

Vertragsgestaltung und Steuerrecht

Bearbeitet von
Dr. Jürgen Sontheimer, Prof. Dr. Jens Kollmar

3. Auflage 2017. Buch. XVIII, 273 S. Kartoniert
ISBN 978 3 406 67332 0
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Recht > Zivilrecht > Zivilrecht allgemein, Gesamtdarstellungen > Vertragsgestaltung, Formularbücher](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

tigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu verwenden¹⁹. Der Ausgleich von Verlusten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch Mittel aus dem ideellen und vermögensverwaltenden Bereich ist nach Auffassung der Finanzverwaltung aber möglich, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Stiftung innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt. Dasselbe gilt, wenn dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeflossen sind.

i) Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der ausnahmsweise dem steuerbegünstigten Bereich der Stiftung zugerechnet wird und damit steuerbefreit ist (§ 64 Abs. 1 AO). Ein Zweckbetrieb liegt nach § 65 AO vor, wenn

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

Die §§ 66 bis 67a AO regeln, unter welchen Voraussetzungen Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, Krankenhäuser und sportliche Veranstaltungen Zweckbetriebe sind. In § 68 führt die Abgabenordnung eine Reihe von Zweckbetrieben besonders auf. Diese Regelung wie auch die §§ 66 bis 67a AO gehen als spezialgesetzliche Regelungen der allgemeinen Begriffsbestimmung des Zweckbetriebs in § 65 AO vor.

3. Verfahren

Ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit vorliegen, stellt das zuständige Finanzamt nach § 60a AO gesondert fest. Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit ist für die Besteuerung der Stiftung und der Steuerpflichtigen, die der Stiftung Zuwendungen gewähren, bindend. Die Feststellung erfolgt entweder auf Antrag der Stiftung oder von Amts wegen bei der erstmaligen Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Feststellung erfolgt ist.

Darüber hinaus kann es im Einzelfall sinnvoll sein, vor Gründung der Stiftung mit der zuständigen Finanzbehörde die steuerlichen Aspekte auf informeller Ebene abzuklären, wenn steuerliche Fragen im Rahmen der Gründung der Stiftung unklar sind. Erfahrungsgemäß verhalten sich die Finanzämter dabei sehr kooperativ.

Mustersatzung einer gemeinnützigen rechtsfähigen Stiftung

Stiftungsgeschäft

Hiermit errichte ich,
Hans Schmitt, geb., wohnhaft

die

„Stiftung Hans Schmitt“

als selbständige, rechtsfähige Stiftung iSd §§ 80 ff. BGB.

Zweck der Stiftung ist die Förderung von Kunst und Kultur auf dem Gebiet der Musik;

insbesondere soll die Heranführung von Kindern und Jugendlichen an die Musik und die

¹⁹ Vgl. dazu, zu den nachfolgenden Ausführungen und zu weiteren Einzelheiten das BMF-Schreiben vom 19.10.1998, BStBl. 1998 I, 1423.

musikalische Aus- und Weiterbildung von Jugendlichen und jungen Erwachsenen gefördert werden.

Ich, Hans Schmitt, verpflichte mich hiermit rechtsverbindlich, der Stiftung zur Erfüllung der Stiftungszwecke folgende Vermögensgegenstände zu Eigentum zu übertragen:
250 000,00 EUR in bar.

Die Stiftung erhält die nachfolgende Satzung, die wesentlicher Bestandteil dieses Stiftungsgeschäftes ist.

Stiftungssatzung

§ 1 Name, Rechtsform, Sitz

Die Stiftung soll den Namen „Stiftung Hans Schmitt“ führen. Sie ist eine rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts mit Sitz in Frankfurt am Main.

§ 2 Stiftungszweck

Zweck der Stiftung ist die Förderung von Kunst und Kultur auf dem Gebiet der Musik; insbesondere soll die Heranführung von Kindern und Jugendlichen an die Musik und die musikalische Aus- und Weiterbildung von Jugendlichen und jungen Erwachsenen gefördert werden.

Soweit nicht in dieser Satzung anderweitig festgelegt, entscheidet der Vorstand, auf welche Weise der Zweck der Stiftung im Einzelnen zu verwirklichen ist.

§ 3 Gemeinnützigkeit

(1) Die Stiftung verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke iSd Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.

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

(3) Die Mittel der Stiftung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Der Stifter und seine Erben erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung.

