

► **Malte Schumacher**

STIFTUNG NORD/LB · ÖFFENTLICHE, Braunschweig

► **Dr. Sönke Burmeister**

Deutscher Sparkassen- und Giroverband, Berlin

2.4.

► Einige böhmische Dörfer des Stiftungswesens – Besondere Stiftungsformen

Grundlagen

Stiftungen können Instrumente gesellschaftlichen oder bürgerschaftlichen Engagements sein und dazu dienen, der Gesellschaft langfristig Gutes zukommen zu lassen. Die Rechtsform der Stiftung ist jedoch keineswegs beschränkt auf diesen verbreitetsten, den Interessen der Allgemeinheit dienenden Typus Stiftung.

Bei der Definition des Begriffs „Stiftung“ behilft man sich deshalb mit der Identifizierung einheitlicher charakteristischer Merkmale. Es sind dieses zunächst die **Vermögensmasse**, die einem bestimmten **Stiftungszweck** auf Dauer gewidmet ist, und die **Organisationsform**, die der Stifter in der Satzung festlegt.

Eine rechtsfähige Stiftung ist darüber hinaus

- eine durch den **Willensakt** des Stifters
- für einen bestimmten **Zweck** gewidmete **Vermögensmasse**,
- die durch staatliche **Anerkennung**
- als **juristische Person** auf (grundsätzlich) **unbeschränkte Dauer**
- rechtliche **Selbstständigkeit** erlangt hat.

Das Themenfeld Stiftungen wird durch seine Vielschichtigkeit bestimmt, die vor allem durch die Freiheiten des Stifters bei der Wahl der Stiftungszwecke, aber auch durch die zum Teil sehr offenen Regularien in Zusammenhang mit Stiftungsaktivitäten begründet ist. Auch deshalb bestehen zahlreiche verschiedene Stiftungsformen und -typen, die in ihrer Vielfältigkeit durchaus sehr unterschiedliche Auswirkungen in wirtschaftlicher, rechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht haben können. Ebenso evoziert die Vielfältigkeit der Stiftungstypen ganz unterschiedliche Ansätze für die spezifische Stiftungsarbeit (Förderstiftung vs. Sammelstiftung).

Grundsätzlich kann jeder Mensch allein bzw. mit anderen Stiftern zusammen, aber auch jede juristische Person (wie zum Beispiel ein Verein, eine GmbH oder eine Sparkasse) eine Stiftung gründen. Dazu muss keineswegs ein millionenschweres Vermögen vorhanden sein.

Stiftungsarten

Durch die Freiheiten bei der Wahl der Stiftungszwecks und bei der organisatorischen Ausgestaltung der Stiftungen bestehen in der Stiftungswelt zahlreiche verschiedene Stiftungsformen und -typen, die durchaus unterschiedliche Auswirkungen in wirtschaftlicher, rechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht haben können.

► **Stiftungen nach Rechtsform und Funktionsweisen**

Rechtsfähige Stiftung		Nicht rechtsfähige Stiftung	
Stiftung privaten Rechts	Stiftung öffentlichen Rechts	Stiftung privaten Rechts	Stiftung öffentlichen Rechts
Ausprägungen	Ausprägungen	Trägerschaften	Trägerschaften
Bürgerstiftung	Bundesstiftung	Private Trägerschaft	Staatliche Trägerschaft
Gemeinschaftsstiftung	Landesstiftung	Kommunale Trägerschaft	Kommunale Trägerschaft
Familienstiftung	Kommunale Stiftung	Kirchliche Trägerschaft	Kirchliche Trägerschaft
Unternehmensstiftung	Kirchliche Stiftung		
Stiftungsersatzformen			
StiftungsGmbH Stiftung e.V. Stiftung AG			
Spezielle Stiftungstypen			
Anstalts- oder Einrichtungsträgerstiftungen Unternehmensnahe /-verbundene Stiftungen Kommunale Stiftungen Gemeinschaftsstiftungen Dachstiftungen Verbrauchsstiftungen Wohlfahrtsstiftungen			

Stiftungen sind rechtlich meist nicht aufwendig konstruiert. Im Vordergrund stehen der Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen, die Dauerhaftigkeit und die Stiftungsorganisation. Der Stiftungszweck ist das zentrale Element der Stiftung. Er legt die Aufgaben der Stiftung fest und bestimmt, wen die Stiftung in welcher Form begünstigt. Die Verwirklichung dieser Aufgaben kann sehr vielseitig umgesetzt werden.

