



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
info@axis.de

Heinrichstraße 155
40239 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
info@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Verbesserte Steuerförderung von Stiftungen

Stand: 29.10.2007

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	2
2. Grundsätze	3
3. Gemeinnützige Stiftung.....	4
4. Nicht gemeinnützige Stiftungen.....	6
5. Steuerliche Behandlung der Familienstiftung	7
Erb- und Schenkungsteuer	7
Weitere steuerliche Besonderheiten:	8
Ertragsteuern.....	9
Auslandstiftungen und die Steueramnestie.....	9
6. Steuerliche Behandlung der gemeinnützigen Stiftung	10
7. Steuerliche Vorteile für Stifter und Spender	11
8. Spenden	11
Checkliste zu den Voraussetzungen der Absetzbarkeit von Spenden	12



Verbesserte Steuerförderung von Stiftungen

1. Einführung

Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 ist im BGBl 2007 I. S. 2332 veröffentlicht worden. Damit ist nicht nur der Weg für einen verbesserten Spendenabzug frei gemacht worden, sondern auch für eine optimierte steuerliche Förderung von gemeinnützigen Stiftungen und eine Vereinfachung in den Vorschriften zum Gemeinnützigkeitsrecht.

Diese zielt auch darauf, dass in den kommenden zehn Jahren Vermögen von rund 2,5 Billionen Euro auf die nächste Generation übergeht, pro Jahr also mehr als 200 Mrd. Euro. Die durch die Nachkriegsgeneration aufgebauten Vermögenswerte wandern dabei zunehmend auch in Stiftungen. Und diese erfahren in Deutschland bereits seit einigen Jahren eine Wiederbelebung. Dies liegt auch an einigen gesetzlichen Reformen, die schon zuvor in Kraft getreten sind:

- Das ab dem 1.1.2000 geltende Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen hatte bereits deutliche Verbesserungen gebracht, indem über § 10b Abs. 1a EStG ein Sonderausgabenabzug von 307.000 Euro für Zuwendungen anlässlich der Neugründung in den Vermögensstock einer gemeinnützigen Stiftung eingeführt wurde.
- Im Jahre 2002 reformierte das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrecht auch das so genannte Stiftungsprivatrecht. Dieses ist zum 1.9.2002 in Kraft getreten und macht die Anforderungen für die Errichtung einer Stiftung einfacher und transparenter. Statt in 16 verschiedenen Landesgesetzen ist der wesentliche Teil des Stiftungsrechts jetzt zentral in den §§ 80 – 88 BGB geregelt.
- Rückwirkend zum 1.1.2007 kommt es über das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements zu einer weiteren steuerlichen Verbesserung. Der Höchstbetrag für die Ausstattung von Stiftungen mit Kapital steigt von 307.000 auf 1 Mio. Euro innerhalb von zehn Jahren und gilt nun auch für Zustiftungen nach dem ersten Gründungsjahr.

Die Anzahl jährlicher Neuerrichtungen von Stiftungen hat sich von 181 im Jahr 1990 auf den bisherigen Spitzenwert von 829 in 2001 mehr als verfünffacht. Deutschland erlebt geradezu einen Stiftungsboom. Die Jahre 2002 bis 2006 brachten mit 789, 784, 852 sowie 880 Gründungen einen Stillstand auf hohem Niveau. In Deutschland existieren mittlerweile rund 14.500 gemeinnützige und rund 1.000 private Stiftungen in Form von Familienstiftungen.

Der Beitrag dient der Einführung in die gesamte Thematik und zeigt die Neuerungen durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und gibt einen Überblick über die Möglichkeiten, sein Vermögen in eine Stiftung einzubringen. Dabei sind formale und steuerliche Vorschriften zu beachten, damit der Stiftungswille auch uneingeschränkt umgesetzt werden kann.



2. Grundsätze

Motive, eine Stiftung zu gründen, sind vielfältig. Das gilt auch für deren Zweck. In Frage kommt beispielsweise die

- Sicherung des privaten oder betrieblichen Vermögens als Ganzes oder in Teilen,
- Absicherung langfristiger persönlicher Ziele, die mangels direkter oder qualifizierter Nachfolger mit dem herkömmlichen Erbfall nicht erreicht werden können,
- Förderung von Projekten zum Wohle der Allgemeinheit,
- Manifestierung des Stifterwillens über mehrere Generationen hinweg,
- Übernahmerolle als Vordenker auf bestimmten Gebieten.

Die zentrale Person einer Stiftung ist der Stifter. Sein Stiftungswille ist die Leitlinie für die Stiftungstätigkeit. Die nach seinem Willen zu verfolgenden Ziele gelten als Stiftungszweck. Der Stifter hat die Möglichkeit, seinen Willen in der Rechtsform einer Stiftung weiterleben zu lassen, indem das übereignete Erbgut dort nach seinen Vorstellungen verwaltet und fortgeführt wird.

Dabei stellt die Stiftung ein rechtlich selbstständiges Gebilde dar. Sie hat keine Eigentümer oder Gesellschafter, dafür einen Stiftungsvorstand.

