

# DIE TREUHANDSTIFTUNG – GRENZEN UND MÖGLICHKEITEN

## A. EINLEITUNG

### B. DIE GRUNDLAGEN DER TREUHANDSTIFTUNG

- I. Die Abgrenzung der Treuhandstiftung zu anderen Stiftungsformen
  1. Der Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung
  2. Der Vergleich zum Stiftungsfonds
- II. Typische Anwendungsbereiche der Treuhandstiftung

### C. RECHTLICHE GRUNDLAGEN

- I. Die Errichtung durch Stiftungsgeschäft unter Lebenden
  1. Treuhandvertrag
  2. Auflagenschenkung
- II. Die Errichtung durch Verfügung von Todes wegen
- III. Die Treuhandstiftung im Rechtsverkehr
  1. Rechtsgeschäftliches Handeln
  2. Haftung
  3. Namensrecht

### D. DIE ORGANISATION DER TREUHANDSTIFTUNG

- I. Regelungsbereiche der Satzung
  1. Name und Sitz
  2. Stiftungszweck
  3. Stiftungsvermögen
  4. Stiftungsgremium
  5. Aufgaben des Treuhänders
  6. Satzungsänderung und Auflösung
- II. Die Auswahl des Treuhänders
  1. Vertrauenswürdigkeit

2. Kompetenz
3. Eigeninteressen
4. Transparenz

- III. Die Verwaltung der Treuhandstiftung
  1. Administrative Aufgaben
  2. Vermögensverwaltung
  3. Zweckverwirklichung
  4. Rechtliche Begleitung
  5. Vergütung
  6. Haftung des Treuhänders

### E. DIE BEENDIGUNG DES TREUHANDVERHÄLTNISSSES

- I. Auflösung
- II. Umwandlung in eine rechtsfähige Stiftung
- III. Übertragung auf einen neuen Treuhänder

### F. DIE TREUHANDSTIFTUNG IM STEUERRECHT

- I. Stiftungserrichtung
- II. Führung der Stiftung
  1. Verwaltung durch den Treuhänder
  2. Die Rolle des Stiftungsgremiums
  3. Mittelverwendung nach § 58 Nr. 1 AO
  4. Mittelverwendung nach § 58 Nr. 2 AO
- III. Beendigung der Treuhandstiftung
- IV. Treuhandstiftung und Abgeltungssteuer

### G. KURZ & KNAPP

#### ANHANG: GRUNDSÄTZE GUTER VERWALTUNG VON TREUHANDSTIFTUNGEN (TREUHANDVERWALTUNGS-GRUNDSÄTZE)

Markus Heuel, Essen

# Die Treuhandstiftung – Grenzen und Möglichkeiten

## A. EINLEITUNG

Die nicht rechtsfähige Stiftung erfreut sich immer größerer Beliebtheit. Viele Stifter haben in ihr die Möglichkeit erkannt, ihr stifterisches Engagement zu organisieren, ohne sich damit zugleich den Bindungen einer rechtsfähigen Stiftung zu unterwerfen. Die Anzahl der Neuerrichtungen von Treuhandstiftungen steigt stetig, ihre Gesamtzahl wird auf das mindestens Dreifache der rechtsfähigen Stiftungen geschätzt. Die rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen der Treuhandstiftung sind in der Praxis klar abgesteckt. Auf dieser Grundlage geht der folgende Beitrag der Frage nach, welche Möglichkeiten die Treuhandstiftung bietet und wo die Grenzen ihrer Nutzbarkeit verlaufen.

Als Prototyp der Stiftung wird in Deutschland nach wie vor die rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts angesehen. In der öffentlichen Wahrnehmung wird fast ausschließlich diese Organisationsform mit dem Begriff Stiftung verbunden. Historisch betrachtet ist die Stiftung als eigenständige juristische Person aber erst seit etwa zweihundert Jahren in Folge des Rechtsfalls der Städel'schen Kunststiftung in Frankfurt anerkannt. Grundform der Stiftung ist vielmehr die Treuhandstiftung.<sup>1</sup> Sie wurde bereits im frühen Mittelalter in Form der Übertragung von Vermögen auf zunächst ausschließlich kirchliche Träger geschaffen, um das Seelenheil des Stifters zu sichern. Im Zuge der Reformation verweltlichte das Stiftungswesen zunehmend, so dass später zunehmend die Städte oder der Staat die Funktion des Treuhänders übernahmen. Was blieb, war der schwach ausgeprägte Schutz der Treuhandstiftung vor Übergriffen des Trägers. Von staatlicher Seite wurde etwa in Zeiten großer wirtschaftlicher Not insbesondere die Nützlichkeit von an die „tote Hand“ des Stifters gebundener Stiftungsvermögen hinterfragt. Konsequenterweise führte der Reichsdeputationshauptschluss 1803 zu einer weitgehenden Vernichtung der Stiftungen in Deutschland.<sup>2</sup>

Vor diesem Hintergrund waren die Bemühungen, der Stiftung als eigenständiger rechtlicher Person größere Unabhängigkeit zu verschaffen, für die Fortentwicklung des Stiftungswesens von großer Bedeutung. Diese vor allem von der Rechtswissenschaft vorangetriebene Entwicklung führte schließlich dazu, dass im Bürgerlichen Gesetzbuch für die rechtsfähige Stiftung mit den §§ 80-88 BGB ein gesetzlicher Rahmen geschaffen wurde, der ihre Anerkennung als selbstständige juristische Person beinhaltete.

Von der Einbeziehung der Treuhandstiftung in diese Regelungen hatte der Gesetzgeber bewusst abgesehen.<sup>3</sup> Sie blieb unverändert als weitere Form der Stiftung bestehen. In jüngerer Zeit hat die Treuhandstiftung nicht zuletzt durch die Verbesserungen des Stiftungssteuerrechts in den Jahren 2001 und 2007 eine enorme Aufwertung erfahren. Die dort gewährten besonderen steuerlichen Abzugsmöglichkeiten können sowohl Stifter einer rechtsfähigen Stiftung als auch einer Treuhandstiftung nutzen.<sup>4</sup> Die Folge war eine ausgesprochen dynamische Entwicklung der Neuerrichtungen von Treuhandstiftungen. Insbesondere die zunächst vorgesehene Beschränkung des Stiftungshöchstbetrages auf Neugründungen führte zur Errichtung vieler Treuhandstiftungen mit eigener Steuersubjektivität, da diese gegenüber bloßen Zustiftungen in das Vermögen bestehender rechtsfähiger Stiftungen bis 2007 bevorzugt waren.

Auch der Bundesverband Deutscher Stiftungen hat dieser Entwicklung Rechnung getragen und jüngst seine „Grundsätze Guter Verwaltung von Treuhandstiftungen“ verabschiedet.<sup>5</sup> Sie sollen zum einen eine Orientierungshilfe für Stifter bereitstellen, zum anderen ganz generell öffentliches Vertrauen in die Tätigkeit der Treuhänder vermitteln. Zentraler Gesichtspunkt ist ein Faktor, der im Hinblick auf die Akzeptanz der Treuhandstiftung immer wieder bemängelt wird: die bislang noch vielfach fehlende Transparenz im Hinblick auf

1 Westebbe 1993, S. 23 f.

2 Zur Geschichte der Treuhandstiftung zuletzt von Campenhausen, in: Die Treuhandstiftung 2012, S. 8 ff.; Liermann 2002, S. 179.

3 Mugdan, Prot. II 754 f.; vgl. RGZ, 105, S. 305 ff.

4 Vgl. ausführlich unten F.

5 Abgedruckt im Anhang.

die Tätigkeit der Treuhandstiftungen und ihrer Verwaltung durch die Treuhänder.

Der Bundesverband spricht sich in diesem Zusammenhang dafür aus, dass jeder Treuhänder die Öffentlichkeit durch Bereitstellung eines im Internet frei zugänglichen Verzeichnisses aller von ihm verwalteten Treuhandstiftungen informiert. Alle Treuhandstiftungen sollen darin mit ihrem Namen, dem Stiftungszweck, der Höhe des Vermögens sowie mit einer Kontaktmöglichkeit aufgeführt werden. Diese Maßnahme erscheint im Zusammenspiel mit den weiteren Treuhandverwaltungs-Grundsätzen ausgesprochen hilfreich im Hinblick auf die Einschätzung von Stiftungstreuändern. Der Treuhänder lässt sich so insbesondere auf eine Kontrolle durch Stifter, Destinatäre und Öffentlichkeit ein.

## B. DIE GRUNDLAGEN DER TREUHANDSTIFTUNG

Der Begriff Treuhandstiftung hat sich im allgemeinen Sprachgebrauch inzwischen etabliert. Auch in der juristischen Literatur findet sich diese Bezeichnung immer häufiger, obwohl sie wegen der verschiedenen möglichen vertraglichen Grundlagen, auf denen Treuhandstiftungen beruhen können, nicht exakt ist. Weitere übliche Bezeichnungen wie „unselbstständige Stiftung“ oder „nichtrechtsfähige Stiftung“ leiden ein wenig unter ihrer Negativabgrenzung zur rechtsfähigen Stiftung. Sie erwecken den Eindruck, die Treuhandstiftung sei im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung minderwertiger. Tatsächlich ist sie aber vor allem eine andere organisatorische Lösung für einen ähnlichen Sachverhalt.

Die Treuhandstiftung ist rechtlich definiert als eine Zuwendung von Vermögenswerten durch den Stifter an eine bestehende Rechtsperson mit der Maßgabe, die übertragenen Vermögenswerte wirtschaftlich getrennt von seinem Eigen-

vermögen als Sondervermögen zu verwalten und dauerhaft zur Verwirklichung eines vom Stifter festgelegten Zweckes zu verwenden.<sup>6</sup> Der Stifter übereignet somit Vermögensgegenstände wie Barvermögen, Wertpapiere oder Immobilien auf eine andere Person, die als Treuhänder der Stiftung fungiert. Der Treuhänder erhält das Eigentum nicht zur freien Verfügung, sondern ist an die Absprachen zwischen ihm und dem Stifter gebunden, die die Verwendung des Vermögens betreffen. In der Regel hat er nach den getroffenen Absprachen den Vermögensstock wie bei einer rechtsfähigen Stiftung dauerhaft zu erhalten und die erwirtschafteten Erträge für den vom Stifter bestimmten Zweck zu verwenden. Die Vereinbarung muss jedoch nicht notwendig auf unbestimmte Zeit getroffen werden.<sup>7</sup> So können die Vertragsparteien ohne Weiteres den Verbrauch des Vermögens ab einem bestimmten Zeitpunkt vereinbaren.

Rechtliche Grundlage der Treuhandstiftung ist eine schuldrechtliche Vereinbarung zwischen dem Stifter und dem Treuhänder oder eine Verfügung von Todes wegen, die mit einer entsprechenden Verpflichtung für den Treuhänder versehen ist.

Lässt man die besondere Gruppe der kirchlichen Stiftungen außen vor, so sind Treuhandstiftungen öffentlichen Rechts in der Praxis nur wenig verbreitet. Solche Stiftungen können auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Normen in Trägerschaft einer juristischen Person öffentlichen Rechts errichtet werden.<sup>8</sup> Zwar fungieren viele Körperschaften öffentlichen Rechts als

6 Hüttemann/Rawert 2011, Vor § 80, Rn. 231; vgl. Heuel, in: Wigand u.a. 2009, S. 73-98, 73.

7 Peiker 2009, § 1 Anm. 2.4.

8 Westebbe 1993, S. 43; mit Beispielen Kilian, in: Werner/Saenger 2008, S. 740 ff.

# Ein starkes Duo • Ein starkes Duo • Ein starkes Duo



## Der CSR-Manager – die 2. Auflage Unternehmensverantwortung in der Praxis

Der praktische CSR-Ratgeber für nachhaltiges Wirtschaften  
von Dennis Lotter und Jerome Braun.

