

# & Stiftung & Sponsoring

## Die gemeinnützige Stiftung im operativen Konzerngeschäft

Eine Erscheinungsform mit Vorzügen?!

von Gabriele Ritter (Wittlich)

1. Einleitung
  - 1.1 Die gemeinnützige Stiftung und ihre Besonderheiten
  - 1.2 Fallbeispiele
2. Die gemeinnützige Stiftung als Holdinggesellschaft an der Spitze eines Konzerns
  - 2.1 Neue Perspektiven für Stiftungen durch das Jahressteuergesetz
  - 2.2 Umfang der Beteiligungsverwaltung
  - 2.3 Bedeutung der Trägerlösung für die Umsatzsteuer
  - 2.4 Verbot der Selbstzweckstiftung
  - 2.5 Satzungsänderung
3. Stiftung neben der Stiftung – Immobilien-Stiftung neben Holding-Stiftung?
  - 3.1 Vorbemerkungen
  - 3.2 Grunderwerbsteuer
  - 3.3 Gemeinnützigkeit der Immobilien-Stiftung
  - 3.4 Kapitalausstattung der Immobilien-Stiftung
4. Fördertätigkeit von Stiftungen
5. Investitionen in das Immobilienvermögen
  - 5.1 Sphärenzuordnung
  - 5.2 Verkauf von Immobilien
6. Fazit
7. Kurz & knapp

# Die gemeinnützige Stiftung im operativen Konzerngeschäft

Eine Erscheinungsform mit Vorzügen?!

von RAin und Fachanwältin für Steuer- und Sozialrecht Gabriele Ritter (Wittlich)

## 1. Einleitung

### 1.1 Die gemeinnützige Stiftung und ihre Besonderheiten

Die Stiftung ist eine gesellschaftsrechtliche Erscheinungsform, die weder außenstehende Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter kennt. Die Stiftung unterscheidet sich von anderen Organisations- bzw. Gesellschaftsformen zudem dadurch, dass sie – mit Ausnahme der sog. Verbrauchsstiftung, auf die themenbedingt in diesem Beitrag nicht näher eingegangen werden soll – auf Dauer angelegt ist; sie ist nach der Idealvorstellung des Gesetzgebers für die „Ewigkeit“ gemacht.

Das Leitbild der auf Ewigkeit gerichteten Einrichtung rührt u. a. daher, Individualität zu verleihen und Gedenken zu organisieren. Stiftungen wurden früher eher von Todes wegen errichtet, häufig zugunsten einer schon bestehenden „moralischen“ Institution (Kirche, Gemeinde, Klöster). Dabei wurden zumeist Sonderinteressen verfügt. Vor diesem Hintergrund sind insbesondere kirchliche Stiftungen seit Jahrhunderten sozial tätig. Im Mittelalter deckten diese Stiftungen ganze Bereiche des Lebens ab. Sie waren – und sind es z. T. heute noch – Träger von Spitälern, Waisenhäusern und anderen sozialen Einrichtungen. Diese Stiftungen wurden zumeist als sog. Anstaltsstiftung betrieben. Eine sog. Anstaltsstiftung verfolgt ihren Zweck unmittelbar durch den Einsatz ihres Stiftungsvermögens, das i. d. R. aus Immobilienvermögen besteht (z. B. einer Krankenhaus- oder Altenheimimmobilie).

Die Stiftung galt in frühen Zeiten geradezu als die geeignete Trägerform für soziale Einrichtungen. Ob dies auch heute unter den wesentlich geänderten Rahmenbedingungen und Anforderungen in einer durch Umstrukturierungen und Bündelung von Unternehmen geprägten Zeit der Fall ist, wird gerne hinterfragt.

Die Rechtsform der Stiftung bietet m.E. trotz gewisser Nachteile, die durch ihre innere Struktur bedingt sind, durchaus eine attraktive Alternative zu anderen Rechtsformen. Sie zeichnet sich nämlich durch eine höchstmögliche Entscheidungsfreiheit auf der Leitungsebene aus.

Gerade weil die Stiftung über keine Gesellschafter verfügt, ist zentrale Entscheidungsperson der Vorstand. Zur Überwachung kann dem Vorstand zwar ein Beirat oder Aufsichtsrat beiseitegestellt werden. Dieser kann im Regelfall aber nicht hineinregieren wie beispielsweise die

Gesellschafter einer GmbH, für die das Recht der sog. Allzuständigkeit gilt. Es gibt „nur“ den Stifter, der jedoch über seine Gründungsfunktion hinaus keine weiteren rechtsformimmanenten Rechte erhält<sup>1</sup>.

Die Stiftung zeichnet sich daher dadurch aus, dass sie regelmäßig maximal über zwei Organe verfügt, den Vorstand und ggf. ein Aufsichtsgremium. Alle andere Gesellschaftsformen haben ein weiteres Organ, nämlich die Gesellschafterversammlung bei der GmbH, die Hauptversammlung bei der AG und die Mitgliederversammlung bei dem Verein. Allenfalls die nur für Hoheitsträger in Betracht kommende Betreiberform der Anstalt des öffentlichen Rechts ist hinsichtlich der Gremien ähnlich wie die Stiftung konzipiert. Sie unterliegt jedoch zudem normativen kommunalen Regelungen.

Der häufig ins Feld geführten Stiftungsaufsicht, die quasi „ersatzweise“ für die fehlenden Organe die Stiftung beaufsichtigt, stehen vergleichsweise nur wenige Kompetenzen zu. Insbesondere kann sie nicht in die laufende geordnete Geschäftsführung hineinregieren. Tatsächliches Hindernis für eine Stiftung ist jedoch die eingeschränkte und nur im Einvernehmen mit der Stiftungsaufsicht mögliche Abänderbarkeit der Satzung, insbesondere wenn es darum geht, den Satzungszweck zu ändern. Dies ist in den Grenzen der gesetzlichen Regelungen nur eingeschränkt möglich.

Eine besondere Bedeutung bei der Stiftungserrichtung kommt daher der Formulierung des Stiftungszwecks zu. Dieser sollte einerseits die Vorstellungen des Stifters berücksichtigen. Er sollte andererseits aber auch nicht zu eng formuliert werden, damit die Handlungsfähigkeit der Stiftung nicht zu stark eingegrenzt wird. Ein sorgfältig formulierter Satzungszweck ist daher unverzichtbar. Inwiefern sich durch das neue Stiftungsrecht eine praktische Erleichterung ergibt, wird sich zeigen. Die in der bisherigen Ausprägung durchaus unterschiedlichen landesrechtlichen Regelungen werden nunmehr bundeseinheitlich zusammengefasst. In der zum 1.7.2023 in Kraft tretenden Neuordnung des Stiftungsrechts<sup>2</sup> bestimmt künftig § 85 Abs. 1–3 die Voraussetzungen zur Satzungsänderung. Vorgesehen ist ein dreistufiges System mit absteigender

1 Vgl. Ritter, Ist die Stiftung als Trägerform auch für den modernen Krankenhausbetrieb geeignet?, SB Stiftungs-Brief 2010 S. 105 ff.

2 Stiftr-VereinHG, BGBl. 2021 I S. 2947, [https://dejure.org/BGB/2021/BGBl.\\_I\\_S.\\_2947](https://dejure.org/BGB/2021/BGBl._I_S._2947).

Eingriffsintensität<sup>3</sup>. Danach sollen Satzungsänderungen dann möglich sein, wenn sich die Verhältnisse nach Errichtung der Stiftung wesentlich verändert haben und die Änderung zur Anpassung an die neuen Verhältnisse erforderlich ist.

Dies berücksichtigend ist die Stiftung durchaus eine Gesellschaftsform, die den modernen Anforderungen an ein effizientes und straffes Management bereits durch ihre innere Struktur entgegenkommt. Attraktiv erscheint die Rechtsform der Stiftung insbesondere an der Spitze eines Konzerns als Beteiligungsträger- oder Holdingstiftung.

## 1.2 Fallbeispiele

Anhand nachfolgender Beispielfälle aus der Praxis sollen die Einsatzformen und Vorzüge von Stiftungen im Konzernverbund, strategische Überlegungen und auch Fallstricke erläutert werden.

**Fall A:** Eine gemeinnützige Stiftung mit eigenem, wenn auch kleinem gemeinnützigem Zweckbetrieb in der Altenpflege hält mehrere Beteiligungen an operativ tätigen gemeinnützigen Tochter-GmbH. Für diese Tochtergesellschaften übernimmt sie als Dienstleistung die Geschäftsführung, das Controlling sowie die Buchhaltung. Die Leistungen für ihren Zweckbetrieb der Altenpflege kauft sie bei den Tochtergesellschaften ein.

**Fall B:** Wandel und Veränderung im Leistungserstellungsprozess bedeutet eine Veränderung der Anforderungen an das Immobilienmanagement. Die Stiftung beabsichtigt daher, künftig als reine Stiftungs-Holding aufzutreten, d. h. ausschließlich Beteiligungen zu halten. Die Stiftung erwägt in diesem Zusammenhang die Errichtung einer weiteren Stiftung als Immobilien-Stiftung, in die das gesamte Immobilienmanagement integriert werden soll. Auf sie soll auch das gesamte Immobilienvermögen übertragen werden.

**Fall C:** Mehrere gemeinnützige Körperschaften (u. a. die zuvor genannte Holding-Stiftung und die Immobilien-Stiftung) beabsichtigen mit anderen gemeinnützigen Einrichtungen, im Wesentlichen den Tochtergesellschaften, zu kooperieren. Sie wollen insofern aber flexibel sein und sich nicht den neuen Satzungsanforderungen der Finanzverwaltung zu § 57 Abs. 3 AO unterwerfen.

**Fall D:** Die betriebsnotwendigen Gebäude der gemeinnützigen Immobilien-Stiftung sind dringend sanierungsbedürftig. Zudem sind weite Teile des Areals bislang ungenutzt und sollen bebaut werden. Die Immobilien-Stiftung erwägt zur Finanzierung des Vorhabens den Verkauf ungenutzter Flächen, wegen einer höheren Rendite ggf. nach vorheriger Bebauung.

3 Vgl. Lorenz / Mehren, Das neue Stiftungsrecht ist da – Kernpunkte der gesetzlichen Neuregelung und deren Bedeutung für bestehende und noch zu errichtende Stiftungen, DStR 2021 S. 1774 ff.

## 2. Die gemeinnützige Stiftung als Holdinggesellschaft an der Spitze eines Konzerns

### 2.1 Neue Perspektiven für Stiftungen durch das Jahressteuergesetz 2020?

Mit dem Jahressteuergesetz 2020<sup>4</sup> erfolgte eine Ergänzung des § 57 AO durch zwei neue Absätze. Nach dem neuen § 57 Abs. 4 AO kann eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dadurch unmittelbar verfolgen, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.

Nach bislang geltendem Recht war eine Körperschaft nach Ausgliederung aller operativen Tätigkeiten auf Beteiligungsgesellschaften nicht steuerbegünstigt. Um gleichwohl die Gemeinnützigkeit zu erreichen, behielten sich die Trägerkörperschaften eines Feigenblatts; sie mussten weiterhin einen eigenen, wenn auch meist untergeordneten, gemeinnützigen Zweck erfüllen und standen damit stets im Spannungsfeld zu der Finanzverwaltung und auch der Stiftungsaufsicht. Reichte das Feigenblatt nicht aus, etwa weil trotz Aufgabe der sog. Geprägetheorie<sup>5</sup> den geringen Anforderungen an die unmittelbare gemeinnützige Leistungserbringung nicht erfüllt würden oder eine Mittel Fehlverwendung vorlag, drohte der Entzug der Gemeinnützigkeit durch die Finanzbehörden. Es galt, umfassende Vorsorgemaßnahmen zu treffen, um etwa Spendenhaftung, persönliche Inanspruchnahmen der Organe, Einleitungen von Strafverfahren und – als nicht zu unterschätzende Größe – den Reputationsverlust zu vermeiden.

Dieses Ergebnis war nicht sachgerecht, da sich durch die Aufteilung der Tätigkeit auf mehrere Gesellschaften bei wertender Betrachtung das wirtschaftliche Gesamtbild nicht ändert<sup>6</sup>. Die neue Regelung des § 57 Abs. 4 AO trägt dem Rechnung. Daher können gemeinnützige Körperschaften und damit nun auch Stiftungen ihre Gemeinnützigkeit mit der reinen Beteiligungsverwaltung begründen.

