

nungslegungspflicht gegenüber der Stiftungsbehörde entfällt, wenn der Stifter einer öffentlichen Stiftung i. S. des § 3 Abs. 3 Satz 1 StiftG Rh-Pf dies in der Satzung ausdrücklich regelt (vgl. LT RhPf-Drs. 14/3129, S. 27).

## 2.9 Saarland

Durch das novellierte Landesstiftungsgesetz des Saarlandes wird die Stiftungsaufsicht bei nicht gemeinnützigen Stiftungen eingeschränkt. Bei diesen stellt die Stiftungsaufsicht nur die Handlungsfähigkeit der Stiftung sicher und nimmt die im BGB vorgesehenen Aufsichtsfunktionen wahr (§ 10 Abs. 3 StiftG Saar). Bei allen anderen Stiftungen sieht die Stiftungsbehörde künftig von einer eigenen Prüfung der Rechnungslegung ab, wenn die Jahresabrechnung von einem Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer erstellt wurde und sich der Abschlussvermerk auch auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsmäßige Verwendung der Stiftungsmittel erstreckt (§ 11 Abs. 3 StiftG Saar).

## 2.10 Schleswig-Holstein

Schleswig-Holstein hat sich mit den unbedingt notwendigen Anpassungen an das neue Bundesstiftungsrecht begnügt.

## 3. Zusammenfassung

Die Änderungen der einzelnen Landesstiftungsgesetze erfolgten ebenso wie die Reformen auf Bundesebene lediglich in Detailfragen. Nach ersten Erfahrungen mit dem neuen Stiftungsrecht ist zu konstatieren, dass das Stiftungsrecht wie ehemals Praxisrecht ist, weil unterschiedliche Bundesländer und Stiftungsbehörden unterschiedliche Maßstäbe bei der Anwendung und Auslegung der Normen zugrunde legen. Reform nur in Detailfragen bedeutet auch, dass das Stiftungsrecht weiterhin sehr stark (jedenfalls deutlich stärker als in anderen Staaten) öffentlich-rechtlich geprägt ist. Dies gilt z. B. für die Vorschriften über die Rechnungslegung im StiftG Bln. Anstelle von detaillierten, gesetzlich niedergelegten Grundsätzen wird auf die Anforderungen der

Aufsichtsbehörde abgestellt (§ 8 Abs. 1 Satz 2 StiftG Bln). Andere Staaten machen auch deutlich konkretere Vorgaben für die Vermögensverwaltung. Z. B. findet der englische Trustee Act 2000, der sich an die moderne Portfoliotheorie anlehnt, bereits nach sehr kurzer Zeit im gesamten anglo-amerikanischen Rechtskreis Beachtung (s. Richter/Sturm, FB 2005, 592, 595).