Im Vordergrund steht der Stiftungszweck, der wird von dem oder den Stiftern formuliert. Dabei können die verfolgten Ziele recht vielfältig sein, und sich auf gemeinnützige oder familiäre Bereiche beziehen. So kommen etwas die Bereiche Soziales, Bildung und Erziehung, Gesundheit, Wissenschaft und Forschung, Kunst und Kultur, Religion oder Umwelt genauso in Frage wie die Versorgung einer Familie oder die Weiterführung eines Unternehmens.

Eine Stiftung entsteht durch ein Stiftungsgeschäft, welches in der Regel nicht auf einen Zeitraum begrenzt, sondern auf unbestimmte Dauer ausgelegt ist. Allerdings ist auch die Stiftung auf begrenzte Dauer möglich. Dies kann sowohl als Schenkung unter Lebenden als auch als Verfügung von Todes wegen erreicht werden. Dabei sind die für die einzelnen Vorgänge erforderlichen Formvorschriften einzuhalten. So etwa die Anforderungen an Testament oder Erbvertrag sowie die Pflichtteilsansprüche von Verwandten.

Hinweis: Durch eine Stiftung lassen sich Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche nicht vermeiden. Unentgeltliche Zuwendungen an Stiftungen in Form von Zustiftungen sowie freien oder gebundenen Spenden stellen pflichtteilsergänzungspflichtige Schenkungen i.S. von §§ 2325, 2329 BGB dar. Somit bleibt auch bei einer Stiftung zur Pflichtteilsvermeidung nur der Weg über Erb-/Pflichtteilsverzichtsverträge nach §§ 2346 ff. BGB.

Zur Erfüllung des Stiftungszwecks wird der Stiftung ein konkret bestimmtes Vermögen dauerhaft zur Verfügung gestellt. Das Stiftungskapital bleibt erhalten, der mit der Stiftung zu erreichende Zweck wird ausschließlich von den Erträgen (Zinsen, Dividenden, Mieten oder Gewinnen) gefördert.

Das Stiftungsvermögen darf nur in Ausnahmefällen in Anspruch genommen werden, etwa wenn der Stiftungswille anders nicht zu verwirklichen ist. Hierzu bedarf es jedoch in den meisten Bundesländern einer Zustimmung durch die Aufsichtsbehörde.



Ein Mindestkapital für das Stiftungsvermögen ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Vor der Anerkennung der Rechtsfähigkeit prüft die Stiftungsbehörde jedoch, ob die nachhaltige Erfüllung des Stiftungszweckes gesichert erscheint.

Das Stiftungsvermögen kann bar oder in Form von Sachwerten erbracht werden. Zwar ist auch bei geringem Vermögen eine Stiftungsgründung möglich. Doch da für die Stiftungszwecke nur die Erträge aus dem Vermögen zur Verfügung stehen, sind gewisse Größenordnungen durchaus empfehlenswert.

Hinweis: Eine Stiftung mit einem Kapitalvermögen von 50.000 Euro bringt – konservativ gerechnet – kaum mehr als 2.000 Zinsen pro Jahr. Abzüglich der Verwaltungskosten stehen dann wohl nur kleine Beträge zur Erfüllung des Stiftungszwecks zur Verfügung.

3. Gemeinnützige Stiftung

Bei einer gemeinnützigen Stiftung gibt der Stifter sein Vermögen unwiderruflich aus seiner Hand, um damit Zwecke für das Allgemeinwohl zu verfolgen. Dafür genießt die Stiftung auf nahezu allen Gebieten Steuerfreiheit. Welche Zwecke der Gesetzgeber als gemeinnützig für die Allgemeinheit anerkennt, wird abschließend im neuen § 52 Abs. 2 AO definiert. Das ist die Förderung

- von Wissenschaft und Forschung;
- der Religion;
- des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege;
- der Jugend- und Altenhilfe;
- von Kunst und Kultur;
- des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
- der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
- des Naturschutzes und der Landschaftspflege;
- des Umwelt-, Küsten- und des Hochwasserschutzes;
- des Wohlfahrtswesens;
- der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte,
- des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer;
- Förderung des Suchdienstes für Vermisste;
- der Rettung aus Lebensgefahr;
- des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
- internationaler Gesinnung und der Toleranz;
- des Tierschutzes;
- der Entwicklungszusammenarbeit;
- von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
- der Fürsorge für Strafgefangene;
- der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
- des Schutzes von Ehe und Familie;
- der Kriminalprävention;
- des Sports (Schach gilt als Sport);
- der Heimatpflege und Heimatkunde;
- der Tier- und Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei,



- des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings;
- der Soldaten- und Reservistenbetreuung;
- des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports;
- des demokratischen Staatswesens
- des bürgerschaftlichen Engagements für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke.

Die Aufzählung des vorstehenden Katalogs ist abschließend. Er enthält jetzt auch alle Zwecke, die zuvor nach der jetzt aufgehobenen Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV als besonders förderungswürdig anerkannt waren.

Um auf sich ändernde gesellschaftliche Verhältnisse reagieren zu können, soll gem. § 52 Abs. 2 S.2 AO zusätzlich zum Katalog gemeinnütziger und spendenbegünstigter Organisationen der Zweck durch die obersten Finanzbehörden der Länder für gemeinnützig erklärt werden können, wenn dieser die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos fördert. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben jeweils eine Finanzbehörde zu bestimmen, die für Entscheidungen zuständig ist.

