

**Matthias Müller**

Die Besteuerung von  
Stiftungen im nationalen  
und grenzüberschreitenden  
Sachverhalt

**Heft 113**

**Juli 2011**

# Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt

Von

Matthias Müller

Institut für Wirtschaftsrecht  
Forschungsstelle für Transnationales Wirtschaftsrecht  
Juristische und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät  
der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg

*Matthias Müller, MSc, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (Prof. Dr. Wolfgang Kessler) der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg.*

Christian Tietje/Gerhard Kraft/Matthias Lehmann (Hrsg.), Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 113

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet unter <http://www.dnb.ddb.de> abrufbar.

ISSN 1612-1368 (print)  
ISSN 1868-1778 (elektr.)

ISBN 978-3-86829-385-2

Schutzgebühr Euro 5

Die Hefte der Schriftenreihe „Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht“ finden sich zum Download auf der Website des Instituts bzw. der Forschungsstelle für Transnationales Wirtschaftsrecht unter den Adressen:

<http://institut.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/de/node/23>  
<http://telc.jura.uni-halle.de/de/node/23>

Institut für Wirtschaftsrecht  
Forschungsstelle für Transnationales Wirtschaftsrecht  
Juristische und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät  
Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg  
Universitätsplatz 5  
D-06099 Halle (Saale)  
Tel.: 0345-55-23149 / -55-23180  
Fax: 0345-55-27201  
E-Mail: [ecohal@jura.uni-halle.de](mailto:ecohal@jura.uni-halle.de)

## INHALTSVERZEICHNIS

A.	Einführung in das Thema und Vorgehensweise dieser Arbeit .....	5
B.	Die Rechtsform der Stiftung mit ihren verschiedenen Ausprägungen und die Anforderungen nach privatem und öffentlichem Recht .....	7
I.	Die Rechtsnatur der Stiftung im Vergleich zur Kapitalgesellschaft .....	7
II.	Die Systematik im Stiftungswesen .....	10
1.	Privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Stiftung .....	10
2.	Spezifika verschiedener spezieller Erscheinungsformen der privatrechtlichen Stiftung .....	11
a)	Unternehmensstiftung, Treuhandstiftung und Stiftungskörperschaft .....	11
b)	Familienstiftung .....	13
III.	Die zivilrechtliche Kodifizierung des Leitbilds der privatrechtlichen Stiftung .....	15
IV.	Anforderungen der Landesstiftungsgesetze an die Stiftung .....	15
V.	Zur Finanzierung, Rechnungslegung und Prüfung der Stiftung .....	16
C.	Die Stiftung im deutschen Besteuerungskontext .....	18
I.	Die Besteuerung der privatnützigen Stiftung .....	18
1.	Besteuerung bei Errichtung .....	18
a)	Das Stiftungsgeschäft als erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtiger Vorgang .....	18
b)	Die Erfüllung ertragsteuerpflichtiger Realisationstatbestände .....	21
c)	Der ertragsteuerliche Abzug der Erstausrüstung .....	23
d)	Die Besteuerung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer .....	24
2.	Besteuerung während des Bestehens .....	25
a)	Die Besteuerung der Stiftung nach dem Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz .....	25
b)	Der Anfall von Erbschaft- oder Schenkungsteuer, die Erfüllung ertragsteuerpflichtiger Realisationstatbestände und der ertragsteuerliche Abzug .....	29
c)	Die Zuwendung an Begünstigte als Einkünfte aus Kapitalvermögen .....	30
d)	Die Besteuerung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer .....	31
3.	Besteuerung bei Auflösung .....	31
a)	Die Stiftungsauflösung als erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtiger Vorgang .....	31
b)	Die Besteuerung mit Körperschaftsteuer aufgrund Entnahme oder entgeltlicher Veräußerung .....	32
c)	Die Besteuerung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer .....	33
II.	Die Voraussetzungen und das Steuerprivileg der gemeinnützigen Stiftung .....	33
1.	Voraussetzungen der Steuervergünstigung aufgrund Gemeinnützigkeit nach §§ 51 ff. AO .....	33

a)	Die materiellen Voraussetzungen von Steuervergünstigungen: Gemeinnützigkeit als steuerbegünstigter Zweck.....	33
b)	Die formellen Voraussetzungen von Steuervergünstigungen: satzungsgemäße Anwendungsvoraussetzungen.....	36
2.	Steuerbefreiungen und Spendenabzug als Folge der Gemeinnützigkeit....	37
3.	Bedeutung von Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb.....	39
III.	Steuerrechtliche Besonderheiten bei der Familienstiftung.....	41
D.	Die Stiftung im internationalen Besteuerungskontext.....	43
I.	§ 15 AStG als Besteuerungsgrund ausländischer Familienstiftungen im Überblick.....	43
II.	Tatbestand und Rechtsfolge von § 15 AStG .....	44
1.	Ausländische Familienstiftung und ihre Zurechnungssubjekte .....	44
2.	Gleichgestellte Rechtsträger und Unternehmensstiftung als Familienstiftung.....	47
3.	Zurechnung von Einkommen entsprechend der Anteile .....	48
III.	Aktuelle Einzelfragen im Zusammenhang mit § 15 AStG .....	49
1.	§ 15 AStG im Fokus des Europarechts .....	49
2.	§ 15 AStG im Hinblick auf liechtensteinische Stiftungen.....	53
E.	Zusammenfassende Schlussbetrachtung.....	57
	Schrifttum.....	59

## A. Einführung in das Thema und Vorgehensweise dieser Arbeit

Diese Arbeit wird sich nach einer Voranstellung zivilrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Grundlagen der Stellung der Stiftung im deutschen und internationalen Steuerrecht widmen.

Das Stiftungsrecht und damit auch speziell das Stiftungssteuerrecht befinden sich seit langem in einem Zustand überragender Aktualität. Es genügt ein Blick auf die stetig steigenden Stiftungsneugründungen in den letzten Jahren und die damit korrespondierenden Spezialisierungen in der Beratungspraxis, um die Relevanz des Themas abschätzen zu können.<sup>1</sup> Stiftungen erfreuen sich also bei Bürgern, und damit immer auch Steuerpflichtigen, wachsender Popularität.<sup>2</sup> Die Stiftung als Idee und Rechtsform hat dabei weit in die Historie zurückreichende Wurzeln.<sup>3</sup> Heute ist die Stiftungslandschaft geprägt von einer außerordentlichen Vielfalt: so gibt es im deutschen Stiftungswesen eine Vielzahl unterschiedlicher Stiftungsarten und -typen und durch die Internationalisierung von nicht nur, aber gerade von ökonomischen Aktivitäten kommt es zu einer Dynamisierung, der sich auch das Stiftungswesen nicht verschließen kann.<sup>4</sup> Ebenso können Motive, eine Stiftung zu gründen, völlig unterschiedlich gelagert sein. Sie können bspw in gesellschaftlichen Anliegen oder Verantwortungsbewusstsein bestehen, aber auch in positiven Imageeffekten oder im Erhalt von Vermögenswerten liegen.<sup>5</sup> Im Zuge der Wirtschaftskrise erlitten zwar 33% der Stiftungen Vermögenseinbußen und auch die Spendenbereitschaft, welche sich für die gemeinnützigen Stiftungen als gewichtig für die Zweckerfüllung darstellt, hat etwas abgenommen.<sup>6</sup> Dennoch bezeichnet sich die Mehrzahl der Stiftungen als nicht von der Krise betroffen und schätzt ihre Finanzlage mehrheitlich positiv ein.<sup>7</sup>

Stiftungen als Gegenstand der Betrachtung sind also sowohl fachwissenschaftlich von theoretischem als auch aus Sicht der beratenden Gestaltungsplanung von hohem praktischem Interesse. Gleichwohl sich die Stiftung im Fokus verschiedenartigster wissenschaftlicher Betrachtungsperspektiven von der sozialwissenschaftlichen Durchdringung über die Managementlehre bis hin zum Marketing wiederfindet, sollen das Stiftungsrecht, dh insb das Stiftungszivil- und Stiftungssteuerrecht und deren Rah-

<sup>1</sup> Die Zahl der jährlichen Neugründungen nahm von 181 im Jahre 1990 bis auf 1.134 im Jahre 2007 zu, vgl. die übersichtliche Darstellung bei *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 2.

<sup>2</sup> Vgl. *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 1.

<sup>3</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 23 f.

<sup>4</sup> Vgl. *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 2; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 151 f.: Stiftungsvermögen befindet sich oftmals in verschiedenen Staaten und familiäre Bindungen werden auch zunehmend grenzüberschreitend, was Auswirkungen auf die Internationalisierung von Familienstiftungen hat. Auch geriet das Halten von Vermögen in liechtensteinischen Stiftungen in den letzten Jahren im Zusammenhang mit Fällen der Steuerhinterziehung in die öffentliche Wahrnehmung.

<sup>5</sup> Vgl. *Haase-Theobald*, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis, 23 (28 f.).

<sup>6</sup> Vgl. *Jaretzke*, Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf deutsche Stiftungen, 12 f.

<sup>7</sup> Vgl. *Ibid.*, 27.

menbedingungen im Mittelpunkt dieser Arbeit stehen, welche so dem „Stiftungsboom“<sup>8</sup> steuerwissenschaftlich versuchen will Rechnung zu tragen. Aufgrund der internationalen Dimension auch im Stiftungssteuerrecht wird neben der grundlegenden nationalen die grenzüberschreitende Perspektive Berücksichtigung finden.

In einem ersten Grundlagenteil (B.) wird dem Definitionsbedarf genüge getan und die Stiftung als Adressatin zivil- und öffentlich-rechtlicher Regelungskreise dargestellt. Darauf aufbauend wird im zweiten Teil der Arbeit (C.) eine systematisierende Herausstellung aller wesentlichen Besteuerungstatbestände der privatnützigen und Befreiungstatbestände der gemeinnützigen Stiftung vorgenommen, mit denen diese und die mit ihr in Zusammenhang stehenden Personen konfrontiert sein können.<sup>9</sup> Diese Systematik basiert zunächst auf der Unterscheidung verschiedener Besteuerungsanlässe sowie in unterschiedliche Steuerarten und Steuersubjekte. Der methodische Aufbau wurde dabei unter C. so gewählt, dass zuerst die Besteuerung der privatnützigen Stiftung behandelt wird, sodann die gemeinnützige und daran anschließend die Besonderheiten der Familienstiftung im deutschen steuerlichen Kontext thematisiert wird. Obgleich es kaum privatnützige Stiftungen geben wird, die sich nicht zugleich auch als Familienstiftung darstellen,<sup>10</sup> ist dieses Vorgehen bewusst so gewählt worden, um methodisch zum einen die Abweichungen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Befreiungen vom Besteuerungsgrundfall abheben zu können und so zu verdeutlichen. Zum anderen gelingt es auf diese Weise die im Steuerrecht normierten Besonderheiten, die eigens für Familienstiftungen gelten, als eigenen Gliederungspunkt zu veranschaulichen.

Dieser zweite Teil stellt gemeinsam mit dem dritten Teil der Arbeit, in dem die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen mit Inlandsbezug Objekt der steuerlichen Analyse sein wird (D.), den Hauptteil dar. Die Durchdringung des Untersuchungsgegenstandes der Stiftung wird, vor nationalsteuerrechtlichem Hintergrund noch primär als Steuerrechtsnormendarstellung vollzogen, im internationalen Besteuerungskontext die relevante Besteuerungsgrundlage des § 15 AStG gleichsam einer kritischen Analyse hin auf ihre Wirkung bzw Konformität mit europäischem Recht unterziehen. Ferner soll untersucht werden, welche Folgen sich für Inländer mit Stiftungen in Liechtenstein ergeben. Der Anspruch wird dabei immer auch sein, die im steuerlichen Schrifttum hervorgehoben problematisierten Schwächen geltenden Stiftungssteuerrechts offenzulegen und am Ende der Arbeit zu einer abschließenden Schlussbetrachtung zu kommen (E.), in der die Attraktivität der Stiftung aus (steuer-)rechtlichen Gesichtspunkten bewertet werden kann.

<sup>8</sup> Vgl. *Haase-Theobald*, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte (Hrsg.), *Stiftungen in der Praxis*, 23 (23).

<sup>9</sup> Die hier in rechtsuntechnischer Weise angesprochenen Personen werden insb der Stifter, Zustifter, Spender und Begünstigte der Stiftung sein.

<sup>10</sup> Vgl. *Hartmann/Richter*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), *Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis*, 416 (416).

## B. Die Rechtsform der Stiftung mit ihren verschiedenen Ausprägungen und die Anforderungen nach privatem und öffentlichem Recht

### I. Die Rechtsnatur der Stiftung im Vergleich zur Kapitalgesellschaft

Unter den juristischen Personen werden im Gegensatz zu den natürlichen Personen diejenigen Rechtssubjekte verstanden, die in ihrer Eigenschaft als rechtlich geschaffenes Gebilde Träger von Rechten und Pflichten sind.<sup>11</sup> Als die herausragenden Rechtsformen unter den juristischen Personen sind der Verein zu nennen, die Kapitalgesellschaft, Genossenschaft und ebenso die Stiftung. Gleichwohl beide, die Kapitalgesellschaft und die Stiftung, mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, bestehen dennoch erhebliche Unterschiede zwischen diesen beiden Rechtssubjekten, anhand derer sich die besondere Stellung der Stiftung im Recht herausarbeiten lässt.

Den Kapitalgesellschaften erfährt in den Gesetzen eine rechtliche Ausformung, die sich nicht nur auf ihre Gründung, die Rechtsverhältnisse im Außenverhältnis bzw ihre Organe sowie die Beendigung erstreckt, sondern auch die Rechtsverhältnisse der Eigentümer, dh der Gesellschafter, zum Gegenstand hat. Den zivilrechtlichen Regelungen zur Stiftung in den §§ 80 ff BGB fehlen vergleichbare Vorschriften. Es drückt sich hierin die Tatsache aus, dass Stiftungen keine Mitglieder haben: Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften ist eine Stiftung nicht körperschaftlich bzw verbandsmäßig organisiert und hat keine Gesellschafter, die Eigentümer der Gesellschaft sind.<sup>12</sup> Träger von Rechten und Pflichten ist nur die Stiftung in ihrer Eigenschaft als juristische Person selbst.<sup>13</sup> Sie kann daher als Rechtsfigur mit einer besonders starken eigenen Rechtspersönlichkeit aufgefasst werden, da sie losgelöst von jedweden Eigentümern völlig verselbstständigt nur sich selbst gehört.<sup>14</sup> Sie wird, was dem gewöhnlichen Sprachgebrauch von „etwas stiften“ entnommen werden kann, als eine verselbstständigte Vermögensmasse verstanden, die auf Grundlage ihres gestifteten Vermögens auf Dauer angelegt einen vom Stifter gegebenen Zweck verfolgt.<sup>15</sup> Diese Dauerhaftigkeit, die sich, wenn nicht auf die Existenz der Stiftung zumindest auf die andauernde Zweckverfolgung während ihrer Existenz beziehen sollte,<sup>16</sup> fehlt der Kapitalgesellschaft ebenso, wie die Vermögensbindung an einen bestimmten Zweck.<sup>17</sup> Die Stiftung ist was dies angeht also zugleich „starrer“ und kontinuierlicher als die Kapitalgesellschaft. *Riehmer* spricht von einer stabilen „Vermögens-Zweck-Bindung mit gerin-

<sup>11</sup> Vgl. *Windbichler*, Gesellschaftsrecht, 22; *Reuter*, in: *Säcker/Rixecker* (Hrsg.), *Münchener Kommentar zum BGB*, Vor Titel 2, Rn. 2, 14.

<sup>12</sup> Vgl. *Schulte*, Staat und Stiftung, 7 f.; v. *Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, 168 (169): Stiftungen fehlen die Anteilseigner. Dennoch werden sich die Steuergesetze in ihren tatbestandlichen Anknüpfungspunkten auch an den Begriff der Körperschaft anlehnen, vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, der insofern „unsauber“ formuliert ist.

<sup>13</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 24.

<sup>14</sup> Vgl. *Wigand*, in: *Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte* (Hrsg.), *Stiftungen in der Praxis*, 32 (33).

<sup>15</sup> Vgl. *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 14 f.

<sup>16</sup> Vgl. *Beuthien*, in: *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*, 1083 (1088); *Reuter*, in: *Säcker/Rixecker* (Hrsg.), *Münchener Kommentar zum BGB*, Vor § 80, Rn. 50.

<sup>17</sup> Vgl. *Wigand*, in: *Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte* (Hrsg.), *Stiftungen in der Praxis*, 32 (33).

gen Einwirkungsmöglichkeiten“.<sup>18</sup> Darüber hinaus ist die endgültige Trennung und dauerhafte Loslösung von der eigenen Vermögenssphäre, die der Stifter durch die Hingabe von Vermögen an die Stiftung vollzieht,<sup>19</sup> restriktiver als beim Anteil eines Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft. Dieser stellt der Kapitalgesellschaft sein Kapital in der Erwartung zur Verfügung, dass dieses Erträge abwerfen solle, die über die Gesellschaft als Investitionsvehikel ihm wieder zufließen. Eine Kapitalgesellschaft wirkt damit funktionalisiert als ein Motor von Profit, der das ihm zur Verfügung gestellte Kapital vermehrt, um es dann gewissermaßen wieder zurück an seinen Geber fließen zu lassen. Das gestiftete Vermögen einer Stiftung hingegen kehrt grds nie wieder und in keiner Form zum Stifter selbst zurück (es wird nicht an ihn ausgeschüttet), sondern verwirklicht seinen, zumeist der Allgemeinheit und jedenfalls nicht dem Stifter selbst, dienenden Zweck. Es wird daher von der sog. grds Fremdnützigkeit des Vermögens, oder auch vom Verbot der Selbstzweckstiftung gesprochen,<sup>20</sup> wobei nach hM der Zweck der Stiftung jeden gemeinwohlkonformen, dh nicht gesetzeswidrigen Inhalt annehmen darf („gemeinwohlorientierte Allzweckstiftung“ als Leitbild).<sup>21</sup>

Gemeinhin dient die Rechtsform der Stiftung also der Institutionalisierung des klassischerweise am Ideal des Gemeinwohls orientierten Stifterwillens.<sup>22</sup> Diese überwiegend vorherrschende Zweckwidmung wird durch den Befund untermauert, dass lediglich bis zu 5% aller Stiftungen in Deutschland privatnützige Zwecke verfolgen.<sup>23</sup>

Angesichts dieser sich auf Grundlage von Recht und Praxis offenbarenden Unterschiede von Kapitalgesellschaft zu Stiftung, kann letztere mangels einer Legaldefinition<sup>24</sup> (lediglich in Gesetzesmaterialien ist eine Definition des Gesetzgebers zu finden, die aber freilich keine materiell-rechtliche Wirkung entfaltet)<sup>25</sup> damit definiert werden als Rechtsfigur, die auf unbeschränkte Dauer angelegt das ihr vom Stifter gewidmete Vermögen zu Förderung des ebenso von diesem gestifteten Zwecks einsetzt.<sup>26</sup> Aufgrund des Fehlens einer körperschaftlichen Verfassung bedient sie sich dabei notwen-

<sup>18</sup> Riehmer, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, 29.

<sup>19</sup> Vgl. Beuthien, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1083 (1089).

<sup>20</sup> Vgl. Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 147 ff.; Wigand, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis, 32 (32); Reuter, in: Säcker/Rixecker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Vor § 80, Rn. 52 f.; Andrick/Suerbaum, Stiftung und Aufsicht, 14; kritisch aufgrund fehlenden gesetzlichen Wortlauts hierzu Beuthien, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1083 (1093 ff).

<sup>21</sup> Vgl. Schauhoff, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 107 (110); Reuter, in: Säcker/Rixecker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Vor § 80, Rn. 44 f.; Schwake, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1099 (1108).

<sup>22</sup> Vgl. Schulte, Staat und Stiftung, 5 f.; Andrick/Suerbaum, Stiftung und Aufsicht, 14; Jakob, Schutz der Stiftung, 1; Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 26.

<sup>23</sup> Vgl. Bundesverband deutscher Stiftungen, Verteilung der Stiftungszwecke in Ost- und Westdeutschland, Stand April 2008, erhältlich im Internet unter: <<http://www.stiftungen.org/de/news-wissen/zahlen-daten.html>> (besucht am 23. Juli 2010).

<sup>24</sup> Vgl. Andrick, in: Saenger/Bayer/Koch/Körber (Hrsg.), Gründen und Stiften, 31 (31); Schulte, Staat und Stiftung, 5.

<sup>25</sup> Vgl. BT-Drucks 14/8765, 10.

<sup>26</sup> Vgl. Beuthien, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1083 (1087 f.); Wigand, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis, 32 (32).

digerweise einer externen Organisationsstruktur.<sup>27</sup> Eine derartige Definition ergibt sich auch in Anlehnung an Landesstiftungsgesetze (LStiftG) alter Fassung<sup>28</sup> bzw auch rechtsvergleichend durch einen Blick in das österreichische Recht. Dieses definiert die Privatstiftung in § 1 Abs. 1 PSG und nennt weiterhin die „Nutzung, Verwaltung und Verwertung“ des Stiftungsvermögens als Mittel zur Zweckerreichung.<sup>29</sup> Im Grunde sieht das österreichische Recht die Gemeinnützigkeit der Stiftung jedoch als den wünschenswerten Normalfall an, wie es in § 1 Abs. 1 und 2 BStFG zum Ausdruck kommt.<sup>30</sup>

Im Lichte verfassungsrechtlichen Kontextes kann die Stiftung als Ausfluss der Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG verstanden werden und nach Art. 14 Abs. 2 GG stellt sie gleichsam eine gesellschaftsrechtliche Ausformung der verfassungsrechtlich verbürgten, grds Privatnützigkeit von Eigentum dar.<sup>31</sup> Indem der Stifter als Teil der Gesellschaft stiftet, verhält er sich im Wege eines zivilbürgerlichen Engagements gewissermaßen staatsähnlich: er verteilt Vermögen, das seiner eigenen Leistungsfähigkeit entsprungen ist, ohne Umweg der Vereinnahmung über den Staat an Andere. Zu Stiften ist damit auch durchaus Ausdruck eines liberal verstandenen Gesellschaftsbildes und darüber hinaus auch wegen der Zweckwidmung und der fehlenden verbandsmäßigen Struktur ein sehr individuell geprägter Akt.<sup>32</sup> Beispielhaft für diese Funktion der Stiftung im Gemeinwesen ist die sog. Bürgerstiftung<sup>33</sup> und auch die familiär-fürsorgliche Familienstiftung,<sup>34</sup> auf die im weiteren Verlauf dieser Arbeit noch näher eingegangen wird.

Als zentrale Strukturelemente einer Stiftung werden im Allgemeinen die Wesensmerkmale des Stiftungszwecks und -vermögens sowie der Stiftungsorganisation benannt.<sup>35</sup> Maßgeblich ist neben diesen konstitutiven Grundmerkmalen auch das sog. Stiftungsgeschäft, durch welches die Gründung mittels Willensbekundung des Stifters, etwas zu stiften, vollzogen wird.<sup>36</sup>

<sup>27</sup> Vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung, 1, 68.

<sup>28</sup> Vgl. bayerisches LStiftG idF vom 22.08.1958, zitiert bei *Schulte*, Staat und Stiftung, 5 f.

<sup>29</sup> Vgl. *Rieder/Huemer*, Gesellschaftsrecht, 367; österreichisches Privatstiftungsgesetz, erhältlich im Internet unter: <[http://www.jusline.at/Privatstiftungsgesetz\\_%28PSG%29.html](http://www.jusline.at/Privatstiftungsgesetz_%28PSG%29.html)> (besucht am 23. Juli 2010).

<sup>30</sup> Vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung, 40 f.

<sup>31</sup> Vgl. *Schulte*, Staat und Stiftung, 41 ff.; *Andrick*, in: Saenger/Bayer/Koch/Körber (Hrsg.), Gründen und Stiften, 31 (42 f.).

<sup>32</sup> Vgl. *Zimmer*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 9 (14); idS wohl auch *Carstensen*, Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, 95 ff., der von der „Stiftung als private Regierung“ spricht; *Kirchhof*, in: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, 1 (4 ff.).

<sup>33</sup> Vgl. *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 30.

<sup>34</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 39 f.

<sup>35</sup> Vgl. *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 16; *Wigand*, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis, 32 (32); *Schulte*, Staat und Stiftung, 6.

<sup>36</sup> Vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung, 37 f.; *Hof*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 95 (98).

## II. Die Systematik im Stiftungswesen

### 1. *Privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Stiftung*

Um eine Übersicht über die deutsche Stiftungslandschaft systematisierend darzustellen, erscheint es sinnvoll, eine Differenzierung zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Stiftungen und damit eine Unterscheidung nach dem Gründungsakt vorzunehmen.<sup>37</sup> Neben diese Unterscheidung von Stiftungsarten kann diejenige nach der Rechtsform treten, die zwischen rechtsfähiger Stiftung einerseits und der nicht-rechtsfähigen Stiftung andererseits differenziert.<sup>38</sup> Nach dem Zweck unterschieden ist die Stiftung entweder gemeinnützig oder privatnützig, dh einem weiten oder abgegrenzten Personenkreis zugetan.<sup>39</sup> Die verschiedenen Stiftungstypen, die sich in der Rechtspraxis herausgebildet haben, sind in dieses System der Stiftungsarten zu verorten.

In Abgrenzung zur privatrechtlichen Stiftung ist eine Stiftung dann öffentlich-rechtlich geprägt, wenn ihr ein öffentlich-rechtlicher Status durch Gesetz oder Verwaltungsakt verliehen wurde oder sie zumindest mit öffentlich-rechtlichen Strukturmerkmalen ausgestattet ist.<sup>40</sup> In erster Linie ist damit auf den Gründungsvorgang abzustellen: öffentlich-rechtliche Stiftungen werden von staatlichen Hoheitsträgern nach eigenen Rechtsvorschriften errichtet und auch verwaltet.<sup>41</sup> Einschlägige Rechtsgrundlagen sind daher neben Gesetzen oder Verordnungen zur Gründung der Stiftung<sup>42</sup> Verfassungen, Verwaltungsverfahrensgesetze und Haushaltsordnungen von Bund oder Ländern.<sup>43</sup> Die öffentlich-rechtliche Stiftung ist weiterhin in den Bereich der öffentlichen Ordnung eingebettet, dh in das staatliche Verwaltungssystem eingegliedert und in diesem eine Form der sog. mittelbaren Staatsverwaltung.<sup>44</sup> Sie übt hoheitliche Befugnisse aus und erfüllt als Zweck unmittelbar Aufgaben des Staates.<sup>45</sup> Definitionen der öffentlich-rechtlichen Stiftung finden sich vereinzelt auch in LStiftG, so zB in § 3 Abs. 4 LStiftG RP, der die Eingliederung in die Staatsverwaltung und den Errichtungsakt in den Vordergrund stellt. § 24 Abs. 1 LStiftG S-A hingegen stellt auf den öffentlichen Zweck der Stiftung ab. Die zivilrechtlichen Regelungen der §§ 80 ff BGB gelten grds nicht für die öffentlich-rechtliche Stiftung. Ausnahme ist § 89 BGB, welcher die §§ 31, 42 Abs. 2 BGB für anwendbar erklärt. Darüber hinaus nehmen LStiftG durch Verweis Bezug auf die §§ 80 ff BGB, bspw in § 10 Abs. 2 LStiftG RP.

<sup>37</sup> Vgl. *Schulte*, Staat und Stiftung, 11 ff.

<sup>38</sup> Vgl. *Ibid.*, 13 f.

<sup>39</sup> Vgl. *Sorg*, Die Familienstiftung, 26; *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 28 f.

<sup>40</sup> Vgl. *Schulte*, Staat und Stiftung, 12.

<sup>41</sup> Vgl. *Wigand*, in: *Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte* (Hrsg.), *Stiftungen in der Praxis*, 32 (33).

<sup>42</sup> Vgl. *Beuthien*, in: *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*, 1083 (1086).

<sup>43</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, *Stiftungsrecht*, 37.

<sup>44</sup> Vgl. *v. Campenhausen*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, 513 (514).

<sup>45</sup> Vgl. *Ibid.*, 513 (518); *Schulte*, Staat und Stiftung, 12 f.; *Schlüter/Stolte*, *Stiftungsrecht*, 37.

Für die privatrechtliche Stiftung bzw die sog. Stiftung des BGB<sup>46</sup> gelten die §§ 80 ff BGB uneingeschränkt. Sie unterscheidet sich in ihrem Wesen insb dadurch von der öffentlich-rechtlichen Stiftung, dass ihre Entstehung und Verfassung auf privatem Rechtsgeschäft beruhen.<sup>47</sup> Das LStiftG RP definiert in § 3 Abs. 2 die privatrechtliche Stiftung als eine solche, die überwiegend private Zwecke verfolgt. Nichtsdestotrotz können privatrechtliche Stiftungen sowohl privatnützige als auch gemeinnützige Zwecke verfolgen, letztere jedoch eben nicht in einer Funktion staatlicher Aufgabenerfüllung.

Gleichermaßen werden die rechtsfähige privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Stiftung von den LStiftG erfasst, da sich deren Geltungsbereich auf alle rechtsfähigen Stiftungen erstreckt (vgl. § 1 Abs. 1 LStiftG S-A).

## 2. *Spezifika verschiedener spezieller Erscheinungsformen der privatrechtlichen Stiftung*

Im Stiftungswesen herrscht Formenvielfalt.<sup>48</sup> Stellt zwar die Einheitsstiftung der §§ 80 ff BGB das gesetzgeberische Leitbild dar, so sind gleichwohl auf Grundlage dessen eine Vielzahl, in Bezug auf Organisation und Verwaltung verschiedenartig verfasste Stiftungstypen entstanden.<sup>49</sup> Als deren bedeutsamsten Vertreter sollen an dieser Stelle die Familien- und Unternehmensstiftung sowie die Treuhand und die Stiftungskörperschaft vorgestellt werden.

### a) *Unternehmensstiftung, Treuhandstiftung und Stiftungskörperschaft*

Die Unternehmensstiftung oder auch als unternehmensverbunden bezeichnete Stiftung zeichnet sich dadurch aus, dass sie ein Unternehmen oder eine Beteiligung an einem solchen als zu ihrem Vermögen zugehörig nennt oder selbst ein solches betreibt.<sup>50</sup> Die Unternehmensstiftung ist damit entweder Unternehmensträger- oder Beteiligungsstiftung – kann aber auch beides zugleich sein.<sup>51</sup> Beteiligungsstiftung ist sie dann, wenn sie eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Stiftungsvermögen hält und herrschenden Einfluss ausüben kann. Sie kann dabei auch kraft Beherrschungsvertrag oder Beteiligungsbesitz herrschendes Unternehmen iSv § 17 Abs. 1 AktG sein.<sup>52</sup> Betreibt die Unternehmensstiftung bspw einzelkaufmännisch als Inhaberin selbstständig ein Unternehmen als Handelsgewerbe iSd HGB, so handelt es sich um eine Unternehmensträgerstiftung.<sup>53</sup> Die Unternehmensstiftung ist dabei stets eine

<sup>46</sup> Vgl. *Meyn/Richter*, Die Stiftung, 39 ff.

<sup>47</sup> Vgl. *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 22 f.

<sup>48</sup> Vgl. *Schulte*, Staat und Stiftung, 10.

<sup>49</sup> Vgl. *Ibid.*, 20; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 72 f.

<sup>50</sup> Vgl. mit Übersicht zu abweichenden Terminologien *Berndt*, Stiftung und Unternehmen, 35 ff.; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 78.

<sup>51</sup> Vgl. *Beuthien*, in: *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1083 (1096).

<sup>52</sup> Vgl. *Ibid.*, 1083 (1097).