Zu begrüßen ist der weitgehende Verzicht auf stiftungsrechtliche Anzeige- und Genehmigungserfordernisse. Diese erscheinen in Anbetracht der Zielsetzung, die Stiftungsaufsicht auf ein Mindestmaß zu reduzieren, entbehrlich. Auch die Einschränkung der Stiftungsaufsicht bei privatnützigen Stiftungen ist grundsätzlich zu begrüßen. Angesichts der mangelnden systematischen Ausrichtung der Stiftungsrechtsreform aber auch zu kritisieren. Da privatnützige Stiftungen eine bestimmte oder bestimmbare Zahl von Begünstigten haben, kann der Interessenausgleich in der Stiftung weitestgehend privatrechtlich (d. h. ohne Stiftungsaufsicht) hergestellt werden. Nicht nur der anglo-amerikanische Rechtskreis zeigt, dass die Familienstiftung allein mit Mitteln des Privatrechts, durch Einräumung von Rechten zugunsten der Begünstigten, geregelt werden kann (vgl. Richter, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, 2001, S. 383 ff.). So fehlt bei der österreichischen Privatstiftung ein behördlicher Einfluss. Die Privatstiftung entsteht durch die Eintragung in ein gerichtlich geführtes Register. Die Aufsicht wird primär durch interne Kontrollgremien wahrgenommen. Eine externe Kontrolle durch die Gerichte erfolgt in engen Grenzen. Ein Recht auf Einschreiten des Gerichts haben sowohl die Mitglieder der Stiftungsorgane als auch die Destinatäre (s. Doralt/Kalls, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), StiftungsR in Europa, 2001, S. 419, 432 ff.). Im deutschen Stiftungsrecht fehlen für eine derartige private Rechtsverfolgung die rechtlichen Strukturen. Statt sie herzustellen, ist mangels Gemeinwohlinteresse die Stiftungsaufsicht in den vergangenen Jahren eingeschränkt worden. Die Berliner Novellierung zeigt, dass das neue Bundesrecht sogar sinnvolle Ansätze auf Landesebene aushebelt. Weitere Beispiele für die mangelnde systematische Ausrichtung der Stiftungsrechtsreform ließen sich aufzählen. Zu begrüßen ist sicherlich die Anerkennung des Rechts auf Stiftung. In der Praxis stand dieses Recht allerdings nur in ganz wenigen Fällen wirklich in Frage.

Prof. Dr. Mark K. Binz, Rechtsanwalt, und Dr. Martin H. Sorg, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart\*

# Die Doppelstiftung im Steuerrecht

## 1. Einleitung

Unter dem Begriff der sog. Doppelstiftung wird eine rechtliche Gestaltung verstanden, bei der eine Familienstiftung und eine steuerbegünstigte, meist gemeinnützige Stiftung als Gesellschafter einer GmbH (oder AG) beteiligt, jedoch die Beteiligungsquoten der beiden Stiftungen an Vermögen, Stimmrechten und Gewinn inkongruent, ja zum Teil diametral geregelt sind (Berndt, Stiftung und Unternehmen, 7. Aufl., Rn. 1876; Kirnberger/Werz, ErbStB 2004, 145; Schmitzer ZEV 2001, 104).

Eine Doppelstiftung ist typischerweise so konstruiert, dass die Familienstiftung nur eine geringe Beteiligung, jedoch eine qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte erhält, um den Einfluss der Familie auf das Unternehmen auch zukünftig zu sichern, während die gemeinnützige Stiftung zur Minimierung der Erbschaftsteuerbelastung mehrheitlich, im Extremfall mit über 90 % am Vermögen der GmbH beteiligt wird, jedoch nur ein unbedeutendes oder gar kein Stimmrecht besitzt.

Der auf die Mehrheitsbeteiligung der gemeinnützigen Stiftung entfallende Unternehmensgewinn übersteigt den Betrag, der für gemeinnützige Zwecke jährlich ausgegeben werden soll, in der

Regel bei weitem, weshalb die Familie über das Mehrstimmrecht dafür sorgen muss, dass der Löwenanteil des Gewinns jedes Jahr thesauriert wird. Da die Gewinnthesaurierung auf Grund der feststehenden Beteiligungsverhältnisse auch zu Lasten der Familienstiftung und damit der Familie wirkt, besteht die Kunst bei der Ausgestaltung einer Doppelstiftung darin, die Beteiligungsquoten sowie die Gewinnbezugsrechte der beiden Stiftungen so auszutarieren, dass bei einem bestimmten Ausschüttungsbetrag die Interessen des Unternehmens und der Familie optimal berücksichtigt werden. Verzichtet die Familie – wie beim Bosch-Modell – ganz auf ihren Einfluss, entsteht im Ergebnis eine Unternehmensstiftung, freilich ohne die damit an sich verbundenen nachteiligen erbschaftsteuerlichen Konsequenzen.

