

mung, was selbstlos ist, wird in der Abgabenordnung im Wesentlichen über diverse Negativabgrenzungen vorgenommen. § 55 Abs. 1 AO enthält eine Auflistung mehrerer Kriterien, deren Vorliegen zu einer Ablehnung der Selbstlosigkeit führt. All diesen Kriterien ist dabei gemein, dass sie von einer zweckentfremdeten Nutzung der Mittel der Stiftung ausgehen, die es nicht mehr gerechtfertigt erscheinen lässt, der Stiftung (insoweit) eine steuerliche Begünstigung zukommen zu lassen.

1. Mittelverwendung

Zentraler Ausfluss des Selbstlosigkeitsgrundsatzes ist die von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO **5** aufgestellte Vorgabe, dass eine steuervergünstigte Körperschaft ihre Mittel nicht für andere als für ihre steuervergünstigten Zwecke verwenden darf. An Gesellschafter oder Mitglieder der Körperschaft dürfen keine Gewinnausschüttungen oder Ähnliches fließen, § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO. Gesellschafter haben nur Kapitalgesellschaften, Mitglieder nur eingetragene Vereine. Über § 55 Abs. 3 AO gilt diese Einschränkung aber entsprechend für Stifter einer Stiftung und deren Erben, die begrifflich weder Gesellschafter noch Mitglieder der Stiftung sind.

a) Mittel der gemeinnützigen Stiftung

Kernbegriff des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO und des Selbstlosigkeitsgrundsatzes generell ist der **6** Mittelbegriff. Mittel sind dabei sämtliche Vermögenswerte, die eine Stiftung oder sonstige Körperschaft erhält.³ Keine Mittel sind bei einer Stiftung das Stiftungsvermögen und Zustiftungen. Das Stiftungsvermögen betrifft nach geltendem Recht im Wesentlichen die Vermögensausstattung im Rahmen der Gründung.⁴ Aus § 80 Abs. 2 Satz 1 Hs. 2 BGB kann abgeleitet werden, dass hiermit im Wesentlichen Aktivpositionen gemeint sind, die durch das Stiftungsgeschäft dem Satzungszweck gewidmet werden. Dieses Vermögen muss durch die Stiftungsorgane ungeschmälert erhalten werden, sofern und soweit dies für den Zweck der Stiftung bzw. zur Erreichung sonstiger Zielsetzungen des Stiftungsgeschäfts bzw. der Satzung erforderlich ist.⁵ Eine spezifisch-gegenständliche Erhaltungspflicht besteht nicht, sofern sich dies nicht aus der Satzung ergibt⁶, dh solange der Stiftungszweck hierdurch nicht gefährdet wird, ist es grundsätzlich nicht erforderlich, das Stiftungsvermögen in seiner konkreten gegenständlichen Ausgestaltung zu erhalten.

Anders als das neue Stiftungs(zivil)recht – das nunmehr zwischen ungeschmälert zu erhaltendem Grundstockvermögen (bislang: zu erhaltendes Stiftungsvermögen) und sonstigem Vermögen unterscheidet⁷ – differenziert das Gemeinnützigkeitsrecht nur zwischen Vermögen und zeitnah zu verwendenden Mitteln. Dies wird sich durch die Stiftungsrechtsreform auch nicht ändern. Zum Vermögen gehört dabei nicht nur das stiftungsrechtliche Grundstockvermögen, sondern auch das stiftungsrechtliche sonstige Vermögen (das zB aus den Rücklagen iSv § 62 AO bestehen kann). Die Mittel iSv § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO haben damit kein stiftungsrechtliches Äquivalent. Gemeinnützigkeitsrechtlich besteht dagegen eine klare Abgrenzung zwischen den zeitnah zu verwendenden Mitteln und dem nicht zeitnah zu verwendendem Vermögen, zu dem auch zulässigerweise gebildete Rücklagen zählen.

Aus dem Selbstlosigkeitspostulat folgt im Wesentlichen, dass gebundene Mittel nicht für **7** satzungsfremde Zwecke oder zur eigenen Vermögensmehrung (der Stifter) verwandt werden dürfen. Unproblematisch ist aber die Deckung notwendiger Kosten für die Erreichung der satzungsmäßigen Zwecke, zB Zahlung von Mieten oder Löhnen. Auch die Anschaffung

³ So BFH 23.10.1991 – I R 19/9, BStBl. II 1992, 62 = DStR 1992, 392.

⁴ Orth/Uhl Stiftungsrechtsreform 2021/Orth Rn. 402.