Spenden sind für alle gemeinnützigen Zwecke steuerlich abziehbar, sofern sie an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine inländische öffentliche Dienststelle oder steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gehen. Das gilt grundsätzlich für Spenden und Mitgliedsbeiträge. Letztere sind jedoch nicht als Sonderausgabe absetzbar bei der Förderung von:

- Sport
- kultureller Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- Heimatpflege und -kunde
- Tier- und Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, traditionellen Brauchtums, Amateurfunk, Modellflug und Hundesport

Hinzu kommt die Förderung mildtätiger und kirchlicher Zwecke nach den §§ 54, 55 AO.

Hinweis: Das Gesetz begünstigt weiterhin ausdrücklich nur Zuwendungen an inländische gemeinnützige Körperschaften. Das könnte ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellen (BFH 9.5.2007, XI R 56/05, DStR 2007, 1295, beim EuGH unter C-318/07; EuGH 14.9.2006, C-386/04, DStR 2006, 1736).

Ein formloser Antrag auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist der erste Schritt, um eine Steuerbefreiung für die neu gegründete Stiftung zu erlangen. Eingereicht wird dieser Antrag beim zuständigen Finanzamt. Die Finanzbehörde stellt dann eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit aus. Erst nach Ablauf eines Geschäftsjahres wird im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens entschieden, ob eine Steuerbefreiung gewährt werden kann. Bei einem positiven Bescheid stellen die Finanzbehörden einen Freistellungsbescheid aus, der die Steuerbefreiung bestätigt.

Hinweis: Die Stiftung muss grundsätzlich ihr gesamtes Vermögen für gemeinnützige Zwecke verwenden. Der Status der Gemeinnützigkeit wird nicht gefährdet, wenn maximal ein Drittel der



Überschüsse einer Stiftung für die Versorgung bzw. den Unterhalt des Stifters und seiner Angehörigen verwendet wird, § 58 Nr. 5 AO.

Die Mischform der gemeinnützigen Familienstiftung ist in § 58 Nr. 5 AO geregelt. Danach darf höchstens ein Drittel des Stiftungs-Einkommens dazu verwendet werden, um damit in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten. Die Finanzverwaltung legt den Begriff des nächsten Angehörigen eng aus, da lediglich Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel, Geschwister, Pflegeeltern und Pflegekinder begünstigt werden dürfen (AEAO, Nr. 6 zu § 58 Nr. 5 AO). Der eingetragene Lebenspartner dürfte allerdings auch darunter fallen.

Begrenzte Mehrung des Kapitalstocks gefährdet nicht den Status der Gemeinnützigkeit. In den ersten 3 Jahren nach der Gründung einer gemeinnützigen Stiftung können 100% der vereinnahmten Kapitalerträge dem Kapitalstock zugeführt werden, § 58 Nr. 12 AO. Später verringert sich der Zuführungsbetrag auf 1/3 der Erträge aus der Vermögensverwaltung und weitere 10% der für satzungsmäßige Zwecke zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage, § 58 Nr. 7a AO.

4. Nicht gemeinnützige Stiftungen

Mit der Errichtung einer Stiftung können auch Zwecke verfolgt werden, die nicht gemeinnützig sind. Dies ist beispielsweise bei Familienstiftungen der Fall. Denn diese dient dazu, die Mitglieder einer oder mehrerer Familien materiell zu fördern. Die vom Gesetz geforderte Förderung der Allgemeinheit ist damit nicht gegeben. Folge: Die Steuerfreiheit entfällt. Die bezugsberechtigten Personen werden als Destinatäre bezeichnet.

Aus Sicht der Finanzverwaltung liegt eine Familienstiftung bereits dann vor, wenn nach der Satzung Stifter, Angehörige sowie deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt sind. Kommen weitere Merkmale wie etwa der Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hinzu, sinkt die Grenze auf ein Viertel (R 2 Abs. 2 ErbStR).

Grund für die Errichtung einer Familienstiftung ist in vielen Fällen der Wunsch nach Erhaltung des Familienvermögens sowie der Schutz vor einer Splittung. Die Form wird auch oft gewählt, um das Vermögen dem Besitz der Familienmitglieder zu entziehen, es aber zu ihren Gunsten verwalten zu lassen.

Tipp: Der Wegfall der Gemeinnützigkeit lässt sich jedoch mit ein wenig Mathematik vermeiden. Erhält die Familie nicht mehr als ein Drittel der laufenden Einnahmen und werden bis zu 33 Prozent in die Rücklage gestellt, ist der Status der Gemeinnützigkeit nicht verletzt. Somit brauchen nur maximal ein Drittel des Einkommens für gemeinnützige Zwecke verwendet werden, um die Steuerfreiheit zu erhalten. Dieser Verwendung für die Familie des Stifters sind allerdings im Rahmen der Gemeinnützigkeit enge Grenzen gesetzt, während es im Bereich der Privatstiftung deutlich einfacher ist.