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

§ 4 Stiftungsvermögen

(1) Das Vermögen der Stiftung besteht zum Zeitpunkt der Errichtung aus
250 000,00 EUR in bar.

Im Interesse des langfristigen Bestandes der Stiftung ist das Stiftungsvermögen ungeschmälert in seinem Wert zu erhalten.

(2) Die Erträge aus den Vermögenswerten nach Abs. 1 sind zur Erfüllung des Stiftungszweckes zu verwenden. Dasselbe gilt für Spenden, die der Stiftung zu diesem Zweck zugewendet werden. Die Verwaltungskosten der Stiftung sind aus den Erträgen und Spenden vorab zu decken. Soweit die Erträge und die Spenden zur Deckung der Verwaltungskosten nicht ausreichen, kann zur Deckung der notwendigen Verwaltungskosten ausnahmsweise auf das Kapital der Stiftung zurückgegriffen werden. Zustiftungen wachsen dem Stiftungsvermögen zu, wenn sie dazu bestimmt sind. Freie Rücklagen dürfen im Rahmen der steuerlichen Vorschriften gebildet werden. Sie gehören zum Stiftungsvermögen. Stehen zur Verwirklichung von dem Stiftungszweck entsprechenden Vorhaben ausreichende Mittel nicht zur Verfügung, so kann aus den Erträgen eine zweckgebundene Rücklage nach § 58 Nr. 6 AO gebildet werden.

§ 5 Geschäftsjahr

Das Geschäftsjahr der Stiftung ist das Kalenderjahr.

§ 6 Stiftungsorgane

Organe der Stiftung sind das Kuratorium und der Vorstand.

§ 7 Kuratorium

(1) Das Kuratorium besteht aus drei Mitgliedern. Ein Kuratoriumsmitglied wird jeweils durch den für Kultur zuständigen Bürgermeister (Dezernenten) der Stadt Frankfurt am Main bestimmt. Die erste Bestellung der übrigen Kuratoriumsmitglieder erfolgt durch den Stifter Hans Schmitt, alle weiteren durch Kooptation durch das Kuratorium. Die Bestellung erfolgt jeweils für die Dauer von fünf Jahren. Auch mehrfache Wiederbestellung ist zulässig.

(2) Das Kuratorium hat einen Vorsitzenden. Die Mitglieder des Kuratoriums wählen den Vorsitzenden mit einfacher Mehrheit. Ist der Vorsitzende verhindert oder das Amt des Vor-

sitzenden vakant, übernimmt bis zur Wahl eines neuen Vorsitzenden bzw. bis zum Wegfall der Verhinderung das Kuratoriumsmitglied die Aufgaben des Vorsitzenden, das an Lebensjahren am ältesten ist.

(3) Das Kuratorium gibt sich eine Geschäftsordnung.

(4) Die Mitglieder des Kuratoriums sind ehrenamtlich tätig. Sie haben Anspruch auf Ersatz der ihnen entstehenden notwendigen Kosten. Das Kuratorium kann ferner als Entschädigung für den Zeitaufwand seiner Mitglieder eine angemessene Pauschale beschließen.

§ 8 Vorstand

(1) Der Vorstand besteht aus einer oder mehreren Personen. Zum ersten Vorstand wird der Stifter Hans Schmitt bestellt. Er ist ehrenamtlich tätig. Die Bestellung erfolgt auf Lebenszeit, wobei das Recht des Stifters, sein Amt niederzulegen, unberührt bleibt. Solange der Stifter Vorstand ist, kann das Kuratorium ein weiteres Vorstandsmitglied nur mit ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung des Stifters wählen. Nach dem Ableben von Herrn Hans Schmitt oder nachdem dieser sein Vorstandsamt niedergelegt hat, wählt das Kuratorium den Vorstand. Ein Mitglied des Kuratoriums kann nicht zugleich Mitglied des Vorstands sein. Das Kuratorium bestimmt auch, ob der Vorstand ehrenamtlich, nebenamtlich oder hauptamtlich tätig ist und wie die Rechtsbeziehungen zwischen Vorstand und Stiftung im Einzelnen ausgestaltet sind (unter Beachtung der Satzungsbestimmungen).

(2) Die Mitglieder des Vorstands werden – mit Ausnahme von Herrn Hans Schmitt – auf fünf Jahre bestellt; auch mehrfache Wiederbestellung ist zulässig. Sie können vom Kuratorium jederzeit aus wichtigem Grund abberufen werden. Dies gilt nicht für Herrn Hans Schmitt.