⁵ Vgl. BT-Drs. 19/28373, 57; Grittern npoR 2022, 245 (248).

⁶ IDW RS HFA 5 Tz. 9.

⁷ Vgl. näher → § 2 I.

von Vermögensgegenständen, die der Zweckerreichung dienen (Büroeinrichtung, Kraftfahrzeuge etc), bewegt sich im Rahmen der Selbstlosigkeit. Das alles setzt aber voraus, dass derartige „Nebenkosten“ (hierzu gehört auch der Aufwand für Spendenwerbung) nicht unangemessen hoch sind. Eine klar greifbare Definition einer unangemessenen Höhe liefert die Finanzverwaltung freilich nicht. Den einzigen Hinweis gibt der Anwendungserlass zur Abgabenordnung, indem er sagt, dass auch bei einem prozentualen Anteil der Verwaltungsausgaben einschließlich Spendenwerbung von deutlich unter 50 % der gesamten vereinnahmten Mittel (Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse, Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben etc) die Steuervergünstigung entfallen kann.⁸ Es kommt damit entscheidend auf den jeweiligen Einzelfall an. Diese Einzelfallbetrachtung kann auch gebieten, während der Gründungs- und Aufbauphase einer Stiftung (die nach Auffassung der Finanzverwaltung maximal vier Jahre betragen kann) eine deutlicher über 50 % liegende Verwaltungskostenquote als unschädlich anzusehen.⁹

b) Zeitnahe Mittelverwendung

- 8 Nicht nur müssen die Mittel der gemeinnützigen Körperschaft für ihre satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke verwendet werden. Eine weitere Voraussetzung, der in der Praxis eine erhebliche Bedeutung zukommt, ist die zeitnahe Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Demzufolge müssen Mittel der Stiftung innerhalb der zwei auf den Zufluss folgenden Kalenderjahre für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Hierüber ist ein Nachweis durch eine Mittelverwendungsrechnung zu erbringen.¹⁰ Eine gemeinnützige Körperschaft soll nicht zu einer bloßen Geldsammelstelle werden, da sie in dem Fall ihr Hauptaugenmerk nicht mehr auf die Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke legen könnte.
- 9 Die zeitnahe Mittelverwendung ist beachtet, wenn innerhalb der vorgenannten Zwei-Jahres-Frist Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden, die zur Erreichung der gemeinnützigen Zwecke benötigt werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO). Es genügt mithin nicht, die Mittel wahllos auszugeben – die zeitnahe Mittelverwendung muss sich vielmehr innerhalb des satzungsmäßigen Zweckes bewegen. Ebenso wie bei der Mittelverwendung sind auch beim Grundsatz der Zeitnähe das Stiftungsvermögen und Zustiftungen ausgenommen.
- 10 Eine Ausnahme vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung gilt gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO, sofern und soweit gem. § 62 AO eine Rücklagenbildung zulässig ist. Dies erfasst insbesondere die Bildung von freien Rücklagen, Beteiligungserhaltungsrücklagen, Vermögensbildungsrücklagen sowie zweckgebundenen Rücklagen (inklusive Steuerrücklagen). Folgende Rücklagen erklärt die Abgabenordnung dabei für zulässig:
 - Freie Rücklagen sind gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO zulässig bis zur Höhe eines Drittels des Überschusses aus der Vermögensverwaltung der Körperschaft und zusätzlich eines Zehntels der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel. Diese Regelung dient der Kapitalerhaltung der Stiftung, stellt aber zugleich sicher, dass das Stiftungsvermögen nicht allzu deutlich über den für die Zweckverwirklichung erforderlichen Umfang hinauswächst. Zugleich gewinnt die Stiftung durch die zulässige Rücklagenbildung eine gewisse Flexibilität, zunächst nicht benötigte Mittel zu einem späteren Zeitpunkt für die Zweckverwirklichung einzusetzen.
 - Beteiligungserhaltungsrücklagen dürfen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO gebildet werden, wenn dies zum Erhalt der Beteiligungsquote an stiftungseigenen Kapitalgesellschaften erforderlich ist. Korrespondierend hierzu erklärt § 58 Nr. 10 Satz 1 AO es zur steuerlich unschädlichen Betätigung, wenn eine Stiftung Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften im Jahr des

⁸ AEO Nr. 19 Satz 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1.

⁹ AEO Nr. 20 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1.

¹⁰ AEO Nr. 26 zu § 55.