Auch im Unternehmensbereich werden Stiftungen errichtet. Vorrangiger Beweggrund des Stifters ist, sein Lebenswerk auf Dauer zu erhalten. Meist fehlt es an geeigneten Erben oder es werden Erbaueinandersetzungen befürchtet, die den Bestand des Unternehmens gefährden können. Entsprechend der individuellen Situation halten Stiftungen dann Beteiligungen am Unternehmen. Es ist ratsam, eine Unternehmensstiftung bereits zu Lebzeiten zu gründen. Dann kann der Stifter und bisherige Firmenchef über mehrere Jahre die Funktionalität beobachten und wendet möglicherweise nicht bedachte Risiken vom Unternehmen ab. Gängig sind hierbei:



- Beteiligungsträgerstiftung: Eine gemeinnützige Stiftung oder eine Familienstiftung hält die Beteiligung an einer Gesellschaft (meist an einer Kapitalgesellschaft).
- Doppelstiftung: Im Fall einer Doppelstiftung halten zwei Stiftungen, eine Familienstiftung und eine gemeinnützige Stiftung die Beteiligungen.
- Stiftung als Kommanditist: Bei der dritten Variante fungiert eine Familienstiftung oder eine gemeinnützige Stiftung als Kommanditist.

5. Steuerliche Behandlung der Familienstiftung

Grundsätzlich handelt es sich bei einer Stiftung um eine Kapitalgesellschaft, die als juristische Person selbstständig der Steuer unterliegt. Dennoch ergeben sich einige Vorteile im Vergleich zur GmbH, da in vielen Fällen von einer privaten Vermögensverwaltung ausgegangen wird und Verkaufserlöse steuerfrei bleiben.

Erb- und Schenkungsteuer

Der Vermögensübergang auf eine Stiftung erfolgt durch Schenkung (Errichtung einer Stiftung unter Lebenden, § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG) oder durch eine vom Erblasser angeordnete Stiftung (Erwerb von Todes wegen, § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG). Hinzu kommt noch die testamentarische Anordnung, dass die Erben verpflichtet werden, aus einem Teil des Nachlasses eine Stiftung zu errichten. Der Vermögenstransfer auf eine inländische Stiftung unterliegt in jedem Fall der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Die Steuer entsteht im Erbfall mit dem Zeitpunkt der Genehmigung und bei Schenkung mit der Ausführung. Die steuerlichen Werte des Stiftungsvermögens werden auf diesen Stichtag ermittelt. Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach § 10 ErbStG und ergibt sich aus dem Saldo von Aktiv- und Passivposten. Nicht sämtliches Vermögen wird mit dem Verkehrswert angesetzt, so werden besonders für Immobilien und Unternehmen besondere und derzeit noch günstige Ermittlungsverfahren angewendet.

Die Höhe dieser Steuer richtet sich nach der anzuwendenden Steuerklasse. Es werden drei Steuerklassen unterschieden. Wird Vermögen einer Stiftung übertragen, ist grundsätzlich die belastungsintensivste Steuerklasse III mit Steuersätzen von bis zu 50 Prozent anzuwenden. Anders verhält es sich jedoch, wenn eine inländische Familienstiftung errichtet wird.

Hier gibt es nach § 15 Abs. 2 ErbStG eine Sonderregelung. Danach ist zu ermitteln, welche Verwandtschaftsverhältnisse zwischen Stifter und Begünstigten bestehen. Maßgebend ist dann die Steuerklasse des am weitesten mit dem Stifter entfernten Verwandten. Wird z.B. neben den Kindern auch der Neffe durch die Stiftungsgelder begünstigt, so ist die Steuerklasse II anzuwenden. Entsprechend dem am weitesten entfernten Verwandtschaftsverhältnis werden Freibeträge gewährt, auch der anzusetzende Steuersatz richtet sich danach.



Steuerklasse I	Steuerklasse II	Steuerklasse III
Ehegatte Kinder/Stiefkinder Enkel Eltern Großeltern (bei Erbschaft)	Eltern/Großeltern Nichten/Neffen Stiefeltern Schwiegerkinder, -eltern geschiedener Ehegatte	Alle übrigen Erwerber Lebensgefährte eingetragene Lebenspartner Zweckzuwendungen
Der Freibetrag beträgt 307.000 (Ehegatte), 205.000 (Kinder) oder 51.200 (Übrige) EUR.	Der Freibetrag beträgt 10.300 EUR.	Der Freibetrag beträgt 5.200 EUR.

Weitere steuerliche Besonderheiten:

