



## **This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).**

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at  
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.php>  
for further resources and research from countries all over the world.

### Disclaimers

**Content.** The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

**Translations.** Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

**Warranty and Limitation of Liability.** Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

## Kapitel V

# Rechtliche Gestaltung und Staatsaufsicht

)

)

Hagen Hof

## Zur Typologie der Stiftung

- 1. Zielsetzung und Überblick
- 2. Die typologische Betrachtung
- 3. Stiftungstypologie
  - 3.1 Überblick
  - 3.2 Die Stiftung unter Lebenden und die Stiftung von Todes wegen
  - 3.3 Selbständige und unselbständige Stiftungen
  - 3.4 Stiftungen des privaten und des öffentlichen Rechts
  - 3.5 Kirchliche Stiftungen
  - 3.6 Kapital- und Einkommensstiftungen
  - 3.7 Privatnützige und dem Gemeinwohl dienende Stiftungen
  - 3.8 Anstaltsstiftungen, Förderstiftungen, operative und unternehmensverbundene Stiftungen
- 4. Mischformen
- 5. Besondere Gestaltungen
  - 5.1 Überblick
  - 5.2 Die Stiftung e.V.
  - 5.3 Die Stiftung GmbH
  - 5.4 Die Stiftung & Co. KG
- 6. Rechtliche Konsequenzen der typologischen Einordnung
  - 6.1 Überblick
  - 6.2 Stiftungszweck
  - 6.3 Stiftungsvermögen
  - 6.4 Stiftungsorganisation
    - 6.4.1 Unterschiede zwischen der selbständigen und der unselbständigen Stiftung

6.4.2 Aufgabenverteilung zwischen Vorstand oder Träger und  
Kontrollorgan

6.5 Genehmigung

6.5.1 Rechtliche Einordnung

6.5.2 Die „Stiftung für den Stifter“

6.5.3 Die Selbstzweckstiftung

6.5.4 Die Familienstiftung

6.5.5 Die Unternehmensträgerstiftung

6.5.6 Die Stiftung & Co. KG

6.5.7 Mischformen

6.6 Geschäftstätigkeit

6.7 Stiftungsaufsicht

7. Stiftungswesen anderer Länder

7.1 Überblick

7.2 Österreich

7.3 Schweiz

7.4 Frankreich

7.5 USA

7.6 Rückschau und Überblick

Literatur

## 1. Zielsetzung und Überblick

Die Art der Betrachtung konstituiert weithin unser Bild vom Objekt. Um dieses möglichst vollständig einzufangen, sind Betrachtungsweisen zu wählen, die für seine Vieltätigkeit offen sind. Der möglichst eindeutig definierte Begriff erweist sich dabei vielfach als zu eng. Das gilt für die Stiftung wie für andere Gegenstände auch. Daher wird hier eine typologische Betrachtung gewählt, die einerseits heraushebt, was für die Stiftung charakteristisch ist, und die andererseits Spielraum läßt für die Berücksichtigung von spezifischen Ausprägungen, von Mischformen und verwandten Gestaltungen. Im Wechsel der Perspektiven kann so unser Bild der Stiftung schärfere Konturen gewinnen.

Diese typologische Betrachtung soll zunächst unter Rückgriff besonders auf Aspekte der juristischen Methodenlehre erfolgen (2.). Daran anschließend werden die Typen aufgelistet, in denen das Phänomen Stiftung sich erfassen läßt (3.). Besondere Aufmerksamkeit sollen aber auch die Mischformen (4.) erhalten, zumal die reale Stiftung selten einem Typus in Reinkultur entspricht. Auf Gestaltungsformen, die Überschneidungen mit dem Vereins- oder Gesellschaftsrecht aufweisen, ist gesondert einzugehen (5.). Daß eine solche Typologie kein Selbstzweck ist, sondern helfen kann, die einzelnen Phänomene in übergreifende Zusammenhänge einzuordnen und in ihren rechtlichen Konsequenzen transparent zu machen, wird dann zu erläutern sein (6.). Zum Abschluß bietet ein Überblick über Parallelen und unterschiedliche Gestaltungen im Ausland Gelegenheit zu einem prüfenden Rückblick (7.).

## 2. Die typologische Betrachtung

Die gängige Definition der Stiftung als Widmung eines Vermögens zur Erfüllung der vom Stifter gesetzten Zwecke bleibt völlig unscharf hinsichtlich ihrer möglichen Erscheinungsformen. Daß es selbständige und unselbständige, private und öffentliche, Familien- und Unternehmensträgerstiftungen gibt, läßt dieser Begriff nicht einmal andeutungsweise erkennen. Hier kann eine typologische Betrachtung weiterhelfen: Sie sucht gerade solche spezifischen Erscheinungsformen eines Untersuchungsgegenstandes zu erfassen. Dabei werden in einem Typus zunächst bestimmte Merkmale zusammengefaßt, die eine Abgrenzung von anderen ermöglichen.<sup>1</sup> Darüber hinaus zeichnet den Ty-

---

<sup>1</sup> Vgl. LARENZ, S. 131, 207, 209, 211f., 213f.; PAWLOWSKI, Rdn. 418.

pus aber auch eine inhaltliche Offenheit für Besonderheiten des Einzelfalles aus, die ihn flexibler und damit an Unterschiede und Veränderungen in der Realität anpassungsfähig macht. Einprägsam faßt Larenz<sup>2</sup> in seiner Methodenlehre die Besonderheiten dieser Betrachtungsweise zusammen: „Die in der Beschreibung des Typus angegebenen Merkmale oder doch einige von ihnen brauchen nicht sämtlich vorzuliegen; sie können insbesondere in unterschiedlichem Maße gegeben sein. Sie sind häufig abstufbar und bis zu einem gewissen Grade gegeneinander austauschbar. Für sich allein genommen haben sie nur die Bedeutung von Kennzeichen oder Indizien. Entscheidend ist erst ihre jeweilige Verbindung in der konkreten Erscheinung. Ob ein bestimmter Sachverhalt dem Typus zuzuordnen ist oder nicht, das kann also nicht allein danach entschieden werden, ob er alle als unverzichtbar angesehenen Merkmale enthält. Vielmehr kommt es darauf an, ob die als „typisch“ angesehenen Merkmale in solcher Zahl und Stärke vorhanden sind, daß der Sachverhalt „im ganzen“ dem Erscheinungsbild des Typus entspricht.“

Die Auswahl der jeweils als entscheidend angesehenen Merkmale trifft der Betrachter. Vielfach wird sie von seinen Zielsetzungen geprägt.<sup>3</sup> Das kann seinen Blickwinkel verengen.<sup>4</sup> Ein breiteres Spektrum von Erscheinungsformen läßt sich durch häufigeren Wechsel der Perspektive erfassen.<sup>5</sup> Schärfere Konturen kann ein Typus durch Kontrastdarstellung im Vergleich mit einem anderen erhalten.<sup>6</sup> Allerdings liegt darin zugleich die Gefahr einer durch diese Gegenüberstellung bedingten Verzerrung.<sup>7</sup> Hier bietet es sich an, Gegensätze als Extreme einer von ihnen aufgespannten Bandbreite zu verstehen.<sup>8</sup> Das ermöglicht zugleich die Einordnung von Misch- und Übergangsformen. Auch hier kann Perspektivenwechsel den Horizont erweitern. Dementsprechend wird im folgenden, soweit es sich von den zu erfassenden Phänomenen her anbietet, die typologische Betrachtung durch Kontrastdarstellung, durch das Bandbreitenkonzept und den Perspektivenwechsel ergänzt.

---

<sup>2</sup> LARENZ, S. 211f.

<sup>3</sup> Zur Prägung der Wahrnehmung von Gegenständen durch Verhaltenskomponenten wie Antriebe, Zielsetzungen, Hemmungen, Wertungen und den von ihnen bestimmten Wahrnehmungsbereich vgl. HOF, Rechtsethologie, S. 129ff.

<sup>4</sup> Ebd., S. 130f.

<sup>5</sup> Zum Perspektivenwechsel als methodisches Instrument vgl. HOF, Rechtsethologie, S. 20, auch S. 434, 519.

<sup>6</sup> Ebd., S. 21, 180.

<sup>7</sup> Ebd., S. 21, 180.

<sup>8</sup> Ebd., S. 21, 180, auch S. 496, 519.

### 3. Stiftungstypologie

#### 3.1 Überblick

Eine typologische Erfassung von Stiftungen<sup>9</sup> kann von verschiedenen Ausgangspunkten ausgehen und auf verschiedenen Wegen erfolgen: Die Fragen nach der Ausgangssituation der Stiftungserrichtung und nach der Rechtsform führen zu anderen Ergebnissen als die nach der Einordnung in die großen Normenkomplexe des privaten und des öffentlichen Rechts, des weltlichen oder des Kirchenrechts. Wieder andere Erscheinungsformen kommen in den Blick, wenn nach der Art der Kapitalausstattung, nach der Zwecksetzung oder nach der Art der Aufgabenerfüllung gefragt wird. Mischformen lassen sich mit Hilfe des Bandbreitenkonzepts erfassen, und die vereins- und gesellschaftsrechtlichen Ersatzformen können über Kontrastdarstellung und Perspektivenwechsel erschlossen werden. Dieser Reihenfolge geht die weitere Darstellung nach.

#### 3.2 Die Stiftung unter Lebenden und die Stiftung von Todes wegen

Nach der *Ausgangssituation* der Stiftungsentstehung sind zunächst die Stiftung unter Lebenden<sup>10</sup> und die Stiftung von Todes wegen<sup>11</sup> zu unterscheiden. Bei der Stiftung unter Lebenden hat der Stifter selbst noch Gelegenheit, auf die Entstehung und konkrete Ausgestaltung seiner Stiftung hinzuwirken. Bei der Stiftung von Todes wegen ist ihm diese Möglichkeit genommen. Hier sind daher besondere rechtliche Vorkehrungen erforderlich, um die Erfüllung des Stifterwillens sicherzustellen.

#### 3.3 Selbständige und unselbständige Stiftungen

Nach der *Rechtsform* lassen sich die unselbständige und die selbständige Stiftung unterscheiden. Diese ist eine juristische Person. Zu ihrer Errichtung sind im einfachsten Fall das vom Stifter verfaßte Stiftungsgeschäft und die staatliche „Genehmigung“ erforder-

---

<sup>9</sup> Vgl. auch SOERGEL/NEUHOFF, Vor § 80 Rdn. 53-77; GEBEL/HINRICHSSEN, S. 6.

<sup>10</sup> Vgl. HOF, Münchener Vertragshandbuch Bd.1, VII Nr.1; SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 7 Rdn. 4ff.

<sup>11</sup> Vgl. HOF, Münchener Vertragshandbuch Bd.1, VII Nr.2; SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 7 Rdn. 69ff.



lich, mit der anerkannt wird, daß die geplante Stiftung den in den 80ff. BGB und im jeweils einschlägigen Landesstiftungsgesetz statuierten Anforderungen genügt.<sup>12</sup>

Die unselbständige Stiftung dagegen ist keine juristische Person. Zu ihrer Errichtung bedarf es lediglich einer Vereinbarung zwischen dem Stifter und dem vorgesehenen Träger der Stiftung und der Übertragung des gestifteten Vermögens auf den Träger. Der unselbständigen Stiftung unter Lebenden liegt durchweg entweder eine Treuhandabrede oder eine Schenkung unter Auflage zugrunde. Die unselbständige Stiftung von Todes wegen geschieht in den erbrechtlichen Formen insbesondere von Testament und Vermächtnis. Da der Träger die Erbschaft oder das ihm Vermachte auch ausschlagen kann, ist eine lebzeitige Abstimmung zwischen ihm und dem Stifter für die Entstehung der unselbständigen Stiftung essentiell.<sup>13</sup>

### 3.4 Stiftungen des privaten und des öffentlichen Rechts

Für Entstehung und Tätigkeit einer Stiftung kommt es wesentlich darauf an, ob sie dem *privaten oder dem öffentlichen Recht* zuzuordnen ist. Von untergeordneter Bedeutung ist dabei, ob der Stifter eine Person des privaten oder des öffentlichen Rechts ist. Auch juristische Personen des öffentlichen Rechts können privatrechtliche Stiftungen errichten.<sup>14</sup> Entscheidend für die Zuordnung der Stiftung ist, ob sie in den Funktionskreis des öffentlichen Rechts eingeordnet ist oder von diesem unabhängig in den Formen privaten Rechts tätig werden soll.<sup>15</sup>

Bei den Stiftungen öffentlichen Rechts verdienen die *kommunalen Stiftungen* besondere Erwähnung.<sup>16</sup> Ihr Wirkungskreis ist grundsätzlich auf den lokalen Bereich beschränkt, sie weisen vielfältige Verflechtungen mit der örtlichen Gemeinschaft und den lokalen Behörden auf. Sie können auch als Stiftungen privaten Rechts errichtet werden. Neuere Initiativen zielen auf solche „*Stadtstiftungen*“ mit vor allem sozialen und kulturellen

---

<sup>12</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 4 Rdn. 10ff., 19, § 7 Rdn. 201ff., § 11 Rdn. 102ff.; STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 48.

<sup>13</sup> Vgl. HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. I, VII Nr. 5; SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 36 Rdn. 43ff.

<sup>14</sup> So ist z. B. die „Stiftung Volkswagenwerk“ (jetzt „Volkswagen-Stiftung“) von Bund und Land Niedersachsen bewußt als staatsferne Stiftung privaten Rechts errichtet worden.

<sup>15</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN, §§ 15-21.

<sup>16</sup> Vgl. Ebd., §§ 29-35.

Zwecksetzungen ab.<sup>17</sup> Angesichts der chronischen Finanznot der Gemeinden kommt solchen Stiftungsinitiativen in Zukunft besondere Bedeutung zu.

### 3.5 Kirchliche Stiftungen

Von der Einordnung in den kirchlichen Bereich werden ferner *kirchliche Stiftungen* geprägt.<sup>18</sup> Neben der spezifisch kirchlichen oder religiösen Zwecksetzung ist dafür die Zuständigkeit kirchlicher Stellen für Genehmigung und Aufsicht oder – bei unselbständigen Stiftungen – für die Trägerschaft typisch. Eine völlige Exemption vom weltlichen Recht findet jedoch nicht statt. Vielmehr bleiben die kirchlichen Stiftungen ebenso wie die Kirchen selbst auch der weltlichen Rechtsetzung unterworfen.

### 3.6 Kapital- und Einkommensstiftungen

Nach der Kapitalausstattung lassen sich *Kapital-* und *Einkommensstiftungen* unterscheiden. Für Kapitalstiftungen ist typisch, daß sie vom Stifter mit einem Vermögensgrundstock ausgestattet werden, aus dessen Erträgen sie die ihnen gesetzten Zwecke verfolgen sollen.<sup>19</sup> Dabei kann sich der Stifter zu Lebzeiten auf die Errichtung einer „Vorratsstiftung“ beschränken, die mit einem zunächst kleinen Kapital ausgestattet wird und erste Erfahrungen bei der Zweckverfolgung bilden kann.<sup>20</sup> Später wird ihr Grundstockvermögen dann vom Stifter selbst oder von Dritten durch eine Zustiftung aufgestockt, oder die Stiftung wird beim Ableben des Stifters mit einer Erbschaft oder einem Vermächtnis bedacht.

Demgegenüber stehen Einkommensstiftungen in ständiger Abhängigkeit vom Stifter, der ihnen in der Regel jährlich bestimmte Geldbeträge zur Erfüllung der von ihm gesetzten Zwecke zuweist. Stifter sind hier häufig juristische Personen der öffentlichen Hand, die über den Umfang der Mittelzuweisung auch Einfluß auf die Geschäftstätigkeit der Stiftung nehmen kann. Damit steht allerdings die Autonomie derartiger Stiftungen auf dem Spiel, die bei anderen Formen der privatrechtlichen Stiftung dadurch gewährleistet

---

<sup>17</sup> Vgl. BERTELSMANN STIFTUNG (Hg.), S. 131ff.

<sup>18</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN, §§ 22-28.

<sup>19</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 8 Rdn. 25ff., § 10 Rdn. 5, 11ff.; HOF, Münchener Vertragshandbuch Bd. I, VII Nr. 1, Anm. 11.

<sup>20</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 7 Rdn. 149; STAUDINGER/RAWERT, § 80 Rdn. 19.

wird, daß nach der stiftungsrechtlichen „Genehmigung“ dem Stifter grundsätzlich eine weitere Einflußnahme auf die Stiftung nicht gestattet wird.

### 3.7 Privatnützige und dem Gemeinwohl dienende Stiftungen

Nach der Zwecksetzung lassen sich insbesondere *privatnützige und dem Gemeinwohl dienende Stiftungen* unterscheiden.<sup>21</sup> Hier kommt es entscheidend darauf an, ob die Stiftung den Interessen einzelner, einer bestimmten Familie oder sonstigen Personen-Gruppe oder der Allgemeinheit dienen soll. Dieser Gegenüberstellung entspricht im bayerischen und rheinland-pfälzischen Stiftungsrecht die Unterscheidung von privaten und öffentlichen Stiftungen.<sup>22</sup>

In der Literatur vielfältig behandelt, in der Praxis aber wohl bedeutungslos ist die „*Selbstzweckstiftung*“, die allein auf die Verwaltung des ihr anvertrauten Vermögens ausgerichtet ist. Bei ihr fehlt es an einem Stiftungszweck, der über die wirtschaftlichen Aufgaben der Vermögenserhaltung und Vermögensmehrung hinausgeht.<sup>23</sup> Hiervon zu unterscheiden ist die in der Literatur umstrittene „*Unternehmensselbstzweckstiftung*“, deren Zwecksetzung auf Erhaltung und Förderung eines Wirtschaftsunternehmens, seiner Beschäftigten und deren Angehörigen ausgerichtet ist.

Eine spezielle Ausprägung der privatnützigen ist die *Familienstiftung*, die häufig dazu dient, das vom Stifter ihr gewidmete Vermögen vor Zersplitterung im Erbgang zu bewahren und der Familie insgesamt verfügbar zu halten.<sup>24</sup> Soweit die Satzung einen Familienrat und eventuell auch Rechtsansprüche der Destinatäre vorsieht, enthält dieser Stiftungstypus zugleich korporative Komponenten, die der Stiftung eigentlich fremd sind.

Parallelen zur Familienstiftung weist die *Unterhaltsstiftung* auf.<sup>25</sup> Ihre Zwecksetzung zielt zunächst darauf ab, den Lebensunterhalt des Stifters, seiner nächsten Angehörigen und sonst ihm nahestehender Personen zu sichern. In der Praxis kann aber jedenfalls der Unterhalt des Stifters unmittelbar durch geeignete Geldanlagen, durch gesellschaftsrechtliche Gestaltungsformen oder Abschluß von Versicherungen gewährleistet werden,

---

<sup>21</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 8 Rdn. 58, 59.

<sup>22</sup> Vgl. BayStiftG, Art. 1 Abs. 3, StiftG RhPf, § 2 Abs. 3.

<sup>23</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 8 Rdn. 55.

<sup>24</sup> Vgl. HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. 1, VII Nr. 3; SEIFART/CAMPENHAUSEN/PÖLLATH, § 14.

<sup>25</sup> Vgl. STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 132ff.; SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 8 Rdn. 71.

der Umweg über eine Stiftung ist in aller Regel entbehrlich. Allerdings werden solche Unterhaltsleistungen auch bei gemeinnützigen Stiftungen häufig durch ergänzende Zwecksetzung vorgesehen. In 58 Nr. 5 AO nimmt auch das Steuerrecht auf dieses Interesse von Stiftern in begrenztem Umfang Rücksicht.

### 3.8 Anstaltsstiftungen, Förderstiftungen, operative und unternehmensverbundene Stiftungen

Nach der engeren Aufgabenstellung lassen sich ferner *Förderstiftungen*<sup>26</sup>, *operativ tätige*<sup>27</sup> und *Anstaltsstiftungen*<sup>28</sup> unterscheiden. Förderstiftungen zeichnet aus, daß sie die ihren Zwecksetzungen entsprechende Tätigkeit anderer finanziell unterstützen, also beispielsweise Wissenschaftlern durch finanzielle Zuschüsse die Durchführung von Forschungsarbeiten ermöglichen. Demgegenüber verfolgen operativ tätige Stiftungen die ihnen vorgegebenen Zwecke selbst zum Beispiel durch eigene Forschungsarbeiten. Anstaltsstiftungen ist typischerweise der Betrieb einer bestimmten Einrichtung, etwa eines Krankenhauses, eines Museums oder eines Forschungsinstituts vorgegeben.

Dem verwandt ist in mancher Hinsicht die *unternehmensverbundene Stiftung*. Dabei sind zwei Grundfälle zu unterscheiden: Die Beteiligungsträgerstiftung<sup>29</sup>, die Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften hält, und die Unternehmensträgerstiftung im engeren Sinne, deren Zweck vornehmlich der Betrieb eines Wirtschaftsunternehmens ist.<sup>30</sup> Sie ist zugleich eine weitere Erscheinungsform der privatnützigen Stiftung. Dagegen kann Beteiligungsträger jede Kapitalstiftung sein.

*Parteinähe oder politische Stiftungen* sind im rechtlichen Sinne zumeist keine Stiftungen, sondern Vereine und weisen in ihrer Zwecksetzung typischerweise Überschneidungen mit der ihnen nahestehenden politischen Partei auf.<sup>31</sup> Sie unterliegen nach der Rechtsprechung besonderen Anforderungen.<sup>32</sup> Zunächst müssen sie von dieser Partei rechtlich und tatsächlich strikt unabhängig sein. Das ist durch organisatorische Vorkeh-

<sup>26</sup> HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. 1, VII Nr. 1, Anm. 11a; SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF § 9 Rdn. 173ff.

<sup>27</sup> Vgl. BERTELSMANN STIFTUNG (Hg.), bes. S. 24ff., 73ff., 82ff.

<sup>28</sup> SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 8 Rdn. 31.

<sup>29</sup> Vgl. auch STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 84.

<sup>30</sup> Vgl. HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. 1, VII Nr. 2, Anm. 5a.

<sup>31</sup> Vgl. hierzu ausführlich den Beitrag von Marc Beise in Kapitel 1.

<sup>32</sup> BVerfGE 73, 1ff.; VG Düsseldorf NVwZ 1994, 811ff.; OVG Münster NWVBl. 1996, 181ff.

rungen sicherzustellen. Ferner dürfen sie bei ihrer Geschäftstätigkeit nicht in den Wettbewerb der politischen Parteien eingreifen und sich nicht als Spendenwerber für ihre Partei betätigen. Insofern wird ihre Geschäftstätigkeit begrenzt.

Last not least ist die *Funktionsträgerstiftung* zu nennen, der von ihrem Stifter ein spezieller Aufgabenbereich wie beispielsweise die Prüfung von Produkten und Dienstleistungen unter Aspekten des Verbraucherschutzes vorgegeben ist.<sup>33</sup>

## 4. Mischformen

Das vielfarbige Bild der Stiftungstypologie wird weiter bereichert durch Mischformen, in denen die Realität nicht nur die Grenzen der begrifflichen, sondern auch der typologischen Erfassung deutlich werden läßt. Ihre Existenz stellt Sinn und Brauchbarkeit der typologischen Betrachtung nicht in Frage, gibt aber Anlaß zur Frage nach der Gewichtung von typusspezifischen Komponenten und macht dabei Bedürfnisse der Stiftungspraxis und mögliche Wege einer Fortentwicklung des Stiftungswesens erkennbar.

Zwischen bestimmten Stiftungstypen sind Mischformen allerdings ausgeschlossen. So ist eine Stiftung entweder rechtsfähig und damit selbständig oder nicht rechtsfähig, also unselbständig und eines Trägers bedürftig. Miteinander unvereinbar sind ferner die Stiftung privaten und des öffentlichen Rechts. Auch zieht das Steuerrecht der Verfolgung privatnütziger Zwecke durch gemeinnützige Stiftungen Grenzen.<sup>34</sup> Ansonsten aber sind vielfältige Verknüpfungen denkbar: Eine Stiftung unter Lebenden kann beispielsweise aufgestockt werden durch Verfügungen des Stifters von Todes wegen. Eine Kapitalstiftung kann durch Rechtsansprüche auf laufende Zuwendungen des Stifters oder Dritter Komponenten der Einkommensstiftung erhalten. Privatnützige Stiftungen können bei entsprechender Zwecksetzung auch der Allgemeinheit dienen.<sup>35</sup> Verbunden werden können aber auch Familien- und Unternehmensträger-, also privatnützige Stiftungen unterschiedlicher Ausrichtung. Förderstiftungen müssen zur Konkretisierung der von ihnen geförderten Bereiche oft auch operativ tätig sein, wie auch operativen Stiftungen nicht grundsätzlich verwehrt ist, ihre Zwecke durch Unterstützung gleichgerichteter Aktivitäten anderer zu erfüllen. Beide lassen sich auch mit Komponenten der Anstaltsstiftung verbinden, wenn diese zum Beispiel den Betrieb eines Forschungsinstituts zum

---

<sup>33</sup> Ein Musterbeispiel hierfür ist die Stiftung Warentest; vgl. SCHOLZ/LANGER.

<sup>34</sup> So läßt § 58 Nr. 5 AO bei gemeinnützigen Stiftungen Unterhaltsleistungen für den Stifter und seine nächsten Angehörigen und die Pflege ihrer Gräber nur bis zu maximal einem Drittel der Stiftungseinkünfte zu.

<sup>35</sup> Vgl. HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. 1, VII Nr. 3, Anm. 8.

Gegenstand hat, und der Stifter darüber hinaus auch die Förderung entsprechender oder ergänzender Arbeiten anderer gestattet hat.<sup>36</sup>

Alle diese Mischformen sind durchweg auf den Willen des Stifters zurückzuführen, dem in aller Regel nicht an einer „typenreinen“, sondern eher an einer möglichst effektiven Erfüllung der von ihm gesetzten Zwecke gelegen ist. Bei der konkreten Zweckverfolgung kann sich die Verknüpfung mehrerer Stiftungstypen aber auch durch Sachzwänge des jeweiligen Aufgabenfeldes ergeben, das nicht selten erst operativ erschlossen und dann durch Förderung anderer oder eigene, auch anstaltsgebundene Tätigkeit der Stiftung entsprechend den ihr vorgegebenen Zwecken erfaßt werden muß.

## 5. Besondere Gestaltungen

### 5.1 Überblick

Keine Mischformen im vorgenannten Sinn sind vereinsrechtlich oder gesellschaftsrechtlich geprägte Konstruktionen, die gleichwohl die Bezeichnung „Stiftung“ führen. In Betracht kommen insofern insbesondere die Stiftung e.V., Stiftung GmbH und die Stiftung & Co. KG. Gemeinsam sind ihnen der Stiftung sonst fremde korporative Komponenten. Als Motive für solche Gestaltungen werden insbesondere genannt, daß sie keiner Genehmigungspflicht unterliegen, der staatlichen Aufsicht nicht unterworfen sind und dem Stifter zu Lebzeiten größere Einwirkungsmöglichkeiten bieten.<sup>37</sup> Gerade ihre korporativen Komponenten setzen solche Gebilde aber auch besonderen Gefährdungen durch Mitglieder- oder Gesellschaftsbeschlüsse aus, die vom ursprünglichen Stifterwillen und Stiftungszweck abweichen.

### 5.2 Die Stiftung e.V.

Bei der Gestaltung als Stiftung e.V.<sup>38</sup> können zwei Prinzipien in Gegensatz treten, die zugleich elementaren Interessen der Beteiligten Ausdruck geben: Der in Stiftungsgeschäft und Satzung objektivierte Stifterwille, der nach hoheitlicher Genehmigung der

---

<sup>36</sup> Vgl. zu dieser Problematik die Ausführungen von Rupert Graf Strachwitz in Kapitel III.

<sup>37</sup> Vgl. auch STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 177.

<sup>38</sup> Beispiele bieten die Stiftungen der politischen Parteien (Friedrich-Ebert-Stiftung e.V., Hanns-Seidel-Stiftung e.V., Konrad-Adenauer-Stiftung e.V.) und der Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.

Stiftung nur unter besonderen Voraussetzungen Änderungen der Stiftung zuläßt, und der Mehrheitsentscheid der Vereinsmitglieder, der gerade solche Änderungen fordern kann. Dieses Spannungsverhältnis kann entschärft werden, indem der Stifter den Vereinsmitgliedern die Möglichkeit zu Satzungs- oder gar Zweckänderungen ausdrücklich einräumt.<sup>39</sup> Dem Interesse des Stifters am Fortbestand der von ihm konzipierten Stiftung kann dabei jedenfalls zum Teil auch durch das Erfordernis qualifizierter Mehrheiten für solche Beschlüsse und dadurch Rechnung getragen werden, daß in der Vereinssatzung den Mitgliedern besondere Rücksichtnahme auf den Stifterwillen aufgegeben wird. Rechtlich noch wirksamer ist die Festschreibung bestimmter Auswahlkriterien für die Vereinsmitgliedschaft, der automatische Ausschluß bei Wegfall bestimmter Eigenschaften und die Anordnung des Ruhens der Mitgliedschaft bei Eintritt bestimmter Voraussetzungen.<sup>40</sup>

### 5.3 Die Stiftung GmbH

Ein gleiches Spannungsverhältnis besteht bei der Stiftung GmbH.<sup>41</sup> Allerdings rücken hier Vermögensinteressen in den Vordergrund. Durch den Ausschluß von Gewinnbezugsrechten, einer Beteiligung am Liquidationserlös und eines Abfindungsanspruches beim Ausscheiden kann das Vermögen der GmbH enger mit dem Stiftungszweck als mit den partikulären Interessen der Mitglieder verbunden werden.<sup>42</sup> Ferner kommen Vinkulierung und Zwangseinziehung der Anteile, Kautelen zur Ausschließung von Gesellschaftern, die Statuierung von Abtretungspflichten bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen sowie die Festlegung von Austrittsrechten in Betracht.<sup>43</sup>

### 5.4 Die Stiftung & Co. KG

Die Stiftung & Co. KG ähnelt in der Konstruktion einer GmbH & Co. KG. Wie diese ist sie eine Personengesellschaft, Komplementär und damit auch Geschäftsführer der KG ist

---

<sup>39</sup> Vgl. MÜNCHKOMM/REUTER, Vor § 80 Rdn. 39.

<sup>40</sup> Vgl. RIEHMER, S. 89ff.; STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 178.

<sup>41</sup> Als besonders bekannter Beispielsfall sei die Robert-Bosch-Stiftung genannt. Weitere Beispiele bei RÖMER, S. 128ff. und RIEHMER, S. 217ff.

<sup>42</sup> Vgl. RÖMER, S. 67ff.; RIEHMER, S. 99ff.; STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 178.

<sup>43</sup> Vgl. RIEHMER, S. 118ff.; RÖMER, S. 34ff.; STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 178.

die Stiftung. Sie haftet mit ihrem Vermögen unbeschränkt. Die KG kommt zustande durch Abschluß des Gesellschaftsvertrages, was wiederum das vorherige Bestehen der Stiftung voraussetzt. Die „Ewigkeitsperspektive“ der Stiftung, ausgedrückt in der Vorgabe des Stiftungszwecks und in den besonderen Voraussetzungen einer Satzungsänderung, fungiert dabei als Garant des Stifterwillens und des Unternehmensfortbestands. Damit sie diese Funktion koordiniert erfüllen kann, müssen allerdings Stiftungssatzung und Gesellschaftsvertrag noch eine Anzahl zusätzlicher Anforderungen erfüllen.<sup>44</sup> Sie hier im einzelnen darzustellen, würde den Rahmen dieses Abschnitts sprengen. Hier genügt der Hinweis, daß Aspekte des Gläubigerschutzes verstärkt Beachtung verlangen, daß die Autonomie der Stiftung gegenüber der KG gestärkt werden sollte und die Auswirkungen einer Kündigung der Gesellschaft durch andere Gesellschafter eingegrenzt werden sollten.

## 6. Rechtliche Konsequenzen der typologischen Einordnung

### 6.1 Überblick

Daß die hier dargestellte Typologie der Stiftung nicht nur ein akademisches Ordnungsschema und Konsequenz des Bemühens um eine mit der Realität verträgliche wissenschaftliche Systematik ist, zeigt sich am deutlichsten an den rechtlichen Folgerungen, die sich aus dem jeweiligen Typus ergeben. Die Betrachtung konzentriert sich dabei zunächst auf die drei Grundelemente der Stiftung: den Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation. Im Anschluß daran sind Konsequenzen für die Genehmigung, für die Geschäftstätigkeit und für die Stiftungsaufsicht zu beleuchten. In jedem Abschnitt soll auf einige Besonderheiten der in der Praxis dominierenden Mischformen eingegangen werden.

### 6.2 Stiftungszweck

Von allen Merkmalen der Stiftung hat der Stiftungszweck<sup>45</sup> die weitaus größte Bedeutung: Er gibt dem Stifterwillen Ausdruck, prägt Stiftungsgeschäft und Satzung bis in Einzelheiten, bestimmt die Geschäftstätigkeit der Stiftung auch im Detail, dient der

---

<sup>44</sup> Vgl. HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. 1, VII Nr. 2, Anm. 5a.

<sup>45</sup> Vgl. SEIFERT/CAMPENHAUSEN/HOF, § 8.



staatlichen Aufsicht als Maßstab und zieht ihr Grenzen. In diesem Rahmen lassen sich privatnützige und „öffentliche“ Stiftungen gegenüberstellen: Privatnützige Stiftungen kommen durchweg dem Stifter und seiner Familie, seinem Unternehmen oder einem vom Stifter bestimmten engeren Personenkreis zugute. Das schließt ihre steuerliche Begünstigung nach den Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts aus. Vielfach sind privatnützige Stiftungen auch weitgehend der staatlichen Stiftungsaufsicht entzogen, der Stifter muß daher für stiftungsinterne Kontrollmechanismen und -instanzen Sorge tragen, die die Wahrung seines Stifterwillens und der von ihm vorgegebene Zwecke überwachen.

Öffentliche Stiftungen weisen eine Zielsetzung auf, die der Allgemeinheit dient. Bei entsprechender Gestaltung der Satzung können sie die Steuervorteile des Gemeinnützigkeitsrechts der §§ 51 AO in Anspruch nehmen. Sie unterliegen der staatlichen Stiftungsaufsicht, die allerdings mit Rücksicht auf die grundrechtlich geschützte Autonomie der Stiftung auf eine Rechtsaufsicht beschränkt ist.

Mischformen sind denkbar. Insbesondere läßt § 58 Nr. 5 AO ausdrücklich zu, daß steuerbefreite Stiftungen ein Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihre Andenken zu ehren. Auch definiert Art. 1 Abs. 3 des bayerischen Stiftungsgesetzes öffentliche Stiftungen ausdrücklich als solche rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die nicht ausschließlich private Zwecke verfolgen. Die Verbindung von öffentlichen und privatnützigen Zwecken ist damit schon von den Gesetzgebern vorgesehen.

### 6.3 Stiftungsvermögen

Das Stiftungsvermögen ist die materielle Grundlage jeder Stiftungstätigkeit.<sup>46</sup> Seine Konsistenz und sein Umfang determinieren die der Stiftung mögliche Zweckverfolgung und ziehen ihr Grenzen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise umfaßt es sowohl die Vermögensausstattung der Stiftung mit Grundstücken, Gebäuden, Anlagen, Wertpapieren, Beteiligungen und Forderungen aller Art als auch die von der Stiftung daraus gezogenen Erträge und ihre Rücklagen, also alle Komponenten ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.<sup>47</sup> In diesem Rahmen lassen sich vor allem Kapital- und Einkommensstiftung einander gegenüberstellen: Kapitalstiftungen werden vom Stifter mit einem Grundstockvermögen ausgestattet, mit dessen Erträgen sie die ihnen gesetzten Zwecke verfolgen sollen. Je ertragreicher dieser Grundstock ist, desto größer kann auch der Ak-

---

<sup>46</sup> Vgl. Ebd., § 10.

<sup>47</sup> Vgl. Ebd., § 10 Rdn. 4.

tionsradius der Stiftung sein. Gerade private Stifter wollen aber oft nicht schon zu Lebzeiten ihr gesamtes Vermögen oder große Teile davon hergeben. Sie errichten daher häufig eine gering dotierte „Vorratsstiftung“, die erst beim Ableben des Stifters als Erbin oder Vermächtnisnehmerin bedacht wird. Auf jeden Fall müssen jedoch Vermögensausstattung und Stiftungszweck aufeinander abgestimmt sein, so daß der Stiftung eine angemessene Zweckverfolgung möglich ist.

Ist das der Stiftung gewidmete Grundstockvermögen auf absehbare Dauer ertrags- schwach, kann das einer Genehmigung der Stiftung ebenso entgegenstehen wie eine von vornherein zu geringe Kapitalausstattung. Von den Genehmigungsbehörden wird vielfach ein Grundstockvermögen von 100.000 DM für erforderlich gehalten. Kann oder will der Stifter eine derartige Summe für seine Stiftung nicht einsetzen, so kommt die Errichtung einer unselbständigen Stiftung in Betracht. Sie bedarf der staatlichen Genehmigung nicht, unterliegt auch nicht der Stiftungsaufsicht, ist aber weitgehend von ihrem Träger und dessen Wohlverhalten und Einsatz für die Stiftungszwecke abhängig. Die Kapitalausstattung hat damit für die Wahl der Rechtsform der Stiftung wie für ihren Aktionsradius gewichtige Bedeutung.

Mit der Errichtung einer Einkommensstiftung, die auf laufende Zuwendungen des Stifters oder von Dritten angewiesen ist, schafft sich der Stifter Möglichkeiten zur fortlaufenden Einwirkung auf die Stiftungstätigkeit, die bei der Kapitalstiftung nicht bestehen. Wenn der Stiftung nicht bezifferte Rechtsansprüche zustehen, ist ihre Autonomie bei solcher Gestaltung bedroht. Zudem wird hier die dauerhafte Zweckverfolgung durch die Stiftung abhängig gemacht von Entscheidungen des Zuwendungsgebers, die subjektiv oder infolge politischer Umorientierung unterschiedlich ausfallen können. Die Stiftung wird damit entgegen dem gesetzlichen Modell der nach Genehmigung auch gegenüber dem Stifter autonomen Stiftung von möglichen Schwankungen des Stifterwillens abhängig gemacht. Unter allen diesen Aspekten kommt die reine Einkommensstiftung den Fällen des Rechtsformenmißbrauchs bedenklich nahe.

Mischformen können solche Bedenken ausräumen. So ist denkbar, daß eine Kapitalstiftung über den ihr vom Stifter gewidmeten Vermögensgrundstock hinaus von ihm regelmäßig, aber je nach seiner eigenen Ertragslage variierende Zuwendungen erhält, die ihr zusätzliche Aktivitäten bei der Verfolgung der ihr vorgegebenen Zwecke erlauben. Gerade gering, aber noch angemessen dotierte „Vorratsstiftungen“ können auf diese Weise leistungsfähiger gemacht werden. Auch bei solchen Kombinationen von Kapital- und Einkommensstiftung bleibt allerdings zu beachten, daß die Stiftungsautonomie gewahrt bleiben muß. Die zusätzlichen Zuwendungen dürfen also weder unmittelbar noch mittelbar vom Stifter oder gar Außenstehenden verwendet werden, auf die Geschäftstätigkeit der Stiftung Einfluß zu nehmen.

## 6.4 Stiftungsorganisation

Bei der Stiftungsorganisation<sup>48</sup> schlagen sich Auswirkungen der Stiftungstypologie auf mehreren Ebenen nieder: zunächst in der grundlegenden Unterscheidung von selbständigen und unselbständigen Stiftungen, dann in der Aufgabenverteilung zwischen Vorstand oder Stiftungsträger und Kontrollorgan.

### 6.4.1 Unterschiede zwischen der selbständigen und der unselbständigen Stiftung

Mit der Entscheidung für eine selbständige Stiftung privaten Rechts wählt der Stifter zugleich die Errichtung einer juristischen Person und damit eine Gestaltungsform, die prinzipiell auf unabsehbare Dauer fortbestehen soll. Das impliziert zugleich die Anwendung der 80ff. BGB und des einschlägigen Landesstiftungsgesetzes, also auch die Genehmigungsbedürftigkeit der Stiftung und ihre Unterwerfung unter die staatliche Stiftungsaufsicht, die allerdings bei rein privatnützigen Stiftungen in zahlreichen Bundesländern weitgehend reduziert ist. Der vor allem mit dem Genehmigungsverfahren verbundene Aufwand unterstreicht, daß die selbständige Stiftung nur bei Widmung größerer Vermögenswerte und dauerhafter Zweckverfolgung in Betracht gezogen werden sollte.

Die unselbständige Stiftung bürgerlichen Rechts kann im allgemeinen schneller und mit geringerem finanziellem Aufwand errichtet werden. Hier muß der Stifter vor allem einen Träger für seine Stiftung finden, der bereit ist, sich für die Erfüllung der vom Stifter gesetzten Zwecke einzusetzen und die Mittel der Stiftung treuhänderisch zu bewirtschaften. Dabei kommen die allgemeinen Regeln des Schuld- oder Erbrechts zur Anwendung, nicht aber die §§ 80ff. BGB und durchweg auch nicht die Stiftungsgesetze der Länder. Dementsprechend unterliegen unselbständige Stiftungen auch nicht der staatlichen Stiftungsaufsicht. Dadurch wird es allerdings notwendig, deren Kontroll- oder Garantiefunktionen im Hinblick auf die Wahrung des Stifterwillens und die Erhaltung, Mehrung und Verwendung der Stiftungsgelder in Abstimmung mit dem vorgesehenen Träger durch Einsetzung eines Kontrollgremiums zu ersetzen.

Mischformen zwischen selbständiger und unselbständiger Stiftung sind begrifflich und rechtlich ausgeschlossen. Insbesondere gibt es keine unselbständige Vor-Stiftung zu einer selbständigen.<sup>49</sup> Allerdings kann der Stifter mit dem Träger seiner unselbständigen

---

<sup>48</sup> Vgl. Ebd., § 9.

<sup>49</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 7 Rdn. 219.

Stiftung vereinbaren, daß dieser nach Eintreten bestimmter Voraussetzungen seinerseits eine selbständige Stiftung errichtet und das Vermögen der unselbständigen in diese einbringt. Dabei wird der Stifter in aller Regel an kontinuierlicher Weiterverfolgung der von ihm gesetzten Zwecke interessiert sein.

Ferner kann, wenn die Satzung nicht entgegensteht, eine selbständige Stiftung auch eine Zustiftung des Stifters oder von Dritten annehmen. Hat diese Zustiftung dieselbe Zwecksetzung, wird sie grundsätzlich dem Grundstockvermögen der selbständigen Stiftung zugeführt. Weist die Zustiftung eine andere Zwecksetzung auf, so kann sie nur als unselbständige von der selbständigen mitbewirtschaftet werden.<sup>50</sup>

#### 6.4.2 Aufgabenverteilung zwischen Vorstand oder Träger und Kontrollorgan

Grundsätzlich empfiehlt sich die Errichtung einer zweigliedrigen Stiftung, bei der der Vorstand durch ein Kontrollorgan überwacht wird. In besonderem Maße gilt das für privatnützige, also vor allem für Familienstiftungen, bei denen zahlreiche Bundesländer die Stiftungsaufsicht reduziert haben. Sie kann durch das Kontrollorgan zum Teil ersetzt werden.

Da die unselbständige Stiftung der staatlichen Stiftungsaufsicht völlig entzogen ist und der Träger ansonsten keiner Kontrolle auf Wahrung des Stifterwillens und Erfüllung des Stiftungszwecks unterliegt, ist hier die Überprüfung seiner Geschäftstätigkeit durch einen Beirat oder eine ähnliche Instanz notwendig. Sie muß allerdings mit dem Träger abgestimmt und vereinbart werden. Das kann Schwierigkeiten bereiten, da dieser wenig Interesse haben wird, sich solcher Überprüfung zu unterwerfen.

Mischformen kommen hier grundsätzlich nicht in Betracht, da sie einerseits die Kompetenz des Vorstandes oder Trägers, andererseits die Effektivität der Kontrolle beeinträchtigen können. Das gilt insbesondere bei einer Personalunion zwischen Vorstand und Kontrollorgan. Allerdings finden sich in der Stiftungspraxis auch Gestaltungen, bei denen dem Kontrollorgan auch Letztentscheidungskompetenzen in für die Stiftung übergeordneten Fragen vorbehalten werden. Insofern erfolgt die Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht.

---

<sup>50</sup> Vgl. Ebd., § 10 Rdn. 9.

## 6.5 Genehmigung

### 6.5.1 Rechtliche Einordnung

Eine zentrale Schaltstelle im Verlauf der Entstehung einer selbständigen Stiftung markiert ihre Genehmigung.<sup>51</sup> Mit ihr entsteht sie als juristische Person, die eigene Grundrechte besitzt und ihre Autonomie auch gegenüber ihrem Stifter wahren kann. Mit ihr setzt zudem die staatliche Aufsicht über die Stiftung ein.

Dabei hat die Genehmigung seit Geltung des Grundgesetzes eine Wandlung von weitreichender Bedeutung erfahren. Sie ergeht nicht mehr als Ermessensentscheidung der zuständigen Behörde, bei der auch öffentliche Interessen an den vorgesehenen Stiftungszwecken zugunsten oder ungunsten des Stifters berücksichtigt werden können. Mit Rücksicht auf die grundrechtlich geschützte Stifterfreiheit besteht vielmehr ein Anspruch auf die Genehmigung einer Stiftung<sup>52</sup>, die nach Stiftungsgeschäft und Satzung den Anforderungen der §§ 80ff. BGB und des einschlägigen Stiftungsgesetzes entspricht. Unter der Geltung des Grundgesetzes ist das Stiftungsrecht so aus dem ursprünglichen Konzessionssystem in ein System der Normativbestimmungen überführt worden, die „Genehmigung“ stellt damit letztlich nur noch eine staatliche Anerkennung der vom Stifter konzipierten Stiftung als juristische Person dar.<sup>53</sup> Diese in der stiftungsrechtlichen Literatur inzwischen weit verbreitete Ansicht wird zunehmend auch in Rechtsprechung<sup>54</sup> und Gesetzgebung<sup>55</sup> aufgegriffen.

Auch in dieser Qualität hat die „Genehmigung“ für Stifter und Stiftung gleichermaßen zentrale Bedeutung. Sie befindet darüber, ob eine Stiftung genehmigungsfähig ist und dementsprechend als juristische Person anerkannt wird. Dabei kommt es wesentlich auf die Zwecksetzung an:

Die herrschende Meinung orientiert sich am Leitbild der „gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung“.<sup>56</sup> Jede Stiftung, deren Zwecksetzung weder gegen ein Gesetz noch

---

<sup>51</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 4 Rdn. 6ff., § 7 Rdn. 200ff., § 11 Rdn. 103ff.

<sup>52</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 4 Rdn. 10, § 7 Rdn. 209, § 11 Rdn. 106, STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 48; HOF, Münchener Vertragshandbuch Bd.1 VII Nr. 1, Anm. 8.

<sup>53</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 4 Rdn. 19.

<sup>54</sup> So VG Minden StifRSpr. IV S. 83ff. mit Anm. v. *Kronke*; WOCHNER, S. 99 mit Verweis auf VG Düsseldorf, Urteil v. 25.3.1994 (1K 4629/93, S. 26f.).

<sup>55</sup> So § 6 Abs. 1 StifG Brandenburg.

<sup>56</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 4 Rdn. 36, § 8 Rdn. 56; STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 13.

gegen grundlegende Entscheidungen der Rechts- und Verfassungsordnung verstößt, ist danach genehmigungsfähig. Gleichwohl werden in Gesetzgebung und Literatur bestimmte Erscheinungsformen von Stiftungen für unzulässig erklärt: Die „Stiftung für den Stifter“, die „Selbstzweckstiftung“, die „Familienstiftung“ und die „Unterhaltsstiftung“, die „Unternehmensträgerstiftung“ und die „Stiftung & Co. KG“. Außer Betracht bleiben hier Bedenken, die einzelne Stiftungsvorhaben als „unsinnig“ oder „unvernünftig“ qualifizieren und sich nicht gegen bestimmte Typen von Stiftungen richten.<sup>57</sup>

#### 6.5.2 Die „Stiftung für den Stifter“

Die „Stiftung für den Stifter“ wird von zahlreichen Autoren als nicht genehmigungsfähig angesehen, weil sie allein dem Stifter zugute kommt. Der Stiftungszweck müsse zumindest aus der Sicht des Stifters uneigennützigem Charakter haben.<sup>58</sup> Mit dieser Argumentation wird ohne methodologisches Bedenken versucht, die grundrechtlich geschützte Stifterfreiheit partiell wegzudefinieren. Demgegenüber bleibt festzuhalten, daß das besondere Gewicht der Privatautonomie in unserer Rechtsordnung auch die Zulässigkeit eigennütziger Stiftungen begründet. Gleichwohl hat die Argumentation der besonders von Rawert vertretenen Gegenmeinung einen berechtigten Kern: Allein zum Nutzen des Stifters, insbesondere zur Sicherung seines Lebensunterhalts, macht die Errichtung einer selbständigen Stiftung bürgerlichen Rechts, also einer eigenständigen juristischen Person keinen Sinn. Eine Stiftung verfolgt typischerweise über die Lebensspanne des Stifters hinaus von ihm gesetzte Zwecke. Er kann daher zur Vorsorge für seinen Unterhalt auf geeignete Möglichkeiten der unmittelbaren Geldanlage, auf gesellschaftsrechtliche Gestaltungsformen, eventuell auf die Errichtung einer unselbständigen Stiftung verwiesen werden, die selbständige stellt einen für solche Zwecke prinzipiell ungeeigneten Umweg dar.

#### 6.5.3 Die Selbstzweckstiftung

Gegen die Zulässigkeit der „Selbstzweckstiftung“, deren Tätigkeit sich auf die Verwaltung ihres eigenen Vermögens beschränkt, wird insbesondere eingewendet, der Stiftungsbegriff setze voraus, daß das Stiftungsvermögen nicht nur sich selbst und seiner eigenen Perpetuierung, sondern einem außerhalb seiner selbst liegenden Zweck gewid-

---

<sup>57</sup> So z. B. FLUME, S. 137; EBERSBACH, S. 80; kritisch dazu SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 8 Rdn. 57.

<sup>58</sup> So STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 9 mit weiteren Nachweisen; ähnlich STENGEL, § 4 Anm. 8.

met werde.<sup>59</sup> Das ist in der Tat der in den Stiftungsgesetzen der Länder zugrundegelegte Normalfall. Allerdings beschränkt sich der grundrechtliche Schutz der Stifterfreiheit nicht auf solche Normalfälle, er läßt vielmehr auch eigenwillige Gestaltungen zu, die nicht über eine ergebnisorientierte Definition der Stiftung ausgegrenzt werden dürfen.

Der richtige Kern der Argumentation gegen die Selbstzweckstiftung liegt allerdings in der Orientierung an ihrer Zwecksetzung: Die bloße Erhaltung des Stiftungsvermögens ist kein Stiftungszweck im Sinne der Stiftungsgesetze, sondern nur ein diesem untergeordneter Nebenzweck.<sup>60</sup> Eine Stiftung, der lediglich die Erhaltung ihres Vermögens vorgegeben ist, weist somit keinen Stiftungszweck im Sinne des Stiftungsrechts aus und ist daher nicht genehmigungsfähig. Darüber hinaus stellt aber auch die Vermögensmehrung durch Vermögensbewirtschaftung keinen derartigen Stiftungszweck dar. Vielmehr setzen die Stiftungsgesetze solche Vermögensbewirtschaftung als selbstverständlich voraus und sehen die Verwendung der Erträge für die eigentlichen Stiftungszwecke vor. Hat der Stifter diese nicht bestimmt, kommt wegen Fehlens einer gesetzlichen Voraussetzung eine Genehmigung der Stiftung nicht in Betracht.

Dieser Konsequenz kann der Stifter auch nicht dadurch entgehen, daß er seiner Stiftung neben der Vermögensbewirtschaftung noch einen echten Stiftungszweck von finanziell untergeordneter Bedeutung vorgibt. Stiftungszweck und Vermögensausstattung der Stiftung müssen in angemessener Relation zueinander stehen. Ein lediglich ornamentaler Stiftungszweck, dessen Erfüllung nur einen Bruchteil der Erträge in Anspruch nehmen würde, genügt diesen Anforderungen nicht.

#### 6.5.4 Die Familienstiftung

Auch die Genehmigungsfähigkeit der „Familienstiftung“ ist in der Literatur umstritten. *Reuter* hält jedenfalls die wirtschaftliche Familienstiftung in Fortwirkung des Verbots von Familienfideikommissen für unzulässig und neue Familienstiftungen daher nicht für genehmigungsfähig.<sup>61</sup> *Rawert* zieht zu Recht die auf § 22 BGB gestützte Argumentation *Reuters* in Zweifel<sup>62</sup>, betont aber im Anschluß an *Däubler*<sup>63</sup> den Wertungszusammenhang zwischen dem Fideikommißverbot, den zeitlichen Schranken der Nachlaßbindung

---

<sup>59</sup> So STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 9 mit Darstellung des Meinungsstandes; ähnlich STENGEL, § 4 Anm. 8.2.

<sup>60</sup> Dementsprechend wird der Grundsatz der Vermögenserhaltung in den Gesetzen gesondert normiert.

<sup>61</sup> MÜNCHKOMM/REUTER, Vor § 80 Rdn. 17ff.

<sup>62</sup> STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 132ff.

<sup>63</sup> DÄUBLER, S. 499ff.

gemäß §§ 2044 Abs. 2, 2109, 2162, 2163 und 2210 BGB und dem Stiftungsrecht. Danach ist das BGB grundsätzlich gegen die dauerhafte Erhaltung von Vermögenseinheiten im Interesse eines bestimmten Personenkreises gerichtet.<sup>64</sup> Von diesem Ansatz kommt er zu einem Verbot der reinen Unterhaltstiftung, dem auch ihre „Dekoration“ mit „gemeinnützigem Beiwerk“ unterliege.<sup>65</sup>

Diese Ansicht überdehnt den Regelungsbereich der genannten erbrechtlichen Vorschriften jedoch beträchtlich. Sie betreffen sämtlich vorläufige Rechtszuständigkeiten, auf deren definitive Beendigung sie zur endgültigen Zuordnung der betreffenden Nachlaßgegenstände abzielen. Demgegenüber ist die selbständige Stiftung im Sinne des BGB von vornherein auf unabsehbare Dauer angelegt. Der von Däubler und Rawert hergeleitete Rechtsgedanke kann daher die Zulässigkeit der Familienstiftung nicht in Frage stellen. Dementsprechend haben die Gesetzgeber von Bund<sup>66</sup> und Ländern<sup>67</sup> in Übereinstimmung mit der herrschenden Meinung<sup>68</sup> die Existenz von Familienstiftungen auch vielfältig anerkannt.

Eine Ausnahme bildet insoweit Brandenburg. Hier ist nach § 6 Abs. 2d StiftG die Genehmigung einer reinen Familienstiftung zu versagen, nach § 6 Abs. 3c kann die Genehmigung einer überwiegend privatnützigen Familienstiftung abgelehnt werden. Diese Regelungen halten einer verfassungsrechtlichen Prüfung am Maßstab der grundrechtlich geschützten Stifterfreiheit nicht stand.<sup>69</sup> Vielmehr ist mit der herrschenden Meinung von der uneingeschränkten Zulässigkeit von Familienstiftungen auszugehen.

#### 6.5.5 Die Unternehmensträgerstiftung

Umstritten ist auch die Genehmigungsfähigkeit der Unternehmensträgerstiftung. Während die herrschende Meinung sie für zulässig hält<sup>70</sup>, unterscheidet Reuter unter Verweis

<sup>64</sup> STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 132.

<sup>65</sup> STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 133: „z. B. 10 % der Erträge für wohltätige Zwecke, der Rest jedoch voraussetzungslos für die Familie“.

<sup>66</sup> So in § 1 Abs. 1 Ziff. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz.

<sup>67</sup> So z. B. in den Stiftungsgesetzen von Bremen (§ 17), Hessen (§ 21), Mecklenburg-Vorpommern (§ 27), Nordrhein-Westfalen (§ 28), Rheinland-Pfalz (§ 27) und Schleswig-Holstein (§ 19).

<sup>68</sup> Vgl. dazu auch MÜNCHKOMM/REUTER, Vor § 80 Rdn. 18, 20; STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 128 mit zahlreichen weiteren Nachweisen; HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. 1, VII Nr. 3, Anm. 1, 2; SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 44, § 8 Rdn. 71.

<sup>69</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 4 Rdn. 45, § 8 Rdn. 68, 69.

<sup>70</sup> Vgl. STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 92 mit weiteren Nachweisen.



auf den Rechtsgedanken des § 22 BGB zwischen genehmigungsfähigen Idealstiftungen und nicht genehmigungsfähigen wirtschaftlichen Stiftungen.<sup>71</sup> Zur Begründung führt er Vorbehalte des historischen Gesetzgebers gegen eine „Vermögensbindung an die tote Hand“, aber auch schutzwürdige Interessen von Gläubigern der Stiftung und ihrer Arbeitnehmer an. Da die Unternehmensträgerstiftung sich zwingenden Regeln des Wirtschaftsrechts entziehe, müsse sie analog zu den Regelungen des wirtschaftlichen Vereins behandelt werden. Dem folgt in sorgfältiger Würdigung des Meinungsstandes auch Rawert, der die Genehmigung einer derartigen Stiftung nur zulassen will, „wenn dem Stifter die Verfolgung seines Vorhabens in den sondergesetzlich geregelten Rechtsformen unmöglich oder unverhältnismäßig erschwert wäre.“<sup>72</sup>

Allerdings geht die von beiden Autoren bemühte Parallele zu § 22 BGB insofern fehl, als die Gründer eines Vereins zwar auf Organisationsformen des Gesellschaftsrechts verwiesen werden können, die Errichtung einer Stiftung aber in der Regel Initiative eines einzelnen ist, der nicht ohne weiteres auf die gesellschaftsvertragliche Abstimmung mit anderen verwiesen werden kann.<sup>73</sup> Diesem wesentlichen Unterschied von Verein und Stiftung trägt § 86 BGB Rechnung, indem er gerade nicht auf § 22 BGB verweist. Auch gehen die von Reuter geäußerten Bedenken gegen eine Ballung wirtschaftlicher Macht bei Unternehmensträgerstiftungen daran vorbei, da das heutige Konzernrecht ungleich vielfältigere Möglichkeiten zu deren Ausübung bereitstellt.

Ausschlaggebende Bedeutung hat bei alledem letztlich die grundrechtlich geschützte Stifterfreiheit. Dieser vom Verfassungsrecht gewährte Gestaltungsspielraum darf nicht als eine mit Mitteln des Zivilrechts zu füllende Regelungslücke mißverstanden werden.<sup>74</sup> Im Rahmen des Grundrechtes des Art. 2 Abs. 1 GG ist mit Rücksicht auf die unsere Rechtsordnung prägende Privatautonomie auch die Errichtung von wirtschaftlichen und damit auch von Unternehmensträgerstiftungen zulässig.<sup>75</sup> Dem entspricht auch, daß die herrschende Meinung solche Stiftungen als genehmigungsfähig behandelt.

Mit Rücksicht auf den Verfassungsrang der Stifterfreiheit ergeben sich auch gewichtige Bedenken gegen die Regelungen der Stiftungsgesetze von Brandenburg (§ 6 Abs. 3b), Mecklenburg-Vorpommern (§ 7 Abs. 3) und Nordrhein-Westfalen (§ 4 Abs. 2b), nach denen die Genehmigung versagt werden kann, wenn „der Hauptzweck der Stiftung in

---

<sup>71</sup> MÜNCHKOMM/REUTER, Vor § 80 Rdn. 6 ff., 24ff.; STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 93 mit weiteren Nachweisen.

<sup>72</sup> STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 94ff.

<sup>73</sup> Ebenso HENKEL-HOFFMANN, S. 42f.; DELP, S. 11.

<sup>74</sup> So aber MÜNCHKOMM/REUTER, Vor § 80 Rdn. 10:

<sup>75</sup> SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 4 Rdn. 43ff., STAUDINGER/RAWERT, Vorbem. zu §§ 80ff. Rdn. 43-48.

dem Betrieb oder der Verwaltung eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens besteht, das ausschließlich oder überwiegend eigennützigen Interessen des Stifters oder seiner Erben dient.“ Die Grundrechte des Grundgesetzes binden gerade auch den Landesgesetzgeber.<sup>76</sup> Einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung dürften diese Regelungen daher nicht standhalten.<sup>77</sup>

#### 6.5.6 Die Stiftung & Co. KG

Bedenken gegen die Stiftung & Co. KG zielen vor allem auf eine Stärkung des Gläubigerschutzes und auf die Wahrung der Stiftungsautonomie gegenüber der KG.<sup>78</sup> Beiden Aspekten kann durch erhöhte Anforderungen an Stiftungssatzung und Gesellschaftsvertrag Rechnung getragen werden.<sup>79</sup>

#### 6.5.7 Mischformen

In dem durch die Stifterfreiheit und die Anforderungen des BGB wie der Länderstiftungsgesetze gezogenen Rahmen sind auch Mischformen beispielsweise von Familien- und Unternehmensträgerstiftungen möglich.<sup>80</sup>

### 6.6 Geschäftstätigkeit

Die Geschäftstätigkeit einer Stiftung wird zunächst durch ihre Zwecksetzung, daneben aber auch durch ihre typologische Konzeption geprägt. Während die Zwecksetzung ihr Ziele gibt, umfaßt die Typologie auch die Vorgehensweisen, mit denen die Stiftung diese Ziele verfolgt. Die Vorgehensweisen wiederum werden von dem jeweiligen Tätigkeitsfeld mitgeprägt.

---

<sup>76</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 4 Rdn. 48, SCHULTE, S. 103.

<sup>77</sup> WOCHNER, S. 100f. sucht mit der Forderung nach einer verfassungskonformen Auslegung zu helfen.

<sup>78</sup> Vgl. HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. I, VII Nr. 2, Anm. 5a.

<sup>79</sup> Zu Einzelheiten vgl. HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. I, VII Nr. 2, Anm. 5a.

<sup>80</sup> Vgl. dazu die bei HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. I, VII Nr. 3, Anm. 3 aufgeführten Gestaltungsalternativen der Stiftungspraxis.

So hat eine auf die Förderung der Ausbildung von Familienangehörigen ausgerichtete Familienstiftung von vornherein ein begrenzteres Tätigkeitsfeld als eine Stiftung zur Förderung von Wissenschaft und Technik in Forschung und Lehre. In dieser Gegenüberstellung werden die Destinatäre als zusätzliche Bestimmungsgrößen der Stiftungstätigkeit erkennbar.

Als weitere Determinanten sind das Stiftungsvermögen und die aus ihm resultierenden Erträge zu nennen. Sie bestimmen vor allem den Umfang der Stiftungstätigkeit und damit den Aktionsradius der Stiftung. Von ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit hängt beispielsweise ab, ob sie sich auf Gewährung von Zuschüssen zu ihrem Zweck konformen Aktivitäten anderer beschränkt oder darüber hinaus auch operativ mit eigenen Initiativen wirksam werden kann.

Nicht zuletzt wird die Geschäftstätigkeit einer Stiftung aber auch von ihrer Organisation geprägt. Dabei kommt es einerseits auf die Zahl ihrer Beschäftigten und das reibungsarme Zusammenspiel ihrer Gremien an. Andererseits hängen die Zweckerfüllung und die Effektivität ihrer Arbeit wesentlich von Qualifikation und vor allem von Motivation und Einsatzbereitschaft ihrer Mitarbeiter ab. Wo bürokratisches Abarbeiten von Akten und „Vorgängen“ dominiert, werden Leistung und Effizienz einer Stiftung erheblich hinter dem zurückbleiben, was sie bei hoher Motivation und Einsatzfreude ihrer Mitarbeiter zu erreichen vermag. Das gilt in besonderem Maße für Förder- und operativ tätige Stiftungen, aber grundsätzlich auch für alle anderen Stiftungen mit ideeller Zielsetzung.

Alle diese Aspekte zeigen, daß in der Geschäftstätigkeit einer Stiftung weniger ihr Typus als vielmehr ihre Individualität zum Ausdruck kommt. Insofern erweist sich hier der Typus als Muster von begrenztem Wert. Doch kann die Einordnung einer Stiftung als Förderstiftung, als operative Stiftung, Familien-, Anstalts- oder Funktionsträgerstiftung den Erwartungshorizont verdeutlichen, mit dem Destinatäre und Öffentlichkeit ihr begegnen. Nicht zuletzt hat dieser Erwartungshorizont auch Bedeutung für die Anforderungen der Stiftungsaufsicht.

## 6.7 Stiftungsaufsicht

Als erster Akt der staatlichen Stiftungsaufsicht ist die Beratung des Stifters bei der Gestaltung von Stiftungsgeschäft und Satzung anzusehen.<sup>81</sup> Hier stellen die verfügbaren Typen wesentliche Orientierungshilfen dar. An ihnen kann die Stiftungsaufsicht die besonderen Anforderungen an selbständige und unselbständige, an Stiftungen unter Lebenden und von Todes wegen, an Familien- und Stadt- oder unternehmensverbundene Stiftungen anschaulich machen. Auch die rechtlichen Konsequenzen für Vermö-

---

<sup>81</sup> Vgl. SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 11.

genausstattung und Stiftungsorganisation lassen sich an diesen Mustern verdeutlichen. Zugleich bietet die Orientierung an den Typen Gelegenheit, Besonderheiten der Zielsetzungen des jeweiligen Stifters schärfer herauszuarbeiten. So kann transparent werden, inwiefern die von ihm geplante Stiftung eine Mischform verschiedener Stiftungstypen darstellen würde und welche rechtlichen Konsequenzen zu erwarten sind.

Ferner sind die Stiftungstypen eine Orientierungshilfe für die Behörde bei der Entscheidung über die Genehmigung der Stiftung. Insbesondere den Bedenken gegen die Einkommensstiftung und den erhöhten Anforderungen an den Gläubigerschutz bei Unternehmensträgerstiftungen kann dabei Rechnung getragen werden.<sup>82</sup> Bei Familienstiftungen kommt es in besonderem Maße auf die Funktionsfähigkeit der stiftungsinternen Kontrolle an, da in zahlreichen Bundesländern die Stiftungsaufsicht bei solchen Stiftungen reduziert ist.

Schließlich können sich aus den verschiedenen Typen von Stiftungen auch je spezifische Anforderungen an die Durchführung der Stiftungsaufsicht ergeben. Förderstiftungen, operativ tätige, Anstalts- und Unternehmensträgerstiftungen weisen vielfältige Unterschiede in Organisation und Geschäftstätigkeit auf, denen die staatliche Stiftungsaufsicht Rechnung tragen muß. Bei gemeinnützigen Stiftungen tritt die Gemeinnützigkeitskontrolle durch die Finanzämter hinzu. Bei alledem ermöglichen die Stiftungstypen lediglich eine Groborientierung, die anhand der Besonderheiten der jeweils beaufsichtigten Stiftung weiter zu verfeinern ist. Zur Prüfung von Finanzgebaren und Wirtschaftlichkeit der Zweckverfolgung kann dabei von den Behörden auf Kosten der Stiftung auch die Einschaltung von Wirtschaftsprüfern verlangt werden. Zu recht sehen die Stiftungsgesetze insofern nicht eine Prüfung durch Rechnungshöfe vor.<sup>83</sup> Diese sind auf die Prüfung von Behörden spezialisiert, bei denen sie auch Zweckmäßigkeitkontrollen anstellen können. Solche Kontrollen sind ihnen bei Stiftungen privaten Rechts verwehrt, da hier staatliche Kontrollbefugnisse sich auf die Rechtsaufsicht beschränken müssen.

Die Typologie der Stiftung ermöglicht so auch der Stiftungsaufsicht eine erste Groborientierung, die dann am konkreten Einzelfall zu spezifizieren ist. Auch wenn in der Stiftungspraxis vielfältig Mischformen der verschiedenen Typen anzutreffen sind, bleibt damit für Stifter, Stiftung und Stiftungsaufsicht gleichermaßen die typologische Ordnung des vielgestaltigen Stiftungswesens sinnvoll.

---

<sup>82</sup> Vgl. HOF, Münchener Vertragshandbuch, Bd. 1, VII Nr. 2, Anm. 5a.

<sup>83</sup> Vgl. dazu SEIFART/CAMPENHAUSEN/HOF, § 4 Rdn. 140ff.

## 7. Stiftungswesen anderer Länder

### 7.1 Überblick

Als Ausblick, zugleich aber auch Rückblick, erscheint es zum Abschluß dieses Beitrages sinnvoll, nach Parallelen und unterschiedlichen Gestaltungen im Ausland zu fragen. Zu einem solchen Rechtsvergleich haben insbesondere Kronke und Westebbe wichtige Grundlagen erarbeitet, auf denen aufgebaut werden kann. Dies systematisch und umfassend zu versuchen, würde den Rahmen dieses Beitrages sprengen. Er beschränkt sich daher auf einige grobe Skizzen zu einem kleinen Kreis von Ländern in der Erwartung, damit Anstoß geben zu können zu tiefer gehender Forschungsarbeit.

