihrer Errichtung verfügt sie über ein (nicht begünstigtes) Vermögen in Höhe von 1,5 Mio. Euro.

Die Stiftung ist wesentlich im Interesse der Familie des F errichtet und unterliegt daher 30 Jahre nach dem ersten Vermögensübergang auf die Stiftung (erstmal) der Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Die Ersatzerbschaftsteuer ermittelt sich zu diesem Zeitpunkt wie folgt:

Vermögen der Stiftung	1.500.000 Euro
abzüglich Erbschaftsteuerbefreiungen	-
abzüglich Freibetrag § 16 ErbStG	abzüglich 800.000 Euro
= steuerpflichtiges Vermögen	= 700.000 Euro
Steuersatz für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens	15 Prozent
= Ersatzerbschaftsteuer	= 105.000 Euro

Die Vergünstigungen durch Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 oder 10 ErbStG oder § 13c ErbStG (Abschmelzmodell), der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG, der Vorwegabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG und die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG werden auch bei der Bemessung der Ersatzerbschaftsteuer gewährt, soweit begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG betroffen ist (vgl. § 13a Abs. 11 ErbStG, § 13c Abs. 4 ErbStG und § 28a Abs. 7 ErbStG).

Nicht bei der Ersatzerbschaftsteuer anwendbar ist dagegen die Investitionsklausel nach § 13b Abs. 5 ErbStG (vgl. R E 13b.24 Abs. 6 Satz 3 ErbStR).

Steuerschuldnerin ist die Stiftung (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Sie kann nach § 24 ErbStG beantragen, die Steuer in 30 gleichen jährlichen Teilbeträgen zu entrichten (Die Summe der Jahresbeträge umfasst die Tilgung und die Verzinsung der Steuer; dabei ist von einem Zinssatz von 5,5 Prozent auszugehen).

Die Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG und die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung nach § 31 ErbStG bestehen auch in den Fällen der Ersatzerbschaftsteuer (vgl. R E 1.2 Abs. 1 Satz 4 ErbStR).

2.4 Besteuerung der Stiftungsbeendigung

2.4.1 Ertragsteuern

Eine körperschaftsteuerliche Schlussbesteuerung, wie z.B. bei der Liquidation einer Kapitalgesellschaft, findet bei einer Stiftung nicht statt, da der dafür maßgebende § 11 KStG weder rechtsfähige noch nicht rechtsfähige Stiftungen erfasst.

Soweit die Stiftung jedoch Gewinneinkünfte erzielt und Vermögensgegenstände im Rahmen der Liquidation entgeltlich an Dritte veräußert werden, ist grds. ein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn zu besteuern, denn die §§ 14, 16, 18 Abs. 3 EStG sind über § 8 Abs. 1 KStG entsprechend anzuwenden. Dieser unterliegt jedoch nicht der Gewerbesteuer (vgl. H 7.1 Abs. 3 GewStH).

Eine Stiftung kann weder den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG, noch die tarifliche Begünstigung nach § 34 EStG in Anspruch nehmen (vgl. R 8.1 KStH).

Wird Betriebsvermögen in Form eines Betriebs, Teilbetriebs oder gesamten Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen (z.B. an den Anfallsberechtigten), kommt § 6 Abs. 3 EStG zur Anwendung, sofern die Besteuerung stiller Reserven sichergestellt ist. Die Übertragung von nur einem Teil eines Mitunternehmeranteils ist nach § 6 Abs. 3 Satz 1 2. Halbsatz und Satz 2 EStG nur auf natürliche Personen zu Buchwerten möglich (vgl. BMF vom 20.11.2019, BStBl I 2019, S. 1291, Rn. 1 und Rn. 18 ff.). Soweit lediglich einzelne Wirtschaftsgüter außerhalb der Anwendungsbereiche von § 6 Abs. 3 EStG bzw. §§ 14, 16, 18 Abs. 3 EStG übertragen werden, sind regelmäßig die stillen Reserven aufzudecken und der entstehende Gewinn unterliegt der Gewerbesteuer.

Die Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung von Vermögensgegenständen des außerbetrieblichen Vermögens der Stiftung führt nur zur Ertragsbesteuerung, wenn die Voraussetzungen der §§ 17, 20 Abs. 2 und 23 EStG erfüllt sind.

Bei einer Stiftung, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (steuerbegünstigte Stiftung gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1), unterliegt der im Rahmen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erzielte Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn der Ertragsbesteuerung. Bei unentgeltlicher Übertragung eines gesamten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils kommt § 6 Abs. 3 EStG zur Anwendung, sofern die Besteuerung stiller Reserven sichergestellt ist. Gleiches gilt bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.

Hinweis:

Zur Einkommensbesteuerung der Destinatäre im Rahmen der Liquidation der Stiftung siehe Kapitel 3.1.

2.4.2 Schenkungsteuer

Auch die Beendigung einer Stiftung ist ein Vorgang, der unter das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz fällt:

Für den **Erwerb durch den Anfallsberechtigten** ist dabei **§ 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG** einschlägig. Danach gilt als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird. Es ist jedoch allgemein anerkannt, dass nicht nur die (behördliche) Aufhebung, sondern auch die (organschaftliche) Auflösung von § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG erfasst ist (siehe z.B. BFH-Urteil vom 30.11.2009, II R 6/07, BStBl. II 2010 S. 237).

Bei Auflösung bzw. Aufhebung der Stiftung gilt nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG die Stifterin bzw. der Stifter als Schenker/in. Diese Regelung ist aber nur für die Steuerberechnung maßgebend, trifft also keine vom bürgerlichen Recht abweichende Bestimmung zur Person des Zuwendenden (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1992, II R 77/90, BStBl II 1993 S. 238; BFH-Urteil vom 30.11.2009, II R 6/07, BStBl II 2010 S. 237). Zuwendender ist also die Stiftung selbst und lediglich für die Frage der Steuerklasse und der Freibeträge wird auf die Stifterin bzw. den Stifter abgestellt, da andernfalls stets Steuerklasse III maßgebend wäre. Entscheidend ist dabei das persönliche Verhältnis der Stiftenden zur/zum Anfallsberechtigten.

Beispiel:

A. errichtet eine Familienstiftung und sieht dabei in der Satzung als Anfallsberechtigte seine einzige Enkeltochter C. vor.

Der Vermögenserwerb der C. bei einer etwaigen Auflösung bzw. Aufhebung der Stiftung wäre nach Steuerklasse I zu besteuern (§ 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 3 ErbStG).

Fällt das Stiftungsvermögen an die Stiftenden selbst zurück, liegt ebenfalls ein steuerpflichtiger Erwerb vor, der nach Steuerklasse III zu besteuern ist (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1992, II R 77/90, BStBl II 1993 S. 238).

Bei der Beendigung einer Familienstiftung (zum Begriff siehe Kapitel 2.1.2) ist die Ersatzerbschaftsteuer mit 50 Prozent auf die nach § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu ermittelnde Steuer anzurechnen, wenn seit Entstehung der Ersatzerbschaftsteuer nicht mehr als zwei Jahre vergangen sind bzw. mit 25 Prozent, wenn seit der Entstehung mehr als zwei Jahre, aber nicht mehr als vier Jahre vergangen sind (§ 26 ErbStG).

Hinweis: Zur Ersatzerbschaftsteuer siehe Kapitel 2.3.5.

Der **Erwerb anderer Personen** als des Anfallsberechtigten ist nicht von § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG erfasst, sondern von **§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG**. Insofern gelten die allgemeinen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Regelungen zur Steuerklasse und zu den Freibeträgen.

Soweit im Rahmen der Beendigung der Stiftung begünstigtes Vermögen i.S.d. §§ 13 ff. ErbStG (insbesondere begünstigtes Betriebsvermögen nach § 13b ErbStG) übertragen wird, gelten die allgemeinen Steuerbefreiungen und Verschonungsregelungen.

2.5 Besteuerung in Sonderfällen

2.5.1 Satzungsänderung

Eine Satzungsänderung unterliegt in der Regel nicht der Ertrag- bzw. Erbschaft-/Schenkungssteuer, da die Stiftung als Rechtsträgerin erhalten bleibt und kein Vermögen übergeht.

In bestimmten Fällen kann jedoch auch eine Satzungsänderung eine Besteuerung auslösen:

Führt bei einer **Familienstiftung** (zum Begriff siehe Kapitel 2.1.2) eine Satzungsänderung zur Änderung des Stiftungscharakters, gilt dies **erbschaftsteuerrechtlich** als Errichtung einer neuen Familienstiftung. Dies gilt entsprechend, wenn durch die Satzungsänderung lediglich bisher nicht bezugs- oder anfallsberechtigzte Familienmitglieder oder Dritte in den Kreis der Destinatäre aufgenommen werden und die Errichtung der Stiftung bei bereits damaliger Zugehörigkeit der neu aufgenommenen Destinatäre seinerzeit nach einer ungünstigeren Steuerklasse zu besteuern gewesen wäre (vgl. R E 1.2 Abs. 4 Satz 1 und 2 ErbStR; zur Besteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Errichtung der Stiftung siehe Kapitel 2.2.2). Die durch Satzungsänderung aus erbschaftsteuerlicher Sicht entstandene „neue“ Stiftung gilt als Erwerber des Vermögens der „bisherigen“ Stiftung und ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis der nach der Stiftungsurkunde entferntest berechtigten Person (= Destinatär) zur ursprünglichen Stifterin bzw. dem ursprünglichen Stifter zu besteuern (§ 15 Absatz 2 Satz 1 ErbStG, vgl. R E 1.2 Abs. 4 Satz 3 und 4 ErbStR).

Zur Ersatzerbschaftsteuer in diesen Fällen siehe R E 1.2 Abs. 4 Satz 6 bis 8 ErbStR. Wird die Familienstiftung durch die Satzungsänderung in eine gemeinnützige Stiftung umgewandelt, ist deren Erwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG steuerfrei (R E 1.2 Abs. 5 ErbStR).

Auch bei einer Stiftung, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (**steuerbegünstigte Stiftung** gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1), kann eine Satzungsänderung (rückwirkend) Besteuerungstatbestände auslösen. Dies ist dann der Fall, wenn

- die Vermögensanfallsklausel in der Satzung nachträglich so geändert wird, dass sie anschließend nicht mehr den Vorgaben des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO entspricht (§ 61 Abs. 3 AO; zur Vermögensanfallsklausel siehe auch Kapitel 2.1.1.4.1), oder
- durch die Satzungsänderung der Stiftungszweck so abgewandelt wird, dass fortan die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nicht länger gegeben sind und das dann auszukehrende Vermögen entgegen § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht an den (steuerbegünstigten) Anfallsberechtigten übertragen wird (§ 63 Abs. 2 i.V.m. § 61 Abs. 3 AO, vgl. AEAO Nr. 5 zu § 61).

Die entsprechende Satzungsänderung (bzw. nicht ordnungsgemäße Vermögensaukehrung) hat in diesen Fällen den rückwirkenden Entzug der Steuerbegünstigung zur Folge. Damit können bisher aufgrund der Steuerbegünstigung steuerfreie Einkünfte (und steuerermäßigte Umsätze) innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung nachversteuert werden (§ 61 Abs. 3 AO).

2.5.2 Zusammenschluss mit einer anderen Stiftung

2.5.2.1 Ertragsteuer

Die Zulegung zu bzw. die Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung gemäß §§ 86 ff. BGB ist nicht vom Umwandlungssteuergesetz erfasst, da es sich nicht um eine Umwandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes handelt, sondern um ein besonderes stiftungsrechtliches Verfahren (zu Stiftungen im Umwandlungs(steuer)gesetz siehe auch Kapitel 2.5.4). Hieran ändert auch die mit dem StiftRVG eingeführte Gesamtrechtsnachfolge bei Zulegung bzw. Zusammenlegung (§ 86f BGB) nichts.

Mangels Entgeltlichkeit geht das Vermögen jedoch in der Regel ohnehin ohne ertragsteuerliche Belastung auf die übernehmende Stiftung über. Diese tritt hinsichtlich (steuerlichen) Buchwerten, Anschaffungskosten bzw. Abschreibungsbemessungsgrundlagen an die Stelle der übertragenden Stiftung (§ 6 Abs. 3 EStG, § 11d EStDV). Ist die übernehmende Stiftung jedoch eine steuerbegünstigte, so muss ein etwaiges übergehendes Betriebsvermögen hierfür einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen (siehe hierzu auch Kapitel 2.2.1).

Im Einzelfall können sich jedoch auch ertragsteuerliche Konsequenzen ergeben (wenn z.B. keine Sachgesamtheit i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG im Ganzen auf die übernehmende Stiftung übergeht). Insofern gelten die allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen zur Veräußerung bzw. Entnahme von Wirtschaftsgütern und Vermögensgegenständen.

2.5.2.2 Schenkungsteuer

Der Erwerb der übernehmenden Stiftung gilt als Schenkung unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG).

Ist die übernehmende Stiftung steuerbegünstigt, so ist die Übertragung steuerfrei gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG (siehe auch Kapitel 2.2.2.2).

Die Besteuerung des Erwerbs im Rahmen der Zulegung bzw. Zusammenlegung erfolgt nach Steuerklasse III, da die übernehmende Stiftung in keinerlei Verwandtschaftsverhältnis zu der übertragenden Stiftung steht (vgl. auch BFH-Urteil vom 13.04.2011, II R 45/09, BStBl II 2011 S. 732).

2.5.3 „Umwandlung“ 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 Umwandlungsgesetzes in eine rechtsfähige Stiftung umgewandelt werden. Es fehlt an einem Rechtsträger, von dem aus umgewandelt werden kann (vgl. Möller, ZEV 2007, S. 565). Auch die im Stiftungszivilrecht vorgesehene Regelung zum Zusammenschluss mit einer anderen Stiftung gilt für nicht rechtsfähige Stiftungen nicht, da die Vorschriften der Stiftungsgesetze grundsätzlich nur bei rechtsfähigen Stiftungen greifen.

Die Überführung einer nicht rechtsfähigen auf eine rechtsfähige Stiftung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge scheidet damit aus. Stattdessen kann eine Vermögensübertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge durch die Trägerin bzw. 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 der Stifterin bzw. dem Stifter und der Trägerin bzw. dem 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 Vermögensanfallsberechtigter 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 regelmäßig zu keiner Gewinnrealisierung (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6 Abs. 3 EStG, § 11d EStDV).

2.5.4 Stiftungen im Umwandlungs(steuer)gesetz

Stiftungen sind im Umwandlungsgesetz (UmwG) nur im Rahmen der Ausgliederung gemäß §§ 161 ff. UmwG erfasst. Danach kann ein von einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts betriebenes Unternehmen oder ein Teil desselben aus dem Vermögen dieser Stiftung zur Aufnahme auf Personenhandelsgesellschaften bzw. zur Aufnahme oder Neugründung auf Kapitalgesellschaften ausgegliedert werden. Umwandlungssteuerrechtlich fallen derartige Vorgänge unter § 24 UmwStG bzw. §§ 20 ff. UmwStG.

2.6 Besteuerung von Stiftungen des öffentlichen Rechts

Für Stiftungen des öffentlichen Rechts gelten ertragsteuerlich gesonderte Grundsätze, denn sie sind – genauso wie sonstige juristische Personen des öffentlichen Rechts – nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG).

Eine Gewerbesteuerpflicht ergibt sich, soweit der Betrieb gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 EStG erzielt.

Außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art unterliegen Stiftungen des öffentlichen Rechts im Übrigen gemäß § 2 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG mit ihren inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Hierunter fallen insbesondere Dividenden und Beteiligungserträge, soweit es sich nicht um Einnahmen im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art handelt (vgl. § 20 Abs. 8 EStG). Diese Einkünfte sind zu 15 Prozent kapitalertragsteuerpflichtig (§ 44a Abs. 8 EStG). Die Körperschaftsteuer ist durch den Steuerabzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

Hinweis:

Zum Begriff des Betriebs gewerblicher Art siehe R 4.1 KStR sowie [Arbeitshilfe „Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts“](#).

3. Besteuerung der Destinatäre einer Stiftung

3.1 Einkommensteuer

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch die Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, die Gewinnausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind.

Unter **§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG** fallen alle wiederkehrenden oder einmaligen **Leistungen einer nicht steuerbegünstigten Stiftung**, die von den beschlussfassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen der Stiftung an die Stifterin bzw. den Stifter sowie deren Angehörige und Abkömmlinge ausgekehrt werden. Diese erzielen damit Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dies gilt auch, wenn die Leistungen anlässlich der Auflösung der Stiftung erbracht werden (vgl. BMF-Schreiben vom 27.06.2006, BStBl I 2006 S. 417).

Destinatäre einer steuerpflichtigen Stiftung sind demnach den Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt. Die Stiftung hat 25 Prozent Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen (§ 43 Abs. 1 Nr. 7a EStG, § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die (Kapitalertrag-)Steuerpflicht von Leistungen einer Stiftung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beim Empfänger kann auch nicht mit dem Hinweis vermieden werden, für sie würden Beträge des steuerlichen Einlagekontos verwendet. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG verweist insofern zwar auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, der solche Bezüge von der Besteuerung ausklammert, die aus Ausschüttungen stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten.

Für Stiftungen im Speziellen ist jedoch **kein steuerliches Einlagekonto** zu führen, da der Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG keine Vermögensmassen erfasst und es damit an einer Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts fehlt (vgl. BFH-Urteil vom 17.05.2023, I R 42/19, BStBl II 2024, 381). Soweit der BFH in Rn. 21 des vorgenannten Urteils vom 17.05.2023 die – nicht entscheidungserhebliche – Auffassung vertritt, dass es bei rechtsfähigen privaten Stiftungen des bürgerlichen Rechts nicht zwingend einer gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 7 KStG bedarf, um für die Destinatäre die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu erreichen, gilt weiterhin, dass die Annahme einer Einlagenrückgewähr auf Ebene der Leistungsempfänger einer Stiftung daran scheitert, dass auf Ebene der Stiftung kein steuerliches Einlagekonto festgestellt wird und folglich Beträge des Einlagekontos auch nicht verwendet werden können (vgl. BMF-Schreiben vom 24.04.2024, BStBl I 2024, 721).

Bei Stiftungen, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (**steuerbegünstigte Stiftungen** gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1), fehlt es an Destinatären im klassischen Sinne, da diese Stiftungen ihre Mittel nur für steuerbegünstigte Zwecke verwenden dürfen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO). Insbesondere dürfen sie keine Person durch satzungszweckfremde Ausgaben oder unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Angemessene Vergütungen, die eine steuerbe-

günstigte Stiftung an Dritte zahlt, sind im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart zu versteuern. Die Einnahmen aus der nebenberuflichen Tätigkeit eines Organmitglieds (z.B. Vorstandsmitglieds) sind gemäß § 3 Nr. 26a EStG bis zur Höhe von 840 Euro pro Jahr steuerfrei (bis 2020: 720 Euro). Stipendien, die eine steuerbegünstigte Stiftung vergibt, können unter den weiteren Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei sein.

Erbringt eine steuerbegünstigte Stiftung **Unterhaltsleistungen i.S.d. § 58 Nr. 6 AO**, stellen diese bei den Empfängern Einkünfte nach **§ 22 Nr. 1 S. 2 Buchst. a EStG** dar, da es sich um außerhalb der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke ausgezahlte Bezüge handelt, die 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 S. 2 Buchst. a EStG voraussetzt, dass die Stiftung nicht steuerbefreit ist. Gewährt die Stiftung Unterhaltsleistungen im Sinne des § 58 Nr. 6 AO, so hat sie daher keine Kapitalertragsteuer einzubehalten. Die 40-prozentige Freistellung der Bezüge gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG (Teileinkünfteverfahren) kommt nicht in Betracht, da sie nicht steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen vorbehalten ist.

3.2 Schenkungsteuer

Satzungsgemäße Zuwendungen einer Stiftung an ihre Berechtigten sind nicht schenkungsteuerbar, weil es insoweit an der gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erforderlichen Freigebigkeit der Zuwendung fehlt. Etwas anderes gilt aber dann, wenn die Zuwendung eindeutig gegen den Satzungszweck verstößt (vgl. BFH-Urteil vom 03.07.2019, II R 6/16, BStBl II 2020 S. 61).

Bezüglich des Erwerbs im Rahmen der Aufhebung bzw. Auflösung einer Stiftung wird auf Kapitel 2.4.2 und bezüglich der Schenkungssteuer bei Zulegung und Zusammenlegung auf Kapitel 2.5.2.2 verwiesen.

4. Spendenabzug bei Zuwendungen an Stiftungen

4.1 Überblick

Wird einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer privatrechtlichen Stiftung, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (steuerbegünstigte Stiftung gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1, eine Spende zugewendet, so kann der Zuwendende diese unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich geltend machen. Zuwendungen an privatrechtliche Stiftungen, die nicht als steuerbegünstigt anerkannt sind (z.B. Familienstiftungen), bieten diesen Vorteil nicht.

Für den Abzug einer Spende zugunsten einer Stiftung bestehen zwei Abzugstatbestände:

- Der (allgemeine) Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bzw. § 9 Nr. 5 GewStG steht sowohl natürlichen Personen als auch Körperschaften zu. Zu den Voraussetzungen und zur Höhe des Spendenabzugs siehe Kapitel 4.2.
- Der erweiterte Spendenabzug für Zuwendungen in das zu erhaltene Vermögen einer Stiftung nach § 10b Abs. 1a EStG bzw. § 9 Nr. 5 Satz 9 bis 11 GewStG steht nur natürlichen Personen zu. Zu den Voraussetzungen und zur Höhe des Spendenabzugs siehe Kapitel 4.3.

4.2 Allgemeiner Spendenabzug

4.2.1 Voraussetzungen des allgemeinen Spendenabzugs

Voraussetzung für den (allgemeinen) Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bzw. § 9 Nr. 5 GewStG ist, dass

- eine Zuwendung (Spende oder Mitgliedsbeitrag) (siehe Kapitel 4.2.1.1)
- an einen begünstigten Zuwendungsempfänger (siehe Kapitel 4.2.1.2)
- zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke geleistet wird (siehe Kapitel 4.2.1.3)
- und der Zuwendende eine Zuwendungsbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck oder Unterlagen im Sinne des § 50 Abs. 4 bis 6 EStDV erhalten hat (siehe Kapitel 4.2.1.4).

4.2.1.1 Spende

Die Vorschrift des § 10b Abs. 1 EStG (gleiches gilt für § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bzw. § 9 Nr. 5 GewStG) erfasst unter dem Oberbegriff der Zuwendung sowohl Spenden also auch Mitgliedsbeiträge. Da eine Mitgliederstellung im Verhältnis zu einer Stiftung und damit auch die Zahlung von Mitgliedsbeiträgen jedoch ausscheidet, beschränkt sich der Anwendungsbereich der abzugsfähigen Zuwendungen bei Stiftungen auf die Spenden. **Spenden sind Ausgaben, die freiwillig und ohne Gegenleistung geleistet werden** (vgl. BFH-Urteil vom 12.09.1990, I R 65/86, BStBl II 1991 S. 258).

Hierzu im Einzelnen:

Ausgaben sind alle Wertabgaben, die aus dem geldwerten Vermögen der Spenderin bzw. des Spenders abfließen (vgl. BFH-Urteil vom 20.02.1991, X R 191/87, BStBl II 1991 S. 690). In Betracht kommen Geldzahlungen und Sachspenden

(zur Wertermittlung siehe Kapitel 4.5), nicht aber Nutzungen und Leistungen (§ 10b Abs. 3 Satz 1 EStG).

Hinweis:

Zur steuerlichen Anerkennung von Spenden durch den Verzicht auf einen zuvor vereinbarten Aufwendungsersatz bzw. einen sonstigen Anspruch siehe BMF-Schreiben vom 25.11.2014, BStBl I 2014 S. 1584 sowie BMF-Schreiben vom 24.08.2016, BStBl I 2016 S. 994).