- Der abzugsfähige Betrag kann sich erhöhen, wenn **Produktivvermögen** auf die Stiftung übertragen wird. Dann wird ein Betriebsvermögensfreibetrag von 225.000 Euro (§ 13a ErbStG) und ein Bewertungsabschlag auf das verbliebene Produktivvermögen von 35 Prozent gewährt.
- Für betriebliches Vermögen darf nach § 19a ErbStG grundsätzlich die Steuerklasse I angewendet werden. Diese Vergünstigung kann aber nicht für die Stiftung in Anspruch genommen werden, hier ist stets der Verwandtschaftsgrad maßgebend.
- Die Erbschaftsteuer kann bis zu zehn Jahren gestundet werden, sofern sich der Erwerb auf Produktivvermögen bezieht.
- Die §§ 13a, 19a ErbStG werden zwar im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2008 keinen Bestand mehr haben. Allerdings ist ein neuer Freibetrag für Schonvermögen geplant und durch Stundungsregelungen soll die Steuerlast auf Betriebsvermögen geringer ausfallen.
- Bei der Stiftungserrichtung von Todes wegen kann ein Pauschbetrag von 10.300 Euro (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG) angesetzt werden, falls keine höheren Beerdigungskosten nachgewiesen werden.
- Eine spätere Zustiftung unterliegt stets der Steuerklasse III. Ausnahme: Ist die Zustiftung bereits im Stiftungsgeschäft verbindlich festgelegt, gilt wieder der Verwandtschaftsgrad.
- Bei Familienstiftungen fällt alle 30 Jahre eine **Erbersatzsteuer** gem. §§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG an. Damit wird alle 30 Jahre ein Erbfall fingiert. Besteuert wird das zum Stichtag vorhandene Vermögen. Immerhin gibt es hier gem. § 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG einige Erleichterungen:
 - Anzusetzen ist der doppelte Freibetrag für Kinder, derzeit somit 410.000 Euro.
 - Die Steuerklasse I ist anzuwenden.
 - Der Steuersatz richtet sich nach der Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens.



- Damit wird fingiert, dass das Stiftungsvermögen stets auf die nächste Generation übergeht, die aus zwei Kindern besteht. Auf Antrag kann diese Steuer in 30 Jahresraten bezahlt werden, § 24 ErbStG. Dann wird die Abgabe aber mit 5,5% verzinst.
- Die Aufhebung der Stiftung gilt als Schenkung an die Begünstigten der Stiftung. Hier gilt dieselbe steuerliche Logik wie bei Errichtung der Stiftung; maßgebend ist wieder das Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem ehemaligen Stifter und dem Erwerber.

Ertragsteuern

Die Übertragung aus dem Privatvermögen des Stifters löst keine Ertragsteuern aus. Dies gilt mangels Entgeltlichkeit auch für die §§ 17 und 23 EStG. Die Übertragung von Betriebsvermögen hingegen führt zur Entnahme durch den Stifter und somit zu einer Gewinnrealisierung der stillen Reserven nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Dieses löst auch eine Gewerbesteuerpflicht aus, wenn nicht der gesamte (Teil-)Betrieb übertragen wird.

Die Stiftung unterliegt der Körperschaftsteuer mit 25 und ab 2008 mit 15 Prozent. Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag. Dabei kann die Familienstiftung alle Einkunftsarten i.S.d. EStG erzielen. Ist sie jedoch laut HGB buchführungspflichtig, handelt es sich stets um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das Einkommen wird um einen Freibetrag von 3.835 Euro gemindert.

Handelt es sich um eine private Vermögensverwaltung, fällt keine Gewerbesteuer an, Verkaufserlöse sind außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist steuerfrei. Führt die Stiftung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterliegt sie auch der Gewerbesteuer. Hierbei wird ein Freibetrag von max. 3.900 Euro gewährt, § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG.

Der Destinär (Stifter oder seine Angehörigen) muss die satzungsmäßigen Zuwendungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuern (BMF 27.6.2006, IV B 7 - S 2252 - 4/06, BStBl 2006 I S. 417). Durch das Jahressteuergesetz 2007 (13.12.2006, BGBl 2006 I S. 2878) ist § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG dahingehend geändert worden, dass nunmehr neben der entsprechenden Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG auch die entsprechende Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG angeordnet wird. Damit soll klargestellt werden, dass auch Bezüge und Leistungen bei Auflösung der Körperschaft als Kapitalerträge erfasst werden.

Hinweis: Die von der Stiftung erhaltenen Ausschüttungen unterliegen bis Ende 2008 dem Halbeinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40d EStG und ab 2009 in voller Höhe der Abgeltungsteuer.

Zahlungen auf Grund schuldrechtlicher Vereinbarungen hingegen sind den einzelnen Einkunftsarten zuzuordnen und können bei der Stiftung als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Auslandstiftungen und die Steueramnestie

Für die Ende März 2005 ausgelaufene Amnestie hatte das BMF (16.09.2004, IV A 4 - S 1928 - 120/04) in Bezug auf die ausländischen Stiftungen Erleichterungen versprochen. Das Einbringen der Gelder sollte in vielen Fällen nicht als schenkungsteuerlicher Vorgang erfasst werden, sofern die hieraus erzielten Erträge nachdeklariert würden.

Diese Sichtweise hat nun der BFH (28.6.2007, II R 21/05) bestätigt. Hiernach unterliegt die Besitzübertragung auf eine liechtensteinische Stiftung nicht der Schenkungsteuer, wenn die Auslandsstiftung nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen über das Vermögen im



Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich ähnlich wie über sein eigenes Depot weiterhin verfügen kann. Der Umweg über den Stiftungsmantel löst damit weder bei Gründung, noch bei späterer Auflösung einen steuerpflichtigen Erwerb aus.