Fundiertes Wissen – brandaktuell, gepaart mit neuen spannenden Fällen aus der Praxis, erweitert um wertvolle Checklisten – für nur **24,90 EUR!**

Zu den Autoren:  
[www.benefitidentity.com](http://www.benefitidentity.com)



Jetzt bestellen,  
per Telefon unter 089 / 74 66 11 - 0  
oder online unter  
[www.forum-csr.net](http://www.forum-csr.net)

## forum Nachhaltig Wirtschaften

Das Entscheidermagazin für nachhaltiges Wirtschaften und Corporate Social Responsibility

Einzelheft 7,50 € | Jahresabonnement 30,- € (4 Ausgaben) | pdf-Abo 25,- € | Erscheinungsweise: vierteljährlich

Trägerinnen von Treuhandstiftungen, insbesondere die Kommunen und Universitäten. Es handelt sich bei diesen Konstellationen aber typischerweise nicht um öffentlich-rechtliche Treuhandstiftungen, sondern um von natürlichen Personen errichtete Treuhandstiftungen bürgerlichen Rechts, die lediglich in öffentlich-rechtliche Trägerschaft gegeben wurden.<sup>9</sup>

Die Wesensmerkmale der Treuhandstiftung sind die allgemeinen stiftungstypischen Merkmale Stiftungszweck, Stiftungsvermögen und Stiftungsorganisation. In Abgrenzung zur rechtsfähigen Stiftung nimmt die Treuhandstiftung jedoch nicht als eigenständiges Rechtssubjekt am Rechtsverkehr teil. Für sie handelt stattdessen ihr Treuhänder, der sämtliche Aufgaben für die Treuhandstiftung zu übernehmen hat, die sich aus der Absprache zwischen ihm und dem Stifter ergeben.

## I. Die Abgrenzung der Treuhandstiftung zu anderen Stiftungsformen

Im Vergleich zur Treuhandstiftung weist auf der einen Seite die rechtsfähige Stiftung eine besondere rechtsgestaltende Struktur auf, die der Stiftung vor allem eigenständige Handlungsmöglichkeiten eröffnet. Auf der anderen Seite existiert mit dem Stiftungsfonds ein einfacheres Gebilde, das den Wirkungsweisen einer Treuhandstiftung aber relativ nahe kommt. Der Stiftungsfonds bietet sich für Stifter an, die einfache Sachverhalte geregelt wissen wollen, wie etwa die dauerhafte Förderung einer bestimmten gemeinnützigen Organisation. Die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung ist hingegen angezeigt, wenn Stifter eine unabhängige Struktur schaffen wollen, die über Generationen hinweg eigenständig einen weniger konkret gefassten Zweck verfolgen soll, der zudem möglicherweise im Laufe der Jahre weiterentwickelt werden muss.

Bei den Überlegungen zur richtigen Organisation der Stiftung sollte sich der Stifter zunächst deutlich machen, dass die von ihm ins Auge gefassten Zwecke der Stiftung und die konkrete Form ihrer Verwirklichung ein Kernkriterium bei der Wahl der Rechtsform sind. In Abhängigkeit von den Wünschen des Stifters können schon sehr einfache rechtliche Konstruktionen zielführend sein.<sup>10</sup>

### 1. Der Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung

Das charakteristische Merkmal der rechtsfähigen Stiftung ist in Abgrenzung zur Treuhandstiftung ihre rechtliche Eigenständigkeit. Sie ist in der Lage, in ihren Organen einen eigenen Willen zu bilden, und diesen dann selbstständig umzusetzen. Die Treuhandstiftung verfügt hingegen nicht über ein eigenes Organ, das für die Stiftung im Rechtsverkehr

zu handeln in der Lage ist.<sup>11</sup> Regelmäßig wird zwar auch in Treuhandstiftungen ein Gremium eingerichtet; dieses dient aber allein der internen Willensbildung, insbesondere im Hinblick auf die Vergabe der Stiftungsmittel. Die Abwicklung ist aber Aufgabe des Treuhänders, der die Stiftungsleistungen im Namen der Stiftung vergibt oder die zur Umsetzung der Entscheidungen notwendigen Verträge schließt.

Da sich die Errichtung einer Treuhandstiftung zu Lebzeiten in einer schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen Stifter und Treuhänder erschöpft, sind die Gestaltungsmöglichkeiten allein durch die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben der Abgabenordnung (AO) begrenzt, was als einer der wesentlichen Vorteile der Treuhandstiftung gegenüber der rechtsfähigen Stiftung angesehen wird. In einigen Ländern, wie z.B. in Rheinland-Pfalz<sup>12</sup>, wurden jedoch inzwischen vormalig verbindliche Regelungen zur Verwaltung der Stiftung und zur Änderbarkeit der Stiftungssatzung als dispositives Recht ausgestaltet, so dass hier auch rechtsfähige Stiftungen vom Grundsatz her ähnlich flexibel gestaltbar sind wie Treuhandstiftungen.<sup>13</sup>

Die Treuhandstiftung ist frei von staatlichen Mitwirkungserfordernissen und damit relativ schnell zu errichten, einfach in der Handhabung und von Stifter und Treuhänder auch nach der Gründung an veränderte Vorstellungen des Stifters anzupassen. Der Zeitaufwand für die Errichtung beschränkt sich auf die Abstimmung des Stiftungsgeschäfts und der Stiftungssatzung zwischen den beiden Vertragsparteien und der Finanzverwaltung. Nicht zuletzt wegen dieses Aspektes wird von Stiftern gerne auf die Treuhandstiftung zurückgegriffen, wenn die Stiftung noch in einem bestimmten steuerlichen Veranlagungszeitraum errichtet werden soll.

Die nachträglichen Anpassungsmöglichkeiten sind für Stifter bei den Überlegungen zur Organisationsform ein zentraler Aspekt. Die Stiftungsbehörden sehen die Änderung der Satzung einer rechtsfähigen Stiftung in aller Regel kritisch. Oft wird hier der Stifter von der Stiftungsaufsicht an seinem ursprünglich in der Satzung niedergelegten Willen festgehalten. Bei allen Entscheidungen der Stiftungsaufsicht, die auf den Willen des Stifters abstellen, wird ausschließlich der in Satzung und Stiftungsgeschäft niedergelegte Stifterwille berücksichtigt, gegebenenfalls im Wege der Auslegung.<sup>14</sup> Der aktuelle Stifterwille spielt demgegenüber keine Rolle. Der Grundsatz der rechtlichen Eigenständigkeit der Stiftung und die daraus folgende Unabhängigkeit der Stiftung von ihrem Stifter treten an diesem Punkt besonders deutlich zu Tage. Stifter, die ihre Stiftung inhaltlich und organisatorisch

9 Zur Einordnung Herfurth/Kirmse, S&S RS 5/2003, S. 6.

10 Vgl. dazu auch Küstermann, ZStV 2012, S. 68.

11 A. A. Koos 2004, S. 287 ff., der der Treuhandstiftung eine Teilpersonifikation zuerkennen möchte, und damit zu einer weitgehenden Annäherung an die rechtsfähige Stiftung gelangt.

12 Dazu ausführlich Mecking 2006, S. 26 ff. u. passim.

13 Vgl. §§ 7 Abs. 2 Satz 1, 8 Abs. 1, 2 StiftG Rheinland-Pfalz.

14 So auch die h.M. in der Literatur; vgl. Hof, in: Seifart/von Campenhausen 2009, § 11 Rn. 250.

noch weiterentwickeln wollen, sind deshalb vielfach mit der rechtsfähigen Stiftung nicht optimal aufgestellt. Die Treuhandstiftung dagegen kann entsprechende Möglichkeiten eröffnen, da eine Satzungsänderung im Kern nicht mehr ist als eine Vertragsänderung zwischen Treuhänder und Stifter.

Im Gegensatz zur Treuhandstiftung unterliegt die rechtsfähige Stiftung den stiftungsrechtlichen Regelungen der §§ 80 ff. BGB und den Stiftungsgesetzen des jeweils zuständigen Landes. Notwendig ist die staatliche Anerkennung. Als Voraussetzung fordern die meisten Stiftungsbehörden ein Mindestvermögen von 50.000 €. <sup>15</sup> Kleineren Stiftungen wird im Anerkennungsverfahren eine nicht ausreichende Zweck-Mittel-Relation nach § 80 Abs. 2 BGB entgegengehalten. Eine konkrete gesetzliche Grundlage für ein Mindestvermögen existiert jedoch nicht. Für die Errichtung einer Treuhandstiftung ist rechtlich kein Mindestkapital erforderlich, theoretisch kann sie mit einem Euro errichtet werden. In der Praxis haben aber sowohl die Finanzverwaltung als auch die Treuhänder bei der Errichtung der Stiftung eine vernünftige Relation von Aufwand und Nutzen im Blick. <sup>16</sup> Die Höhe der von einem Treuhänder vorausgesetzten Mindestvermögen wird in Abhängigkeit von seinem Eigeninteresse sehr unterschiedlich gehandhabt. <sup>17</sup> So wird ein Treuhänder, der von den Erträgen der Treuhandstiftung unmittelbar selbst profitiert, auch relativ kleine Stiftungen in die Betreuung nehmen.

## 2. Der Vergleich zum Stiftungsfonds

Als besonders einfache Organisationsform für kleinere Vermögen oder leicht umzusetzende Stiftungszwecke bietet sich die Bildung eines Stiftungsfonds in Händen eines Trägers an. Ein Stifter kann so z. B. ohne großen Aufwand dauerhaft eine bestimmte gemeinnützige Organisation unterstützen. Der Stifter bestimmt sie in einem Treuhandvertrag als Destinatärin und übereignet das Vermögen auf den Treuhänder, der es auf Dauer als Sondervermögen zu führen hat. Die erwirtschafteten Mittel können unter dem Namen des Fonds an die begünstigte Einrichtung geleistet werden, so dass das Wirken des Stifters für den Empfänger stets erkennbar bleibt.

Bei manchen Sachverhalten führt diese Konstruktion zwar faktisch schon sehr nah an das Wirken einer Treuhandstiftung heran, erreicht aber nicht ihren steuerrechtlichen Status. Im Gegensatz zur Treuhandstiftung mit eigenem Gremium sind Stiftungsfonds keine eigenständigen Steuersubjekte und damit nicht in der Lage, steuerlich wirksame Zuwendungsbestätigungen zu erteilen. Falls der Treuhänder eine steuerbefreite Einrichtung ist, kann zwar dieser eine Zuwendungsbestätigung ausstellen, der Zuwendungsgeber kann aber nur dann von dem Stiftungshöchstbetrag des § 10 b Abs. 1a EStG in

Höhe von 1 Mio. € profitieren, wenn der Träger selbst eine Stiftung ist. <sup>18</sup>

Der Treuhänder wiederum hat bei der Aufnahme eines Stiftungsfonds sicherzustellen, dass die vom Stifter gewünschten Ziele mit denen der eigenen Satzung übereinstimmen. Sollte der Stifter über die Satzungszwecke des Treuhänders hinausgehen wollen, so bleibt als Alternative nur die Errichtung einer Treuhandstiftung mit eigener steuerlicher Subjektivität.