Beteiligungen, die nach § 57 Abs. 4 AO zur unmittelbaren Verfolgung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft gehalten und verwaltet werden, sind nunmehr dem ideellen Bereich zuzuordnen, wenn die steuerbegünstigten Zwecke der gehaltenen Beteiligungsgesellschaften in den eigenen steuerbegünstigten Zwecken enthalten sind. Die Einnahmen aus dieser Beteiligung sind dann nicht wie bislang Einnahmen der Vermögensverwaltung, sondern Einnahmen im ideellen Bereich<sup>7</sup>.

4 Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020, s.u. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2020-12-28-JStG-2020/4-Verkuendetes-Gesetz.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2020-12-28-JStG-2020/4-Verkuendetes-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=2).

5 Siehe dazu Klaßmann/Notz/Schmidbauer, Die Besteuerung der Krankenhäuser und anderer humanmedizinischer Leistungserbringer, 5. Aufl. 2017, S. 150.

6 BT-Drucks. 19/23551 S. 65.

7 BMF-Schreiben vom 6.8.2021 zur Änderung des AEA0, Az.: IV C 4 – O 1000/19/10474:004, DStR 2021 S. 1882, Ziffer 13.

## Rote Seiten

Die Ausgliederung aller Zweckbetriebe auf steuerbegünstigte Kapitalgesellschaften, bei der die übertragende Körperschaft/Stiftung als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält, ist nunmehr unproblematisch. Die Finanzierung der Beteiligung ist jetzt mit zeitnah zu verwendenden Mitteln möglich<sup>8</sup>. Die Beteiligungen sind der ideellen Sphäre zuzuordnen und stellen sog. nutzungsgebundenes Vermögen dar<sup>9</sup>. In der Literatur wird insofern von einem „Paradigmenwechsel“ gesprochen<sup>10</sup>.

In unserem Fallbeispiel könnte die Stiftung somit ihren eigenen gemeinnützigen Zweckbetrieb ebenfalls auf eine steuerbegünstigte Tochtergesellschaft ausgliedern, ohne ihre eigene Gemeinnützigkeit zu verlieren.

Ebenfalls würde sie ihre Gemeinnützigkeit nicht dadurch verlieren, dass sie z. B. Beteiligungen auch an gewerblichen Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften hält. Die Steuerbegünstigung nach § 57 Abs. 4 AO verlangt nach Auffassung der Finanzverwaltung nämlich nicht, dass die Holdingkörperschaft ausschließlich nur Beteiligungen an gemeinnützigen Körperschaften halten darf. Sie darf nach unbestrittener Auffassung der Finanzverwaltung auch Beteiligungen an steuerpflichtigen Gesellschaften halten. Diese sind dann allerdings nicht dem ideellen Bereich, sondern je nach Ausgestaltung der Vermögensverwaltung oder dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen.

Diese erfreuliche Sichtweise der Finanzverwaltung könnte allerdings zu der Annahme verleiten, dass die Gemeinnützigkeit der Holding auch dann nicht verloren geht, sollte eine gemeinnützige Tochtergesellschaft – aus welchen Gründen auch immer – einmal ihre Gemeinnützigkeit verlieren. Dann würde die Holding die Gemeinnützigkeit schließlich noch aus den übrigen Beteiligungen – soweit vorhanden – weiter generieren können. M. E. ist aber gleichwohl an dieser Stelle Vorsicht geboten, denn mit dem Verlust der Gemeinnützigkeit der Tochtergesellschaft wäre die Beteiligung an der nunmehr gewerblichen Tochtergesellschaft nicht mehr dem ideellen Bereich, sondern der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Dieser Sphärenwechsel könnte eine gemeinnützige Mittelfehlverwendung darstellen.

## 2.2 Umfang der Beteiligungsverwaltung

Die Zuordnung der Beteiligung zum ideellen Bereich bedeutet nicht automatisch, dass alle Aktivitäten einer Holding gegenüber den gemeinnützigen Tochtergesellschaften ebenfalls steuerbegünstigt sind. Das führt zu der essentiellen Frage, welche Aufgaben noch der Beteiligungsverwaltung zugeordnet werden können und welche darüber

hinausgehen. Im Allgemeinen wird zwischen aktiver und passiver Beteiligungsverwaltung unterschieden. Während sich die passive Beteiligungsverwaltung auf die reine Verwaltung der Beteiligung beschränkt, stellt die aktive Beteiligungsverwaltung eine eigene Wirtschaftstätigkeit dar. Sie liegt bereits vor, wenn die Holding geschäftsleitende Funktionen, d. h. langfristige Führungsentscheidungen, wahrnimmt und tatsächlichen Einfluss auf die Beteiligungsgesellschaft ausübt. Führungsentscheidungen zeichnen sich durch ihre langfristige Natur, Grundsätzlichkeit und Bedeutung aus, die sie für den Bestand der Beteiligungsgesellschaft (geleitete Gesellschaft) haben<sup>11</sup>.

In der Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2020 wird in diesem Zusammenhang bereits klargestellt, dass sich die entgeltliche Leistungserbringung der Holding gegenüber den gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, an denen die Holding beteiligt ist, weiter nach den allgemeinen Regelungen beurteilt<sup>12</sup>.

Die Finanzverwaltung präzisiert in ihrem Schreiben vom 6.8.2021, dass entgeltliche Leistungen – wie z. B. die Erbringung von Buchführungsleistungen gegenüber den Kapitalgesellschaften, an denen die Holding beteiligt ist – grundsätzlich als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren sind<sup>13</sup>. Demzufolge sind auch weitere Bereiche wie Controlling und Übernahme der Geschäftsführung der aktiven Beteiligungsverwaltung und damit dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Bereich zuzuordnen. Sie können nur unter den nachfolgend noch dargestellten Voraussetzungen gem. § 57 Abs. 3 AO oder von § 58 Nr. 1 AO dem steuerbegünstigten Bereich zugeordnet werden.

## 2.3 Bedeutung der Trägerlösung für die Umsatzsteuer

Das BMF-Schreiben vom 6.8.2021 nimmt ausschließlich nur zu den gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten Stellung und hat daher keine Relevanz für die umsatzsteuerlichen Fragestellungen. In aller Regel wird es gewollt sein, dass die Holding und ihre Tochtergesellschaften in einem umsatzsteuerlichen Organverbund stehen, um eine Umsatzbesteuerung des Leistungsaustausches zu vermeiden; die im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses erbrachten Leistungen sind dann nicht steuerbar.

Erbringt die Holding keinerlei wirtschaftliche Tätigkeiten, sondern verwaltet sie nur ihre Beteiligungen, gilt sie als sog. reine Finanzholding<sup>14</sup>. Umsatzsteuerlich hat dies zur Folge, dass sie keine Unternehmereigenschaft mehr besitzt und damit auch nicht als Organträgerin fungieren kann. Dies würde z. B. auch dazu führen, dass Leistungen, die die Tochtergesellschaften für die Holding erbringen,

<sup>8</sup> Vgl. Uhl, Neue Optionen für Holding-Stiftungen durch den neuen § 57 Abs. 4 AO, SB Stiftungsbrief 2021 S. 70.

<sup>9</sup> BMF-Schreiben vom 6.8.2021 zur Änderung des AEA0, Az.: IV C 4 – O 1000/19/10474:004, DStR 2021 1882, Ziffer 14.

<sup>10</sup> Vgl. Hüttemann, Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch das Jahressteuergesetz 2020, DB 2021 S. 72, 76, sowie Kirchhain, Im zweiten Anlauf durch die Hintertür – Umfassende Änderungen für gemeinnützige Organisationen und deren Förderer durch das JStG 2020, DStR 2021 S. 129, 136.

<sup>11</sup> Siehe u. a. BMF-Schreiben vom 24.1.2012 zur Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG), Az.: V B 3 – S 2411/07/10016, BStBl 2012 I S. 171.

<sup>12</sup> BT-Drucks. 19/23551 S. 65, s. u. <https://dserver.bundestag.de/btd/19/235/1923551.pdf>.

<sup>13</sup> BMF-Schreiben vom 6.8.2021 zur Änderung des AEA0, Az.: IV C 4 – O 1000/19/10474:004, DStR 2021 S. 1882, Ziffer 15.

<sup>14</sup> Vgl. BFH vom 19.1.2016 – XI R 38/12, openJur 2016, 12954.

umsatzsteuerpflichtig werden, soweit es sich im Einzelfall nicht um steuerbefreite Leistungen nach § 4 UStG handelt. In dem Beispielsfall A (vgl. oben Abschn. 1.2) läge mit der Übernahme der Altenhilfe für die Holding eine steuerbefreite Leistung nach § 4 Nr. 16 c UStG vor.

Übernimmt hingegen eine der Tochtergesellschaften die gesamten Verwaltungsleistungen für den Konzern, dann wären diese Leistungen nicht nur für die Holding-Stiftung, sondern auch für alle anderen Tochtergesellschaften umsatzsteuerpflichtig.

## 2.4 Verbot der Selbstzweckstiftung

Eine Stiftung darf – nach h. M. in der stiftungsrechtlichen Literatur und wohl auch des BFH<sup>15</sup> – keine reine Selbstzweckstiftung sein. Als solche wird eine Stiftung bezeichnet, die ihren Zweck in der bloßen Erhaltung, Pflege und Förderung ihres Vermögens sieht. Nur „außerhalb der bloßen Vermögensverwaltung liegende Zwecke“ können als mögliche Stiftungszwecke in Betracht kommen<sup>16</sup>. Der Zweck der Stiftung müsse nach außen und nicht nach innen gerichtet sein<sup>17</sup>.

Bislang wurde – soweit ersichtlich – das Verbot der reinen Selbstzweckstiftung in Zusammenhang mit der Neuregelung in § 57 Abs. 4 AO noch nicht erschöpfend bewertet. Aus hier vertretener Sicht verstößt die reine Beteiligungsverwaltung bei gemeinnützigen Stiftungen nicht gegen dieses Verbot. Ob bereits die steuerliche Neuregelung, die das Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften der unmittelbaren steuerbegünstigten Zweckerfüllung zuordnet, und die dazu ergan-

gene Gesetzesbegründung, die auf das wirtschaftliche Gesamtbild abstellt, als stiftungsrechtliche Rechtfertigung herangezogen werden können, ist nicht zwingend. Stiftungsrecht und Steuerrecht können durchaus divergieren.

Allerdings kann sich das Stiftungsrecht dieser Betrachtung auch nicht gänzlich entziehen. Die Gemeinnützigkeit einer Holding-Stiftung wird steuerlich nur anerkannt, wenn sich die Zwecke der Stiftung und ihrer Beteiligungsgesellschaften decken<sup>18</sup>, m. a. W. die Stiftung wird steuerlich nur anerkannt, wenn sie einem steuerlich anerkannten Zweck (§ 52 AO) dient. Es kann daher nicht darum gehen, eigenes Vermögen zu erhalten, sondern darum, dieses Vermögen unter Beachtung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung in einen steuerbegünstigten Kreislauf zu bringen. Etwaige Beteiligungserträge bei der reinen Holding-Stiftung können außerhalb der zulässigen und jeder gemeinnützigen Körperschaft zustehenden Möglichkeit der Rücklagenbildung gerade zeitlich unbefristet „geparkt“ werden; sie müssen vielmehr zeitnah verwendet werden, im Zweifel durch Förderung der gemeinnützigen Tochtergesellschaften oder durch Erwerb neuer Beteiligungen. Bereits deshalb stellt sich die Frage, ob es bei gemeinnützigen Stiftungen überhaupt eine Selbstzweckstiftung geben kann; dies gilt auch dann, wenn die Stiftung ausschließlich Beteiligungen halten sollte.

Sollte gleichwohl die Stiftungsaufsicht im Rahmen der Satzungsprüfung Bedenken erheben und ein „Ausfechten“ vor Gericht nicht gewollt bzw. i. d. R. aus zeitlichen Gründen schon nicht möglich sein, verbleibt es bei dem vorgenannten „Feigenblatt“ der eigenen unmittelbaren Zweckerfüllung. Als solche gilt auch die Fördertätigkeit nach § 58 Nr. 1 AO<sup>19</sup>.

15 Zur Familienstiftung: BFH vom 18.11.2009, Az.: II R 46/07 (s.u. [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)).

16 Vgl. Schiffer/Pruns, Zum Lehrsatz vom Verbot der Selbstzweckstiftung, Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen 1/2012 S. 1.

17 Vgl. Uhl, Neue Optionen für Holding-Stiftungen durch den neuen § 57 Abs. 4 AO, SB StiftungsBrief 04/2021 S. 70.

18 BMF-Schreiben vom 6.8.2021, Az.: IV C 4 – O 1000/19/10474:004, DStR 2021 S. 1882, Ziffer 13.

19 AEAO Nr. 1 Satz 5 zu § 56 AO, vgl. Hüttemann, der neue Anwendungserlass zu den §§ 51-68 AO, S&S Rote Seiten 1/2012 S. 6, m.w.N.