Im Urteilsfall hatte ein inländischer Steuerpflichtiger sein Geld auf eine liechtensteinische Stiftung übertragen. Stiftungszweck war die Verwaltung des Familienvermögens, wobei dem Stifter zu Lebzeiten alle Rechte aus dem gesamten Stiftungsvermögen zustanden. Auf das eingebrachte Vermögen berechnete das Finanzamt als freigebige Zuwendung Schenkungsteuer. Diese Sichtweise ist nun überholt, da die Finanzverwaltung das Urteil anwendet.

6. Steuerliche Behandlung der gemeinnützigen Stiftung

Der Gesetzgeber befreit die Vermögensübertragung an gemeinnützige Stiftungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG) und unterstützt so das fördernde Engagement des Stifters. Das gilt auch für nachfolgende Zustiftungen. Kommt es zur Auflösung der Stiftung kann das vorhandene und damit zu übertragende Kapital mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer belastet werden, falls der Empfänger nicht den Status der Gemeinnützigkeit hat.

Hinweis: Zu beachten ist, dass die Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit nicht nur im Jahr der Vermögensübertragung vorliegen müssen. Auch in den zehn folgenden Jahren muss dies der Fall sein. Liegen in einem der Folgejahre nach der Zuwendung diese Voraussetzungen nicht mehr vor, entfällt rückwirkend die Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungsteuer, die Zuwendung muss nachversteuert werden.

Das Vermögen muss innerhalb von 24 Monaten nach dem Erbfall bzw. der Schenkung an eine steuerbefreite Stiftung übertragen werden, nur dann entfällt die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Eine gemeinnützige Stiftung kann auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Um die Steuerfreiheit zu erlangen, darf die Zuwendung nicht für diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfolgen.

Einnahmen kann eine Stiftung aus der Anlage ihres Vermögens erzielen, dabei erzielt die Stiftung Zinseinnahmen und ähnliche Erträge, wie z.B. Dividenden. Gelder können auch durch Zustiftungen und Spenden zufließen. Zustiftungen sind Vermögenszuwendungen für eine bereits bestehende Stiftung, sie erhöhen den Kapitalstock einer Stiftung und werden nicht für die Erfüllung des Stiftungszweckes verwendet. Dagegen stärken Spenden nicht den Kapitalstock, sondern werden direkt für den Stiftungszweck verausgabt. All diese Einnahmen unterliegen keiner Ertragbesteuerung. Das heißt, gemeinnützige Stiftungen werden weder mit Körperschaftsteuer (Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) noch mit Gewerbesteuer (Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 6 GewStG) belastet.

Bei Einnahmen einer gemeinnützigen Stiftung aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb über 35.000 (zuvor 30.678) Euro (§ 64 Abs. 3 AO) wird der Überschuss jedoch gewerbe- und körperschaftsteuerpflichtig. Das gilt auch dann, wenn mehrere gemeinnützige Stiftungen jeweils mit Geschäftsbetrieben gegründet werden. Damit ließe sich zwar die Grenze mehrfach ausnutzen, § 64 Abs. 4 AO tritt dem aber entgegen.

Wird die Stiftung aufgelöst, bleibt ein Veräußerungsgewinn steuerfrei, sofern es sich nicht um gewerbliches Betriebsvermögen handelt.



Gelder, die durch eine Stiftung dem Begünstigten zufließen, können bei diesem der Besteuerung unterliegen. Ob dies der Fall ist, hängt davon ab, ob die zuwendende Stiftung den Status der Gemeinnützigkeit inne hat und auf welcher Grundlage die Zuwendung erfolgt. Generell werden diese Zuwendungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG behandelt und unterliegen – im Gegensatz zur Familienstiftung – nicht dem Halbeinkünfteverfahren.

Etwas anderes gilt, wenn die Zuwendung auf Grund einer Auflage des Stifters erfolgt. Dies wäre z.B. der Fall, wenn der Stifter das Zahlen einer Rente für einen Destinatär bestimmt hat. Das überlassene Vermögen stellt dann eine Schenkung dar, die der Schenkungsteuer unterliegt. Diese Zuwendung wird nicht der Einkommensteuer unterworfen. Fallen die Zuwendungen unter die steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 11 EStG (dies wäre z.B. bei bestimmten Beihilfen und bei Stipendien der Fall) kommt es allerdings nicht zur Besteuerung.

7. Steuerliche Vorteile für Stifter und Spender

Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen (StiftFöG) hat der Gesetzgeber die steuerliche Berücksichtigung von Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen ab 2002 wesentlich verbessert. Über das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements wird dies rückwirkend ab dem 1.1.2007 ausgebaut.

Nach § 10b Abs. 1a EStG können Spenden in den Vermögensstock einer steuerbefreiten Stiftung auf Antrag Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro zusätzlich zu den Spendenhöchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 S. 1 EStG abgezogen werden. Der besondere Abzugsbetrag kann der Höhe nach innerhalb dieses Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden.

Gefördert werden nicht nur Spenden anlässlich der Neugründung in den Vermögensstock einer Stiftung, sondern auch Spenden als Zustiftung in das Vermögen bestehender Stiftungen und auch für Förderstiftungen. Die steuerliche Neuregelung für Vermögensstockspenden gilt auch bei vor 2007 errichteten Stiftungen etwa für Aufstockungen innerhalb des 10-Jahreszeitraums ab Gründung der Stiftung und bis zur Höhe der Differenz zwischen dem bisher steuerlich geltend gemachten Abzugsbetrag (maximal 307.000 Euro) und dem neuen Höchstbetrag (1 Mio. Euro).