## II. Typische Anwendungsbereiche der Treuhandstiftung

Treuhandstiftungen sind in aller Regel Förderstiftungen, die als solche dritte Projektträger oder Institutionen finanziell unterstützen. Komplexere Sachverhalte, wie sie insbesondere eine operative Tätigkeit einer Stiftung mit sich bringt, kann die Treuhandstiftung nur unzureichend organisieren. Sie kann keine Verträge selbstständig abschließen und damit weder eigenes Personal beschäftigen noch eigene Sachmittel erwerben. Der Treuhänder wird sich insbesondere mit der Anstellung von Personal für die Stiftung schwer tun, da er dann Dienstherr der für die Treuhandstiftung tätigen Personen wäre und ihn die damit verbundenen arbeitsrechtlichen Pflichten träfen.

Die Treuhandstiftung ist vor allem für Stifter interessant, die sich der endgültigen Ausgestaltung ihrer Stiftung über einen längeren Zeitraum annähern möchten. Die Treuhandstiftung kann mit den entsprechenden Optionen ausgestaltet werden, wie etwa der Möglichkeit zur Änderung des Stiftungszwecks oder der Gremienstruktur. Vielfach sind hier sog. „Anstiftungen“ zu finden, denen das Erbe des Stifters anhaften soll. Der Stifter überträgt zunächst nur einen Teil seines Vermögens und stattet die Stiftung in einer Höhe aus, die ihr ein sinnvolles Arbeiten ermöglicht, oder unterstützt sie zusätzlich durch laufende Spenden. Die Stiftung ist in dieser Phase vor allem ein Konstrukt, das vom Stifter noch weiterentwickelt werden soll. Die endgültige Gestalt erhalten diese Stiftungen erst mit ihrer Dotation im Testament des Stifters.

Ein weiterer verbreiteter Anwendungsbereich ist die Errichtung von Treuhandstiftungen auf Initiative von Vereinen. Für den Verein liegt der besondere Charme dieser Lösung darin, dass mit der Treuhandstiftung ein eigenständiges Vermögen geschaffen wird, mit dem dieselben Ziele oder gar die institutionelle Förderung des Vereins selbst verfolgt werden soll. Der Verein erhält mit der Treuhandstiftung ein zusätzliches Instrument, um seinen Finanzierungsbedarf zu steuern. Diese Möglichkeit wird insbesondere in Betracht gezogen, wenn

<sup>15</sup> U.a. in Bayern und Baden-Württemberg wurde das erforderliche Mindestvermögen inzwischen zum Teil bereits auf 100.000 € angehoben.

<sup>16</sup> Zur Entwicklung bei der Kapitalausstattung von Stiftungen kritisch Benke, S&S 4/2006, S. 31 f.

<sup>17</sup> Vgl. Mecking/Weger, S&S RS 6/2006, S. 19, 22 ff.

<sup>18</sup> Zu den Voraussetzungen eigener Steuersubjektivität der Treuhandstiftung Hüttemann, in: Die Treuhandstiftung 2012, S. 52.

das Vermögen des Vereins angewachsen und eine zeitnahe Verwendung der Stiftungsmittel nicht sinnvoll möglich ist. Der Transfer von Vereinsmitteln in das Grundstockvermögen einer Stiftung ist in diesem Fall aber nicht unmittelbar möglich, da die dauerhafte Bindung im Grundstockvermögen einer Treuhandstiftung im Ergebnis das genaue Gegenteil der steuerlich vorgeschriebenen zeitnahen Mittelverwendung ist. Denkbar ist aber, dass freies Vermögen<sup>19</sup> zur Verfügung steht oder künftige Mittelzuflüsse nicht zum Verein, sondern zur Treuhandstiftung gelenkt werden und stattdessen das im Vereinsvermögen vorhandene Kapital sukzessive verbraucht wird.

Die Größe des Vermögens einer Stiftung ist demgegenüber kein zuverlässiges Indiz für ihre rechtliche Gestaltung.<sup>20</sup> Treuhandstiftungen kennen zwar kein Mindestvermögen, eine größere Dotation spricht aber nicht zugleich für die rechtliche Eigenständigkeit der Stiftung. So existieren in Deutschland eine Vielzahl von Treuhandstiftungen, die mit ausgesprochen hohen Grundstockvermögen ausgestattet worden sind, wohingegen etwa 70 % der rechtsfähigen Stiftungen ein Vermögen von weniger als 1.000.000 € aufweisen. Gerade in jüngster Zeit entstehen immer häufiger rechtsfähige Stiftungen, die gezielt auf Wachstum durch Zustiftungen ausgerichtet sind und bei ihrer Errichtung nicht mehr als das gemeinhin geforderte Mindestvermögen von 50.000 € erhalten.

### C. RECHTLICHE GRUNDLAGEN

Das BGB widmet der Treuhandstiftung keinen eigenen Regelungsbereich. Sowohl bei seiner Schaffung als auch bei den Beratungen zum Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts im Jahr 2002 hat der Gesetzgeber die Regelungsbedürftigkeit der Treuhandstiftung geprüft. Er ist dabei zu der Feststellung gekommen, dass die allgemeinen Regelungen des Schuld- und Erbrechts insofern ausreichend seien.<sup>21</sup> Die stiftungsrechtlichen Regelungen des Bürgerlichen Gesetzbuches beziehen sich damit ausschließlich auf die rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts. Für eine analoge Anwendung dieser Bestimmungen auf die Treuhandstiftung besteht wegen der fehlenden Planwidrigkeit der Regelungslücke kein Raum.<sup>22</sup>

Die rechtlichen Grundlagen jeder einzelnen Treuhandstiftung werden somit ganz maßgeblich von den beteiligten Parteien durch den individuellen vertraglichen Akt des Stiftungsgeschäftes bzw. die letztwillige Verfügung des Stifters gestaltet. Die Treuhandstiftung ist damit im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung in viel geringerem Maße gesetzlichen Vorgaben

unterstellt und bietet damit eine breitere Palette an Gestaltungsmöglichkeiten.<sup>23</sup>

#### I. Die Errichtung durch Stiftungsgeschäft unter Lebenden

Die Errichtung zu Lebzeiten ist bei der Treuhand- wie bei der rechtsfähigen Stiftung der Regelfall. Auch die Stifter einer Treuhandstiftung wollen an dem Ergebnis ihrer Lebensleistung noch selbst teilhaben und nicht nur eine abstrakte Rechtsgestaltung in ihrem Testament hinterlassen. Zudem ergibt sich bei der zu Lebzeiten errichteten Treuhandstiftung für den Stifter die Möglichkeit, den Treuhänder beim Umgang mit seiner Stiftung zu beobachten, Korrekturen vorzunehmen oder erforderlichenfalls die Person des Treuhänders zu wechseln.

In der Literatur zur Treuhandstiftung ist die abstrakte rechtliche Einordnung des Stiftungsgeschäfts unter Lebenden umstritten. Es wird zum Teil als Schenkung unter Auflage eingeordnet,<sup>24</sup> zum Teil als uneigennütziges Treuhand angesehen.<sup>25</sup> Die h. M. nimmt an, dass in Abhängigkeit von den konkret getroffenen Vereinbarungen und den weiteren Rahmenbedingungen der Stiftungserrichtung beide Vertragstypen vorliegen können.<sup>26</sup> Schließlich wird auch die Auffassung vertreten, dass das Stiftungsgeschäft ein Vertragstyp eigener Art ist, der das Stiftungsvermögen im Wege einer Widmung soweit als fiduziarische Person verselbstständigt, dass es dem wechselnden Willen der am Stiftungsgeschäft beteiligten Parteien entzogen wird.<sup>27</sup>

Mit der h. M. ist davon auszugehen, dass es dem Grundsatz der Vertragsfreiheit folgend Stifter und Träger frei steht, einen Vertragstypus zu wählen, der den zwischen ihnen zu regelnden Sachverhalt am besten erfasst. Es kommt also auf die konkret zwischen den Vertragsparteien vereinbarte rechtliche Grundlage der Treuhandstiftung an, die weit reichende Folgen hinsichtlich der Rechte von Stifter und Treuhänder hat. Insbesondere sind Fragen der Aufhebung der Stiftung oder des Zugriffs von Gläubigern des Stifters oder des Treuhänders auf das Stiftungsvermögen betroffen.<sup>28</sup> Auch die Lebenssachverhalte sind ausgesprochen unterschiedlich. So kann der Stiftungsträger eine gemeinnützige Einrichtung sein, aber auch rein kommerzielle Ziele verfolgen. Der Stifter sieht den Treuhänder typischerweise als Dienstleister an, der ihm die Umsetzung seiner Vorstellungen ermöglicht. Von

19 Sog. Freie Rücklagen nach § 58 Nr. 7a AO oder (zulässige) Vermögenswerte nach § 58 Nr. 11 AO, z.B. Erbschaften.

20 Anders Neuhoff, in: Soergel 2000, Vor § 80, Rn. 32, der der Treuhandstiftung vor allem bei kleineren Vermögen Bedeutung zumisst.

21 Bundesministerium der Justiz 2001, S. 53 f.

22 So die ganz h. M., vgl. Hüttemann/Rawert 2011, Vor § 80, Rn. 235.

23 Meyn, ZStV 2012, S. 113; ausführlich Ohlmann/Preibler 2004.

24 Hüttemann/Rawert 2011, Vor § 80, Rn. 248 ff.; Reuter, in: Münchener Kommentar 2006, Vor § 80, Rn. 90 ff.; Schlüter 2004, S. 59 f.

25 Westebbe 1993, S. 188 ff.; Geibel 2008, S. 422 ff., der das Treuhandverhältnis als atypische BGB-Gesellschaft einordnet.

26 BGH v. 12.3.2009 (III ZR 142/08), ZEV 2009, 410 ff.; Möller, ZEV 2009, S. 412; Hof in: Seifart/von Campenhausen 2009, § 36, Rn 30 ff.; Wachter 2001, S. 189, Andrick/Suerbaum 2003, S. 46; A Werner in: Werner/Saenger 2008, Rn. 953 ff.; O. Werner, ZSt 2008, S. 58.

27 Koos 2004, S. 290 f.

28 Siehe dazu ausführlicher unten III. 2.

# Werte stiften im Abonnement

diesem Dienstleister möchte sich der Stifter wieder trennen und die Aufgabe einem anderen übertragen bzw. die Stiftung rechtlich verselbständigen können. Sofern also die Verfolgung des Stiftungszwecks nicht auch im unmittelbaren Interesse des Treuhänders liegt, ist das der Treuhandstiftung zugrunde liegende Rechtsgeschäft im Zweifel als Treuhandvertrag einzuordnen.

Für die Praxis ergibt sich damit freilich die Notwendigkeit, klare Festlegungen hinsichtlich der Rechtsnatur des Stiftungsgeschäfts zu treffen. Im Interesse des Stifters wird regelmäßig der Abschluss eines Treuhandvertrages sein, der ihm insbesondere die Auflösung der vertraglichen Beziehung und die Überführung der Treuhandstiftung in dritte Hände ermöglicht.

## 1. Treuhandvertrag

Der Treuhandvertrag wird im BGB nicht ausdrücklich geregelt. Nach den in Rechtsprechung und Literatur zum Treuhandvertrag entwickelten Rechtsprinzipien wird bei Treuhandverhältnissen zwischen der eigennützigen und der uneigennützigen Treuhand unterschieden. Da Stiftungen im Interesse des Stifters errichtet werden, verwaltet der Treuhänder das Stiftungsvermögen uneigennützig.

Der Treuhandvertrag beinhaltet typischerweise die Verpflichtung des Stifters, dem Treuhänder das Stiftungsvermögen als Eigentum zu übertragen. Der Treuhänder hat wiederum den mit der Übertragung des Vermögens verbundenen Stiftungszweck zu erfüllen.