# Satzung nach Maß

## Vereinsatzungen

Strukturen und Muster  
erläutert für die Vereinspraxis

Von Michael Röcken, Rechtsanwalt

4., neu bearbeitete und erweiterte Auflage 2021,  
285 Seiten, € (D) 35,-. ISBN 978-3-503-20042-9  
eBook: € (D) 31,90. ISBN 978-3-503-20043-6

Online informieren und bestellen:  
 [www.ESV.info/20042](http://www.ESV.info/20042)

 ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG

Auf Wissen vertrauen

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG · Genthiner Str. 30 G · 10785 Berlin · Tel. (030) 25 00 85-265 · Fax (030) 25 00 85-275 · [ESV@ESVmedien.de](mailto:ESV@ESVmedien.de) · [www.ESV.info](http://www.ESV.info)

## 2.5 Satzungsänderung

Im Beispielsfall A (siehe oben unter Abschn. 1.2) wird die Stiftung ihre Satzung ändern müssen, wenn sie künftig nur über ihre Beteiligungsträgereigenschaft (Holding-Stiftung) ihren Gemeinnützigkeitsstatus begründen möchte. Gemeinnützigkeitsrechtlich gilt der Grundsatz, dass in der Satzung nur diejenigen Zwecke aufgeführt sein dürfen, die auch erfüllt werden. Nicht mehr verfolgte Zwecke sind daher aus der Satzung zu entfernen und neue Zwecke aufzunehmen. Im Beispielsfall A wird die Stiftung daher eine Neuregelung der gemeinnützigen Zwecke dergestalt vornehmen müssen, dass die unmittelbare Zweckerfüllung „Betrieb der Altenhilfe“ entfernt und stattdessen als alleiniger Zweck die Beteiligung an gemeinnützigen Körperschaften aufgenommen wird.

Da dies zugleich eine Änderung des Stiftungszwecks bedeutet, wird eine Abstimmung mit der Stiftungsaufsicht unumgänglich. Bekanntermaßen verhalten sich die Aufsichtsbehörden hier sehr zurückhaltend.

Möglicherweise wird das restriktive Verhalten der jeweiligen Stiftungsaufsicht der Länder durch das zum 1.7.2023 in Kraft tretende „Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzes“<sup>20</sup> zurückgedrängt werden.

Nach § 85 Abs. 2 und 3 BGB n.F. kann der Stiftungszweck oder können andere prägende Bestimmungen der Stiftungsverfassung geändert werden, wenn sich die Verhältnisse nach Errichtung der Stiftung wesentlich verändert haben und eine solche Änderung erforderlich ist, um die Stiftung an die veränderten Verhältnisse anzupassen. Als prägend für eine Stiftung sind regelmäßig die Bestimmungen über den Namen, den Sitz, die Art und Weise der Zweckerfüllung und über die Verwaltung des Grundstockvermögens anzusehen. Durch Satzungsänderung können Bestimmungen der Satzung auch geändert werden, wenn dies der Erfüllung des Stiftungszwecks dient.

## 3. Stiftung neben der Stiftung – Immobilien-Stiftung neben Holding-Stiftung?

### 3.1 Vorbemerkungen

Wie einleitend dargestellt, ist die Stiftung eine Erscheinungsform, die keine Mitglieder und keine Gesellschafter kennt. Sie gehört damit „quasi“ sich selbst. Dies führt dazu, dass die Stiftung als Gesellschaftsform nicht geeignet ist, in einem gesellschaftsrechtlich geprägten Abhängigkeitsverhältnis zu einer anderen Körperschaft zu stehen. Eine Stiftung kann auch nicht durch eine andere Stiftung beherrscht werden. Eine Stiftung kann daher nicht – wie etwa Tochter-Kapitalgesellschaften – unterhalb der Konzernspitze angesiedelt werden. Denkbar

ist aber, dass sie wie im Beispielsfall B (s. oben unter Abschn. 1.2) als weitere Stiftung neben eine Stiftung tritt.

Insbesondere im sozialen Bereich ist festzustellen, dass Leistungsanbieter verstärkt miteinander kooperieren bzw. kleinere und jüngere Anbieter sich unter das „Dach“ erfahrener und leistungsstarker Sozialpartner stellen, um sich strategisch weiterentwickeln und am Markt behaupten zu können. Auch der Sozialpartner ist an der Integration und Einbindung kleinerer Leistungsanbieter interessiert, da sich auf diesem Wege häufig neue Sozialräume eröffnen.

Wandel und Veränderung im Leistungserstellungsprozess bedeuten aber zugleich eine Veränderung der Anforderungen an das Immobilienmanagement.

Studien belegen, dass der Status quo des betrieblichen Immobilienmanagements nach wie vor in deutschen Unternehmen im Gegensatz zur angelsächsischen Praxis vernachlässigt werden<sup>21</sup>. Es fehlt häufig an einer schriftlich fixierten Immobilienstrategie. Nur in etwa der Hälfte der Unternehmen sind immobilienwirtschaftliche Planungsprozesse mit denen des Kerngeschäfts verknüpft. Damit kann die Unterstützung des Kerngeschäfts allerdings nur suboptimal erfüllt werden. Soweit erkennbar bestehen hier keine graduellen Unterschiede zwischen dem For-Profit- und dem Non-Profit-Bereich. Die Immobilienbewirtschaftung sollte daher eine eigenständige und mittragende Säule in jedem größeren Unternehmen sein. Dies kann durch die Implementierung eines betriebsinternen Immobilienmanagements, durch die Ausgliederung des Immobilienmanagement auf eine Tochtergesellschaft oder – größer angelegt – durch die vollständige Trennung des Immobilienvermögens im Sinne einer rechtlichen Spaltung von Immobilienbestand und Betrieb erfolgen (sog. Betriebsaufspaltung).

Das Für und Wider der verschiedenen Lösungsmöglichkeiten soll nicht Gegenstand der weiteren Erläuterungen werden. Darüber zu befinden ist ein innerer Entscheidungsprozess, den jedes Unternehmen für sich analysieren sollte. Ein Augenmerk soll jedoch dem Thema Grunderwerbsteuer gelten.

### 3.2 Grunderwerbsteuer

Ein relevantes Thema bei Unternehmensneugründungen und Unternehmensumstrukturierungen ist die Grunderwerbsteuer. Nach § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen Erwerbsvorgänge bzw. Eigentumsübertragungen, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Der Status der Gemeinnützigkeit ist für die Grunderwerbsteuer unbeachtlich. Gemeinnützige Körperschaften unterliegen daher im Grundsatz genauso der Grunderwerbsteuer wie erwerbswirtschaftliche Unternehmen.

Während die Steuereinnahmen für die Grunderwerbsteuer im Jahre 2009 noch bei 4,2 Mrd. € lagen, betragen sie im Jahre 2020 bereits 14,2 Mrd. €<sup>22</sup>, was nicht nur auf die Anhebung der Steuersätze zurückzuführen ist. (siehe Abb., S. 7)

20 Stiftr-VereinHG, BGBl. 2021 I S. 2947, s.u. [https://dejure.org/BGBl/2021/BGBl\\_1\\_S\\_2947](https://dejure.org/BGBl/2021/BGBl_1_S_2947).

21 Siehe u. [https://www.real-estate.bwl.tu-darmstadt.de/media/bwl9/dateien/arbeitspapiere/wp\\_28\\_finanzwirtschaftliche\\_bedeutung.pdf](https://www.real-estate.bwl.tu-darmstadt.de/media/bwl9/dateien/arbeitspapiere/wp_28_finanzwirtschaftliche_bedeutung.pdf).

22 Siehe u. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Datenportal/Daten/frei-nutzbare-produkte/Bilder/Infografiken/Steuerspirale.html>.

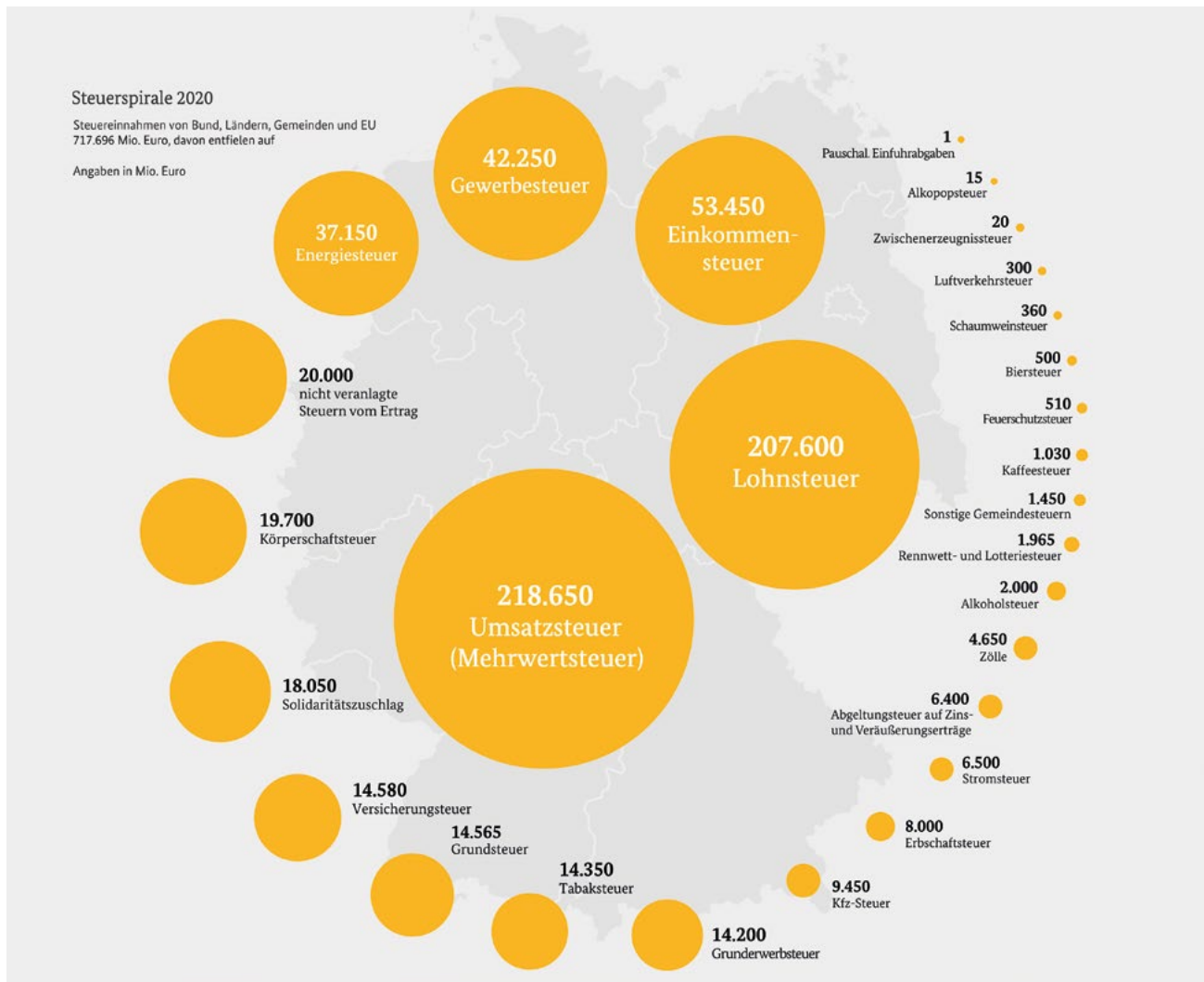


Abb.: Steuerspirale 2020 (Quelle: Arbeitskreis „Steuerschätzung“, Bundesministerium der Finanzen, Stand: 158. Sitzung; September 2020)

Das Steueraufkommen wird weiter steigen. Mit dem Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12.5.2021 hat das GrEStG bereits seit längerem diskutierte Änderungen erfahren, um im Bereich hochpreisiger Immobilientransaktionen Steuerausfälle zu vermeiden<sup>23</sup>. U. a. wurden folgende Änderungen beschlossen:

- die Absenkung der 95%-Grenze in § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG auf 90%;
- Einführung eines neuen Ergänzungstatbestands (§ 1 Abs. 2b GrEStG) zur Besteuerung eines Anteilseignerwechsels in Höhe von mindestens 90% im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft innerhalb von zehn Jahren;
- Verlängerung des in § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG genannten Zeitraums von fünf auf zehn Jahre;
- Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage auf Grundstücksverkäufe im Rückwirkungszeitraum bei Umwandlungsfällen und Einbringungen;
- Verlängerung des Zeitraums von fünf auf zehn Jahre in § 5 Abs. 3, § 6 Abs. 3 Satz 2, § 6 Abs. 4 Nr. 1 und 2 sowie § 7 Abs. 3 GrEStG;

- Verlängerung der Vorbehaltensfrist in § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG von fünf auf fünfzehn Jahre.  
Hier kann die Stiftung von Ausnahmetatbeständen profitieren, die für verbandsgeprägte Gesellschaftsformen nicht erreichbar sind.