Nicht mehr zusätzlich können Zuwendungen an eine Stiftung bis zu einer Höhe von 20.450 Euro pro Jahr als Spende steuermindernd angesetzt werden. Dieser Stiftungshöchstbetrag ist ab 2007 entfallen.

8. Spenden

Alternativ zur Zuführung von Stiftungsgeldern besteht auch die Möglichkeit, einer gemeinnützigen Stiftung Spenden zur Verfügung zu stellen. Dies hat den Vorteil, dass die Spendengelder unmittelbar für gemeinnützige Zwecke zur Verfügung stehen, beim Stiftungsvermögen lediglich die erwirtschafteten Erträge. Eine gezielte und zeitnahe Förderung lässt sich also mit einer Spende besser erreichen.

Der Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG für Spenden wird dabei ab 2007 einheitlich auf 20 Prozent des Gesamtbetrages der Einkünfte angehoben, die bisherige Differenzierung nach Förderzwecken entfällt genauso wie die ehemaligen Sätze von 5 und 10 Prozent. Diese Verbesse-



rungen gelten auch für Körperschaften, die gem. § 9 KStG ihr Einkommen entsprechend mindern dürfen. Auch bei der Gewerbesteuer wirken sich Spenden bis zu 20 Prozent des Gewinns aus. Erhöht hat sich auch die Alternative für Betriebe, wahlweise 0,4 (bis 2006: 0,2) Prozent der Summe von Umsätzen und Löhnen geltend zu machen.

Die Aufwendungen können Geld-, Sach- oder Aufwandsspenden sein und müssen freiwillig und ohne Gegenleistung erfolgen. Handelt es sich bei den Zuwendungen um Betriebsausgaben oder Werbungskosten, geht dieser Abzug vor. Dies trifft zu, wenn die Ausgaben betrieblich oder beruflich veranlasst sind, und kommt beispielsweise beim Kultur- und Sportsponsoring zum Tragen. Als Ausgaben kommen Spenden und Mitgliedsbeiträge in Betracht.

Die bisherige Großspendenregelung für Einzelzuwendungen von mindestens 25.565 Euro mit einem einjährigen Rücktrag und einem fünfjährigen Vortrag wird zugunsten eines zeitlich unbegrenzten Zuwendungsvortrags abgeschafft. Hiernach dürfen im Jahr nicht abgezogene Zuwendungen uneingeschränkt vorgetragen werden. Das gilt für Spenden, die über der Höchstgrenze liegen, und für Zuwendungen, die sich im Jahr der Zahlung nicht auswirken.

Hinweis: Für das Jahr 2007 gilt eine Übergangsregelung. Spender dürfen auf Antrag das bisherige Recht verwenden, wenn sie den Rücktrag für Großspenden auf 2006 nutzen wollen.

Erstmals abzugsfähig als Spenden werden Mitgliedsbeiträge an Einrichtungen zur Förderung kultureller Zwecke. Ausgeschlossen bleiben hingegen weiterhin Mitgliedsbeiträge für Sport- und Freizeitaktivitäten. Die Unterscheidung zwischen besonders förderungswürdigen und sonstigen gemeinnützigen Zwecken in der Anlage 1 zu § 48 EStDV entfällt. An diese Stelle tritt die einheitliche, abschließende und übersichtlichere Auflistung in § 52 Abs. 2 AO (Auflistung s.o.). Hieraus ergibt sich, welche Mitgliedsbeiträge auch weiterhin nicht als Spende abzugsfähig sind.

Bei kulturellen Zwecken ist es ab 2007 unschädlich für den Abzug der Mitgliedsbeiträge, wenn Körperschaften wie Theater, Museen oder Musikschulen Vergünstigungen wie etwa verbilligten Eintritt oder Sonderveranstaltungen nur für Mitglieder bieten. Vortragsfähige Spenden werden vom Finanzamt gesondert festgestellt, sodass sie in den Folgejahren nicht noch einmal geltend gemacht werden müssen. Sofern sie sich dort auswirken, werden sie automatisch berücksichtigt.

Checkliste zu den Voraussetzungen der Absetzbarkeit von Spenden

- ✓ **Freiwillig.** Ihre Leistung darf nicht auf einer rechtlichen Verpflichtung beruhen. Nicht begünstigt sind deshalb Zahlungen an einen Verein für Gebühren und Abgaben. Das gilt auch für Geldbeträge, die ein Steuerzahler zur Erfüllung einer Strafaufgabe zu bezahlen hat. Denn hierbei handelt es sich um eine Spende, zu der der Verurteilte per Gerichtsbeschluss gezwungen wird. Dafür können Eltern die freiwilligen Leistungen an eine Schule absetzen, die über den festgesetzten Elternbeitrag hinausgehen.
- ✓ **Unentgeltlich.** Ihre Zuwendung darf noch nicht einmal mittelbar im Zusammenhang mit einer Gegenleistung des Empfängers stehen. Motto: Die Spende muss um der Sache willen geschehen und nicht mit der Erwartung eines besonderen Vorteils. Daher gelten Eintrittsgelder, Wohlfahrtsbriefmarken oder Aufwendungen für Lose einer Wohltätigkeitsveranstaltung nicht als Spende. Das gilt selbst dann, wenn auf einer Eintrittskarte oder den Losen ein Spendenanteil aufgeführt ist. Ausnahme: UNICEF-Grußkarten können abgesetzt werden.