Der Treuhandvertrag kann sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich ausgestaltet werden. Wird der Treuhänder unentgeltlich tätig, so ist das Auftragsrecht (§§ 671 ff. BGB) auf das Rechtsverhältnis anwendbar, bei entgeltlicher Tätigkeit das Recht der Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB).<sup>29</sup>

Unter dem Hinweis auf die Möglichkeit, das Treuhandverhältnis wieder nach § 671 BGB bzw. §§ 675, 620 BGB lösen zu können, wird in der Literatur zum Teil die Auffassung vertreten, dass ein Treuhandvertrag nicht Grundlage einer Treuhandstiftung sein könne. Das Kernargument dieser Auffassung ist das stiftungsbezogene Verständnis der Treuhandstiftung als einer auf Dauer ausgerichteten rechtlichen Konstruktion, was mit einer jederzeitigen Lösungsmöglichkeit des Vertragsverhältnisses nicht in Einklang zu bringen sei. Der Wille der Vertragsparteien ginge vielmehr dahin, das Stiftungsvermögen dauerhaft und unwiderruflich auf den Treuhänder zu übertragen. Dies werde insbesondere bei steuerbefreiten Stiftungen deutlich, bei denen der Stifter regelmäßig die Nutzung des Spendenabzuges anstrebt, dem ein Rückforderungsrecht entgegenstehen würde.<sup>30</sup>

29 Schmidt in: Hopt/Reuter 2001, S. 182.

30 Reuter, in: Münchener Kommentar 2006, Vor § 80, Rn. 89; Herzog, S. 44 f.; Hüttemann/Rawert 2011, Vor § 80, Rn. 246.

Wenn Sie das Magazin „Werte stiften“ abonnieren möchten, senden Sie uns bitte untenstehendes Formular ausgefüllt **per Post** an: Bühring und Weisner Verlagsgesellschaft GbR, Bayreuther Straße 1, 91054 Erlangen oder **per Telefax**: 09131.5302089. Oder abonnieren Sie „Werte stiften“ über unsere Homepage unter [www.werte-stiften.de](http://www.werte-stiften.de).

Hiermit bestelle ich „Werte stiften“ für ein Jahr im Abonnement (vier Ausgaben pro Jahr) zum Jahrespreis von **22 Euro** inkl. Versandkosten innerhalb Deutschlands. Wenn ich nicht bis spätestens vier Wochen vor Ablauf eines Jahres kündige, verlängert sich mein Abonnement automatisch um ein weiteres Jahr.



**22,-** Euro

### Empfänger:

Organisation / Firma

Titel, Vorname, Name

Straße

PLZ, Ort

Telefon

E-Mail

Datum, Unterschrift

### Zahlungsweise:

per Bankeinzug

per Rechnung

Kontoinhaber

Kontonummer

Bankleitzahl

Kreditinstitut

Datum, Unterschrift

**Widerrufsrecht:** Diese Bestellung kann ich innerhalb von zwei Wochen ohne Nennung von Gründen schriftlich widerrufen an „Werte stiften“, Bühring und Weisner Verlagsgesellschaft GbR, Bayreuther Straße 1, 91054 Erlangen

Datum, Unterschrift

Diese Auffassung orientiert sich bei der Einordnung der Rechtsgrundlage für die Entstehung der Treuhandstiftung an einem funktional verstandenen Stiftungsbegriff,<sup>31</sup> der letztlich die Treuhandstiftung der rechtsfähigen Stiftung weitgehend gleichstellt. Sie betont insbesondere die dauerhafte Bindung des Vermögens an die Verfolgung eines bestimmten Zwecks, die bei der Treuhandstiftung jedoch auch bei einer Schenkung unter Auflage nicht gegeben ist. Die Dauerhaftigkeit der Widmung steht nicht nur zur Disposition der Vertragsparteien, sie greift auch nicht im Falle der Rückforderung bei Verarmung des Schenkers, § 528 BGB, und vor allem nicht bei der Insolvenz des Treuhänders, dessen Gläubiger vollen Zugriff auf das Stiftungsvermögen erhalten.<sup>32</sup>

Auch die gewünschten steuerlichen Folgen der Errichtung einer gemeinnützigen Treuhandstiftung sind nicht maßgeblich für die zivilrechtliche Einordnung des Stiftungsgeschäfts. Bei der Auslegung der rechtsgeschäftlichen Erklärungen der Vertragsparteien ist aus der Absicht, einen steuerlichen Abzug geltend machen zu können, lediglich der Wille zu schließen, den Vermögensgegenstand endgültig an eine gemeinnützige Verwendung zu binden. Die Vermögensbindung kann jedoch auf verschiedenste Weise sichergestellt werden und geht nicht notwendig mit einer dauerhaften Überführung des Vermögens in das Eigentum eines bestimmten Treuhänders einher.

## 2. **Auflagenschenkungen**

Wird eine Treuhandstiftung im Wege der Schenkung unter Auflage errichtet, so ist dazu ein zweiseitiger Vertrag erforderlich, der den Schenker dazu verpflichtet, dem Beschenkten aus seinem Vermögen etwas zuzuwenden (§§ 516, 518 BGB). Die Auflage ist eine Nebenabrede des Vertrages, die eine Leistungsverpflichtung des Beschenkten zum Gegenstand hat. Der Beschenkte muss diese erfüllen, sobald der Schenker seinerseits geleistet hat (§ 525 BGB).

Die Schenkung kann nur unter den in der Praxis sehr selten einschlägigen Voraussetzungen der §§ 527 ff. BGB vom Schenker widerrufen werden. So ist im Fall des § 528 BGB, der ein Rückforderungsrecht bei Verarmung des Schenkers vorsieht, als milderer Mittel zunächst an die Regelung des § 58 Nr. 5 AO zu denken, die auch bei gemeinnützigen Stiftungen die Möglichkeit eröffnet, bis zu einem Drittel der jährlichen Stiftungserträge zum Bestreiten des angemessenen Lebensunterhaltes des Stifters zu verwenden. Die Stiftung könnte in diesem Fall fortbestehen und verlöre auch nicht ihre Steuerbefreiung.

Von gewisser praktischer Bedeutung ist bei der Treuhandstiftung die Widerrufsmöglichkeit des § 527 BGB, der die

Nichtvollziehung der Auflage zur Voraussetzung hat. Bei Unstimmigkeiten zwischen Treuhänder und Stifter hinsichtlich der Verwaltung der Treuhandstiftung kann der Stifter die Schenkung widerrufen, wenn sich der Treuhänder außerhalb der von Stiftungsgeschäft und Satzung gesetzten Grenzen bewegt. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Treuhänder seinen dort definierten Pflichten nicht nachkommt.

Von einer Schenkung kann begriffsnotwendig allerdings nur dann ausgegangen werden, wenn der Beschenkte mit der Schenkung bereichert worden ist.<sup>33</sup> Davon kann nicht in jedem Fall der Errichtung einer Treuhandstiftung ausgegangen werden. Der Treuhänder wird zwar immer rechtlich Eigentümer des Stiftungsvermögens; er kann mit diesen Vermögenswerten aber nicht beliebig verfahren. Die überwiegende Meinung in der Literatur bewertet deshalb ein Stiftungsgeschäft nur dann als Schenkung unter Auflage, wenn der Treuhänder eine materielle Bereicherung aus dem Schenkungsvertrag erfährt. Von einer materiellen Bereicherung sei immer dann auszugehen, wenn der Treuhänder in seiner Zweckausrichtung mit der der Treuhandstiftung übereinstimme.<sup>34</sup> Eine weitergehende Auffassung geht bereits von einer materiellen Bereicherung des Treuhänders allein aufgrund der Zuwendung des Stiftungsvermögens aus. Die damit verbundene Auflage sei bei dieser Einordnung nicht zu berücksichtigen.<sup>35</sup>

Die Errichtung einer Treuhandstiftung ist im Zweifel nur dann Schenkung unter Auflage, wenn der Treuhänder ein eigenes Interesse an der Vollziehung der Auflage hat. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn die von der Stiftung verfolgten Zwecke mit den vom Treuhänder verfolgten Zwecken korrespondieren. Nicht ausreichend ist hingegen, wenn der Treuhänder einen indirekten Vorteil aus der Vereinbarung gewinnt, etwa aufgrund der Entgeltlichkeit seiner Verwaltungstätigkeit.

Wird das Stiftungsgeschäft als Schenkung unter Auflage ausgestaltet, so bedarf dieses Rechtsgeschäft der notariellen Beurkundung, § 518 Abs. 1 BGB. In der Praxis wird bei der Errichtung von Treuhandstiftungen diesem Formerfordernis oftmals nicht entsprochen, sondern der Formmangel durch die Übertragung des Stiftungsvermögens auf den Treuhänder geheilt, § 518 Abs. 1 BGB.

## II. **Die Errichtung durch Verfügung von Todes wegen**

Wie bei der rechtsfähigen Stiftung ist heute die Stiftungserrichtung von Todes wegen auch bei der Treuhandstiftung die Ausnahme und nur dann zu empfehlen, wenn der Stifter sich

31 Hüttemann/Rawert 2011, Vor § 80, Rn. 242.

32 So auch Geibel, in: Die Treuhandstiftung 2012, S. 39.

33 Diese Schwäche in der eigenen Argumentation sehen auch Hüttemann/Rawert 2011, Vor § 80, Rn. 249.

34 Andrick/Suerbaum 2003, S. 45 f.; Ebersbach 1972, S. 176.

35 Reuter, in: Münchener Kommentar 2006, Vor § 80, Rn. 92.



zu Lebzeiten nicht von einem für die dauerhafte Verfolgung des Stiftungszwecks erforderlichen Vermögen trennen möchte oder er den mit der Mitwirkung an einer Treuhandstiftung verbundenen Aufwand scheut.

Ein wichtiges rechtliches Detail bei der Stiftungserrichtung durch Verfügung von Todes wegen ist, dass nicht die Treuhandstiftung, sondern der Treuhänder als Erbe oder Vermächtnisnehmer unter Auflage (§§ 1940, 2192 ff. BGB) einzusetzen ist. Der Erblasser wendet dem Treuhänder letztwillig Vermögensgegenstände zu, die er für einen bestimmten Zweck zu verwenden hat. Die Zuwendung kann sowohl in Form der Erbeinsetzung als auch des Vermächtnisses erfolgen.<sup>36</sup> Die Treuhandstiftung entsteht bereits mit dem Tode des Stifters und nicht erst mit der Übertragung des Vermögens auf den Treuhänder.<sup>37</sup> Aufgrund der mit der Auflage entstehenden Verpflichtung des Treuhänders ist der Stifter gut beraten, wenn er die grundsätzliche Möglichkeit der Stiftungserrichtung und die konkreten Rahmenbedingungen der Stiftungsbetreuung mit dem Treuhänder abstimmt. Ist der Treuhänder im Einzelfall nicht gewillt, die Trägerschaft für eine Stiftung zu übernehmen, weil ihn z.B. die damit verbundenen Pflichten überfordern, so könnte er die Erbschaft ausschlagen.<sup>38</sup> Die Treuhandstiftung wird in diesem Fall nicht entstehen und stattdessen die gesetzliche Erbfolge greifen.

Der Stifter sollte in Abstimmung mit dem Treuhänder die Auflage durch Beifügung einer Stiftungssatzung bereits weiter konkretisieren. Zu empfehlen ist die Einrichtung eines stiftungsinternen Gremiums, das mit der Kompetenz zur Umsetzung des Stiftungszwecks ausgestattet ist. Einen Anspruch auf Vollzug der Auflage haben nach § 2194 BGB die Erben, Mit- oder Neiderben<sup>39</sup> bzw. die nach dem jeweiligen Landesrecht zuständige Behörde, wenn die Vollziehung der Auflage im öffentlichen Interesse liegt.<sup>40</sup> Größere Sicherheit im Hinblick auf die tatsächliche Vollziehung der Auflage durch den Erben erhält der Stifter über die Einsetzung eines Testamentvollstreckers.