(3) Den Mitgliedern des Vorstandes kann eine angemessene Vergütung gewährt werden, sofern dadurch die Steuerbegünstigung der Stiftung nicht beeinträchtigt wird. Die Entscheidung über die Vergütung trifft das Kuratorium.

§ 9 Aufgaben des Kuratoriums

Das Kuratorium hat folgende Aufgaben:

- Kontrolle der Haushalts- und Wirtschaftsführung,
- Feststellung der Jahresrechnung,
- Entlastung des Vorstands,
- Wahl des Vorstands.

§ 10 Aufgaben des Vorstands

(1) Der Vorstand vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Er hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters. Besteht der Vorstand aus mehreren Personen, gibt er sich eine Geschäftsordnung, die der Genehmigung durch das Kuratorium bedarf.

(2) Der Vorstand verwaltet die Stiftung nach Maßgabe des Stiftungszwecks und dieser Satzung in eigener Verantwortung. Zu seinen Aufgaben gehören insbesondere

- die Verwaltung des Stiftungsvermögens,
- Berichterstattung und Rechnungslegung über die Tätigkeit der Stiftung,
- die Führung der Geschäfte der Stiftung.

§ 11 Satzungsänderungen, Zusammenlegung, Auflösung

(1) Änderungen dieser Satzung, die Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung, eine Zulegung oder die Auflösung der Stiftung kann zu Lebzeiten des Stifters Hans Schmitt nur dieser beschließen. Nach dem Ableben des Stifters obliegt dies dem Kuratorium. Der Beschluss bedarf der Zustimmung aller satzungsmäßigen Kuratoriumsmitglieder. Beschlüsse dieses Inhalts sind – sowohl durch den Stifter als auch durch das Kuratorium – nur unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

- Die Änderung des satzungsmäßigen Stiftungszwecks kann nur beschlossen werden, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist. Im Übrigen ist eine Änderung des Stiftungszwecks nur in der Weise zulässig, dass der geänderte Stiftungszweck dem ursprünglichen Stiftungszweck möglichst nahekommt. Modifikationen des Stiftungszwecks, die den wesentlichen Inhalt des ursprünglichen Stiftungszwecks unberührt lassen, sind zulässig, wenn sie im Interesse der Leistungs- und Funktionsfähigkeit der Stiftung zweckmäßig erscheinen.
- Die Auflösung der Stiftung kann nur beschlossen werden, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist und auch durch eine Änderung des Stiftungszwecks gemäß der vorstehenden Bestimmung nicht möglich wird.

- Die Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung kann nur beschlossen werden, wenn wesentliche Änderungen der Verhältnisse dies zwingend erfordern.
 - Im Übrigen sind Satzungsänderungen grundsätzlich nur möglich, wenn sie die Gestaltung der Stiftung nicht wesentlich verändern und im Interesse der Leistungs- und Funktionsfähigkeit der Stiftung erforderlich erscheinen.
- (2) Bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen der Stiftung an die Stadt Frankfurt am Main, die das Vermögen unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige Zwecke zu verwenden hat, und zwar zur Förderung von Kunst und Kultur auf dem Gebiet der Musik.