Die Spenderin bzw. der Spender muss durch die Zuwendung endgültig wirtschaftlich belastet sein (R 10b.1 Abs. 1 Satz 3 EStR). Wer einen Geldbetrag als Schenkung mit der Auflage erhält, ihn einer steuerbegünstigten Stiftung zuzuwenden, ist mit diesem Betrag grundsätzlich nicht wirtschaftlich belastet und daher nicht spendenabzugsberechtigt. Etwas Anderes gilt, wenn es sich um eine Schenkung unter zusammenveranlagten Eheleuten handelt (vgl. BFH-Urteil vom 15.01.2019, X R 6/17, BStBl II 2019 S. 318).

Eine wirtschaftliche Belastung ist erst gegeben, wenn die Zuwendung bei der Spenderin bzw. dem Spender abgefließen ist. Eine Geldspende muss also tatsächlich geleistet (§ 11 Abs. 2 EStG) und bei einer Sachspende muss das wirtschaftliche Eigentum übertragen worden sein (vgl. BFH-Urteil vom 06.12.2018, X R 11/17, BStBl II 2021 S. 899: Der bloße schuldrechtliche Anspruch einer Stiftung auf Übertragung eines Grundstücks gemäß § 81 Abs. 1 Satz 2 BGB reicht für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums nicht aus).

Hinweis: Bezüglich des Spendenabzugs zum Jahreswechsel siehe Kapitel 4.4.

Zuwendungen in den Vermögensstock einer durch Erbeinsetzung von Todes wegen errichteten Stiftung können nicht als Spende des Erblassers geltend gemacht werden, da die Zuwendungen erst nach dem Tod abfließen (vgl. BFH-Urteil vom 16.02.2011, X R 46/09, BStBl II 2011 S. 685).

Wird Vermögen auf eine Stiftung übertragen, welches mit vor der Übertragung wirksam begründeten Ansprüchen (z.B. Nießbrauch, Grund- oder Rentenschulden, Vermächtnisse aufgrund testamentarischer Bestimmungen des Zuwendenden) belastet ist, deren Erfüllung durch die Stiftung keine nach wirtschaftlichen Grundsätzen abgewogene Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens darstellt, mindern die Ansprüche das übertragene Vermögen bereits im Zeitpunkt des Übergangs. Wirtschaftlich betrachtet wird der Stiftung nur das nach der Erfüllung der Ansprüche verbleibende Vermögen zugewendet (vgl. AEO Nr. 13 zu § 55). In diesen Fällen ist der Zuwendende daher auch nur in Höhe des um die Ansprüche geminderten Vermögensabgangs belastet, sodass auch nur insoweit ein Spendenabzug möglich ist.

Eine Ausgabe erfolgt **freiwillig**, wenn die Spenderin bzw. der Spender hierzu nicht verpflichtet ist.

Beispiel:

E. ist Alleinerbe seines vor kurzem verstorbenen Vaters. Dieser hatte in seinem Testament auch ein Vermächtnis zugunsten einer gemeinnützigen Stiftung ausgesetzt, das E. bereits zeitnah erfüllt hat.

Für die Zahlung an die gemeinnützige Stiftung steht dem E. kein Spendenabzug nach § 10b EStG zu, da er zur Erfüllung des Vermächtnisses gemäß § 2174 BGB verpflichtet war und die Ausgabe damit nicht freiwillig geleistet hat (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.1993, X R 107/91, BStBl II 1993 S. 874)

Hinweis: Auch dem verstorbenen Vater steht kein Spendenabzug zu, da die Vermächtniserfüllung erst nach dessen Tod erfolgt ist (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1996, X R 75/94, BStBl II 1997 S. 239).

Unschädlich sind jedoch freiwillig eingegangene rechtliche Verpflichtungen. Daher wird die Freiwilligkeit durch die im Stiftungsgeschäft freiwillig begründete Rechtspflicht der Stifterin bzw. des Stifters auf Übertragung des Stiftungsvermögens nach Anerkennung der Stiftung nicht beeinträchtigt (vgl. BFH-Urteil vom 05.02.1992, I R 63/91, BStBl II 1992 S. 748).

Weitere Voraussetzung für eine Spende ist, dass diese **unentgeltlich** erfolgt. An der Unentgeltlichkeit fehlt es zum einen dann, wenn die zahlende Person eine Gegenleistung der Stiftung erhält, wobei Leistung und Gegenleistung nicht ausgewogen sein müssen (vgl. BFH-Urteil vom 29.01.1971, VI R 159/68, BStBl II 1971 S. 799). Da eine Spende um der Sache willen ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils gegeben werden muss und die steuerliche Entlastung der Spende nur gerechtfertigt ist, wenn sie ausschließlich fremdnützig, d.h. zur Förderung des Gemeinwohls hingegeben wird, liegt jedoch auch dann keine Unentgeltlichkeit vor, wenn die Spende an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängt, ohne dass der Vorteil unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein muss (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.1990, X R 40/86, BStBl II 1991 S. 234).

Beispiel:

Die G-Stiftung führt jährlich eine Benefizgala durch, um ihre mildtätige Zweckverwirklichung zu finanzieren. Dabei wird ein einheitliches Eintrittsentgelt in Höhe von 100 Euro pro Eintrittskarte erhoben. Die Unkosten der Stiftung für Bewirtung und Programm liegen bei ca. 50 Euro pro Person, sodass für jede verkaufte Karte 50 Euro zugunsten des mildtätigen Satzungszwecks der Stiftung verbleiben.

Ein Spendenabzug kommt (auch bezüglich der 50 Euro zugunsten des Satzungszwecks) nicht in Betracht, da die Zahlung in Erwartung der Teilnahme an der Benefizgala geleistet wird. Dabei ist auch unerheblich, dass Leistung und Gegenleistung nicht ausgewogen sind.

Hinweis: Werden dagegen für die Bewirtung bestimmte Unkostenbeiträge erhoben und daneben während der Benefizgala Spenden eingeworben, die in keinem rechtlichen Zusammenhang mit dem Zugang zur Veranstaltung stehen, so können letztere grundsätzlich als Spende steuerlich berücksichtigungsfähig sein (vgl. Leichinger in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Teil E, Rn. 47, Beispiel „Bürgerbrunch“).

Noch unschädlich sind aber gewisse immaterielle Vorteile, wie z.B. die Ansehenssteigerung des Spenders (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2021, X R 37/19, BStBl II 2021

S. 810) oder ein symbolisches „Dankeschön“ (z.B. Übermittlung eines Rechenschaftsberichts über die Durchführung des finanzierten Projekts, vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.2017, BStBl I 2018 S. 246).

Außerdem ist der Umstand, dass eine steuerbegünstigte Stiftung einen in ihr Vermögen gezahlten Betrag dem Zahlenden in engem zeitlichem Zusammenhang mit diesem Vorgang als verzinsliches Darlehen zur Verfügung stellt, für sich genommen noch kein Grund, den Spendenabzug zu versagen. An der erforderlichen Unentgeltlichkeit fehlt es erst, wenn mit der Darlehensgewährung ein Vorteil für den Zuwendenden verbunden ist. Dies ist nicht der Fall, wenn sowohl die Gewährung des Darlehens dem Grunde nach als auch die vereinbarten Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich standhalten und die tatsächliche Durchführung des Darlehensvertrags keinerlei Zweifel an dem aus Sicht des Zuwendenden nunmehr bestehenden Fremdkapitalcharakter dieser Mittel aufwirft (BFH-Urteil vom 26.04.2023, X R 4/22, BStBl II 2023, 1037).

Eine Spende im dargestellten Sinne kann nur steuerlich berücksichtigt werden, wenn sie an einen begünstigten Zuwendungsempfänger (siehe Kapitel 4.2.1.2) zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke (siehe Kapitel 4.2.1.3) geleistet wird und die bzw. der Zuwendende eine Zuwendungsbestätigung bzw. Unterlagen i.S.d. § 50 Abs. 4 bis 6 EStDV erhalten hat (siehe Kapitel 4.2.1.4).

4.2.1.2 Begünstigter Zuwendungsempfänger

Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung einer Spende ist weiterhin, dass diese an einen begünstigten Zuwendungsempfänger geleistet wird (§ 10b Abs. 1 Satz 2 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, § 9 Nr. 5 Satz 2 GewStG). Im Hinblick auf Stiftungen sind hiervon folgende Zuwendungsempfänger umfasst:

- Stiftungen des öffentlichen Rechts, die im Inland oder einem (anderen) Mitgliedsstaat der Europäischen Union bzw. einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR-Abkommen) belegen sind.
- nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Stiftungen (zu den Voraussetzungen der Steuerbegünstigung siehe Kapitel 2.1.1). Unerheblich ist, ob es sich um rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts oder um nicht rechtsfähige Stiftungen handelt. Neben inländischen Stiftungen (§ 1 Abs. 1 KStG) kommen auch beschränkt steuerpflichtige steuerbegünstigte Stiftungen i.S.d. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG in Frage. Gleiches gilt für Stiftungen, die in einem (anderen) Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR-Abkommen) belegen sind und über § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG steuerbefreit wären, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würden. Auch diese ausländischen Stiftungen müssen nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO). Den Nachweis hierfür hat die inländische Spenderin bzw. der inländische Spender durch Vorlage geeigneter Belege zu erbringen (vgl. BMF-Schreiben vom 16.05.2011, BStBl I 2011 S. 559; BFH-Urteil vom 17.09.2013, I R 16/12, BStBl II 2014 S. 440 und BFH-Urteil vom 21.01.2015, X R 7/13, BStBl II 2015 S. 588).

Werden die steuerbegünstigten Zwecke der Stiftung nur im Ausland verwirklicht, ist für die steuerliche Berücksichtigung zusätzlich Voraussetzung, dass natürliche Personen gefördert werden, die ihren Wohnsitz bzw. ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland

haben oder, dass die Tätigkeit der Stiftung neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann (für Stiftungen des öffentlichen Rechts ergibt sich dies aus § 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 6 KStG bzw. § 9 Nr. 5 Satz 6 GewSt und für privatrechtliche Stiftungen aus § 51 Abs. 2 AO).

Ein begünstigter Zuwendungsempfänger liegt bei einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts erst ab Anerkennung durch die Stiftungsbehörde vor. Eine nicht rechtsfähige Stiftung ist frühestens ab Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags zwischen Stifterin bzw. Stifter und Stiftungsträgerin bzw. Stiftungsträger begünstigter Zuwendungsempfänger. Spenden vor der Anerkennung bzw. vor dem Vertragsabschluss können daher steuerlich nicht berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2015, X R 36/11, BStBl II 2015 S. 545).

Hinweis:

Zum zeitlichen Ansatz von Spenden, insbesondere bei der Anerkennung um den Jahreswechsel, wird auf Kapitel 4.4 verwiesen.

4.2.1.3 Verwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke

Die Ausgabe muss zur Förderung von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken (§ 52 AO bis § 54 AO) erfolgen. Die Spenderin bzw. der Spender müssen bei der Hingabe der Spende bereits die Absicht haben, dass das Geld bzw. die Wirtschaftsgüter von der Stiftung für den steuerbegünstigten Zweck eingesetzt werden. Die endgültige Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken muss zu diesem Zeitpunkt absehbar sein.

Die Stiftung ist verpflichtet, die Zuwendung tatsächlich zu dem in der Zuwendungsbestätigung genannten, steuerbegünstigten Zweck zu verwenden. Der gutgläubige Zuwendende genießt insoweit Vertrauensschutz (§ 10b Abs. 4 Satz 1 EStG bzw. § 9 Abs. 3 Satz 1 KStG).

Nicht für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden Zuwendungen, insbesondere Sachzuwendungen, die in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verbraucht werden. Eine Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke ist ebenfalls nicht gegeben für das einer Stiftung zugewendete Stiftungskapital, wenn dieses bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks auf die Stifterin bzw. den Stifter zurück zu übertragen ist (vgl. BFH-Urteil vom 05.02.1992, I R 63/91, BStBl II 1992 S. 748).

4.2.1.4 Zuwendungsbestätigung

Die Zuwendungsbestätigung der Stiftung ist nicht nur ein einfacher Nachweis für den Spendenabzug, sondern unverzichtbare materiell-rechtliche Voraussetzung (§ 50 Abs. 1 EStDV, vgl. auch BFH-Urteil vom 19.03.1976, VI R 72/73, BStBl II 1976 S. 338; BFH-Urteil vom 12.12.2017, X R 46/16, BFH/NV 2018 S. 717). Sie kann also nicht durch andere Beweismittel ersetzt werden. Ausnahmen gelten nur für die in § 50 Abs. 4 bis 6 EStDV geregelten Sonderfälle, wie z.B. bei Kleinspenden bis 300 Euro (siehe unten).

Ab dem Veranlagungszeitraum 2017 muss die Zuwendungsbestätigung jedoch nur

noch auf Verlangen der Finanzbehörden vorgelegt und im Übrigen bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung aufbewahrt werden (§ 50 Abs. 8 EStDV).

Eine steuerwirksame Zuwendungsbestätigung darf die Stiftung erst ausstellen, nachdem das Finanzamt sie hierzu berechtigt hat (durch einen entsprechenden Freistellungsbescheid, einen Körperschaftsteuerbescheid (über die partielle Steuerpflicht) nebst Anlage (für Zwecke der Steuerbefreiung) oder mittels einer gesonderten Feststellung über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO). Ein Freistellungsbescheid bzw. Körperschaftsteuerbescheid nebst Anlage berechtigen 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 Steuerbegünstigung aberkannt, so entfällt damit auch die Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen (unabhängig von ggf. vorliegenden älteren Freistellungsbescheiden). Stellt die Stiftung nach Aberkennung der Steuerbegünstigung dennoch vorsätzlich bzw. grob fahrlässig Zuwendungsbestätigungen aus, so kann sie vom Finanzamt in Höhe von 30 Prozent des ausgewiesenen Betrags in Haftung genommen werden (§ 10b Abs. 4 EStG).

Die Zuwendungsbestätigung ist gemäß § 50 Abs. 1 EStDV nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auszustellen. Diese Vordruckmuster sind mit BMF-Schreiben vom 07.11.2013, BStBl. I 2013 S. 1333 veröffentlicht worden. Die Muster für Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen und des privaten Rechts sind dieser Arbeitshilfe in den Anlagen in Kapitel 6.7 beigelegt.

Auf der Zuwendungsbestätigung ist in Form von Ankreuzkästchen festzuhalten, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende in das zu erhaltene Vermögen einer Stiftung handelt oder nicht. Eine Spende in das zu erhaltene Vermögen berechtigt zu einem höheren Spendenabzug (siehe Kapitel 4.3).

Die Stiftung muss der bzw. dem Zuwendenden die Bestätigung im Original überlassen und ein Doppel in den eigenen Unterlagen aufbewahren (vgl. § 50 Abs. 7 EStDV). Bei Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger datenverarbeitungsgestützter Buchführungssysteme (siehe BMF-Schreiben vom 07.11.1995, 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. R 10b.1 Abs. 4 EStR), kann sie die Zuwendungsbestätigung auch in Form eines schreibgeschützten Dokuments an die bzw. den Zuwendenden übermitteln, 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 300 Euro (bis 2019: 200 Euro) nicht übersteigt (sog. „Kleinspenden“), genügt anstelle der förmlichen Zuwendungsbestätigung der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung, wenn sich die sonst erforderlichen Daten (Nennung des steuerbegünstigten Zwecks, Angabe über die Freistellung der Stiftung von der Körperschaftsteuer) aus einem von der Stiftung hergestellten Beleg 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).

4.2.2 Höhe des allgemeinen Spendenabzugs

Zuwendungen zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke gehören bei natürlichen Personen zu den Sonderausgaben und mindern auf diese Weise die Einkommensteuer (§ 10b Abs. 1 EStG). Körperschaften können die Zuwendungen gleichfalls steuermindernd abziehen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Sofern die Zuwendung aus den Mitteln eines Gewerbebetriebs geleistet wird, verringert sich auch die Gewerbesteuer (§ 9 Nr. 5 GewStG).

Sind die in Kapitel 4.2.1 dargestellten Voraussetzungen erfüllt, können die Zuwendungen insgesamt bis zur Höhe folgender Höchstbeträge abgezogen werden:

- 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte bei natürlichen Personen bzw. 20 Prozent des Einkommens bei Körperschaften (bei der Gewerbesteuer: 20 Prozent des um die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 9 GewStG erhöhten Gewinns aus Gewerbebetrieb) oder
- 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr (bei der Gewerbesteuer: Wirtschaftsjahr) aufgewendeten Löhne und Gehälter (dieser Höchstbetrag kann bei land- und forstwirtschaftlicher, gewerblicher oder freiberuflicher Tätigkeit der bzw. des Zuwendenden alternativ zur Anwendung kommen)

Maßgebend ist der jeweils höhere – für die Spenderin bzw. den Spender günstigere – Höchstbetrag.

Übersteigen die innerhalb eines Jahres geleisteten Zuwendungen die genannten 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, sog. Zuwendungsvorträge). § 10d Abs. 4 EStG gilt für die gesonderte Feststellung des Zuwendungsvortrags entsprechend.

Noch nicht verbrauchte Zuwendungsvorträge können nicht vererbt werden, da es sich bei der Spendenmotivation um einen höchstpersönlichen Umstand handelt, der unlösbar mit der Person der Erblasserin bzw. des Erblassers verbunden ist und nicht nach § 45 Abs. 1 AO auf die Erbin bzw. den Erben übergeht (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.2008, X R 44/05, BFH/NV 2009 S. 375; ergangen zur Großspendenregelung nach § 10b Abs. 1 EStG a.F., aber als allgemeiner Rechtsgrundsatz übertragbar auf den Zuwendungsvortrag nach derzeitigem Recht).

Ein Zuwendungsrücktrag in vorherige Jahre ist gesetzlich nicht vorgesehen und kommt auch im Rahmen einer analogen Anwendung des Verlustrücktrags gemäß § 10d EStG nicht in Betracht, da es an einer planwidrigen Regelungslücke fehlt (vgl. FG Münster, Urteil vom 27.08.2020, 5 K 3940/18 E,F, DStRE 2021 S. 568).

4.3 Erweiterter Abzug bei Vermögensstockspenden

4.3.1 (Zusätzliche) Voraussetzungen des erweiterten Spendenabzugs

Natürlichen Personen (gilt nicht für Körperschaften) steht gemäß § 10b Abs. 1a EStG bzw. § 9 Nr. 5 Satz 9 bis 11 GewStG ein zusätzlicher besonderer Höchstbetrag für Zuwendungen an Stiftungen zu, wenn diese in das zu erhaltende Vermögen (Vermö-

gensstock) geleistet werden. Diese Zuwendungen können auf Antrag im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. Euro (bei zusammenveranlagten Ehegatten und Lebenspartnern: 2 Mio. Euro) zusätzlich zum allgemeinen Spendenabzug berücksichtigt werden.

Zunächst müssen auch für diese Zuwendungen die Voraussetzungen des (allgemeinen) Spendenabzugs erfüllt sein (siehe Kapitel 4.2.1). Darüber hinaus ist jedoch auch erforderlich, dass die Zuwendung **in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung** geleistet wird und ein Antrag der bzw. des Zuwendenden auf Anwendung des erweiterten Spendenabzugs vorliegt.

Da der erweiterte Spendenabzug nur für Zuwendungen an Stiftungen gilt, kann er nicht in Anspruch genommen werden kann, wenn die Zuwendung an eine sog. Nennstiftung (z.B. Stiftungsverein, siehe Kapitel 1.1.1 unter e)) erfolgt ist.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige A. leistet eine Spende in das Vermögen des Vereins „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.

Neben rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts können auch nicht rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2015, X R 36/11, BStBl II 2015 S. 545, Rn. 46) und Stiftungen des öffentlichen Rechts Empfänger von Spenden i.S.d. § 10b Abs. 1a EStG sein.

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 Kapitel 1.1.1) können nicht nach § 10b Abs. 1a EStG, sondern allein im Rahmen des allgemeinen Spendenabzugs (siehe Kapitel 4.2) berücksichtigt werden, da insoweit kein zu erhaltendes Vermögen, sondern verbrauchbares Vermögen vorliegt (§ 10b Abs. 1a Satz 2 EStG bzw. § 9 Nr. 5 Satz 10 GewStG).

Gliedert sich das Vermögen einer Stiftung in einen Teil, der zu erhalten ist und einen Teil, der verbraucht werden kann (Teilverbrauchs- bzw. Hybridstiftung), 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 § 4 Abs. 2 der dieser Arbeitshilfe beigefügten Mustersatzung für eine steuerbegünstigte rechtsfähige Ewigkeitsstiftung.

Die Berücksichtigung des erweiterten Spendenabzugs erfolgt **nur auf Antrag** der bzw. des Zuwendenden. Ein solcher ist schon deshalb erforderlich, um die Verteilung des Gesamtabzugsbetrags auf den Zehnjahreszeitraum zu bestimmen (siehe hierzu auch Kapitel 4.3.2). Das Antragswahlrecht wird ausgeübt durch Verwendung der entsprechenden Eintragungsfelder auf der Anlage Sonderausgaben zur Einkommensteuererklärung (Zeilen 9 bis 12).

Der erweiterte Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG ist beschränkt auf Zuwendungen natürlicher Personen. Mangels entsprechender Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG können Körperschaften Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung allenfalls im Rahmen der Höchstbeträge des allgemeinen Spendenabzugs steuerlich geltend machen.

Gewerblich tätigen Einzelunternehmern und gewerblich tätigen Personengesellschaften steht auch bei der Ermittlung der Gewerbesteuer eine erweiterte Abzugsmöglichkeit für Spenden in das zu erhaltene Vermögen von Stiftungen zu (§ 9 Nr. 5 Satz 9 bis 11 GewStG).

4.3.2 Höhe des erweiterten Spendenabzugs

Sind die allgemeinen Voraussetzungen des Spendenabzugs erfüllt (siehe Kapitel 4.2.1) und ist die Spende in das zu erhaltende Vermögen (siehe Kapitel 4.3.1) geleistet worden, steht den Zuwendenden auf Antrag ein erhöhter Spendenabzug zu (§ 10b Abs. 1a EStG bzw. § 9 Nr. 5 Satz 9 bis 11 GewStG):

Im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen können diese Spenden bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. Euro (bzw. 2 Mio. Euro bei zusammenveranlagten Ehegatten oder Lebenspartnern) zusätzlich zu den Höchstbeträgen des allgemeinen Spendenabzugs nach § 10b Abs. 1 EStG (siehe Kapitel 4.2.2) abgezogen werden. Der Höchstbetrag von 1 bzw. 2 Mio. Euro bezieht sich auf den gesamten Zehnjahreszeitraum und kann der Höhe nach innerhalb dieses Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden (§ 10b Abs. 1a Satz 3 EStG).

Die bzw. der Zuwendende hat damit ein Wahlrecht, bei Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung den erweiterten Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG zusätzlich zum allgemeinen Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG in Anspruch zu nehmen. Hierzu kann in der Einkommensteuererklärung erstens beantragt werden, in welcher Höhe die Zuwendung als Vermögensstockspende im Sinne von § 10b Abs. 1a EStG behandelt werden soll, und zweitens, in welcher Höhe sie im Jahr der Zahlung bzw. erst in den folgenden neun Jahren berücksichtigt werden soll (vgl. BMF-Schreiben vom 18.12.2008, BStBl I 2009 S. 16, unter 3.).

Übersteigt eine Zuwendung in den Vermögensstock einer Stiftung im Jahr der Zuwendung nicht den allgemeinen Spendenhöchstbetrag nach § 10b Abs. 1 EStG und soll der erweiterte Höchstbetrag in ungeminderter Höhe für spätere Zuwendungen zur Verfügung stehen, so reicht es aus, den normalen Spendenabzug zu wählen.

Beispiel:

Der ledige Stifter A. leistet in 2022 eine Spende von 40.000 Euro in den Vermögensstock einer bestehenden steuerbegünstigten Stiftung. Er plant, in 2023 eine eigene steuerbegünstigte Stiftung zu errichten und diese mit einem zu erhaltenden Grundstockvermögen von 1 Mio. Euro auszustatten. Der Gesamtbetrag der Einkünfte des A beträgt in 2022 200.000 Euro.

Da die Spende von 40.000 Euro bereits im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 EStG (20 Prozent vom Gesamtbetrag der Einkünfte) voll abzugsfähig ist, kann es empfehlenswert sein, den besonderen Abzugsbetrag von 1 Mio. Euro erst in 2023 in Anspruch zu nehmen, da dieser innerhalb eines Zehnjahreszeitraums nur einmal genutzt werden kann (§ 10b Abs. 1a Satz 3 EStG).