In der Länderauswahl beschränkt sich dieser kursorische Überblick auf Österreich, die Schweiz, Frankreich und die USA. Zu weiteren westlichen Ländern wird auf das wegweisende Werk von Kronke verwiesen.<sup>84</sup> Die zum Teil lebhaft entwickelte Entwicklung des Stiftungswesens in den ehemals kommunistischen Staaten erfordert eine gesonderte Untersuchung, die auch den dort sich vollziehenden gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Umbruch berücksichtigen muß.<sup>85</sup>

### 7.2 Österreich

Mit dem 1993 in Kraft getretenen Privatstiftungsgesetz hat Österreich Regelungen getroffen, die manche Parallelen, aber auch nicht wenige Unterschiede zum deutschen Recht der selbständigen Stiftung privaten Rechts aufweisen.<sup>86</sup> So ist der Privatstiftung untersagt, eine gewerbsmäßige Tätigkeit auszuüben, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, sie darf auch weder die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen noch persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft des Handelsrechts oder einer eingetragenen Erwerbsgesellschaft sein. Überdies ist ein Mindestvermögen von einer Million Schilling erforderlich. Die Privatstiftung wird errichtet durch eine Stiftungserklärung, sie entsteht mit der Eintragung in das Firmenbuch.

---

<sup>84</sup> Vgl. KRONKE, Stiftungstypus.

<sup>85</sup> Erste Ansätze dazu bei DROBNIG.

<sup>86</sup> BGBI. f. d. Republik Österreich 1993, S. 5811 ff.

### 7.3 Schweiz

Das Recht der Schweiz sieht eine freie, nicht staatlich kontrollierte Stiftungserrichtung bei kirchlichen und Familienstiftungen vor. Soweit solche Stiftungen ein Erwerbsgeschäft betreiben, unterliegen sie einer Eintragungspflicht, der aber nur deklaratorische Bedeutung beigemessen wird. Für die Entstehung rechtsfähiger Stiftungen im übrigen wird neben dem Stiftungsgeschäft die Eintragung ins Handelsregister verlangt<sup>87</sup>, eine Genehmigung ist nicht erforderlich. Soweit keine Versagungsgründe wie die Verletzung zwingenden Rechts oder offenkundige Unzulänglichkeit des Vermögens vorliegen, besteht ein Anspruch auf die Eintragung der Stiftung. Eine besondere Rolle spielt die Stiftung bei der betrieblichen Altersversorgung, bei der die Rechtsstellung der Destinatäre durch gesetzliche Garantien verstärkt wird hinsichtlich des auch Arbeitnehmerbeiträge umfassenden Stiftungsvermögens und dadurch, daß den Arbeitnehmern Mitverwaltungsrechte eingeräumt werden. Damit hat die Personalvorsorgestiftung<sup>88</sup> körperschaftliche Elemente erhalten. Zudem wird sie steuerlich begünstigt. Ähnlich wie in Deutschland ist die Zulässigkeit von Unternehmensträgerstiftungen umstritten, soweit sie wirtschaftliche Zwecke verfolgen.<sup>89</sup>

### 7.4 Frankreich

Das Stiftungsrecht Frankreichs ist durch das in Deutschland überholte Konzessionssystem geprägt, das die Genehmigung einer Stiftung in das Ermessen der zuständigen Behörde stellt.<sup>90</sup> Rechtsfähig können hier nur gemeinnützige Stiftungen werden. Wirtschaftliche Stiftungen werden selbst dann nicht zugelassen, wenn sie im öffentlichen Interesse liegen.<sup>91</sup> Dementsprechend hat die Unternehmensträgerstiftung in Frankreich keine Bedeutung.

---

<sup>87</sup> KRONKE, S. 33f.

<sup>88</sup> Ebd., S. 144.

<sup>89</sup> Ebd., S. 223f.

<sup>90</sup> Ebd., S. 53.

<sup>91</sup> Ebd., S. 58.

## 7.5 USA

Die USA gelten in der Literatur vielfach als besonders stiftungsfreundlich. Dies trifft wohl jedenfalls für die Verwaltungspraxis zu. Allerdings ist der Anteil, den eine Stiftung an einem Unternehmen halten kann, auf zwanzig Prozent beschränkt.<sup>92</sup> Eine Stiftungsaufsicht entsprechend dem deutschen Recht existiert praktisch nicht. Ihre Kontrollaufgaben werden partiell von den Steuerbehörden wahrgenommen.<sup>93</sup> Strafsteuern zielen dabei auf die Beschränkung von Unternehmensbeteiligungen, auf Verhinderung von Spekulationsgeschäften und sparsame Mittelbewirtschaftung, auf Verhinderung übermäßiger Thesaurierung und von In-sich-Geschäften zum Nachteil der Stiftung ab. Überdies sind besondere Anreize für die Publizität von Stiftungen gegeben.

Als „operative Stiftung“ werden vornehmlich Stiftungen bezeichnet, die die Trägerschaft einer Institution, beispielsweise eines Museums oder eines Krankenhauses übernommen haben.<sup>94</sup> Der deutschen Gegenüberstellung von unselbständiger und selbständiger Stiftung entspricht in mancher Hinsicht die von Trust and Corporation.<sup>95</sup> Der Trust ist ein Treuhandinstitut ohne Rechtspersönlichkeit. Als solche ist die Corporation anerkannt. Wie die selbständige Stiftung zeichnet sie sich durch prinzipielle Dauerhaftigkeit aus.

Steuerlich begünstigt werden charitable trusts und nonprofit-corporations.<sup>96</sup> Abgesehen davon, daß er nicht als juristische Person anerkannt ist, entspricht der charitable trust weithin der gemeinnützigen Stiftung. Als „charitable“ gelten insbesondere Linderung der Armut, Förderung von Erziehungswesen und Religion, des Gesundheitswesens, staatlicher und kommunaler Angelegenheiten und sonstige gemeinnützige Zwecke. Eine steuerlich begünstigte nonprofit-corporation kann grundsätzlich „any legal purpose“ verfolgen. Manche Bundesstaaten grenzen dies allerdings auf „public or charitable purposes“ ein. Dabei kann die Steuerbegünstigung für verschiedene Bereiche unterschiedlich ausfallen.

Nicht steuerlich begünstigt sind private trusts.<sup>97</sup> Sie können zugunsten des „settlers“ selbst oder anderer natürlicher Personen errichtet werden. Häufig werden sie für kommerzielle Zwecke errichtet. Da sie grundsätzlich nur zeitlich beschränkt zugelassen

---

<sup>92</sup> Vgl. DALE, S. 60 mit weiteren Einzelheiten.

<sup>93</sup> Vgl. KRONKE, S. 155.

<sup>94</sup> Vgl. BERTELSMANN STIFTUNG (Hg.), S. 95.

<sup>95</sup> Vgl. KRONKE, S. 11f., 35ff.

<sup>96</sup> Vgl. Ebd., S. 69ff., 154.

<sup>97</sup> Vgl. Ebd., S. 81ff.

werden, genießen sie keinen Bestandsschutz. Auch die betriebliche Altersversorgung erfolgt vielfach in der Rechtsform des Trusts, der Förderung durch steuerliche Anreize und weitere rechtliche Privilegien erfährt.

## 7.6 Rückschau und Überblick

Dieser notwendig kursorische und sicherlich unvollständige Überblick läßt zunächst deutlich werden, daß offenbar alle genannten Rechtsordnungen neben stiftungsähnlichen Gebilden in Gestalt einer dauerhaften juristischen Person auch weniger dauerhafte und flexiblere Gestaltungen vorsehen, die der unselbständigen Stiftung im Sinne des deutschen Rechts nahe kommen. Familien- und Unternehmensträgerstiftungen sind nur in Deutschland ohne Einschränkung zugelassen. In Anlehnung an die US-amerikanischen community-foundations erfahren die in Deutschland von der öffentlichen Hand verwalteten kommunalen Stiftungen zunehmend Ergänzung durch Stadtstiftungen, in denen eine größere Zahl privater Stifter gestiftete Vermögen zusammenführt. Dem Nutzen von Stiftungen für das gemeine Wohl wird vielfältig durch Steuerbefreiung oder -nachlässe Rechnung getragen.

Mit alledem erweist sich die typologische Betrachtung des Stiftungswesens nicht nur für die Stiftungspraxis in Deutschland als brauchbare Orientierungshilfe für Stifter, Stiftungen, Stiftungsbehörden, Wissenschaft und Öffentlichkeit. Die Anpassungsfähigkeit dieser Betrachtungsweise kann überdies auch Zugänge zum Rechtsvergleich eröffnen und so zum Verständnis der Entwicklung des internationalen wie des nationalen Rechts der Stiftung beitragen.

## Literatur

- BERNDT, H.: Stiftung und Unternehmen. Rechtsvorschriften, Besteuerung, Zweckmäßigkeit, 5. Aufl., Herne/Berlin 1995.
- BERKEL, U./KRÜGER, K./MECKING, C./SCHINDLER, A./STEINSDÖRFER, E.: Treuhänderische Stiftungen, 5. Aufl., Essen 1995.
- BENICKE, C.: Neue Stiftungsgesetze in Österreich und Brandenburg. in: Wissenschaftsrecht, Jg. 1997, S. 64-68.
- BERTELSMANN STIFTUNG (Hg.): Operative Stiftungsarbeit. Strategien – Instrumente – Perspektiven, Gütersloh 1997.



- CARSTENSEN, C.: Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, 2. Aufl., Frankfurt 1996.
- DÄUBLER, W.: Zur aktuellen Bedeutung des Fideikommißverbots, in: Juristenzeitung [JZ] 1969, S. 499-502.
- DALE, H. P.: US-Gesetzgebung zu Stiftungen und ihren Unternehmensbeteiligungen, in: Bertelsmann Stiftung (Hg.), Operative Stiftungsarbeit. Strategien – Instrumente – Perspektiven, Gütersloh 1997, S. 57-72.
- DELP, U. A.: Die Stiftung & Co. KG, Heidelberg 1991.
- DEWALD, S.: Die privatrechtliche Stiftung als Instrument zur Wahrnehmung öffentlicher Zwecke, Frankfurt 1990.
- DROBNIG, U.: Zur Entwicklung des Stiftungsrechts in Osteuropa, in: Immen- ga/Möschel/Reuter (Hg.): Festschrift für E. J. Mestmäcker, Baden-Baden 1996.
- EBERSBACH, H.: Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, Göttingen 1972.
- FLUME, W.: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. 1, 2. Teil: Die juristische Person, Berlin 1983.
- GEBEL, V./HINRICHSSEN, S.: StiftG Schleswig-Holstein, Wiesbaden 1994.
- HOF, H.: Rechtsethologie. Recht im Kontext von Verhalten und Verhaltensregelung, Heidelberg, 1996.
- HOF, H.: Stiftung, in: Münchener Vertragshandbuch, Bd.1: Gesellschaftsrecht, VII, 4. neubearb. u. erw. Aufl., München 1996.
- HUNTER, J. D.: Der amerikanische Kulturkrieg, in: Berger, P. L. (Hg.): Die Grenzen der Gemeinschaft. Konflikt und Vermittlung in pluralistischen Gesellschaften, Gütersloh 1997, S. 29-84.
- KRONKE, H.: Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, Tübingen 1988.
- LARENZ, K.: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., Berlin/Heidelberg 1983.
- MÜNCHENER Kommentar zum BGB, Bd. 1, 3. Aufl., München 1993 (Reuter).
- PAWLOWSKI, H. M.: Methodenlehre für Juristen. Heidelberg/Karlsruhe 1981.
- POHLEY, H. G.: StiftG Bayern: Kommentar, 2. Aufl., Wiesbaden 1996.
- RAWERT, P.: Die Genehmigungsfähigkeit der unternehmensverbundenen Stiftung, Frankfurt/M./Berlin/New York/Paris 1990.
- RIEHMER, H. M.: Körperschaften als Stiftungsorganisationen. Eine Untersuchung stiftungsartiger Körperschaften in Deutschland, England und den USA, Baden-Baden 1993.

- RÖMER, M.: Die Eignung der GmbH als Rechtsform für Stiftungszwecke. Eine Untersuchung anhand der unternehmensverbundenen gemeinnützigen Stiftung GmbH, Diss. Gießen 1990.
- SCHULTE, M.: Staat und Stiftung, Heidelberg 1989.
- SEIFART, W./CAMPENHAUSEN, A. Frhr. v. (Hg.): Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl., München 1997.
- SIEGMUND-SCHULZE, G.: StiftG Niedersachsen, 6. Aufl., Wiesbaden 1997.
- SOERGEL, T.: Bürgerliches Gesetzbuch, Bd.1, 12. Aufl., Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1988 (*Neuhoff*).
- STAUDINGER, J. v.: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 12. Aufl., Berlin, 1995 (*Rawert*).
- STENGEL, A.: Stiftung und Personengesellschaft. Die Beteiligung einer Stiftung an einer Personengesellschaft des Handelsrechts, Baden-Baden 1993.
- STRACHWITZ, R. Graf: Stiftungen: nutzen führen und errichten: ein Handbuch, Frankfurt 1994.
- WESTEBBE, A.: Die Stiftungstreuhand: Eine Untersuchung des Privatrechts der unselbständigen gemeinnützigen Stiftung mit rechtsvergleichenden Hinweisen auf den charitable trust, Baden-Baden 1993.
- WOCHNER, G.: Stiftungen und stiftungsähnliche Körperschaften als Instrumente dauerhafter Vermögensbildung, in: Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer; 1994, S. 89ff.

)

)

Hans-Dieter Weger  
Magda Weger

## Errichtung von Stiftungen des privaten Rechts

### A. Die selbständige rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts

1. Stiftungsgeschäft
  - 1.1 Stiftungsgeschäft unter Lebenden
    - 1.1.1 Person des Stifters
    - 1.1.2 Form des Stiftungsgeschäfts
    - 1.1.3 Inhalt des Stiftungsgeschäfts
    - 1.1.4 Widerruf und Anfechtung des Stiftungsgeschäfts
  - 1.2 Stiftungsgeschäft von Todes wegen
    - 1.2.1 Form des Stiftungsgeschäfts
    - 1.2.2 Inhalt des Stiftungsgeschäfts
    - 1.2.3 Widerruf und Anfechtung des Stiftungsgeschäfts
    - 1.2.4 Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche
2. Stiftungssatzung (Verfassung)
  - 2.1 Name der Stiftung
  - 2.2 Sitz der Stiftung
  - 2.3 Stiftungszweck
    - 2.3.1 Allgemeine Grundsätze, Versagungsgründe
    - 2.3.2 Gemeinnützige Zwecke
  - 2.4 Stiftungsvermögen
  - 2.5 Stiftungsorganisation
    - 2.5.1 Organe und deren Aufgaben
    - 2.5.2 Berufung, Amtsdauer und Abberufung der Organmitglieder
    - 2.5.3 Einberufung, Beschlußfähigkeit und Beschlußfassung
  - 2.6 Rechte der Destinatäre
  - 2.7 „Versorgung“ der Stifterfamilie
  - 2.8 Satzungsänderungen, Zusammenlegung, Auflösung
  - 2.9 Vermögensanfall
3. Genehmigung
4. Stiftung in Gründung

## B. Die unselbständige nichtrechtsfähige Stiftung

1. Stiftungsgeschäft
2. Person des Trägers (Treuhänders)
3. Satzung
  - 3.1 Name und Sitz der Stiftung
  - 3.2 Stiftungszweck
  - 3.3 Stiftungsvermögen
  - 3.4 Stiftungsorganisation
  - 3.5 Satzungsänderungen
  - 3.6 Vermögensanfall
4. Widerruf und Kündigung
5. Zeitliche Begrenzung, auflösende Bedingung

## C. Schlußfolgerungen für Stifter

1. Prüfung und Formulierung des Stifterwillens
  - 1.1 Zur Gründung einer Stiftung
  - 1.2 Zur Vermögensausstattung
  - 1.3 Zum Stiftungszweck
  - 1.4 Zur Arbeitsweise der Stiftung
  - 1.5 Zur Stiftungsorganisation
2. Vorausschauendes Denken des Stifters

Literatur

## A. Die selbständige rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts

Die Voraussetzungen für die Entstehung einer selbständigen Stiftung des privaten Rechts, die hier schwerpunktmäßig behandelt werden sollen, sind das Stiftungsgeschäft, die Satzung (Verfassung) und die Genehmigung des Bundeslandes, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll. Die gesetzlichen Grundlagen hierfür ergeben sich aus den §§ 80ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) und dem Stiftungsgesetz des betreffenden Bundeslandes. Den Rahmen der zivil- und auch der steuerrechtlichen Bestimmungen zur Errichtung und zum „Betrieb“ einer Stiftung sollte der Stifter kennen, um möglichst weitgehend und wirkungsvoll seine Vorstellungen über sein stifterisches Engagement realisieren zu können.

### 1. Stiftungsgeschäft

Zu unterscheiden sind Stiftungsgeschäfte unter Lebenden und Stiftungsgeschäfte von Todes wegen, je nachdem ob die Stiftung nach dem Willen des Stifters schon zu dessen Lebzeiten oder erst nach dessen Tode entstehen soll. Eine Stiftungserrichtung zu Lebzeiten des Stifters hat den Vorteil, daß der Stifter selbst noch aktiv die Stiftungsarbeit prägen und auf seine Vorstellungen hin „einüben“, gegebenenfalls auch fortentwickeln und korrigieren kann, etwa im Wege von Satzungsänderungen. In letzter Zeit ist verstärkt die Tendenz zu beobachten, daß Stiftungen mit einem Teil des Stiftervermögens bereits zu Lebzeiten errichtet und „erprobt“ werden und weiteres bzw. das restliche Vermögen durch letztwillige Verfügung erhalten.

#### 1.1 Stiftungsgeschäft unter Lebenden

##### 1.1.1 Person des Stifters

Als Stifter einer zu Lebzeiten gegründeten Stiftung kommen sowohl einzelne oder mehrere natürliche Personen in Betracht als auch juristische Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts, also z. B. Vereine, Wirtschaftsunternehmen, kommunale Einrichtungen oder auch Kirchen. Ist der Stifter eine juristische Person, so wird das Stiftungsgeschäft von deren Vertretungsorgan vorgenommen. Bei einer Mehrheit von Stiftern müs-

sen alle Stifter die gemeinsame Stiftungsurkunde unterzeichnen bzw. beurkunden lassen oder gesonderte Erklärungen abgeben. Stellvertretung wird hierbei für zulässig gehalten, der Stifter muß das Stiftungsgeschäft nicht höchstpersönlich vornehmen.<sup>1</sup> Der Stifter muß *unbeschränkt* geschäftsfähig sein, ansonsten ist das Stiftungsgeschäft unwirksam und kann auch nicht vom gesetzlichen Vertreter genehmigt werden.

### 1.1.2 Form des Stiftungsgeschäfts

Das Stiftungsgeschäft bedarf der Schriftform, muß also entweder eigenhändig vom Stifter unterzeichnet *oder* notariell beurkundet werden. Für das Stiftungsgeschäft genügt die einfache Schriftform auch dann, wenn der Stiftung als Stiftungsvermögen z. B. ein Grundstück übertragen werden soll. Bei der späteren Übertragung des Stiftungsvermögens – zu der der Stifter erst nach der Genehmigung der Stiftung verpflichtet ist – sind dann allerdings die für die Grundstücksübertragung erforderlichen Formvorschriften (§§ 873, 929 BGB) zu beachten.

Die Errichtung einer privatrechtlichen Stiftung durch eine oder mehrere Körperschaften des öffentlichen Rechts erfolgt durch einen Akt förmlicher Rechtssetzung z. B. durch Bundesgesetz.<sup>2</sup> Zu beachten ist weiterhin, daß das Stiftungsgeschäft aus Gründen der Rechtssicherheit nicht von einer Bedingung abhängig gemacht werden kann, soweit dadurch die Existenz der Stiftung infrage gestellt wird.<sup>3</sup> Dagegen sind etwa aufschiebende Bedingungen, die bis zur staatlichen Genehmigung eingetreten bzw. erledigt sind, zulässig. Ebenso stehen Auflagen oder sonstige Nebenbestimmungen der Wirksamkeit des Stiftungsgeschäftes nicht entgegen, wenn sie ohne wesentliche Beeinträchtigung des Stiftungszwecks erfüllt werden können.

### 1.1.3 Inhalt des Stiftungsgeschäfts

Zum Mindestinhalt des Stiftungsgeschäfts gehört die verbindliche *Erklärung des Stifters*, eine selbständige Stiftung errichten zu wollen und diese zur Verfolgung eines oder mehrerer von ihm festgelegter Zwecke mit einem bestimmten Teil seines Vermögens auszustatten.

---

1 Vgl. EBERSBACH, S. 50; SEIFART/HOF, § 7 Rdnr. 7, 8; PALANDT/HEINRICHS, § 80 Rdnr. 1.

2 Siehe Bundesstiftung „Mutter und Kind“, „Deutsche Bundesstiftung Umwelt“, „Volkswagen-Stiftung“.

3 Vgl. STRICKRODT, I 2 b; SEIFART/HOF, § 7 Rdnr. 12 mit weiteren Nachweisen.

Weiterhin sind nach allen Landesstiftungsgesetzen mindestens Bestimmungen über den *Namen*, den *Sitz*, den *Stiftungszweck*, das *Vermögen* und die *Organe* der Stiftung<sup>4</sup> zu treffen. In einigen Bundesländern<sup>5</sup> sind diese Anforderungen nicht ausdrücklich auf das Stiftungsgeschäft, sondern allgemein auf die Satzung (Verfassung) der Stiftung bezogen. In der Praxis wird auch in diesen Bundesländern der Satzung ein Stiftungsgeschäft bzw. eine Stiftungsurkunde mit dem genannten Mindestinhalt vorangestellt. Hierin wird zur Ergänzung auf die anliegende Satzung als Bestandteil des Stiftungsgeschäfts verwiesen, die außer den Mindestbestimmungen nähere Konkretisierungen und weitere Regelungen insbesondere auch zur Stiftungsorganisation und -verwaltung enthält.

In dieser Weise wird auch in den Bundesländern<sup>6</sup> verfahren, die noch zusätzliche Anforderungen an den Inhalt des Stiftungsgeschäfts bzw. der Verfassung stellen, wie z. B. Angaben zur Zusammensetzung und Aufgabenverteilung der Organe, zur Beschlußfähigkeit und Beschlußfassung, zur Verwendung des Stiftungsvermögens und seiner Erträge usw.

Bei der Abfassung des Stiftungsgeschäfts werden die einzelnen Bestimmungen in der Regel auf das *Grundsätzliche* beschränkt. Beispielsweise wird als Stiftungszweck nur der Förderungsbereich – wie etwa „Förderung der Kunst und Kultur“ – angegeben, während die konkreten Anordnungen, auf welche Weise dieser Zweck verwirklicht werden soll, der Satzung vorbehalten bleiben. Zu beachten ist aber, daß das *Stiftungsvermögen* bereits im Stiftungsgeschäft genau und detailliert bezeichnet und aufgelistet werden muß, sowohl der Art nach (z. B. Barvermögen, Wertpapiere, Immobilien, Kunstgegenstände) als auch hinsichtlich der Bewertung.

#### 1.1.4 Widerruf und Anfechtung des Stiftungsgeschäfts

Bis zur Erteilung der Stiftungsgenehmigung kann der Stifter das Stiftungsgeschäft formlos widerrufen, nach Antragstellung auf Genehmigung bei der zuständigen Behörde allerdings nur noch gegenüber dieser Behörde. Haben mehrere Stifter das Stiftungsgeschäft vorgenommen, so kann grundsätzlich jeder Stifter allein widerrufen mit der Wirkung, daß das Stiftungsgeschäft insgesamt unwirksam wird (entsprechend § 139 BGB). Läßt allerdings das Stiftungsgeschäft erkennen, daß die einzelnen Willenserklärungen unabhängig voneinander gelten sollten, scheidet nur der Widerrufende als Stifter aus.<sup>7</sup>

---

4 Vgl. zu den Bestimmungen im einzelnen den Abschnitt A. 2. zur Stiftungssatzung.

5 z. B. Bayern, Berlin, Hamburg, Hessen, Niedersachsen, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen.

6 z. B. Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein.

7 EBERSBACH, S. 51f.; SEIFART/HOF, § 7 Rdnr. 55ff.



Stirbt der Stifter, der das Stiftungsgeschäft *für eine Stiftungserrichtung zu seinen Lebzeiten* bereits abgeschlossen hat, vor Erteilung der Genehmigung, so geht das Widerrufsrecht auf den Erben über (§ 1922 BGB). Hatte der Stifter jedoch schon die Genehmigung bei der zuständigen Behörde beantragt oder im Falle einer notariellen Beurkundung des Stiftungsgeschäfts den Notar mit der Einreichung des Antrags beauftragt, so steht dem Erben kein Widerrufsrecht mehr zu (§ 81 Abs. 2, Satz 3 BGB).

Nach Erteilung der Genehmigung kommt ein Widerruf auch durch den Stifter nicht mehr in Betracht. Möglich ist dann noch eine Anfechtung des Stiftungsgeschäfts insbesondere wegen Irrtums und Täuschung oder Drohung sowie die Anfechtung der Vermögenswidmung durch den Konkursverwalter oder durch Gläubiger des Stifters. Änderungen des Stiftungsgeschäfts sind dem Stifter nach Genehmigung der Stiftung nur noch indirekt über Satzungsänderungen im Rahmen der gesetzlichen und satzungsmäßigen Voraussetzungen möglich.<sup>8</sup>

## 1.2 Stiftungsgeschäft von Todes wegen

### 1.2.1 Form des Stiftungsgeschäfts

Da der Stifter im Stiftungsgeschäft von Todes wegen verbindliche Verfügungen über seinen Nachlaß trifft, sind hierauf die erbrechtlichen Form- und Auslegungsvorschriften anzuwenden. Im Unterschied zum Stiftungsgeschäft unter Lebenden kann es insbesondere nur vom Stifter höchstpersönlich abgefaßt werden, Stellvertretung ist ausgeschlossen (§§ 2064, 2065 BGB).

Als Form der Verfügung von Todes wegen kommen das Testament (§§ 2231, 2247ff., 2265ff. BGB) oder – in der Praxis seltener – der Erbvertrag (§§ 2274ff. BGB) in Frage.<sup>9</sup> Formell ist insbesondere zu beachten, daß das Testament vollständig eigenhändig (handschriftlich) geschrieben und unterschrieben oder zur Niederschrift eines Notars errichtet sein muß. Ein Erbvertrag kann nur zur Niederschrift eines Notars bei gleichzeitiger Anwesenheit der Vertragsparteien (mindestens zwei) geschlossen werden.

### 1.2.2 Inhalt des Stiftungsgeschäfts

Auch im Stiftungsgeschäft von Todes wegen sollte der Stifter seinen Stifterwillen möglichst eindeutig zum Ausdruck bringen und die *Verfassung* der Stiftung – wie im Stif-

---

<sup>8</sup> Näheres zur Stiftungssatzung in Abschnitt A. 2.

<sup>9</sup> Vgl. EBERSBACH, S. 52 mit weiteren Nachweisen.

tungsgeschäft unter Lebenden – festlegen, also Bestimmungen über die wesentlichen Merkmale der Stiftung wie Name, Sitz, Vermögen, Zweck und Organe treffen.<sup>10</sup> Auch sollte er klare Angaben über die gewünschte Rechtsform der Stiftung – also z. B. selbständige oder unselbständige Stiftung – machen.

Die außerdem erforderliche *Vermögenszuwendung* kann durch Erbeinsetzung, Vermächtnis oder Auflage erfolgen. Durch die *Erbeinsetzung* wird die Stiftung Erbe des Vermögens als Ganzes (Alleinerbe) oder eines Bruchteils (Miterbe). Der Nachteil einer Miterbschaft Stiftung kann darin liegen, daß der genaue Wert des Erbanteils und damit eventuell die Genehmigungsfähigkeit der Stiftung erst nach der Erbauseinandersetzung bestimmt werden kann, die wiederum erst nach der Genehmigung der Stiftung möglich ist (§ 2043 BGB). Eine eindeutige Zuweisung einzelner Vermögensbestandteile durch den Stifter könnte hier Abhilfe schaffen. Denkbar ist auch die Einsetzung einer Stiftung zum Nacherben, d. h., sie wird erst dann zum Erben, nachdem zunächst – bis zum Eintritt eines bestimmten Zeitpunkts oder Ereignisses – ein anderer Erbe (Vorerbe) geworden ist, z. B. ein Angehöriger des Erblassers. Der Vorerbe unterliegt zum Schutz des Nachlasses, von denen ihn der Erblasser aber auch weitgehend befreien kann. Mit Rücksicht auf die Unsicherheit der Vermögensentwicklung bis zum Eintritt des Nacherbfalls muß unter Umständen mit einer Verzögerung der Stiftungsgenehmigung gerechnet werden.

Dies gilt erst recht für die – prinzipiell ebenfalls mögliche – Erbeinsetzung der Stiftung als Ersatzerbe, durch die die Stiftung erst dann Erbe wird, wenn der zunächst vorgesehene Erbe wegfällt (z. B. durch Vorversterben oder durch Ausschlagung der Erbschaft). Ebenso kann die Einsetzung der Stiftung als Vorerbe problematisch sein, wenn etwa der Zeitraum bis zum Eintritt des Nacherbfalls nur kurz bemessen ist und dadurch der Bestand der Stiftung auf eine gewisse Dauer nicht gewährleistet ist.<sup>11</sup>

Weiterhin kann die Stiftung durch ein *Vermächtnis* bedacht sein, d. h., sie erhält einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Erben oder anderen Vermächtnisnehmer auf die Zuwendung eines einzelnen Vermögensvorteils, z. B. eines bestimmten Vermögensgegenstandes oder eines Geldbetrages. Für die Erfüllung dieses Anspruchs sollte der Erblasser durch die Einsetzung eines Testamentsvollstreckers Sorge tragen. Andernfalls kann der Stiftung zur Realisierung des Anspruchs ein Nachlaßpfleger bestellt werden.

Ferner besteht noch die Möglichkeit, den Erben oder Vermächtnisnehmer durch eine *Auflage* zur Errichtung einer Stiftung zu verpflichten. Hat der Erblasser hierzu keine näheren Angaben gemacht, die den Mindestanforderungen an ein Stiftungsgeschäft genügen, so ist in dem Fall nicht der Erblasser als Stifter anzusehen, sondern der durch

---

<sup>10</sup> PALANDT/HEINRICHS, § 83 Rdnr. 1.

<sup>11</sup> SEIFART/HOF, § 7 Rdnr. 76.

die Auflage Verpflichtete. Es handelt sich dann bei der Stiftungsgründung um eine solche unter Lebenden. Dies kann z. B. sinnvoll sein, wenn der Erblasser dem Erben Spielräume zur Gestaltung der Stiftung etwa in Anpassung an die nach dem Erbfall vorliegenden Verhältnisse einräumen will. Enthält die Auflage dagegen das vollständige Stiftungsgeschäft mit der Anordnung, daß der Erbe oder Vermächtnisnehmer bestimmte Vermögenswerte an die Stiftung zu leisten hat, liegt ein Stiftungsgeschäft von Todes wegen vor und der Erblasser ist selbst Stifter.<sup>12</sup> Anders als beim Vermächtnis erhält die Stiftung selbst allerdings keinen Anspruch auf Erfüllung der Auflage (§ 1940 BGB). Der Anspruch kann aber beispielsweise durch den nicht verpflichteten („beschwerten“) Erben oder einen Miterben geltend gemacht werden.

Bei einer Stiftungserrichtung von Todes wegen ist die *Einsetzung eines Testamentsvollstreckers*, der die Interessen des Stifters bzw. Erblassers umsetzt, dringend zu empfehlen. Dieser hat nicht nur für die Einholung der behördlichen Genehmigung zu sorgen, sondern sollte auch die Befugnis erhalten, eventuelle Mängel des Stiftungsgeschäfts und der Stiftungssatzung durch Änderungen bzw. Ergänzungen zu beseitigen, damit die Entstehung der Stiftung nicht behindert wird. Falls der Stifter in seiner letztwilligen Verfügung noch keine detaillierte Stiftungssatzung festgelegt hat, ist der Testamentsvollstrecker mit der Erstellung einer solchen entsprechend den sich aus der Verfügung von Todes wegen ergebenden Anweisungen, die den gesetzlichen Mindestanforderungen genügen müssen, zu beauftragen.

Bei der Wahl der Person des Testamentsvollstreckers ist der Stifter weitgehend frei, er darf lediglich – als einzigen Testamentsvollstrecker – nicht den Alleinerben oder den alleinigen Vorerben benennen.<sup>13</sup> Auch die Ersatzbenennung eines anderen Testamentsvollstreckers für den Fall, daß der erstbenannte das Amt nicht übernehmen kann, ist möglich (§ 2197 BGB).

Zwar wird im Falle, daß kein Testamentsvollstrecker bestellt ist, vom Nachlaßgericht ein Nachlaßpfleger als Vertreter der zu errichtenden Stiftung bestellt. Dieser ist zur Sicherung des Nachlasses und – neben dem Nachlaßgericht und dem Erben – auch zur Einholung der Stiftungsgenehmigung befugt. Jedoch bietet der Einsatz einer vom Stifter individuell berufenen Vertrauensperson als Testamentsvollstrecker sicherlich Vorteile hinsichtlich der Verwirklichung des konkreten Stifterwillens – in der Regel schon aufgrund persönlicher Bindungen und Kenntnisse.

---

<sup>12</sup> EBERSBACH, S. 54.

<sup>13</sup> PALANDT/EDENHOFER, § 2197 Rdnr. 3.

### 1.2.3 Widerruf und Anfechtung des Stiftungsgeschäfts

Ein Widerruf des Stiftungsgeschäfts von Todes wegen kommt nur unter den erbrechtlichen Voraussetzungen in Betracht.

Ein *Einzeltestament* ist danach jederzeit frei widerruflich, und zwar entweder durch ein Widerrufstestament, durch Vernichtung oder Veränderung (z. B. Durchstreichen) des Testaments, durch Rücknahme eines öffentlichen Testaments aus der amtlichen Verwahrung oder durch Errichtung eines neuen Testaments mit widersprechendem Inhalt (§§ 2253ff. BGB).

Möglich ist zwischen Eheleuten auch die Abfassung eines *gemeinschaftlichen Testaments*. Hier ist ein Widerruf des Testaments durch einen Ehegatten nicht ohne weiteres möglich. Bei wechselseitigen Verfügungen, die im gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis stehen – d. h., die eine Verfügung wäre ohne die andere nicht getroffen worden –, kann ein Widerruf zu Lebzeiten der Ehegatten nur persönlich und in notarieller Form gegenüber dem anderen Ehegatten erfolgen. Nach dem Tod des Ehegatten erlischt das Widerrufsrecht des überlebenden Ehegatten (§§ 2271, 2272 BGB).

Die stärkste Bindungswirkung tritt durch den *Erbvertrag* ein. Ein Erbvertrag kann auch zwischen Nichteheleuten und zwischen mehr als zwei Personen geschlossen werden. Die Bindungswirkung tritt hinsichtlich aller vertraglichen Verfügungen ein, unabhängig davon, ob es sich um wechselseitige Verfügungen handelt oder nicht. Die im Erbvertrag getroffenen Verfügungen können auch zu Lebzeiten der Vertragsparteien nicht mehr einseitig widerrufen werden, sondern nur noch angefochten, durch vorbehaltenen Rücktritt beseitigt oder durch Vereinbarung der Vertragsparteien aufgehoben werden (§§ 2290ff. BGB).

Der Widerruf eines Stiftungsgeschäfts von Todes wegen *durch den Erben* ist ausgeschlossen. Das Widerrufsrecht des Erben vor Stellung des Genehmigungsantrags bzw. der entsprechenden Beauftragung des beurkundenden Notars (§ 81 Abs. 2, Satz 3 BGB) gilt nur für das Stiftungsgeschäft unter Lebenden.

Auch die *Anfechtung* des Stiftungsgeschäfts von Todes wegen – z. B. wegen Irrtums oder Drohung – richtet sich nach den erbrechtlichen Vorschriften (§§ 2078ff. BGB). Eine *Ausschlagung* des Erbes oder Vermächtnisses durch die Stiftung ist nicht möglich, da Vermögenswidmung und Stiftungserrichtung eine Einheit bilden.<sup>14</sup>

---

14 EBERSBACH, S. 53f.; SEIFART/HOF, § 7 Rdnr. 89.

#### 1.2.4 Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche

Bei der Errichtung einer Stiftung sollten auch eventuelle Ansprüche von Pflichtteilsberechtigten bedacht werden. Hat der Erblasser durch Testament oder Erbvertrag Angehörige nicht bedacht, die nach der gesetzlichen Erbfolge erbberechtigt wären (z. B. Ehegatten, Kinder), so steht diesen Personen als Pflichtteil die Hälfte des gesetzlich vorgesehenen Erbteils zu. Der Anspruch richtet sich gegen den Erben. Wird also eine Stiftung zum Erben eingesetzt und werden dadurch Pflichtteilsberechtigte ausgeschlossen, so haben diese einen unmittelbaren Geldanspruch gegen die Stiftung auf die Hälfte des gesetzlichen Anteils vom tatsächlichen Verkehrswert des Nachlasses. Zur Vermeidung solcher Ansprüche empfiehlt sich der Abschluß von Erbverzichtsverträgen bzw. Abfindung der Berechtigten.

Auch bei einer Stiftungsgründung zu Lebzeiten des Stifters können übergangene Pflichtteilsberechtigte von der Stiftung noch den Betrag verlangen, um den sich der Pflichtteil erhöht, wenn das gestiftete Vermögen dem Nachlaß zugerechnet wird (Pflichtteilsergänzungsanspruch). Dieser Anspruch besteht jedoch nicht mehr, wenn zwischen der Vermögenszuwendung an die Stiftung und dem Erbfall zehn Jahre vergangen sind (§ 2325 Abs. 3 BGB).

## 2. Stiftungssatzung (Verfassung)

Während im Stiftungsgeschäft vor allem der Willensakt des Stifters zur Stiftungserrichtung niedergelegt wird, enthält die Stiftungssatzung darüber hinaus den Aufgaben- und Organisationsplan der Stiftung. Inhaltlich kommt es – insbesondere was den Mindestinhalt des Stiftungsgeschäfts betrifft – zu gewissen Überschneidungen von Stiftungsgeschäft und Satzung. Jedoch geht die Satzung, wie bereits gesagt, darüber hinaus und konkretisiert zugleich den im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gekommenen Stifterwillen näher.

Bei der Abfassung der Satzung sollte grundsätzlich bedacht werden, daß der Stifter einerseits durch genaue Vorgaben – vor allem zur Erfüllung des Stiftungszwecks, zur Arbeitsweise und Organisation der Stiftung – die Stiftung entsprechend seinem Willen dauerhaft prägen und festlegen und somit auch vor Willkür schützen kann. Andererseits hat es der Stifter in der Hand, durch Schaffung gewisser Spielräume für das Handeln der Stiftungsorgane flexible Reaktionen auf sich ändernde oder zum Zeitpunkt der Stiftungserrichtung nicht vorhergesehene Situationen zu ermöglichen, ohne daß gleich an Satzungsänderungen – für die natürlich ebenfalls Vorkehrungen getroffen werden sollten – gedacht werden müßte. Es empfiehlt sich deshalb, bestimmte detaillierte Regelungen – beispielsweise zur Einberufung von Sitzungen, Protokollführung usw. oder auch

nähere Einzelheiten zur genauen Aufgabenabgrenzung zwischen den bzw. innerhalb der einzelnen Gremien – in *Geschäftsordnungen* außerhalb der Satzung niederzulegen. Geschäftsordnungen können – ohne Einschaltung der Stiftungsbehörde – den Bedürfnissen entsprechend geändert werden, müssen sich allerdings innerhalb der Vorgaben durch die Gesetze, das Stiftungsgeschäft und die Satzung halten.

Bezüglich des Inhalts der Stiftungssatzung unterscheiden fast alle Bundesländer<sup>15</sup> zwischen „Muß“- und „Soll“-Anforderungen. In den meisten Bundesländern<sup>16</sup> gehören zum geforderten Mindestinhalt Name, Sitz, Zweck, Vermögen und Organe der Stiftung. In einigen Ländern sind zusätzlich weitere Regelungen in die Satzung aufzunehmen.<sup>17</sup> Zu den „Soll“-Anforderungen gehören regelmäßig Bestimmungen über

- Zahl, Berufung, Amtsdauer und Abberufung der Organmitglieder,
- Einberufung, Beschlußfähigkeit und Beschlußfassung der Organe,
- deren Aufgaben und Befugnisse,
- etwaige Rechte der durch die Stiftung Begünstigten,
- Satzungsänderungen, Umwandlung und Auflösung der Stiftung,
- den Vermögensanfall nach Auflösung der Stiftung.

In der Genehmigungspraxis spielt diese Unterscheidung allerdings kaum eine Rolle. In der Regel wird von den Stiftungsbehörden „Überzeugungsarbeit“ dahingehend geleistet, daß die Soll-Angaben ebenfalls in die Satzung aufzunehmen sind. Dies erscheint im Interesse der Funktionsfähigkeit der Stiftung und einer effektiven Stiftungsarbeit in aller Regel auch als ratsam. Darüber hinaus sind bei der Errichtung gemeinnütziger Stiftungen<sup>18</sup> noch die steuerlichen Anforderungen an die Satzung zu beachten, die sich aus der Abgabenordnung (§§ 59ff. AO) ergeben.<sup>19</sup> Zu den Satzungsbestimmungen im einzelnen:

15 Das StiftG für Rheinland-Pfalz formuliert alle Satzungsanforderungen als „Soll-Vorschriften“.

16 Baden-Württemberg, Bremen, Hamburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen.

17 *Bayern*: Verwendung des Stiftungsertrages; *Berlin*: Befugnisse der Organe; *Brandenburg*: Bildung, Aufgaben und Befugnisse der Organe, Verwendung der Vermögenserträge und ggf. des Vermögens, Auflösung der Stiftung und Vermögensanfall; *Nordrhein-Westfalen*: Bildung, Aufgaben und Befugnisse der Organe, Verwendung der Vermögenserträge und ggf. des Vermögens; *Schleswig-Holstein*: Zahl, Berufung, Abberufung und Berufungszeit der Organmitglieder, Einberufung, Beschlußfähigkeit und Beschlußfassung der Stiftungsorgane sowie ihre Aufgaben und Befugnisse.

18 Vgl. auch WEGE/WEGE, S. 41-45.

19 Vgl. hierzu die amtliche Mustersatzung im Anwendungserlaß zur AO, Anlage 2 zu § 60, die die aus steuerlichen Gründen notwendigen Bestandteile enthält.

## 2.1 Name der Stiftung

Bei der Wahl des Namens der Stiftung ist der Stifter grundsätzlich frei. Die Stiftung kann beispielsweise den Namen des Stifters oder eines Angehörigen tragen oder/und den Stiftungszweck zum Ausdruck bringen. Verwechslungen mit anderen Namen sollte vorgebeugt werden, insbesondere mit Firmennamen, die eventuell Firmenschutz geltend machen können. Der Name der Stiftung wird seinerseits durch das Namensrecht (§ 12 BGB) geschützt. Der Namensschutz beginnt in der Regel mit dem Gebrauch des Namens im Verkehr.<sup>20</sup> Die Stiftung kann daraus auch wettbewerbsrechtliche Ansprüche herleiten.

## 2.2 Sitz der Stiftung

Der Sitz der Stiftung bestimmt das zur Anwendung kommende Landesstiftungsgesetz und die Zuständigkeit der örtlichen Stiftungsbehörde, unabhängig davon, in welchem Bundesland bzw. -ländern oder auch ausländischen Staat die Stiftung ihre Zwecke verwirklicht. Bei der Wahl des Sitzes ist der Stifter grundsätzlich frei, jedoch ist am gewählten Sitz aus Gründen des Schutzes des Rechtsverkehrs und einer effektiven Durchführung der Stiftungsaufsicht die tatsächliche (Haupt-)Verwaltung der Stiftung einzurichten.<sup>21</sup> Eine spätere Sitzverlegung der Stiftung kann nach Genehmigung der Stiftung nur im Wege einer Satzungsänderung erreicht werden. In einigen Bundesländern<sup>22</sup> ist hierbei zusätzlich die Genehmigung des die Stiftung aufnehmenden Bundeslandes erforderlich.

## 2.3 Stiftungszweck

### 2.3.1 Allgemeine Grundsätze, Versagungsgründe

Der Stifter kann den oder die Stiftungszwecke grundsätzlich nach seinem Belieben festlegen. Die Zweckbestimmung ist – dem Wesen der Stiftung als Dauereinrichtung entsprechend – prinzipiell auf eine gewisse Beständigkeit und Dauerhaftigkeit zu richten,

---

<sup>20</sup> PALANDT/HEINRICHS, § 12 Rdnr. 13.

<sup>21</sup> SEIFART/HOF, § 7 Rdnr. 116.

<sup>22</sup> Niedersachsen (§ 7 Abs. 4), Saarland (§ 3 Abs. 1 S. 2), Schleswig-Holstein (§ 5 Abs. 2, S. 2), Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen (§ 21 Abs. 4 StifG DDR).

jedoch wird auch eine Stiftung für zulässig gehalten, die für (längere) begrenzte Zeit errichtet werden soll.<sup>23</sup>

Die Stifterfreiheit findet ihre Grenzen, wenn der Zweck das Gemeinwohl gefährden würde, insbesondere gegen bestehende Gesetze verstoßen oder als Instrument zur Umgehung von Kontroll- und Publizitätsvorschriften mißbraucht wird, oder wenn seine Erfüllung dauerhaft unmöglich ist.<sup>24</sup> Ein darüber hinausgehendes bundesgesetzliches, ausdrückliches Verbot bestimmter Stiftungszwecke existiert nicht. Nach überwiegender Ansicht<sup>25</sup> werden sowohl gemeinnützige als auch privatnützige Stiftungen – z. B. in Form von unternehmensverbundenen Stiftungen und Familienstiftungen – für zulässig und genehmigungsfähig gehalten. Allerdings kennen einige Landesstiftungsgesetze weitere Versagungsgründe für die Genehmigung bestimmter privatnütziger Stiftungen. So kann in Nordrhein-Westfalen (§ 4 Abs. 2b), Brandenburg (§ 6 Abs. 3b) und Mecklenburg-Vorpommern (§ 7 Abs. 3a) die Genehmigung versagt werden, wenn der Hauptzweck der Stiftung im Betrieb oder der Verwaltung eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens besteht.<sup>26</sup> In Brandenburg (§ 6 Abs. 2d) ist die Genehmigung sogar zu versagen, wenn die Stiftung ausschließlich dem Wohl einer oder mehrerer bestimmter Familien oder dem privaten Wohl einer oder mehrerer bestimmter oder bestimmbarer Personen dienen soll. In den anderen Bundesländern sind Familienstiftungen dagegen durchaus genehmigungsfähig.

### 2.3.2 Gemeinnützige Zwecke

Soll die Stiftung *gemeinnützig* sein, so muß sich ihre Tätigkeit darauf richten, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Die wichtigsten gemeinnützigen Zwecke sind in den §§ 52-54 AO aufgezählt.<sup>27</sup> Die in der Praxis am häufigsten verfolgten gemeinnützigen Zwecke sind die Förderung sozialer Aufgaben (z. B. Förderung des Wohlfahrtswesens, der Jugend- und Altenhilfe, Mildtätigkeit), von Bildung und Erziehung, Wissenschaft und Forschung, Kunst und Kultur, Gesundheit sowie Umwelt- und Naturschutz.<sup>28</sup>

23 SEIFART, § 1 Rdnr. 10, § 4 Rdnr. 54.

24 PALANDT/HEINRICH, § 87 Rdnr. 1a); SOERGEL/NEUHOFF, § 80 Anm. 11; BERNDT, Rdnr. 62.

25 SEIFART/PÖLLATH, § 13, Rdnr. 15; HENNERKES/SCHIFFER, Regelung S. 1942; SORG, S. 63ff., 196ff.; STENGEL, S. 17ff.; FASSELT, S. 42ff.; KRONKE, S. 195ff.

26 In der Praxis wird die Genehmigung in diesen Fällen z. Zt. versagt. In Bayern (§ 9 der Ausführungsverordnung zum bay. StiftG) soll die Genehmigung einer Privatstiftung nur bei Vorliegen „wichtiger Gründe“ genehmigt werden. Vgl. zur Praxis HENNERKES/SCHIFFER/FUCHS, S. 209ff.

27 Vgl. darüber hinaus das Verzeichnis der als besonders förderungswürdig anerkannten – und damit spendenbegünstigten – Zwecke in der Anlage 7 zu Abschnitt 111 Abs. 1 EStR.

28 BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (Hg.), S. XIV.



Zu beachten ist, daß die Zwecke und die Art und Weise ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein müssen, daß die Steuerbehörde anhand der Satzung prüfen kann, ob die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen vorliegen (§ 60 Abs. 1 AO). Beispielsweise genügt nicht die pauschale Angabe, gemeinnützige Zwecke erfüllen zu wollen oder die bloße Bezugnahme auf die Satzung einer anderen gemeinnützigen Einrichtung. Um andererseits nicht durch eine zu enge Zweckformulierung die Stiftungsorgane in ihrer Stiftungsarbeit zu stark festzulegen, hat es sich bewährt, den gewählten Zweck thematisch breit zu fassen – z. B. Förderung der Bildung und Erziehung – und innerhalb dieses Zweckrahmens konkrete Maßnahmen zur Verwirklichung als *Beispiele* aufzuführen.

Desweiteren muß aus der Satzung klar hervorgehen, *auf welche Art* die Stiftung ihre Zwecke erfüllen soll. Die Stiftung kann als operative Stiftung ihre Zwecke unmittelbar selbst verwirklichen, indem sie durch eigenes Personal oder durch sogenannte Hilfspersonen<sup>29</sup> z. B. Bildungsveranstaltungen durchführt oder eine eigene Forschungseinrichtung, Krankenhaus, Altenheim [...] unterhält. Die Stiftung kann aber auch als Förderstiftung ihre Zwecke verwirklichen (§ 58 Nr. 1 AO). In diesem Fall müssen die Beschaffung und Zuwendung von Mitteln für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts als Zweck in der Satzung festgelegt werden, wobei entweder die konkrete(n) Körperschaft(en) oder die konkreten gemeinnützigen Zwecke zu benennen sind, für die die Mittel durch die Körperschaft zu verwenden sind. Möglich ist auch die Kombination der unmittelbaren und der mittelbaren Arbeitsweise zur Zweckverwirklichung.

Außerdem ist in der Satzung festzulegen, daß die Stiftung *ausschließlich* (§ 56 AO) ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke verfolgt – also auch keine anderen gemeinnützigen Zwecke – und daß sie dies *selbstlos* (§ 55 AO) tut, d. h., sie darf nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche (z. B. gewerbliche) Zwecke verfolgen.

## 2.4 Stiftungsvermögen

Das Stiftungsvermögen kann grundsätzlich aus Vermögenswerten aller Art bestehen, wie Barvermögen, Grundstücke, (klagbare) Forderungen und sonstige Rechte, Wertpapiere, Kunstgegenstände oder auch Unternehmensanteile. Ein bestimmtes Mindestvermögen ist gesetzlich nicht vorgeschrieben, jedoch muß die Vermögensausstattung in einer angemessenen Relation zum vorgesehenen Stiftungszweck stehen.<sup>30</sup> Hierbei ist zu

<sup>29</sup> § 57 AO; dies können beispielsweise beauftragte natürliche oder juristische Personen sein. Die Stiftung muß auf diese so viel Einfluß nehmen können, daß deren Handeln als eigenes Wirken der Stiftung anzusehen ist.

<sup>30</sup> Vgl. aber 1.2.2 der niedersächsischen Ausführungsrichtlinien – Nds. Mbl. Nr. 31/1986: Mindestkapital

beachten, daß das der Stiftung bei ihrer Errichtung gewidmete (Grundstock-)Vermögen nicht selbst für die Zweckerfüllung verbraucht werden darf, sondern grundsätzlich ungeschmälert zu erhalten ist. Bei einer sogenannten Kapital- oder Hauptgeldstiftung muß die Kapitalausstattung so bemessen sein, daß die Stiftung ihre Zwecke aus den erwirtschafteten Vermögenserträgen nachhaltig erfüllen kann. Dient die Nutzung (nicht der Verbrauch!) des Vermögens selbst der Zweckerfüllung – wie bei Anstaltsstiftungen oder auch Stiftungen mit Kunstbesitz, der öffentlich gezeigt wird –, so ist häufig neben dem Sachvermögen ein gewisses Barvermögen, z. B. zur Erhaltung der Gebäude oder als Betriebskapital, erforderlich.

Bei der Beurteilung, ob eine angemessene Zweck-Mittel-Relation vorliegt, spielen neben der Art des Vermögens die Anzahl und der Umfang der Stiftungszwecke, die – mehr oder weniger aufwendige – Art und Weise ihrer Verwirklichung (operativ oder eher unterstützend) sowie auch die Anzahl der vorgesehenen Stiftungsgremien, ehrenamtliche oder entgeltliche Tätigkeit der Stiftungsmitarbeiter und der sonstige Verwaltungsaufwand eine Rolle.

Die Praxis der Genehmigungsbehörden zur Mindestausstattung des Stiftungsvermögens ist sehr einzelfallbezogen und manchmal auch innerhalb desselben Bundeslandes zwischen den einzelnen Stiftungsbehörden unterschiedlich. Insgesamt schwankt der Mindestbetrag zwischen 50.000 und mehreren 100.000 DM.<sup>31</sup> Angesichts der Geldentwertung und der eingeschränkten Möglichkeiten, gerade aus kleineren Beträgen ausreichende Erträge zu erwirtschaften, erscheint die Errichtung einer selbständigen Stiftung mit einem Vermögen von unter 100.000 DM nicht als sinnvoll. Hier sollte eher an eine unselbständige Stiftung gedacht werden.

In den meisten Bundesländern<sup>32</sup> ist es mit Zustimmung der Stiftungsbehörde zulässig, ausnahmsweise unter bestimmten Voraussetzungen das Stiftungsvermögen vorübergehend für die Zweckverwirklichung anzugreifen. In einigen Bundesländern ist außerdem erforderlich, daß dies *in der Satzung vorgesehen ist*.<sup>33</sup> Will der Stifter also diese Möglichkeit offenhalten, sollte er eine entsprechende Satzungsregelung treffen. Mit Rücksicht auf in einigen Bundesländern<sup>34</sup> einzuholende Genehmigungen für die Annahme von Zustiftungen (Zuwendungen zum Grundstockvermögen) oder Spenden (Zuwendungen zur fortlaufenden Zweckverwirklichung) wird weiterhin empfohlen, diese Befugnis der Stiftung ausdrücklich in der Satzung niederzulegen.

---

einer GmbH.

31 HENNERKES/SCHIFFER, Stiftungsrecht, S. 90f.; HÄRTEL, S. 114f.

32 Außer in Bayern und in Rheinland-Pfalz.

33 Baden-Württemberg, Berlin, Brandenburg, Hamburg, Nordrhein-Westfalen, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein, Thüringen.

34 z. B. Bayern, Rheinland-Pfalz.

Die Vermögensausstattung erfolgt durch einzelne Übertragungsakte nach den allgemeinen Vorschriften des BGB, wobei insbesondere auch die für das jeweilige Vermögen (z. B. Grundstücke) in Frage kommenden Formvorschriften zu beachten sind. Ausnahme: Rechte, zu deren Übertragung der Abtretungsvertrag genügt – also z. B. Forderungen, Patentrechte<sup>35</sup> – gehen mit der Genehmigung ohne weiteres auf die Stiftung über, wenn der Stifter im Stiftungsgeschäft nichts anderes bestimmt hat (§ 82 Satz 2 BGB).

Bei gemeinnützigen Stiftungen ist in diesem Zusammenhang aus steuerlicher Sicht insbesondere folgendes zu beachten:

- Möchte der Stifter für die Vermögensausstattung der Stiftung Spendenabzug geltend machen<sup>36</sup>, so muß er auch hinsichtlich dieser Erstaussstattung prüfen, ob für die von ihm gewählten Stiftungszwecke die sogenannte Durchlaufspendenregelung gilt.<sup>37</sup> Ist dies der Fall – z. B. bei Förderung der Kunst und Kultur –, so muß das Stiftungsvermögen zunächst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer öffentlichen Dienststelle übertragen werden unter der Auflage, es nach Anerkennung der Stiftung als steuerbegünstigt an diese weiterzuleiten. Damit bei der Übertragung von Rechten dieser Weg eingehalten werden kann, sollte eine entsprechende Erklärung in das Stiftungsgeschäft aufgenommen werden, da ja ansonsten die Rechte mit der Genehmigung unmittelbar auf die Stiftung übergehen.
- Handelt es sich bei der Vermögensausstattung um eine größere Summe, so kann es ratsam sein, die Zuwendungen auf mehrere Jahre zu verteilen, um die Höchstsätze des Spendenrahmens beim Spendenabzug ausschöpfen zu können, und diese sukzessive Vermögensausstattung im Stiftungsgeschäft niederzulegen. Bei der Förderung mildtätiger, wissenschaftlicher und besonders förderungswürdiger kultureller Zwecke können Großspenden dagegen auch dann auf bis zu acht Jahre verteilt werden, wenn die gesamte Zuwendung auf einmal erfolgt.<sup>38</sup>
- Sollen der Stiftung Unternehmensanteile zugewendet werden, ohne daß die Gemeinnützigkeit der Stiftung gefährdet werden soll, so empfiehlt sich eine Erklärung im Stiftungsgeschäft, aus der hervorgeht, daß die tatsächliche Ausübung eines maßgeblichen Einflusses auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens durch die Stiftung ausgeschlossen sein soll.<sup>39</sup>

---

35 SEIFART, § 10 Rdnr. 22.

36 Spendenabzug gemäß §§ 10b Abs. 1 EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gilt auch für die Erstaussstattung der Stiftung und für weitere Zustiftungen zum Vermögen, vgl. z. B. KIESSLING/BUCHNA, S. 204.

37 Für welche Zwecke die „Durchlaufspendenregelung“ gilt, ergibt sich aus Anlage 7 zu Abschnitt III Abs. 1 EStR.

38 Einzelzuwendungen von mindestens 50.000 DM für die genannten Zwecke können auf bis zu acht Veranlagungszeiträume verteilt werden; der Höchstsatz des Spendenrahmens erhöht sich zudem von 5 auf 10 Prozent des Gesamtbetrages der Einkünfte, §§ 10b Abs. 1 EStG, 9 Nr. 2 KStG.

39 Vgl. zur Beteiligung gemeinnütziger Stiftungen an Kapitalgesellschaften auch LEX, S. 349-352.

## 2.5 Stiftungsorganisation

Die Stiftungsorganisation wird maßgeblich vom Stiftungsvermögen und vom Stiftungszweck bestimmt. Anzahl, Größe und Funktion des bzw. der Stiftungsgremien müssen Art und Aufwand der erforderlichen Geschäftstätigkeit für den jeweiligen Stiftungstyp und die vorgesehene Arbeitsweise entsprechen. Beispielsweise erfordern hoch dotierte Kapitalstiftungen mit umfangreicher Zwecksetzung und operativer Arbeitsweise in der Regel einen größeren Verwaltungsapparat und anders geartete Aufgabenstellungen als reine Förderstiftungen, die die einzelnen Förderprojekte ja nicht selbst organisieren und durchführen. Die Projektrealisierung mit dem damit verbundenen Aufwand erfolgt vielmehr durch die von den Förderstiftungen unterstützten Einrichtungen.

### 2.5.1 Organe und deren Aufgaben

Gesetzlich vorgeschrieben ist lediglich ein Pflichtorgan, der *Vorstand* (§§ 86, 26 BGB). Dieser vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Als Vorstandsmitglieder kommen natürliche und juristische Personen in Betracht. Besteht der Vorstand aus mehreren Personen, so ist in der Satzung festzulegen, ob die Vorstandsmitglieder einzeln vertretungsberechtigt sind oder mehrere – und gegebenenfalls welche – Mitglieder gemeinsam. Ist der Vorstand das einzige Organ der Stiftung, so hat er sämtliche Aufgaben – von der Vermögensverwaltung, Haushalts- und Wirtschaftsführung bis hin zur Zweckverwirklichung – zu erfüllen und sollte schon aus Gründen dauerhafter Funktionsfähigkeit und der Kontinuität der Geschäftsführung aus mehreren Personen bestehen.<sup>40</sup>

Je nach Vermögensausstattung sowie Art und Umfang der Stiftungstätigkeit kann der Stifter weitere Gremien vorsehen, insbesondere Kontroll- und/oder Beratungsgremien. *Kontrollorgane* – meist als Kuratorium, Verwaltungs- oder Stiftungsrat bezeichnet – haben in der Regel die Aufgabe, die Geschäftsführung des Vorstandes zu überwachen, vor allem den Haushaltsplan, die Haushalts- und Wirtschaftsführung sowie die Jahresrechnung zu prüfen und den Vorstand zu entlasten. Daneben kann das Kontrollorgan die Funktion des Ratgebens übernehmen. Nicht selten entscheidet dieses Gremium auch über Grundsatzfragen, legt z. B. Richtlinien zur Fördertätigkeit fest, behält sich die Genehmigung bestimmter, für die Stiftung besonders wichtiger Rechtsgeschäfte vor und beschließt (mit) über Satzungsänderungen und die Auflösung der Stiftung.

---

<sup>40</sup> Fehlt der Stiftungsvorstand oder ist er rechtlich oder tatsächlich an der Ausübung seiner Funktion gehindert, so kann in dringenden Fällen das örtlich zuständige Amtsgericht einen Notvorstand bestellen, §§ 86, 29 BGB.

Ist dem Stifter an einer möglichst wirksamen Kontrolle gelegen, so sollte eine Personalunion von Mitgliedern des Vorstandes und des Kontrollorgans vermieden werden. Dies gilt um so mehr, als die Stiftung ansonsten lediglich der *Rechtsaufsicht* durch die Stiftungsbehörde unterliegt, die „nur“ die Einhaltung der Gesetze und des satzungsmäßigen Stifterwillens überwacht und nicht etwa die Zweckmäßigkeit und Effizienz von Ermessensentscheidungen der Stiftungsorgane zu überprüfen hat. Oft wird auch die Aufgabe der Repräsentation der Stiftung nach außen vom Kontrollgremium wahrgenommen.

Desweiteren kann die Einrichtung eines *Beirats* sinnvoll sein, der in der Regel mit Sachverständigen auf dem Gebiet des/der Stiftungszwecke/s besetzt ist und die Aufgabe hat, insbesondere für die Entscheidungsfindung zu Fördermaßnahmen und deren Ausführung Vorschläge zu unterbreiten und gutachterlich Stellung zu nehmen. Je nach Art und Umfang der zur Verfügung stehenden Fördermittel und der Stiftungsaufgaben sollte geprüft werden, ob die dauerhafte Einrichtung eines solchen Gremiums erforderlich ist oder ob es – z. B. bei befristeten Projekten auf jeweils verschiedenen Sachgebieten – angemessener erscheint, dementsprechend fachbezogene ad-hoc-Ausschüsse zu berufen, die sich nach Beendigung des betreffenden Projektes ohne weiteres auflösen, oder sonstige externe Beratung kurzfristig einzubinden.

Organmitglieder sind häufig ehrenamtlich für die Stiftung tätig. Dies ist jedoch – auch für gemeinnützige Stiftungen – nicht zwingend vorgeschrieben; es kann auch eine *angemessene Vergütung* festgelegt werden.

## 2.5.2 Berufung, Amtsdauer und Abberufung der Organmitglieder

Die *Berufung* der ersten Organmitglieder wird in der Regel vom Stifter vorgenommen; in der Satzung können hierzu aber auch andere Personen oder Instanzen berufen werden. Oft bestellt sich der Stifter selbst zum Organmitglied im Entscheidungsgremium auf Lebenszeit bzw. bis zum Verzicht auf dieses Amt. Spätere Bestellungen erfolgen meist durch Kooptation, also Selbstergänzung, oder durch das höchste Stiftungsorgan; der Stifter kann sich dies jedoch auch selbst vorbehalten oder einer externen Instanz übertragen. Als Organmitglieder kommen grundsätzlich natürliche und juristische Personen in Betracht. Für die Mitgliedschaft können bestimmte Eigenschaften und Qualifikationen als Berufungskriterien festgelegt werden, z. B. besondere Fachkenntnisse und Erfahrungen auf einem der Fördergebiete oder in der Vermögensverwaltung, der Führung und Organisation vergleichbarer Einrichtungen oder auch die Inhaberschaft eines bestimmten Amtes.

*Amtsdauer*, Häufigkeit der Wiederbestellung und eventuelle Altersbegrenzung sind unter den Aspekten sowohl der Kontinuität als auch der Flexibilität und Erneuerung zu planen, da Verkrustungen ebenso schädlich sein können wie ein zu häufiger Wechsel. Bei der laufenden Führung der Tagesgeschäfte (Verwaltung) spielen in der Regel eine länge-

re Erfahrung und „Routine“ im Dienste der Kontinuität eine größere Rolle als etwa bei der Entwicklung und Beratung neuer Fördervorhaben. Unter dem Gesichtspunkt einer gewissen Kontinuität ist auch die Möglichkeit zeitlich versetzter Amtsperioden zu bedenken.

Die *Abberufung* erfolgt in der Regel durch die berufende Instanz z. B. durch Widerruf oder Kündigung. Die einzelnen Modalitäten sind in der Satzung bzw. in den Anstellungsverträgen zu regeln. Eine Abberufung aus wichtigem Grund ist auch ohne Festlegung in der Satzung möglich, etwa bei grober Pflichtverletzung.

### 2.5.3 Einberufung, Beschlußfähigkeit und Beschlußfassung

Die Stiftungsorgane treffen ihre Entscheidungen meist in Sitzungen, zu denen unter Angabe der Tagesordnungspunkte und Einhaltung einer angemessenen Frist eingeladen wird. Vielfach wird auch die Möglichkeit der Beschlußfassung im schriftlichen Wege eingeräumt, wovon jedoch besonders wichtige Entscheidungen – wie z. B. über Zweckänderungen oder die Auflösung der Stiftung – aufgrund der beim schriftlichen Verfahren meist fehlenden Diskussionsmöglichkeit ausgenommen werden sollten.

Für das Entscheidungsverfahren wird meist das Mehrheitsprinzip festgelegt, wobei in Pattsituationen regelmäßig die Stimme des Vorsitzenden des betreffenden Organs den Ausschlag gibt. Die Entscheidung über besonders gewichtige Vorgänge kann der Stifter an eine qualifizierte Mehrheit knüpfen oder sich selbst vorbehalten. Häufig wird auch für den Stifter und eventuell weitere vertraute Personen – z. B. dem Stiftungsgremium angehörende Mitglieder der Stifterfamilie – ein Vetorecht eingeräumt.

## 2.6 Rechte der Destinatäre

Die durch die Stiftung Begünstigten (Destinatäre) haben grundsätzlich keine Befugnis, auf die Stiftungsverwaltung einzuwirken, wenn der Stifter dies nicht ausdrücklich in der Satzung vorgesehen hat. Auch Leistungsansprüche haben sie nur dann, wenn diese vom Stifter ausdrücklich eingeräumt wurden bzw. wenn aufgrund der Satzung der begünstigte Personenkreis objektiv bestimmt ist und den Organen keine Auswahlmöglichkeit bleibt.<sup>41</sup> In Satzungen gemeinnütziger Stiftungen wird meist festgelegt, daß den durch die Stiftung Begünstigten aufgrund der Satzung kein Rechtsanspruch auf Leistungen der Stiftung zusteht.

---

41 WOCHNER, S. 89ff. (hier besonders S. 103).

## 2.7 „Versorgung“ der Stifterfamilie

Auch gemeinnützigen Stiftungen ist es – ohne Verlust ihrer Steuervergünstigungen – möglich, innerhalb bestimmter Grenzen einen Beitrag zur Versorgung der Stifterfamilie zu leisten. Gemäß § 58 Nr. 5 AO kann sie bis zu einem Drittel ihres Einkommens<sup>42</sup> dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen<sup>43</sup> zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren. Diese Möglichkeit besteht auch dann, wenn sie nicht ausdrücklich in der Satzung festgelegt ist. Der Stifter kann jedoch – als Hinweis auf seinen dahingehenden Stifterwillen – eine dementsprechende Regelung in der Satzung niederlegen sowie z. B. auch zusätzliche Voraussetzungen hierfür festlegen oder Anweisungen für ein dabei einzuhaltendes Verfahren geben.

In diesem Zusammenhang sei noch darauf hingewiesen, daß die Ein-Drittel-Grenze nur dann gilt, wenn die Stiftung die Versorgungsleistungen an den Stifter bzw. seine nächsten Angehörigen *aus dem Einkommen* der Stiftung bewirkt. Geht dagegen Vermögen auf eine Stiftung über, das mit Ansprüchen Dritter belastet ist – z. B. durch Auflagen oder Vermächtnisse –, so ist eine Erfüllung dieser Ansprüche aus *diesem Vermögen* unbegrenzt möglich. Erst, wenn die Stiftung nicht auf diese flüssigen Vermögensmittel, sondern auf *Erträge* des Stiftungsvermögens zurückgreift – wozu sie berechtigt ist – muß sie sich innerhalb der Ein-Drittel-Begrenzung halten.<sup>44</sup>

Eine weitere Möglichkeit, über die genannte Begrenzung hinaus Versorgungsleistungen erbringen zu können, besteht dann, wenn das der Stiftung zugewendete Vermögen steuerrechtlich nicht als Vermögen der Stiftung, sondern dem Inhaber eines Nutzungsrechtes zuzurechnen ist. Beispiel: Der Stifter überträgt ein Mietshaus auf die Stiftung und behält sich bzw. nach seinem Tod seiner Ehefrau den Nießbrauch an dem Mietshaus vor. Da die Mieteinkünfte aus diesem Haus nicht von der Stiftung, sondern vom Nießbrauchberechtigten erzielt werden und insoweit nicht zu Einkommen der Stiftung führen, greift die Grenze des § 58 Nr. 5 AO nicht ein.<sup>45</sup>

---

42 Unter „Einkommen“ ist hier die Summe aller *steuerbaren* Einkünfte gem. § 2 EStG zu verstehen, unabhängig davon, ob sie im einzelnen steuerpflichtig (z. B. Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) sind oder nicht (z. B. Einkünfte aus Zweckbetrieben); Spenden sind kein Einkommen im Sinne des § 58 Nr. 5 AO.

