

Unzulässigkeit von Vorratszwecken?  
Zugleich das Ende der Bürgerstiftung?

Eine kritische Betrachtung zur Auffassung der Oberfinanzdirektionen

Dr. K. Jan Schiffer

*StiftungsBrief 2015, S. 230; 2016, S. 8; 2016, S. 48 und 2016, S. 69*

VORRATZSWECKE (TEIL 1)

## Unzulässigkeit von Vorratszwecken? Zugleich das Ende der Bürgerstiftung?

von RA Dr. K. Jan Schiffer, Bonn

([www.schiffer.de](http://www.schiffer.de) und [www.stiftungsrecht-plus.de](http://www.stiftungsrecht-plus.de))

| Gerade bei Bürgerstiftungen werden oft alle nach der AO möglichen steuerbefreiten Zwecke in den Satzungen aufgezählt. Viele Stiftungszwecke, die nicht alle gleichzeitig oder auch nur zeitnah erfüllt werden können, bereiten aus Sicht der Finanzverwaltung bereits bei der Anerkennung der Stiftung Probleme. Erst recht bei einer späteren Steuerprüfung. Diese Problematik der angeblichen Unzulässigkeit von „Vorratszwecken“ soll hier in einer kleinen Serie mit besonderem Blick auf die Bürgerstiftung hinterfragt werden. |

### 1. Das Phänomen der Bürgerstiftung

Bürgerschaftliches Engagement vor Ort in unseren Gemeinden und Städten bündelt sich oftmals in Bürgerstiftungen (dazu Schiffer in: Schiffer (Hrsg.), Die Stiftung in der Beratungspraxis, 4. Aufl., § 2 Rn. 47). Diese besonderen Stiftungen lassen sich definieren als „Stiftungen von Bürgern für Bürger zur Förderung sozialer, kultureller oder ökologischer Zwecke in einem geographisch begrenzten, lokalen oder regionalen Raum“. Oder aber auch als „selbstständige und unabhängige Institutionen zur Förderung verschiedener gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke in einem geographisch begrenzten, d.h. lokalen oder regionalen Wirkungsraum, die einen langfristigen Vermögensaufbau betreiben und ihre Organisationsstruktur und Mittelvergabe transparent machen“ (siehe [www.buergerstiftungen.org](http://www.buergerstiftungen.org) unter „Über Bürgerstiftungen“).

Bürgerstiftungen sind eine Sonderform der steuerbefreiten, gemeinnützigen und/oder mildtätigen Stiftung. Sie dienen als ein Sammelbecken für Spenden und Zustiftungen. Aktuell gibt es wohl über 300 Bürgerstiftungen und zahlreiche weitere Gründungsinitiativen (siehe [www.buergerstiftungen.org](http://www.buergerstiftungen.org) - Faktenblatt Märzumfrage 2013).

#### 1.1 Stifter, Spender und Stiftungszwecke

Stifter sind typischerweise Bürger mit einem durchaus überschaubaren Vermögen, die ihrerseits nicht unbedingt eine eigene Stiftung errichten würden, andererseits aber dieser modernen Form der Unterstützung des Gemeinwohls aufgeschlossen gegenüberstehen. In der Regel sind Bürgerstiftungen operativ tätig.

Neben den Geld-Spendern leisten Zeit-Spender oder Ideen-Spender einen ganz wichtigen Beitrag zu der Arbeit der Bürgerstiftungen, die oftmals einen ausgesprochen umfangreichen Zweckkatalog in ihrer Satzung haben. Dabei werden die in der Satzung aufgezählten Zwecke oft aktuell noch gar nicht verfolgt. Man schreibt typischerweise vor allem deshalb einen umfangreichen Zweckkatalog mit Vorratszwecken in die Stiftungssatzung, weil man

Stiftung von  
Bürgern für Bürger

Aktuell über 300  
Bürgerstiftungen:  
Tendenz steigend

Wenig Vermögen,  
viel Idealismus

Vieles soll gefördert  
werden, auch wenn  
es aktuell nicht  
möglich ist

sich alle Möglichkeiten offenhalten will, um flexibel auf künftige Bedarfe vor Ort reagieren zu können.

### 1.2 Problematik der Vorratszwecke für die Bürgerstiftung

Solche Vorratszwecke sind, wie im Weiteren näher zu zeigen sein wird, aus der Sicht wesentlicher Teile der Finanzverwaltung (siehe etwa auch schon Dietz, SB 13, 108) und auch aus Sicht der Fachliteratur problematisch. Vorratszwecke sollen der Steuerbefreiung einer Bürgerstiftung entgegenstehen.

Das kann bereits im Anerkennungsverfahren virulent werden, aber auch bei späteren Steuerprüfungen von Bürgerstiftungen. Man meine nicht, dass es bei steuerbefreiten Stiftungen anders als in der Wirtschaft solche Prüfungen nicht gibt (näher dazu Schiffer, Steuerprüfung und Betriebsprüfung, S. 117).

Wird das Thema in der Praxis so heiß gekocht, wie von der Finanzverwaltung und in der Fachliteratur vertreten, so bedeutet das das Ende der Bürgerstiftung, wie wir sie heute kennen. Die aktuell typische Bürgerstiftung mit ihren Vorratszwecken wäre nicht mehr steuerbefreit. Damit wäre ihr ersichtlich eine wesentliche Grundlage entzogen.

Das gibt einen besonderen Anlass, sich einmal ausführlich mit dem (angeblichen) Verbot von Vorratszwecken zu beschäftigen.

## 2. Stiftungszwecke und Vorratszwecke

Stiftungen benötigen einen oder mehrere Zwecke (§§ 80, 81 BGB). Eine Vielzahl von Stiftungszwecken in einer Stiftungssatzung, die nicht alle gleichzeitig oder auch nicht aktuell erfüllt werden, sind insbesondere aus Sicht der Finanzverwaltung besonders dann generell kritisch, wenn das Stiftungsvermögen relativ gering ist, sodass eine gleichzeitige Erfüllung aller gewollten Stiftungszwecke tatsächlich ausgeschlossen ist. Man spricht hier von „Vorratszwecken“.