IV. Errichtung von Stiftungen

1. Erbschaft- und Schenkungsteuer

a) Nicht steuerbegünstigte Stiftungen

- 460 Der Übergang von Vermögen des Stifters auf die Stiftung anlässlich deren Errichtung unterliegt bei Stiftungsgeschäften unter Lebenden der Schenkungsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 iVm § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG). Besteht das Stiftungsgeschäft in einer Verfügung von Todes wegen, fällt Erbschaftsteuer an (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 iVm § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG). Stiftungen fallen grundsätzlich unter Steuerklasse III. Der Freibetrag nach § 16 ErbStG beträgt 20 000,00 EUR.
- 461 In Abweichung dazu enthält § 15 Abs. 2 ErbStG eine Sonderregelung für **Familienstiftungen**. Nach dieser Vorschrift ist bei der Errichtung einer inländischen Familienstiftung bei der Besteuerung die Steuerklasse zugrunde zu legen, die sich aus dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Stifter ergibt. Dies führt im Regelfall zu einer günstigeren Besteuerung der Gründung von Familienstiftungen als die Anwendung der an sich für Stiftungen geltenden Steuerklasse III. Die Regelung des § 15 Abs. 2 ErbStG gilt sowohl bei der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen als auch beim Stiftungsgeschäft unter Lebenden. Sind zB nach der Satzung der Stiftung oder dem Stiftungsgeschäft nur die Kinder des Stifters und deren Abkömmlinge begünstigt, greift Steuerklasse I. Beim Freibetrag ist zu differenzieren. Sind nur die Kinder des Stifters und die Kinder verstorbener Kinder begünstigt, beträgt der Freibetrag 400 000,00 EUR, bei einer Berechtigung aller Abkömmlinge dagegen 100 000,00 EUR. Ist neben den Kindern des Stifters auch dessen Ehegatte bezugsberechtigt, bleibt es beim Freibetrag von 400 000,00 EUR bzw. 100 000,00 EUR. Der Ehegatten zustehende Freibetrag in Höhe von 500 000,00 EUR kommt nicht zum Zuge, da die Besteuerung nach dem Verwandtschaftsverhältnis des entferntest Berechtigten durchzuführen ist. Im Hinblick auf den persönlichen Freibetrag des § 16 ErbStG sind dies die Kinder bzw. Kindeskinde.
- 462 Bei der Festlegung der Steuerklasse und des persönlichen Freibetrags bei Familienstiftungen ist nicht allein auf derzeit lebende Destinatäre abzustellen, sondern auch auf künftige Bezugsberechtigte²⁰. Wird zB bestimmt, dass nach dem Tod der primärberechtigten – kinderlosen – Kinder des Stifters die Abkömmlinge der Geschwister des Stifters und deren Abkömmlinge berechtigt sein sollen, greift Steuerklasse III.

²⁰ R 73 Abs. 1 Satz 2 ErbStR.

Steuerschuldner bei der Stiftung von Todes wegen ist die Stiftung, bei einem Stiftungs- 463
geschäft unter Lebenden die Stiftung und der Stifter (§ 20 Abs. 1 ErbStG).

Die allgemeinen Grundsätze zur **mittelbaren Grundstücksschenkung** kommen auch 464
beim Übergang von Vermögen auf eine Stiftung zur Anwendung²¹.

b) Steuerbegünstigte (gemeinnützige) Stiftungen

Zuwendungen an Stiftungen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke 465
verfolgen und nach den §§ 51 ff. AO steuerbegünstigt sind, sind von der Erbschaft- und
Schenkungsteuer befreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG). Die Befreiung fällt mit Wirkung
für die Vergangenheit weg, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung der Stiftung
als gemeinnützig innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das
Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b Satz 2
ErbStG).

Die Steuerbefreiung der Zuwendung des Stifters wird nicht dadurch ausgeschlossen, 466
dass die Stiftung einen **Zweckbetrieb** unterhält, auch nicht insoweit, als die Zuwendung
zur Verwendung in einem Zweckbetrieb bestimmt ist²². Unterhält die Stiftung einen
steuerpflichtigen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb**, ist dies für die Steuerfreiheit der
Zuwendung unschädlich, solange die Stiftung nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche
Zwecke verfolgt²³. Die Steuerfreiheit ist allerdings für Zuwendungen ausgeschlossen, die
einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugute kommen²⁴. Wird einer
steuerbegünstigten Stiftung ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugewendet, ist diese
Zuwendung dagegen grundsätzlich steuerfrei. Für den Fall, dass die gemeinnützige Stif-
tung den Betrieb fortführt, gilt dies allerdings nur, wenn der wirtschaftliche Geschäfts-
betrieb verpflichtet ist, seine Überschüsse an den ideellen Bereich abzugeben und diese
Verpflichtung auch tatsächlich erfüllt²⁵.

c) Zuwendungen der Erben an eine gemeinnützige Stiftung

§ 29 ErbStG bestimmt, dass die bereits angefallene Erbschaft- und Schenkungsteuer 467
mit Wirkung für die Vergangenheit erlischt, soweit Vermögensgegenstände, die jemand
von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworben hat, innerhalb von
24 Monaten nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer
einer inländischen Stiftung zugewendet werden, die ausschließlich und unmittelbar steu-
erbegünstigte Zwecke iSd §§ 52 bis 54 AO verfolgt. Diese Steuerbefreiung greift aller-
dings nur, wenn die Stiftung keine Leistungen an den Stifter oder seine nächsten Angehö-
rigen erbringt und wenn für die Zuwendung kein Spendenabzug geltend gemacht wird
(§ 29 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG).