Als die wichtigsten Stiftungsformen werden im Allgemeinen die gemeinnützige rechtsfähige (oder: selbstständige) Stiftung und die nicht rechtsfähige (oder: treuhänderische bzw. unselbstständige) Stiftung betrachtet, die zu Lebzeiten des Stifters gegründet werden. Einen Schwerpunkt bildet dabei in der Regel die rechtsfähige Stiftung.

Die wichtigsten Stiftungstypen und Rechtsformen

Selbstständige Stiftungen

Selbstständige Stiftungen (auch als rechtsfähige Stiftung bezeichnet) sind das gängige Stiftungsmodell, bei dem die Stiftung die vorgesehenen Stiftungszwecke als eigenständige juristische Person erfüllt. Die in diesem Beitrag dargestellten üblichen Regularien, Aktivitäten und Voraussetzungen gelten vor allem für selbstständige Stiftungen. In Deutschland bestehen etwa 15.000 selbstständige Stiftungen, die über den Großteil des Gesamtvermögens aller Stiftungen in Deutschland verfügen.

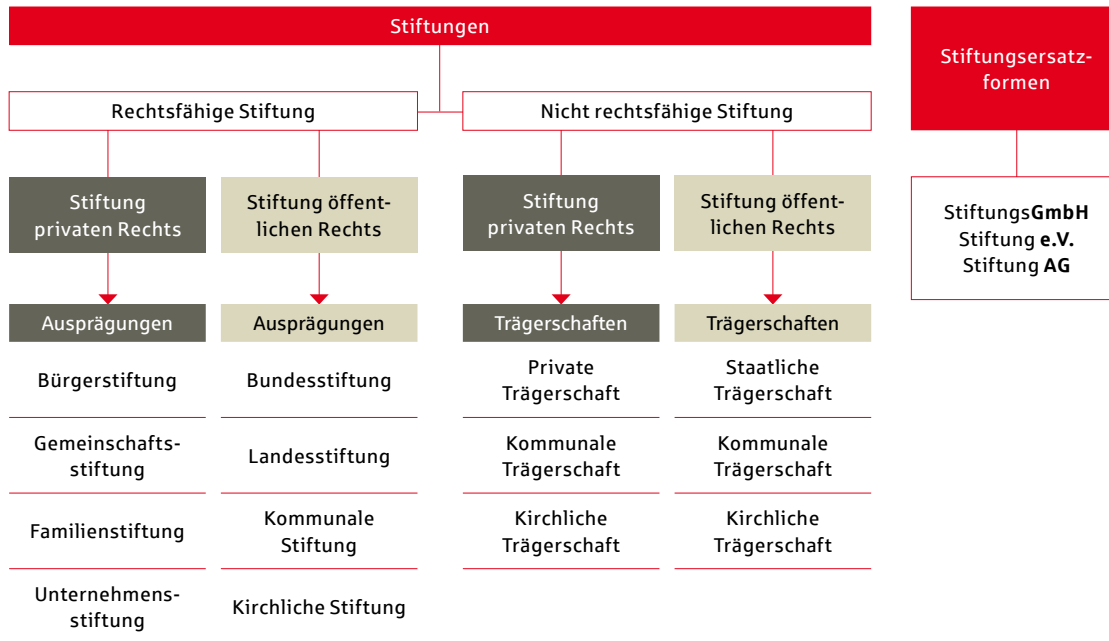
Treuhandstiftungen

Bei einer treuhänderischen Stiftung (auch als unselbstständige und nicht rechtsfähige Stiftung bzw. Unterstiftung bezeichnet) handelt es sich im Gegensatz zur rechtlich selbstständigen Stiftung nicht um eine juristische Person. Deswegen ist ein rechtsfähiger Treuhänder (Träger) erforderlich, dem die Vermögenswerte mit der Auflage übertragen werden, sie zur Verfolgung bestimmter Zwecke einzusetzen. Im Rechts- und Geschäftsverkehr handelt der Treuhänder für die Treuhandstiftung, d. h. die Kontobezeichnung lautet auf den Rechtsträger. Der Treuhänder verpflichtet sich zur Erfüllung des Stiftungszwecks sowie der besonderen Aufgaben entsprechend einem Treuhandvertrag mit dem Stifter. In steuerlicher Hinsicht profitieren treuhänderische Stiftungen von den gleichen Vergünstigungen wie rechtlich selbstständige Stiftungen.