Soweit die Zuwendung in das zu erhaltende Vermögen einer steuerbegünstigten Stiftung nicht (vollständig) nach Maßgabe des § 10b Abs. 1a EStG in Abzug gebracht wurde (z.B. mangels Antrags oder mangels steuerlicher Auswirkung), führt das Finanzamt eine gesonderte Feststellung über den verbleibenden Zuwendungsvortrag gemäß § 10b Abs. 1a EStG durch (§ 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, BStBl II 2021 S. 899).

Ein (bisher) noch nicht steuerlich berücksichtigter Betrag einer Spende in das zu erhaltende Vermögen, für die der erweiterte Abzug nach § 10b Abs. 1a EStG im Zuwendungsjahr beantragt wurde, kann somit innerhalb des noch verbleibenden Zehnjahreszeitraums abgezogen werden. Ein Wechsel zwischen § 10b Abs. 1a EStG und § 10b Abs. 1 EStG innerhalb des Zehnjahreszeitraums ist jedoch nicht zulässig (vgl. BMF-Schreiben vom 18.12.2008, BStBl I 2009 S. 16, unter 3.). Damit kann eine Vermögensstockspende, für die im Jahr der Zuwendung der erweiterte Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG beantragt wurde, innerhalb des Zuwendungsjahres und der folgenden neun Jahre auch nur nach dieser Vorschrift, nicht jedoch im Rahmen des allgemeinen Spendenabzugs nach § 10b Abs. 1 EStG abgezogen werden.

Soweit jedoch nach Ablauf des Zehnjahreszeitraums die Spende in das zu erhaltende Vermögen nicht vollständig nach § 10b Abs. 1a EStG berücksichtigt wurde, geht der verbleibende Betrag in den allgemeinen (unbefristeten) Zuwendungsvortrag nach § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG über und kann damit in der Folge im Rahmen der allgemeinen Spendenhöchstbeträge nach § 10b Abs. 1 EStG berücksichtigt werden (vgl. BMF-Schreiben vom 18.12.2008, BStBl I 2009 S. 16, unter 4.).

Beispiel:

Im Jahr 2012 hat die ledige Stifterin C einen Betrag in Höhe von 1 Mio. Euro in den Vermögensstock ihrer Stiftung geleistet. Mangels entsprechend hoher Einkünfte in den Jahren 2012 bis 2021 konnten davon innerhalb des Zehnjahreszeitraums nur 700.000 Euro einkommensmindernd berücksichtigt werden.

Die verbleibenden 300.000 Euro gehen jedoch nicht verloren, sondern können ab 2022 im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 EStG berücksichtigt werden. Soweit sie sich auch im Jahr 2022 aufgrund der Höchstbeträge nicht auswirken, werden sie gemäß § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG weiter vorgetragen.

Bei mehreren Spenden in das zu erhaltende Vermögen von steuerbegünstigten Stiftungen innerhalb von zehn Jahren beginnt für jede Spende ein neuer Zehnjahreszeitraum. Innerhalb von zehn Jahren können jedoch immer nur maximal 1 Mio. Euro (bzw. 2 Mio. Euro bei zusammenveranlagten Ehegatten oder Lebenspartnern) berücksichtigt werden (vgl. BMF-Schreiben vom 18.12.2008, BStBl I 2009 S. 16, unter 3.).

Beispiel (nach BMF vom 18.12.2008, BStBl I 2009 S. 16):

Die ledige Stifterin D. hat im Jahr 2015 eine Zuwendung i.H.v. 300.000 Euro in den Vermögensstock einer neu errichteten Stiftung geleistet. Diese wurde antragsgemäß mit je 100.000 Euro in 2015 und 2016 gemäß § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG abgezogen. Im Jahr 2017 leistet sie eine weitere Vermögensstockspende i.H.v. 1,2 Mio. Euro und beantragt, 900.000 Euro im Rahmen des § 10b Abs. 1a EStG zu berücksichtigen.

Der Zehnjahreszeitraum der ersten Zuwendung läuft von 2015 bis 2024, der Zehnjahreszeitraum der zweiten Zuwendung von 2017 bis 2026. Innerhalb von zehn Jahren dürfen aber jeweils insgesamt höchstens 1 Mio. Euro berücksichtigt werden. Daher können in 2017 nur noch Vermögensstockspenden i.H.v. 800.000 Euro geltend gemacht werden, da 200.000 Euro bereits in 2015 und 2016 abgesetzt wurden. Die verbleibenden 100.000 Euro der ersten Zuwendung sowie 700.000 Euro der zweiten Zuwendung können also in 2017 noch nach § 10b Abs. 1a EStG abgezogen werden. Bis einschließlich 2024 ist der Höchstbetrag damit voll ausgeschöpft.

In den Jahren 2025 und 2026 können weitere 200.000 Euro der zweiten Zuwendung abgesetzt werden, sodass die Berücksichtigung dieser Zuwendung antragsgemäß in Höhe von 900.000 Euro erfolgen kann. Ein Abzug der übrigen 300.000 Euro der zweiten Zuwendung nach § 10b Abs. 1a EStG (nicht beantragt) wäre ohnehin nicht möglich gewesen, da mit Berücksichtigung der 200.000 Euro in 2025 bzw. 2026 der nächste Zehnjahres-Höchstbetrag in Höhe von 1 Mio. Euro bereits wieder ausgeschöpft wäre (800.000 Euro in 2017 zzgl. 200.000 Euro in 2025 bzw. 2026).

Bei Ehegatten bzw. Lebenspartnern, die nach den §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, verdoppelt sich der Höchstbetrag des erweiterten Spendenabzugs auf 2 Mio. Euro. Es handelt sich um einen gemeinsamen Höchstbetrag, d.h. es wird grundsätzlich nicht geprüft, aus wessen Vermögen die Zuwendung geleistet wurde (vgl. auch BMF-Schreiben vom 14.09.2014, BStBl I 2014 S. 1278; dies war bis zum 31.12.2012 noch anders, vgl. auch FG Köln, Urteil vom 16.06.2021, 2 K 2329/18, EFG 2021 S. 2053).

Beispiel:

Im Jahr 2022 spenden Ehegatte A 1,2 Mio. Euro und Ehegatte B 800.000 Euro in das zu erhaltende Vermögen einer steuerbegünstigten Stiftung. A und B werden nach §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagt.

Die Ehegatten können im Rahmen ihrer gemeinsamen Einkommensteuererklärung (auf Antrag) den gemeinsamen Höchstbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG i.H.v. 2 Mio. Euro vollständig ausschöpfen.

Wenn die Ehegatten bzw. Lebenspartner innerhalb des Zehnjahreszeitraums zur Einzelveranlagung wechseln, wird der noch verbleibende Spendenvortrag aufgeteilt. Maßgeblich ist dann, wer die Spende im Sinne des § 10b Abs. 1a EStG wirtschaftlich getragen hat. Die bisher abgezogenen Beträge werden dem Ehegatten bzw. Lebenspartner zugerechnet, der die Spende wirtschaftlich getragen hat. Überstieg die Spende den Höchstbetrag für Einzelveranlagte, ist der davon noch verbleibende Anteil nach § 10b Absatz 1 EStG abzuziehen (vgl. BMF-Schreiben vom 14.09.2014, BStBl I 2014 S. 1278).

4.4 Zeitlicher Ansatz einer Spende

Für die zeitliche Erfassung einer Zuwendung gilt grundsätzlich das Zufluss-/Abflussprinzip gemäß § 11 EStG. Eine Stiftung hat eine Zuwendung daher regelmäßig in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem sie zugeflossen ist 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 vorstehenden Ausführungen kann allenfalls eine Ausnahme für buchführende Steuerpflichtige unter Passivierung der Übertragungsverpflichtung gelten.

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 jedoch den Abfluss seiner Zuwendung, also die wirtschaftliche Belastung vor dem 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, Urteil vom 14.08.2006, 15 K 1701/04, EFG 2007 S. 1873).

Beim Spendenabzug für die Vermögensausstattung einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts im Rahmen von deren Errichtung ist zudem zu beachten, dass eine solche nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erst dann als begünstigter Zuwendungsempfänger entsteht, wenn sie von der Stiftungsbehörde anerkannt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2015, X R 36/11, BStBl II 2015 S. 545). Ein Spendenabzug ist daher erst nach Anerkennung der Stiftung möglich.

Hinweis:

Eine Zuwendungsbestätigung darf die Stiftung erst ausstellen, wenn vom zuständigen Finanzamt eine positive Feststellung über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO erteilt wurde (vgl. Kapitel 2.1.1.4.1 sowie Kapitel 4.2.1.4).

4.5 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 (z.B. Kunstwerke, Oldtimer), 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 bzw. Restaurierung, sonstige Wertsteigerungen oder eine mögliche Abnutzung dienen. Auch können ggf. Versicherungsunterlagen ein Indiz für die Ermittlung des gemeinen Werts liefern. Im Zweifel sollte ein Wertgutachten durch eine fachkundige Person erstellt werden.

Für den Nachweis des Wertes einer Sachspende ist stets die Spenderin bzw. der Spender verantwortlich. Diese(r) 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 aufzubewahren 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, X R 17/85, 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 eine Erwerberin bzw. ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei von einer Fortführung des Betriebs auszugehen ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Alternativ hierzu besteht auch die

Möglichkeit, bei der Entnahme statt des Teilwerts den Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG, siehe auch Kapitel 2.2.1).

- 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 unter anderem Grundstücke (und aufstehende Gebäude), die innerhalb von 10 Jahren vor der Zuwendung angeschafft 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 Prozent am Grund-/Stammkapital (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Beispiel:

Der kunstinteressierte A. kauft am 01.07.2021 ein Gemälde eines anerkannten Künstlers für 1 Mio. Euro und verschenkt es am 14.02.2022 an eine gemeinnützige Stiftung, die sich der Förderung der Kunst und Kultur verschrieben hat. Der gemeine Wert des Gemäldes am 14.02.2022 beträgt 1,5 Mio. Euro.

Die Zuwendungsbestätigung darf gemäß § 10b Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG nur über 1 Mio. Euro ausgestellt werden, da eine Veräußerung des Gemäldes am 01.02.2020 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, III R 58/75, BStBl II 1978 S. 164; im Fall von Gebrauchskunst wären die Anschaffungskosten noch um die Absetzung für Abnutzung zu mindern gewesen, sog. „fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten“).

Hinweis:

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 (H 8.6 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStH). Spenden einer Kapitalgesellschaft können verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, wenn sie durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen Zuwendungsempfänger und der Gesellschafterin bzw. 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 (Sach-)Spenden überwiegend einer Stiftung zukommen lässt, die durch Gesellschafter der Kapitalgesellschaft errichtet worden ist. Insbesondere hängt ein Näheverhältnis bei einer Stiftung nicht von der Einflussmöglichkeit auf die Willensbildung der Stiftung bzw. der Gewährung von Unterhaltsleistungen zugunsten der Gesellschafter der zuwendenden Kapitalgesellschaft ab (vgl. BFH-Beschluss vom 13.07.2021, I R 16/18, BStBl II 2022 S. 119).

5. Registerpflichten

5.1 Stiftungsverzeichnis und Stiftungsregister

5.1.1 Derzeitige Rechtslage: Stiftungsverzeichnisse

Gemäß § 10 Abs. 1 StiftG NRW werden alle rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts, die ihren Sitz in Nordrhein-Westfalen haben, in einem elektronischen Stiftungsverzeichnis erfasst. Das Verzeichnis ist über die Internetseite des Ministeriums des Innern für jeden einsehbar (für das gesamte Verzeichnis siehe <https://www.im.nrw/stiftungsverzeichnis/alle-stiftungen>, für die Suchfunktion siehe <https://www.im.nrw/stiftungsverzeichnis/stiftungen-suchen>).

In das Stiftungsverzeichnis werden nach § 10 Abs. 2 StiftG NRW eingetragen

- der Name der Stiftung,
- der Sitz der Stiftung,
- die Zwecke der Stiftung,
- die Anschrift der Geschäftsstelle der Stiftung,
- die vertretungsberechtigten Organe und Personen sowie die Art ihrer Vertretungsberechtigung,
- das Datum der Anerkennung als rechtsfähige Stiftung und
- die zuständige Stiftungsbehörde.

Änderungen dieser Daten (z.B. bei Neu- oder Wiederwahl von vertretungsberechtigten Personen oder Adressänderungen) sind der Stiftungsbehörde unverzüglich mitzuteilen (§ 10 Abs. 2 Satz 2 StiftG NRW).

Bei kirchlichen Stiftungen erfolgt die Eintragung in das Stiftungsverzeichnis nur im Einvernehmen mit der jeweiligen Stiftung und der zuständigen kirchlichen Behörde (§ 12 Abs. 5 Satz 1 StiftG NRW).

Die Eintragungen im Stiftungsverzeichnis begründen nicht die Vermutung der rechtlichen Richtigkeit (§ 10 Abs. 3 StiftG NRW). Zum Nachweis der Vertretungsberechtigung stellt die Stiftungsbehörde dafür auf Antrag eine Vertretungsbescheinigung aus, aus der sich ergibt, wer nach der Satzung und den von der Stiftung mitgeteilten Angaben zur Vertretung der Stiftung berechtigt ist (vgl. § 10 Abs. 4 Satz 2 StiftG NRW).

5.1.2 Zukünftige Rechtslage: Stiftungsregister

- folgt demnächst -

5.2 Transparenzregister

5.2.1 Hintergrund und Überblick

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 unter anderem auch für Stiftungen bedeutsam.

Im Transparenzregister sollen Personen erfasst werden, die bei den in den §§ 20, 21 GwG bezeichneten Vereinigungen oder Rechtsgestaltungen wirtschaftlich berechtigt sind (im Sinne des § 3 GWG). Für Stiftungen enthält § 3 Abs. 3 GWG eine Aufzählung der wirtschaftlich Berechtigten einer Stiftung. Bei diesen sind zu erfassen:

- Sämtliche Vornamen, der Nachname (wie im amtlichen Ausweisdokument angegeben),
- Geburtsdatum,
- Wohnort,
- Wohnsitzland,
- Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses (bei Stiftungen die Funktion gemäß § 3 Abs. 3 GWG) und
- alle Staatsangehörigkeiten.

Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts haben diese Angaben einzuholen, aufzubewahren, auf aktuellem Stand zu halten und der Bundesanzeiger Verlag GmbH als der registerführenden Stelle unverzüglich zur Eintragung in das Transparenzregister mitzuteilen (§ 20 Abs. 1 Satz 1 GWG, erfolgt über www.transparenzregister.de). Gleiches gilt für nicht rechtsfähige Stiftungen, wenn deren Stiftungszweck aus (objektiver) Sicht der Stifterin bzw. des Stifters eigennützig ist (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 GWG i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 GWG).

Zu den wirtschaftlich Berechtigten im Einzelnen und der jeweiligen Mitteilungsverpflichtung wird auf die folgenden Ausführungen in Kapitel 5.2.2 (zu rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts) und Kapitel 5.2.3 (zu nicht rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts) verwiesen.

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.

Für die Führung des Transparenzregisters erhebt die registerführende Stelle Gebühren (§ 24 Abs. 1 Satz 1 GWG). Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (steuerbegünstigte Stiftungen gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1), können jedoch auf Antrag von den Gebühren befreit werden, wenn sie die Steuerbegünstigung durch Bescheinigung des zuständigen Finanzamts nachweisen oder im Antrag die Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke versichern und das Einverständnis darüber erklären, dass die registerführende Stelle beim zuständigen Finanzamt eine Bestätigung darüber einholen darf (§ 24 Abs. 1 Satz 2 und 3 GWG). Die Bestätigung des zuständigen Finanzamts gegenüber der registerführenden Stelle erfolgt gemäß § 60a Abs. 7 AO. Die Einzelheiten zum Verfahren der Gebührenbefreiung sind in § 4 der Transparenzregistergebührenverordnung (TrGebV) geregelt.

Soweit sich die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke unmittelbar aus dem Zuwendungsempfängerregister nach § 60b AO (siehe Kapitel 5.3) ergibt, erhebt die registerführende Stelle auch ohne einen gesonderten Nachweis keine Gebühren von rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts (vgl. § 24 Abs. 1 Satz 4 GWG).

5.2.2 Eintragung von rechtsfähigen 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.

Die (natürlichen) Personen, die bei rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts zu den wirtschaftlich Berechtigten zählen, sind in § 3 Abs. 3 GWG aufgeführt. Dies sind z.B.

- die Mitglieder des Vorstands (§ 3 Abs. 3 Nr. 2 GWG),
- Destinatäre, die in der Satzung als Begünstigte namentlich bezeichnet oder als solche aufgrund der Satzungsbestimmung identifizierbar sind (§ 3 Abs. 3 Nr. 3 GWG) oder
- eine Gruppe von natürlichen Personen, zu deren Gunsten das Vermögen verwaltet oder verteilt werden soll, die aber nicht namentlich bezeichnet bzw. aufgrund der Satzung identifizierbar sind, z.B. die „Die Mitglieder der Familie des Stifters“ als Destinatäre einer Familienstiftung (§ 3 Abs. 3 Nr. 4 GWG)

Die Stifterin bzw. der Stifter einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts selbst ist dagegen grundsätzlich nicht dem Transparenzregister zu melden. Etwas anderes gilt lediglich dann, wenn zusätzlich ein Tatbestand des § 3 Abs. 3 GWG erfüllt ist, weil sie bzw. er beispielsweise Vorstandsmitglied ist (§ 3 Abs. 3 Nr. 2 GWG) oder auf sonstige Weise unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf die Vermögensverwaltung oder Ertragsverwendung ausübt (§ 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 Stiftung, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (steuerbegünstigte Stiftung gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1).

Jedoch muss eine steuerbegünstigte Stiftung nicht jeden Empfänger von Leistungen, den 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 Begünstigten 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.

Beispiel:

Eine in W-Stadt ansässige gemeinnützige Stiftung zur Förderung der Wissenschaft und Forschung vergibt laut Stiftungsgeschäft und Satzung Stipendien an Studierende der Universität W-Stadt.

Die jeweils begünstigten Studierenden sind nicht einzeln an das Transparenzregister zu melden, da sie sich nicht anhand der Satzung persönlich identifizieren lassen (§ 3 Abs. 3 Nr. 3 GWG). Stattdessen stellen sie eine Gruppe von natürlichen Personen im Sinne des § 3 Abs. 3 Nr. 4 GWG dar, zu deren Gunsten das Vermögen verwaltet oder verteilt werden soll.

Die Aufnahme der Regelung des § 58 Nr. 6 AO (vgl. Kapitel 2.1.1.3.1) dürfte für sich genommen keine Mitteilungspflicht an das Transparenzregister begründen, da hiermit kein satzungsgemäßer Auszahlungsanspruch verbunden ist, sondern nur die Möglichkeit geschaffen wird, die Stifterin bzw. den Stifter und deren nächste Angehörige gegebenenfalls zu versorgen (so auch *Schiffer/Schürmann*, BB 2017 S. 2626 (2629)).

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.

Im Einzelnen wird insofern auf den Frage-Antwort-Katalog des zuständigen Bundesverwaltungsamts verwiesen, der unter folgendem Link abrufbar ist: https://www.bva.bund.de/DE/Das-BVA/Aufgaben/T/Transparenzregister/documents/FAQ_transparenz_kachel.html

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 Muttersatzung, Anlage 1 zu § 60 AO) bestimmten Empfänger des Vermögens bei Aufhebung bzw. Auflösung der steuerbegünstigten Stiftung sowie bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks.

Soweit jedoch natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf eine Vereinigung ausüben, die als Begünstigte der Stiftung bestimmt worden ist (oder Mitglied des Stiftungsvorstands ist), zählen diese natürlichen Personen zu den wirtschaftlich Berechtigten der Stiftung (§ 3 Abs. 3 Nr. 6 Buchst. a GWG).

5.2.3 Eintragung von nicht rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts

Für nicht rechtsfähige Stiftungen, deren Stiftungszweck aus Sicht der Stifterin bzw. des Stifters eigennützig ist, haben deren Treuhänder mit Wohnsitz oder Sitz in Deutschland die in § 19 Abs. 1 GWG aufgeführten Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten der Stiftung einzuholen, aufzubewahren, auf aktuellem Stand zu halten und der registerführenden Stelle unverzüglich zur Eintragung in das Transparenzregister mitzuteilen (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 GWG i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 GWG; zu den Angaben gemäß § 19 Abs. 1 GWG siehe Kapitel 5.2.1).

Da nicht rechtsfähige Stiftungen nur mitteilungspflichtig sind, wenn der Stiftungszweck aus (objektiver) Sicht der Stiftenden eigennützig ist, bedeutet dies im Umkehrschluss,

dass nicht rechtsfähige Stiftungen, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (steuerbegünstigte Stiftungen gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1), in der Regel nicht der Mitteilungspflicht unterliegen. In Ausnahmefällen könnte jedoch auch für steuerbegünstigte nicht rechtsfähige Stiftungen eine Mitteilungspflicht in Betracht kommen, da das Geldwäschegesetz nach den Vorgaben der EU-Geldwäsche-Richtlinie und nicht nach dem (steuerlich geprägten) deutschen Gemeinnützigkeitsbegriff auszulegen ist (vgl. von *Schweinitz/Pichler* in: Zentes/Glaab, Frankfurter Kommentar zum Geldwäschegesetz, 3. Auflage 2022, § 21 Rn. 21).

Als mitzuteilende wirtschaftlich Berechtigte kommen bei nicht rechtsfähigen Stiftungen vor allem folgende natürliche Personen in Betracht:

- die Stifterin bzw. der Stifter, z.B. Treugeberin/Treugeber einer Treuhandstiftung (§ 3 Abs. 3 Nr. 1 GWG, siehe auch *Kaetzler* in: Zentes/Glaab, Frankfurter Kommentar zum Geldwäschegesetz, 3. Auflage 2022, § 3 Rn. 120)
- die Stiftungsträgerin bzw. der Stiftungsträger, z.B. Treuhänderin/Treuhänder einer Treuhandstiftung (§ 3 Abs. 3 Nr. 1 GWG bzw. § 3 Abs. 3 Nr. 5 GWG, siehe *Schiffer/Schürmann*, BB 2017 S. 2626 (2628))
- Destinatäre und sonstige Begünstigte der Stiftung (§ 3 Abs. 3 Nr. 3 GWG bzw. § 3 Abs. 3 Nr. 4 GWG, siehe hierzu auch Kapitel 5.2.2).

5.2.4 Eintragung von Stiftungen des öffentlichen Rechts

Stiftungen des öffentlichen Rechts sind von den Transparenzpflichten des §§ 20 f. GWG nicht erfasst (vgl. [FAQ des Bundesverwaltungsamtes](#), S. 23).

5.3 Zuwendungsempfängerregister

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 (BStBl. I 2020 S. 3096) hat der Gesetzgeber die rechtlichen Voraussetzungen für ein Register geschaffen, in dem sämtliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen geführt werden sollen, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO oder des § 34g EStG erfüllen (§ 60b Abs. 1 AO). Die entsprechenden gesetzlichen Regelungen in § 60b AO und § 5 Abs. 1 Nr. 47 Finanzverwaltungsgesetz (FVG) treten am 01.01.2024 in Kraft (vgl. Art. 50 Abs. 10 des JStG 2020).

Dieses sog. „Zuwendungsempfängerregister“ wird beim Bundeszentralamt für Steuern mit Sitz in Bonn geführt und soll der Ausgangspunkt für Anwendungen werden, mit denen Zuwendungsbestätigungen für Organisationen, Spenderinnen und Spender sowie für die Finanzverwaltung künftig digital abgewickelt werden können. Das Zuwendungsempfängerregister soll damit auch ein Baustein für die [vorausgefüllte Steuererklärung](#) werden, bei der sogar die Belegvorhaltepflcht im Sinne des § 50 Abs. 8 EStDV entfällt, weil eine Zuwendungsbestätigung in Papier für den Steuerabzug künftig nicht mehr erforderlich sein wird (vgl. BT-Drs. 19/25160, S. 220; zu Zuwendungsbestätigungen und zur Belegvorhaltepflcht siehe auch Kapitel 4.2.1.4).