Die Doppelstiftung ist ein Instrument der Unternehmensnachfolge (Kirnberger/Werz, ErbSt 2004, 145). Stiftungsrechtliche Probleme sind selten. In steuerrechtlicher Sicht stellt sich jedoch die Frage, inwieweit die Funktion, die die steuerbegünstigte Stiftung im Rahmen der Doppelstiftung einnimmt, mit den aus-

\*) Beide Partner der Anwaltssozietät Binz & Partner, Stuttgart.

drücklich oder implizit festgelegten Anforderungen an die weitreichenden Steuervorteile steuerbegünstigter Körperschaften vereinbar ist. Konkret geht es um drei Grundsatzfragen:

- Ist eine Vermögensübertragung auf die Doppelstiftung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG von der Erbschaftsteuer befreit, soweit sie auf die steuerbegünstigte Stiftung entfällt, oder liegt ein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) vor?
- Wie kann vermieden werden, dass die Beteiligung der gemeinnützigen Stiftung an der Tochtergesellschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt wird?
- Inwieweit kann durch eine Doppelstiftung der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 5 Nr. 5 AO entschärft werden?

## 2. Befreiung von der Erbschaftsteuer

Eine gemeinnützige Stiftung ist gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG von der Erbschaftsteuer befreit, und zwar sowohl von der Errichtungsbesteuerung (§§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG) als auch von der Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Durch die inkongruente Festlegung von Vermögens- und Gewinnbeteiligung wird bei der Doppelstiftung ein überproportional großer Vermögensteil auf die gemeinnützige Stiftung übertragen. Hierin ist bei einer gemeinnützigen Stiftung ohne Vermögensrückfall-Klausel keine missbräuchliche Gestaltung zu erblicken.

Anders könnte dies jedoch bei einer gemeinnützigen Stiftung sein, bei der gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO in der Stiftungssatzung bestimmt wird, dass im Falle der Aufhebung oder Auflösung das eingebrachte Vermögen an den Stifter oder seine Erben zurückfällt. Hier könnte eine Steuerumgehung i. S. von § 42 AO anzunehmen sein, wenn die gemeinnützige Stiftung, ggf. auf Grund eines vorgefassten Plans, nur befristet über das Vermögen verfügt und während dieses, ggf. kurzen Zeitraums nur einen geringen Gewinnanteil erhält. Der eigentliche Zweck des § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG würde damit umgangen (vgl. Schmitzer, ZEV 2001, 104, 106).

Bei der Doppelstiftung arbeiten beide Stiftungen „in Verantwortung für das Unternehmen zur Erhaltung und Vermehrung der Vermögenssubstanz zusammen“ (Hennerkes/Schiffer, StiftungsR., S. 193). Rawert sieht deshalb in der Doppelstiftung als solcher einen Gestaltungsmissbrauch i. S. von § 42 AO (ZEV 1999, 294; abl. Kirnberger/Werz, ErbStB 2004, 145, 147).

Wirtschaftlich führe das Konzept der Doppelstiftung dazu, dass keine der beteiligten Stiftungen die Dispositionsbefugnis über das ihr gewidmete Vermögen habe. Weder seien die Anteile der gemeinnützigen Stiftung, die in der Regel kein Stimmrecht trügen, wirklich fungibel, noch seien es die der Familienstiftung, die zwar stimmberechtigt, nicht aber hinreichend an der Vermögenssubstanz beteiligt sei. Damit bestehe de facto eine unauflösbare Verbindung, die bei konsequenter Sichtweise auch steuerlich als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) der „gemeinnützigen“ Stiftung betrachtet werden müsse.

Diese Auffassung ist abzulehnen. Zum einen kommt es im Anwendungsbereich von § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG auf die Fungibilität der Anteile, die bei Familienunternehmen regelmäßig eingeschränkt ist, nicht an. Zum anderen ist das Motiv, Erbschaftsteuer zu sparen, für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nicht ausreichend. Anderenfalls würde jede vorweggenommene Erbfolge in den Anwendungsbereich von § 42 AO fallen.