- Zuflusses verwendet. Diese Mittel mindern allerdings die nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildete Rücklage (§ 58 Nr. 10 Satz 2 AO).
- Vermögensbildungsrücklagen dürfen gem. § 62 Abs. 4 AO im Jahr der Errichtung einer Körperschaft sowie in den darauffolgenden drei Kalenderjahren aus Überschüssen aus der Vermögensverwaltung und der Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben gebildet werden. Eine weitere Rücklagenbildung aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist der Stiftung in den ersten vier Jahren ihres Bestehens nicht möglich.¹¹
 - Zweckgebundene Rücklagen sind projektbasiert. Für nachweisbar konkretisierte Vorhaben der Stiftung können Rücklagen zur künftigen Finanzierung derselben gebildet werden. Sobald sich herausstellt, dass das Projekt nicht mehr realisiert werden wird, ist die Rücklage unverzüglich aufzulösen und die freiwerdenden Mittel im Rahmen der Zweckbindung zeitnah zu verwenden (§ 62 Abs. 2 AO).

Ebenfalls vom Gebot zeitnaher Mittelverwendung sind gem. § 63 Abs. 3 AO unter anderem Zuwendungen von Todes wegen ausgenommen. Gleiches gilt für in der Sphäre der Vermögensverwaltung erwirtschaftete Vermögensmehrungen.¹² Damit sind insbesondere die nunmehr in § 83c Abs. 1 Satz 3 BGB nF zivilrechtlich ausdrücklich für zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendbar erklärten Gewinne aus der Umschichtung des Grundstockvermögens bereits nach bisheriger gemeinnützigkeitsrechtlicher Rechtslage vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen.

Wird dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nicht nachgekommen und zB unzulässig thesauriert oder Rücklagen gebildet, handelt die Körperschaft nicht mehr selbstlos. Als Ausprägung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes sieht § 63 Abs. 4 AO jedoch vor, dass der Körperschaft eine Frist zur Mittelverwendung gesetzt werden kann, ohne dass unmittelbar die Gemeinnützigkeit verloren geht. Dabei wird von teilweise recht großzügigen Fristen von zwei bis drei Jahren ausgegangen.¹³

Das JStG 2020 hat im Bereich der zeitnahen Mittelverwendung darüber hinaus Erleichterungen für solche Körperschaften eingeführt, deren jährliche Einnahmen EUR 45.000 nicht übersteigen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO). Diese sind für ihre sämtlichen Einnahmen nicht an die zeitnahe Mittelverwendung gebunden. Sehr wohl müssen sie aber weiterhin die übrigen Anforderungen an die Gemeinnützigkeit erfüllen und insbesondere im Grundsatz ihre sämtlichen Mittel für ihre gemeinnützigen Satzungszwecke verwenden. Als in der Praxis problematisch erweist sich die Auffassung der Finanzverwaltung¹⁴, dass in die Freigrenze von EUR 45.000 auch solche Zuflüsse einzubeziehen sind, die gar nicht dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, wie zB eine Zuwendung in das Stiftungsvermögen. Mittel sind nämlich sämtliche Vermögensmehrungen, die der Körperschaft im Sinne des Zuflussprinzips (§ 11 EStG) zufließen.¹⁵

Teilweise wird vertreten, im Wege einer teleologischen Reduktion solche Einnahmen auszuklammern, die zum nicht gebundenen Vermögen im Sinne von § 62 Abs. 3–4 AO gehören, da andernfalls das Ziel des Gesetzgebers, kleinere Körperschaften vom Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung zu befreien, leer liefe.¹⁶ Die Verwaltungsauffassung steht einer solchen Auslegung indes eindeutig entgegen.

Der Grenze von EUR 45.000 liegt eine strikte Zeiträumbetrachtung zugrunde. Wird die Grenze unterschritten, sind sämtliche in einem Jahr zugeflossene Mittel von der zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen. Wird die Grenze dagegen in einem Jahr überschritten, erfasst die zeitnahe Mittelverwendung nicht auch solche noch vorhandenen Mittel, die in

¹¹ Schienke-Ohletz BB 2018, 2012 (2015).

¹² AEAO Nr. 32 zu § 55.

¹³ Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB/Kirchhain § 9 Rn. 31; Koenig/Koenig AO § 63 Rn. 12.

¹⁴ AEAO Nr. 30 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1.

¹⁵ Exner nopr 2022, 77 (79 f.).