Auch bei der Treuhandstiftung entstehen häufig Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen. Solche Ansprüche können das Gesamtkonzept einer Stiftungserrichtung gefährden, da das als Grundstock vorgesehene Vermögen durch die Erfüllung der Pflichtteilsansprüche deutlich geschmälert wird. Der Stifter sollte deshalb versuchen, den Abschluss eines Pflichtteilsverzichtsvertrags zu erreichen. Auch gemeinnützige Stiftungen können bei entsprechender Anordnung im Testament an dritte Personen Leibrenten zahlen, die der Stifter den Pflichtteilsberechtigten als Kompensation anbieten kann. Die Höhe der

Rentenzahlung kann dabei unabhängig von der Begrenzung des § 58 Nr. 5 AO festgelegt werden, da die Pflicht zur Leibrentenzahlung das auf die Stiftung übertragene Vermögen von vornherein schmälert. Der Stiftung muss allerdings ein für die nachhaltige Verfolgung des Stiftungszwecks ausreichendes Nettovermögen zufließen.

Die Belastung der Stiftung durch Pflichtteilsansprüche kann daneben noch reduziert werden, soweit die Stiftung bereits zu Lebzeiten dotiert wird und der sich daraus ergebende Pflichtteilergänzungsanspruch gem. § 2325 Abs. 3 BGB über einen Zeitraum von bis zu zehn Jahren schrittweise reduziert wird.

### III. Die Treuhandstiftung im Rechtsverkehr

Die Treuhandstiftung kann in Ermangelung eigener Rechtssubjektivität nicht unmittelbar selbst Trägerin von Rechten und Pflichten sein. Bei allen rechtlichen Handlungen muss der Treuhänder auftreten. Dieser vertritt die Stiftung allerdings nicht als gesetzlicher Vertreter, sondern kommt seinen eigenen, aus dem Stiftungsgeschäft erwachsenden Verpflichtungen nach. Vergibt der Treuhänder also Stiftungsmittel an dritte Projektträger, so handelt er für sich selbst, wird aber die Leistungen in der Regel unter der Bezeichnung der Treuhandstiftung vergeben.

#### 1. Rechtsgeschäftliches Handeln

Da die für die Verwirklichung des Stiftungszwecks erforderlichen Maßnahmen bei der Treuhandstiftung typischerweise von geringer Komplexität sind, beschränkt sich die rechtsgeschäftliche Tätigkeit des Treuhänders für die Stiftung im Wesentlichen auf die Anlage des Stiftungsvermögens sowie die Vergabe der erwirtschafteten Erträge. In besonderen Fällen kann der Treuhänder für eine einzelne Stiftung auch Personal beschäftigen, regelmäßig in Form von Werkverträgen. Die administrativen Tätigkeiten für die Gesamtheit „ihrer“ Treuhandstiftungen stellen Treuhänder durch die Beschäftigung eigenen Personals sicher.

Bei der Anlage des Stiftungsvermögens ist der Treuhänder aufgrund seiner Stellung als Eigentümer grundsätzlich frei. Sollte der Stifter eine besondere Form der Vermögensverwaltung wünschen, so wäre dieses im Stiftungsgeschäft zu vereinbaren und gegebenenfalls durch das Stiftungsgremium einzufordern. Als Eigentümer des Stiftungsvermögens hat der Treuhänder zudem die unbeschränkte Verfügungsmacht. Er kann damit das Stiftungsvermögen wirksam auf Dritte übertragen, auch wenn er damit gegen seine Verpflichtung aus dem Stiftungsgeschäft verstößt. Sein rechtliches Können im Außenverhältnis geht damit weiter als sein im Innenverhältnis definiertes Dürfen. Auch wenn sogar eine strafrechtliche Sanktion gegen Verstöße besteht (Untreue, § 266 StGB), wird vor diesem Hintergrund die besondere Bedeutung einer wirksamen Kontrolle des Treuhänders deutlich, gerade für die Zeit nach dem Ableben des Stifters. Hilfreich ist hier die

36 Hof, in: Seifart/von Campenhausen 2009, § 36, Rn. 102 ff.

37 BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10 (NV); dazu: Weisheit, Stiftungsbrief 2012, S. 63 ff.

38 Vgl. dazu auch Hof, in: Seifart/von Campenhausen 2009, § 36, Rn. 25.

39 Vgl. dazu Beder, S&S 4/2012, S. 26.

40 Seyfarth 2009, S. 102 ff.; Hüttemann/Rawert 2011, Vor § 80, Rn. 253.

Einrichtung eines Stiftungsgremiums, demgegenüber der Treuhänder berichtspflichtig ist, ebenso die jährliche Prüfung der Stiftung durch einen unabhängigen Dritten.

## 2. Haftung

Im Gegensatz zur rechtsfähigen Stiftung ist das Vermögen der Treuhandstiftung nicht rechtlich verselbstständigt und damit auch nicht allein Haftungsmasse für die Verbindlichkeiten der Stiftung. Das Vermögen wird vielmehr dem Treuhänder zugerechnet, ist also potenziell dem Zugriff seiner Gläubiger ausgesetzt. Doch kann sich unter Umständen aus dem Stiftungsgeschäft ein Herausgabeanspruch des Stifters herleiten oder können Gläubiger des Stifters die Übertragung des Stiftungsvermögens anfechten. Der Treuhandstiftung droht somit rechtlich von verschiedenen Seiten die Gefahr, ihr Vermögen zu verlieren.<sup>41</sup> Die Auffassungen in der stiftungsrechtlichen Literatur weichen hier zum Teil deutlich voneinander ab.<sup>42</sup> Unstreitig ist lediglich die Haftung des Stiftungsvermögens für Verbindlichkeiten, die der Treuhänder im Rahmen der Erfüllung seiner auf die Treuhandstiftung bezogenen Aufgaben eingegangen ist.

Das weitgehende Fehlen von Rechtsprechung zur Haftung von Treuhandstiftungsvermögen legt nahe, dass diese Frage in der Praxis kaum eine Rolle spielt.<sup>43</sup> Stifter befinden sich in aller Regel in einer wirtschaftlichen Situation, die es ihnen ermöglicht, sich schon zu Lebzeiten von einem großen Teil ihres Vermögens zu trennen. Darüber hinaus achten die Stifter auf der anderen Seite bei der Auswahl des Treuhänders neben der Solidität vor allem auf gesicherte wirtschaftliche Verhältnisse. Treuhandstiftungen werden daher bevorzugt juristischen Personen übertragen, deren wirtschaftliche Betätigung kein Risiko für das Stiftungsvermögen in sich birgt.

Sollte sich dennoch einmal die Gefahr des Zugriffs von Gläubigern auf das Stiftungsvermögen realisieren, so sind mit der herrschenden Meinung in der Literatur die Rechtsfolgen in Abhängigkeit vom Rechtscharakter des Stiftungsgeschäfts zu beurteilen.<sup>44</sup> Nehmen Gläubiger des Treuhänders Zugriff auf das Stiftungsvermögen, so kann der Stifter auf Basis eines Treuhandvertrages gemäß § 771 ZPO Drittwiderspruchsklage erheben bzw. im Fall der Insolvenz des Treuhänders nach § 47 InsO die Aussonderung des Stiftungsvermögens verlangen, da er bei wirtschaftlicher Betrachtung Eigentümer des Vermögens geblieben ist.<sup>45</sup> Ist das Stiftungsgeschäft hingegen eine Schenkung unter Auflage, so haftet auch das Stiftungsvermögen für alle Verbindlichkeiten des Treuhänders.

Genau umgekehrt ist der Zugriff von Gläubigern des Stifters auf das Stiftungsvermögen zu beurteilen. Bei einem Treuhandvertrag haftet das Stiftungsvermögen für Verbindlichkeiten des Stifters und im Falle seiner Insolvenz erlischt das Treuhandverhältnis nach §§ 115, 116 InsO. Bei einer Schenkung unter Auflage haben die Gläubiger des Stifters allein unter den Voraussetzungen der §§ 1 ff. AnfG, 134 InsO ein Anfechtungsrecht hinsichtlich des Stiftungsgeschäfts.

Wird die Treuhandstiftung durch Verfügung von Todes wegen errichtet oder bedacht, so werden die Vermögensgegenstände Eigentum des Treuhänders als Erbe bzw. Vermächtnisnehmer des Stifters. In diesem Fall haftet das Stiftungsvermögen für sämtliche Verbindlichkeiten des Treuhänders.

## 3. Namensrecht

Bei der Benennung der Treuhandstiftung handelt es sich nicht um einen Namen im Rechtssinne, da ein solcher nur von selbstständigen Personen oder Personenvereinigungen getragen werden kann. Die Bezeichnung, die eine Treuhandstiftung führt, kennzeichnet daher grundsätzlich nicht mehr als das Rechtsverhältnis zwischen Stifter und Treuhänder. Man kann dieses Verhältnis allerdings als besondere Geschäftsbezeichnung einordnen, die ebenfalls dem Schutz nach § 12 BGB unterliegt.<sup>46</sup> Der Treuhänder kann daher die unbefugte Verwendung der Bezeichnung der Stiftung durch Dritte unterbinden.

Ganz allgemein spielt das Namensrecht im Stiftungswesen eine immer größere Rolle<sup>47</sup>, was einerseits mit dem gesteigerten Interesse der Stiftungen an einer wirksamen Öffentlichkeitsarbeit, andererseits aber auch mit dem immer häufiger zu findenden Ansatz der Spendensammelstiftungen zusammenhängt. Spendensammelstiftungen sind relativ häufig als Treuhandstiftung konzipiert, da ihnen vielfach das von der Stiftungsbehörde für die Anerkennung einer Stiftung als rechtsfähig geforderte Mindestvermögen fehlt. Hat sich eine Stiftung durch ihre Arbeit erst einmal einen guten Namen gemacht und auf dieser Grundlage erfolgreich um Spenden geworben, so ist der Name der Stiftung von besonderem Wert, dessen Schutz für die Treuhandstiftung sogar von zentraler Bedeutung werden kann.

## D. DIE ORGANISATION DER TREUHANDSTIFTUNG

Die organisatorischen Grundlagen der Treuhandstiftung werden in Stiftungsgeschäft und Satzung festgelegt, insbesondere sollte sich hieraus die Aufgabenverteilung zwischen den verschiedenen Beteiligten ergeben. Bei der Organisation der Treuhandstiftung nimmt der Treuhänder eine zentrale Stellung ein. Er ist nicht nur juristisch Eigentümer des Stiftungsvermögens; er sollte grundsätzlich auch für die Umsetzung

41 Vgl. dazu ausführlich Mecking/Weger, S&S RS, 6/2006, S. 16.

42 Einen Überblick über den Meinungsstand gibt Herzog 2005, S. 98 ff.

43 Wachter 2001, S. 192; auch Hüttemann, in: Die Treuhandstiftung 2012, S. 50, zeigt auf, dass die Rechtsprechung zur Treuhandstiftung ausgesprochen spärlich ist.