Sie werden oft vorsorglich in die Satzung geschrieben, weil sich die Zweckregelung in einer Stiftungssatzung nach Bundes- und Landesstiftungsrecht eben nicht ganz einfach ändern lässt. Andererseits die Stiftung aber dauernd und nachhaltig den Stiftungszweck/die Stiftungszwecke erfüllen soll (§ 80 Abs. 2, S. 1 BGB).

### 2.1 Besondere Situation der Bürgerstiftungen

Vorratszwecke werden allerdings gerade bei einer Bürgerstiftung im Gegensatz zu besagter Ansicht einiger Teile der Finanzverwaltung nach wie vor als ein grundlegender Aspekt für diese besondere Art der (rechtsfähigen) Stiftung vielfach und ohne Weiteres akzeptiert. Man findet da durchaus alle 25 Zwecke aus § 52 AO und dazu die Mildtätigkeit nach § 53 AO gleichzeitig in der Satzung aufgelistet.

Typischerweise verfügt eine Bürgerstiftung über ein zu geringes Vermögen, um all diese Zwecke zu erfüllen. Dies kann auch nicht durch „Zeitspenden“, „Ideenspenden“ etc. ausgeglichen werden. Daher können bei Bürgerstiftun-

Finanzverwaltung und Fachliteratur sehen Vorratszwecke kritisch

Konsequenz zu Ende gedacht, bedeutet dies das Ende der Bürgerstiftung

Knackpunkt: Höhe des Stiftungsvermögens

Änderung des Stiftungszwecks oft ein steiniger Weg

gen in besonders eklatanter Weise die zahlreichen Zwecke nicht aktuell oder auch nur in naher Zukunft tatsächlich „gleichzeitig“ verfolgt werden. Besagte Teile der Finanzverwaltung sehen hier gerne drei Jahre als passenden Zeitraum:

#### ■ Zitat der OFD NRW

„Innerhalb eines 3-jährigen Überwachungszeitraumes sind daher sämtliche Satzungszwecke erkennbar zu verfolgen.“ (OFD NRW, Stiftungen aus steuerlicher Sicht – Arbeitshilfe, Stand: 1.7.15, S. 28).

Das ist die eine Seite. Die andere Seite ist, dass Bürgerstiftungen gewollt sind. Man lese nur das Interview (von Januar 2015) mit der Regierungspräsidentin von Köln, Frau Gisela Walsken, auf [www.stiftungsrecht-plus.de](http://www.stiftungsrecht-plus.de).

## 2.2 Unterschiedliche Behandlung von Bürger- und „normalen“ Stiftungen

So werden nach meinen Erfahrungen bei Bürgerstiftungen in aller Regel bisher auch von den Behörden Vorratzzwecke eher akzeptiert, während gleichzeitig Vorratzzwecke bei „normalen“ steuerbefreiten Stiftungen von besagten Teilen der Finanzverwaltung deutlich kritischer gesehen werden. So verlangt die Finanzverwaltung im Anerkennungsverfahren die Streichung vermeintlich „zu vieler“ Zwecke. Es ist sogar zu beobachten, dass einige Finanzämter zum Erhalt der Gemeinnützigkeit von Stiftungen Satzungsänderungen fordern, wonach aktuell nicht geförderte Zwecke aus der Satzung zu streichen sein sollen. Das konstatiert etwa auch Dietz (StiftungsBrief 13, 108) aufgrund seiner Praxiserfahrung. Die Praxis ist allerdings uneinheitlich, wie auch Dietz insbesondere unter Hinweis auf die großzügige Praxis in Bayern darlegt.

## 2.3 Suche nach einer Rechtsgrundlage

Da hier die Finanzämter als Eingriffsverwaltung tätig werden, müsste sich ein tragfähiger Rechtsgrund, eine gesetzliche Befugnis für besagte Forderung im Gemeinnützigkeits(steuern)recht finden lassen. Das folgt schon aus Art. 20 Abs. 3 GG (Rechtsstaatsprinzip). Alleine die in der Praxis nicht selten gehörte „Behauptung“, es sei doch „sinnvoll“, sich auf einige wenige Zwecke zu konzentrieren, ist hier keine rechtlich tragfähige Begründung. So sinnvoll ein entsprechender Hinweis aus Sicht der Finanzverwaltung und gegebenenfalls aus unabhängiger fachlicher Sicht im Einzelfall auch sein mag.

Worin könnte die gesetzliche Grundlage für besagte Forderung der Finanzverwaltung, die soweit ersichtlich ja auch nur von Teilen der Finanzverwaltung erhoben wird, liegen? Hier gibt es die Forderung der „gegenwärtigen“ Zweckverfolgung und dazu steuerrechtliche und auch stiftungsrechtliche Begründungsansätze sowie spezifische Begründungen der Finanzverwaltung, die wir näher zu betrachten haben.

## 3. Die Forderung der „gegenwärtigen“ Zweckverfolgung

Zu der Frage der Zulässigkeit von Vorratzzwecken hat Hüttemann, der zum Thema Gemeinnützigkeit nicht nur mit seinem Standardwerk besonders aus-

Zweckerfüllung  
innerhalb von drei  
Jahren gefordert

Bürgerstiftungen  
sind politisch gewollt

Milde zu Bürger-  
stiftungen, hart  
gegen „normale“  
Stiftungen

Rechtsstaatsprinzip  
fordert gesetzliche  
Grundlage

gewiesen ist, den Gedanken betont, dass eben die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung deren Satzung entsprechen müsse. Seine dazu nicht begründete Erklärung, die Zwecke seien „gegenwärtig“ zu verfolgen (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., § 4 Rn 130) ist eine reine Behauptung und taugt schon deshalb nicht als Begründung.