Von der Grunderwerbsteuer ausgenommen sind insbesondere der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden i. S. des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (§ 3 Nr. 2 GrEStG). Als Schenkung unter Lebenden gilt:

- jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert ist (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG);
- der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG als besondere Ausprägung der Befreiung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)<sup>24</sup>;
- was bei Aufhebung einer Stiftung erworben ist (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG).

Eine freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG setzt eine objektive Bereicherung des Beschenkten aus dem

<sup>23</sup> Gesetz zur Änderung des GrEStG vom 12.5.2021 (BGBl 2021 I S. 986, s.u. [https://dejure.org/BGBl/2021/BGBl\\_I\\_S\\_986](https://dejure.org/BGBl/2021/BGBl_I_S_986)).

<sup>24</sup> Vgl. Urteil des BFH vom 9.12.2009, BStBl II 2010 S. 363.

Vermögen des Schenkers und subjektiv den einseitigen Willen des Schenkers zur Unentgeltlichkeit voraus, d. h. der Schenker muss in dem Bewusstsein handeln, zu der Vermögenshingabe rechtlich nicht verpflichtet zu sein und seine Leistung ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer gleichwertigen Gegenleistung erbringen zu wollen.

Nicht von der Grunderwerbsteuer befreit sind demzufolge die unentgeltlichen Übertragungen von Immobilien etwa im Konzernverbund, auch wenn an dessen „Spitze“ eine Stiftung steht.

**Beispiel:** Eine grundbesitzende Stiftung hält Beteiligungen an mehreren GmbH. Das bei ihr angesiedelte Immobilienvermögen soll auf die Tochtergesellschaften unentgeltlich übertragen werden.

Nach § 3 Nr. 2 GrEStG i. V. mit § 7 Abs. 1 ErbStG sind zwar Schenkungen von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Diese setzen aber freigebiges Handeln voraus, was bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen i. d. R. zu verneinen ist.

Explizit hat der BFH ein freigebiges Handeln für die Vermögensübertragung durch einen Gesellschafter auf seine Tochter-Kapitalgesellschaft verneint. Übertragen Gesellschafter im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses Vermögen auf eine Kapitalgesellschaft, dient dies dem Gesellschaftszweck. Eine solche Vermögensübertragung ist daher als gesellschaftsrechtlicher Vorgang und nicht als Schenkung oder freigebiges Zuwendung an die Gesellschaft zu beurteilen. Es ist dabei nicht entscheidend, ob der Gesellschaftszweck auf Gewinnerzielung gerichtet ist oder ob die Kapitalgesellschaft gemeinnützige Ziele verfolgt.

Nicht maßgebend ist auch, ob der Vermögensübertragung auf die Kapitalgesellschaft eine entsprechende Erhöhung des Werts des Gesellschaftsanteils des übertragenden Gesellschafters gegenübersteht. Auch wenn dies nicht der Fall ist, kann daraus nicht auf das Vorliegen einer freigebiges Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft geschlossen werden; denn auch dann fehlt es wegen der Förderung des Gesellschaftszwecks an der Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung<sup>25</sup>.

**Abwandlung:** Eine Stiftung ist Alleingesellschafterin an mehreren grundbesitzenden GmbH. Zur Implementierung eines einheitlichen Immobilienmanagements soll das gesamte Immobilienvermögen der Tochtergesellschaften unentgeltlich auf die Stiftung übertragen werden.

Auch hier liegt keine freigebiges Zuwendung vor. Es fehlt ebenfalls an dem subjektiven Element. Die Schenkung erfolgt in aller Regel, weil dies durch den Gesellschafter, hier die Stiftung als Alleingesellschafterin, so veranlasst wurde.

In beiden Fällen käme eine Grunderwerbsteuerfreiheit nur unter den Voraussetzungen des § 6a GrEStG in Betracht, wonach für bestimmte steuerbare Rechtsgänge aufgrund einer Umwandlung i. S. des Umwandlungsgesetzes, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage die Grund-

erbsteuer nicht erhoben wird. Diese Befreiung gilt allerdings nur, wenn an dem dort genannten Rechtsgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsgang und fünf Jahren nach dem Rechtsgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist. Diese Regelung gilt unverändert fort. Mit dem Gesetz zur Änderung des GrEStG vom 12.5.2021 hat das GrEStG bereits seit längerem diskutierte Änderungen erfahren, um im Bereich hochpreisiger Immobilientransaktionen Steuer ausfälle zu vermeiden<sup>26</sup>. In der Diskussion stand auch die Anhebung der Vor- und Nachbehaltensfristen im Rahmen von Konzernumstrukturierungen. Entsprechende Überlegungen wurden nicht übernommen; die diesbezüglichen Diskussionen sind nicht endgültig beendet.

Ferner muss bei der Anwendung des § 6a GrEStG berücksichtigt werden, dass damit nicht die einfache Grundstücksübertragung begünstigt wird. Neben Umwandlungsfällen nach dem UmwG sind nur noch die Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage befreit. Darunter fallen z. B. Rechtsgänge, durch die Vermögen von einer Gesellschaft auf einen Gesellschafter gegen Aufgabe oder Verringerung seiner Beteiligung übergehen, wie z. B. durch eine Sachkapitalherabsetzung, eine Verminderung der Beteiligungsquote sowie durch Liquidation der Gesellschaft. Direkte Grundstücksübergänge von einer Gesellschaft auf den Gesellschafter scheiden damit aus der Begünstigung aus<sup>27</sup>. Vielmehr muss sich infolge des Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage die Gesellschafterstellung des beteiligten Gesellschafters in rechtlicher Hinsicht wie z. B. bei einer Liquidation ändern<sup>28</sup>.

**Weitere Abwandlung:** Eine Stiftung überträgt unentgeltlich Immobilienvermögen auf eine andere Stiftung. Die Vorstände der Stiftungen sind personenidentisch.

Hier wäre Freigebigkeit zu bejahen sein. Grunderwerbsteuer fällt damit nicht an. Dies liegt daran, dass die Stiftung nicht mitgliederschaftlich organisiert ist<sup>29</sup>. Maßgeblich ist allein, dass diese beiden Körperschaften zueinander in keinem gesellschaftsrechtlichen Verbund stehen.

Erwirbt beispielsweise eine Holding-Stiftung – oder auch eine Holding-Kapitalgesellschaft – eine neue Beteiligung mit Immobilien, kann die neue Beteiligungsgesellschaft die Immobilien nur unter den Voraussetzungen des § 6a GrEStG auf die Holding-Stiftung oder eine Schwester-gesellschaft grunderwerbsteuerfrei übertragen. Eine grunderwerbsteuerfreie Übertragung auf eine Immobilien-Stiftung wäre hingegen möglich. Schenkungsteuer fiel eben-

26 Gesetz zur Änderung des GrEStG vom 12.5.2021 (BGBl 2021 I S. 986), s.u. [https://dejure.org/BGBl/2021/BGBl.\\_I\\_S.\\_986](https://dejure.org/BGBl/2021/BGBl._I_S._986).

27 Vgl. Borrutau/Viskorf, Kommentar zum GrEStG, § 6a Rn. 32–40.

28 Vgl. Weilbach, Kommentar zum GrEStG, § 6a Rz 20.

29 Vgl. Ritter, SB Stiftungs-Brief 12/2021 S. 232 f.

25 BFH vom 17.10.2007, Az.: II R 63/05, BStBl 2008 II S. 381.



falls nicht an, wenn die Immobilien-Stiftung gemeinnützig ist und die Zuwendung in den begünstigten Bereich geleistet wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG). Gleiches gilt, wenn im Fall B die Stiftung A ihr Immobilienvermögen auf die Stiftung B übertragen würde.

In der Nutzung des Vehikels „Stiftung“ liegt keine rechtsmissbräuchliche Gestaltungsüberlegung. Der Steuerpflichtige hat für die Gestaltung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse und Vorgänge grundsätzlich Gestaltungsfreiheit. Das gilt auch für die steuerlich relevanten Vorgänge. Ihm ist es grundsätzlich auch nicht verwehrt, seine rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine möglichst geringe steuerliche Belastung ergibt.

### 3.3 Gemeinnützigkeit einer Immobilien-Stiftung

Neben der Neuregelung in § 57 Abs. 4 AO sind durch das Jahressteuergesetz<sup>30</sup> weitere interessante und hilfreiche neue Bestimmungen eingeführt worden, u. a. § 57 Abs. 3 AO und § 58 Nr. 1 AO.

Nach § 57 Abs. 3 AO erfüllt eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die die übrigen Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht.

Laut der Gesetzesbegründung<sup>31</sup> soll es Körperschaften hierdurch ermöglicht werden, steuerbegünstigt arbeitsteilig zusammenzuwirken, um gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck zu realisieren. Als Beispiel wird in der Gesetzesbegründung der Fall der Wäscherei-GmbH eines Krankenhauses genannt. Diese Wäscherei-GmbH konnte bislang nicht gemeinnützig sein, weil sie nicht unmittelbar dazu beitrug, Menschen zu heilen. Nach dem im Gemeinnützigkeitsrecht geltenden Unmittelbarkeitsgrundsatz muss eine steuerbegünstigte Körperschaft nämlich ihre satzungsmäßigen Zwecke grundsätzlich selbst verwirklichen. Bei der ausgegliederten Tätigkeit der Wäscherei-GmbH handelte es sich nach bisheriger isolierter Betrachtung hingegen lediglich um eine mittelbare Förderung der steuerbegünstigten Zwecke des Krankenhauses.

Dieses Ergebnis wird als nicht sachgerecht empfunden. Nach einer wirtschaftlichen Betrachtung seien die Sachverhalte vor und nach der Ausgliederung identisch. Die zuvor zum Zweckbetrieb gehörende Betätigung (Wäscherei) wird lediglich auf verschiedene Rechtsträger aufgeteilt. Für die Prüfung der Voraussetzungen des Zweckbetriebs i. S. der §§ 65 ff. AO sind die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit zu beurteilen. Ist aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Tatbestand der §§ 65 ff. AO erfüllt, ist diese zweckbetriebliche Beurteilung für alle beteiligten Körperschaften maßgeblich.<sup>32</sup>

Das Zusammenwirken umfasst alle Tätigkeiten, die geeignet sind, die Verwirklichung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke in Kooperation mit einer anderen Körperschaft zu erfüllen. Hierzu können neben Dienstleistungen wie z. B. gemeinschaftliche Serviceleistungen auch Nutzungsüberlassungen gehören. Dazu gehören auch die Überlassungen oder Vermietungen von Grundstücken<sup>33</sup>. Demzufolge könnte auch die Immobilien-Stiftung gemeinnützig sein, indem sie die Grundstücke an die operativ tätigen gemeinnützigen Tochtergesellschaften der Holding-Stiftung überlässt. Dass die operativen Tochtergesellschaften der Holding-Stiftung nicht in einem Konzernverbund zu der Immobilien-Stiftung stehen, ist unschädlich. Das planmäßige Zusammenwirken erfordert keine finanzielle Eingliederung, so dass auch Kooperationen zwischen gesellschafts- oder verbandsrechtlich nicht verbundenen Körperschaften möglich sind<sup>34</sup>.