¹⁶ Kirchhain DStR 2021, 129 (131).

früheren Jahren zugeflossen sind, in denen die Grenze unterschritten worden ist – eine Infektionswirkung besteht nicht.¹⁷

- 16 In diesem Zusammenhang stellt sich zudem das Problem schwankender Einnahmen. Denn § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO stellt allein auf das Unterschreiten der Freigrenze pro Veranlagungszeitraum ab. Eine Gesamtbetrachtung oder die Bildung eines rechnerischen Mittels ist nicht vorgesehen. Dies kann für gemeinnützige Körperschaften, deren Einnahmen sich regelmäßig im Bereich dieser EUR 45.000 bewegen, ein echtes Problem darstellen. Erzielt etwa eine gemeinnützige Stiftung im Jahr 1 Einnahmen in Höhe von EUR 44.500, im zweiten Jahr von EUR 45.500 und im dritten Jahr von EUR 30.000, so muss sie sich bezüglich der im Jahr 2 erzielten Einnahmen an den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung halten, bezüglich der Einnahmen aus den Jahren 1 und 3 dagegen nicht – obschon die Einnahmen im Durchschnitt aller drei Jahre nur bei EUR 40.000 lagen. Hieraus ergibt sich die Notwendigkeit, präzise Aufzeichnungen über sämtliche Einnahmen und insbesondere deren Zufluss zu machen.
- 17 Im Zusammenhang mit dem Krieg in der Ukraine hatte die Finanzverwaltung gewisse Erleichterungen vom Grundsatz der Mittelverwendung für die eigenen satzungsmäßigen Zwecke gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO vorgesehen. Gemeinnützige Körperschaften, die Spenden für ukrainische Kriegsflüchtlinge oder ähnliche Zwecke sammeln und hierzu aufrufen, können nach allgemeinen Grundsätzen ihre Gemeinnützigkeit gefährden, sofern diese Tätigkeit sich außerhalb ihres satzungsmäßigen Förderungszwecks befinden sollte. In der Zeit vom 24. Februar 2022 bis 31. Dezember 2022 durfte indes jede gemeinnützige Körperschaft zur Abgabe von Spenden für ukrainische Flüchtlinge aufrufen, diese einsammeln und entsprechend verwenden, ohne ihre Gemeinnützigkeit zu gefährden, selbst wenn ihre geförderten Zwecke in keinerlei Bezug zur Unterstützung ukrainischer Kriegsflüchtiger standen.¹⁸ Dieselbe Ausnahme wurde für die grundsätzlich zeitnah zur Verfolgung satzungsmäßiger Zwecke zu verwendenden Mittel gemacht.

2. Rückzahlung von Kapital

- 18 Die Selbstlosigkeit verlangt gem. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO ferner, dass Gesellschafter oder Mitglieder bzw. über die Verweisung in § 55 Abs. 3 AO auch die Stifter bzw. deren Erben beim Ausscheiden oder bei Aufhebung bzw. Auflösung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile oder den gemeinen Wert erbrachter Sacheinlagen zurückerhalten. Auch hier sind das Stiftungsvermögen und Zustiftungen ausgenommen.¹⁹

Allerdings ist nicht jeder Nutzen für Stifter bzw. deren Erben im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit schädlich. Selbstlosigkeit ist vielmehr erst dann zu verneinen, wenn eine Zuwendung mehrheitlich dem Eigennutz des Stifters bzw. seiner Erben dient.²⁰ Unkritisch sind insbesondere kleinere, sich im Rahmen des Üblichen haltende Aufmerksamkeiten, wie zB Sachzuwendungen bis zu EUR 30 pro Anlass.²¹ Auch nachgewiesener Aufwand des Stifters für Tätigkeiten im Interesse der Stiftung kann ohne Verstoß gegen das Rückzahlungsverbot erstattet werden.²²

3. Begünstigungsverbot

- 19 Die einseitige Begünstigung von Personen durch Mittel der steuervergünstigten Körperschaft ist gem. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO gemeinnützigkeitsschädlich. Wichtigste Fallgruppe sind überzogene Vergütungen von Organen oder Zahlung sonstiger Aufwandsentschädi-

¹⁷ Vgl. AEAO Nr. 31 Satz 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5.

¹⁸ BMF 17.3.2022, BStBl. I 2022, 923.

¹⁹ AEAO Nr. 34 Satz 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 2.

²⁰ Koenig/Koenig § 55 AO Rn. 19.

²¹ Koenig/Koenig § 55 AO Rn. 19.