<sup>53</sup> Vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung, 78; *Wigand*, in: *Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte* (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis, 32 (34).

rechtsfähige Stiftung. Vor dem Hintergrund des bereits oben dargestellten Leitbilds der Allzweckstiftung, ist die Unternehmensstiftung nach hM zulässig.<sup>54</sup> Bedenken werden allerdings dagegen vorgebracht, dass für eine Unternehmensträgerstiftung im Vergleich zur Kapitalgesellschaft nicht dieselben Anforderungen an Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung sowie Haftung, Publizitäts- und Mitbestimmungsregeln gestellt werden, was auf den Rechtsverkehr gefährdend wirken kann.<sup>55</sup> Als unzulässig wird die Unternehmensselbstzweckstiftung aufgrund des Bruchs mit dem Grundsatz der Fremdnützigkeit erachtet. Wie schon erläutert, muss eine Stiftung stets fremdnützig, dh privat- oder gemeinnützig sein, und darf keine eigennützigen Zwecke verfolgen. Die Unternehmensselbstzweckstiftung hat als einzigen Zweck die Aufrechterhaltung eines von ihr gehaltenen Unternehmens, und hat als Zweck damit gleichsam nur sich selbst. Ein solches ist von den Grenzen der Privatautonomie nicht gedeckt.<sup>56</sup>

Bei der nicht-rechtsfähigen Treuhandstiftung wendet der Stifter einer natürlichen oder juristischen Person Vermögen zu, welches diese von ihrem Vermögen gesondert zu verwalten und für den vom Stifter vorgesehenen Zweck einzusetzen hat.<sup>57</sup> Dieses Rechtskonstrukt stellt die Treuhandstiftung dar, die deswegen nicht-rechtsfähig bzw unselbstständig ist, weil ihr die eigene Rechtspersönlichkeit fehlt.<sup>58</sup> Dies kommt dadurch zum Ausdruck, dass die Stiftungstreuhand nur in die Verwaltung eines anderen Rechtsträgers eingegliedert (und damit nicht durch eigene Organe) handeln kann, nämlich indem dieser Rechtsträger für die Stiftung nach außen hin im Rechtsverkehr auftritt – eigenständige Trägerin von Rechten und Pflichten kann sie im Gegensatz zur rechtsfähigen Stiftung nicht sein.<sup>59</sup> Der Rechtsträger der Stiftung ist die für Verwaltung und Zweckverfolgung eingesetzte Person, die qua Vertragsabschluss mit dem Stifter das Treuhandverhältnis in der äußeren Form eines „Auftrages“ oder „Geschäftsbesorgungsvertrages“ begründet.<sup>60</sup>

Keine Stiftung trotz gegenteiliger Bezeichnung sind die stiftungsartigen Körperschaften, die sich nach außen hin die zusätzliche Bezeichnung als Stiftung geben und deren Gesellschaftszweck im Betreiben einer Stiftung besteht, die aber originär zu-

<sup>54</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, 411 (435 ff.); *Beuthien*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*, 1083 (1096 f.); *Burgard*, *Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht*, 138 ff.; einschränkend *Reuter*, in: *Säcker/Rixecker* (Hrsg.), *Münchener Kommentar zum BGB*, Vor § 80, Rn. 45.

<sup>55</sup> Vgl. *Schlüter*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), *Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis*, 315 (317 ff.).

<sup>56</sup> Vgl. *Jakob*, *Schutz der Stiftung*, 52; *Reuter*, in: *Säcker/Rixecker* (Hrsg.), *Münchener Kommentar zum BGB*, Vor § 80, Rn. 52, § 81, Rn. 96 ff.; *Rawert*, in: *Kötz/Rawert/Schmidt/Walz* (Hrsg.), *Non Profit Law Yearbook 2003*, 1 (7 ff.); aA *Hof*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, 164 (179 f.).

<sup>57</sup> Vgl. *Westebbe*, *Die Stiftungstreuhand*, 33; *Reuter*, in: *Säcker/Rixecker* (Hrsg.), *Münchener Kommentar zum BGB*, Vor § 80, Rn. 87; *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 107 (178 f.).

<sup>58</sup> Vgl. *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 107 (179), der zugleich auf die Subjekteigenschaft der Treuhandstiftung im Steuerrecht hinweist.

<sup>59</sup> Vgl. *Jakob*, *Schutz der Stiftung*, 43; *Westebbe*, *Die Stiftungstreuhand*, 38 ff.

<sup>60</sup> Vgl. *Westebbe*, *Die Stiftungstreuhand*, 188 ff.; *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 107 (179 f.).

meist Verein oder GmbH darstellen.<sup>61</sup> Zur Vermeidung von Verwechslungen ist wichtig zu unterscheiden, dass diese Stiftungskörperschaften zwar wie eine Stiftung auftreten, aber keine solche sind.<sup>62</sup> Ermöglicht wird dieses vordergründig als unzulässig anmutende Rechtsgebaren dadurch, dass der Stiftungsbegriff keine geschützte Rechtsform ist. Im BGB findet sich keine Definition, der Terminus „Stiftung“ ist mithin kein allein rechtsformbezogener Begriff.<sup>63</sup> „Stiftung“ ist daher auch eher als einer Tätigkeit zu verstehen, als „sozialer Sachverhalt“,<sup>64</sup> dem durch die zivilrechtliche Kodifizierung in den §§ 80 ff BGB eine rechtliche Form gegeben wird, die einer juristischen Person im Ergebnis zwar gleichsteht, aber nicht als solche definiert und damit gesetzlich auch als Begriff festgeschrieben ist. In diese Lücke stoßen die stiftungsartigen Körperschaften, indem sie den Stiftungsbegriff aufnehmen und ihrem Wesen als Körperschaft quasi anhängen. Sie bleiben daher Körperschaften, die sich mit dem Attribut der Stiftung schmücken.

### b) Familienstiftung

Eine Familienstiftung ist eine rechtsfähige Stiftung, deren Zweck ausschließlich oder überwiegend in der Begünstigung der Familie des Stifters bzw auch anderer Familien besteht.<sup>65</sup> Dabei muss der Kreis der Begünstigten (Destinatäre)<sup>66</sup> nicht zwangsläufig jedes Mitglied der Familie beinhalten – der Stifter kann auch einzelne Familienmitglieder ausschließen.<sup>67</sup> Unter Hinzuziehung der §§ 1297 ff und §§ 1589 ff BGB wird unter der Familie als mögliche Bezugsberechtigte iSd Familienstiftung die Gesamtheit aller durch Ehe oder Verwandtschaft verbundenen Personen verstanden.<sup>68</sup> Die Familienstiftung muss dabei die Versorgung der Familie zumindest überwiegend bezwecken und kann daher daneben auch weitere Zwecke verfolgen.<sup>69</sup> In welchem Umfang dies geschehen darf, ist jedoch umstritten und wird für steuerliche Zwecke anders als für zivilrechtliche beurteilt (eingehender hierzu später).<sup>70</sup> In aller Regel ist die Familienstiftung ein exemplarischer Fall privatnütziger Stiftungen, denn um gemeinnützig zu wirken fehlt ihr die Begünstigung eines Personenkreises, der über die

<sup>61</sup> Vgl. *Riehmer*, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, 37 f.; *Saenger*, in: Saenger/Bayer/Koch/Körber (Hrsg.), Gründen und Stiften, 165 (168).

<sup>62</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 106.

<sup>63</sup> Vgl. *Riehmer*, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, 40.

<sup>64</sup> Vgl. *Reuter*, in: Säcker/Rixecker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Vor § 80, Rn. 109.

<sup>65</sup> Vgl. *Sorg*, Die Familienstiftung, 28 f.; *Beuthien*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1083 (1094); *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 38; *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 30.

<sup>66</sup> Vgl. *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 29: Destinatäre sind die Bezugsberechtigten der Stiftung, dh diejenigen Personen, die aus dem laufenden Einkommen der Stiftung Zuwendungen (Stiftungserträge) erhalten.

<sup>67</sup> Vgl. *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 30; *Hof*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 164 (197 ff.).

<sup>68</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 38; *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 30.

<sup>69</sup> Vgl. *Sorg*, Die Familienstiftung, 29.

<sup>70</sup> Vgl. *Schiffer*, NJW 2004, 2497 (2499); *Mercker*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 328 (328).

abgegrenzte Einheit der Familie hinausgehend die Allgemeinheit betreffe.<sup>71</sup> Dient die Familienstiftung in familiär-fürsorglicher Weise der Bedürftigkeit der Familie, so könnte sie jedoch als „gemeinwohlorientiert“ bzw. „-förderlich“ bezeichnet werden.<sup>72</sup> Sie kann aber auch in der Form der Unternehmensträger- oder Beteiligungsstiftung auftreten oder als Doppelstiftung eine Kombination aus Familienstiftung mit gemeinnütziger Stiftung darstellen.<sup>73</sup>

Entgegen der hM<sup>74</sup> wendet sich eine abweichende Mindermeinung gegen die Instrumentalisierung des Stiftungsgedankens für privatnützige Zwecke, wenn die Destinatäre voraussetzungslos begünstigt werden.<sup>75</sup> Sie führt dabei als Argument fehlenden Gläubigerschutz ins Feld, da die Gläubiger der Familien-Destinatäre nicht auf deren Stiftungserträge zugreifen können, und fordert deswegen die Unzulässigkeit voraussetzungsloser Begünstigung, wie es bei der Familienstiftung der Fall sein kann.<sup>76</sup> Durch BGH-Rspr<sup>77</sup> einerseits und fehlende gesetzgeberische Würdigung dieser Kritik durch Nicht-Aufnahme in die Stiftungsrechtsreform aus dem Jahre 2002 andererseits sind diese Bedenken jedoch hinfällig geworden.<sup>78</sup> Vielmehr wird vor dem Hintergrund der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung nach nunmehr hM die Familienstiftung als zulässig erachtet.<sup>79</sup> Sie kann sich dabei auch auf die durch Art. 6 GG staatlich gebotene Förderung von Ehe und Familie<sup>80</sup> und die „Freiheit zu Stiften“ aus Art. 2 Abs. 1 iVm Art. 1 Abs. 1 GG sowie Art. 5 Abs. 1 S. 1 und Art. 8 Abs. 1 GG<sup>81</sup> stützen. Um diese Zulässigkeit gewissermaßen abzusichern und um ein Überstrapazieren der aus dem Grundsatz der Allzweckstiftung folgenden, uneingeschränkten Genehmigungsfähigkeit jeglicher gemeinwohlkonformer privatnütziger Stiftungen zu vermeiden, wird für die Familienstiftung gefordert, der Stiftungszweck dürfe sich nicht in reiner Vermögensverwaltung und ausschließlichen Unterhaltsleistungen im Interesse der Familie erschöpfen, sondern müsse darüber hinaus eine Widmung der Stiftungserträge für

<sup>71</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 38.

<sup>72</sup> Vgl. *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 30 f.

<sup>73</sup> Vgl. *Mercker*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 328 (329, 332); *Binzl/Sorg*, ZEV 2005, 520 (520).

<sup>74</sup> Vgl. *Burgard*, NZG 2002, 697 (700); *Schwarz*, DStR 2002, 1767 (1768); *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 453 (469); v. *Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, 168 (170).

<sup>75</sup> Vgl. *Reuter*, in: Säcker/Rixecker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Vor § 80, Rn. 45, § 81, Rn. 57 f., 84 ff.

<sup>76</sup> Vgl. *Ibid.*, § 81, Rn. 58.

<sup>77</sup> Vgl. das BGH-Urteil vom 22.01.1987, III ZR 26/85, in: BGHZ 99, 353: „Die Familienstiftung ist nur eine besondere Ausprägung der privaten Stiftung. Es ist nicht geboten, sie (...) anders zu beurteilen.“.

<sup>78</sup> Vgl. *Beuthien*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1083 (1094).

<sup>79</sup> Vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung, 54; *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 453 (465 ff.); *Feick*, in: Scherer (Hrsg.), Münchner Anwaltshandbuch Erbrecht, § 38, Rn. 11.

<sup>80</sup> Vgl. *Sorg*, Die Familienstiftung, 51; *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 30.

<sup>81</sup> Vgl. *Schmidt-Jortzig*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 55 (58 ff.), der sich allerdings gegen Art. 6 GG als Rechtfertigungsgrundlage für die Familienstiftung wendet.

weitergehend konkretisierte Unterzwecke enthalten (zB Förderung der Ausbildung).<sup>82</sup> Dem Gesetz ist diese Zweckeinengung freilich nicht zu entnehmen.

### III. Die zivilrechtliche Kodifizierung des Leitbilds der privatrechtlichen Stiftung

Voraussetzung für die Entstehung einer Stiftung ist gemäß §§ 80 Abs. 1, 81 Abs. 1 BGB das Stiftungsgeschäft sowie die behördliche Anerkennung nach § 80 Abs. 2 BGB. Das Stiftungsgeschäft bestimmt die Grundordnung der Stiftung,<sup>83</sup> indem es in der Form einer Satzung nach § 81 Abs. 1 S. 2 und 3 BGB ua Zweck und Vermögen regelt sowie dessen Widmung für den vorgesehenen Zweck. Die notwendige Anerkennung der Stiftungsbehörde ist auf Rechtsfolgenseite keine Ermessensentscheidung: gemäß § 81 Abs. 2 BGB ist die Stiftung als rechtsfähig anzuerkennen, wenn das Stiftungsgeschäft vorliegt, der Stiftungszweck gemeinwohlkonform ist und die „dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint“. Letzteres ist dann gegeben, wenn Stiftungsvermögen in ausreichender Höhe vorhanden ist (in der Verwaltungspraxis hat sich dabei idR ein Wert iHv 50.000 Euro herausgebildet)<sup>84</sup> bzw von weiteren Zuwendungen mit einer gewissen Sicherheit auszugehen ist.<sup>85</sup> Das Stiftungsvermögen kann aus Sachwerten, Barwerten, Betriebsvermögen (BV) oder Anteilen an Unternehmen bestehen und durch Zustiftungen ergänzt werden.<sup>86</sup> Gegründet werden kann die rechtsfähige BGB-Stiftung nicht nur zu Lebzeiten, sondern auch von Todes wegen.<sup>87</sup>

Um der Stiftung auch die notwendige Organisationsstruktur zu geben, sind Regelungen hierzu in die Stiftungssatzung mit aufzunehmen: ein Vorstand ist auszuwählen und im Anschluss an die Genehmigung der Stiftung zu bestellen; darüber hinaus können weitere Stiftungsorgane zur Kontrolle oder Beratung vorgesehen werden (bspw ein Kuratorium).<sup>88</sup>

### IV. Anforderungen der Landesstiftungsgesetze an die Stiftung

Die LStiftG bezwecken die Sicherstellung der Beachtung des Stifterwillens sowie der Handlungsfähigkeit der Stiftungsorgane (vgl. § 1 LStiftG RP) und beziehen sich auf alle rechtsfähigen Stiftungen, die ihren Sitz im jeweiligen Bundesland haben. Um diesen Zweck zu erreichen wird an die Vermögensverwaltung gemäß § 7 Abs. 2 S. 1 LStiftG RP die Anforderung gestellt, unter Anwendung der Regeln ordentlicher Wirtschaftsführung das Stiftungsvermögen möglichst ungeschmälert zu erhalten. Weiterhin bedürfen Satzungsänderungen nach § 8 LStiftG RP der Zustimmung der Stif-

<sup>82</sup> Vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung, 54 f. mwN.

<sup>83</sup> Vgl. *Schauhoff* in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 110 (115).

<sup>84</sup> Vgl. *Ibid.*, 110 (135 f.).

<sup>85</sup> Vgl. BT-Drucks 14/8765, 8.

<sup>86</sup> Vgl. *Schauhoff* in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 110 (136 f.).

<sup>87</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 70 ff., 76 ff.; *Otto*, Handbuch der Stiftungspraxis, 15 ff.; *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 26 f.; *Ihle*, RNotZ 2009, 557 (559 ff.).

<sup>88</sup> Vgl. *Schauhoff* in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 110 (114 f., 118, 139 ff.).

tungsbehörde. Als Einrichtung zur Sicherstellung des Stiftungsgedankens fungiert zudem die Stiftungsaufsicht, geregelt bspw in § 18 LStiftG S-A oder § 9 LStiftG RP, die eine Rechts- und keine Fachaufsicht darstellt.<sup>89</sup>

## V. Zur Finanzierung, Rechnungslegung und Prüfung der Stiftung

Unterschieden nach der Art der Vermögensausstattung gibt es die „Kapitalstiftung“, die ihren Zweck durch Ziehung der Früchte bewirtschafteten Vermögens verfolgt, und die „Anstaltsstiftung“, die ihr Vermögen selbst unmittelbar einsetzt (zB ein Krankenhaus). Im Regelfall finden sich Mischformen dieser beiden Kategorien.<sup>90</sup>

Finanziert wird die Stiftungstätigkeit insb durch die Erträge, die der Grundstock des Stiftungsvermögens abwirft sowie durch Spenden (§ 13 Abs. 2 LStiftG S-A). Spenden wie auch Zustiftungen in den Vermögensstock der Stiftung werden als Fundraising bezeichnet.<sup>91</sup> Auch indem die Stiftung als Unternehmensträgerstiftung einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb iSd § 14 S. 1 AO betreibt oder Beteiligungsstiftung ist, können Erträge erwirtschaftet werden.<sup>92</sup> Während grds Spenden und Vermögenserträge zeitnah zur Verwirklichung des Stiftungszwecks und Deckung der Verwaltungskosten verwendet werden müssen, erhöhen die Zustiftungen den Vermögensstock der Stiftung.<sup>93</sup> Bei der Generierung von Stiftungserträgen durch Vermögensverwaltung iSv § 14 S. 3 AO spielen Finanzanlagen und Immobilien die größte Rolle.<sup>94</sup> Die Stiftung unterliegt in der Vermögensbewirtschaftung besonderen rechtsformspezifischen Restriktionen, die ua bedingen, dass sie unter Beachtung des Vermögenserhaltungsgrundsatzes aus zB § 7 Abs. 2 LStiftG RP behutsame Anlagestrategien zu verfolgen hat, die zugleich ertragreich und risikoarm sind.<sup>95</sup> Ferner hat die gemeinnützige Stiftung ihre Mittel zeitnah und satzungsgemäß zu verwenden<sup>96</sup> sowie dem sog. Admassierungsverbot aus § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu folgen, nach dem die Stiftungserträge zur Zweckerreichung einzusetzen sind und nicht durch Zuführung zum Vermögensstock thesauriert werden dürfen.<sup>97</sup>

Wie das gesamte Stiftungsrecht in unterschiedliche Rechtsquellen und Stiftungstypen zersplittert ist, so verhält es sich auch mit den Rechnungslegungspflichten. Für Stiftungen gilt nach §§ 86 S. 1, 27 Abs. 3 BGB iVm §§ 666, 259 BGB eine abgeschwächte Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung. Darüber hinaus erstreckt sich die Publizitätspflicht auch nur auf die zur Einsichtnahme Berechtigten (zB den

<sup>89</sup> Vgl. *Hof*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 313 (350); *Beuthien*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1083 (1093).

<sup>90</sup> Vgl. hierzu *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 107 (119).

<sup>91</sup> Vgl. *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 530 ff.; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 113 f.

<sup>92</sup> Vgl. *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 107 (165 f.).

<sup>93</sup> Vgl. § 7 Abs. 3 LStiftG RP; *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 107 (170).

<sup>94</sup> Vgl. *Haase-Theobald*, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis, 145 (147); *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 117 ff.

<sup>95</sup> Vgl. *Schäfer/Schröder*, Nachhaltige Kapitalanlagen für Stiftungen, 36.

<sup>96</sup> Vgl. *Orth*, in: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, 177 (207 ff., 216 ff.).

<sup>97</sup> Vgl. *Hof*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 264 (296 ff.).

Stifter und die Destinatäre).<sup>98</sup> Diese BGB-Regelungen greifen indes nur für Stiftungen in den Ländern Thüringen, Sachsen und Sachsen-Anhalt, da diese in ihren LStiftG keine diesbezüglichen Regelungen treffen. Für alle übrigen Stiftungen sind die, über das BGB hinausgehenden Vorschriften der LStiftG maßgeblich. Aber auch die LStiftG sehen keine Pflichten zur Rechnungslegung und Publizierung vor, die den kaufmännischen Pflichten des HGBs gleichkommen würden (vgl. etwa § 7 Abs. 4 LStiftG RP). Die Offenlegungspflicht beschränkt sich auch hier lediglich auf die gegenüber der Stiftungsaufsicht und meint mit „Jahresrechnung“ weniger, als der Jahresabschluss des HGB darstellt.<sup>99</sup> Gewöhnliche Stiftungen werden idR von den Pflichten aus § 1 Abs. 1 und 2 HGB iVm den §§ 238 ff HGB nicht betroffen sein, da sie nicht gewerblich sind.<sup>100</sup> Erfasst wird hingegen der Teil der Unternehmensträgerstiftung, der einer gewerblichen Tätigkeit nachgeht.<sup>101</sup> Und auch der Stiftung & Co. KG, bei der eine Familienstiftung die gesellschaftsrechtliche Stellung des Komplementärs einnimmt,<sup>102</sup> werden umfassende Pflichten zur Rechnungslegung gemäß § 264a HGB auferlegt. Aus der AO sind für steuerliche Zwecke nach §§ 140, 141 AO und den §§ 145 bis 148 AO besondere Buchführungspflichten zu beachten und für die gemeinnützige Stiftung iSd AO gilt es, Nachweispflichten gegenüber dem Finanzamt, die sich aus § 63 Abs. 3 AO ergeben, nachzukommen.

Im Vergleich mit den üblichen Pflichten einer Kapitalgesellschaft zur Erstellung eines Jahresabschlusses werden die Regelungen, die für Stiftungen gelten, als „rudimentär“ bezeichnet<sup>103</sup> – die Stiftung befände sich in einem „nahezu rechnungslegungs- und publizitätsfreiem Raum“.<sup>104</sup> Diese mangelnde Transparenz widerspreche jedoch dem Anleger- und Gläubigerschutz, damit der Sicherheit im Rechts- und Wirtschaftsverkehr<sup>105</sup> sowie dem Informationsbedürfnis externer Adressaten, wie bspw Spendern, Zustiftern, Geschäftspartnern und den Mitarbeitern.<sup>106</sup> Darüber hinaus würde eine verpflichtende Offenlegung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage die steuerlich vorteilhaft hervorgehobene Stellung der (gemeinnützigen) Stiftung für die Öffentlichkeit zu legitimieren helfen.<sup>107</sup> Nach mA spricht allerdings nicht nur der Gedanke des Wettbewerbs der Rechtsordnungen der Länder,<sup>108</sup> sondern auch der sehr individuelle und persönliche Charakter des Stiftens für eine abweichende Pflicht zur Offenlegung bei Stiftungen. Es würde dies zudem der stifterischen Freiheit zu stiften entsprechen

<sup>98</sup> Vgl. *Mattheus*, DStR 2003, 254 (257).

<sup>99</sup> Vgl. *Ibid.*, 254 (257); *Kußmaull/Meyering*, DStR 2004, 371 (371); *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 559; *Otto*, Handbuch der Stiftungspraxis, 307 f., 326 ff.

<sup>100</sup> Vgl. *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 550 ff. mwN, der dies selbst jedoch kritisch sieht.

<sup>101</sup> Vgl. *Kußmaull/Meyering*, DStR 2004, 371 (373); *Löwe*, Rechnungslegung von NPO, 112.

<sup>102</sup> Vgl. *Nietzer/Stadie*, NJW 2000, 3457 (3460).

<sup>103</sup> *Kußmaull/Meyering*, DStR 2004, 371 (371).

<sup>104</sup> *Mattheus*, DStR 2003, 254 (254).

<sup>105</sup> Vgl. *Ibid.*, 254 (255).

<sup>106</sup> Vgl. *Sandberg*, Grundsätze ordnungsgemäßer Jahresrechnung für Stiftungen, 79 ff., 112 ff.

<sup>107</sup> Vgl. *Reuter*, in: Säckel/Rixecker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Vor § 80, Rn. 86; im Übrigen übersichtlich bei *Orth*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 752 (764) mwN.

<sup>108</sup> Vgl. *Kußmaull/Meyering*, DStR 2004, 371 (376).

und bürgerschaftlichem Engagement verhelfen, sich freiheitlich verwirklichen zu können. Das Schrifttum sieht zumindest die Notwendigkeit einer differenzierenden Rechnungslegungspublizität für Stiftungen aufgrund der Spezifität einzelner Stiftungszwecke als gegeben, und übt sich daher in der Entwicklung stiftungsspezifischer Buchführungs- und Rechnungslegungsnormen.<sup>109</sup>

Um die Verwirklichung der Hauptaufgabe der Rechnungslegung sicherzustellen, die in der Dokumentation ordnungsgemäßer Mittelverwendung und Stiftungsvermögenserhaltung besteht, prüft die Stiftungsaufsicht die Erhaltung des Stiftungskapitals und zweckgemäße Mittelverwendung, aber auch die Rechnungslegung selbst (vgl. etwa § 19 Abs. 1 LStiftG S-A).<sup>110</sup> Freiwillig bzw aufgrund von Bestimmungen in der Stiftungssatzung oder einschlägiger Normen des PublG kann auch ein Wirtschaftsprüfer dieselben Prüfungsgegenstände einer Prüfung unterziehen, so dass die Prüfung durch die Aufsicht entfallen kann.<sup>111</sup>

## C. Die Stiftung im deutschen Besteuerungskontext

### I. Die Besteuerung der privatnützigen Stiftung

#### 1. Besteuerung bei Errichtung

##### a) Das Stiftungsgeschäft als erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtiger Vorgang

Die Erstaussstattung der zu errichtenden Stiftung mit Vermögen im Rahmen des Stiftungsgeschäfts ist ein steuerpflichtiger Vorgang iSd ErbStG.<sup>112</sup> Handelt es sich um eine Stiftungerrichtung zu Lebzeiten, so liegt erbschaftsteuerlich eine Schenkung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 iVm § 7 Abs. 1 S. 1 Nr. 8 ErbStG vor. Wenn eine Stiftung als Erbin eingesetzt wird und die Errichtung der Stiftung damit von Todes wegen erfolgt, ist ein erbschaftsteuerpflichtiger Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 iVm § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG gegeben. Zur Begründung der Erbschaftsteuerpflicht muss daneben immer noch die persönliche Steuerpflicht gemäß § 2 ErbStG treten: Sie kann nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ua dann entstehen, wenn der Stifter als Erblasser Inländer war bzw als Schenker Inländer ist, aber auch schon wenn der Erwerber (in diesem Fall also die Stiftung) Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat, § 2 Abs. 1 S. 2 d) ErbStG iVm §§ 10, 11 AO. Dies ist für den hier untersuchten Fall inländischer Stiftungen der Fall. Verallgemeinert ist damit bei einer Zuwendung ohne Gegenleistung an eine inländi-

<sup>109</sup> Vgl. zusammenfassend *Sandberg*, Grundsätze ordnungsgemäßer Jahresrechnung für Stiftungen, 221 ff.; *Mattheus*, DStR 2003, 254 (258 f.).

<sup>110</sup> Vgl. *Haase-Theobald*, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis, 133 (135, 141); *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 563 ff.

<sup>111</sup> Vgl. etwa § 9 Abs. 2 S. 2 LStiftG RP; *Otto*, Handbuch der Stiftungspraxis, 340; *Carstensen*, Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, 82 f.; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 564 f.

<sup>112</sup> Vgl. *Meyn/Richter*, Die Stiftung, 201; *Richter*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1174 (1189): die Zuwendung der Erstaussstattung an die Stiftung stellt eine freigiebige Zuwendung iSd ErbStG dar.

sche Stiftung als Zuwendungsempfängerin der Tatbestand der Erbschaftsteuerpflicht erfüllt.<sup>113</sup>

Die ErbSt entsteht bei Errichtung von Todes wegen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 c) ErbStG mit der Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig, bei Errichtung zu Lebzeiten mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), dh mit Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das gestiftete Vermögen.<sup>114</sup> Bei der Errichtung von Todes wegen kann zwischen dem Ableben des Stifters und der Anerkennung der Stiftung eine zeitliche Lücke bestehen. Umstritten ist, wie Wertzuwächse des Stiftungsvermögens innerhalb dieser Zeit erbschaftsteuerlich behandelt werden: Da sich das Vermögen der Stiftung ab dem Zeitpunkt des Ablebens des Stifters rechtlich verselbstständigt, beginnt ab diesem Zeitpunkt die Körperschaftsteuerpflicht der Stiftung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG.<sup>115</sup> Wenn das der Stiftung gewidmete Vermögen in der Zeit zwischen Tod des Stifters und Anerkennung der Stiftung im Wert steigt bzw sog. postmortale Erträge abwirft, würde dieses der KSt unterliegen. Da nun für die ErbSt der Entstehungszeitpunkt der Steuer maßgebend ist für den Stichtag der Bewertung (§ 11 ErbStG), würden diese Wertsteigerungen und postmortalen Erträge auch in die Bemessungsgrundlage (BMG) der ErbSt einfließen und so mehrfach besteuert werden.<sup>116</sup> Dies ist Auffassung des BFH<sup>117</sup> sowie der Finanzverwaltung<sup>118</sup> und wird obschon die angefallene KSt die erbschaftsteuerliche BMG mindert,<sup>119</sup> von der hM im Schrifttum<sup>120</sup> kritisch gesehen: aufgrund der systemwidrigen Doppelerfassung<sup>121</sup> sowie aufgrund der hier vorliegenden Ungleichbehandlung von Schenkung (Entstehung der Schenkungsteuer mit Übergang des Vermögens) mit Erbschaft (ErbSt entsteht nachgelagert erst mit Stiftungserrichtung, obwohl die Bereicherung bereits zuvor stattgefunden hat),<sup>122</sup> solle entgegen der Wortlautregelungen des ErbStG der Abschluss des Rechtsgeschäfts maßgeblicher Zeitpunkt für die Entstehung sein, dh die Übertragung des Vermögens mit Ableben des Stifters.<sup>123</sup>

§ 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG bestimmt als steuerpflichtigen Erwerb die Bereicherung des Erwerbers. Diese besteht nach S. 2 in den Fällen des Erwerbs von Todes wegen in dem nach § 12 ErbStG bewerteten Vermögensanfall<sup>124</sup> abzüglich etwaiger abzugsfähi-

<sup>113</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 788 (790 f.); die Erstaussstattung der Stiftung mit Vermögen ist idR freigiebig; *Hartmann/Richter*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 416 (417).

<sup>114</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 788 (794).

<sup>115</sup> Vgl. *Jülicher*, in: Flick/Piltz (Hrsg.), Der internationale Erbfall, 440 (445); *Gebel*, BB 2001, 2554 (2556); *Wachter*, ZEV 2003, 445 (446).

<sup>116</sup> Vgl. *Wachter*, ZEV 2003, 445 (446, 448).

<sup>117</sup> Vgl. BFH vom 25.10.1995, II R 20/92, in: BStBl. II 1996, 101.

<sup>118</sup> Vgl. H 24 ErbStR zu § 9.

<sup>119</sup> Vgl. *Ihle*, RNotZ 2009, 557 (562).

<sup>120</sup> Vgl. *Wachter*, ZEV 2003, 445 (448 f.); *Gebel*, BB 2001, 2554 (2557 ff.); *Meyn/Richter*, Die Stiftung, 203, 205 f.

<sup>121</sup> Vgl. *Gebel*, BB 2001, 2554 (2558 f.).

<sup>122</sup> Vgl. *Wachter*, ZEV 2003, 445 (448).

<sup>123</sup> Vgl. *Ibid.*, 445 (448).

<sup>124</sup> Die Bewertung von Zuwendungen iSd ErbStG knüpft an das BewG an und verfügt als Grundsatz über § 12 Abs. 1 ErbStG iVm § 9 Abs. 1, Abs. 2 BewG die Bewertung zum gemeinen Wert, der nach § 12 Abs. 2 ErbStG iVm §§ 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3, 11 Abs. 2 S. 1 BewG auch für Anteile an

ger Nachlassverbindlichkeiten. Bei der Stiftungerrichtung von Todes wegen sind daher im Zuge der Ermittlung einer erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage zB Verbindlichkeiten aus geltend gemachten Pflichtteilsansprüchen zu berücksichtigen, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG. Zu beachten ist dabei zum einen, dass Schulden eines vererbten Gewerbebetriebs nicht abzugsfähig sind, wenn sie bereits bei dessen Wertermittlung mindernd Beachtung gefunden haben (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). Zum anderen sind gemäß § 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG Schulden und Lasten dann nicht abzugsfähig, wenn die Vermögensgegenstände des Erbanfalls, mit denen sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, als steuerbefreit nicht der Besteuerung mit ErbSt unterliegen. Bei der Errichtung der Stiftung zu Lebzeiten bzw damit der Schenkung insb von Grundstücken muss hingegen die Bereicherung uU unter Anwendung der Grundätze der gemischten Schenkung ermittelt werden,<sup>125</sup> da sich § 10 Abs. 1 ErbStG nur zu Ermittlung der Bereicherung bei Erwerben von Todes wegen äußert. Bei der gemischten Schenkung handelt es sich um eine Schenkung mit Gegenleistung, die in der Übernahme von Schulden durch den Beschenkten besteht, die mit dem verschenkten Vermögen in Zusammenhang stehen.<sup>126</sup> Eine gemischte Schenkung liegt auch dann vor, wenn sie unter Leistungsaufgabe oder unter Nutzungs- und Duldungsaufgabe erfolgt.<sup>127</sup> Bei diesen Schenkungen wird gemäß R 17 Abs. 1 und Abs. 2 ErbStR zu § 7 ErbStG der Schenkungsvorgang in einen entgeltlichen Teil, der einer Ertragsbesteuerung unterliegt, und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt. Nur letzterer ist steuerpflichtiger Erwerb iSd ErbStG. Da durch diese Aufteilung die übernommenen Schulden als Gegenleistung des Beschenkten (hier: der Stiftung) bereits aus der erbschaftsteuerlichen BMG ausgeklammert wurden, finden sie keine erneute Berücksichtigung als Schuldenabzug in der Wertermittlung nach § 10 ErbStG.<sup>128</sup> Auf einen verschenkten Gewerbebetrieb sind diese Grundsätze nicht anzuwenden.<sup>129</sup>

Steuerpflichtig ist die Bereicherung der Stiftung nach § 10 Abs. 1 S. 1 2. HS ErbStG nur insoweit, als dass die Bereicherung nicht steuerbefreit ist. Bei der privatnützigen Stiftung kommt als sachliche Steuerbefreiung neben der zehnprozentigen Befreiung von zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken, die nicht unter andere Begünstigungen fallen und nicht in Drittstaaten liegen dürfen (§ 13c Abs. 1, Abs. 3

Kapitalgesellschaften gilt. Grundvermögen, das nicht nach § 99 BewG zu einem Gewerbebetrieb gehört, wird nach § 12 Abs. 3 ErbStG iVm §§ 19 Abs. 1, 151 Abs. 1 S. 1, 157 Abs. 1 bis 3, 176 ff. BewG unter Anwendung besonderer Verfahren bewertet, während gestiftetes inländisches BV nach § 12 Abs. 5 ErbStG iVm § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 95 bis 97, 109 BewG wiederum zum gemeinen Wert anzusetzen ist. Besondere, von der Bewertung zum gemeinen Wert abweichende Regelungen sehen die §§ 11 Abs. 4, 12 Abs. 4 und 13 f. BewG für Fondsanteile, Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen sowie für wiederkehrende Nutzungen und Leistungen vor.