Diesem erfreulich weiten Anwendungsverständnis der Finanzverwaltung steht aber eine äußerst strenge Sichtweise in der Umsetzung dieser Neuregelung gegenüber: Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss das Zusammenwirken mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks in der Satzung als Art der Zweckverwirklichung festgehalten sein. Die Körperschaften, mit denen kooperiert wird, und die Art und Weise der Kooperation müssen ausweislich der ersten Umsetzungshinweise des BMF in den Satzungen der – also aller – Beteiligten bezeichnet werden<sup>35</sup>. Dies bedeutet, dass nicht nur die Art der Leistung in den Satzungen beider Kooperationspartner bezeichnet werden muss, sondern auch die jeweiligen Kooperationspartner selbst namentlich zu benennen sind. Dies bedeutet für größere Konzernstrukturen oder generell bei größeren Kooperationen, dass die Körperschaften einem stetigen Anpassungsprozess ihrer Satzungen unterliegen. Für Stiftungen kann dies zu einem ständigen Austausch mit der Stiftungsaufsicht führen. In der Literatur wird deshalb auch das BMF-Schreiben vom 6.8.2021 – zu Recht – als Nichtanwendungserlass bezeichnet.<sup>36</sup>

Nach heftiger Kritik hat das BMF versucht, ein Stückweit von dieser völlig unpraktikablen und u. E. auch nicht gesetzeskonformen Auslegung zurückzurufen, in dem es mit BMF-Schreiben vom 12.1.2022 „Aufweich-Tendenzen“ erkennen ließ. So soll es bei mehreren Kooperationspartnern nunmehr ausreichend sein, wenn diese anhand der Satzung konkret nachvollziehbar sind, beispielsweise bei einer Kooperation innerhalb eines Konzern- oder Unternehmensverbunds durch Bezeichnung des Konzerns oder des Unternehmensverbundes. Eine namentliche Benennung der einzelnen Kooperationspartner muss sich dann aus einer Aufstellung ergeben, die der Finanzverwaltung bei

33 Siehe BMF-Schreiben vom 6.8.2021, zur Änderung des AEA0, Az.: IV C 4 – O 1000/19/10474:004, S. 5 Nr. 11, DStR 2021 1882.

34 Siehe ebenda, S. 4 Nr. 6.

35 Siehe ebenda, S. 4 f. Nr. 8.

36 Vgl. Hüttemann/Schauhoff, Ein Nichtanwendungserlass zu steuerbegünstigten Servicekörperschaften, DB 2021 S. 2580.

30 Siehe BT-Drucks. 19/23551.

31 BT-Drucks. 19/23551 S. 64.

32 Vgl. BT-Drucks. 19/23551 S. 64.

## Rote Seiten

Beginn der Kooperation und bei Änderung der Kooperationspartner zusätzlich zur Satzung vorzulegen ist<sup>37</sup>.

Diese „vermittelnde“ Auffassung führt zwar zu gewissen Erleichterungen, gleichwohl geht sie u. E. immer noch weit über das hinaus, was vom Gesetzgeber formuliert wurde. Sowohl das Gesetz als auch die Gesetzesbegründung verlangen an keiner Stelle, dass § 57 Abs. 3 AO nur dann Anwendung finden soll, wenn die Kooperationspartner sich wechselseitig in ihren jeweiligen Satzungen berücksichtigen. Nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 3 AO bezieht sich das satzungsmäßige Erfordernis lediglich auf die kooperierende Gesellschaft, also auf die Gesellschaft, die bislang mangels unmittelbarer Leistungserbringung die Gemeinnützigkeit noch nicht erreichen konnte; eine Körperschaft verfolgt – so heißt es – ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Abs. 1 Satz 1, wenn sie *satzungsgemäß* durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck *verwirklicht* (Hervorhebung durch Verfasser). Verlangt wird lediglich, dass diese Gesellschaft in ihrer Satzung darauf hinweist, dass sie zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke eines Kooperationspartners beiträgt. Die Neuregelung gilt seit 29.12.2020.

Bei Neugründungsfällen wird seitens der Finanzverwaltung auf die Beachtung von § 60a AO hingewiesen<sup>38</sup>. Die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen in Neugründungsfällen kann zwar bereits vor einer Registereintragung oder einer Anerkennung/Genehmigung der Körperschaft erfolgen, sofern zu diesem Zeitpunkt bereits eine Körperschaftsteuerpflicht besteht. Eine Feststellung darf aber erst nach einem wirksamen Organbeschluss, beispielsweise über die Satzung, erfolgen.

Für rechtsfähige Stiftungen ist dieser Hinweis allerdings in den meisten Fällen ohne Relevanz. Diese werden erst mit ihrer Anerkennung rechtsfähig. Eine „Vor-Stiftung“ (vergleichbar mit einer Vor-GmbH) existiert nach h. M. nicht<sup>39</sup>. Die Steuerpflicht beginnt regelmäßig erst mit dem Tag der Anerkennung. Eine Ausnahme besteht allerdings für die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen. Aufgrund der gesetzlichen Fiktion des § 84 BGB wird die erst nach dem Tod anerkannte Stiftung so behandelt, als sei sie beim Tod des Stifters schon existent (Rückwirkungsfiktion). Dies gilt auch für das Steuerrecht<sup>40</sup>, allerdings in Bezug auf die Steuerbegünstigung einer solchen Stiftung nur dann, wenn im Zeitpunkt des Entstehens der Stiftung, also unmittelbar vor dem Ableben des Stifters, eine den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprechende Satzung vorliegt.

Die Immobilien-Stiftung im Beispielfall B könnte folglich den Status der Gemeinnützigkeit durch Übernahme des Immobilienmanagements und/oder durch Überlassung der für die gemeinnützige Zweckerfüllung notwendigen Betriebsstätten/Immobilien an die gemeinnützigen Tochtergesellschaften der Holding-Stiftung erreichen, wenn die vorgenannten satzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllt werden.

### 3.4 Kapitalausstattung der Immobilien-Stiftung

Zur Anerkennung als Stiftung muss diese mit einem Stiftungskapital ausgestattet werden, das ausreichend ist, damit die Stiftung ihren Satzungszweck erfüllen kann. Eine Mindestkapitalausstattung der Stiftung ist weder im BGB noch in den Stiftungsgesetzen der Länder beschrieben. Durch das Stiftungsvermögen muss aber eine dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert werden.

Will nun die Holding-Stiftung das bei ihr angesiedelte Immobilienvermögen auf die Immobilien-Stiftung – etwa als Errichtungskapital – übertragen, so wird dies nur schwerlich zu erreichen sein, wenn das Immobilienvermögen bei der Holding-Stiftung Stiftungskapital ist. Zum Stiftungskapital zählen das Errichtungskapital und die Zustiftungen<sup>41</sup>.

Im Stiftungsrecht gilt – abgesehen von der Institution der Verbrauchsstiftung – der Grundsatz der Kapitalerhaltung. Der Kapitalerhaltungsgrundsatz soll gewährleisten, dass die Stiftung ihren Stiftungszweck über die gesamte Lebensdauer verwirklichen kann. Soweit Vermögensumschichtungen zulässig sind, muss das Ursprungsvermögen zwar nicht in seiner Substanz erhalten bleiben, jedenfalls aber wertmäßig. Da die Stiftungen aber zueinander nicht in einem gesellschaftsrechtlichen Verbund stehen, also die Holding-Stiftung an der Immobilien-Stiftung keine Anteile erhält, erhält die Holding-Stiftung mit der Vermögensweggabe auch keinen Gegenwert. Das Stiftungskapital wird daher automatisch geschmälert, was stiftungsrechtlich unzulässig ist.

Etwas anderes kann aber dann gelten, wenn das Vermögen, etwa die Immobilien, in der Holding-Stiftung nicht dem Stiftungskapital zugeordnet sind. Die Kapitalerhaltungspflicht bezieht sich ausschließlich auf die Erhaltung des reinen Ausstattungskapitals (Errichtungskapital und Zustiftungen), nicht hingegen auch auf das übrige Vermögen. So sind etwa Entnahmen aus der Kapitalrücklage stiftungsrechtlich möglich.

**Hinweis:** In jedem Fall empfiehlt sich hier eine Abstimmung sowohl mit der Stiftungsaufsicht als auch vorsorglich mit dem Finanzamt.

Die Immobilien-Stiftung kann daher nur in seltenen Fällen mit Immobilienvermögen einer anderen Stiftung errichtet werden. Denn zumeist ist das Immobilienvermögen

37 Siehe BMF-Schreiben vom 12.1.2022 zur Änderung des AEAO, Az.: IV A 3 – S 0062/21/10007:001 2022/0001873, s.u. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Weitere\\_Steuertemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2022-01-12-aenderung-des-anwendungserlasses-zur-abgabenordnung-AEAO.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuertemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2022-01-12-aenderung-des-anwendungserlasses-zur-abgabenordnung-AEAO.html).

38 Siehe BMF-Schreiben vom 12.1.2022, ebenda, S. 8 Nr. 9, mit Hinweis auf Nr. 4 des AEAO zu § 60a.

39 BFH-Urteil vom 11.2.2015, Az.: X R 36/11.

40 BFH vom 17.9.2003, Az.: I R 85/02, BStBl II 2005 S. 149.

41 Gleicher Ansicht Berndt/Nordhoff, Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen, 2. Aufl. 2019, Kap. E, S. 183 ff.

gen dem Stiftungskapital zugeordnet. Befindet sich das Immobilienvermögen in einer Tochtergesellschaft der Holding-Stiftung, kommt es darauf an, ob die Beteiligung dem Stiftungskapital zugeordnet ist. Denn mit der unentgeltlichen Übertragung der Immobilie auf die Immobilien-Stiftung würde sich der Beteiligungswert verringern.

## 4. Fördertätigkeit von Stiftungen

Reine Förderstiftungen zeichnen sich dadurch aus, dass ihr Hauptziel darin besteht, durch Weiterleitung von Ressourcen wie Geldmittel, die sie eingeworben haben, andere Personen oder Organisationen zu unterstützen, deren Projekte ohne eine solche Förderung im Zweifel nicht realisiert werden können. Ist der alleinige Zweck die Fördertätigkeit, muss dieser Zweck in der Satzung der Stiftung verankert sein. Ist die Fördertätigkeit nicht alleinige Aufgabe der Stiftung, kann sie andere auch dann fördern, wenn sie diesen Zweck nicht als Satzungsaufgabe definiert hat.

Im Zuge des Jahressteuergesetzes 2020 wurden auch die Regelungen zur Fördertätigkeit von steuerbegünstigten Körperschaften neu gefasst. Bislang waren für die Fördertätigkeit zwei Normen zu beachten, § 58 Nr. 1 AO und § 58 Nr. 2 AO. Diese beiden Regelungen sind in § 58 Nr. 1 AO zusammengefasst worden, der nun folgenden Regelungsinhalt hat: *„Die Steuerbegünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet ... Beabsichtigt die Körperschaft als einzige Art der Zweckverwirklichung, Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuwenden, ist die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung zu benennen.“*

Diese neue Regelung verzichtet für die Fälle des bisherigen § 58 Nr. 2 AO auf eine Beschränkung der weitergabefähigen Mittel im Verhältnis zum Gesamtvermögen der zuwendenden Körperschaft und führt insofern zu einem (weiteren) Bürokratieabbau<sup>42</sup>. Dies bedeutet, dass eine Körperschaft nach der Neuregelung gemeinnützigkeitsrechtlich stets ihre gesamten Mittel zu Förderzwecken einsetzen kann. Auch müssen die weitergegebenen Mittel von der Empfänger Körperschaft nicht mehr zwingend für die eigenen Satzungszwecke der Geber Körperschaft verwendet werden. Zuvor musste bei nach § 58 Nr. 1 AO a. F. weitergegebenen Mitteln eine Identität der Satzungszwecke bei Geber- und Empfänger Körperschaft gewährleistet sein.

In Bezug auf den Fall C (s. oben unter Abschn. 1.2) ist in diesem Zusammenhang von Interesse:

- Es ist – anders als bei § 57 Abs. 3 AO – nicht erforderlich, die Körperschaften, an die Mittel weitergegeben werden sollen, in der Satzung aufzuführen<sup>43</sup>.
- Durch die Finanzverwaltung ist zwischenzeitlich klargestellt worden, dass Gegenstand der Förderung nach dem neuen § 58 Nr. 1 AO auch die unentgeltliche oder lediglich gegen Kostenübernahme gewährte

Nutzungsüberlassung oder die Erbringung von Dienstleistungen sein kann<sup>44</sup>. Diese Tätigkeiten sind bei der Geber Körperschaft dem ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb zuzuordnen. Folglich können die eingesetzten Vermögensgegenstände aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden.