In das Zuwendungsempfängerregister werden (rechtsfähige und nicht rechtsfähige) Stiftungen des privaten Rechts aufgenommen, die nach ihrer Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (steuerbe-

günstigte Stiftungen gemäß §§ 51 bis 68 AO, zu den Voraussetzungen siehe Kapitel 2.1.1). Zu diesen speichert das Bundeszentralamt für Steuern in dem Register die folgenden Angaben für Zwecke des Sonderausgabenabzugs nach § 10b EStG (vgl. § 60b Abs. 2 AO, bzgl. des Sonderausgabenabzugs siehe Kapitel 4):

- Wirtschafts-Identifikationsnummer der Stiftung,
- Name und Anschrift der Stiftung,
- steuerbegünstigte Zwecke der Stiftung,
- das für die Festsetzung der Körperschaftsteuer der Stiftung zuständige Finanzamt,
- Datum der Erteilung des letzten Freistellungsbescheides oder Feststellungsbescheides nach § 60a AO und
- Bankverbindung der Stiftung.

Die Stiftung des privaten Rechts selbst trifft im Zusammenhang mit dem Zuwendungsempfängerregister keine Anmeldeverpflichtung, da die Angaben von dem für die Stiftung zuständigen Finanzamt an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt werden (§ 60b Abs. 3 AO).

Stiftungen des öffentlichen Rechts, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO verwirklichen und die Voraussetzungen des § 51 AO und des § 10b Abs. 1 Satz 3 bis 6 EStG erfüllen, können auf Antrag ebenfalls in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 47 Buchst. c FVG).

Das Zuwendungsempfängerregister soll öffentlich einsehbar sein, um Rechtssicherheit und Transparenz zu schaffen und den Bürgerinnen und Bürgern sowie institutionellen Zuwendenden zu helfen, die Organisationen zu identifizieren, bei denen sie sich konkret finanziell oder personell engagieren möchten (vgl. BT-Drs. 19/25160, S. 219 f.). Dementsprechend soll der Status der Steuerbegünstigung insoweit zukünftig nicht mehr dem Steuergeheimnis unterliegen (vgl. § 60b Abs. 4 AO, siehe auch BT-Drs. 19/25160, S. 229).

In das Zuwendungsempfängerregister eingetragene rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts sind von der Gebührenpflicht bei Eintragungen in das Transparenzregister befreit (vgl. § 24 Abs. 1 Satz 4 GWG, zum Transparenzregister siehe Kapitel 5.2).

5.4 Handelsregister

Betreibt eine rechtsfähige Stiftung ein Handelsgewerbe (§ 1 Abs. 2 HGB), ist sie von sämtlichen Mitgliedern des Vorstands zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden (§ 33 Abs. 1 HGB, im Einzelnen siehe auch *Schwenn*: Vereine und Stiftungen im Handelsregister – Hinweise für die Praxis, npoR 2021 S. 93).

In das Handelsregister eingetragen werden die Firma und der Sitz der Stiftung, der Gegenstand des Unternehmens sowie die Mitglieder des Vorstandes und ihre Vertretungsmacht (§ 33 Abs. 2 Satz 2 HGB). Enthält die Stiftungssatzung Bestimmungen über die Zeitdauer des Unternehmens, werden diese ebenfalls eingetragen (§ 33 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Der Anmeldung zum Handelsregister sind die Stiftungssatzung und Urkunden über die Bestellung des Vorstands beizufügen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Die Einsichtnahme in das Handelsregister sowie in die zum Handelsregister eingereichten Dokumente ist jedem zu Informationszwecken gestattet (§ 9 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Wie das (zukünftige) Stiftungsregister hat auch das Handelsregister negative Publizitätswirkung, d.h. solange eine in das Handelsregister einzutragende Tatsache nicht eingetragen und bekanntgemacht ist, kann die Stiftung diese Tatsache einem Dritten nicht entgegensetzen, es sei denn, dass sie diesem bekannt war (§ 15 Abs. 1 HGB). Ist die Tatsache eingetragen und bekanntgemacht worden, so muss ein Dritter sie jedoch gegen sich gelten lassen, außer es handelt sich um Rechtshandlungen innerhalb von 15 Tagen nach Bekanntmachung und der Dritte weist nach, dass er die Tatsache weder kannte noch kennen musste (§ 15 Abs. 2 HGB).

6. Anlagen

6.1 Auszug aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB)

Untertitel 2 Stiftungen

§ 80 Ausgestaltung und Entstehung der Stiftung

- (1) ¹Die Stiftung ist eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. ²Die Stiftung wird in der Regel auf unbestimmte Zeit errichtet, sie kann aber auch auf bestimmte Zeit errichtet werden, innerhalb derer ihr gesamtes Vermögen zur Erfüllung ihres Zwecks zu verbrauchen ist (Verbrauchsstiftung).
- (2) ¹Zur Entstehung der Stiftung sind das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll. ²Wird die Stiftung erst nach dem Tode des Stifters anerkannt, so gilt sie für Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden.

§ 81 Stiftungsgeschäft

- (1) Im Stiftungsgeschäft muss der Stifter
1. der Stiftung eine Satzung geben, die mindestens Bestimmungen enthalten muss über
 - a) den Zweck der Stiftung,
 - b) den Namen der Stiftung,
 - c) den Sitz der Stiftung und
 - d) die Bildung des Vorstands der Stiftung sowie
 2. zur Erfüllung des von ihm vorgegebenen Stiftungszwecks ein Vermögen widmen (gewidmetes Vermögen), das der Stiftung zu deren eigener Verfügung zu überlassen ist.
- (2) Die Satzung einer Verbrauchsstiftung muss zusätzlich enthalten:
1. die Festlegung der Zeit, für die die Stiftung errichtet wird, und
 2. Bestimmungen zur Verwendung des Stiftungsvermögens, die die nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks und den vollständigen Verbrauch des Stiftungsvermögens innerhalb der Zeit, für welche die Stiftung errichtet wird, gesichert erscheinen lassen.
- (3) Das Stiftungsgeschäft bedarf der schriftlichen Form, wenn nicht in anderen Vorschriften ausdrücklich eine strengere Form als die schriftliche Form vorgeschrieben ist, oder es muss in einer Verfügung von Todes wegen enthalten sein.
- (4) ¹Wenn der Stifter verstorben ist und er im Stiftungsgeschäft zwar den Zweck der Stiftung festgelegt und ein Vermögen gewidmet hat, das Stiftungsgeschäft im Übrigen jedoch nicht den gesetzlichen Anforderungen des Absatzes 1 oder des Absatzes 2 genügt, hat die nach Landesrecht zuständige Behörde das Stiftungsgeschäft um die Satzung oder

um fehlende Satzungsbestimmungen zu ergänzen. ²Bei der Ergänzung des Stiftungsgeschäfts soll die Behörde den wirklichen, hilfsweise den mutmaßlichen Willen des Stifters beachten. ³Wurde im Stiftungsgeschäft kein Sitz der Stiftung bestimmt, ist im Zweifel anzunehmen, dass der Sitz am letzten Wohnsitz des Stifters im Inland sein soll.

§ 81a Widerruf des Stiftungsgeschäfts

¹Bis zur Anerkennung der Stiftung ist der Stifter zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts berechtigt. ²Ist die Anerkennung bei der zuständigen Behörde des Landes beantragt, so ist der Widerruf dieser gegenüber zu erklären. ³Der Erbe des Stifters ist zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts nicht berechtigt, wenn der Stifter den Antrag auf Anerkennung der Stiftung bei der zuständigen Behörde des Landes gestellt oder im Falle der notariellen Beurkundung des Stiftungsgeschäfts den Notar mit der Antragstellung betraut hat.

§ 82 Anerkennung der Stiftung

¹Die Stiftung ist anzuerkennen, wenn das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Absatz 1 bis 3 genügt und die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint, es sei denn, die Stiftung würde das Gemeinwohl gefährden. ²Bei einer Verbrauchsstiftung erscheint die dauernde Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert, wenn die in der Satzung für die Stiftung bestimmte Zeit mindestens zehn Jahre umfasst.

§ 82a Übertragung und Übergang des gewidmeten Vermögens

¹Ist die Stiftung anerkannt, so ist der Stifter verpflichtet, das gewidmete Vermögen auf die Stiftung zu übertragen. ²Rechte, zu deren Übertragung eine Abtretung genügt, gehen mit der Anerkennung auf die Stiftung über, sofern sich nicht aus dem Stiftungsgeschäft ein anderer Wille des Stifters ergibt.

§ 83 Stiftungsverfassung und Stifterwille

- (1) Die Verfassung der Stiftung wird, soweit sie nicht auf Bundes- oder Landesgesetz beruht, durch das Stiftungsgeschäft und insbesondere die Satzung bestimmt.
- (2) Die Stiftungsorgane haben bei ihrer Tätigkeit für die Stiftung und die zuständigen Behörden haben bei der Aufsicht über die Stiftung den bei der Errichtung der Stiftung zum Ausdruck gekommenen Willen, hilfsweise den mutmaßlichen Willen des Stifters zu beachten.

§ 83a Verwaltungssitz der Stiftung

Die Verwaltung der Stiftung ist im Inland zu führen.

§ 83b Stiftungsvermögen

- (1) ¹Bei einer Stiftung, die auf unbestimmte Zeit errichtet wurde, besteht das Stiftungsvermögen aus dem Grundstockvermögen und ihrem sonstigen Vermögen. ²Bei einer Verbrauchsstiftung besteht das Stiftungsvermögen aufgrund der Satzung nur aus sonstigem Vermögen.
- (2) Zum Grundstockvermögen gehören
1. das gewidmete Vermögen,
 2. das der Stiftung zugewendete Vermögen, das vom Zuwendenden dazu bestimmt wurde, Teil des Grundstockvermögens zu werden (Zustiftung), und
 3. das Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wurde.
- (3) Der Stifter kann auch bei einer Stiftung, die auf unbestimmte Zeit errichtet wird, im Stiftungsgeschäft abweichend von Absatz 2 Nummer 1 einen Teil des gewidmeten Vermögens zu sonstigem Vermögen bestimmen.
- (4) ¹Das Stiftungsvermögen ist getrennt von fremdem Vermögen zu verwalten. ²Mit dem Stiftungsvermögen darf nur der Stiftungszweck erfüllt werden.

§ 83c Verwaltung des Grundstockvermögens

- (1) ¹Das Grundstockvermögen ist ungeschmälert zu erhalten. ²Der Stiftungszweck ist mit den Nutzungen des Grundstockvermögens zu erfüllen. ³Zuwächse aus der Umschichtung des Grundstockvermögens können für die Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden, soweit dies durch die Satzung nicht ausgeschlossen wurde und die Erhaltung des Grundstockvermögens gewährleistet ist.
- (2) ¹Durch die Satzung kann bestimmt werden, dass die Stiftung einen Teil des Grundstockvermögens verbrauchen darf. ²In einer solchen Satzungsbestimmung muss die Stiftung verpflichtet werden, das Grundstockvermögen in absehbarer Zeit wieder um den verbrauchten Teil aufzustocken.
- (3) Durch Landesrecht kann vorgesehen werden, dass die nach Landesrecht zuständigen Behörden auf Antrag einer Stiftung für einen bestimmten Teil des Grundstockvermögens eine zeitlich begrenzte Ausnahme von Absatz 1 Satz 1 zulassen können, wenn dadurch die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks nicht beeinträchtigt wird.

§ 84 Anerkennung nach Tod des Stifters

- (1) ¹Die Stiftung muss einen Vorstand haben. ²Der Vorstand führt die Geschäfte der Stiftung.
- (2) ¹Der Vorstand vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich; er hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters. ²Besteht der Vorstand aus mehreren Personen, so wird die Stiftung durch die Mehrheit der Vorstandsmitglieder vertreten. ³Ist eine Willenserklärung gegenüber der Stiftung abzugeben, so genügt die Abgabe gegenüber einem Mitglied des Vorstands.
- (3) Durch die Satzung kann von Absatz 1 Satz 2 und Absatz 2 Satz 2 abgewichen und der Umfang der Vertretungsmacht des Vorstands mit Wirkung gegen Dritte beschränkt werden.

- (4) ¹In der Satzung können neben dem Vorstand weitere Organe vorgesehen werden. ²In der Satzung sollen für ein weiteres Organ auch die Bestimmungen über die Bildung, die Aufgaben und die Befugnisse enthalten sein.
- (5) Die §§ 30, 31 und 42 Absatz 2 sind entsprechend anzuwenden.

§ 84a Rechte und Pflichten der Organmitglieder

- (1) ¹Auf die Tätigkeit eines Organmitglieds für die Stiftung sind die §§ 664 bis 670 entsprechend anzuwenden. ²Organmitglieder sind unentgeltlich tätig. ³Durch die Satzung kann von den Sätzen 1 und 2 abgewichen werden, insbesondere auch die Haftung für Pflichtverletzungen von Organmitgliedern beschränkt werden.
- (2) ¹Das Mitglied eines Organs hat bei der Führung der Geschäfte der Stiftung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers anzuwenden. ²Eine Pflichtverletzung liegt nicht vor, wenn das Mitglied des Organs bei der Geschäftsführung unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsgemäßen Vorgaben vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Stiftung zu handeln.
- (3) ¹§ 31a ist entsprechend anzuwenden. ²Durch die Satzung kann die Anwendbarkeit des § 31a beschränkt oder ausgeschlossen werden.

§ 84b Beschlussfassung der Organe

¹Besteht ein Organ aus mehreren Mitgliedern, erfolgt die Beschlussfassung entsprechend § 32, wenn in der Satzung nichts Abweichendes geregelt ist. ²Ein Organmitglied ist nicht stimmberechtigt, wenn die Beschlussfassung die Vornahme eines Rechtsgeschäfts mit ihm oder die Einleitung oder Erledigung eines Rechtsstreits zwischen ihm und der Stiftung betrifft.

§ 84c Notmaßnahmen bei fehlenden Organmitgliedern

- (1) ¹Wenn der Vorstand oder ein anderes Organ der Stiftung seine Aufgaben nicht wahrnehmen kann, weil Mitglieder des Organs fehlen, hat die nach Landesrecht zuständige Behörde in dringenden Fällen auf Antrag eines Beteiligten oder von Amts wegen notwendige Maßnahmen zu treffen, um die Handlungsfähigkeit des Organs zu gewährleisten. ²Die Behörde ist insbesondere befugt, Organmitglieder befristet zu bestellen oder von der satzungsmäßig vorgesehenen Zahl von Organmitgliedern befristet abzuweichen, insbesondere indem die Behörde einzelne Organmitglieder mit Befugnissen ausstattet, die ihnen nach der Satzung nur gemeinsam mit anderen Organmitgliedern zustehen.
- (2) ¹Die Behörde kann einem von ihr bestellten Organmitglied bei oder nach der Bestellung eine angemessene Vergütung auf Kosten der Stiftung bewilligen, wenn das Vermögen der Stiftung sowie der Umfang und die Bedeutung der zu erledigenden Aufgabe dies rechtfertigen. ²Die Behörde kann die Bewilligung der Vergütung mit Wirkung für die Zukunft ändern oder aufheben.

§ 85 Voraussetzungen für Satzungsänderungen

- (1) ¹Durch Satzungsänderung kann der Stiftung ein anderer Zweck gegeben oder der Zweck der Stiftung kann erheblich beschränkt werden, wenn

1. der Stiftungszweck nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann oder
2. der Stiftungszweck das Gemeinwohl gefährdet.

²Die Voraussetzungen des Satzes 1 Nummer 1 liegen insbesondere vor, wenn eine Stiftung keine ausreichenden Mittel für die nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks hat und solche Mittel in absehbarer Zeit auch nicht erwerben kann. ³Der Stiftungszweck kann nach Satz 1 nur geändert werden, wenn gesichert erscheint, dass die Stiftung den beabsichtigten neuen oder beschränkten Stiftungszweck dauernd und nachhaltig erfüllen kann. ⁴Liegen die Voraussetzungen nach Satz 1 Nummer 1 und Satz 3 vor, kann eine auf unbestimmte Zeit errichtete Stiftung auch abweichend von § 83c durch Satzungsänderung in eine Verbrauchsstiftung umgestaltet werden, indem die Satzung um Bestimmungen nach § 81 Absatz 2 ergänzt wird.

- (2) ¹Durch Satzungsänderung kann der Stiftungszweck in anderer Weise als nach Absatz 1 Satz 1 oder es können andere prägende Bestimmungen der Stiftungsverfassung geändert werden, wenn sich die Verhältnisse nach Errichtung der Stiftung wesentlich verändert haben und eine solche Änderung erforderlich ist, um die Stiftung an die veränderten Verhältnisse anzupassen. ²Als prägend für eine Stiftung sind regelmäßig die Bestimmungen über den Namen, den Sitz, die Art und Weise der Zweckerfüllung und über die Verwaltung des Grundstockvermögens anzusehen.

- (3) Durch Satzungsänderung können Bestimmungen der Satzung, die nicht unter Absatz 1 oder Absatz 2 Satz 1 fallen, geändert werden, wenn dies der Erfüllung des Stiftungszwecks dient.

- (4) ¹Im Stiftungsgeschäft kann der Stifter Satzungsänderungen nach den Absätzen 1 bis 3 ausschließen oder beschränken. ²Satzungsänderungen durch Organe der Stiftung kann der Stifter im Stiftungsgeschäft auch abweichend von den Absätzen 1 bis 3 zulassen. ³Satzungsbestimmungen nach Satz 2 sind nur wirksam, wenn der Stifter Inhalt und Ausmaß der Änderungsermächtigung hinreichend bestimmt festlegt.

§ 85a Verfahren bei Satzungsänderungen

- (1) ¹Die Satzung kann durch den Vorstand oder ein anderes durch die Satzung dazu bestimmtes Stiftungsorgan geändert werden. ²Die Satzungsänderung bedarf der Genehmigung der nach Landesrecht zuständigen Behörde.
- (2) Die Behörde kann die Satzung nach § 85 ändern, wenn die Satzungsänderung notwendig ist und das zuständige Stiftungsorgan sie nicht rechtzeitig beschließt.
- (3) Wenn durch die Satzungsänderung der Sitz der Stiftung in den Zuständigkeitsbereich einer anderen Behörde verlegt werden soll, bedarf die nach Absatz 1 Satz 2 erforderliche Genehmigung der Satzungsänderung der Zustimmung der Behörde, in deren Zuständigkeitsbereich der neue Sitz begründet werden soll.

§ 86 Voraussetzungen für die Zulegung

Durch Übertragung ihres Stiftungsvermögens als Ganzes kann die übertragende Stiftung einer übernehmenden Stiftung zugelegt werden, wenn

1. sich die Verhältnisse nach Errichtung der übertragenden Stiftung wesentlich verändert haben und eine Satzungsänderung nach § 85 Absatz 2 bis 4 nicht ausreicht, um die übertragende Stiftung an die veränderten Verhältnisse anzupassen, oder wenn schon seit Errichtung der Stiftung die Voraussetzungen für eine Auflösung nach § 87 Absatz 1 Satz 1 vorlagen,
2. der Zweck der übertragenden Stiftung im Wesentlichen mit einem Zweck der übernehmenden Stiftung übereinstimmt,
3. gesichert erscheint, dass die übernehmende Stiftung ihren Zweck auch nach der Zulegung im Wesentlichen in gleicher Weise dauernd und nachhaltig erfüllen kann, und
4. die Rechte von Personen gewahrt werden, für die in der Satzung der übertragenden Stiftung Ansprüche auf Stiftungsleistungen begründet sind.

§ 86a Voraussetzungen für die Zusammenlegung

Mindestens zwei übertragende Stiftungen können durch Errichtung einer neuen Stiftung und Übertragung ihres jeweiligen Stiftungsvermögens als Ganzes auf die neue übernehmende Stiftung zusammengelegt werden, wenn

1. sich die Verhältnisse nach Errichtung der übertragenden Stiftungen wesentlich verändert haben und eine Satzungsänderung nach § 85 Absatz 2 bis 4 nicht ausreicht, um die übertragenden Stiftungen an die veränderten Verhältnisse anzupassen, oder wenn schon seit Errichtung der Stiftung die Voraussetzungen für eine Auflösung nach § 87 Absatz 1 Satz 1 vorlagen,
2. gesichert erscheint, dass die neue übernehmende Stiftung die Zwecke der übertragenden Stiftungen im Wesentlichen in gleicher Weise dauernd und nachhaltig erfüllen kann, und
3. die Rechte von Personen gewahrt werden, für die in den Satzungen der übertragenden Stiftungen Ansprüche auf Stiftungsleistungen begründet sind.

§ 86b Verfahren der Zulegung und der Zusammenlegung

- (1) ¹Stiftungen können durch Vertrag zugelegt oder zusammengelegt werden. ²Der Zulegungsvertrag oder der Zusammenlegungsvertrag bedarf der Genehmigung durch die für die übernehmende Stiftung nach Landesrecht zuständige Behörde.
- (2) ¹Die Behörde nach Absatz 1 Satz 2 kann Stiftungen zulegen oder zusammenlegen, wenn die Stiftungen die Zulegung oder Zusammenlegung nicht vereinbaren können. ²Die übernehmende Stiftung muss einer Zulegung durch die Behörde zustimmen.
- (3) Ist nach Landesrecht für eine übertragende Stiftung eine andere Behörde zuständig als die Behörde nach Absatz 1 Satz 2, bedürfen die Genehmigung eines Zulegungsvertrags oder eines Zusammenlegungsvertrags und die behördliche Zulegung oder Zusammenlegung der Zustimmung der für die übertragenden Stiftungen nach dem jeweiligen Landesrecht zuständigen Behörden.

§ 86c Zulegungsvertrag und Zusammenlegungsvertrag

(1) ¹Ein Zulegungsvertrag muss mindestens enthalten:

1. die Angabe des jeweiligen Namens und des jeweiligen Sitzes der beteiligten Stiftungen und
2. die Vereinbarung, dass das Stiftungsvermögen der übertragenden Stiftung als Ganzes auf die übernehmende Stiftung übertragen werden soll und mit der Vermögensübertragung das Grundstockvermögen der übertragenden Stiftung Teil des Grundstockvermögens der übernehmenden Stiftung wird.

²Wenn durch die Satzung der übertragenden Stiftung für Personen Ansprüche auf Stiftungsleistungen begründet sind, muss der Zulegungsvertrag Angaben zu den Auswirkungen der Zulegung auf diese Ansprüche und zu den Maßnahmen enthalten, die vorgesehen sind, um die Rechte dieser Personen zu wahren.

(2) Ein Zusammenlegungsvertrag muss mindestens die Angaben nach Absatz 1 enthalten sowie das Stiftungsgeschäft zur Errichtung der neuen übernehmenden Stiftung.

(3) Der Zulegungsvertrag oder der Zusammenlegungsvertrag ist Personen nach Absatz 1 Satz 2 spätestens einen Monat vor der Beantragung der Genehmigung nach § 86b Absatz 1 Satz 2 von derjenigen Stiftung zuzuleiten, in deren Satzung die Ansprüche begründet sind.

§ 86d Form des Zulegungsvertrags und des Zusammenlegungsvertrags

Zulegungsverträge und Zusammenlegungsverträge bedürfen nur der schriftlichen Form, insbesondere § 311b Absatz 1 bis 3 ist nicht anzuwenden.

§ 86e Behördliche Zulegungsentscheidung und Zusammenlegungsentscheidung Anwendung des Vereinsrechts

- (1) Auf den Inhalt der Entscheidungen über die Zulegung oder Zusammenlegung von Stiftungen durch die nach Landesrecht zuständige Behörde ist § 86c Absatz 1 und 2 entsprechend anzuwenden.
- (2) Die Behörde hat Personen nach § 86c Absatz 1 Satz 2 mindestens einen Monat vor der Entscheidung über die Zulegung oder Zusammenlegung anzuhören und auf die möglichen Folgen der Zulegung oder Zusammenlegung für deren Ansprüche gegen eine übertragende Stiftung hinzuweisen.