Auch Weidmann/Kohlhepp (Die gemeinnützige GmbH, 3. Aufl., Abschn. 2.4.2.2.2, S. 55) sprechen ohne jede Begründung und ohne irgendeinen Nachweis vom (angeblichen) „Grundsatz zeitnaher Zweckerfüllung“ mit dem sich Vorratszwecke „in Widerspruch brächten“. Damit wollen sich diese Autoren wohl auf § 59 AO beziehen. Zur Erinnerung: diese Norm lautet:

#### ■ § 59 AO – Voraussetzung der Steuervergünstigung

Die Steuervergünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

Die von den besagten Autoren geforderte enge Lesart des § 59 AO, wonach die Norm eben eine „gegenwärtige“ Zweckverfolgung verlangen soll, ergibt sich ersichtlich nicht aus dem Gesetzestext. Sie entspricht auch nicht dem bisherigen überwiegenden Verständnis der Norm. Dafür ist die Behandlung der Bürgerstiftung nur das prominenteste Beispiel aus der Praxis.

Die Ungleichbehandlung anderer Stiftungen zur politisch offensichtlich gewünschten Bürgerstiftung fällt hier deutlich auf. Es kann doch nicht bei der Bürgerstiftung richtig sein, was gleichzeitig bei anderen gemeinnützigen Stiftungen aus Sicht der Finanzverwaltung falsch sein soll. Konsequenterweise dürfte die Finanzverwaltung entsprechende gemeinnützige Bürgerstiftungen nicht mehr dulden.

Hüttemann scheint, wenn man genauer bei ihm nachliest, selbst nicht wirklich von seiner Ansicht überzeugt zu sein. So schreibt er an besagter Stelle nur recht zurückhaltend (zweifelnd?), indem er seine Überlegungen mit der deutlich einschränkenden Formulierung „*Geht man davon aus, dass ...*“ einleitet.

Da jedenfalls aus besagten Erwägungen der genannten Fachautoren eine rechtlich tragfähige Begründung für die angebliche Unzulässigkeit von Vorratszwecken (noch) nicht ersichtlich ist, fragt sich zunächst, welche steuerrechtlichen Vorschriften in dem hier betrachteten Zusammenhang überhaupt als Begründung von der Finanzverwaltung herangezogen werden könn(t)en. Das ist im Folgenden näher zu betrachten und zu hinterfragen.

#### WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Der Beitrag wird fortgesetzt

Literatur fordert zeitnahe Zweckerfüllung, liefert aber keine Gründe

Wörtliche Auslegung bietet keinerlei Anhaltspunkte

Ungleichbehandlung von Bürger- und anderen Stiftungen ist nicht zu rechtfertigen

Apodiktisch – oder zeigt sich hier der Zweifel?

VORRATZZWECKE (TEIL 2)

## Unzulässigkeit von Vorratzzwecken? Zugleich das Ende der Bürgerstiftung?

von RA Dr. K. Jan Schiffer, Bonn

([www.schiffer.de](http://www.schiffer.de) und [www.stiftungsrecht-plus.de](http://www.stiftungsrecht-plus.de))

! Gerade bei Bürgerstiftungen werden oft alle nach der AO möglichen steuerbefreiten Zwecke in den Satzungen aufgezählt. Viele Stiftungszwecke, die nicht alle gleichzeitig oder auch nur zeitnah erfüllt werden können, bereiten aus Sicht der Finanzverwaltung Probleme. In Teil 2 der Beitragsreihe wird der Frage näher nachgegangen, welche steuerrechtlichen Vorschriften in dem hier betrachteten Zusammenhang überhaupt als Begründung von der Finanzverwaltung herangezogen werden könnten. !

### 1. § 56 AO als Begründung?

Welche steuerrechtlichen Begründungsansätze sind denkbar, um die Unzulässigkeit von Vorratzzwecken zu belegen. Dietz (SB 13, 108) nennt hier § 56 AO:

#### ■ § 56 AO

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

Daraus lässt sich allerdings nur ableiten, dass es zulässig ist, mehrere Zwecke zu verfolgen (Plural), sie gleichzeitig zu verfolgen und dass keine anderen Zwecke als die in der Satzung genannten Zwecke verfolgt werden dürfen (so auch Dietz, a.a.O.; AEAO Nr. 2 zu § 56 AO).

#### ■ AEAO Nr. 2 zu § 56 AO

Ausschließlichkeit erfordert, dass die Körperschaft allein im Rahmen ihres Satzungszwecks tätig wird.

Für das Thema „Vorratzzwecke“ ergibt sich aus dieser Feststellung bei genauer Betrachtung nichts, da ja alle „Vorratzzwecke“ in der Satzung genannt und damit nach § 56 AO verfolgt werden dürfen und nur andere Zwecke eben nicht. Da formuliert das Gesetz eindeutig. Es setzt hier lediglich einen Rahmen, der nicht überschritten werden darf. Damit lässt sich aus § 56 AO kein Verbot von „Vorratzzwecken“ ableiten.

### 2. § 59 AO als Begründung?

Was ergibt sich im vorliegenden Zusammenhang konkret aus dem bereits in Teil 1 (SB 15, 230) erwähnten § 59 AO? Die Vorschrift lautet:

Es dürfen mehrere Zwecke gleichzeitig verfolgt werden, ...

... Hauptsache, sie stehen in der Satzung

## ■ § 59 AO

Die Steuervergünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

Es dürfte gewagt sein, diese Norm als Beleg für ein Verbot von Vorratszwecken heranzuziehen (so aber Weidmann/Kohlhepp, Die gemeinnützige GmbH, 3. Aufl., S. 55). Es fällt zunächst auf, dass die Vorschrift – anders als § 56 AO – nur von „Zweck“ im Singular spricht. Sie hat dem Wortlaut nach also gar keine Mehrzahl von Zwecken „im Sinn“. Sie meint aber unabhängig von Singular und/oder Plural wohl „Zweck“ im übertragenen, allgemeinen Sinne.