## 3. Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

### 3.1 Voraussetzungen

Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer – gewerblich tätigen – Personengesellschaft begründet regelmä-

ßig einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 27. 3. 2001, I R 78/99, BStBl II 2001, 449, DStR 2001, 1071). Dagegen gehört die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich zum Bereich der steuerbefreiten Vermögensverwaltung (vgl. auch OFD München/Nürnberg, DStR 1993, 1595). Im BFH-Urteil vom 30. 6. 1971, I R 57/70 (BStBl II 1971, 753) heißt es hierzu wie folgt:

„Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dann nicht dar, wenn die Körperschaft tatsächlich keinen entscheidenden Einfluß auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft nimmt und somit durch sie nicht selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilnimmt.“

Für die Frage nach der Steuerpflicht kommt es lt. BFH wegen des verfassungsrechtlichen Verbots eines Durchgriffs durch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft allein darauf an, ob die Beteiligung als Vermögensverwaltung oder als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen ist.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sei zu verneinen, wenn die Einflussnahme des Steuerpflichtigen auf die Geschäftsführung der GmbH nicht über den Rahmen hinausgehe, innerhalb dessen jeder Gesellschafter die ihm nach dem Gesetz zustehenden Rechte und Pflichten als Gesellschafter ausübe. Erst ein aktives Eingreifen in die Geschäftsführung der GmbH weise die Beteiligung als einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aus.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist z. B. im Falle einer Betriebsaufspaltung gegeben, wenn die gemeinnützige Stiftung der Kapitalgesellschaft, an der sie mehrheitlich beteiligt ist, eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt (BFH/NV 1986, 433). Die Finanzverwaltung nimmt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ferner in folgenden Fällen an:

- *Personalunion* zwischen einem Organ der steuerbegünstigten Körperschaft und der Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft (so auch die h. L., vgl. Berndt, a. a. O., 7. Aufl., Rn. 1087; Lex, DB 1997, 349; Schick, DB 1999, 1187; Troll/Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 4. Aufl., E19; a. A. Pöllath, in: Seifart/v. Camphausen, Hdb. des StiftungsR., § 13 Rn. 230: „gefährlich“; Schauhoff, Hdb. der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., § 6 Rn. 68), wobei unklar ist, ob die Personalunion bei einer Person bereits ausreicht oder bei der Mehrheit der Organmitglieder bestehen muss (für Letzteres Orth, in: IDW, Stiftungen, 1997, S. 202);
- *enge wirtschaftliche Verflechtungen* zwischen der steuerbegünstigten Körperschaft und der Kapitalgesellschaft, die z. B. durch zahlreiche Verrechnungen zwischen beiden Steuersubjekten dokumentiert wird, wodurch die Kapitalgesellschaft gleichsam als eine Betriebsabteilung der steuerbegünstigten Körperschaft erscheint (vgl. FinMin. Brandenburg, DB 1996, 1161; a. A. Schauhoff, a. a. O., § 6 Rn. 69).

Richtigerweise liegt dann und nur dann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft, gleichviel in welcher Art und Weise, tatsächlich entscheidenden, ggf. sogar beherrschenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt (vgl. Berndt, a. a. O., Rn. 1087). Dies ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die rechtliche Möglichkeit zur Ausübung entscheidenden Einflusses hat dagegen nur Indizwirkung (a. A. Roofs, DB 1985, 1156, der bei einer Mehrheitsbeteiligung ohne wichtige Sonderrechte für die Minderheitsgesellschafter stets einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb annehmen möchte).

### 3.2 Rechtsfolgen

Liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, bleibt die Frage nach den steuerlichen Konsequenzen. Seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens sind Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne auch bei einer steuerpflichtigen Körperschaft ge-

mäß § 8b KStG zu (inzwischen nur noch) 95 % von der Steuer befreit. Der Nachteil eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs beschränkt sich folglich auf eine *Steuermehrbelastung* von derzeit rd. 2 % (38,75 % von 5 % Körperschaftsteuer einschl. Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer [Hebesatz: 400 %]) der Gewinnausschüttungen bzw. Veräußerungsgewinne.