43 Laut Anwendungserlaß zur AO (Ziff. 6 zu § 58) zählen hierzu Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel (auch falls durch Adoption verbunden), Geschwister, Pflegeeltern und Pflegekinder.

44 Siehe Anwendungserlaß zur AO, Ziff. 7 zu § 58.

45 Vgl. SCHAUHOFF, S. 1693-1696.

## 2.8 Satzungsänderungen, Zusammenlegung, Auflösung

*Änderungen der Stiftungssatzung* sind – auch zu Lebzeiten des Stifters – nur dann möglich, wenn dies in der Satzung ausdrücklich vorgesehen und/oder durch ein Gesetz<sup>46</sup> – meist bei wesentlicher Änderung der vom Stifter zugrundegelegten Verhältnisse – bestimmt ist. In jedem Falle ist zusätzlich die Genehmigung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erforderlich, die insbesondere darauf zu achten hat, ob die Änderung mit dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Stifters in Einklang steht. Der Stifter sollte durch entsprechende Satzungsbestimmungen die Möglichkeit schaffen, daß sich die Stiftung flexibel durch Entscheidung der (des) zuständigen Stiftungsorgane(s) sich ändernden Bedingungen anpassen kann und sowohl die Voraussetzungen als auch das hierfür einzuhaltende Verfahren festlegen. Dabei kann er auch bestimmte Satzungsbestimmungen – z. B. die Bindung des Zweckes und der Stiftungsverwaltung an die Erfordernisse der Gemeinnützigkeit – von Änderungen ausschließen. Für besonders gewichtige Änderungen – wie die *Änderung des Stiftungszweckes*, wenn dieser sich beispielsweise überlebt hat oder dessen Erfüllung aus anderen Gründen nicht mehr als sinnvoll erscheint – werden meist qualifizierte Mehrheitsentscheidungen oder einstimmige Beschlüsse vorausgesetzt. Zweckänderungen einer gemeinnützigen Stiftung sollten von der Genehmigung der Finanzbehörde bzw. deren Stellungnahme abhängig gemacht werden.

Ebenso sind die Voraussetzungen für eine eventuelle *Zusammenlegung* mit einer anderen Stiftung festzulegen – meist für den Fall, daß das Stiftungsvermögen für eine eigenständige Verfolgung des Stiftungszweckes nicht mehr ausreicht. Schließlich sind Vorkehrungen für die *Auflösung* der Stiftung zu treffen. Auflösungsgründe können insbesondere Konkurs, Eintritt einer auflösenden Bedingung, Fristablauf oder vollständige Zweckerfüllung sein.

Unabhängig von Satzungsregelungen kann die Stiftungsaufsichtsbehörde, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist oder das Gemeinwohl gefährdet wird, durch hoheitliche Maßnahme den Zweck ändern oder die Stiftung aufheben bzw. mit einer anderen Stiftung zusammenlegen.<sup>47</sup>

## 2.9 Vermögensanfall

Desweiteren empfiehlt sich eine Regelung zum Vermögensanfall bei Beendigung der Stiftung, da ansonsten das verbleibende Vermögen in der Regel an den Fiskus oder an

<sup>46</sup> z. B. § 8 Abs. 1 StiftG Bremen, § 7 Abs. 1 Nieders.StiftG, § 21 StiftG Rh.-Pf.

<sup>47</sup> §§ 87, 88 BGB sowie Landesstiftungsrecht, z. B. § 14 StiftG Bad.-Württ., § 13 StiftG NW.



sonstige nach dem betreffenden Landesrecht vorgesehene öffentlich-rechtliche Körperschaften fällt. Bei einer gemeinnützigen Stiftung ist eine solche Bestimmung aus steuerlichen Gründen erforderlich, da nach dem Grundsatz der Vermögensbindung gemäß § 61 AO das Vermögen steuerbegünstigten Zwecken verhaftet bleiben muß. Der Stifter kann den Anfallberechtigten selbst festlegen oder diese Entscheidung z. B. den Stiftungsorganen überlassen. Auch der Rückfall der Erstaussstattung und etwaiger Zustiftungen an den Stifter oder seine Erben kann vorgesehen werden. Dies ist grundsätzlich auch bei gemeinnützigen Stiftungen möglich, da es für den Erhalt der Gemeinnützigkeit der Stiftung ausreicht, wenn das über die Kapitalausstattung des Stifters hinausgehende Vermögen bei Erlöschen der Stiftung für gemeinnützige Zwecke verwendet wird.<sup>48</sup>

### 3. Genehmigung

Die Genehmigung der Stiftung ist bei der Stiftungsbehörde zu beantragen, die nach dem am Stiftungssitz geltenden Landesstiftungsgesetz zuständig ist. Dies sind je nach Bundesland die Regierungspräsidien<sup>49</sup>, (Bezirks-)Regierungen<sup>50</sup>, der zuständige Senat<sup>51</sup> oder das Innenministerium<sup>52</sup>. Antragsberechtigt ist der Stifter – mehrere Stifter gemeinsam –, sein Erbe oder von diesen Bevollmächtigte. Bei einer Stiftung von Todes wegen ist die Genehmigung vom Nachlaßgericht einzuholen, sofern sie nicht vom Erben oder Testamentsvollstrecker nachgesucht wird. Dem Antrag sind das Stiftungsgeschäft, die Stiftungssatzung, gegebenenfalls die Vollmacht des Antragstellers, ein Vermögensnachweis sowie weitere Unterlagen beizufügen, die zur Beurteilung der Genehmigungsfähigkeit benötigt werden können (z. B. Protokoll des Gründungsbeschlusses bei einem Verein als Stifter, evtl. Sachverständigengutachten zur Bewertung von Kunstgegenständen usw.).

Die Genehmigungsbehörde prüft sodann, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für eine selbständige Stiftung bürgerlichen Rechts erfüllt sind. Ist dies teilweise nicht der Fall, so hat die Behörde nach einigen Landesstiftungsgesetzen das Recht, die Satzung in gewissem Rahmen zu ergänzen.<sup>53</sup> In der Praxis – dies wird auch von den meisten Genehmi-

48 In dem Fall kann der Stifter allerdings keinen Spendenabzug für die Vermögensausstattung der Stiftung geltend machen; vgl. BFH v. 5.2.1992, BStBl. 1992 II, S. 478.

49 Baden-Württemberg, Hessen, Sachsen, Sachsen-Anhalt.

50 Bayern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz.

51 Berlin, Bremen, Hamburg.

52 Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Saarland, Schleswig-Holstein, Thüringen.

53 z. B. § 6 Abs. 3 StiftG Bad.-Württ., § 5 Abs. 3 BremStiftG: nur, wenn der Stifter hierzu nicht mehr in der Lage ist. Das Ergänzungsrecht gilt nicht für Bestimmungen zum Zweck und zum Vermögen; Art. 8 Abs. 2 Bay.StiftG, 5 Abs. 4 StiftG Nieders.: zu Lebzeiten nur mit Zustimmung des Stifters, ähnlich § 7 Abs. 3

gungsbehörden selbst angeregt – ist es ratsam, Stiftungsgeschäft und -satzung vorab mit der Behörde abzustimmen, bevor der „offizielle“ Genehmigungsantrag gestellt wird. Bei gemeinnützigen Stiftungen ist parallel zum Genehmigungsverfahren die zuständige Finanzbehörde zur Prüfung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen einzuschalten, was in einigen Bundesländern (z. B. in Nordrhein-Westfalen) von Amts wegen durch die Genehmigungsbehörde geschieht.

Ist die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich oder gefährdet er das Gemeinwohl, so kann die Genehmigung versagt werden. Weiterhin können Versagungsgründe darin liegen, daß die Verwirklichung des Stiftungszwecks nicht gesichert erscheint<sup>54</sup>, oder daß durch die Stiftung das Vermögen des Stifters oder seine Verwendung gesetzlich vorgeschriebener Kontrolle oder Publizität entzogen würde.

Mit der Genehmigung – genauer mit Zustellung des Genehmigungsbescheides – erlangt die Stiftung Rechtsfähigkeit und erwirbt einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Stifter auf Übertragung des im Stiftungsgeschäft zugesicherten Vermögens. Die Stiftung untersteht nunmehr der Stiftungsaufsicht. Handelt es sich um eine kirchliche Stiftung, so kann die staatliche Genehmigung nur im Einvernehmen mit der jeweiligen Kirchenbehörde erfolgen. Hinsichtlich der Genehmigung und Aufsicht kirchlicher Stiftungen greifen stiftungs- und kirchenrechtliche Vorschriften ineinander.<sup>55</sup>

## 4. Stiftung in Gründung

Da zwischen Stiftungsgeschäft bzw. Antragstellung und Genehmigung häufig ein längerer Zeitraum liegt, befindet sich die Stiftung in dieser Zeit in einem Schwebezustand. Hierauf sind nach allgemeiner Ansicht die Grundsätze anwendbar, die für den Vorverein entwickelt wurden.<sup>56</sup>

Bei gemeinnützigen Stiftungen kann es für den Stifter von Interesse sein, daß das Vermögen der noch nicht genehmigten, in Gründung befindlichen Stiftung bereits zu diesem Zeitpunkt als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt wird. Dies ist insbesondere von Bedeutung, falls sich der Stifter gegen Ende eines Jahres zur Errichtung einer Stiftung entschließt und die steuerlichen Vorteile gerne noch für diesen Veranlagungszeitraum geltend machen möchte, mit der Genehmigung jedoch erst im darauffolgenden Jahr zu rechnen ist. Diese steuerliche Anerkennung ist unter folgenden Voraussetzungen

---

StiftG Rh.-Pf.; § 3 Abs. 2 StiftG Bln: nur, wenn Stifter vor Genehmigung gestorben ist, so auch in Hamburg, § 9 AGBGB.

54 Vgl. zur angemessenen Zweck-Mittel-Relation Abschnitt 2.3.2.

55 Vgl. hierzu näher SEIFART/vCAMPENHAUSEN, §§ 23-28.

56 Vgl. PALANDT/HEINRICHS, § 80 Rdnr. 2; EBERSBACH, S. 66f.

möglich: 1.) Das Stiftungsgeschäft muß abgeschlossen und die Satzung erstellt sein. 2.) Der Stiftungsvorstand muß über das Stiftungsvermögen verfügen können (z. B. bei Barvermögen: Einzahlung des Betrages auf ein Sonderkonto, über das der Stiftungsvorstand Verfügungsberechtigt ist. 3.) Der Stifter muß auf das Widerrufsrecht nach § 81 BGB gegenüber der Stiftungsgenehmigungsbehörde verzichtet haben. 4.) Die Stiftung muß später genehmigt werden.

Die Stiftung erteilt die Spendenbescheinigung erst dann, wenn die Genehmigung erfolgt ist und die sogenannte vorläufige Bescheinigung zur Gemeinnützigkeit des Finanzamtes vorliegt. Der Zahlungstag der Spende ist der Zahlungszeitpunkt im abgelaufenen Jahr.

## B. Die unselbständige nichtrechtsfähige Stiftung

Ebenso wie bei der selbständigen Stiftung wird auch bei der unselbständigen, nicht-rechtsfähigen Stiftung ein Vermögen auf Dauer für einen vom Stifter festgelegten Zweck gewidmet. Jedoch kann sie – wie die Bezeichnung dieser Stiftungsform bereits zum Ausdruck bringt – nicht selbst rechtswirksam handeln, sondern bedarf hierzu eines rechtsfähigen Trägers, der rechtlich verbindlich für sie tätig wird und das Stiftungsvermögen treuhänderisch verwaltet. Als Träger kommen juristische und natürliche Personen in Betracht. Wenn auch die unselbständige Stiftung keine juristische Person und kein eigenständiges Rechtssubjekt darstellt, so wird sie doch *steuerrechtlich* als selbständiger Steuergegenstand behandelt, kann also insbesondere auch gemeinnützig und damit steuerbegünstigt sein. Auf die Gemeinnützigkeit des Trägers kommt es dabei nicht an.

Im Gegensatz zur selbständigen, rechtsfähigen Stiftung unterliegt eine unselbständige Stiftung weder der staatlichen Genehmigungspflicht noch der Stiftungsaufsicht.<sup>57</sup> Sie eignet sich wegen des in der Regel geringen Verwaltungsaufwandes grundsätzlich auch für kleinere Vermögen. Bei einer unselbständigen Stiftung unterscheidet man ebenso wie bei einer selbständigen Stiftung die Gründung durch Stiftungsgeschäft unter Lebenden oder durch Verfügung von Todes wegen.

### 1. Stiftungsgeschäft

Beim *Stiftungsgeschäft unter Lebenden* handelt es sich um einen schuldrechtlichen Vertrag zwischen dem Stifter und dem Träger, dem in der Regel ein Treuhandverhältnis z. B. in Form eines Auftrags oder Dienstvertrages zugrunde liegt.<sup>58</sup> Die gegenseitigen Hauptpflichten bestehen darin, daß der Stifter das Stiftungsvermögen an den Treuhänder zu übertragen hat, während dieser das treuhänderische Vermögen entsprechend dem

<sup>57</sup> Begrenzte Ausnahme: In Nordrhein-Westfalen wird die Erfüllung des Stifterwillens bei unselbständigen Stiftungen, die von einer unter Aufsicht des Landes stehenden juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltet werden, überwacht, § 32 StiftG NW. Dagegen werden nach dem StiftG DDR (§ 28), das noch für Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen gilt, unselbständige Stiftungen ebenfalls der Stiftungsaufsicht unterworfen.

<sup>58</sup> Der Vertrag kann auch als Schenkung unter Auflage, §§ 518, 525 BGB, geschlossen werden, vgl. u. a. EBERSBACH, S. 175ff.

vom Stifter bestimmten Zweck gesondert zu verwalten hat. In dem Vertrag können auch genaue Vorgaben zur Vermögensverwaltung und zur Stiftungstätigkeit festgelegt werden.

Für die Stiftungserrichtung durch *Verfügung von Todes wegen* kommen wiederum Testament, Erbvertrag oder Vermächtnis unter Auflage in Betracht. Es gelten die erbrechtlichen Form- und Auslegungsvorschriften.<sup>59</sup> In der Verfügung von Todes wegen ist auch die Person des Treuhänders zu bezeichnen, deren Bereitschaft zur Übernahme dieser Verpflichtung vorab sichergestellt und in der Verfügung festgelegt sein sollte.<sup>60</sup> Auch ist an die Einsetzung eines Testamentsvollstreckers zu denken, insbesondere wenn für die Stiftung keine eigene Organisation mit einem Kontrollgremium vorgesehen ist.

## 2. Person des Trägers (Treuhänders)

Wie bereits erwähnt, können als Stiftungsträger sowohl natürliche als auch juristische Personen – wie beispielsweise Stiftungen, Vereine, Gesellschaften, Banken, Gemeinden, Universitäten, Kirchen – vorgesehen werden. Der Vorteil einer juristischen Person als Träger besteht vor allem in ihrer potentiellen Unsterblichkeit sowie bei solchen des öffentlichen Rechts in ihrer Konkursfestigkeit. Bei der Auswahl sollte insbesondere auf die Sachkompetenz der Organisation hinsichtlich der Verwaltung treuhänderischen Vermögens zur Verwirklichung der vom Stifter gewählten gemeinnützigen Zwecke geachtet werden.

Wird eine natürliche Person als Stiftungsträger gewählt, so ist die Nachfolgeregelung besonders wichtig. In Betracht kommt z. B. die Verknüpfung mit der Inhaberschaft eines bestimmten Amtes.

Da die Gründung der unselbständigen Stiftung durch Vertrag erfolgt, können Stifter und Träger nicht identisch sein.<sup>61</sup> Der Träger als Vertragspartner des Stifters wird – zumindest pro forma – Eigentümer des Stiftungsvermögens.

---

<sup>59</sup> Vgl. hierzu im einzelnen die Ausführungen zur selbständigen Stiftung.

<sup>60</sup> Vgl. auch WEGER, Fundraising-Konzeption, S. 45ff.

<sup>61</sup> Mit Ausnahme von unselbständigen Stiftungen des öffentlichen Rechts, die durch einen Träger öffentlicher Verwaltung errichtet werden; vgl. EBERSBACH, S. 173f; SEIFART/HOF, § 36 Rdnr. 39.

### 3. Satzung

Die „Satzung“ der unselbständigen Stiftung hat ebenfalls Vertragscharakter und ist mit dem Träger (Treuhänder) auszuhandeln. In der Regel werden in der Satzung ähnliche Bestimmungen getroffen wie bei einer selbständigen Stiftung. Allerdings gelten für unselbständige Stiftungen weder die stiftungsrechtlichen Bestimmungen des BGB noch die der Landesgesetze, so daß dem Stifter hier besonders viel Dispositionsfreiheit eingeräumt ist. Soll die Stiftung als gemeinnützig anerkannt werden, so sind die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen – ebenso wie bei der selbständigen Stiftung – zu erfüllen (§§ 51 bis 68 AO). Die unselbständige Stiftung unterliegt ebenfalls der Kontrolle durch das örtlich zuständige Finanzamt. Auf einige Besonderheiten zur Satzung einer unselbständigen Stiftung soll hier noch hingewiesen werden:

#### 3.1 Name und Sitz der Stiftung

Auch die unselbständige Stiftung kann einen eigenen Stiftungsnamen tragen. Dies ist schon zur besseren Abgrenzung vom Vermögen des Trägers zu empfehlen. Insbesondere kann der Stifter ihr seinen Namen oder den eines ihm nahestehenden Menschen geben. Der Namensschutz nach § 12 BGB steht unselbständigen Stiftungen allerdings nicht zu, da sich dieser Schutz nur auf natürliche oder juristische Personen sowie auf unter einem Gesamtnamen auftretende Personenvereinigungen erstreckt.<sup>62</sup> Der Stiftungssitz ist mit dem (Wohn-)Sitz des Trägers identisch.

#### 3.2 Stiftungszweck

Die genaue Festlegung des Stiftungszweckes ist bei einer unselbständigen Stiftung besonders wichtig, auch um eine Vermischung des Stiftungsvermögens mit dem des Trägers zu vermeiden. Gerade wenn es sich beim Träger um eine gemeinnützige oder öffentlichrechtliche Einrichtung handelt und der Stiftungszweck mit den eigenen Aufgaben des Trägers harmonisieren soll, ist diese Gefahr besonders groß. Auch muß beachtet werden, daß die unselbständige Stiftung einen *eigenen* Zweck verfolgen muß, der allerdings z. B. einen bestimmten Ausschnitt innerhalb des Zweckrahmens des Trägers bilden darf. Es genügt aber nicht, daß der Stifter dem Träger das Vermögen mit der allgemeinen Bestimmung überträgt, es für seine eigenen (des Trägers) Aufgaben zu nutzen.

---

62 PALANDT/HEINRICHS, § 12 Rdnr. 4-9; SEIFART/HOF, § 36 Rdnr. 86.

### 3.3 Stiftungsvermögen

Als Stiftungsvermögen kommen grundsätzlich Vermögenswerte aller Art in Betracht, häufig besteht das Vermögen unselbständiger Stiftungen in Barwerten oder Grundvermögen. Wenn auch die Errichtung unselbständiger Stiftungen bereits mit kleineren Vermögen möglich ist, sollte doch auch hier die Relation zwischen Vermögen und der beabsichtigten Zweckverwirklichung sowie der Organisation der Stiftung nicht außer acht gelassen werden, da auch die unselbständige Stiftung grundsätzlich auf eine gewisse Dauer angelegt und das Vermögen nicht zur kurzfristigen Aufzehrung für den Stiftungszweck gedacht ist. Hierzu könnten eher Stiftungsfonds oder Sammelvermögen dienen, die keiner eigenen Organisation bedürfen.

Das Vermögen ist nach den allgemeinen, für den betreffenden Vermögensgegenstand geltenden Vorschriften auf den Träger (Treuhänder) zu übertragen. Mangels Geltung des § 82 BGB sind bei unselbständigen Stiftungen auch Forderungen und Rechte eigens durch Abtretung zu übertragen. Es empfiehlt sich, eine ausdrückliche Bestimmung darüber zu treffen, daß das Vermögen gesondert – also getrennt vom sonstigen Vermögen des Treuhänders – zu verwalten ist, insbesondere um einer Inanspruchnahme durch Gläubiger des Trägers im Falle eines Konkurses vorzubeugen.

### 3.4 Stiftungsorganisation

Da die unselbständige Stiftung nicht der staatlichen Aufsicht unterliegt, bietet sich gerade hier die Einrichtung eines internen Kontrollorgans zur Überwachung des Trägers an. Häufig gehört diesem Gremium der Stifter selbst auf Lebenszeit an. Möglich ist auch die Schaffung eines Entscheidungsorgans, das über die Mittelverwendung bestimmt, oder auch eines Beirats mit rein beratender Funktion. Im Falle der Einrichtung eines oder mehrerer Organe(s) ist eine klare Kompetenz- und Aufgabenverteilung zwischen Organ(en) und Träger auszuhandeln und festzulegen. Ebenso sind Bestimmungen zur Berufung und Abberufung von Organmitgliedern sowie zur Beschlußfassung usw. zu treffen.

Der Stifter kann aber auch auf die Einrichtung von Stiftungsgremien verzichten und die Wahrnehmung der entsprechenden Aufgaben dem Träger bzw. einem Organ des Trägers überlassen. Zu empfehlen sind Regelungen zur *Rechnungslegung* des Trägers gegenüber dem eventuell vorhandenen Kontrollorgan der Stiftung oder gegenüber dem Stifter, dessen Erben oder Testamentsvollstrecker.

### 3.5 Satzungsänderungen

Satzungsänderungen sind bei unselbständigen Stiftungen auch ohne Satzungsregelung durch Änderung des Vertrages zwischen dem Träger und dem Stifter bzw. dessen Erben möglich. Möchte der Stifter dem Träger und/oder den Stiftungsorganen unabhängig davon die Änderung der Satzung ermöglichen, so muß er dies ausdrücklich in der Satzung zulassen und sollte die Voraussetzungen hierfür festlegen.

### 3.6 Vermögensanfall

Hinsichtlich des *Vermögensanfalls* nach Beendigung der Stiftung ist zu beachten, daß für eine gemeinnützige Stiftung auch in der Form einer unselbständigen Stiftung der Grundsatz der Vermögensbindung für steuerbegünstigte Zwecke (§§ 61 AO) gilt, der in der Satzung ausdrücklich geregelt sein muß.

## 4. Widerruf und Kündigung

Neben den Beendigungsgründen, die auch für die selbständige Stiftung zutreffen – wie z.B. Eintritt einer auflösenden Bedingung, Unmöglichwerden der Zweckerfüllung, Vermögensverlust –, kann eine unselbständige Stiftung grundsätzlich auch durch Widerruf eines als Auftrag gestalteten Stiftungsgeschäfts durch den Stifter oder durch Kündigung des Trägers erlöschen.<sup>63</sup> Allerdings ist – mit Rücksicht auf die Treuhandenschaft – auf die schutzwürdigen Interessen des Treuhänders bzw. auf der anderen Seite des Stifters und der Stiftung angemessene Rücksicht zu nehmen (§ 671 Abs. 2 Satz 1 und 3 BGB).

## 5. Zeitliche Begrenzung, auflösende Bedingung

Der Stifter kann auch in der Satzung regeln, daß die Stiftung nur für einen gewissen Zeitraum vom Treuhänder verwaltet werden soll oder bis zum Eintritt einer bestimmten Bedingung – z. B. das Anwachsen des Stiftungsvermögens auf eine bestimmte Summe,

---

<sup>63</sup> SEIFART/HOF, § 36, Rdnr. 122ff.; EBERSBACH, S. 179, geht allerdings im Zweifel von einem Verzicht auf das Widerrufs- und Kündigungsrechts aus (ausgenommen Kündigung aus wichtigem Grund).



die zur Gründung einer selbständigen Stiftung ausreicht. Er kann für diesen Fall die Bestimmung treffen, daß das Vermögen der unselbständigen Stiftung an die zu errichtende selbständige Stiftung fallen soll, sobald diese genehmigt ist und – bei Gemeinnützigkeit – die vorläufige Bescheinigung des Finanzamtes zur Steuerbegünstigung vorliegt. Insoweit ist eine unselbständige Stiftung auch als Vorläuferin einer selbständigen Stiftung möglich. Für den Fall, daß es nicht zur Errichtung der rechtsfähigen Stiftung kommt, ist ein Ersatzanfallberechtigter zu benennen.

## C. Schlußfolgerungen für Stifter

### 1. Prüfung und Formulierung des Stifterwillens

Die Rechtsform der Stiftung und die vielfältigen Varianten zu deren satzungsmäßiger Gestaltung, verbunden mit der in Art. 2 Abs. 1 GG begründeten Konzeption der Stifterfreiheit, ermöglichen es, das stifterische Engagement natürlicher wie juristischer Personen konsequent auf deren Absichten und Vorstellungen hin auszurichten. Dazu bedarf es gründlicher Kenntnisse vor allem des stiftungsrelevanten Rechts und der in praxi denkbaren, häufig auch erprobten Arbeitsweisen und Handlungsformen von Stiftungen. Für die spätere effektive und wirtschaftliche Tätigkeit der Stiftung ist jedoch entscheidend, daß der Stifter selbst sich im klaren darüber ist, was er mit der Errichtung der Stiftung bezwecken will und wie die Stiftung seine Absichten, Vorstellungen und Ziele dauerhaft, nachhaltig und bestmöglich verfolgen soll. Er benötigt dazu in aller Regel sachkundige Beratung nicht nur in stiftungs- und steuerrechtlichen Fragen, sondern auch hinsichtlich konkreter Stiftungstätigkeit in der Praxis.

Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung sind eindeutiger Ausdruck des Stifterwillens. Bevor der Stifter seinen Willen zur Stiftungserrichtung formuliert und niederlegt, sollte er einige grundsätzliche Fragen geprüft haben. Dazu einige Beispiele:

#### 1.1 Zur Gründung einer Stiftung

Mit der Errichtung einer Stiftung geht Vermögen des Stifters endgültig auf die Stiftung über, aus dessen unmittelbarer Nutzung (Anstaltsträgerstiftung) oder aus dessen Erträgen der Stiftungszweck dauerhaft und nachhaltig erfüllt werden soll. Mit der Hingabe des Vermögens ist zunächst die Klärung der Vorsorge für den Stifter und seine Angehörigen verbunden.

Zuvor ist auch zu prüfen, ob die Motive und Vorstellungen zur Stiftungserrichtung diese hinreichend begründen, ob der angestrebte Zweck nicht auch in einer anderen Rechtsform realisiert werden kann und ob beispielsweise im Falle einer Regelung zur Sicherung der Unternehmenskontinuität die „Stiftungslösung“ die geeignete Gestaltungsalternative dafür ist und wie im Unternehmen gebundenes Vermögen mit der Stiftung zu verknüpfen ist.

## 1.2 Zur Vermögensausstattung

Bei der Hingabe von Vermögen, das oftmals unter Konsumverzicht aufgebaut, mit Kreativität und in unternehmerischer Betätigung und Verantwortung geschaffen, mit Leidenschaft und Sachverstand zusammengefügt (etwa eine Kunstsammlung) oder im Rahmen generationsübergreifender Tradition im Familienbesitz gehalten wurde, sollte geprüft werden, ob dieses Vermögen sofort in dem beabsichtigten endgültigen Gesamtumfang oder in Teilen schrittweise in die vorgesehene Stiftung eingebracht werden soll – beispielsweise ein Teil zu Lebzeiten des Stifters, der weitere Teil nach seinem Tod.

Eine schrittweise Vermögensausstattung wird meist dann vorgenommen, wenn der Stifter seinen Lebensunterhalt und den bestimmter Angehöriger zunächst noch absichern will, seine eigenen stiftungsbezogenen Überlegungen und Entscheidungen überprüfen oder bestimmte Regelungen zur Verfolgung des Stiftungszwecks oder zur Stiftungsorganisation in der Praxis einer „noch kleinen“ Stiftung erproben will.

Soll eine Gemeinschaftsstiftung beispielsweise von einem Verein im Rahmen dessen Fundraising-Aktivitäten errichtet oder als Bürgerstiftung bzw. Stadt-Stiftung von Bürgern gemeinsam zur Förderung des Gemeinwesens gegründet werden, so sind die Formen der Zustiftung und der treuhänderischen Verwaltung nichtrechtsfähiger Stiftungen schon bei der Gestaltung der Satzung der als rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts zu gründenden Gemeinschaftsstiftung zu beachten.<sup>64</sup>

## 1.3 Zum Stiftungszweck

Der Stiftungszweck ist das wichtigste Medium zur Verdeutlichung des Stifterwillens, er liefert für die Existenz und die dauerhafte Tätigkeit der Stiftung das „Programm“. Grundsätzlich ist neben der Beachtung der stiftungs- und steuerrechtlichen Vorschriften aus Gründen der Effizienz des zukünftigen Stiftungshandelns zu prüfen, ob ein nachhaltiger Bedarf an Förderung des Gemeinwohls in bestimmten gesellschaftlichen Feldern (gemeinnützige Stiftung) oder an Regelungen im privaten Bereich wie zum Beispiel die Unterhaltssicherung von Familienmitgliedern (nicht gemeinnützige Familienstiftung) besteht. Gerade für die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung, die gemäß der Absicht des Stifters wirkungsvoll zur Lösung gesellschaftlicher Aufgaben und Problemstellungen beitragen soll, stellt sich die Frage nach der Notwendigkeit der beabsichtigten Förderung. Je stärker diese Notwendigkeit, also je größer der Bedarf an einer entsprechen-

---

<sup>64</sup> Vgl. hierzu WEGER, Die gemeinnützige Stiftung.

den Stiftungsleistung ist, desto besser sind die Erfolgs- und Wirkungschancen der zu gründenden Stiftung.

Jeder Stifter sollte sich möglichst genau vorstellen (können), wie der von ihm vorgegebene Zweck aus den Erträgen des Stiftungsvermögens durch konkrete praktische Projekte und Maßnahmen auf Dauer erfüllt und welcher Nutzen dadurch gestiftet werden kann. Dabei sollte er nicht außer acht lassen zu prüfen, was bereits der Staat, öffentlich-rechtliche Körperschaften oder andere gemeinnützige Einrichtungen auf dem Feld des angestrebten Stiftungszwecks leisten.

#### 1.4 Zur Arbeitsweise der Stiftung

Hinsichtlich der Arbeitsweise gemeinnütziger Stiftungen wird grundsätzlich zwischen der Förderstiftung und der operativen Stiftung unterschieden. Die Förderstiftung unterstützt im Rahmen ihres Stiftungszwecks – verkürzt gesagt – das gemeinwohlorientierte Handeln Dritter oder anderer Einrichtungen, indem sie ihnen dafür – meist auf Antragstellung hin und nach deren erfolgter Prüfung – finanzielle Mittel zur Verfügung stellt. Die operative Stiftung konzipiert selbst Projekte, sorgt sich aktiv um deren Realisierung und setzt sich für die Umsetzung von Projektergebnissen durch eine konsequente Kommunikations- und Informationsarbeit ein (Projektträgerstiftung) oder sie (be)nutzt ihr Stiftungsvermögen zur unmittelbaren Erfüllung des Stiftungszwecks (Anstaltsträgerstiftung) wie beispielsweise für den Betrieb von Krankenhäusern, Altenheimen, Museen oder Archiven. Mischformen dieser Stiftungstypen sind möglich und werden in der Praxis häufig realisiert.

Schon bei der Bestimmung bzw. der exemplarischen Konkretisierung des Stiftungszwecks und bei den satzungsmäßigen Ausführungen der Mittelverwendung spielt die angestrebte Arbeitsweise der zu errichtenden Stiftung eine maßgebliche Rolle. Auswirkungen hat sie ebenfalls auf die Gestaltung der Aufbau- und Ablauforganisation, auf die Intensität der Programm- und Projektentwicklung sowie auf die erforderlichen Qualifikationen der haupt- oder nebenamtlich und der ehrenamtlich für die Stiftung tätigen Personen, vor allem der Entscheidungsträger. Der Stifter kann in der Satzung dazu gewisse Vorgaben festhalten, die zur Erreichung und Sicherung der Qualität und Effizienz des zukünftigen Stiftungshandelns dienen.<sup>65</sup>

---

65 Vgl. hierzu auch WEGER, Praxishandbuch Erbrecht, Teil 7/6, insbesondere 7/6.6, S. 18ff.

## 1.5 Zur Stiftungsorganisation

Regelungen zur Stiftungsorganisation sind in erster Linie die satzungsmäßigen Bestimmungen zu den Stiftungsorganen – zu deren Anzahl, Größe, Aufgaben, Kompetenzen, Verantwortung, personeller Zusammensetzung gegebenenfalls mit Angaben über bestimmte Qualifikationen der Organmitglieder, Mandatsperioden und Beschlußfassungs- und Entscheidungsvorgänge.

Die Prinzipien der Effektivität und Wirtschaftlichkeit, die in besonderer Weise auch für das Handeln und somit auch für die Organisation und die Verwaltung gemeinnütziger Stiftungen gelten, sind demzufolge schon in der Phase der Gestaltung der Stiftungssatzung zu beachten. Die Grundlagen eines effizienzorientierten Stiftungsmanagements werden bereits hier gelegt. Für den Stifter ist es dabei stets hilfreich, sich vorzustellen, wie die von ihm errichtete Stiftung etwa fünf Jahre nach ihrer Genehmigung, also nach ihrer eigentlichen Aufbau- und Einübungsphase, zielorientiert und effizient „arbeitet“ und wie sie dann weiterhin ihre erreichte Effizienz sichert oder noch steigern kann. Bezüglich des letztgenannten Aspektes sind beispielsweise die satzungsmäßigen Regelungen zu den Mandatsperioden von Organmitgliedern bei Beachtung des Gebots „Kontinuität und Erneuerung“ oder zur Berufung und Abberufung von Vorstands- oder Geschäftsführungsmitgliedern besonders relevant.

Der Anspruch hinsichtlich effektiver und wirtschaftlicher Stiftungstätigkeit auf Dauer verlangt neben einer kompetenten Vermögensverwaltung, die die Erhaltung und gegebenenfalls die Mehrung der wirtschaftlichen Leistungskraft zum Ziel hat, auch die Sicherung der ständigen Mitarbeit qualifizierter Personen in den Stiftungsorganen, der Stiftungsgeschäftsführung und der Geschäftsstelle. Die sich hier stellende permanente Rekrutierungsaufgabe betrifft besonders die Stiftungsorgane, die auf die ehrenamtliche Mitarbeit fähiger und engagierter Personen angewiesen sind und Entscheidungsverantwortung tragen. Die Lösung dieser Aufgabe erfordert, soweit sie durch Regelungen zur Qualifikation und Herkunft von Organmitgliedern in der Stiftungssatzung zu erreichen ist, Menschenkenntnis, organisatorisches Geschick und Weitsicht – weit über das Leben des Stifters hinaus. Juristische Personen als Stifter haben wegen ihrer potentiellen Unsterblichkeit bessere Voraussetzungen, diese Aufgabe nachhaltig zu lösen.

## 2. Vorausschauendes Denken des Stifters

Die in der Satzung festzulegenden Regelungen bestimmen Ziel, Art und Umfang des zukünftigen Stiftungshandelns in solch hohem Maße, daß zukunftsorientiertes und auf Stiftungseffizienz ausgerichtetes Denken spätestens schon in der Phase der Entwicklung und Gestaltung der Satzung vonnöten ist. Deren spätere Änderung, vor allem eine Ände-

zung des Stiftungszwecks, ist nur unter bestimmten Voraussetzungen und bei rechtsfähigen Stiftungen nur unter Mitwirkung der Stiftungsaufsichtsbehörden sowie gegebenenfalls der Finanzbehörden zulässig.

Da sich in der Stiftungssatzung der Wille des Stifters weit über dessen Leben hinaus perpetuiert und er stets Grundlage der Stiftungstätigkeit ist, muß bei der Satzungsgestaltung höchstmögliche Sorgfalt aufgebracht werden. Bei einer gemeinnützigen Stiftung sollte sich der Stifter bewußt sein, daß diese Stiftung dauerhaft gesellschaftliche Verantwortung übernehmen und nachhaltig das Gemeinwohl fördern soll.

## Literatur

- BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN E.V. (Hg.): Verzeichnis der Deutschen Stiftungen, Darmstadt 1997.
- BERNDT, H.: Stiftung und Unternehmen, Rechtsvorschriften Besteuerung Zweckmäßigkeit, Herne/Berlin 1995.
- EBERSBACH, H.: Handbuch des Deutschen Stiftungsrechts, Göttingen 1972.
- FASSELT, M.: Die Beteiligungsstiftung, Inaugural-Dissertation, Universität Berlin 1988.
- HÄRTL, P.: Ist das Stiftungsrecht reformbedürftig? Eine vergleichende Untersuchung der Landesstiftungsgesetze unter Berücksichtigung der Stiftungspraxis bei den staatlichen Stiftungsgenehmigungs- und -aufsichtsbehörden, Baden-Baden 1990.
- HENNERKES, B.-H./SCHIFFER, K. J.: Regelung der Unternehmensnachfolge durch Stiftungskonstruktion?, in: Betriebs-Berater (BB) Jg. 1992, S. 1942-1945.
- HENNERKES, B.-H./SCHIFFER, K. J.: Stiftungsrecht, Frankfurt 1996.
- HENNERKES, B.-H., SCHIFFER, K. J. und FUCHS, M.: Die unterschiedliche Behandlung der unternehmensverbundenen Stiftung in der Praxis der Stiftungsbehörden, in: Betriebs-Berater (BB) Jg. 1995, S. 209ff.
- KIESSLING, H./BUCHNA, J.: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Achim 1994.
- KRONKE, H.: Stiftungstypus und Unternehmerträgerstiftung, Tübingen 1988.
- LEX, P.: Die Mehrheitsbeteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft: Vermögensverwaltung oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?, in: Der Betrieb (DB) Jg. 1997, S. 349-352.
- PALANDT, Bürgerliches Gesetzbuch, München 1994.

- SCHAUHOFF, S.: Gemeinnützige Stiftung und Versorgung des Stifters und seiner Nachkommen, in: Der Betrieb (DB) Jg. 1997, S. 1693-1696.
- SEIFART, W. (Hg.): Handbuch des Stiftungsrechts, München 1987.
- SOERGEL, T.: Bürgerliches Gesetzbuch, Bd. 1 Allgemeiner Teil, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1987.
- SORG, M.: Die Familienstiftung. Wesen, Probleme, Gestaltungsvorschläge für die Praxis, Baden-Baden 1984.
- STENGEL, A.: Stiftung und Personengesellschaft. Die Beteiligung einer Stiftung an einer Personengesellschaft des Handelsrechts, Baden-Baden 1993.
- STRICKRODT, G.: Stiftungsrecht. Geltende Vorschriften und rechtspolitische Vorschläge, Baden-Baden 1977.
- WEGER, H.-D.: Die Stiftung in der Fundraising-Konzeption, Bietigheim-Bissingen 1997.
- WEGER, H.-D.: Die gemeinnützige Stiftung – ein Instrument im Fundraising, in: Der Kulturmanager, Bd. 1, 4-6, S.99-122.
- WEGER, H.-D.: Stiftung – Begriff, Motive, Errichtung, Organisation, Verwaltung und Management, in: Bünger, F. (Hg.), Praxishandbuch Erbrecht, Teil 7/6. Kissingen 1991.
- WEGER, H.-D./WEGER, M.: Die gemeinnützige Stiftung. Hinweise zur Errichtung und zur Stiftungsarbeit, in: Datenverarbeitung Steuer Wirtschaft Recht (DSWR) Jg. 1997, S. 41-45.
- WOCHNER, G.: Stiftungen und stiftungsähnliche Körperschaften als Instrumente dauerhafter Vermögensbindung, in: Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer (MittRhNotK) Jg. 1994, S. 89-112.

Wulf Büermann

## Stiftungsautonomie und Staatsaufsicht

1. Einführung
2. Grundlagen von Stiftungsfreiheit und Staatsaufsicht
  - 2.1 Stifter und Stiftung als Träger von Grundrechten
  - 2.2 Die Regelungen des Bürgerlichen Gesetzbuches
  - 2.3 Die Landesstiftungsgesetze
  - 2.4 Die Stiftungsbehörden
  - 2.5 Die Funktion der Staatsaufsicht bei Stiftungen
3. Mitwirkung der Stiftungsbehörden bei Errichtung einer Stiftung
  - 3.1 Stiftungsgeschäft und staatliche Genehmigung
  - 3.2 Beratung des Stifters bei der Stiftungserrichtung
  - 3.3 Hinderungsgründe für die Stiftungsgenehmigung
4. Stiftungsrechtliche Erfordernisse bei der Verwaltung einer Stiftung
  - 4.1 Allgemeine Grundsätze
  - 4.2 Erhaltung des Stiftungsvermögens und Verwendung der Erträge
  - 4.3 Kosten der Verwaltung der Stiftung
5. Verpflichtungen der Stiftung gegenüber der Stiftungsaufsichtsbehörde
  - 5.1 Vorlage von Haushaltsplan und Jahresrechnung
  - 5.2 Genehmigungspflichtige Verwaltungsgeschäfte
  - 5.3 Sonstige Anzeige- und Informationspflichten



## 6. Aufgaben und Befugnisse der Stiftungsaufsichtsbehörden

- 6.1 Unterrichtsrechte
- 6.2 Anordnungs- und Aufhebungsbefugnisse
- 6.3 Genehmigung von Verwaltungsgeschäften
- 6.4 Führung des Stiftungsregisters
- 6.5 Ausstellung einer Vertretungsbescheinigung
- 6.6 Stiftungsaufsicht und Wirtschaftsprüfung

## 7. Schlußbemerkung

## Literatur

## 1. Einführung

In der Bundesrepublik Deutschland bestehen derzeit etwa 7.000 rechtsfähige Stiftungen.<sup>1</sup> Ganz überwiegend handelt es sich dabei um öffentliche Stiftungen<sup>2</sup>, die nach Maßgabe der Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches und der Stiftungsgesetze der Länder durch die Stiftungsbehörden genehmigt wurden und der staatlichen Aufsicht unterliegen. Neben diesen öffentlichen Stiftungen des bürgerlichen Rechts gibt es eine Reihe von Stiftungen, für die stiftungsrechtliche Sonderregelungen gelten. Hierzu gehören insbesondere die unselbständigen Stiftungen, die Stiftungen des öffentlichen Rechts sowie die kommunalen und kirchlichen Stiftungen. Verfolgen Stiftungen ausschließlich oder ganz überwiegend die Interessen von Einzelpersonen oder einer Familie, handelt es sich um privatnützige bzw. Familienstiftungen, die nach den Stiftungsgesetzen weitgehend von der Staatsaufsicht ausgenommen sind. Sonderformen einer Stiftung des bürgerlichen Rechts sind auch die Unternehmens- bzw. Unternehmensträgerstiftungen.

Zu den „öffentlichen“ Zwecken, die von Stiftungen des bürgerlichen Rechts verfolgt werden, gehören unter anderem die Förderung von Wissenschaft und Forschung, der Bildung und der Erziehung, der Kunst und der Kultur, der Religion, der Denkmalpflege, des Sports sowie sonstiger Gemeinwohlzwecke. Weitere den Interessen der Allgemeinheit dienende und deshalb auch als gemeinnützig im Sinne des § 52 der Abgabenordnung anerkannte Zwecke sind die Unterstützung des Natur- und Umweltschutzes, des öffentlichen Gesundheitswesens, der Altenhilfe oder auch der Völkerverständigung und der Entwicklungshilfe.

Das Stiftungswesen hat in den letzten Jahren erheblich an Bedeutung gewonnen. Dies ist zum einen darauf zurückzuführen, daß zahlreiche Stiftungen mit einem teilweise erheblichen Stiftungsvermögen neu errichtet wurden und die Gesamtzahl der von den Stiftungsbehörden genehmigten Stiftungen in Deutschland allein in der Zeit von 1990 bis 1995 um etwa 30 Prozent gestiegen ist. Ein wachsendes öffentliches Interesse an der Arbeit von Stiftungen ist daneben auch deshalb festzustellen, weil diese ganz überwiegend im Interesse der Allgemeinheit liegende Zwecke verfolgen und damit den Staat bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben unterstützen und entlasten. Der teilweise dramatische Rückgang der Steuern und sonstigen Einnahmen zwingt insbesondere die Länder und Gemeinden, bisher erbrachte staatliche Leistungen einzuschränken oder ganz abzubauen. Betroffen von diesen Sparmaßnahmen sind vor allem der soziale Bereich und die vielfach freiwilligen Leistungen für Ausstellungen, Konzerte und andere kultu-

<sup>1</sup> Vgl. die Zusammenstellung im Verzeichnis der Deutschen Stiftungen 1997, herausgegeben vom Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., Darmstadt 1997.

<sup>2</sup> Nach der Definition einzelner Stiftungsgesetze ist eine Stiftung des bürgerlichen Rechts „öffentlich“, wenn sie überwiegend öffentliche Zwecke verfolgt (vgl. § 2 Abs. 3 StifG RP; Art. 1 Abs. 3 StifG Bay).

relle Initiativen. Weitere Bereiche, in denen der Staat zunehmend auf die Mithilfe von Stiftungen angewiesen ist, sind die Förderung des Sports sowie die Unterstützung von Beratungsstellen, die für hilfebedürftige Personen als Ansprechpartner zur Verfügung stehen.

Daß der Begriff der Stiftung heute im Bewußtsein der Bevölkerung fest verankert ist, ist auch ein Verdienst derjenigen Stiftungen, die sich nicht darauf beschränken, finanzielle Mittel für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Zwecke zur Verfügung zu stellen, sondern die für die Entwicklung der Gesellschaft insgesamt wichtige Fragen aufgreifen und entsprechende Projekte durchführen. Dabei hat sich gezeigt, daß diese Stiftungen aufgrund ihrer Flexibilität, ihrer Unabhängigkeit und auch ihrer finanziellen Möglichkeiten vielfach eher in der Lage sind, neue und auch unkonventionelle Wege zu beschreiten. Die Untersuchungen und Projekte von Stiftungen unter anderem im Bereich der Verwaltungsmodernisierung, der Leseförderung, der Altenbetreuung, der Verbraucherberatung und vor allem auch der Wissenschaftsförderung leisten einen wichtigen Beitrag zur Bewältigung der Herausforderungen, denen sich der Staat und die Gesellschaft insgesamt gegenüber sehen.

Da Stiftungen einen wichtigen Beitrag zur Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben leisten, wird der Stiftungsgedanke von den Verantwortlichen in Politik und Verwaltung nachhaltig unterstützt und gefördert. Dementsprechend nehmen auch die Stiftungsbehörden ihre Aufgaben vorrangig im Sinne einer Beratung und Unterstützung für Stifter und Stiftungen wahr. Dieses Verständnis der Stiftungsaufsicht entspricht gleichzeitig der verfassungsrechtlichen Ausgangslage, wonach die Errichtung einer Stiftung und deren Wirken im Rahmen der durch Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verfassungsrechtlich geschützten Handlungs- und Entscheidungsfreiheit des Stifters und der Stiftung erfolgt. Auch wenn der grundsätzliche Vorrang des Stifterwillens und das weitgehende Selbstbestimmungsrecht einer Stiftung von den zuständigen staatlichen Stellen bei der Wahrnehmung ihrer stiftungsrechtlichen Aufgaben beachtet werden, können die vielfach voneinander abweichenden Regelungen der Landesstiftungsgesetze dazu führen, daß sich aus der Sicht einer Stiftung die Praxis der Stiftungsbehörden in den einzelnen Ländern unterschiedlich darstellt.

## 2. Grundlagen von Stiftungsfreiheit und Staatsaufsicht

Die Errichtung einer öffentlichen Stiftung des bürgerlichen Rechts setzt voraus, daß eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen eine Stiftung als rechtlich selbständige Einrichtung schaffen und diese mit einem bestimmten Geldbetrag oder anderen Vermögenswerten ausstatten, aus deren Erträgen ein dem Gemeinwohl dienender Zweck verfolgt werden soll. Neben der Bereitstellung des notwendigen Stiftungsvermögens und

der Festlegung eines oder mehrerer Stiftungszwecke bedarf es danach der Schaffung einer Stiftungsorganisation, die die Zwecke der Stiftung dauerhaft verfolgt.

Die stiftungsrechtlichen Bestimmungen sind lediglich im Falle der Errichtung einer Stiftung zu beachten. Fragen des Stiftungsrechts sind demgegenüber nicht berührt, wenn natürliche oder juristische Personen ihr gesamtes Vermögen oder Teile davon verschenken, vererben, als Geschäftsanteil in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung einbringen oder einem Verein eine Spende zuwenden oder „stiften“. Die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts und die Übertragung des Stiftungsvermögens durch den Stifter kann im übrigen je nach Art der Stiftung schenkungs- und steuerrechtliche Fragen aufwerfen. Bei den stiftungsrechtlichen Vorschriften, die ein Stifter zu beachten hat, handelt es sich vor allem um die §§ 80ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) und die Bestimmungen der in den einzelnen Bundesländern erlassenen Landesstiftungsgesetze. Darüber hinaus haben die Stiftungsbehörden bei der Genehmigung von Stiftungen und deren Beaufsichtigung die sich aus dem Grundgesetz ergebenden verfassungsrechtlichen Anforderungen zu beachten.

## 2.1 Stifter und Stiftung als Träger von Grundrechten

Auch wenn das Grundgesetz keine ausdrückliche verfassungsrechtliche Verankerung des Instituts der Stiftung im Sinne einer „Einrichtungsgarantie“ vorsieht, ist die Stellung sowohl des Stifters als auch der Stiftung als Grundrechtsträger mit Inkrafttreten des Grundgesetzes nachhaltig gestärkt worden.<sup>3</sup> Errichtet ein Stifter eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts, geschieht dies in Ausübung der durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützten allgemeinen Handlungsfreiheit, wonach jeder das Recht auf freie Entfaltung seiner Persönlichkeit hat, soweit er nicht die Rechte anderer verletzt und nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung verstößt. Das Bundesverfassungsgericht hat darüber hinaus wiederholt deutlich gemacht, daß die Selbstbestimmung des einzelnen eine elementare Funktionsbedingung eines auf Handlungs- und Mitwirkungsfähigkeit seiner Bürger gegründeten freiheitlichen demokratischen Gemeinwesens ist.<sup>4</sup> Diese Grundsätze gelten in besonderer Weise auch für das Wirken von Stiftern und Stiftungen. Überträgt ein Stifter sein gesamtes Vermögen oder Teile hiervon auf eine Stiftung, berührt diese Verfügung über das Eigentum zusätzlich den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG. Die durch dieses Grundrecht gewährleistete Eigentumsgarantie schützt insoweit nicht nur gegen Eingriffe in den Bestand des Eigentums, sondern in seiner „dynamischen Funktion“ gerade

---

<sup>3</sup> Vgl. IPSEN, S. 152.

<sup>4</sup> Vgl. BVerfGE 65, S. 1, 43.

auch die Verwendung des Vermögens.<sup>5</sup> Die Handlungs- und Entscheidungsfreiheit des einzelnen und die daraus herzuleitenden Prinzipien der Eigenverantwortung und der Selbstbestimmung sind verfassungsrechtlich nicht nur für den Stifter gewährleistet, sondern auch für die Stiftung selbst als Trägerin insbesondere der Grundrechte aus Art. 2 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG.<sup>6</sup>

## 2.2 Die Regelungen des Bürgerlichen Gesetzbuches

Die Voraussetzungen für die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts sind im wesentlichen in den §§ 80ff. BGB geregelt. Nach § 80 Satz 1 BGB ist danach neben dem privaten Rechtsgeschäft der Errichtung einer Stiftung die Genehmigung desjenigen Bundeslandes erforderlich, in dessen Gebiet die Stiftung ihren Sitz haben soll. Regelungen über die staatliche Genehmigung einer rechtsfähigen Stiftung sind außerdem in § 84 BGB hinsichtlich der Rückwirkung einer Genehmigung und in § 87 BGB für die Zweckänderung und Aufhebung einer Stiftung durch die Stiftungsbehörde getroffen worden. Die weiteren Vorschriften des bürgerlichen Rechts betreffen das bei der Errichtung einer Stiftung zu beachtende Schriftformerfordernis (§ 81 Abs. 1 BGB), die durch die Genehmigung ausgelösten Verpflichtungen des Stifters und seiner Erben (§ 82 BGB) sowie die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen (§§ 83, 84 BGB). Die letztgenannten Vorschriften ermöglichen, daß eine Stiftung von Todes wegen errichtet und ihr ein entsprechendes Vermögen auch dann zugewandt werden kann, wenn zum Zeitpunkt des Erbfalles eine staatliche Genehmigung nach Maßgabe des § 80 Satz 1 BGB noch nicht erteilt war.

## 2.3 Die Landesstiftungsgesetze

Die weiteren bei der Errichtung einer Stiftung des bürgerlichen Rechts und insbesondere bei deren Beaufsichtigung durch die Stiftungsbehörden zu beachtenden Bestimmungen sind in den Stiftungsgesetzen der Länder geregelt. Nachdem lange Zeit nur in einzelnen Ländern Stiftungsgesetze erlassen waren, sind inzwischen in allen Bundesländern gesetzliche Regelungen geschaffen worden.<sup>7</sup> Die Landesstiftungsgesetze enthalten vielfach

---

<sup>5</sup> Vgl. IPSEN, S. 155.

<sup>6</sup> IPSEN, S. 155; BVerwG, DVBl, Jg. 1973, S. 795.

<sup>7</sup> Stiftungsgesetz Baden-Württemberg vom 04.10.1977, zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.03.1985 (GBl. 1985, S. 71); Stiftungsgesetz Bayern vom 26.11.1954, zuletzt geändert durch Gesetz vom 28.12.1995 (GVBl. 1996, S. 30); Stiftungsgesetz Berlin vom 10.11.1976, zuletzt geändert durch Gesetz vom 26.01.1993, (GVBl. S. 40), Stiftungsgesetz Brandenburg vom 27.06.1995, zuletzt geändert durch

nicht unerheblich voneinander abweichende Bestimmungen hinsichtlich ihres Geltungsbereichs<sup>8</sup>, der Genehmigungsvoraussetzungen<sup>9</sup>, der Satzungserfordernisse<sup>10</sup> oder auch der Verpflichtungen einer Stiftung gegenüber der Stiftungsaufsichtsbehörde.<sup>11</sup> Die Unterschiede im Stiftungsrecht der einzelnen Länder sind in der Vergangenheit wiederholt kritisiert worden und waren unter anderem Gegenstand der Beratungen des 44. Deutschen Juristentages im Jahr 1962 in Hannover. Trotz der damals vorgeschlagenen Vereinheitlichung der stiftungsrechtlichen Bestimmungen ist von einer umfassenden Neuregelung des Stiftungsrechts bisher abgesehen worden.<sup>12</sup>

---

Gesetz vom 01.07.1996, (GVBl. I, S. 241), Stiftungsgesetz Bremen vom 07.03.1989 (GVBl. 1989, S. 163); Ausführungsgesetz Hamburg zum BGB i.d.F. vom 01.07.1958 (GVBl. 1958, S. 196); Stiftungsgesetz Hessen vom 04.04.1966, zuletzt geändert durch Gesetz vom 18.12.1984 (GVBl. 1985, I, S. 344); Stiftungsgesetz Mecklenburg-Vorpommern vom 24.02.1993 (GVBl. 1993, S. 104); Stiftungsgesetz Niedersachsen vom 24.07.1968, zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.1985 (GVBl. 1985, S. 609); Stiftungsgesetz Nordrhein-Westfalen vom 21.06.1977 (GVBl. 1977, S. 274); Stiftungsgesetz Rheinland-Pfalz vom 22.04.1966, zuletzt geändert durch Gesetz vom 08.04.1991 (GVBl. 1991, S. 104); Stiftungsgesetz Saarland vom 11.07.1984 (Amtsblatt 1984, S. 889); Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt vom 03.01.1997 (GVBl. 1997, S. 144); Stiftungsgesetz Schleswig-Holstein vom 13.07.1972 (GVBl. 1972, S. 123); in den Ländern Sachsen und Thüringen gilt laut Zusatzvereinbarung zum Einheitsvertrag vom 18.09.1990 (BGBl. II, S. 1240) das von der Volkskammer der ehemaligen DDR erlassene Stiftungsgesetz vom 13.09.1990 (GBDDR I, S. 1483) einstweilen als Landesrecht weiter.

- 8 Einzelne Länder haben lediglich die rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts in den Geltungsbereich der Stiftungsgesetze einbezogen (vgl. § 1 StiftG Bbg, § 1 StiftG Bln, § 1 StiftG Brem, § 1 StiftG Nds, § 1 StiftG Saarl, § 1 StiftG SH). Demgegenüber unterliegen in anderen Ländern auch die Stiftungen des öffentlichen Rechts dem jeweiligen Landesstiftungsgesetz (vgl. § 1 StiftG Ba-Wü, Art. 1 Abs. 1 StiftG Bay, § 1 StiftG MV, § 1 StiftG Hess, §§ 2 Abs. 3, 10 ff. StiftG RP). Unselbständige Stiftungen sind lediglich in Nordrhein-Westfalen in den Geltungsbereich des Stiftungsgesetzes einbezogen worden (vgl. § 1 StiftG NRW). Keine Einheitlichkeit besteht auch hinsichtlich der Regelungen der Stiftungsgesetze für private Stiftungen, Familienstiftungen, kommunale Stiftungen und kirchliche Stiftungen (vgl. die weitgehende Einbeziehung und Anerkennung in den §§ 2, 30, 41 StiftG RP und demgegenüber der generelle Verzicht auf eine entsprechende Regelung im Berliner Stiftungsgesetz).
- 9 Während beispielsweise Hamburg keine besonderen Genehmigungsvoraussetzungen normiert, enthalten andere Stiftungsgesetze zumindest das Erfordernis, daß die dauernde und nachhaltige Erfüllung der Stiftungszwecke gesichert sein muß (vgl. § 5 Satz 2 StiftG Ba-Wü, § 3 Abs. 2 StiftG Hess, § 4 Abs. 2 StiftG Nds). Weitergehende Erfordernisse enthalten insbesondere die Stiftungsgesetze in Nordrhein-Westfalen, Mecklenburg-Vorpommern und Brandenburg, vgl. § 4 Abs. 1 c) und Abs. 2 b) StiftG NRW, § 7 Abs. 3 a) StiftG MV und § 6 Abs. 2 d) und Abs. 3 b) StiftG Bbg.
- 10 Vgl. die wenigen Satzungserfordernisse nach Art. 8 Abs. 2 Satz 1 StiftG Bay und § 3 Abs. 1 StiftG Bln gegenüber den umfangreichen Vorgaben in § 5 StiftG Bbg, § 4 StiftG Hess, § 5 StiftG Nds oder § 5 Abs. 2 StiftG RP.
- 11 Vgl. auf der einen Seite die weitreichenden Genehmigungsvorbehalte der Stiftungsaufsichtsbehörde bei einer Reihe von Verwaltungsgeschäften der Stiftung in Art. 31 StiftG Bay, § 21 StiftG NRW und § 9 StiftG SH und auf der anderen Seite die Beschränkung auf die Verpflichtung zur Vorlage des Haushaltsplanes und der Jahresrechnung bei der Aufsichtsbehörde gemäß § 17 Abs. 4 StiftG RP.
- 12 Zu den Einzelheiten der Diskussion vgl. SEIFART, S. 61-67, vgl. auch ANDRICK, S. 33-34.

## 2.4 Die Stiftungsbehörden

Aufgrund der teilweise erheblichen Unterschiede im Behördenaufbau und der Verwaltungsorganisation in den einzelnen Ländern sind hinsichtlich der für den Vollzug der Stiftungsgesetze verantwortlichen Behörden eine Reihe von Besonderheiten zu beachten. So werden die Aufgaben der Stiftungsbehörden in den Stadtstaaten Hamburg, Bremen und Berlin umfassend durch die Senatsverwaltung wahrgenommen. Während in Bremen die Genehmigung für die Errichtung einer Stiftung durch die Senatsverwaltung für Inneres erteilt wird, sind in Hamburg die Senatskanzlei und in Berlin die Senatsverwaltung für Justiz die zuständigen Stiftungsbehörden.<sup>13</sup> Diesen Behörden obliegt sowohl die Genehmigung als auch die Beaufsichtigung der Stiftungen des bürgerlichen Rechts. In den Bundesländern, die über einen dreistufigen Verwaltungsaufbau verfügen, sind regelmäßig die Bezirksregierungen oder Regierungspräsidien als staatliche Mittelbehörden für die Erteilung einer Stiftungsgenehmigung verantwortlich.<sup>14</sup> In einzelnen Ländern sind die Innenministerien die für die Genehmigung und die Beaufsichtigung zuständigen Behörden.<sup>15</sup> Regelmäßig sind die Stiftungsgenehmigungsbehörden zugleich auch Stiftungsaufsichtsbehörden.<sup>16</sup> Lediglich in Rheinland-Pfalz sind die Aufgaben der Stiftungsaufsicht generell den Landkreisen und den kreisfreien Städten übertragen worden. Auch wenn die Aufgaben der Stiftungsgenehmigungs- und Stiftungsaufsichtsbehörden nicht bei den Innenministerien der Länder angesiedelt sind, befassen sich diese in ihrer Funktion als oberste Landesstiftungsbehörden ebenfalls mit Stiftungsfragen. Im einzelnen gehören hierzu die Mitwirkung bei stiftungsrelevanten Gesetzesvorhaben sowie die Koordinierung der Stiftungspraxis innerhalb des Landes und bei länderübergreifenden Stiftungsangelegenheiten.

## 2.5 Die Funktion der Staatsaufsicht bei Stiftungen

Ausdrückliche Regelungen über die Einrichtung und die Aufgaben der Stiftungsbehörden wurden in den §§ 80ff. BGB nicht getroffen. In § 80 Abs. 1 Satz 1 BGB ist insoweit lediglich vorgesehen, daß eine Stiftung zur Erlangung der Rechtsfähigkeit der Genehmigung durch die zuständige Behörde desjenigen Landes bedarf, in dem die zu errichtende Stiftung ihren Sitz haben soll. Über die privatrechtlichen Vorschriften des BGB hinaus

---

<sup>13</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 StiftG Bln.

<sup>14</sup> Vgl. Art. 6 StiftG Bay, § 3 Abs. 1 StiftG Ba-Wü, § 3 StiftG Nds, § 4 StiftG RP.

<sup>15</sup> Vgl. § 7 i.V.m. § 3 StiftG Bbg, § 2 StiftG Saarl, § 2 StiftG SH, § 3 StiftG MV.

<sup>16</sup> § 8 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 StiftG Ba-Wü, Art. 21 Abs. 2 StiftG Bay, § 11 Abs. 1 StiftG Hess, § 10 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 3 StiftG Nds, § 18 Abs. 2 StiftG NRW.

haben die Länder, gestützt auf ihre aus Art. 70 Abs. 1, 72 Abs. 1 GG hergeleitete Gesetzgebungskompetenz, weitergehende Anforderungen an die Genehmigung von Stiftungen des bürgerlichen Rechts sowie deren Verwaltung und Beaufsichtigung normiert.

Das Erfordernis einer Genehmigung für die Errichtung einer Stiftung des bürgerlichen Rechts ist Ende des 19. Jahrhunderts in das BGB aufgenommen worden. Entsprechend dem damaligen Rechtsverständnis wurde zur Begründung der Notwendigkeit einer entsprechenden gesetzlichen Regelung darauf verwiesen, daß die Errichtung einer Stiftung „weit über die Grenzen hinausgehe, die sonst der Privatautonomie gezogen sind“. Die staatliche Genehmigung sei außerdem geeignet, eine sonst drohende „Ungewißheit des Rechtszustandes“ zu verhindern und im übrigen die Funktion eines Korrektivs gegenüber der „Zweckfreiheit im Privatrecht“ zu übernehmen.<sup>17</sup>

In den für die Genehmigung der Errichtung einer Stiftung des bürgerlichen Rechts geltenden Vorschriften haben die vorgenannten Anliegen allerdings keinen Niederschlag gefunden. Der Gesetzgeber des BGB hat insoweit darauf verzichtet, ausdrücklich zu regeln, unter welchen Voraussetzungen ein Antrag auf Genehmigung einer rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts im Einzelfall abgelehnt werden darf. Dies wurde vor allem deshalb nicht für erforderlich gehalten, weil es sich nach der zur Zeit des Inkrafttretens des BGB herrschenden Rechtsauffassung bei der Versagung der Genehmigung für die Errichtung einer Stiftung des bürgerlichen Rechts nicht um einen Eingriff in das Eigentum oder ein sonstiges Recht des Stifters handelte, sondern um eine weitgehend in das Belieben des Staates gestellte Maßnahme.<sup>18</sup> Diese Auffassung, wonach die Entscheidung über die Genehmigung einer Stiftung in das Ermessen der zuständigen Stiftungsbehörde gestellt sei, ist mit der durch das Grundgesetz geschaffenen Verfassungsrechtslage nicht mehr vereinbar. Art. 2 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG gewährleisten dem Stifter nunmehr das Recht, eine Stiftung zu errichten und diese mit einem entsprechenden Stiftungsvermögen auszustatten. Wird die Rechtswirksamkeit dieses privatrechtlichen Stiftungsaktes von einer staatlichen Genehmigung abhängig gemacht, hat der Stifter vor dem Hintergrund der ihm verfassungsrechtlich garantierten Handlungs- und Entscheidungsfreiheit grundsätzlich einen Anspruch auf Erteilung dieser Genehmigung. Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn eine normenklare gesetzliche Regelung vorliegt, die in verfassungsrechtlich zulässiger Weise die Handlungsfreiheit des Stifters einschränkt und insoweit auch umfassend der gerichtlichen Überprüfung unterliegt. Nach dem heute geltenden Verfassungsverständnis sind danach die Stiftungsbehörden verpflichtet, einem Antrag auf Genehmigung der Errichtung einer Stiftung des bürgerlichen Rechts zu entsprechen, soweit nicht die Voraussetzungen eines gesetzlich geregelten Versagungsgrundes vorliegen.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> Zu der historischen Entwicklung vgl. SCHULZE, S. 47-59.

<sup>18</sup> SCHULZE, S. 51.

<sup>19</sup> IPSEN, S. 156-160.



Zur Begründung der Notwendigkeit einer ständigen Beaufsichtigung von Stiftungen des bürgerlichen Rechts durch staatliche Behörden wird regelmäßig darauf verwiesen, daß der Stifter mit der Verselbständigung der Stiftung seinen Einfluß auf die Stiftung verliere und ein Überwachungsorgan fehle, das die Bindung der Stiftungsverwaltung an den Stiftungszweck und sonstige Rechtsvorschriften kontrolliere. Der Staat übernehme insoweit mit der Stiftungsaufsicht die Mitverantwortung dafür, daß der Stifterwille auch nach dem Tode des Stifters verwirklicht werde und die Stiftungsorgane ihre Stellung nicht zum Nachteil der Stiftung ausnützen. Maßnahmen der Stiftungsaufsichtsbehörden, die sich im Rahmen dieses Rechtfertigungs- und Legitimationsbereichs bewegen, seien daher als zulässig anzusehen.<sup>20</sup> Für die Funktion der Stiftungsaufsicht ist danach kennzeichnend, daß der Staat gleichsam die „Vormundschaft“ für eine Stiftung übernimmt, um den Schutz der „tot daliegenden Vermögensmasse“ zu gewährleisten.<sup>21</sup> Dieses Verständnis der Stiftungsaufsicht hatte beispielsweise seinen Niederschlag in der bis zum Jahr 1995 geltenden Regelung des Art. 21 Abs. 1 des Bayerischen Stiftungsgesetzes gefunden, wonach Stiftungen „unter der besonderen Obhut des Staates“ stehen.

Die Berechtigung des Staates, Stiftungen des bürgerlichen Rechts in seine „Obhut“ zu nehmen und diese ständig zu beaufsichtigen, ist bisher nicht grundsätzlich in Frage gestellt worden. Dies gilt auch im Hinblick auf die sehr weitreichenden Regelungen einzelner Stiftungsgesetze, wonach zahlreiche Maßnahmen der Stiftungsverwaltung einer Genehmigung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde bedürfen.<sup>22</sup> Immerhin wurde durch die Rechtsprechung inzwischen eindeutig klargestellt, daß Stiftungen auch in wirtschaftlicher Hinsicht Träger der verfassungsrechtlich garantierten Handlungsfreiheit sind und deshalb ihre Angelegenheiten grundsätzlich in eigener Verantwortung regeln können. Für das heutige Verständnis der Staatsaufsicht gilt danach, daß diese ausschließlich auf die Funktion einer Rechtsaufsicht beschränkt ist und lediglich sicherstellen soll, daß die Stiftungen im Einklang mit den Gesetzen und mit der Verfassung der Stiftung verwaltet werden.<sup>23</sup> Die Stiftungsaufsichtsbehörden haben deshalb bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben zu berücksichtigen, daß es grundsätzlich allein Sache der Stiftungsorgane ist, in ihrem jeweiligen Verantwortungsbereich die zur Verwirklichung des Stiftungszwecks notwendigen Maßnahmen zu treffen.<sup>24</sup> Erst wenn das Handeln der Stiftung mit einer vernünftigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise unvereinbar ist oder offensichtlich dem

<sup>20</sup> BVerwG, DVBl, Jg. 1973, S. 795-797; OVG Münster, NVwZ, Jg. 1996, S. 913.-918.

<sup>21</sup> BVerwG, DVBl, Jg. 1973, S. 796.

<sup>22</sup> Ebd., S. 796.

<sup>23</sup> Vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 StiftG Hess; ähnlich auch § 26 Abs. 1 StiftG RP, § 17 StiftG NRW, Art. 21 Abs. 1 StiftG Bay, § 8 Abs. 1 Satz 1 StiftG Ba-Wü, § 8 StiftG SH, § 18 Abs. 1 Satz 1 StiftG Bbg.