In diesen Fällen tritt eine doppelte Steuerbefreiung ein. Erbschaft- und schenkung- 468
steuerfrei ist nicht nur die Zuwendung an die steuerbegünstigte Stiftung, sondern auch
der vorangegangene Erwerb des Stifters. Mit dieser Bestimmung soll für Erwerber, die
steuerpflichtige Zuwendungen erhalten haben, ein Anreiz zur Weitergabe an steu-
erbegünstigte Stiftungen geschaffen werden. § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG richtet sich an
solche Zuwendungsempfänger, deren Erwerb nicht schon nach dem im Zuwendungsakt
dokumentierten Willen des Erblassers/Schenkens unmittelbar einem gemeinnützigen
Zweck zufließen soll, sondern an Erwerber, die keinen entsprechenden Bindungen durch

²¹ Vgl. *Wachter*, Stiftungen, S. 93.

²² R 47 Abs. 2 Satz 1 und 2 ErbStR.

²³ R 47 Abs. 2 Satz 3 ErbStR.

²⁴ R 47 Abs. 2 Satz 4 ErbStR.

²⁵ R 47 Abs. 2 Satz 5 und 6 ErbStR.

den Geber unterliegen, aber nach eigenem Entschluss das ihnen zugefallene Vermögen einer steuerbegünstigten Stiftung zukommen lassen wollen²⁶.

2. Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG

- 469 Nach § 10b Abs. 1 EStG können Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften in Höhe von bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Zuwendenden oder bei Unternehmen alternativ bis zu 4% der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter vom Zuwendenden steuermindernd als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Übersteigen die Zuwendungen diese Höchstbeträge, kann der die Zuwendung gewährende Steuerpflichtige den verbleibenden Restbetrag wiederum im Rahmen der genannten Höchstbeträge in den folgenden Jahren als Sonderausgaben steuermindernd von seinen Einkünften in Abzug bringen. Diese in § 10b Abs. 1 EStG vorgesehene Abzugsmöglichkeit gilt für alle gemeinnützigen Körperschaften und ist nicht auf Stiftungen beschränkt.
- 470 Neben den in § 10b Abs. 1 EStG für alle gemeinnützigen Körperschaften einheitlich vorgesehenen Abzugsmöglichkeiten begründet § 10b Abs. 1a EStG noch eine spezielle Steuervergünstigung für Zuwendungen in den Vermögensstock einer gemeinnützigen Stiftung. Zuwendungen dieser Art kann der Stifter nach § 10b Abs. 1a EStG im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. EUR zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Abs. 1 als Sonderausgaben geltend machen. Diese Möglichkeit besteht nicht nur bei Zuwendungen in den Vermögensstock einer neugegründeten Stiftung, sondern auch bei späteren Zustiftungen. Begünstigt sind aber nur Zuwendungen, die der dauerhaften Kapitalausstattung der Stiftung dienen und dem Bestanderhaltungsgebot unterliegen. Mittel, die vom Stifter oder Zustifter zum sofortigen Verbrauch durch die Stiftung bestimmt sind, werden nach § 10b Abs. 1a EStG nicht begünstigt²⁷. Unschädlich sind jedoch gesetzliche oder satzungsmäßige Regelungen, die in sachlich bestimmten Ausnahmefällen (zB vorübergehende Ertraglosigkeit) einen vorübergehenden Einsatz des Stiftungskapitals für satzungsmäßige Zwecke vorsehen²⁸.
- 471 Nicht durch § 10b Abs. 1a EStG begünstigt sind Zuwendungen in den Vermögensstock einer reinen Verbrauchsstiftung. Gliedert sich das Vermögen einer Stiftung in einen Teil, der zu erhalten ist, und einen Teil, der verbraucht werden kann („Teilverbrauchsstiftungen“), sind die Zuwendungen in den Teil des Vermögens, der nicht für den Verbrauch bestimmt ist, nach § 10b Abs. 1a EStG abziehbar. Nicht nach dieser Vorschrift begünstigt sind dagegen die Zuwendungen, die in den verbrauchbaren Teil des Vermögens erbracht werden. Sie sind lediglich im Rahmen des § 10b Abs. 1 EStG steuerlich begünstigt²⁹. In diesen Fällen muß der Zuwendende daher klar festlegen, für welchen Teil des Vermögens seine Zuwendung erfolgt.
- 472 Die erhöhten Abzugsbeträge des § 10b Abs. 1a EStG greifen nicht bei Zuwendungen an eine Stiftung durch Kapitalgesellschaften oder sonstige Körperschaften. Zuwendungen von juristischen Personen an eine Stiftung können nur eingeschränkt im Rahmen der in § 10b Abs. 1 EStG festgelegten Grenzen steuerlich geltend gemacht werden³⁰.
- 473 Der besondere Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG kann der Höhe nach innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. Die Zuwendungen

²⁶ Meincke ErbStG § 29 Rn. 12.