Stiftungsfonds und Zustiftungen

Stiftungsfonds (zweckgebundene Zustiftungen oder Namensstiftungen) sind eine besondere Form der Zustiftung. Sie sind sowohl als Zuwendung zu Lebzeiten als auch aufgrund letztwilliger Verfügung möglich. Der Betrag geht in das Grundstockvermögen der empfangenden Stiftung ein. Empfänger können rechtlich selbstständige wie treuhänderische Stiftungen sein, die dann als sogenannte „Dachstiftungen“ fungieren. Als Teil des Grundstockvermögens der Stiftung handelt es sich rechtlich um eine zweckgebundene Zustiftung. Das heißt, die Zustiftung wurde

Rechtsformen der Stiftungen



mit einer entsprechenden Auflage (Zweckbestimmung) versehen und muss buchungsmäßig fortdauernd erkennbar sein.

Gemeinnützige Stiftungen

Die Aufgabe gemeinnütziger Stiftungen ist die Förderung von am Gemeinwohl orientierten Zwecken. 95 Prozent aller Stiftungen in Deutschland sind gemeinnützig. Sie sind der dominierende Stiftungstypus und bestimmen das Bild der Aktivitäten von Stiftungen in Deutschland in der Öffentlichkeit. Aufgrund der Gemeinnützigkeit ihrer Aktivitäten werden sie steuerlich begünstigt. Gemeinnützige Stiftungen können sowohl selbstständige als auch treuhänderische Stiftungen sein.

Kirchliche Stiftungen

Aufgabe der kirchlichen Stiftungen ist die Förderung von kirchlichen Zwecken. Sie werden nach dem Stifterwillen von einer Kirche verwaltet oder beaufsichtigt. In Deutschland bestehen Schätzungen zufolge bis zu 120.000 Kirchenstiftungen und Kirchenpfündestiftungen. Sie verfügen in der Regel jedoch lediglich über ein sehr geringes Vermögen und sind daher für Sparkassen und Landesbanken als Kunden nur in einer kleinen Anzahl von Interesse. Gesamtschätzungen hinsichtlich des Vermögens von kirchlichen Stiftungen gibt es bislang nicht.

Familienstiftungen

Familienstiftungen dienen der Versorgung der Familie. Wird eine Stiftung zugunsten von Personen, die von gemeinsamen Eltern abstammen, gegründet, handelt es sich um eine – in aller Regel privatnützige – Familienstiftung. In seltenen Fällen sind Familienstiftungen auch gemeinnützig (wenn die Satzung vorsieht, dass eine überwiegende Begünstigung von Familienmitgliedern ausgeschlossen wird und das Vermögensinteresse der Familie gegenüber einem allgemeinen, beschriebenen Kreis von Begünstigten deutlich zurücktritt).

Eine privatnützige Familienstiftung unterliegt der allgemeinen Steuerpflicht. Die Übertragung des Vermögens auf die Stiftung löst eine Erbschaft- oder Schenkungsteuerpflicht aus. Hinzu kommt alle 30 Jahre eine Erbersatzsteuerpflicht, da der Staat nach diesem Zeitraum einen Erbfall simuliert. Es kann eine Verrentung der Steuerschuld gewählt werden.

Unternehmensstiftungen

(unternehmensnahe/-verbundene Stiftungen)

Unternehmensstiftungen haben die Führung eines Unternehmens oder von Unternehmensbeteiligungen zum Ziel. Es gibt vielfältige und komplexe Unternehmensstiftungen. Die Motive zur Gründung sind sehr unterschiedlich: Von der Klärung der Unternehmensnachfolge, der Vermeidung einer Unternehmenszerlegung über die Reputationssteigerung des Unternehmens bis hin zur Nutzung steuerlicher Vorteile reicht dabei die Bandbreite.

Durch Unternehmensstiftungen lässt sich auch unternehmerisches Engagement mit der Förderung des Gemeinwohls verbinden. Die größten Stiftungen in Deutschland sind Unternehmensstiftungen, wobei die Robert Bosch Stiftung und die Bertelsmann Stiftung zu den bekanntesten gehören. Es gibt verschiedene Grundtypen und Modelle, je nach Zweckrichtung der Stiftung:

Unternehmensnahe Stiftung. Dieser Stiftungstypus wird dann gewählt, wenn sich das Unternehmen gemeinnützig engagieren will. Alle Sparkassenstiftungen sind klassische unternehmensnahe Stiftungen. Sie zählen zu den Kommunikationsinstrumenten und dienen nicht der Regelung der Nachfolge des Unternehmens.