<sup>125</sup> Dies wurden höchstrichterlich durch den BFH entwickelt, vgl. BFH vom 21.10.1981, II R 176/78, in: BStBl. II 1982, 84 f.; vgl. *Meincke*, in: Meincke (Hrsg.), ErbStG-Kommentar, § 7, Rn. 27 ff.

<sup>126</sup> Vgl. iSd *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher (Hrsg.), ErbStG-Kommentar, § 7, Rn. 202.

<sup>127</sup> Vgl. BFH vom 12.04.1984, II R 37/87, in: BStBl. II 1989, 526 f.; R 17 (3) ErbStR zu § 7; *Land-sittel*, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, 268 ff.

<sup>128</sup> R 1 S. 3 Nr. 1 ErbStR zu § 1 stellt deswegen klar, dass Vorschriften über den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten keine Anwendung auf Schenkungen finden.

<sup>129</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 788 (801) mwN.

ErbStG), vor allem das Begünstigungskonzept der §§ 13a, 13b ErbStG in Betracht.<sup>130</sup> Nach diesem wird gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG sog. begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG) zu 85% von der ErbSt befreit (§ 13b Abs. 4 ErbStG), wenn es nicht zu 50% oder mehr aus sog. Verwaltungsvermögen besteht (§ 13b Abs. 2 ErbStG) und die Voraussetzungen des Lohnsummentests erfüllt (§ 13a Abs. 1 S. 2 bis 5, Abs. 4 ErbStG) und die Behaltefristen bzgl dieses begünstigten Vermögens eingehalten werden (§ 13a Abs. 5 S. 1 ErbStG). Diese Begünstigung widerfährt demnach einer solchen Stiftungsdotations, die insb inländisches BV nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sowie nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG Anteile an Kapitalgesellschaften enthält. Auf die verbleibenden 15% steuerpflichtigen Vermögens wird ein Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG angewandt. Bei nachträglichem Wegfall der Voraussetzungen innerhalb der Behaltefrist wird das vormals der Begünstigung unterliegende Vermögen anteilig entsprechend einem Abschmelzungsmodell nachversteuert, §§ 13a Abs. 1 S. 5, 13a Abs. 5 ErbStG. Letztlich können auch 100% des begünstigten Vermögens von der Besteuerung ausgenommen werden. Nach § 13a Abs. 8 ErbStG werden dafür allerdings erhöhte Anforderungen an Lohnsummentest, Behaltefrist und Verwaltungsvermögensanteil gestellt.

Steuerschuldner der schließlich für die ungünstigste Steuerklasse III nach §§ 15, 19 ErbStG zu berechnenden Steuer ist nach § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG die Stiftung bei Errichtung von Todes wegen und im Fall der Errichtung zu Lebzeiten, also der Schenkung, die Stiftung und der Stifter als Schenker gemeinsam in gesamtschuldnerischer Weise.

#### *b) Die Erfüllung ertragsteuerpflichtiger Realisationstatbestände*

Zuwendungen an die Stiftung, unabhängig davon ob zur Stiftungerrichtung oder als spätere Zustiftungen, unterliegen bei dieser keiner Besteuerung.<sup>131</sup> Der Wert, mit dem die Stiftung das ihr zugewendete Vermögen anzusetzen hat, entspricht idR dem letzten Wertansatz beim zuwendenden Stifter.<sup>132</sup>

Das im Wege des Stiftungsgeschäfts vom Stifter auf die Stiftung übergehende Vermögen kann aber beim Stifter zur Aufdeckung stiller Reserven (Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert) führen, die als realisierter Veräußerungsgewinn der Besteuerung unterliegen können.<sup>133</sup> Es ist hierbei notwendigerweise zu unterscheiden, ob das Stiftungsvermögen aus dem Betriebs- oder Privatvermögen (PV) des Stifters stammt.

Gestiftetes Vermögen aus der Privatsphäre des Stifters könnte unter § 17 EStG oder § 20 Abs. 2 EStG fallen, oder ansonsten unter §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG. Diese Einkunftsartikel sind aber deswegen nicht einschlägig, weil die Zuwen-

<sup>130</sup> Vgl. *Feick*, in: Scherer (Hrsg.), Münchner Anwaltshandbuch Erbrecht, § 39, Rn. 22.

<sup>131</sup> Vgl. *Otto*, Handbuch der Stiftungspraxis, 194.

<sup>132</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 788 (789).

<sup>133</sup> Vgl. *Meyn/Richter*, Die Stiftung, 210 ff.

derung gestifteten Vermögens stets unentgeltlich erfolgt und damit kein Veräußerungstatbestand gegeben ist.<sup>134</sup>

Wird hingegen aus dem BV heraus gestiftet, realisiert dieses auch bei Unentgeltlichkeit steuerpflichtigen Gewinn: Die Zuwendung aus dem BV gilt als Entnahme iSd § 4 Abs. 1 S. 2 EStG,<sup>135</sup> was gemäß §§ 7 Abs. 2, 8 Abs. 1 S. 1 KStG auch für Kapitalgesellschaften gilt.<sup>136</sup> Folglich kommt es zu einer Aufdeckung stiller Reserven im übertragenen Vermögen, die als realisierter steuerpflichtiger Gewinn Teil des zu versteuernden Einkommens der Kapitalgesellschaft sind bzw. bei Personengesellschaften nach § 15 EStG als laufende oder nach § 16 EStG als außerordentliche Einkünfte in die BMG zur ESt einfließen. Bei Gewerblichkeit des Stifters tritt dann auch stets die GewSt hinzu, § 2 GewStG. Für diese Besteuerungsgrundsätze existieren zwei Ausnahmen: für die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Anteils an einer Personengesellschaft gilt das Privileg der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG, nach dem die Realisation stiller Reserven dadurch vermieden wird, indem die Stiftung als Empfängerin der Zuwendung an den Wertansatz beim Zuwendenden gebunden ist.<sup>137</sup> Dieses Buchwertprivileg erstreckt sich allerdings nicht auf die Entnahme eines Teils von einem Anteil an einer Personengesellschaft, da in diesem Fall der Erwerber eine natürliche Person sein müsste.<sup>138</sup> Des Weiteren normiert § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG die Entnahme eines Wirtschaftsgutes zum Buchwert.<sup>139</sup> Allerdings ist Voraussetzung die Zuwendung des Vermögens an einer steuerbefreite Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, dh es müsste sich um eine gemeinnützige Stiftung handeln. Für die privatnützige Stiftung kommt dieses, sich auf alle Arten von Wirtschaftsgütern erstreckende, jedoch nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 5 EStG nicht Nutzungen und Leistungen umfassende Buchwertprivileg, daher nicht in Betracht,<sup>140</sup> wodurch nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG stille Reserven iHd Differenz zwischen Buchwert und Teilwert aufgedeckt werden.<sup>141</sup>

<sup>134</sup> Vgl. *Schneider*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG-Kommentar, § 17, Rn. B 5, B 70 ff.; *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 788 (810 f.).

<sup>135</sup> Vgl. *Otto*, Handbuch der Stiftungspraxis, 193; *Plückebaum*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG-Kommentar, § 4, Rn. B 220 ff.

<sup>136</sup> Vgl. *Halaczinsky*, in: Troll/Gebel/Jülicher (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 437 (446); *Rengers*, in: Heuermann (Hrsg.), Blümich: EStG-, KStG-, GewStG-Kommentar, § 8, Rn. 46; *Roser*, in: Gosch (Hrsg.), KStG-Kommentar, § 8, Rn. 3: § 8 Abs. 1 S. 1 KStG als „Generalverweisung auf das EStG“.

<sup>137</sup> Vgl. *Werndl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG-Kommentar, § 6, Rn. J 4 ff.; *Meyn/Richter*, Die Stiftung, 211; *Richter*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1174 (1208).

<sup>138</sup> Vgl. *Richter*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1174 (1208); *Werndl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG-Kommentar, § 6, Rn. J 58.

<sup>139</sup> Vgl. zur kontinuierlichen Rechtsentwicklung dieses Tatbestandes zum Zweck der Förderung der Spendenbereitschaft *Werndl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG-Kommentar, § 6, Rn. E 48 f.

<sup>140</sup> Vgl. *Otto*, Handbuch der Stiftungspraxis, 193 f.

<sup>141</sup> Vgl. *Feick*, in: Scherer (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 39, Rn. 21.

c) *Der ertragsteuerliche Abzug der Erstaussstattung*

Das im Zuge der Stiftungserrichtung gestiftete Vermögen kann auf Ebene des Stifters zum Abzug als Betriebsausgabe (BA) oder Werbungskosten (WK), oder aber zum Abzug als Spende berechtigen und so seine steuerliche Bemessungsgrundlage mindern.<sup>142</sup> Auf Ebene der Stiftung hat eine Zuwendung keine ertragsteuerliche Auswirkung, da sie keiner Einkunftsart zuzuordnen ist.<sup>143</sup>

Während BA bei den Gewinneinkunftsarten einschlägig sind (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG) und nach § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen darstellen, die durch den Betrieb veranlasst sind, gehen WK mindernd in die steuerliche BMG der Überschusseinkunftsarten ein (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) und gelten gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 EStG als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Beiden Abzugstatbeständen ist damit die Voraussetzung der Veranlassung der Zuwendung durch die auf die Einkünfteerzielung gerichtete Tätigkeit gemein.<sup>144</sup> Stammt eine Zuwendung aus dem PV und ist zugleich betrieblich veranlasst, so gilt sie als in das BV eingelegt (§ 4 Abs. 1 S. 7 EStG)<sup>145</sup> und wird als BA mit dem Teilwert für den Wert der Einlage bewertet, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG iVm § 10 BewG.<sup>146</sup> Eine Qualifizierung des gestifteten Vermögens als BA oder WK wird indessen insgesamt vergleichsweise selten in Betracht kommen.<sup>147</sup>

Häufiger wird es sich dabei um eine Spende im steuerlichen Sinne handeln. Ist der Stifter eine natürliche Person, kann er unter bestimmten Voraussetzungen die Erstaussattung der Stiftung als Sonderausgabe abziehen, und zwar dies dann nicht mehr auf Ebene der Einkünfteermittlung, sondern nunmehr im Zuge der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 4 EStG). Rechtsgrundlage für die natürliche Person ist § 10b EStG. Körperschaftsteuerpflichtige Rechtssubjekte können Spenden unter Anwendung von § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 KStG als abziehbare Aufwendungen berücksichtigen und bei Gewerblichkeit des Zuwendenden greift § 9 Nr. 5 GewStG als Kürzungsvorschrift für Zwecke der GewSt. Unter dem Spendenbegriff iS dieser Vorschriften wird eine Zuwendung verstanden, die freiwillig und unentgeltlich erfolgt: Freiwilligkeit liegt dann vor, wenn keine rechtlichen oder tatsächlichen Gründe den Spender (in diesem Zusammenhang hier also den Stifter) zur Zuwendung bewegen; unentgeltlich ist die Zuwendung, wenn ihr keine Gegenleistung ge-

<sup>142</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 788 (809); zur Rechtfertigung des Spendenabzugs *Seer*, in: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, 11 (26); *Geserich*, in: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, 245 (246 ff.), der die Spende als „freiwillige Steuer“ bezeichnet.

<sup>143</sup> Vgl. *Meyn/Richter*, Die Stiftung, 331.

<sup>144</sup> Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG-Kommentar, § 4, Rn. 27 ff., 470; *Drenseck*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG-Kommentar, § 9, Rn. 7 ff.

<sup>145</sup> Vgl. zur gegenständlichen Erfassung von Einlagen sowie zu den Anforderungen der Einlagehandlung und des Einlagewillens *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG- und KStG-Kommentar, § 4, Rn. 141, 290 f., 157 ff.

<sup>146</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 788 (816); *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG- und KStG-Kommentar, § 4, Rn. 300.

<sup>147</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 788 (814).

genübersteht.<sup>148</sup> Das sog. Sponsoring bspw. bei dem die Zuwendung auf dem Rechtsgrund eines Vertrages erfolgt und Teil der Öffentlichkeitsarbeit des Zuwendenden oder werbend ist,<sup>149</sup> erfolgt weder unentgeltlich noch freiwillig und erfüllt daher nicht die Merkmale einer Spende.<sup>150</sup> Diese kann im Übrigen sowohl in Form einer Geldspende, als auch in Form der Sachspende erfolgen.<sup>151</sup> Für den steuerlichen Spendenabzug schädlich allerdings sind Nutzungen und Leistungen, da diese gemäß §§ 10b Abs. 3 S. 3 EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, 9 Nr. 5 S. 6 GewStG nicht abzugsfähig sind.<sup>152</sup> Die im Spendenbegriff selbst enthaltenen Voraussetzungen der Freiwilligkeit und Unentgeltlichkeit werden im Regelfall beim Stiftungsgeschäft gegeben sein.<sup>153</sup>

Allerdings knüpfen sowohl die Vorschriften im EStG zur Abzugsfähigkeit von Spenden als auch die des KStG und GewStG tatbestandlich in §§ 10b Abs. 1 S. 1 EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, 9 Nr. 5 GewStG an die Widmung der Spende zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke iSd §§ 52 bis 54 AO und an die Befreiung der Stiftung als Empfängerin der Zuwendung von der KSt nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG aufgrund von insb Gemeinnützigkeit an. Das der privatnützigen Stiftung mit Stiftungsgeschäft zweckgewidmete Vermögen berechtigt auf Seiten des Stifters daher nicht zu einem Abzug als Spende.

#### d) Die Besteuerung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer

Handelt es sich bei der Stiftungerrichtung um einen steuerbaren Umsatz iSv § 1 Abs. 1 UStG, so würde das gestiftete Vermögen der USt unterliegen. Hierfür muss insb der Stifter Unternehmer nach § 2 UStG, also gewerblich oder beruflich nach § 2 Abs. 1 S. 3 UStG tätig sein, und die Stiftung als Lieferung oder Leistung entgeltlich erfolgen. Bei der Zuwendung an die Stiftung fehlt es idR an der Entgeltlichkeit, mithin am Leistungsaustausch.<sup>154</sup> Jedoch ist zu beachten, dass Verbindlichkeiten, die die Stiftung durch einen vorhandenen Betrieb im Stiftungsvermögen mitübernimmt, Entgelt iSv § 1 Abs. 1 UStG darstellen und so mangels Steuerbefreiung aus § 4 UStG nach §§ 10 Abs. 1, 12 Abs. 1 UStG mit 19% USt belegt werden.<sup>155</sup> USt kann bei Unentgeltlichkeit der Übertragung auch dann anfallen, wenn der Übertragung eine Entnahme aus dem Unternehmen vorausgeht (s.o.): umsatzsteuerlich wird dies als Eigenverbrauch (unentgeltliche Wertabgabe) iSd § 3 Abs. 1b Nr. 1 und 3 UStG qualifiziert und einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, was ebenso eine Besteuerung mit USt nach sich zieht.<sup>156</sup> Ist Gegenstand dieser Zuwendung ein Grundstück, so entfällt trotz

<sup>148</sup> Vgl. *Geserich*, in: Jachmann (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit*, 245 (251 f.); *Schlüter/Stolte*, *Stiftungsrecht*, 142 f.

<sup>149</sup> Vgl. AEAO Nr. 7 zu § 64 Abs. 1.

<sup>150</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, *Stiftungsrecht*, 143 f.

<sup>151</sup> Vgl. nur § 9 Abs. 2 S. 2 KStG; *Heger*, in: Gosch (Hrsg.), *KStG-Kommentar*, § 9, Rn. 38.

<sup>152</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, *Stiftungsrecht*, 145 f.

<sup>153</sup> Vgl. im Ergebnis etwa *Meynl/Richter*, *Die Stiftung*, 212 f.

<sup>154</sup> Vgl. *Otto*, *Handbuch der Stiftungspraxis*, 212.

<sup>155</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, 788 (837) mwN.

<sup>156</sup> Vgl. *Ibid.*, 788 (837).

gleichzeitiger Besteuerung mit GrESt (hierzu weiter unten) die eigentliche Steuerbefreiung von grunderwerbsteuerbaren Vorgängen nach § 4 Nr. 9 a) UStG.<sup>157</sup> Ein auf die Stiftung übertragener Betrieb ist als Geschäftsveräußerung im Ganzen kein steuerbarer Vorgang, § 1 Abs. 1a S. 1 UStG.<sup>158</sup> Schuldner der USt ist grds immer der stiftende Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Liegt der Fall vor, dass beim Stiftungsgeschäft USt anfällt, so kann die Stiftung diesen von ihr getragenen Betrag im Wege des Vorsteuerabzugs aus § 15 Abs. 1 S. 1 UStG geltend machen, sofern sie selbst Unternehmerin iSd § 2 UStG ist, die erhaltene Leistung als Vorleistung für den Betrieb ihres Unternehmens verwendet<sup>159</sup> und eine ordnungsgemäße Rechnung nach §§ 14, 14a UStG ausgestellt bekommen hat.<sup>160</sup>

Wird ein inländisches Grundstück gestiftet, so ist diese Übertragung als Erwerbsvorgang grds Gegenstand der GrESt nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 GrEStG. Bei einer Schenkung geht das gewidmete Grundstück erst durch Auflassung gemäß §§ 873, 925 BGB in das Eigentum der Stiftung über, mithin entsteht die GrESt iVm § 38 AO auch erst zum Zeitpunkt dieser Auflassung.<sup>161</sup> Da die Stiftung unentgeltlich erfolgt, ist dieser Vorgang aber nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen. Dies gilt nach § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG nicht für den Teil einer Schenkung unter Auflage, der bei der Schenkungsteuer abziehbar ist.<sup>162</sup> Auch dann, wenn die Stiftung auf dem Wege einer gemischten Schenkung mit dem Grundstück verbundene Verbindlichkeiten oder Belastungen übernimmt, also eine Gegenleistung erbringt, tritt keine Befreiung von der GrESt ein (§ 9 Abs. 2 Nr. 1 und 2 GrEStG).<sup>163</sup>

Diese fällt gemäß §§ 8, 11 Abs. 1 GrEStG immer zum Steuersatz von 3,5% an und wird nach § 13 Nr. 1 und 2 GrEStG vom Stifter als bisherigen Eigentümer und von der Stiftung als Erwerberin gesamtschuldnerisch getragen, § 44 Abs. 1 AO.

## 2. Besteuerung während des Bestehens

### a) Die Besteuerung der Stiftung nach dem Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz

Die privatnützige Stiftung ist mangels Befreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG körperschaftsteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG.<sup>164</sup> Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Sitz (§ 11 AO) der Stiftung müssen sich dabei im Inland befinden. Der Besteuerungsumfang ist das zu versteuernde Einkommen, das sich nach § 7 Abs. 1 und 2, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG nach den Vorschriften des KStG und EStG ermittelt und

<sup>157</sup> Vgl. *Rasche*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 705 (725).

<sup>158</sup> Vgl. *Otto*, Handbuch der Stiftungspraxis, 264.

<sup>159</sup> Vgl. im Ergebnis etwa *Rasche*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 705 (707).

<sup>160</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 788 (837 f.).

<sup>161</sup> Vgl. *Wachter*, ZEV 2003, 445 (449).

<sup>162</sup> Vgl. *Franz*, in: Pahlke/Franz (Hrsg.), GrEStG-Kommentar, § 3, Rn. 136, 157: begründet wird dies damit, dass für diesen Teil keine, von BVerfG-Rspr für verfassungswidrig befundene Doppelbelastung mit ErbSt und GrESt besteht.

<sup>163</sup> Vgl. *Wachter*, ZEV 2003, 445 (449); BFH vom 30.09.1981, II R 64/80, in: BStBl. II 1982, 77 f.

<sup>164</sup> Vgl. *Lambrecht*, in: Gosch (Hrsg.), KStG-Kommentar, § 1, Rn. 83; *Rengers*, in: Heuermann (Hrsg.), Blümich: EStG-, KStG-, GewStG-Kommentar, § 1, Rn. 90.

nach Abzug eines Freibetrages (§ 24 S. 1 KStG) mit 15% KSt (§ 23 Abs. 1 KStG) besteuert wird.<sup>165</sup> Für Stiftungen im speziellen zu beachten ist das besondere Abzugsverbot für Aufwendungen nach § 10 Nr. 1 KStG, die im Zusammenhang mit der Erfüllung von Zwecken nach dem Stiftungsgeschäft oder der Satzung entstanden sind.<sup>166</sup> Entsprechend dieser Vorschrift dürfen auch die Verpflichtungen, die aus der Zweckverfolgung iSd Stiftungsgeschäfts oder der Satzung resultieren, nicht gewinnmindernd passiviert werden.<sup>167</sup> Ferner können Aufwendungen, die die von Todes wegen errichtete Stiftung im Zusammenhang mit der Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen hat, nicht als BA geltend gemacht werden, da diese Aufwendungen von vornherein mit der Zuwendung des Vermögens als Erbanfall verbunden waren und daher nicht einem unternehmerischen Bereich der Stiftung zugeordnet werden können.<sup>168</sup>

Da § 8 Abs. 2 KStG nicht auf § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG verweist, kann die privatnützige Stiftung grds Einkünfte aus allen Einkunftsarten des EStG haben.<sup>169</sup> Sie kann damit entweder über betriebliche oder private Einkünfte verfügen, und damit auch über solche aus der privaten Vermögensverwaltung von Immobilien (§ 21 EStG) und Kapitalanlagen (§ 20 EStG).<sup>170</sup>

Verfügt die Stiftung über betriebliche, also im steuerlichen Sinne gewerbliche Einkünfte aus ihrer Eigenschaft als Unternehmensträger- oder Beteiligungsstiftung (s.o.), so hat sie den Gewinn hieraus nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 iVm §§ 5 Abs. 1 S. 1, 4 Abs. 1 S. 1 EStG als Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, da sie dann die Kaufmannseigenschaft nach § 1 HGB erfüllt und nach §§ 238 ff HGB zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verpflichtet ist.<sup>171</sup> Eine Pflicht zur Buchführung und Abschlussstellung kann sich auch aus § 141 Abs. 1 S. 1 AO ergeben.<sup>172</sup> Diese betrieblichen Einkünfte sind genauso wie Gewinnanteile aus der Beteiligung der Stiftung als Mitun-

<sup>165</sup> Vgl. übersichtlich zur schematischen Ermittlung der steuerlichen BMG für Zwecke der KSt bspw *Koss*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), 375 (376 f.), angelehnt an R 29 Abs. 1 KStR zu § 7.

<sup>166</sup> Vgl. *Heger*, in: Gosch (Hrsg.), KStG-Kommentar, § 10, Rn. 15: Zweck dieser Vorschrift ist demnach sicherzustellen, dass nur Aufwendungen, die der Einkommenserzielung dienen und nicht solche, die im eigentlichen Sinne Einkommensverwendung darstellen, abgezogen werden.

<sup>167</sup> Vgl. *Meyn/Richter*, Die Stiftung, 331.

<sup>168</sup> Vgl. *Ibid.*, 334; idS auch *Koss*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 413 (424).

<sup>169</sup> Vgl. *Richter*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1174 (1198); *Meyn/Richter*, Die Stiftung, 330; *Koss*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 375 (376), der zu Recht der Auffassung ist, die Stiftung könne keine Einkünfte aus selbstständiger und nicht-selbstständiger Arbeit haben.

<sup>170</sup> Vgl. *Roser*, in: Gosch (Hrsg.), KStG-Kommentar, § 8, Rn. 22a f.; *Richter*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1174 (1198); *Otto*, Handbuch der Stiftungspraxis, 265. Die Regelung, nach der die gesamten Einkünfte der Stiftung solche aus Gewerbebetrieb sind, sobald sie nach HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist, gilt nicht mehr (vgl. Anmerkung bei R 32 Abs. 3 S. 1 KStR zu § 8 und mit anderer Begründung *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 53).

<sup>171</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 840 (852 f.).

<sup>172</sup> Vgl. *Richter*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1174 (1198 f.): Im Unterschied zu der einfachen Einnahmen-Überschuss-Rechnung bei privaten Einkünften, bei der für Einnahmen und Ausgaben das sog. Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG gilt, richtet sich der Betriebsvermögensvergleich nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Forderung bzw Verbindlichkeit.

ternehmerin an Personengesellschaften Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 15 EStG.<sup>173</sup> Auf die Besteuerung dieser Einkünfte sind nach mA dann auch die körperschaftsteuerlichen Regeln zur Zinsschranke (§ 8a Abs. 1 S. 1 KStG iVm § 4h EStG), die eine Begrenzung des Abzugs von Zinsaufwendungen der Höhe nach bedeuten können, anzuwenden sowie § 8c KStG bzgl. eines möglichen Verlustuntergangs bei dem Erwerb schädlicher Beteiligungen iS dieser Vorschrift<sup>174</sup> und die §§ 14 ff. KStG zur Einkommenszurechnung innerhalb einer Organschaft,<sup>175</sup> sofern die Stiftung aufgrund eines Ergebnisübernahmevertrages<sup>176</sup> mit einer sog. Organgesellschaft als Organträgerin gilt und die weiteren Voraussetzungen dieser Vorschriften gegeben sind.<sup>177</sup>

Veräußert die Stiftung Anteile an einer Personengesellschaft, werden die Veräußerungsgewinne hieraus nach § 16 EStG besteuert,<sup>178</sup> wenn es sich um einen ganzen Gewerbebetrieb, einen Teilbetrieb (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) oder um den gesamten Anteil an einer Personengesellschaft handelt (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Sofern weniger als 100% der Anteile veräußert werden, fallen diese Veräußerungsgewinne direkt als laufende Gewinne aus Gewerbebetrieb unter § 15 EStG.<sup>179</sup> Es ist allerdings zu beachten, dass die Normen §§ 15, 16 EStG lediglich die steuerpflichtige Einordnung solcher Einkünfte unter jeweilige Einkunftsarten bewirkt – besteuert werden diese Einkünfte dabei natürlich stets mit KSt nach § 23 Abs. 1 KStG.<sup>180</sup>

Aus dem Halten von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft können einer Stiftung gewerbliche Einkünfte zB dann erwachsen, wenn das von ihr betriebene Unternehmen diese Beteiligungen in seinem BV oder die Stiftung als Kommanditistin einer

<sup>173</sup> Vgl. *Ibid.*, 1174 (1198).

<sup>174</sup> Vgl. zu aktuellen Änderungen bei der Zinsschranke im Zuge des sog. Wachstumsbeschleunigungsgesetzes *Rödding*, DStR 2009, 2649 (2650 ff.) sowie zu den Änderungen bei § 8c KStG *Sis-termann/Brinkmann*, DStR 2009, 1453 (1453 ff.); zum bisherigen Rechtsstand etwa *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 177 ff. und 70 ff. sowie 161 ff.

<sup>175</sup> Vgl. im Einzelnen zur Organschaft im KStG *Birk*, Steuerrecht, 340 f.

<sup>176</sup> Vgl. *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 184.

<sup>177</sup> Vgl. im Ergebnis zur Anwendung dieser spezifisch körperschaftsteuerlichen Vorschriften *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 840 (850).

<sup>178</sup> Vgl. *Richter*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1174 (1198).

<sup>179</sup> Vgl. übersichtlich *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 110 ff.

<sup>180</sup> Offenbar wenig Beachtung findet im steuerlichen Schrifttum die Frage, ob die die Einordnung von Einkünften eines körperschaftsteuerpflichtigen Rechtssubjekts unter die verschiedenen Einkunftsarten des EStG, wie es bei allen juristischen Personen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG stattfindet, auch deren jeweilige materiell-rechtlichen Regelungen für das Körperschaftsteuersubjekt Anwendung finden lässt, etwa im Falle des § 16 EStG dessen Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG). Nach mA ist dies grds zu verneinen. Grds ist die Tatsache, dass ein Körperschaftsteuersubjekt auch andere Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb haben kann, lediglich von Bedeutung für die Steuerpflichtigkeit von bestimmten Einkünften, zB von Vermögensverwaltung. Zudem knüpft auch der Anfall von GewSt an die mögliche unterschiedliche Qualifizierung an. Den Steuerpflichtigen aber bspw. begünstigende Regelungen, die die Vorschriften über die Einkunftsarten des EStG beinhalten, sind, wie die genauen Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG zeigen, nur für natürliche Personen gedacht. Daher ist *Pöllath/Richter* zu widersprechen, die einen Verweis des KStG auch auf § 16 Abs. 4 EStG sehen (*Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 788 (837)). R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR zu § 8 stellt vielmehr iS obiger Argumentation klar, dass diese Freibetragsregelung nicht anzuwenden ist. Anders bei § 17 Abs. 3 EStG, der gemäß R 32 Abs. 2 S. 3 KStR zu § 8 Beachtung finden soll.

GmbH & Co. KG Anteile an der Komplementär-GmbH hält.<sup>181</sup> Die Besteuerung von Dividenden und von etwaigen Veräußerungsgewinnen richtet sich dann nach den allgemeinen Grundsätzen, wie sie auch für Kapitalgesellschaften als Gesellschafter gelten:<sup>182</sup> die auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder 9 und Abs. 4, § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1, § 44 Abs. 1 EStG einbehaltene Kapitalertragsteuer ist nicht abgeltend, § 43 Abs. 5 S. 2 EStG.<sup>183</sup> Da die Kapitalertragsteuer gemäß § 10 Nr. 2 KStG nicht das zu versteuernde Einkommen mindern darf, muss diese für Zwecke der körperschaftsteuerlichen BMG wieder hinzugerechnet werden. Effektiv werden dann 5% dieses Dividendenbetrags bzw der Veräußerungsgewinne der Besteuerung mit KSt unterworfen, § 8b Abs. 1 S. 1 iVm Abs. 5 S. 1 KStG und § 8b Abs. 2 S. 1 iVm Abs. 3 S. 1 KStG.<sup>184</sup> Damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen können in voller Höhe abgezogen werden, da gemäß § 8b Abs. 3 S. 2 und Abs. 5 S. 2 KStG § 3c Abs. 1 EStG nicht anzuwenden ist. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer wird auf die entstandene KSt angerechnet, § 31 Abs. 1 S. 1 KStG iVm § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG.

Sind die Einkünfte der Stiftung als private einzuordnen, was insb bei Vermögensverwaltung relevant ist, sind diese durch den Überschuss der Einnahmen über die WK zu ermitteln, § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 8 ff EStG.<sup>185</sup> Bei den sog. Überschusseinkunftsarten handelt es sich neben den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit also namentlich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) sowie aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG). Sofern die Stiftung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 S. 1 EStG hat und diese nicht gewerblich sind (§ 21 Abs. 3 EStG), so sind zur Ermittlung der BMG die einkommensteuerlichen Regelungen anzuwenden, also insb auch § 7 Abs. 4 EStG für Abschreibungen.

Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften werden bei Beteiligungen ab 1% von § 17 EStG und bei Beteiligungen unter 1% von § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG erfasst;<sup>186</sup> Dividendeneinkünfte der Stiftung fallen unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und kommen bei der Stiftung daher abzüglich der an der Quelle einbehaltenen Kapitalertragsteuer an. Dieser Quellenabzug, der auch bei Veräußerungen iSv § 20 Abs. 2 S. 1 EStG zur Anwendung gelangt, ist abgeltend, §§ 31 Abs. 1 S. 1 KStG, 43 Abs. 5 S. 1 EStG. Dennoch soll nicht die Abgeltungssteuer aus § 32d EStG zur Anwendung kommen, die gemäß § 20 Abs. 9 S. 1 EStG nur einen Sparer-Pauschbetrag iHv 801 Euro zum Abzug vorsehen und überdies den Abzug tatsächli-

<sup>181</sup> Vgl. *Richter*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1174 (1200).

<sup>182</sup> Vgl. *Ibid.*, 1174 (1200).

<sup>183</sup> Die Abgeltungssteuer des § 32d EStG gelangt indes auch deswegen nicht zum Einsatz, da es sich gemäß § 20 Abs. 8 EStG nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen handelt (vgl. § 32d Abs. 1 S. 1 EStG).

<sup>184</sup> Vgl. *Menck*, in: Heuermann (Hrsg.), Blümich: EStG-, KStG-, GewStG-Kommentar, § 8b, Rn. 26; § 8b KStG gilt für alle Körperschaftsteuersubjekte unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Einkünfte.

<sup>185</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 840 (851).

<sup>186</sup> Vgl. *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 113.

cher Aufwendungen ausschließen würde, sondern der KSt-Tarif von 15% auf die nach § 8b KStG nicht abzugsfähigen BA iHv 5%.<sup>187</sup>

Gewerbsteuerpflichtig ist die Stiftung gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG dann, wenn sie im Inland einen stehenden Gewerbebetrieb unterhält. Nach § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG ist dabei auf die Qualifizierung des EStG und dessen Einordnung unter § 15 EStG zurückzugreifen. Einkünfte aus privater Vermögensverwaltung unterliegen daher nicht der GewSt.<sup>188</sup> Hingegen kommt eine Besteuerung nach dem GewStG immer dann in Betracht, wenn die Stiftung als Unternehmensträgerstiftung ein Unternehmen betreibt und damit die Voraussetzungen der Gewerblichkeit iSd § 15 EStG erfüllt. Eine Befreiung nach § 3 GewStG existiert für die privatnützige Stiftung idR nicht, so dass auf Grundlage des körperschaftsteuerlich ermittelten Gewinns der Gewerbeertrag des § 6 GewStG gemäß § 7 S. 1 GewStG mittels der Hinzurechnungen aus § 8 GewStG bzw der Kürzungen aus § 9 GewStG zu ermitteln ist. Sodann ist die GewSt-Schuld durch Anwendung des Steuermessbetrags zu ermitteln, § 11 GewStG.

*b) Der Anfall von Erbschaft- oder Schenkungsteuer, die Erfüllung ertragsteuerpflichtiger Realisationstatbestände und der ertragsteuerliche Abzug*

Unabhängig von einer Realisierung stiller Reserven oder ertragsteuerlichem Abzug bei Zuwendungen an eine privatnützige Stiftung während ihres Bestehens, sind Spenden und Zustiftungen freigiebige Zuwendungen und daher erbschaftsteuerpflichtig, wenn die Zuwendung durch letztwillige Verfügung erfolgt bzw schenkungsteuerpflichtig, sofern die Zuwendung zu Lebzeiten durchgeführt wird.<sup>189</sup> Steuerlich sind diese Vorgänge sinngemäß entsprechend den Grundsätzen bei Errichtung der Stiftung zu behandeln (siehe hierzu die Ausführungen bereits weiter oben). Es gilt, das Begünstigungskonzept für BV auch an dieser Stelle zu beachten.

Für die Spende während des Bestehens und ebenso für die Zustiftung gelten bzgl einer möglichen Aufdeckung stiller Reserven sowie betreffend eines etwaigen einkommensmindernden Abzugs auf Seiten des Zuwenders dieselben Besteuerungsregeln, wie bei der Vermögensausstattung der Stiftung bei Errichtung (s.o.):<sup>190</sup> Steuerpflichtiger Gewinn wird, außer bei § 6 Abs. 3 S. 1 EStG, bei Übertragungen von BV realisiert, während Zuwendungen aus dem PV keine stillen Reserven in ertragsteuerlicher Weise realisieren. Von der BMG abziehen kann der Zustifter oder Spender seine Zuwendung an die nicht-steuerbefreite, privatnützige Stiftung lediglich dann, wenn die Zuwendung als BA oder WK zu qualifizieren ist; der Abzug als Spende ist mangels Gemeinnützigkeit der Stiftung ausgeschlossen.

<sup>187</sup> Vgl. *Richter*, in: Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 1174 (1200), der dies insb damit begründet, es entspräche der Intension des Gesetzgebers, alle Körperschaftsteuersubjekte von der Abgeltungssteuer auszunehmen. Es wäre daher hiermit nicht vereinbar, würden Körperschaftsteuersubjekte des § 1 Nr. 4 bis 6 KStG durch Anwendung der Abgeltungssteuer schlechter gestellt.

<sup>188</sup> Vgl. *Jülicher*, in: Flick/Piltz (Hrsg.), Der internationale Erbfall, 440 (446).

<sup>189</sup> Vgl. idS *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher (Hrsg.), ErbStG-Kommentar, § 15, Rn. 112.

<sup>190</sup> Vgl. *Koss*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 413 (428).

c) *Die Zuwendung an Begünstigte als Einkünfte aus Kapitalvermögen*

Wenn die Stiftung während ihres Bestehens Leistungen an satzungsmäßig Begünstigte erbringt, was bei der weiter unten im speziellen behandelten Familienstiftung der Fall sein wird, so sind diese Leistungen auf Seiten des Empfängers steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen. Der Rechtsnatur der Stiftung wohnt zwar das Fehlen von Mitgliedern inne und damit auch das von Ausschüttungen im gewöhnlichen Sinne; gleichwohl erkennt der Gesetzgeber Personen, die hinter der Stiftung stehen<sup>191</sup> und will Übertragungen von Vermögen zwischen diesen Rechtsobjekten steuerlich erfassen, da sie wirtschaftlich mit Dividenden vergleichbar seien.<sup>192</sup> Fallen daher als laufende Leistungen während des Bestehens (oder einmalig anlässlich der Beendigung der Stiftung) Stiftungserträge satzungsgemäß dem Stifter oder anderen Begünstigten zu, so sind sie bei diesen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG) und gemäß §§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7a, 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 EStG ohne jeden Abzug<sup>193</sup> mit 25% Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen, der beim Stifter als natürlicher Person gemäß § 43 Abs. 5 S. 1 EStG abgeltende Wirkung entfaltet.<sup>194</sup> Ist der Empfänger hingegen gewerblich, also insb eine solche Kapital- oder Personengesellschaft, ist die Kapitalertragsteuer nicht abgeltend, § 43 Abs. 5 S. 2 EStG. Die Dividende ist dann vielmehr auf Bruttobasis bei juristischen Personen nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG iVm § 23 Abs. 1 KStG bzw bei Personengesellschaften gemäß § 20 Abs. 8 EStG mit dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 2, d) S. 2, § 3c Abs. 2 S. 1 EStG<sup>195</sup> iVm § 32a EStG zu besteuern.

Die steuerliche Behandlung satzungsgemäßer Leistungen der Stiftung an Begünstigte nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG hat das BMF klargestellt.<sup>196</sup> Es verfügte in seinem Schreiben, dass alle wiederkehrenden und einmaligen Leistungen einer Stiftung als Auskehrung von Stiftungserträgen, die dem Stifter, seinen Angehörigen oder deren Abkömmlingen zufallen, unter § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu fassen sind. Zuvor war bei Familienstiftungen unklar, ob evtl. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG Anwendung finden würde.<sup>197</sup> Die Behandlung von Stiftungserträgen als Einkünfte aus Kapitalvermögen blieb allerdings nicht ohne Kritik.<sup>198</sup> Aktuell ist eine Entscheidung eines FG zur Revision beim

<sup>191</sup> Vgl. BT-Drucks 14/2683, 114.

<sup>192</sup> Vgl. zum Sinn und Zweck der Regelung *Stubrmann*, in: Heuermann (Hrsg.), Blümich: EStG-, KStG-, GewStG-Kommentar, § 20, Rn. 315b; *Wassermeyer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG-Kommentar, § 20, Rn. JA 1.

<sup>193</sup> Zu beachten ist allerdings der Sparer-Pauschbetrag iHv 801 Euro, § 20 Abs. 9 S. 1 EStG.

<sup>194</sup> Vgl. *Feick*, in: Scherer (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 39, Rn. 29 f.

<sup>195</sup> Vgl. *Wassermeyer*, DStR 2006, 1733 (1733).

<sup>196</sup> Vgl. BMF vom 27.06.2006, IV B 7 – S 2252 – 4/06, in: BStBl. I 2006, 417.

<sup>197</sup> Vgl. *Feick*, in: Scherer (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 39, Rn. 28 f.

<sup>198</sup> Vgl. *Wassermeyer*, DStR 2006, 1733 (1733 ff.): Leistungen der Stiftung an Kinder oder Enkel des Stifters könnten bei diesen keine Einkünfte aus § 20 EStG darstellen, sondern seien Leistungen an den Stifter, die dieser seinen Verwandten zuwende. Im Übrigen sei in diesen Fällen der praktische Kapitalertragsteuereinbehalt fragwürdig; *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 883 (889 f.): Stiftungsauskehrungen anlässlich einer Auflösung unterscheiden sich außerdem auch dadurch von Dividenden iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, dass letztere wiederholt und von einer dauerhaft bestehenden Körperschaft ausgeschüttet werden; *Kirchhain*, BB 2006, 2387 (2388): die Besteuerung von Stiftungsbezügen als Kapitaleinkünfte sei systemwidrig.

BFH anhängig, in welchem das Gericht die Vergleichbarkeit von Stiftungsauskehrungen an die Begünstigten mit Gewinnausschüttungen iSv § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, so wie es § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG fordert, verneinte.<sup>199</sup> Das FG führt dabei aus, dass die Gewinnausschüttung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Ausschüttung eines Ertrags zu verstehen sei, die aufgrund einer vermögensmäßigen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erfolgt. Das Verhältnis zwischen Stiftung und Begünstigten sei aber nicht durch eine solche vermögensmäßige Beteiligung gekennzeichnet, eine Pflicht zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer damit nicht gegeben.<sup>200</sup> Wie der BFH mit Urteil vom 3.11.2010 unter Rückgriff auf die Gesetzesbegründung jedoch entschied, soll wirtschaftliche Vergleichbarkeit iSv § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG im Regelfall gegeben sein.<sup>201</sup>

#### d) *Die Besteuerung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer*

Wird die Stiftung während ihres Bestehens unternehmerisch iSd UStG tätig, so unterliegen auch die in diesem Zusammenhang getätigten Lieferungen und sonstigen Leistungen der laufenden Besteuerung mit USt. Auf der anderen Seite kann die Stiftung allerdings auch den Vorsteuerabzug für Vorleistungen geltend machen, wenn die Voraussetzungen des § 15 UStG gegeben sind.<sup>202</sup> Nicht steuerbar ist qua § 1 Abs. 1a UStG der Erwerb eines Unternehmens.

Wird der Stiftung mittels unentgeltlicher Übertragung ein Grundstück geschenkt oder vererbt, so ist dieser Rechtsakt aufgrund § 3 Nr. 2 GrEStG von der Besteuerung mit GrESt ausgenommen (vgl. oben).<sup>203</sup> Steuerpflichtig ist allerdings der entgeltliche Erwerb von Grundstücken, § 1 Abs. 1 und Abs. 2, §§ 2, 8, 9 sowie 11 Abs. 1 und § 13 GrEStG.

### 3. *Besteuerung bei Auflösung*

#### a) *Die Stiftungsauflösung als erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtiger Vorgang*

Vom ErbStG erfasst wird der Schenkungsvorgang, der mit der Stiftungsauflösung verbunden ist und als Erwerber iSd ErbStG die in der Stiftungssatzung bezeichneten Personen bereichert,<sup>204</sup> von §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 S. 1 Nr. 9 ErbStG. Diese

<sup>199</sup> Vgl. FG Berlin-Brandenburg vom 16.09.2009, 8 K 9250/07, in: DStR 2010, 385 f.; aA FG Schleswig-Holstein vom 07.05.2009, 5 K 277/06, in: DStRE 2009, 1430 ff. Die Frage, ob Einkünfte nach § 20 EStG oder § 22 EStG vorliegen ist deswegen von Belang, weil im ersten Fall die Abgeltungssteuer und im zweiten Fall aber § 3 Nr. 40 i) EStG zur Anwendung käme, vgl. *Seidel*, ErbStB 2010, 204 (206).

<sup>200</sup> Vgl. FG Berlin-Brandenburg vom 16.09.2009, 8 K 9250/07, in: DStR 2010, 385 f.

<sup>201</sup> BFH vom 3.11.2010, I R 98/09, in: DStR 2011, 403. Kritisch hierzu *Kessler/Müller*, DStR 2011, 614 ff.

<sup>202</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 840 (879 f.).

<sup>203</sup> Vgl. *Jülicher*, in: Flick/Piltz (Hrsg.), Der internationale Erbfall, 440 (446).

<sup>204</sup> Vgl. *Feick*, in: Scherer (Hrsg.), Münchner Anwaltshandbuch Erbrecht, § 39, Rn. 26; *Koss*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 413 (427); *Seidel/Bron*, ErbStB 2010, 111 (115): für Zwecke der Bestimmung der Steuerklasse und Freibeträge gilt als

„Entledigung“ des Vermögens wird auch als Auskehrung des Stiftungsvermögens bezeichnet.<sup>205</sup> Wird die Stiftung nur zum Teil aufgehoben, also lediglich Teile des Vermögens ausgeschüttet, ist auch dies nach hM schenkungsteuerpflichtig iSv § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.<sup>206</sup> Bei Beendigung der Stiftung sind dann erbschaftsteuerlich dieselben Rechtsfolgen zu ziehen, wie bei ihrer Errichtung – nur mit umgekehrten Vorzeichen.<sup>207</sup> Die Besteuerung richtet sich daher im Übrigen nach denselben Besteuerungsgrundsätzen, wie sie auch bei Errichtung der Stiftung gelten. Insb finden also auch hier die Vorschriften des Begünstigungskonzepts, die §§ 13a und 13b ErbStG, Anwendung, sofern es sich bei dem übertragenen Vermögen um BV handelt.<sup>208</sup> Sofern Erwerber des Vermögens natürliche Personen sind, ist nach § 19a ErbStG ein Entlastungsbetrag von der ErbSt abzuziehen.

Die Übertragung von der Stiftung an den Erwerber soll allerdings dann keine steuerpflichtige Schenkung sein, wenn es sich um eine satzungsmäßige Zuwendung handelt, dh der Vermögensrückfall an den durch die Satzung Begünstigten erfolgt.<sup>209</sup> Nur sog. freie oder willkürliche Zuwendungen, die nicht aufgrund von Bestimmungen der Stiftungssatzung an Anfallsberechtigte erfolgen, sind demnach als Schenkung zu werten.<sup>210</sup> Bei Übertragungen während des Bestehens der Stiftung gilt dies entsprechend. Umgekehrt gilt es bei Auflösung der Stiftung, § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu beachten (hierzu bereits ausführlicher weiter oben).

#### b) Die Besteuerung mit Körperschaftsteuer aufgrund Entnahme oder entgeltlicher Veräußerung

Körperschaftsteuerlicher Gewinn der Stiftung kann bei Beendigung dann entstehen, wenn BV bzw also auch Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die die Stiftung

Schenker bei Auflösung nicht die Stiftung, sondern der Stifter. Dies ist allerdings nur als Fiktion zu verstehen (BFH vom 30.11.2009, II R 6/07, in: ErbStB, 94 und so auch *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher (Hrsg.), ErbStG-Kommentar, § 7, Rn. 337): Zuwender ist die Stiftung selbst.

<sup>205</sup> Vgl. etwa *Jülicher*, in: Flick/Piltz (Hrsg.), Der internationale Erbfall, 440 (444).

<sup>206</sup> Vgl. *Ibid.*, 440 (444); *Kußmaull/Meyerling*, StB 2004, 56 (60), zitiert bei *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 883 (885); *Richter*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Länderbericht Deutschland, Rn. 185; aA *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 883 (885).

<sup>207</sup> Vgl. *Wigand*, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis, 99 (99).

<sup>208</sup> Vgl. *Feick*, in: Scherer (Hrsg.), Münchner Anwaltshandbuch Erbrecht, § 39, Rn. 26.

<sup>209</sup> Vgl. für ausländische privatnützige Stiftungen, was aber gleichermaßen für inländische gilt *Jülicher*, in: Flick/Piltz (Hrsg.), Der internationale Erbfall, 440 (444), (447): die fehlende Erfassung durch die ErbSt gelte aber nur für den Rückfall von Vermögen an die Person des Stifters; *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 883 (885); *Halaczinsky*, in: Troll/Gebel/Jülicher (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 623 (699) sowie *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher (Hrsg.), ErbStG-Kommentar, § 3, Rn. 320 wohl in dem Sinne, die Steuerfreiheit beziehe sich auf jegliche in der Satzung als Empfänger bezeichnete Personen.

<sup>210</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 883 (885), 840 (874 f.); idS wohl auch zustimmend *Feick*, in: Scherer (Hrsg.), Münchner Anwaltshandbuch Erbrecht, § 39, Rn. 30.

im BV gehalten hat, im Zuge der Auflösung entgeltlich veräußert werden.<sup>211</sup> Unentgeltliche Übertragungen von Wirtschaftsgütern können unter § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG fallen, wenn sie an gemeinnützige Körperschaften vollzogen werden, oder unter § 6 Abs. 3 S. 1 EStG (vgl. jeweils oben) und damit ohne Gewinnrealisierung entnommen werden. Bei der Entnahme sonstiger einzelner Wirtschaftsgüter, die nicht unter § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG fallen, fällt hingegen Gewinn an, der mit KSt belegt wird.<sup>212</sup> Da diese Gewinne gewerblicher Natur sind, fällt dabei auch GewSt an. Befinden sich übertragene Vermögenswerte im PV, ist dies kein körperschaftsteuerlicher Vorgang (s.o.).<sup>213</sup>

### c) Die Besteuerung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer

USt fällt bei Auflösung lediglich dann an, wenn die Stiftung als Unternehmerin iSd UStG Vermögenswerte veräußert, um diesen Erlös dann auszukehren, oder wenn der Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe vorliegt (s.o.).<sup>214</sup>

Wenn ein Grundstück entgeltlich veräußert werden sollte, ist der Tatbestand des GrEStG erfüllt (s.o.). Erfolgt die Auskehrung eines Grundstückes hingegen unentgeltlich, so ist der Vorgang von der GrESt befreit (s.o.).<sup>215</sup>

## II. Die Voraussetzungen und das Steuerprivileg der gemeinnützigen Stiftung

### 1. Voraussetzungen der Steuervergünstigung aufgrund Gemeinnützigkeit nach §§ 51 ff. AO

#### a) Die materiellen Voraussetzungen von Steuervergünstigungen: Gemeinnützigkeit als steuerbegünstigter Zweck

Gemäß § 51 Abs. 1 S. 1 AO gilt der dritte Abschnitt der AO („Steuerbegünstigte Zwecke“) dann, wenn ein Gesetz eine Steuervergünstigung an die ausschließliche und unmittelbare, gemeinnützige Zweckverfolgung<sup>216</sup> durch eine Körperschaft knüpft. Mit Körperschaften sind alle Rechtsgebilde des KStG gemeint (§ 51 Abs. 1 S. 2 AO) und damit auch die Stiftung.<sup>217</sup> Es bedürfen daher an dieser Stelle aber die Rechtsbegriffe

<sup>211</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, 883 (887 ff.).

<sup>212</sup> Vgl. *Ibid.*, 883 (888).

<sup>213</sup> Dies ergibt sich daraus, dass nur Körperschaften iSd § 1 KStG Körperschaftsteuersubjekte sind.

<sup>214</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), *Stiftungsrechts-Handbuch*, 883 (893 f.).

<sup>215</sup> Vgl. *Ibid.*, 883 (893 f.).

<sup>216</sup> Mildtätige und kirchliche Zwecke als steuerbegünstigte Zwecke sind nicht Gegenstand dieser Arbeit.

<sup>217</sup> Vgl. *Wallenhorst*, in: Troll/Gebel/Jülicher (Hrsg.), *Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts*, 61 (71): die juristische Person der Stiftung ist dabei abzugrenzen von einem Sammelvermögen iSd § 1914 BGB. Zur Stiftung als Rechtsform: s.o.

der Gemeinnützigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit als materielle Voraussetzungen für Steuervergünstigungen<sup>218</sup> einer näheren Konkretisierung.

Gemeinnützige Zwecke verfolgt die Stiftung nach § 52 Abs. 1 S. 1 AO dann, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.<sup>219</sup> Ausschlaggebend für die Förderung der Allgemeinheit ist, dass der betroffene Personenkreis nicht abgeschlossen ist, mindestens einen Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt und die Förderung in deren Interesse ist.<sup>220</sup> Auch kann § 52 Abs. 1 S. 2 AO entnommen werden, dass der Kreis der Geförderten aufgrund einer Abgrenzung nicht dauerhaft klein sein darf.<sup>221</sup> Konkret kann eine Förderung der Allgemeinheit iSd § 52 AO durch sehr hohe Beiträge oder Aufnahmegebühren ausscheiden, da so der Zugang zum Kreis der Allgemeinheit beschränkt wird.<sup>222</sup> Selbstlos ist die Förderung bzw. Unterstützung der Allgemeinheit gemäß dem Negativkriterium aus § 55 Abs. 1 AO dann, wenn sie in erster Linie keine eigenwirtschaftlichen Zwecke verfolgt. Die Formulierung „in erster Linie“ ist dabei so auszulegen, dass der gemeinnützige Zweck eindeutig beherrschend sein muss und mögliche eigenwirtschaftliche Zwecke lediglich Begleiterscheinung sein dürfen.<sup>223</sup> Darüber hinaus müssen kumulativ die in den Nr. 1 bis 5 aufgeführten Positivkriterien gegeben sein: Diese sind ua das Gebot satzungsgemäßer Mittelverwendung (Nr. 1), der Grundsatz der Vermögensbindung (Nr. 4), dem zufolge auch bei Auflösung das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf, sowie das Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung (Nr. 5), der uU eine Mittelverwendungsrechnung gemäß AEAO Nr. 25 ff zu § 55 erforderlich machen kann. Über § 55 Abs. 3 iVm § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO ist es aber zulässig, die Auskehrung von Stiftungskapital und erfolgten Zustiftungen im Falle der Stiftungsauflösung auch an den Stifter oder seine Erben erfolgen zu lassen, und damit den Vermögensgrundstock von der Vermögensbindung auszunehmen.<sup>224</sup> Die selbstlose Förderung der Allgemeinheit hat letztlich gegenständlich auf materiellem, geistigen oder sittlichen Gebiet zu erfolgen. Während unter dem sittlichen Gebiet die ethisch-moralische Gesinnung und das Verhalten von Individuen zu verstehen ist, und damit also zB die Förderung der Religion, bezieht sich die Förderung auf geistigem Gebiet auf die intellektuelle Erkenntnisfähigkeit des Menschen und kann sich in der Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung sowie Kunst und Kultur niederschlagen.<sup>225</sup> Unterstützt die Stiftung die

<sup>218</sup> Vgl. *Hartmann*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), *Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis*, 381 (393): unter die materiellen Voraussetzungen fallen hingegen die §§ 59 ff. AO.

<sup>219</sup> *Schauhoff* unterscheidet vier Stufen von Gemeinnützigkeit in Abhängigkeit des Ausmaßes der Privilegierung in den Einzelsteuergesetzen, vgl. *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 213 (226 ff.).

<sup>220</sup> Vgl. *Koenig*, in: *Pahlke/Koenig* (Hrsg.), *AO-Kommentar*, § 52, Rn. 18; *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 213 (229 f.), (239).

<sup>221</sup> Vgl. *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), *AO-Kommentar*, § 52, Rn. 9.

<sup>222</sup> Vgl. *Koenig*, in: *Pahlke/Koenig* (Hrsg.), *AO-Kommentar*, § 52, Rn. 22; AEAO Nr. 1.1 zu § 52.

<sup>223</sup> Vgl. *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), *AO-Kommentar*, § 55, Rn. 3.

<sup>224</sup> Vgl. *Koenig*, in: *Pahlke/Koenig* (Hrsg.), *AO-Kommentar*, § 55, Rn. 33; *Otto*, *Handbuch der Stiftungspraxis*, 134: nur das Stiftungsvermögen, welches den Vermögensgrundstock übersteigt, unterliegt der Vermögensbindung.

<sup>225</sup> Vgl. *Koenig*, in: *Pahlke/Koenig* (Hrsg.), *AO-Kommentar*, § 52, Rn. 9.

Allgemeinheit in mildtätiger Weise, liegt eine Förderung auf materiellem Gebiet vor.<sup>226</sup> Sind die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO gegeben, so hat die Finanzverwaltung ohne Ermessensspielraum die in § 52 Abs. 2 AO katalogartig aufgeführten Tätigkeiten als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen. Sie orientiert sich dabei zugleich auch an der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV. Dabei ist das Verhältnis des Regelbeispielkatalogs einerseits zur Aussicht auf Anerkennung einer Tätigkeit andererseits, die in § 52 Abs. 2 AO zwar nicht aufgeführt wird, gleichwohl aber die allgemeinen Voraussetzungen aus § 52 Abs. 1 AO erfüllt, in der Rechtspraxis dergestalt, dass solche Tätigkeiten von der Finanzverwaltung auf Grundlage der dann gegebenen Ermessensentscheidung nach § 52 Abs. 2 S. 2 AO kaum als gemeinnützig anerkannt werden, wenn nicht zumindest eine Vergleichbarkeit zu den konkret benannten Tätigkeiten hergeleitet werden kann.<sup>227</sup>

Ausschließlich verfolgt die Stiftung steuerbegünstigte Zwecke, wenn sie „nur“ diese Zwecke verfolgt (vgl. § 56 AO). Durchbrochen wird dieser Grundsatz neben der Formulierung in § 55 Abs. 1 AO („in erster Linie“, s.o.) von den steuerlich unschädlichen Betätigungen iSd § 58 Nr. 5, 8 und 9 AO,<sup>228</sup> wobei hier insb Nr. 5 hervorzuheben ist, nachdem die Stiftung die gemeinnützigkeitsbegründete Steuervergünstigung nicht dadurch verliert, dass sie bis zu einem Drittel ihres Einkommens für den angemessenen Unterhalt von Stifter und nächsten Angehörigen verwendet.<sup>229</sup>

Letztlich meint die materielle Voraussetzung der Unmittelbarkeit, dass die Stiftung selbst ihre satzungsgemäßen, gemeinnützigen Zwecke verwirklichen muss, § 57 Abs. 1 AO.<sup>230</sup> Unmittelbarkeit ist demnach nicht gegeben, wenn eine gemeinnützige andere Körperschaft nur unterstützt wird.<sup>231</sup>

Einer Steuervergünstigung, die sich auf Grundlage der bisher erläuterten Voraussetzungen begründet, wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass steuerlich unschädlich Betätigungen iSd § 58 AO vorliegen. Die dort angeführten Tatbestände stellen somit zulässige Durchbrechungen gemeinnützigkeitsrechtlicher Grundsätze dar: so durchbrechen § 58 Nr. 5, 8, 9 AO die Ausschließlichkeit, § 58 Nr. 7 b), 11 und 12 AO normieren Ausnahmen vom Admassierungsverbot, § 58 Nr. 1 AO vom Grundsatz der

<sup>226</sup> Vgl. *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 213 (229).

<sup>227</sup> Vgl. *Ibid.*, 213 (230): diese gesetzgeberisch vorgenommene Einengung der Gemeinnützigkeit auf bestimmte Tätigkeiten sei legitim, da darin das (einzig maßgebliche) Staatszielverständnis des Gesetzgebers zum Ausdruck komme. Auch mE macht der Gesetzgeber an dieser Stelle von seiner ihm innewohnenden Kompetenz-Kompetenz Gebrauch, so dass nicht grds jede Förderung von Staatszielen als gemeinnützig iSd AO zu gelten hat, wenn sie dort nicht aufgeführt ist (so aber im Ergebnis *Seer*, in: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, 11 (15 ff.), (29 f.) und zusammenfassend (45). Vgl. die Auffassung *Seers* ablehnend auch bei *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 213 (243).

<sup>228</sup> Vgl. *Koenig*, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), AO-Kommentar, § 57, Rn. 2.

<sup>229</sup> Nach AEAO Nr. 7 zu § 58 soll sich die Angemessenheit auf den Lebensstandard des Zuwendungsempfängers beziehen. *Tipke*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO-Kommentar, § 58, Rn. 6 spricht sich hingegen dafür aus, sich am Lebensstandard des Stifters zu orientieren. Besteuert werden diese Zuwendungen beim Empfänger nach § 22 Nr. 1 S. 2 a) EStG ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 i) EStG (vgl. *Seidel*, ErbStB 2010, 204 (204)).

<sup>230</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 126 f.: das Vertragsverhältnis, das die Stiftung im Rahmen des § 57 Abs. 1 S. 2 AO mit einer Hilfsperson durchführen darf, kann einen steuerbaren Leistungsaustausch iSd UStG begründen.

<sup>231</sup> Vgl. *Tipke*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO-Kommentar, § 57, Rn. 1.

Unmittelbarkeit, indem die sog. Sammelstiftung geregelt wird und § 58 Nr. 6 sowie 7 a) AO weichen die zeitnahe Mittelverwendung als Voraussetzung der Selbstlosigkeit auf.<sup>232</sup>

*b) Die formellen Voraussetzungen von Steuervergünstigungen: satzungsgemäße Anwendungsvoraussetzungen*

Als formelle bzw satzungsgemäße Voraussetzungen werden Regelungen betreffend die Zweckverfolgung und Vermögensbindung (formelle Satzungsmäßigkeit) charakterisiert, sowie die Vorschriften über die tatsächliche Geschäftsführung (materielle Satzungsmäßigkeit).<sup>233</sup>

Die Grundnorm § 59 AO bestimmt als Voraussetzung für die Erlangung der Steuervergünstigung, dass sich aus der Stiftungsverfassung der den materiellen Anforderungen genügende Zweck (Gemeinnützigkeit, s.o.) sowie dessen ausschließliche und unmittelbare Verfolgung ergeben müssen. Weiterhin fordern § 60 Abs. 1 AO und § 61 Abs. 1 AO die Bestimmtheit der Satzung bzw formen tatbestandlich den Grundsatz der Vermögensbindung aus: anhand der Satzung muss überprüft werden können, ob die satzungsgemäßen Voraussetzungen der Steuervergünstigung vorliegen, dh ob der Zweck und die Art der Zweckverwirklichung den Anforderungen genügen, und ob eine Mittelverwendung ursprünglich gebundenen Vermögens bei Auflösung uU steuerbegünstigt sein kann.<sup>234</sup>

Neben diese Verankerung der vom Gedanken der Gemeinnützigkeit getragenen Ziele und ihrer Umsetzung in der Stiftungssatzung (dies kann sich nach dem Wortlaut von § 59 AO aber auch aus dem Stiftungsgeschäft ergeben) tritt nach § 63 Abs. 1 AO das Erfordernis, die tatsächliche Geschäftsführung an diesem Gedanken auch tatsächlich auszurichten.<sup>235</sup> Erst so kann die Rechtmäßigkeit des Grundes für die Steuervergünstigung, die ein hohes Privileg darstellt und daher die entsprechenden Anforderungen der AO rechtfertigt, umfassend sichergestellt werden. Satzung und tatsächliches Handeln müssen also miteinander in Einklang stehen („Deckungsgleichheit“).<sup>236</sup> Um dies zu belegen, ist die gemeinnützige Stiftung nach § 63 Abs. 3 AO zur Führung ordnungsgemäßer Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben verpflichtet.

<sup>232</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 128 ff.: § 58 Nr. 5 AO normiert demnach nicht nur eine Ausnahme von der Ausschließlichkeit, sondern auch zur Selbstlosigkeit; die zeitnahe Mittelverwendung wird zugleich von § 58 Nr. 6, 7, 11 sowie 12 AO tangiert.

<sup>233</sup> Vgl. *Hartmann*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 381 (393).

<sup>234</sup> Vgl. *Tipke*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO-Kommentar, § 61, Rn. 1.

<sup>235</sup> Vgl. *Otto*, Handbuch der Stiftungspraxis, 133.

<sup>236</sup> Vgl. *Koenig*, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), AO-Kommentar, § 63, Rn. 2.