²² Vgl. BFH 3.12.1996 – I R 67/95, BStBl. II 1997, 474 = DStRE 1997, 716.

gungen. Diese müssen angemessen sein. Dies soll der Fall sein, wenn das Gehalt dem entspricht, was für eine entsprechende Tätigkeit von Wirtschaftsunternehmen oder staatlichen Stellen gezahlt wird, soweit die von der gemeinnützigen Körperschaft erzielten Erträge eine derartige Vergütung rechtfertigen.²³ Ähnlich wie bei den Verwaltungskosten – eine Organvergütung soll sich den Verwaltungskosten zuordnen lassen²⁴ – lässt sich auch bei der Vergütungshöhe nicht pauschal sagen, wann eine Unangemessenheit gegeben ist.

Rechtsprechung und Finanzverwaltung möchten zur Bestimmung der Angemessenheit die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung heranziehen.²⁵ Dort ist die Fremd-
 üblichkeit ein entscheidender Parameter. Wichtiger Vergleichsmaßstab ist demzufolge die
 Höhe der Vergütung für eine vergleichbare Position oder Leistung in einem nicht steuer-
 vergünstigten Unternehmen. So dürfte es nicht zu beanstanden sein, wenn der Vorstand
 einer großen Stiftung eine Vergütung erhält, die der Geschäftsführer einer GmbH am
 Markt ebenfalls üblicherweise verlangen könnte (externer Fremdvergleich). Damit ein
 Stiftungsvorstand aber überhaupt eine Vergütung erhalten kann, ohne dass dies die Ge-
 meinnützigkeit gefährdet, ist eine entsprechende Satzungsregelung erforderlich.²⁶ Wird
 dem Stiftungsvorstand eine Vergütung gezahlt, ohne dass dies satzungsmäßig vorgesehen ist,
 ist dies ein großes Risiko für den Fortbestand der Gemeinnützigkeit.

4. Vermögensbindung

Schließlich setzt Selbstlosigkeit gem. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO eine Bindung des Vermögens
 der steuervergünstigten Körperschaft für den Fall ihrer Auflösung oder Aufhebung bzw.
 dem Wegfall des steuervergünstigten Zwecks voraus. Für diese Fälle muss die Satzung
 vorsehen, dass das freiwerdende Vermögen ebenfalls nur für steuervergünstigte Zwecke
 verwendet werden darf. Das ist beispielsweise erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen
 steuervergünstigten Körperschaft zufallen soll. Die Finanzverwaltung lässt es auch genügen,
 dass das Vermögen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zufällt, sofern diese
 ihren Sitz in der EU oder im EWR hat.²⁷

Von der Vermögensbindung ausgenommen ist das Vermögen, das gem. § 55 Abs. 1
 Nr. 2 AO an die Gesellschafter, Mitglieder bzw. Stifter zurückgezahlt werden darf. Das
 Stiftungskapital und Zustiftungen unterliegen dieser Vermögensbindung ebenfalls nicht,
 wenn dies in der Satzung entsprechend vorgesehen ist.

Nach § 61 Abs. 1 AO ist die beschriebene Vermögensbindung grundsätzlich in die
 Satzung aufzunehmen. Die Vermögensbindung gilt dabei für jede Art von Stiftungen ohne
 Einschränkungen. § 62 AO in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung sah
 insoweit noch eine Ausnahme vom Grundsatz der satzungsmäßigen Vermögensbindung
 u. a. für staatlich beaufsichtigte Stiftungen oder für von einer Körperschaft des öffentlichen
 Rechts verwaltete unselbstständige Stiftungen vor. Erfolgte die Errichtung einer Stiftung
 nach dem 31. Dezember 2008, gibt es diese Ausnahmen von der satzungsmäßigen Ver-
 mögensbindung aber nicht mehr.

Fällt die Vermögensbindung – zB durch eine Satzungsänderung – nachträglich weg, sieht
 § 61 Abs. 3 Satz 2 AO eine Nachversteuerung in der Form vor, dass die Satzung als von
 Anfang an nicht den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügend angesehen
 wird. In der Folge können Steuerbescheide aus den letzten zehn Jahren vor dem Wegfall
 der Vermögensbindung noch aufgehoben, geändert oder neue Bescheide erlassen werden.

Besondere Probleme kann die Vermögensbindung im Falle der Auflösung einer Stiftung
 machen. Dieser Fall kann ohnehin nicht ohne Weiteres eintreten. Jede Beendigung einer

²³ Werner DStR 2022, 2162 (2165).

²⁴ Werner DStR 2022, 2162 (2165).

²⁵ AEAO Nr. 25 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3; BFH 12.3.2020 – V R 15/17, BStBl. II 2021, 55 = DStR 2020, 1837.