<sup>24</sup> BVerwG, DVBl, Jg. 1973, S. 796.

Stifterwillen und dem Zweck der Stiftung zuwidergehandelt wird, kann ein Tätigwerden der Stiftungsaufsichtsbehörde in Betracht kommen.<sup>25</sup>

Der vorstehend skizzierten Beschränkung der staatlichen Aufsicht über Stiftungen auf die Funktion einer reinen Rechtsaufsicht wird in der Praxis der Stiftungsaufsichtsbehörden umfassend Rechnung getragen. Danach verstehen sich die Stiftungsaufsichtsbehörden weniger als Kontroll- und Überwachungsinstanzen, sondern vielmehr als Beratungsstellen hinsichtlich der Beurteilung stiftungsrechtlicher Fragestellungen. Ein Tätigwerden als Überwachungsbehörde im traditionellen Sinne ist demgegenüber nach den Erfahrungen der Praxis lediglich in Ausnahmefällen notwendig geworden.<sup>26</sup>

### 3. Mitwirkung der Stiftungsbehörden bei Errichtung einer Stiftung

#### 3.1 Stiftungsgeschäft und staatliche Genehmigung

Bei der Entscheidung, eine rechtsfähige Stiftung gemäß § 80 BGB zu errichten, handelt es sich um eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, deren Gültigkeit sich allein nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts beurteilt. Eine Stiftung kann von einer natürlichen Person allein oder gemeinsam mit anderen natürlichen Personen als Mitstiftern errichtet werden. Stiftungen des bürgerlichen Rechts können daneben auch von Unternehmen, Kreditinstituten oder sonstigen juristischen Personen des privaten und des öffentlichen Rechts geschaffen werden. Die Errichtung einer Stiftung ist zu Lebzeiten, aber auch von Todes wegen möglich. Hat ein Erblasser in seinem Testament einer Stiftung ein entsprechendes Vermächtnis ausgesetzt oder diese selbst zur Erbin bestimmt, ist diese letztwillige Verfügung als Stiftungsgeschäft im Sinne des § 83 BGB anzusehen. Die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen kann im übrigen auch im Rahmen eines Erbvertrages vorgenommen werden, in dem gleichzeitig Rechtsgeschäfte unter Lebenden abgeschlossen werden.<sup>27</sup>

Das private Rechtsgeschäft der Errichtung einer Stiftung bedarf nach § 80 Satz 1 BGB zusätzlich der Genehmigung durch diejenige Stiftungsbehörde, in deren Zuständigkeitsbereich die Stiftung ihren Sitz haben soll. Im Falle der Errichtung einer Stiftung zu Lebzeiten des Stifters nimmt regelmäßig dieser selbst oder ein von ihm beauftragter Rechts-

---

<sup>25</sup> Ebd., S. 796.

<sup>26</sup> Vgl. die Beiträge der Stiftungsreferenten der Länder über die Entwicklung des Stiftungswesens 1977 bis 1988, in: Deutsches Stiftungswesen 1977 bis 1988, Bonn 1989, S. 273-355.

<sup>27</sup> BGH, Urteil vom 09.02.1978, NJW, Jg. 1978, S. 943.

beistand Kontakt mit der zuständigen Stiftungsgenehmigungsbehörde auf. Bei Errichtung einer Stiftung von Todes wegen können das Nachlaßgericht, der Erbe oder der Testamentsvollstrecker gemäß § 83 BGB die Genehmigung bei der zuständigen Behörde beantragen.

Im Rahmen des behördlichen Verfahrens wird durch die Stiftungsgenehmigungsbehörde geprüft, ob die beabsichtigte Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts das Gemeinwohl gefährdet oder ob der Erteilung der Genehmigung sonstige öffentliche Interessen entgegenstehen. Bei dieser Prüfung haben die Stiftungsbehörden den grundsätzlichen Vorrang der verfassungsrechtlich garantierten Handlungs- und Entscheidungsfreiheit des Stifters zu berücksichtigen. Die Genehmigung der zuständigen Stiftungsbehörde nach § 80 Satz 1 BGB ist ein sog. „privatrechtsgestaltender“ Verwaltungsakt, durch den die Stiftung den Status einer juristischen Person erhält, die als solche am Rechtsverkehr teilnehmen kann. Die Genehmigung wird wirksam mit Zugang beim Stifter oder dessen Rechtsbeistand. Zu diesem Zeitpunkt erlangt die Stiftung mit Wirkung für die Zukunft ihre Rechtsfähigkeit.<sup>28</sup>

Ist eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts entstanden, ist ihr durch den Stifter nach § 82 Satz 1 BGB das im Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen zu übertragen. Hat der Stifter sein Vermögen oder Teile hiervon in einem Testament oder einer sonstigen Verfügung von Todes wegen einer Stiftung zugewendet, ist die für die Entstehung der Stiftung notwendige Genehmigung zum Zeitpunkt des Erbfalles regelmäßig noch nicht erteilt. Um sicherzustellen, daß entsprechend dem Willen des Erblassers und Stifters die Stiftung das ihr zugewendete Vermögen erhält, ist in § 84 BGB geregelt, daß eine Stiftung hinsichtlich eines ihr von Todes wegen zugedachten Vermögens als schon vor dem Tode des Erblassers entstanden gilt.

### 3.2 Beratung des Stifters bei der Stiftungserrichtung

Der Schwerpunkt der Tätigkeit der Stiftungsbehörden liegt im Rahmen des Genehmigungsverfahrens bei der Prüfung des Entwurfs der Stiftungssatzung. Soweit nicht bereits vor der Erarbeitung eines entsprechenden Satzungstextes Informationen bei der Genehmigungsbehörde eingeholt oder Satzungsmuster angefordert wurden, finden spätestens bei Vorlage eines ersten Entwurfs informelle Beratungsgespräche zwischen der Stiftungsbehörde und dem Stifter statt. Bei diesen Gesprächen wirken die Stiftungsgenehmigungsbehörden vorrangig auf die Einhaltung der nach den Stiftungsgesetzen vorgesehenen satzungsrechtlichen Erfordernisse hin. Die einzelnen Stiftungsgesetze unterscheiden hinsichtlich dieser Anforderungen vielfach zwischen sogenannten „Muß“-

---

<sup>28</sup> OVG Münster, NJW, Jg. 1959, S. 1700.

und „Soll“-Bestimmungen.<sup>29</sup> Zu den „Muß“-Bestimmungen gehören insbesondere Regelungen in der Satzung über den Namen, den Sitz, den Zweck, das Vermögen und die Organe der Stiftung. Zu den „Soll“-Vorschriften einer Stiftungssatzung zählen Regelungen über die Anzahl der Mitglieder der Organe, ihre Bestellung und Amtszeit sowie die Verwendung des Stiftungsvermögens.

Im Rahmen der Beratungsgespräche, die von den Stiftungsgenehmigungsbehörden mit dem Stifter oder seinem Rechtsbeistand geführt werden, geben die Vertreter der Stiftungsaufsicht vor allem Hinweise zur konkreten Ausgestaltung der Stiftungssatzung. Im einzelnen wird dabei empfohlen, in die Stiftungssatzung Regelungen aufzunehmen über den Namen, die Rechtsform und den Sitz der Stiftung (§ 1), den oder die Zwecke der Stiftung (§ 2), die Gemeinnützigkeit (§ 3), das Stiftungsvermögen und die Verwendung der Erträge (§ 4), die Organe der Stiftung (§ 5), die Zusammensetzung und die Bestellung des Vorstands (§ 6), die Aufgaben des Vorstands (§ 7), die Zusammensetzung und Bestellung des Stiftungsrates (§ 8), die Aufgaben eines Stiftungsrates (§ 9), die Beschlußfassung durch die Organe (§ 10), die Stiftungsaufsicht (§ 11) sowie die Verwendung des Vermögens im Falle der Auflösung der Stiftung (§ 12). Ergänzend zu den vorgenannten Regelungen werden in einer Stiftungssatzung vielfach weitere Festlegungen getroffen, um den Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalles Rechnung zu tragen.

Da die Stiftungssatzung grundsätzlich die auf Dauer angelegte Grundlage für die Arbeit der Stiftung sein soll, wirken die Stiftungsbehörden bei der Beratung der Stifter regelmäßig darauf hin, in der Satzung lediglich die allgemeinen Rahmenbedingungen für die Tätigkeit der Stiftung zu regeln und diese gegebenenfalls durch eine Geschäftsordnung oder entsprechende Beschlüsse der Stiftungsgremien zu ergänzen und auszufüllen. So sollte grundsätzlich davon abgesehen werden, die Höhe der einzelnen Zuwendungen in der Satzung festzulegen und die etwaigen Empfänger konkret zu benennen. Hinsichtlich des Stiftungszwecks empfehlen die Stiftungsbehörden, diesen möglichst weit zu fassen und gegebenenfalls einzelne vom Stifter gewünschte Schwerpunkte der künftigen Stiftungsarbeit beispielhaft in der Satzung aufzuführen. Dem Stifter wird desweiteren vielfach vorgeschlagen, dem Vorstand in allgemeiner Form die „laufenden Geschäfte der Verwaltung“ zu übertragen und den Stiftungsrat mit allen „Angelegenheiten von grundsätzlicher Bedeutung“ zu betrauen. In der Bestimmung über die Aufgaben des Stiftungsrates sollten im übrigen zusätzlich diejenigen Aufgaben ausdrücklich benannt werden, die regelmäßig als Angelegenheiten von grundsätzlicher Bedeutung anzusehen sind. Hierzu gehören unter anderem die Beschlußfassung über den Wirtschaftsplan und die Jahresrechnung, die Entlastung des Vorstands der Stiftung sowie die Entscheidung über eine etwaige Änderung der Satzung.

<sup>29</sup> Vgl. § 6 StiftG Ba-Wü, Art. 8 Abs. 2 StiftG Bay, § 3 Abs. 1 Satz 2 StiftG Bln, § 4 StiftG Hess, § 5 StiftG Nds, § 4 StiftG Saarl, § 3 StiftG SH, § 6 StiftG MV.

Die vorgenannten Vorschläge für die Regelungen der Stiftungssatzung über die Stiftungszwecke und die Aufgaben der Stiftungsorgane zielen darauf ab, eine enumerative und abschließende Aufzählung der Stiftungszwecke und der jeweiligen Zuständigkeiten zu vermeiden. Dadurch wird sowohl den Organen der Stiftung als auch der Stiftungsaufsichtsbehörde die praktische Umsetzung der jeweiligen Satzungsbestimmungen erleichtert. Ist die Stiftungsurkunde einschließlich der Satzung zwischen dem Stifter und der Genehmigungsbehörde abgestimmt, wird dem Stifter regelmäßig empfohlen, mit dem für den späteren Sitz der Stiftung zuständigen Finanzamt die steuerrechtliche Unbedenklichkeit der Regelungen der Satzung über den Zweck der Stiftung und die Verwendung des Stiftungsvermögens im Falle ihrer Auflösung abzuklären. Anschließend stellt der Stifter bei der Stiftungsgenehmigungsbehörde den förmlichen Antrag auf Genehmigung der Stiftung und legt gleichzeitig die endgültige Fassung der Stiftungsurkunde einschließlich der Stiftungssatzung vor. Mit der Zustellung der Genehmigungsverfügung an den Stifter erlangt die jeweilige Stiftung Rechtsfähigkeit. Soweit dies nach dem jeweiligen Landesrecht vorgesehen ist, veranlaßt die Stiftungsgenehmigungsbehörde gleichzeitig die Veröffentlichung der Genehmigung und der Stiftungsurkunde in dem Veröffentlichungsorgan des Landes. Für die Genehmigung einer Stiftung werden Gebühren erhoben, die beispielsweise in Rheinland-Pfalz derzeit zwischen 200 und 1.000 DM betragen. Hinzu kommen die ebenfalls vom Stifter oder der Stiftung zu tragenden Kosten für die in Rheinland-Pfalz vorgeschriebene Veröffentlichung der Genehmigung im Staatsanzeiger, dem amtlichen Veröffentlichungsorgan des Landes.

### 3.3 Hinderungsgründe für die Stiftungsgenehmigung

Hinsichtlich der von den Genehmigungsbehörden zu prüfenden Versagungsgründe sehen nahezu alle Stiftungsgesetze vor, daß die Genehmigung nur erteilt werden darf, wenn die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint.<sup>30</sup> Einzelne Stiftungsgesetze enthalten außerdem die Regelung, wonach eine Genehmigung zu versagen ist, wenn die Stiftung das Gemeinwohl gefährden würde.<sup>31</sup> Die vorgenannten Versagungsgründe entsprechen inhaltlich weitgehend § 87 Abs. 1 BGB, wonach die Stiftungsbehörde einer Stiftung eine andere Zweckbestimmung geben oder sie auch auflösen kann, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist oder die Stiftung das Gemeinwohl gefährden würde. Die Regelungen der Stiftungsgesetze übernehmen und konkretisieren insoweit für den Zeitpunkt der Errichtung einer Stiftung die

<sup>30</sup> Vgl. § 5 Satz 2 StiftG Ba-Wü, § 4 Abs. 2 StiftG Nds, § 2 Satz 2 StiftG SH; ähnliche Regelungen enthalten Art. 5 Abs. 1 StiftG Bay, § 4 Abs. 2 StiftG Brem, § 7 Abs. 1 StiftG RP und § 3 Abs. 2 StiftG Saarl.

<sup>31</sup> Vgl. § 4 Abs. 2 StiftG Brem, § 4 Abs. 1 a) StiftG NRW, § 7 Abs. 1 a) StiftG RP, § 6 Abs. 2 a) StiftG Bbg, § 7 Abs. 2 a) StiftG MV.

Mindestvoraussetzungen, die nach dem Willen des Bundesgesetzgebers erfüllt sein müssen, wenn eine Stiftung als juristische Person am Rechtsverkehr teilnehmen will.

Während die Frage einer Gefährdung des Gemeinwohls in der Praxis nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen Bedeutung erlangen kann<sup>32</sup>, wird von den Stiftungsgenehmigungsbehörden regelmäßig eingehend geprüft, ob die dauerhafte und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint. Diese Voraussetzung wird dann als gegeben angesehen, wenn das Anfangsvermögen der Stiftung ausreichend erscheint, um mit seinen Erträgen den in der Stiftungssatzung verankerten Zweck zu verwirklichen. Ein Mindestkapital für die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Eine Stiftung, die ihre Zwecke ausschließlich aus den Erträgen des Stiftungsvermögens verwirklicht, sollte nach Auffassung der Stiftungsbehörden jedoch regelmäßig über ein Anfangsvermögen von 100.000 DM verfügen.

Neben den vorgenannten Erfordernissen für die Genehmigung einer Stiftung sind insbesondere bei privatnützigen Stiftungen in einzelnen Ländern weitere Anforderungen zu beachten. Insoweit ist beispielsweise in § 4 Abs. 2 b) StiftG NRW vorgesehen, daß die Genehmigung versagt werden kann, wenn der Hauptzweck einer Stiftung in dem Betrieb oder der Verwaltung eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens besteht, das ausschließlich oder überwiegend eigennützigen Interessen des Stifters oder seiner Erben dient. Die vorgenannte Regelung ist wortgleich in § 6 Abs. 3 b) StiftG Bbg und § 7 Abs. 3 a) StiftG MV übernommen worden. § 6 Abs. 2 Buchst. d) StiftG Bbg bestimmt darüber hinaus, daß eine Genehmigung auch dann zu versagen ist, wenn die Stiftung ausschließlich dem Wohl der Mitglieder einer oder mehrerer bestimmter Familien oder ausschließlich dem privaten Wohl bestimmter oder bestimmbarer Personen dienen soll. Schließlich kann nach § 6 Abs. 3 c) StiftG Bbg einer Stiftung die Genehmigung auch dann versagt werden, wenn ihr Hauptzweck überwiegend eigennützigen Interessen der Mitglieder einer oder mehrerer bestimmter Familien oder dem privaten Wohl bestimmter oder bestimmbarer Personen dient. Diese landesgesetzlichen Sonderregelungen, mit denen insbesondere die Errichtung von Unternehmens- und Familienstiftungen verhindert werden soll, können in den genannten Ländern zu einer entsprechend restriktiven Genehmigungspraxis führen.

---

<sup>32</sup> Vgl. zur Ablehnung des Antrags auf Genehmigung der „Franz Schönhuber-Stiftung“ OVG Münster, NVwZ, Jg. 1996, S. 913.

## 4. Stiftungsrechtliche Erfordernisse bei der Verwaltung einer Stiftung

### 4.1 Allgemeine Grundsätze

In den Stiftungsgesetzen der Länder sind vielfach umfangreiche Regelungen für die Verwaltung einer Stiftung enthalten. Im einzelnen handelt es sich hierbei um die Festlegung allgemeiner Grundsätze sowie um Regelungen zum Vermögen, den Erträgen und den Kosten einer Stiftung. Weitere Bestimmungen betreffen die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltsplanes, die Rechnungslegung und die Vermeidung von etwaigen Interessenkollisionen bei den für die Stiftung handelnden Personen. Als Grundsatz für die Verwaltung der Stiftung ist beispielsweise in § 13 Abs. 1 StiftG RP normiert, daß die Stiftungsorgane die Stiftung so zu verwalten haben, wie es die dauernde und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks mit Rücksicht auf den erkennbaren oder mutmaßlichen Willen des Stifters erfordert.<sup>33</sup>

### 4.2 Erhaltung des Stiftungsvermögens und Verwendung der Erträge

Hinsichtlich des Stiftungsvermögens ist in den stiftungsrechtlichen Bestimmungen zu-  
meist geregelt, daß dieses in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten<sup>34</sup> und von anderen Vermögensmassen so zu trennen ist, daß es als selbständiges Vermögen erkennbar bleibt und nachgewiesen werden kann.<sup>35</sup> Dieser Grundsatz der Verpflichtung zur Erhaltung des Stiftungsvermögens ist in den einzelnen Stiftungsgesetzen jedoch in unterschiedlicher Weise durchbrochen.<sup>36</sup> So sehen einige Stiftungsgesetze vor, daß eine Verpflichtung zur Erhaltung des Bestandes des Stiftungsvermögens dann nicht besteht, wenn die Satzung eine Ausnahme zuläßt oder der Stifterwille anders nicht zu verwirklichen ist.<sup>37</sup> Soll der Bestand des Stiftungsvermögens verändert werden, bedarf es neben einem Beschluß der zuständigen Stiftungsorgane nach einzelnen Stiftungsgesetzen zu-

---

<sup>33</sup> Vgl. auch § 5 StiftG Hess, § 6 StiftG NRW, § 4 Abs. 1 StiftG SH.

<sup>34</sup> Art. 10 Abs. 1 Satz 1 StiftG Bay, § 14 Abs. 1 StiftG RP, § 9 Abs. 1 Satz 1 StiftG MV.

<sup>35</sup> Art. 10 Abs. 1 Satz 2 StiftG Bay, § 7 Abs. 2 Satz 2 StiftG Ba-Wü, § 6 Abs. 2 StiftG Hess, § 6 Abs. 1 Satz 3 StiftG Nds, § 7 Abs. 2 StiftG NRW.

<sup>36</sup> § 6 Abs. 1 StiftG Hess, § 7 Abs. 1 Satz 2 NRW.

<sup>37</sup> Vgl. § 7 Abs. 2 Satz 1 StiftG Ba-Wü, § 6 Abs. 1 Satz 2 StiftG Hess, § 6 Abs. 1 Satz 2 StiftG Nds.

sätzlich der Einholung einer Ausnahmegenehmigung bei der zuständigen Stiftungsbehörde.<sup>38</sup>

Die Erträge des Stiftungsvermögens sind entsprechend dem Stiftungszweck zu verwenden.<sup>39</sup> Auch im Hinblick auf den Grundsatz der zeitnahen Verwendung der Erträge des Stiftungsvermögens sind allerdings eine Reihe von Ausnahmen möglich. So können beispielsweise in Rheinland-Pfalz die Erträge des Stiftungsvermögens zum Ausgleich von Vermögensverlusten auch der Vermögensmasse zugeführt werden.<sup>40</sup> Darüber hinaus sollen die Stiftungserträge nach § 15 Abs. 3 StiftG RP dem Vermögen zugeführt werden, wenn sie zur nachhaltigen Verwirklichung der Stiftungszwecke nicht mehr ausreichen und absehbar ist, daß das angewachsene Stiftungsvermögen zu dauernden und nachhaltigen Leistungen für den Stiftungszweck imstande ist. Vereinzelt ist auch für die Zuführung der Erträge zum Stiftungsvermögen die Einholung der Zustimmung der Stiftungsaufsichtsbehörde erforderlich.<sup>41</sup>

Trotz der vielfach sehr eingehenden Regelungen über die Verwendung der Erträge des Stiftungsvermögens enthalten die Stiftungsgesetze regelmäßig keine ausdrücklichen Bestimmungen hinsichtlich der aus steuerrechtlicher Sicht besonders wichtigen Fragen der Zulässigkeit der Bildung zweckgebundener oder freier Rücklagen.<sup>42</sup> In der Praxis haben die teilweise voneinander abweichenden Regelungen des Steuerrechts und der Stiftungsgesetze bisher nicht zu Schwierigkeiten geführt, weil die Stiftungsaufsichtsbehörden bislang keine Veranlassung gesehen haben, gegen eine steuerrechtlich zulässige Rücklagenbildung aus stiftungsrechtlicher Sicht Einwände zu erheben.

### 4.3 Kosten der Verwaltung der Stiftung

Nach den Regelungen der Stiftungsgesetze ist eine Stiftung sparsam und wirtschaftlich zu verwalten.<sup>43</sup> Dies bedeutet, daß die Verwaltungskosten auf ein Mindestmaß zu beschränken<sup>44</sup> oder so gering wie möglich zu halten sind.<sup>45</sup> Beim Vollzug dieser Vorschriften, die lediglich in einzelnen Ländern in die Stiftungsgesetze aufgenommen wur-

<sup>38</sup> Vgl. § 6 Abs. 1 Satz 2 StiftG Hess, § 6 Abs. 1 Satz 2 StiftG Nds, § 7 Abs. 1 Satz 2 StiftG NRW, § 6 Abs. 1 Satz 2 StiftG Saarl, § 9 Abs. 1 Satz 3 StiftG Bbg.

<sup>39</sup> Art. 12 StiftG Bay, § 6 Abs. 3 StiftG Hess, § 8 Abs. 1 StiftG NRW, § 15 Abs. 1 StiftG RP.

<sup>40</sup> § 15 Abs. 2 StiftG RP.

<sup>41</sup> Vgl. § 8 Abs. 2 Satz 2 StiftG NRW.

<sup>42</sup> Vgl. hierzu ORTH, S. 457-465.

<sup>43</sup> § 7 Abs. 1 Satz 1 StiftG Ba-Wü.

<sup>44</sup> § 6 Abs. 4 Satz 1 Nds, § 16 Abs. 1 StiftG RP.

<sup>45</sup> § 9 Abs. 1 StiftG NRW, § 11 Abs. 1 StiftG Bbg.



den, werden die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Beschränkung der Stiftungsaufsicht auf eine reine Rechtsaufsicht beachtet. In diesem Zusammenhang hat das Bundesverwaltungsgericht klargestellt, daß eine Stiftungsaufsichtsbehörde unter anderem die Entscheidung der zuständigen Stiftungsorgane hinsichtlich der Höhe des Gehalts eines Angestellten der Stiftung grundsätzlich zu respektieren hat. Es sei vorrangig Aufgabe der Stiftungsorgane, den von ihnen für richtig gehaltenen Weg einzuschlagen und insbesondere auch die Verantwortung für die Folgen ihres Handelns zu tragen.<sup>46</sup> Die Stiftungsaufsichtsbehörde ist allerdings nicht gehindert, die Organe der Stiftung auf eine nach ihrer Auffassung unverhältnismäßige Vergütung hinzuweisen und auf eine Überprüfung hinzuwirken. In besonders gelagerten Ausnahmefällen, wenn beispielsweise die Erträge des Stiftungsvermögens ausschließlich oder weit überwiegend für die Verwaltung der Stiftung verausgabt werden, kommen auch weitergehende Maßnahmen der Stiftungsaufsichtsbehörde in Betracht.

## 5. Verpflichtungen der Stiftung gegenüber der Stiftungsaufsichtsbehörde

Um der Stiftungsaufsichtsbehörde die Wahrnehmung ihrer Aufgaben zu ermöglichen, sehen die einzelnen Landesstiftungsgesetze eine Reihe von Informations- und Anzeigepflichten vor. Daneben hat die Stiftung für einzelne Verwaltungsgeschäfte die Genehmigung der Aufsichtsbehörde einzuholen.

### 5.1 Vorlage von Haushaltsplan und Jahresrechnung

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Voranschlags oder eines Haushaltsplanes ist lediglich in Bayern und in Rheinland-Pfalz vorgesehen.<sup>47</sup> Darin sind alle Einnahmen und Ausgaben, die für das Rechnungsjahr zu erwarten sind, nach Zweckbestimmung und Ansatz getrennt auszuweisen und zum Ausgleich zu bringen. Für Stiftungen, die jährlich im wesentlichen gleichbleibende Einnahmen und Ausgaben haben, kann in Bayern die Stiftungsaufsichtsbehörde die Aufstellung eines Voranschlags auch für mehrere Jahre gestatten. Im Einzelfall kann sie auch ganz auf die Aufstellung eines Voranschlags verzichten.<sup>48</sup> Soweit ausdrückliche gesetzliche Regelungen nicht getroffen sind,

---

<sup>46</sup> BVerwG, DVBl, Jg. 1973, S. 796.

<sup>47</sup> Vgl. Art. 27 Abs. 1 StiftG Bay und § 17 StiftG RP.

<sup>48</sup> Art. 27 Abs. 3 StiftG Bay.

können sich die Aufsichtsbehörden auf der Grundlage ihres allgemeinen Informationsrechts den Haushaltsplan oder einen vergleichbaren Voranschlag der Stiftung vorlegen lassen. In der Praxis der Stiftungsaufsichtsbehörden in Rheinland-Pfalz hat sich die Vorlage des Haushaltsplanes als geeignet erwiesen, bereits vor Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres die Berücksichtigung des Stifterwillens und die Erhaltung des Stiftungsvermögens im Rahmen einer Plausibilitätskontrolle überprüfen zu können.

Während eine Verpflichtung zur Vorlage eines Haushaltsplanes vor Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres nur in einzelnen Ländern besteht, enthalten nahezu alle Stiftungsgesetze eine Regelung, wonach der Stiftungsaufsichtsbehörde der Jahresabschluß der Stiftung vorzulegen ist.<sup>49</sup> Mit der Jahresrechnung hat vielfach auch die Vorlage einer Vermögensübersicht<sup>50</sup> sowie eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks<sup>51</sup> zu erfolgen. Für die vorgenannte Rechnungslegung nach den stiftungsrechtlichen Bestimmungen steht der Stiftung eine weitgehende Gestaltungsfreiheit zu.<sup>52</sup> Für die Wahrnehmung der rechtsaufsichtlichen Aufgaben der Stiftungsaufsichtsbehörde ist es in diesem Zusammenhang ausreichend, wenn die vorgelegten Unterlagen erkennen lassen, daß das Stiftungsvermögen in seinem Bestand erhalten und die Erträge entsprechend dem Stiftungszweck verwendet wurden. Im übrigen kann es sich bei der Jahresrechnung, der Vermögensübersicht und dem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks um „kurzgefaßte, auf das wesentliche beschränkte Zusammenstellungen“<sup>53</sup> handeln.

Der von einer Stiftung vorgelegte Haushaltsplan wird ebenso wie die Jahresrechnung von der Stiftungsaufsichtsbehörde überschlägig daraufhin überprüft, ob Anhaltspunkte für etwaige Verstöße gegen das Stiftungsgesetz oder die Stiftungssatzung vorliegen. Diese Prüfung erstreckt sich insbesondere auf den Nachweis des Stiftungsvermögens, die ordnungsgemäße Verbuchung der Erträge und der Zuwendungen an Dritte, die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel sowie die Wahrung eines angemessenen Verhältnisses zwischen den Verwaltungskosten und den für die Verwirklichung der Stiftungsziele zur Verfügung stehenden Mitteln. Von der Stiftungsaufsichtsbehörde wird außerdem geprüft, ob der Haushaltsplan und die Jahresrechnung von den zuständigen Orga-

<sup>49</sup> Vgl. § 9 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Ba-Wü, Art. 28 StiftG Bay, § 8 Abs. 1 Nr. 2 StiftG Bln, § 13 Abs. 1 c) StiftG Hbg, § 7 Nr. 2 StiftG Hess, § 11 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Nds, § 17 Abs. 4 StiftG RP, § 11 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Saarl, § 15 Abs. 2 Nr. 2 StiftG MV.

<sup>50</sup> Vgl. § 9 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Ba-Wü, Art. 28 Abs. 1 StiftG Bay, § 8 Abs. 1 Nr. 2 StiftG Bln, § 13 Abs. 1 c) StiftG Hbg, § 7 Nr. 2 StiftG Hess, § 11 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Saarl.

<sup>51</sup> Vgl. § 9 Nr. 2 StiftG Ba-Wü, § 8 Abs. 1 Nr. 2 StiftG Bln, § 7 Nr. 2 StiftG Hess, § 11 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Saarl.

<sup>52</sup> Vgl. ORTH, S. 466-468.

<sup>53</sup> Vgl. 6.3 der Vollzugshinweise zum baden-württembergischen Stiftungsgesetz vom 6. Dezember 1977, Gemeinsames Amtsblatt, Jg. 1978, S. 54.

nen der Stiftung beschlossen wurden und eine satzungsgemäße Entlastung insbesondere des Stiftungsvorstands erfolgt ist.

## 5.2 Genehmigungspflichtige Verwaltungsgeschäfte

Einzelne Stiftungsgesetze enthalten ausdrückliche Genehmigungsvorbehalte der Stiftungsaufsichtsbehörde für bestimmte Verwaltungsgeschäfte. Genehmigungsbedürftig sind unter anderem Vermögensumschichtungen, die die Stiftung in ihrer Leistungsfähigkeit beeinträchtigen können, die Annahme von Zuwendungen, die unter Bedingungen und Auflagen gemacht wurden, die Veräußerung oder Belastung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten, die Veräußerung oder wesentliche Veränderung von Sachen, die einen besonderen wissenschaftlichen, geschichtlichen oder künstlerischen Wert haben sowie Rechtsgeschäfte, die eine zur Vertretung der Stiftung befugte Person im Namen der Stiftung mit sich im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten vornimmt.<sup>54</sup> Auch wenn diese Genehmigungen von den Stiftungsaufsichtsbehörden regelmäßig erteilt werden, erscheinen sie im Hinblick auf die Stellung der Stiftung als Grundrechtsträger und das in einzelnen Stiftungsgesetzen verankerte Gebot, die Entschlußkraft und die Selbstverantwortung der Stiftungsorgane zu stärken<sup>55</sup>, problematisch. Hinzu kommt, daß in der Praxis Rechtsunsicherheiten entstehen können, weil bei einzelnen Verwaltungsgeschäften das Genehmigungserfordernis nicht ohne weiteres erkennbar ist und das Nichtvorliegen der Genehmigung zu einer schwebenden Unwirksamkeit des jeweiligen Rechtsgeschäfts führen kann.

## 5.3 Sonstige Anzeige- und Informationspflichten

Neben der Verpflichtung zur Vorlage von Haushaltsplan und Jahresrechnung sowie der Einholung einer Genehmigung im Einzelfall sehen die Stiftungsgesetze eine Reihe weiterer Anzeige- und Informationspflichten gegenüber den Stiftungsaufsichtsbehörden vor. So ist in den Stiftungsgesetzen der meisten Länder geregelt, daß der Stiftungsaufsichtsbehörde die Zusammensetzung der Stiftungsorgane und jede Änderung unverzüglich mitzuteilen sind.<sup>56</sup> Anzeigepflichten bestehen auch dann, wenn das jeweilige Stif-

<sup>54</sup> Vgl. § 21 Abs. 1 StiftG NRW, § 9 StiftG SH; ähnlich Art. 31 StiftG Bay; vgl. auch die Anzeigepflicht nach § 13 StiftG Ba-Wü und § 20 StiftG MV.

<sup>55</sup> Vgl. Art. 22 StiftG Bay, § 10 Abs. 2 StiftG Saarl.

<sup>56</sup> Vgl. § 9 Abs. 2 Nr. 1 StiftG Ba-Wü, § 8 Abs. 1 Nr. 1 StiftG Bln, § 13 Abs. 1 a) StiftG Hbg, § 7 Nr. 1 StiftG Hess, § 11 Abs. 2 Nr. 1 StiftG Nds, § 11 Abs. 2 Nr. 1 StiftG Saarl, § 10 Abs. 2 Nr. 1 StiftG SH, § 15 Abs. 2 Nr. 1 StiftG MV.

tungsgesetz vorsieht, daß die Stiftungsaufsichtsbehörde die Ansammlung des Ertrags des Stiftungsvermögens anordnen kann<sup>57</sup> oder bei einer Satzungs- bzw. Zweckänderung der Stiftung die Entscheidung der Stiftungsaufsichtsbehörde einzuholen ist.<sup>58</sup>

## 6. Aufgaben und Befugnisse der Stiftungsaufsichtsbehörden

### 6.1 Unterrichtsrechte

Nach den Stiftungsgesetzen können sich die Stiftungsaufsichtsbehörden in allen Ländern jederzeit über alle Angelegenheiten einer Stiftung unterrichten.<sup>59</sup> Zu diesem Unterrichtsrecht gehört auch die Möglichkeit, mündliche und schriftliche Berichte anzufordern, Akten und Unterlagen einzusehen sowie Prüfungen und Besichtigungen der Geschäftsräume und Einrichtungen der Stiftung durchzuführen.<sup>60</sup> Die vorgenannten Unterrichtsrechte sollen sicherstellen, daß sich die jeweilige Stiftungsaufsichtsbehörde umfassend über die aktuelle Situation der Stiftung informieren kann, wenn sie dies für erforderlich erachtet. In der Praxis wird von diesem allgemeinen Unterrichtsrecht allerdings nur in seltenen Ausnahmefällen Gebrauch gemacht. Dies ist insbesondere der Fall, wenn eine Stiftungsaufsichtsbehörde Hinweise auf Unregelmäßigkeiten bei der Verwaltung einer Stiftung erhält oder im Rahmen der Überprüfung des Haushaltsplanes und der Jahresrechnung das Einholen weiterer Informationen notwendig erscheint.

### 6.2 Anordnungs- und Aufhebungsbefugnisse

Neben den Unterrichtsrechten räumen die Stiftungsgesetze der Länder den Stiftungsaufsichtsbehörden Beanstandungs-, Anordnungs- und Aufhebungsbefugnisse gegenüber einer öffentlichen Stiftung des bürgerlichen Rechts ein. Unter anderem können danach die Stiftungsaufsichtsbehörden Beschlüsse der Stiftungsorgane aufheben, die ge-

---

<sup>57</sup> Vgl. Art. 23 StiftG Bay.

<sup>58</sup> Vgl. §§ 12, 13 StiftG NRW, §§ 21 ff. StiftG RP, § 9 StiftG Hess, § 7 StiftG Nds.

<sup>59</sup> Vgl. § 32 StiftG RP, Art. 23 Abs. 2 Satz 1 StiftG Bay, § 9 Abs. 1 StiftG Ba-Wü, § 12 Abs. 1 Satz 1 StiftG Hess, § 11 Abs. 1 Satz 1 StiftG Nds, § 20 StiftG NRW, § 10 Abs. 1 Satz 1 StiftG SH, § 21 StiftG Bbg.

<sup>60</sup> § 32 StiftG RP, Art. 23 Abs. 2 StiftG Bay, § 12 Abs. 1 Satz 2 StiftG Hess, § 11 Abs. 1 Satz 2 StiftG Nds, § 10 Abs. 1 Satz 2 StiftG SH.

gen gesetzliche oder satzungsrechtliche Bestimmungen verstoßen.<sup>61</sup> Sie können außerdem verlangen, daß Maßnahmen, die aufgrund derartiger Beschlüsse getroffen worden sind, rückgängig gemacht werden<sup>62</sup>, und gegebenenfalls nach Ablauf einer gesetzten Frist die notwendigen Maßnahmen selbst verfügen und vollziehen.<sup>63</sup> Schließlich können die Stiftungsaufsichtsbehörden auch Mitglieder von Stiftungsorganen abberufen<sup>64</sup> und einen Sachverwalter mit der Wahrnehmung der Stiftungsgeschäfte betrauen.<sup>65</sup>

Eine Beanstandung von Beschlüssen der Stiftungsorgane und ihre Aufhebung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erfolgt in der Praxis allenfalls in besonders gelagerten Ausnahmefällen. Demgegenüber hatten sich die Gerichte wiederholt mit der Frage der Rechtmäßigkeit und den Folgen der Untersagung der Wahrnehmung der Geschäfte einzelner Mitglieder von Stiftungsorganen sowie der Bestellung eines Sachwalters durch die Stiftungsaufsichtsbehörde zu befassen.<sup>66</sup> Die Gerichte haben dabei regelmäßig die Befugnisse der Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt, Mitgliedern der Stiftungsorgane die Wahrnehmung ihrer Geschäfte zu untersagen oder auch einen Sachwalter für die Stiftung zu bestellen, denn es sei Aufgabe der Stiftungsaufsichtsbehörde, sicherzustellen, daß beispielsweise Kuratoriumsmitglieder, bei denen die persönlichen Voraussetzungen für eine dem Stifterwillen gemäße Mitarbeit im Kuratorium nicht gegeben sind, von der Mitwirkung in diesem Gremium ausgeschlossen würden. Die Stiftungsaufsichtsbehörde könne deshalb den Organmitgliedern die Wahrnehmung von Stiftungsgeschäften einstweilen untersagen oder sie gegebenenfalls auch abberufen.<sup>67</sup>

Durch die Rechtsprechung ist nunmehr auch das Verhältnis der Befugnisse der Stiftungsaufsichtsbehörden zu der Notbestellung des Vorstands durch das Amtsgericht nach § 29 BGB eindeutig geklärt. Jedenfalls in denjenigen Fällen, in denen die Bestellung eines Sachwalters erfolgt, um auf ein Fehlverhalten der Stiftungsorgane zu reagieren, sind die entsprechenden Maßnahmen auf der Grundlage der Stiftungsgesetze zu treffen. Die Bestellung des Vorstandes einer Stiftung durch das Amtsgericht nach Maßgabe der §§ 86 Satz 1, 29 BGB kommt demgegenüber dann in Betracht, wenn ein Vorstands-

<sup>61</sup> § 13 Abs. 1 Satz 1 StiftG Hess, § 35 StiftG RP, § 13 Abs. 2 StiftG Nds.

<sup>62</sup> Vgl. § 13 Abs. 1 Satz 2 StiftG Hess, § 35 StiftG RP, § 10 Satz 1 StiftG Ba-Wü, Art. 23 Abs. 3 StiftG Bay, § 12 Satz 3 StiftG Nds, § 12 Satz 2 StiftG Saarl, § 11 StiftG SH.

<sup>63</sup> Vgl. § 14 Abs. 1 StiftG Hess, Art. 23 Abs. 4 StiftG Bay, § 13 Abs. 2 StiftG Nds, § 22 Abs. 2 StiftG NRW, § 13 Abs. 2 StiftG Saarl, § 22 Abs. 2 StiftG Bbg.

<sup>64</sup> Vgl. § 15 Abs. 1 StiftG Hess, § 12 Abs. 1 StiftG Ba-Wü, Art. 24 Abs. 2 StiftG Bay, § 14 StiftG Nds, § 22 Abs. 3 StiftG NRW, § 14 StiftG Saarl, § 13 StiftG SH, § 22 Abs. 3 StiftG Bbg.

<sup>65</sup> § 37 StiftG RP, § 16 StiftG Hess, Art. 24 Abs. 1 Satz 2 StiftG Bay, § 15 StiftG Nds, § 23 StiftG NRW, § 16 StiftG Saarl, § 14 StiftG SH, § 23 StiftG Bbg.

<sup>66</sup> BGH, NJW, Jg. 1994, S. 184; OVG Münster, NVwZ-RR, Jg. 1995, S. 628; OVG Münster, NVwZ-RR, Jg. 1996, S. 426.

<sup>67</sup> BGH, NJW, Jg. 1994, S. 186.

mitglied tatsächlich oder rechtlich wegen Todes, Abberufung oder einer längeren Krankheit seine Aufgaben nicht mehr wahrnehmen kann.<sup>68</sup>

### 6.3 Genehmigung von Verwaltungsgeschäften

Das ausdrückliche Erfordernis, für einzelne Verwaltungsgeschäfte einer Stiftung die Genehmigung der zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörde einzuholen, ist in den Stiftungsgesetzen von Bayern, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein vorgesehen.<sup>69</sup> An dieser Regelung, die die Einholung der Zustimmung der Stiftungsaufsichtsbehörde bei einer Reihe von Entscheidungen der Stiftungsverwaltung notwendig macht, ist in Bayern auch bei der Neufassung des Stiftungsgesetzes im Jahr 1995 festgehalten worden. Lediglich die Wertgrenzen, die das Genehmigungserfordernis begründen, sind in einzelnen Fällen angehoben worden. Die vorgenannten gesetzlichen Regelungen machen es notwendig, daß die betroffenen Stiftungen sich frühzeitig mit den Stiftungsaufsichtsbehörden in Verbindung setzen, um die Genehmigungsbedürftigkeit beispielsweise von Vermögensumschichtungen oder der Veräußerung von Grundstücken abzuklären und eine im Einzelfall notwendige Genehmigung einzuholen.

### 6.4 Führung des Stiftungsregisters

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Führung eines Stiftungsverzeichnisses bzw. eines Stiftungsregisters besteht lediglich in einzelnen Ländern.<sup>70</sup> In diesem Verzeichnis, das von der jeweiligen Stiftungsaufsichtsbehörde geführt wird, sind regelmäßig festgehalten der Name der Stiftung, ihr Sitz, der Zeitpunkt der Genehmigung sowie die Vertretungsberechtigung und die Zusammensetzung der vertretungsberechtigten Organe.<sup>71</sup> Während einzelne Stiftungsgesetze das Einsichtsrecht in das Stiftungsverzeichnis davon abhängig machen, daß der Betroffene ein berechtigtes Interesse glaubhaft macht<sup>72</sup>, sehen andere Stiftungsgesetze vor, daß jedermann auch ohne Darlegung eines berechtigten Interesses Einsicht nehmen oder eine Auskunft erhalten kann.<sup>73</sup> Die Frage der Notwendigkeit des

<sup>68</sup> OVG Münster, NVwZ-RR 1996, S. 427.

<sup>69</sup> Art. 31 StiftG Bay, § 21 StiftG NRW, § 9 StiftG SH.

<sup>70</sup> § 4 StiftG Ba-Wü, §§ 26, 33 StiftG NRW, § 18 StiftG Saarl, § 26 StiftG Bbg, § 11 StiftG Bln, § 4 StiftG MV.

<sup>71</sup> § 4 StiftG Ba-Wü, § 26 Abs. 2 StiftG Bbg, § 4 StiftG MV.

<sup>72</sup> § 4 Abs. 4 Satz 1 StiftG Ba-Wü, § 18 Abs. 2 Satz 1 StiftG Saarl, § 26 Abs. 2 StiftG NRW, § 4 StiftG MV.

<sup>73</sup> Vgl. § 26 Abs. 6 StiftG Bbg, § 11 Abs. 1 StiftG Bln.

Aufbaus eines Stiftungsregisters war auch Gegenstand der Überlegungen zur Neuregelung des Stiftungsrechts in den 60er Jahren.<sup>74</sup> Nachdem von einer bundeseinheitlichen Neugestaltung des Stiftungsrechts abgesehen wurde, sind die vorgenannten Vorschriften in die Landesstiftungsgesetze aufgenommen worden. Die Funktion der Stiftungsregister erschöpft sich vielfach darin, den Stiftungsaufsichtsbehörden einen Überblick über die in ihrem Zuständigkeitsbereich bestehenden rechtsfähigen öffentlichen Stiftungen des bürgerlichen Rechts zu verschaffen. Daneben werden vereinzelt Anfragen an die Stiftungsaufsichtsbehörden gerichtet, um Anschriften von Stiftungen in Erfahrung zu bringen, bei denen Anträge auf Unterstützung oder Förderung einzelner Projekte oder sonstiger Maßnahmen gestellt werden können. Die mit den Stiftungsregistern ebenfalls verfolgte Publizität und Transparenz des Stiftungswesens ist im übrigen durch das vom Bundesverband Deutscher Stiftungen herausgegebene Stiftungsverzeichnis 1997 inzwischen geschaffen worden.

## 6.5 Ausstellung einer Vertretungsbescheinigung

Zu den Aufgaben der Stiftungsaufsichtsbehörde gehört auch die Ausstellung einer Vertretungsbescheinigung. Bei einer derartigen Bescheinigung handelt es sich um einen Verwaltungsakt, in dem die Stiftungsaufsichtsbehörde die gegenwärtige Zusammensetzung der Stiftungsorgane feststellt. Die Vertretungsbescheinigung hat nicht nur bindende Wirkung für das Verhältnis der Stiftung zur Stiftungsaufsichtsbehörde. Sie wird auch benötigt, um den Vorstand oder das sonst vertretungsberechtigte Organ der Stiftung gegenüber Behörden, Banken oder sonstigen Dritten zu legitimieren. Die Erteilung einer Vertretungsbescheinigung setzt nicht voraus, daß dies gesetzlich vorgesehen ist. Vielmehr kann die Ausstellung einer entsprechenden Bescheinigung auch auf Grund einer allgemeinen Verwaltungsübung erfolgen.<sup>75</sup>

## 6.6 Stiftungsaufsicht und Wirtschaftsprüfung

Die einzelnen Stiftungsgesetze enthalten zahlreiche Regelungen für die ordnungsgemäße Verwaltung von Stiftungen. Zu den an anderer Stelle bereits dargestellten stiftungsrechtlichen Erfordernissen gehört es auch, bei der Verwaltung der Stiftung die dauernde und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks mit Rücksicht auf den erkennbaren

---

<sup>74</sup> Vgl. ORTH, S. 479-481.

<sup>75</sup> Zu den Einzelheiten der Ausstellung einer Vertretungsbescheinigung vgl. Kammergericht, in: Stiftungen in der Rechtsprechung, Band I, Karlsruhe 1980, S. 131-137.

oder mutmaßlichen Willen des Stifters zu gewährleisten. Des weiteren ist die Stiftung verpflichtet, das Stiftungsvermögen grundsätzlich in seinem Bestand und in seiner Zusammensetzung ungeschmälert zu erhalten und die Erträge des Stiftungsvermögens ausschließlich für den Stiftungszweck zu verwenden. Die Verwaltungskosten der Stiftung sind nach den Vorgaben der Stiftungsgesetze auf ein Mindestmaß zu beschränken. Einzelne Stiftungsgesetze schreiben darüber hinaus ausdrücklich vor, daß Stiftungen zur Führung von Büchern und zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet sind<sup>76</sup>, daß Geschäfts- und Kassenbücher sowie Akten und sonstige Unterlagen auf Anforderung vorzulegen sind<sup>77</sup>, und daß der Stiftungsaufsichtsbehörde eine ordnungsgemäße Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks einzureichen ist.<sup>78</sup>

Soweit die Stiftungsaufsichtsbehörde hierzu in der Lage ist, überprüft sie die vorgelegte Jahresrechnung insbesondere darauf hin, ob das Stiftungsvermögen in seiner Substanz erhalten geblieben ist, die Stiftungsmittel für die in der Satzung niedergelegten Stiftungszwecke verwendet wurden und die Verwaltung entsprechend dem Stifterwillen erfolgte. Die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung der Stiftung einschließlich der Beachtung der steuerrechtlichen Erfordernisse kann von der Stiftungsaufsichtsbehörde allerdings lediglich bei kleineren Stiftungen, deren Rechnungslegung überschaubar ist, umfassend überprüft werden. Sieht sich die Stiftungsaufsichtsbehörde nicht in der Lage, die vorgelegte Jahresrechnung und die entsprechende Vermögensübersicht sachgerecht zu würdigen, kann sie nach den Bestimmungen einzelner Stiftungsgesetze die Verwaltung der Stiftung auf Kosten der Stiftung prüfen lassen. Eine derartige Anordnung kommt allerdings regelmäßig erst in Betracht, wenn die Geschäfts- und Kassenführung einen größeren Umfang hat oder ein sonstiger wichtiger Grund vorliegt.<sup>79</sup>

Über die genannten Bestimmungen hinaus enthalten einzelne Stiftungsgesetze auch nähere Regelungen über die Durchführung von Prüfungen durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder einen öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer. So sieht beispielsweise Art. 28 Abs. 2 StiftG Bay vor, daß sich die Prüfung einer Stiftung durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine andere zur Erteilung eines gleichwertigen Bestätigungsvermerks befugte Person oder Gesellschaft auch auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung seiner Erträge und etwaiger Zuschüsse (Stiftungsmittel) erstrecken muß. Nach Art. 28 Abs. 2 Satz 2 StiftG Bay sieht die Stiftungsaufsichtsbehörde in diesem Fall von einer eigenen Prüfung ab und würdigt die Jahresrechnung unter Berücksichtigung des entsprechenden Ergebnisses der Wirtschaftsprü-

<sup>76</sup> § 10 Abs. 1 Satz 1 StiftG NRW, § 9 Abs. 3 StiftG MV.

<sup>77</sup> § 13 Abs. 1 b) StiftG Hbg.

<sup>78</sup> § 7 Nr. 2 StiftG Hess, § 11 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Nds, § 17 Abs. 4 StiftG RP, § 11 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Saarl, § 10 Abs. 2 Nr. 2 StiftG SH, § 19 Abs. 1 StiftG Bbg, § 15 Abs. 2 Nr. 2 StiftG MV.

<sup>79</sup> § 9 Abs. 3 StiftG Ba-Wü, § 12 Satz 2 StiftG Hess, § 10 StiftG SH.



fung. Ergänzt wird die vorgenannte Regelung durch die im Jahr 1995 ebenfalls neu geschaffene Vorschrift des Bayerischen Stiftungsgesetzes, wonach der Prüfungsauftrag der Stiftung sich auch auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel erstrecken muß, und die Stiftungsaufsichtsbehörde verlangen kann, daß eine Stiftung durch Wirtschaftsprüfer oder andere zur Erteilung eines gleichwertigen Bestätigungsvermerks befugte Personen oder Gesellschaften geprüft wird.<sup>80</sup>

Eine ausdrückliche Verpflichtung, den Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Abschlußprüfer) prüfen zu lassen, sieht daneben § 10 Abs. 1 Satz 2 StiftG NRW für Stiftungen vor, die ein erwerbswirtschaftliches Unternehmen betreiben.<sup>81</sup> Hinsichtlich der Durchführung dieser Prüfung ist in § 10 Abs. 1 Sätze 3 und 4 StiftG NRW normiert, daß die Prüfung des Jahresabschlusses der Stiftung nach den allgemein für die Jahresabschlußprüfung geltenden Grundsätzen durchzuführen ist und sich insbesondere auf die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens zu erstrecken hat. Eine vergleichbare ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung ist auch in § 19 Abs. 3 StiftG Bbg begründet. Soweit andere Stiftungsgesetze nähere Bestimmungen über die Wirtschaftsprüfung enthalten, beschränken sich diese darauf, Stiftungen, die durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine anerkannte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüft werden, zu verpflichten, anstelle der Jahresrechnung und der Vermögensübersicht den Prüfungsbericht vorzulegen.<sup>82</sup> In diesem Fall ist gesetzlich ausdrücklich geregelt, daß es keiner nochmaligen Rechnungsprüfung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde bedarf.<sup>83</sup>

## 7. Schlußbemerkung

Trotz der teilweise voneinander abweichenden Regelungen in den Stiftungsgesetzen der einzelnen Bundesländer werden öffentliche Stiftungen des bürgerlichen Rechts in Deutschland nach im wesentlichen einheitlichen Grundsätzen genehmigt und beaufsichtigt. Dies ist vor allem darauf zurückzuführen, daß das Bundesverwaltungsgericht in seiner Grundsatzentscheidung im Jahr 1972 nicht nur anerkannt hat, daß auch Stiftungen des bürgerlichen Rechts aus Artikel 2 Abs. 1 GG das Recht auf freie Entfaltung ihrer Persönlichkeit herleiten können, sondern gleichzeitig auch den Umfang und die Grenzen der Stiftungsaufsicht präzise umschrieben hat. Danach haben die Stiftungsbehörden

---

<sup>80</sup> Art. 23 Abs. 2 StiftG Bay, § 11 Abs. 3 StiftG Saarl.

<sup>81</sup> Art. 28 Abs. 3 Satz 1 und 2 StiftG Bay.

<sup>82</sup> Vgl. auch § 19 Abs. 3 StiftG Bbg.

<sup>83</sup> § 8 Abs. 3 Satz 1 StiftG Bln, § 19 Abs. 2 Satz 2 StiftG Bbg.

beim Vollzug der Stiftungsgesetze der Länder zu berücksichtigen, daß eine Einschränkung der Handlungs- und Entscheidungsfreiheit einer Stiftung und der für sie handelnden Organe nur zulässig ist, wenn die Verletzung oder Gefährdung des Stiftungszwecks dies gebietet.<sup>84</sup> In der Praxis der Stiftungsbehörden der Länder wird seitdem die Stiftungsaufsicht ausschließlich als Rechtsaufsicht wahrgenommen.

Auch wenn die Stiftungsbehörden vielfach eng und vertrauensvoll mit den einzelnen Stiftern und den Verantwortlichen der Stiftungen zusammenarbeiten und Schwierigkeiten in der Praxis lediglich in Ausnahmefällen aufgetreten sind, stellen das generelle Genehmigungserfordernis und die in den Stiftungsgesetzen der Länder geregelten Aufsichtsbefugnisse staatlicher Stellen bei der Errichtung und Beaufsichtigung von Stiftungen des bürgerlichen Rechts einen erheblichen Eingriff in die verfassungsrechtlich garantierte Handlungs- und Entscheidungsfreiheit eines Stifters und einer Stiftung dar. Insofern erscheint fraglich, ob die vorgenannten stiftungsrechtlichen Regelungen dem verfassungsrechtlichen Gebot, staatliche Einschränkungen der Freiheitsrechte der Grundrechtsträger auf den im Interesse der Allgemeinheit unbedingt erforderlichen Umfang zu beschränken, angemessen Rechnung tragen.

Gegenstand des in den §§ 80ff. BGB und den Stiftungsgesetzen der Länder geregelten Genehmigungsverfahrens ist die Prüfung der zuständigen Stiftungsbehörde, ob der beabsichtigten Errichtung einer Stiftung des bürgerlichen Rechts öffentliche Interessen entgegenstehen und insbesondere eine Gefährdung des Gemeinwohls zu befürchten ist. In der weit überwiegenden Zahl der Anträge auf Genehmigung der Errichtung einer Stiftung des bürgerlichen Rechts handelt es sich jedoch um gemeinnützige Stiftungen, durch deren Errichtung Gemeinwohlinteressen gefördert, nicht aber gefährdet werden. Die wenigen Sonderfälle, in denen die Versagung einer Genehmigung aus Gründen eines überwiegenden Allgemeininteresses ausnahmsweise in Betracht kommen kann, rechtfertigen insoweit nicht eine regelmäßige staatliche Vorabkontrolle des durch Artikel 2 Abs. 1 GG geschützten Stifterwillens. Die öffentlichen Interessen wären auch dann hinreichend gewahrt, wenn entsprechend der für wirtschaftliche Vereine geltenden Regelung des § 43 Abs. 2 BGB einer durch ein privatrechtliches Rechtsgeschäft errichteten Stiftung die Rechtsfähigkeit nachträglich entzogen werden könnte, soweit dies aus Gründen des Gemeinwohls ausnahmsweise einmal geboten sein sollte.

Die Verpflichtung des Stifters, für die Wirksamkeit des privaten Rechtsgeschäfts der Errichtung einer Stiftung generell eine staatliche Genehmigung einholen zu müssen, kann auch nicht deshalb als unverzichtbar angesehen werden, weil die Stiftungsgenehmigungsbehörden über eine etwaige Gefährdung des Gemeinwohls hinaus regelmäßig zu prüfen haben, ob die zu errichtende Stiftung über eine ausreichende Vermögensausstattung verfügt. Zutreffend ist, daß diese Frage im Rahmen der Prüfung der

---

<sup>84</sup> BVerwG, DVBl, Jg. 1973, S. 795.

Genehmigungsfähigkeit einer Stiftung in der Praxis vielfach eine wichtige Rolle spielt. Insoweit würde allerdings die gesetzliche Festlegung eines Mindeststiftungsvermögens im BGB eine entsprechende Prüfung im Rahmen eines Genehmigungsverfahrens entbehrlich machen. Das Erfordernis eines Mindestvermögens für die Errichtung einer Stiftung wäre darüber hinaus geeignet, eine bundesweit einheitliche Praxis bei der Errichtung von Stiftungen sicherzustellen.

Obwohl die Stiftungsgenehmigungsbehörden im Rahmen des Genehmigungsverfahrens grundsätzlich nur zu prüfen haben, ob der Errichtung der Stiftung öffentliche Interessen entgegenstehen, liegt der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit vor allem in der Beratung stiftungswilliger Personen bei der Ausgestaltung des privaten Rechtsgeschäfts der Errichtung einer Stiftung. Insoweit ist zwar einzuräumen, daß durch die regelmäßige Befassung mit Stiftungsangelegenheiten den Stiftungsbehörden Kenntnisse und Erfahrungen vermittelt werden, die eine kompetente Beratung des Stifters ermöglichen. Andererseits sind aber auch Notare, Rechtsanwälte oder Steuerberater in gleicher Weise in der Lage, ein Stiftungsgeschäft sachgerecht auszugestalten und dabei zusätzlich die für den Stifter ebenfalls wichtigen Fragen des Schenkungs-, Erb- und Steuerrechts umfassend zu berücksichtigen. Vor diesem Hintergrund erscheint vorstellbar, das „Konzessionssystem“ des BGB und der Landesstiftungsgesetze im Zusammenhang mit der Errichtung einer Stiftung des bürgerlichen Rechts zugunsten eines an das Vereinsrecht angelehnten „Normativsystems“ aufzugeben. Damit würde nicht nur dem verfassungsrechtlich garantierten Vorrang der Eigenverantwortung und Selbstbestimmung des Stifters Rechnung getragen, sondern zugleich auch der Staat von Aufgaben entlastet, die nach dem liberalen Verfassungsverständnis des Grundgesetzes der privatautonomen Gestaltung der einzelnen Grundrechtsträger überlassen bleiben können.

Die vorstehenden Überlegungen gelten im Ergebnis in gleicher Weise für die Frage der Notwendigkeit einer Staatsaufsicht für öffentliche Stiftungen des bürgerlichen Rechts. Das Erfordernis der Beaufsichtigung von Stiftungen wird regelmäßig damit begründet, daß der Stifter mit der Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung seinen Einfluß auf diese verliere und deshalb der Staat im Rahmen der Stiftungsaufsicht zumindest Mitverantwortung für die Verwirklichung des Stifterwillens übernehme. Die besondere Bedeutung des Stifterwillens bei der Verwirklichung der Ziele einer Stiftung hat ihren Niederschlag auch in den Stiftungsgesetzen der Länder gefunden, die ausdrücklich festlegen, daß der Wille des Stifters so wirksam und nachhaltig wie möglich zu erfüllen sei und die Auslegung der Vorschriften der Stiftungsgesetze sich am Stifterwillen zu orientieren habe.<sup>85</sup>

Die vorgenannten Grundsätze der Respektierung des Willens des Stifters erfahren durch die gerade auch zu seinem Schutz erlassenen Vorschriften der Stiftungsgesetze der Länder allerdings vielfach eine nicht unerhebliche Einschränkung. Mit der Übernahme in

---

<sup>85</sup> Vgl. Art. 2 Abs. 1 StiftG Bay, § 2 StiftG Nds, § 3 StiftG RP.

die „Obhut“ des Staates werden nämlich zahlreiche gesetzliche Verpflichtungen begründet, die von einer Stiftung zu beachten sind, unabhängig davon, ob dies vom Stifter gewünscht oder für notwendig erachtet wird. Zutreffend ist, daß in einzelnen Fällen die Beaufsichtigung einer Stiftung im Interesse des Stifters liegen kann, um sicherzustellen, daß der vom Stifter mit der Errichtung der Stiftung beabsichtigte Zweck dauerhaft verfolgt wird. Bei den in den letzten Jahren neu errichteten Stiftungen entspricht es demgegenüber ganz überwiegend nicht dem Stifterwillen, daß die jeweilige Stiftung umfassenden Genehmigungsvorbehalten, Anzeigepflichten und Kontrollbefugnissen staatlicher Stellen unterliegt. Dies gilt zum einen für die zahlreichen Stiftungen von Kreditinstituten, Versicherungen und sonstigen juristischen Personen, deren Vertreter in den Stiftungsgremien die Interessen des Unternehmens als Stifter wahrnehmen, ohne bei der Sicherung des Stifterwillens auf die Mithilfe staatlicher Stellen angewiesen zu sein oder dies zu wünschen.

Die staatliche Aufsicht über Stiftungen des privaten Rechts wird aber auch von natürlichen Personen, die eine Stiftung errichten, vielfach nicht für notwendig erachtet, sondern eher als Erschwernis und überflüssige „Einmischung“ des Staates empfunden. Dem Anliegen des Stifters, die Verwirklichung der Ziele der Stiftung auf Dauer zu gewährleisten, kann nämlich durch eine entsprechende Ausgestaltung der Organisation der Stiftung regelmäßig umfassend Rechnung getragen werden, ohne daß es insoweit der Beaufsichtigung durch staatliche Aufsichtsbehörden bedarf. Insbesondere durch die Benennung der einzelnen Mitglieder der Stiftungsorgane oder die Festlegung von entscheidungsberechtigten Stellen ist der Stifter in der Lage, die Bedingungen für die Verwirklichung des Stiftungsziele selbst zu bestimmen und zu gestalten. Die Kontrolle der Erhaltung des Stiftungsvermögens, der dauerhaften Verfolgung der Stiftungszwecke sowie der ordnungsgemäßen Verwendung der Stiftungsmittel wird durch den Stifter im übrigen regelmäßig dadurch sichergestellt, daß für die Verwaltung der Stiftung mindestens zwei Stiftungsorgane geschaffen werden, die eine effektive stiftungsinterne Überwachung gewährleisten. Die dauerhafte Sicherung des Stifterwillens durch eine entsprechende Gestaltung der Stiftungsorganisation entspricht insoweit eher dem verfassungsrechtlichen Grundverständnis, wonach Stifter und Stiftung ihre Rechtsbeziehungen im Rahmen der Privatautonomie eigenverantwortlich gestalten können. Eine Notwendigkeit für die zahlreichen in den Landesstiftungsgesetzen verankerten Genehmigungs-, Anzeige- und sonstigen Überwachungsbefugnisse staatlicher Aufsichtsbehörden ist insoweit nicht zu erkennen. Der Verzicht auf eine staatliche Beaufsichtigung von öffentlichen Stiftungen des bürgerlichen Rechts oder zumindest ihre Beschränkung auf diejenigen Fälle, in denen ein Stifter ausdrücklich eine staatliche Kontrolle der von ihm errichteten Stiftung wünscht, würde nicht nur dem Verfassungsverständnis des Grundgesetzes eher entsprechen als die derzeitige Gesetzeslage, sondern gleichzeitig den Staat von Aufgaben entlasten, die nicht dem Kernbestand seiner Aufgaben zuzurechnen sind.

Auch wenn es mithin eine Reihe von Gründen gibt, in Zukunft nicht mehr an dem Genehmigungserfordernis und der staatlichen Beaufsichtigung von rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts festzuhalten, erscheint zweifelhaft, daß es vor dem Hintergrund einer über Jahrzehnte gewachsenen Tradition der Genehmigung und Beaufsichtigung von Stiftungen alsbald zu einer Änderung der einschlägigen stiftungsrechtlichen Rechtsgrundlagen kommen wird.<sup>86</sup> Um so wichtiger ist es deshalb, daß die Stiftungsbehörden beim Vollzug der stiftungsrechtlichen Bestimmungen den Vorrang der verfassungsrechtlich garantierten Handlungs- und Entscheidungsfreiheit des Stifters und der Stiftung beachten und diese vor allem unterstützen und beraten. Insoweit können die Stiftungsbehörden auch auf der Grundlage des geltenden Stiftungsrechts einen wichtigen Beitrag zur Weiterentwicklung des Stiftungswesens leisten.

## Literatur

- ANDRICK, B.: Stiftungsrecht und Staatsaufsicht unter besonderer Berücksichtigung der nordrhein-westfälischen Verhältnisse, Baden-Baden 1980.
- BÜERMANN, W.: Die Praxis der Stiftungsbehörden, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hg.), Stiftungen: Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung, Düsseldorf 1997, S. 23-60.
- BÜERMANN, W.: Die Entwicklung des Stiftungswesens in Rheinland-Pfalz von 1977-1988, in: Deutsches Stiftungswesen 1977-1988, Bonn 1989.
- EBERSBACH, H.: Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, Göttingen 1972.
- HENNERKES, B./SCHIFFER, K./FUCHS, M.: Die unterschiedliche Behandlung der unternehmensverbundenen Familienstiftung in der Praxis der Stiftungsbehörden, in: Der Betriebsberater (BB), Jg. 1995, S. 209-213.
- HOF, H.: Stiftungsaufsicht, in: Seifart (Hg.), Handbuch des Stiftungsrechts, München 1987, S. 191-258.
- IPSEN, J.: Staat und Stiftung – Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Standort der Stiftung des privaten Rechts, in: Deutsches Stiftungswesen 1977-1988, Bonn 1989, S. 131-163.
- KRONKE, H.: Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, Tübingen 1988.
- LIERMANN, H.: Handbuch des Stiftungsrechts, Tübingen 1963.

---

<sup>86</sup> Vgl. allerdings den Entwurf eines Gesetzes zur Förderung des Stiftungswesens (StiftFördG) der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vom 01. Dezember 1997 (BT-Ors. 13/9320).

- ORTH, M.: Rechnungslegung und Publizität, in: Seifart (Hg.), Handbuch des Stiftungsrechts, München 1987, S. 387-485.
- SCHILLER, T.: Stiftungen im gesellschaftlichen Prozeß, Baden-Baden 1969.
- SCHULTE, M.: Staat und Stiftung, Heidelberg 1989.
- SCHULTE, M.: Die Mehrfachkontrolle von Stiftungen, in: Die öffentliche Verwaltung (DÖV), Jg. 1996, S. 497-504.
- SCHULZE, R.: Historischer Hintergrund des Stiftungsrechts, in: Deutsches Stiftungswesen 1977-1988, Bonn 1989, S. 29-59.
- SEIFART, W.: Reform des Stiftungsrechts, in: Seifart (Hg.), Handbuch des Stiftungsrechts, München 1997, S. 61-67.
- SEIFART, W.: Vermögen und Erträge, in: Seifart (Hg.), Handbuch des Stiftungsrechts, München 1987, S.170-190.
- STRACHWITZ, R. Graf: Für Aachens Dom und für die Armen, in: Die Welt, Ausgabe vom 20. September 1997, S. G1.

)

)

Franz Merl  
Claus Koss

## Bilanzierung, Bewertung, Rücklagenbildung und Prüfung

1. Die Rechnungslegung der Stiftung
  - 1.1 Erhalt des Stiftungsvermögens und zweckentsprechende Mittelverwendung als Fragestellung für das Rechnungswesen
  - 1.2 Rechnungswesen
2. Normen der Rechnungslegung
  - 2.1 Bundesrecht
  - 2.2 Haushaltsrecht
  - 2.3 Sondervorschriften
  - 2.4 Kirchenrecht
  - 2.5 Landesrecht
  - 2.6 Entwurf einer Verlautbarung des IDW zur Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen
3. Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen
4. Der Jahresabschluß als Rechnungslegung der Stiftung
  - 4.1 Gliederung
  - 4.2 Bewertung
  - 4.3 Ansatzvorschriften
5. Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung
  - 5.1 Rechnungslegungsinstrumente
  - 5.2 Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung
  - 5.3 Einzelfragen
  - 5.4 Vermögensrechnung



6. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks und weitere Rechnungslegungsinstrumente
  - 6.1 Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks
  - 6.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente
7. Rücklagenbildung
  - 7.1 Die Rücklagen der Stiftung
  - 7.2 Die Bildung von Rücklagen
8. Prüfung der Rechnungslegung
  - 8.1 Prüfung als Teil der Stiftungsaufsicht
  - 8.2 Prüfung als Teil der allgemeinen Rechenschaftspflicht
  - 8.3 Andere Prüfer
  - 8.4 Umfang der Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer
  - 8.5 Prüfungsvermerk
9. Schlußbetrachtung

Literatur

## 1. Die Rechnungslegung der Stiftung

### 1.1 Erhalt des Stiftungsvermögens und zweckentsprechende Mittelverwendung als Fragestellung für das Rechnungswesen

Zwei Grundsätze bestimmen den Umgang mit dem Vermögen der Stiftung:

1. der (ungeschmälerte) Erhalt des Stiftungsvermögens<sup>1</sup>, und
2. die Verwendung der Erträge aus diesem Stiftungsvermögen für einen vom Stifter bestimmten Zweck.<sup>2</sup>

Auf den ersten Blick mag der Erhalt des Stiftungsvermögens mehr mit Vermögensverwaltung und die Verwendung von Erträgen mehr mit der Mittelverwendung verbunden sein, denn mit Buchhaltung oder Jahresabschlüssen. Das Rechnungswesen der Stiftung soll es jedoch ermöglichen, zum einen das zu erhaltende Vermögen der Stiftung eindeutig zu bestimmen und zum anderen den Betrag der zur Verfügung stehenden Mittel zu ermitteln und deren Verbleib zu dokumentieren.