## 2. Steuerbefreiungen und Spendenabzug als Folge der Gemeinnützigkeit

Als Folge von Gemeinnützigkeit iSd der AO genießt einerseits die Stiftung eine Reihe von Steuerbefreiungen, und kommt andererseits der Zuwendende einer Anfangsausstattung, Zustiftung oder Spende in den Genuss des Spendenabzugs.

Steuerfrei nach dem ErbStG sind Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 b) ErbStG) bzw Zuwendungen, die ausschließlich gemeinnützigen Zwecken gewidmet sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG) und damit sog. Zweckzuwendungen nach § 8 ErbStG darstellen.<sup>237</sup> Diese Befreiung von Erbschaft- oder Schenkungsteuer bezieht sich sowohl auf die Anfangsausstattung der Stiftung bei Errichtung als auch auf spätere Zustiftungen und Spenden.<sup>238</sup> Da maßgeblich für die Steuerbefreiung die Gemeinnützigkeit zum Besteuerungszeitpunkt ist, muss der Erblasser bei der Stiftungserrichtung von Todes wegen per Testament oder Testamentsvollstrecker sicherstellen, dass eine Gemeinnützigkeit der von ihm angeordneten Stiftung nicht gefährdet wird.<sup>239</sup> Um Steuerfreiheit von der Erbschaft- oder Schenkungsteuer im Falle der Stiftungsauflösung zu erlangen, kommt es auf die Gemeinnützigkeit des Empfängers der Zuwendungen an.<sup>240</sup>

Zuwendungen an eine Stiftung aus dem BV heraus, die nicht bereits unter § 6 Abs. 3 S. 1 EStG fallen, können bei Gemeinnützigkeit der Stiftung als Empfängerin mit dem Buchwert angesetzt werden, so dass keine Gewinnrealisation durch Aufdeckung stiller Reserven auf Seiten des Zuwendenden entsteht (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG). Voraussetzung ist dabei die Verwendung der Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke iSd § 10b Abs. 1 S. 1 EStG.

Weiterhin ist die gemeinnützige Stiftung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der laufenden Besteuerung mit KSt befreit und nach § 3 Nr. 6 GewStG von der GewSt. Allerdings gilt die Befreiung von der KSt entsprechend § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG nicht für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen. Dies zielt auf der Stiftung zufließende Kapitalerträge iSv § 20 EStG ab, für die also auch bei Gemeinnützigkeit des Empfängers grds eine Pflicht der ausschüttenden Gesellschaft auf Einbehaltung von Kapitalertragsteuer besteht. Allerdings kann über die Anwendung von § 44a Abs. 4 und Abs. 7 EStG in den dort bezeichneten Fällen vom Steuerabzug an der Quelle Abstand genommen, bzw in einem späteren Erstattungsverfahren gemäß § 44b Abs. 5 bzw § 45b EStG die einbehaltene Kapitalertragsteuer zurückgewährt werden. Für die gemeinnützige Stiftung als Dividendenempfängerin gilt demnach im Ergebnis, dass diese Einkünfte aus Vermögensverwaltung nicht steuerbelastet sind.<sup>241</sup>

USt, die regelmäßig nur bei unternehmerischem Tätigwerden der Stiftung außerhalb ihrer eigentlichen, gemeinnützigen Zweckerfüllung anfällt,<sup>242</sup> wird gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG zum ermäßigten Steuersatz iHv 7% erhoben. Gleichzeitig kann

<sup>237</sup> Vgl. *Pues/Scheerbarth*, Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, 155.

<sup>238</sup> Vgl. *Otto*, Handbuch der Stiftungspraxis, 186.

<sup>239</sup> Vgl. *Meincke*, in: *Meincke* (Hrsg.), ErbStG-Kommentar, § 13, Rn. 58, 62.

<sup>240</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 902 (909).

<sup>241</sup> Vgl. hierzu auch im einzelnen *Heger*, in: *Gosch* (Hrsg.), KStG-Kommentar, § 5, Rn. 357 f.

<sup>242</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 133 f.; *Rasche*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 705 (711).

die gemeinnützige Stiftung entgegen der Grundregel aus § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG, nach der die Verwendung von mit USt behafteten Vorleistungen für steuerfreie Umsätze den Vorsteuerabzug ausschließt, einen pauschalierten Vorsteuerabzug iHv 7% des steuerpflichtigen Umsatzes ansetzen, § 23a Abs. 1 UStG. Voraussetzung ist, dass die Stiftung nicht zur Führung von Büchern und zur regelmäßigen Erstellung von Abschlüssen verpflichtet ist und der steuerpflichtige Umsatz im vorherigen Kalenderjahr 35.000 Euro nicht überstiegen hat (§ 23a Abs. 2 UStG).

Letztlich ist die gemeinnützige Stiftung gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 3 b) GrStG auch für Grundstücke von der GrSt befreit, die sie für ihre gemeinnützigen Zwecke nutzt. Da Grundstücksübertragungen bereits von der GrESt befreit sind, wenn sie als Erbanfall oder Schenkung unter das ErbStG fallen (s.o.), beinhaltet das GrEStG keine speziellen Befreiungstatbestände aufgrund Gemeinnützigkeit.<sup>243</sup>

Auf Seiten der zuwendenden natürlichen oder juristischen Personen greifen die Spendenabzugsnormen § 10b EStG (Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke als abziehbare Sonderausgaben, § 2 Abs. 4 EStG) bzw § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke als abziehbare Aufwendungen, § 7 Abs. 1 und 2, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG) und § 9 Nr. 5 GewStG (Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke als Kürzungstatbestand zur Ermittlung des Gewerbeertrags, § 7 Abs. 1 S. 1 GewStG) und erlauben einen der Höhe nach begrenzten Abzug der Zuwendung, der so die steuerliche BMG mindert. In ihrer Ausgestaltung sind diese Vorschriften weitestgehend angeglichen. So ist Anknüpfungspunkt stets, dass die Zuwendung (also die Spende) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke iSd AO geleistet und verwendet wird.<sup>244</sup> Allen Abzugstatbeständen ist außerdem das Erfordernis eines Nachweises über die Zuwendung gemein, den § 50 EStDV normiert und der auch für Zwecke des körperschaft- und gewerbesteuerlichen Abzugs vorzulegen ist.<sup>245</sup> Der Abzugsbetrag ist begrenzt auf 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw des Einkommens oder alternativ auf 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und aufgewendeten Löhne und Gehälter.<sup>246</sup> Verbleibende Spendenbeträge gehen nicht verloren und können in künftigen Veranlagungszeiträumen abgezogen werden.<sup>247</sup> Als Zuwendung iSd Vorschriften gilt immer auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern, mit Ausnahme der Nutzungen und Leistungen.<sup>248</sup> Auch Zustiftungen können neben der Anfangsdotation und der laufenden Spende, ebenfalls unter der Voraussetzung der Gemeinnützigkeit der Stiftung und unter Anwendung einer Höchstbetragsregelung, abgezogen werden<sup>249</sup> – dies gilt allerdings nicht für Körperschaften als Zustifter und auch für Zwecke der GewSt nur für Einzelunternehmer und Personengesellschaften.<sup>250</sup>

<sup>243</sup> Vgl. idS wohl *Rasche*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 745 (748 f.).

<sup>244</sup> Vgl. etwa § 10b Abs. 1 S. 1 EStG.

<sup>245</sup> Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 582.

<sup>246</sup> Vgl. zB § 10b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2 EStG und § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

<sup>247</sup> Vgl. nur § 9 Nr. 5 S. 2 GewStG.

<sup>248</sup> Vgl. § 10b Abs. 3 EStG, § 9 Abs. 2 S. 2 KStG, § 9 Nr. 5 S. 6 GewStG.

<sup>249</sup> Vgl. die sog. Vermögensstockspende des § 10b Abs. 1a EStG (*Seidel*, ErbStB 2010, 204 (211)).

<sup>250</sup> Vgl. § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG. Im KStG fehlt es an einer Vorschrift zur Abzugsfähigkeit von Spenden in den Vermögensstock.

Ähnlich wie die Steuerbefreiungen gemeinnütziger Stiftungen rechtfertigt sich der Abzug von Zuwendungen an solche Körperschaften mE durch das Sozialstaatsprinzip: Bürger bzw auch Unternehmen als Spender entlasten die staatliche Aufgabenerfüllung, das Sozialstaatsprinzip zu verwirklichen, und der Gesetzgeber honoriert und regt dies gleichermaßen an durch einfachgesetzliche Umsetzung entsprechender Regelungen.<sup>251</sup>

### 3. Bedeutung von Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Trotz der Erfüllung der materiellen und formellen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen kann die Stiftung (partiell) der Besteuerung unterliegen. Zum Zwecke der Differenzierung wird daher nach Tätigkeitsbereichen der ideelle Bereich, der den Kern des gemeinnützigen Handelns durch Erfüllung des satzungsgemäßen Zwecks darstellt, von der Vermögensverwaltung einerseits und dem sog. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (wGb) andererseits unterschieden.<sup>252</sup> Die soeben erfolgten Ausführungen in Bezug auf die Steuerbefreiungen in den Einzelsteuergesetzen bezogen sich stets auf die ersten beiden Bereiche – die Stellung des wGb im Steuerrecht soll an dieser Stelle beleuchtet werden.

In Abgrenzung zum wGb versteht das Gesetz in § 14 S. 3 AO unter Vermögensverwaltung die Nutzung von Vermögen, zB die Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens oder die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen. Während der Umfang des verwalteten Vermögens unbeachtlich ist, kommt es vielmehr darauf an, ob die Stiftung lediglich die Früchte vorhandenen Vermögens zieht,<sup>253</sup> oder aber am Kapitalmarkt als Händler auftritt, Finanztransaktionen über Fremdkapital finanziert und in spekulative Anlagen investiert.<sup>254</sup> Da die Einzelsteuergesetze von der Steuervergünstigung zwar den wGb,<sup>255</sup> aber nicht die Vermögensverwaltung ausnehmen, die nach § 14 AO explizit vom wGb zu unterscheiden ist, erstrecken sich die steuerlichen Privilegierungen der Einzelsteuergesetze auch auf die Einnahmen der Vermögensverwaltung (s.o.).<sup>256</sup> Die Finanzverwaltung erkennt die Gemeinnützigkeit nach AEAO Nr. 9 zu § 55 ab, wenn ein durch Vermögensverwaltung erlittener Verlust nicht innerhalb der nächsten sechs Jahre durch Gewinne wieder ausgeglichen werden kann.

<sup>251</sup> Vgl. idS wohl auch *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 27 ff.: es drückt sich darin auch die Gleichwertigkeit von privater und staatlicher Gemeinwohlförderung aus.

<sup>252</sup> Vgl. übersichtlich *Ax/Großel/Melchior*, AO und FGO, 87; Unterscheidung in vier Sektoren mit zusätzlich dem Zweckbetrieb als eigenem Tätigkeitsbereich bei *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), AO-Kommentar, § 64, Rn. 5 sowie *Koenig*, in: *Pahlke/Koenig* (Hrsg.), AO-Kommentar, § 64, Rn. 9.

<sup>253</sup> Vgl. BFH vom 26.02.1992, I R 149/90, in: BStBl. II 1992, 694; *Koenig*, in: *Pahlke/Koenig*, (Hrsg.), AO-Kommentar, § 14, Rn. 22.

<sup>254</sup> Vgl. *Sorgenfrei*, FR 1999, 61 (61 ff.); *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 273 (313) mwN.

<sup>255</sup> Vgl. etwa § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG.

<sup>256</sup> Vgl. *Ax/Großel/Melchior*, AO und FGO, 87 f.: zu beachten ist allerdings, dass auf die Umsätze der Vermögensverwaltung 7% USt anfallen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG).

Der wGb definiert sich gemäß § 14 S. 1 AO als selbstständige nachhaltige Tätigkeit, die Einnahmen oder sonstige wirtschaftliche Vorteile hervorruft und über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht. Einzelsteuergesetze können Steuervergünstigungen insoweit ausschließen, als ein solcher, dann steuerpflichtiger Geschäftsbetrieb besteht.<sup>257</sup> Das Ausmaß des wGb darf dabei allerdings, um nicht die Steuerbefreiung durch Gemeinnützigkeit insgesamt zu verlieren, nicht so groß sein, dass es der gesamten Tätigkeit der Stiftung das Gepräge gibt.<sup>258</sup> Er ist von im Rahmen der Gemeinnützigkeit getätigter Vermögensverwaltung deswegen zu unterscheiden, weil für deren Erträge Steuervergünstigung in den Anspruch genommen werden kann. Grund dafür, dass über die Vermögensverwaltung hinausgehendes Wirtschaften nicht steuerlich privilegiert sein soll, ist das Ziel der Vermeidung von Wettbewerbsvorteilen, die eine gemeinnützige Stiftung aufgrund ihres Steuervorteils im wirtschaftlichen Verkehr gegenüber anderen erwerbswirtschaftlichen Unternehmen erzielen würde.<sup>259</sup> Das Steuerprivileg soll sich nur auf die tatsächlich gemeinnützige Tätigkeit beziehen bzw auf die Vermögensverwaltung, die zu deren Erfüllung notwendig ist.

§ 64 Abs. 2 AO bestimmt, dass mehrere wGb als ein einziger zu behandeln sind. Nach § 64 Abs. 3 AO gilt eine Bagatellgrenze (Freigrenze)<sup>260</sup> der Einnahmen iHv 35.000 Euro, unter der ein wGb von der Ertragsbesteuerung ausgenommen ist. Weiterhin stellt § 64 Abs. 4 AO klar, dass eine Aufteilung einer Körperschaft in mehrere Körperschaften zum Zwecke, jeweils unter die Bagatellgrenze zu fallen, Missbrauch iSv § 42 AO darstellt und § 64 Abs. 6 AO verfügt in Nr. 1 insb für den praxisrelevanten Fall der Werbung für ein gemeinnütziges Unternehmen eine Besteuerung iHv 15% der Einnahmen aus diesem wGb.<sup>261</sup>

Besteht ein wGb, so ist der Wegfall der Steuervergünstigung dennoch ausgeschlossen, sofern es sich um einen Zweckbetrieb handelt, § 64 Abs. 1 AO. Was unter einem solchen zu verstehen ist, definiert im Wege einer Generalklausel § 65 AO<sup>262</sup> während die §§ 66 ff AO sich speziellen Arten möglicher Zweckbetriebe widmen.

Rechtsfolge eines steuerpflichtigen wGb ist also der Wegfall von Steuervergünstigungen in diesem Zusammenhang. Die Stiftung ist somit partiell steuerpflichtig, und zwar genau insoweit, als der wGb besteht. Die von diesem erzielten Einkünfte sind idR gewerblich<sup>263</sup> und sind nach den allgemeinen Besteuerungsregeln zu behandeln.<sup>264</sup> Rechtsgrundlagen für die Ausnahme des wGb von der Steuerprivilegierung sind in

<sup>257</sup> Vgl. §§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG, 3 Nr. 6 S. 2 GewStG, 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 b) GrStG sowie §§ 4a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 iVm 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG.

<sup>258</sup> Vgl. *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), AO-Kommentar, § 64, Rn. 2; *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 273 (345 ff.).

<sup>259</sup> Vgl. *Hüttemann*, in: *Jachmann* (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, 49 (73 f.); *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 273 (312).

<sup>260</sup> Vgl. *Koenig*, in: *Pahlke/Koenig* (Hrsg.), AO-Kommentar, § 64, Rn. 20.

<sup>261</sup> Vgl. zum (allerdings verfehlten) Zweck dieser Vorschrift *Ibid.*, § 64, Rn. 28, 12.

<sup>262</sup> Demnach ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dann ein Zweckbetrieb, wenn er die gemeinnützigen Zwecke zu verwirklichen hilft, die Erfüllung dieser Zwecke auch nur in dieser Art und Weise erreichbar ist und der fragliche Geschäftsbetrieb nicht in größerem Umfang zu einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen zumindest ähnlicher Art in Wettbewerb tritt.

<sup>263</sup> Vgl. *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), AO-Kommentar, § 64, Rn. 9.

<sup>264</sup> Im Einzelnen ausführlich dargelegt für KSt, GewSt und SolZ von *Bott*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 369 (369 ff.).

den jeweiligen Einzelsteuergesetzen die Einengungen auf tatbestandlicher Seite, so etwa in § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG.

### III. Steuerrechtliche Besonderheiten bei der Familienstiftung

Die Besteuerung von Familienstiftungen richtet sich nach den allgemeinen, für privatnützige Stiftungen bereits weiter oben entwickelten Besteuerungsregeln.<sup>265</sup> Von diesen abweichend existieren spezifische Regelungen für Familienstiftungen, die unter Abkehr vom Grundsatz des bei juristischen Personen geltenden Trennungsprinzips einen Durchgriff auf die hinter der Stiftung stehenden Destinatäre bewirken.<sup>266</sup> Insofern ist die Familienstiftung daher transparent.

Für die Errichtung und Auflösung der Familienstiftung gilt nicht die Steuerklasse III, sondern gemäß § 15 Abs. 2 S. 1 und 2 ErbStG ein Steuerklassenprivileg: als Steuerklasse für die Berechnung der Steuerschuld wird das Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Erblasser oder Schenker, also dem Stifter einerseits, und dem entferntesten Berechtigten andererseits zugrundegelegt.<sup>267</sup> Als Berechtigter ist dabei jeder bezugs- oder anfallsberechtigter Empfänger von Stiftungsauskehrungen zu verstehen<sup>268</sup> und dies auch dann, wenn derjenige in der Generationenfolge erst zu einem solchen noch werden wird (R 73 Abs. 1 S. 1 und 2 ErbStR zu § 17). In Folge dieser weiten, von der Finanzverwaltung angewandten Auslegung, wird sich idR eine ungünstigere Steuerklasse als Steuerklasse I ergeben.<sup>269</sup> Umgehungen des gesetzlichen Abstellens auf den jeweils Entferntesten durch spätere Erweiterung des Kreises der Begünstigten (der am weitesten entfernt Verwandte könnte erst später aufgenommen werden, um die durch diesen bewirkte Verschlechterung der Steuerklasse nicht wirksam werden zu lassen) mittels Satzungsänderung wirkt die Finanzverwaltung entgegen, indem sie ein solches Vorgehen als Gründung einer neuen Stiftung unter gleichzeitiger Auflösung der bisher bestehenden ansieht (R 2 Abs. 4 S. 1 und 2 ErbStR zu § 1). Das Steuerklassenprivileg gilt außerdem nicht für später erfolgende Zustiftungen.<sup>270</sup>

Das ErbStG knüpft diese Regelung an Stiftungen, die „wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet“ werden bzw. wurden und definiert so für Zwecke der Steuerklassenfindung die Familienstiftung unter Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe. Im Interesse der Stifter-Familie ist die Familienstiftung dann errichtet, wenn ihr aus dem Stiftungsvermögen heraus Vermögensvorteile in Gestalt von bspw. laufenden Ausschüttungen von Kapitalerträgen, unternehmerischen Einflussmöglichkeiten oder Inanspruchnahme von Personal zugutekom-

<sup>265</sup> Vgl. *Sorg*, Die Familienstiftung, 76.

<sup>266</sup> Vgl. *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 453 (464), 767 (768 ff.).

<sup>267</sup> Vgl. *Jülicher*, in: Flick/Piltz (Hrsg.), Der internationale Erbfall, 440 (444): Im Falle der Auflösung gilt dabei der Stifter als Schenker, § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG, was bewirkt, dass für die Steuerklasse auch in diesem Fall auf das persönliche Verwandtschaftsverhältnis abzustellen ist.

<sup>268</sup> Vgl. *Ibid.*, 440 (445).

<sup>269</sup> Vgl. *Meincke*, in: Meincke (Hrsg.), ErbStG-Kommentar, § 15, Rn. 19.

<sup>270</sup> Vgl. *Seidel*, ErbStB 2010, 204 (210): denn die Zustiftung fällt unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 (und nicht Nr. 8) ErbStG.

men (R 2 Abs. 3 S. 2 bis 4 ErbStR zu § 1).<sup>271</sup> Der Begriff „wesentlich“ verlangt nach einer Quantifizierung, wobei „wesentlich“ zunächst nicht ausschließlich bedeutet.<sup>272</sup> Entsprechend R 2 Abs. 2 S. 2 ErbStR zu § 1 reicht eine Begünstigung ab 25% um wesentlich im Interesse der Familie errichtet worden zu sein. Dies wird kritisiert, da sich die normkonkretisierende Richtlinie in diesem Fall auf die Qualifikation einer Stiftung als Familienstiftung beziehe und nicht für die inhaltliche Bestimmung des § 15 Abs. 2 ErbStG herangezogen werden könne, sowie aufgrund des Wortsinns von „wesentlich“, der darauf schließen lasse, dass die Begünstigung überwiegend im Interesse der Familie zu erfolgen habe, und damit folglich mindestens 50% betragen müsse.<sup>273</sup> Der BFH fordert als Wesentlichkeitskriterium die Möglichkeit der Begünstigten, Stiftungsvermögen zu nutzen und dessen Erträge an sich ziehen zu können.<sup>274</sup>

Neben dieses, die Familienstiftung<sup>275</sup> begünstigende Steuerklassenprivileg bei Beendigung und Auflösung, tritt mit der sog. Erbersatzsteuer ein Besteuerungszugriff bei der laufenden Besteuerung, der die Attraktivität der Familienstiftung aus steuerlichen Gesichtspunkten mindert.<sup>276</sup> Ab dem Zeitpunkt des ersten Vermögensübergangs auf die Stiftung wird alle 30 Jahre gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 iVm § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG das Vermögen der Familienstiftung der ErbSt unterworfen. Der Steuersatz aus § 19 Abs. 1 ErbStG ist nach § 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG zu ermitteln, indem unter Steuerklasse I die Hälfte des Stiftungsvermögens zugrunde gelegt wird. Dieser Steuersatz ist sodann allerdings auf das gesamte Vermögen der Familienstiftung anzuwenden.<sup>277</sup> Das Gesetz fingiert damit an dieser Stelle alle 30 Jahre einen Vermögensübergang vom Elternteil auf zwei Kinder und lässt entsprechend auch den Abzug zweier Kinderfreibeträge zu (§§ 15 Abs. 2 S. 3, 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).<sup>278</sup> Auch bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen BMG für Zwecke der Erbersatzsteuer gilt das Begünstigungskonzept für BV, wie § 13a Abs. 9 ErbStG klarstellt. Der Stiftung wird in § 24 ErbStG die Möglichkeit eingeräumt, die Erbersatzsteuer im Wege einer zu 5,5% verzinsten Verrentung über 30 Jahre zu entrichten.

<sup>271</sup> Vgl. *Meincke*, in: *Meincke* (Hrsg.), *ErbStG-Kommentar*, § 1, Rn. 16.

<sup>272</sup> Vgl. *Ibid.*, § 1, Rn. 17.

<sup>273</sup> Vgl. *Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher* (Hrsg.), *ErbStG-Kommentar*, § 15, Rn. 102; *Meincke*, in: *Meincke* (Hrsg.), *ErbStG-Kommentar*, § 1, Rn. 17.

<sup>274</sup> Vgl. BFH vom 10.12.1997, II R 25/94, in: *BStBl. II* 1998, 116: eine Stiftung dient dann wesentlich dem Interesse einer Familie und ist als Familienstiftung iSd ErbStG zu werten.

<sup>275</sup> Die Anforderungen, die § 15 Abs. 2 ErbStG für das Vorliegen einer Familienstiftung zugeschrieben werden, gelten in gleicher Weise bei § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (beide Vorschriften formulieren hinsichtlich der zu erfüllenden Stiftungsmerkmale denselben Tatbestand).

<sup>276</sup> Vgl. *Feick*, in: *Scherer* (Hrsg.), *Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht*, § 39, Rn. 25.

<sup>277</sup> Vgl. *Jülicher*, in: *Flick/Piltz* (Hrsg.), *Der internationale Erbfall*, 440 (446).

<sup>278</sup> Vgl. *Meincke*, in: *Meincke* (Hrsg.), *ErbStG-Kommentar*, § 15, Rn. 20.

## D. Die Stiftung im internationalen Besteuerungskontext

### I. § 15 AStG als Besteuerungsgrund ausländischer Familienstiftungen im Überblick

Nach § 15 Abs. 1 AStG wird dem im Inland unbeschränkt bzw erweitert beschränkt steuerpflichtigen Stifter, oder, sollte dies nicht gegeben sein, alternativ den unbeschränkt bzw erweitert beschränkt steuerpflichtigen Bezugs- oder Anfallsberechtigten das Einkommen und Vermögen einer ausländischen Familienstiftung zugerechnet.<sup>279</sup> Die Zurechnung von Vermögen ist seit der Abschaffung der Vermögenssteuer hinfällig geworden.<sup>280</sup> Mittels der Zurechnung durchbricht § 15 AStG im Wege eines (grds zulässigen, in letzter Zeit aber aufgrund seiner „inflationären“ Verwendung im Hinblick auf die Völkerrechtsfreundlichkeit des GG in die Kritik geratenen)<sup>281</sup> Treaty Override<sup>282</sup> die sog. Abschirmwirkung der ausländischen Familienstiftung<sup>283</sup> und unterwirft ihr Einkommen ungeachtet einer erfolgten Zuwendung der inländischen Besteuerung.<sup>284</sup> Die Norm greift damit durch die Rechtspersönlichkeit der ausländischen Familienstiftung hindurch.<sup>285</sup> Sinn und Zweck dieser Regelung ist die Verhinderung von Steuerflucht und -vermeidung,<sup>286</sup> die durch die Verlagerung von Besteuerungssubstrat mittels einer ausländischen Familienstiftung in niedrig besteuerte Gebiete entstehen kann, wobei Staaten mit niedrigen Ertragsteuern auch oftmals auf zwischenstaatliche Amtshilfe zur Aufklärung von Besteuerungssachverhalten verzichten,<sup>287</sup> so dass sich der Gesetzgeber mit § 15 AStG offenbar gezwungen sah, einen pauschalen Missbrauch zu unterstellen und diesem mittels einer Durchgriffs- und gleichsam Missbrauchsnorm präventiv zu begegnen.<sup>288</sup> In Der Systematik des AStG steht § 15 AStG in einem „Entweder-Oder-Verhältnis“<sup>289</sup> zur Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG: dabei ergibt sich bereits aus der Qualifikation des ausländischen Rechtssubjekts als (Familien-)Stiftung die Versagung des Hinzurechnungstatbestandes des § 7 AStG, denn das Charakteristikum einer Stiftung, keine Mitglie-

<sup>279</sup> Vgl. schematisch zu Tatbestand und Rechtsfolge *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 81.

<sup>280</sup> Vgl. *Ibid.*, § 15, Rn. 160.

<sup>281</sup> Vgl. zur Zulässigkeit etwa *Bron*, IStR 2007, 431 (432 f.); zur Mahnung an den Gesetzgeber aufgrund „inflationären Treaty Overridings“ *Gosch*, IStR 2008, 413 (414 ff.).

<sup>282</sup> Die Kennzeichnung des § 15 AStG als Treaty Override erfolgt in § 20 Abs. 1 AStG.

<sup>283</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 41, 301.

<sup>284</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 16, 38: der Hinzurechnungsbetrag unterliegt nicht der GewSt; *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 40.

<sup>285</sup> Vgl. *Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 162.

<sup>286</sup> Vgl. BFH vom 25.04.2001, II R 14/98, in: IStR 2001, 590.

<sup>287</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 40, 44, 46.

<sup>288</sup> Vgl. *Rundshagen* in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 1; *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 40, 60: für die vorbeugende Wirkung der Vorschrift spricht auch die vergleichsweise geringe empirische Bedeutung der Norm, die sich in einem vermuteten geringen Steueraufkommen sowie geringem Fallmaterial aus der Rechtsprechung wieder spiegelt.

<sup>289</sup> Vgl. idS auch *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 150.

der zu haben (vgl. oben) und somit auch keine Gesellschafts- oder Mitgliedschaftsrechte zu vermitteln, macht es ihr entsprechend der Diktion des § 7 AStG unmöglich, dessen persönliche Tatbestandsvoraussetzungen zu erfüllen.<sup>290</sup>

## II. Tatbestand und Rechtsfolge von § 15 AStG

### 1. *Ausländische Familienstiftung und ihre Zurechnungssubjekte*

Tatbestandsvoraussetzung ist das Bestehen einer ausländischen Familienstiftung mit Inlandsbezug. Ausländisch ist die Familienstiftung dann, wenn sich ihr Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland befinden. Was iSd § 15 AStG als Familienstiftung zu verstehen ist, normiert § 15 Abs. 2 AStG: demnach müssen der Stifter, seine Angehörigen (§ 15 AO) und deren Abkömmlinge zu mehr als 50% bezugs- oder anfallsberechtigt sein. Die Bezugs- oder Anfallsberechtigung bezieht sich dabei auf die laufenden Einkünfte und Liquidationserlöse, die die 100%-ige Bezugsgröße darstellen.<sup>291</sup> Das ausländische Rechtssubjekt muss darüber hinaus, um als Familienstiftung für Zwecke des § 15 AStG zu gelten, im Wege einer Gesamtbetrachtung hinsichtlich seiner Strukturmerkmale einer inländischen Stiftung entsprechen (Rechtstypenvergleich).<sup>292</sup>

Der Inlandsbezug ergibt sich aus den zumindest erweitert beschränkt steuerpflichtigen Stiftern oder Destinatären im Inland, die auf der Rechtsfolgenseite Subjekt der zu erfolgenden Einkommenszurechnung sind. Stifter ist nach Tz. 15.2.1 AEASTG jede natürliche Person, der das Stiftungsgeschäft wirtschaftlich zuzurechnen ist, aber auch spätere Zustifter.<sup>293</sup> Die Eingrenzung auf natürliche Personen als Stifter ergibt sich für § 15 Abs. 2 AStG aus der Norm selbst, denn die Anknüpfungen an die Familie des Stifters, wie sie § 15 AStG vornimmt, setzt die persönliche Eigenschaft des Stifter als natürliche, und nicht juristische Person voraus – letztere können nicht über Angehörige verfügen.<sup>294</sup> Der Stifter muss, damit die Zurechnung auf ihn erfolgt, nach § 15

<sup>290</sup> So zu Recht *Kraft*, in: ders. (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 90, 310 (aA *Rundshagen*, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 16, wonach die §§ 7 ff. AStG aufgrund fehlender sachlicher Tatbestandsvoraussetzungen bzw wegen des *lex-specialis*-Charakter von § 15 AStG ausscheiden sollen). Der Gesetzgeber hat diese, sich bereits aus der Gesetzesauslegung ergebende Auffassung, in § 15 Abs. 5 S. 2 AStG aufgenommen.

<sup>291</sup> Vgl. *Edelmann/Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 21, 240; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 49, 59, 87: der Kreis der in § 15 Abs. 2 AStG bezeichneten Personen kann sich im Zeitablauf ändern (Satzungsänderung, Heirat, Scheidung, Tod ua), wodurch die Qualifikation der Stiftung als Familienstiftung Schwankungen unterliegen kann. Hierin wird ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot ausgemacht. Zu weiteren verfassungsrechtlichen Bedenken gegenüber § 15 AStG, die allerdings der BFH nicht zu teilen vermochte (etwa BFH vom 05.11.1992, I R 39/92, BStBl. II 1993, 389 ff.) vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15 AStG, Rn. 24.

<sup>292</sup> Vgl. BFH vom 02.02.1994, I R 66/92, in: BStBl. II 1994, 729: demnach muss die ausländische Stiftung im Typenvergleich der inländischen allgemeinen BGB-Stiftung entsprechen (vgl. hierzu weiter oben) und nicht notwendigerweise der Stiftungsform der Familienstiftung.

<sup>293</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 43.