**Hinweis:** Zu beachten ist allerdings, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft die Steuerbefreiung *insgesamt* verliert, wenn ihr die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das *Gepräge* gibt (Ziff. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AEAO).

#### 4. Zeitnahe Mittelverwendung

Gemäß § 55 Abs. 5 Nr. 5 Satz 1 AO muss eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Gemeinnützig ist also nicht das Sparen (Thesaurieren) von Mitteln, sondern deren *Ausgabe* (Verwendung; vgl. *Schauhoff*, a. a. O., § 8 Rn. 1). Eine zeitnahe Verwendung liegt nach dem Gesetz vor, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO).

Unter „Mittel“ ist zunächst das *gesamte (Netto-)Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft* zu verstehen (BFH v. 23. 10. 1991, I R 19/91, BStBl II 1992, 62, DStR 1992, 392). Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung gilt jedoch nicht für das Ausstattungskapital (Vermögensstock einschließlich der zulässigen Zuführungen) und das nutzungsgebundene Kapital, insbesondere die zulässig gebildeten *Rücklagen* (§ 58 Nr. 6, 7, 11 u. 12 AO; vgl. auch Umkehrschluss aus Ziff. 16 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AEAO). Es gilt ferner nicht für solche Gewinne, die von der steuerbegünstigten Körperschaft nicht vereinnahmt werden, weil sie – zulässigerweise – *in Tochtergesellschaften thesauriert* werden.

##### 4.1 Zulässige Rücklagen

Die Möglichkeit der Rücklagenbildung ist in § 58 Nr. 6 und 7 AO *abschließend geregelt*. Zu der Generalnorm in § 58 Nr. 6 AO vertritt die Finanzverwaltung folgende Auffassung (Ziff. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AEAO):

- Im Bereich der *Vermögensverwaltung* dürfen Rücklagen nur für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen i. S. von § 21 EStG gebildet werden. Die Maßnahmen, für deren Durchführung die Rücklage gebildet wird, müssen notwendig sein, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögensgegenstands zu erhalten oder wiederherzustellen, und in einem angemessenen Zeitraum erfolgen (z. B. geplante Erneuerung eines undichten Daches).
- Für die Bildung einer Rücklage im *wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb* muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage rechtfertigt (z. B. eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung oder Kapazitätsausweitung). Eine fast vollständige Zuführung des Gewinns zu einer Rücklage ist nur dann unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn die Körperschaft nachweist, dass die betriebliche Mittelverwendung zur Sicherung ihrer Existenz geboten war.

**Hinweis:** Für die Praxis bedeutet dies, dass es unschädlich ist, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft zur Sicherung ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – und damit zur langfristigen Erfüllung der von ihr nach der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft auferlegten steuerbegünstigten Zwecke – ein erhebliches und mit dem Geschäftsumfang wachsendes Eigenkapital benötigt und das *betriebswirtschaftlich notwendige Eigenkapital* für den Betrieb nur durch eine Thesaurierung der Gewinne aufgebracht werden

kann. Eine – vorübergehende – notwendige Gewinnthesaurierung zugunsten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs schließt nicht aus, dass die Tätigkeit der Körperschaft darauf *gerichtet* ist (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO), die Allgemeinheit selbstlos zu fördern. Anderenfalls würde man die Körperschaft vor die Alternative stellen, entweder ihre Wettbewerbsfähigkeit und damit die langfristige Existenz ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch weitgehende Entnahme der Gewinne zu gefährden oder wegen der betriebswirtschaftlich notwendigen Bildung von freien Rücklagen auf die Vergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften ganz zu verzichten. Es liefe auch dem Ziel der (steuerlichen) Förderung gemeinnütziger Zwecke zuwider, Körperschaften allein wegen der Größe der von ihnen unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe die Möglichkeit gemeinnütziger Tätigkeiten vorzuenthalten (BFH v. 15. 7. 1998, I R 156/94, BStBl II 2002, 162, DStR 1998, 1710, NJW 1998, 312).