44 Reuter, in: Münchener Kommentar 2006, Vor § 80, Rn. 86 f; a.A. Herzog 2005, S. 100 ff.

45 Vgl. ausführlich zur unselbstständigen Stiftung und Insolvenz Richter, S&S RS 3/2006, S. 16 ff.

46 Heinrichs, in: Palandt 2012, § 12, Rn. 10; BGHZ 103, 171.

47 Vgl. dazu Mecking, in: Beuthin/Gummert 2009, S. 1300 ff.

des Stiftungszwecks und bei steuerbefreiten Stiftungen für die Beachtung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen verantwortlich zeichnen. Es ist daher von zentraler Bedeutung, die Rechte und Pflichten des Treuhänders in Abgrenzung zu den Entscheidungsbefugnissen des Stiftungsgremiums sowie eventuellen besonderen Rechten des Stifters zu definieren.

## I. Regelungsbereiche der Satzung

In ihrer Grundstruktur unterscheidet sich die Satzung einer Treuhandstiftung mit eigenem Entscheidungsgremium nicht wesentlich von der einer rechtsfähigen Stiftung. Neben den wichtigsten Festlegungen zu Zweck und Vermögen finden sich bei der Treuhandstiftung Bestimmungen zu einem Gremium, dessen Aufgabe insbesondere die Entscheidung über die Vergabe der Mittel ist. Dazu bedarf es im Vergleich zu einem Gremium der rechtsfähigen Stiftung ganz ähnlicher Bestimmungen, was etwa die Berufung der Mitglieder, die Beschlussfassung oder die Änderung der Stiftungssatzung betrifft.

Neben diesen drei zentralen Wesensmerkmalen einer Stiftung enthält die Satzung auch Aussagen zu Name und Sitz, zur Auflösung der Stiftung sowie die Rahmenbedingungen für die Verwaltungstätigkeit des Treuhänders. Bei steuerbefreiten Stiftungen sind zudem die entsprechenden Vorgaben der Abgabenordnung zu beachten, etwa die Übernahme der Festlegungen aus der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 Abs. 1 S. 2 AO).

### 1. Name und Sitz

Treuhandstiftungen werden ganz überwiegend nach dem Stifter benannt oder der Stiftungsname unmittelbar mit der Zwecksetzung der Stiftung verbunden. Die Benennung der Stiftung hat zur Folge, dass sie bei ihrer Zweckerfüllung von den Destinatären als eigenständige Organisation wahrgenommen wird. Auch der Stifter wünscht in aller Regel eine klare Erkennbarkeit seines Engagements, was durch eine entsprechende Namensgebung erreicht werden kann. Wie zuvor bereits ausgeführt, ist die Benennung der Stiftung geschützt.

Im Unterschied zur rechtsfähigen Stiftung hat die Treuhandstiftung keinen eigenen Sitz, so dass insoweit für den Stifter keine Bestimmungsmöglichkeit besteht. Auch unabhängig von einer – rein deklaratorischen – Festlegung in der Stiftungssatzung ist der Sitz der Treuhandstiftung immer der Sitz des Treuhänders als Rechtsträger. Der Sitz ist insbesondere maßgeblich für die Zuständigkeit des Finanzamtes.

### 2. Stiftungszweck

Kernstück der Satzung sind die Bestimmungen zum Stiftungszweck. Hier finden sich die Ziele des Stifters, die ihn letztlich zur Errichtung der Stiftung bewegt haben. Dem Grundsatz



## Wissen, Inspiration, Ideen, Kontakte ...

### 2. Fundraisingtag Nordrhein-Westfalen

am Donnerstag, 22. März 2012, in Gelsenkirchen

### 9. Sächsischer Fundraisingtag

September 2012 in Dresden

### 7. Fundraisingtag Berlin · Brandenburg

September 2012 in Potsdam

Informationen unter [www.fundraisingtage.de](http://www.fundraisingtage.de)



der Vertragsfreiheit folgend können Stifter und Treuhänder im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuches jeden beliebigen Stiftungszweck vereinbaren. Dieser darf lediglich nicht gegen Gesetze oder die guten Sitten verstoßen (§§ 134, 138 BGB). Die Unwirksamkeit der vertraglichen Vereinbarung ergäbe sich unmittelbar aus dem Gesetz. Die Prüfung des Stiftungszwecks durch die Stiftungsaufsicht erfolgt hingegen nicht, da es keine entsprechende Zuständigkeit gibt; ein Anerkennungsverfahren ist nicht zu durchlaufen. Bei gemeinnützigen Stiftungen achtet allerdings die Finanzverwaltung auf die Einhaltung der steuerrechtlichen Vorgaben. Auch wird der Treuhänder dem Stifter nicht die Erfüllung jedes Stiftungszwecks und auch nicht jede Form der Zweckverwirklichung zusagen können.

Treuhandstiftungstypische Regelungen zum Stiftungszweck und zur Mittelverwendung existieren nicht; die Bestimmungen zum Stiftungszweck können ähnlich gefasst werden wie bei einer rechtsfähigen Stiftung. Sie richten sich in der Praxis allerdings danach aus, wie weit die Treuhandstiftung in ihren Handlungsmöglichkeiten reicht. Es ist so z. B. zwar möglich, eine operative Zweckverwirklichung als Option in der Stiftungssatzung zu verankern; für die Umsetzung dieser Vorgaben ist allerdings der Treuhänder in der Pflicht, der die entsprechenden Strukturen – auch personell – aufzubauen hätte. Stiftungstreuhänder sind regelmäßig nicht bereit oder in der Lage, auf Dauer entsprechende Zusagen zu machen, so dass in der Praxis Treuhandstiftungen gemeinhin als Förderstiftungen ausgestaltet werden.

### 3. *Stiftungsvermögen*

Die Regelungsmöglichkeiten zum Stiftungsvermögen sind bei der Treuhandstiftung durch keine gesetzlichen Vorgaben beschränkt. Insbesondere eine Pflicht zum langfristigen Erhalt des Stiftungsvermögens müssen Stifter und Treuhänder nicht zwingend vereinbaren und können stattdessen in der Satzung verschiedene Optionen bis hin zum vollständigen Verbrauch des Stiftungsvermögens in einem bestimmten Zeitfenster eröffnen.<sup>48</sup>

Nicht außer Acht zu lassen sind in diesem Zusammenhang allerdings die vom Steuerrecht gesetzten Rahmenbedingungen. So wird die unmittelbare Verwendung des Grundstockvermögens für den Stiftungszweck nicht zulässig sein, sofern von Seiten des Stifters der Stiftungshöchstbetrag gem. § 10 b Abs. 1a EStG geltend gemacht worden ist. Sinn dieser steuerlichen Förderung ist die langfristige Dotation von Stiftungen. Bringt ein Stifter hingegen das Grundstockvermögen in die Treuhandstiftung ein und verwendet dieses dann in den darauf folgenden Jahren unmittelbar für den Stiftungszweck,

so ist diese Vorgehensweise als Umgehungstatbestand anzusehen. Bei wirtschaftlicher Betrachtung war keine dauerhafte Dotation der Stiftung (Zustiftung), sondern die Zuwendung von Mitteln (Spende) gewollt. Die Zuwendung von Spenden wird steuerlich aber in deutlich geringeren Größenordnungen gefördert.<sup>49</sup>

Auf Wunsch des Stifters können Bestimmungen zur konkreten Anlage des Stiftungsvermögens in die Satzung aufgenommen werden. In der Praxis finden sich entsprechende Regelungen allerdings nur in Ausnahmefällen, da solche Bindungen in einem sich ständig fortentwickelnden Kapitalmarkt relativ schnell unzeitgemäß werden und darüber hinaus die wirtschaftlichen Handlungsmöglichkeiten des Treuhänders stark begrenzen. Selbstverständlich sollte der Treuhänder im Interesse einer guten Zusammenarbeit die Vermögensanlage in Abstimmung mit dem Stifter vornehmen und diesem fortlaufend über die gewählten Anlageformen und die erzielten Ergebnisse berichten. In der Satzung kann auch eine entsprechende Berichtspflicht gegenüber dem Stifter oder dem Stiftungsgremium verankert werden.

### 4. *Stiftungsgremium*

Treuhandstiftungen können, müssen aber nicht zwingend über ein eigenes Gremium verfügen.<sup>50</sup> Seine zentrale Funktion ist die Entscheidung über die Verwendung der Mittel. Darüber hinaus sollte das Gremium in der Regel auch an grundlegenden Entscheidungen wie Satzungsänderung oder Auflösung der Stiftung beteiligt werden. Die Gremien von Treuhandstiftungen werden in der Regel Kuratorium oder Stiftungsrat genannt. Die Bezeichnung Stiftungsvorstand ist hingegen kritisch zu sehen, da mit diesem Begriff im Rechtsverkehr gemeinhin eine Vertretungsmacht verbunden wird, die bei Treuhandstiftungen nicht existiert.

Die vornehmlich inhaltlich ausgerichtete Aufgabe des Stiftungsgremiums bringt es mit sich, dass neben dem Stifter und seinen Vertrauenspersonen vor allem Fachleute aus dem Bereich des Stiftungszwecks im Gremium tätig sein sollten. Auch der Treuhänder entsendet regelmäßig einen Vertreter in das Gremium der Stiftung, um die konkreten Fördermaßnahmen besser abstimmen zu können und sicherzustellen, dass die dem Treuhänder obliegenden steuerlichen und rechtlichen Belange bei der Entscheidungsfindung Berücksichtigung finden. Um den Einfluss des Treuhänders nicht zu stark werden zu lassen, sollte in diesem Zusammenhang auf ein gut ausgewogenes Kräfteverhältnis im Gremium geachtet werden.<sup>51</sup>

Im Zusammenhang mit der Besetzung des Stiftungsgremiums ist zudem zu beachten, dass eine vom Treuhänder unabhän-

48 So auch Herzog 2005, S. 57, der eine zeitlich begrenzte Zweckverfolgung als dauerhaft ansieht. Vgl. zu Möglichkeiten, das Stiftungsvermögen stärker zweckdienlich auszurichten und etwa Verbrauchselemente einzuführen Mecking/Thiesen, S&S 3/2012, S. 30 f.

49 Vgl. dazu unten F. I.

50 Seyfarth 2009, S. 66.

51 Vgl. Treuhandverwaltungs-Grundsätze im Anhang.

gige Entscheidung über die Vergabe der Stiftungsmittel gewährleistet sein muss. Diese Kompetenz ist die Voraussetzung für die eigene Steuersubjektivität der Treuhandstiftung. Der Stiftungshöchstbetrag von bis zu 1 Mio. € nach § 10 b Abs. 1a EStG wird nur bei der Dotierung des Grundstockvermögens einer steuerlich eigenständigen Stiftung gewährt. Die Treuhandstiftung muss also entweder von der Finanzverwaltung als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG anerkannt oder in Trägerschaft einer steuerbegünstigten Dachstiftung errichtet werden.

Sofern sich der Stifter besondere Rechte in der Treuhandstiftung vorbehalten will, so ist das Gremium der Stiftung der sich bietende Anknüpfungspunkt. Zwar bleiben dem Stifter immer die im Stiftungsgeschäft festgelegten Rechte; diese sind aber auf das der Stiftung zugrunde liegende Vertragsverhältnis bezogen und haben nicht die laufenden Vorhaben der Stiftung im Blick. Der Stifter sollte daher für den Fall, dass er seine Stiftung noch weiter begleiten möchte, Mitglied des Gremiums werden und auch solange bleiben können, wie er es möchte. Zudem besteht die Möglichkeit, dass für den Stifter in der Satzung Benennungs- und Abberufungsrechte im Hinblick auf die weiteren Mitglieder eingeräumt werden. Schließlich kann die Satzung auch vorsehen, dass ihre Änderung nicht gegen das Votum des Stifters erfolgen kann.