<sup>294</sup> Vgl. nach mA zu Recht *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 194 f.; aA *Rundshagen*, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), § 15, Rn. 32; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 43: auf dem Verständnis aufbauend, § 15 AStG

Abs. 1 AStG unbeschränkt oder nach § 15 Abs. 5 AStG erweitert beschränkt steuerpflichtig sein.<sup>295</sup> Die unbeschränkte Steuerpflicht soll sich dabei auf diejenige aus § 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG erstrecken und teleologisch reduziert § 1 Abs. 2 und § 1a EStG außen vorlassen.<sup>296</sup>

Im Gegensatz zum Stifter wird unter dem Bezugsberechtigten diejenige Person verstanden, die eine Leistung in Form von Geld, Gütern oder Geldeswert aus dem Stiftungsvermögen bezieht.<sup>297</sup> Gemäß Tz. 15.2.1 AEASTG ist von einem solchen Bezug auszugehen, wenn der Berechtigte die Zuwendung von Vermögensvorteilen aus einem Rechtsanspruch (Stiftungssatzung) in Gegenwart oder Zukunft herleitet, die Leistung der Vermögensvorteile tatsächlich erfolgt oder nach den Umständen zu erwarten ist. Von *Wassermeyer* wird in weitestgehender Übereinstimmung<sup>298</sup> dieselbe Auffassung vertreten: Entsprechend dem Wortsinn der „Berechtigung“ beim Anfallsberechtigten, der sich legal definiert aus §§ 45, 56, 1942 BGB ergibt und auf einen bestehenden Rechtsanspruch abstellt, ist dieser analog auf den Bezugsberechtigten zu übertragen mit der Folge, dass im Grunde der Rechtsanspruch konstituierendes Element für das Vorliegen einer Bezugsberechtigung ist.<sup>299</sup> Ausgehend vom Grundfall eines bestehenden Rechtsanspruchs kann aber auch, trotz Fehlen eines solchen, eine tatsächliche erfolgte Zuwendung insb dann den Tatbestand der Zuwendungsberechtigung vermitteln, wenn den Abkömmlingen Vermögensvorteile zugewendet werden, ohne dass diese als Bezugsberechtigte durch die Satzung einen Rechtsanspruch innehaben.<sup>300</sup> Indem die Finanzverwaltung auch das Erwarten eines Vermögensvorteils ausreichend sein lassen will, dehnt sie den Kreis möglicher Bezugsberechtigter aus.<sup>301</sup> Um daher nicht die theoretische Möglichkeit, Zuwendungen zu erhalten, für die Annahme der Bezugsberechtigung ausreichend sein zu lassen, müssen der in der Beweis-

betreffe nur natürliche Personen als Stifter, sind Gestaltungsüberlegungen dahingehend möglich, juristische Personen als Stifter fungieren zu lassen.

<sup>295</sup> Vgl. *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 71; *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 181; *Wenz/Linn*, in: *Haase* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 126.

<sup>296</sup> Vgl. *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 196: der Gesetzgeber habe nicht berücksichtigt, dass der Personenkreis dieser Vorschriften nicht der missbräuchlichen Steuerflucht verdächtig sei. Dem mag zuzustimmen sein, wengleich die Vorschrift sich im Übrigen auch insgesamt nicht um die tatsächlichen Motive der Gründung einer ausländischen Familienstiftung „schert“, sondern typisierend Missbrauch unterstellt. § 15 AStG schießt damit nicht nur an dieser Stelle über sein eigentliches Ziel weit hinaus, sondern auch in der Umsetzung seines Kernanliegens an sich (idS wohl auch *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 42, 71; *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 22); aA bzgl des Umfangs der unbeschränkten Steuerpflicht bei *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 44.

<sup>297</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 49; *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 69 ff.

<sup>298</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 52.

<sup>299</sup> Vgl. *Ibid.*, § 15, Rn. 51. Der BFH hingegen sah einen einklagbaren Rechtsanspruch nicht als Voraussetzung an (BFH vom 24.04.2001, II R 14/98, in: *IStR* 2001, 591 f.), was nach *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 219 aufgrund der Senatszuständigkeiten nur für zurechenbares Vermögen, nicht jedoch für den relevanteren Fall des Einkommens gilt.

<sup>300</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 51.

<sup>301</sup> Kritisch *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 216.

pflicht stehenden Finanzverwaltung konkrete Indizien für ein solches Erwarten vorliegen, bspw die Möglichkeit, Auskehrungen an sich selbst veranlassen zu können.<sup>302</sup>

In Übereinstimmung von Literatur<sup>303</sup> mit Finanzverwaltung<sup>304</sup> werden Zufallsdestinatäre<sup>305</sup> nicht von § 15 AStG als Bezugsberechtigte erfasst, dh sie sind nicht Subjekt einer Zurechnung auf Rechtsfolgenreihe. Bei ihnen fehlt es an der soeben beschriebenen Mindestvoraussetzung, auf das Stiftungsvermögen einwirken zu können, um so zB eine Auskehrung an sich zu veranlassen. Damit kann auch keine Prognose über den Geschehensablauf von Zuwendungen gemacht werden, was entsprechend auch nicht für Zuwendungen aufgrund von Notlagen gilt, deren Empfänger damit ebenso nicht als Bezugsberechtigte gelten.<sup>306</sup>

Die inhaltliche Ausformung des Begriffs des Anfallsberechtigten richtet sich nach §§ 45, 46, 1942 BGB und ist im Anwendungserlass des AStG in Tz. 15.2.1 niedergelegt. Demzufolge ist Bezugsberechtigter verallgemeinert derjenige, der im Falle der Stiftungsauflösung am dann ausgekehrten Vermögen berechtigt ist – auf die Beteiligung an laufenden Erträgen kommt es hingegen nicht an.<sup>307</sup> Betreffend die weitergehende Definition weichen Finanzverwaltung und Rspr des BFH von der Literaturmeinung ab. Nach Auffassung letzterer ergibt sich aus den entsprechenden zivilrechtlichen Vorschriften des BGB, dass für die Berechtigung auf Anfall ein satzungsgemäßer Rechtsanspruch bestehen muss.<sup>308</sup> Die Finanzverwaltung geht von einem weiteren Verständnis aus und subsumiert gemäß Tz. 15.2.1 AEASStG unter Anfallsberechtigte Personen, die durch geeignete Maßnahmen, und damit nicht nur rechtlich sondern auch faktisch,<sup>309</sup> einen Anfall von Vermögen sicherstellen können. Letztlich urteilte der BFH in einem Urteil aus dem Jahre 2001, der Terminus „Anfallsberechtigter“ des AStG sei aufgrund steuerspezifischer Auslegungsmethodik nicht unter Heranziehung der §§ 45, 46, 1942 BGB zu definieren.<sup>310</sup> Kraft folgert daraus, dass der BFH für den Anfallsberechtigten des § 15 AStG im Gegensatz zum Anfallsberechtigten des BGB keinen Rechtsanspruch voraussetzt.<sup>311</sup> Übertrüge man diese Auffassung des BFH auf den Wortteil „Berechtigung“ beim Bezugsberechtigten, muss man zu dem Ergebnis kommen, dass das oberste deutsche Finanzgericht wohl auch dort nicht von einem Rechtsanspruch als erforderlich ausgeht.

<sup>302</sup> So *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 51 f.

<sup>303</sup> Vgl. im Ergebnis *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 218; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 53.

<sup>304</sup> Vgl. Tz. 15.2.1 AEASStG.

<sup>305</sup> Vgl. *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG: Unter den sog. Zufallsdestinatären werden diejenigen Destinatäre verstanden, deren Bezugsberechtigung lediglich spekulativ ist.

<sup>306</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 218.

<sup>307</sup> Vgl. *Rundshagen* in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 39; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 55.

<sup>308</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 55.

<sup>309</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 232.

<sup>310</sup> Vgl. BFH vom 25.04.2001, II R 14/98, in: IStR 2001, 592; zustimmend *Schulz*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 35.

<sup>311</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 233.

Dieses im Detail recht uneinheitliche Begriffsverständnis, aus dem für den einzelnen Rechtsanwender Rechtsunsicherheit resultiert, kritisiert *Kraft* zu Recht als unbefriedigenden Rechtszustand und hinderlich für die praktische Gestaltungsplanung.<sup>312</sup> Übereinstimmung besteht dabei erneut in der Behandlung von Zufallsdestinatären, die auch für den Bereich der Anfallsberechtigten aus dem Kreis der Betroffenen herausgenommen werden (vgl. oben).<sup>313</sup>

## 2. Gleichgestellte Rechtsträger und Unternehmensstiftung als Familienstiftung

Durch die Regelung in § 15 Abs. 3 AStG bewirkt der Gesetzgeber ein Ausdehnen des Anwendungsbereichs von § 15 AStG auf die Unternehmensstiftungen.<sup>314</sup> Demnach gilt eine ausländische Unternehmensstiftung als Familienstiftung für Zwecke des § 15 AStG, wenn das Unternehmen als Stifter, von diesem abhängige Gesellschaften, Gesellschafter des stiftenden Unternehmens, (Vorstands-)Mitglieder, leitende Angehörige und Angehörige dieser Personen zu mehr als 50% bezugs- oder anfallsberechtig sind. Insoweit wird die weiter oben geäußerte Beschränkung von § 15 Abs. 2 AStG auf natürliche Personen als Stifter wieder erweitert.<sup>315</sup> Um für eine Besteuerung aufgrund § 15 AStG einen ausreichenden inländischen Bezug konstruieren zu können, muss § 15 Abs. 3 AStG dahingehend ausgelegt werden, dass dessen Rechtsfolge nur im Falle einer unbeschränkten Steuerpflicht des Stifters der Unternehmensstiftung greift.<sup>316</sup>

Den Stiftungen stehen sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechts- oder nicht-rechtsfähige Personenvereinigungen gleich, § 15 Abs. 4 AStG. Diese Anordnung stellt nach mA gesetzlich klar, dass solche Rechtsträger, im Rahmen des für § 15 Abs. 1 AStG vorzunehmenden Typenvergleichs, als der inländischen Stiftung strukturähnlich zu werten sind.<sup>317</sup> Abzugrenzen sind dabei die Strukturelemente der entsprechenden ausländischen Rechtsträger insb von den Wesensmerkmalen der Kapitalgesellschaft (vgl. hierzu weiter oben), wobei der anglo-amerikanische Trust der praxisrelevanteste Fall des § 15 Abs. 4 AStG seien dürfte.<sup>318</sup>

<sup>312</sup> Vgl. *Ibid.*, § 15, Rn. 235.

<sup>313</sup> Vgl. *Rundshagen* in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 42.

<sup>314</sup> Vgl. *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 42 ff.

<sup>315</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 109, 38: dies ändert nichts daran, dass die Zurechnung sich nicht auf die GewSt auswirkt (s.o.), da kein Gewerbeertrag oder Gewinn iSd § 7 GewStG hinzugerechnet wird, sondern lediglich „Einkommen“.

<sup>316</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 334; aA *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 104: der Inlandsbezug werde dadurch sichergestellt, dass nur dann zugerechnet wird, wenn inländisch steuerpflichtige Zurechnungsobjekte bestehen.

<sup>317</sup> Wie hier wohl auch *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 50.

<sup>318</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 360 f.

### 3. Zurechnung von Einkommen entsprechend der Anteile

Liegt zumindest ein Stifter vor, der die Voraussetzung in Person und Steuerpflicht erfüllt, so ist das Einkommen der ausländischen Familienstiftung ohne Ansehung evtl. weiterhin existierender Anfalls- oder Bezugsberechtigter nur auf ihn zuzurechnen.<sup>319</sup> Dies ergibt sich aus dem von § 15 Abs. 1 AStG normierten Subsidiaritätsverhältnis zwischen Stiftern, Bezugs- und Anfallsberechtigten („sonst“): nur, wenn kein zurechnungspflichtiger Stifter vorhanden ist, wird das Einkommen den Anfalls- und Bezugsberechtigten zugerechnet. Dies geschieht bei beiden dann in gleicher Weise, da sie, was die Zurechnung anbelangt, gleichberechtigt nebeneinander stehen (Tz. 15.2.3 AEASTG).<sup>320</sup> Die Zurechnung als Rechtsfolge erfolgt jeweils quotale ausgerichtet am Maßstab der Einkommens- oder Vermögensberechtigung der einzelnen Zurechnungssubjekte.<sup>321</sup> Bemerkenswert erscheint, dass Bezugs- oder Anfallsberechtigte, die mangels Eigenschaft als Stifter bzw Angehörige oder Abkömmlinge nicht unter die tatbestandsbegründende Personengruppe gemäß § 15 Abs. 2 AStG fallen, dennoch Subjekte der Zurechnung sind – die Zurechnung auf Rechtsfolgenseite wirkt also gegen jeden Bezugs- oder Anfallsberechtigten unabhängig davon, ob es sich dabei um Personen handelt, die die ausländische Familienstiftung überhaupt erst begründen.<sup>322</sup>

Die Zurechnung von Einkommen bedeutet, dass in persönlicher Hinsicht den Zurechnungssubjekten dasjenige Einkommen zugerechnet wird, welches sich bei fingierter unbeschränkter Steuerpflicht der Familienstiftung und nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts ergeben würde.<sup>323</sup> Die Zugrundelegung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts ergibt sich aus § 15 Abs. 7 S. 1 AStG und hat insb zur Folge, dass bei der Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens auf Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften § 8b KStG zur Anwendung kommt, § 8c KStG sowie bzgl abziehbarer Aufwendungen § 10 KStG zu beachten ist.<sup>324</sup>

<sup>319</sup> Vgl. BFH vom 05.11.1992, I R 39/92, in: BStBl. II 1993, 389; *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 69 f., 75.

<sup>320</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 181 ff.; aA *Wenz/Linn*, in: Haase (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 80 ff.; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 64.

<sup>321</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 181 ff.; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 85, 64: da sich die eine Berechtigung als Beteiligung am Vermögen, die Bezugsberechtigung hingegen als Beteiligung am Einkommen darstellt, ist eine quotale Aufteilung zwischen diesen verschiedenen Zurechnungssubjekten mit großen praktischen Schwierigkeiten verbunden.

<sup>322</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 90 f., der diesen uferlosen Anwendungsbereich ablehnt, ebenso *Wenz/Linn*, in: Haase (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 84 ff.

<sup>323</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 311, 170 ff.; zur Berücksichtigung des zu versteuernden Einkommens im Rahmen des § 2 EStG vgl. etwa *Rundshagen* in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 54; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 37.

<sup>324</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 171 ff.; *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 56 sowie *Roser* in: Gosch (Hrsg.), KStG-Kommentar, § 8c, Rn. 11 kritisieren die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach § 8c KStG auf Stiftungen nicht nur als Erwerberin einer schädlichen Beteiligung Anwendung finden soll, sondern auch Änderungen im Begünstigtenkreis der Stiftung einen Verlustuntergang bei dieser selbst

§ 15 Abs. 7 S. 2 und 3 AStG verfügen im Übrigen über negatives Einkommen das Entfallen der Zurechnung bei entsprechender Anwendung von § 10d EStG (Verlustabzug).<sup>325</sup>

In Bezug auf die verfahrensrechtliche Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens ist § 18 Abs. 4 AStG zu beachten, wonach bei mehreren Zurechnungssubjekten eine einheitliche und gesonderte Feststellung vorzunehmen ist.<sup>326</sup>

§ 15 Abs. 5 S. 1 AStG letztlich verweist auf § 12 AStG und ermöglicht so den Personen, die der Durchgriffsbesteuerung des § 15 AStG unterliegen, die im Ausland gezahlten Steuern der Familienstiftung anzurechnen.

### III. Aktuelle Einzelfragen im Zusammenhang mit § 15 AStG

#### 1. § 15 AStG im Fokus des Europarechts

Bis zur Einfügung des neuen Absatzes 6 in § 15 AStG durch das JStG 2009 wurde die europarechtliche Konformität der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG von gewichtigen Stimmen in der Literatur äußerst kritisch bewertet,<sup>327</sup> was sich letztlich auch durch ein von der europäischen Kommission eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren betreffend diese Vorschrift bestätigte.<sup>328</sup> Kritisiert wurde eine ungerechtfertigte Beeinträchtigung der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit. Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit erstrecken sich sowohl auf die Gründung als auch auf laufende Zuwendungen einer Stiftung an ihren Stifter, die Kapitalverkehrsfreiheit schützt in persönlicher Hinsicht neben dem Stifter ebenso die Begünstigten von Stiftungszuwendungen.<sup>329</sup> Anhand des Vergleichspaares eines rein inländischen Sachverhalts (inländische Familienstiftung mit inländischen Begünstigten) einerseits und dem internationalen Sachverhalt, den § 15 AStG trifft, andererseits, ergab sich eine Beschränkung von Niederlassungs- und Kapi-

bewirken sollen. Argumentiert wird dabei, dass die Stiftung mangels körperschaftlicher Struktur und Mitglieder oder Gesellschafter keinem Wandel einer etwaigen Beteiligungsstruktur iSd § 8c KStG unterworfen sein kann.

<sup>325</sup> Die Verlustnutzungsrestriktion des § 15 Abs. 7 S. 2 und 3 AStG ist in verfassungsrechtlicher Hinsicht aufgrund der Rückwirkung gemäß § 21 Abs. 18 S. 2 AStG und unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten (vgl. *Hey*, IStR 2009, 181 (188 ff.); *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 422; *Wassermeyer*, IStR 2009, 191 (194)) sowie aus gemeinschaftsrechtlicher Perspektive wegen des Liquiditätsnachteils im Vergleich zum reinen Inlandsfall (vgl. *Hey*, IStR 2009, 181 (187 f.)) Gegenstand von Kritik.

<sup>326</sup> Vgl. *Schönfeld*, IStR 2009, 16 (16 ff.), der eine einheitliche und gesonderte Feststellung auch bei nur einem Zurechnungssubjekt als verwaltungstechnische Vereinfachung fordert.

<sup>327</sup> Vgl. insb *Kraft/Hause*, DB 2006, 414 (415 ff.); darüber hinaus auch *Kellersmann/Schmitger*, IStR 2005, 253 (254 ff.); *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 284 (285 f.); *Kinzl*, IStR 2005, 624 (625 ff.).

<sup>328</sup> Vgl. Senatsverwaltung für Finanzen Berlin, Runderlass vom 01.02.2005, III A 3 – S 1361-3/2004, in: IStR 2005, 174.

<sup>329</sup> Vgl. *Kraft/Hause*, DB 2006, 414 (415 f.): dabei wird argumentiert, dass die Zuwendungen einer Familienstiftung an ihre Empfänger wirtschaftlich mit Dividenden vergleichbar sind, und daher unter den Schutzbereich der einschlägigen Grundfreiheiten nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern auch Stiftungen fallen. Für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG hat ein FG diese Vergleichbarkeit verneint, s.o.

talverkehrsfreiheit<sup>330</sup> aufgrund der Ungleichbehandlung recht eindeutig: die Zurechnungsbesteuerung ungeachtet einer erfolgten Ausschüttung und die damit verbundenen Liquiditätsnachteile<sup>331</sup> erfolgen mittels § 15 AStG nur im grenzüberschreitenden Fall und beeinträchtigten damit Stifter bzw Begünstigte einer ausländischen Familienstiftung im Hinblick auf die Ausübung ihrer Grundfreiheiten, so etwa die Outbound-Investition von Kapital über eine ausländische Familienstiftung.<sup>332</sup> Auch war das Recht auf Freizügigkeit betroffen, da ausländische Gründer einer ausländischen Familienstiftung von einem Zuzug nach Deutschland abgehalten werden konnten, weil in diesem Fall der Tatbestand der Einkommenszurechnung gegriffen hätte, ohne dass die Gründung der Stiftung mit einem steuerflüchtigen Inlandsbezug verbunden gewesen wäre.<sup>333</sup> Rechtfertigungsgründe für diese Beeinträchtigungen waren nicht identifizierbar, da eine Rechtfertigung auf Grundlage des Steuerumgehungsarguments nach EuGH nur dann möglich ist, wenn speziell rein künstliche Steuerumgehungsgestaltungen getroffen werden.<sup>334</sup> § 15 AStG unterstellte allerdings einen pauschalen Missbrauch, ohne den Gegenbeweis einer der Steuerflucht unverdächtigen Motivlage zuzulassen (sog. Motiventest), gleichwohl eine ausländische Familienstiftung zu errichten nicht per se gleichbedeutend mit Steuerflucht sein muss.<sup>335</sup> Darüber hinaus konnten die Beschränkungen, die § 15 AStG aF hervorrief, auch im Übrigen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht genügen, wie *Kraft* nachgewiesen hat.<sup>336</sup>

Als Reaktion fügte der Gesetzgeber mit dem JStG 2009 durch § 15 Abs. 6 AStG besagten Motiventest ein, um so nationale Steuergesetzgebungshoheit in der Frage des § 15 AStG in Einklang mit den Grundfreiheiten zu bringen. Die Rechtsfolge des § 15 Abs. 1 AStG scheidet danach aus, wenn sich Sitz oder Geschäftsleitung der ausländischen Familienstiftung in einem EU-Mitgliedsstaat oder EWR-Vertragsstaat befinden (erste Voraussetzung) und zusätzlich der Nachweis darüber erbracht wird, dass die rechtliche und tatsächliche Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen den tatbestandsbegründenden Personen aus § 15 Abs. 2 und Abs. 3 AStG entzogen ist (zweite Voraussetzung, § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG) sowie aufgrund zwischenstaatlicher Verein-

<sup>330</sup> Die Niederlassungsfreiheit greift vorrangig vor der Kapitalverkehrsfreiheit (vgl. EuGH, Rs. C-436/00, *X und Y*, Slg. 2002, S. I-10829, Rn. 66), es sind aber auch Konstellationen vorstellbar, in denen der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit nicht infrage kommt, und daher auch eine Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit angezeigt ist, vgl. *Kraft/Hause*, DB 2006, 414 (416). Zu beachten ist weiterhin, dass der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit auch Drittstaaten erfasst, vgl. etwa *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 328.

<sup>331</sup> Der Liquiditätsnachteil äußert sich darin, dass aufgrund der fehlenden Zuwendung keine finanziellen Mittel zur Entrichtung der dennoch erhobenen Besteuerung vorhanden sind, vgl. *Hey*, IStR 2009, 181 (182).

<sup>332</sup> Vgl. *Kraft/Hause*, DB 2006, 414 (416); *Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 162; *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, 253 (259 f.); *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 284 (285). *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, 253 (254 ff.) erkennen ebenso eine Gemeinschaftswidrigkeit in der Beschränkung der Steuerklassenprivilegierung des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG auf die Errichtung inländischer Familienstiftungen.

<sup>333</sup> Vgl. etwa bei *Schulz*, in: Lademann (Hrsg.), EStG-Kommentar, Nebengesetze: AStG, § 15, Rn. 11.

<sup>334</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, Rn. 51 mwN.

<sup>335</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 131, 133 f.; *Kinzl*, IStR 2005, 624 (628) unter Verweis auf EuGH, Rs. C-436/00, *X und Y*, Slg. 2002, S. I-10829, Rn. 62.

<sup>336</sup> Vgl. *Kraft/Hause*, DB 2006, 414 (416 ff.).

barungen bzw der Amtshilferichtlinie erforderliche Auskünfte über die Besteuerung erteilt werden (dritte Voraussetzung, § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG).

Zur Erfüllung der ersten Voraussetzung genügt es also, wenn entweder Sitz oder Geschäftsleitung im EU- oder EWR-Ausland liegen.<sup>337</sup> Die zweite Voraussetzung ist offensichtlich eine Frage des Rechtstypenvergleichs.<sup>338</sup> Das ausländische Rechtsgebilde soll dem Rechtstypus nach einer inländischen Stiftung entsprechen, bei der die Trennung des durch den Stifter gegebenen Stiftungsvermögens von diesem und von Bezugsberechtigten ein konstituierendes Wesensmerkmal darstellt, das sich allein bereits aus dem für juristische Personen geltenden Trennungsprinzip ergibt (siehe hierzu auch bereits weiter oben).<sup>339</sup> Zur Beurteilung der Voraussetzung des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG ist daher „das Innenverhältnis zwischen Stiftung und Stifter auf die vermögensrechtliche Verselbstständigung der Stiftung hin zu würdigen“.<sup>340</sup> Sollte das ausländische Rechtsgebilde so zu qualifizieren sein, dass keine Trennung der Verfügungsmacht über das hingegebene Vermögen besteht, sondern der Stifter oder die anderen in § 15 Abs. 2 und 3 AStG bezeichneten Personen rechtliche oder tatsächliche Herrschaftsgewalt über das Vermögen ausüben können, so besteht nach einem in diesem Kontext bedeutsamen Urteil des BFH<sup>341</sup> Transparenz und es handelt sich bei einer solchen Gestaltung faktisch eher um ein anderes Rechtsinstitut, etwa ein Treuhandverhältnis,<sup>342</sup> und dies soll nicht von der Ausnahmeregelung des § 15 Abs. 6 AStG erfasst werden, weil bei der Einbringung von Vermögen in eine Stiftung bei gleichzeitigem Aufrechterhalten jeglicher Verfügungsmacht über das Vermögen<sup>343</sup> der Motivtest zuungunsten des Steuerpflichtigen gewertet werden muss.<sup>344</sup> Fraglich ist laut *Schulz* und anderen Literaturstimmen allerdings, ob derartige Konstruktionen im Ausland dann überhaupt von § 15 AStG erfasst werden, oder nicht doch eher von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO,<sup>345</sup> der nach hM § 15 AStG vorgeht.<sup>346</sup> Würde man darüber hinaus den Anwen-

<sup>337</sup> Eine aktuelle Übersicht über diese Staaten findet sich bei *Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 173 f. Zu den EWR-Staaten zählen neben Liechtenstein noch Norwegen und Island.

<sup>338</sup> Vgl. *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 284 (287).

<sup>339</sup> Vgl. idS *Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 191; *Rundshagen* in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 74.2 fordert davon ausgehend die Einhaltung des Trennungsprinzips als Maßstab für die Prüfung nach § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG.

<sup>340</sup> *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 93.

<sup>341</sup> Vgl. BFH vom 28.06.2007, II R 21/05, in: BStBl. II 2007, 669 ff.; *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 402.

<sup>342</sup> Vgl. *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 95 f.; *Lenert/Blum*, ZEV 2009, 171 (175); *Schütz*, DB 2008, 603 (604): von einer solchen, als verdeckten Treuhand bezeichneten Gestaltung ist dann auszugehen, wenn neben dem Widerrufsrecht der Stifter die Satzung jederzeit ändern kann und dem handelnden Organ der Stiftung Weisungen über die Vermögensverwaltung und Zuwendungen erteilen kann.

<sup>343</sup> So im Fall vor dem BFH, bei dem es sich nach diesem um ein „Strohmanngeschäft“ handelte, vgl. BFH vom 28.06.2007, II R 21/05, in: BStBl. II 2007, 672.

<sup>344</sup> Vgl. *Hey*, IStR 2009, 181 (183) sowie *Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 169, 185: im Falle fehlender Vermögenstrennung handelt es sich um eine künstliche Konstruktion.

<sup>345</sup> Vgl. *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 93 ff.; ebenso *Wenz/Linn*, AStG-Kommentar, § 15, Rn. 149 und *Rundshagen* in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 74.2.

dungsbereich von § 15 AStG nur auf die reinen Strohmanngeschäfte verengen, wäre die Voraussetzung des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG sozusagen überflüssig.<sup>347</sup> Ferner hätte die Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO im Gegensatz zu § 15 AStG zur Folge, dass nunmehr die Finanzverwaltung in der Beweislast stehen würde.<sup>348</sup> Weiterhin ist es *Schulz* der zu Bedenken gibt, dass eine Einkommenszurechnung über § 15 AStG aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht der Familienstiftung im Inland dann von vornherein ausscheiden könnte, sollte die herrschende Stellung des Stifters den Ort der Geschäftsleitung im Inland begründen.<sup>349</sup>

Die dritte Voraussetzung schließlich soll die unverdächtige Motivlage für die Finanzverwaltung nachvollziehbar und überprüfbar machen. Es drückt sich darin auch aus, dass Staaten, die sich in steuerlichen Fragen nicht zur Amtshilfe bereit erklären, bzw Investitionen in solche Staaten, ein besonderes Misstrauen hinsichtlich der verfolgten Motive entgegengebracht wird.

Obschon der Gesetzgeber mit § 15 Abs. 6 AStG für Übereinstimmung mit gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben sorgen wollte, werden auch im Zusammenhang mit dieser Regelung verschiedenste Verstöße gegen das Europarecht ausgemacht. So soll die Möglichkeit zum Gegenbeweis nach § 21 Abs. 18 S. 1 AStG erst ab dem Veranlagungszeitraum 2009 gelten. Vor dem Hintergrund der EuGH-Rspr, die die Wirkung von Verstößen gegen das Gemeinschaftsrecht für die Vergangenheit feststellt,<sup>350</sup> hätte der Motivtest entsprechend auch rückwirkend für anwendbar erklärt werden müssen.<sup>351</sup> Zu vermuten ist, dass der Gesetzgeber hiermit verbundenen Verwaltungsaufwand sowie etwaige Steuerrückerstattungen zu meiden versuchte. Weiterhin wird die einseitige Beweislastumkehr des § 15 AStG zuungunsten des Steuerpflichtigen kritisiert sowie das Erfordernis des vollständigen Informationsaustausches zwischen den Staaten, was in beiden Fällen keine Entsprechung im Vergleichsfall des rein inländischen Sachverhalts kennt.<sup>352</sup> Auch diese beiden Aspekte werden ihre gesetzgeberische Intension neben der Absicherung unverdächtigter Motivlagen in der Verfahrensökonomie finden, was gleichwohl europarechtliche Verstöße nicht rechtfertigt. *Kraft* sieht auch in dem Erfordernis der Nachweiserbringung gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG

<sup>346</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 361; *Rundshagen* in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 23; *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 94 f.

<sup>347</sup> So wohl *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 94 f. und im Ergebnis *Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 194.

<sup>348</sup> Vgl. *Hey*, IStR 2009, 181 (183).

<sup>349</sup> Vgl. zutreffend *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 96 f.

<sup>350</sup> Vgl. etwa EuGH, Rs. C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, Rn. 32 ff.

<sup>351</sup> Vgl. *Hey*, IStR 2009, 181 (186); *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 169 f.

<sup>352</sup> Vgl. *Hey*, IStR 2009, 181 (183 ff.); dies tangiert abermals den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit sowie das allgemeine Freizügigkeitsrecht und kann keiner Rechtfertigung zugeführt werden, ohne dabei gegen das Prinzip der Verhältnismäßigkeit zu verstoßen; kritisch auch *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem AStG, 172 ff.; eine aA vertritt *Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 170 f., der auf Grundlage von EuGH-Rspr davon ausgeht, dass eine Möglichkeit zum Gegenbeweis im Einzelfall ausreichend ist und es insofern nicht auf eine eins-zu-eins Gleichstellung der ausländischen mit inländischen Familienstiftung ankommt. Allerdings sei bei objektiver Unmöglichkeit der Beschaffung von Information für den Gegenbeweis die Umkehr der Beweislast unverhältnismäßig.

schlechthin eine Schlechterbehandlung im Vergleich zum Inlandsfall.<sup>353</sup> Im Ergebnis kann daher der neu eingefügte Motivtest als unzureichend bewertet werden, die gemeinschaftsrechtliche Inkonformität der Beschränkung einschlägiger Grundfreiheiten durch § 15 AStG zu beseitigen. Dies gilt im Übrigen auch deswegen, weil sich § 15 Abs. 6 AStG nur auf EU- und EWR-Staaten beschränkt und Drittstaaten, auf die sich die Kapitalverkehrsfreiheit gleichfalls erstreckt, außen vor lässt.<sup>354</sup>

## 2. § 15 AStG im Hinblick auf liechtensteinische Stiftungen

Das liechtensteinische Stiftungs- und Stiftungssteuerrecht weist im Vergleich zum deutschen Recht einige Besonderheiten auf. In der liechtensteinischen Praxis vorherrschend ist die treuhänderische, vom Stifter kontrollierte Familienstiftung.<sup>355</sup> Deren Gründung wird durch den Stiftungsrat der Aufsichtsbehörde angezeigt und die Richtigkeit der angezeigten Angaben vom Treuhänder bestätigt.<sup>356</sup> Der Stiftungsrat fungiert dabei als Organ der Stiftung, die Kontrolle der Stiftung unterliegt lediglich den Begünstigten.<sup>357</sup> Im Gegensatz zum deutschen Stiftungsgedanken des eigentümerlosen Zweckvermögens ist es dem Stifter einer liechtensteinischen Stiftung nicht verwehrt, Einflussrechte auf das Vermögen der Familienstiftung, dh insb ein Widerrufsrecht auszuüben.<sup>358</sup> Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, das Stiftungsvermögen durch den Haftungszugriff von Dritten zu schützen, die so als Gläubiger von Bezugsberechtigten mangels eines Vollstreckungsabkommens zwischen Deutschland und Liechtenstein nicht in deren Bezugsberechtigung vollstrecken dürfen.<sup>359</sup> Steuerlich wird die liechtensteinische Familienstiftung bei Gründung mit einem Steuersatz von 2‰ und während des Bestehens laufend mit der sog. Kapitalsteuer iHv 1‰ belastet, die auf Stiftungskapital und Reserven erhoben und mit steigendem Kapital immer niedriger wird – in der Praxis begnügt sich die dortige Finanzverwaltung aber offenbar mit der Erhebung eines pauschalen Mindestbetrags von 1.000 CHF.<sup>360</sup> Ausländische Zuwendungsempfänger unterliegen in Liechtenstein keiner Besteuerung<sup>361</sup> und ebenso unter-

<sup>353</sup> Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 405 mwN.

<sup>354</sup> Vgl. *Kraft/Schulz*, European Taxation 2010, 215 (218).