§ 86f Wirkungen der Zulegung und der Zusammenlegung

- (1) Mit der Unanfechtbarkeit der Genehmigung des Zulegungsvertrags oder der Unanfechtbarkeit der Entscheidung über die Zulegung durch die nach Landesrecht zuständige Behörde geht das Stiftungsvermögen der übertragenden Stiftung auf die übernehmende Stiftung über und erlischt die übertragende Stiftung.
- (2) Mit der Unanfechtbarkeit der Genehmigung des Zusammenlegungsvertrags oder der Unanfechtbarkeit der Entscheidung über die Zusammenlegung durch die Behörde entsteht

die neue Stiftung, geht das Stiftungsvermögen der übertragenden Stiftungen auf die neue übernehmende Stiftung über und erlöschen die übertragenden Stiftungen.

- (3) Mängel des Zulegungsvertrags oder des Zusammenlegungsvertrags lassen die Wirkungen der behördlichen Genehmigung unberührt.

§ 86g Bekanntmachung der Zulegung und der Zusammenlegung

¹Die übernehmende Stiftung hat die Zulegung oder die Zusammenlegung innerhalb eines Monats nach dem Zeitpunkt, zu dem die Wirkungen der Zulegung oder Zusammenlegung nach § 86f Absatz 1 oder Absatz 2 eingetreten sind, durch Veröffentlichung im Bundesanzeiger bekannt zu machen. ²In der Bekanntmachung sind die Gläubiger der an der Zulegung oder Zusammenlegung beteiligten Stiftungen auf ihr Recht nach § 86h hinzuweisen. ³Die Bekanntmachung gilt mit dem Ablauf des zweiten Tages nach der Veröffentlichung im Bundesanzeiger als bewirkt.

§ 86h Gläubigerschutz

Die übernehmende Stiftung hat einem Gläubiger nach § 86g Satz 2 für einen Anspruch, der vor dem Zeitpunkt entstanden ist, zu dem die Wirkungen der Zulegung oder Zusammenlegung nach § 86f Absatz 1 oder Absatz 2 eingetreten sind, und dessen Erfüllung noch nicht verlangt werden kann, Sicherheit zu leisten, wenn der Gläubiger

1. den Anspruch nach Grund und Höhe binnen sechs Monaten nach dem Tag, an dem die Zulegung oder Zusammenlegung bekanntgemacht wurde, bei der Stiftung schriftlich anmeldet und
2. mit der Anmeldung glaubhaft macht, dass die Erfüllung des Anspruchs aufgrund der Zulegung oder Zusammenlegung gefährdet ist.

§ 86 Anwendung des Vereinsrechts

Die Vorschriften.

§ 87 Auflösung der Stiftung durch die Stiftungsorgane

- (1) ¹Der Vorstand soll die Stiftung auflösen, wenn die Stiftung ihren Zweck endgültig nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllen kann. ²Die Voraussetzungen des Satzes 1 liegen nicht endgültig vor, wenn die Stiftung durch eine Satzungsänderung so umgestaltet werden kann, dass sie ihren Zweck wieder dauernd und nachhaltig erfüllen kann. ³In der Satzung kann geregelt werden, dass ein anderes Organ über die Auflösung entscheidet.
- (2) Eine Verbrauchsstiftung ist aufzulösen, wenn die Zeit, für die sie errichtet wurde, abgelaufen ist.
- (3) Die Auflösung einer Stiftung bedarf der Genehmigung der nach Landesrecht zuständigen Behörde.

§ 87a Aufhebung der Stiftung

- (1) Die nach Landesrecht zuständige Behörde soll eine Stiftung aufheben, wenn die Voraussetzungen des § 87 Absatz 1 Satz 1 vorliegen und ein Tätigwerden der Behörde erforderlich ist, weil das zuständige Organ über die Auflösung nicht rechtzeitig entscheidet.
- (2) Die nach Landesrecht zuständige Behörde hat die Stiftung aufzuheben, wenn
 1. die Voraussetzungen des § 87 Absatz 2 vorliegen und ein Tätigwerden der Behörde erforderlich ist, weil das zuständige Organ über die Auflösung nicht unverzüglich entscheidet,
 2. die Stiftung das Gemeinwohl gefährdet und die Gefährdung des Gemeinwohls nicht auf andere Weise beseitigt werden kann oder
 3. der Verwaltungssitz der Stiftung im Ausland begründet wurde und die Behörde die Verlegung des Verwaltungssitzes ins Inland nicht innerhalb angemessener Zeit erreichen kann.

§ 87b Auflösung der Stiftung bei Insolvenz

Die Stiftung wird durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens und mit der Rechtskraft des Beschlusses, durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgewiesen worden ist, aufgelöst.

§ 87c Vermögensanfall und Liquidation

- (1) ¹Mit der Auflösung oder Aufhebung der Stiftung fällt das Stiftungsvermögen an die in der Satzung bestimmten Anfallberechtigten. ²Durch die Satzung kann vorgesehen werden, dass die Anfallberechtigten durch ein Stiftungsorgan bestimmt werden. ³Fehlt es an der Bestimmung der Anfallberechtigten durch oder aufgrund der Satzung, fällt das Stiftungsvermögen an den Fiskus des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz hatte. ⁴Durch landesrechtliche Vorschriften kann als Anfallberechtigte an Stelle des Fiskus eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts bestimmt werden.
- (2) ¹Auf den Anfall des Stiftungsvermögens beim Fiskus des Landes oder des Bundes oder bei einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts nach Absatz 1 Satz 4 ist § 46 entsprechend anzuwenden. ²Fällt das Stiftungsvermögen bei anderen Anfallberechtigten an, sind die §§ 47 bis 53 entsprechend anzuwenden.

§ 88 Kirchliche Stiftungen

¹Die Vorschriften der Landesgesetze über die kirchlichen Stiftungen bleiben unberührt, insbesondere die Vorschriften zur Beteiligung, Zuständigkeit und Anfallsberechtigung der Kirchen. ²Dasselbe gilt entsprechend für Stiftungen, die nach den Landesgesetzen kirchlichen Stiftungen gleichgestellt sind.

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

Abschnitt 1 Allgemeine Bestimmungen

§ 1 Geltungsbereich

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

§ 2 Zuständige Behörden

- (1) Stiftungsbehörden sind die Bezirksregierungen, soweit sich nicht aus diesem Gesetz etwas anderes ergibt. Sie sind die nach Landesrecht zuständigen Behörden im Sinne der §§ 80 bis 88 des Bürgerlichen Gesetzbuches in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 15. Juli 2022 (BGBl. I S. 1146) geändert worden ist. Örtlich zuständig ist die Bezirksregierung, in deren Bezirk die Stiftung ihren Sitz hat oder haben soll.
- (2) Oberste Stiftungsbehörde ist das für allgemeine Stiftungsangelegenheiten zuständige Ministerium. Es nimmt mit Ausnahme der Aufgaben nach § 6 Absatz 1 und 2 die Aufgaben der Stiftungsbehörde für Stiftungen wahr, an denen der Bund, das Land oder eine Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die unmittelbar der Aufsicht der Bundesbeziehungsweise Landesregierung oder oberster Bundes- beziehungsweise Landesbehörden unterliegen, als Stifterin oder Stifter oder Zustifterin oder Zustifter beteiligt ist oder werden soll.
- (3) Das für allgemeine Stiftungsangelegenheiten zuständige Ministerium kann den Bezirksregierungen die Durchführung erforderlicher Prüfungen übertragen. Es ist ermächtigt, ihnen Befugnisse nach Absatz 2 durch Rechtsverordnung zu übertragen.

§ 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.

§ 4 Frist

Über den Antrag auf Anerkennung beziehungsweise Genehmigung entscheidet die Stiftungsbehörde innerhalb einer Frist von sechs Monaten; abweichende Entscheidungsfristen kann die Stiftungsbehörde in einer vorab öffentlich bekannt zu machenden Fristenregelung festsetzen. Die Frist beginnt mit Eingang der vollständigen Unterlagen. Sie kann einmal angemessen verlängert werden, wenn dies wegen der Schwierigkeit der Angelegenheit gerechtfertigt ist. Die Fristverlängerung ist zu begründen und rechtzeitig mitzuteilen.

Abschnitt 2

Verwaltung der Stiftung

§ 5 Aufsicht

- (1) Stiftungen unterliegen der Aufsicht des Landes im Sinne des § 83 Absatz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches; kirchliche Stiftungen und diesen gleichgestellte Stiftungen nach § 11 jedoch nur nach Maßgabe des § 12.
- (2) Stiftungen, die ausschließlich oder überwiegend private Zwecke verfolgen, unterliegen nur insoweit der Stiftungsaufsicht, als sicherzustellen ist, dass ihre Betätigung gesetzlich geschützten öffentlichen Interessen nicht zuwiderläuft. § 6 Absatz 1 und 2 sowie § 9 sind nicht anzuwenden.
- (3) Die behördlichen Unterlagen über die Anerkennung und Beaufsichtigung einzelner Stiftungen unterliegen nicht dem allgemeinen Informationszugang nach dem Informationsfreiheitsgesetz Nordrhein-Westfalen vom 27. November 2001 (GV. NRW. S. 806) in der jeweils geltenden Fassung.

§ 6 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 zur Prüfung vorzulegen. Die Stiftungsbehörde kann eine kürzere Vorlagefrist festlegen, insbesondere wenn vorangegangene Jahresabrechnungen beanstandet wurden oder die Stiftung wiederholt ihrer Verpflichtung nach Satz 1 verspätet nachgekommen ist.
- (2) Wird die Stiftung durch eine Behörde, einen Prüfungsverband, die Prüfungsstelle eines Sparkassen- und Giroverbands, eine Wirtschaftsprüferin, einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine vereidigte Buchprüferin, einen vereidigten Buchprüfer oder eine Buchprüfungsgesellschaft oder vergleichbare Stellen geprüft und erstreckt sich die Prüfung auch auf die Erhaltung des Grundstockvermögens und die satzungsmäßige Verwendung der Stiftungsmittel, soll die Stiftungsbehörde von einer eigenen Prüfung absehen. Die Stiftungsbehörde kann eine Prüfung nach Satz 1 verlangen.
- (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. Im Rahmen einer ordnungsgemäßen Aufsicht kann sie im erforderlichen Umfang eine weitergehende Prüfung vornehmen oder auf Kosten der Stiftung vornehmen lassen.

§ 7 Beanstandung, Anordnung, Zwangsmittel

- (1) Die Stiftungsbehörde kann Beschlüsse und Maßnahmen der Stiftungsorgane, die dem Stifterwillen, hilfsweise dem mutmaßlichen Stifterwillen, 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 oder ein Stiftungsorgan einer Anordnung der Stiftungsbehörde binnen einer von der Stiftungsbehörde gesetzten Frist nicht nach, kann diese die Anordnung mit Zwangsmitteln unter den Voraussetzungen des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes NRW in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Februar 2003 (GV. NRW. S. 156, ber. 2005 S. 818) in der jeweils geltenden Fassung vollstrecken.

§ 8 Abberufung von Organmitgliedern, Sachwalterbestellung

- (1) Hat sich ein Mitglied eines Stiftungsorgans einer groben Pflichtverletzung schuldig gemacht oder ist es zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner der Stiftung gegenüber bestehenden Pflichten nicht in der Lage, 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 der nach Absatz 1 Satz 1 getroffenen Anordnung nicht binnen einer ihr gesetzten angemessenen Frist nach, kann die Stiftungsbehörde die Abberufung des Mitglieds verfügen.
- (3) Reichen die Befugnisse der Stiftungsbehörde nach § 84c des Bürgerlichen Gesetzbuches oder den §§ 6, 7 und 8 Absatz 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 auf Kosten der Stiftung einer Sachwalterin oder einem Sachwalter übertragen. Deren oder dessen Aufgabenbereich und Vollmacht sind in einer Beststellungsurkunde festzulegen.
- (4) Rechtsbehelfe gegen Maßnahmen nach den Absätzen 1 bis 3 haben keine aufschiebende Wirkung.

§ 9 Klärung und Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen

Erlangt die Stiftungsbehörde von einem Sachverhalt Kenntnis, der Schadensersatzansprüche der Stiftung gegen Mitglieder der Stiftungsorgane begründen könnte, kann sie der Stiftung eine vertretungsberechtigte Person zur Klärung und Durchsetzung ihrer Ansprüche bestellen. Die Kosten entsprechender Maßnahmen trägt die Stiftung.

Abschnitt 3 Auskunft zu Stiftungen

§ 10 Öffentliches Stiftungsverzeichnis, Vertretungsbescheinigungen

- (1) Stiftungen im Anwendungsbereich dieses Gesetzes werden in einem elektronischen 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 Vertretungsbe-
rechtigung,
6. das Datum der Anerkennung als rechtsfähige Stiftung und
7. die zuständige Stiftungsbehörde.

Änderungen der Angaben zu den Nummern 1 bis 5 sind der Stiftungsbehörde unter Vor-
lage der erforderlichen Unterlagen unverzüglich nachzuweisen.

- (3) Eintragungen im Stiftungsverzeichnis begründen nicht die Vermutung ihrer Richtigkeit.
- (4) Die Führung und Aktualisierung des öffentlichen Stiftungsverzeichnisses obliegt den Be-
zirksregierungen für die in ihrem Bezirk ansässigen Stiftungen. Sie stellen auf Antrag
eine Bescheinigung darüber aus, wer nach Maßgabe der Satzung und der von der Stif-
tung mitgeteilten Angaben zur Vertretung der Stiftung berechtigt ist.

Abschnitt 4

Kirchliche Stiftungen und diesen gleichgestellte Stiftungen

§ 11 Begriffsbestimmung

- (1) Kirchliche Stiftungen im Sinne dieses Gesetzes sind rechtsfähige Stiftungen des bürgerli-
chen Rechts, die
1. von einer Kirche oder von einer einer Kirche zuzuordnenden Einrichtung zur Wahrneh-
mung überwiegend kirchlicher, auch diakonischer oder karitativer Aufgaben errichtet
sind und nach innerkirchlichen Regelungen der Aufsicht einer kirchlichen Stelle unter-
liegen oder
 2. nach dem Willen der Stifterin oder des Stifters überwiegend kirchlichen, auch diakoni-
schen oder karitativen Zwecken dienen und der Aufsicht einer kirchlichen Stelle unter-
liegen sollen.
- (2) Den kirchlichen Stiftungen gleichgestellt sind Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die
1. 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
 2. nach dem Willen der Stifterin oder des Stifters den Zielen einer öffentlich-rechtlichen
Religions- oder Weltanschauungsgemeinschaft dienen und einer besonderen Stif-
tungsaufsicht nach Maßgabe der für diese Religions- oder Weltanschauungsgemein-
schaft verbindlichen Regelungen unterliegen sollen

§ 12 Anzuwendende Vorschriften

- (1) Für kirchliche Stiftungen gelten die Bestimmungen dieses Gesetzes, soweit sich nicht
aus den Absätzen 2 bis 5 etwas anderes ergibt.
- (2) Für die Statusklärung in Zweifelsfällen gilt § 3 mit der Maßgabe, dass vor einer Entschei-
dung die Kirche zu hören ist.

- (3) Die kirchlichen Stiftungen unterliegen kirchlicher Stiftungsaufsicht. Sie ist im Sinne des § 83 Absatz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches auszuüben. Die kirchlichen Behörden sind die nach Landesrecht zuständigen Behörden im Sinne des § 84c des Bürgerlichen Gesetzbuches. Die Bestimmungen des Abschnitts 2 finden auf kirchliche Stiftungen keine Anwendung; insoweit obliegt es den Kirchen, Art und Umfang der erforderlichen Regelungen in eigener Verantwortlichkeit zu treffen. Die Bestimmungen, die hierzu in kirchlichen Stiftungsordnungen erlassen werden, werden auch im Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen veröffentlicht.
- (4) Die Anerkennung als kirchliche Stiftung nach § 80 Absatz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches sowie Genehmigungen und Entscheidungen gemäß den §§ 85a, 86b, 87 Absatz 3 und § 87a des Bürgerlichen Gesetzbuches bedürfen der Zustimmung der zuständigen kirchlichen Behörde.
- (5) Die Eintragung kirchlicher Stiftungen in das Stiftungsverzeichnis nach § 10 erfolgt nur im Einvernehmen mit der jeweiligen Stiftung und der zuständigen kirchlichen Behörde. Auf Grundlage ihrer Bestimmungen stellt die zuständige kirchliche Behörde den kirchlichen Stiftungen eine Vertretungsbescheinigung im Sinne des § 10 Absatz 4 Satz 2 aus.
- (6) Bei Auflösung oder Aufhebung einer kirchlichen Stiftung fällt das Vermögen für den Fall, dass es an einer Bestimmung zur Anfallberechtigung durch oder aufgrund der Satzung fehlt, abweichend von § 87c Absatz 1 Satz 3 des Bürgerlichen Gesetzbuches an die Kirche, die die Stiftung beaufsichtigt hat.
- (7) Die Absätze 1 bis 6 gelten für die den kirchlichen Stiftungen gleichgestellten Stiftungen entsprechend.

Abschnitt 5

Übergangs- und Schlussbestimmungen

§ 13 Einführung des Stiftungsregisters

Ab dem 1. Januar 2026 finden die §§ 10 und 12 Absatz 5 auf Stiftungen, die nach dem 31. Dezember 2025 entstanden sind, keine Anwendung. Das Gleiche gilt für bestehende Stiftungen, die vor dem 1. Januar 2026 entstanden sind, ab dem Zeitpunkt, zu dem sie gemäß § 11 Absatz 1 des Stiftungsregistergesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2947, 2953) durch die Registerbehörde in das Stiftungsregister eingetragen worden sind.

§ 14 Inkrafttreten, Außerkrafttreten

- (1) Dieses Gesetz tritt am 1. Juli 2023 in Kraft. Gleichzeitig tritt das Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen vom 15. Februar 2005 (GV. NRW. S. 52), das zuletzt durch Gesetz vom 9. Februar 2010 (GV. NRW. S. 112) geändert worden ist, außer Kraft.
- (2) Die §§ 10 und 12 Absatz 5 treten am 31. Dezember 2026 außer Kraft.

6.3 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:
3. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
 4. die Förderung der Religion;
 5. 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;
 6. die Förderung der Jugend- und Altenhilfe;

7. die Förderung von Kunst und Kultur;
8. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
9. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
10. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, einschließlich des Klimaschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
11. 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;
12. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsopfer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste, Förderung der Hilfe für Menschen, die auf Grund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden;
13. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
14. die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
15. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
16. die Förderung des Tierschutzes;
17. die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
18. die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
19. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
20. die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
21. die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
22. die Förderung der Kriminalprävention;
23. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
24. die Förderung der Heimatpflege, Heimatkunde und der Ortsverschönerung;
25. 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 Freifunks, des Modellflugs und des Hundesports;
26. 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;

27. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke;

28. die Förderung der Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen und die Förderung der Unterhaltung von Gedenkstätten für nichtbestattungspflichtige Kinder und Föten.

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. 4Satz 1 gilt nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45 000 Euro.
- (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.
- (3) ¹Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. ²Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach Satz 1 zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen sind.
- (4) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.

§ 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. ²Mittel sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft. ³Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. ⁴Beabsichtigt die Körperschaft, als einzige Art der Zweckverwirklichung Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuwenden, ist die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung zu benennen,
2. (weggefallen)
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. 2 Dieser Erwerb mindert die Höhe der Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 3.

§ 58a Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben

- (1) Wendet eine steuerbegünstigte Körperschaft Mittel einer anderen Körperschaft zu, darf sie unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 darauf vertrauen, dass die empfangende Körperschaft
 1. nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes im Zeitpunkt der Zuwendung steuerbegünstigt ist und
 2. die Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.
- (2) Das Vertrauen der zuwendenden Körperschaft nach Absatz 1 ist nur schutzwürdig, wenn sich die zuwendende Körperschaft zum Zeitpunkt der Zuwendung die Steuerbegünstigung der empfangenden Körperschaft nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes hat nachweisen lassen durch eine Ausfertigung
 1. der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, deren Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
 2. des Freistellungsbescheids, dessen Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
 3. des Bescheids über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Absatz 1, dessen Datum nicht länger als drei Jahre zurückliegt, wenn der empfangenden Körperschaft bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.
- (3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn
 1. der zuwendenden Körperschaft die Unrichtigkeit eines Verwaltungsakts nach Absatz 2 bekannt ist oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war oder
 2. die zuwendende Körperschaft eine Verwendung für nicht steuerbegünstigte Zwecke durch die empfangende Körperschaft veranlasst hat.

§ 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.
- (6) ¹Liegen bis zum Zeitpunkt des Erlasses des erstmaligen Körperschaftsteuerbescheids oder Freistellungsbescheids bereits Erkenntnisse vor, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen verstößt, ist die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach Absatz 1 Satz 1 abzulehnen. ²Satz 1 gilt entsprechend für die Aufhebung bestehender Feststellungen nach § 60a.
- (7) ¹Auf Anfrage der registerführenden Stelle nach § 18 Absatz 2 des Geldwäschegesetzes kann das für die Feststellung nach Absatz 1 zuständige Finanzamt der registerführenden Stelle bestätigen, dass eine Vereinigung, die einen Antrag nach § 24 Absatz 1 Satz 2 des

Geldwäschegesetzes gestellt hat, die nach den §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung steuerbegünstigten Zwecke verfolgt. ²Hierzu hat die registerführende Stelle dem zuständigen Finanzamt zu bestätigen, dass das Einverständnis der Vereinigung auf Auskunftserteilung nach § 24 Absatz 1 Satz 3 des Geldwäschegesetzes vorliegt.

§ 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 Einkommenssteuer-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 45 000 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,
c) Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen. 2Die Voraussetzungen des § 66 Absatz 2 sind zu berücksichtigen,
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,
4. Einrichtungen, die zur Durchführung der Fürsorge für blinde Menschen, zur Durchführung der Fürsorge für körperbehinderte Menschen und zur Durchführung der Fürsorge für psychische und seelische Erkrankungen beziehungsweise Behinderungen unterhalten werden,
5. Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) oder sonstige betreute Wohnformen,
6. von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird,
7. kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken,

8. 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,
9. 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.

6.4 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 Zuwendungsemp-

fänger handelnden natürlichen Personen sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die eingegangene 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.

6.5 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.

6.6 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 Buchstabe b 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 das verbrauchbare Vermögen 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.

6.7 Muster einer Zuwendungsbestätigung für...

6.7.1 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).

6.7.2 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:

Genaue 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).

6.7.3 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).

6.7.4 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:

Genaue 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).

6.8 Muster eines Stiftungsgeschäfts zu Lebzeiten (Formulierungshilfe)

Dieses Muster wurde vom Ministerium des Innern des Landes Nordrhein-Westfalen in Zusammenarbeit mit den nordrhein-westfälischen Bezirksregierungen erstellt. Die abgabenrechtlichen Regelungen wurden in Absprache mit der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen erarbeitet.

Hinweise / Vorschläge:

1. *Der Stifter / die Stifterin hat bei Gründung seiner Stiftung die Möglichkeit, im gesetzlichen Rahmen im Stiftungsgeschäft Satzungsänderungen im Rahmen des **§ 85 Abs. 4 BGB** zu konkretisieren.*
2. *Vermögensnachweise und Amtsannahmeerklärungen der Vorstandsmitglieder sind mit dem Antrag auf Anerkennung einzureichen! Für Stiftende im Vorstand ist eine Annahmeerklärung entbehrlich.*
3. *Die Satzung ist im Einzelfall geschlechtergerecht angemessen zu formulieren (neutrale Formulierungen, Paarformen etc.)*

Ich/Wir (*ggf. Unterzeichnende*), errichte(n) hierdurch unter Bezugnahme auf die §§ 80 ff BGB i.V.m. dem jeweils gültigen Stiftungsgesetz NRW (*aktuell: vom 30.05.2023*) als rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts die

“ _____ ” (*Name der Stiftung*)

mit Sitz in _____.

Die Stiftung soll ausschließlich gemeinnützige – mildtätige – kirchliche **Zwecke** (*nichtverfolgte Zwecke löschen!*) im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung (AO) verfolgen.