²⁶ AEAO Nr. 25 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3.

²⁷ AEAO Nr. 1 zu § 61.

Stiftung bedarf ausweislich der Landesstiftungsgesetze²⁸ (iVm § 87 BGB) nämlich eines staatlichen Genehmigungsaktes, dem ein stiftungsinterner Beschluss vorangehen muss, der feststellt, dass in der Satzung vorgesehene Erlöschensgründe eingetreten sind, oder die Auflösung der Stiftung aus anderen Gründen zum Gegenstand hat.²⁹ Dieser staatliche Genehmigungsakt ist in der Praxis häufig an das Vorliegen einer Form von Unbedenklichkeitsbescheinigung geknüpft, mit der das zuständige Finanzamt der Stiftungsaufsichtsbehörde die Einhaltung des Grundsatzes der Vermögensbindung bescheinigen muss. Eine gesetzliche Anknüpfung für derartige Forderungen gibt es zwar nicht. Gleichwohl sollte in der Praxis angesichts der generell hohen Hürden für die Löschung einer Stiftung an dieser Stelle kooperiert werden.

- 26 Wird Vermögen der Stiftung im Rahmen der Auflösung zulässigerweise unentgeltlich ausgekehrt, werden hierdurch bei der Stiftung in ertragsteuerlicher Hinsicht keine stillen Reserven aufgedeckt, weil es an einem entsprechenden Realisationstatbestand fehlt. Kehrt eine steuervergünstigte Stiftung Vermögen aus, das einer der drei steuervergünstigten Sphären (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb) zugeordnet war, ist dies ertragsteuerlich folgenlos.³⁰

Aus vorgenannten Gründen empfiehlt sich die Aufnahme folgender Regelung in die Satzung einer gemeinnützigen Stiftung:

- 27 „Bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall der steuervergünstigten Zwecke fällt das Vermögen an ... (präzise Bezeichnung der juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuervergünstigten Körperschaft), die es *unmittelbar* und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.“
- 28 Es muss sichergestellt sein, dass insbesondere die begünstigten Empfängerkörperschaften das übertragene Vermögen nicht zweckentfremden, was zB der Fall wäre, wenn sie es im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einsetzen.

Bei Stiftungen – nicht nur steuerbegünstigten – findet im Rahmen ihrer Beendigung keine körperschaftsteuerliche Schlussbesteuerung iSv § 11 KStG statt.³¹ Für den Fall, dass die Stiftung während der Zeit ihres Bestehens indes Gewinneinkünfte erzielt hat, wird eine der Schlussbesteuerung durchaus vergleichbare Veräußerungs- bzw. Aufgabebesteuerung durchgeführt, § 8 Abs. 1 KStG iVm §§ 14, 16, 18 Abs. 3 EStG. Resultiert hieraus ein Gewinn, gehört dieser nicht zum gewerbesteuerpflichtigen Gewerbeertrag.³²

II. Stifterrente

- 29 Die Selbstlosigkeit erfährt im Stiftungsrecht eine in der Praxis bedeutende Einschränkung in Form der sogenannten Stifterrente. Die Zahlung einer solchen (an die Stifterfamilie oder an die Destinatäre) ist gem. § 58 Nr. 6 AO unschädlich, sofern sie höchstens ein Drittel des Einkommens der Stiftung beträgt und für den angemessenen Unterhalt der Empfänger notwendig ist³³.
- 30 Diese Vorschrift ist vor allem in den wenigen Fällen relevant, in denen eine Familienstiftung ausnahmsweise gemeinnützig ist. Das ist im Wesentlichen dann denkbar, wenn sich die Zuwendungen aus dem Stiftungsvermögen an die Stifterfamilie auf die Stifterrente beschränken und im Übrigen die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt sind.

²⁸ Es sei darauf hingewiesen, dass die meisten Landesstiftungsgesetze zum Zeitpunkt der Drucklegung dieses Buches überarbeitet werden.

²⁹ § 14 Abs. 2 BWStiftG, Abs. 1; § 2 StiftG Bln; § 9 StiftGBbg; § 8 Abs. 2 BremStiftG; § 7 Abs. 3 HambStiftG; § 7 Abs. 3 NStiftG; § 5 Abs. 2 StiftG NRW; § 8 Abs. 3 RhPflStiftG; § 7 Abs. 3 SaarStiftG; § 10 Abs. 1 StiftG LSA; § 10 Abs. 1 ThürStiftG; § 5 Abs. 2 SchlHStiftG.

³⁰ Schauhoff/Mehren StiftungsR/Kirchhain Kap. 9 Rn. 114.