## 5. Aufgaben des Treuhänders

Die besondere Position des Treuhänders als Eigentümer des Stiftungsvermögens macht es notwendig, dass dessen Rolle in Stiftungsgeschäft und Satzung näher ausgestaltet wird. Für den Stifter ist es dabei von zentraler Bedeutung, die Erfüllung der Pflichten durch den Treuhänder dauerhaft sicherzustellen. Wichtigster Punkt ist die Klarstellung, welchen Grundpflichten der Treuhänder nachzukommen hat, insbesondere, in welcher Art und Weise er den Stiftungszweck zu erfüllen hat. Die Bestimmungen der Satzung müssen dabei das rechte Maß des notwendigen Konkretisierungsgrades beachten und nicht etwa sämtliche denkbaren Aufgaben vorgeben. Auch muss dem Treuhänder die Möglichkeit zur Änderung von Verwaltungsabläufen offen bleiben, was ebenfalls gegen eine detaillierte Festlegung spricht. Ratsam erscheint es vielmehr, die Pflichten des Treuhänders ergebnisorientiert festzuschreiben und zusätzlich Kontrollmechanismen einzurichten, die dem Stifter oder von ihm benannten Personen oder Einrichtungen Korrekturmöglichkeiten eröffnen. Neben der jährlichen Berichterstattung des Treuhänders an das Stiftungsgremium kann insbesondere die Prüfung des Treuhänders durch einen unabhängigen Dritten für eine wirksame Kontrolle sorgen.

## 6. Satzungsänderung und Auflösung

Eine Besonderheit der Treuhandstiftung, die im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung immer wieder betont wird, ist ihre

Flexibilität.<sup>52</sup> Vor allem die weit reichenden Möglichkeiten zur Änderung der Stiftungssatzung können Stiftern helfen, ihre Stiftung an sich ändernde Rahmenbedingungen oder Vorstellungen anzupassen. Bei Treuhandstiftungen fehlt es an der für rechtsfähige Stiftungen obligatorischen Genehmigung jeder Satzungsänderung durch die Stiftungsaufsicht, was Veränderungsprozesse deutlich erleichtert.

Im Hinblick auf die Flexibilität einer Stiftung sollte der Stifter bei der Ausgestaltung der Stiftungssatzung besonderes Augenmerk auf den zeitlichen Aspekt legen. In der Regel ist er gut beraten, zwischen der Phase seiner Mitwirkung in der Stiftung und der nach seinem Ausscheiden zu differenzieren. In der ersten Phase wird ihm daran gelegen sein, die Stiftungssatzung ohne Weiteres ändern zu können, was seine Nachfolger nach seinem Versterben nicht unbedingt zu tun in der Lage sein sollen. Gleiches gilt auch für die Auflösung der Stiftung. Stifter sind in der Regel daran interessiert, dass die Stiftung gerade nach ihrem Versterben noch von einiger Dauer, eine Auflösung also tunlichst zu vermeiden ist. Im Gegensatz zu den Anforderungen zu Lebzeiten des Stifters sind diese dann möglichst hoch zu setzen und eine Auflösung nur als ultima ratio vorzusehen.

Bei allen Entscheidungen über die Änderung der Stiftungssatzung oder die Auflösung der Stiftung ist die Mitwirkung des Treuhänders obligatorisch.<sup>53</sup> Die meisten Änderungen der Stiftungssatzung wirken sich unmittelbar auf die Pflichten des Treuhänders aus oder berühren gar die Festlegungen des Stiftungsgeschäfts. Gleiches gilt für die Auflösung der Stiftung, die mit der Beendigung der vertraglichen Vereinbarung gleichbedeutend ist. Der Treuhänder wird demnach bereits in der Stiftungssatzung klarstellen, dass Beschlüsse über die Änderung der Stiftungssatzung oder die Auflösung der Stiftung nicht ohne seine Zustimmung gefasst werden können. Sollten Stifter und Treuhänder in Fragen der Satzungsänderung zu keiner gemeinsamen Lösung kommen, so sind die Übertragung der Stiftung auf einen anderen Treuhänder oder die Umwandlung in eine rechtsfähige Stiftung denkbare Optionen.

## II. Die Auswahl des Treuhänders

Welcher Treuhänder der Richtige für eine Stiftungsinitiative ist, richtet sich nach den besonderen Umständen des Einzelfalles. Es sind hier die unterschiedlichsten Konstellationen denkbar, die wiederum die unterschiedlichsten Anforderungen an den Treuhänder mit sich bringen.<sup>54</sup> In Abhängigkeit von den Vorstellungen des Stifters fallen die besonderen Eigenschaften eines Treuhänders mal stärker, mal schwächer ins Gewicht.<sup>55</sup> Grundsätzlich kann die Funktion des

52 Hof, in: Seifart/von Campenhausen 2009, § 36, Rn. 10.

53 Siehe dazu auch Wachter 2001, S. 188, Rn. 4.

54 Mecking/Weger, S&S RS 6/2006.

55 Küstermann, ZStV 2012, 68 f.

Treuhänders jede beliebige natürliche oder juristische Person übernehmen.<sup>56</sup> Der Träger der Treuhandstiftung darf allein nicht personenidentisch mit dem Stifter sein, da die Errichtung einer Treuhandstiftung immer mit der Übereignung von Vermögensgegenständen auf vertraglicher Grundlage durch den Stifter verbunden ist.<sup>57</sup> Bei der Auswahl des Treuhänders sollte sich der Stifter bewusst sein, was der Treuhänder zu leisten in der Lage sein soll und welche Aufgaben vom Stifter unmittelbar oder durch Dritte abgedeckt werden können. Ist der Stifter etwa persönlich gut vertraut mit dem von der Stiftung zu förmernden Bereich, so ist eine besondere inhaltliche Expertise des Treuhänders nicht zwingend notwendig.

Auf Seiten des Treuhänders ist sicherzustellen, dass er die Stellung des Treuhänders auch übernehmen darf. Es bedarf bei juristischen Personen insoweit einer entsprechenden Ermächtigung in der Satzung oder des Gesellschaftsvertrages, die zumindest durch Auslegung zu ermitteln ist. Die Trägerschaft hinsichtlich einer Treuhandstiftung bindet Ressourcen und beinhaltet nicht unerhebliche Haftungsrisiken. Der Zweck der Körperschaft muss folglich mit der Übernahme dieser Aufgaben in Einklang zu bringen sein. Insbesondere bei der Übernahme von Treuhandstiftungen, die einen vom eigenen Zweck abweichenden Zweck verfolgen, erscheint das problematisch.<sup>58</sup>

Der verbreitet zu findende Grundsatz, dass sich eine juristische Person besser als eine natürliche Person als Träger einer Treuhandstiftung eigne, da letztere sterblich ist, kann durch andere Aspekte entkräftet werden. So spielt dieser Punkt bei einer nur auf bestimmte Zeit errichteten Stiftung fast keine Rolle. Auch können persönliche Verbindungen zwischen Stifter und Treuhänder besonderes Gewicht haben, die den Vorteil der Unsterblichkeit einer juristischen Person aufwiegen. Unverzichtbar sind aber einige wenige Kernpunkte, die bei einem Treuhänder in jedem Fall gegeben sein sollten.

### 1. **Vertrauenswürdigkeit**

Die wichtigste Eigenschaft des Stiftungsträgers findet sich bereits in der Bezeichnung der Stiftungsform selbst. Sie ist gleichwohl für den Stifter am schwierigsten zu fassen. Der persönliche Eindruck, der sich für einen Stifter gewinnen lässt, bezieht sich bei der Stiftungserrichtung zumeist allein auf die unmittelbaren Kontaktpersonen, die bei der Einrichtung der Stiftung behilflich sind. Darüber hinaus kann der Stifter sein Bild noch über die Reputation<sup>59</sup> eines Treuhänders und vorhandene Referenzen vervollständigen. Aber auch bei einem positiven Eindruck sollte der Stifter zumindest zu seinen Lebzeiten von einer unauflöselichen Anbindung an einen bestimmten Treuhänder absehen, da sich die Vertrauensbasis

für eine dauerhafte Zusammenarbeit zumeist erst im Laufe der Jahre entwickelt.

### 2. **Kompetenz**

Unverzichtbar ist daneben die Kompetenz des Treuhänders, eine Treuhandstiftung verwalten zu können. Die vom Treuhänder zu erfüllenden Aufgaben sind so vielgestaltig, dass nicht jede Person für die Betreuung einer Stiftung in Frage kommt. Die Kompetenz des Treuhänders muss in besonderem Maße bei der Verwaltung von steuerbefreiten Stiftungen gegeben sein, da die Komplexität des Gemeinnützigkeitsrechts hohe Anforderungen an die rechtlichen Kenntnisse des Treuhänders mit sich bringt. Ein weiterer zentraler Bereich ist die Anlage des Stiftungsvermögens, die ebenfalls von fachkundiger Hand getätigt werden sollte. Schließlich sollte der Treuhänder auch bei der Mittelvergabe Erfahrungen aufweisen und sich in administrativen Fragen der Vergabe gemeinnütziger Gelder auskennen.

### 3. **Eigeninteressen**

Der Stifter sollte sich bewusst sein, dass jeder Treuhänder ein Eigeninteresse an der Verwaltung der Treuhandstiftung besitzt, andernfalls würde er den damit verbundenen Aufwand nicht auf sich nehmen. So haben viele gemeinnützige Einrichtungen die Treuhandstiftung als Möglichkeit entdeckt, ihre eigenen Zwecke auf breiterer finanzieller Basis voranzutreiben. Andere Treuhänder haben die Betreuung von Stiftungen als Geschäftsidee entwickelt. Es ist für den Stifter in dieser Situation wichtig, die besonderen Interessen des Treuhänders seiner Stiftung zu kennen, um einerseits das Leistungsangebot des Treuhänders besser einschätzen zu können und andererseits auch die vertraglichen Absprachen in der für ihn günstigsten Form zu treffen. Wenn der Stifter etwa seine Stiftung an einen Treuhänder mit ähnlicher Zwecksetzung binden möchte, so sollte er auf eine möglichst große inhaltliche Eigenständigkeit der Stiftung achten und ein eigenes Vergabegremium einrichten. Verfolgt der Treuhänder mit der Verwaltung von Stiftungen hingegen lediglich wirtschaftliche Interessen, sollte der Stifter wiederum das Leistungsangebot des Treuhänders und die Angemessenheit des Entgeltes im Blick haben.