Zweck der Stiftung ist / Zwecke der Stiftung sind (*entsprechende Fassung in der Stiftungssatzung beachten*):

_____ .

Die Einzelheiten über die Verwirklichung der Zwecke sind in der anliegenden Satzung näher beschrieben.

Als **Grundstockvermögen** sichere ich / sichern wir der Stiftung insgesamt

_____ Euro

(in Worten: _____ Euro) zu¹.

(Ggf. Beträge/Einlagen nach den einzelnen Stiftenden aufschlüsseln)

Das Grundstockvermögen ist in seinem Wert *(ggf. Wunsch konkretisieren: Realwert; Nennwert)* ungeschmälert zu erhalten.

Optional:

- *Daneben wird ein Sonstiges Vermögen, das zum Verbrauch bestimmt ist, von _____ Euro zugewendet.*
- *Es kann ggf. auch später ein Sonstiges Vermögen neben dem Grundstockvermögen aufgebaut werden.*
- *Es wird beabsichtigt, die Stiftung als Erbin einzusetzen.*
- *Darüber hinaus sichere ich der Stiftung zur Finanzierung innerhalb der nächsten 10 Jahre jährlich einen Betrag von _____ Euro
(in Worten: _____ Euro) zu.*
- *Weitere Modalitäten zum Stiftungsvermögen enthält die beigefügte Satzung.*

Dem ersten **Vorstand** *(zu den Einzelheiten s. § § ... der anliegenden Satzung)* gehören folgende Personen *(Vorname, Name, Anschrift)* an:

1. _____ mit einer Amtszeit von ____ Jahren / *nach Modalitäten der Satzung*
 2. _____ mit einer Amtszeit von ____ Jahren / *nach Modalitäten der Satzung.*
- etc.

¹ Aufschlüsselung ist nur für die **interne Prognoseentscheidung** von Bedeutung

	Euro in bar	Wertpapiere (Wert in Euro)	Unternehmensbe- teiligung (Wert in Euro)	Immobilien (Wert in Euro)	Grundstücke (Wert in Euro)	Kunstgegenstände (Wert in Euro)	sonstige Vermögenswerte (Wert in Euro)
1. Stifter / Stifterin							
2. Stifter / Stifterin							
3. Stifter / Stifterin							

Optional:

Dem ersten Kuratorium (zu den Einzelheiten s. § § ... der anliegenden Satzung) gehören folgende Personen (Vorname, Name, Anschrift) an:

1. _____

mit einer Amtszeit von ____ Jahren / nach Modalitäten der Satzung

2. _____

mit einer Amtszeit von ____ Jahren / nach Modalitäten der Satzung

3. _____

mit einer Amtszeit von ____ Jahren / nach Modalitäten der Satzung

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

_____, den _____

.....
(Unterschrift(en) Stifter / Stifterin)

6.9 Muster einer Stiftungssatzung für eine steuerbegünstigte Ewigkeitsstiftung

Dieses Muster wurde vom Ministerium des Innern des Landes Nordrhein-Westfalen in Zusammenarbeit mit den nordrhein-westfälischen Bezirksregierungen erstellt. Die abgabenrechtlichen Regelungen wurden in Absprache mit der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen erarbeitet.

Das Muster ist als **Arbeits- und Formulierungshilfe** für Stifterinnen und Stifter gedacht und **nicht** verbindlich, soweit es über die Mustersatzung zu § 60 Abgabenordnung (AO) hinausgeht (**verbindliche Formulierungen als Fettdruck im Text**). Es spiegelt die Erfahrungswerte und Beratungspraxis der Bezirksregierungen in NRW wider. Im Einzelfall wird es den Wünschen der Stiftenden und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend angepasst oder weiter ausgestaltet. Bestimmte stiftungs- und steuerrechtliche Vorgaben sind jedoch zu beachten. Es wird empfohlen, sich diesbezüglich (steuer-)rechtlich beraten zu lassen.

Die Satzung ist im Einzelfall geschlechtergerecht angemessen zu formulieren (Neutrale Formulierungen, Paarformen etc.).

Stiftungssatzung Präambel

Eine Präambel ist nicht erforderlich.

*Für die spätere Auslegung des Stifterwillens kann eine Präambel zweckmäßig und eine wertvolle Hilfe sein; insbesondere werden hier die Beweggründe für die Errichtung der Stiftung und die mit ihr von Stifter*innen verfolgten Zwecke umschrieben und verdeutlicht.*

§ 1

Name, Rechtsform, Sitz, Geschäftsjahr

- (1) Die Stiftung führt den Namen _____.
- (2) Sie ist eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts mit Sitz in _____.¹
- (3) Das Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.

¹ Mögliche Ergänzung: Daneben kann die Stiftung noch einen abweichenden inländischen Verwaltungssitz haben.

§ 2

Gemeinnütziger – mildtätiger – kirchlicher Zweck

- (1) **Die Stiftung verfolgt ausschließlich und unmittelbar - gemeinnützige - mildtätige - kirchliche - Zwecke (nichtverfolgte Zwecke sind zu löschen) im Sinne des Abschnittes „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.²**
- (2) **Zweck³ 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 Wohlfahrtswesens, des Sports oder auch die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen gemäß § 53 AO...)
- (3) **Der Stiftungszweck³ wird verwirklicht insbesondere durch** _____
(Hierzu bedarf es einer beispielhaften Benennung von Maßnahmen zur Verfolgung jedes in der Satzung genannten gemeinnützigen, mildtätigen und/oder kirchlichen Zwecks (vgl. auch § 1 der Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO, 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

² Erforderlich gemäß § 1 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO). Die genauen steuerbegünstigten Zwecke im Einzelnen müssen sich aus den folgenden Ausführungen der Satzung ergeben (siehe hier § 2 Abs. 2). Bei Förderstiftungen, die ausschließlich Mittel an andere (steuerbegünstigte) Körperschaften bzw. juristische Personen des öffentlichen Rechts weitergeben (§ 58 Nr. 1 AO) kann auf die Bezeichnung „und unmittelbar“ verzichtet werden (AEAO Nr. 2 Buchst. a zu § 60).

³ Die Stiftungszwecke sollten dem Wortlaut der §§ 52 bis 54 AO entsprechen. Die Art ihrer Verwirklichung muss 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). Dieses stiftungsrechtliche Erfordernis ergibt sich aus der im Rahmen des Anerkennungsverfahrens zu erfolgenden Prognose, ob eine dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks durch die Erträge aus dem gewidmeten Vermögen gewährleistet werden kann und gilt damit auch für die Fälle, in denen aus steuerlicher Sicht auf eine Beschreibung der Zweckverwirklichung verzichtet werden kann. 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.

Übungen und Leistungen, Förderungen von Maßnahmen, die zum Ziel haben, Zuwendungen an die(Einrichtung) in ...⁴). Sollte es sich um eine reine Förderstiftung handeln, muss die Mittelbeschaffung i.S.d. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO zur Förderung des vorgenannten Zwecks/ der vorgenannten Zwecke durch eine andere Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts als Zweckverwirklichung benannt werden. Auch hier muss eine Spezifizierung erfolgen (zu Beispielen hierzu siehe auch AEAO Nr. 3 zu § 58).)

- (4) Die Zwecke müssen nicht gleichzeitig und im gleichen Maße verwirklicht werden.

(Nur bei operativ tätigen Stiftungen:

Die Stiftung erfüllt ihre Aufgaben selbst oder durch eine Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO, sofern sie nicht im Wege der Mittelbeschaffung gemäß § 58 Nr. 1 AO tätig wird. Die Stiftung kann zur Verwirklichung des Stiftungszwecks Zweckbetriebe unterhalten.)

§ 3

Steuerbegünstigung

- (1) **Die Stiftung ist selbstlos tätig, sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.** ⁵
- (2) **Die Mittel der Stiftung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.** ⁶ Der Stifter und die Erben/Rechtsnachfolger erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung. ⁷
- (3) **Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Stiftung fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.** ⁸

⁴ 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“

⁵ Gemäß § 2 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) vorgeschrieben.

⁶ Gemäß § 3 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) vorgeschrieben. Die Mittel der Stiftung können im Rahmen der Verwirklichung des Stiftungszwecks in angemessenem Umfang auch für die Öffentlichkeitsarbeit der Stiftung verwendet werden. Zur Zulässigkeit von Aufwendungen für die allgemeine Verwaltung und Spendenwerbung siehe AEAO Nr. 19 ff. zu § 55.

⁷ Entspricht der Vorgabe von § 3 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO, siehe auch § 55 Abs. 3 AO sowie AEAO Nr. 2 Buchst. b zu § 60). 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 (§ 58 Nr. 6 AO).

⁸ Siehe § 4 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO).

§ 4 Stiftungsvermögen

- (1) Das der Stiftung zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung ihres Stiftungszwecks zugewendete Grundstockvermögen (gewidmete Vermögen) ⁹ (und ggf. ein sonstiges Vermögen, das zum Verbrauch bestimmt ist) ergibt sich aus dem Stiftungsgeschäft.
- (2) Das Grundstockvermögen 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 Grundstockvermögen darf umgeschichtet werden, soweit diese Satzung nichts anderes bestimmt. Umschichtungsgewinne können ganz oder teilweise zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden, wenn die Erhaltung des Grundstockvermögens gewährleistet ist. *(ggf. Regelungen unter „Beschlussfassung“ vorsehen)*
(Optional: Folgende Vermögensgegenstände dürfen nicht veräußert werden_____.)
- (4) Zustiftungen sind, auch in der Form von Sachwerten, möglich. Über ihre Annahme entscheidet der Vorstand.
- (5) Sofern die Stiftung über ein sonstiges Vermögen verfügt, das zum Verbrauch bestimmt ist, kann sie diese Gelder für den Zweck einsetzen.
- (6) Das Stiftungsvermögen ist getrennt von fremdem Vermögen zu verwalten.

§ 5 Verwendung der Vermögenserträge und Zuwendungen

- (1) Die Stiftung erfüllt ihren Zweck unter Beachtung der steuerrechtlichen¹⁰ Vorschriften aus den Nutzungen ihres (Grundstock-)Vermögens, aus Zuwendungen, die nicht dem Grundstockvermögen zuwachsen sowie aus dem sonstigen Vermögen.

⁹ Der Stifter kann in die Satzung besondere Bestimmungen über bestimmte Anlageformen, z.B. Aktien, Fonds, etc. aufnehmen und insoweit eine Höchstgrenze festlegen. Empfehlenswert ist jedoch, Anlagerichtlinien aufzustellen außerhalb der Satzung und diese jährlich auf Aktualität zu prüfen.

¹⁰ Eine Stiftung, die wegen der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke von der Finanzverwaltung steuerbegünstigt behandelt wird, muss die Vorgaben der §§ 51 bis 68 AO erfüllen. Hierzu gehört unter anderem, dass Stiftungen mit jährlichen Einnahmen von mehr als 45.000 Euro ihre Mittel grundsätzlich innerhalb der auf den Zufluss folgenden zwei

- (2) Steuerrechtlich zulässige (z.B. freie oder zweckgebundene) Rücklagen können gebildet werden. Freie Rücklagen dürfen ganz oder teilweise dem Grundstockvermögen oder dem sonstigen Vermögen zugeführt werden.
- (3) Im Jahr der Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren dürfen die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung (*und falls vorhanden ggf.: die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben*) ganz oder teilweise dem Grundstockvermögen oder dem sonstigen Vermögen zugeführt werden.
- (4) Dem Grundstockvermögen 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 Grundstockvermögen zugeführt werden. Zuwendungen, die nicht dem Grundstockvermögen zuzuführen sind, werden dem sonstigen Vermögen zugeordnet.
- (5) *(Optional: Die Stiftung darf einen Teil, jedoch maximal 1/3 ihres Einkommens, dafür verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren.)¹¹*

§ 6

Rechtsstellung der Begünstigten

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

Kalender- oder Wirtschaftsjahre für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet müssen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Die Ausnahmen von diesem Grundsatz sind in § 62 AO dargestellt. So unterliegen beispielsweise Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Stiftung mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind, nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 bzw. 3 AO nicht der zeitnahen Mittelverwendung. Dies betrifft vor allem das gewidmete Vermögen sowie etwaige Zustiftungen (§ 83b Abs. 2 Nr. 1 und 2 BGB). Außerdem besteht die Möglichkeit, Mittel im Rahmen des § 62 Abs. 1 AO einer Rücklage zuzuführen.

¹¹ Unterhalt, Grabpflege und Ehrung des Andenkens müssen sich in angemessenem Rahmen halten. Damit ist neben der relativen Grenze von einem Drittel des Einkommens eine gewisse absolute Grenze festgelegt. Maßstab für die Angemessenheit des Unterhalts ist der Lebensstandard des Zuwendungsempfängers. Leistungen mit Ausschüttungscharakter, z.B. in Höhe eines Prozentsatzes der Erträge, sind unzulässig (AEAO Nr. 13 zu § 58).

§ 7 Organe der Stiftung

- (1) Organ der Stiftung ist der Vorstand.

Optional:

Organe der Stiftung sind:

- a) *der Vorstand*
- b) *das Kuratorium*
- c) *der Stiftungsrat (ggf. verbunden mit weiteren Regelungen)*
- d) *Geschäftsführung (ggf. verbunden mit weiteren Regelungen)*
- e) *etc.*

(Optional: ...dieses/r wird zu einem späteren Zeitpunkt / nach dem Ausscheiden des Stifters aus dem Vorstand gebildet.)

Die gleichzeitige Mitgliedschaft in mehreren Organen ist unzulässig.

- (2) Die Mitglieder der Organe sind zur gewissenhaften und sparsamen Verwaltung der Stiftung verpflichtet. Es gelten die Rechte und Pflichten der Organmitglieder gem. § 84a BGB.
- (3) Die Mitglieder der Organe haften für einen bei der Wahrnehmung ihrer Pflichten verursachten Schaden nur bei Vorliegen von Vorsatz und grober Fahrlässigkeit. *(Beachtung, ob eine Organvergütung festgelegt werden soll.)*
- (4) Es steht im Ermessen der Stiftung für ausreichenden Versicherungsschutz zu sorgen, soweit es die finanzielle Situation der Stiftung zulässt.
- (5) Die Stiftung kann zur Erledigung ihrer Aufgaben unentgeltlich oder angemessen entgeltlich Hilfspersonen beschäftigen oder die Erledigung ganz oder teilweise auf Dritte übertragen, soweit das Stiftungsvermögen es zulässt.

§ 8 Zusammensetzung des Vorstandes

- (1) Der Vorstand besteht aus mindestens ____ und höchstens ____ Personen¹². Die Bestellung des ersten Vorstandes erfolgt mit dem Stiftungsgeschäft. Die

¹² Bei kleineren Stiftungen reicht es aus, nur den Vorstand als Organ vorzusehen. Der Stiftungsvorstand sollte im Interesse der Effizienz nicht mehr als fünf Mitglieder umfassen. Ein nach BGB an sich zulässiger Ein-Personen-Stiftungsvorstand ist wegen des Vertretungsproblems nicht zu empfehlen. Insbesondere bei größeren Stiftungen empfiehlt es sich, neben dem Vorstand ein weiteres Organ vorzusehen, um stiftungsintern eine Kontrolle der sachgerechten, sparsamen und wirtschaftlichen Verwirklichung der Stiftungszwecke zu gewährleisten. 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, Stifterversammlung).

Amtszeit der Vorstandsmitglieder beträgt ____ Jahre. ¹³ Wiederwahl ist zulässig.

(Optional: Der Stifter ist auf Lebenszeit, solange er willens und in der Lage ist, Vorsitzender des Vorstandes und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Nach dem Ausscheiden bestimmt der Vorstand aus seiner Mitte die Besetzung des Vorsitzes.¹⁴)

- (2) Das Amt eines Vorstandsmitgliedes endet nach Ablauf der Amtszeit. Vor dem Ende der Amtszeit hat der Vorstand *(oder ggfs. ein anderes Organ)* rechtzeitig die Mitglieder des neuen Vorstandes zu wählen. Er entscheidet zunächst über die Personenzahl im Vorstand innerhalb der Variablen. Die Mitglieder bleiben bis zum Amtsantritt der Nachfolger im Amt. Das Amt eines Vorstandsmitgliedes endet außerdem bei Vollendung des ____ Lebensjahres, durch Tod, durch Niederlegung, die jederzeit zulässig ist, mit der rechtskräftigen Feststellung der Geschäftsunfähigkeit oder mit der Bestellung einer amtlichen Betreuung sowie durch Abberufung.
- (3) Bei vorzeitigem Ausscheiden von Vorstandsmitgliedern werden ihre Nachfolger unverzüglich von den verbleibenden Vorstandsmitgliedern durch Kooption *(oder ggfs. durch ein anderes Organ)* bestellt, sofern die Mindestpersonenzahl unterschritten wird. Ist die Mindestbesetzung noch vorhanden, entscheidet das berufende Gremium zunächst, ob eine Nachbesetzung erfolgen soll. Auf Ersuchen des Vorsitzenden kann das vorzeitig ausscheidende Mitglied bis zur Wahl der Nachfolge im Amt bleiben. Die Nachfolge wird nur für den Rest der ursprünglichen Amtszeit bestellt.
- (4) Vorstandsmitglieder können bei Vorliegen eines wichtigen, sachlichen Grundes von den anderen Vorstandsmitgliedern *(oder ggf. einem anderen Organ)* mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der Mitglieder abberufen werden. Das betroffene Mitglied hat dabei kein Stimmrecht. Dem betroffenen Mitglied ist vor der Entscheidung Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Für die Nachwahl gilt Abs. 3.

¹³ Möglich ist auch, unterschiedliche Amtszeiten für die ersten Mitglieder festzulegen, um ihr gleichzeitiges Ausscheiden zu vermeiden, ebenso die Festlegung einer Altersgrenze für Berufung und/oder Ausscheiden.

¹⁴ Stiftende können sich in der Satzung auch auf Zeit zur/zum Vorsitzenden des Vorstandes bestellen, z. B. bis zur Vollendung des 75. Lebensjahres. Der Vorsitz kann jederzeit niedergelegt und auf die Mitgliedschaft im Vorstand verzichtet werden. Bestimmt werden kann auch, dass andere Stellen/Organe die Mitglieder des Vorstandes bestellen. Der Vorstand kann neben dem Vorsitz auch einen stellvertretenden Vorsitz wählen.

§ 9**Rechte und Pflichten des Vorstandes**

- (1) Der Vorstand vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Er hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters. Er ist in seiner Vertretungsmacht durch den in dieser Satzung festgelegten gemeinnützigen Zweck der Stiftung beschränkt. Er handelt durch seinen Vorsitzenden gemeinsam mit seiner Vertretung oder einem weiteren Mitglied. Bei Verhinderung des Vorsitzenden handelt dessen Vertretung gemeinsam mit einem weiteren Mitglied¹⁵.
- (2) Der Vorstand hat im Rahmen des Stiftungsrechtes 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 (*ggfs. soweit dies nicht Aufgabe der Geschäftsführung¹⁶ ist*),
 - b) die Beschlussfassung über die Verwendung der Erträge des Stiftungsvermögens,
 - c) die Beschlussfassung zu Satzungsänderungen, Umgestaltung, Zulegung/Zusammenlegung und Auflösung,
 - d) (*ggfs. die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführung, Festsetzung der Vergütung und Überwachung der Geschäftsführung.*)
- (3) Der Vorstand wird vom Vorsitzenden, bei Verhinderung von der Stellvertretung, nach Bedarf, mindestens ____ im Jahr unter Angabe der Tagesordnung und Einhaltung einer Frist von ____ Tagen/Wochen (*unzutreffendes bitte löschen*) zu einer Sitzung einberufen. Die Einberufung erfolgt schriftlich: die Schriftform gilt auch durch E-Mail, Telefax oder durch sonstige dokumentierbare Übermittlung in elektronischer Form erfüllt. Auf § ... (*zu Niederschriften von Beschlüssen*) wird verwiesen. Jedes Mitglied hat das Recht, die Einberufung einer Vorstandssitzung unter Angabe des Grundes zu verlangen.
- (4) Der Vorstand kann sich eine Geschäftsordnung geben.

¹⁵ Eine Stiftung kann auch durch ihren Vorsitzenden allein oder bei Verhinderung durch den Stellvertreter vertreten werden. Diese Alleinvertretungsberechtigung ist insbesondere bei kleinen Stiftungen sehr gängig, muss aber dann in der Satzung auch als alleinige Vertretung formuliert werden. Ggf. kann eine Ausnahme vom § 181 BGB eingeräumt werden.

2. Alternative: Alleinvertretungsmacht für den Vorsitzenden, im Verhinderungsfall zwei gemeinsam: Der Vorstand handelt durch seinen Vorsitzenden allein. Bei Verhinderung des Vorsitzenden handelt dessen Stellvertreter gemeinsam mit einem weiteren Mitglied¹²⁾

3. Alternative: Alleinvertretungsmacht für den Vorsitzenden, im Verhinderungsfall Einzelbefugnis für den Stellvertreter: Der Vorstand handelt durch seinen Vorsitzenden allein. Bei Verhinderung handelt dessen Vertreter allein¹²⁾

Dies stellt keine abschließende Auflistung dar.

¹⁶ ggf. Rechte und Pflichten der Geschäftsführung aufnehmen; Die Geschäftsführung führt die laufenden Geschäfte nach den in der Geschäftsordnung festgelegten Richtlinien. Sie ist dem Vorstand verantwortlich und an seine Weisungen gebunden und hat die Rechtsstellung eines besonderen Vertreters im Sinne des § 30 BGB. Die Vertretungsmacht des besonderen Vertreters erstreckt sich auf alle Rechtsgeschäfte, die der ihm zugewiesene Geschäftsbereich gewöhnlich mit sich bringt, sofern nichts Abweichendes bestimmt wird.

- (5) Die Mitglieder des Vorstandes sind ehrenamtlich und insofern unentgeltlich¹⁷ für die Stiftung tätig. Ihnen dürfen keine Vermögensvorteile zugewendet werden. Die ihnen entstandenen angemessenen Auslagen und Aufwendungen¹⁸ können nach Maßgabe eines entsprechenden Vorstandsbeschlusses (*ggfs. Beschlusses eines anderen Organs*) erstattet werden. Ein monetärer Ausgleich von Zeitaufwand darf nicht vorgenommen werden.
- (6) *Auf Verlangen des ... (jeweiliges anderes Organ) sind die Mitglieder des Vorstands verpflichtet, an den Sitzungen des ... (jeweiliges anderes Organ) teilzunehmen*
oder
Die Mitglieder des Vorstands haben das Recht an den Sitzungen des ... (jeweiliges anderes Organ) teilzunehmen.

§ 10

Zusammensetzung des Kuratoriums (falls vorhanden)

- (1) *Das Kuratorium besteht aus mindestens ____ und höchstens ____ Personen. Das erste Kuratorium wird von den Stiftenden (mit Stiftungsgeschäft) bestellt.*¹⁹
- (2) *Das Kuratorium wählt seine Vorsitzende/seinen Vorsitzenden und deren/dessen Stellvertretung aus seiner Mitte.*²⁰
- (3) *Die Amtszeit der Kuratoriumsmitglieder beträgt ____ Jahre. Wiederbestellung ist zulässig.*
Rechtzeitig vor dem Ende der Amtszeit hat das Kuratorium die Mitglieder des nächsten Kuratoriums zu wählen. Findet diese Wahl nicht rechtzeitig statt, bleibt das Kuratorium bis zum Amtsantritt der neuen Mitglieder im Amt. Die Wahl ist unverzüglich nachzuholen. Es entscheidet zuvor über die Personenzahl innerhalb der Variablen nach Absatz 1 Satz 1.

¹⁷ Mögliche Alternativen zu § 9 Abs. 5 für den Fall, dass die Vorstandsmitglieder nicht gemäß § 84a Abs. 1 Satz 2 BGB unentgeltlich tätig werden sollen:

2. Alternative: Wenn der Arbeits- und Zeitaufwand von Mitgliedern des Vorstands dies rechtfertigt, kann durch einstimmigen Vorstandsbeschluss (oder Kuratoriumsbeschluss) eine angemessene Pauschale (maximal in Höhe der Ehrenamtszuschale) festgesetzt werden.

oder:

3. Alternative: Für den Sach- und Zeitaufwand kann der Vorstand (das Kuratorium) eine in der Höhe angemessene Vergütung beschließen, sofern die Ertragslage der Stiftung es zulässt.