### 1.2 Rechnungswesen

Jede Organisation hat eine mehr oder weniger umfangreiche Buchführung: je nach Umfang des Geschäftsbetriebes reicht ein einfaches Kassenbuch oder eine mit mehreren Buchungskreisen ausgestattete Konzernbuchhaltung.

Am Ende eines Rechnungsjahres, in der Regel das Kalenderjahr<sup>3</sup>, erfolgt ein „Abschluß der Bücher“. Das kann ein einfacher Schlußstrich im Kassenbuch mit abschließenden Kassensturz sein. Bei größeren Einheiten muß dies ein entsprechend umfangreicher Jahresabschluß sein. Dieser als *Rechnungslegung* definierte Abschluß einer Rechnungsperiode ist die nach außen gerichtete periodische Zusammenfassung der in der Buchführung erfaßten Geschäftsvorfälle.

---

<sup>1</sup> Vgl. dazu die ausdrücklichen Vorschriften in den Landesstiftungsgesetzen: § 7 Abs. 2 StiftG BW, Art. 10 Abs. 1 BayStG, § 3 Abs. 3 StiftGBln, § 7 Abs. 1 BremStiftG, § 6 Abs. 1 HStG, § 9 Abs. 1 StiftG MV, § 14 Abs. 2 StiftG NL, § 6 Abs. 1 NdsStiftG, § 6 Abs. 1 SaarlStG, § 4 Abs. 2 StiftG SH, § 9 Abs. 1 StiftGBbg, § 7 Abs. 1 StiftGNW, § 14 Abs. 1 StiftG RhPf, § 7 HmbAGBGB.

<sup>2</sup> So die ausdrückliche Regelung in Art. 12 BayStG, § 10 Abs. 1 StiftGBbg, § 7 Abs. 3 BremStiftG, § 6 Abs. 3 HStG, § 10 Abs. 1 StiftG MV, § 6 Abs. 2 NdsStiftG, § 8 Abs. 1 StiftGNW, § 15 Abs. 1 StiftG RhPf, § 6 Abs. 2 SaarlStG, § 4 Abs. 3 StiftG SH.

<sup>3</sup> Die Stiftungsgesetze sehen meist das Kalenderjahr als Rechnungsjahr vor, lassen aber abweichende Regelungen in der Satzung zu; vgl. CARSTENSEN, Erhaltung, S. 790.

Die als *Rechnungswesen* zusammengefaßten Bereiche Buchführung und Rechnungslegung bilden eine Einheit, da die Informationen aus dem einen Bereich mit dem anderen zusammenhängen. Vereinfacht lassen sich die unterschiedlichen Rechnungssysteme wie folgt darstellen:

**Tabelle 1**

Buchführung	Rechnungslegung	Rechnungslegungs- instrumente
Einfache Buchführung	Einnahmen-/Ausgaben- Rechnung	1. Einnahmen-/Ausgaben- Rechnung 2. Vermögensübersicht
Doppelte Buchführung	Jahresabschluß	1. Bilanz 2. Gewinn- und Verlustrechnung ggf. mit 3. Anhang (mit Anlagespiegel) 4. Lagebericht
Kameralistische Buchführung	Haushalt	1. Haushaltsplan 2. Rechnungslegung der Verwal- tung durch eine Gegenüber- stellung der Einnahmen und Ausgaben mit Haushaltsplan (Verwaltungshaushalt) 3. Vermögensübersicht (Vermögenshaushalt)

Für Stiftungen sind grundsätzlich alle Formen der Buchführung und grundsätzlich alle Formen der Rechnungslegung zulässig.

Bis auf einige Ausnahmen sind keine bestimmten Rechnungslegungsinstrumente vorge-  
schrieben.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> In Bayern und Rheinland-Pfalz haben Stiftungen beispielsweise einen Haushaltsplan aufzustellen, Art. 24 Abs. 1 BayStiftG, § 17 Abs. 1 StiftG RhPf.

## 2. Normen der Rechnungslegung

### 2.1 Bundesrecht

In den allgemeinen Vorschriften für die Stiftung (§§ 80ff. BGB) finden sich keine eigenen Regelungen für die Rechnungslegung von Stiftungen. § 86 Satz 1 BGB verweist vielmehr auf das Vereinsrecht, das in § 27 Abs. 3 BGB seinerseits auf das Auftragsrecht verweist. Von diesem geht die Normenkette über § 666 wieder in den allgemeinen Teil zu § 259 Abs. 1 BGB. Diese auch als „allgemeine Rechenschaftspflicht“ bezeichnete Pflicht des § 259 Abs. 1 BGB schreibt für den Stiftungs- wie Vereinsvorstand eine einfache Rechnung vor: die Einnahmen werden den Ausgaben gegenübergestellt.<sup>5</sup> Der verbleibende Rest läßt nur folgende Aussage zu: am Ende der Periode ist weniger (bzw. mehr) Geld in der Kasse oder dem Bankkonto vorhanden als am Anfang der Periode. Diese einfache Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung eignet sich für Stiftungen nicht. Denn die Mittelabflüsse (Ausgaben) können das Grundstockvermögen angegriffen haben, ohne daß dies im Rechnungswesen deutlich abgebildet worden wäre. Der Vorstand der Stiftung hätte somit gegen seine Pflicht zum ungeschmälerten Erhalt des Stiftungsvermögens verstoßen und sich schadensersatzpflichtig gemacht.<sup>6</sup>

#### *Rechenschaftspflicht*

Es stellt sich somit die Frage, ob für den Stiftungsvorstand weitergehende Rechnungslegungspflichten bestehen. Grundsätzlich besteht keine von einer Leistungspflicht unabhängige allgemeine Auskunft- und Rechenschaftspflicht.<sup>7</sup> Es besteht jedoch ein allgemeiner Rechtsgrundsatz<sup>8</sup>, daß rechenschaftspflichtig jeder ist, der fremde Angelegenheiten besorgt oder solche, die zugleich fremde und eigene sind.<sup>9</sup> Die Verwaltung einer Stiftung ist eine solche Angelegenheit, die wenn nicht vollständig im fremden Interes-

---

<sup>5</sup> BGH vom 23. November 1981, NJW 1982, 573 [574]: „geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben“.

<sup>6</sup> SEIFART, Handbuch, § 10, Rz. 47ff. mit weiteren Nachweisen.

<sup>7</sup> BGH vom 22. Jan. 1957, NJW 1957, 669 [669], ebenso HEINRICHS, § 261, Rz. 1 mit weiteren Nachweisen.

<sup>8</sup> Abgeleitet aus §§ 666, 675, 681, 687 Abs. 2 i. V. m. § 242 BGB.

<sup>9</sup> HEINRICHS, § 261, Rz. 18 unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung, so RG 73, 288; 110, 16; 164, 350; BGH 10, 385; NJW 1959, 1963.

se<sup>10</sup>, so doch zumindest zugleich im fremden und eigenen Interesse des Stiftungsvorstandes besorgt wird.<sup>11</sup>

Allerdings wird diese Auskunftspflicht stets im Zusammenhang mit der „allgemeinen Rechenschaftspflicht“ des § 259 BGB gesehen. Dort reicht nach dem Gesetzeswortlaut eine einfache Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung aus. Nach herrschender Lehre muß diese Rechnung periodisch<sup>12</sup> erfolgen, ein Vermögens-Bestandsverzeichnis kann jedoch nur für Organisationen mit größerem Vermögen und nur von Zeit zu Zeit gefordert werden.<sup>13</sup>

Jedoch folgt schon aus der Pflicht, der Trennung des Stiftungsvermögens von anderem Vermögen, eine Pflicht zur gesonderten Buchführung und Rechnungslegung.<sup>14</sup>

Der ungeschmälerte Erhalt des Vermögens macht insbesondere eine gesonderte Erfassung des Vermögens erforderlich.

#### *Handelsgesetzbuch*

Die Kaufleute wenden eine andere Methode im Rechnungswesen an: die inzwischen in den §§ 238ff. HGB kodifizierte doppelte (oder kaufmännische) Buchführung mit dem Jahresabschluß als Rechnungslegung.

Im Unterschied zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung werden dabei erfolgswirksame Vorgänge unabhängig vom Zahlungszeitpunkt erfaßt. Als Erfolgskategorien werden Aufwendungen als „periodisierte[r], erfolgswirksame[r], unter Beachtung der maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften bewertete[r] Verbrauch von Produktionsfaktoren“<sup>15</sup> und Erträge als die entsprechende positive Erfolgskomponente verwendet.

Deutlich treten die Unterschiede zwischen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und kaufmännischer Rechnungslegung bei den auf Dauer im Unternehmen verbleibenden Anlagegütern hervor. In der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung führt eine Investition im Jahr

---

<sup>10</sup> Nämlich der der Stiftung.

<sup>11</sup> Das eigene Interesse ist beim festangestellten Stiftungsvorstand augenfällig.

<sup>12</sup> Soweit die Satzung nichts anderes vorschreibt, am Ende des Kalenderjahres; vgl. LUTTER, S. 491 mit weiteren Nachweisen.

<sup>13</sup> So LUTTER, S. 491, für gemeinnützige Spenden-Vereine. Die Grundsätze der Rechnungslegung sind nach Ansicht LUTTERS aber auch für alle Einrichtungen anwendbar, die sich über Spenden finanzieren (ebd., Fn. 1).

<sup>14</sup> So schon der vom Bundesverband Deutscher Stiftungen herausgegebener Ratgeber für Stiftungsverwalter: Die Verwaltung einer Stiftung (BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN, S. 21); so auch: POHLEY, S. 45; VOLL/STÖRLE, § 28, Rz. 3.

<sup>15</sup> SCHERRER, S. 16.

der Anschaffung zu einem Mittelabfluß, somit zu einem negativen Jahresergebnis. In der kaufmännischen Rechnungslegung erfolgen Investitionen zunächst erfolgsneutral: sie werden mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Bilanz erfaßt. In den Folgejahren werden die Aufwendungen, die in der Bilanz aktiviert wurden, auf die Jahre der Nutzung verteilt („abgeschrieben“). Dadurch ergibt sich im Jahr des Zugangs ein „Null-Ergebnis“, in den Jahren der Nutzung ein negatives Ergebnis, dem allerdings die Erträge aus der Nutzung gegenüberstehen. Eine Aussage über den Erfolg in einer Periode ist damit möglich.

Die Geschäftsvorfälle werden in der kaufmännischen Buchführung auf zwei Konten erfaßt.<sup>16</sup> Diese können entweder zwei Bilanzkonten (Bestandskonten) oder ein Bestandskonto und ein Erfolgskonto sein. Aus der Summe der Salden der Bestandskonten ergibt sich die Bilanz, aus den Salden der Erfolgskonten die Gewinn- und Verlustrechnung. Letztere gibt die erfolgswirksame Veränderung des Eigenkapitals (der Eigenmittel) wieder. Durch diese doppelte Erfassung ist eine fortlaufende Abstimmung und damit Kontrolle der Konten möglich.

In der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung werden die Geldbewegungen nur auf einem Konto erfaßt: entweder dem Kassen- oder dem Bankkonto. Eine Abstimmung mit korrespondierenden Erfolgskonten<sup>17</sup> ist daher nicht möglich.

Die Stiftung ist grundsätzlich weder zur doppelten Buchführung gemäß §§ 238ff. HGB noch zur kaufmännischen Rechnungslegung gemäß §§ 242ff. HGB verpflichtet. Denn die Stiftung ist als juristische Person grundsätzlich kein Kaufmann.<sup>19</sup> Die Stiftung kann aber ein Handelsgewerbe im Sinne der §§ 1 bis 4 HGB betreiben (unmittelbare Unternehmensträgerstiftung) und dadurch Kaufmannseigenschaft erwerben.<sup>20</sup> Gemäß § 33 HGB ergibt sich für den Stiftungsvorstand die Pflicht zur Anmeldung des Gewerbebetriebes der Stiftung zum Handelsregister, wenn ein Grundhandelsgewerbe im Sinne des § 1 Abs. 2 HGB vollkaufmännisch ausgeübt wird bzw. § 2, Satz 1 HGB erfüllt ist.<sup>21</sup> Betreibt die Stiftung eine Land- und Forstwirtschaft (§ 3 HGB) oder eine unselbstständi-

<sup>16</sup> Daraus kann auch die Bezeichnung „doppelte Buchführung“ abgeleitet werden.

<sup>17</sup> Aufwendungen oder Erträgen.

<sup>18</sup> Aufwendungen oder Erträgen.

<sup>19</sup> Vgl. im Gegensatz dazu § 13 Abs. 3 GmbHG: Die GmbH „gilt“ – unabhängig vom Gesellschaftszweck – „als Handelsgesellschaft“ und damit als Kaufmann (§ 6 Abs. 1 HGB); entsprechendes gilt für die Aktiengesellschaft gemäß § 3 AktG.

<sup>20</sup> So schon GOERDELER, Rechtsform, 1948, S. 39; ähnlich auch SCHMIDT, Handelsrecht, S. 98; WÜRDINGER, § 33, Rz. 4.

<sup>21</sup> § 33 HGB regelt nach seinem Wortlaut nur das Verfahren der Anmeldung, nicht die Kaufmannseigenschaft einer Stiftung; so auch: WÜRDINGER, § 33, Rz. 5; ROTH, § 33, Rz. 2.

ge Stiftung des öffentlichen Rechts<sup>22</sup> ein Unternehmen (§ 36 HGB), so besteht lediglich das Recht zur Anmeldung und Eintragung ins Handelsregister, jedoch keine Pflicht.<sup>23</sup>

Aus der Kaufmannseigenschaft, sei es kraft ausgeübten Handelsgewerbes, sei es kraft Eintragung, folgt zum einen die Pflicht zur kaufmännischen (doppelten) Buchführung gemäß §§ 238ff. HGB, zum anderen die Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung nach den Vorschriften für alle Kaufleute gemäß §§ 242 bis 261 HGB.<sup>24</sup>

Die Pflicht zur Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264ff. HGB) besteht für Stiftungen nicht. Denn diese Vorschriften des zweiten Abschnittes des Dritten Buches des HGB beziehen sich nach der Überschrift auf Unternehmen in der Rechtsform der Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien und Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Eine analoge Anwendung ist nur zulässig, wenn dies ausdrücklich gesetzlich angeordnet ist.<sup>25</sup> Eine freiwillige Anwendung der Vorschriften der §§ 264ff. HGB bei Stiftungen ist jedoch zulässig<sup>26</sup>, ja sogar gefordert.<sup>27</sup>

Die Kaufmannseigenschaft und damit die Pflicht zur Rechnungslegung betrifft zunächst aber nicht alle Handlungen der Stiftung, sondern nur die Handelsgeschäfte im Sinne des § 343 HGB, also alle Rechtsgeschäfte, rechtsgeschäftsähnlichen Handlungen und Unterlassungen<sup>28</sup>, die zum Betriebe des Handelsgewerbes gehören. Die Stiftung als juristische Person ist dabei vergleichbar einer natürlichen Person, die ein Handelsgewerbe betreibt. Beide haben einen „Privatbereich“<sup>29</sup>, für den sie nach dem HGB weder Buch führen müssen, noch sind sie für diesen Bereich rechnungslegungspflichtig.<sup>30</sup> „Die Kaufmannseigenschaft reicht nicht weiter als der Betrieb, welcher sie begründet.“<sup>31</sup>

Damit besteht insbesondere für die Vermögensverwaltung keine gesetzlich normierte Vorschrift über Art und Ausgestaltung der Rechnungslegung. Stiftungstypische Rechts-

---

<sup>22</sup> So wohl HOPT, § 36, Rz. 1.

<sup>23</sup> ROTH, § 33, Rz. 2.

<sup>24</sup> Vgl. dazu ORTH, Rechnungslegung, § 37, Rz. 197.

<sup>25</sup> Überwiegende Ansicht: ADS, 1987, § 264, Rz. 6; BUDDE/KARIG, § 264, Rz. 1; HOPT, § 264, Rz. 1. § 86 BGB verweist aber auf § 259 BGB, somit scheidet eine analoge Verpflichtung für die Stiftung aus.

<sup>26</sup> Überwiegende Ansicht: BUDDE/KARIG, § 264, Rz. 1.

<sup>27</sup> Ebenso IDW, Entwurf, unter 213.

<sup>28</sup> Vgl. HOPT, § 343, Rz. 1

<sup>29</sup> Zur Unterscheidung „handelsgewerbliche Tätigkeit“ und „Privatrechtssphäre“ siehe WÜRDINGER, § 1 Rz. 15, mit Nachweisen.

<sup>30</sup> Der Wortlaut des § 238 Abs. 1 S. 1 HGB spricht einerseits von den „Handelsgeschäften“, andererseits von „der Lage seines [= des Kaufmanns] Vermögens“. Jedoch ist auch bei letzterem das Betriebsvermögen gemeint (so auch HOPT, § 238, Rz. 7).

<sup>31</sup> KÖTTER, § 1, Rz. 5.

geschäfte, beispielweise die Förderung von Projekten, dürften in der Regel nicht unter den Gewerbebetrieb und damit unter die kaufmännische Rechnungslegungspflicht fallen.<sup>32</sup>

Ähnliches gilt für Stiftungen, die an einer Personenhandelsgesellschaft beteiligt sind. Bei der „Stiftung & Co. OHG“ oder „Stiftung & Co. KG“ ist die Personenhandelsgesellschaft als teilrechtsfähiges Rechtssubjekt<sup>33</sup> gemäß §§ 238ff. in Verbindung mit § 6 Abs. 1 HGB zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung verpflichtet, nicht jedoch die Stiftung als Gesellschafter.<sup>34</sup>

Nach der hier vertretenen Meinung sollte jedoch auch für Bereiche, für die die Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Vorschriften nicht verpflichtend ist, freiwillig nach diesen Grundsätzen Rechnung gelegt werden.<sup>35</sup> Denn dieses System der Rechnungslegung ermöglicht eindeutig eine vollständige Erfassung des Vermögens der Stiftung und eine Kontrolle einer zweckentsprechenden Verwendung der Erträge.

#### *Publizitätsgesetz*

Auch das Publizitätsgesetz<sup>36</sup> knüpft die Pflicht zur Rechnungslegung für die Stiftung daran, daß sie ein Gewerbe betreibt (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 PubliG). Unter den Gewerbebetrieb fallen das Betreiben eines Grundhandelsgewerbes im Sinne des § 1 HGB oder die Eintragung in das Handelsregister (§ 2 HGB).<sup>37</sup> Die bloße Vermögensverwaltung (Stiftung als Holding) reicht somit nicht aus, um eine Pflicht zur Rechnungslegung zu begründen.

<sup>32</sup> Die Vermutung des § 344 Abs. 2 HGB betrifft nur Rechtsgeschäfte, die zur kaufmännischen Sphäre gehören könnten, nicht jedoch stiftungstypische Rechtsgeschäfte; so auch: GOERDELER, Rechtsform, S. 40; vgl. dazu aber auch PAVEL, S. 77.

<sup>33</sup> § 124 Abs. 1 bzw. § 124 Abs. 1 i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB.

<sup>34</sup> Die Kaufmannseigenschaft der persönlich haftenden Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft ist umstritten (zum Meinungsstand siehe HOPT, § 105, Rz. 19). Für Zwecke der Rechnungslegung wird hier jedoch in Anlehnung an BFH vom 23. Okt. 1990, BStBl II 1991, S. 403 und BUDDE/KUNZ, § 238, Rz. 24, vertreten, daß die kaufmännische Rechnungslegungspflicht die Gesellschaft trifft. Die Gesellschafter selber sind keine Kaufleute, wenn die Gesellschaft keinen eigenen vollkaufmännischen Geschäftsbetrieb hat und sich lediglich auf das Halten von Beteiligungen (einschließlich der an Personenhandelsgesellschaften) beschränkt. So auch: ORTH, § 37, Rz. 197: Eine geschäftsleitende Holding ist demnach rechnungslegungspflichtig.

<sup>35</sup> So auch: IDW, Entwurf, unter 213; CARSTENSEN, Erhaltung, S. 792.

<sup>36</sup> Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzern (Publizitätsgesetz) – PubliG.

<sup>37</sup> Ebenso: ADS, PubliG § 3 Rz. 9.



Zusätzlich müssen mindestens zwei von drei Merkmale<sup>38</sup> für jeweils drei aufeinanderfolgende Abschluß-Stichtage für die gewerbetreibende Stiftung zutreffen, um die Pflicht zur öffentlichen Rechnungslegung zu begründen (§ 1 Abs. 1 PublG).

Betreibt die Stiftung mehrere Handelsgeschäfte müssen die Abschlüsse dieser Unternehmen zu einem Jahresabschluß in entsprechender Anwendung von § 1 Abs. 5 PublG zusammengefaßt werden, auch wenn sie nicht unter der gleichen Firma betrieben werden. Der Gesetzeswortlaut spricht zwar nur vom „Einzelkaufmann“. Wie jedoch oben gezeigt, ist die Stiftung als juristische Person der natürlichen Person als Einzelkaufmann vergleichbar. Es würde dem Zweck des Publizitätsgesetzes widersprechen, wirtschaftlich bedeutenden großen Einheiten die Publizitätspflicht zu erlassen, nur weil an der Spitze eine juristische statt einer natürlichen Person steht. Bei der Zusammenfassung der Einzelabschlüsse erfolgt eine Konsolidierung, d. h., Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den einzelnen Handelsgeschäften müssen saldiert werden und Gewinne aus gegenseitigen Lieferungen und Leistungen müssen vollständig eliminiert werden.<sup>39</sup>

Fraglich ist die Behandlung der übrigen, nicht gewerblichen Bereiche der Stiftung bei der Rechnungslegung nach dem PublG, insbesondere des Vermögens und der Erträge bzw. Aufwendungen aus der Vermögensverwaltung. Während das Privatvermögen sowie private Aufwendungen und Erträge des Einzelkaufmanns oder der Gesellschafter einer Personenhandels-gesellschaft gemäß § 5 Abs. 4 PublG unberücksichtigt bleiben, sind bei der Stiftung ihr gesamtes Vermögen und dessen erfolgswirksame Veränderungen im Rahmen der Rechnungslegung nach dem PublG zu erfassen. Denn die Regelung des § 5 Abs. 4 PublG dient, so die Begründung, „zur Wahrung der Privatsphäre des Einzelkaufmanns und der Gesellschafter der Personenhandels-gesellschaften“.<sup>40</sup> Eine Stiftung hat jedoch als verselbständigtes Vermögen keine Privatsphäre, die zu schützen wäre.

Allerdings sind die Größengrenzen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 PublG derart hoch, daß eine Stiftung von einigen Autoren aufgrund der geringen Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten besonders als Unternehmensträger für den Mittelstand empfohlen wird.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> Die Bilanzsumme übersteigt 125 Millionen DM, die Umsatzerlöse 250 Millionen DM und es werden mehr als 5.000 Arbeitnehmer beschäftigt.

<sup>39</sup> Vgl. dazu WPH I 1996, H 27.

<sup>40</sup> Gesetzesbegründung in BT-Drks. V/3197, S. 20.

<sup>41</sup> So beispielsweise HENNERKES/SCHIFFER, Stiftungsrecht, S. 187.

## Steuerrecht

Während BGB und Handelsrecht (HGB und PubLG) die Pflicht zur Rechnungslegung für alle Stiftungen gleich regeln, muß für die Rechnungslegung nach steuerrechtlichen Vorschriften unterschieden werden zwischen:

- Stiftungen, die bereits aufgrund anderer Vorschriften Bücher zu führen haben;
- Stiftungen, die nicht gemeinnützig sind, aber auch keiner Buchführungspflicht aufgrund ihrer gewerblichen Tätigkeit oder ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unterliegen; sowie
- Gemeinnützigen Stiftungen.

Zu a.: Stiftungen können die Pflicht zur Buchführung aufgrund anderer Vorschriften haben, etwa weil sie ein Gewerbe betreiben und damit unter die Buchführungspflicht des HGB gemäß §§ 238ff. HGB fallen. Diese haben gemäß § 140 AO ihre Bücher auch für Zwecke der Besteuerung zu führen.

Haben Stiftungen für ihren Gewerbe- oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht ohnehin Bücher zu führen, können sie vom Finanzamt zur Buchführung gemäß § 141 AO angehalten werden, wenn sie ein in § 141 festgelegtes Größenordnungsmerkmal<sup>42</sup> überschreiten.

Daneben hat die Stiftung, wenn sie gewerblich tätig ist, den Warenein- und -ausgang gemäß §§ 143 bzw. 144 AO aufzuzeichnen.

Die Rechnungslegung nach steuerrechtlichen Vorschriften bestimmt sich für Stiftungen nach ihren Einkunftsarten. Ziel der steuerrechtlichen Rechnungslegung ist die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Bei den betrieblichen Einkunftsarten, also den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG) und aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG) bildet der Gewinn gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG die Besteuerungsgrundlage. Dieser wird gemäß § 4 Abs. 1 EStG grundsätzlich durch den sogenannten „Betriebsvermögensvergleich“ ermittelt. Dies bedeutet nichts anderes, als daß die Stiftung eine Steuerbilanz zu erstellen hat. Hat die Stiftung die Pflicht zur Führung von Büchern nach dem HGB, werden für die Besteuerung alle Einkünfte als gewerblich behandelt (§ 8 Abs. 2 KStG).

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG in Verbindung

---

<sup>42</sup> Die Größenmerkmale sind: Der Umsatz beträgt mehr als 500.000 DM, der Wert des Betriebsvermögens übersteigt 125.000 DM, der Wirtschaftswert der land- und forstwirtschaftlichen Flächen ist größer als 400.000 DM oder der Gewinn im Wirtschaftsjahr ist größer als 48.000 DM.

mit § 8 Abs. 1 KStG) und den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG) bildet gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten die Besteuerungsgrundlage. Diese Art der Überschußermittlung ist eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit der Besonderheit, daß die Investitionen über Abschreibungen berücksichtigt werden.

Zu b.: Stiftungen, die keinen Buchführungspflichten unterliegen, haben auch keine steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften zu beachten. Sie ermitteln die Besteuerungsgrundlagen wie andere – ebenfalls nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige – auch: durch Aufzeichnungen und Zusammenstellungen.

Zu c.: Die Pflicht zur Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen folgt schon aus dem Grundsatz, daß, wer steuerliche Vergünstigungen in Anspruch nehmen möchte (und eine solche ist die Gemeinnützigkeit), seine Berechtigung nachweisen muß.<sup>43</sup> § 63 Abs. 3 AO verlangt daher auch „ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben“ von einer gemeinnützigen Stiftung.<sup>44</sup> Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) macht aber deutlich, daß eine einfache Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nicht ausreicht, die Stiftung vielmehr gewissen Mindeststandards in der Rechnungslegung genügen muß. So bestätigte der BFH die Aberkennung der Gemeinnützigkeit einer Stiftung, da diese zwar ihr Vermögen ordnungsgemäß verwaltet hatte, sich jedoch die Bindung des Vermögens in den Rücklagen nicht nachvollziehen ließ. „Damit sind diese Erträge aus dem Stiftungsvermögen“, so urteilte der Bundesfinanzhof, „einem Zweck zugeführt worden, der nicht als gemeinnützig angesehen und auch nicht als Rücklagenbildung im Sinne des § 5 Nr. 4 GemV [jetzt: § 58 Nr. 6 AO] gewertet werden kann“.<sup>45</sup>

Sowohl die Rechtsprechung<sup>46</sup> als auch die entsprechende Verwaltungsanweisung<sup>47</sup> lassen jedoch sowohl die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit einer Nebenrechnung als auch eine Bilanz zu.<sup>48</sup>

---

<sup>43</sup> SPANNER, AO Vor § 51, Rz. 14 a.

<sup>44</sup> Vgl. dazu auch GALLI.

<sup>45</sup> BFH vom 20. Dez. 1978, BStBl II 1979, 496 [498]. Der entsprechende Anwendungserlaß zur AO verlangt inzwischen ausdrücklich den gesonderten Ausweis der Rücklagen (AEAO zu § 58 Nm. 6 und 7, Nr. 15).

<sup>46</sup> BFH vom 20. Dez. 1978, BStBl II 1979, 496; Vgl. LANGENBECK, S. 1428, mit weiteren Nachweisen und VERSTL, S. 677.

<sup>47</sup> AEAO zu § 58 Nm. 6 und 7, Nr. 15.

<sup>48</sup> Die Finanzverwaltung verlangt einen nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellten Jahresabschluß nur, soweit sich dies aus der wirtschaftlichen Tätigkeit der Stiftung ergibt, AEAO zu § 63 Nr. 1.

Eine weitere Aufgabe der Buchführung und der Rechnungslegung der Stiftung im Steuerrecht ist die Trennung des ideellen Bereichs (der die Stiftung gemeinnützig macht), der Vermögensverwaltung, und des (steuerunschädlichen) Zweckbetriebes vom (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Kann diese Trennung nicht nachvollzogen werden, ist die Stiftung nicht selbstlos tätig und damit nicht gemeinnützig.<sup>49</sup>

#### Zwischenergebnis

Die bundesrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung der Stiftung lassen grundsätzlich sowohl die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung als auch die kaufmännische Rechnungslegung oder eine Kameralrechnung zu, sieht man einmal von den gewerblich oder land- und forstwirtschaftlich tätigen Stiftungen ab.<sup>50</sup>

Entsprechend vielfältig dürfte die Art der Rechnungslegung von Stiftungen sein. Nach der hier vertretenen Meinung bietet sich gerade die Rechnungslegung mittels Jahresabschluß für Stiftungen an. Aufgrund der fortlaufenden Abstimmungsmöglichkeiten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ist die Kontrolle der Mittelverwendung „jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich“<sup>51</sup> – eine Forderung, die nicht nur gemeinnützige Stiftungen erfüllen sollten.

## 2.2 Haushaltsrecht

Die öffentliche Hand verwendet die Kameralrechnung. In der Verwaltungskameralistik werden in Hauptbüchern die Kassenvorgänge (Veränderungen der Kassenbestände und der Bankkonten) in zeitlicher Reihenfolge und in Titelbüchern in sachlicher Ordnung aufgezeichnet. Im Grundsatz entspricht diese der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit anschließenden Soll-/Ist-Vergleich. In Bereichen, wo die öffentliche Hand, gewerblich tätig wird, wurde die Verwaltungskameralistik zur Betriebskameralistik erweitert. Zur reinen Erfassung der Geldmittelflüsse treten dabei Bestandskonten zur Erfassung von Investitionen. Eine Abstimmung zwischen diesen Bestandskonten und den Bewegungskonten ist jedoch nur im Jahr des Geldmittelflusses möglich.

Die Kontrolle der zweckentsprechenden Mittelverwendung erfolgt durch Vergleich mit dem Soll (Haushaltsansatz). Ziel der Kameralrechnung ist es auch nicht, einen bestimmten Erfolg oder Vermögensbestand zu messen, sondern zu zeigen, welche der im Haus-

---

<sup>49</sup> Vgl. dazu AEAO zu § 55.

<sup>50</sup> CARSTENSEN, Erhaltung, S. 790, mit weiteren Nachweisen.

<sup>51</sup> AEAO zu § 58 Nm. 6 und 7, Nr. 15 unter Hinweis auf BFH vom 20. Dez. 1978, BStBl II 1979, 496.

haushaltsplan vorgegebenen finanziellen Mittel bereits ausgeschöpft sind.<sup>52</sup> Stiftungen, die der öffentlichen Hand verbunden sind, sei es, weil sie von der öffentlichen Hand verwaltet werden oder öffentlich-rechtliche Stiftungen sind, legen in der Regel nach der Kameralistik Rechnung.<sup>53</sup> Darüber hinaus sehen die Landesstiftungsgesetze von Bayern und Rheinland-Pfalz einen Haushaltsplan als Element der Kameralrechnung für alle Stiftungen verpflichtend vor. Diese „Voranschlag“ (Art. 24 Abs. 1 BayStiftG) bzw. „Haushaltsplan“ (§ 17 Abs. 1 StiftG RhPf) genannte Planungsrechnung<sup>54</sup> soll

- die Grundlage bilden für die Verwaltung der Einnahmen und Ausgaben<sup>55</sup>,
- alle Einnahmen und Ausgaben, die für das Rechnungsjahr zu erwarten sind, nach Zweckbestimmung und Ansatz getrennt ausweisen<sup>56</sup> und
- muß in Einnahmen und Ausgaben abgeglichen sein.<sup>57</sup>

Die Verpflichtung zur Erstellung eines Haushaltsplans bedeutet aber nicht, daß Stiftungen an eine kameralistische Buchführung gebunden sind.<sup>58</sup> Auch die Pflicht zu einer Kameralrechnung für die Stiftung kann daraus nicht abgeleitet werden.<sup>59</sup> Ein Haushaltsplan (oder allgemeiner: eine Budgetrechnung) kann jedoch unbeschadet der zugrundeliegenden Rechnungslegung aufgestellt werden. Der Haushaltsplan/Voranschlag dient der staatlichen Stiftungsaufsicht, um die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die stiftungsmäßige Verwendung des Ertrags und etwaiger Zuschüsse wirksam zu überwachen.<sup>60</sup>

Auch wenn die ausdrückliche Pflicht zur Aufstellung einer Planungsrechnung nicht besteht, umfaßt die Pflicht zur ordnungsgemäßen Stiftungsverwaltung auch die planmäßige Vermögenserhaltung und planmäßige Mittelverwendung. Erforderlich ist daher eine Vermögenserhaltungs-Rechnung und eine prospektive Mittelverwendungsrechnung.

---

<sup>52</sup> Vgl. dazu KLÜMPER/MÖLLERS/ZIMMERMANN, S. 117.

<sup>53</sup> Vgl. Art. 29 Abs. 3, S. 3 BayStiftG: Vorschriften über die Gemeinde-, Landkreis- und Bezirkswirtschaft gelten; § 82 Abs. 2 GO NRW: allgemeines Haushaltsrecht gilt.

<sup>54</sup> Der folgende Überblick in Anlehnung an ORTH, § 37, Rz. 17.

<sup>55</sup> Art. 24 Abs. 1 BayStiftG.

<sup>56</sup> § 17 Abs. 1 StiftG RhPf.

<sup>57</sup> Art. 24 Abs. 1 BayStiftG, § 17 Abs. 1 StiftG RhPf.

<sup>58</sup> So auch VOLL/STÖRLE, Art. 28, Rz. 2.

<sup>59</sup> So auch: WENZEL, S. 14, der für örtliche Stiftungen in Nordrhein-Westfalen ein Wahlrecht zwischen der vollen Anwendung der Vorschriften über die Haushaltswirtschaft und der Rechnungslegung entsprechend der Vorschriften für Eigenbetriebe zuläßt.

<sup>60</sup> ORTH, § 37, Rz. 18 unter Hinweis auf VOLL/STÖRLE, Art. 28, Tz. 1.

## 2.3 Sondervorschriften

Anstaltsstiftungen können aufgrund der von ihnen betriebenen Anstalten (z. B. Krankenhäuser oder Altenheime) zur Führung von Büchern und Rechnungslegung nach Sondervorschriften<sup>61</sup> verpflichtet sein.

Eine Pflicht zur Rechnungslegung besteht auch für Stiftungen, die das Spenden-Siegel des Deutschen Zentralinstituts für Soziale Fragen (DZI) führen wollen.<sup>62</sup> Gestaffelt nach Größe des Spendenaufkommens ist die Stiftung zur einfachen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung oder zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses verpflichtet.<sup>63</sup>

## 2.4 Kirchenrecht

Kirchliche Stiftungen werden in den Stiftungsgesetzen der Länder meist der Stiftungsaufsicht der betreffenden Kirche unterstellt.<sup>64</sup> Die Regelung der Rechnungslegung als Teil der Stiftungsaufsicht fällt damit in den Bereich des Kirchenrechts. Die Gesetzgebung der Landeskirchen bzw. Bistümer übernimmt die landesrechtliche (weltliche) Regelung mit dem Unterschied, daß die Verpflichtung zur Rechnungslegung nicht gegenüber der (weltlichen) Stiftungsaufsicht, sondern der kirchlichen Stiftungsaufsichtsbehörde besteht. Das katholische Kirchenrecht verlangt von jedem Vermögensverwalter, daß dieser periodisch Rechenschaft gibt<sup>65</sup> und empfiehlt die Erstellung von Haushaltsplänen.<sup>66</sup> Die Anordnung und nähere Regelung bleibt dem Partikularrecht vorbehalten.<sup>67</sup>

chliche Stiftungsaufsichtsbehörden verlangen die Führung von Büchern und die Aufstellung des Jahresabschlusses<sup>68</sup>, Haushalts-<sup>69</sup> oder Wirtschaftspläne<sup>70</sup> bzw. Haushaltsplan

---

<sup>61</sup> Beispiele: nordrhein-westfälische Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung (GemKHBVO) für kommunale Krankenhäuser als rechtlich unselbständige örtliche Stiftungen, vgl. dazu WENZEL, S. 18; Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen (Pflege-Buchführungsverordnung – PBV) vom 22. November 1995.

<sup>62</sup> Selbstverpflichtung zur Erlangung des Spendensiegels, Nr. 8.

<sup>63</sup> Ausführungsbestimmungen des DZI, Nr. 6.

<sup>64</sup> § 25 StiftG BW, Art 32 Abs. 1 BayStiftG, § 18 Abs. 2 StiftGBbg, § 20 HStG, § 26 StiftG MV, § 20 NdsStiftG, § 45 StiftG RhPf, § 19 Saarl StiftG.

<sup>65</sup> C. 1284 § 2, 8° CIC.

<sup>66</sup> C. 1284 § 3 CIC.

<sup>67</sup> HEIMERL/PREE, S. 279.

<sup>68</sup> Vgl. z. B. § 7 der Bestimmungen, betreffend kirchliche Stiftungen im Sinne des § 20 des Niedersächsi-

und Jahresrechnung<sup>71</sup>, „geprüfte Jahresabschlüsse“ zusammen mit einem „Tätigkeitsbericht“<sup>72</sup> oder eine „Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht sowie einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“<sup>73</sup>. Eine besondere Konstruktion mußte die Evangelische Kirche in Berlin-Brandenburg in ihrem Kirchengesetz aufgrund der unterschiedlichen Landesstiftungsgesetze wählen. Während in Brandenburg ihre Stiftungen der kirchlichen Stiftungsaufsicht unterstehen, würde es in Berlin zu einer Doppelaufsicht kommen. Daher sind nach dem neuen Kirchengesetz alle Stiftungen zur „Führung von Büchern“ und der „Aufstellung des Jahresabschlusses“ verpflichtet.<sup>74</sup> Stiftungen, die keiner staatlichen Aufsicht unterstehen,<sup>75</sup> müssen der kirchlichen Stiftungsaufsicht eine „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ vorlegen.

Das Kirchengesetz der Evangelischen Kirche von Westfalen<sup>76</sup> sieht grundsätzlich die Kameralrechnung für kirchliche Stiftungen vor.<sup>77</sup> Stiftungen, die „ihren Auftrag nach Art eines Geschäftsbetriebes unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten wahrnehmen und vor dem 1. Januar 1978 entstanden sind“, können ihre Bücher und Rechnungslegung auch an handelsrechtlichen Vorschriften ausrichten.

---

schen Stiftungsgesetzes im Bereich der katholischen Kirche (KiBestNSStiftG), § 7 Abs. 1, S. 1 Stiftungsordnung für das Bistum Essen vom 31.1.1978; § 7 Abs. 1, S. 1 Stiftungsordnung des Erzbistums Köln vom 13.2.1978.

69 § 22 Abs. 1 Gesetz über die Ordnung des Haushalts- und Vermögensrechts in der Evangelischen Kirche der Pfalz (Protestantische Landeskirche) - HVO - vom 30. November 1978.

70 Ausführungsbestimmungen zu § 22 Abs. 1 Gesetz über die Ordnung des Haushalts- und Vermögensrechts in der Evangelischen Kirche der Pfalz (Protestantische Landeskirche) - HVO - vom 30. November 1978, zuletzt geä. durch VO vom 9. April 1985.

71 § 10 Abs. 2 Stiftungsordnung für das Bistum Erfurt vom 30. März 1996; § 7 Abs. 1 Stiftungsordnung für das Erzbistum Paderborn.

72 § 7 Abs. 5 Kirchengesetz über kirchliche Stiftungen in der Evangelischen Kirche der schlesischen Oberlausitz; § 7 Abs. 5 Kirchengesetz über kirchliche Stiftungen in der Evangelischen Kirche der Kirchenprovinz Sachsen (Stiftungsgesetz der Kirchenprovinz Sachsen); § 7 Abs. 5 Kirchengesetz über kirchliche Stiftungen in der Evangelischen Landeskirche Anhalts (Stiftungsgesetz der Evangelischen Landeskirche Anhalts).

73 § 4 lit. b) Kirchengesetz über die kirchliche Stiftungsaufsicht [der Pommerschen Evangelischen Kirche].

74 § 7 Kirchengesetz über kirchliche Stiftungen der Evangelischen Kirche in Berlin-Brandenburg (Kirchliche Stiftungsgesetz).

75 § 10 Abs. 1 Kirchliches Stiftungsgesetz.

76 Das gemäß § 1 Abs. 1 Kirchengesetz vom 22. November 1977 über rechtsfähige evangelische Stiftungen des privaten Rechts in der Lippischen Landeskirche (Stiftungsgesetz - StiftG LK) auch in der Lippischen Landeskirche gilt.

77 § 5 Abs. 1 Kirchengesetz über rechtsfähige Evangelische Stiftungen des privaten Rechts (StiftG EKvW).

## 2.5 Landesrecht

### Überblick

Für das Zivilrecht ist die fehlende Einheitlichkeit im bundesdeutschen Stiftungsrecht beklagt worden,<sup>78</sup> bei der Regelung der Rechnungslegung ist sie deutlich: schon die Begriffe für die Rechnungslegung weichen von Bundesland zu Bundesland ab.

Einen Überblick über die landesrechtlichen Regelungen gibt die Übersicht in Tabelle 2.

**Tabelle 2**

Bundesland (StiftG)	Landesrechtliche Regelung		
	Buchführung	Rechnungslegung	Haushaltsplan / Bericht
<b>Baden-Württemberg</b> (StiftG BW)	§ 7 Abs. 3: „nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung Rechnung zu führen“	§ 9 Abs. 2 Nr. 2: „eine Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht“	§ 9 Abs. 2 Nr. 2: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
<b>Bayern</b> (BayStiftG)	§ 52 Abs. 1 AVO BayStiftG: „zu einer ordnungsmäßigen Buchführung verpflichtet“	Art. 25 Abs. 1: „Rechnung über die Führung der Verwaltung“	Art. 24 Abs. 1: „Voranschlag ... aller Einnahmen und Ausgaben“
<b>Berlin</b> (StiftG Bln)		§ 8 Abs. 1 Nr. 2: „Jahresbericht, der aus einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks sowie entweder einer Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht oder einem	§ 8 Abs. 2 Nr. 2: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“

<sup>78</sup> Vgl. BALLERSTEDT/SALZWEDEL, einen Überblick über die Reformversuche gibt REUTER, Vor § 80, Rz. 54ff.



		Prüfungsbericht ... besteht“ § 8 Abs. 1 Nr. 2: „Jahresberichte müssen den Anforderungen der Aufsichtsbehörde entsprechen“	
<b>Brandenburg</b> (StiftGBbg)	§ 12 Abs. 1 S. 1: „Führung von Büchern“	§ 12 Abs. 1 S. 1: „Aufstellung eines Jahresabschlusses“  § 19 Abs. 1: Vorlage einer „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“	§ 19 Abs. 1: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
<b>Bremen</b> (BremStiftG)		§ 12 Abs. 2 Nr. 2: „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“	§ 12 Abs. 2 Nr. 2: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
<b>Hamburg</b> (HmbAGBGB)		§ 13 Abs. 1 lit c): „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“	§ 13 Abs. 1: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ § 13 Abs. 2:
<b>Hessen</b> (HStG)		§ 7 Nr. 2: „eine ordnungsgemäße Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“	§ 7 Nr. 2: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
<b>Mecklenburg-Vorpommern</b> (StiftG MV)		§ 9 Abs. 3: „nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buch-	§ 15 Abs. 2 Nr. 2: „Bericht über die Erfüllung des

Bundesland	Buchführung	führung Rechnung zu legen“	Stiftungszwecks“
		Rechnungslegung	Haushaltsplan/ Bericht
<b>Niedersachsen</b> (NdsStiftG)		§ 15 Abs. 2 Nr. 2:  „eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“  § 11 Abs. 2 Nr. 2: „eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“	§ 11 Abs. 2 Nr. 2: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“

Bundesland	Buchführung	Rechnungslegung	Haushaltsplan / Bericht
<b>Nordrhein-Westfalen</b> (StiftG NW)	§ 10 Abs. 1: Pflicht zur Führung von Büchern	§ 10 Abs. 1: „Aufstellung eines Jahresabschlusses“	
<b>Rheinland-Pfalz</b> (StiftG RhPf)	§ 17 Abs. 2: fortlaufende Aufzeichnung von Einnahmen und Ausgaben  § 14 Abs. 4: Laufende Erfassung der Vermögenszu- und abgänge	§ 17 Abs. 2: „Übersicht“ der „Einnahmen und Ausgaben“  § 17 Abs. 4: „Jahresrechnung“	§ 17 Abs. 1: „Haushaltsplan“
<b>Saarland</b> (SaarlStG)		§ 5 Abs. 1: „nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung eine Jahresrechnung aufzustellen“	§ 11 Abs. 2 Nr. 2: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“

<b>Sachsen</b> (StiftG NL)	keine Regelung	§ 11 Abs. 2 Nr. 2: „Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht“	keine Regelung
<b>Sachsen-Anhalt</b> (StiftG NL)	keine Regelung	keine Regelung	keine Regelung
<b>Schleswig-Holstein</b> (StiftG SH)	§ 4 Abs. 2: Veränderungen des Vermögens und Einnahmen und Ausgaben sind zu erfassen.	§ 10 Abs. 2 Nr. 2: „eine ordnungsmäßige Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“	§ 10 Abs. 2 Nr. 2: „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“
<b>Thüringen</b> (StiftG NL)	keine Regelung	keine Regelung	keine Regelung

Für Stiftungen in Bundesländern, in denen keine landesgesetzlichen Regelungen getroffen wurden, muß auf die allgemeinen Regeln des BGB und allgemeinen Grundsätze der Stiftungsverwaltung zurückgegriffen werden.<sup>79</sup> Demnach wäre in Niedersachsen, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, ggfs. ergänzt um eine Vermögensübersicht, ausreichend.

#### Der Begriff „Jahres(ab)rechnung“

Die überwiegende Zahl der Landesgesetzgeber hat den Begriff der „Jahresrechnung“<sup>80</sup> bzw. „Jahresabrechnung“<sup>81</sup> für die Rechnungslegung der Stiftung gewählt. Damit muß die Rechnungslegung der Stiftung von der kaufmännischen Rechnungslegung abgegrenzt werden, die vom Gesetz als „Jahresabschluß“ (§ 242 Abs. 3 HGB) bezeichnet

<sup>79</sup> So auch ORTH, § 39, Rz. 22.

<sup>80</sup> § 9 Abs. 2 Nr. 2 StiftG BW.

<sup>81</sup> § 19 Abs. 1 StiftGBbg, § 7 Nr. 2 HStG, § 10 Abs. 2 Nr. 2 StiftG SH, § 8 Abs. 1 Nr. 2 StiftG Bln.

wird. Andererseits fehlt im Zusammenhang mit der jährlichen Rechnungslegung der Zusatz „der Einnahmen und Ausgaben“.<sup>82</sup> Daraus muß geschlossen werden, daß der Landesgesetzgeber den Stiftungen die Art der Rechnungslegung freistellen wollte. Die „Jahres(ab)rechnung“ der Stiftung kann entweder eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, ein Jahresabschluß im Sinne des HGB oder eine Kameralrechnung sein.<sup>83</sup>

Ausdrücklich gefordert ist allerdings nicht nur die Erfassung der Einnahmen und Ausgaben (also der Stromgrößen), sondern auch die Erfassung des Vermögens der Stiftung (also der Bestandsgrößen). Dies kann entweder in der verknüpften Darstellung des Jahresabschlusses mit Bilanz (Vermögen) und Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgswirksame Veränderungen) oder bei der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung bzw. Kameralrechnung mit einer zusätzlichen Vermögensübersicht erfolgen. Die ausdrückliche Forderung nach zwei Rechnungslegungsinstrumenten korrespondiert mit den Zielen der Rechnungslegung, zum einen der Sicherung des Vermögensbestandes, zum anderen der zweckentsprechenden Mittelverwendung.

Das Bayerische Stiftungsgesetz wählt die Formulierung „Rechnung über die Führung der Verwaltung“ (Art. 25 Abs. 1 BayStiftG). Aus der Zielsetzung der Regelung muß jedoch geschlossen werden, daß dies gleichbedeutend mit dem Begriff „Jahresabrechnung“ ist. Die Ausführungsverordnung zum Bayerischen Stiftungsgesetz wählt auch den Begriff „Jahresrechnungen“ (§ 52 Abs. 2, S. 3 AVO BayStiftG). Somit können bayerische Stiftungen ihr Rechnungslegungsinstrumentarium nach ihren Anforderungen wählen.<sup>84</sup> Ähnliches gilt in Nordrhein-Westfalen: zwar verwendet das Stiftungsgesetz mit dem Begriff „Jahresabschluß“ (§ 7 Nr. 2 StiftG NW) den gleichen wie das Handelsgesetzbuch (§ 242 Abs. 3 HGB). Jedoch ist davon auszugehen, daß das Gesetz auch eine Jahresrechnung in Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht oder Kameralrechnung zuläßt.<sup>85</sup> In Brandenburg werden die Begriffe „Jahresabschluß“ (§ 12 Abs. 1 S. 1 StiftGBbg) und „Jahresabrechnung“ (§ 19 Abs. 1 StiftGBbg) alternierend – und damit offenbar synonym – verwendet.

<sup>82</sup> Im Gegensatz zur laufenden Buchführung, wo § 17 Abs. 2 StiftG RhPf ausdrücklich die fortlaufende Aufzeichnung von Einnahmen und Ausgaben nennt.

<sup>83</sup> Ähnlich: IDW-Entwurf unter 2111., der allerdings die Kameralrechnung nicht mit unter den Begriff der „Jahres(ab)rechnung“ faßt. Ähnlich ORTH, § 39, Rz. 59, der die Methode der Rechnungslegung von Größe der Stiftung und Umfang des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes abhängig macht.

<sup>84</sup> § 52 Abs. 1, S. 2 AVO BayStiftG nennt zwar nur ausdrücklich die freie Wahl der Buchführungsart und des Beginns des Geschäftsjahres, stellt aber die Art der Rechnungslegung frei. So auch: VOLLSTÖRLE, § 28, Rz. 3: „An die kameralistische Buchführung sind die Stiftungen, wie der in Art. 28 StG verwendete Begriff 'Voranschlag' zeigt, nicht gebunden.“ Anderer Ansicht wohl: POHLEY, S. 72, der die Rechnung als inhaltlich der „Jahresrechnung der Kommunen“ mit Haushaltsrechnung (Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung) und Vermögensrechnung entsprechend sieht, also nur eine Kameralrechnung zulassen will.

<sup>85</sup> Für rechtlich selbständige örtliche Stiftungen ausdrücklich ein Wahlrecht zulassend: WENZEL, S. 14.

## Verhältnis der Landesstiftungsgesetze zu anderen Normen

Aufgrund der Offenheit der Landesstiftungsgesetze bezüglich der Art der Rechnungslegung von Stiftungen erübrigt sich auch die Frage, inwieweit Landesstiftungsgesetze als *lex specialis* den Vorschriften des HGB oder BGB vorgehen. Betreibt die Stiftung ein Handelsgewerbe, ist sie für diesen Bereich rechnungslegungspflichtig nach dem Handelsgesetzbuch. Für die anderen Bereiche steht ihr die Wahl der Rechnungslegung grundsätzlich frei. Sie kann dafür freiwillig auch die kaufmännische Rechnungslegung wählen.

## 2.6 Entwurf einer Verlautbarung des IDW zur Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen

### Vorgeschichte<sup>86</sup>

Die bisherigen Ausführungen zeigen die unbefriedigende Situation bei der Rechnungslegung von Stiftungen. Auf der einen Seite ist eine Rechnungslegung unbedingt erforderlich. Dies ergibt sich schon aus der Forderung nach einer ordnungsmäßigen Stiftungsverwaltung. Das Stiftungsrecht verlangt daher auch eine – wie auch immer gestaltete – Rechnung. Auf der anderen Seite ist der gesetzliche Rahmen nicht ausreichend definiert, die Regelungen sind unscharf und die Möglichkeiten reichen von der einfachen Belegablage bis zur straff organisierten Finanzbuchhaltung.

Aus dem Fehlen der Vorgaben ergibt sich ein Dilemma: auf der einen Seite kann sich die Stiftungsverwaltung bei der Ausgestaltung nicht an Vorgaben ausrichten, auf der anderen Seite kann die Stiftungsaufsicht aufgrund des Gesetzesvorbehaltes nur schwierig Vorgaben machen. In diesem Dilemma befindet sich auch der Wirtschaftsprüfer, wenn er – wie in einigen Landesstiftungsgesetzen vorgesehen – die Jahresrechnung einer Stiftung prüft: im Interesse der (staatlichen) Stiftungsbehörde tätig und vom Stiftungsvorstand beauftragt, ist es schwierig, die Normen zu bestimmen, an denen er seine Prüfung auszurichten hat.

Dies war einer der Gründe für das Institut der Wirtschaftsprüfer eine Verlautbarung zur Rechnungslegung und Prüfung von Stiftung anzustreben.<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup> Zur Diskussion um eine Regelung der Rechnungslegung von Stiftungen: siehe ORTH, Rechnungslegung, S. 1343ff.

<sup>87</sup> Für eine ausführliche Darstellung des Entwurfes für eine Verlautbarung siehe den Aufsatz von MERL.

## Bedeutung von Verlautbarungen des IDW

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) als Facheinrichtung des Berufsstandes kann keine Gesetze oder Verordnungen erlassen. Die Verlautbarungen stellen daher die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer zu fachlichen Fragen der Rechnungslegung und Prüfung dar oder sollen zu deren Entwicklung beitragen.<sup>88</sup> Unmittelbare Bindungswirkung haben diese fachlichen Äußerungen zunächst für den Wirtschaftsprüfer. Weicht er ohne gewichtigen Grund von den Stellungnahmen ab, kann dies ggfs. zu Regreßfällen, in einem Verfahren der Berufsaufsicht oder in einem Strafverfahren zu seinem Nachteil ausgelegt werden.<sup>89</sup>

Wenngleich das Amtsgericht Duisburg in einem Fall der Auffassung war<sup>90</sup>, fachliche Äußerungen des IDW wären eine Ansicht in der juristischen Diskussion, die wie jede andere Meinungsäußerung auch nur Gewicht hat, soweit ihr überzeugende Argumente zugrundeliegen, haben die fachlichen Äußerungen des IDW eine mittelbare Wirkung auf die Rechnungslegung. Nach den „Richtungsweisenden Feststellungen“ der Wirtschaftsprüferkammer muß der Wirtschaftsprüfer bei der Prüfung stets die Anwendbarkeit der fachlichen Äußerungen prüfen.<sup>91</sup> Darüberhinaus bieten die Fachgutachten, Stellungnahmen und Verlautbarungen eine Orientierung. Die darin geäußerte Meinung ist jedoch mehr als eine Ansicht unter vielen. Denn zum anderen wird der die Stiftung beratende oder prüfende Wirtschaftsprüfer auf deren Einhaltung drängen. Weicht die Rechnungslegende ab, wird der Wirtschaftsprüfer dies in seinem Prüfungsbericht und ggf. in seinem Bestätigungsvermerk zum Ausdruck bringen müssen.

## IDW-Entwurf

Die Verlautbarung „Zur Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen“ liegt als Entwurf des Hauptfachausschusses vor.<sup>92</sup> Interessierte können ihre Stellungnahme dazu abgeben, er soll 1998 verabschiedet werden. Ausgehend von einer grundsätzlichen Darstellung der Stiftung und den Rechtsvorschriften für die Rechnungslegung werden

---

<sup>88</sup> IDW-FG 1/1988, C. IV.

<sup>89</sup> IDW-FG 1/1988, Anmerkung zu C. IV.

<sup>90</sup> AG Duisburg vom 31. Dez. 1993, Mitteilungen der Wirtschaftsprüferkammer 1994, 122 [123].

<sup>91</sup> Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer (Berufsrichtlinien), festgestellt von der Wirtschaftsprüferkammer am 12. März 1987, zu II. Gewissenhaftigkeit (S. 11).

<sup>92</sup> Den folgenden Ausführungen liegt der Entwurf der Verlautbarung zugrunde, wie er in der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“ in 1997, S. 712 - 723, veröffentlicht wurde. Er wird zitiert als: IDW, Entwurf, Tz.

Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen festgestellt. Jeweils ein Abschnitt ist der Rechnungslegung der Stiftung nach handelsrechtlichen Vorschriften und der Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung gewidmet. Ergänzt werden diese Abschnitte durch eine Stellungnahme zum Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes. Außerdem nimmt das IDW zur Prüfung und Publizität von Stiftungen Stellung.

### 3. Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen

#### Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung

Die Stiftungsgesetze einiger Länder verlangen ausdrücklich die Ordnungsmäßigkeit der Jahresabrechnung,<sup>93</sup> ohne diese Grundsätze zu bestimmen. Gesetzlich normiert sind solche Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung im Handelsrecht. Nachdem es keine davon abweichenden Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung von Stiftungen gibt<sup>94</sup>, gelten diese aber auch für Stiftungen<sup>95</sup>.

- Richtigkeit und Willkürfreiheit
- Klarheit und Übersichtlichkeit<sup>96</sup>
- Vollständigkeit und Saldierungsverbot<sup>97</sup>
- Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten<sup>98</sup>
- Vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden<sup>99</sup>
- Bewertungs- und Gliederungsstetigkeit<sup>100</sup>
- Bewertung unter Berücksichtigung einer Fortführung der Tätigkeit<sup>101</sup>

---

<sup>93</sup> § 7 Nr. 2 HStG bzw. § 10 Abs. 2 Nr. 2 StiftG SH, § 9 Abs. 3 StiftG MV, § 5 Abs. 1 SaarlStiftG und § 7 Abs. 3 StiftG BW beziehen sich ausdrücklich auf die „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“.

<sup>94</sup> So für die Buchführung: CARSTENSEN, Erhaltung, S. 790.

<sup>95</sup> So bereits GOERDELER, Rechtsform, S. 729f.

<sup>96</sup> § 243 Abs. 2 HGB.

<sup>97</sup> § 246 HGB.

<sup>98</sup> § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB.

<sup>99</sup> § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

<sup>100</sup> §§ 252 Abs. 1 Nr. 6, 265 Abs. 1 HGB.

<sup>101</sup> § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB.

## Art der Rechnungslegung

Grundsätzlich steht es der Stiftung frei, zwischen dem Jahresabschluß, der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung und der Kameralrechnung als Rechnungslegung zu wählen.<sup>102</sup> Kriterien dafür sind Art und Umfang der Vermögensverwaltung und der ökonomischen Aktivitäten sowie die Größe und Einrichtung der Stiftungsverwaltung. Es wird jedoch die Rechnungslegung nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften vorzuziehen sein.<sup>103</sup> Zum einen werden in diesem System des Rechnungswesens erfolgswirksame Veränderungen des Vermögen als Aufwendungen und Erträge periodengerecht zugeordnet, so daß ein vorzeitiger Abfluß von Stiftungsvermögen erschwert wird. Außerdem gewährt eine nach der Doppik geführte kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung zusätzliche Sicherheit vor unberechtigten Vermögensabflüssen. Durch die jederzeit mögliche Abstimmung zwischen erfolgswirksamen Vermögensänderungen und dem Vermögensbestand (z. B. Kasse und Bankkonto) sind unberechtigte Entnahmen schwieriger zu verdecken, da sie doppelt erfaßt werden. Eine nach einheitlichen Regeln geführte Rechnungslegung zutreffend abgegrenzter Stiftungsergebnisse erhöht außerdem die Vergleichbarkeit zwischen den einzelnen Jahresergebnissen einer Stiftung wie zwischen Stiftungen untereinander.

Eine Stiftung ist einer Kapitalgesellschaft insofern vergleichbar, als hier der Vorstand/Geschäftsführer Vermögen verwaltet, das ihm nicht gehört. Dem entsprechend sollten auch Stiftungen die umfangreicheren Rechnungslegungsvorschriften für große Kapitalgesellschaften (§§ 264ff. HGB) freiwillig anwenden. Soweit Stiftungen in einen Konzern durch Beteiligungen und/oder umfangreiche Lieferungs- und Leistungsbeziehungen wirtschaftlich eingebunden sind, sollten sie auch einen Konzernabschluß in entsprechender Anwendung der §§ 290ff. HGB aufstellen.<sup>104</sup> Ein solcher – freiwillig erstellter – Konzernabschluß kann auch vor Erreichen der Größengrenzen des Publizitätsgesetzes (§ 11 PubLG) in Frage kommen.

## 4. Der Jahresabschluß als Rechnungslegung der Stiftung

### 4.1 Gliederung

Der Ausweis der Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz sollte sich mindestens an der Gliederung des § 247 HGB orientieren. Es ist jedoch in der Regel sachge-

---

<sup>102</sup> Ebenso: CARSTENSEN, Erhaltung, S. 790, mit weiteren Nachweisen.

<sup>103</sup> Ebenso: IDW, Entwurf, unter 213. Die folgende Argumentation lehnt sich an: IDW, Entwurf, unter 213.

<sup>104</sup> So auch: IDW, Entwurf, unter 213.



recht, das Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 und 3 HGB zu verwenden. Besonderheiten von Stiftungen sollten durch Hinzufügen neuer Posten bzw. Anpassung von Postenbezeichnungen berücksichtigt werden.<sup>105</sup>

So sollte das Grundstockvermögen<sup>106</sup> getrennt vom übrigen Anlagevermögen ausgewiesen werden, um Veränderungen im Grundstockvermögen leichter nachvollziehen zu können. Der Anlagespiegel gemäß § 268 Abs. 2 HGB sollte dementsprechend neben dem Anlagevermögen auch die Entwicklung des Grundstockvermögens darstellen.<sup>107</sup>

Für bayerische Stiftungen ist dabei zu beachten, daß Grundstücke immer zum Grundstockvermögen gehören.<sup>108</sup>

Weitere stiftungs-spezifische Besonderheiten können sein:

- Sonderposten für empfangene Spenden und/oder Zuschüsse<sup>109</sup>,
- Vermögen und Schulden von unselbständigen Stiftungen, die von der Stiftung treuhänderisch verwaltet werden,
- Verbindlichkeiten aus satzungsmäßigen Leistungen.

Für das „Eigenkapital“ einer Stiftung wird folgender Ausweis auf der Passivseite vorgeschlagen<sup>110</sup>:

#### A. Eigenkapital

- I. Stiftungskapital
  - 1. Grundstockvermögen
  - 2. Zustiftungen
- II. Ergebnismrücklagen
  - 1. Kapitalerhaltungsrücklage
  - 2. Sonstige Ergebnismrücklagen
- III. Mittelvortrag

---

<sup>105</sup> So auch: IDW, Entwurf, unter 221 (1).

<sup>106</sup> Das Grundstockvermögen (oder Stiftungskapital) ist der Wert der Vermögensgegenstände, der der Stiftung durch Stiftungsakt und Vermögensausstattung übertragen worden ist. Zum Grundstockvermögen gehören nicht nur die Vermögenswerte, die im Rahmen der Errichtung der Stiftung übertragen wurden, sondern auch die im Rahmen von Zustiftungen übertragenen.

<sup>107</sup> Nach Ansicht von ORTH, § 37, Rz. 133, ist ein Anlagespiegel nur bei Stiftungen erforderlich, bei denen Zu- und Abgänge in nennenswertem Umfang stattfinden. Da eine solche Grenze schwierig zu bestimmen ist, sollte grundsätzlich ein Anlagespiegel erstellt werden.

<sup>108</sup> POHLEY, S. 43 m. N.

<sup>109</sup> Siehe dazu IDW-HFA, 4/1995.

<sup>110</sup> Ähnlich: IDW, Entwurf, unter 221 (3).

Die Gewinn- und Verlustrechnung sollte entsprechend dem Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB) gegliedert werden. Das Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB) ist bei Stiftungen kaum vorstellbar.<sup>111</sup> Nachdem Stiftungen in der Regel weder Gewinn- noch Verlust-orientiert arbeiten, empfiehlt sich die „Gewinn- und Verlustrechnung“ als „Ergebnisrechnung“ zu bezeichnen.

## 4.2 Bewertung

### Kapitalerhaltung

Das deutsche Handelsrecht ist bei der Bewertung der Vermögensgegenstände den historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten als Obergrenze verpflichtet. Bei steigenden Preisen hat dies folgenden Effekt: die ergebnisvermindernden Abschreibungen werden auf Basis der (niedrigeren) historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten berechnet und sind daher „zu niedrig“. Bei steigenden Wiederbeschaffungskosten führt dies dazu, daß wirtschaftlich „zuviel“ verwendet werden kann. Real wird das Stiftungsvermögen dadurch vermindert, weil die Abschreibungen zu niedrig sind.

Um die Verwendung solcher Scheingewinne zu vermeiden, bestehen folgende Möglichkeiten:

- (a) Die Abschreibungen werden auf Basis der jährlich veränderten Wiederbeschaffungskosten berechnet.
- (b) Die „Scheingewinne“ werden in eine das Ergebnis mindernde Rücklage („Preissteigerungsrücklage“ oder „Kapitalerhaltungsrücklage“) eingestellt und so vor der Verwendung gesperrt.

Alternative (a) würde nicht nur den handelsrechtlichen Vorschriften widersprechen. Sie würde auch einen erheblichen Mehraufwand bedeuten, da jedes Jahr<sup>112</sup> die Wiederbeschaffungskosten sämtlicher Vermögensgegenstände ermittelt und darauf die Abschreibung berechnet werden müßte.

Zu Alternative (b): Der Zeitwert des Vermögens wird in einer Nebenrechnung ermittelt,<sup>113</sup> davon die Schulden abgezogen und das so ermittelte Nettovermögen des Jahres mit dem des Vorjahres verglichen. Verminderungen des Nettovermögens werden in die

---

<sup>111</sup> So auch: IDW, Entwurf, unter 221 (1).

<sup>112</sup> Oder zumindest in regelmäßigen Abständen.

<sup>113</sup> Zur Technik und Vereinfachungsmöglichkeiten: vgl. IDW-HFA, 2/1975.

Kapitalerhaltungsrücklage eingestellt. Alternativ dazu kann die Verminderung des Nettovermögens auch anhand eines Index ermittelt werden.

Die Kapitalerhaltungsrücklage ist nicht nur einfacher zu ermitteln, sie kann auch nach steuerlichen Vorschriften als die für gemeinnützige Stiftungen zulässigen freien Rücklage gemäß § 58 Nr. 7 lit. a AO ausgestaltet werden. Der Ermittlung im Rahmen einer Nebenrechnung und dem Ausweis als Kapitalerhaltungsrücklage wird daher der Vorzug gegeben.<sup>114</sup>

#### Außerplanmäßige Abschreibungen

§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB sieht für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens das sog. „strenge Niederstwertprinzip“ vor. Das bedeutet, Vermögensgegenstände müssen am Stichtag mit dem niedrigeren Wert von Anschaffungskosten, Börsen- oder Marktpreis oder „beizulegendem Wert“ bewertet werden. Es stellt sich die Frage, ob eine solche Regelung für Stiftungen immer sachgerecht ist. Eine Stiftung hat beispielsweise ein Devisenkonto in Dollar, um damit Stipendiaten in afrikanischen Ländern zu fördern. Angenommen, der Dollar sinkt in seinem Wert gegenüber der Deutschen Mark. Für die Stipendiaten in ihrem Heimatland hat sich der Wert des Dollars jedoch nicht verändert. Somit wird eine außerplanmäßige Abschreibung nicht in jedem Fall für erforderlich gehalten.

#### Stille Reserven und Admassierungsverbot

Aufgrund des Vorsichtsprinzips läßt es das Handelsrecht zu, daß der Bilanzierende sich schlechter rechnen kann, als er in Wirklichkeit ist. Diese Differenzen zwischen dem wahren Wert und dem Buchwert („Stille Reserven“) sind teils unvermeidlich (Unge- nauigkeiten bei Schätzungen), teils gesetzlich vorgeschrieben (Zwangsreserven, z. B. aufgrund von Bilanzierungsverboten wie dem § 248 HGB), teils gesetzlich erlaubt (Spezielle Ermessensreserven: Ansatz- und Bewertungswahlrechte).<sup>115</sup> Aus Art. 26 BayStiftG, nach dem die Stiftungsaufsicht die Ansammlung von Ertrag des Stiftungsvermögens anordnen kann, folgerten VOLL/STÖRLE ein gesetzliches Admassierungsverbot. Demnach könne die Stiftung nicht selbständig eine Aufstockung von Grundstockvermögen vornehmen.<sup>116</sup> Diesem Admassierungsverbot mag das Legen von Ermessensreserven dem ersten Anschein nach widersprechen. Zwar führen stille Reserven

---

<sup>114</sup> So auch: IDW, Entwurf, unter 221 (3).

<sup>115</sup> HOPT, § 253, Rz. 26.

<sup>116</sup> VOLL/STÖRLE, Art. 29, Rz. 3.

durch den Stiftungsvorstand zu einer Sperrung von Mitteln. Diese stillen Reserven resultieren aber nicht aus Erträgen und fallen damit vom Inhalt her schon nicht unter die Admassierung.