Zudem verweist § 59 AO im Kern wieder auf die Ausschließlichkeitsvorschrift zur Zweckverfolgung, also auf § 56 AO. Daher normiert er in dem hier infrage stehenden Zusammenhang letztlich nur, dass tatsächliche Geschäftsführung und Satzungsvorgaben übereinstimmen müssen. Die Geschäftsführung darf nicht von der Satzung abweichen. Sie darf nicht über den Satzungsrahmen hinausgehen. Die Steuerbegünstigung entfällt, sofern die Geschäftsführung nicht während eines ganzen Veranlagungszeitraums satzungsgemäß erfolgt (so etwa Klein/Gersch, AO, 12. Aufl., § 59 AO Rn. 4). Auch wenn ein Vorratszweck nicht erfüllt wird, bewegt sich die Geschäftsführung der Stiftung aber ersichtlich noch innerhalb der Satzung. Damit lässt sich ein Verbot der „Vorratszwecke“ auch nicht aus § 59 AO ableiten.

### 3. § 63 Abs. 1 AO als Begründung?

Als mögliche Norm ist auch § 63 Abs. 1 AO zu betrachten. Die Abs. 2 bis 5 des § 63 AO befassen sich nicht mit den Satzungszielen.

## ■ § 63 Abs. 1 AO

Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.

Damit wird im Ergebnis nichts anderes gesagt als im letzten Absatz von § 59 AO angesprochen, auch wenn hier im Plural von „Zwecke“ gesprochen wird. Der Gesetzgeber hat offensichtlich, was Singular und Plural angeht, nicht sehr exakt formuliert. Anders ist nicht zu erklären, dass er in den Vorschriften „unmotiviert“ zwischen Ein- und Mehrzahl wechselt. Daraus negative Folgerungen für den Steuerpflichtigen abzuleiten, widerspricht dem Grundsatz der Bestimmtheit und der Berechenbarkeit des gesetzgeberischen Eingriffs im Steuerrecht (Klein/Jäger, a.a.O., AO, § 370 Rn. 10; BVerfG NJW 99, 557 – rechtsstaatliches Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit).

§ 59 AO spricht von „Zweck“ nur im Singular

Kernaussage: Geschäftsführung darf nicht von Satzung abweichen

Sprachlich nicht exakte Formulierung darf nicht nachteilig für Steuerzahler sein

### 3.1 Zeitnahe Mittelverwendung als Argument?

Seer leitet aus dem Erfordernis der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 5 AO) die Forderung einer „zeitnahen Verwirklichung der Stiftungszwecke“ ab und bezeichnet deshalb Vorratszwecke als „problematisch“ (Seer in, Tipke/Kruse/Seer, AO, Stand Mai 2013, § 63 AO Rn. 2). Die zeitnahe Mittelverwendung hat allerdings nichts damit zu tun, dass alle Satzungszwecke gleichzeitig zu erfüllen sind. Zwar darf die Geschäftsführung der Stiftung nur der Satzung entsprechend erfolgen. Das ist aber auch der Fall, wenn sie nicht alle Zwecke gleichzeitig erfüllt, d.h. den durch die Satzung vorgegebenen Rahmen nicht ausschöpft.

Zeitnahe Mittelverwendung meint nicht gleichzeitig alle Zwecke zu erfüllen

### 3.2 Zulässigkeit großzügiger Satzungsregelungen als Gegenargument

Häufig finden sich bei Stiftungen mit vielen Zwecken sogar ausdrücklich vorausschauende Regelungen in der Satzung, wonach nicht alle Zwecke gleichzeitig erfüllt werden müssen. Damit ist eine entsprechende Zweckauswahl durch die Stiftungsorgane sogar ausdrücklich satzungskonform (§ 63 Abs. 1 AO: „... den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.“).

Satzung kann ausdrücklich eine Zweckauswahl bei Förderung vorsehen

Denkbar ist, dass bei der tatsächlichen Geschäftsführung durch den Stiftungsvorstand der von der Satzung ermöglichte Rahmen nicht ausgeschöpft wird. Man denke nur an die Möglichkeit von Zustiftungen (Stiftungsfonds) oder der Vermögensumschichtung, an einen für die Vermögensverwaltung gesetzten Rahmen, an den zulässigen Einsatz von Hilfspersonen und an vieles andere. Es ist doch gerade der Normalfall, dass die Stiftungssatzung Möglichkeiten gewährt, die von den Stiftungsorganen aktuell aber nicht genutzt werden. In dem Zusammenhang ist die Finanzverwaltung noch nicht auf den Gedanken gekommen, dass auch dieses Nichtnutzen von Möglichkeiten gemeinnützigkeitsrechtlich unzulässig sein soll. Mit dieser steuerrechtlichen Kontrollüberlegung will ich es hier bewenden lassen.

Satzung kann darüber hinaus viele Möglichkeiten einräumen

## 4. Betrachtung sonstiger Vorschriften der AO

Um keinen denkbaren steuerrechtlichen Begründungsansatz zu übersehen, ein Blick auf alle sonstigen Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts.

- Aus § 51 AO („Allgemeines“) und aus den Vorschriften zu den möglichen gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken (§ 52 bis § 54 AO) ergibt sich nichts zum Thema Vorratszwecke.
- Die in § 58 AO aufgezählten zehn steuerlich unschädlichen Betätigungen, die zum Teil im Plural von steuerbegünstigten Zwecken sprechen und die die Steuervergünstigung einer gemeinnützigen Stiftung gerade nicht ausschließen, sind für die vorliegende Untersuchung ebenfalls unergiebig.
- Die auf Antrag erfolgende Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO führt zu einer entsprechenden Bindungswirkung. Die Vorschrift verhält sich nicht zu etwaigen Vorratszwecken. Dasselbe gilt ebenso für § 61 AO, der die satzungsmäßige Vermögensbindung regelt, für § 62 AO (Rücklagen und Vermögensbildung) und für § 64 AO, der steuer-



pflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe betrifft, und für §§ 65 bis 68 AO zum Zweckbetrieb.

- Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – z.B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden und wenn verschiedene in § 55 AO genannte Voraussetzungen gegeben sind. Dort ist von satzungsgemäßen Zwecken (§ 55 Abs. 1 S. 1 AO) die Rede. Das führt hier nicht über die Regelungen in § 56 AO und § 59 AO hinaus, weshalb auf die obigen Ausführungen zu diesen Normen zu verweisen ist.
- Auch § 57 AO (Unmittelbarkeit) führt uns hier nicht weiter. Hier geht es nur um die unmittelbare Zweckverfolgung durch die Körperschaft selbst oder durch Hilfspersonen. Das gewährt uns keinen Rückschluss auf etwaige Vorratszwecke.
- Lohnenswerter erscheint aber im vorliegenden Zusammenhang eine nähere Betrachtung von § 60 AO. Die Vorschrift lautet:

#### ■ § 60 AO

- Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.
- Die Satzung muss den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entsprechen.

Die Forderungen nach einer entsprechend genauen Bestimmung der Satzungszwecke (Abs. 1) und einer andauernden, durchgehenden Satzungsformulierung (Abs. 2) beziehen sich zwar auf eine Mehrzahl von Satzungszwecken (Abs. 1). Sie betreffen jedoch nur die möglichst konkrete Formulierung („... so genau bestimmt sein, dass ...“) und die dadurch eröffnete Möglichkeit, zu prüfen, die Satzungszwecke eingehalten werden (Abs. 1). Des Weiteren den Zeitraum, währenddessen die Satzung diesen „Bestimmtheitsanforderungen“ entsprechen muss (Abs. 2). Daraus folgt ersichtlich nichts zu dem Thema „Vorratszwecke“. Auch diese müssen nach der Satzung entsprechend bestimmt formuliert sein.

## 5. Zwischenfazit

Es findet sich nach alledem keine tragfähige steuerrechtliche Begründung für das angebliche Verbot von „Vorratszwecken“ bei der gemeinnützigen Stiftung.

#### ➤ WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- In Teil 3 des Beitrags (in SB 2/16) werden zivilrechtliche Begründungen untersucht und hinterfragt.

§ 55 AO definiert nur, wann Zwecke selbstlos verfolgt werden

Körperschaft muss Zwecke unmittelbar selbst verfolgen

§ 60 AO enthält die Hauptanforderung, dass Zwecke genau bestimmbar sind

Keine Begründung im Steuerrecht

VORRATZSWECKE (TEIL 3)

## Unzulässigkeit von Vorratszwecken? Zugleich das Ende der Bürgerstiftung?

von RA Dr. K. Jan Schiffer, Bonn ([www.schiffer.de](http://www.schiffer.de))

| Gerade bei Bürgerstiftungen werden oft alle nach der AO möglichen steuerbefreiten Zwecke in den Satzungen aufgezählt. Viele Stiftungszwecke, die nicht alle gleichzeitig oder auch nur zeitnah erfüllt werden können, bereiten aus Sicht der Finanzverwaltung Probleme. In Teil 3 der Beitragsreihe wird der Frage nachgegangen, welche zivilrechtlichen Vorschriften ggf. als Begründung von der Finanzverwaltung herangezogen werden könnten. |

### 1. Zivilrechtliche Begründungsansätze

Stiftungszivilrechtlich haben sich, soweit ersichtlich, vor allem Hüttemann und Rawert mit der Frage nach dem Verbot von Vorratszwecken befasst.

#### 1.1 Die Argumentation von Hüttemann und Rawert

Hüttemanns Hinweis (Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., § 4 Rn. 130) zur angeblichen Unzulässigkeit von Vorratszwecken auf die „vergleichbare Problematik im Stiftungsrecht“ (Stiftungszivilrecht) sowie seine Kommentierung dazu gemeinsam mit Rawert (Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, § 80 BGB Rn. 42) kann weder seine Behauptung für das Stiftungssteuerrecht begründen, noch kann der Hinweis überhaupt für das Stiftungszivilrecht ein überzeugender Begründungsansatz sein.

Beide Autoren beschreiben zunächst das stiftungsrechtliche Bestimmtheitsgebot (Hüttemann/Rawert, a. a. O., Rn. 41). Danach dürfe der Stifterwille nicht so allgemein gehalten sein, dass er den Stiftungsorganen eine gleichsam körperschaftliche Willensbildung ermöglicht (z. B. die „Förderung des Glücks der Menschheit“). Sie müssen – so die Autoren – einen eindeutigen und abgegrenzten Auftrag erhalten. Indem sie ihn erfüllen, vollziehen sie den ursprünglichen Stifterwillen. Das überzeugt!

Ohne irgendeine Begründung folgern die Autoren aus diesem Bestimmtheitsgebot allerdings auch eine Pflicht der Stiftungsorgane zu dem, was sie „Zweckwahrheit“ nennen (Hüttemann/Rawert, a. a. O., Rn. 42). Es dürfe in der Stiftungssatzung nur ein Zweck angegeben sein, der nach dem Willen des Stifters tatsächlich verfolgt werden solle. Aber das sagt der Stifter ja ausdrücklich dadurch, dass er den Zweck im Stiftungsgeschäft und in der Satzung manifestiert. Es sagt damit aber noch nichts dazu, wann und unter welchen Bedingungen der Zweck nach seinem Willen verfolgt werden soll.

Angeblich hat der Stifter nach Hüttemann und Rawert, die für diese Behauptung allerdings wiederum keine Begründung anführen, auch anzugeben, mit welcher Priorität mehrere Zwecke zu verfolgen sind. Fehle eine solche Vorgabe, seien die Zwecke „annähernd gleichmäßig zu verfolgen“. Alles, was Hüttemann/Rawert fordern, erscheint grundsätzlich erwägenswert und mag

Kein überzeugender  
Begründungsansatz

Stiftungszweck muss  
eindeutig bestimmt  
sein

„Zweckwahrheit“  
meint: der wirklich  
angestrebte Zweck

Für Prioritäten bei  
der Zweckerfüllung  
gibt es keine  
Anhaltspunkte

im Einzelfall durchaus sinnvoll sein. Es kann aber, ohne dass dafür tragfähige Rechtsgründe angegeben werden, nicht überzeugen, dass es sich um ein zwingendes Erfordernis handeln soll. Damit ist, was Hüttemann/Rawert fordern nur als bloße unverbindliche Meinungsäußerung zu verstehen, die im aktuellen Recht keine Stütze findet.