<sup>355</sup> Vgl. idS *Schütz*, DB 2008, 603 (603); *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171 (171, 176); *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 28.

<sup>356</sup> Vgl. *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171 (174); *Schütz*, DB 2008, 603 (603).

<sup>357</sup> Vgl. *Lampert/Taisch*, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 521 (527), (530); *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171 (172 ff.).

<sup>358</sup> Vgl. *Schütz*, DB 2008, 603 (603); *Lampert/Taisch*, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 521 (527); *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171 (174 f.): durch Änderungen im liechtensteinischen Recht zum 01.04.2009 nähert sich allerdings auch die liechtensteinische Stiftung der Vorstellung des eigentümerlosen Zweckvermögens an, denn die vorbehaltenen Stifterrechte am Vermögen entfallen, als Folge der Reform, mit dem Ableben des Stifters.

<sup>359</sup> Vgl. *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171 (172, 175 f.).

<sup>360</sup> Vgl. *Wigand*, in: Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis, 213 (224); *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171 (174).

<sup>361</sup> Vgl. *Lampert/Taisch*, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 521 (533).

liegen Zuwendungen an die Stiftung keiner dortigen Erbschaft- oder Schenkungsteuer.<sup>362</sup>

Das liechtensteinische Stiftungswesen kann damit als sehr liberal, diskret und steuerlich vorteilhaft charakterisiert werden. Der Stifter kann Vermögen vor Zugriffen weitestgehend geschützt in einer liechtensteinischen Familienstiftung „parken“, sich aber gleichzeitig jegliche Einflussmöglichkeiten auf dieses Vermögen erhalten. Daraus resultiert eine ökonomische Attraktivität dortiger Stiftungen, die sich zahlenmäßig in ca. 47.500 Stiftungen niederschlägt<sup>363</sup> bei gleichzeitig nur etwa 36.000 Einwohnern Liechtensteins.<sup>364</sup>

Bedeutung kommt den liechtensteinischen Stiftungen vor dem Hintergrund von § 15 AStG neben der rein quantitativen Dimension auch aufgrund der Steuerhinterziehungen zu, die inzwischen aufgrund mehrerer Fälle von Datenkauf durch die deutsche Finanzverwaltung aufgedeckt bzw durch strafbefreiende Selbstanzeigen der deutschen Besteuerung zugeführt wurden.<sup>365</sup> Im Rahmen des § 15 AStG sind Stiftungen mit Sitz in Liechtenstein und Stifter bzw Begünstigten im Inland ferner deswegen ein relevanter Spezialfall, da die Voraussetzungen des Motivtests aus § 15 Abs. 6 AStG, die der Darlegung einer der Steuerflucht unverdächtigen Motivlage dienen, eigens auf diese Stiftungen abzielen.<sup>366</sup> Zu beachten gilt es dabei, dass seit Anfang des Jahres 2010 zwischen Deutschland und Liechtenstein ein sog. „*Tax Information Exchange Agreement*“ (TIEA) in Kraft getreten ist, das den Anforderungen des § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG an eine vergleichbare zwei- oder mehrseitige Vereinbarung genügt, die der Erteilung erforderlicher Auskünfte zur Durchführung der Besteuerung dient.<sup>367</sup>

Um also deutlich zu machen, welchen Besteuerungsfolgen sich Steuerflüchtige über liechtensteinische Stiftungen entzogen haben muss darauf hingewiesen werden, wie solche Stiftungen und Zuwendungen zwischen ihr und dem Stifter oder Begünstigten in Deutschland besteuert werden. Erb- bzw schenkungsteuerrechtlich ist der Gründungsvorgang einer als Treuhandverhältnis zu qualifizierenden Familienstiftung nach dem BFH-Urteil ebenso wie die Auskehrung bei Aufhebung kein steuerpflichtiger Erwerb.<sup>368</sup> Ist die Trennung der Verfügungsmacht über das Vermögen zwischen Stifter und Stiftung hingegen gegeben, so ist die Ausstattung der Stiftung gemäß § 7

<sup>362</sup> Vgl. *Wigand*, in: *Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte* (Hrsg.), *Stiftungen in der Praxis*, 213 (224).

<sup>363</sup> Vgl. Landesverwaltung Liechtenstein, *Statistisches Jahrbuch 2010*, 316, erhältlich im Internet unter: <[http://www.llv.li/pdf-llv-as-Kapitel\\_9\\_rechtspflege\\_und\\_kriminalitaet\\_2010](http://www.llv.li/pdf-llv-as-Kapitel_9_rechtspflege_und_kriminalitaet_2010)> (besucht am 23. Juli 2010). Zum Vergleich: in Deutschland gibt es ca. 15.500 Stiftungen, vgl. Bundesverband deutscher Stiftungen, *Stiftungen in Zahlen*, S. 3, zitiert bei *Lennert/Blum*, *ZEV* 2009, 171 (171).

<sup>364</sup> Vgl. Landesverwaltung Liechtenstein, *Basisdaten Liechtenstein 2009*, erhältlich im Internet unter: <<http://www.llv.li/llv-as-basisdaten>> (besucht am 23. Juli 2010).

<sup>365</sup> Vgl. *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), *AStG-Kommentar*, § 15, Rn. 61.

<sup>366</sup> Vgl. *Rehm/Nagler*, *IStR* 2008, 284 (287).

<sup>367</sup> Vgl. im Kontext des Motivtests der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 8 Abs. 2 S. 2 AStG, der insoweit dem des § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG vergleichbar ist, *Kraft*, *IStR* 2010, 440 (440 f.). Für liechtensteinische Stiftungen relevant ist Art. 5 Abs. 4 b), bb) des TIEA, wonach insb Auskünfte über Stifter und Begünstigte eingeholt werden dürfen.

<sup>368</sup> Vgl. BFH vom 28.06.2007, II R 21/05, in: *BStBl. II* 2007, 669 ff.; *Schütz*, *DB* 2008, 603 (604); *Lennert/Blum*, *ZEV* 2009, 171 (176).

Abs. 1 Nr. 8 ErbStG und ihre Aufhebung nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG steuerpflichtig, wobei bei der Gründung mangels Steuerklassenprivilegierung im Outbound-Fall die Steuerklasse III zur Anwendung gelangt, § 15 Abs. 1, Abs. 2 ErbStG, bei Aufhebung indessen das Verhältnis zwischen Stifter und Anfallsberechtigtem zugrunde gelegt wird.<sup>369</sup> Keine Schenkungsteuer fällt aber auf die satzungsgemäßen Zuwendungen an Destinatäre an.<sup>370</sup>

Aus ertragsteuerlicher Perspektive ist die Stiftung im Falle ihrer treuhänderischen Qualifikation ein Fall des § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO: das wirtschaftliche Eigentum des gestifteten Vermögens ist nach wie vor beim Stifter verblieben, weswegen ihm dessen Früchte für Zwecke der Ertragsbesteuerung unmittelbar über § 39 AO zugerechnet werden.<sup>371</sup> Obwohl dies also der Sachverhalt des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG wäre, würde, sofern man den Vorrang von § 39 AO vor § 15 AStG bejaht, die Norm und damit auch die installierten Voraussetzungen des Motivbeweises, ins Leere laufen. Auch nach mA ist die Stiftung als verdeckte Treuhand, die den Regelfall liechtensteinischer Familienstiftungen darstellt,<sup>372</sup> auch allein deswegen kein Fall von § 15 AStG, da im Rahmen des anzuwendenden Rechtstypenvergleichs eine solche Ausgestaltung ihrem Wesen nach nicht der Stiftung nach deutschem Recht entspricht.<sup>373</sup> Diese zeichnet sich nämlich gerade durch die Zweckwidmung des Vermögens, und damit durch den Entzug des Stiftungsvermögens von der Beeinflussung durch den Stifter aus. § 15 AStG würde bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen demnach dann eingreifen, wenn die liechtensteinische Familienstiftung sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich Eigentümerin des Vermögens ist, in Worten des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen dem Stifter rechtlich und tatsächlich entzogen ist.<sup>374</sup> Damit wäre also zugleich auch die erste Voraussetzung für die Nicht-Anwendung der Einkommenszurechnung gegeben. Und da seit Anfang 2010 durch das Amtshilfeabkommen zwischen Deutschland und Liechtenstein § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG genüge getan wird, sollte dann eine Zurechnung über § 15 AStG ausscheiden. Dies ist allerdings in zwei Punkten relativierungsbedürftig. Erstens stellt der Fall der Trennung der Verfügungsmacht wie bereits dargelegt in der Praxis und wohl auch insb bei den aktuellen Hinterziehungsfällen die Minderheit dar. Zweitens gilt der Gegenbeweis erst mit Wirkung ab 2009. Das bedeutet, dass für Veranlagungszeiträume vor 2009 § 15 AStG und seine Rechtsfolge bei Trennung der Verfügungsmacht greift und für den Veranlagungszeitraum 2009 bis 2010 mangels eines entsprechenden Abkommens iSd § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG ebenso.<sup>375</sup> Dies erscheint mA nach

<sup>369</sup> Vgl. *Bron/Seidel*, ErbStB 2010, 111 (115); *Schütz*, DB 2008, 603 (605).

<sup>370</sup> Vgl. *Schütz*, DB 2008, 603 (605).

<sup>371</sup> Vgl. *Göres/Kleinert*, NJW 2008, 1353 (1354); *Schütz*, DB 2008, 603 (605).

<sup>372</sup> Vgl. *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171 (176); *Wigand*, in: *Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte* (Hrsg.), *Stiftungen in der Praxis*, 213 (217).

<sup>373</sup> Mit demselben Ergebnis etwa auch *Wenz/Linn*, in: *Haase* (Hrsg.), *AStG-Kommentar*, § 15 AStG, Rn. 149, 32.

<sup>374</sup> Vgl. *Schütz*, DB 2008, 603 (605); *Schönfeld*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), *AStG-Kommentar*, § 15, Rn. 194.

<sup>375</sup> Vgl. aber kritisch dazu, denn es sollte auch für liechtensteinische Stiftungen gereicht haben, den Nachweis nach § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG erbracht zu haben, *Hey*, IStR 2009, 181 (186);

für die Veranlagungszeiträume vor 2009 frag- und kritikwürdig, da zu dieser Zeit § 15 AStG nicht europarechtskonform ausgestaltet war und hätte der EuGH diese Vorschrift für europarechtswidrig befunden, bevor der deutsche Gesetzgeber von sich aus reagierte, so hätte er dessen Anwendung wohl auch für die Vergangenheit für unzulässig erklärt.<sup>376</sup>

Greift § 15 AStG nicht, und findet eine tatsächliche Zuwendung der Stiftung an einen inländischen Destinatär statt, dann wird die Ausschüttung bei ihm einer Besteuerung unterworfen. Diese Besteuerung geschieht nur, wenn keine Zurechnung über § 15 AStG erfolgt ist, da sich sonst Doppelbesteuerung ergeben würde.<sup>377</sup> Nach bisheriger Rechtslage musste mit guten Gründen dem Wortlaut von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG entnommen werden, Zuwendungen ausländischer Stiftungen an inländische Destinatäre nicht unter diese Vorschrift subsumieren zu können. Denn § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG verlangte Einnahmen aus Leistungen eines Körperschaftsteuersubjekts iSd § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, und erfasste damit nicht Zuwendungen von ausländischen Stiftungen, für die dann vielmehr § 22 Nr. 1 S. 2 EStG gegolten haben müsste.<sup>378</sup> Nun wurde mit JStG 2010 klargestellt, dass nach dem neuen § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 EStG dieser auch für Bezüge ausländischer Stiftungen zu gelten hat, was rückwirkend für Veranlagungszeiträume ab 2009 gelten soll.<sup>379</sup>

Besteuerungsfolgen aufgrund ausländischer und speziell liechtensteinischer Familienstiftungen können sich also durchaus in mehrfacher Hinsicht, und zwar auch neben § 15 AStG ergeben. Nicht zuletzt kann bei Begründung der tatsächlichen Geschäftsführung im Inland eine unbeschränkte, sich auf das Welteinkommen erstreckende Körperschaftsteuerpflicht der Familienstiftung entstehen, wie *Wigand* anmerkt,<sup>380</sup> und nach mA gilt auch der Entstrickungsstatbestand des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, wenn inländische Wirtschaftsgüter im Zuge von Errichtung oder Zustiftung in die ausländische Familienstiftung überführt werden. Die aufgrund der dargelegten Besteuerungstatbestände entstandenen Steuerpflichtigkeiten führen bei fehlender Er-

*Rehm/Nagler*, IStR 2008, 284 (287); *Wenz/Linn*, in: Haase (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 148 ff.

<sup>376</sup> Vgl. etwa EuGH, Rs. C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, Rn. 32 ff.; wie hier wohl auch *Göres/Kleinert*, NJW 2008, 1353 (1356): „§ 15 AStG scheidet höchstwahrscheinlich aus, da die Vorschrift gegen höherrangiges Recht verstößt.“

<sup>377</sup> Vgl. BFH vom 02.02.1994, I R 66/92, in: BStBl. II 1994, 730; *Rundshagen*, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 6. Doppelt besteuern will die Finanzverwaltung das Einkommen allerdings bei fehlender Personenidentität, dh bei Auseinanderfallen von Zurechnungssubjekt des § 15 AStG einerseits (dies kann der Stifter sein) und Empfänger der tatsächlichen Bezüge andererseits (zB ein Abkömmling), vgl. Umkehrschluss aus Tz 15.1.5 AEASTG; kritisch hierzu *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 251 ff.; *Wenz/Linn*, in: Haase (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 109: diese Doppelerfassung desselben Besteuerungssubstrates ist unsachgerecht bzw widerspricht dem Zweck des § 15 AStG, der nicht darin besteht, eine Strafbesteuerung zu bewirken.

<sup>378</sup> Vgl. *Schütz*, DB 2008, 603 (605); *Wassermeyer*, DStR 2006, 1733 (1734 f.); *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG-Kommentar, § 15, Rn. 256 ff.: durch die Geltung der Abgeltungsteuer bei § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG oder des Teileinkünfteverfahrens iVm § 20 Abs. 8 EStG für inländische Stiftungszuwendungen bedeutete dies eine Ungleichbehandlung mit ausländischen (§ 22 EStG, keine Anwendung von § 3 Nr. 40 i) EStG).

<sup>379</sup> Vgl. *Bennecke/Schnitger*, IStR 2010, 432 (434); *Seidel*, ErbStB 2010, 204 (207).

<sup>380</sup> Vgl. *Wigand*, in: *Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte* (Hrsg.), *Stiftungen in der Praxis*, 213 (217).

klärung gegenüber dem Finanzamt (im Falle des § 15 AStG wird explizit durch § 17 Abs. 1 AStG die Mitwirkung an der Sachverhaltsaufklärung verlangt, für die ErbSt normiert § 30 ErbStG die Anzeigepflicht gegenüber dem Finanzamt) zu Steuerhinterziehung iSv § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 und Abs. 4 AO.<sup>381</sup> Durch den neuerlich institutionalisierten Informationsaustausch, die nicht abreißenden Angebote an Datenkauf und erhöhte Anforderungen an Mitwirkungspflichten über Sachverhalte mit Auslandsbezug (§§ 90 Abs. 2, 162 Abs. 2 S. 1 AO) hat sich dabei das Entdeckungsrisiko bislang nicht versteuerter Auslandseinkünfte erhöht.<sup>382</sup> In der Praxis kann dem der Steuerpflichtige durch strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1, 2 AO mit der Folge begegnen, die hinterzogenen Steuern ohne Strafverfahren „lediglich“ verzinst nach § 235 AO nachzahlen zu müssen. Dabei gilt es, die Selbstanzeige nur auf tatsächlich entstandene und damit hinterzogene Steuern zu richten, was eine genaue Überprüfung des jeweiligen Einzelfalls auf die erläuterten Besteuerungskonsequenzen hin erforderlich macht.<sup>383</sup>

## E. Zusammenfassende Schlussbetrachtung

Der wirtschaftliche Bezug des Stiftungswesens kann zum einen in der Besteuerung als Folge ökonomisch gesetzter Tatbestände und zum anderen in einer ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Rechtsform „Stiftung“ ausgemacht werden.

Auf Grundlage der Darlegung der Besteuerungstatbestände konnte gezeigt werden, dass eine Stiftung, sowohl die inländische als auch insb die ausländische Familienstiftung, grds nicht als besonderes Gestaltungsmodell zur Steuerersparnis taugt.<sup>384</sup> Im Gegenteil wird die inländische Familienstiftung einer recht umfassenden Besteuerung auf allen Ebenen mit verschiedenen Steuern zugeführt, so bei Gründung und Beendigung sowie während des Bestehens. Und auch auf die ausländische Familienstiftung wirkt eine sehr restriktive Durchgriffsbesteuerung, die gar die Rechtspersönlichkeit der Stiftung negiert. Hinzu kommt die mit § 15 AStG verbundene Rechtsunsicherheit: die Vorschrift wirkt nicht nur in ihrer Eigenschaft als pauschalisierende Missbrauchsnorm abschreckend, sondern auch allein durch ihre Unbestimmtheit und die damit zusammenhängenden Unklarheiten in der Rechtsanwendung. Angesichts der zunehmenden Bedeutung von Stiftungen ist der Gesetzgeber daher aufgerufen, an dieser Stelle effizienteres Recht zu schaffen.<sup>385</sup> Immerhin wurde die pauschale Missbrauchsunterstellung auf Druck der Europäischen Kommission hin für innergemeinschaftliche Familienstiftungen aufgehoben, wenngleich gezeigt werden konnte, dass dadurch nicht alle Bedenken gegen § 15 AStG ausgeräumt sein dürften.

Aktuelle Problembereiche konnten weiterhin in dem mangelnden Schutz der Bezeichnung Stiftung und teilweise unzulänglicher Rechnungslegungspflichten identi-

<sup>381</sup> Vgl. auch *Göres/Kleinert*, NJW 2008, 1353 (1354 ff.).

<sup>382</sup> Vgl. *Bronl/Seidel*, ErbStB 2010, 111 (111 f.).

<sup>383</sup> Vgl. *Ibid.*, 111 (115).

<sup>384</sup> So auch *Pöllath/Richter*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 453 (462 f.).

<sup>385</sup> Zu dieser Notwendigkeit im Allgemeinen auch schon *Karpen*, Gemeinnützige Stiftungen, 29.

ziert werden, in Unstimmigkeiten bzgl der Besteuerung von Stiftungszuwendungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie in der Europarechtswidrigkeit der Beschränkung der Steuerklassenprivilegierung auf inländische Familienstiftungen.

Stiftungen sind daher vielmehr als zivilrechtliches Gestaltungsmodell geeignet. Aufgrund des abgesicherten Vermögens einer Stiftung ohne Beteiligungsrechte an diesem und wegen der Möglichkeit für den Stifter, seinen Willen über die Verwendung der Werte dauerhaft festzulegen, gilt die Stiftung gemeinhin als ökonomisch vorteilhaftes Instrument einer Unternehmens- und Vermögensnachfolgeplanung bzw. sog. *Asset Protection* bei gleichzeitiger Begünstigung der Familie.<sup>386</sup>

Sofern keine eigennützigen Motive verfolgt werden, oder solche sich weniger in finanziellen als mehr in Image-Interessen äußern, kann sich die gemeinnützige Stiftung anbieten, die Vorteile der gesellschaftsrechtlichen Strukturmerkmale zu verbinden mit einer nahezu völligen Steuerbefreiung von der Gründungsbesteuerung über die laufende Besteuerung bis hin zur Besteuerung bei etwaiger Aufhebung – und dies, rechtfertigt durch den gesellschaftlichen Nutzen der Gemeinnützigkeit, sowohl auf Seiten der Stiftung als auch auf Seiten derjenigen Personen, die die Stiftung überhaupt erst ins Leben rufen und mittels Zuwendungen in der Erfüllung ihrer Zwecke unterstützen.

Abschließend kann somit konstatiert werden, dass sich die Bezüge zum Stiftungs-wesen quer durch die verschiedenartigsten Rechtsmaterien und Bereiche des Steuerrechts ziehen. Die ausländische Familienstiftung ist aus steuerlicher Sicht unvorteilhaft, die inländische eher zivilrechtlich motiviert und die gemeinnützige Stiftung auch aufgrund des hohen, mit ihr verbundenen Ansehens, ein nach wie vor gefragtes Modell der Umsetzung zivilgesellschaftlichen Engagements.

<sup>386</sup> Vgl. etwa v. Oertzen/Hosser, ZEV 2010, 168 (170 ff.); Ihle, RNotZ 2009, 557 (567 ff.).

## SCHRIFTTUM

- Andrick*, Bernd, Das Öffentliche Recht – Garant eines leistungsfähigen Stiftungswesens, in: Saenger, Ingo/Bayer, Walter/Koch, Elisabeth/Körper, Torsten (Hrsg.), Gründen und Stiften: Festschrift zum 70. Geburtstag des Jenaer Gründungsdekans und Stiftungsrechtlers Olaf Werner, Baden-Baden 2009, 31-44.
- /*Suerbaum*, Joachim, Stiftung und Aufsicht: Dogmatik – Stiftungspraxis – Reformbestrebungen, München 2001.
- Ax*, Rolf/*Große*, Thomas/*Melchior*, Jürgen (Hrsg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung – Kommentar, 19. Auflage, Stuttgart 2007.
- Bennecke*, Andreas/*Schnitger*, Arne, Neuerungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, Internationales Steuerrecht 2010, 432-439.
- Berndt*, Hans, Stiftungen und Unternehmen: Rechtsvorschriften, Besteuerung, Zweckmäßigkeit, 5. Auflage, Herne/Berlin 1995.
- Beuthien*, Volker, Gesellschaftsrechtliche Bedeutung, Begriff und Arten der Stiftung, in: Beuthien, Volker/Gummert, Hans (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, 3. Auflage, München 2009, 1083-1098.
- Binz*, Mark K./*Sorg*, Martin H., Die Doppelstiftung im Steuerrecht, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2005, 520-523.
- Birk*, Dieter, Steuerrecht, 11. Auflage, Heidelberg/München/Landsberg/ua 2008.
- Bott*, Harald, Partielle Steuerpflicht, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH; Recht, Steuern, Personal, 2. Auflage, München 2005, 369-517.
- Bron*, Jan Frederik, Das Treaty Override im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen, Internationales Steuerrecht 2007, 431-436.
- /*Seidel*, Karsten, Informationsaustausch, Datenkauf sowie Selbstanzeige bei Stiftungs- und Truststrukturen, Erbschaftsteuerberater 2010, 111-116.
- Burgard*, Ulrich, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht – Zur Einführung korporativer Strukturen bei der Stiftung, Köln 2006.
- Das neue Stiftungsprivatrecht, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2002, 697-702.
- Campenhausen*, Axel Freiherr von, Stiftungen des öffentlichen Rechts, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 513-542.
- Carstensen*, Carsten, Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, Frankfurt 1994.
- Feick*, Ernst Martin, Stiftungssteuerrecht, in: Scherer, Stephan (Hrsg.), Münchner Anwalts- handbuch Erbrecht, 3. Auflage, München 2010, Rn. 1-33.
- Flick*, Hans/*Wassermeyer*, Franz/*Baumhoff*, Hubertus (Hrsg.), Außensteuergesetz – Kommentar, Band II (§§ 7-14-15 AStG), Loseblattsammlung, 65. Ergänzungslieferung, Rechts- stand November 2009.
- Gebel*, Dieter, Erbschaftsteuer bei der Stiftung von Todes wegen, Betriebsberater 2001, 2554-2560.
- Geserich*, Stephan, Das Spendenrecht, in: Jachmann, Monika (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, Köln 2003, 245-278.
- Göres*, Ulrich L./*Kleinert*, Jens, Die Liechtensteinische Finanzaffäre – Steuer- und steuerstraf- rechtliche Konsequenzen, Neue Juristische Wochenschrift 2008, 1353-1359.

- Gosch*, Dietmar (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 2. Auflage, München 2009.
- Über das Treaty Overriding: Bestandsaufnahme – Verfassungsrecht, Europarecht, Internationales Steuerrecht 2008, 413-421.
- Haase*, Florian (Hrsg.), Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, Heidelberg 2009.
- Europäisches und Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Heidelberg/München/Landsberg/ua 2009.
- Haase-Theobald*, Cordula, Die Stiftungslandschaft in Deutschland, in: Wigand, Klaus/Haase-Theobald, Cordula/Heuel, Markus/Stolte, Stefan (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis: Recht, Steuern, Beratung, 2. Auflage, Wiesbaden 2009, 23-31.
- Die Rechnungslegung und Steuererklärung einer Stiftung, in: Wigand, Klaus/Haase-Theobald, Cordula/Heuel, Markus/Stolte, Stefan (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis: Recht, Steuern, Beratung, 2. Auflage, Wiesbaden 2009, 133-144.
  - Vermögensausstattung und -anlage von Stiftungen, in: Wigand, Klaus/Haase-Theobald, Cordula/Heuel, Markus/Stolte, Stefan (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis: Recht, Steuern, Beratung, 2. Auflage, Wiesbaden 2009, 145-157.
- Halaczinsky*, Raymond, Körperschaftsteuer, in: Troll, Max/Wallenhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 5. Auflage, München 2004, 437-480.
- Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: Troll, Max/Wallenhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 5. Auflage, München 2004, 623-712.
- Hartmann*, Maren, Die gemeinnützige Stiftung, in: Graf Strachwitz, Rupert/Mercker, Florian (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis: Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005, 381-399.
- /*Richter*, Andreas, Die Besteuerung von nicht-steuerbegünstigten Stiftungen, insbesondere von Familienstiftungen, in: Graf Strachwitz, Rupert/Mercker, Florian (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis: Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005, 416-432.
- Herrmann*, Carl/*Heuer*, Gerhard/*Raupach*, Arndt (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Band 3: §§ 3a-4c EStG, Loseblattsammlung, 240. Ergänzungslieferung, Rechtstand April 2010.
- Heuermann*, Bernd (Hrsg.), Blümich: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer – Kommentar, Band 4: KStG, GewStG, Loseblattsammlung, 105. Ergänzungslieferung, Rechtstand März 2010.
- Hey*, Johanna, Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen gemäß § 15 AStG i. d. F. des JStG 2009 – europa- und verfassungswidrig!, Internationales Steuerrecht 2009, 181-190.
- Hof*, Hagen, Die Entstehung der Stiftung, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 95-163.
- Stiftungszweck, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 164-205.
  - Vermögen und Erträge, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 264-312.
  - Stiftungsaufsicht, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 313-393.

- Unselbstständige Stiftung, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 593-630.
- Hüttemann*, Rainer, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln 2008.
- Ihle*, Jörg, Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolgeplanung: Teil 2, RNotZ 2009, 621-642.
- Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolgeplanung: Teil 1, Rheinische Notarzeitschrift 2009, 557-573.
- Jakob*, Dominique, Schutz der Stiftung – Die Stiftung und ihre Rechtsverhältnisse im Widerstreit der Interessen, Tübingen 2006.
- Jaretzke*, Petra, Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf deutsche Stiftungen – Eine Befragung von Entscheidern in 110 deutschen Stiftungen (herausgegeben von PricewaterhouseCoopers), Frankfurt am Main, 2009.
- Jülicher*, Marc, Ausländische Stiftungen, in: Flick, Hans/Piltz, Detlev J. (Hrsg.), Der internationale Erbfall – Erbrecht, Internationales Privatrecht, Erbschaftsteuerrecht, 2. Auflage, München 2008, 440-450.
- Karpen*, Ulrich, Gemeinnützige Stiftungen im pluralistischen Rechtsstaat – neuere Entwicklungen des amerikanischen und deutschen Stiftungs(steuere)rechtes, Frankfurt am Main 1980.
- Kellersmann*, Dietrich/*Schnitger*, Arne, Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, Internationales Steuerrecht 2005, 253-261.
- Kessler*, Wolfgang/*Müller*, Matthias, Zahlungen einer Familienstiftung an Familienangehörige als Einkünfte aus Kapitalvermögen – Schuldner der Kapitalertragsteuer, Deutsches Steuerrecht 2011, 614-616.
- Kinzel*, Ulrich-Peter, Nachfolgeplanung mit Familienstiftungen: § 15 AStG zwischen Hindernis und Europarechtswidrigkeit, Internationales Steuerrecht 2005, 624-629.
- Kirchbain*, Christian, Stiftungsbezüge als Kapitaleinkünfte? – Zugleich Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 27. 6. 2006, Betriebsberater 2006, 2387-2390.
- Kirchhof*, Paul, Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, in: Jachmann, Monika (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, Köln 2003, 1-9.
- /*Söhn*, Hartmut/*Mellinghoff*, Rudolf (Hrsg.), Einkommensteuergesetz – Kommentar, Band 4: §§ 3b, 3c, 4 (bis Teil E), Loseblattsammlung, 206. Ergänzungslieferung, Rechtstand März 2010.
- /*Söhn*, Hartmut/*Mellinghoff*, Rudolf (Hrsg.), Einkommensteuergesetz – Kommentar, Band 6: §§ 5 (ab Teil D), 5a, 6, Loseblattsammlung, 206. Ergänzungslieferung, Rechtstand März 2010.
- /*Söhn*, Hartmut/*Mellinghoff*, Rudolf (Hrsg.), Einkommensteuergesetz – Kommentar, Band 12: §§ 15a, 15b, 16, 17, Loseblattsammlung, 206. Ergänzungslieferung, Rechtstand März 2010.
- /*Söhn*, Hartmut/*Mellinghoff*, Rudolf (Hrsg.), Einkommensteuergesetz – Kommentar, Band 13: §§ 18, 19, 19a, 20, Loseblattsammlung, 206. Ergänzungslieferung, Rechtstand März 2010.
- Koss*, Claus, Grundlagen des Steuerrechts für Stiftungen, in: Graf Strachwitz, Rupert/Mercker, Florian (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis: Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005, 375-380.

- Kraft, Cornelia/Kraft, Gerhard*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung: Die wichtigsten Steuerarten und ihr Zusammenwirken, 3. Auflage, Wiesbaden 2009.
- Kraft, Gerhard/Hause, Katja*, Die Gemeinschaftswidrigkeit des § 15 AStG zur Besteuerung ausländischer Familienstiftungen aus dem Blickwinkel der EuGH-Rechtsprechung, Der Betrieb 2006, 414-418.
- Kraft, Gerhard* (Hrsg.), Außensteuergesetz – Kommentar, München 2009.
- /*Schulz, Kay Alexander*, The Compatibility of the German Taxation of Foreign Private Foundations with EU Law, European Taxation 2010, 215-219.
  - Die Auswirkungen des TIEA Deutschland-Liechtenstein auf die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, Internationales Steuerrecht 2010, 440-442.
- Kußmaul, Heinz/Meyering, Stephan*, Die Rechnungslegung der Stiftung, Deutsches Steuerrecht 2004, 371-376.
- Lademann, Fritz* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz – Nebengesetze I: Kommentar, Loseblattsammlung, 173.Ergänzungslieferung, Rechtstand März 2010.
- Lampert, Siegbert/Taisch, Franco*, Stiftungen im liechtensteinischen Recht, in: Hopt, Klaus/Reuter, Dieter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa: Stiftungsrecht und Stiftungsrechtsreform in Deutschland, den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, der Schweiz, Liechtenstein und den USA, Köln 2001, 521-540.
- Landsittel, Ralph*, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen: Voraussetzungen und Realisierungen nach bürgerlichem, Gesellschafts- und Steuerrecht, 3. Auflage, Freiburg/München/Berlin 2006.
- Lennert, Philipp/Blum, Hans Christian*, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht: Zivil- und steuerrechtliche Einordnung nach der Stiftungsrechtsreform, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2009, 171-177.
- Löwe, Marion*, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen: Anforderungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung der Regelungen in Deutschland, USA und Großbritannien, Berlin 2003.
- Mattheus, Daniela*, Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität, Deutsches Steuerrecht 2003, 254-259.
- Meincke, Jens Peter* (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 15. Auflage, München 2009.
- Mercker, Florian*, Die Familienstiftung, in: Graf Strachwitz, Rupert/Mercker, Florian (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis: Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005, 328-336.
- Meyn, Christian/Richter, Andreas*, Die Stiftung: Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis, Freiburg/München/Berlin 2004.
- Nietzer, Wolf M./Stadie, Volker*, Die Familienstiftung & Co. KG – eine Alternative für die Nachfolgeregelung bei Familienunternehmen, Neue Juristische Wochenschrift 2000, 3457-3461.
- Oertzen, Christian von/Hosser, Marcus*, Asset Protection mit inländischen Familienstiftungen, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2010, 168-174.
- Orth, Manfred*, Publizität, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 752-765.
- Finanzierung und Mittelverwendung gemeinnütziger Organisationen, in: Jachmann, Monika (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, Köln 2003, 177-243.