²⁷ Hüttemann DB 2007, 2053 (2057).

²⁸ Hüttemann DB 2007, 2053 (2057).

²⁹ BMF Schr. v. 15.9.2014, BStBl. 2014 I, 1278.

³⁰ Siehe dazu § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG.

können dabei bis zur Höhe des Höchstbetrags wahlweise entweder im Jahr der Zuwendung in voller Höhe als Sonderausgaben geltend gemacht oder beliebig gleichmäßig oder unterschiedlich auf den Zehn-Jahres-Zeitraum verteilt werden³¹.

Bei zusammenveranlagten **Ehegatten** steht der in § 10 Abs. 1a EStG bestimmte Höchstbetrag von 1 Mio. EUR jedem der Ehegatten zu³². Dies folgt aus der Rechtsprechung des BFH zu § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG aF³³. Dies bedeutet aber nicht, dass für Ehegatten der doppelte Höchstbetrag, also 2 Mio. EUR gilt. Vielmehr steht jedem Ehegatten, soweit er entsprechende Zuwendungen an eine Stiftung tätigt, der Höchstbetrag von 1 Mio. EUR zur Verfügung³⁴. Anders verhält es sich bei der Begrenzung des Spendenabzugs in § 10b Abs. 1 EStG auf 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte. Der Satz von 20 % bezieht sich auf die Summe der Einkünfte beider Ehegatten, wobei es hier für den Sonderausgabenabzug unerheblich ist, welcher Ehegatte die Zuwendung an die gemeinnützige Körperschaft erbringt³⁵.

Hinweis:

Bei der Gründung einer rechtsfähigen Stiftung ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BFH Zuwendungen des Stifters an die Stiftung vor deren Anerkennung nach § 80 Abs. 1 BGB durch die zuständige Stiftungsbehörde nicht nach § 10b EStG als Sonderausgaben abziehbar sind³⁶.

Die Steuerspareffekte, die ein Stifter über den Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG erzielen kann, sollen an folgendem Berechnungsbeispiel dargestellt werden:

Ein nicht verheirateter Stifter mit einem jährlichen Gesamtbetrag der Einkünfte von 200 000,00 EUR und einem jährlichen zu versteuernden Einkommen von 190 000,00 EUR (vor Berücksichtigung der Sonderausgaben nach § 10b EStG) errichtet im Jahr 2008 eine steuerbegünstigte gemeinnützige Stiftung mit einem Stiftungskapital (Vermögensstock) von 1 200 000,00 EUR.

Der Stifter kann in diesem Fall 1 000 000,00 EUR nach § 10b Abs. 1a EStG als Sonderausgaben geltend machen, wobei er diesen Betrag beliebig auf die Jahre 2008 bis 2017 verteilen kann. Darüber hinaus kann er zusätzlich in den Jahren 2008 bis 2012 40 000,00 EUR als Sonderausgaben nach § 10b Abs. 1 EStG geltend machen (20 % aus 200 000,00 EUR). Strebt der Stifter an, in 2008 und in den Folgejahren möglichst keine Steuer zu bezahlen, bietet sich folgender Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG an:

2008 bis 2012 (pro Jahr):

Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG	EUR	40 000,00
Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG	EUR	140 000,00
insgesamt pro Jahr	EUR	180 000,00
2013:		
Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG	EUR	180 000,00
2014:		
Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG	EUR	120 000,00

³¹ Schmidt/Heinicke EStG § 10b, Rn. 72.

³² Hüttemann DB 2007, 2053 (2057).

³³ BFH BStBl. 2006 II, 121.

³⁴ Allerdings dürfte es nicht darauf ankommen, dass die Zuwendung eines Ehegatten ausschließlich aus seinem Vermögen und nicht aus dem Vermögen seines Ehepartners stammt; allein entscheidend dürfte nach den Grundsätzen in BFH BStBl. 2006 II, 121, lediglich sein, ob beide Ehepartner als Stifter oder Zustifter auftreten oder nur ein Ehepartner.