³¹ Orth/Uhl Stiftungsrechtsreform 2021/Orth Rn. 864.

³² GewStR H 7.1 Abs. 3.

³³ Klein/Gersch AO § 58 Rn. 8.

Zuwendungen an Destinatäre oder den Stifter können per se keine verdeckten Gewinnausschüttungen sein, da diese ein Gesellschafts- bzw. Mitgliedsverhältnis voraussetzen, welches bei einer Stiftung fehlt.³⁴ 31

§ 58 Nr. 6 AO stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der Vermögensbindung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dar. Hintergrund dieser Ausnahme ist, dass der Gesetzgeber ein starkes Interesse an der Gründung von steuervergünstigten Körperschaften hat. Da Stifter oftmals bereits zu ihren Lebzeiten große Teile des Vermögens auf eine Stiftung übertragen, kann der Fall eintreten, dass sich die wirtschaftliche Situation des Stifters oder seiner erbberechtigten Angehörigen derart verschlechtert, dass ein angemessener Unterhalt nicht mehr möglich ist. In diesem Fall soll die Möglichkeit bestehen, ohne Gefährdung der Gemeinnützigkeit Unterhaltsleistungen aus der Stiftung zu erbringen. Das setzt allerdings voraus, dass ein tatsächlicher Unterhaltsbedarf besteht. Außerdem darf eine Gewährung von Leistungen im Sinne von § 58 Nr. 6 AO nicht als Satzungszweck formuliert sein.³⁵ Erst recht darf kein Rechtsanspruch auf die Unterstützungsleistungen bestehen. § 58 Nr. 6 AO erfasst das Einkommen der Stiftung, und zwar unabhängig davon, ob die Einkünfte steuerpflichtig sind oder nicht. Er erfasst auch Gewinne und Verluste aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, nicht zur Verfügung stehen allerdings Spendeneinnahmen, Zuschüsse oder das Ausstattungsvermögen der Stiftung selbst. Die Frage, was angemessene Unterhaltszahlungen im Sinne von § 58 Nr. 6 AO sind, ist individuell zu beantworten. Als Maßstab ist auf den Lebensstandard des Zuwendungsempfängers im Zeitpunkt der ursprünglichen Vermögensausstattung der Stiftung abzustellen.³⁶ Die Zuwendungen im Sinne von § 58 Nr. 6 AO sollen allein den Stifter und seine nächsten Angehörigen in die Lage versetzen, das Leben in einer Art und Weise fortzuführen, als wäre kein Vermögen auf die Stiftung übertragen worden. Der Angehörigenbegriff des § 58 AO ist enger als der Angehörigenbegriff nach § 15 AO. Er umfasst nur Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel, Geschwister, Pflegeeltern und Pflegekinder.³⁷

Auf Empfängerseite werden Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 2a) EStG erzielt, weil es sich um Bezüge handelt, die von einer Stiftung innerhalb ihrer steuervergünstigten Zwecke freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt werden. Hierfür hat die Stiftung auch keine Kapitalertragsteuer einzubehalten. Allerdings ist die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40i) EStG (Teileinkünfteverfahren) auf Empfängerseite nicht anwendbar, da hiervon nur Leistungen nicht befreiter Stiftungen erfasst sind.

Exkurs: Besteuerung der Destinatäre

Zuwendungen der steuervergünstigten Stiftungen an ihre Destinatäre unterliegen grundsätzlich nicht der Einkommensteuerpflicht. Anders ist dies bei Zuwendungen von steuerpflichtigen, dh nicht steuervergünstigten Stiftungen. 32

*Leistungen von unbeschränkt steuerpflichtigen nicht steuerbefreiten Stiftungen sind Einnahmen im Sinne von § 20 Abs. 9 Nr. 9 EStG und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen, sofern diese Leistungen mit Gewinnausschüttungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar sind. Hiervon erfasst sind grundsätzlich alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen einer Stiftung, die von den beschlussfassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge gezahlt werden, auch wenn die Leistungen anlässlich der Auflösung der Stiftung erbracht werden.*³⁸ 33

Subsidiär ist § 22 Nr. 1 Satz 2, 2. Halbsatz EStG anzuwenden. Damit kommen im Ergebnis nur Leistungen in Frage, die an andere Personen als den Stifter und seine Angehörigen bzw. seine Abkömmlinge geleistet werden. Für gemeinnützige Stiftungen kommt eine Besteuerung der Destinatäre ohnehin nur dann in Betracht, wenn außerhalb der steuervergünstigten Zwecke Zuwendungen insbesondere an den Stifter gemäß § 58 Nr. 6 AO geleistet werden. Im Übrigen sind innerhalb des Satzungszweckes geleistete Zuwendungen an die Destinatäre ertragsteuerfrei. 34

³⁴ KStR H 8.5 „Stiftungen“; BFH 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37 = BeckRS 1959, 21000256.