Unternehmensträgerstiftung. In diesem Fall betreibt die Stiftung das Unternehmen unmittelbar selbst. Sie haftet wie ein Unternehmer persönlich für die unternehmerischen Aktivitäten. Dieser Stiftungstypus ist nicht zuletzt aufgrund von Haftungsfragen wenig praktikabel und daher selten anzutreffen.

Beteiligungsträgerstiftung. Diese Art der Stiftung hält eine Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft. Sie ist per Gesellschaftsvertrag alleinige Gesellschafterin oder Mitgesellschafterin. Das Unternehmen wird als Personen- oder Kapitalgesellschaft geführt. Es unterliegt den Regelungen für die jeweilige Rechtsform. Damit bleibt die notwendige Flexibilität des Unternehmens selbst erhalten, denn die Stiftung wird nicht unternehmerisch tätig. Eine Beteiligungsträgerstiftung kann für

eine optimierte Nachfolgegestaltung infrage kommen, denn der Stifter kann die Leitlinien der Unternehmensführung bindend in der Stiftungssatzung festlegen.

Doppelstiftung. Ein weiteres praxisnahes Modell ist die Doppelstiftung. Sie verknüpft die Steuervorteile einer gemeinnützigen Stiftung mit den Vorteilen einer unternehmensverbundenen Stiftung: Zuerst überträgt der Unternehmer einen wesentlichen Teil seiner Gesellschaftsanteile auf eine gemeinnützige Stiftung. Diese Anteile werden nicht benötigt, um den Unterhalt der Familie dauerhaft zu sichern. Als Nächstes überträgt er die restlichen Anteile auf eine Familienstiftung, die die unternehmerische Verantwortung tragen soll. Das wird durch einen Ausschluss oder mindestens eine Begrenzung der Stimmrechte der gemeinnützigen Stiftung erreicht. Die gemeinnützige Stiftung wird damit nicht unternehmerisch tätig und führt keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Bürgerstiftungen

Bürgerstiftungen sind rechtlich keine besondere Stiftungsform. Sie sind gewöhnlich rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts. Dennoch stellen Bürgerstiftungen in vielfältiger Hinsicht einen eigenen Stiftungstypus dar. Es sind Stiftungen, die regional oder lokal begrenzt mit möglichst breitem Stiftungszweck unabhängig fördern und zumeist von einer Stiftergemeinschaft (mehrere Privatpersonen) gegründet werden. In Deutschland werden seit 1996 (erste Bürgerstiftung in Gütersloh) mit steigender Tendenz Bürgerstiftungen gegründet. Eine Bürgerstiftung zielt in der Regel

► Entstehung und Ausstattung von Stiftungen

Rechtsform	Entstehungsakt	Mindestausstattung
Rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts	(privates) Stiftungsgeschäft + (staatliche) Anerkennung	ca. 50.000 Euro (Praxis)
Rechtsfähige Stiftung öffentlichen Rechts	Hoheitsakt	keine
Nicht rechtsfähige Stiftung	Treuhandvertrag, Auflagenschenkung	keine
StiftungsGmbH	(privater) Gesellschaftsvertrag + (staatliche) Registereintragung	25.000 Euro
Stiftung e.V.	(privater) Gründungsbeschluss + (staatliche) Registereintragung	keine (mindestens 7 Gründungsmitglieder)

auf die kontinuierliche Aufstockung ihres Stiftungskapitals ab und bietet dazu häufig die Einrichtung von Stiftungsfonds und die Verwaltung von Treuhandstiftungen an.

Weitere beispielhafte besondere Stiftungstypen

Neben den genannten Stiftungstypen existieren diverse weitere, die in der Regel aber eine untergeordnete Rolle in der Stiftungswelt spielen. Zum Teil kommt ihnen aber aufgrund einzelner und bekannter Stiftungen, die die entsprechende Rechtsform gewählt haben, eine höhere mediale Bedeutung zu.