³⁵ BFH BStBl. 1991 II, 690.

³⁶ BFH DSRE 2015, 715.

Damit würde der Stifter in den Jahren 2008 bis 2015 jeweils nur ein zu versteuerndes Einkommen von 10 000,00 EUR erzielen, was einer minimalen Steuerbelastung von ca. 400,00 EUR pro Jahr entspricht. Für das Jahr 2014 würde sich ein zu versteuerndes Einkommen von 70 000,00 EUR ergeben, was nach heutigen Steuersätzen zu einer Belastung mit Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag von ca. 22 700,00 EUR führt. Für den gesamten Zeitraum von 2008 bis 2014 würden damit lediglich Steuern iHv insgesamt ca. 25 000,00 EUR anfallen.

Würde dem Stifter der Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG dagegen nicht zustehen, müsste er jedes Jahr ein zu versteuerndes Einkommen iHv 190 000,00 EUR versteuern. Darauf entfällt (nach den heutigen Steuersätzen) pro Jahr Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag iHv ca. 75 000,00 EUR. Für den gesamten Zeitraum 2008 bis 2014 folgt daraus eine Gesamtsteuerbelastung von ca. 525 000,00 EUR. Der Stifter spart durch die Stiftung damit Steuern iHv ca. 500 000,00 EUR.

3. Sachzuwendungen

- 476 Zuwendungen an Stiftungen können auch durch die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Stiftung erfolgen. In der Praxis ist dies auch durchaus üblich. Steuerlich problematisch ist dies dann, wenn der Stifter Vermögensgegenstände aus einem Betriebsvermögen in die Stiftung einbringt. Darin liegt eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen. Entnahmen müssen grundsätzlich mit dem Teilwert angesetzt werden mit der Folge, dass in dem entnommenen Wirtschaftsgut enthaltene stille Reserven den Gewinn des Stifters aus Gewerbebetrieb erhöhen. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG gewährt dem Stifter aber die Möglichkeit, die Entnahme mit dem Buchwert anzusetzen (Buchwertprivileg). Dadurch wird die Versteuerung der stillen Reserven beim Stifter vermieden.
- 477 Für die Übertragung von Wirtschaftsgütern, die zum Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gehören, soll das Buchwertprivileg nicht gelten³⁷. § 6 EStG ist über § 8 Abs. 1 KStG aber grundsätzlich auch auf Kapitalgesellschaften anwendbar. Auch der Zweck des Buchwertprivilegs, Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen nicht durch die Besteuerung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven zu behindern, spricht für eine Anwendung des Buchwertprivilegs auch auf Kapitalgesellschaften. Dies muss jedenfalls in den Fällen gelten, in denen die Kapitalgesellschaft selbst Stifter ist. Ist Stifter der Gesellschafter, ist dagegen zweifelhaft, ob das Wirtschaftsgut „unmittelbar nach seiner Entnahme“ der Stiftung zugeführt wird, wie dies § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG für die Anwendung des Buchwertprivilegs fordert.
- 478 Hat der Stifter vom Buchwertprivileg wirksam Gebrauch gemacht, kann beim Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG nur der Buchwert geltend gemacht werden (§ 10b Abs. 3 Satz 2 EStG).
- 479 Dagegen sieht das **Umsatzsteuerrecht** keine Privilegierung von Vermögensübertragungen aus dem Vermögen eines umsatzsteuerpflichtigen Unternehmens auf eine Stiftung vor. Werden Vermögensgegenstände auf die Stiftung übertragen, die zuvor zu einem Unternehmen des Stifters im umsatzsteuerlichen Sinne gehört haben, unterliegt diese Übertragung nach § 3 Abs. 1b UStG der Umsatzsteuer. Beim Stifter kann darüber hinaus auch eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG in Betracht kommen, wenn er zB ein Gebäude, das er umsatzsteuerpflichtig genutzt hat, innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung auf die Stiftung überträgt.
- 480 Die Einbringung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen des Stifters in eine Stiftung hat beim Stifter keine ertragsteuerlichen Folgen. Einkommensteuer fällt beim

³⁷ Crezelius/Rawert ZEV 2000, 421 (426, Fn. 77); Wachter, Stiftungen, 2001, S. 106.