¹⁸ z.B. für Reisekosten, Post- und Telefonspesen, Beherbergungs- und Verpflegungskosten

¹⁹ Es kann auch bestimmt werden, dass bestimmte Funktions- oder Amtsträger oder von bestimmten Institutionen benannte Vertretungen Mitglieder des Kuratoriums sein sollen. Zuvor ist zu klären, ob dazu eine Bereitschaft besteht.

²⁰ Stiftende können selbst den Vorsitz im Kuratoriums innehaben, wenn eine Belastung mit der Verwaltung der Stiftung vermieden und nur die Kontrolle über den Vorstand (mit) ausgeübt werden soll, oder dessen sonstiges Mitglied sein.

- (4) *Bei vorzeitigem Ausscheiden von Kuratoriumsmitgliedern bestellen die verbleibenden Mitglieder die Nachfolgenden, sofern die Mindestpersonenzahl unterschritten wird, durch Kooption. Ist die Mindestbesetzung noch vorhanden, entscheidet das Kuratorium zunächst, ob eine Nachbesetzung erfolgen soll. Auf Ersuchen der Vorsitzenden/des Vorsitzenden kann das vorzeitig ausscheidende Mitglied bis zum Amtsantritt der Nachfolgerin/des Nachfolgers im Amt bleiben. Die Nachfolgerin/der Nachfolger wird nur für den Rest der ursprünglichen Amtszeit bestellt.*
- (5) *Das Kuratorium kann ihm angehörende Mitglieder bei Vorliegen eines wichtigen, sachlichen Grundes abberufen. Die Abberufung bedarf einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Kuratoriums. Das betroffene Mitglied hat dabei kein Stimmrecht. Dem betroffenen Mitglied ist vor der Entscheidung Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Für die Nachwahl gilt Abs. 4.*

§ 11

Rechte und Pflichten des Kuratoriums (falls vorhanden)

- (1) *Das Kuratorium berät den Vorstand und überwacht als unabhängiges Kontrollorgan die Beachtung des Stifterwillens durch den Vorstand.* ²¹
- (2) *Dem Kuratorium obliegt als Überwachungsorgan insbesondere*
- a) *die Bestellung und Abberufung von Mitgliedern des Vorstandes,*
 - b) *die Bestätigung des Jahresabschlusses und die Entlastung²² des Vorstands,*
 - c) *die Bestätigung der Geschäftsordnung des Vorstandes,*
 - d) *die Beschlussfassung zu Satzungsänderungen, Umgestaltung, Zulegung/Zusammenlegung und Auflösung* ²³
- (3) *§ 9 Abs. 3 - 5 (ggfs. § 9 Abs. 3 - 6) gelten entsprechend (oder ggf. ausformulieren).*

²¹ 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.

²² Bei der Entlastung handelt es sich nicht um eine Entlastung im Sinne des Vereinsrechts. Der Vorstand bleibt weiterhin in der Haftung. Die Prüfung der Jahresabrechnung erfolgt durch die Stiftungsaufsicht und das Finanzamt.

²³ Es kann auch bestimmt werden, dass der Stifter als Vorsitzender bzw. sonstiges Mitglied des Vorstandes oder Kuratoriums ein Vetorecht in Bezug auf Beschlüsse dieser Organe hat und dass bei **Nicht**-Vertretung im Vorstand oder Kuratorium 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. Wollen sich Stifter umfassende Entscheidungsbefugnisse sichern, sollte auf ein Kuratorium zu Lebzeiten verzichtet und dieses nur für spätere Zeiten vorgesehen werden.

§ 12 Beschlüsse

- (1) Der Vorstand (*ggf. andere Organe benennen*) ist beschlussfähig, wenn jeweils mehr als die Hälfte der Mitglieder anwesend ist. Sie beschließen mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen, sofern diese Satzung keine anderen Bestimmungen trifft.²¹ Bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des (*jeweiligen*) Vorsitzenden den Ausschlag. Dieses Recht geht nicht auf die Stellvertretung über. *Oder: Bei Verhinderung gibt die Stimme der Stellvertretung den Ausschlag (unzutreffendes bitte löschen).*
- (2) Ein abwesendes Mitglied kann sich aufgrund einer schriftlichen Erklärung gegenüber dem Vorstand (*jeweiligen Stiftungsorgan*) durch ein anwesendes Mitglied vertreten lassen. Jedes Mitglied kann max. ein weiteres Mitglied vertreten.
- (3) Über Sitzungen sind Niederschriften anzufertigen und den eigenen Vorstandsmitgliedern (*jeweiligen Organmitgliedern*) zur Kenntnis zu geben und aufzubewahren.
- (4) In der Einladung zur Sitzung kann vorgesehen werden, dass Vorstandsmitglieder (*die jeweiligen Organmitglieder*) auch ohne Anwesenheit am Versammlungsort im Wege der elektronischen Kommunikation an der Sitzung teilnehmen und die ihnen als Organ zustehenden Rechte ausüben können; Abs. 1 Satz 1 gilt entsprechend. Wird die Ausübung von Rechten ohne Anwesenheit am Versammlungsort zugelassen, muss in der Einladung auch angegeben werden, wie die Mitglieder ihre Rechte im Wege der elektronischen Kommunikation ausüben können. Beschlüsse im schriftlichen Verfahren (Umlaufbeschlüsse) sind ebenfalls zulässig;
- (5) Über Beschlüsse zur Bestellung und Abberufung des Vorstandes (*des jeweiligen Organs*) ist die Stiftungsbehörde unverzüglich nach Beschlussfassung zu unterrichten.

§ 13 Satzungsänderung²⁴

- (1) Sofern der Stiftungszweck nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann oder er das Gemeinwohl gefährdet, kann durch eine Satzungsänderung ein anderer Zweck gegeben oder der Zweck der Stiftung erheblich beschränkt werden. Diese Veränderung ist nur möglich, wenn gesichert erscheint, dass der neue oder beschränkte Zweck dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann. Der neue Stiftungszweck²⁵ muss ebenfalls steuerbegünstigt sein.

²⁴ Der Stifter kann im Stiftungsgeschäft Satzungsänderungen beschränken, ausschließen oder spätere Satzungsänderungen durch die Organe auch abweichend von den Festlegungen des § 85 Abs. 1 bis 3 BGB neu festlegen. Inhalt und Ausmaß der Ermächtigungen müssen jedoch hinreichend bestimmt sein.

²⁵ Es kann geregelt werden, welcher bestimmte steuerbegünstigte Zweck als neuer Zweck bestimmt werden darf. Ein bestimmter steuerbegünstigter Zweck ist auch dann gegeben, wenn

- (2) Über Satzungsänderungen beschließt der Vorstand (*ggf. mit Zustimmungsbeschluss eines anderen Organs der Stiftung oder in gemeinsamer Sitzung*). Der Beschluss bedarf einer Mehrheit von jeweils $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Vorstandes (*und des anderen Organs*).
- (3) Satzungsänderungen müssen von der Stiftungsbehörde genehmigt werden. Sie sind ihr mit einem formlosen, aber begründeten Antrag unverzüglich nach Beschlussfassung zur Genehmigung vorzulegen.

§ 14 **Zulegung/Zusammenlegung** **Umgestaltung** **Auflösung**

- (1) Haben sich die Verhältnisse wesentlich verändert und reicht eine Satzungsänderung nicht aus, um die Stiftung an die veränderten Verhältnisse anzupassen, kann der Vorstand (*ggf. mit Zustimmungsbeschluss eines anderen Organs der Stiftung oder in gemeinsamer Sitzung*) mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der (jeweiligen) Mitglieder die Zulegung zu einer anderen steuerbegünstigten Stiftung oder die Zusammenlegung mit einer oder mehreren anderen steuerbegünstigten Stiftungen beschließen. Stiftungen können nur durch schriftlichen Vertrag zugelegt oder zusammengelegt werden. Der Zulegungsvertrag oder der Zusammenlegungsvertrag bedarf der Genehmigung durch die für die übernehmende Stiftung nach Landesrecht zuständige Behörde.
- (2) Kann der Stiftungszweck nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllt werden und reicht eine Satzungsänderung nicht aus dies zu ändern, kann der Vorstand (*ggf. mit Zustimmungsbeschluss eines anderen Organs der Stiftung oder in gemeinsamer Sitzung*) durch Satzungsänderung die Umgestaltung in *eine Verbrauchsstiftung / auf unbestimmte Zeit ausgerichtete Stiftung* beschließen. (*Konkretisierung im Stiftungsgeschäft / Hinreichende Bestimmung der Änderungsermächtigung*)
- (3) Wenn die Stiftung ihren Zweck endgültig nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllen kann und Maßnahmen nach Abs. 1 und 2 nicht in Betracht kommen, soll der Vorstand (*ggf. mit Zustimmungsbeschluss eines anderen Organs der Stiftung oder in gemeinsamer Sitzung*) die Stiftung auflösen.
- (4) Die Beschlüsse nach Absätzen 2 und 3 müssen mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der (jeweiligen) Mitglieder gefasst werden und sind der zuständigen Stiftungsbehörde mit einem begründeten Antrag unverzüglich zur Genehmigung vorzulegen.

das Vermögen im Sinne des Stiftungszwecks der Stiftung verwendet werden soll. Formulierungsempfehlung: „... zur Verwendung für Zwecke im Sinne des § 2 der Satzung.“

§ 15 Vermögensanfall²⁶

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 vom Vorstand *(ggfs. bspw. dem Kuratorium)* zu bestimmende **juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft** **zur** **Verwendung** **für**

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

²⁶ Für den Vermögensanfall ist eine der beiden in § 5 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) vorgesehenen Varianten zu verwenden: Entweder es wird eine konkrete Anfallsberechtigung bezeichnet, die das Vermögen unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat (Variante 1 der Mustersatzung; eine genaue Vorgabe eines steuerbegünstigten Zwecks ist hierbei nicht erforderlich, aber möglich) oder die Anfallsberechtigung wird offengelassen und dafür wird ein konkreter steuerbegünstigter Zweck vorgeben, für den das Vermögen zu verwenden ist (Variante 2 der Mustersatzung). Anfallsberechtigt können sein:

- Inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
- Die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften,
- Juristische Personen des öffentlichen Rechts (auch wenn diese in einem EU-/EWR-Staat ansässig sind).

Ein bestimmter steuerbegünstigter Zweck ist auch dann gegeben, wenn das Vermögen im Sinne des eigenen Satzungszwecks der Stiftung verwendet werden soll. Eine denkbare Formulierung wäre z.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 zur Verwendung für Zwecke im Sinne des § 2 der Satzung.“

§ 16

Stiftungsbehörde

- (1) Stiftungsbehörde ist die Bezirksregierung ..., oberste Stiftungsbehörde ist das für das Stiftungsrecht zuständige Ministerium des Landes Nordrhein-Westfalen.²⁷
- (2) Die stiftungsbehördlichen Anerkennungs- und Genehmigungsbefugnisse sind zu beachten.
- (3) Die Stiftungsbehörde ist auf Wunsch jederzeit über alle Angelegenheiten der Stiftung zu unterrichten. Ihr ist alljährlich innerhalb der Frist nach dem StiftG NRW unaufgefordert der Jahresabschluss, vorzugsweise per E-Mail, sowie ein aktueller Freistellungsbescheid des zuständigen Finanzamtes vorzulegen (*Hinweis: AEO Nr. 3 zu § 59 - Dreijahreszeitraum*)

§ 17

Stellung des Finanzamts

Unbeschadet der sich aus dem Stiftungsgesetz ergebenden Genehmigungspflichten sind Beschlüsse über Satzungsänderungen, über Zu- bzw. Zusammenlegung, über die Umgestaltung in eine Verbrauchsstiftung sowie über die Auflösung der Stiftung dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen.²⁸ Bei Satzungsänderungen, die den Zweck der Stiftung betreffen, ist zuvor eine Stellungnahme des Finanzamtes zur Steuerbegünstigung einzuholen.

§ 18

Inkrafttreten

Die Satzung tritt mit dem Tage der Zustellung des Anerkennungs- bzw. Genehmigungsbescheides in Kraft.

.....
Ort, Datum

.....
Unterschrift

²⁷ Bei kirchlichen Stiftungen ist zusätzlich zur staatlichen Aufsichtsbehörde die aufsichtführende Kirchenbehörde zu nennen. Nachrichtlich aufzunehmen ist an dieser Stelle: „Änderungen der Satzung, die Auflösung der Stiftung oder der Zusammenschluss zu einer neuen Stiftung bedürfen der Genehmigung durch die staatliche Stiftungsbehörde.“

²⁸ Diese Anzeigepflicht ergibt sich aus § 137 AO für alle Stiftungen mit steuerbegünstigten Zwecken.

6.10 Muster einer Stiftungssatzung für eine steuerbegünstigte Verbrauchsstiftung

Dieses Muster wurde vom Ministerium des Innern des Landes Nordrhein-Westfalen in Zusammenarbeit mit den nordrhein-westfälischen Bezirksregierungen erstellt. Die abgabenrechtlichen Regelungen wurden in Absprache mit der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen erarbeitet.

Das Muster ist als **Arbeits- und Formulierungshilfe** für Stifterinnen und Stifter gedacht und **nicht** verbindlich, soweit es über die Mustersatzung zu § 60 Abgabenordnung (AO) hinausgeht (**verbindliche Formulierungen als Fettdruck im Text**). Es spiegelt die Erfahrungswerte und Beratungspraxis der Bezirksregierungen in NRW wider. Im Einzelfall wird es den Wünschen der Stiftenden und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend angepasst oder weiter ausgestaltet. Bestimmte stiftungs- und steuerrechtliche Vorgaben sind jedoch zu beachten. Es wird empfohlen, sich diesbezüglich (steuer-)rechtlich beraten zu lassen.

Die Satzung ist im Einzelfall geschlechtergerecht angemessen zu formulieren (Neutrale Formulierungen, Paarformen etc.).

Stiftungssatzung Präambel

Eine Präambel ist nicht erforderlich.

*Für die spätere Auslegung des Stifterwillens kann eine Präambel zweckmäßig und eine wertvolle Hilfe sein; insbesondere werden hier die Beweggründe für die Errichtung der Stiftung und die mit ihr von Stifter*innen verfolgten Zwecke umschrieben und verdeutlicht.*

§ 1

Name, Rechtsform, Sitz, Geschäftsjahr

- (1) Die Stiftung führt den Namen _____.
- (2) Sie ist eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts mit Sitz in _____¹ und wird als Verbrauchsstiftung für einen begrenzten Zeitraum von _____ Jahren / bis zum (*Datum*) errichtet.
- (3) Das Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.

¹ Mögliche Ergänzung: Daneben kann die Stiftung noch einen abweichenden inländischen Verwaltungssitz haben.

§ 2**Gemeinnütziger – mildtätiger – kirchlicher Zweck**

- (1) **Die Stiftung verfolgt ausschließlich und unmittelbar - gemeinnützige - mildtätige - kirchliche - Zwecke (nichtverfolgte Zwecke sind zu löschen) im Sinne des Abschnittes „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.²**
- (2) **Zweck³ 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 Wohlfahrtswesens, des Sports oder auch die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen gemäß § 53 AO...)
- (3) **Der Stiftungszweck³ wird verwirklicht insbesondere durch** _____
(Hierzu bedarf es einer beispielhaften Benennung von Maßnahmen zur Verfolgung jedes in der Satzung genannten gemeinnützigen, mildtätigen und/oder kirchlichen Zwecks (vgl. auch § 1 der Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO, 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, Förderungen von Maßnahmen, die zum Ziel haben, Zuwendungen an die(Einrichtung) in⁴).

² Erforderlich gemäß § 1 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO). Die genauen steuerbegünstigten Zwecke im Einzelnen müssen sich aus den folgenden Ausführungen der Satzung ergeben (siehe hier § 2 Abs. 2). Bei Förderstiftungen, die ausschließlich Mittel an andere (steuerbegünstigte) Körperschaften bzw. juristische Personen des öffentlichen Rechts weitergeben (§ 58 Nr. 1 AO) kann auf die Bezeichnung „und unmittelbar“ verzichtet werden (AEAO Nr. 2 Buchst. a zu § 60).

³ Die Stiftungszwecke sollten dem Wortlaut der §§ 52 bis 54 AO entsprechen. Die Art ihrer Verwirklichung muss 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). Dieses stiftungsrechtliche Erfordernis ergibt sich aus der im Rahmen des Anerkennungsverfahrens zu erfolgenden Prognose, ob eine dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks durch die Erträge aus dem gewidmeten Vermögen gewährleistet werden kann und gilt damit auch für die Fälle, in denen aus steuerlicher Sicht auf eine Beschreibung der Zweckverwirklichung verzichtet werden kann. 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 Bei Satzungszwecken, die geeignet sind, auch die dem Stifterunternehmen nahestehenden Personen zu fördern (z.B. Studien- oder Berufsausbildung), ist zur Sicherstellung der Förde-

Sollte es sich um eine reine Förderstiftung handeln, muss die Mittelbeschaffung i.S.d. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO zur Förderung des vorgenannten Zwecks/ der vorgenannten Zwecke durch eine andere Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts als Zweckverwirklichung benannt werden. Auch hier muss eine Spezifizierung erfolgen (zu Beispielen hierzu siehe auch AEAO Nr. 3 zu § 58).)

- (4) Die Zwecke müssen nicht gleichzeitig und im gleichen Maße verwirklicht werden.

(Nur bei operativ tätigen Stiftungen:

Die Stiftung erfüllt ihre Aufgaben selbst oder durch eine Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO, sofern sie nicht im Wege der Mittelbeschaffung gemäß § 58 Nr. 1 AO tätig wird. Die Stiftung kann zur Verwirklichung des Stiftungszwecks Zweckbetriebe unterhalten.)

§ 3

Steuerbegünstigung

- (1) **Die Stiftung ist selbstlos tätig, sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.⁵**
- (2) **Die Mittel der Stiftung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.⁶ Der Stifter und die Erben/Rechtsnachfolger erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung.⁷**
- (3) **Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Stiftung fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.⁸**

rung der Allgemeinheit folgende Satzungsbestimmung aufzunehmen: „Die jährlichen Leistungen müssen überwiegend anderen Personen als den Arbeitnehmern des Stifterunternehmens oder deren Angehörigen zugutekommen“

⁵ Gemäß § 2 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) vorgeschrieben.

⁶ Gemäß § 3 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) vorgeschrieben. Die Mittel der Stiftung können im Rahmen der Verwirklichung des Stiftungszwecks in angemessenem Umfang auch für die Öffentlichkeitsarbeit der Stiftung verwendet werden. Zur Zulässigkeit von Aufwendungen für die allgemeine Verwaltung und Spendenwerbung siehe AEAO Nr. 19 ff. zu § 55.

⁷ Entspricht der Vorgabe von § 3 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO, siehe auch § 55 Abs. 3 AO sowie AEAO Nr. 2 Buchst. b zu § 60). 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 (§ 58 Nr. 6 AO).

⁸ Siehe § 4 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO).

§ 4**Stiftungsvermögen (sonstiges Vermögen)**

- (1) Das der Stiftung zur Erfüllung ihres Stiftungszwecks gewidmete Vermögen⁹ ist sonstiges Vermögen, das zum Verbrauch bestimmt ist, und ergibt sich aus dem Stiftungsgeschäft.
- (2) Das Stiftungsvermögen soll bis zum _____ (*alternativ: über einen Zeitraum von _____ Jahren seit Anerkennung*) durch jährliche Raten in Höhe von _____ Euro vollständig verbraucht werden.

oder:

Der Stiftungsvorstand soll jährlich in der Regel 1/10 (bei 10 Jahren Dauer) des Stiftungsvermögens zur Verwendung für satzungsgemäße Zwecke auskehren. Das jeweils zu verwendende Vermögen mindert sich um eingetretene Fehlbeträge / Wertminderungen des ursprünglichen Stiftungsvermögens.

oder:

Das Stiftungsvermögen muss so verbraucht werden, dass

- nach Ablauf von drei Jahren nach Gründung noch mindestens 15 %,
- nach Ablauf von fünf Jahren nach Gründung noch mindestens 10 %,
- nach Ablauf von sieben Jahren nach Gründung noch mindestens 5 %,
- nach Ablauf von neun Jahren nach Gründung noch mindestens 1 % des Stiftungsvermögens erhalten sind.

Andere Modelle sind denkbar.

Nicht ausgeschöpfte Beträge dürfen in Folgejahren nachgeholt werden. Zuwendungen dürfen grundsätzlich in voller Höhe verbraucht werden.

- (3) Das Stiftungsvermögen darf umgeschichtet werden. Werden Umschichtungs-gewinne im Jahr des Zuflusses nur teilweise zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet, erhöhe sich über den verbleibenden Zeitraum der Stiftung die jährlichen Verbrauchsraten gemäß Absatz 2 gleichmäßig.
- (4) Das Stiftungsvermögen ist getrennt von fremdem Vermögen zu verwalten.

⁹ Der Stifter kann in die Satzung besondere Bestimmungen über bestimmte Anlageformen, z. B. Aktien, Fonds, etc. aufnehmen und insoweit eine Höchstgrenze festlegen. Empfehlenswert ist jedoch, Anlagerichtlinien aufzustellen außerhalb der Satzung und diese jährlich auf Aktualität zu prüfen.

§ 5

Verbrauch und Verwendung der Vermögenserträge und Zuwendungen

- (1) Die Stiftung erfüllt ihren Zweck unter Beachtung der steuerrechtlichen¹⁰ Vorschriften durch Verbrauch, aus den Nutzungen ihres sonstigen Vermögens sowie aus möglichen Zuwendungen.
- (2) Steuerrechtlich zulässige (z.B. freie oder zweckgebundene) Rücklagen können gebildet werden. Freie Rücklagen dürfen ganz oder teilweise dem sonstigen Vermögen zugeführt werden.
- (3) *(Optional: Die Stiftung darf einen Teil, jedoch maximal 1/3 ihres Einkommens, dafür verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren.)¹¹*

§ 6

Rechtsstellung der Begünstigten

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

§ 7

Organe der Stiftung

- (1) Organ der Stiftung ist der Vorstand.

Optional:

Organe der Stiftung sind:

- a) *der Vorstand*
- b) *das Kuratorium*

¹⁰ Eine Stiftung, die wegen der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke von der Finanzverwaltung steuerbegünstigt behandelt wird, muss die Vorgaben der §§ 51 bis 68 AO erfüllen. Hierzu gehört unter anderem, dass Stiftungen mit jährlichen Einnahmen von mehr als 45.000 Euro ihre Mittel grundsätzlich innerhalb der auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden müssen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Die Ausnahmen von diesem Grundsatz sind in § 62 AO dargestellt. So unterliegen beispielsweise Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Stiftung mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind, nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 bzw. 3 AO nicht der zeitnahen Mittelverwendung. Dies betrifft vor allem das gewidmete Vermögen sowie etwaige Zustiftungen (§ 83b Abs. 2 Nr. 1 und 2 BGB). Außerdem besteht die Möglichkeit, Mittel im Rahmen des § 62 Abs. 1 AO einer Rücklage zuzuführen.

¹¹ Unterhalt, Grabpflege und Ehrung des Andenkens müssen sich in angemessenem Rahmen halten. Damit ist neben der relativen Grenze von einem Drittel des Einkommens eine gewisse absolute Grenze festgelegt. Maßstab für die Angemessenheit des Unterhalts ist der Lebensstandard des Zuwendungsempfängers. Leistungen mit Ausschüttungscharakter, z.B. in Höhe eines Prozentsatzes der Erträge, sind unzulässig (AEAO Nr. 13 zu § 58).

- c) *der Stiftungsrat (ggf. verbunden mit weiteren Regelungen)*
- d) *Geschäftsführung (ggf. verbunden mit weiteren Regelungen)*
- e) *etc.*

(Optional: ...dieses/r wird zu einem späteren Zeitpunkt / nach dem Ausscheiden des Stifters aus dem Vorstand gebildet.)

Die gleichzeitige Mitgliedschaft in mehreren Organen ist unzulässig.