- Dies bedeutet, dass gemeinnützige Körperschaften miteinander auch auf Dienstleistungsebene gemeinnützigkeitsunschädlich und ohne die nach § 58 Nr. 3 AO gebotenen Satzungserfordernisse kooperieren können, wenn sie dies unentgeltlich, teiltgeltlich oder als maximale Grenze gegen reine Kostenerstattung tun. Werden hingegen Nutzungsüberlassungen oder Dienstleistungen gegen einen die entstandenen Kosten übersteigenden Betrag erbracht, sind diese – vorbehaltlich § 57 Abs. 3 AO – grundsätzlich dem steuerpflichtigen Bereich bzw. der Vermögensverwaltung zuzuordnen und können damit nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. In diesem Fall findet § 58 Nr. 1 AO keine Anwendung.
- Ausgehend von diesen Feststellungen kann beispielsweise die Holding-Stiftung eine zentrale Buchhaltungs- und Personalabteilung bei sich ansiedeln und diese Leistungen den Tochtergesellschaften oder auch der Immobilien-Stiftung gegen Kostenerstattung anbieten. Ebenfalls kann die Immobilien-Stiftung gegen reine Kostenerstattung ihre Gebäude den gemeinnützigen Tochtergesellschaften überlassen und/oder das Immobilienmanagement übernehmen, ohne dazu ihre Satzung nach Maßgabe des § 58 Nr. 3 AO anpassen zu müssen.
- Eine gelegentliche, von der erbrachten Dienstleistung unabhängige Geldzuwendung der Tochtergesellschaften z. B. an die leistende Stiftung nach § 58 Nr. 1 AO steht dem nach unseren Erfahrungen nicht entgegen.

## 5. Investitionen in das Immobilienvermögen

Viele große und kleine Stiftungen leiden an einem Investitionsstau in ihren Immobilien. Zudem verfügen sie oftmals über ungenutzte Grundstücke. Unter dem auch auf dem Sozialsektor ansteigenden Konkurrenzdruck entsteht zunehmend der Druck zu investieren. Was bieten sich für Möglichkeiten?

### 5.1 Sphärenzuordnung

Eine steuerbegünstigte Körperschaft kann vier relevante Sphären haben:

- den ideellen Bereich,
- die Zweckbetriebe (steuerbegünstigte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe),
- die Vermögensverwaltung und
- die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (sog. Nicht-Zweckbetriebe).

<sup>42</sup> Vgl. BT-Drucks. 19/23551 S. 67.

<sup>43</sup> Siehe BMF-Schreiben vom 6.8.2021, Az.: IV C 4 – O 1000/19/10474:004, DStR 2021 S. 1882, Ziffer 3.

<sup>44</sup> Siehe ebenda, Ziffer 7.

Zunächst muss die Stiftung schauen, welcher dieser Sphären sie das Immobilienvermögen zugeordnet hat. Handelt es sich um nutzungsgebundenes Vermögen der Stiftung, kann die Stiftung im Grundsatz ihre sämtlichen Mittel für die Sanierung ihrer betriebsnotwendigen Gebäude nutzen. Vorsicht ist geboten, wenn etwa Teile der sanierten oder neu erstellten Gebäude an gewerbliche Unternehmen vermietet werden sollen, z. B. weil das Areal sukzessive in ein inklusives Wohnfeld umgestaltet werden soll. Die Vermietung ist herkömmlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Ist die Immobilie als nutzungsgebundenes Vermögen bislang dem ideellen Bereich oder dem Zweckbetrieb zugeordnet, würde mit der „Umnutzung“ bereits ein gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zulässiger Sphärenwechsel eintreten. Auch dürften für die Sanierung/den Umbau insofern nur Mittel aus der Vermögensverwaltung zum Einsatz kommen dürfen.

## 5.2 Verkauf von Immobilien

In Zusammenhang mit Modernisierungsüberlegungen steht vielfach die Frage an, ob bislang nichtgenutzte Grundstücke zu Finanzierungszwecken verkauft werden können bzw. diese erst bebaut und dann veräußert werden sollen. Letzteres würde im Zweifel eine höhere Rendite bedeuten.

Erwägt die Stiftung zum Zwecke der Sanierungsfinanzierung den Verkauf einzelner Immobilien, kann sie damit jedoch sehr schnell in einen gewerblichen Grundstückshandel eintreten.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat, wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z. B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt<sup>45</sup>.

Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung hat der BFH die sog. Drei-Objekt-Grenze entwickelt. Sie besagt, dass grundsätzlich kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als vier Objekte innerhalb eines Fünfjahreszeitraums veräußert werden. Je geringer der Umfang von Anschaffungen und Veräußerungen ist, desto weniger ist anzunehmen, dass der Zweck der Vermögensmehrung durch Umschichtung (Ausnutzung substantieller Vermögenswerte) im Vordergrund steht. Eine zahlenmäßige Begrenzung auf drei Wohneinheiten trägt der gebotenen Vereinfachung Rechnung. Werden hingegen innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – i. d. R. fünf Jahre – zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden, weil die äußeren Umstände den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung

substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt<sup>46</sup>. Maßgebend ist immer stets der jeweilige Einzelfall.

Dass es sich bei den Veräußerungen nur um notwendige Hilfsgeschäfte handelt, um auch weiterhin die gemeinnützige Zweckerfüllung des Gesellschafters und anderer gemeinnütziger Organisationen zu ermöglichen, sowie die Tatsache, dass diese Grundstücke gerade nicht zum Zwecke der Veräußerung angeschafft wurden, wird erfahrungsgemäß seitens der Finanzverwaltung nicht wesentlich berücksichtigt.

Zuzustimmen ist der Literaturmeinung, dass Hilfsgeschäfte des steuerbegünstigten Bereichs wie z. B. die Veräußerung nicht mehr benötigter und bislang nutzungsgebundener Immobilien aus der Betrachtung ausscheiden sollen<sup>47</sup>. Allerdings wird auch diese Auffassung in der Finanzverwaltung sehr zurückhaltend wahrgenommen.

Bei der Veräußerung von neuen Wohneinheiten kann im Einzelfall vielleicht folgende Überlegung helfen: Unter einem Objekt im Sinne des gewerblichen Grundstückshandels ist jedes einzelne Immobilienobjekt zu verstehen, das selbständig veräußert und genutzt werden kann<sup>48</sup>. Nur Wohneinheiten, für die bereits Teileigentum gebildet wurde, erfüllen diese Voraussetzungen. Nach § 8 Abs. 1 WEG kann der Eigentümer eines Grundstücks durch Erklärung gegenüber dem Grundbuchamt das Eigentum an seinem Grundstück in Miteigentumsanteile in der Weise teilen, dass mit jedem Anteil das Sondereigentum an einer bestimmten Wohnung in einem auf dem Grundstück errichteten oder noch zu errichtenden Gebäude verbunden ist. Nach § 8 Abs. 2 WEG wird die Teilung mit der Anlegung der Wohnungsgrundbücher wirksam; mit der Eintragung in das Grundbuch entsteht das Wohnungseigentum. Ohne eine solche Teilungserklärung verbleibt die Gesamt-Immobilie ein einziges Objekt.

Allerdings kommt der Drei-Objekt-Grenze nur Indizwirkung zu. Daher können auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen. Das ist nach Auffassung des BFH<sup>49</sup> beispielsweise dann der Fall, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück von vornherein auf Rechnung oder nach den Wünschen eines Erwerbers bebaut wird.

## 6. Fazit

Die Stiftung an der Konzernspitze kann sich durchaus als eine geeignete Rechtsform hervorheben. Sie kann aufgrund höchstmöglicher Handlungsfreiheit der Geschäftsleitung und kraft ihrer Struktur effizient und leistungsstark auftreten und sich zugleich wegen ihres Ewigkeitsanspruchs Eingliederungsbestrebungen widersetzen. Die durch das Jahressteuergesetz 2020 eingeführten gemeinnützigkeitsrechtlichen Erleichterungen vereinfachen Gesellschaftsübernahmen und Kooperationen, so dass das

46 BFH vom 13.8.2002, Az.: VIII R 14/99, BStBl 2002 II S. 811.

47 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, S. 601, Rz 6.157.

48 BFH vom 16.5.2002, Az.: III R 9/98, BStBl II 2002 S. 571.

49 BFH vom 10.12. 2001, Az.: GrS 1/98, BStBl II 2002 291.

45 BFH vom 23.8.2017, Az.: X R 7/15, s.u. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/720312/>.

Leistungsportfolio den Marktnotwendigkeiten angepasst werden kann. Durch Ausgliederungen und Aufspaltungen können Kernkompetenzen gebildet werden. Der stiftungsrechtliche Kapitalerhaltungsgrundsatz kann allerdings der ein oder anderen Strukturmaßnahme Grenzen setzen.

## 7. Kurz & knapp

Die Stiftung ist eine Gesellschaftsform, die den modernen Anforderungen an ein effizientes und straffes Management bereits durch ihre innere Struktur entgegenkommt. Durchaus attraktiv erscheint die Rechtsform der Stiftung an der Spitze eines Konzerns als Beteiligungsträger- oder Holdingstiftung.

Die Stiftung kann sich aufgrund der durch das Jahressteuergesetz 2020 eingeführten gemeinnützigkeitsrechtlichen Erleichterungen nunmehr überlegen, ob sie nach Maßgabe des neuen § 57 Abs. 4 AO ausschließlich als reine Trägerstiftung (Holding) auftreten möchte oder ob sie – wie bislang – zusätzlich einen eigenen gemeinnützigen Zweck oder aus umsatzsteuerlichen Gründen zumindest eine erwerbswirtschaftliche Aufgabe erfüllen möchte. Sie kann ferner Dienstleistungen wie die Übernahme von Geschäftsführungen, die Erbringung von Controlling- oder Buchhaltungsleistungen als ebenfalls steuerbegünstigte Leistungen erbringen; dies entweder im Rahmen des neu eingeführten § 57 Abs. 3 AO oder im Rahmen einer Fördertätigkeit nach § 58 Nr. 1 AO. Das gleiche gilt auch für die Überlassung von Immobilien an ebenfalls steuerbegünstigte Einrichtungen.

Im Rahmen von Umstrukturierungen und Firmenübernahmen kann die Stiftung punkten, da sie im Verhältnis zu verbandsrechtlich strukturierten Gesellschaftsformen bei Immobilientransaktionen grunderwerbsteuerlich durch aus Vorzüge aufweisen kann.

Für größere Konzerne können sich auch Ausgliederungen auf weitere Stiftungen durchaus bewähren, etwa wenn neben einer Holding-Stiftung eine reine Immobilien-Stiftung entsteht, die das häufig vernachlässigte Immobilienmanagement übernimmt und auf die – soweit stiftungsrechtlich möglich – das Immobilienvermögen übertragen werden kann. Diese kann sich dann als eigene Kernkompetenz beispielsweise auf die Sanierung und Nutzung des vorhandenen Immobilienbestands konzentrieren.

Nicht zuletzt gilt – im Verhältnis zu anderen Rechtsformen –, dass die Stiftung immer noch eine sehr hohe

Reputation in der Bevölkerung genießt und das Stiftungswesen auch weiterhin von Gesetzes wegen begünstigt ist, wie etwa durch den erweiterten Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG durch Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung.

## Allgemeine Literaturhinweise

**Viskorf**, Herrmann-Ulrich, Kommentar zum Grunderwerbsteuerrecht, 20. Aufl. 2022

**Berndt**, Reinhardt / **Nordhoff**, Frank, Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen, 2. Aufl. 2019

**Hüttemann**, Rainer, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021

**Hüttemann**, Rainer, Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch das Jahressteuergesetz 2020, DB 2021 S. 72 ff.

**Hüttemann**, Rainer, Der neue Anwendungserlass zu den §§ 51–68 AO, S&S Rote Seiten 1/2012

**Hüttemann**, Rainer / **Schauhoff**, Stephan, Ein Nichtanwendungserlass zu steuerbegünstigten Servicekörperschaften, DB 2021 S. 2580 ff.

**Kirchhain**, Christian, Im zweiten Anlauf durch die Hintertür – Umfassende Änderungen für gemeinnützige Organisationen und deren Förderer durch das JStG 2020, DStR 2021 S. 129 ff.

**Lorenz**, Karsten / **Mehren**, Judith, Das neue Stiftungsrecht ist da – Kernpunkte der gesetzlichen Neuregelung und deren Bedeutung für bestehende und noch zu errichtende Stiftungen, DStR 2021 S. 1774 ff.

**Klaßmann**, Ralf / **Notz**, Ursula / **Schmidbauer**, Wolfgang, Die Besteuerung der Krankenhäuser und anderer humanmedizinischer Leistungserbringer, 5. Aufl. 2017

**Ritter**, Gabriele, Ist die Stiftung als Trägerform auch für den modernen Krankenhausbetrieb geeignet?, SB Stiftungs-Brief 2010 S. 105 ff.