### 1.2 Dauernde und nachhaltige Zweckerfüllung

Es bleibt das Problem, dass insbesondere Bürgerstiftungen typischerweise über sehr wenig Stiftungsvermögen verfügen, dessen Erträge der Erfüllung der Stiftungszwecke dienen können. Ist daraus ein Verbot von Vorratszwecken für (steuerbefreite) Stiftungen abzuleiten?

Dass nach § 80 Abs. 2 S. 1 BGB „die Stiftung als rechtsfähig anzuerkennen ist, wenn „die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint“, spricht meiner Meinung nach sogar ausdrücklich dafür, dass Vorratszwecke bei der rechtsfähigen Stiftung rechtlich zulässig sind. Erhöhen Vorratszwecke doch über die lange Zeitspanne der tendenziellen Ewigkeit der rechtsfähigen Stiftung die Wahrscheinlichkeit einer „dauernden und nachhaltigen Zweckerfüllung“. Ist die Erfüllung eines Zwecks aktuell nicht opportun oder gar unmöglich, kann die Stiftung ohne Weiteres einen anderen Zweck erfüllen. Salopp gesagt werden ihr die Zwecke nie ausgehen.

Man sollte immer beachten, dass wir bei der rechtsfähigen Stiftung, plakativ gesprochen, in Jahrhunderten denken müssen und nicht (nur) im einzelnen Jahr des Besteuerungsabschnitts. Diese stiftungsrechtliche Erwägung kann auch durch das Steuerrecht nicht ausgehebelt werden, setzt das Stiftungssteuerrecht doch gerade die entsprechende rechtsfähige Stiftung voraus und knüpft in der Folge erst daran steuerrechtliche Schlussfolgerungen. Damit ist zugleich ausgeschlossen, dass das (Stiftungs-)Steuerrecht in umgekehrter Richtung das Stiftungszivilrecht normativ beeinflusst (sehr allgemein dazu Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 92, 90). Auch hier geht das Zivilrecht dem Steuerrecht vor, denn die Errichtung der Stiftung und deren Satzungsgestaltung, an die die Finanzverwaltung ggf. steuerliche Folgen anknüpfen will, erfolgt nach dem Zivilrecht, das Vorratszwecke eben nicht untersagt.

## 2. Begründungsansätze der Finanzverwaltung

Eine OFD hat sich kürzlich in einem Schreiben ausdrücklich auf § 59 AO als Begründung für ihre Forderung bezogen, einige Stiftungszwecke zu streichen. Dazu gilt das bereits zu § 59 AO Gesagte (siehe Teil 2, IV. 2.). Ergänzend verweist die OFD in besagtem Schreiben zur Begründung für ihre Auffassung der Unzulässigkeit von Vorratszwecken auf AEAO Nr. 5 zu § 51 Abs. 1 AO. Die dem AEAO hier zugrunde liegende gesetzliche Norm (§ 51 Abs. 1 AO) lautet:

### ■ § 51 Abs. 1 AO

Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften.

Vorratszwecke erhöhen tendenziell die Lebensdauer der Stiftung

Zivilrecht geht dem Steuerrecht eindeutig vor

Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen. Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbstständige Steuersubjekte.

Dort ist gerade nicht davon die Rede, dass alle nach der Satzung potenziellen Zwecke „gleichzeitig“ oder aktuell zu verwirklichen sind. In S. 3 AEAO Nr. 5 zu § 51 Abs. 1 AO heißt es:

■ S. 3 AEAO Nr. 5 zu § 51 Abs. 1 AO zu § 51 Abs. 1 AO

Die bloße Absicht, zu einem ungewissen Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu verwirklichen, genügt nicht (BFH 23.7.03, I R 29/02, BStBl II 03, 930).

Das klingt auf den ersten Blick als tragfähige Begründung für die Auffassung der OFD. Skeptisch wird man allerdings schon, wenn man die Sätze 1 und 2 der Nr. 5 liest. Sie lauten:

■ S. 1 und S. 2 der Nr. 5

Für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft reichen Betätigungen aus, mit denen die Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke nur vorbereitet wird. Die Tätigkeiten müssen ernsthaft auf die Erfüllung eines steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks gerichtet sein.

Das betrifft eindeutig Vorbereitungshandlungen. Von der Erfüllung mehrerer gemeinnütziger Zwecke ist hier nicht die Rede – schon gar nicht von deren gleichzeitiger Erfüllung und nicht davon, „dass im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung in jedem Fall eine nachhaltige und dauerhafte Verwirklichung sämtlicher Zwecke stattfinden muss“. Noch erstaunlicher wird es, wenn man in dem BFH-Urteil nachliest, auf das sich der AEAO in S. 3 bezieht. Dort heißt es in den beiden Leitsätzen des BFH:

■ Leitsätze: BFH 23.7.03, I R 29/02, Abruf-Nr. 032760

1. Tätigkeiten einer neu gegründeten Körperschaft, die die Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke nur vorbereiten – wie z. B. der Aufbau einer Vereinsorganisation, das Einsammeln von Mitteln zur Erfüllung der Satzungszwecke – reichen aus, um die tätigkeitsbezogenen Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu erfüllen. Die Tätigkeiten müssen jedoch ernsthaft auf die Erfüllung eines steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks gerichtet sein. Die bloße Absicht, zu einem unbestimmten Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu verwirklichen, genügt nicht.
2. Zur tatsächlichen Geschäftsführung i. S. des § 63 Abs. 1 AO 1977 gehören alle der Körperschaft zuzurechnenden Handlungen und somit die Tätigkeiten und Entscheidungen, die der Verwirklichung der Satzungszwecke vorausgehen und sie vorbereiten.