- ✓ **Sachspende.** Das Finanzamt akzeptiert den aktuellen Wert der Zuwendung als Spende. Das gilt auch für Kleiderspenden. Bei gebrauchter Kleidung ist jedoch zweifelhaft, ob sie überhaupt noch einen tatsächlichen Marktwert hat. Trifft dies zu, müssen Sie dem Finanzamt einen Nachweis hierüber erbringen. Sie können den Wert schätzen, etwa unter Rückrechnung vom ehemaligen Neupreis, der Zeit zwischen Anschaffung und Spende und dem Erhaltungszustand.
- ✓ **Aufwandsspende.** Hierunter fallen übernommene Aufwendungen für eine begünstigte Einrichtung, etwa Fahrten oder Reparaturen. Wichtig: Sie haben grundsätzlich einen Anspruch auf Erstattung Ihres Aufwands, verzichten aber darauf. Dann gilt die Höhe des Aufwands als Spende, bei Fahrtkosten beispielsweise die Reisekostenpauschalen. Der beste Weg, die Spende vor dem Finanzamt zu dokumentieren, ist ein Geldfluss. Anstelle einer Aufwandsspende lässt sich der Spender den Erstattungsanspruch auszahlen und gibt den Betrag postwendend als Geldspende an den Verein zurück.
- ✓ **Ehrenamtlich.** Der Fiskus geht davon aus, dass Leistungen ehrenamtlich tätiger Mitglieder ohne Aufwendungsersatzanspruch erbracht werden, folglich keine Spenden sind. Diese Einschränkung lässt sich jedoch umgehen, wenn ein Aufwendungsersatz vertraglich fixiert wird. Dann ist der Verzicht hierauf als Spende absetzbar.
- ✓ **Beiträge.** Als Spende absetzbar ist etwa der Beitrag an das Rote Kreuz, nicht jedoch die Aufnahmegebühr und der Mitgliedsbeitrag für den Tennis- oder Golfclub. Der Unterschied: Mitgliedsbeiträge dürfen nur abgezogen werden zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke. Nicht aber für Beiträge zur Freizeitgestaltung. Bei solchen Vereinen war bis 1999 eine Spende nur über die Gemeinde möglich und der Mitgliedsbeitrag somit von vornherein ausgeschlossen.
- ✓ **Spendenbescheinigung.** Der Steuerabzug setzt die Vorlage einer ordnungsgemäßen Spendenbescheinigung (offiziell: Zuwendungsbestätigung) beim Finanzamt voraus. Hierzu gibt es amtliche Muster. Bei Sachspenden muss auch die Wertermittlung aufgeführt sein.
- ✓ **Vereinfachter Nachweis.** Aus Vereinfachungsgründen brauchen Sie in vielen Fällen überhaupt keine Zuwendungsbestätigung, um die Spende anzusetzen. Dann reicht dem Finanzamt als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder der Lastschriftinzugsbeleg der Bank. Das gilt in Katastrophenfällen, wenn das Geld auf ein extra eingerichtetes Sonderkonto fließt. Aus der Buchungsbestätigung müssen Name und Kontonummer des Auftraggebers und Empfängers, der Betrag sowie der Buchungstag hervorgehen.
- ✓ **200-Euro-Grenze.** Darüber hinaus genügt bei Spenden bis zu 200 (bis 2006: 100) Euro grundsätzlich immer der Einzahlungsbeleg. Hilfreich ist, als Überweisungsträger einen bereits vorgefertigten Vordruck der Institution zu verwenden. Daraus ergeben sich alle notwendigen Angaben für das Finanzamt.

Finanzämter erkennen die abgestempelte Durchschrift des Überweisungsbelegs nicht mehr als Spendennachweis an. Der Grund: Hieraus ist nicht ersichtlich, ob die Buchung tatsächlich durchgeführt wurde. Daher gilt für Spender: Sie sollten als Nachweis den Kontoauszug oder einen Bareinzahlungsbeleg der Bank mit dem Aufdruck "Zahlung erfolgt" vorlegen.



Hinweis: Spendenbescheinigungen, die erst nach Bestandskraft des Steuerbescheides beim Finanzamt eingereicht werden, muss das Finanzamt nicht mehr berücksichtigen. Denn es handelt sich anders als in der Vergangenheit seit dem 29.10.2004 nicht mehr um ein Ereignis mit Rückwirkung i.S.d. § 175 Abs. 2 S. 2 AO. Daher sollten die Zuwendungsbescheinigungen als Anlage zur Steuererklärung nicht vergessen werden.

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

Rolfjosef Hamacher
Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axis.de

Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs
Heinrichstraße 155 – 40239 Düsseldorf
Fon: 0211/43 83 560
Fax: 0211/43 83 5611
bernhard.fuchs@rafuchs.de
fuchs@axis.de

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.