StiftungsGmbH

Für die StiftungsGmbH gilt das GmbH-Gesetz. Zur Gründung ist ein Mindeststammkapital von 25.000 Euro erforderlich, die gängige Praxis zeigt aber eine Kapitalausstattung, die deutlich darüber liegt. Die Gründung selbst erfolgt nach den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben, also ohne Anerkennung durch die staatlichen Anerkennungsbehörden. Rechtliche Grundlage ist der Gesellschaftsvertrag. Auch im weiteren Verlauf der Stiftung wird ein eventuell festgelegter Stifterwille nicht durch eine staatliche Aufsicht kontrolliert oder sichergestellt. Die Gesellschafter können durch Gesellschafterbeschluss Satzungsänderungen vornehmen und ebenso die Aufhebung der Gesellschaft beschließen. Gegenüber der rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts bietet die StiftungsGmbH also ein hohes Maß an Flexibilität. Sie wird daher manchmal als Instrument zur dauerhaften Erfüllung eines unveränderlich vorgegebenen Zwecks für un-

geeignet erklärt. Auch spezifische steuerrechtliche Privilegien für Stiftungen finden bei ihr keine Anwendung.

Die Möglichkeit der Satzungsänderungen und der Aufhebung kann den Bestand der GmbH als stiftungsähnliche Organisation gefährden. Um dies zu vermeiden, gilt es, Besonderheiten für die StiftungsGmbH auch vor dem Hintergrund der Gemeinnützigkeit zu beachten. Dazu gehören etwa eine kapitalartige Vermögensausstattung mit einem Vermögen, das einem bestimmten Zweck gewidmet ist, erschwerte Möglichkeiten von Satzungs- oder Zweckänderungen (z.B. durch Einstimmigkeitsbeschlüsse) oder langfristig wenige treuhänderische Gesellschafter.

Stiftungsverein

Das Vereinsrecht lässt nach §§ 21-79 BGB unterschiedliche Ausprägungen von Vereinen zu, darunter auch die des Stiftungsvereins. Für ihn gelten ebenfalls die steuerlichen Vorschriften des Vereins. Grundsätzlich ist der Verein ja eine Personenvereinigung in Selbstverwaltung bzw. ein auf Dauer angelegter Zusammenschluss natürlicher oder juristischer Personen, der einen gemeinsamen Namen trägt, sich von hierzu bestimmten Mitgliedern (Vorstand) vertreten lassen kann und in dem jeder im Rahmen der Satzung nach freien Stücken ein- und austreten kann. Ein eingetragener Verein, der gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt (§§ 51 ff. AO), kann Steuerbefreiung erlangen.

Für den Stiftungsverein gilt dies ebenso, es sind jedoch einige Besonderheiten zu berücksichtigen. So ist die Dauerhaftigkeit einer Stiftung für einen Verein in der Regel keine zwingende Notwendigkeit oder gängige Praxis. Hiergegen spricht schon die zentrale Rolle von zahlreichen Mitgliedern mit entsprechenden Mitbestimmungsrechten.

Vor diesem Hintergrund sind einige Merkmale der Organisation „Verein“ zu unterdrücken, um den Verein stiftungsähnlich zu gestalten, wie

- ▶ eine kapitalartige Vermögensausstattung. Der Verein darf seine Satzungszwecke nicht allein aus Mitgliedsbeiträgen oder Spenden betreiben, sondern muss durch eine entsprechende Vermögensausstattung eine dauerhafte Zweckverfolgung gewährleisten können.
- ▶ eine Beschränkung der Mitgliederzahl. Die Zahl der Mitglieder ist langfristig bewusst klein zu halten.
- ▶ Mitgliedschaftsrechte sollten nur treuhänderisch übertragen werden. Die Rechte der Mitglieder sollten unveräußerlich und nicht vererblich sein.
- ▶ erschwerte Satzungsänderungen. Die Bedingungen für Änderungen der Satzung und Satzungszwecke müssen zusätzlich erschwert werden. Dies kann durch das Erfordernis von Einstimmigkeit erfolgen und/oder durch zusätzliche Anerkennungserfordernisse, etwa durch weitere Gremien wie einen Bei- oder Stiftungsrat.

Diese Regelungen sollen vor allem dem Schutz des (Stifter-)Willens der Vereinsgründer dienen und willkürliche Veränderungen des ursprünglichen Vereinszwecks verhindern. Dennoch bleibt festzustellen, dass die Möglichkeit der (regelmäßig wechselnden) Vereinsmitglieder, die Satzung zu ändern, nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden kann.

Ansonsten erfordert die Gründung eines Vereins bekanntlich keine Mindestkapitalausstattung. Rechtliche Grundlage ist der Gründungsvertrag. Zu seinem Abschluss sind zwei Personen ausreichend. Rechtsfähigkeit erlangt der Verein aber erst mit der Eintragung in das Vereinsregister. Hierfür ist eine Mindestmitgliederzahl von sieben Personen erforderlich.