Gleiches gilt für das aus § 8 Abs. 2 und 3 StiftG NW abgeleitete Thesaurierungsverbot<sup>117</sup> und die Begrenzung der Rücklagenbildung auf die Ausnahmeregelungen der § 58 Nr. 6 und 7 AO. Eine Thesaurierung von Erträgen kann schon begrifflich nur aus Erträgen, nicht aus Bewertungswahlrechten abgeleitet werden.

Der Bundesgerichtshof sah in der Bildung stiller Reserven, z. B. durch Abschreibungen gemäß § 253 Abs. 4 HGB oder der Bildung von Aufwandsrückstellungen gemäß § 249 HGB eine Ergebnisverwendung.<sup>118</sup> Wenngleich die Ausübung von gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften nicht illegal sein kann, kann die übermäßige Bildung stiller Reserven zu verwendende Mittel in einem Maße sperren, daß dies zu einem Verstoß gegen den Stiftungszweck führt.<sup>119</sup> Zur Vermeidung eines derartigen Übermasses sollten Stiftungen auf Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB verzichten.<sup>120</sup>

#### Zuschreibungen

Bei Vermögensgegenständen, die außerplanmäßig gemäß §§ 253 Abs. 2 S. 3, Abs. 3 oder 4 HGB abgeschrieben wurden<sup>121</sup>, dürfen Einzelkaufleute diesen niedrigeren Wert gemäß § 253 Abs. 5 HGB beibehalten. Kapitalgesellschaften müssen dagegen wieder auf den Wert zuschreiben, der sich ohne die außerplanmäßige Abschreibung ergeben hätte, wenn der Grund für diese weggefallen ist (§ 280 Abs. 1 HGB). Für die Stiftung wird eine entsprechende Vorgehensweise vorgeschlagen.<sup>122</sup> Das Gebot der Richtigkeit und Willkürfreiheit sollte hier über dem Vorsichtsprinzip stehen.

#### Unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände

Erhält eine Stiftung durch Zustiftung oder Spende Vermögensgegenstände unentgeltlich, so sind diese in die Bilanz mit dem Wert aufzunehmen, den die Stiftung bei entgeltli-

---

<sup>117</sup> CARSTENSEN, Erhaltung, S. 786.

<sup>118</sup> BGH vom 24. März 1996, BB 1996, 1105 [1109].

<sup>119</sup> Ähnlich: IDW, Entwurf, unter 213.

<sup>120</sup> Im Ergebnis ebenso: IDW, Entwurf, unter 221 (2).

<sup>121</sup> Nach der hier vertretenen Ansicht sollten Stiftungen auf Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB verzichten.

<sup>122</sup> So auch: IDW, Entwurf, unter 221 (2).

chem Erwerb hätte zahlen müssen (fiktive Anschaffungskosten).<sup>123</sup> Die dadurch entstehenden Erträge sind in der Regel durch Bildung eines Sonderpostens für die Spende zu kompensieren, wenn der Zugang im Fall der Zustiftung nicht ohnehin erfolgsneutral zu buchen ist.<sup>124</sup>

### 4.3 Ansatzvorschriften

#### Bilanzierung satzungsmäßiger Leistungen

Die Bilanzierung satzungsmäßiger Leistungen richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen: Ist die Leistung am Stichtag noch nicht zugesagt oder fällig gewesen, erfolgt keine Passivierung, da noch ein „schwebendes Geschäft“ vorliegt. Erfolgte bis zum Stichtag eine Zusage, steht die Höhe der Verpflichtung fest und kann der Zahlungszeitpunkt bestimmt werden, ist die nur noch zu erbringende Leistung als Verbindlichkeit zu passivieren.<sup>125</sup> Ist die Leistung fällig geworden, konnte jedoch nur noch nicht ausgezahlt werden, ist ebenfalls eine „Verbindlichkeit aus satzungsmäßigen Leistungen“ zu bilden. Erfolgte die Zusage von Leistungen, sind die Höhe oder der Zahlungszeitpunkt jedoch ungewiß, ist eine Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 HGB für eine ungewisse Verbindlichkeit zu bilden.<sup>126</sup>

Leistungszusagen unter dem Vorbehalt ausreichender Stiftungsmittel oder Förderung von dritter Seite sind als aufschiebend bedingte Verbindlichkeit erst mit Eintritt der Bedingung zu bilanzieren. Rechnet der Stiftungsvorstand fest mit ausreichenden Stiftungsmitteln für dieses Projekt oder eine Förderzusage von Dritten, so ist die Verbindlichkeit aus der Zusage als Rückstellung zu passivieren.<sup>127</sup>

#### Pensionsverpflichtungen

Rentenverpflichtungen gegenüber Destinatären der Stiftung sind als „Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen“ (§ 266 Abs. 3, B. 1.) in voller Höhe zu passi-

---

<sup>123</sup> Ebenso: IDW, Entwurf, unter 221 (2).

<sup>124</sup> Ohne Berührung der Ergebnisrechnung.

<sup>125</sup> Ebenso: IDW, Entwurf, unter 221 (5).

<sup>126</sup> Ebenso: IDW, Entwurf, unter 221 (5).

<sup>127</sup> So auch: IDW, Entwurf, unter 221 (5).

vieren. Das Wahlrecht des Art. 28 EGHGB ist für Stiftungen nicht anwendbar.<sup>128</sup> Passiviert die Stiftung ihre Pensionsverpflichtungen nicht vollständig, wie es Art. 28 HGB zulässt, wird zum einen das Stiftungsvermögen in Zukunft mit in der Vergangenheit verursachten Aufwendungen belastet.<sup>129</sup> Zum anderen wollte der Gesetzgeber mit dem Wahlrecht des Art. 28 EGHGB unbillige Härten in einem anderen Fall vermeiden. Unternehmen, die vor dem Bilanzrichtliniengesetz ihre Pensionsverpflichtungen zulässigerweise nicht in voller Höhe passiviert hatten, sollten durch Gesetzesänderung nicht gezwungen werden, sich selber als bilanziell überschuldet darzustellen. Dem Stiftungsvermögen haftet dagegen das Moment der Dauer an. Es ist daher wichtig, zukünftige Belastungen in voller Höhe ausgewiesen zu sehen.

Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, sind mit ihrem Barwert zu bewerten.<sup>130</sup> Bei Anwartschaften stellt der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Teilwert die Untergrenze dar.<sup>131</sup> Im Interesse einer vollständigen Erfassung der zukünftigen Verpflichtungen erscheint es für Stiftungen jedoch sachgerechter, auch Anwartschaften mit dem nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Barwert zu passivieren.

#### Bilanzielle Behandlung von Spenden

Gemeinnützige Stiftungen erhalten auch freigiebige Zuwendungen als Geld- oder Sachspenden. Für diese gilt die Stellungnahme des Hauptfachausschusses 4/1995 „Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen“.<sup>132</sup>

Danach können Geldspenden ohne Zweckbindung im Jahr des Zuflusses vollständig erfolgswirksam vereinnahmt werden. Bei unentgeltlich überlassenen Einzelgegenständen und unentgeltlich erhaltenen Dienstleistungen (Sachspenden)<sup>133</sup> ist zu unterscheiden: Dienen die Sachspenden der dauernden Nutzung durch die Stiftung, sind sie in deren Anlagevermögen mit dem „vorsichtig zu schätzenden Wert“ als Anschaffungskosten anzusetzen.<sup>134</sup> Dienen die Sachspenden nur für kurze Zeit der Stiftung (z. B. Un-

---

<sup>128</sup> Ähnlich: IDW, Entwurf, unter 221 (7), der davon spricht, daß eine Ausübung des Wahlrechtes für Stiftungen, auch wenn sie Kaufmannseigenschaft haben, nicht „sachgerecht“ ist.

<sup>129</sup> So die Argumentation des IDW-Entwurfes unter 221 (7).

<sup>130</sup> In analoger Anwendung von § 253 Abs. 1, S. 2, HS. 2 HGB.

<sup>131</sup> Vgl. dazu ELLROT/RHIEL, § 249, Rz. 209.

<sup>132</sup> So auch: IDW, Entwurf, unter 221 (6).

<sup>133</sup> Definition in Anlehnung an IDW-HFA 4/1995, unter B. 2.

<sup>134</sup> IDW-HFA 4/1995, unter B. 2.

terstützung bei einer einmaligen Aktion) sind diese wie Geldspenden im Jahr des Zuflusses erfolgswirksam zu vereinnahmen.

Für Geld- oder Sachspenden mit Zweckbindung ist ein Passivposten in Höhe der Spende zu bilden. Als Postenbezeichnung auf der Passivseite schlägt der HFA „Verbindlichkeiten aus noch nicht verwendeten zweckgebundenen Spenden“ vor.<sup>135</sup> Die Bezeichnung „Sonderposten für noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden“ trifft unseres Erachtens den Charakter des Postens besser. Denn in den wenigsten Fällen wird die Zuwendung mit der Pflicht zur Rückzahlung verbunden sein. Eine Außenverpflichtung im Sinne einer Verbindlichkeit liegt daher nicht vor und sollte auch nicht als solche ausgewiesen werden.

Die (erfolgswirksame) Auflösung des Sonderpostens erfolgt entsprechend der Verwendung der Geldspende bzw. der Abschreibung der aktivierten Sachspende. Unter dem Strich ergibt sich daraus zwar keine Ergebnisveränderung. Jedoch wurde die Vereinnahmung und zweckentsprechende Mittelverwendung ausreichend dokumentiert.

Können Spenden nicht oder nicht vollständig zweckentsprechend verwendet werden oder fällt die Zweckbindung weg, kann die Verbindlichkeit erfolgswirksam aufgelöst werden.<sup>136</sup>

## 5. Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung

### 5.1 Rechnungslegungsinstrumente

Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensrechnung sind zwei selbständige Rechnungslegungsinstrumente, die sich im Unterschied zum Jahresabschluß nicht miteinander abstimmen lassen.

Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung erfaßt alle Zu- und Abflüsse an Geldmitteln. Die Vermögensrechnung dokumentiert den vorhandenen Bestand an Vermögensgegenständen und die Belastungen durch Schulden.

---

<sup>135</sup> IDW-HFA 4/1995, unter B. 3.

<sup>136</sup> IDW-HFA 4/1995, unter B. 3.

## 5.2 Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung

### Umfang und Gliederung

Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung muß alle Veränderungen des Geldmittelbestandes erfassen. Dazu gehören auch:

- Reine Finanzierungsvorgänge wie die Aufnahme und Tilgung von Darlehen,
- Investitionen, einschließlich der Umschichtungen des Grundstockvermögens,
- Beträge, die im Namen und für Rechnung eines Dritten vereinnahmt und verausgabt wurden,
- Zugänge aus Sachspenden und Abgänge aus deren Verwendung.<sup>137</sup>

Der IDW-Entwurf schlägt folgende Gliederung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung vor<sup>138</sup>:

1.	Einnahmen aus laufender Tätigkeit	
2.	- Ausgaben aus laufender Tätigkeit	
3.	= Einnahmen-/Ausgabenüberschuß aus laufender Tätigkeit	
4.	Einnahmen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens (mit Ausnahme von Finanzanlagen)	
5.	- Ausgaben für Investitionen in das Anlagevermögen (mit Ausnahme von Finanzanlagen)	
6.	= Einnahmen-/Ausgabenüberschuß aus Investitionstätigkeit	
7.	= Finanzierungsfreisetzung/ -bedarf (=Summe 3. + 6.)	
8.	Einnahmen aus dem Finanzbereich	
9.	- Ausgaben aus dem Finanzbereich	
10.	= Einnahmen-/Ausgabenüberschuß aus dem Finanzbereich	
11.	Veränderung des Geldmittelbestandes (Summe 7. + 10.)	
12.	+ Bestand der Geldmittel am Anfang der Periode	
13.	= Bestand der Geldmittel am Ende der Periode	

<sup>137</sup> So IDW-HFA 4/1995, unter B. II. 1. i. V. m. B. I. 2.

<sup>138</sup> IDW, Entwurf, unter 231.



### 5.3 Einzelfragen

#### Zustiftungen

Es stellt sich die Frage, wie Veränderungen des Stiftungskapitals im Sinne eines „Eigenkapitals“ der Stiftung zu erfassen sind. Eine Zuwendung kann auch eine Zustiftung darstellen. Der Verzicht auf eine Erfassung des Mittelzuflusses in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung kann schon alleine deshalb nicht in Betracht kommen, weil sonst der Geldmittelbestand bei Geldspenden nicht mit dem tatsächlichen übereinstimmt. Zustiftungen stellen jedoch weder eine Einnahme aus laufender Tätigkeit noch aus dem Investitionsbereich dar. Aber auch der Finanzbereich<sup>139</sup> ist nicht die treffende Position. Es wird daher vorgeschlagen, Zuflüsse aus Zustiftungen in einer eigenen Position im Finanzbereich auszuweisen.

Dort sollten auch Zugänge von Zustiftungen in Form von Sachspenden erfaßt werden.<sup>140</sup> Gleichzeitig sollte die Verwendung der Sachspende im Investitionsbereich erfaßt werden.<sup>141</sup> Dadurch wird einerseits die Geldmittelveränderung im engeren Sinne wieder korrekt dargestellt. Andererseits werden Sachspenden auch in der (laufenden) Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung erfaßt.

#### Abschreibungen

Problematisch ist die Behandlung von Investitionen in Sachanlagevermögen in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Diese können entweder nur bei Zu- oder Abgang in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung erfaßt werden (Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung im engen Sinne), da nur zu diesen beiden Zeitpunkten ein Geldmittelfluß erfolgt. Andererseits führt dies insbesondere bei großen Investitionen zu erheblichen Verzerrungen der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Um diese zu vermeiden, werden die Ausgaben für Investitionen über die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt, indem die Anlagegüter über die Jahre der Nutzung „abgeschrieben“ werden, d. h. in Raten in die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung einfließen.

Nach hier vertretener Ansicht werden auch Investitionen mit ihren Geldmittelveränderungen erfaßt, d. h., beim Zugang mit dem Geldmittelabfluß und beim Zugang mit dem Verkaufserlös aus dem Abgang. Die daraus resultierenden Verzerrungen sind im System der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung begründet.

---

<sup>139</sup> In dem der IDW, Entwurf, unter 231 (1) Zustiftungen in Form von Geld ausweisen möchte.

<sup>140</sup> „(fiktive) Einnahme“, IDW, Entwurf, unter 231 (1)

<sup>141</sup> „(fiktive) Ausgabe“, IDW, Entwurf, unter 231 (1).

## 5.4 Vermögensrechnung

Die Vermögensrechnung ist eine Übersicht der vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden, somit eine Art Inventar des Stiftungsvermögens. Eine Anlehnung an die entsprechenden Vorschriften des HGB bietet sich an.<sup>142</sup> Demnach könnte die Gliederung wie folgt aussehen:

### Vermögen

- |   |   |
|---|---|
| A. Grundstockvermögen   | B. Übriges Vermögen   |
| I. Immaterielle Vermögensgegenstände                                | I. Immaterielle Vermögensgegenstände                                |
| II. Sachanlagen   | II. Sachanlagen   |
| 1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, einschließlich Bauten | 1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, einschließlich Bauten |
| 2. Übriges Sachanlagevermögen                                       | 2. Übriges Sachanlagevermögen                                       |
| III. Finanzanlagen  | III. Finanzanlagen  |
| IV. Vorräte   | IV. Vorräte   |
| V. Wertpapiere<br>(soweit nicht unter A. III. auszuweisen)          | V. Wertpapiere<br>(soweit nicht unter A. III. auszuweisen)          |
| VI. Flüssige Mittel   | VI. Flüssige Mittel   |
| VII. Forderungen und übrige Vermögensgegenstände                    | VII. Forderungen und übrige Vermögensgegenstände                    |

<sup>142</sup> Ebenso IDW, Entwurf, unter 232.

## Stiftungskapital und Schulden

- |                              |   |
|------------------------------|---|
| A. Stiftungskapital          | B. Verbindlichkeiten                            |
| 1. Grundstockvermögen        | 1. Verbindlichkeiten aus erteilten Zusagen      |
| 2. Zustiftungen              | 2. Ungewisse Verbindlichkeiten                  |
| 3. Kapitalerhaltungsrücklage | 3. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten |
| 4. Sonstige Rücklagen        | 4. Verbindlichkeiten aus erteilten Zusagen      |
| 5. Mittelvortrag             | 5. Ungewisse Verbindlichkeiten                  |
|                              | 6. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten |
|                              | 7. Übrige Verbindlichkeiten                     |

Um zusätzliche Informationen zu vermitteln, sollten in der Bewertung der Vermögensgegenstände die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Zeitwerten gegenübergestellt werden.<sup>143</sup>

## 6. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks und weitere Rechnungslegungsinstrumente

### 6.1 Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks

Die Stiftungsgesetze von Baden-Württemberg<sup>144</sup>, Berlin<sup>145</sup>, Brandenburg<sup>146</sup>, Bremen<sup>147</sup>, Hamburg<sup>148</sup>, Hessen<sup>149</sup>, Mecklenburg-Vorpommern<sup>150</sup>, Niedersachsen<sup>151</sup>,

---

<sup>143</sup> Ebenfalls Zeitwerte zulassend: IDW, Entwurf, unter 232.

<sup>144</sup> § 9 Abs. 2 Nr. 2 StiftG BW.

<sup>145</sup> § 8 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Bln.

<sup>146</sup> § 19 Abs. 1 StiftGBbg.

<sup>147</sup> § 12 Abs. 2 Nr. 2 BremStiftG.

<sup>148</sup> § 13 Abs. 1 HmbAGBGB.

<sup>149</sup> § 7 Nr. 2 HStG.

<sup>150</sup> § 15 Abs. 2 Nr. 2 StiftG MV.

Saarland<sup>152</sup> und Schleswig-Holstein<sup>153</sup> schreiben einen „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes“ vor. Im Interesse einer ordnungsmäßigen Stiftungsverwaltung sollten aber auch Stiftungsvorstände in anderen Bundesländern freiwillig einen solchen Bericht der Jahresrechnung beifügen.<sup>154</sup>

Dieser könnte wie folgt gegliedert sein:

## **A. Rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse**

### **I. Rechtliche Verhältnisse**

- Kurzer Überblick über Stiftungsgeschäft und Genehmigung
- Wesentliche Veränderungen bei den rechtlichen Verhältnissen, insbesondere Änderungen der Satzung
- Steuerliche Verhältnisse: Gemeinnützigkeit oder Steuerpflichten
- Organe: Besetzung, Sitzungen und wesentliche Beschlüsse
- Unternehmensverbindungen  
wie wichtige Beteiligungen, Konzernverhältnisse oder Unternehmensverträge (z. B. Gewinnabführungsverträge)
- Wichtige Verträge  
wie z. B. Erbbaurechts-, Pacht-, Miet- und Leasingverträge
- Schwebende Rechtsstreitigkeiten
- Stiftungsaufsicht,  
insbesondere Beanstandungen der Jahresrechnung des Vorjahres, genehmigte und untersagte Rechtsgeschäfte

### **II. Wirtschaftliche Verhältnisse**

- Insbesondere bei Anstaltsstiftungen:  
Beschreibung der wirtschaftlichen Grundlagen

---

<sup>151</sup> § 11 Abs. 2 Nr. 2 NdsStiftG.

<sup>152</sup> § 11 Abs. 2 Nr. 2 SaarlStiftG.

<sup>153</sup> § 10 Abs. 2 Nr. 2 StiftG SH.

<sup>154</sup> Ebenso: IDW, Entwurf, unter 24.

## **B. Erfüllung des Stiftungszwecks**

### **I. Vermögenslage**

- Erläuterung des Grundstockvermögens und ggfs. Umschichtungen
- Erläuterung wesentlicher Veränderungen in der Zusammensetzung des Vermögens,  
z. B. Investitionen oder Aufnahme/Tilgung von Darlehen
- Darstellung der Entwicklung der Rücklagen
- Darstellung der Entwicklung des Ergebnisvortrages
- Vermögenserhaltung:

Falls durch vom Stiftungsvorstand nicht zu vertretende Umstände eine planmäßige Vermögenserhaltung nicht erreicht werden kann, ist darüber zu berichten<sup>155</sup>

### **II. Ertragslage**

- Erläuterung wesentlicher Einnahmequellen
- Erläuterung der geförderten Zwecke  
(ggf. weiter untergliedert nach geplanten, durchgeführten und abgewickelten Projekten und Tätigkeiten)
- Höhe der entsprechend verplanten, bewilligten und ausgezahlten Mittel sowie Leistungsempfänger

### **III. Erfüllung von Auflagen und Nachlaßverbindlichkeiten**

- Bericht über die Erfüllung von Auflagen bzw. Nachlaßverbindlichkeiten
- Bericht über Unterhaltung des Stifters und seiner nächsten Angehörigen

---

<sup>155</sup> IDW, Entwurf, unter 24.

#### Anlagen:

1. Bilanz bzw. Vermögensrechnung
2. Ergebnisrechnung bzw. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung
3. Haushaltsplan

## 6.2 Weitere Rechnungslegungsinstrumente

Zur Vervollständigung der Rechnungslegung werden eine Reihe weiterer Instrumente in der Literatur vorgeschlagen. Unseres Erachtens kann eine Erweiterung der Rechnungslegung nicht für alle Stiftungen gefordert werden. Zwar stellen diese eine gute Informationsquelle sowohl für die Stiftungsverwaltung wie für die Stiftungsaufsicht dar, bei kleineren Stiftungen stünde der Aufwand jedoch in keinem Verhältnis zu den zusätzlich gewonnenen Informationen.

#### Kapitalerhaltungsrechnung

Eine gesonderte Rechnung zur Kapitalerhaltung ist für Stiftungen nötig, da die stiftungsrechtliche Vermögenserhaltung reale Vermögenserhaltung bedeutet, die Rechnungslegung jedoch auf dem Nominalwertprinzip basiert.<sup>156</sup> In einer Nebenrechnung, die ggfs. als Anlage zum Stiftungsbericht beigelegt werden kann, werden die Vermögensposten (bewertet zu Marktpreisen)<sup>157</sup> den Schulden gegenübergestellt. Die Differenz stellt das reale Stiftungskapital dar. Die Differenz zum realen Stiftungskapital am Ende des Vorjahres/Anfang des laufenden Jahres stellt das für Stiftungszwecke verwendbare Vermögen dar, ohne das Stiftungskapital real zu vermindern.

#### Kapitalflußrechnung

Die Forderung nach Bewegungsbilanzen für die Rechnungslegung der Stiftungen wurde bereits Anfang der 60er Jahre erhoben, um „sämtliche Vermögensverschiebungen und

---

<sup>156</sup> Ebenso: CARSTENSEN, Erhaltung, S. 792.

<sup>157</sup> Zu Vereinfachungsverfahren siehe IDW-HFA 2/1975.

Wertänderungen genauestens zu kontrollieren“.<sup>158</sup> Bewegungsbilanzen und daraus abgeleitete Kapitalflußrechnungen erfassen nicht nur die Veränderungen des Geldmittelbestandes im engeren Sinne, sondern auch die Veränderungen des Geldmittelbestandes im weiteren Sinne. Eine Kapitalflußrechnung kann daher jeder Stiftung als zusätzliche Form der Rechnungslegung empfohlen werden.<sup>159</sup>

## 7. Rücklagenbildung

Die Bildung von Rücklagen ist zunächst von der Art des Rechnungswesens unabhängig, hängt aber methodisch mit ihr zusammen. Unter Rücklagen sollen alle die Eigenmittel der Stiftung verstanden werden, die nicht durch eine Zuwendung von außen (Vermögensübertragung im Stiftungsgeschäft, Zustiftung, Spende oder Zuschuß) das Vermögen der Stiftung vermehrt haben. Mit Blick auf das Parallelbeispiel der Kapitalgesellschaft lassen sich die Rücklagen der Stiftung mit den Gewinnrücklagen im Sinne des § 272 Abs. 3, S. 1 HGB vergleichen. Diese werden aus dem Ergebnis der Kapitalgesellschaft gebildet.

Das Bremer und das saarländische Landesstiftungsgesetz sehen die Bildung angemessener Rücklagen als zweckentsprechende Mittelverwendung ausdrücklich vor.<sup>160</sup> Es gilt jedoch für alle Stiftungen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung<sup>161</sup>, sodaß eine Stiftung nicht Rücklagen in beliebiger Höhe bilden kann.

### 7.1 Die Rücklagen der Stiftung

Bei der Stiftung jedoch können Rücklagen nicht nur aus dem Ergebnis gebildet werden (*Ergebnisrücklagen*). Aufgrund des Wahlrechtes, Vermögensgegenstände auch mit dem Zeitwert zu bewerten, sollten die sich daraus ergebenden Veränderungen in eine *Neubewertungsrücklage* eingestellt werden.<sup>162</sup> Dieser Posten kann entweder ebenfalls aus dem Ergebnis gebildet werden (erfolgswirksame Methode) oder erfolgsneutral.

---

<sup>158</sup> MOHREN in einem Vortrag am 21. Mai 1960, abgedruckt als MOHREN, Vermögenserhaltung, S. 267.

<sup>159</sup> Zur Ermittlung und Gliederung in der Kapitalflußrechnung siehe IDW-HFA 4/1995; zur Überleitung einer Kameralrechnung in eine Kapitalbewegungsbilanz siehe MOHREN, Kapitalbewegungsbilanz, S. 274ff.

<sup>160</sup> § 7 Abs. 3 S. 1 BremStiftG; § 6 Abs. 2 S. 1 SaarStiftG.

<sup>161</sup> SEIFART, Handbuch, § 10, Rz. 75.

<sup>162</sup> IDW, Entwurf, unter 221 (2).

Aus Gründen der Klarheit sollte grundsätzlich der erfolgswirksamen Methode der Vorzug gegeben werden. Demnach werden die wertmäßigen Veränderungen des Vermögens in der Ergebnisrechnung erfaßt und durch die entsprechende Gegenbuchung in die Rücklage wieder neutralisiert.

Die Rücklagen können zum einen der dauerhaften Stärkung des Stiftungsvermögens dienen. Sie hat dann den Charakter einer „Kapitalerhöhung“. Die Ergebnismrücklage kann aber auch nur für einen vorübergehenden Ausgleich zwischen Stichtagen gebildet werden. Die Stiftung hat beispielsweise in einem Jahr aufgrund hoher Zinsen oder eines Grundstückverkaufs sehr hohe Erträge und möchte diese in wirtschaftlich schwierigere Zeiten „übertragen“.

Die hier angesprochenen Rücklagen können nicht einzelnen Vermögensgegenständen zugeordnet werden, wie dies beim Grundstockvermögen in der Regel der Fall ist. Die laienhafte Vorstellung bei Rücklagen würde Geld für einen besonderen Zweck „zurückgelegt“, trifft nicht zu. Vielmehr werden die Rücklagen durch das gesamte Vermögen der Stiftung gedeckt.

#### Pflichtrücklagen

Abgesehen vom Sonderfall der Verbrauchsstiftung, haben alle Stiftungen die Pflicht, eine Kapitalerhaltungsrücklage zu bilden. Dies ergibt sich aus der Pflicht zur Vermögenserhaltung. Die Höhe des zu erhaltenden (realen) Vermögens<sup>163</sup> und damit die Höhe der Rücklage bestimmt sich nach dem Stifterwillen unter Berücksichtigung des Stiftungszwecks.<sup>164</sup> Bei der Förderung von Personen oder Personengruppen, zum Beispiel durch Stipendien, kommt eine Indexierung, etwa in Anlehnung an die staatliche Förderung<sup>165</sup>, in Betracht. Bei Realkapital, zum Beispiel Grund und Boden, bedarf es u. E. keiner gesonderten Rücklage, da dieses durch Inflation nicht in seiner Substanz und Ertragskraft geschmälert werden kann. Wird jedoch eine Bewertung zum Zeitwert vorgenommen, so ist die Wertänderung in die Bilanz einzustellen (Neubewertungsrücklage).

Die Bildung von Rücklagen dient bei den Pflichtrücklagen einer Verwendungssperre zur ungeschmälerten Erhaltung des Stiftungskapitals.

---

<sup>163</sup> Zur Vermögenserhaltung als reale Vermögenserhaltung, siehe CARSTENSEN, Vermögenserhaltung, und DERS., Erhaltung sowie seinen Beitrag in Kapitel II.

<sup>164</sup> So IDW, Entwurf, unter 221 (3).

<sup>165</sup> Z. B. BAFöG-Sätze.



## Wahlrechte für Rücklagen

Das Steuerrecht läßt für gemeinnützige Stiftungen die Bildung von Rücklagen zu<sup>166</sup>:

1. Eine „gebundene Rücklage“<sup>167</sup> für bestimmte Projekte gemäß § 58 Nr. 6 AO;
2. Die „freie Rücklage“<sup>168</sup> gemäß § 58 Nr. 7 lit. a) AO; und
3. Die Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 58 Nr. 7 lit. b) AO.

Bildung und Auflösung dieser Rücklagen müssen sich in der Buchhaltung nachvollziehen lassen.<sup>169</sup> Sie sind daher auch in der Rechnungslegung der Stiftung zu berücksichtigen.

## 7.2 Die Bildung von Rücklagen

Die (buchungs-)technische Bildung der Rücklagen selber hängt von der Methode der Rechnungslegung ab. Bilanziert die Stiftung, hat sie die Rücklagen auf der Passivseite gesondert auszuweisen.<sup>170</sup> Dabei ist die oben als Pflichtrücklage bezeichnete Rücklage als „Kapitalerhaltungsrücklage“ auszuweisen, während die Wahlrechte „sonstige Ergebnismrücklagen“ darstellen. Soweit sie nicht erfolgsneutral nur in der Bilanz gebildet werden, sind die Zuführungen zur bzw. die Entnahmen aus den sonstigen Ergebnismrücklagen in der Ergebnisrechnung nach dem Jahresüberschuß zu zeigen.<sup>171</sup> In der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung kann die Entwicklung der Rücklagen in einer Nebenrechnung erfolgen. Die Rücklagen sind in der Vermögensrechnung auszuweisen.

---

<sup>166</sup> Zur Behandlung von Stiftungen im Steuerrecht siehe den Beitrag von Carl-Heinz Heuer und Oliver Habighorst in diesem Kapitel.

<sup>167</sup> JOST, S. 1594.

<sup>168</sup> JOST, S. 1594.

<sup>169</sup> BFH vom 20. Dez. 1978, BStBl II 1979, 496.

<sup>170</sup> Zum Ausweis der Rücklagen siehe die Ausführungen zum Eigenkapital unter 4.11066.

<sup>171</sup> Dieser Ausweis erfolgt in entsprechender Anwendung zu den Vorschriften für Kapitalgesellschaften: siehe § 275 Abs. 4 HGB und WPH I 1996, F 387.

## 8. Prüfung der Rechnungslegung

### 8.1 Prüfung als Teil der Stiftungsaufsicht

Stiftungen unterliegen der staatlichen Rechtsaufsicht.<sup>172</sup> Hauptbestandteil dieser Stiftungsaufsicht ist die Prüfung der Rechnungslegung. Wie anders sollte die Aufsicht die Erhaltung des Stiftungskapitals und der zweckentsprechenden Mittelverwendung überprüfen?

Das Bayerische Stiftungsgesetz nennt ausdrücklich die Prüfung und gesonderte Verabscheidung der Jahresrechnung.<sup>173</sup> Die anderen Landesstiftungsgesetze beschreiben den Prüfungsumfang als die allgemeine Befugnis, sich über alle Angelegenheiten der Stiftung unterrichten zu lassen und Prüfungen an Ort und Stelle vornehmen zu dürfen<sup>174</sup> bzw. der Prüfung der Verwaltung der Stiftung.<sup>175</sup> Andere sprechen von einer Prüfung der Geschäfts- und Kassenführung.<sup>176</sup>

In einigen Ländern kann die Stiftungsaufsicht Dritten die Prüfung der Verwaltung der Stiftung<sup>177</sup> oder der Geschäfts- und Kassenführung bzw. Wirtschaftsführung übertragen.<sup>178</sup> In Berlin und Brandenburg ist bei der Prüfung der Stiftung anstelle des Jahresabschlusses oder der Jahresrechnung der Prüfungsbericht einzureichen. Die Rechnungsprüfung durch die staatliche Stiftungsaufsicht entfällt dann.<sup>179</sup>

Am weitesten geht das Bayerische Stiftungsgesetz, das Stiftungsgesetz des Landes Brandenburg, inzwischen auch das Berliner Stiftungsgesetz. Wird eine Stiftung durch einen Rechnungshof, einen Prüfungsverband, einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüft, muß dieser externe Prüfer auch die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Mittelverwendung prüfen (Art. 25 Abs. 2, S. 1 BayStiftG bzw. § 19 Abs. 2 StiftGBbg bzw. § 8 Abs. 2 StiftG Bln). Die staatliche Stiftungsaufsicht prüft dann allerdings nicht mehr selber, sondern entscheidet nur auf Grundlage des Prüfungsberichtes.

---

<sup>172</sup> Kirchliche Stiftungen unterliegen zusätzlich oder ausschließlich der kirchenrechtlichen Aufsicht.

<sup>173</sup> Art. 25 Abs. 1 S. 2 BayStiftG.

<sup>174</sup> § 10 Abs. 1 StiftG SH, § 32 StiftG RhPf.

<sup>175</sup> § 9 Abs. 3 StiftG BW, § 12 Abs. 1 BremStiftG, § 15 Abs. 1 StiftG MV, § 11 Abs. 3 SaarlStiftG.

<sup>176</sup> § 12 HStiftG, § 10 Abs. 1 StiftG SH.

<sup>177</sup> § 9 Abs. 3 StiftG BW, § 12 Abs. 1 BremStiftG, § 15 Abs. 1 StiftG MV, § 11 Abs. 3 SaarlStiftG.

<sup>178</sup> § 12 HStiftG, § 11 Abs. 1 Nds StiftG, § 33 Abs. 2 StiftG RhPf, § 10 Abs. 1 StiftG SH.

<sup>179</sup> § 8 Abs. 2 StiftG Bln; § 19 Abs. 2 StiftGBbg.

Eine gesetzliche Pflicht zur Prüfung der Stiftung durch einen externen Prüfer neben der staatlichen Stiftungsaufsicht besteht jedoch nicht. Die Stiftungssatzung kann jedoch eine solche Prüfung vorsehen oder die Stiftung sich freiwillig prüfen lassen.

Die Prüfung durch einen externen Prüfer muß als Teil der staatlichen Stiftungsaufsicht verstanden werden. Damit stellt die Prüfung einerseits einen Eingriff in die Rechtssphäre der Stiftung dar. Andererseits muß auch die geprüfte Stiftungsverwaltung Interesse an einer Prüfung haben. Denn zum einen gibt die Prüfung auch Informationen für eine effiziente Stiftungsverwaltung, zum anderen entlastet ein positives Prüfungsergebnis die Stiftungsverwaltung.

## 8.2 Prüfung als Teil der allgemeinen Rechenschaftspflicht

Die Prüfung kann aber auch als Bestandteil der Rechenschaftspflicht des Stiftungsvorstandes gesehen werden. „Codes of Good Practice“ sehen daher eine (freiwillige) Prüfung durch externe Prüfer vor.<sup>180</sup> Auch fordert das DZI die Selbstverpflichtung zur regelmäßigen Prüfung der Rechnungslegung für die Verleihung des Spenden-Siegels.<sup>181</sup>

## 8.3 Andere Prüfer

Aber auch andere prüfen die Stiftung: das Finanzamt prüft die Richtigkeit der gemachten Angaben für Zwecke der Besteuerung. Betreibt die Stiftung (auch) ein Gewerbe, unterliegt sie insoweit einer Pflichtprüfung durch einen Abschlußprüfer, wenn die Größenmerkmale des Publizitätsgesetzes überschritten sind. § 10 Abs. 1 S. 2 StiftG NW sieht für Stiftungen, die ein erwerbswirtschaftliches Unternehmen betreiben, stets eine Pflichtprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) vor.

## 8.4 Umfang der Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer

Soweit die Landesstiftungsgesetze oder das HGB den Umfang der Prüfung nicht vorgeben, muß der Umfang der Prüfung zwischen Prüfer und Stiftungsvorstand vereinbart

---

<sup>180</sup> Vgl. z. B. Association of Charitable Foundations (UK), Nr. 6.4.; Council on Foundations, Nr. 4.

<sup>181</sup> DZI: Selbstverpflichtung Nr. 9; Ausführungsbestimmungen Nr. 6.

werden.<sup>182</sup> Das Institut der Wirtschaftsprüfer geht jedoch davon aus, daß folgende Bereiche von einem Wirtschaftsprüfer geprüft werden müssen<sup>183</sup>:

- Die Buchführung und der Jahresabschluß (einschließlich Anhang und evtl. Lagebericht) bzw. die Jahresrechnung, wenn ein § 322 Abs. 1 HGB nachgebildeter Bestätigungsvermerk erteilt werden soll.
- Die Einhaltung steuerlicher Vorschriften, soweit diese „wesentliche Rückwirkungen auf den Abschluß“<sup>184</sup> haben.
- Die Erhaltung des Stiftungsvermögens, die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung sowie die satzungs- und bestimmungsgemäße Mittelverwendung soweit „solche Prüfungshandlungen wegen möglicher wesentlicher Rückwirkung auf die Rechnungslegung erforderlich sind oder sich bei der Durchführung der Prüfung konkrete Anhaltspunkte bei Verstößen gegen maßgebliche Bestimmungen ergeben“.<sup>185</sup>

Die Beschränkung der Prüfung auf *wesentliche* Auswirkungen oder konkrete Anhaltspunkte ist nicht im Sinne einer Freizeichnung verstehen. Die Formulierung ist vielmehr parallel zur Aufdeckung von dolosen Handlungen im Rahmen der Jahresabschlußprüfung nach HGB zu sehen.<sup>186</sup> Die Prüfung der Rechnungslegung ist nicht auf die Aufdeckung solcher Sachverhalte ausgelegt. Ergeben sich jedoch auffällige Anhaltspunkte, muß der Abschlußprüfer dem nachgehen.

Bei der Prüfung der Erhaltung des Stiftungsvermögens gilt jedoch folgendes: Stellt die Stiftung freiwillig eine Nebenrechnung zur Substanzerhaltung als Anlage zum Jahresabschluß auf, unterliegt diese Kapitalerhaltungsrechnung der Prüfung durch den Abschlußprüfer.<sup>187</sup> Den Vertragsparteien steht es jedoch frei, den Prüfungsauftrag entsprechend zu erweitern. So können folgende Prüfungsgegenstände in den Auftrag aufgenommen werden<sup>188</sup>:

- Erhaltung des Stiftungsvermögens
- Satzungsgemäße Verwendung des Stiftungsvermögens;

---

<sup>182</sup> IDW, Entwurf, unter 31.

<sup>183</sup> IDW, Entwurf, unter 31.

<sup>184</sup> IDW, Entwurf, unter 31.

<sup>185</sup> IDW, Entwurf, unter 31. CARSTENSEN, Erhaltung, S. 792, hält demgegenüber die Prüfung der Kapitalerhaltung für einen Pflichtbestandteil der Jahresabschlußprüfung.

<sup>186</sup> IDW, Entwurf, unter 31. nennt den Entwurf einer Verlautbarung des Hauptfachausschusses des IDW „Zur Aufdeckung von Fehlern, Täuschungen, Vermögensschädigungen und sonstigen Gesetzesverstößen im Rahmen der Abschlußprüfung“ ausdrücklich.

<sup>187</sup> IDW-HFA 2/1975, Abschnitt „Prüfung“.

<sup>188</sup> Aufstellung in Anlehnung an IDW, Entwurf, unter 31.

- Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung;
- Einhaltung steuerlicher Vorschriften; oder
- Wirtschaftlichkeit.

Die Stiftungsaufsichtsbehörden gehen – zumindest für Prüfungen nach dem Bayerischen, Brandenburger und Berliner Landesstiftungsgesetz – jedoch weiter: Die Prüfung der Erhaltung des Stiftungsvermögens und satzungsmäßiger Mittelverwendung ist ein Pflichtbestandteil der Prüfung durch den Abschlußprüfer.

Der Umfang der Prüfung wird letztlich vom Informationsbedürfnis der Stiftungsaufsicht abhängen. Die Stiftungsverwaltung kann jedoch auch ein Interesse daran haben, bestimmte Bereiche prüfen zu lassen. Der externe Prüfer kann somit Aufgaben der internen Überwachung und des Controllings übernehmen.

## 8.5 Prüfungsvermerk

Hat der Abschlußprüfer keine wesentlichen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens zu erheben, erteilt er einen Prüfungsvermerk. Der Entwurf des IDW<sup>189</sup> zur Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen unterscheidet zwie Formulierungen: Bilanziert die Stiftung, soll die Formulierung des handelsrechtlichen Bestätigungsvermerkes übernommen werden:

„Die Buchführung und der Jahresabschluß entsprechen nach meiner/unserer pflichtgemäßen Prüfung den gesetzlichen Vorschriften und der Satzung. Der Jahresabschluß vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Stiftung. Der Lagebericht steht im Einklang mit dem Jahresabschluß.“<sup>190</sup>

Bei einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensrechnung wird folgende Formulierung vorgeschlagen:

„Die Buchführung, die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung sowie die Vermögensrechnung der Stiftung entsprechen nach meiner/unserer pflichtgemäßen Prüfung den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung und der Satzung.“<sup>191</sup>

Nach dem Entwurf der Verlautbarung kann der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk erweitern, wenn er die Einhaltung stiftungsrechtlicher und satzungsgemäßer Vor-

---

<sup>189</sup> IDW, Entwurf, unter 34.

<sup>190</sup> Ebd., Entwurf, unter 34.

<sup>191</sup> IDW, Entwurf, unter 34.

schriften, die ordnungsgemäße Mittelverwendung, die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften geprüft hat.<sup>192</sup> Unseres Erachtens wird der Abschlußprüfer in der Regel auf die Einhaltung stiftungsrechtlicher Vorschriften eingehen müssen, um den Anforderungen der Stiftungsaufsicht zu genügen.

## 9. Schlußbetrachtung

Der Erhalt des Stiftungsvermögens und die Verwendung von Erträgen für einen dem Stifterwillen entsprechenden Zweck sind zwei konstitutive Merkmale für eine Stiftung. Deren Erfüllung zu dokumentieren ist die entscheidende Aufgabe für die Stiftungsverwaltung und darüber zu wachen die der Stiftungsaufsicht. Eine einheitliche Regelung für die Rechnungslegung der Stiftung fehlt.<sup>193</sup> Dies mag für ein gewisses Desinteresse an diesem Bereich der Stiftungsverwaltung gesorgt haben und für eine fehlende Einheitlichkeit der Rechnungslegung von Stiftungen verantwortlich sein.

Dabei sollte eine umfassende und klare Rechnungslegung im Interesse jedes Stiftungsvorstandes sein, um sich nicht Schadensersatzforderungen auszusetzen. Gleichzeitig muß die Stiftungsaufsicht auf eine ordnungsgemäße Rechnungslegung achten, um der in den Landesgesetzen normierten Verantwortung für den Stifterwillen im besonderen und dem Stiftungswesen insgesamt gerecht zu werden.

## Literatur

- ADLER/ DÜRING/ SCHMALTZ: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen., 6. Aufl., Stuttgart 1995 (zitiert als ADS).
- ASSOCIATION OF CHARITABLE FOUNDATIONS (Hg.): Guidelines for Funders of Voluntary Organizations, London 1997.
- BALLERSTEDT, K./ SALZWEDEL, J.: Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen? - Gutachten für den 44. Deutschen Juristentag, Tübingen 1962.

---

<sup>192</sup> Ebd., Entwurf, unter 34.

<sup>193</sup> Wie auch schon von GOERDELER, Publizität, S. 730, beklagt wurde.

- BUDDE, W. D./ CLEMM, H./ ELLROTT, H./ FÖRSCHLE, G./ SCHNICKE, C. (Hg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar. Handels- und Steuerrecht – §§ 238 bis 339 HGB –, 3. völlig neu bearb. Aufl., München 1995.
- BUDDE, W. D./ KARIG, K. P.: Kommentierung zu § 264, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 1995.
- BÜERMANN, W.: Die Praxis der Stiftungsbehörden, in: Stiftungen. Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung, 1997.
- BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN e. V. (Hg.): Die Verwaltung einer Stiftung. Ratgeber für Stiftungsverwalter, Bonn 1993.
- CARSTENSEN, C.: Die ungeschmälerte Erhaltung des Stiftungsvermögens; in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 49, 1996, S. 781-793.
- CARSTENSEN, C.: Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen. Frankfurt a. M./Berlin/Bern/New York/Paris/Wien 1994.
- COUNCIL ON FOUNDATIONS: Principles and Practices for Effective Grantmaking. Washington, D.C., o. J.
- DEUTSCHES ZENTRALINSTITUT FÜR SOZIALE FRAGEN (DZI): DZI Spenden-Siegel: Zeichen für Vertrauen. Leitlinien und Ausführungsbestimmungen für über-regional spendensammelnde Organisationen mit sozialer, insbesondere humanitär-karitativer Zielsetzung. Berlin 1996.
- ELLROT, H./RHIEL, R.: Kommentierung zu § 249, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 1995.
- FRANZ, A. K./LIERMANN, H./ZUR NEDDEN, H. H./FREIHERR VON PÖLNITZ, G. (Hg.): Deutsches Stiftungswesen 1948-1966, Tübingen 1968 (zitiert: Deutsches Stiftungswesen 1948-1966).
- GALLI, A.: Anforderungen an das externe Rechnungswesen nicht wirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, in: Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (BBK), Jg. 1997, S. 1723-1728.
- GOERDELER, R.: Die Stiftung als Rechtsform für wirtschaftliche Unternehmen, Heidelberg 1948.
- GOERDELER, R.: Publizität der Rechnungslegung im Rückblick und Ausblick. Rechnungslegung. Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften. Festschrift für Karl-Heinz Forster, hrsg. von Adolf Moxter, Hans-Peter Müller, Rolf Windmüller und Klaus von Wysocki, Düsseldorf 1992, S. 235-252.
- GOERDELER, R.: Zur Problematik der Unternehmensträgerstiftung, in: Neue Juristische Wochenschrift, Jg. 45, 1992, S. 1487-1489.
- HARDORP, B.: Rücklagen gemeinnütziger Körperschaften, in: Der Betriebsberater, Jg. 40, 1985, S. 566-567.

- HEIMERL, H.; PREE, H.: Handbuch des Vermögensrechts der Katholischen Kirche unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsverhältnisse in Bayern und Österreich, Regensburg 1993.
- HEINRICHS, H.: Kommentierung zu §§ 259ff. BGB, in: Palandt. Bürgerliches Gesetzbuch. 55. neubearb. Aufl., München 1996.
- HENNERKES, B.-H./SCHIFFER, J.: Regelung der Unternehmensnachfolge durch Stiftungsaktionen?, in: Der Betriebsberater, Jg. 47, 1992, S. 1940-1946.
- HENNERKES, B.-H./SCHIFFER, J.: Stiftungsrecht. Frankfurt am Main 1996.
- HOF, H.: Die Vermögensausstattung von Stiftungen privaten Rechts, Teil 1, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 30, 1992, S. 1549-1552.
- HOF, H.: Die Vermögensausstattung von Stiftungen privaten Rechts, Teil 2, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 30, 1992, S. 1587-1591.
- HOPT, K. J.: Handelsgesetzbuch, München 1995.
- INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND - Hauptfachausschuß: Stellungnahme 4/1995: Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 48, 1995, S. 698 - 705 (zitiert: IDW-HFA 4/1995).
- INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND - Hauptfachausschuß: Stellungnahme 2/1975: Zur Berücksichtigung der Substanzerhaltung bei der Ermittlung des Jahresergebnisses, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 28, 1975, S. 614-616 (zitiert: IDW-HFA, 2/1975).
- INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND - Hauptfachausschuß: Entwurf einer Verlautbarung des HFA: Zur Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 50, 1997, S. 712-723 (zitiert als: IDW, Entwurf).
- INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND (Hg.): Stiftungen. Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung. Vorträge und Diskussionen IDW-Symposium „Stiftungen“ am 21./22. November 1996, Düsseldorf 1997.
- INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen. Fachgutachten 1/1988, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 42, 1989, S. 9-27 (zitiert IDW-FG 1/1988).
- INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1996. Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Band I, Düsseldorf 1996 (zitiert: WPH I 1996).



- JOST, W. F.: Bildung freier Rücklagen durch gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften zur Erhaltung ihrer Leistungskraft, in: Der Betrieb, Jg. 39, 1986, S. 1593-1597.
- KLÜMPER, B./ MÖLLERS, H./ ZIMMERMANN, E.: Kommunale Kosten- und Wirtschaftlichkeitsrechnung. 7. vollst. überarb. u. erw. Aufl., Witten 1995.
- KÖTTER, H.-W.: Heymann-Kötter, Handelsgesetzbuch mit Erläuterungen. 4. Aufl. Berlin/New York 1971.
- LANGENBECK, J.: Das Rechnungswesen der Vereine, in: Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (BBK), Jg. 1990, S. 1427-1434.
- LUTTER, M.: Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, in: Der Betriebsberater, Jg. 43, 1988, S. 489-503.
- MERL, F.: Die Rechnungslegung der Stiftung, in: Institut der Wirtschaftsprüfer, Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung, S. 95-126.
- MOHREN, L.: Betriebswirtschaftliche Probleme im Anstaltswesen 1948 - 1966, in: Deutsches Stiftungswesen 1948-1966, 1968, S. 289-298.
- MOHREN, L.: Die Kapitalbewegungsbilanz in der Kameralrechnung als Mittel der Kontrolle der Vermögensentwicklung von Stiftungen, in: Deutsches Stiftungswesen 1948-1966, S. 271-287.
- MOHREN, L.: Vermögenserhaltung und finanzielle Dispositionen von Stiftungen. in: Deutsches Stiftungswesen 1948-1966, S. 261-270.
- ORTH, M.: Zur Rechnungslegung von Stiftungen. Überlegungen aus Anlaß des IDW-Diskussionsentwurfs, in: Der Betrieb, Jg. 50, 1997, S. 1341-1351.
- ORTH, M.: Rechnungslegung und Publizität, in: Seifart, Werner (Hg.): Handbuch des Stiftungsrechts, München 1987, S. 387-485.
- PAVEL, U.: Eignet sich die Stiftung für den Betrieb erwerbswirtschaftlicher Unternehmen? Bad Homburg, Berlin 1967.
- POHLEY, H. G.: StiftG Bayern. Kommentar zum Bayerischen Stiftungsgesetz, 2. Aufl., Essen 1996.
- REUTER: Vor § 80, in: Rebmann, K./Rixecker, R./Säcker, J. (Hg.): Münchener Kommentar zum BGB, München 1993, S. 634-665.
- ROTH, W.-H.: Kommentierung zu §§ 33 HGB, in: Koller, I./Roth, W.-H./Morck, W. (Hg.): Handelsgesetzbuch, München 1996.
- SCHERRER, G.: Kostenrechnung, 2. völlig Neubearb. u. erw. Aufl., Stuttgart/New York 1991.
- SCHMIDT, K.: Handelsrecht. 4., neu bearb. Aufl., Köln, Berlin, Bonn, München 1994.

- SCHMIDT, K.: Stiftungswesen – Stiftungsrecht – Stiftungspolitik. Bergisch-Gladbach, Köln 1987.
- SEIFART, W. (Hg.): Handbuch des Stiftungsrechts, München 1987.
- SEIFART, W.: Stiftung und Rechnungskontrolle, in: Letzelter F./ Reinermann, H. (Hg.): Wissenschaft, Forschung und Rechnungshöfe, Berlin 1981, S. 282-296.
- SIEGMUND-SCHULTZE, G.: Niedersächsisches Stiftungsgesetz. Kommentar, 4. Aufl., Essen 1994.
- SPANNER, H.: Vorbemerkung zu §§ 51-58. In: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hg.): Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar. 10. Aufl. Köln 1995.
- VERSTL, J.: Das Rechtsinstitut „Stiftung“ - Allheilmittel für die Unternehmensnachfolgeregelung?, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 35, 1997, S. 674-679.
- VOLL, O.: Handbuch des Bayerischen Staatskirchenrechts, München 1985.
- VOLL, O./STÖRLE, J.: Bayerisches Stiftungsgesetz. 2. Aufl., München 1979.
- VOLL, O./VOLL, J.: Bayerisches Stiftungsgesetz mit Ausführungsverordnung, München 1962.
- WENZEL, D.: Örtliche Stiftungen in Nordrhein-Westfalen, Essen 1993.
- WÜRDINGER, H.: Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Früher herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts, Erster Band, Berlin 1953.

)

)

Carl-Heinz Heuer  
Oliver Habighorst

## Besteuerung steuerbegünstigter Stiftungen

1. Steuerbegünstigte Stiftungen im System der Besteuerung
2. Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit
  - 2.1 Grundlagen
  - 2.2 Gemeinnützige Zwecke
  - 2.3 Mildtätige Zwecke
  - 2.4 Kirchliche Zwecke
  - 2.5 Anforderungen an die Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke
    - 2.5.1 Selbstlosigkeit – Anforderungen an die Vermögensbindung
    - 2.5.2 Ausschließlichkeit
    - 2.5.3 Unmittelbarkeit
  - 2.6 Gestaltung von Satzung und satzungsgemäßer Geschäftsführung
3. Die steuerliche Behandlung der Stiftungserrichtung und deren Kapitalaustattung
  - 3.1 Erbschaft- und Schenkungsteuer
    - 3.1.1 Gestaltungsfälle in der Praxis
    - 3.1.2 Stiftungserrichtung zu Lebzeiten und von Todes wegen
    - 3.1.3 Stiftungserrichtung durch den Erben
  - 3.2 Einkommensteuer
    - 3.2.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen
    - 3.2.2 Spendenabzug als Sonderausgabe
      - 3.2.2.1 Die steuerlichen Höchstgrenzen
      - 3.2.2.2 Die Verteilung von Großspenden
      - 3.2.2.3 Sachspenden
      - 3.2.2.4 Durchlaufspenden
  - 3.3 Körperschaftsteuer

4. Laufende Besteuerung; Stiftungserträge; Rücklagenbildung
  - 4.1 Grundsatz
  - 4.2 Verwaltung des Stiftungsvermögens
  - 4.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
  - 4.4 Zweckbetrieb
    - 4.4.1 Förderung der Zweckverwirklichung
    - 4.4.2 Erforderlichkeit
    - 4.4.3 Wettbewerbsschutz
  - 4.5 Rücklagenbildung
5. Besteuerung bei Aufhebung und Auflösung der Stiftung
  - 5.1 Erbschaft- und Schenkungsteuer
  - 5.2 Körperschaft- und Einkommensteuer
    - 5.2.1 Besteuerung der Stiftung
    - 5.2.2 Besteuerung des Empfängers
  - 5.3 Gewerbesteuer
  - 5.4 Umsatz- und Grunderwerbsteuern
6. Vorschläge für ein künftiges Stiftungssteuerrecht
  - 6.1 Erweiterung der Spendenabzugsfähigkeit für Leistungen an Stiftungen, die im Bereich staatlicher Aufgaben tätig werden
  - 6.2 Die Bildung einer Kapitalerhaltungsrücklage
  - 6.3 Die Unterstützung des Stifters und seiner Angehörigen
  - 6.4 Einbeziehung in das körperschaftsteuerpflichtige Anrechnungsverfahren
  - 6.5 Spendenzahlungen eines Trägerunternehmens an eine gemeinnützige Unternehmensträgerstiftung
  - 6.6 Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung durch gemeinnützige Unternehmensträgerstiftungen

Literatur

## 1. Steuerbegünstigte Stiftungen im System der Besteuerung

Für den Stifter gibt es vielfältige Motive, wesentliche Teile seines Vermögens der eigenen freien Verfügung oder der seiner Erben zu entziehen, um es einer Stiftung zu übertragen. Die Entscheidung hierzu wird regelmäßig von persönlichen Interessen, die der Stifter mit der Errichtung einer Stiftung verfolgt, bestimmt. Mit der Unternehmerstiftung etwa beabsichtigt der Unternehmer, sein Lebenswerk – insbesondere bei nicht gesicherter oder nicht qualifizierter Nachfolge – auf Dauer in einer Stiftung zu bewahren. Mit der Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung gelingt es dem Stifter, Anliegen des Gemeinwohls, die ihm sicher schon zu Lebzeiten in besonderer Weise am Herzen gelegen haben, dauerhaft und über den Tod hinaus mit dem gewidmeten Vermögen zu fördern. Bei all diesen Erwägungen spielt das Steuerrecht eine gewichtige, nach den Erfahrungen der Praxis jedoch nur selten die ausschlaggebende Rolle.

In der nicht steuerbegünstigten, also in der nicht als gemeinnützig anerkannten Stiftung privaten Rechts, der Unternehmensstiftung und auch in der Familienstiftung läßt das Steuerrecht den Stifter und seine Stiftung weitgehend allein. Steuerliche Vergünstigungen, die die Errichtung einer solchen Stiftung fördern könnten, sind kaum vorhanden. Im Gegenteil: Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unterwirft den Vermögensübergang auf solche Stiftungen einer erheblichen Steuerlast.

Weit besser werden Stifter und Stiftung gestellt, soll das Stiftungsvermögen in einer gemeinnützigen Stiftung gebunden werden. Die Abgabenordnung (AO)<sup>1</sup> und die hierauf Bezug nehmenden besonderen Steuergesetze gewähren Stiftung und Stifter eine Reihe von „Privilegien“. Diese Begünstigung der gemeinnützigen Stiftung greift „in allen Lebenslagen“, privilegiert also die Errichtung der Stiftung, weitere Zustiftungen oder Spenden an die Stiftung und stellt die gemeinnützig tätige Stiftung auch von der laufenden Besteuerung grundsätzlich frei.

Die Verwendung des Begriffs „Steuervergünstigung“ im Zusammenhang mit gemeinnützigen Stiftungen ist dabei durchaus mißverständlich: Der Begriff deutet darauf hin, hier werde eine an sich gebotene Steuerpflicht durchbrochen, der steuerliche Systemgedanke durch die Schaffung von Privilegien verletzt. Die einkommensteuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an als gemeinnützig anerkannte Stiftungen wäre bei solcher Betrachtung eine Art staatliche Prämie für privates Engagement.<sup>2</sup> Tat-

<sup>1</sup> Angesprochen ist hier insbesondere der Dritte Abschnitt, §§ 51-68, der AO.

<sup>2</sup> Zum rechtsdogmatischen Ansatz vgl. VOGEL, S. 97, 108. Zur Entwicklung der Gemeinnützigkeitsstatbestände vgl. KIRCHHOFF, S. 39f.

sächlich bestätigt die seit vielen Jahren in Deutschland geführte Diskussion um eine Steuerreform und die damit verbundene Abschaffung von Vergünstigungen, daß eine solche Ansicht weit verbreitet ist. Indes: Sie widerspricht dem staats- und steuerrechtlichen Anliegen, das einer solchen „Vergünstigung“ zugrunde liegt. Für Spenden zur Erstaussstattung oder laufenden Unterstützung von Stiftungen bedeutet dies: Wer freiwillig gemeinnützig anerkannten Zwecken Vermögen zuwendet, hat dieses Vermögen nicht mehr für konsumptive oder investive Zwecke zur Verfügung. In einem Steuersystem, das die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen erfassen und an ihr teilhaben will, ist es daher geboten, das steuerpflichtige Einkommen um diejenigen Beträge zu kürzen, die der Steuerbürger gemeinnützigen Zwecken zugewandt hat.<sup>3</sup> Eine solche Besteuerung durchbricht damit nicht als „Privileg“ den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, sondern bestätigt vielmehr das Prinzip einer an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientierten sachgerechten Besteuerung.<sup>4</sup>

Eine solche Betrachtung setzt indessen voraus, daß die als gemeinnützig anerkannten Zwecke auch tatsächlich den staatlichen Aufgaben entsprechen, nur hier entlastet dann auch eine gemeinnützige Stiftung mit ihren Aktivitäten staatliches Handeln. Die Anerkennung gemeinnütziger Zwecke hat sich daher zu orientieren an den Aufgaben, die in den Staatszielbestimmungen des Grundgesetzes vermittelt werden: Die Bundesrepublik ist Rechts-, Sozial- und Kulturstaat<sup>5</sup>, Artikel 20 a GG verpflichtet den Staat darüber hinaus, die natürlichen Lebensgrundlagen in Verantwortung für die künftigen Generationen zu bewahren. Diese Verpflichtung auf den Sozialstaat, den Kulturstaat und den Umweltschutz sollten daher auch das Gemeinnützigkeitsrecht und dessen Verständnis prägen. Ein Blick in die steuerlichen Gemeinnützigkeitsvorschriften belegt indessen den breiten Kanon von Aufgaben, die das Steuerrecht als gemeinnützig definiert: Reservistenbetreuung und Modellflug, Karneval und Sport mögen durchaus förderungswürdige Vorhaben<sup>6</sup> sein, staatsaufgabenrechtlich geboten wäre ihre Förderung jedoch nur dann, wenn der allgemeine Wohlfahrtsstaat zum Staatsziel erhoben wird, der Staat also, der auch für die Freizeitgestaltung seiner Bürger Verantwortung trägt. Nicht alles, was der Allgemeinheit dient, kann im steuerlichen Sinne auch gemeinnützig sein, die Schaffung neuer Arbeitsplätze dient heute mindestens so sehr der

<sup>3</sup> HEUER, Kunst für alle.

<sup>4</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat ähnliches zum Ehegattensplitting im Einkommensteuerrecht formuliert: Hier liege keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung vor, sondern eine am grundgesetzlichen Gebot des Schutzes der Ehe orientierte sachgerechte Besteuerung. BVerfGE 61, S. 345.

<sup>5</sup> Zum Rechtsstaatsprinzip zusammenfassend JARASS/PIEROTH, GG, Art. 20 Rn. 20ff.; zum Sozialstaatsprinzip SACHS (Hg.), GG, Art. 20 Rn. 28ff. Das Kulturstaaatsprinzip findet regelmäßig weniger Beachtung, vgl. etwa JARASS/PIEROTH, Art. 5 Rn. 6 unter Hinweis auf BVerfGE 30, 173, 188; 36, 321, 330f.; 81, 108, 116; siehe auch SCHOLZ, in: Maunz-Dürig, GG, Art. 5 Rn. 50, 1996.

<sup>6</sup> Der Katalog förderungswürdiger Vorhaben findet sich in § 52 Abs. 2 AO.

Allgemeinheit wie die als gemeinnützig anerkannte Förderung des Modellflugs. Der durch Leistungsansprüche überforderte Staat wäre daher gut beraten, sich auch im Gemeinnützigkeitsrecht auf seine originären Staatsaufgaben zu besinnen, wie sie im Rechts-, Sozial- und Kulturstaat und der Verpflichtung auf den Umweltschutz zum Ausdruck kommt. In dem Bereich dieser originären Staatsaufgaben erfüllen Stiftungen eine wesentliche Funktion: Nach vorliegenden Erhebungen fördern sie zu 30 % soziale Zwecke, zu 20 % Bildungsaufgaben, zu 12 % Wissenschaft und zu 10 % andere kulturelle Aufgaben. Da der Bildungsauftrag Teil des Wissenschaft und Kunst umfassenden Kulturstaatsgedankens ist, bedeutet dies: Mehr als 40 % Stiftungen fördern kulturelle, ca. 30 % der Stiftungen fördern soziale Zwecke und werden so im Bereich staatlicher Aufgaben tätig. Eine Parallelbetrachtung zu den vielen als gemeinnützig anerkannten Vereinen läßt erkennen, daß dort die Sportvereine dominieren. Auch der Sport kann Gemeinschaft stiften, der Volksgesundheit dienen und dem Einzelnen Perspektiven vermitteln. Ein verfassungsrechtliches Gebot, ein freiheitliches Sportleben zu erhalten und zu fördern, wie es das Bundesverfassungsgericht für die Kunst aus dem Kulturstaatsprinzip entwickelt hat<sup>7</sup>, existiert jedoch nicht. Die Diskussion um die steuerliche „Privilegierung“ von gemeinnützigen Stiftungen sollte dies berücksichtigen.

## 2. Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit

### 2.1 Grundlagen

Die zentrale Voraussetzung für die Gewährung von Steuervergünstigungen für eine Stiftung liegt in einer zweckentsprechenden Verwendung der Erträge des Stiftungsvermögens. Nach den Regelungen der Abgabenordnung hat die Stiftung zur Erreichung der Steuerbegünstigung ihre Mittel für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke einzusetzen. Hieran knüpfen dann die einzelnen Steuergesetze ihre Steuervergünstigungen.

Die Anerkennung einer Stiftung als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgend wirkt sich in den speziellen Steuergesetzen aus, ein einheitliches „Stiftungssteuerrecht“ existiert nicht. So begünstigt das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht die im weitesten Sinne gemeinnützige Stiftung<sup>8</sup> bei Errichtung und

---

<sup>7</sup> Vgl. BVerfGE 30, 173, 188; 36, 321, 331; 81, 108, 116.

<sup>8</sup> Die Abgabenordnung unterscheidet zwischen den gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken. Im allgemeinen Sprachgebrauch werden mit gemeinnützigen Stiftungen auch solche Stiftungen bezeichnet, die mildtätige und, vereinzelt, kirchliche Zwecke verfolgen.



Zustiftung, sie ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG von der Steuerpflicht befreit. Auf Seiten des Stifters kann die Vermögensübertragung – in Grenzen und unter weiteren Voraussetzungen – nach § 10 b EStG als Abzugsposten bei der Bestimmung der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer berücksichtigt werden. Für die operativ tätige steuerbegünstigte Stiftung greift die weitgehende Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Zu berücksichtigen ist der auf steuerbegünstigte Stiftungen anzuwendende halbe Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 a, b UStG sowie – in der Vergangenheit – die Befreiung von der Vermögensteuer.<sup>9</sup> Steuervergünstigungen bei der Auflösung einer gemeinnützigen Stiftung greifen unmittelbar nicht. Vermögensübertragungen im Zuge der Auflösung sind indes wiederum erbschaft- und schenkungsteuerfrei, sofern der Empfänger seinerseits Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen kann.<sup>10</sup>

Eine besondere Hervorhebung von Kunst- und Wissenschaftsstiftungen kennt das Steuerrecht nur in wenigen Fällen: Im Erbschaftsteuerrecht erlischt die Erbschaftsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn der Erbe die durch den Erbfall erworbenen Vermögensgegenstände ganz oder teilweise innerhalb von 24 Monaten nach dem Erbfall einer inländischen Stiftung zuwendet, die wissenschaftliche oder kulturelle Zwecke verfolgt. Entsprechend kann ein Beschenkter Schenkungsteuerfreiheit erlangen, wenn er innerhalb von 24 Monaten nach dem Schenkungszeitpunkt die schenkweise erhaltenen Vermögensgegenstände auf eine solche Stiftung überträgt.<sup>11</sup> Das Einkommensteuerrecht in seiner gegenwärtigen Fassung erlaubt, Spenden für als besonders förderungswürdig anerkannte wissenschaftliche und kulturelle Zwecke in der Größenordnung von zehn Prozent des Gesamtbetrages der Einkünfte als Sonderausgaben abzuziehen und verdoppelt so den Spendenrahmen, der für alle anderen gemeinnützigen Zwecke gilt.<sup>12</sup>

## 2.2 Gemeinnützige Zwecke

Nach § 52 AO verfolgt eine Stiftung gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, „die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern“. Bereits nach der Stiftungssatzung (einige Bundesländer sprechen von Stiftungsverfassung), darf der Kreis der zu fördernden Personen daher

---

<sup>9</sup> Die Vermögensteuer ist mit dem Jahr 1997 entfallen.

<sup>10</sup> Vgl. dazu § 61 AO sowie Ausführungserlaß zur AO, Nr. 9 zu § 61 AO.

<sup>11</sup> § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

<sup>12</sup> § 10 b Abs. 1 EStG, auf Anlage 7 der Einkommensteuerrichtlinien, die die als besonders förderungswürdig anerkannten Zwecke aufführt, soll unter 3.2.2 und sogleich unter 2.2 eingegangen werden.

nicht fest abgeschlossen, also nicht etwa durch die Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens begrenzt sein.<sup>13</sup> Zur Konkretisierung der gemeinnützigen Zwecke definiert § 52 Abs. 2 AO eine Reihe von Zielen, die als Förderung der Allgemeinheit anerkannt werden. Hierzu zählen:

- 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;
- die Förderung der Jugendhilfe, der Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Wohlfahrtswesens und des Sports, wobei Schach als Sport gilt, und schließlich
- die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich des Grundgesetzes.

Dieser ohnehin weitgefaßte Katalog der Abgabenordnung hat indessen nur Beispielcharakter. Es sind daher auch noch weitere Zwecke „als der Allgemeinheit dienend“ anerkannt. Hierzu haben die Einkommensteuerrichtlinien in ihrer Anlage 7 einen umfangreichen Kanon von Tätigkeiten aufgelistet. Dieser Katalog erweitert noch einmal die im Gesetz aufgelisteten gemeinnützigen Zwecke.

## 2.3 Mildtätige Zwecke

Mildtätige Zwecke verfolgt eine Stiftung, wenn sie Hilfsbedürftige unterstützt, § 53 AO. In diesem Sinne hilfsbedürftig ist nach der eingängigen Definition des Gesetzgebers, wer auf die Hilfe anderer angewiesen ist. Außerdem verlangt die Abgabenordnung, daß die Hilfsbedürftigkeit gerade auf den in der Vorschrift aufgezählten Gründen beruht. Förderungswürdig ist insoweit die Hilfsbedürftigkeit aufgrund körperlicher, geistiger oder seelischer Defizite. Hinzu tritt die Förderung wirtschaftlich hilfsbedürftiger Personen. Berücksichtigt man diese Vorgaben, werden sich die Merkmale der Gemeinnützigkeit und der Mildtätigkeit häufig überschneiden.<sup>14</sup>

<sup>13</sup> Ein fest abgeschlossener Kreis der Begünstigten wurde in der Rechtsprechung etwa angenommen für: Einrichtung und Betrieb eines Flughafens, BFH BStBl. 52, 112; 75, 121; exklusiver Golf-Club, FG Münster, EFG 77, 341; Förderung der Auszubildenden einer Stadt, Nieders. FG, EFG 87, 339.