**Ritter**, Gabriele, Grunderwerbsteuer bei Stiftungslösungen, SB-Stiftungs-Brief 2021 S. 232 ff.

**Ritter**, Gabriele / **Alten**, Georg / **Klaßmann**, Ralf, Gemeinnützige Stiftungen – rechtliche und steuerliche Hinweise für optimale Gestaltungen, Broschüre BDO, Stand 1.1.2013

**Schiffer**, Jan / **Pruns**, Matthias, Zum Lehrsatz vom Verbot der Selbstzweckstiftung, Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen 1/2012 S. 1

**Uhl**, Matthias, Neue Optionen für Holding-Stiftungen durch den neuen § 57 Abs. 4 AO, SB StiftungsBrief 04/2021 S. 70

**Weilbach**, Dietrich, Kommentar zum Grunderwerbsteuerrecht, Loseblattsammlung, Stand 22.11.2021

## Die Autorin



**Gabriele Ritter** ist als Rechtsanwältin und Fachanwältin für Sozial- und Steuerrecht in Wittlich tätig. Sie ist Partnerin der Kanzlei Ritter & Partner, Rechtsanwältin und Steuerberater und verantwortet dort den Bereich „Steuerbegünstigte Körperschaften“.



## Erbschaft, Schenkung, Vorsorge – Steuer und Recht mit Übersichten, Beispielen und Musterverträgen

Von **Dr. Arvid Siebert**, Rechtsanwalt, **Dr. Josef Sommer**, Steuerberater, und **Karin Grün**, Rechtsanwältin, Bachelor of Laws (LL.B.) und Master im Steuerrecht (LL.M. Taxation)  
2021, 237 Seiten, € 39,80. ISBN 978-3-503-19997-6  
eBook: € 36,40. ISBN 978-3-503-19998-3

Online informieren und bestellen:

 [www.ESV.info/19997](http://www.ESV.info/19997)

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG

Auf Wissen vertrauen

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG · Genthiner Str. 30 G · 10785 Berlin · Tel. (030) 25 00 85-265 · Fax (030) 25 00 85-275 · [ESV@ESVmedien.de](mailto:ESV@ESVmedien.de) · [www.ESV.info](http://www.ESV.info)

## BISHER ERSCHIENEN IN DEN ROTEN SEITEN VON S&S (AUSZUG)

- 1|2006 **Linda Zurkinder-Erismann:** Foundation Governance – Selbstregulierung im Rahmen internationaler Herausforderungen und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung der Situation in der Schweiz
- 2|2006 **Martin Wambach/Alexander Etterer:** Risikomanagement, Controlling und Prüfung
- 3|2006 **Andreas Richter:** Insolvenz von Stiftungen. Handlungspflichten und Haftungsregeln
- 4|2006 **Oliver Mensching/Stefan Strobl:** Grunderwerbsteuerrecht im Non-Profit-Bereich. Strategien bei Umwandlungsvorgängen
- 5|2006 **Bettina Windau/Sigrid Meinhold-Henschel:** Evaluation in Stiftungen. Gegenwärtiger Stand und Empfehlungen für die Praxis
- 6|2006 **Christoph Mecking/Magda Weger:** Stiftungsverwaltungen. Verbundstiftungsmodelle zwischen Stifterbetreuung und Mittelbeschaffung
- 1|2007 **Jürgen Lampe:** Qualitätssicherung in der Verwaltung von Wertpapiervermögen. Das Spannungsfeld zwischen make or buy
- 2|2007 **Christof Wörle-Himmel:** Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner. Rechtliche und steuerliche Aspekte
- 3|2007 **Thomas Erdle/Michael Klein:** Die unabhängige Stiftungsverwaltung. Ansätze zur erfolgreichen Strukturierung von Vermögen, Mittelvergabe und Organisation einer gemeinnützigen Stiftungsorganisation
- 4|2007 **Evelin Manteuffel:** Neuerungen im Spendenrecht. Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 06.07.2007 – Inkrafttreten rückwirkend zum Jahresbeginn nach erwarteter Zustimmung des Bundesrates am 21.09.2007
- 5|2007 **Holger Backhaus-Maul/Sebastian Braun:** Gesellschaftliches Engagement von Unternehmen in Deutschland. Konzeptionelle Überlegungen und empirische Befunde
- 6|2007 **Friedrich Schröder:** Rücklagen nach § 58 AO und zeitnahe Mittelverwendung. Grundsätze, Berechnungsverfahren und Scheinprobleme
- 1|2008 **1998 – 2007:** 10 Jahre Stiftung&Sponsoring. Autorenverzeichnis – Artikelverzeichnis – Stichwortverzeichnis
- 2|2008 **Andreas Richter/Anna Katharina Eichler/Hardy Fischer:** Unternehmensteuerreform, Erbschaftsteuerreform, Abgeltungsteuer. Auswirkungen der aktuellen Steuerreformen und Reformvorhaben auf Stifter und rechtsfähige Stiftungen
- 3|2008 **Stefan Fritsche/Ulrike Kilian:** Nachfolge in Familienunternehmen durch Unternehmensträgerstiftungen. Möglichkeiten der Satzungsgestaltung
- 4|2008 **Hans Lichtsteiner/Christoph Degen/Christoph Bärlocher:** Stiftungslandschaft Schweiz. Tatsachen und Recht
- 5|2008 **Gabriele Ritter/Tilo Kurz:** Professionalisierung und Management im Krankenhaus. Aktuelle Themen zu Recht und Steuern
- 6|2008 **Konstanze Frischen/Angela Lawaldt:** Social Entrepreneurship. Theorie und Praxis des Sozialunternehmertums
- 1|2009 **Michael Kaufmann/Fabian Schmitz-Herscheidt:** Aktuelle umsatzsteuerliche Fragen gemeinnütziger Einrichtungen. Zuschüsse – Organschaft – Zweckbetrieb
- 2|2009 **Anette Brücher-Herpel:** Lotterierecht. Lotterien, Tombolas und Co., veranstaltet durch gemeinnützige Organisationen
- 3|2009 **Dennis Lotter/Jerome Braun:** MehrWerte für die Wirtschaft. Wie Unternehmen ihre Zukunftsfähigkeit sichern und gesellschaftlichen Wohlstand mehren
- 4|2009 **Gabriele Ritter:** Förderung des Sports. Zwischen ideellem und wirtschaftlichem Handeln
- 5|2009 **Peter Theiner:** Stiftungszweck Völkerverständigung. Robert Bosch und die Robert Bosch Stiftung
- 6|2009 **Karsten Timmer:** Gremienmanagement und Vorstandsarbeit. Die Arbeit von Stiftungsgremien effizient und effektiv gestalten
- 1|2010 **Wolf Schmidt:** Der Stiftungsbericht. Strategische und praktische Herausforderungen
- 2|2010 **Ingmar Ahl/Clemens Greve/Roland Kaehlbrandt:** Stiftungen in Frankfurt am Main. Mit einem Blick in die Rhein-Main-Region
- 3|2010 **Angela Lawaldt/Christian Meyn:** Skalierung von Stiftungsprojekten. Clever investieren – Erfolgreiche Programme verbreiten
- 4|2010 **Manfred Orth:** Aktuelle Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht
- 5|2010 **Georg v. Schnurbein:** Dienstleistungsorientiertes Stiftungsmanagement. Systematisches und zielorientiertes Führungskonzept für Förderstiftungen
- 6|2010 **Claus Koss:** Bilanzierung für Stiftungen. Grundsätze und Pflichten beim Jahresabschluss
- 1|2011 **Hans Hütt:** Reden schreiben ist eine Kunst. Eine Anleitung für Stiftungen
- 2|2011 **Christoph Mecking/Susanne Zink:** Personal und Stiftungen. Zur erfolgreichen Führung von Nonprofit-Organisationen in herausfordernden Zeiten
- 3|2011 **Tilo Kurz/Susanne Elger/Claudia Mareck:** Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege. Aktuelle steuerliche Entwicklungen in Theorie und Praxis
- 4|2011 **Oliver Rulle:** Die gemeinnützige eingetragene Genossenschaft. Leitfaden zur Ausgestaltung als steuerbegünstigte Körperschaft
- 5|2011 **K. Jan Schiffer/Matthias Pruns:** Unternehmensnachfolge mit Stiftungen. Ein ganz besonderes Rezept
- 6|2011 **Ingo Strugalla (Hrsg.):** Stiftungen in der Metropolregion Rhein-Neckar. Impulsgeber bürgerschaftlicher Verantwortung
- 1|2012 **Rainer Hüttemann:** Der neue Anwendungserlass zu den §§ 51–68 AO
- 2|2012 **Gabriele Ritter:** Venture Philanthropy, Social Entrepreneurship, Social Business. Eine Betrachtung aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts
- 5|2012 **Bernhard Lorentz/Johannes Meier:** Strategische Philanthropie zum Klimaschutz. Ansätze am Beispiel der Stiftung Mercator und der European Climate Foundation
- 3|2012 **Harald Spiegel/Thomas Fritz:** Die E-Bilanz – Anwendungsbereich und Rechtsfolgen bei gemeinnützigen Stiftungen
- 4|2012 **Markus Heuel:** Die Treuhandstiftung – Grenzen und Möglichkeiten
- 5|2012 **Maximilian Eiselsberg/Florian Haslwanter/Helmut Moritz:** Stiftungsstandort Österreich. Bedeutung, Recht und Steuern
- 6|2012 **Martin Käthler:** Kirchliche Stiftungen in Deutschland. Bewegte Vergangenheit. Dynamische Gegenwart. Große Zukunft?
- 1|2013 **Ralf Klaufmann/Gabriele Ritter:** Das „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts“ und seine Auswirkungen für steuerbegünstigte Stiftungen
- 2|2013 **Felix Streiter:** Die Gestaltung von Förderrichtlinien: Ein Leitfaden für die Stiftungspraxis
- 3|2013 **Barbara Meyn:** Stiftung und Vermögensverzehr. Zivil- und spendenrechtliche Auswirkungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes für Verbrauchsstiftung & Co.
- 4|2013 **Jens Rehländer:** Wie Stiftungen vom Web 2.0 profitieren. Eine Anleitung zum Verständnis und Nutzen sozialer Netzwerke
- 5|2013 **Gert Klöttchen/Jochen Johannes Muth/Katharina Krumpen/Volkmar Heun:** Stiftung und Umsatzsteuer (Teil I). Allgemeines zur Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Stiftungen

## Impressum

**Stiftung&Sponsoring**  
Das Magazin für Nonprofit-Management  
und -Marketing

**Ausgabe** 03.22 – Juni 2022  
**Jahrgang:** 25. (2022)

**Erscheinungsweise:** 6-mal jährlich  
[www.susdigital.de](http://www.susdigital.de)

**Herausgeber:**  
DSZ – Deutsches Stiftungszentrum GmbH,  
Erich Steinsdörfer  
Institut für Stiftungsberatung Dr. Mecking &  
Weger GmbH, Dr. Christoph Mecking

**Redaktion:**  
Dr. Hans-Jürgen Hillmer  
(Verantwortlicher Redakteur)

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG  
Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin  
Telefon (030) 25 00 85-590  
Fax (030) 25 00 85-92590  
E-Mail: [redaktion@stiftung-sponsoring.de](mailto:redaktion@stiftung-sponsoring.de)

### Redaktionsbeirat:

Prof. Dr. Roland Kaehlbrandt, Stiftung Polytechnische Gesellschaft Frankfurt am Main; Dr. Peter Kreutter, WHU, Otto Beisheim School of Management (Düsseldorf); Ulrich Müller, Joachim Herz Stiftung (Hamburg); Katarina Peranić, Deutsche Stiftung für Engagement und Ehrenamt (Neustrelitz); Prof. Dr. Ulrike Posch, Fachhochschule des Mittelstands (FHM) (Bamberg); Dr. K. Jan Schiffer, Schiffer & Partner (Bonn); Harald Spiegel, SPIEGEL Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB (München); Linda Zurkinder-Erismann, Stiftungszentrum.ch (Bern)

### Verlag:

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG  
Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin  
Telefon (030) 25 00 85-0, Fax - 305  
[ESV@ESVmedien.de](mailto:ESV@ESVmedien.de),  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

### Vertrieb:

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG  
Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin  
Postfach 30 42 40, 10724 Berlin  
Telefon (030) 25 00 85-227, Fax - 275  
[Abo-Vertrieb@ESVmedien.de](mailto:Abo-Vertrieb@ESVmedien.de)

**Konto:** Berliner Bank AG, IBAN DE31 1007 0848  
0512 2031 01, BIC (SWIFT) DEUTDEDB110

### Bezugsbedingungen:

Jahresabonnement Print: € (D) 119,40  
Kombi-Jahresabonnement Print  
und eJournal: € (D) 141,24  
Jahresabonnement eJournal: € (D) 107,88  
Sonderpreise für Mitglieder des DFRV unter  
<http://ESV.info/SuS-Preise>.  
Alle Preise jeweils einschließlich Umsatzsteuer;  
Printausgabe zzgl. Versandkosten.  
Die Bezugsgebühr wird jährlich im Voraus erhoben. Abbestellungen sind mit einer Frist von 2 Monaten zum 1.1. eines jeden Jahres möglich.