Der Verein unterliegt keiner laufenden staatlichen Aufsicht; ein gemeinnütziger Verein wird jedoch durch das Finanzamt überwacht. Und was die spezifischen steuerrechtlichen Privilegien für Stiftungen betrifft, so finden sie für den Stiftungsverein keine Anwendung.

Das Vereinsrecht ermöglicht dem Stifter also einen weiten Spielraum für die Gestaltung der Satzung, kann aber eine durchgehende und langfristige Kontinuität in der Willensbildung im Vergleich mit der vorgesehenen einer Stiftung wegen der strukturellen Unterschiede nicht garantieren.

Verbrauchsstiftung

Die Verbrauchsstiftung ist eine Alternative für Stifter, die schon zu Lebzeiten ihr Vermögen sinnvoll genutzt sehen wollen. Grundsätzlich wird zwar davon ausgegangen, dass Stiftungen ihr Kapital auf unbegrenzte Dauer zu erhalten haben und lediglich einen Teil der Erträge – nach Abzug der Erträge, die für den Erhalt des Stiftungskapitals benötigt werden – für die Förderung gemeinnütziger Zwecke ausgeben können.

Es ist aber auch durchaus möglich, dass Stifter verfügen, dass auch das in die Stiftung eingebrachte Vermögen wieder für Projekte ausgegeben werden darf. Von einer Verbrauchsstiftung spricht man also dann, wenn das Grundstockvermögen der Stiftung bereits während der Dauer ihres Bestehens für die gemeinnützigen Zwecke ausgegeben werden kann, also der üblicherweise im Stiftungsrecht formulierte Grundsatz der Vermögenserhaltung keine uneingeschränkte Anwendung findet.¹

In Deutschland wird das Instrument der Verbrauchsstiftung allerdings bislang kaum genutzt und kommt in der Praxis eher selten vor. Ihr werden jedoch insbesondere für die Lösung kurzfristiger Probleme und Aufgaben – etwa die Entwicklung spezifischer Medikamente – besonders viele Möglichkeiten und von daher eine besondere Daseinsberechtigung zugebilligt.

Ein Grund für das eher seltene Vorkommen der Verbrauchsstiftung ist auch die zum Teil erhebliche Zurückhaltung hinsichtlich der An-

erkennung in den Stiftungsaufsichtsbehörden. Dort werden sie zum Teil immer noch nicht akzeptiert oder unterschiedliche Anerkennungs-voraussetzungen zugrunde gelegt, obwohl der Gesetzgeber das Recht auf Errichtung einer Verbrauchsstiftung ausdrücklich bestätigt hat.² Vor diesem heterogenen Hintergrund werden Verbrauchsstiftungen von Beratern seltener empfohlen. Dennoch gibt es zahlreiche Stifter, die gerade dem Ewigkeitscharakter einer klassischen Stiftung durchaus kritisch gegenüberstehen und in der Verbrauchsstiftung die bessere, weil schneller und umfangreicher aktive Stiftung sehen.

Auch dieser Verbrauch bedarf aber eines gewissen Mindestzeitraums. Es wird für die Praxis ein Mindestzeitraum von zehn Jahren empfohlen, der auch in der Satzung festgelegt werden sollte. Die Zehn-Jahres-Frist ist insbesondere für gemeinnützige Stiftungen relevant, da bei einer Dauer der Stiftung von weniger als zehn Jahren einzelne steuerliche Vergünstigungen der gemeinnützigen Stiftung entfallen könnten.

Was die Gemeinnützigkeit selbst betrifft, so steht die Verbrauchsstiftung einer klassischen Stiftung in nichts nach, solange die Satzung besagt, dass bereits während des Bestehens der Stiftung ein Teil des Stiftungskapitals ausgegeben werden darf. Wichtig ist, dass auch bei der Verwendung des Stiftungskapitals die Gebote der Ausschließlichkeit (§ 56 Abgabenordnung), der Unmittelbarkeit (§ 57 AO) und der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) befolgt werden.

¹ Nicht zu verwechseln mit der „Stiftung auf Zeit“, bei der das Kapital während des Bestehens der Stiftung erhalten bleibt. Die Stiftung ist allerdings von vorneherein nur auf eine bestimmte Dauer angelegt, sodass das Stiftungskapital nach Ablauf vollständig für gemeinnützige Zwecke verwendet werden kann oder aber an den Stifter zurückgezahlt wird.

² Siehe Begründung zum Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts (BT-Drs. 14/8765).