##### 4.2 Zulässige Thesaurierung in Tochtergesellschaften

Im Ergebnis kann nichts anderes gelten, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht selbst unterhält, sondern dies einer Gesellschaft überlässt, an der die steuerbegünstigte Körperschaft mehrheitlich beteiligt ist. Die Beschränkungen der §§ 51 ff. AO sind auch dann zu beachten, wenn die Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer *Kapitalgesellschaft* geführt wird, und zwar unabhängig davon, ob die Beteiligung bei der steuerbegünstigten Körperschaft eine Vermögensverwaltung oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt.

Gemäß § 58 Nr. 7b AO ist die Verwendung von Mitteln zur *Teilnahme an einer Kapitalerhöhung* zur Erhaltung der Beteiligungsquote der Höhe nach unbegrenzt möglich. Eine Rücklagenbildung nach dieser Vorschrift setzt aber voraus, dass sich der Bedarf für eine Kapitalerhöhung bereits konkret abzeichnet und diese wirtschaftlich begründet ist. Nach h. M. ist § 58 Nr. 7b AO nur anwendbar, wenn die gemeinnützige Körperschaft den Kapitalerhöhungsbeschluss – mangels satzungändernder Mehrheit – nicht selbst herbeiführen kann, da sie sich anderenfalls durch beliebige Kapitalerhöhungsbeschlüsse selbst fortlaufend die Möglichkeit zur Vermögensbildung schaffen könnte (*Schauhoff*, a. a. O., § 8 Rn. 99; *Fischer*, in: H/H/S, AO, § 58 Rn. 127; großzügiger *Schmittluisen*, NWB, F 4, 1998, 4239, 4243; vermittelnd *Schad/Eversberg*, DB 1986, 2149, 2153: Unterscheidung zwischen „notwendiger“ und „nicht notwendiger“ Kapitalerhöhung).

Die Generalnorm des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO bestimmt, dass die Mittel einer steuerbegünstigten Körperschaft nur für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden dürfen. Dieses Gebot impliziert ein *angemessenes Ausgabeverhalten* der steuerbegünstigten Körperschaft. Diese Voraussetzung ist erfüllt, solange deren Verhalten wirtschaftlich sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv den begünstigten Satzungszwecken zugute kommt, ohne dass hierfür eine absolute oder relative Untergrenze besteht (BFH v. 18. 12. 2002, I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025). Angemessenes Ausgabeverhalten bedeutet auch, dass das Vermögen der gemeinnützigen Stiftung, sofern die Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks nichts anderes erfordert, zu jeder Zeit wirtschaftlich, d. h. rentierlich, angelegt werden muss. Denn ein Verzicht auf Einnahmeerzielung entspricht ebenfalls nicht der gebotenen angemessenen Mittelverwendung (vgl. *Schauhoff*, a. a. O., § 8 Rn. 23).

Käme es bei der Beurteilung der Beteiligung nur auf die der steuerbegünstigten Körperschaft via Gewinnausschüttungen tatsächlich zufließenden Mittel an, ließe sich das Gebot der (zeitnahen) Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke durch eine bloße Ausgliederung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft leicht umgehen. Die steuerbegünstigte

Körperschaft hat folglich bei Beschlüssen über die Gewinnverwendung in der Tochter-Kapitalgesellschaft, soweit es um *Gewinnthesaurierungen* geht, die beschriebenen Grundsätze für die Rücklagenbildung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu beachten. Eine unbegrenzte Thesaurierung der Gewinne bei der Tochtergesellschaft zum stetigen Ausbau des Unternehmens kann deshalb nicht zulässig sein (a. A. wohl *Schauhoff*, a. a. O., § 8 Rn. 89).