- Otto*, Lieselotte, Handbuch der Stiftungspraxis: Stiftungsrecht, Steuerrecht und Rechnungslegung bei Stiftungen, Köln 2007.
- Pahlke*, Armin/*Franz*, Willy (Hrsg.), Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar, 3. Auflage, München 2005.
- *Koenig*, Ulrich, (Hrsg.) Abgabenordnung – Kommentar, 2. Auflage, München 2009.
- Pöllath*, Reinhard/*Richter*, Andreas, Die Unternehmensstiftung, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 411-452.
- Die Familienstiftung, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 453-501.
  - Grundzüge der Besteuerung, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 767- 787.
  - Errichtung einer Stiftung und Zustiftung, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 788-839.
  - Besteuerung von Stiftungen und Destinatären während des Bestehens der Stiftung, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 840-882.
  - Aufhebung einer Stiftung, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 883-901.
  - Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Stiftungen, in: Seifart, Werner/Campenhausen, Axel Freiherr von (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München 2009, 902-997.
- Pues*, Lothar/*Scheerbarth*, Walter, Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, 2. Auflage, München 2004.
- Rasche*, Ralf, Umsatzsteuer, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH; Recht, Steuern, Personal, 2. Auflage, München 2005, 705-744.
- Besondere Verkehrssteuern und Grundsteuer, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH; Recht, Steuern, Personal, 2. Auflage, München 2005, 745-762.
- Rawert*, Peter, Stiftung und Unternehmen, in: Kötz, Hein/Rawert, Peter/Schmidt, Karsen/Walz, Rainer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2003, Baden-Baden 2004, 1-16.
- Rehm*, Helmut/*Nagler*, Jürgen, Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen (§ 15 AStG) und die Empfängerbenennung (§ 160 AO) auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts, Internationales Steuerrecht 2008, 284-290.
- Richter*, Andreas, Die Familienstiftung, in: Beuthien, Volker/Gummert, Hans (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, 3. Auflage, München 2009, 1174-1223.
- Rieder*, Bernhard/*Huemer*, Daniela, Gesellschaftsrecht, Wien 2009.
- Riehmer*, Klaus, Körperschaften als Stiftungsorganisationen: eine Untersuchung stiftungsartiger Körperschaften in Deutschland, England und den USA, Baden-Baden 1993.
- Rödding*, Adalbert, Änderungen der Zinsschranke durch das neue Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Deutsches Steuerrecht 2009, 2649-2652.
- Säcker*, Franz/*Rixecker*, Roland (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Band 1, 5. Auflage, München 2006.

- Saenger*, Ingo, Stiftungskörperschaften – Anspruch und Wirklichkeit, in: Saenger, Ingo/Bayer, Walter/Koch, Elisabeth/Körber, Torsten (Hrsg.), Gründen und Stiften: Festschrift zum 70. Geburtstag des Jenaer Gründungsdekans und Stiftungsrechtlers Olaf Werner, Baden-Baden 2009, 165-178.
- Sandberg*, Berit, Grundsätze ordnungsgemäßer Jahresrechnung für Stiftungen: Entwurf eines stiftungsspezifischen GoB-Pendants, Baden-Baden 2001.
- Schäfer*, Henry/*Schröder*, Michael, Nachhaltige Kapitalanlagen für Stiftungen, Baden-Baden 2009.
- Schauhoff*, Stephan, Stiftungsrecht, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH; Recht, Steuern, Personal, 2. Auflage, München 2005, 107-183.
- Gemeinnützigkeit, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH, Recht, Steuern, Personal, 2. Auflage, München 2005, 213-271.
  - Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeiten, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH; Recht, Steuern, Personal, 2. Auflage, München 2005, 273-367.
- Schiffer*, K. Jan, Zur Entwicklung des Stiftungszivilrechts in den Jahren 2000 bis 2003, Neue Juristische Wochenschrift 2004, 2497-2500.
- Schlüter*, Andreas, Die Stiftung als Unternehmenseigentümerin, in: Graf Strachwitz, Rupert Graf/Mercker, Florian (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis: Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005, 315-327.
- /*Stolte*, Stefan, Stiftungsrecht: Erscheinungsformen und Errichtung der Stiftung, Stiftungsaufsicht, Verwaltung des Stiftungsvermögens, Besteuerung von Stiftung und Stifter, Internationales Stiftungsrecht, München 2007.
- Schmidt*, Ludwig (Hrsg.), Einkommensteuergesetz – Kommentar, 29. Auflage, München 2010.
- Schmidt-Jortzig*, Edzard, Stifterfreiheit – Bedingungen eines Grundrechts auf Stiftung, in: Graf Strachwitz, Rupert/Mercker, Florian (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis: Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005, 55-65.
- Schönfeld*, Jens, Probleme der neuen einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für Zwecke der Anwendung des § 15 AStG (ausländische Familienstiftungen), Internationales Steuerrecht 2009, 16-19.
- Schulte*, Martin, Staat und Stiftung – Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des Stiftungsrechts und der Stiftungsaufsicht, Heidelberg 1989.
- Schulz*, Kay Alexander, Die Besteuerung von Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz: Analyse und Perspektiven, Halle 2010.
- Schütz*, Robert, Die Besteuerung ausländischer, insbesondere liechtensteinischer Familienstiftungen und ihrer Begünstigten in Deutschland, Der Betrieb 2008, 603-607.
- Schwake*, Johannes, Stiftung bürgerlichen Rechts, in: Beuthien, Volker/Gummert, Hans (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, 3. Auflage, München 2009, 1099-1174.
- Schwarz*, Günter, Zur Neuregelung des Stiftungsprivatrechts (Teil II), Deutsches Steuerrecht 2002, 1767-1773.
- Seer*, Roman, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, in: Jachmann, Monika (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, Köln 2003, 11-48.

- Seidel*, Karsten, Stiftungs- und Stiftungssteuerrecht – aktuelle Beratungsaspekte, Erbschaftsteuerberater 2010, 204-215.
- Sistermann*, Christian/*Brinkmann*, Jan, Die neue Sanierungsklausel in § 8c KStG: Vorübergehende Entschärfung der Mantelkaufregelung für Unternehmen in der Krise, DStR 2009, 1453-1457.
- Sorg*, Martin H., Die Familienstiftung: Wesen, Probleme, Gestaltungsvorschläge für die Praxis, Baden-Baden 1984.
- Sorgenfrei*, Ulrich, Private Vermögensverwaltung contra gewerblicher Wertpapierhandel, Finanzrundschau 1999, 61-76.
- Strunk*, Günther/*Kaminski*, Bert/*Köhler*, Stefan (Hrsg.), Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, Loseblattsammlung, 20. Ergänzungslieferung, Rechtsstand Januar 2010.
- Tipke*, Klaus/*Kruse*, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Kommentar zur AO und FGO, §§ 1-154 AO, Loseblattsammlung, 122. Ergänzungslieferung, Rechtsstand März 2010.
- Troll*, Max/*Gebel*, Dieter/*Jülicher*, Marc (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 38. Auflage, München 2009.
- Wachter*, Thomas, Steuerliche Behandlung von Stiftungen zwischen Errichtung und Anerkennung, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2003, 445-449.
- */Richter*, Andreas, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal 2007.
- Wallenhorst*, Rolf, Allgemeines zur Gemeinnützigkeit, in: *Troll*, Max/*Wallenhorst*, Rolf/*Halaczinsky*, Raymond (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 5. Auflage, München 2004, 61-170.
- Wassermeyer*, Franz, Einkommenszurechnung nach § 15 AStG, Internationales Steuerrecht 2009, 191-195.
- Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen, Deutsches Steuerrecht 2006, 1733-1736.
- Westebbe*, Achim, Die Stiftungstreuhand: Eine Untersuchung des Privatrechts der unselbstständigen gemeinnützigen Stiftung mit rechtsvergleichen Hinweisen auf den charitable trust, Baden-Baden, 2009.
- Wigand*, Klaus, Allgemeines über Stiftungen, in: *Wigand*, Klaus/*Haase-Theobald*, Cordula/*Heuel*, Markus/*Stolte*, Stefan (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis: Recht, Steuern, Beratung, 2. Auflage, Wiesbaden 2009, 32-40.
- Grundlagen des Stiftungssteuerrechts, in: *Wigand*, Klaus/*Haase-Theobald*, Cordula/*Heuel*, Markus/*Stolte*, Stefan (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis: Recht, Steuern, Beratung, 2. Auflage, Wiesbaden 2009, 99-132.
- Ausländische Familienstiftungen und Trusts, in: *Wigand*, Klaus/*Haase-Theobald*, Cordula/*Heuel*, Markus/*Stolte*, Stefan (Hrsg.), Stiftungen in der Praxis: Recht, Steuern, Beratung, 2. Auflage, Wiesbaden 2009, 213-225.
- Windbichler*, Christine, Gesellschaftsrecht, 22. Auflage, München 2009.
- Zimmer*, Annette, Stiftungen als Organisationen der Zivilgesellschaft, in: *Strachwitz*, Rupert/*Graf/Mercker*, Florian (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis: Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005, 9-21.



## **Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht**

(bis Heft 13 erschienen unter dem Titel: Arbeitspapiere aus dem  
Institut für Wirtschaftsrecht – ISSN 1619-5388)

ISSN 1612-1368 (print)  
ISSN 1868-1778 (elektr.)

### **Bislang erschienene Hefte**

- Heft 1 Wiebe-Katrin Boie, Der Handel mit Emissionsrechten in der EG/EU – Neue Rechtssetzungsinitiative der EG-Kommission, März 2002, ISBN 3-86010-639-2
- Heft 2 Susanne Rudisch, Die institutionelle Struktur der Welthandelsorganisation (WTO): Reformüberlegungen, April 2002, ISBN 3-86010-646-5
- Heft 3 Jost Delbrück, Das Staatsbild im Zeitalter wirtschaftsrechtlicher Globalisierung, Juli 2002, ISBN 3-86010-654-6
- Heft 4 Christian Tietje, Die historische Entwicklung der rechtlichen Disziplinierung technischer Handelshemmnisse im GATT 1947 und in der WTO-Rechtsordnung, August 2002, ISBN 3-86010-655-4
- Heft 5 Ludwig Gramlich, Das französische Asbestverbot vor der WTO, August 2002, ISBN 3-86010-653-8
- Heft 6 Sebastian Wolf, Regulative Maßnahmen zum Schutz vor gentechnisch veränderten Organismen und Welthandelsrecht, September 2002, ISBN 3-86010-658-9
- Heft 7 Bernhard Kluttig/Karsten Nowrot, Der „Bipartisan Trade Promotion Authority Act of 2002“ – Implikationen für die Doha-Runde der WTO, September 2002, ISBN 3-86010-659-7
- Heft 8 Karsten Nowrot, Verfassungsrechtlicher Eigentumsschutz von Internet-Domains, Oktober 2002, ISBN 3-86010-664-3
- Heft 9 Martin Winkler, Der Treibhausgas-Emissionsrechtehandel im Umweltvölkerrecht, November 2002, ISBN 3-86010-665-1
- Heft 10 Christian Tietje, Grundstrukturen und aktuelle Entwicklungen des Rechts der Beilegung internationaler Investitionsstreitigkeiten, Januar 2003, ISBN 3-86010-671-6
- Heft 11 Gerhard Kraft/Manfred Jäger/Anja Dreiling, Abwehrmaßnahmen gegen feindliche Übernahmen im Spiegel rechtspolitischer Diskussion und ökonomischer Sinnhaftigkeit, Februar 2003, ISBN 3-86010-647-0
- Heft 12 Bernhard Kluttig, Welthandelsrecht und Umweltschutz – Kohärenz statt Konkurrenz, März 2003, ISBN 3-86010-680-5
- Heft 13 Gerhard Kraft, Das Corporate Governance-Leitbild des deutschen Unternehmenssteuerrechts: Bestandsaufnahme – Kritik – Reformbedarf, April 2003, ISBN 3-86010-682-1

- Heft 14 Karsten Nowrot/Yvonne Wardin, Liberalisierung der Wasserversorgung in der WTO-Rechtsordnung – Die Verwirklichung des Menschenrechts auf Wasser als Aufgabe einer transnationalen Verantwortungsgemeinschaft, Juni 2003, ISBN 3-86010-686-4
- Heft 15 Alexander Böhmer/Guido Glania, The Doha Development Round: Reintegrating Business Interests into the Agenda – WTO Negotiations from a German Industry Perspective, Juni 2003, ISBN 3-86010-687-2
- Heft 16 Dieter Schneider, „Freimütige, lustige und ernsthafte, jedoch vernunft- und gesetzmäßige Gedanken“ (Thomasius) über die Entwicklung der Lehre vom gerechten Preis und fair value, Juli 2003, ISBN 3-86010-696-1
- Heft 17 Andy Ruzik, Die Anwendung von Europarecht durch Schiedsgerichte, August 2003, ISBN 3-86010-697-X
- Heft 18 Michael Slonina, Gesundheitsschutz contra geistiges Eigentum? Aktuelle Probleme des TRIPS-Übereinkommens, August 2003, ISBN 3-86010-698-8
- Heft 19 Lorenz Schomerus, Die Uruguay-Runde: Erfahrungen eines Chef-Unterhändlers, September 2003, ISBN 3-86010-704-6
- Heft 20 Michael Slonina, Durchbruch im Spannungsverhältnis TRIPS and Health: Die WTO-Entscheidung zu Exporten unter Zwangslizenzen, September 2003, ISBN 3-86010-705-4
- Heft 21 Karsten Nowrot, Die UN-Norms on the Responsibility of Transnational Corporations and Other Business Enterprises with Regard to Human Rights – Gelungener Beitrag zur transnationalen Rechtsverwirklichung oder das Ende des Global Compact?, September 2003, ISBN 3-86010-706-2
- Heft 22 Gerhard Kraft/Ronald Krengel, Economic Analysis of Tax Law – Current and Past Research Investigated from a German Tax Perspective, Oktober 2003, ISBN 3-86010-715-1
- Heft 23 Ingeborg Fogt Bergby, Grundlagen und aktuelle Entwicklungen im Streitbeilegungsrecht nach dem Energiechartavertrag aus norwegischer Perspektive, November 2003, ISBN 3-86010-719-4
- Heft 24 Lilian Habermann/Holger Pietzsch, Individualrechtsschutz im EG-Antidumpingrecht: Grundlagen und aktuelle Entwicklungen, Februar 2004, ISBN 3-86010-722-4
- Heft 25 Matthias Hornberg, Corporate Governance: The Combined Code 1998 as a Standard for Directors' Duties, März 2004, ISBN 3-86010-724-0
- Heft 26 Christian Tietje, Current Developments under the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures as an Example for the Functional Unity of Domestic and International Trade Law, März 2004, ISBN 3-86010-726-7
- Heft 27 Henning Jessen, Zollpräferenzen für Entwicklungsländer: WTO-rechtliche Anforderungen an Selektivität und Konditionalität – Die GSP-Entscheidung des WTO Panel und Appellate Body, Mai 2004, ISBN 3-86010-730-5

- Heft 28 Tillmann Rudolf Braun, Investment Protection under WTO Law – New Developments in the Aftermath of Cancún, Mai 2004, ISBN 3-86010-731-3
- Heft 29 Juliane Thieme, Latente Steuern – Der Einfluss internationaler Bilanzierungsvorschriften auf die Rechnungslegung in Deutschland, Juni 2004, ISBN 3-86010-733-X
- Heft 30 Bernhard Kluttig, Die Klagebefugnis Privater gegen EU-Rechtsakte in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes: Und die Hoffnung stirbt zuletzt..., September 2004, ISBN 3-86010-746-1
- Heft 31 Ulrich Immenga, Internationales Wettbewerbsrecht: Unilateralismus, Bilateralismus, Multilateralismus, Oktober 2004, ISBN 3-86010-748-8
- Heft 32 Horst G. Krenzler, Die Uruguay Runde aus Sicht der Europäischen Union, Oktober 2004, ISBN 3-86010-749-6
- Heft 33 Karsten Nowrot, Global Governance and International Law, November 2004, ISBN 3-86010-750-X
- Heft 34 Ulrich Beyer/Carsten Oehme/Friederike Karmrodt, Der Einfluss der Europäischen Grundrechtecharta auf die Verfahrensgarantien im Unionsrecht, November 2004, ISBN 3-86010-755-0
- Heft 35 Frank Rieger/Johannes Jester/ Michael Sturm, Das Europäische Kartellverfahren: Rechte und Stellung der Beteiligten nach Inkrafttreten der VO 1/03, Dezember 2004, ISBN 3-86010-764-X
- Heft 36 Kay Wissenbach, Systemwechsel im europäischen Kartellrecht: Dezentralisierte Rechtsanwendung in transnationalen Wettbewerbsbeziehungen durch die VO 1/03, Februar 2005, ISBN 3-86010-766-6
- Heft 37 Christian Tietje, Die Argentinien-Krise aus rechtlicher Sicht: Staatsanleihen und Staateninsolvenz, Februar 2005, ISBN 3-86010-770-4
- Heft 38 Matthias Bickel, Die Argentinien-Krise aus ökonomischer Sicht: Herausforderungen an Finanzsystem und Kapitalmarkt, März 2005, ISBN 3-86010-772-0
- Heft 39 Nicole Steinat, Comply or Explain – Die Akzeptanz von Corporate Governance Kodizes in Deutschland und Großbritannien, April 2005, ISBN 3-86010-774-7
- Heft 40 Karoline Robra, Welthandelsrechtliche Aspekte der internationalen Besteuerung aus europäischer Perspektive, Mai 2005, ISBN 3-86010-782-8
- Heft 41 Jan Bron, Grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften in der EG, Juli 2005, ISBN 3-86010-791-7
- Heft 42 Christian Tietje/Sebastian Wolf, REACH Registration of Imported Substances – Compatibility with WTO Rules, July 2005, ISBN 3-86010-793-3
- Heft 43 Claudia Decker, The Tension between Political and Legal Interests in Trade Disputes: The Case of the TEP Steering Group, August 2005, ISBN 3-86010-796-8

- Heft 44 Christian Tietje (Hrsg.), Der Beitritt Russlands zur Welthandelsorganisation (WTO), August 2005, ISBN 3-86010-798-4
- Heft 45 Wang Heng, Analyzing the New Amendments of China's Foreign Trade Act and its Consequent Ramifications: Changes and Challenges, September 2005, ISBN 3-86010-802-6
- Heft 46 James Bacchus, Chains Across the Rhine, October 2005, ISBN 3-86010-803-4
- Heft 47 Karsten Nowrot, The New Governance Structure of the Global Compact – Transforming a “Learning Network” into a Federalized and Parliamentarized Transnational Regulatory Regime, November 2005, ISBN 3-86010-806-9
- Heft 48 Christian Tietje, Probleme der Liberalisierung des internationalen Dienstleistungshandels – Stärken und Schwächen des GATS, November 2005, ISBN 3-86010-808-5
- Heft 49 Katja Moritz/Marco Gesse, Die Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts auf deutsche Unternehmen, Dezember 2005, ISBN 3-86010-813-1
- Heft 50 Christian Tietje/Alan Brouder/Karsten Nowrot (eds.), Philip C. Jessup's *Transnational Law* Revisited – On the Occasion of the 50th Anniversary of its Publication, February 2006, ISBN 3-86010-825-5
- Heft 51 Susanne Probst, Transnationale Regulierung der Rechnungslegung – International Accounting Standards Committee Foundation und Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee, Februar 2006, ISBN 3-86010-826-3
- Heft 52 Kerstin Rummel, Verfahrensrechte im europäischen Arzneimittelzulassungsrecht, März 2006, ISBN 3-86010-828-X
- Heft 53 Marko Wohlfahrt, Gläubigerschutz bei EU-Auslandsgesellschaften, März 2006, ISBN (10) 3-86010-831-X, ISBN (13) 978-3-86010-831-4
- Heft 54 Nikolai Fichtner, The Rise and Fall of the Country of Origin Principle in the EU's Services Directive – Uncovering the Principle's Premises and Potential Implications –, April 2006, ISBN (10) 3-86010-834-4, ISBN (13) 978-3-86010-834-5
- Heft 55 Anne Reinhardt-Salcinovic, Informelle Strategien zur Korruptionsbekämpfung – Der Einfluss von Nichtregierungsorganisationen am Beispiel von Transparency International –, Mai 2006, ISBN (10) 3-86010-840-9, ISBN (13) 978-3-86010-840-6
- Heft 56 Marius Rochow, Die Maßnahmen von OECD und Europarat zur Bekämpfung der Bestechung, Mai 2006, ISBN (10) 3-86010-842-5, ISBN (13) 978-3-86010-842-0
- Heft 57 Christian J. Tams, An Appealing Option? The Debate about an ICSID Appellate Structure, Juni 2006, ISBN (10) 3-86010-843-3, ISBN (13) 978-3-86010-843-7
- Heft 58 Sandy Hamelmann, Internationale Jurisdiktionskonflikte und Vernetzungen transnationaler Rechtsregime – Die Entscheidungen des Panels und des Appellate Body der WTO in Sachen “Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages” –, Juli 2006, ISBN (10) 3-86010-850-6, ISBN (13) 978-3-86010-850-5
- Heft 59 Torje Sunde, Möglichkeiten und Grenzen innerstaatlicher Regulierung nach Art. VI GATS, Juli 2006, ISBN (10) 3-86010-849-2, ISBN (13) 978-3-86010-849-9

- Heft 60 Kay Wissenbach, Schadenersatzklagen gegen Kartellmitglieder – Offene Fragen nach der 7. Novellierung des GWB, August 2006, ISBN (10) 3-86010-852-2, ISBN (13) 978-3-86010-852-9
- Heft 61 Sebastian Wolf, Welthandelsrechtliche Rahmenbedingungen für die Liberalisierung ausländischer Direktinvestitionen – Multilaterale Investitionsverhandlungen oder Rückbesinnung auf bestehende Investitionsregelungen im Rahmen der WTO?, September 2006, ISBN (10) 3-86010-860-3, ISBN (13) 978-3-86010-860-4
- Heft 62 Daniel Kirmse, Cross-Border Delisting – Der Börsenrückzug deutscher Aktiengesellschaften mit Zweitnotierungen an ausländischen Handelsplätzen, Oktober 2006, ISBN (10) 3-86010-861-1, ISBN (13) 978-3-86010-861-1
- Heft 63 Karoline Kampermann, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Investitionsschutzrecht mit Blick auf die staatliche Steuersouveränität, Dezember 2006, ISBN (10) 3-86010-879-4, ISBN (13) 978-3-86010-879-6
- Heft 64 Maria Pätz, Die Auswirkungen der Zinsrichtlinie innerhalb der EU und im Verhältnis zur Schweiz, April 2007, ISBN 978-3-86010-904-5
- Heft 65 Norman Hölzel, Kartellrechtlicher Individualrechtsschutz im Umbruch – Neue Impulse durch Grünbuch und *Zementkartell*, Mai 2007, ISBN 978-3-86010-903-8
- Heft 66 Karsten Nowrot, Netzwerke im Transnationalen Wirtschaftsrecht und Rechtsdogmatik, Mai 2007, ISBN 978-3-86010-908-3
- Heft 67 Marzena Przewlocka, Die rechtliche Regelung von Directors' Dealings in Deutschland und Polen – unter Berücksichtigung der Neuerungen durch das Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz –, Juni 2007, ISBN 978-3-86010-909-0
- Heft 68 Steffen Fritzsche, Open Skies EU-USA – an extraordinary achievement!? August 2007, ISBN 978-3-86010-933-5
- Heft 69 Günter Hirsch, Internationalisierung und Europäisierung des Privatrechts, September 2007, ISBN 978-3-86010-922-9
- Heft 70 Karsten Nowrot, The Relationship between National Legal Regulations and CSR Instruments: Complementary or Exclusionary Approaches to Good Corporate Citizenship? Oktober 2007, ISBN 978-3-86010-945-8
- Heft 71 Martin Brenncke, Is “fair use” an option for U.K. copyright legislation? November 2007, ISBN 978-3-86010-963-2
- Heft 72 Rainer Bierwagen, Das Grünbuch der Europäischen Kommission zu den handelspolitischen Schutzinstrumenten der EG – ein Meilenstein in der Reformdebatte? November 2007, ISBN 978-3-86010-966-3
- Heft 73 Murad L. Wisniewski, Employee involvement in multinational corporations – A European perspective, Februar 2008, ISBN 978-3-86010-996-0
- Heft 74 Christian Tietje/Karsten Nowrot/Clemens Wackernagel, Once and Forever? The Legal Effects of a Denunciation of ICSID, March 2008, ISBN 978-3-86829-011-0

- Heft 75 Christian Tietje/Bernhard Kluttig, Beschränkungen ausländischer Unternehmensbeteiligungen und –übernahmen – Zur Rechtslage in den USA, Großbritannien, Frankreich und Italien, Mai 2008, ISBN 978-3-86829-035-6
- Heft 76 Daniel Scharf, Die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten, Juni 2008, ISBN 978-3-86829-048-6
- Heft 77 Martina Franke, Chinas Währungspolitik in der Kritik des US-amerikanischen und des internationalen Wirtschaftsrechts, August 2008, ISBN 978-3-86829-069-1
- Heft 78 Christian Tietje, The Applicability of the Energy Charter Treaty in ICSID Arbitration of EU Nationals vs. EU Member States, September 2008, ISBN 978-3-86829-071-4
- Heft 79 Martin Brenncke, The EU Roaming Regulation and its non-compliance with Article 95 EC, October 2008, ISBN 978-3-86829-078-3
- Heft 80 Katharina Winzer, Der Umzug einer GmbH in Europa – Betrachtungen im Lichte der Rechtsprechung des EuGH sowie der aktuellen Gesetzgebung, November 2008, ISBN 978-3-86829-083-7
- Heft 81 Jürgen Bering, Die rechtliche Behandlung von ‚Briefkastenfirmen‘ nach Art. 17 ECT und im allgemeinen internationalen Investitionsschutzrecht, Dezember 2008, ISBN 978-3-86829-101-8
- Heft 82 Clemens Wackernagel, Das Verhältnis von treaty und contract claims in der internationalen Investitionsschiedsgerichtsbarkeit, Januar 2009, ISBN 978-3-86829-103-2
- Heft 83 Christian Tietje, Die Außenwirtschaftsverfassung der EU nach dem Vertrag von Lissabon, Januar 2009, ISBN 978-3-86829-105-6
- Heft 84 Martina Franke, Historische und aktuelle Lösungsansätze zur Rohstoffversorgungssicherheit, Februar 2009, ISBN 978-3-86829-127-8
- Heft 85 Hans Tietmeyer, Währungs- und Finanzmarktstabilität als Aufgabe – Rückblick und Perspektiven, März 2009, ISBN 978-3-86829-119-3
- Heft 86 Wolfgang Ramsteck, Die Germany Trade and Invest GmbH und die Reformen der Außenwirtschaftsförderung des Bundes: Eine Kopie des britischen Ansatzes?, März 2009, ISBN 978-3-86829-129-2
- Heft 87 Sven Leif Erik Johannsen, Der Investitionsbegriff nach Art. 25 Abs. 1 der ICSID-Konvention, April 2009, ISBN 978-3-86829-131-5
- Heft 88 Koresuke Yamauchi, Das globale Internationale Privatrecht im 21. Jahrhundert – Wendung des klassischen Paradigmas des IPRs zur Globalisierung, Mai 2009, ISBN 978-3-86829-148-3
- Heft 89 Dana Ruddigkeit, Border Tax Adjustment an der Schnittstelle von Welthandelsrecht und Klimaschutz vor dem Hintergrund des Europäischen Emissionszertifikatehandels, Juli 2009, ISBN 978-3-86829-151-3

- Heft 90 Sven Leif Erik Johannsen, Die Kompetenz der Europäischen Union für ausländische Direktinvestitionen nach dem Vertrag von Lissabon, August 2009, ISBN 978-3-86829-155-1
- Heft 91 André Duczek, Rom II-VO und Umweltschädigung – Ein Überblick, September 2009, ISBN 978-3-86829-175-9
- Heft 92 Carsten Quilitzsch, Projektfinanzierung als Mittel zur Umsetzung inter-nationaler Rohstoffvorhaben, Oktober 2009, ISBN 978-3-86829-183-4
- Heft 93 Christian Tietje, Internationales Investitionsschutzrecht im Spannungsverhältnis von staatlicher Regelungsfreiheit und Schutz wirtschaftlicher Individualinteressen, Februar 2010, ISBN 978-3-86829-218-3
- Heft 94 Carsten Quilitzsch, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung bei gewerblichen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften in der Europäischen Union – Eine ökonomische Analyse, März 2010, ISBN 978-3-86829-259-6
- Heft 95 Christian Maurer, Die gesetzlichen Maßnahmen in Deutschland zur Finanzmarktstabilisierung 2008 und 2009 – verfassungs- und europarechtliche Probleme, April 2010, ISBN 978-3-86829-273-2
- Heft 96 Karsten Nowrot, International Investment Law and the Republic of Ecuador: From Arbitral Bilateralism to Judicial Regionalism, Mai 2010, ISBN 978-3-86829-276-3
- Heft 97 Diemo Dietrich/Jasper Finke/Christian Tietje, Liberalization and Rules on Regulation in the Field of Financial Services in Bilateral Trade and Regional Integration Agreements, Juni 2010, ISBN 978-3-86829-278-7
- Heft 98 Stefan Hoffmann, Bad Banks als Mittel zur Bewältigung der Wirtschaftskrise – Ein Vergleich der Modelle Deutschlands, der Schweiz, der Vereinigten Staaten und Großbritanniens, Juli 2010, ISBN 978-3-86829-283-1
- Heft 99 Alexander Grimm, Das Schicksal des in Deutschland belegenen Vermögens der Limited nach ihrer Löschung im englischen Register, September 2010, ISBN 978-3-86829-293-0
- Heft 100 Ernst-Joachim Mestmäcker, Die Wirtschaftsverfassung der EU im globalen Systemwettbewerb, März 2011, ISBN 978-3-86829-346-3
- Heft 101 Daniel Scharf, Das Komitologieverfahren nach dem Vertrag von Lissabon – Neuerungen und Auswirkungen auf die Gemeinsame Handelspolitik, Dezember 2010, ISBN 978-3-86829-308-1
- Heft 102 Matthias Böttcher, „Clearstream“ – Die Fortschreibung der Essential Facilities-Doktrin im Europäischen Wettbewerbsrecht, Januar 2011, ISBN 978-3-86829-318-0
- Heft 103 Dana Ruddigkeit, Die kartellrechtliche Beurteilung der Kopplungsgeschäfte von *eBay* und *PayPal*, Januar 2011, ISBN 978-3-86829-316-6
- Heft 104 Christian Tietje, Bilaterale Investitionsschutzverträge zwischen EU-Mitgliedstaaten (Intra-EU-BITs) als Herausforderung im Mehrebenen-system des Rechts, Januar 2011, ISBN 978-3-86829-320-3

- Heft 105 Jürgen Bering/Tillmann Rudolf Braun/Ralph Alexander Lorz/Stephan W. Schill/Christian J. Tams/Christian Tietje, General Public International Law and International Investment Law – A Research Sketch on Selected Issues –, März 2011, ISBN 978-3-86829-324-1
- Heft 106 Christoph Benedict/Patrick Fiedler/Richard Happ/Stephan Hobe/Robert Hunter/Lutz Kniprath/Ulrich Klemm/Sabine Konrad/Patricia Nacimiento/Hartmut Paulsen/Markus Perkams/Marie Louise Seelig/Anke Sessler, The Determination of the Nationality of Investors under Investment Protection Treaties, März 2011, ISBN 978-3-86829-341-8
- Heft 107 Christian Tietje, Global Information Law – Some Systemic Thoughts, April 2011, ISBN 978-3-86829-354-8
- Heft 108 Claudia Koch, Incentives to Innovate in the Conflicting Area between EU Competition Law and Intellectual Property Protection – Investigation on the Microsoft Case, April 2011, ISBN 978-3-86829-356-2
- Heft 109 Christian Tietje, Architektur der Weltfinanzordnung, Mai 2011, ISBN 978-3-86829-358-6
- Heft 110 Kai Hennig, Der Schutz geistiger Eigentumsrechte durch internationales Investitionsschutzrecht, Mai 2011, ISBN 978-3-86829-362-3
- Heft 111 Dana Ruddigkeit, Das Financial Stability Board in der internationalen Finanzarchitektur, Juni 2011, ISBN 978-3-86829-369-2
- Heft 112 Beatriz Huarte Melgar/Karsten Nowrot/Wang Yuan, The 2011 Update of the OECD Guidelines for Multinational Enterprises: Balanced Outcome or an Opportunity Missed?, Juni 2011, ISBN 978-3-86829-380-7
- Heft 113 Matthias Müller, Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt, Juli 2011, ISBN 978-3-86829-385-2