<sup>14</sup> Ebenso: KLEIN/ORLOPP, AO, § 53 Anm. 1.

## 2.4 Kirchliche Zwecke

Kirchliche Zwecke im Sinne des § 54 AO verfolgt eine Stiftung, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern. § 54 Nr. 2 AO konkretisiert die anerkannten steuerbegünstigten Zwecke, indem einzelne Tätigkeiten aus der Aufgabenstellung von Religionsgemeinschaften, etwa die Errichtung von Gotteshäusern, die Ausbildung von Geistlichen oder die Verwaltung des Kirchenvermögens, genannt werden.<sup>15</sup>

## 2.5 Anforderungen an die Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke

Die Anerkennung als steuerbegünstigte Stiftung ist nicht allein von der satzungsgemäßen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke abhängig: Die begünstigte Stiftung muß diese Zwecke zudem selbstlos (§ 55 AO), ausschließlich (§ 56 AO) und unmittelbar (§ 57 AO) verfolgen. § 58 AO nennt jedoch eine Reihe von unschädlichen Betätigungen, die zwar ihrem Wesen nach die Steuerbegünstigung in Frage stellen müßten, da sie einer selbstlosen, ausschließlich oder unmittelbaren Zweckverfolgung begrifflich entgegenstehen. Durch die gesonderte gesetzliche Anordnung bleiben diese Tätigkeiten für die Anerkennung der Steuerbegünstigung jedoch folgenlos. So wird die Steuervergünstigung nicht ausgeschlossen, wenn die Stiftung ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in „angemessener Weise“ den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu versorgen.<sup>16</sup> Auch kann die Stiftung in beschränktem Umfang Rücklagen dotieren.<sup>17</sup> Die Bildung einer allgemeinen Kapitalerhaltungsrücklage, die den Inflationsverzehr des Stiftungsvermögens ausgleichen könnte, ist indessen trotz der immer wieder vorgebrachten Forderungen der Stifterverbände noch immer nicht möglich. Gestattet ist es der steuerbegünstigten Stiftung jedoch, einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft Mittel für die Verfolgung ihrer Zwecke zu beschaffen.

---

<sup>15</sup> Zum Inhalt der Merkmale „kirchliche Zwecke“ und „Förderung der Religion“, KLEIN/ORLOPP, § 54 Anm. 1.

<sup>16</sup> Ungeklärt ist insoweit, ob bei entsprechend großzügigen Lebensverhältnissen nicht gleichwohl eine objektive Begrenzung der Angemessenheit anzunehmen ist; vgl. etwa Anwendungserlaß zur AO, § 58 Nr. 5; KLEIN/ORLOPP, § 58 Anm. 5: Hier wird allein auf den Lebensstandard abgestellt.

<sup>17</sup> Rechtsfolgen der Rücklagenbildung werden unter 4.5. angesprochen.

### 2.5.1 Selbstlosigkeit – Anforderungen an die Vermögensbindung

In § 55 AO definiert der Gesetzgeber die „Selbstlosigkeit“, legt also fest, wann eine Stiftung selbstlos handelt, um als gemeinnützig anerkannt zu werden. Die Definition des Gesetzgebers erschließt sich in erster Linie aus einer negativen Abgrenzung: Selbstlos handele eine Stiftung dann nicht, wenn sie in erster Linie „eigenwirtschaftliche Zwecke, z. B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke“ verfolge.<sup>18</sup> Darüber hinaus darf die Stiftung besondere Vorgaben, die das Gesetz an die Mittelverwendung und Vermögensbindung stellt, nicht verletzen.

Die Tätigkeit einer gemeinnützigen Stiftung darf daher nicht vornehmlich auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein. Betreibt die Stiftung etwa als Hauptzweck einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, kann von selbstlosem Handeln nicht länger gesprochen werden. Aufweichungen dieses Grundsatzes läßt das Gesetz indes zu, indem es lediglich verlangt, daß die eigenwirtschaftlichen Zwecke nicht „in erster Linie“ verfolgt werden dürfen. Eine gemeinnützige Stiftung darf nicht selbst unternehmerisch tätig sein, sie kann jedoch im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts durchaus Geschäftsanteile an einem Unternehmen halten.<sup>19</sup>

Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen der Abgabenordnung enthalten recht detaillierte Bestimmungen über die Verwendung der Stiftungsmittel und die Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1-4 AO). So darf die Stiftung ihre gesamten Mittel nur für satzungsgemäße Zwecke verwenden. Dies Gebot der satzungsgemäßen Mittelverwendung hindert die Stiftungsorgane jedoch nicht daran, das Vermögen einer Stiftung umzuschichten: Die Veräußerung von Grundbesitz, der zum Stiftungskapital gehört, und die anschließende Reinvestition dieses Veräußerungserlöses in ein Wertpapiervermögen ist zulässig.<sup>20</sup> An die Stelle des Grundbesitzes tritt dann ein anderer Vermögenswert, ohne daß dadurch die Selbstlosigkeit gefährdet würde. Buchgewinne, die im Rahmen der Vermögensumschichtung des Stiftungskapitals realisiert werden können, bleiben bei der Beurteilung der Selbstlosigkeit außer Ansatz. Es ist daher nicht erforderlich, die realisierten Gewinne sogleich auch für die Erfüllung der gemeinnützigen Stiftungszwecke zu verwenden. Gegen die Selbstlosigkeit einer Stiftung verstößt es aber, wenn Mitarbeiter der Stiftung oder Dritte durch unverhältnismäßig hohe

<sup>18</sup> Eine Stiftung verfolgt eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn sie vorrangig und nicht nur beiläufig ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen oder die ihrer Mitglieder fördert, BFH BStBl. II 79, 482; 89, 670; 92, 62.

<sup>19</sup> Dies gilt uneingeschränkt für die Anteile an einer GmbH oder einer Aktiengesellschaft, solange damit kein entscheidender Einfluß auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird. Die Beteiligung in Form einer Mitunternehmerschaft, also die Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft oder offenen Handelsgesellschaft, ist jedoch nicht möglich.

<sup>20</sup> TIPKE/KRUSE, AO, § 55 Tz. 4 a E, 16.

Vergütungen begünstigt werden.<sup>21</sup> Hier wird man abstellen auf eine vergleichbare Tätigkeit oder Leistung von Wirtschaftsunternehmen, der zulässige Umfang von Aufwandsentschädigungen und Vergütungen hängt daher stets vom Einzelfall ab.

### 2.5.2 Ausschließlichkeit

Die gemeinnützige Stiftung erreicht ihre steuerliche Akzeptanz als gemeinnützig über die Anerkennung der besonderen begünstigten Zwecke in ihrer Satzung. Folgerichtig darf die gemeinnützige Stiftung auch nur diese Ziele verfolgen. Die Anwendung der insoweit einschlägigen Vorschrift § 56 AO bereitet besondere Schwierigkeiten. Denn der Gesetzestext besagt lediglich, daß die Stiftung nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen darf. Unter welchen Voraussetzungen hiergegen ein Verstoß anzunehmen ist, definiert das Gesetz nicht. Gleichwohl ist man sich in der stiftungsrechtlichen Literatur und in der zu diesem Fragenkreis ergangenen Rechtsprechung über die Grundfragen der ausschließlichen Zweckverfolgung weitgehend einig.<sup>22</sup> Der Gesetzgeber gewährt die Steuerbegünstigung gerade für die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke und akzeptiert es daher nicht, wenn die Stiftung neben den satzungsgemäßen Zwecken Mittel auch für die Verfolgung weiterer Ziele verwendet.<sup>23</sup> Das Gebot der Ausschließlichkeit besagt mithin auf der Ebene der Mittelverwendung, daß die Stiftung sich nur diesem Ziel widmen darf, soweit das Gesetz nicht besondere Ausnahmen zuläßt. Hierzu zählt die bereits erwähnte Möglichkeit, bis zu einem Drittel des Stiftungseinkommens dazu zu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten.<sup>24</sup> Hierzu gehört aber auch die bereits angesprochene eingeschränkte Möglichkeit der Rücklagenbildung.<sup>25</sup>

### 2.5.3 Unmittelbarkeit

Nach den Maßgaben der Abgabenordnung muß eine gemeinnützige Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke unmittelbar verwirklichen, will sie die Privilegien der Steuervergünstigung erreichen und bewahren, § 57 AO. Übersetzt man

---

<sup>21</sup> TIPKE/KRUSE, § 55 Tz. 5.

<sup>22</sup> Grundlegend: BFH BStBl. II 1979, 496, 497.

<sup>23</sup> In diesem Sinne auch: TIPKE/KRUSE, § 56 Tz. 1a E.

<sup>24</sup> § 58 Nr. 5 AO.

<sup>25</sup> § 58 Nr. 6, 7 AO als Ausnahme zum grundsätzlichen Verbot der Rücklagenbildung.

den Begriff der Unmittelbarkeit mit „persönlich“, so ergibt sich die Frage, ob die gemeinnützige Körperschaft auch durch Hilfspersonen handeln darf oder ob sie durch das Einschalten Dritter ihre Gemeinnützigkeit gefährdet. Das Gesetz läßt ein Handeln Dritter in § 57 Nr. 1 Satz 2 AO zu, wenn das Wirken der beigezogenen Hilfspersonen wie eigenes Handeln der Körperschaft angesehen werden kann.<sup>26</sup> Das Problem der unmittelbaren Zweckerfüllung taucht auch dann auf, wenn die Stiftung Hilfsbetriebe einschaltet, um die satzungsgemäßen gemeinnützigen Zwecke zu erreichen. Diesen fehlt es regelmäßig an der Gemeinnützigkeit, sofern sie nicht wiederum als Zweckbetriebe der gemeinnützigen Körperschaft im Sinne des § 65 AO einzustufen sind.<sup>27</sup> Weitere Ausnahmen vom Grundsatz der Unmittelbarkeit finden sich in der Abgabenordnung selbst. So kann eine Stiftung ihre satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zwecke darauf konzentrieren, Mittel für die Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke einer anderen Körperschaft zu akquirieren; also Spenden z. B. für den Neubau eines Museums zu sammeln, § 58 Nr. 1 AO. Darüber hinaus kann eine Stiftung ihre Mittel, die zunächst für die Verwendung der eigenen gemeinnützigen Zwecke vorgesehen waren, teilweise zur Förderung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft verwenden, § 58 Nr. 2 AO. Schließlich kann eine steuerbegünstigte Stiftung auch steuerunschädlich ihre eigenen Arbeitskräfte und Räumlichkeiten einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zur Verfügung stellen (vgl. § 58 Nr. 1-3 AO).

## 2.6 Gestaltung von Satzung und satzungsgemäßer Geschäftsführung

Die Voraussetzungen der Steuervergünstigungen müssen in der Satzung der gemeinnützigen Stiftung enthalten sein und durch ihre Geschäftsführung umgesetzt werden. Die §§ 59ff. AO verpflichten das geschäftsführende Stiftungsorgan insbesondere auf die Vorgaben der Satzung. Die Satzung wiederum muß den Vorgaben des Gesetzes entsprechen, will die Stiftung die Anerkennung als gemeinnützig erreichen. Dies bedingt, alle notwendigen Aussagen und Konkretisierungen, die den Stiftungszweck betreffen, in die Stiftungssatzung aufzunehmen. Die Satzung ist es auch, die es der Finanzverwaltung gestattet, die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit zu prüfen; die Satzung ist es, die der Geschäftsführung die Leitlinien für ihr die Gemeinnützigkeit sicherndes Handeln vorgibt. Die Satzung der Stiftung sollte daher sehr konkret den

<sup>26</sup> TIPKE/KRUSE, § 57 Tz. 2.

<sup>27</sup> BFH BStBl. II 1981, 478, 479; 1972, 911; 1976, 469; 1979, 564; zum Begriff der Zweckbetriebe siehe auch unter 4.4.

Stiftungszweck bezeichnen.<sup>28</sup> Dabei reicht es aus steuerrechtlicher Sicht nicht, das Ziel der Stiftung nur allgemein anzugeben, also z. B. die Förderung von Kunst und Wissenschaft als Stiftungszweck zu benennen. Regelmäßig sehen die Satzungen vielmehr neben der allgemeinen Bestimmung des Stiftungszweckes eine – wenn auch nicht abschließende, so doch beispielhafte – Aufzählung einzelner Zweckverwirklichungsmaßnahmen vor. Bei einer wissenschaftsfördernden Stiftung wäre daher im Rahmen der Zweckverwirklichungsmaßnahmen anzugeben, ob die Stiftung Promotionsstipendien oder Druckkostenzuschüsse für Veröffentlichungen leistet, wissenschaftliche Symposien organisiert, Lehrstühle einrichtet oder welche konkreten Forschungsvorhaben auf welchem Gebiet unterstützt werden sollen.

Ebenso konkret ist anzugeben, wie die Stiftung mit dem ihr anvertrauten Vermögen zu verfahren hat. Zwar ergibt sich bereits aus der Abgabenordnung selbst, daß das Stiftungsvermögen einer qualifizierten Bindung unterliegt. Gleichwohl muß aus der Satzung heraus erkennbar sein, welchem Verwendungszweck die zugewandten Mittel unterliegen. Dementsprechend hat die Satzung vorzusehen, welchen Weg das der Vermögensbindung unterliegende Kapital bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung nehmen wird.<sup>29</sup> In der Praxis, die sich an der Mustersatzung zum Einführungserlaß der Abgabenordnung bzw. an den Mustersatzungen der einzelnen Stiftungsaufsichtsbehörden orientiert, wird – um § 61 AO Rechnung zu tragen – in der Satzung eine bestimmte Körperschaft öffentlichen Rechts oder eine weitere steuerbegünstigte Stiftung benannt, die mit dem dort angefallenen Vermögen wiederum steuerbegünstigte Zwecke zu verfolgen hat.

Nach § 63 AO hat die tägliche Geschäftsführung sowohl die ausschließliche, selbstlose und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke sicherzustellen, wie auch die Bestimmungen der Satzung über die Voraussetzungen der Steuervergünstigung zu verwirklichen. Es reicht also nicht hin, daß die Geschäftsführung die allgemeinen Vorgaben der §§ 51ff. AO erfüllt, wenn dies nicht zugleich dem Vollzug der Satzungsbestimmungen dient. Die Wahrung der Satzungsmäßigkeit ihres Handelns hat die Geschäftsführung nach § 63 Nr. 3 AO in besonderem Maße durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen nachzuweisen.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Siehe zu diesen Vorgaben auch: SEIFART, § 43 Rn. 74ff.

<sup>29</sup> SEIFART, § 43 Rn. 83ff., unter Hinweis auf die Mustersatzung in Anlage I zu § 60 AO Einführungserlaß.

<sup>30</sup> Hingewiesen sei auch auf §§ 145-148 AO, in denen besondere Anforderungen an die Buchführung des Steuerpflichtigen gestellt werden.

### 3. Die steuerliche Behandlung der Stiftungserrichtung und deren Kapitalausstattung

Die Errichtung der Stiftung und eventuelle spätere Zustiftungen sind zivilrechtlich dadurch geprägt, daß Vermögenswerte aus der Sphäre des Stifters in die der Stiftung überwechseln. Der rechtliche Eigentumswechsel und seine wirtschaftlichen Folgen können für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer, die Einkommen- oder Körperschaftsteuer beim Stifter von Bedeutung sein.

#### 3.1 Erbschaft- und Schenkungsteuer

##### 3.1.1 Gestaltungsfälle in der Praxis

Einer rechtsfähigen Stiftung kann auf jede zivilrechtlich denkbare Weise anlässlich ihrer Errichtung oder zu einem beliebigen späteren Zeitpunkt Vermögen zugewandt werden. Nicht entscheidend ist daher, in welcher Weise der Stifter den Vermögensübergang bestimmt: Die testamentarische Errichtung einer Stiftung oder spätere Zustiftungen sind ebenso möglich wie die Gründung einer Stiftung zu Lebzeiten. In der Praxis wird häufig die Stiftungserrichtung zu Lebzeiten mit der Stiftungserrichtung von Todes wegen kombiniert: Da jede Übertragung von Vermögenswerten auf eine Stiftung mit einer völligen Vermögensentäußerung beim Stifter verbunden ist, gründen viele Stifter zu Lebzeiten eine Stiftung und statten sie zunächst noch mit geringem Kapital aus, weil sie zum einen ihre Vermögenswerte noch nicht endgültig weggeben wollen, zum anderen aber, weil sie bei der Kapitalausstattung die steuerlichen Möglichkeiten des Spendenabzugs nutzen möchten. Die so zunächst gering kapitalisierte Stiftung wird dann testamentarisch als Erbe oder Vermächtnisnehmer eingesetzt und erhält so von Todes wegen den häufig weitaus größeren Kapitalbetrag zugewandt.<sup>31</sup>

##### 3.1.2 Stiftungserrichtung zu Lebzeiten und von Todes wegen

In der steuerlichen Beratungspraxis spielen Stiftungsüberlegungen im Rahmen von Testamentsgestaltungen eine große Rolle. Stiftungen, die nach ihrer Satzung und satzungsgemäßer Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, haben für das ihnen zugewandte Ver-

---

<sup>31</sup> Zu den Gestaltungsmöglichkeiten, Seifart, § 40 Rn. 8.



mögen keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu entrichten. Diese Steuerbefreiung gilt für Übertragungsgeschäfte anlässlich der Errichtung der Stiftung und während ihres gesamten Bestehens.<sup>32</sup> Zu achten ist allein darauf, daß die Voraussetzungen der Steuerbefreiung im Zeitpunkt des Entstehens der Steuer erfüllt sind und für einen Zeitraum von zehn Jahren nach Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht aufrechterhalten bleiben. Verliert die Stiftung während dieses Zeitraumes ihre Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft, so entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend. Die Schenkung ist dann nachträglich zu versteuern (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 b Satz 2 ErbStG). Für die Steuerschuld haftet dann auch der Schenker.<sup>33</sup>

### 3.1.3 Stiftungserrichtung durch den Erben

Das Erbschaftsteuerrecht kennt nur ganz wenige Möglichkeiten, die es auch dem Erben erlauben, gestaltend tätig zu werden und den letzten Willen des Erblassers zu „korrigieren“. Zu diesen Möglichkeiten zählt die Steuerbefreiung von Kultur- und Wissenschaftsstiftungen, die nicht durch den Erblasser, sondern durch den Erben errichtet werden. § 29 Abs. 1 Ziff. 4 des Erbschaftsteuergesetzes gibt dem Erben die Möglichkeit, innerhalb von 24 Monaten nach dem Todeszeitpunkt eine inländische Kultur- und Wissenschaftsstiftung zu errichten bzw. ererbte Vermögensgegenstände einer bestehenden inländischen Kultur- und Wissenschaftsstiftung zuzuwenden. In diesem Fall entfällt die Erbschaftsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit.<sup>34</sup>

Der Gesetzgeber wollte mit der vorskizzierten Regelung Erben, denen eine steuerpflichtige Zuwendung von Todes wegen oder unter Lebenden gemacht worden ist, ermutigen, die in der Vorschrift genannten Einrichtungen<sup>35</sup> – mithin auch Kultur- und Wissenschaftsstiftungen – durch Zuwendungen zu fördern. Erben sollen deshalb nicht nur mit ihren eigenen Zuwendungen an diese Einrichtungen, sondern in gleichem Umfang auch mit ihrem eigenen Erwerb von der Belastung mit Erbschaftsteuer frei-

---

<sup>32</sup> Seifart, § 40 Rn. 16.

<sup>33</sup> Die Praxis hilft hier mit einem Widerrufsvorbehalt, durch den der Schenker seine Zuwendung zurückfordern kann, um so den steuerauslösenden Übertragungsakt rückgängig zu machen, vgl. auch Troll, ErbStG, § 13 Tz. 40, Stand: 1997.

<sup>34</sup> Die Regelung wurde durch das Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz vom 13. Dezember 1990, BGBl. I 1990, 2775, eingeführt; Troll, DB 1991, 672; Meincke, ErbStG, § 29 Rn. 11, 11. Auflage 1997; Troll, ErbStG, § 29 Rn. 7, Stand: 1997.

<sup>35</sup> Endbegünstigt ist der Bund, das Land, eine inländische Gemeinde bzw. ein Gemeindeverbund oder eine inländische Stiftung, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar als gemeinnützig anzuerkennenden wissenschaftlichen oder kulturellen Zwecken dient.

gestellt werden“.<sup>36</sup> Der eine Stiftung errichtende oder eine bestehende Stiftung mit aus der Erbmasse stammendem Vermögen ausstattende Erbe wird erbschaftsteuerlich so gestellt, als ob er wie eine unselbständige Mittelsperson zwischen dem Erblasser und der begünstigten Stiftung gewirkt habe. Endbegünstigt im Sinne dieser Vorschrift sind aber neben dem Bund, den Ländern, den Gemeinden und Gemeindeverbänden nur gemeinnützige inländische Stiftungen, die wissenschaftlichen und kulturellen Zwecken dienen. Die Zuwendung an eine gemeinnützige GmbH, selbst wenn sie als Stiftung firmiert, wird von der Vorschrift nicht erfaßt. In der Praxis führt die Anwendung der Vorschrift zu folgenden Fragestellungen:

Gilt die Regelung auch dann, wenn nicht die ererbten Vermögensgegenstände selbst gestiftet werden, sondern wenn an die Stelle der ererbten Vermögensgegenstände bereits Surrogate – der Verkaufserlös aus einem Vermögenswert – getreten sind und dieser dann innerhalb der 24-Monats-Frist weitergeleitet wird? Nach dem Zweck der Bestimmung sollte auch dieser Fall von der Regelung des § 29 Abs. 1 Nr. 4 EStG erfaßt werden.<sup>37</sup>

Eine weitere Fragestellung der Praxis betrifft das Verhältnis dieser erbschaftsteuerlichen Regelungen zu den Steuervorteilen, die das Einkommensteuerrecht für Spenden im Rahmen des Sonderausgabenabzugs vorsieht. Kann der Erbe durch die Zuwendung an eine gemeinnützige Kultur- und Wissenschaftsstiftung aus der Erbmasse den einkommensteuerrechtlichen Spendenabzug geltend machen und gleichzeitig die Rückerstattung der Erbschaftsteuer für diesen Betrag verlangen? Die Finanzverwaltung hat dies aus systematischen Gründen zu Recht verneint.<sup>38</sup> Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht, ob er rückwirkend für das einer gemeinnützigen Stiftung zugewandte, aus der Erbmasse stammende Vermögen die Freistellung von der Erbschaftsteuer oder den Spendenabzug bei der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer bzw. Gewerbesteuer in Anspruch nehmen will.

### 3.2 Einkommensteuer

Ertragsteuerlich können Zuwendungen an eine gemeinnützige Stiftung in zweifacher Weise Relevanz entfalten: Zum einen kann der Zuwendende im Zuge der Übertragung des Vermögensgegenstandes aus einem Betriebsvermögen Gewinne durch die Aufdeckung stiller Reserven realisieren, zum anderen kann die Zuwendung als Sonder-

---

<sup>36</sup> Vgl. BTDruks. 11/7833.

<sup>37</sup> Ebenso TROLL, Vorschrift, S. 672f.; dagegen MOENCH.

<sup>38</sup> Vgl. FinMin NRW, DSiR 1991, S. 384.

ausgabe bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des Stifters Berücksichtigung finden. Wer eine Zuwendung an eine gemeinnützige Stiftung erwägt, wird in der Regel nach steuerlichen Abzugsmöglichkeiten fragen.

### 3.2.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen des Stifters auf eine gemeinnützige Stiftung führt grundsätzlich zur Realisierung der stillen Reserven beim Stifter, da das Wirtschaftsgut zunächst aus dem Betriebsvermögen entnommen werden muß.<sup>39</sup> Diese Entnahme aus dem Betriebsvermögen ist einkommensteuerrechtlich mit dem Teilwert anzusetzen. Dies sind z. B. die Fälle, in denen sich ein Künstler entscheidet, zu Lebzeiten eine Stiftung zu errichten und Kunstwerke, die ihm für sein künstlerisches Œuvre besonders repräsentativ erscheinen, in diese Stiftung einzubringen. Da die Kunstgegenstände sich im Betriebsvermögen des Künstlers befinden, muß er sie zunächst im steuerlichen Sinne aus diesem Betriebsvermögen entnehmen, um sie dann der gemeinnützigen Stiftung zuzuwenden. Um den nicht mit einem Geldzufluß verbundenen Entnahmetatbestand aus dem Betriebsvermögen zu vermindern, sieht § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG ein sog. Buchwertprivileg vor: Danach können Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen mit dem Buchwert entnommen werden, wenn sie im unmittelbaren Anschluß an die Entnahme einer steuerbefreiten Stiftung zur Verwendung für ihre steuerbegünstigten Zwecke unentgeltlich überlassen werden. Dies gilt seit 1993 für alle steuerbegünstigten Stiftungen, die wissenschaftliche, mildtätige, kulturelle oder Bildungszwecke verfolgen.<sup>40</sup> Dieses Buchwertprivileg greift auch stets dann, wenn ein Unternehmer Sachspenden aus dem Betriebsvermögen leistet, um eine im Gesetzestext genannte gemeinnützige Stiftung zu unterstützen. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Regelung die Spendenbereitschaft erhöhen und die wirtschaftlichen Grundlagen der als Spendenempfänger genannten Institutionen verbessern.<sup>41</sup>

Bei der Spende von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen, die auf der Basis des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG zum Buchwert entnommen werden können, stellt sich ferner die Frage, ob denn nach der Entnahme noch ein einkommensteuerrechtlicher Spendenabzug als Sonderausgabe möglich sei, insbesondere, ob bei Sachspenden

---

<sup>39</sup> Seifart, § 40 Rn. 44ff.

<sup>40</sup> Rechtsgrundlage war das Standortsicherungsgesetz vom 13. September 1993, BStBl. I 1993, 774, damit ist das Buchwertprivileg auf alle nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG steuerbegünstigten Zwecke erweitert, vgl. auch Glanegger, in: Schmidt, ESAG, § 6 Rn. 427.

<sup>41</sup> Vgl. hierzu bereits das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, S. 475, das jedoch erst 23 Jahre später umgesetzt wurde.

aus dem Betriebsvermögen zusätzlich zum steuerrechtlichen Entnahmewert der Spende auch die Umsatzsteuer als Spende abgezogen werden könne. Die Finanzverwaltung hat diese Frage bejaht: Es sei möglich, bei Sachspenden aus einem Betriebsvermögen den bei der Entnahme angesetzten Wert im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zuzüglich der dabei angefallenen Umsatzsteuer als Spende abzuziehen.<sup>42</sup>

### 3.2.2 Spendenabzug als Sonderausgabe

Für die Höhe der Kapitalausstattung einer Stiftung ist der Ansatz des eingebrachten Vermögens als Sonderausgabe in der Einkommensteuererklärung des Stifters bedeutsam. In der stiftungssteuerlichen Beratung wird dieser Tatbestand verkürzt mit dem Begriff der „Spendenquittung“ umschrieben. Der Spendenabzug greift dabei unabhängig davon, ob die Kapitalausstattung der Stiftung im Zeitpunkt der Gründung erfolgt, oder ob es sich um eine spätere Zustiftung handelt. Unerheblich ist auch, ob die spätere Zustiftung zur Stärkung des Grundstockvermögens gedacht ist, oder ob sie der Stiftung laufende Betriebsmittel zur Verfügung stellen soll. Bei der Erstaussstattung der Stiftung mit Kapital wird aus steuerrechtlicher Sicht der Unterschied zu einer gemeinnützigen „Stiftungs-GmbH“ besonders bedeutsam: Während für das Grundstockvermögens der gemeinnützigen Stiftung der Spendenabzug grundsätzlich geltend gemacht werden kann, gilt dies nicht für die Kapitalausstattung bei der Gründung einer gemeinnützigen Stiftungs-GmbH, mithin einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die unter bestimmten Voraussetzungen auch als Stiftung firmieren darf.

#### 3.2.2.1 Die steuerlichen Höchstgrenzen

Der Abzug als Sonderausgabe von Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen unterliegt jedoch besonderen Beschränkungen. Obwohl private Spenden wie ein Steuersurrogat haushaltsentlastend wirken, weil sie mit gleicher Zielsetzung wie staatliche Steuereinnahmen eingesetzt werden<sup>43</sup>, ist der Abzugsbetrag der Höhe nach beschränkt. Diese Grenze beträgt zunächst 5 % des Gesamtbetrages der Einkünfte oder 2 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. Durch das Abstellen auf Löhne und Gehälter soll es dem Unternehmen auch in Verlustjahren möglich sein, Spenden zu leisten. Umsätze, Löhne und Gehälter einer Personengesellschaft werden auf die einzelnen Mitunternehmer, ihrem jeweiligen steuerlichen Gewinnanteil entsprechend, aufgeteilt. Es besteht ein Wahlrecht zwischen der 5 %-Grenze des Gesamtbetrags der Einkünfte oder der 2 % der

<sup>42</sup> Vgl. Sächsisches Staatsministerium der Finanzen, DSStZ 1992, S. 639.

<sup>43</sup> Vgl. hierzu KIRCHHOFF, S. 44.

Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern. Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöht sich der Vomhundertsatz von 5 % auf 10 %, der auf die Umsätze, Löhne und Gehälter anzuwendende Satz von 2 % wird hingegen nicht erhöht, es ist stets die günstigste Berechnungsweise anzuwenden.

### 3.2.2.2 Die Verteilung von Großspenden

Durch die Begrenzung auf maximal 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte erweist sich der Spendenabzug gerade bei der Stiftungsgründung häufig als völlig unzureichend. Die Kapitalausstattung einer Kulturstiftung mit nur 500.000 DM würde bereits ein zu versteuerndes Einkommen von 5 Millionen DM im Rahmen der 10 %-Grenze voraussetzen. Um hier zu einem Ausgleich zu gelangen, sieht das Einkommensteuerrecht die Verteilung von Großspenden auf mehrere Veranlagungszeiträume vor. Überschreitet eine Einzelzuwendung an eine Stiftung zur Förderung wissenschaftlicher, mildtätiger bzw. kultureller Zwecke den Betrag von 50.000 DM, so kann die Spende insgesamt auf acht Veranlagungszeiträume verteilt werden; sie greift zunächst im Jahr der Zuwendung, alsdann in den zwei vorangegangenen und danach in den fünf folgenden Veranlagungsjahren und erlaubt hier den Abzug als Sonderausgabe.

Die Möglichkeit zur Verteilung von Großspenden auf insgesamt acht Jahre gilt allein bei wissenschaftlichen, mildtätigen oder als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecken. Die Kapitalausstattung von Stiftungen, die andere gemeinnützige Aufgaben erfüllen, kann steuerlich nicht auf acht Jahre verteilt werden. In der stiftungssteuerrechtlichen Beratung stellt sich dabei immer wieder die Frage, ob der Verteilungseffekt von Großspenden auch erreicht werden kann durch das zeitversetzte Ausbuchen eines zuvor der Stiftung gewährten Darlehens: Der Stifter gewährt der gemeinnützigen Stiftung ein Darlehen, welches er in zehn gleichen jährlichen Tilgungsraten ausbucht, mithin schenkweise der Stiftung überläßt. Die Finanzverwaltung verweist bei diesen Gestaltungen auf die Mißbrauchsabsicht, wenn von vornherein feststeht, daß das Darlehen über sukzessive Spendenleistungen durch den Darlehensgeber zurückzuführen ist und damit vom Darlehensnehmer nicht getilgt wird. Mit dieser Betrachtung hat die Finanzverwaltung die Rechtsprechung auf ihrer Seite: Wer einen Betrag, der zu groß sei, um in einem Veranlagungszeitraum als Spende steuerlich voll berücksichtigt werden zu können, in diesem Veranlagungszeitraum als verzinsliches Darlehen gewähre, die Tilgung in steuerlich berücksichtigungsfähigen Teilbeträgen vereinbare und zugleich beschließe, sämtliche Tilgungsraten und Zinsen in den kommenden Veranlagungszeiträumen als Spende zu erlassen, umgehe die Steuergesetze in unzulässiger Weise.<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> Vgl. Finanzgericht München, EFG 1964, S. 72.

### 3.2.2.3 Sachspenden

Die Kapitalausstattung einer Stiftung, sei es nun im Wege der Erstaussstattung oder als Zustiftung, erfolgt häufig nicht nur als Barkapitalausstattung, sondern auch aufgrund von Sachspenden: Der Künstler überträgt der von ihm gegründeten Stiftung sein wichtigstes künstlerisches Œuvre, der Stifter schenkt eine Immobilie oder eine Kunstsammlung. Sofern die der Stiftung übertragenen Wirtschaftsgüter unmittelbar vor ihrer Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden sind, verlangt das Gesetz für die Spendenberechnung auf den Entnahmewert abzustellen. Entnahmewert ist dabei der Teilwert bzw. der Buchwert.<sup>45</sup> Sofern die Wirtschaftsgüter jedoch aus dem Privatvermögen des Stifters stammen, sind sie zu bewerten und mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dieser entspricht im wesentlichen dem Verkehrswert.<sup>46</sup> Die Rechtsprechung hatte die Frage zu entscheiden, ob die Zuwendung von Kunstwerken auch dann als Spende berücksichtigt werden kann, wenn die Kunstwerke vom Spender selbst geschaffen wurden. Die Finanzverwaltung hatte dies zunächst verneint: Die eigene Arbeitskraft des Steuerpflichtigen sei keine Ausgabe im Sinne von § 10 b EStG, Arbeitskraft und Arbeitsleistung könne nicht gespendet werden. Die Rechtsprechung ist dem entgegengetreten und hat den Spendenabzug bejaht, denn nicht das künstlerische Schaffen werde gespendet, sondern das Ergebnis dieser Tätigkeit.<sup>47</sup>

### 3.2.2.4 Durchlaufspenden

Die Einkommensteuerrichtlinien unterscheiden nach wie vor zwischen Stiftungen, die selbst spendenbegünstigt sind und solchen, die nicht berechtigt sind, Spendenbescheinigungen auszustellen. Steuerwirksam abgezogen werden kann eine Spende an eine Wissenschaftstiftung, wenn diese das zugewandte Geld für ihre satzungsgemäßen Zwecke verwendet. Eine Kulturstiftung ist demgegenüber nicht berechtigt, eine Spendenquittung auszustellen, hier ist es erforderlich, daß die Zuwendung zunächst an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststelle geleitet wird, um von dort an die Kulturstiftung weitergereicht zu werden. Die Spende muß also die öffentliche Dienststelle „durchlaufen“. Die gesetzliche Konstruktion der Durchlaufspende basiert auf der Erwägung, nur öffentliche rechtliche Körperschaften oder öffentliche Dienststellen können eine ständige Verwaltungskontrolle hinsichtlich der Verwendung der Spendenmittel leisten.<sup>48</sup> Das Verfahren der Durchlaufspende ist insbesondere bei Sachspenden außerordentlich kompliziert: Um eine steuerlich wirksame Spende z. B. an eine Kulturstiftung zu erreichen, ist es erforderlich, daß im

---

<sup>45</sup> Vgl. hierzu 3.2.1.

<sup>46</sup> Vgl. zur Bewertung von Kunstgegenständen HEUER, Bewertung, S. 438ff.

<sup>47</sup> Finanzgericht Berlin, EFG 1978, S. 376.

<sup>48</sup> BFH, BStBl. II 1978, S. 598; 1979, S. 488.

Rahmen des Durchlaufspendeverfahrens die Spende zunächst in die Verfügungsgewalt einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer Dienststelle gelangt und von dieser dann an die gemeinnützige Stiftung weitergeleitet wird. Dabei darf die Spende durchaus mit einer entsprechenden Auflage verbunden werden. Es ist also erforderlich, daß zunächst das Eigentum an dem Sachvermögenswert z. B. der Kommune, in der die gemeinnützige Stiftung ihren Sitz hat, übertragen wird mit der Maßgabe, es alsdann weiterzuübertragen an die gemeinnützige Stiftung. Dabei lassen sich stets Besitzmittlungsverhältnisse vereinbaren, so daß das Wirtschaftsgut körperlich nicht hin und her bewegt werden muß, dennoch erweist sich dieses Verfahren als nur schwer praktikabel. Die gesetzgeberischen Bestrebungen zur Abschaffung dieses Durchlaufspendeverfahrens, das mit erheblichem Verwaltungsaufwand auch für die Kommunen verbunden ist, sind bisher noch nicht zu einem Abschluß gelangt. Für die Stiftungen bedeutet das Durchlaufspendeverfahren einen verzögerten Liquiditätszufluß und erhöhte Kosten, etwa dann, wenn ein Grundstück im Wege der Durchlaufspende an eine steuerbefreite Stiftung weitergeleitet werden muß.

### 3.3 Körperschaftsteuer

Die Verbindung von Stiftungen und Unternehmen erscheint gerade in jüngster Zeit im Wirtschaftsleben im neuen Gewande: Neben traditionellen Unternehmensträgerstiftungen, also Stiftungen, die von den Aktionären oder Gesellschaftern eines Unternehmens im Rahmen von Erbfolgeüberlegungen errichtet wurden und die Geschäftsanteile an dem Unternehmen halten, gründen gerade in jüngster Zeit deutsche Großunternehmen ihrerseits eigene Stiftungen. Mit dieser Stiftungsgründung soll der Tätigkeit des Unternehmens für die Gesellschaft eine gewisse Kontinuität verliehen werden; hinter der Stiftungsgründung steht der Gedanke, daß ein zukunftsorientiertes Unternehmen auch ein Umfeld benötigt, das agil und innovationsorientiert ist und es darum geht, mit diesem Umfeld zu kommunizieren, da aus dem gesellschaftlichen Umfeld eben die Menschen kommen, die im Unternehmen arbeiten und für die das Unternehmen arbeitet. Neben die traditionellen Unternehmensträgerstiftungen mit den Namen Bertelsmann, Körber oder Krupp treten damit Unternehmensstiftungen z. B. der Deutsche Bank AG, der Dresdner Bank AG oder der Hoechst AG. Auch hier folgen die deutschen Unternehmen US-amerikanischem Vorbild: In den Vereinigten Staaten existieren etwa zweitausend Unternehmensstiftungen, also Stiftungen, die von Industrieunternehmen gegründet wurden und die Verantwortung des Unternehmens für das Gemeinwesen bekunden.

Bei der steuerlichen Behandlung dieser Stiftungsgründungen und ihrer Kapitalausstattung gilt im Körperschaftsteuerrecht eine der einkommensteuerrechtlichen Regelung des § 10 b EStG vergleichbare Bestimmung, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Spenden an be-

stehende Stiftungen oder aber Aufwendungen zur Stiftungsgründung sind körperschaftsteuerrechtlich jedoch keine Sonderausgaben, sondern abziehbare Aufwendungen, die nach Ansicht der Finanzverwaltung bereits zur Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte einer Körperschaft abzuziehen sind.

Die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gleicht ansonsten der einkommensteuerrechtlichen Bestimmung: Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke sind bis zur Höhe von insgesamt 5 % des Einkommens oder 2 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter abziehbar. Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöht sich der vom Hundert-Satz auf 10 % des Einkommens. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ, entfällt einkommensteuerrechtlich bei einer natürlichen Person der Spendenabzug, bei einer Körperschaft sind jedoch die abziehbaren Spenden auch als Verlustabzug zu berücksichtigen, sie erhöhen den vor- und rücktragsfähigen Verlust. Ansonsten gilt auch im Körperschaftsteuerrecht die Regelung zur Verteilung von Großspenden: Überschreitet eine Einzelzuwendung von mindestens 50.000 DM zur Förderung wissenschaftlicher, mildtätiger oder kultureller Zwecke die Höchstsätze, ist sie insgesamt auf acht Veranlagungszeiträume zu verteilen.

#### 4. Laufende Besteuerung, Stiftungserträge, Rücklagenbildung

Die Abgabenordnung macht die Gewährung von Steuervergünstigungen nicht nur davon abhängig, daß die Stiftung nach ihrer Satzung besonders förderungswürdige Zwecke verfolgt und die tatsächliche Geschäftsführung den Vollzug der Satzung sicherstellt. Die Abgabenordnung stellt weiterhin besondere Anforderungen an die Art und Weise der Einkommenserzielung. In Abhängigkeit davon, ob die Stiftung Einnahmen aus der steuerfreien Vermögensverwaltung, dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem wiederum steuerfreien Zweckbetrieb erzielt, kann die wegen der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke gewährte Steuerbefreiung Einschränkungen erfahren.<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> SEIFART, § 41 Rn. 35.



## 4.1 Grundsatz

Die beschriebenen Voraussetzungen der Steuerbegünstigung einer Stiftung setzen voraus, daß die Stiftung Kapital und Einkommen für die satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zwecke verwendet. Demgegenüber betrifft die Differenzierung zwischen Vermögensverwaltung, wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb die Frage, wie die steuerbegünstigte Stiftung ihre Erträge erwirtschaftet. Erfüllt die gemeinnützige Stiftung neben ihren steuerbegünstigten Zielen Aufgaben wirtschaftlicher Art, so findet in diesem erwerbswirtschaftlichen Segment eine Steuerbegünstigung nicht statt, wie wohl die Anerkennung der Stiftung als gemeinnützige Körperschaft als solche damit nicht in Rede steht.<sup>50</sup> Produziert eine Stiftung zur Förderung der bildenden Kunst etwa Bildbände, so können die dabei erzielten Einkünfte der Körperschaftsteuer unterliegen.

## 4.2 Verwaltung des Stiftungsvermögens

Soweit die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung gegeben sind, gewähren die einzelnen Steuergesetze der gemeinnützigen Stiftung eine Reihe steuerlicher Vergünstigungen. Die Vorgaben der Einzelgesetze gestatten es der steuerbegünstigten Stiftung, ihre Mittel steuerbefreit anzulegen. Solange sich die Stiftung – in Abgrenzung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – im Bereich der reinen Vermögensverwaltung hält, ist die Steuerbegünstigung sichergestellt. Welche Formen der steuerfreien Vermögensverwaltung zulässig sind, ist im einzelnen umstritten. § 14 Satz 3 AO enthält hierzu immerhin Hinweise. Reine Vermögensverwaltung liegt danach vor, wenn die Betätigung der Stiftung noch als Nutzung des Vermögens angesehen wird, indem z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Die Rechtsprechung hat hierzu die mehr allgemein gehaltene Formel entwickelt, Vermögensverwaltung sei noch gegeben, wenn sich die Betätigung der Stiftung zur Vermögensverwaltung im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstelle und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund trete.<sup>51</sup> Dies schließt jedoch nicht aus, daß Stiftungen mit einem umfangreichen Kapitalvermögen auch ein Wertpapierdepot verwalten. Dabei gehört es zur Natur der Sache, daß dieses Depot umgeschichtet wird, um weniger rentierliche Aktien oder Rentenpapiere abzu-

---

<sup>50</sup> SEIFART, § 40 Rn. 11; BFH/NV 1987, 397.

<sup>51</sup> BFH BSIBl. II 1973, 260; 1980, 106; 1988, 277; 1991, 66; 1992, 693; BFHE 148, 480; BFHZN 1992, 839.

stoßen und um Kursgewinne zu realisieren. Dabei kann es sich durchaus um eine Verwaltungstätigkeit mit kaufmännischem Einschlag handeln, der An- und Verkauf von Wertpapieren soll nach der Rechtsprechung nur dann zu gewerblichen Einkünften führen, wenn diesem Handel der Charakter des Gewerblichen anhaftet.<sup>52</sup>

Zur Auslegung der Abgrenzung von der reinen Vermögensverwaltung zur gewerblichen Tätigkeit kann dabei auf die einkommensteuerrechtlichen Grundsätze zur Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von den Einkünften aus Kapitalvermögen bzw. der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verwiesen werden.<sup>53</sup> Richtigerweise ist ein weiter Begriff der Vermögensverwaltung anzunehmen, der in Abgrenzung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO jede Form der Vermögensanlage zuläßt, solange hierbei die aktive unternehmerische Tätigkeit hinter den Anlagegedanken (Vermögensnutzung) zurücktritt.

#### 4.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Betreibt die Stiftung neben ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO, so entfällt in diesen Bereich unternehmerischen Handelns die Steuerbefreiung,<sup>54</sup> Einnahmen unterliegen etwa der Körperschaftsteuer. Eine selbständige nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen über die reine Vermögensverwaltung hinaus, ist mit den in der Satzung konkretisierten Zielen der steuerbegünstigten Zwecke nicht mehr vereinbar. Die Anforderungen der Rechtsprechung an die Merkmale der Selbständigkeit und Nachhaltigkeit sind in § 14 AO eher gering. Selbständig ist danach jedes im wesentlichen selbstbestimmte Handeln auf eigene Rechnung. Es muß sich vom inneren Geschäftsbetrieb abheben, also abgrenzbar sein von der selbstbezogenen Verwaltungstätigkeit der Stiftung sowie ihrem Handeln zur Mittelverwendung. Nachhaltig kann eine Tätigkeit bereits bei ihrer erstmaligen Verwirklichung sein, wenn eine Wiederholung beabsichtigt ist.<sup>55</sup> Andererseits dürften mehrere gleichförmige Einzelhandlungen nur dann das Merkmal der Nachhaltigkeit erfüllen, wenn ihnen ein gemeinsamer vorher gefaßter Entschluß zugrundeliegt.<sup>56</sup>

---

<sup>52</sup> BFH BStBl. II 1971, 620; 1980, 389; 1984, 132; 1991, 66; 1991, 631.

<sup>53</sup> Vgl. etwa: SCHMIDT, EStG, § 15 Rn. 80ff., 16. Auflage 1997.

<sup>54</sup> BFH/NV 1987, 397.

<sup>55</sup> BFH BStBl. II 1969, 282; SCHMIDT, EStG, § 15 Rn. 17, 16. Auflage 1997.

<sup>56</sup> BFH BStBl. II 1984, 139; 1986, 88.

## 4.4 Zweckbetrieb

Während die Aufnahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sich partiell steuerschädlich auswirkt, bleibt die Unterhaltung eines sogenannten Zweckbetriebes folgenlos für die der Stiftung gewährten Steuervergünstigungen. Die Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebes werden vom Gesetz in § 65 Nr. 1-3 AO explizit genannt. Zweckbetriebe sind dabei Einrichtungen der Wohlfahrtspflege und Krankenhäuser, aber auch Alten-, Wohn- und Pflegeheime, Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Behinderten-Werkstätten, Einrichtungen der Fürsorge-Erziehung und schließlich kulturelle Einrichtungen wie Museen, Theater, kulturelle Veranstaltungen wie Konzerte oder Kunstausstellungen, § 68 AO.

### 4.4.1 Förderung der Zweckverwirklichung

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn die unternehmerische Tätigkeit im Betrieb dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Stiftung zu verwirklichen. Eine nur mittelbare Zweckverwirklichung über die Zwischenschaltung eines Zweckbetriebes reicht indes nicht. Ein Zweckbetrieb ist nicht etwa schon dann anzunehmen, wenn die in einem solchen „Zwischenbetrieb“ erwirtschafteten Mittel an die steuerbegünstigte Stiftung abzuführen sind.<sup>57</sup>

### 4.4.2 Erforderlichkeit

Ein Zweckbetrieb ist nur anzuerkennen, wenn die satzungsmäßigen Zwecke ausschließlich durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können.<sup>58</sup> Diese Voraussetzung wurde etwa anerkannt für den entgeltlichen Musikunterricht einer gemeinnützigen Musikschule sowie für eine von Behindertenwerkstätten betriebene Ladenkette.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> TIPKE/KRUSE, AO, § 65 Rn. 2 mit weitem Nachweisen, Stand: 1997.

<sup>58</sup> BFH BStBl. 1955, 177, 178; 1969, 43, 45; 1987, 659.

<sup>59</sup> KLEIN/ORLOPP, § 65 Anm. 2.

#### 4.4.3 Wettbewerbsschutz

Liegen die Voraussetzungen der Zweckförderung und der Erforderlichkeit vor, so darf der Betrieb gleichwohl zu nicht (steuer-)begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Der Gesetzgeber bringt hiermit erneut zum Ausdruck, daß einerseits zwar der Wettbewerb zu nicht steuerbegünstigten Marktteilnehmern hinter die Erfüllung der als förderungswürdig erachteten steuerbegünstigten Zwecke zurückzutreten hat, andererseits aber die Veranlassung von Wettbewerbsnachteilen auf das Mindestmaß begrenzt werden muß, welches die Privilegierung der steuerbegünstigten Zwecke erfordert.<sup>60</sup>

#### 4.5 Rücklagenbildung

Immer wieder Gegenstand der Diskussion ist die Frage, in welchem Umfang und nach welchen Maßgaben die gemeinnützige Stiftung Rücklagen bilden darf. Um die Verwendung der Mittel im Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften vorzunehmen, sind die Mittel laufend, d. h. zeitnah zu ihrer Vereinnahmung, zu steuerbegünstigten Zwecken verwenden.<sup>61</sup> Durften in der Vergangenheit Rücklagen nur zur Finanzierung eines konkreten, in der nahen Zukunft zu realisierenden Projektes gebildet werden, ist seit Einfügung des § 58 Nr. 7a AO im Jahre 1985 eine allgemeine freie Leistungserhaltungsrücklage, begrenzt auf 25 % der Stiftungserträge, zulässig. Die betriebswirtschaftlichen Probleme, die sich mit einer nur reduzierten Zulässigkeit der Rücklagenbildung verbinden, sind offenkundig. Modellrechnungen der Stiftungsverbände haben ergeben, daß diese allgemeine Leistungserhaltungsrücklage bei periodenübergreifender Betrachtung keinesfalls ausreicht, um das Stiftungsvermögen in seinem Bestand zu erhalten und die Inflationsentwertung auszugleichen.<sup>62</sup> Ein einfaches Beispiel macht dies evident: Bei einem Stiftungskapital von einer Million DM und einer unterstellten 5 %igen Verzinsung beläuft sich der jährliche Ertrag auf 50.000 DM. Der Stiftung steht daher als allgemeine Leistungserhaltungsrücklage nur 12.500 DM zum Inflationsausgleich zur Verfügung, dies entspricht einer Inflationsrate von 1,25 %.

<sup>60</sup> BFH BStBl. 1961, 109; 1986, 831.

<sup>61</sup> SEIFART, § 37 Rn. 223ff.; § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 58 Nr. 6 AO.

<sup>62</sup> Vgl. hierzu auch den Beitrag von Carsten Carstensen in Kapt. II.

Schließlich ist es einer Stiftung nach § 58 Nr. 7b AO auch ohne Verlust der Steuerbegünstigung möglich, Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung ihrer prozentualen Beteiligungsquote an einem Unternehmen anzusammeln oder im Jahr des Zuflusses einzusetzen.<sup>63</sup> Damit soll die Stiftung als Inhaberin z. B. von Gesellschaftsanteilen in die Lage versetzt werden, ihre prozentuale Beteiligungsquote an dem Unternehmen zu erhalten. Eine aus unternehmerischer Sicht noch so wünschenswerte Kapitalerhöhung, die allein zur Aufstockung der Beteiligungsquote führt, ist jedoch über die Bildung von Rücklagen nicht möglich.

In engen Grenzen kann die gemeinnützige Stiftung nach § 58 Nr. 6 AO Rücklagen bilden. Voraussetzung ist, daß die Rücklagenbildung erforderlich ist, um die steuerbegünstigten Zwecke nachhaltig erfüllen zu können. Diese Rücklagenbildung darf also nicht lediglich sinnvoll oder zweckmäßig sein. Die Verwaltung der Stiftung muß sich Gewißheit darüber verschaffen, daß ohne die Ansammlung von Kapital die Stiftung ihren Aufgaben nicht nachkommen könnte. Hierzu ist in jedem Fall zu verlangen, daß der Verwaltung im Zeitpunkt der Rücklagenbildung nachprüfbare Projektplanungen vorliegen. Mit § 58 Nr. 6 AO ist es ebenfalls vereinbar, wenn die steuerbegünstigte Stiftung für ihren regelmäßigen Verwaltungsaufwand Rückstellungen bildet.

Sonderregelungen gelten für die Rücklagenbildung in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der im übrigen steuerbegünstigten Stiftung. Erforderlich ist hier allein, daß die Bildung der Rücklage aus der Sicht eines verständigen Unternehmers erforderlich ist, etwa um geplante Investitionen zu finanzieren.

Soweit die steuerbegünstigte Stiftung in ihrem Kernbereich, der Vermögensverwaltung, Rücklagen bilden will, wirkt das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung in besonderem Maße einschränkend. Rücklagen werden hier nur in dem Umfang zulässig sein, wie sie erforderlich sind, um den Erhalt konkreter Vermögensgegenstände sicherzustellen. Zu denken ist etwa an Aufwendungen für die Instandsetzung eines der steuerbegünstigten Stiftung gehörenden Mietshauses.

---

<sup>63</sup> Vgl. hierzu auch Anwendungserlaß zur AO, Nr. 14 zu § 58 AO.

## 5. Besteuerung bei Aufhebung und Auflösung der Stiftung

### 5.1 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Das Erbschaftsteuergesetz qualifiziert den Erwerb bei Aufhebung einer Stiftung als Schenkung unter Lebenden.<sup>64</sup> Allein der Erwerb, der durch einen Widerruf des Stifters hinsichtlich der Errichtung anfällt, kann als auflösende oder aufschiebende Bedingung zur ursprünglichen Zuwendung angesehen werden. Ein solcher Erwerb ist steuerfrei.<sup>65</sup>

### 5.2 Körperschaft- und Einkommensteuer

#### 5.2.1 Besteuerung der Stiftung

Mit Aufhebung der Stiftung kann körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn entstehen, jedoch nur im Betriebsvermögen und bei entgeltlicher Übertragung. Dies entspricht den allgemeinen Regeln. Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsvermögen – etwa aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer ansonsten steuerfreien Stiftung – sind mit der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig. Geschieht die Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils der Stiftung unentgeltlich, so realisiert die Stiftung keinen Gewinn.

Im Unterschied zum Betriebsvermögen ist die Übertragung von Privatvermögen selbst bei entgeltlicher Veräußerung durch die Stiftung regelmäßig steuerfrei.<sup>66</sup> Diese Steuerfreiheit gilt uneingeschränkt, sie ist in der Höhe nicht beschränkt.

---

<sup>64</sup> Vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG.

<sup>65</sup> TROLL, Besteuerung, S. 341.

<sup>66</sup> Zu berücksichtigen sind jedoch die einkommensteuerrechtlichen Spekulationsfristen; vgl. zum Ganzen, SEIFART, § 42 Rn. 16.

### 5.2.2 Besteuerung des Empfängers

Einmalige Vermögenszugänge durch Erwerbe bei Aufhebung einer Stiftung können beim Empfänger nicht besteuert werden. Sie sind einer bestimmten Einkommensart nicht zuzuordnen und stellen in aller Regel keine Einkünfte im Sinne des Steuerrechts dar.<sup>67</sup>

### 5.3 Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer folgt weitgehend den körperschaftsteuerlichen Vorgaben. Danach sind Gewinne, insbesondere aus der Einzelveräußerung von Wirtschaftsgütern eines Betriebsvermögens, gewerbesteuerpflichtig. Gewinne dagegen aus der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils unterliegen nicht der Gewerbesteuerpflicht.<sup>68</sup>

### 5.4 Umsatz- und Grunderwerbsteuern

Soweit bei der Aufhebung einer Stiftung Umsatz- oder weitere Verkehrsgeschäfte getätigt werden, sind diese bei Entgeltlichkeit regelmäßig steuerpflichtig. Betroffen ist erneut jedoch nur der unternehmerische Bereich der Stiftung. Veräußert die Stiftung ein inländisches Grundstück, so unterliegt dieses Verkehrsgeschäft beim Erwerber der Grunderwerbsteuer.

## 6. Vorschläge für ein künftiges Stiftungssteuerrecht

Vorschläge für ein stiftungsfreundliches Steuerrecht haben gegenwärtig Konjunktur:<sup>69</sup> In der Koalitionsvereinbarung für die 13. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages vom 14. November 1994 heißt es dazu, ein besonderer Schwerpunkt der Politik in

---

<sup>67</sup> Zu den Einkunftsarten vgl. grundsätzlich § 2 EStG.

<sup>68</sup> Vgl. dazu allein Abschn. 41 Abs. 2 GewStR, der insoweit nur die Steuerpflichtigkeit von Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit feststellt.

<sup>69</sup> Vgl. hierzu etwa die gemeinsamen Empfehlungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, des Kulturkreises der deutschen Wirtschaft im BDI und des Stifterverbandes für die deutsche Wissenschaft, veröffentlicht in: KULTURKREIS DER DEUTSCHEN WIRTSCHAFT IM BDI (Hg.).

den nächsten Jahren müsse darauf gerichtet sein, die Rahmenbedingungen für die Aktivierung privater Initiative zu verbessern, in diesem Sinne solle auch das Stiftungsrecht fortentwickelt werden. Wenn die finanziellen Ressourcen der öffentlichen Hand erschöpft sind, sucht auch der Staat Mäzene in der Erwartung, daß Stiftungen öffentliche Aufgaben wahrnehmen und dabei haushaltsentlastend wirken. Die gegenwärtige Renaissance des Stiftungsgedankens über parteipolitische Grenzen hinweg gründet aber nicht nur in der Finanznot öffentliche Haushalte: Stiftungen machen neben privater Finanzkraft auch privaten Sachverstand für den Stiftungszweck fruchtbar, Kunst- und Wissenschaftsstiftungen unterstreichen das Gefühl gemeinschaftlicher Verantwortung für die Kultur. Der verteilende Wohlfahrtsstaat überfordert den steuerzahlenden Bürger, die Spirale aus Ansprüchen und Ausgaben gefährdet letzthin die Eigenverantwortung und damit die Freiheit selbst.

## 6.1 Erweiterung der Spendenabzugsfähigkeit für Leistungen an Stiftungen, die im Bereich staatlicher Aufgaben tätig werden

Die Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Stiftungen, die im Bereich staatlicher Aufgaben ihre Stiftungszwecke erfüllen, sollte erweitert werden: Anstelle von bisher 10 % sollten künftig bis zur Höhe von 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte, anstelle von bisher 2 ‰ sollten künftig 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgabe abzugsfähig sein.

Bestrebungen zur Konzentration der steuerlich als gemeinnützig anerkannten Zwecke hat es schon in den vergangenen Legislaturperioden gegeben.<sup>70</sup> Diese Reformvorschläge haben indes nicht zur Reduzierung, sondern zur ausufernden Erweiterung gemeinnütziger Zwecke geführt, die Anerkennung der rechtlich gebotenen gemeinnützigen Aufgaben wurde verwässert. Angesichts wachsender Leistungserwartungen an den Staat und dem Bemühen um eine Haushaltskonsolidierung besteht heute die Chance, den gesamten Kanon gemeinnütziger Zwecke auf den Prüfstand staatlicher Aufgaben zu stellen: Golfsport und Modellflug können aus staatsrechtlicher Sicht nicht mit Kunst und Wissenschaft gleichgestellt werden. Die Anerkennung von gemeinnützigen Zwecken hat den Staatszielen zu folgen, hierzu gehört das Sozial- und Kulturstaatsebot und die in Artikel 20 a GG enthaltene Verpflichtung, die natürlichen Lebensgrundlagen für die künftigen Generationen zu schützen. Private, als gemeinnützig anerkannte Stiftungen werden so im Bereich der konkurrierenden, mithin

<sup>70</sup> Vgl. das Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts vom 24.03.1988, Schriftenreihe des BMF, Heft 40.



privater Initiative offenen Staatsaufgaben tätig. Eine funktionierende Kultur- und Sozialgemeinschaft ist auch Voraussetzung für das Funktionieren des Staates. Ein Rechtsstaat, der nicht gleich auch Sozial- und Kulturstaat wäre, ist das, was Samuel Puffendorf einmal ein monstrum simile genannt hat. Eine Anhebung der Spendenabzugsfähigkeit in diesen Bereichen kann aus steuerstaatlicher Sicht aufkommensneutral erfolgen, wenn gleichzeitig den vielfältigen Aktivitäten der Freizeitgesellschaft die Anerkennung als gemeinnützig versagt würde.

Die Praxis der Stiftungsberatung bestätigt, daß die gegenwärtigen Höchstgrenzen für den Spendenabzug in der Größenordnung von 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte keinen ausreichenden Anreiz für die Gründung leistungsfähiger Stiftungen bilden. Aus steuerlichen Gesichtspunkten werden Stiftungen bei der Gründung zunächst oft mit geringem Kapital ausgestattet, um die steuerliche Abzugsfähigkeit im Rahmen der 10 %-Grenze zu erhalten: Wer eine Stiftung bei der Gründung mit einem Kapital von einer Million DM ausstattet, benötigt ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 10 Millionen DM, wenn die Stiftung kulturelle Zwecke verfolgt. Berücksichtigt man den Vor- und Rücktrag von Spendenzahlungen von insgesamt acht Jahren wäre ein kontinuierliches zu versteuerndes Einkommen von 1,25 Millionen. p.a. erforderlich, um die Spendenabzugsfähigkeit in Höhe von 10 % auszunutzen. Erfahrungsgemäß werden Stiftungen eher am Ende eines beruflichen Lebens gegründet, zu einem Zeitpunkt also, wo zwar nach erfolgreicher beruflicher Tätigkeit Vermögen akkumuliert wurde, die laufenden Einkünfte sich jedoch reduziert haben. Es ist daher falsch, davon auszugehen, jede gespendete Mark vermittle dem Spender oder Stifter einen Steuervorteil in Höhe von 50 %, der steuerliche Vorteil liegt im Durchschnitt bei ca. 15 %.<sup>71</sup> Eine Erweiterung der Spendenabzugsfähigkeit für Leistungen an Stiftungen, die im Bereich staatlicher Aufgaben tätig werden, könnte so einen Anreiz zur Stiftungsgründung bilden.

## 6.2 Die Bildung einer Kapitalerhaltungsrücklage

Die Erhaltung des Stiftungsvermögens in seinem ungeschmälerten Bestand ist ein Überlebensgebot jeder Stiftung, weil sie nur so, dem Ewigkeitsgedanken verpflichtet, ihre Aufgaben aus den Erträgen des Vermögens kontinuierlich erfüllen kann. Nach steuerrechtlicher Meinung konkurriert damit der Grundsatz zeitnaher Mittelverwendung, also die Verpflichtung einer Stiftung, ihre Einkünfte aus Vermögensverwaltung in voller Höhe zur Erfüllung der Stiftungszwecke einzusetzen. Die Aufrechterhaltung der Ertragskraft einer Stiftung durch Ausgleich des Inflationsverzehr ist nach gegenwärtigem Steuerrecht nicht möglich. Eine Rücklage, die den Kaufkraftschwund aus-

---

<sup>71</sup> Vgl. hierzu KULTURKREIS DER DEUTSCHEN WIRTSCHAFT IM Bdl (Hg.), S. 15.

zugleich versucht, darf nach Ansicht der Finanzverwaltung auf der Basis geltenden Rechts nicht gebildet werden, die Stiftung sei dann nicht fremd, sondern eigennützig tätig. Es ist daher erforderlich, die entsprechende Bestimmung zur Rücklagenbildung (§ 58 Nr. 7 AO) um eine Regelung zu ergänzen, wonach Stiftungen Überschüsse einer Rücklage zuführen können, um das Stiftungsvermögen in seinem Wert ungeschmälert zu erhalten.<sup>72</sup>

### 6.3 Die Unterstützung des Stifters und seiner Angehörigen

Stiften bedeutet die endgültige Übertragung von Vermögenswerten auf ein selbständiges Rechtssubjekt. Gerade diese Endgültigkeit der Vermögensübertragung begründet oft subjektive Vorbehalte gegenüber der Stiftungserrichtung zu Lebzeiten. Die Entäußerung des Vermögens wird häufig als „wirtschaftliches Entkleiden“ empfunden. In der Praxis der Stiftungsberatung spielt daher die Frage nach der Zulässigkeit vorbehaltenen Renten ebenso eine wichtige Rolle wie die Frage, ob denn die Stiftung den Stifter im Fall wirtschaftlicher Not unterstützen könne. Der Hinweis auf die gesetzliche Regelung des § 58 Ziff. 5 der Abgabenordnung ist dann unbefriedigend: Nach dieser Regelung kann eine gemeinnützige Stiftung „höchstens ein Drittel“ ihres Einkommens dazu verwenden, um in „angemessener Weise“ den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten. Die Drittel-Grenze als Bemessungsgrundlage für Unterhaltszahlungen wird vom Stifter als Ausnahme vom Grundsatz der Ausschließlichkeit akzeptiert: Das Problem bildet die Frage der „Angemessenheit“. Mit ihr wird nämlich neben der als relative Grenze wirkenden Drittel-Regelung auch eine absolute Grenze für Unterhaltszahlungen an den nach Stiftungserrichtung in wirtschaftliche Not geratenen Stifter festgelegt, subjektiv hat der Stifter damit die nicht unberechtigte Befürchtung, über die Angemessenheit seines Lebensstandards entscheide nunmehr der zuständige Beamte der Finanzverwaltung. Berücksichtigt man, daß eine Inanspruchnahme der Stiftung durch den Stifter auf der Grundlage dieser gesetzlichen Regelung in den seltensten Fällen nicht in Betracht kommt, wäre eine gesetzliche Regelung wünschenswert, die bei der Angemessenheit abstellt auf die Ertragskraft des vom Stifter eingebrachten Vermögens. Diese Erweiterung könnte mit einer Einschränkung verbunden werden für die Zahl der Anspruchsberechtigten. Anstelle des bisherigen Kreises der Angehörigen sollte einschränkend nur der Stifter und sein Ehepartner bzw. unterhaltspflichtige Kinder treten. Bei der Berechnung des Einkommens der Stiftung für die Ermittlung der Unterhaltszahlung sollten ferner außer Ansatz bleiben Erträge, die sich auf eine vorbehaltene Rentenleistung beziehen, mithin Erträge aus

---

<sup>72</sup> Vgl. hierzu mit weitem Nachweisen und einem Vorschlag zur Gesetzesänderung ausführlich CARSTENSEN, Erhaltung, S. 61f. sowie dessen Beitrag in Kapt. II.

Vermögenswerten, die sich der Stifter im Stiftungsgeschäft vorbehalten hat. Eine solche Erweiterung der Unterhaltszahlungen an den Stifter könnte für viele Stiftungswillige ein Anreiz sein, sich schon zu Lebzeiten von Vermögenswerten zu trennen und eine gemeinnützige Stiftung zu gründen.

#### 6.4 Einbeziehung in das körperschaftsteuerpflichtige Anrechnungsverfahren

Gemeinnützige Unternehmensträgerstiftungen erfüllen ihre Aufgaben aus Dividenden der von ihnen gehaltenen Beteiligung an dem Trägerunternehmen, z. B. einer Aktiengesellschaft oder GmbH. Diese Dividenden gehören regelmäßig zu den steuerbefreiten Einkünften einer gemeinnützigen Stiftung im Rahmen der Vermögensverwaltung. Das deutsche Körperschaftsteuerrecht belastet im Ergebnis nur die nicht ausgeschütteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft, ausgeschüttete Gewinne werden nur beim Anteilseigner mit der Einkommensteuer, oder, wenn der Anteilseigner selbst eine Körperschaft ist, durch die Körperschaftsteuer erfaßt. Dividenden werden zunächst auf der Ebene der Kapitalgesellschaft mit 30 % Körperschaftsteuer belastet. Diese Belastung wird dann beim Anteilseigner wieder rückgängig gemacht, indem die entrichtete Körperschaftsteuer durch das sog. Anrechnungsverfahren auf die Einkommensteuerschuld angerechnet oder dem Anteilseigner erstattet wird. Gemeinnützige Stiftungen sind ähnlich wie ausländische Körperschaften in dieses Anrechnungsverfahren nicht einbezogen, die Vorbelastung der Dividende beim Trägerunternehmen kann also nicht durch Vergütung der Körperschaftsteuer ausgeglichen werden. In dieser Benachteiligung gemeinnütziger Stiftungen sah der Bundesfinanzhof keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz.<sup>73</sup> Diese Nichteinbeziehung von gemeinnützigen Stiftungen in das Anrechnungsverfahren liege noch im Gestaltungsermessen des Gesetzgebers, der grundsätzlich entscheiden darf, welche Elemente er als maßgeblich für eine Gleich- und Ungleichbehandlung ansieht. Bundesfinanzhof und Bundesverfassungsgericht verweisen indessen darauf, es sei nicht Aufgabe der Gerichte, zu prüfen, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste und gerechteste Lösung gefunden habe, sondern nur, ob die verfassungsrechtlichen Grenzen der Gestaltungsfreiheit eingehalten wurden. Eine Revision des Stiftungssteuerrechts durch den Gesetzgeber sollte die körperschaftsteuerliche Vorbelastung beim Trägerunternehmen durch eine Vergütung der Körperschaftsteuer bei der gemeinnützigen Unternehmensträgerstiftung ausgleichen, diese wäre jenseits des verfassungsrechtlich Gebotenen eine weitere Maßnahme zur Schaffung eines stiftungsfreundlichen Steuerrechts.

---

<sup>73</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 12. Dezember 1990, BStBl 1991 II, S. 427; das Bundesverfassungsgericht hat die hiergegen erhobene Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen.