Vorbereitung der  
Zweckverwirklichung  
reicht aus

Von gleichzeitiger  
Zweckerfüllung ist  
keine Rede

Tätigkeiten müssen  
ernsthaft auf die  
Zweckerfüllung  
ausgerichtet sein

Das Urteil betrifft in der Sache ausschließlich Vorbereitungshandlungen. Der Verein, der Gegenstand des Urteils war, hat ausweislich des Urteils nur einen einzigen Zweck, also nicht etwa mehrere Zwecke. Das Urteil befasst sich mit keinem Wort mit dem Thema Vorratszwecke. Die OFD hat sich also für ihren Begründungsversuch ein nicht passendes BFH-Urteil herausgesucht oder anders gesagt, eine AEAO-Nummer aus dem Zusammenhang gerissen. Das kann nicht überzeugen. Damit ist die OFD ihrer Begründungspflicht für ihren Eingriff nicht nachgekommen.

In der Arbeitshilfe „Stiftungen aus steuerlicher Sicht“ (Stand: 1.7.15, <http://www.iww.de/sl1813>) schreibt die OFD NRW gar nicht so streng, wie in besagtem OFD-Brief dargestellt. So heißt es dort (S. 28): „Die Aufnahme sog. ‚Vorratszwecke‘, deren Verfolgung von vornherein nicht ernsthaft beabsichtigt ist, ist nicht zulässig“.

In der Praxis, z. B. bei Bürgerstiftungen, dürfte es an der ernsthaften Absicht aber gerade nicht fehlen. Natürlich hat man die Absicht, auf seinen Vorrat zuzugreifen – zu gegebener Zeit. Das ist Sinn und Zweck eines Vorrats(zwecks). Die von der OFD NRW geforderte (a. a. O., S. 29) „gewissenhafte Abwägung zwischen einer ernsthaften und nachhaltigen Zweckverwirklichung und der Absicht einer gelegentlichen Förderung der steuerbegünstigten Zwecke“ ist ein sinnvoller Praxishinweis, kann aber nicht als steuerliche Begründung für ein angebliches Verbot von Vorratszwecken dienen. Das Gemeinnützigkeitsrecht will letztlich nur verhindern, dass steuerbefreite Erträge für nicht gemeinnützige Zwecke ausgegeben werden. Dem stehen etwaige Vorratszwecke nicht entgegen.

Die Bayerische Finanzverwaltung zeigt sich in dem vorliegenden Zusammenhang übrigens „großzügiger“ (Schreiben vom 25.6.97, 33-50177-19/11-32 948). Danach ist es für die Steuerbegünstigung grundsätzlich unschädlich, wenn die Körperschaft mehrere Satzungszwecke hat und in jedem Jahr mindestens einen davon verfolgt und die weiteren Satzungszwecke auch über einen längeren Zeitraum hinweg nicht verfolgt, ohne dass sie die betreffenden Zwecke endgültig aufgibt.

Das ist eine erfreuliche Sichtweise, die für den Stifterwillen und die Erfordernisse der Praxis hinreichenden Spielraum lässt. Zugleich deckt sie sich mit dem vorstehend betrachteten gesetzlichen Rahmen.

**FAZIT |** Wie in Teil 1 bis 3 der Untersuchung dargelegt, findet sich insgesamt keine tragfähige Rechtsgrundlage für den Gedanken eines Verbots von Vorratszwecken bei gemeinnützigen Stiftungen, vielmehr folgt aus dem Stiftungszivilrecht gerade die Zulässigkeit von Vorratszwecken. Fachlich kann damit Entwarnung auch für die Bürgerstiftung gegeben werden. Über die hier kritisierte Ansicht zu dem angeblichen Verbot von Vorratszwecken sollte die Finanzverwaltung noch einmal nachdenken.

#### WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- In Teil 4 der Beitragsreihe folgen Praxishinweise, die vor Gefahren vorbeugen.

OFD begründet  
Auffassung mit  
nicht einschlägigem  
BFH-Urteil

Gerade Bürger-  
stiftungen kann  
man die ernsthafte  
Absicht nicht  
absprechen

Mehrere Zwecke sind  
unschädlich, Haupt-  
sache pro Jahr wird  
ein Zweck verfolgt

VORRATZZWECKE (TEIL 4)

## Unzulässigkeit von Vorratzzwecken? Zugleich das Ende der Bürgerstiftung?

von RA Dr. K. Jan Schiffer, Bonn ([www.schiffer.de](http://www.schiffer.de))

| Viele Stiftungszwecke in einer Stiftungssatzung, die nicht alle gleichzeitig oder auch nur zeitnah erfüllt werden, können aus Sicht der Finanzverwaltung schon der Anerkennung einer Stiftung entgegenstehen. Dieser abschließende 4. Teil der Beitragsreihe gibt Praxishinweise und Muster. |

### 1. Praxishinweise

Wie in Teil 1 bis 3 der Beitragsreihe (SB 15, 230: 16, 8 und 48) dargelegt, findet sich keine tragfähige Rechtsgrundlage für ein Verbot von Vorratzzwecken bei gemeinnützigen Stiftungen. Aus dem Stiftungszivilrecht folgt vielmehr das Gegenteil. Das gilt gerade auch angesichts der schlechten Ertragslage auf dem Kapitalmarkt. Stiftungen werden daher ihre Stiftungszwecke im Vergleich zu früher nur eingeschränkt verfolgen können. Sie müssen überlegen, ob ein bisher von ihnen verfolgter Zweck (über einen längeren Zeitraum) zu einem „Vorratzzweck“ zurückgestuft werden muss. Wie kann mit diesem aus Sicht der Stiftungswelt erfreulichen Befund in der Praxis umgegangen werden?