³⁵ AEAO Nr. 1 zu § 58.

³⁶ AEAO Nr. 8 zu § 58.

³⁷ AEAO Nr. 7 zu § 58.

³⁸ BMF 27.6.2006, BStBl. I 2006, 417.

§ 14 Unmittelbarkeit

Übersicht

	Rn.
I. Allgemeines	1
II. Steuerlich unschädliche Betätigungen	3
1. Mittelherkunft	4
2. Mittelverwendung	6
a) Mittelverschaffung für und Mittelzuwendung an andere Körperschaften ...	7
b) Vertrauensschutz	13
III. Kooperationen	14
IV. Reine Holdingtätigkeiten	24

I. Allgemeines

- 1 Das Gemeinnützigkeitsrecht fordert in § 57 AO weiterhin, dass eine steuervergünstigte Gesellschaft ihre satzungsmäßigen Zwecke tatsächlich selbst verwirklicht. Da eine Körperschaft nicht selbst handlungsfähig ist, kommt es bei der Selbstverwirklichung der gemeinnützigen Zwecke auf das Handeln der vertretungsberechtigten Organe, im Falle einer Stiftung mithin des Vorstands (§§ 86 Satz 1, 26 BGB), an.

Die Unmittelbarkeit kann indes auch durch das Handeln von Hilfspersonen hergestellt werden, § 57 Abs. 1 Satz 2 AO. Voraussetzung ist, dass deren Tätigkeit als eigene der Körperschaft anzusehen ist, was sich durch die rechtlichen Beziehungen zwischen Hilfsperson und Körperschaft bestimmen lässt. So muss die Hilfsperson Weisungen und grundsätzlich auch einer Überwachung unterliegen. Es reicht insbesondere aus, wenn Angestellte aufgrund vertraglicher Verpflichtung für die Stiftung im Rahmen der Zweckverwirklichung tätig werden.¹ Ein Anstellungsverhältnis ist allerdings nicht zwingend erforderlich.²

- 2 § 57 Abs. 2 AO enthält die sog. Dachverbandsklausel: Demnach kann eine Gesellschaft auch dadurch unmittelbar gemeinnützig sein, dass sämtliche in ihr zusammengefassten Gesellschaften gemeinnützige Zwecke verfolgen. In diesem Fall wird die Gemeinnützigkeit auch des Dachverbands fingiert. Die Fiktion greift jedoch nur ein, wenn alle Mitglieder des Dachverbands selbstlos, unmittelbar und ausschließlich steuervergünstigte Zwecke verfolgen.³ Die Dachverbandsklausel erfasst solche Zusammenschlüsse nicht, die allein zur gemeinsamen Aufgabenwahrnehmung gegründet wurden, ohne gemeinnützige Aspekte zu verfolgen.⁴

Verliert nur eines der Mitglieder des Dachverbands die Gemeinnützigkeit, infiziert das auch die Dachgesellschaft (sofern diese keinen eigenen Gemeinnützigkeitsgrund erfüllt). Dasselbe gilt auch für den Fall des rückwirkenden Widerrufs der Steuervergünstigung durch die Finanzverwaltung.⁵ Von daher enthalten Verbandsverträge oftmals automatische Ausschlussmechanismen für derartige Fälle. Wenn der Dachverband Mitgliedskörperschaften unmittelbar nach Verlust ihrer Gemeinnützigkeit aus dem Verband ausschließt, gefährdet dies die Gemeinnützigkeit des Dachverbands über § 57 Abs. 2 AO nämlich nicht.

¹ Koenig/Koenig § 57 AO Rn. 2.

² AEAO Nr. 2 zu § 57.

³ Klein/Gersch § 57 AO Rn. 7.

⁴ FG Düsseldorf 8.5.1991 – 7 K 89/86 U, EFG 1992, 99 = BeckRS 1991, 7152; FG Niedersachsen 5.12.2007 – 5 K 312/02, EFG 2008, 415 = DStRE 2008, 702; Klein/Gersch § 57 AO Rn. 7.

⁵ OFD Köln 20.6.1980, StEK § 57 Nr. 1 = BeckVerw 123028.