### Anzeigen:

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG  
Genthiner Str. 30 G, 10785 Berlin  
Telefon (030) 25 00 85-626, Fax - 630  
E-Mail: [Anzeigen@ESVmedien.de](mailto:Anzeigen@ESVmedien.de)

### Anzeigenleitung:

Farsad Chireugin  
Es gilt die Anzeigenpreisliste Nr. 7 vom 1. Januar 2021, die unter <https://www.esv.info/z/SuS/zeitschriften.html> bereitsteht oder auf Wunsch zugesandt wird.

- 6|2013 **Sabine Ehlers/Ralf Schmidt/Sabine Korfmann/Iris Melzer/Martin Klöck/Heribert Brixius:** Sponsoring – Steuerrecht aktuell
- 1|2014 **Rainer Hüttemann/Peter Rawert:** Die notleidende Stiftung
- 2|2014 **Gert Klöttchen/Jochen Johannes Muth/Katharina Krumpen/Volkmar Heun:** Stiftung und Umsatzsteuer (Teil II). Gestaltungsoptionen zum Vorsteuerabzug
- 3|2014 **Gabriele Ritter:** Compliance im Nonprofit-Bereich. Hilfreiche Unterstützung oder Modeerscheinung?
- 4|2014 **Bernadette Hellmann/Stefan Nährlich:** Bürgerstiftungen in Deutschland. Entwicklung, Funktionen, Perspektiven
- 5|2014 **Matthias Nagel (Hrsg.):** Erbbaurechte. Eine alternative Vermögensanlage für Stiftungen
- 6|2014 **Susanne Kutz/Annika Noffke (Hrsg.):** Geschichten erzählen. Wie Stiftungen mit Storytelling arbeiten (können)
- 1|2015 **Christoph Regierer/Oliver Haupt/Moritz J. Mühling:** Crowdfunding und Crowdinvesting. Rechtliche und tatsächliche Entwicklungen
- 2|2015 **Gabriele Ritter/Katharina Marx:** Europa und Nonprofits. (K)eine beherrschbare Rechtsmaterie?
- 3|2015 **Jürgen Schlichting:** Stiftungsgründung aus unternehmerischer Perspektive. Ein Stiftungskonzept zur Sicherung von Nachhaltigkeit und Flexibilität
- 4|2015 **Jutta Schröten/Stefan Nährlich:** Service Learning. Mit bürgerschaftlichem Engagement Bildungs- und Lernziele erreichen
- 5|2015 **Martin Schunk:** Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO. Stand, Reform, Tellerrand
- 6|2015 **Volkmar Heun/Katharina Krumpen/Jasmin Neumann/Andreas Stamm:** Alternativen der Unternehmensnachfolge – Stiftungen?
- 1|2016 **Norbert Winkeljohann/Ulrich Störk/Berthold Theuffel-Werhahn:** Fünf Jahre Niedrigzinsphase und kein Ende in Sicht? Die Ergebnisse der PwC-Stiftungsstudie 2016 (Teil 1)
- 2|2016 **Norbert Winkeljohann/Ulrich Störk/Berthold Theuffel-Werhahn:** Fünf Jahre Niedrigzinsphase und kein Ende in Sicht? Die Ergebnisse der PwC-Stiftungsstudie 2016 (Teil 2)
- 3|2016 **Volker Then/Konstant Kehl:** Investieren mit sozialer Wirkung. Social Impact Investing
- 4|2016 **Andreas Schiemenz/Angela Krzykowski:** Die Großspendenakquise. Chancen, Herausforderungen und Möglichkeiten
- 5|2016 **Thomas Schmallowsky:** Sind Stiftungsvorstände abhängig beschäftigt?
- 6|2016 **Thomas Zellweger/Melanie Richards/Peter Englisch/Bernhard Lorentz:** Philanthropie im Familienunternehmen
- 1|2017 **Oliver Scheytt/Lisa Höhne/Svenja Reiner/Annika Sandtner/Sabrina Huber/Marie Meininger/Katharina Reitz/Christian Jansen/Dirk Schütz:** Wie finden Stiftungen qualifiziertes Personal? 10 Schritte zur wirkungsvollen Personalgewinnung von Kulturstiftungen
- 2|2017 **Alexander Etterer/Martin Wambach:** Werkzeuge für mehr Orientierung und Sicherheit bei der Kapitalanlage von Stiftungen/Anlagerichtlinie, Vermögensausschreibung, Vermögensreporting, Vermögenscontrolling und Transparenzbericht
- 3|2017 **Matthias Nagel (Hrsg.):** Erbbaurecht, Neue Perspektiven auf einen Klassiker
- 4|2017 **Hans Christian Blum/Dirk Schauer/Tobias Somary/Louise Lutz Sciamanna/Sibylle Novak/Paul Rizzi/Veit Frommelt/Roger Quaderer:** Stiftungsrechtlicher Standortvergleich D – CH – AT – FL
- 5|2017 **Lutz Förster:** Die Stiftung von Todes wegen. Ein Praxisleitfaden
- 6|2017 **Stiftungen und Fundraising:** Wie Stiftungen sinnstiftenden Menschen ein Mitwirkungsfeld eröffnen (können)
- 1|2018 **Holger Krimmer:** Stiftungen als Akteure und Gestalter von Zivilgesellschaft
- 2|2018 **Andreas Schiemenz/Dennis Fröhlen/Jörg Schepers:** Kapitalkampagne. Der Turbo im Fundraising Große Geber in kurzer Zeit bewegen
- 3|2018 **Martin Block:** Sustainable Development Goals. Grundlage und Auftrag für Stiftungen
- 4|2018 **Hans Fleisch:** Unternehmensverbundene Stiftungen. Bedeutung und Gestaltungsmöglichkeiten
- 5|2018 **Daniel Emmrich:** Entwicklungshilfe 2.0. Die neue Rolle von NGOs
- 6|2018 **Stefanie Rathje:** Gemeinschaft stiften – Aber wie? Wie Multikollektivität Stiftungen helfen kann, das Richtige zu tun
- 1|2019 **Michael Grisko:** Preise, Ehrungen und Auszeichnungen im Alltag von Stiftungen. Überlegungen zur Theorie und Praxis eines Förderinstruments
- 2|2019 **Alexander Etterer/Martin Wambach:** Vermögen kontrollieren und überwachen mit dem Transparenzbericht
- 3|2019 **Alexandra Hahn (Red.):** Kulturelle Bildung und Digitalisierung. Der Rat für Kulturelle Bildung e.V.: Gemeinsames Stiftungshandeln im Verbund
- 4|2019 **Reinhard Berndt/Dimitrios Skiadas:** Das Interne Kontrollsystem in der Stiftung. Ausgestaltung und Prüfung
- 5|2019 **Lutz Förster/Dennis Fast:** Das Erbrecht im Leben der Stiftung – jetzt handeln! Was Stiftungen und Stifter zu beachten haben
- 6|2019 **Wolfgang Blumers:** Der Stifterwille und seine Erhaltung. Unternehmens-trägerstiftungen und die Gefahren ihrer besonderen Ausgestaltung
- 1|2020 **Christoph Mecking:** Selbstdarstellung, Reflektion und Information. Zur Literaturproduktion im und für den Nonprofit-Bereich
- 2|2020 **Christoph Mecking:** Die GmbH im Dritten Sektor. Gemeinnützige GmbH, Stiftungs-GmbH, Tochtergesellschaften im Zivil- und Steuerrecht
- 3|2020 **Stefan Haupt/Christoph Mecking/Ulrich G. Wunsch:** Konfliktbewältigung, Mediation in Stiftungen und Nonprofit-Organisationen
- 4|2020 **Bundesverband Deutscher Stiftungen/Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V. und Deutsches Stiftungszentrum:** Aus der Krise lernen. So arbeitet die Zivilgesellschaft in Zeiten von Corona
- 5|2020 **Diethard Breitkopf:** Die arbeitsrechtliche Stellung des Personals der Stiftungen
- 6|2020 **Rechtsanwälte der DSZ – Rechtsanwalts-gesellschaft mbH:** Der Referentenentwurf zur Stiftungsrechtsreform. Überblick und Analyse
- 1|2021 **Martin Block:** Die internationale Vernetzung von Stiftungen. Beweggründe, Bedingungen, Beispiele
- 2|2021 **Martin Schunk:** Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO. Interpretation und Neuerungen im Hinblick auf Kooperationen
- 3|2021 **Wider Sense GmbH:** Stiftungen wirken durch Haltung und Vertrauen. Schlaglichter dazu, wie sich das Wie des Gebens verändert
- 4|2021 **Nina Leseberg, Henning Baden, André Riemer, Tom Jerusel:** Engagement und Ehrenamt fördern und stärken. Ein Jahr Deutsche Stiftung für Engagement und Ehrenamt
- 5|2021 **Markus Heuel, Anna Kraftsoff, Stefan Stolte:** Die Stiftungsrechtsreform. Ein Überblick
- 6|2021 **Markus Heuel/Mattheo D. Ens:** Hybride Stiftungsmodelle. Die Allzweckstiftung als alternatives Gestaltungsmodell zur Doppelstiftung
- 1|2022 **Andreas Edel/Fanny Kluge/Michaela Kreyenfeld/Stefan Liebig/Heike Solga:** Demografischer Wandel: Wie wir alle (miteinander) leben werden
- 2|2022 **Ulrike Posch:** Stiftungskommunikation heute für morgen

## Manuskripte:

Hinweise für die Abfassung von Beiträgen sowie das Word-Template stehen Ihnen zur Verfügung unter: [www.stiftung-sponsoring.de/top/ueberuns/autorenhinweise.html](http://www.stiftung-sponsoring.de/top/ueberuns/autorenhinweise.html). Das Manuskript erbitten wir per E-Mail bevorzugt in Word, sonst zusätzlich im RTF-Format. Zur Veröffentlichung angebotene Beiträge müssen frei sein von Rechten Dritter. Sollten sie auch an anderer Stelle zur Veröffentlichung oder gewerblichen Nutzung angeboten worden sein, muss dies angegeben werden. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag das ausschließliche Verlagsrecht und das Recht zur Herstellung von Sonderdrucken für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts. Das Verlagsrecht umfasst auch die Rechte, den Beitrag in fremde Sprachen zu übersetzen, Übersetzungen zu vervielfältigen und zu verbreiten sowie die Befugnis, den Beitrag bzw. Übersetzungen davon in Datenbanken einzuspeichern und auf elektronischem Wege zu verbreiten (online und/oder offline), das Recht zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege eines fotomechanischen oder eines anderen Verfahrens sowie das Recht zur

Lizenzvergabe. Dem Autor verbleibt das Recht, nach Ablauf eines Jahres eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen; sich ggf. hieraus ergebende Honorare stehen dem Autor zu. Die zur Veröffentlichung angebotenen Fachaufsätze werden von der Redaktion begutachtet und gegebenenfalls von einem weiteren Gutachter geprüft. Sie müssen vom verantwortlichen Redakteur zur Veröffentlichung angenommen werden. Bei Leserbriefen sowie bei angeforderten oder auch bei unaufgefordert eingereichten Manuskripten behält sich die Redaktion das Recht der Kürzung und Modifikation der Manuskripte ohne Rücksprache mit dem Autor vor.

**Leserbriefe** senden Sie bitte direkt an die Redaktion ([redaktion@stiftung-sponsoring.de](mailto:redaktion@stiftung-sponsoring.de))

**Gender-Hinweis:** Soweit in dieser Publikation Funktionsbezeichnungen verwendet werden, gelten diese gleichermaßen für alle Geschlechter.

**Rechtliche Hinweise:** Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des

Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. – Die Veröffentlichungen in dieser Zeitschrift geben ausschließlich die Meinung der Verfasser, Referenten, Rezensenten usw. wieder. – Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in dieser Zeitschrift berechtigt auch ohne Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Markenzeichen- und Markenschutzgesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

**Nutzung von Rezensionstexten:** Es gelten die Regeln des Börsenvereins des Deutschen Buchhandels e.V. zur Verwendung von Buchrezensionen. <http://agb.ESV.info/>

**Zitierweise:** S&S RS Heft/Jahr, Seite  
**ISSN:** 1438-0617

**Satz:** AnniLanger.de, Berlin  
**Druck:** H. HEENEMANN, Berlin