#### 1.1 Dokumentation

Dietz (SB 13, 108, 110) gibt den Praxishinweis, in Sitzungsprotokollen der Stiftungsorgane zu dokumentieren, aus welchen Gründen bestimmte Stiftungszwecke gegenwärtig nicht verfolgt werden. Zu ergänzen wäre, dass gegebenenfalls auch dokumentiert werden sollte, warum andere Zwecke aktuell vorrangig verfolgt werden. Dies kann im Einzelfall helfen, die Finanzverwaltung zu überzeugen, zeigt es doch, wie sehr die Stiftungsorgane sich bemühen, mit der Situation überzeugend umzugehen. Wer seine Auffassung begründet, hat erfahrungsgemäß eine deutlich größere Überzeugungschance.

#### 1.2 Erforderlichkeit vieler Zwecke

Bei der Stiftungserrichtung lohnt es sich erfahrungsgemäß, der Finanzverwaltung im Einzelnen darzulegen, warum der oder die Stifter viele Zwecke für erforderlich erachten. Es ist zu bedenken, dass der Finanzverwaltung oft nur die Stiftungsunterlagen (Stiftungsgeschäft und -satzung) ohne nähere Ausführungen vorliegen. Hier können sich Hintergrunderläuterungen, die sonst nicht üblich sind, durchaus lohnen. Das kann je nach Fallgestaltung durchaus auch in einer „zweiten Runde“ mit der Finanzverwaltung erfolgen, d. h. die Erläuterungen werden auf entsprechende Fragen hin nachgeschoben. Ein zusätzlicher Hinweis auf die fehlende rechtliche Begründung zu dem angeblichen Verbot von Vorratzzwecken mag dabei helfen:

#### 1.3 Ortswechsel in Erwägung ziehen

Nicht unerwähnt sei der Gedanke, die gemeinnützige Stiftung gegebenenfalls im Zuständigkeitsbereich einer Finanzverwaltung zu errichten, die Vorratzzwecken positiv gegenübersteht.

Anwendung  
der Erkenntnis  
aus der rechtlichen  
Untersuchung

Begründen, warum  
Zwecke zurück-  
gestellt und andere  
vorgezogen werden

Erläuterungen zur  
Notwendigkeit von  
Vorratzzwecken in  
Stiftungsunterlagen

Sitz der Stiftung am  
Ort einer liberalen  
Finanzverwaltung

#### 1.4 Satzungsänderung wegen gescheiterter Vorratszwecke

Es liegt zudem nahe, durch den gescheiterten Versuch, Vorratszwecke festlegen zu lassen, künftige Zweckänderung oder Zweckerweiterung in der Praxis als erleichtert anzusehen. Daraus ergäbe sich zumindest eine größere Flexibilität für die Zukunft. Zu denken ist dabei etwa an § 5 StiftG NRW (Satzungsänderung, Zusammenschluss, Selbstauflösung):

Wenigstens Erleichterungen bei Zweckänderung ableiten

#### ■ § 5 StiftG NRW

- (1) Soweit nicht in der Satzung etwas anderes bestimmt ist, können die zuständigen Stiftungsorgane eine Änderung der Satzung beschließen, wenn hierdurch der Stiftungszweck oder die Organisation der Stiftung nicht wesentlich verändert wird. Die Stiftungsbehörde ist hierüber innerhalb eines Monats nach Beschlussfassung zu unterrichten.
- (2) Soweit die Satzung es nicht ausschließt, können die zuständigen Stiftungsorgane
1. wesentliche Änderungen des Stiftungszwecks, wesentliche Änderungen, die die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks berühren, den Zusammenschluss der Stiftung mit einer anderen oder die Auflösung der Stiftung beschließen, sofern eine wesentliche Änderung der Verhältnisse eingetreten ist,
  2. wesentliche Änderungen der Organisation beschließen, soweit es die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht beeinträchtigt.

Die Stifterinnen und Stifter sind hierzu nach Möglichkeit anzuhören. Die Beschlüsse bedürfen der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde. Mit der Genehmigung der Beschlüsse über den Zusammenschluss und die hierzu erforderlichen Satzungsänderungen ist die neue Stiftung anerkannt.

§ 5 StiftG NRW stellt also auf den Stifterwillen ab. Wie aber ließe sich dieser besser dokumentieren, als mit einem an der Finanzverwaltung gescheiterten Versuch, weitere Zwecke in die Stiftungssatzung zu schreiben?

Stifterwillen anhand der abgelehnten Zwecke festhalten

## 2. Satzungsregelung

Unterstreichen könnte man den entsprechenden Stifterwillen in betreffenden Fällen noch durch eine ausdrückliche Satzungsregelung:

#### MUSTERFORMULIERUNG / Bezugnahme auf Vorratszwecke für den Fall der Zweckänderung

Soweit es für eine Satzungsänderung die Stiftungszwecke betreffend (Änderung der Stiftungszwecke, Streichung von Stiftungszwecken, Aufnahme zusätzlicher Zwecke in die Stiftungssatzung) auf den Stifterwillen ankommt, soll insbesondere auf auch etwaige im Anerkennungsverfahren von der Stiftungsbehörde und/oder der Finanzverwaltung abgelehnte Zwecke abgestellt werden, denn diese Zwecke entsprechen dem damaligen Stifterwillen, der nicht durchgesetzt werden konnte.

Denkbar wäre auch eine Präambel, in der man den ursprünglichen, vergeblichen Versuch der vermehrten Stiftungszwecke in neutraler Form kurz darstellt und damit dokumentiert.

**FAZIT** | Demnach findet sich insgesamt keine tragfähige Rechtsgrundlage für den Gedanken eines Verbots von Vorratszwecken bei gemeinnützigen Stiftungen; vielmehr folgt aus dem Stiftungszivilrecht gerade die Zulässigkeit von Vorratszwecken. Die Finanzverwaltung sollte ihre hier kritisierte Ansicht zu dem angeblichen Verbot von Vorratszwecken aufgeben.

Dringender Appell an Finanzverwaltung