- (2) Die Mitglieder der Organe sind zur gewissenhaften und sparsamen Verwaltung der Stiftung verpflichtet. Es gelten die Rechte und Pflichten der Organmitglieder gem. § 84a BGB.
- (3) Die Mitglieder der Organe haften für einen bei der Wahrnehmung ihrer Pflichten verursachten Schaden nur bei Vorliegen von Vorsatz und grober Fahrlässigkeit.
(Beachtung, ob eine Organvergütung festgelegt werden soll.)
- (4) Es steht im Ermessen der Stiftung für ausreichenden Versicherungsschutz zu sorgen, soweit es die finanzielle Situation der Stiftung zulässt.
- (5) Die Stiftung kann zur Erledigung ihrer Aufgaben unentgeltlich oder angemessen entgeltlich Hilfspersonen beschäftigen oder die Erledigung ganz oder teilweise auf Dritte übertragen, soweit das Stiftungsvermögen es zulässt.

§ 8

Zusammensetzung des Vorstandes

- (1) Der Vorstand besteht aus mindestens ____ und höchstens ____ Personen¹². Die Bestellung des ersten Vorstandes erfolgt mit dem Stiftungsgeschäft. Die Amtszeit der Vorstandsmitglieder beträgt ____ Jahre. ¹³ Wiederwahl ist zulässig.
(Optional: Der Stifter ist auf Lebenszeit, solange er willens und in der Lage ist, Vorsitzender des Vorstandes und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Nach dem Ausscheiden bestimmt der Vorstand aus seiner Mitte die Besetzung des Vorsitzes.¹⁴)

¹² Bei kleineren Stiftungen reicht es aus, nur den Vorstand als Organ vorzusehen. Der Stiftungsvorstand sollte im Interesse der Effizienz nicht mehr als fünf Mitglieder umfassen. Ein nach BGB an sich zulässiger Ein-Personen-Stiftungsvorstand ist wegen des Vertretungsproblems nicht zu empfehlen. Insbesondere bei größeren Stiftungen empfiehlt es sich, neben dem Vorstand ein weiteres Organ vorzusehen, um stiftungsintern eine Kontrolle der sachgerechten, sparsamen und wirtschaftlichen Verwirklichung der Stiftungszwecke zu gewährleisten. 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, Stifterversammlung).

¹³ Möglich ist auch, unterschiedliche Amtszeiten für die ersten Mitglieder festzulegen, um ihr gleichzeitiges Ausscheiden zu vermeiden, ebenso die Festlegung einer Altersgrenze für Berufung und/oder Ausscheiden.

¹⁴ Stiftende können sich in der Satzung auch auf Zeit zur/zum Vorsitzenden des Vorstandes bestellen, z. B. bis zur Vollendung des 75. Lebensjahres. Der Vorsitz kann jederzeit niedergelegt und auf die Mitgliedschaft im Vorstand verzichtet werden. Bestimmt werden kann auch,

- (2) Das Amt eines Vorstandsmitgliedes endet nach Ablauf der Amtszeit. Vor dem Ende der Amtszeit hat der Vorstand (*oder ggfs. ein anderes Organ*) rechtzeitig die Mitglieder des neuen Vorstands zu wählen. Er entscheidet zunächst über die Personenzahl im Vorstand innerhalb der Variablen. Die Mitglieder bleiben bis zum Amtsantritt der Nachfolger im Amt. Das Amt eines Vorstandsmitgliedes endet außerdem bei Vollendung des ____ Lebensjahres, durch Tod, durch Niederlegung, die jederzeit zulässig ist, mit der rechtskräftigen Feststellung der Geschäftsunfähigkeit oder mit der Bestellung einer amtlichen Betreuung sowie durch Abberufung.
- (3) Bei vorzeitigem Ausscheiden von Vorstandsmitgliedern werden ihre Nachfolger unverzüglich von den verbleibenden Vorstandsmitgliedern durch Kooption (*oder ggfs. durch ein anderes Organ*) bestellt, sofern die Mindestpersonenzahl unterschritten wird. Ist die Mindestbesetzung noch vorhanden, entscheidet das berufende Gremium zunächst, ob eine Nachbesetzung erfolgen soll. Auf Ersuchen des Vorsitzenden kann das vorzeitig ausscheidende Mitglied bis zur Wahl der Nachfolge im Amt bleiben. Die Nachfolge wird nur für den Rest der ursprünglichen Amtszeit bestellt.
- (4) Vorstandsmitglieder können bei Vorliegen eines wichtigen, sachlichen Grundes von den anderen Vorstandsmitgliedern (*oder ggf. einem anderen Organ*) mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der Mitglieder abberufen werden. Das betroffene Mitglied hat dabei kein Stimmrecht. Dem betroffenen Mitglied ist vor der Entscheidung Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Für die Nachwahl gilt Abs. 3.

§ 9

Rechte und Pflichten des Vorstandes

- (1) Der Vorstand vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Er hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters. Er ist in seiner Vertretungsmacht durch den in dieser Satzung festgelegten gemeinnützigen Zweck der Stiftung beschränkt. Er handelt durch seinen Vorsitzenden gemeinsam mit seiner Vertretung oder einem weiteren Mitglied. Bei Verhinderung des Vorsitzenden handelt dessen Vertretung gemeinsam mit einem weiteren Mitglied¹⁵.

dass andere Stellen/Organe die Mitglieder des Vorstandes bestellen. Der Vorstand kann neben dem Vorsitz auch einen stellvertretenden Vorsitz wählen.

¹⁵ Eine Stiftung kann auch durch ihren Vorsitzenden allein oder bei Verhinderung durch den Stellvertreter vertreten werden. Diese Alleinvertretungsberechtigung ist insbesondere bei kleinen Stiftungen sehr gängig, muss aber dann in der Satzung auch als alleinige Vertretung formuliert werden. Ggf. kann eine Ausnahme vom § 181 BGB eingeräumt werden.

2. Alternative: Alleinvertretungsmacht für den Vorsitzenden, im Verhinderungsfall zwei gemeinsam: Der Vorstand handelt durch seinen Vorsitzenden allein. Bei Verhinderung des Vorsitzenden handelt dessen Stellvertreter gemeinsam mit einem weiteren Mitglied¹²⁾

3. Alternative: Alleinvertretungsmacht für den Vorsitzenden, im Verhinderungsfall Einzelbefugnis für den Stellvertreter: Der Vorstand handelt durch seinen Vorsitzenden allein. Bei Verhinderung handelt dessen Vertreter allein¹²⁾

Dies stellt keine abschließende Auflistung dar.

- (2) Der Vorstand hat im Rahmen des Stiftungsrechtes 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 (*ggfs. soweit dies nicht Aufgabe der Geschäftsführung¹⁶ ist*),
 - b) die Beschlussfassung über die Verwendung des Stiftungsvermögens,
 - c) die Beschlussfassung zu Satzungsänderungen und Auflösung,
 - d) (*ggfs. die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführung, Festsetzung der Vergütung und Überwachung der Geschäftsführung.*)
- (3) Der Vorstand wird vom Vorsitzenden, bei Verhinderung von der Stellvertretung, nach Bedarf, mindestens ____ im Jahr unter Angabe der Tagesordnung und Einhaltung einer Frist von ____ Tagen/Wochen (*unzutreffendes bitte löschen*) zu einer Sitzung einberufen. Die Einberufung erfolgt schriftlich: die Schriftform gilt auch durch E-Mail, Telefax oder durch sonstige dokumentierbare Übermittlung in elektronischer Form erfüllt. Auf § ... (*zu Niederschriften von Beschlüssen*) wird verwiesen. Jedes Mitglied hat das Recht, die Einberufung einer Vorstandssitzung unter Angabe des Grundes zu verlangen.
- (4) Der Vorstand kann sich eine Geschäftsordnung geben.
- (5) Die Mitglieder des Vorstandes sind ehrenamtlich und insofern unentgeltlich¹⁷ für die Stiftung tätig. Ihnen dürfen keine Vermögensvorteile zugewendet werden. Die ihnen entstandenen angemessenen Auslagen und Aufwendungen¹⁸ können nach Maßgabe eines entsprechenden Vorstandsbeschlusses (*ggfs. Beschlusses eines anderen Organs*) erstattet werden. Ein monetärer Ausgleich von Zeitaufwand darf nicht vorgenommen werden.
- (6) *Auf Verlangen des ... (jeweiliges anderes Organ) sind die Mitglieder des Vorstands verpflichtet, an den Sitzungen des ... (jeweiliges anderes Organ) teilzunehmen*
oder
Die Mitglieder des Vorstands haben das Recht an den Sitzungen des ... (jeweiliges anderes Organ) teilzunehmen.

¹⁶ Ggf. Rechte und Pflichten der Geschäftsführung aufnehmen; Die Geschäftsführung führt die laufenden Geschäfte nach den in der Geschäftsordnung festgelegten Richtlinien. Sie ist dem Vorstand verantwortlich und an seine Weisungen gebunden und hat die Rechtsstellung eines besonderen Vertreters im Sinne des § 30 BGB. Die Vertretungsmacht des besonderen Vertreters erstreckt sich auf alle Rechtsgeschäfte, die der ihm zugewiesene Geschäftsbereich gewöhnlich mit sich bringt, sofern nichts Abweichendes bestimmt wird.

¹⁷ Mögliche Alternativen zu § 9 Abs. 5 für den Fall, dass die Vorstandsmitglieder nicht gemäß § 84a Abs. 1 Satz 2 BGB unentgeltlich tätig werden sollen:

2. Alternative: Wenn der Arbeits- und Zeitaufwand von Mitgliedern des Vorstands dies rechtfertigt, kann durch einstimmigen Vorstandsbeschluss (oder Kuratoriumsbeschluss) eine angemessene Pauschale (maximal in Höhe der Ehrenamtschule) festgesetzt werden.

oder:

3. Alternative: Für den Sach- und Zeitaufwand kann der Vorstand (das Kuratorium) eine in der Höhe angemessene Vergütung beschließen, sofern die Ertragslage der Stiftung es zulässt.

¹⁸ Z.B. für Reisekosten, Post- und Telefonspesen, Beherbergungs- und Verpflegungskosten.

§ 10**Zusammensetzung des Kuratoriums (falls vorhanden)**

- (1) *Das Kuratorium besteht aus mindestens ____ und höchstens ____ Personen. Das erste Kuratorium wird von den Stiftenden (mit Stiftungsgeschäft) bestellt.¹⁹*
- (2) *Das Kuratorium wählt seine Vorsitzende/seinen Vorsitzenden und deren/dessen Stellvertretung aus seiner Mitte.²⁰*
- (3) *Die Amtszeit der Kuratoriumsmitglieder beträgt ____ Jahre. Wiederbestellung ist zulässig.
Rechtzeitig vor dem Ende der Amtszeit hat das Kuratorium die Mitglieder des nächsten Kuratoriums zu wählen. Findet diese Wahl nicht rechtzeitig statt, bleibt das Kuratorium bis zum Amtsantritt der neuen Mitglieder im Amt. Die Wahl ist unverzüglich nachzuholen. Es entscheidet zuvor über die Personenzahl innerhalb der Variablen nach Absatz 1 Satz 1.*
- (4) *Bei vorzeitigem Ausscheiden von Kuratoriumsmitgliedern bestellen die verbleibenden Mitglieder die Nachfolgenden, sofern die Mindestpersonenzahl unterschritten wird, durch Kooption. Ist die Mindestbesetzung noch vorhanden, entscheidet das Kuratorium zunächst, ob eine Nachbesetzung erfolgen soll. Auf Ersuchen der Vorsitzenden/des Vorsitzenden kann das vorzeitig ausscheidende Mitglied bis zum Amtsantritt der Nachfolgerin/des Nachfolgers im Amt bleiben. Die Nachfolgerin/der Nachfolger wird nur für den Rest der ursprünglichen Amtszeit bestellt.*
- (5) *Das Kuratorium kann ihm angehörende Mitglieder bei Vorliegen eines wichtigen, sachlichen Grundes abberufen. Die Abberufung bedarf einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Kuratoriums. Das betroffene Mitglied hat dabei kein Stimmrecht. Dem betroffenen Mitglied ist vor der Entscheidung Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Für die Nachwahl gilt Abs. 4.*

§ 11**Rechte und Pflichten des Kuratoriums (falls vorhanden)**

- (1) *Das Kuratorium berät den Vorstand und überwacht als unabhängiges Kontrollorgan die Beachtung des Stifterwillens durch den Vorstand.²¹*

¹⁹ Es kann auch bestimmt werden, dass bestimmte Funktions- oder Amtsträger oder von bestimmten Institutionen benannte Vertretungen Mitglieder des Kuratoriums sein sollen. Zuvor ist zu klären, ob dazu eine Bereitschaft besteht.

²⁰ Stiftende können selbst den Vorsitz im Kuratoriums innehaben, wenn eine Belastung mit der Verwaltung der Stiftung vermieden und nur die Kontrolle über den Vorstand (mit) ausgeübt werden soll, oder dessen sonstiges Mitglied sein.

²¹ 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.

- (2) *Dem Kuratorium obliegt als Überwachungsorgan insbesondere*
- a) *die Bestellung und Abberufung von Mitgliedern des Vorstandes,*
 - b) *die Bestätigung des Jahresabschlusses und die Entlastung²² des Vorstands,*
 - c) *die Bestätigung der Geschäftsordnung des Vorstandes,*
 - d) *die Beschlussfassung zu Satzungsänderungen, Umgestaltung, Zulegung/Zusammenlegung und Auflösung²³*
- (3) *§ 9 Abs. 3 - 5 (ggfs. § 9 Abs. 3 - 6) gelten entsprechend (oder ggf. ausformulieren).*

§ 12 Beschlüsse

- (1) Der Vorstand (*ggf. andere Organe benennen*) ist beschlussfähig, wenn jeweils mehr als die Hälfte der Mitglieder anwesend ist. Sie beschließen mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen, sofern diese Satzung keine anderen Bestimmungen trifft.²¹ Bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des (*jeweiligen*) Vorsitzenden den Ausschlag. Dieses Recht geht nicht auf die Stellvertretung über. *Oder: Bei Verhinderung gibt die Stimme der Stellvertretung den Ausschlag (unzutreffendes bitte löschen).*
- (2) Ein abwesendes Mitglied kann sich aufgrund einer schriftlichen Erklärung gegenüber dem Vorstand (*jeweiligen Stiftungsorgan*) durch ein anwesendes Mitglied vertreten lassen. Jedes Mitglied kann max. ein weiteres Mitglied vertreten.
- (3) Über Sitzungen sind Niederschriften anzufertigen und den eigenen Vorstandsmitgliedern (*jeweiligen Organmitgliedern*) zur Kenntnis zu geben und aufzubewahren.
- (4) In der Einladung zur Sitzung kann vorgesehen werden, dass Vorstandsmitglieder (*die jeweiligen Organmitglieder*) auch ohne Anwesenheit am Versammlungsort im Wege der elektronischen Kommunikation an der Sitzung teilnehmen und die ihnen als Organ zustehenden Rechte ausüben können; Abs. 1 Satz 1 gilt entsprechend. Wird die Ausübung von Rechten ohne Anwesenheit am Versammlungsort zugelassen, muss in der Einladung auch angegeben werden, wie die Mitglieder ihre Rechte im Wege der elektronischen Kommunikation ausüben

²² Bei der Entlastung handelt es sich nicht um eine Entlastung im Sinne des Vereinsrechts. Der Vorstand bleibt weiterhin in der Haftung. Die Prüfung der Jahresabrechnung erfolgt durch die Stiftungsaufsicht und das Finanzamt.

²³ Es kann auch bestimmt werden, dass der Stifter als Vorsitzender bzw. sonstiges Mitglied des Vorstandes oder Kuratoriums ein Vetorecht in Bezug auf Beschlüsse dieser Organe hat und dass bei **Nicht**-Vertretung im Vorstand oder Kuratorium 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. Wollen sich Stifter umfassende Entscheidungsbefugnisse sichern, sollte auf ein Kuratorium zu Lebzeiten verzichtet und dieses nur für spätere Zeiten vorgesehen werden.

können. Beschlüsse im schriftlichen Verfahren (Umlaufbeschlüsse) sind ebenfalls zulässig;

- (5) Über Beschlüsse zur Bestellung und Abberufung des Vorstandes (*des jeweiligen Organs*) ist die Stiftungsbehörde unverzüglich nach Beschlussfassung zu unterrichten.

§ 13²⁴

Satzungsänderung

- (1) Sofern der Stiftungszweck nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann oder er das Gemeinwohl gefährdet, kann durch eine Satzungsänderung ein anderer Zweck gegeben oder der Zweck der Stiftung erheblich beschränkt werden. Diese Veränderung ist nur möglich, wenn gesichert erscheint, dass der neue oder beschränkte Zweck dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann. Der neue Stiftungszweck²⁵ muss ebenfalls steuerbegünstigt sein.
- (2) Über Satzungsänderungen beschließt der Vorstand (*ggf. mit Zustimmungsbeschluss eines anderen Organs der Stiftung oder in gemeinsamer Sitzung*). Der Beschluss bedarf einer Mehrheit von jeweils $\frac{3}{4}$ der Mitglieder des Vorstandes (*und des anderen Organs*).
- (3) Satzungsänderungen müssen von der Stiftungsbehörde genehmigt werden. Sie sind ihr mit einem formlosen, aber begründeten Antrag unverzüglich nach Beschlussfassung zur Genehmigung vorzulegen.

§ 14

Auflösung

- (1) Wenn die Stiftung ihren Zweck endgültig nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllen kann und eine Maßnahmen § 13 nicht in Betracht kommt, soll der Vorstand (*ggf. mit Zustimmungsbeschluss eines anderen Organs der Stiftung oder in gemeinsamer Sitzung*) die Stiftung auflösen.
- (2) Die Stiftung ist aufzulösen, wenn die Zeit, für die sie errichtet wurde, abgelaufen ist.

²⁴ Der Stifter kann im Stiftungsgeschäft Satzungsänderungen beschränken, ausschließen oder spätere Satzungsänderungen durch die Organe auch abweichend von den Festlegungen des § 85 Abs. 1 bis 3 BGB neu festlegen. Inhalt und Ausmaß der Ermächtigungen müssen jedoch hinreichend bestimmt sein.

²⁵ Es kann geregelt werden, welcher bestimmte steuerbegünstigte Zweck als neuer Zweck bestimmt werden darf. Ein bestimmter steuerbegünstigter Zweck ist auch dann gegeben, wenn das Vermögen im Sinne des Stiftungszwecks der Stiftung verwendet werden soll. Formulierungsempfehlung: „... zur Verwendung für Zwecke im Sinne des § 2 der Satzung.“

- (3) Die Beschlüsse müssen mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der (jeweiligen) Mitglieder gefasst werden und sind der zuständigen Stiftungsbehörde mit einem begründeten Antrag unverzüglich zur Genehmigung vorzulegen.

§ 15 Vermögensanfall ²⁶

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** vom Vorstand (*ggfs. bspw. dem Kuratorium*) zu bestimmende **juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft** **zur** **Verwendung** **für**

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

²⁶ Für den Vermögensanfall ist eine der beiden in § 5 der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) vorgesehenen Varianten zu verwenden: Entweder es wird eine konkrete Anfallsberechtigung bezeichnet, die das Vermögen unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat (Variante 1 der Mustersatzung; eine genaue Vorgabe eines steuerbegünstigten Zwecks ist hierbei nicht erforderlich, aber möglich) oder die Anfallsberechtigung wird offengelassen und dafür wird ein konkreter steuerbegünstigter Zweck vorgeben, für den das Vermögen zu verwenden ist (Variante 2 der Mustersatzung). Anfallsberechtigt können sein:

- Inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
- Die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften,
- Juristische Personen des öffentlichen Rechts (auch wenn diese in einem EU-/EWR-Staat ansässig sind).

Ein bestimmter steuerbegünstigter Zweck ist auch dann gegeben, wenn das Vermögen im Sinne des eigenen Satzungszwecks der Stiftung verwendet werden soll. Eine denkbare Formulierung wäre z.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 zur Verwendung für Zwecke im Sinne des § 2 der Satzung.“

§ 16

Stiftungsbehörde

- (1) Stiftungsbehörde ist die Bezirksregierung ..., oberste Stiftungsbehörde ist das für das Stiftungsrecht zuständige Ministerium des Landes Nordrhein-Westfalen.²⁷
- (2) Die stiftungsbehördlichen Anerkennungs- und Genehmigungsbefugnisse sind zu beachten.
- (3) Die Stiftungsbehörde ist auf Wunsch jederzeit über alle Angelegenheiten der Stiftung zu unterrichten. Ihr ist alljährlich innerhalb der Frist nach dem StiftG NRW unaufgefordert der Jahresabschluss, vorzugsweise per E-Mail, sowie ein aktueller Freistellungsbescheid des zuständigen Finanzamtes vorzulegen (*Hinweis: AEAO Nr. 3 zu § 59 - Dreijahreszeitraum*)

§ 17

Stellung des Finanzamts

Unbeschadet der sich aus dem Stiftungsgesetz ergebenden Genehmigungspflichten sind Beschlüsse über Satzungsänderungen sowie über die Auflösung der Stiftung dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen.²⁸ Bei Satzungsänderungen, die den Zweck der Stiftung betreffen, ist zuvor eine Stellungnahme des Finanzamtes zur Steuerbegünstigung einzuholen.

§ 18

Inkrafttreten

Die Satzung tritt mit dem Tage der Zustellung des Anerkennungs- bzw. Genehmigungsbescheides in Kraft.

.....
Ort, Datum

.....
Unterschrift

²⁷ Bei kirchlichen Stiftungen ist zusätzlich zur staatlichen Aufsichtsbehörde die aufsichtführende Kirchenbehörde zu nennen. Nachrichtlich aufzunehmen ist an dieser Stelle: „Änderungen der Satzung, die Auflösung der Stiftung oder der Zusammenschluss zu einer neuen Stiftung bedürfen der Genehmigung durch die staatliche Stiftungsbehörde.“

²⁸ Diese Anzeigepflicht ergibt sich aus § 137 AO für alle Stiftungen mit steuerbegünstigten Zwecken.

7. Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Auffassung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass AO
AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BilMoG	Bilanzmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BGBI	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DSTRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
DZI	Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGAO	Einführungsgesetz AO
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinie
EStG	Einkommensteuergesetz
ESTH	Einkommensteuerhandbuch
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
etc.	et cetera (deutsch: und übrige)
e.V.	eingetragener Verein
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FN-IDW	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls
GO	Gemeindeordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStR	Grundsteuerrichtlinien

GWG	Geldwäschegesetz
H	Hinweis
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
KStH	Körperschaftsteuerhandbuch
n.F.	neue Fassung
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungs-Report Zivilrecht
npoR	Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
PDF	Portable Document Format (deutsch: (trans)portables Dateiformat)
R	Richtlinie
Rn.	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notarzeitschrift
S.	Seite
sog.	sogenannt
StiftG	Stiftungsgesetz
StiftO	Stiftungsordnung
TrGebV	Transparenzregistergebührenverordnung
u.a.	unter anderem
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
u.s.w.	und so weiter
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
z.B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge

8. Literaturverzeichnis (Quellenangaben)

Buchna/Leichinger/Seeger/Brox (Hrsg.)	Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Erich Fleischer Verlag
Institut der Wirtschaftsprüfer	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), IDW Verlag GmbH
Möller	Die Überführung von Treuhandstiftungen in rechtsfähige Stiftungen, ZEV 2007, S. 565
Richter (Hrsg.)	Stiftungsrecht, 1. Auflage 2019, Verlag C.H. BECK
Schiffer/Schürmann	Transparenzregister und Stiftungen - Normadressaten der Melde- und Eintragungspflichten, BB 2017, S. 2626
Schwenn	Vereine und Stiftungen im Handelsregister – Hinweise für die Praxis, npoR 2021, S. 93
Von Staudinger	J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: Staudinger BGB - Buch 1: Allgemeiner Teil, Verlag Otto Schmidt - De Gruyter
Zentes/Glaab (Hrsg.)	Frankfurter Kommentar zum Geldwäschegesetz, 3. Auflage 2022, Deutscher Fachverlag GmbH