## 6.5 Spendenzahlungen eines Trägerunternehmens an eine gemeinnützige Unternehmensträgerstiftung

Neben Dividenden kann ein Trägerunternehmen im Rahmen der zulässigen körperschaftsteuerlichen Höchstgrenze der gemeinnützigen Unternehmensträgerstiftung auch Spenden zuwenden. Nach ständiger Rechtsprechung können diese Spenden des Trägerunternehmens an die gemeinnützige Unternehmensträgerstiftung jedoch als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert werden, und zwar auch dann, wenn sie sich im Rahmen der steuerlich zulässigen Höchstgrenzen des § 9 Nr. 3 KStG halten<sup>74</sup>. Die Abgrenzung der Spende von der verdeckten Gewinnausschüttung soll nach der Rechtsprechung erfolgen nach dem Maßstab, ob ein ordentlicher Geschäftsführer auch einer fremden gemeinnützigen Körperschaft entsprechende Spenden gegeben hätte. Um diesen Maßstab nun zu ermitteln, vergleicht die Finanzverwaltung die Spende an die Unternehmensträgerstiftung mit den sonstigen Spendengepflogenheiten des Trägerunternehmens. Nur dann, wenn sich die Spende im durchschnittlichen Rahmen hält, der durch die Spenden an andere gemeinnützige Körperschaften und Stiftungen gezogen wird, liege keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Auch diese Rechtsprechung sollte im Rahmen einer Revision des Stiftungs-Steuerrechts korrigiert werden, die Berechtigung eines so verankerten Gießkannenprinzips für das Spendengebahnen ist kaum überzeugend, vielmehr liegt es nahe, daß das Trägerunternehmen „seiner“ Unternehmensträgerstiftung Spenden zuwendet in der Erwartung, dort werde das Geld am sachgerechtesten zur Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eingesetzt. Die durch die Gerichte angeleitete gegenwärtige Praxis der Finanzverwaltung läuft darauf hinaus, daß eine Spende des Trägerunternehmens an die gemeinnützige Unternehmensträgerstiftung nur dann vorliegt, wenn das Trägerunternehmen im gleichen Umfang z. B. auch an Greenpeace oder das Rote Kreuz gespendet hat. Dies kann nicht überzeugen.<sup>75</sup>

## 6.6 Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung durch gemeinnützige Unternehmensträgerstiftungen

Betriebsvermögen bildet häufig die kapitalmäßige Substanz einer gemeinnützigen Stiftung. Dies erfolgt durch das noch im Rahmen der Vermögensverwaltung liegende

<sup>74</sup> Vgl. dazu etwa BFH Urteil vom 09.08.1989 BStBl II 1990, S. 237; BFH Urteil vom 08.04.1992 BStBl II 1992, S. 849.

<sup>75</sup> Zur Kritik vgl. auch STRECK, § 9 Rn. 15 und KNOBBE/KEUK, S. 681.

Halten von Beteiligungen an verschiedenen Unternehmen; denkbar ist jedoch auch, daß einer gemeinnützigen Stiftung ein Betrieb übertragen worden ist, den sie dann als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fortführt und mit dem sie insoweit auch partiell steuerpflichtig ist. Will die gemeinnützige Stiftung diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nunmehr endgültig einstellen oder veräußern, so knüpft das gegenwärtige Steuerrecht nach Ansicht der Finanzverwaltung hieran eine Steuerpflicht: Die geltenden Körperschaftsteuerrichtlinien stellen hierzu klar: Werde der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Stiftung beendet durch Veräußerung, Betriebsaufgabe oder Verpachtung, so sei diese Veräußerung, Betriebsaufgabe oder Verpachtung nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Eine Buchwertfortführung komme dabei nicht in Betracht. Die Veräußerung oder Betriebsaufgabe führe vielmehr zur Realisierung der stillen Reserven.<sup>76</sup> In der Praxis bedeutet dieses fehlende Buchwertprivileg und die Versteuerung bei der Betriebsaufgabe möglicherweise, daß für die gemeinnützige Stiftung eine Steuerpflicht entsteht ohne Liquiditätszufluß, so daß die Steuerzahlung zu Lasten der gemeinnützigen Mittelverwendung der Stiftung erfolgen muß. Diese Auslegung des Körperschaftsteuerrechts durch die Körperschaftsteuerrichtlinien bei der Betriebsaufgabe ist durchaus nicht zwingend: Ohne Änderung des Gesetzestextes konnten noch vor wenigen Jahren Betriebsaufgaben gemeinnütziger Körperschaften steuerfrei erfolgen.<sup>77</sup>

Auch bei der Betriebsveräußerung kann nicht einleuchten, daß nach geltendem Recht der Veräußerungsgewinn bei einem Unternehmer nur mit dem halben Steuersatz belastet ist, eine gemeinnützige Stiftung jedoch bei der Betriebsveräußerung von der vollen Besteuerung erfaßt wird, wiewohl bei ihr der Veräußerungsgewinn der gemeinnützigen Mittelverwendung unterliegt. Auch hier könnte ein stiftungsfreundliches Steuerrecht bestehende Ungleichbehandlungen beseitigen.

## Literatur

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN: Gutachten der Unabhängigen Sachverständigen-Kommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 40, Bonn 1988.

BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND FINANZEN (Hg.): Gutachten der Steuerreformkommission 1971, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971.

---

<sup>76</sup> Körperschaftsteuerrichtlinien zu § 13 KStG Nr. 47 Abs. 12.

<sup>77</sup> Vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12.08.1993

- CARSTENSEN, C.: Die Erhaltung des Stiftungsvermögens, in: Stiftungen, Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung, hg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1997.
- FINANZMINISTERIUM NORDRHEIN-WESTFALEN: Erlaß vom 28.01.1991 zur Gesetzesänderung der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch das Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz, in: Deutsches Steuerrecht 1991, S. 384.
- HEUER, C.-H.: Die Bewertung von Kunstgegenständen, in: Deutsches Steuerrecht 1995, S. 438-443.
- HEUER, C.-H.: Kunst für alle, durch alle und mit allen, FAZ vom 11.10.1996.
- JARASS, H./PIEROTH, B.: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 3. Aufl., München 1995.
- KIRCHHOF, P.: Private Wissenschaftsförderung im System des deutschen Steuerrechts, in: Mäzene, Stiftungen und Sponsoren, Universität Stuttgart, Reden und Aufsätze, Bd. 54, S. 39ff.
- KLEIN, F./ORLOPP, G.: Abgabenordnung, Kommentar, 5. Aufl., München 1995.
- KNOBBE-KEUCK, B.: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993.
- KULTURKREIS DER DEUTSCHEN WIRTSCHAFT IM BDI (Hrsg.): Grünbuch des Aktionskreises Kultur, Köln 1996.
- MAUNZ, T./DÜRING, G.: Grundgesetz, Kommentar, Loseblattausgabe, München, Stand Oktober 1996.
- MEINCKE, J.-P.: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., München 1997.
- MOENCH, D.: Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar, Loseblattausgabe, Neuwied, Kriftel, Berlin, Stand Juni 1996.
- SACHS, M. (Hg.): Grundgesetz, Kommentar, München 1996.
- SCHMIDT, L.: Einkommensteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., München 1997.
- SEIFART, W.: Handbuch des Stiftungsrechts, München 1987.
- SÄCHSISCHES STAATSMINISTERIUM DER FINANZEN: Erlaß vom 28.08.1991 zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von aus dem Betriebsvermögen entnommenen Sachspenden (§ 10 b Abs. 3 Satz 2 EStG) in: Deutsche Steuerzeitung 1992, S. 639.
- STRECK, M.: Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl., München 1995.
- TIPKE, K./KRUSE, H.-W.: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Loseblattausgabe, 16. Aufl., Köln, Stand Juli 1997.
- TROLL, M.: Besteuerung von Verein, Stiftung und Körperschaft des öffentlichen Rechts, Kommentar, 3. Aufl., München 1993.

TROLL, M.: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Loseblattausgabe, München, Stand März 1997.

TROLL, M.: Zur erbschaftsteuerlichen Vorschrift in dem neuen Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz, in: Der Betrieb, 1991, S. 672-675.

VOGEL, K.: Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft, 1977, S. 97-121.

Hans Berndt

## Wirtschaftliche Betätigung von gemeinnützigen Stiftungen

1. Begriff und Rechtsgrundlagen der gemeinnützigen Stiftung
  - 1.1 Der Begriff im Sprachgebrauch
  - 1.2 Rechtsgrundlagen
2. Die vier Sphären der Betätigung gemeinnütziger Stiftungen
  - 2.1 Ideeller Bereich
  - 2.2 Vermögensverwaltung
  - 2.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
  - 2.4 Zweckbetrieb
3. Ertrag- und substanzsteuerliche Behandlung der vier Sphären
  - 3.1 Ideeller Bereich
  - 3.2 Vermögensverwaltung
  - 3.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
  - 3.4 Zweckbetrieb
4. Umsatzsteuerliche Behandlung der vier Sphären
  - 4.1 Vorbemerkung
  - 4.2 Ideeller Bereich
  - 4.3 Vermögensverwaltung
  - 4.4 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
  - 4.5 Zweckbetrieb
5. Erbschaftssteuer



6. Anforderungen an die Satzung und an die tatsächliche Geschäftsführung
  - 6.1 Anforderungen an die Satzung
  - 6.2 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung
7. Mittelverwendung, Rücklagenbildung und Ergebnisausgleich
  - 7.1. Gebot der zeitnahen Mittelverwendung
  - 7.2. Nach der Abgabenordnung zugelassene Rücklagen
    - 7.2.1 Betriebsmittelrücklage gem. § 58 Nr. 6 AO
    - 7.2.2 Freie Rücklage gem. § 58 Nr. 7a AO
    - 7.2.3 Kapitalerhöhungsrücklage gem. § 58 Nr. 7b AO
  - 7.3 Ergebnisausgleich
8. Die Ausgliederung von wirtschaftlichen Funktionen
9. Beginn und Ende der Steuerbefreiung

Literatur

# 1. Begriff und Rechtsgrundlagen der gemeinnützigen Stiftung

## 1.1 Der Begriff im Sprachgebrauch

Der Sprachgebrauch versteht unter „Stiftung“ sowohl einen Vorgang wie das Ergebnis dieses Vorgangs, nämlich ein eigenes, einem oder mehreren Zwecken gewidmetes wirtschaftliches Gebilde mit eigenem Vermögen. Es hat weder Eigentümer noch Mitglieder. Hat dieses Gebilde eine eigene Organisation, wird es als „selbständige Stiftung“ bezeichnet.<sup>1</sup> Das Gebilde ohne eine eigene Organisation wird dagegen „unselbständige Stiftung“ genannt; sie wird treuhänderisch von einer anderen Organisation geführt und heißt daher auch „Treuhänderische Stiftung“. Im Gegensatz zur selbständigen Stiftung ist die unselbständige Stiftung nicht rechtsfähig.<sup>2</sup> Im Sprachgebrauch wird „gemeinnützig“ als Gegensatz zu „eigennützig“ verstanden. Die gemeinnützige Stiftung im hier verstandenen Sinne schließt unternehmerische Zwecke aus. Wenn die gemeinnützige Stiftung sich wirtschaftlich betätigt, so nur in Erfüllung ihrer gemeinnützigen Zwecke.

## 1.2 Rechtsgrundlagen

Das Bürgerliche Gesetzbuch (BGB) regelt zwar in §§ 80–88 die selbständige Stiftung des bürgerlichen Rechts, definiert sie aber nicht. De lege lata ergibt sich als Umkehrschluß aus § 87 Abs. 1 BGB die Zulässigkeit für alle Zwecke, sofern diese gesetzeskonform sind und ihre Erfüllung nicht das Gemeinwohl gefährdet.<sup>3</sup> Einer besonderen Erwähnung oder Regelung der gemeinnützigen Stiftung im BGB bedurfte es daher nicht.

---

<sup>1</sup> Zur Stiftung im Sprachgebrauch vgl. SOERGEL/NEUHOFF, vor § 80 I, 1; STAUDINGER, Vorbem. zu §§ 80ff., I, 2; PALANDT, Vorbem. zu § 80; SEIFART, § 1 Rdn. Iff.; STRICKRODT, I 1a.

<sup>2</sup> STRICKRODT, I 7a u. I 10; SOERGEL/NEUHOFF, vor § 80 II 1; BERKEL/KRÜGER/MECKING/SCHINDLER/STEINSDÖRFER.

<sup>3</sup> SOERGEL/NEUHOFF, vor § 80. Es wird im übrigen auch bei den folgenden Ausführungen auf den Wortlaut der Vorschriften verwiesen.

Rechtsfähige Stiftungen können nach ihrer Entstehung auch als öffentlich-rechtliche Stiftungen nach dem Bundes- oder Landesrecht geführt werden. Ihr Zweck bestimmt sich durch Gesetz oder Stiftungsverfassung; er kann gemeinnützig sein. Kirchliche Stiftungen unterliegen dem Kirchenrecht und dienen kirchlichen Zwecken.

Das Stiftungsrecht der Bundesländer ist zersplittert und sehr unterschiedlich.<sup>4</sup> In allen Ländern werden gemeinnützige Zwecke einer Stiftung zugelassen. Da die Genehmigung der Stiftungserrichtung und die Genehmigung von Zweckänderungen (durch Änderung der Stiftungsverfassung) in die Kompetenz der Bundesländer fallen und die zuständigen Landesbehörden ihre Genehmigungen mit der zuständigen Steuerbehörde abstimmen<sup>5</sup>, wird der satzungsgemäße gemeinnützige Zweck regelmäßig dem steuerrechtlichen Begriff der Gemeinnützigkeit entsprechen. In den meisten Ländern bestehen Anleitungen und Mustersatzungen.

Das Steuerrecht knüpft an die bürgerlich-rechtliche oder öffentlich-rechtliche Rechtsform der Stiftung an. Es läßt die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nur unter vor allem in §§ 51-68 und 14 AO zu findenden Bedingungen zu, grenzt aber im Gegensatz zum Sprachgebrauch die gemeinnützigen von den mildtätigen (§ 53 AO) und den kirchlichen (§ 54 AO) scharf ab.

Die in § 52 Abs. 1 AO gegebene Definition der Gemeinnützigkeit, die für alle in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuern gilt, ist im Zusammenhang mit den übrigen Vorschriften des dritten Abschnittes der AO zu verstehen. Eine Stiftung ist danach gemeinnützig, wenn sie nach Satzung (§§ 59, 60 AO) und tatsächlicher Geschäftsführung (§ 57 AO) ausschließlich (§ 56 AO) und unmittelbar (§ 57 AO) darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos (§ 55 AO) zu fördern. Zur steuerlichen Anerkennung bedarf es ferner der Vermögensbindung (§ 61, 62 AO) und der unmittelbaren Mittelverwendung (§§ 55 Abs. 1 Nr. 1, 58 Nr. 6 u. 7 AO). In § 58 AO sind bestimmte Betätigungen als steuerlich unschädlich bestimmt. Darüber hinaus lassen §§ 64, 65 AO eine wirtschaftliche Betätigung der gemeinnützigen Stiftung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§§ 14, 64 AO) oder eines Zweckbetriebes (§ 65 AO) zu. Dies führt zu den vier Sphären der Betätigung gemeinnütziger Stiftungen.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Vgl. BERNDT, S. 49ff., S. 65ff.

<sup>5</sup> BERNDT, S. 83.

<sup>6</sup> Vgl. hierzu aus der umfangreichen Spezialliteratur SCHOLZ, Vereinsfibel. KIESSLING/BUCHNA; BERNDT, Abschn. C.; BURHENNE; MÄRKLE; SCHLEDER; TROLL.

## 2. Die vier Sphären der Betätigung gemeinnütziger Stiftungen

### 2.1 Ideeller Bereich

Die Hauptbetätigung der gemeinnützigen Stiftung muß stets in der unmittelbaren und selbstlosen Verwirklichung ihrer gemeinnützigen satzungsgemäßen Zwecke liegen, um die stiftungs- und steuerrechtlichen Anforderungen zu erfüllen. Alle anderen Aktivitäten müssen diesen Zwecken dienen und daher untergeordnet sein. Eine gemeinnützige Stiftung, deren wirtschaftliche Betätigungen – durch das unmittelbare oder mittelbare Betreiben von wirtschaftlichen Unternehmen – ihr das beherrschende Gepräge geben, muß ihren Status als gemeinnützige Stiftung verlieren, auch wenn sie die Gewinne ausschließlich für gemeinnützige Zwecke verwendet. Sofern wirtschaftliche Aktivitäten Gewinne bringen, dürfen sie nur Dotationsquelle für die gemeinnützige Zweckverwirklichung sein, nicht aber selbst weitere Zwecke bilden.<sup>7</sup>

### 2.2 Vermögensverwaltung

Die ordnungsgemäße, d. h. ertragbringende und sichere Anlage des Stiftungsvermögens nach Maßgabe der Stiftungssatzung und des Landesstiftungsgesetzes stellt den zweiten Bereich dar. Er umfaßt auch die ordnungsgemäße Verwaltung der eingehenden Gelder (z. B. Spenden) und der Ausgaben. Eine steuerlich unschädliche Vermögensverwaltung liegt gem. § 14 Satz 3 AO vor, wenn das Vermögen genutzt, z. B. verzinslich angelegt oder bewegliches und unbewegliches Vermögen (auch ein Geschäftsbetrieb) vermietet oder verpachtet wird.<sup>8</sup>

### 2.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Der dritte Bereich der Stiftungstätigkeit ist im sog. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gegeben. Er wird in § 14 Satz 1 u. 2 AO definiert als selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über

---

<sup>7</sup> BERNDT, insbes. Rdn. 1106ff. u. 1641ff.

<sup>8</sup> Vgl. dazu KLEIN/ORLOPP, § 14 Anm. 3d); CARSTENSEN, S. 151ff.; KIESSLING/BUCHNA, S. 105ff.; BERNDT, Rdn. 1125, 1938ff.; SEIFART, § 10 Rdn. 28ff.; SCHOLZ, Vereinsfibel S. 49.

den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht; auf eine Gewinnerzielungsabsicht kommt es nicht an.<sup>9</sup>

Während die verzinsliche Kapitalanlage und die gelegentliche Vermögensumschichtung dem (steuerfreien) Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind, ist die dauernde Vermögensumschichtung (z. B. von Grundstücken, Wertpapieren, Beteiligungen) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.<sup>10</sup> Die mit der Verwirklichung des gemeinnützigen Stiftungszweckes verbilligte oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung (z. B. in Form von Darlehen) ist Vermögensverwaltung; liegt sie dagegen nicht im Rahmen der Verwirklichung der satzungsgemäßen gemeinnützigen Zwecke, stellt sie eine die Gemeinnützigkeit gefährdende Betätigung dar.<sup>11</sup>

Die Unterhaltung eines Gewerbebetriebes im Sinne von §§ 15 EStG, 2 GewStG, Abschn. 8ff. GewStR ist stets wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, auch die Beteiligung an einer gewerbetreibenden Personengesellschaft, die eine Mitunternehmerschaft darstellt.

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe liegen auch dann vor, wenn sie ohne Gewinnerzielungsabsicht und ohne Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betrieben werden.<sup>12</sup> Als Beispiele seien Ladengeschäfte, Gaststätten, Werbegeschäfte, Festveranstaltungen gegen Entgelt, Touristik, Altmaterialiensammlungen, kurzzeitige Vermietungen, Hausverlage, Dienstleistungen gegen Entgelt genannt.

Aber auch das Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit tatsächlich beherrschendem Einfluß ist wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.<sup>13</sup> Auf die prozentualen Anteilsverhältnisse, die Rechtsform der Kapitalgesellschaft und auf mögliche Machtausübung kommt es nicht an. Wohl ist Personalunion in den Entscheidungsgremien der Stiftung und der Kapitalgesellschaft ein Indiz für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.<sup>14</sup> Die Ausgründung der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Betätigung in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft geht daher nur dann in den Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung über, wenn durch entsprechende Gestaltung auf beherrschende Machtausübung tatsächlich und beweisfähig verzichtet

---

<sup>9</sup> HERBERT; SCHOLZ, Ertragbesteuerung; SCHLEDER, Rdn. 411ff.; BERNDT, Rdn. 1106ff.

<sup>10</sup> SCHAD/EVERSBURG, S. 2149; Nieders. FG – Urteil v. 24.11.88, EFG 1989, S. 253; SCHOLZ, Vereinsfibel, S. 43; CARSTENSEN, S. 162ff. Zum gewerblichen Wertpapier- u. Grundstückshandels. FÜHRER, S. 136ff. bzw. S. 197ff.

<sup>11</sup> AEAO, zu § 58, 12 bis 14.

<sup>12</sup> KLEIN/ORLOPP, § 24 Anm. 2ff.

<sup>13</sup> BFH-Urteil vom 30.6.71, BStBl. 1972 II, S. 134; Abschnitt 8 Abs. 4 Satz 4 KStR; KIESSLING/BUCHNA, S. 107; TIPKE/KRUSE, § 14 Tz. 8; SCHICK, S. 1812; BERNDT, Rdn. 1087, 1115; NIEMANN, S. 30ff.; HÜTTEMANN, S. 154ff.; HERBERT, S. 78 ff.; LEX, S. 349ff.

<sup>14</sup> Kritisch dazu HERBERT, S. 79ff.

wird. In Hinblick auf die Ausgründung selbst wird auf § 20 UmwStG und die umfangreiche Spezialliteratur dazu verwiesen.

Geben die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der an sich gemeinnützigen Stiftung das Gepräge, werden sie Hauptzweck mit der Folge des Verlustes der Anerkennung als gemeinnützige Stiftung.

Auch die Eigenbewirtschaftung von Land- und Forstbesitz durch die Stiftung ist wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Die Ausgründung in eine Kapitalgesellschaft unter Verpachtung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder wesentlicher Betriebsgrundlagen an die Kapitalgesellschaft beläßt den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei der gemeinnützigen Stiftung, da die Grundsätze der Betriebsaufspaltung<sup>15</sup> zur Anwendung kommen.<sup>16</sup>

Unterhält eine gemeinnützige Stiftung mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, werden diese nach § 64 Abs. 2 AO als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt. Innerhalb der Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist daher nur der Saldo von Gewinnen und Verlusten aus der Zusammenfassung steuerrechtlich relevant.

Das Verbot von unangemessenen Zuwendungen an den Stifter, seine Angehörigen und an Dritte (auch an die Stiftungsorgane) des § 55 Abs. 1 Nr. 1 u. Nr. 3 AO wie auch die im Abschnitt 5 zu behandelnde Ausnahmeregelung des § 58 Nr. 5 AO gelten auch für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. Auf der anderen Seite dürfen wegen der Vermögensbindung (§ 61) außerhalb der unschädlichen Betätigungen (§ 58 AO) keine Mittel oder Vorteile dem Bereich der (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe von anderen (steuerbefreiten) Bereichen zufließen. Auch die Erstaussstattung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe kann daher nur aus nicht der Vermögensbindung unterliegenden Mitteln erfolgen.

Aus diesen Grundregeln sind auch § 10 Abs. 1 KStG und § 3c EStG verständlich, nach denen satzungsgemäße Zuwendungen an Destinatäre und im unmittelbaren Zusammenhang mit steuerbefreiten Einnahmen im Zusammenhang stehende Ausgaben nicht im steuerpflichtigen Bereich abzugsfähig sind.

---

<sup>15</sup> Schmidt, EStG, § 15 Anm. 800ff., FÜHRER, S. 268ff.; Abschn. 137 Abs. 4 EStR.

<sup>16</sup> BFH-Urteil vom 5.5.85, BFH/NV 1986, S. 433; Berndt, Rdn. 1988, 1255; HERBERT, S. 92ff.; HÜTTEMANN, S. 159f.

## 2.4 Zweckbetrieb

Den vierten Bereich der gemeinnützigen Stiftung stellt der Zweckbetrieb dar, gem. § 64 Abs. 1 und 2 AO ein – steuerbefreiter – Sonderfall des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Diese Unterordnung erscheint unglücklich und verwirrend, da nach den Anforderungen der – steuerbefreite – Zweckbetrieb etwas anderes darstellt als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Ein Zweckbetrieb liegt nach § 65 AO vor, wenn der Betrieb der unmittelbaren Verwirklichung der satzungsgemäßen gemeinnützigen Zwecke dient, diese nur durch einen solchen zu erreichen sind und er nicht in einem größeren Umfang zu nicht steuerbefreiten Betrieben in Wettbewerb tritt.<sup>17</sup> Ein unvermeidbares Maß an Wettbewerb wird jedoch noch hingenommen.<sup>18</sup> „Mittelbeschaffungsbetriebe“ wie Verkaufsstände, Basare, Hausdruckereien, Gaststätten u. ä. sind daher keine Zweckbetriebe.<sup>19</sup> Die besondere Aufführung in §§ 66 bis 68 AO von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, von Krankenhäusern bis hin zu kulturellen Einrichtungen und Lotterien ist nur beispielhaft für eng zu ziehende Ausnahmeregelungen.<sup>20</sup> Als Ausnahme sind gesellige Veranstaltungen im Rahmen der Betreuung behinderter Personen als Zweckbetriebe zugelassen.<sup>21</sup> Der Verkauf von Getränken, Speisen u. ä. sowie die Werbung bei kulturellen Veranstaltungen sind – steuerpflichtige – wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.<sup>22</sup> Der Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke<sup>23</sup> sowie der Betrieb von Alten-, Pflege-, Erholungsheimen und -diensten, Mahlzeitendiensten<sup>24</sup> zu mindestens zwei Dritteln zugunsten von im Sinne von § 53 hilfsbedürftigen Personen ist jedoch Zweckbetrieb, aber eben nur dann (nicht gemeinnützigen, sondern mildtätigen Zwecken dienend). § 68 AO ist auf Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen ausgedehnt worden.<sup>25</sup> Aktivitäten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher

---

<sup>17</sup> HERBERT, S. 142ff.; HÜTTEMANN, S. 165ff.; KIESSLING/BUCHNA, S. 121ff.; CLAUSNITZER, S. 416ff.

<sup>18</sup> AEAO, zu § 65 Nr. 4; HÜTTEMANN, S. 165ff.

<sup>19</sup> SCHOLZ, Ertragsbesteuerung, S. 51.

<sup>20</sup> KLEIN/ORLOPP, § 65 Anm. 1.

<sup>21</sup> AEAO, zu § 68 Nr. 8.

<sup>22</sup> AEAO, zu § 68 Nr. 10. Zur Abgrenzung von Spende/Betriebsausgabe beim Sponsoring der Hinweis auf BFH-Urteil vom 9.8.1989, BSTBl. 1990 II, S. 237f.; Vfg. der OFD Düsseldorf vom 9.2.1992, DB 1993, S. 128, DB 1995, S. 1785; HEUER, S. 1789; BUSCHMANN, S. 35ff.

<sup>23</sup> Vfg. der OFD Frankfurt/M. vom 30.10.1995, DB 1995, S. 2449.

<sup>24</sup> § 68 Nr. 1a AO; Erlaß des MdF. Brandenburg vom 18.10.1995, DStR 1995, S. 1917.

<sup>25</sup> Durch Gesetz vom 20.12.1996, BGBl. I, S. 2049; Hinweis auf Vfg. der OFD Düsseldorf vom

Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften und wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsauftrag rechnen nicht zum Zweckbetrieb. Als Zweckbetrieb wurde aber der Lohnbetrieb arbeitstherapeutischer Beschäftigungsgesellschaften angesehen.<sup>26</sup>

### 3. Ertrag- und substanzsteuerliche Behandlung der vier Sphären

#### 3.1 Ideeller Bereich

Kraft §§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, 3 Nr. 6, 9 GewStG, 3 Abs. 1 VStG und Abs. 1 Nr. 3b GrStG sind gemeinnützige Stiftungen von der Körperschaft-, Gewerbe-, Vermögen- und Grundsteuer für den ideellen Bereich freigestellt. Die Anerkennung ist bei dem Finanzamt, das für den Ort der Geschäftsführung der Stiftung zuständig ist (§ 20 AO), zu beantragen.

#### 3.2 Vermögensverwaltung

Der Bereich der steuerlich unschädlichen Vermögensverwaltung wird nach denselben Vorschriften wie der ideelle Bereich freigestellt. Seit der Körperschaftssteuerreform von 1977 besteht aber eine besondere Problematik bei Kapitaleinkünften im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 KStG (Dividenden und andere Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften usw.), soweit sie nicht im (steuerpflichtigen) Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes anfallen. Gem. § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG gilt die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG nämlich nicht für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen.

Inländische Zinsen und Dividenden unterliegen aber gem. §§ 43 Abs. 1, 43a EStG dem Kapitalertragsteuerabzug. Steuerbefreite Stiftungen können gem. § 44a EStG die Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug beantragen; es ist aber auch die Erstattung durch einen beim Bundesamt für Finanzen zu stellenden Antrag nach § 44c EStG möglich.<sup>27</sup> Gem. § 51 KStG ist für im steuerbefreiten Bereich bezogene Dividenden die

---

25.6.1996, DB 1996, S. 1377; Olbertz, DSTZ 1996, S. 531ff.

<sup>26</sup> BFH – Urteil vom 26.4.1995, DStR 1996, S. 819ff.

<sup>27</sup> KIESSLING/BUCHNA, S. 174ff.; BERNDT, Rdn. 1083f.



Erstattung der ansonsten nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG anrechenbaren Körperschaftsteuer ausgeschlossen; sie wird damit zur endgültigen Steuerbelastung der Stiftung.<sup>28</sup> Im Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist dagegen die Anrechenbarkeit auf die eigene Körperschaftsteuer (ggfs. die Erstattung) gegeben.

### 3.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Die gemeinnützige Stiftung ist für ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb partiell nach den Bestimmungen der verschiedenen Steuergesetze steuerpflichtig (§ 64 Abs. 1 u. 2 AO). Der Ausgleich von Gewinnen und Verlusten ist dabei vorgesehen. Übersteigen die Einnahmen (einschl. Umsatzsteuer) aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (d. h. ohne Zweckbetriebe) nicht 60.000 DM im Jahr, erfolgt gem. § 64 Abs. 3 AO Freistellung von der Körperschaft- und von der Gewerbesteuer.<sup>29</sup> Darüber hinaus kommen Stiftungen in den Genuß des Einkommenfreibetrages von 7.500 DM gem. § 24 KStG und § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG. Ferner kommt gem. § 23 Abs. 2 KStG für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der ermäßigte Steuersatz von z. Zt. 42 % (statt 45 %) zum Zuge. Vermögenssteuer wird ab 1.1.1997 nicht mehr erhoben.<sup>30</sup>

### 3.4 Zweckbetrieb

Für den Bereich des Zweckbetriebes besteht wie unter 2.4 dargestellt Befreiung von Ertrag- und Substanzsteuern.

## 4. Umsatzsteuerliche Behandlung der vier Sphären

### 4.1 Vorbemerkung

Von allen Verkehrssteuern (außer Erbschaftsteuer) ist die Umsatzsteuer die wichtigste, so daß nur sie hier behandelt wird und hinsichtlich der übrigen Verkehrssteuern auf die

---

<sup>28</sup> BFH-Urteil vom 12.12.1990, BStBl. 1991 II, S. 427ff.

<sup>29</sup> Aber Verbot der "Zellteilung" durch § 64 Abs. 4 AO.

<sup>30</sup> Aufgrund des BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995, BGBl. I, S. 1191.

Spezialliteratur verwiesen werden muß.<sup>31</sup> Aus Wettbewerbsgründen sind gemeinnützige Stiftungen nach Maßgabe des Umsatzsteuerrechts den anderen Personen gleichgestellt. Da gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG<sup>32</sup> umsatzsteuerlich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen auch ohne Gewinnerzielungsabsicht als unternehmerisch qualifiziert wird und auch die Voraussetzung des Satzes 1 von § 2 Abs. 1 UStG der Selbständigkeit erfüllt ist, sind Stiftungen grundsätzlich Unternehmer im Sinne von § 1 Abs. 1 UStG und unterliegen damit den Bestimmungsvorschriften des Umsatzsteuergesetzes. Die Freigrenze von 60.000 DM des § 64 Abs. 3 AO gilt nicht für die Umsatzsteuer, jedoch kommt die Besteuerung als sog. „Kleinunternehmer“ gem. § 19 UStG in Betracht, die allerdings den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG ausschließt (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG).<sup>33</sup>

## 4.2 Ideeller Bereich

Die Vereinnahmung der Erstausrüstung der Stiftung, von Zustiftungen, Spenden und Zuschüssen<sup>34</sup> sind mangels Vorliegens eines Leistungsaustauschs<sup>35</sup> nicht steuerbar. Dies gilt in der Regel auch für Zuwendungen unter Auflagen ohne Entgeltcharakter wie Vorbehalt der Nutzung, der Versorgung der Stifter und seiner Angehörigen, Schuldübernahmen u. ä.<sup>36</sup> Erhält die Stiftung bei ihrer Zweckverwirklichung Kostenbeiträge oder Entgelte, die unter den Befreiungskatalog des § 4 UStG<sup>37</sup> fallen, sind diese zwar steuerbar, aber steuerbefreit nach § 4 UStG.

Werden gelegentlich Wirtschaftsgüter (z. B. gebrauchte Kraftfahrzeuge) aus dem ideellen Bereich veräußert, besteht wegen Fehlens der Nachhaltigkeit keine Umsatzsteuerbarkeit.<sup>38</sup> Der Vorsteuerabzug ist im ideellen Bereich ausgeschlossen.<sup>39</sup>

---

<sup>31</sup> Vgl. HAHN/SCHINDLER; KIESSLING/BUCHNA, S. 206; BERNDT, Rdn. 911ff., 1311ff., 1357ff.

<sup>32</sup> Siehe auch Abschn. 16ff. UStR.

<sup>33</sup> Wegen der Einzelheiten siehe § 19 UStG und Abschn. 216ff. UStR.

<sup>34</sup> Mit Ausnahme der unechten Zuschüsse (Zuschüsse mit der Verpflichtung zur Gegenleistung wie Projektbetreuung oder Auftragsforschung), s. Abschn. 150 UStR. Zur Abgrenzung läuft ein BFH-Verfahren unter Az. V R 51/96.

<sup>35</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 UStG, Abschn. 1 UStR.

<sup>36</sup> Siehe BFH-Urteile vom 18.4.1962, BStBl. III, S. 292, und vom 31.7.1969, BStBl. II, S. 637.

<sup>37</sup> Siehe außerdem Abschn. 51ff. UStR.

<sup>38</sup> Sog. Hilfgeschäfte. Siehe Vereine und Steuern, herausgegeben vom FM NW (Stand 1.1.1994), S. 59. Wegen der Veräußerung eines zugewendeten Unternehmens s. VfG. der OFD Frankfurt/M vom 22.10.1996, DB 1996, S. 2415.

### 4.3 Vermögensverwaltung

Ebenfalls sind nach § 4 UStG u.a. steuerbefreit (mit der Folge des Vorsteuerauschlusses gem. § 15 Abs. 2 UStG): Zinseinnahmen aus der Kreditgewährung nach Nr. 8a sowie Einnahmen aus der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (außer aus kurzfristiger Überlassung) nach Nr. 12a.

Bei Vermietungen von Grundstücken oder Grundstücksteilen an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer kann die Stiftung jedoch gem. § 9 UStG auf die Steuerbefreiung ggfs. verzichten mit der Folge der normalen Umsatzbesteuerung, um den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 UStG zu erhalten.<sup>40</sup> Hierbei ist § 15a UStG (Berichtigung des Vorsteuerabzugs) beim Wechsel zu beachten.

### 4.4 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Für den Bereich des (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gelten sämtliche Umsatzsteuervorschriften uneingeschränkt, d. h. auch

- Entgeltbesteuerung zu den Sätzen gem. § 12 UStG, soweit nicht Befreiung nach § 4 UStG besteht,
- Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG,
- Vorsteuerabzugsberechtigung gem. § 15 UStG,
- Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG,
- Verpflichtung zur Rechnungserteilung mit Umsatzsteuerausweis (§§ 14, 14a UStG),
- Erfüllung der besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG.

Unter die normale Besteuerung fallen z. B. auch

- Entgelte aus der Veräußerung von gesammelten Wirtschaftsgütern, sofern diese Tätigkeit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet<sup>41</sup>,
- Zuschüsse für Projektbetreuung, Auftragsforschung u.ä., die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bilden<sup>42</sup>,

---

<sup>39</sup> Gem. § 15 Abs. 2 UStG.

<sup>40</sup> Siehe Abschn. 148, 149 UStR.

<sup>41</sup> BMF-Schreiben vom 25.9.1995, DStR 1995, S. 1588ff.; Vfg. der OFD Frankfurt/M vom 30.10.1995, DB 1995, S. 2449.

<sup>42</sup> BFH-Urteil vom 30.11.1995, DB 1996, S. 967ff.; Thiel in DB 1996, S. 1994ff.

- Entgelte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gedient haben, sofern nicht nach § 4 UStG steuerbefreit,
- Entgelte für Bewirtung und Unterbringung, sofern es sich nicht um Zweckbetriebe im Sinne von § 68 Nr. 8 AO<sup>43</sup> handelt oder die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 18 Satz 2 UStG (Leistungen für die freie Wohlfahrtspflege) greift,
- Entgelte für Dienstleistungen (z. B. Personalgestellung, Buchführung) für andere Körperschaften, auch wenn diese steuerbefreit sind.

#### 4.5 Zweckbetrieb

- Die Entgelte für Leistungen der gemeinnützigen Stiftung im Bereich des Zweckbetriebes werden einheitlich mit dem ermäßigten Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG besteuert, sofern nicht Steuerbefreiung nach § 4 UStG eingreift. Aus dem Befreiungskatalog des § 4 UStG sind vor allem relevant<sup>44</sup>:
- Nr. 16 Krankenhäuser, Altenheime u. ä.
- Nr. 18 Leistungen der freien Wohlfahrtspflege,
- Nr. 20a von der zuständigen Landesbehörde anerkannte Theater, Orchester, Museen, Denkmäler u. ä.
- Nr. 20b Theater- und Konzertveranstaltungen durch andere Unternehmer, wenn die Darbietungen von den unter Nr. 20a genannten Theatern, Orchestern u. ä. erbracht werden,
- Nr. 22a Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen belehrender Art,
- Nr. 22b andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen,
- Nr. 23 Kindergärten, Ausbildungs- und Fortbildungsheime für Jugendliche
- Nr. 25 bestimmte Leistungen der förderungswürdigen Träger der freien Jugendhilfe.

Auch beim Zweckbetrieb kann der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. Nr. 1 UStG erfüllt sein.

Gem. § 15 UStG ist für den Bereich des Zweckbetriebes – voller Vorsteuerabzug gegeben. Gem. 23a) UStG können gemeinnützige Stiftungen, deren umsatzsteuerpflichtiger Vorjahresumsatz 60.000 DM insgesamt (für alle Bereiche) nicht überschritten hat, ihren Vorsteuerabzug statt durch Einzelnachweis pauschal mit z. Zt. 7 % der steuerpflichtigen Umsätze geltend machen. Hat die Stiftung dabei nur Umsätze aus

---

<sup>43</sup> Vgl. KIESSLING/BUCHNA, S. 193.

<sup>44</sup> KIESSLING/BUCHNA, S. 191ff.

Zweckbetrieben, ist die abzuführende Mehrwertsteuer gleich der Vorsteuer und damit Null DM.

## 5. Erbschaftssteuer

Zuwendungen (einschl. Spenden) an die gemeinnützige Stiftung sind gem. § 16b ErbStG von der Erbschaft-/Schenkungssteuer befreit. Dies gilt hinsichtlich des Stifters und Dritter.

Nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG kann ein Erwerber die von Todes wegen oder durch Schenkung erworbenen Vermögensgegenstände innerhalb von 24 Monaten einer gemeinnützigen Stiftung mit wissenschaftlichen oder kulturellen Zwecken mit rückwirkender Steuerbefreiung zuwenden; die Steuerbefreiung der Stiftung ist in diesem Fall auf den Zuwendenden ausgedehnt worden.

Die Steuerfreiheit wird der Stiftung insoweit nicht gewährt, als die Zuwendung von vorneherein für die Verwendung in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vorgesehen ist, ohne daß zumindest mittelbar durch die Überschüsse aus dem zugewendeten Wirtschaftsgut (z. B. Betrieb oder Mitunternehmeranteil) die gemeinnützigen Zwecke verwirklicht werden.<sup>45</sup>

Die totale Steuerbefreiung wird gewährt, wenn unmittelbar nach der Einbringung des Betriebes oder Mitunternehmeranteils die Stiftung ihre Unternehmer- oder Mitunternehmerstellung in eine nicht gewerbliche, d. h. steuerfreie Vermögensverwaltung (z. B. durch Umwandlung in eine GmbH) umwandelt.<sup>46</sup>

## 6. Anforderungen an die Satzung und an die tatsächliche Geschäftsführung

### 6.1 Anforderungen an die Satzung

Steuerrechtliche Anerkennung findet nicht jegliche gemeinnützige Betätigung der Stiftung, sondern nur die Betätigung zur Verwirklichung der satzungsgemäßen gemein-

---

<sup>45</sup> Erlaß des Bayr. Staatsmin. für Finanzen vom 17.1.1995, DSfR 1995, S. 415; Erlaß des FM Nordrhein-Westfalen vom 17.1.1995, DB 1995, S. 553.

<sup>46</sup> Vfg. der OFD München vom 7.5.1993, FN 1993, S. 411.

nützigen Zwecke (§§ 59, 60 AO). Eine wirtschaftliche Betätigung als Dotationsquelle oder als Funktion für die Zweckverwirklichung muß nicht in der Satzung verankert sein. Der Ausgestaltung der Stiftungssatzung muß besondere Sorgfalt zugewendet werden.<sup>47</sup> Auch sollte ihre Anpassung an veränderte Verhältnisse geregelt sein.

## 6.2 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

Abweichungen der tatsächlichen Geschäftsführung von Gesetz und Satzung sind steuerschädlich (z. B. eine nicht durch die Satzung abgedeckte Betätigung). Dies ergibt sich aus § 63 AO.<sup>48</sup> Auch alle wirtschaftlichen Betätigungen der gemeinnützigen Stiftung müssen ihren satzungsgemäßen gemeinnützigen, nicht irgendwelchen anderen Zwecken dienen und keinesfalls einen weiteren Zweck bilden.

Der Vorstand der Stiftung hat den Nachweis, daß die tatsächliche Geschäftsführung Gesetz und Satzung entspricht, stiftungsrechtlich (§§ 27 Abs. 3 i.V. mit § 86, 666, 259 BGB und den Stiftungsgesetzen der Länder), bei Kaufmannseigenschaft, in Befolgung der Satzung oder freiwillig nach handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 238ff. HGB), steuerrechtlich nach §§ 63 Abs. 3, 140ff. AO, 22 UStG und Spezialvorschriften zu erbringen.<sup>49</sup> § 137 AO legt dem Stiftungsvorstand darüber hinaus Anzeigepflichten auf.

Dies erfordert grundsätzlich eine gesonderte, fortlaufende Aufzeichnung von Einnahmen (auch der Spenden) bzw. Erträgen und von Ausgaben bzw. Aufwendungen für jeden der vier Bereiche und ggfs. für die einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und für die Zweckbetriebe.<sup>50</sup> Verfolgt die Stiftung satzungsgemäß neben gemeinnützigen auch mildtätige und innerhalb der gemeinnützigen auch wissenschaftliche und anerkannt kulturelle Zwecke, muß sie über die erhaltenen Spenden und ihre Verwendung auch getrennt Rechnung legen.<sup>51</sup>

Verschiedene Bereiche betreffende Aufwendungen sind nach objektiven und sachgerechten Maßstäben aufzuteilen, wobei das Veranlassungsprinzip gilt.<sup>52</sup> Nach diesen

<sup>47</sup> Siehe Mustersatzungen der Länder; SEIFART, S. 70ff.; BERNDT, Rdn. 271ff.

<sup>48</sup> BFH-Urteil vom 17.8.1954, BStBl. 1954 III, S. 324; Vgl. MEIER, S. 186; KIESSLING/BUCHNA, S. 97ff.

<sup>49</sup> SEIFART/ORTH, S. 37; BERNDT, Rdn. 951ff.; HFA-Stellungnahme 4/1995 des IdW.

<sup>50</sup> KIESSLING/BUCHNA, S. 99ff.; LUTTER, BB 1988, S. 489ff.; BERNDT, Rdn. 957f.; Vfg. der OFD Rostock vom 10.3.1997, Wpg 1997, S. 269.

<sup>51</sup> BMF – Schreiben vom 27.6.1990, IV B 4 – S 017 – 145/9.

<sup>52</sup> BFH-Urteil vom 27.3.1991, BGBl. 1992 II, S. 103; kritisch dazu LANG/SEER, FR 1994, S. 521ff.

Maßstäben sind auch Abschreibungen auf Anlagen aufzuteilen.<sup>53</sup> Darüber hinaus müssen Vermögen und Schulden für den steuerbefreiten und für den steuerpflichtigen Bereich getrennt verwaltet und aufgezeichnet werden. Verstöße gegen diese Erfordernisse können zu Schätzungen bis hin zum Verlust der Steuerbefreiung führen.

Verletzt die Geschäftsführung ihre gebotenen Nachweis- und Auskunftspflichten, kann dies zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit und gem. §§ 61 Abs. 3 AO, 13 KStG zur Nachversteuerung für die letzten zehn Jahre führen.

Die Geschäftsführung hat bei der Rechnungslegung für das abgelaufene Rechnungsjahr, das auch vom Kalenderjahr abweichend festgelegt werden kann, nach Gesetz und Satzung Form und Frist zu beachten.

## 7. Mittelverwendung, Rücklagenbildung und Ergebnisausgleich

### 7.1 Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

Während die Stiftungsgesetze der Länder<sup>54</sup> lediglich eine satzungsgemäße Mittelverwendung zur Überwachung durch die Stiftungsaufsicht der Länderbehörde kommen lassen, dabei aber die Erhaltung des Stiftungsvermögens fordern, verlangt das Steuerrecht darüber hinaus durch § 55 Abs. 1 Nr. 1 i.V. mit § 58 Nr. 6 u. 7 AO<sup>55</sup> im steuerbefreiten Bereich eine zeitnahe Verwendung der Mittel. Gem. § 63 Abs. 4 AO kann bei Verstößen das Finanzamt eine Frist zur Verwendung setzen; läßt der Stiftungsvorstand diese verstreichen, gilt seine Geschäftsführung nicht als ordnungsgemäß mit der Folge der Aberkennung der Gemeinnützigkeit partiell oder total.

Das Steuerrecht läßt aber auch die Erhaltung des Stiftungsvermögens in seiner Substanz zu, z. B. durch Einstellung der durch Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven in das Grundstockvermögen<sup>56</sup> oder Beteiligung an einer Kapitalerhöhung zur Aufrechterhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften.<sup>57</sup>

---

<sup>53</sup> Erlaß des FM Meckl.-Vorp. vom 20.2.1996, Wpg 1996, S. 250ff.

<sup>54</sup> Vgl. SEIFART, S. 191ff.; BERNDT, Rdn. 471ff., 413ff.

<sup>55</sup> BFH-Urteil vom 13.9.1989, BStBl. 1989 II S. 28; AEAO, zu § 55 Nr. 9; KSt Kartei NRW § 5 KStG H 20 u. H 25.; CARSTENSEN, S. 152ff.

<sup>56</sup> Vgl. SCHAD/EVERSBERG, S. 2140; AEAO, zu § 55 Nr. 11.

<sup>57</sup> § 58 Nr. 7b AO erlaubt sogar die Ansammlung von Rücklage zu diesem Zwecke, aber unter

Der steuerrechtliche Begriff der Mittel ist nicht definiert, schließt aber das bei Stiftungserrichtung und durch Zustiftungen gebildete Stiftungskapital (Grundstockvermögen) in der Regel nicht ein. Mittel sind Spenden, Zuschüsse, nicht für das Grundstockvermögen bestimmte Zustiftungen, die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, aus Zweckbetrieben und grundsätzlich auch aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Haben letztere die Gewinnermittlung nach § 5 EStG gewählt, sollten die nach dieser Vorschrift ermittelten Gewinne anzuerkennen sein, obwohl die AO in §§ 14, 55ff. und die AEO dem kameralistischen Einnahmen-/Ausgaben-Denken noch verhaftet sind.

Steuerlich unschädliche Mittelverwendung liegt bei den sog. „Steuerlich unschädlichen Betätigungen“ gem. § 58 Nr. 1 bis 5 und 10 AO vor, im einzelnen nach dem jeweiligen satzungsgemäßen Stiftungszweck vornehmlich:

- gem. Nr. 1 Weiterleitung beschaffter Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, wenn die Mittelbeschaffung Satzungszweck ist. Die Körperschaft muß nicht steuerbegünstigt im Sinne der AO sein.<sup>58</sup>
- gem. Nr. 2 Zuwendung eines Teils ihrer Mittel an eine ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zu deren steuerbegünstigten Zwecken.<sup>59</sup>
- gem. Nr. 3 Arbeitskräfte- und Arbeitsmittelüberlassung an andere für deren steuerbegünstigte Zwecke.<sup>60</sup>
- gem. Nr. 4 Raumüberlassung an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft für deren steuerbegünstigten Zwecke.<sup>61</sup>
- gem. Nr. 5 Verwendung von höchstens einem Drittel des Einkommens zur Unterhaltung, Gräberpflege und Ehrung des Andenkens des Stifters und seiner Angehörigen. Im Stiftungsgeschäft ausbedungene einmalige oder wiederkehrende Zahlungen fallen m. E. nicht unter diese Vorschrift.<sup>62</sup> Der Gesamtkomplex erscheint noch regelungsbedürftig.<sup>63</sup>

---

Anrechnung auf nach § 58 Nr. 7a AO gebildete Rücklagen.

<sup>58</sup> AEO, zu § 58 Nr.1; KIESSLING/BUCHNA, S. 78.

<sup>59</sup> AEO, zu § 58 Nr.2; KIESSLING/BUCHNA, S. 79.

<sup>60</sup> AEO, zu § 58 Nr.3; KIESSLING/BUCHNA, S. 79.

<sup>61</sup> AEO, zu § 58 Nr.4; KIESSLING/BUCHNA, S. 79.

<sup>62</sup> AEO, zu § 58 Nr. 5, zu § 55 Nr. 5 bis 7; BERNDT, Rdn. 1167ff.; KLEIN/ ORLOPP, § 58 Anm. 5; KIESSLING/BUCHNA, S. 64 u. 80f.; SCHOLZ, Vereinsfibel S. 43.

<sup>63</sup> Siehe Punkt 8 der Eingabe an den BdF vom 22.4.1997 des Kulturkreises der Deutschen Wirtschaft im



- gem. Nr. 10 Bei einer von einer Gebietskörperschaft errichteten Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschußgewährung an Wirtschaftsunternehmen.<sup>64</sup>

Was unter „zeitnah“ zu verstehen ist, lassen Gesetz und Verwaltungsvorschriften offen. Grundsätzlich gilt das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung als erfüllt, wenn die Verwendung durch entsprechende Ausgaben bis zum Ende des folgenden Rechnungsjahres erfüllt ist, sog. Betriebsmittelrücklage.<sup>65</sup> Da Vermögensumschichtungen zulässig sind<sup>66</sup>, hat es Probleme gegeben, wenn die neue Vermögensanlage zugleich steuerbegünstigten Zwecken dient, z. B. bei niedrig- oder unverzinslichen Darlehensvergaben in Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke.<sup>67</sup> Nach der 1996 erfolgten Neuregelung der AEAO<sup>68</sup> werden besondere Anforderungen an derartige Darlehensgewährungen gestellt. Die Darlehensvergabe darf nicht Satzungszweck sein.<sup>69</sup> Es wurden auch Regelungen für die Darlehensvergabe aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln (Grundstockvermögen, Rücklagen, versteuertem Eigenkapital) eingeführt.<sup>70</sup>

## 7.2 Nach der Abgabenordnung zugelassene Rücklagen

Als „unschädliche Betätigung“ sind nach § 58 Nr. 6, 7a und 7b AO Rücklagen zugelassen, ohne daß diese definiert werden. Der Terminus stammt offenbar aus der Kameralistik als ein in Form von Bankguthaben, Wertpapieren u. ä. angelegter Vermögens-, d. h. Aktivposten.<sup>71</sup>

Bei nach § 5 ESTG i.V. mit § 238ff. HGB (d. h. Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungen) bilanzierenden Stiftungen sind Rücklagen als

---

BDI, des Stifterverbandes für die Deutsche Wissenschaft und des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, Mitt.BdSti. 2/96 S. 3.

<sup>64</sup> AEAO, zu § 58 Nr. 10.

<sup>65</sup> Siehe den folgenden Abschnitt.

<sup>66</sup> SCHOLZ, Vereinsfibel S. 43; AEAO, zu § 55 Nr. 11.

<sup>67</sup> Siehe Mitt.BdSti. 1 u. 2/93, 2 u. 3/94.

<sup>68</sup> Zu § 55, Nr. 12ff.

<sup>69</sup> AEAO, zu § 55 Nr. 14.

<sup>70</sup> AEAO, zu § 55 Nr. 13.

<sup>71</sup> § 63 ABs. 3 AO verlangt von der Geschäftsführung den Nachweis "durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben", nicht der Erträge und Aufwendungen. Diese sollten aber auch als Nachweis dienen.

Teil des Eigenkapitals aber Passivposten (§ 266 Abs. 3 HGB).<sup>72</sup> Da § 58 Nr. 5 AO ausdrücklich an das Einkommen der Stiftung, § 58 Nr. 7 AO aber an den „Überschuß der Einnahmen über die Unkosten aus der Vermögensverwaltung“ anknüpft, stellt sich die Frage nach der Reformbedürftigkeit der Terminologie dieser Bestimmungen, die auch den zeitgemäßen Anforderungen an eine gem. § 5 ESTG erfolgenden Rechnungslegung gerecht wird.

#### 7.2.1 Betriebsmittellrücklage gem. § 58 Nr. 6 AO

Zur „nachhaltigen Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke“ gestattet § 58 Nr. 6 AO der gemeinnützigen Stiftung, ihre Mittel ganz oder teilweise in eine dergestalt zweckgebundene Rücklage einzustellen, ganz gleich, woher die Mittel stammen.<sup>73</sup> Dazu gehört auch die oben erwähnte Betriebsmittellrücklage. § 58 Nr. 6 AO gilt für alle Sphären. Unschädlich nach § 58 Nr. 6 AO sind jegliche Mittelansammlungen für konkrete satzungsgemäße Vorhaben, für deren Verwirklichung konkrete Zeitvorstellungen bestehen (z. B. Reparatur-, Investitions-, Fördervorhaben).<sup>74</sup>

Unterhält die Stiftung wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, können deren Überschüsse (ggfs. nach Ausgleich mit Verlusten) auch einer zweckgebundenen Rücklage zugeführt werden, allerdings nach Versteuerung.<sup>75</sup> In den Bereichen „Vermögensverwaltung“, „Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe“ und „Zweckbetriebe“ selbst sind Rücklagenbildungen gem. § 58 Nr. 6 AO zulässig, wenn sie entsprechend § 14 Nr. 5 KStG bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind.<sup>76</sup>

#### 7.2.2 Freie Rücklage gem. § 58 Nr. 7a AO

Während der Rücklage nach § 58 Nr. 6 AO in Höhe der zum Abschlußstichtag bestehenden Verpflichtungen Verbindlichkeitscharakter zukommt und nur die darüber hinausgehenden zweckgebundenen Rücklagen als Rücklagen im Sinne von §§ 266 Abs. 3, 272 Abs. 2 und 3 HGB zu betrachten sind, gestattet § 58 Nr. 7a AO daneben die Zuführung von einem Viertel des „Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus

---

<sup>72</sup> Vgl. die Stellungnahme HFA 4/1995 des IdW.

<sup>73</sup> AEAO, zu § 58 Nr. 6, Ziff. 8 u. 9; Scholz, S. 39.

<sup>74</sup> BERNDT, Rdn. 1198; KIESSLING/BUCHNA, S. 81ff.

<sup>75</sup> AEAO, zu § 58 Nr. 6 Nr. 11.

<sup>76</sup> AEAO, zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, Ziff. 2.

der Vermögensverwaltung“ zu einer freien Rücklage. Da eine steuerpflichtige Vermögensverwaltung steuerrechtlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt, muß der in § 58 Nr. 7a AO zugrundegelegte Überschuß aus der steuerfreien Vermögensverwaltung stammen. In den AEAO, zu § 58 Nr. 7, werden die „Unkosten“ als Aufwendungen definiert, die die Stiftung als Werbungskosten absetzen könnte, wenn sie steuerpflichtig wäre; dabei sind aber Aufwendungen im Rahmen steuerlich unschädlicher Betätigungen im Sinne von § 58 AO vom Abzug ausgeschlossen.<sup>77</sup> Bei einer nach § 5 ESTG gewinnermittelnden Stiftung würde sich die Versagung nur auf den Zinsanteil für Zahlungen an den Stifter und seine Angehörigen usw. im Sinne von § 58 Nr. 5 AO beschränken, da der Barwert von Versorgungsleistungen versicherungsmathematisch berechnet in der Anfangsbilanz nach Stiftungserrichtung zu passivieren wäre; der in den Leistungen enthaltene Kapitalanteil vermindert jährlich den passivierten Betrag, während der Zinsanteil Aufwand wird. Bei einer Stiftung mit Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 1 ESTG) wären aber Zins- und Kapitalanteil aller Zahlungen an den Stifter und seine Angehörigen usw. abzugsfähig, wenn die Auffassung zutreffend wäre, daß auch alle Zahlungen gem. Auflage im Stiftungsgeschäft unter die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO fielen – ein groteskes Resultat, denn der Überschuß als Ausgangsgröße für die Rücklagenbildung wäre nun höher als bei einer nach § 5 ESTG den Gewinn ermittelnden Stiftung.<sup>78</sup>

Die Höchstgrenze von einem Drittel gilt für das Rechnungsjahr der Stiftung. Die Nachholung unterlassener Rücklagenzuführungen ist ausgeschlossen.<sup>79</sup> Sie vermindern sich um die Beträge, die die Stiftung zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ausgibt oder bereitstellt.<sup>80</sup>

### 7.2.3 Kapitalerhöhungsrücklage gem. § 58 Nr. 7b AO

Auch die Bestimmung des § 58 Nr. 7b AO ist unscharf und reformbedürftig, da nach dem Wortlaut nur die Rücklagenbildung zum Zweck der Finanzierung der Übernahme weiterer Anteile an Kapitalgesellschaften im Zuge einer Kapitalerhöhung zur Aufrechterhaltung der prozentualen Beteiligung der Stiftung an der Kapitalgesellschaft, nicht aber die Teilnahme an der Kapitalerhöhung selbst beschränkt wird. Durch die

---

<sup>77</sup> Darunter fallen mithin auch Aufwendungen im Rahmen der Nr. 1 bis 5 von § 58 AO.

<sup>78</sup> Siehe zur Eingabe an den BdF wie in Anmerkung 63.

<sup>79</sup> AEAO, zu § 58 Nr. 12.

<sup>80</sup> AEAO, zu § 58 Nr. 14.

(unschädliche) Umschichtung des Grundstockvermögens ist die Teilnahme an Kapitalerhöhungen (wie die Übernahme von Gesellschaftsanteilen bei Neugründungen) steuerlich stets unbegrenzt möglich.<sup>81</sup>

### 7.3 Ergebnisausgleich

Da der (steuerpflichtige) Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes funktionell den satzungsgemäßen gemeinnützigen Zwecken dienen muß, sind Gewinne desselben zwar willkommen, aber Verluste grundsätzlich schädlich, da sie gegen das Gebot der Vermögensbindung (§ 61 AO) und auch gegen das Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) verstoßen. Eine Ausnahme wird nach Rechtsprechung<sup>82</sup> und Verwaltungserlaß<sup>83</sup> zugelassen, wenn der Verlustausgleich gelegentlich erfolgt und der Ausgleich der Verluste auf anderem Wege (z. B. durch Erhöhung der Entgelte) versucht wird. Nach neuer Rechtsprechung<sup>84</sup> müssen im Folgejahr dem ideellen Bereich ausgleichende Mittel wieder zugeführt werden. Wie bereits ausgeführt, ist auf das Gesamtergebnis (Saldo) aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzustellen.<sup>85</sup>

Unschädlich ist nach einheitlichen Verwaltungserlassen<sup>86</sup> eine Verlustabdeckung aus anderen Bereichen, (d. h. auch aus dem ideellen Bereich, z. B. aus Spenden), wenn dem ideellen Bereich dienende Wirtschaftsgüter oder Beschäftigte zur besseren Kapazitätsauslastung und mit dem Ziel, zusätzliche Mittel für den ideellen Bereich zu beschaffen, teil- oder zeitweise für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden und bestimmte Voraussetzungen (u. a. marktübliche Entgelte des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes) erfüllt sind.

Auch ein Ausgleich von Gewinnen (steuerpflichtiger) wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe mit Verlusten von (steuerbefreiten) Zweckbetrieben ist steuerlich ausgeschlossen.<sup>87</sup>

---

<sup>81</sup> Vgl. VfG. der OFD Düsseldorf vom 1.2.1982, FN 1982, S. 101f. u. a..

<sup>82</sup> BFH-Urteil vom 2.10.1968, BStBl. 1969 II, S. 43.

<sup>83</sup> AEAO, zu § 55 Nr. 8.

<sup>84</sup> BFH-Urteil vom 13.11.1996, Wpg 1997, S. 266.

<sup>85</sup> § 64 Abs. 2 AO. Dies gilt auch, wenn die Besteuerungsgrenze von 60.000 DM nicht erreicht wird und daher die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe steuerfrei sind; vgl. Vereine und Steuern, S. 47.

<sup>86</sup> FM Baden-Württemberg vom 9.2.1996, DStR 1996, S. 427 u.a.

<sup>87</sup> BFH-Urteil vom 4.3.1976, BStBl. II S. 472.

## 8. Die Ausgliederung von wirtschaftlichen Funktionen

Die Ausgliederung wirtschaftlicher Stiftungsaktivitäten in hundertprozentige Beteiligungen an gewerbetreibenden Personen- oder Kapitalgesellschaften verlagert die geschilderten Steuerpflichten der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe auf diese Gesellschaften, sofern sie selbst Steuersubjekt sind (bei der Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Grundsteuer u. a.). Bei Mitunternehmerschaften, d. h. bei den genannten Personengesellschaften verbleibt die Körperschaftsteuerpflicht bei der Stiftung. Auch die unternehmerische (hundertprozentige oder beherrschende) Beteiligung an einer gewerbetreibenden Kapitalgesellschaft ist selbst wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (siehe Abschnitt 2.3). Letzteres kann vermieden werden, wenn die Stiftung ihre beherrschende Stellung bei der Ausgründung erst gar nicht annimmt. Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft fällt sodann in den Bereich der (steuerfreien) Vermögensverwaltung.

Die Ausgliederung von Funktionen mehrerer gemeinnütziger Körperschaften in gemeinsame Dienstleistungsstellen (z. B. Beschaffungs-GbR, EDV-Zentrum) oder in eine selbständige Körperschaft (z. B. Krankenhauswäscherei) ohne Beteiligung ist kein Zweckbetrieb, auch wenn die Funktion zu einem Zweckbetrieb gehörte, sondern wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.<sup>88</sup>

Die Ausgliederung ist stets sinnvoll, wenn ansonsten steuerfreie Aktivitäten durch die sachliche, wirtschaftliche und organisatorische Verknüpfung mit steuerpflichtigen Aktivitäten in den (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einbezogen würden.<sup>89</sup>

## 9. Beginn und Ende der Steuerbefreiung

Wie dargelegt, ist die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Stiftungen nicht ohne Gefahren für ihre steuerliche Anerkennung. Wird z. B. aufgrund einer Außenprüfung die Gemeinnützigkeit aberkannt, ist wie bei Beginn der Steuerbefreiung nach § 13 KStG eine besondere Bilanz gem. Abs. 3 zu Teilwerten, bei Wirtschaftsgütern, die der Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (u. a. als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke) dienen, zu Buchwerten aufzustellen. Die Stiftung gilt als von Anfang an nicht gemeinnützig (§ 61 Abs. 3 AO).

---

<sup>88</sup> Vfg. der OFD Köln vom 25.3.1996, DSiR 1996, S. 748; BFH-Urteil vom 24.2.1994, UR 1995, S. 391 f.; Vfg. der OFD Erfurt vom 18.7.1995, DSiR 1995, S. 1430; BFH-Urteil vom 19.7.1995, DSiR 1996, S. 95 ff.; Erl. des Sen. f. Fin. Bln vom 29.12.1992, DB 1993, S. 511.

<sup>89</sup> BFH-Urteil vom 27.10.1993, BSiBl. 1994 II S. 573.

Die Steuernacherhebung ist allerdings auf die letzten zehn Jahre begrenzt. Nach § 13 Abs. 4 KStG gelten bei teilweisem Beginn oder Ende der Steuerbefreiung diese Vorschriften für den entsprechenden Teil (z. B. für einen Zweckbetrieb, der wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wird).<sup>90</sup>

Die Steuernacherhebung für die letzten zehn Jahre gem. § 61 Abs. 3 AO gilt für alle Steuerarten, mithin auch für Gewerbe-, Vermögen-, Grunderwerb-, Erbschaft-, Umsatzsteuer usw.<sup>91</sup>

Auch umsatzsteuerlich kann Beginn und Ende der totalen oder partiellen Steuerbefreiung nicht vorhergesehene Folgen haben. Wird die Umsatzsteuer für die letzten zehn Jahre nach Beendigung der Steuerbefreiung nacherhoben, ist für diese Zeit allerdings auch der Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG geltend zu machen (siehe Abschnitt 4). Allgemein kann bei Beginn oder Ende der Umsatzsteuerbefreiung § 15a UStG zur Vorsteuerkorrektur führen.

## Literatur

- BERKEL, U./KRÜGER, K./MECKING, C./SCHINDLER, A./STEINSDÖRFER, E.: Treuhänderische Stiftungen, 5. Aufl., Essen 1995.
- BERNDT, H.: Stiftung und Unternehmen, Rechtsvorschriften, Besteuerung, Zweckmäßigkeit, 5. Aufl., Herne/Berlin 1995.
- BURHENNE, W. E.: Recht der gemeinnützigen Organisationen und Einrichtungen. Ergänzbare Handbuch der Rechtsvorschriften und Materialien [Loseblatt], Berlin/Bielefeld/München 1975.
- BUSCHMANN, H.-H.: Die ertragssteuerliche Behandlung von Sponsoringaufwendungen, in: Die steuerliche Betriebsprüfung, Jg. 36, 1996, S. 35-39.
- CARSTENSEN, C.: Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, 2. Aufl., Frankfurt/M. 1996.
- CLAUSNITZER, M.: Zum steuerschädlichen Wettbewerb bei einem gemeinnützigen Zweckbetrieb, in: Deutsches Steuerrecht [DStR], Jg. 25, 1987, S. 416-418.

---

<sup>90</sup> Vgl. AEAO, zu § 61 Nr. 4ff.; BERNDT, Rdn. 1331 bzw. 781ff.; KIESSLING/BUCHNA, S. 185ff.; SCHLEDER, Rdn. 345ff., 646ff.

<sup>91</sup> Vgl. BERNDT, Rdn. 781ff. bzw. Rdn. 1339ff. mit weiteren Hinweisen.

- FÜHRER, C.: Die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb bei natürlichen Personen und Personengesellschaften, Herne/Berlin 1996.
- HAHN, O./SCHINDLER, A.: Die Besteuerung der Stiftungen mit besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Stiftungen, 2. Aufl., Baden-Baden 1977.
- HERBERT, U.: Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des gemeinnützigen Vereins, Köln 1988.
- HEUER, C.-H.: Kulturförderung durch Sponsoring – steuerliche Konsequenzen beim Sponsor und Gesponserten, in: [DStR], Jg. 34, 1996, S. 1789-1794.
- HÜTTEMANN, R.: Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln 1991.
- KIESSLING, H./BUCHNA, J.: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Die steuerliche Begünstigung für Vereine, Stiftungen u. a. Körperschaften – steuerliche Spendenbehandlung, 4. Aufl., Achim 1990.
- KLEIN, F./ORLOPP, G.: Abgabenordnung, 5. Aufl., München 1995.
- LEX, P.: Die Mehrwertbeteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft: Vermögensverwaltung oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?, in: Der Betrieb [DB], Jg. 50, 1997, S. 349ff.
- MÄRKLE, R.W.: Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 9. Aufl., Stuttgart/München/Hannover 1995.
- NIEMANN, U.: Teilhabe gemeinnütziger Körperschaften an unternehmerischen Tätigkeiten zu den Grenzen zwischen steuerunschädlicher Vermögensverwaltung und steuerunschädlichem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb, Bonn 1994.
- PALANDT, O.: Bürgerliches Gesetzbuch [BGB], 56. Aufl., München 1997.
- SCHAD, H.-J./EVERSBERG, H.: Bildung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer GmbH und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, in: Der Betrieb [DB], Jg. 39, 1986, S. 2149-2155.
- SCHICK, S.: Der Betrieb [DB], Jg. 38, 1985, S. 1812-1814.
- SCHLEDER, H.: Steuerrecht der Vereine, 3. Aufl., Herne/Berlin 1995.
- SCHMIDT, L.: Einkommenssteuergesetz [EStG], 15. Aufl., München 1996.
- SCHOLZ, B.: Die Vereinsfibel, 7. Aufl., Wiesbaden 1991.
- SCHOLZ, R. D.: Ertragsbesteuerung, Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München 1993.
- SEIFART, W. (Hg.): Handbuch des Stiftungsrechts, München 1987.
- SOERGEL, T.: Bürgerliches Gesetzbuch [BGB], Schuldrecht II, Bd. 3, 12. Aufl., Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1987 nebst Nachträgen.

- STAUDINGER, J.: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch [BGB] mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 13. Aufl., Berlin 1996.
- STRICKRODT, G.: Stiftungsrecht, Geltende Vorschriften und rechtspolitische Vorschläge, 2. Aufl., Baden-Baden 1977.
- TIPKE K./KRUSE, H.-W.: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Loseblattausgabe, 16. Aufl., Köln, Stand Juli 1997.
- TROLL, M.: Besteuerung von Verein, Stiftung und Körperschaft des öffentlichen Rechts, 4. Aufl., München 1996.



)

)