Ist die gesellschaftsrechtliche Stellung der steuerbegünstigten Körperschaft zu schwach, um die Gewinnverwendung entsprechend zu beeinflussen, muss ggf. über eine *Vermögensumschichtung* nachgedacht werden. Wenn diese aus rechtlichen (z. B. Vinkulierung) oder tatsächlichen Gründen nicht möglich ist, kann u. E. selbst eine dauerhafte Vollthesaurierung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft die Steuerbegünstigung der steuerbegünstigten Körperschaft nicht in Frage stellen.

Bei der Doppelstiftung hat die gemeinnützige Stiftung mangels Stimmrecht *keinen Einfluss auf die Höhe der Gewinnausschüttung*. Dieses Ergebnis ist ausdrücklich gewollt, da die gemeinnützige Stiftung – zugunsten der Familie und der Selbstfinanzierung des Unternehmens – nur geringe Gewinnausschüttungen erhalten soll. Die schlechte Rentierlichkeit der Beteiligung ist also gewissermaßen systemimmanent. Nach den vorstehend aufgestellten Grundsätzen über die Zulässigkeit der Rücklagenbildung in Tochtergesellschaften und das Gebot der rentierlichen Vermögensanlage dürfte die unbefriedigende Rendite bei der Doppelstiftung allerdings nur insoweit steuerschädlich sein, als die gemeinnützige Stiftung *freiwillig* auf ihre Stimmrechte *verzichtet* hat. Unproblematisch ist es demnach, wenn die gemeinnützige Stiftung ihre GmbH-Beteiligung, wie üblich, im Wege der *Schenkung* mit bereits reduziertem Stimmrecht erhalten hat.

## 5. Ergebnis

Die Doppelstiftung ist ein geeignetes Instrument zur Unternehmensnachfolge, wenn eine Stiftungslösung gewünscht ist, eine reine Familien- oder Unternehmensstiftung auf Grund der damit verbundenen Erbschaftsteuerbelastung jedoch nicht in Betracht kommt. Ist die im Rahmen der Doppelstiftung zum Einsatz kommende gemeinnützige Stiftung ernst gemeint, wird sie auch steuerlich anerkannt. Ernst gemeint bedeutet einerseits, dass die Vermögensübertragung auf die gemeinnützige Stiftung tatsächlich erfolgt und dauerhaft gewollt ist. Andererseits muss die gemeinnützige Stiftung tatsächlich einen angemessenen Teil des vom Unternehmen erwirtschafteten Gewinns für gemeinnützige Zwecke verwenden. Da es weder absolute noch prozentuale Untergrenzen für die gemeinnützige Mittelverwendung gibt, kommt es für die Angemessenheit auf die konkreten Umstände des Einzelfalls an. Ggf. muss im Zuge der Stiftungserrichtung eine verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung eingeholt werden.

## Aus der Finanzverwaltung

### Förderung der Allgemeinheit und Satzungsbestimmungen zur Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit

*BMF, Schr. v. 20. 9. 2005, IV C 4 – S 0181 – 9/05*

Eine Körperschaft ist nur dann gemeinnützig, wenn sie die Allgemeinheit fördert (§ 52 Abs. 1 AO). Im Beschluss vom 14. 7. 2004, I R 94/02 (ZEV 2005, 172 m. Anm. *Meincke*) hat der BFH hierzu die Auffassung vertreten, dass auch die Bewohner oder Angehörigen eines ausländischen Staates oder einer Stadt im Ausland Allgemeinheit i. S. dieser Vorschrift sein können. Zur Begründung hat er unter Hinweis auf die als gemeinnütziger Zweck anerkannte Förderung der Entwicklungshilfe ausgeführt,

eine Körperschaft könne auch dann die Allgemeinheit fördern, wenn ihre Fördermaßnahmen nicht den Bewohnern oder Staatsangehörigen Deutschlands zugute kommen.

Nach § 59 AO muss sich aus der Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft auch ergeben, dass der steuerbegünstigte Zweck ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Nach § 60 Abs. 1 AO müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigungen gegeben sind. Dementsprechend sieht die Musteratzung für einen Verein (Anwendungserlass zur AO, Anl. 1 zu § 60) in § 1 die Bestimmung vor, dass die steuerbegünstigten Zwecke ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden. Dagegen hat der BFH in dem o. a. Beschluss die Auffassung vertreten, dass die Begriffe „ausschließlich“ und „unmittelbar“ nicht in der Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft genannt zu werden brauchen. Es reiche aus, wenn aus der Satzung nichts Gegenteiliges entnommen werden könne. Ausschlaggebend sei, dass die aufgelisteten Zielsetzungen keinen begründeten Zweifel daran ließen, dass sie der Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks dienen.

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist der Auffassung des BFH zum Begriff der Allgemeinheit i. S. des § 52 Abs. 1 AO und zum Fehlen von Satzungsbestimmungen über die Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit der Zweckverwirklichung, die er im Beschluss vom 14. 7. 2004 vertreten hat, nicht allgemein zu folgen.

Unter „Allgemeinheit“ i. S. des § 52 Abs. 1 AO ist die Bevölkerung von Deutschland bzw. ein Ausschnitt daraus zu verstehen. Beim Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“ der AO (§§ 51 – 68 AO, Gemeinnützigkeitsrecht) handelt es sich um nationales Recht, das im Ausland nicht gilt. Es enthält die Voraussetzungen, unter denen Körperschaften, die in Deutschland grundsätzlich steuerpflichtig sind, von der Steuer befreit werden können. Die Befreiungen bedürfen einer Rechtfertigung. Diese ist das besondere Interesse, das der Staat an der am Gemeinwohl orientierten Tätigkeit der Körperschaften hat. Der deutsche Staat gewährt privaten gemeinnützigen Körperschaften die Steuerbefreiungen, weil sie ihm – entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip – Gemeinwohlaufgaben abnehmen, die er sonst selbst erfüllen und für die er Steuermittel aufwenden müsste. Dagegen gehört es nicht zu seinen Aufgaben, die Bevölkerung anderer Länder durch Maßnahmen auf allen Gebieten, die in Deutschland als gemeinnützig anerkannt sind, zu fördern. Er muss weder unmittelbar noch mittelbar – über Steuervergünstigungen für dortige Körperschaften – Mittel dafür verwenden.

Davon zu unterscheiden ist, dass eine steuerbegünstigte inländische Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke grundsätzlich auch im Ausland verwirklichen kann. Insbesondere bei der Förderung der Entwicklungshilfe in einem Entwicklungsland und der humanitären Hilfe bei Katastrophen liegt dies auf der Hand. Hieraus kann aber nicht geschlossen werden, dass die Bevölkerung des Entwicklungslandes oder einer Katastrophenregion als Allgemeinheit i. S. des § 52 Abs. 1 AO anzusehen ist. Vielmehr sind die Entwicklungshilfe, die Hilfe bei Katastrophen und die Verwirklichung anderer gemeinnütziger Zwecke im Ausland steuerlich begünstigt, weil und soweit sie positive Rückwirkungen auf das Ansehen Deutschlands und die deutsche Bevölkerung (Allgemeinheit) haben und auch hier die Bundesrepublik Deutschland mehr Steuermittel aufwenden müsste, wenn sich nicht inländische Organisationen engagieren würden.

Eine Körperschaft kann nicht als gemeinnützig behandelt werden, wenn sie sich in ihrer Satzung nicht zur unmittelbaren und ausschließlichen Förderung ihres steuerbegünstigten Zwecks verpflichtet. Das Gesetz (§ 59 AO) verlangt ausdrücklich, dass sich neben dem steuerbegünstigten Zweck auch die ausschließliche und unmittelbare Förderung dieses Zwecks aus der Satzung