### 4. **Transparenz**

Ein guter Treuhänder sollte sich der Kontrolle durch Stifter, Destinatäre und Öffentlichkeit stellen. Das vom Bundesverband Deutscher Stiftungen in diesem Zusammenhang geforderte Verzeichnis, mit welchem jeder Treuhänder im Internet über alle von ihm verwalteten Treuhandstiftungen informiert, ist eine Möglichkeit die vielfach beklagte fehlende Transparenz der Treuhandstiftung zu verbessern.<sup>60</sup> Die Kon-

56 Wachter 2001, S. 185.

57 Hof, in: Seifart/von Campenhausen 2009, § 36, Rn 46.

58 Ausführlich dazu: Hüttemann/Rawert 2011, Vor § 80, Rn. 240.

59 Dazu Schmidt, S&S 2/2012, S. 20 ff.

60 Kritisch zu den begrenzten Kontrollmöglichkeiten bei Treuhandstiftungen äußert sich Henß, S&S 6/2006, S. 22 f.

trolle des Treuhänders selbst könnte in Form eines internen Kontrollgremiums im Sinne eines Kundenbeirates erfolgen. Dieses Kontrollgremium überwacht die ordnungsgemäße Geschäftsführung des Treuhänders und kann zudem als Appellationsinstanz einzelner Stiftungen hinsichtlich der Einhaltung des Stifterwillens durch den Treuhänder dienen.<sup>61</sup>

Im Hinblick auf die eigene Stiftung sollte der Stifter vor dem Hintergrund unterschiedlicher Interessenlagen bei der Gestaltung von Stiftungsgeschäft und Satzung darauf hinwirken, dass seine eigenen Interessen ausreichend Berücksichtigung finden.<sup>62</sup> Der Treuhänder sollte insbesondere bereit und in der Lage sein, dem Stifter Kontrollmöglichkeiten hinsichtlich seiner Tätigkeiten einzuräumen. Neben der grundsätzlichen Entscheidung über die Mittelvergabe, die der Stifter oder von ihm beauftragte Dritte im Vergabegremium steuern können, sollte der Treuhänder zudem gegenüber dem Stifter bzw. dem Stiftungsgremium jährlich Rechenschaft über seine Verwaltungstätigkeit ablegen müssen und in diesem Rahmen auch die Kosten der Betreuung der Stiftung darlegen. Schließlich sollte der Stifter auch die grundsätzliche Bereitschaft des Treuhänders abklären, das Treuhandverhältnis wieder zu beenden und gegebenenfalls eine solche Möglichkeit schon im Stiftungsgeschäft vorsehen.

### III. Die Verwaltung der Treuhandstiftung

Bei der Entscheidung über die Rechtsform ist die Art und Weise der Organisation der Stiftungstätigkeit einer der wichtigsten Punkte. Während bei der rechtsfähigen Stiftung die Stiftungsarbeit in der Hand des Vorstands liegt, nimmt bei der Treuhandstiftung der Treuhänder alle Verwaltungsaufgaben wahr. Er wird damit gleichwohl nicht zum Organ der Stiftung, sondern handelt in Erfüllung der ihm obliegenden Pflichten im eigenen Namen.<sup>63</sup> Die Treuhandstiftung bietet sich insbesondere für Stifter an, die keine eigene Infrastruktur für ihre Stiftung aufbauen wollen oder können.

#### 1. Administrative Aufgaben

Die bei der Verwaltung einer Treuhandstiftung anfallenden administrativen Aufgaben<sup>64</sup> sind vom Ziel der möglichst effektiven Erfüllung des Stiftungszwecks nach den in der Satzung vorgesehenen Verfahren geprägt. Der Treuhänder hat dabei insbesondere die Vergabe der Stiftungsmittel im Hinblick auf ihre gemeinnützigkeitsrechtliche Unbedenklichkeit zu überprüfen. Die Förderaktivitäten der Stiftung sind zudem entsprechend der steuerrechtlichen Vorgaben zu dokumentieren. Dem Treuhänder obliegt die Abfassung des Jahresberichtes der Stiftung, der auch Grundlage der Steuer-

erklärung ist, die zu erstellen ist, sofern die Treuhandstiftung eigenständiges Steuersubjekt ist. Ob die Voraussetzung für die Steuerbefreiung der Treuhandstiftung fortbesteht, prüft die Finanzverwaltung anhand der Steuererklärungen oder gegebenenfalls auch über Betriebsprüfungen beim Treuhänder.

#### 2. Vermögensverwaltung

Da das vom Stifter in die Treuhandstiftung eingebrachte Vermögen rechtlich Eigentum des Treuhänders wird, liegt die Entscheidung über die Vermögensanlage auch grundsätzlich in den Händen des Treuhänders. Sofern aber Treuhänder und Stifter davon abweichende Regelungen getroffen haben, sind diese Vorgaben für den Treuhänder als Vertragsbestandteil verbindlich. In diesem Zusammenhang muss der Treuhänder allerdings darauf achten, dass die grundsätzlich erlaubnisfreie Eigenverwaltung von Vermögen nicht durch atypische Gestaltungen zur erlaubnispflichtigen Fremdverwaltung für den Stifter nach § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 3 KWG wird.<sup>65</sup>

Regelmäßig wird der Treuhänder in seiner Entscheidungsbefugnis ungebunden sein, so dass die Vermögensanlage zu einer weiteren zentralen Aufgabe des Treuhänders wird. Gleichwohl ist der Treuhänder aber rechtlich nicht vollkommen frei in der Auswahl der Anlageformen. Er hat insbesondere die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts zu beachten und beispielsweise thesaurierende Anlageformen zu meiden.

Ein großer Vorteil, der mit der Vermögensverwaltung durch den Treuhänder verbunden sein kann, ist die Möglichkeit des „Poolings“<sup>66</sup> vieler Stiftungsvermögen. Durch die gemeinsame Anlage der Stiftungsvermögen wird eine deutlich breitere Streuung erreicht und damit letztlich das Risiko eines Vermögensverlustes verringert. Das Vermögen der Stiftung kann über die Bündelung aber nicht nur wesentlich risikoärmer angelegt werden; der Treuhänder kann zudem mit den Kreditinstituten aufgrund der größeren Volumina regelmäßig bessere Konditionen aushandeln und den einzelnen Stiftungen damit Kosten ersparen.

#### 3. Zweckverwirklichung

Auf die inhaltliche Beratung im Bereich der Zweckverwirklichung legen viele Stifter großen Wert. Sie verfügen oftmals über relativ genaue Vorstellungen hinsichtlich des Stiftungszwecks; es fehlt allerdings an Erfahrungen und Kontakten, um diese optimal umzusetzen. Einige Treuhänder weisen in bestimmten Bereichen eine besondere Expertise auf und sind damit für Stifter besonders attraktiv, die sich in einem gleich gelagerten Gebiet engagieren wollen. Die Stifter können so von den bestehenden Verbindungen und den bereits

61 Vgl. Treuhandverwaltungs-Grundsätze im Anhang.

62 Zu den Gefahren für Treuhandstiftungen Seyfarth 2009, S. 74 ff.

63 A. A. Koos 2004, S. 280; K. Schmidt in: Hopt/Reuter 2001, S. 180 ff. ordnet den Stiftungsträger als „virtuelles Organ“ ein.

64 Übersicht bei Stolte/Schäfer 2012, S. 16 f.

65 Schiffer/Pruns, npoR 2011, S. 73 ff.; Geibel, in: Die Treuhandstiftung 2012, S. 37.

66 Vgl. Auch Grüner, S&S 3/2010, S. 40 ff.

gemachten Erfahrungen des Treuhänders profitieren, indem sie z.B. von ihm Empfehlungen im Hinblick auf besonders geeignete Kooperationspartner erhalten.

Da Treuhänder in der Regel eine Vielzahl von Stiftungen verwalten, lassen sich über die Herstellung von Verbindungen unter den einzelnen Stiftungen leichter Kooperationen bilden. Der Treuhänder kann z. B. über von ihm angebotene Veranstaltungen zu einer Plattform werden, die die einzelnen Stiftungen nutzen.

#### 4. **Rechtliche Begleitung**

Die rechtliche Betreuung der Stiftung durch den Treuhänder setzt zumeist schon bei der Konzeption und der Errichtung der Stiftung ein. Stiftungstreuhänder haben in aller Regel etablierte Abläufe und Mustervorgaben<sup>67</sup> entwickelt, die sie jeweils an die einzelne Stiftungsinitiative anpassen. Der Stifter kann sich schon in dieser frühen Phase ein recht gutes Bild von der Professionalität des Treuhänders machen.

Im Rahmen der Verwaltung geht es vor allem um die rechtssichere Projektierung der Stiftungsmittel. Die Mittel der Stiftung dürfen nur unter Beachtung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben vergeben werden. Auch wenn Treuhandstiftungen in der Regel als Förderstiftungen konzipiert werden, sind viele Sachverhalte im Detail nicht immer eindeutig zu beurteilen und das Risiko einer Mittelfehlverwendung und der daraus grundsätzlich folgenden Aberkennung der Gemeinnützigkeit bedarf einer sachkundigen Prüfung, die ein Stiftungstreuhänder leisten können sollte.

#### 5. **Vergütung**

Die meisten Treuhänder erheben für ihre Verwaltungstätigkeit ein Entgelt. Ausnahmen ergeben sich zumeist dann, wenn die Treuhandstiftung unmittelbar die Zwecke des Treuhänders verfolgt oder doch zumindest mit einer ganz ähnlich gelagerten Zweckrichtung konzipiert worden ist. In diesen Fällen ist der mit der Verwaltung der Treuhandstiftung verbundene Aufwand des Treuhänders vom originären gemeinnützigen Zweck des Treuhänders gedeckt.

Das Verwaltungsentgelt darf entsprechend den Vorgaben der Abgabenordnung nicht unangemessen hoch sein. Die Angemessenheit des Verwaltungsentgeltes ist gesetzlich nicht weiter konkretisiert. Maßgebliche Norm ist § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO. Als angemessen ist der Betrag anzusehen, der für eine vergleichbare Tätigkeit oder Leistung üblicherweise auch von einer nicht steuerbegünstigten Einrichtung gezahlt wird.<sup>68</sup> Der Stifter sollte darauf achten, dass ihm der Treuhänder die

Kalkulation des Verwaltungsentgeltes in allen Kostenpositionen transparent offenlegt und die vereinbarte Höhe zudem dauerhaft zusagt. Auch in dieser Hinsicht ist die Einrichtung eines Stiftungsgremiums, das den Treuhänder dauerhaft kontrolliert, zu empfehlen.

#### 6. **Haftung des Treuhänders**

Bei der rechtsfähigen Stiftung haftet grundsätzlich der Vorstand für jedes schuldhafte Fehlverhalten, das bei der Stiftung zu einem Schaden geführt hat. Dieser Grundsatz gilt auch hinsichtlich Entscheidungen zur Vermögensanlage; ein eventueller Schadenersatzanspruch der Stiftung wäre gegenüber dem Vorstand von einem internen Kontrollgremium oder der Stiftungsaufsicht geltend zu machen. In der Praxis sind diese Fälle allerdings ausgesprochen seltene Ausnahmen, da für die Haftung des Vorstands wegen §§ 31a, 86 S. 1 BGB grundsätzlich Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit als Maßstab erforderlich ist und zudem in der Regel hinsichtlich der Vermögensanlage ein weiter Beurteilungsspielraum besteht und eine Beratung durch außen stehende Fachleute erfolgt, was zu einer Entlastung des Stiftungsvorstands in diesem Punkt führen kann.

Bei Treuhandstiftungen hat der Stifter gegenüber dem Treuhänder keinen gesetzlichen Anspruch auf Ausgleich eingetretener Vermögensverluste, da der Treuhänder als Eigentümer des Vermögens auch bei vorwerfbar schuldhaftem Verhalten nur sein eigenes Vermögen gemindert hat, der Schaden also bei ihm selbst eingetreten ist.<sup>69</sup> Die gleiche Rechtslage findet sich für den Fall, dass der Treuhänder gegen die Satzung oder steuerliche Vorschriften verstoßen hat und die Stiftung dadurch ihre Steuerbefreiung verliert. Auch hier werden sich die steuerlichen Sanktionen nur zu Lasten des betroffenen Stiftungsvermögens, also das Eigentum des Treuhänders, auswirken.

#### E. **DIE BEENDIGUNG DES TREUHANDVERHÄLTNISSES**

Eine Treuhandstiftung kann aufgelöst, umgewandelt oder auf einen neuen Treuhänder übertragen werden.<sup>70</sup> Diese Möglichkeiten sowie deren Voraussetzungen sollten im Interesse größerer Klarheit ausdrücklich in Stiftungsgeschäft oder -satzung geregelt sein. In allen Fällen ist die Mitwirkung des Treuhänders als rechtlicher Eigentümer des Stiftungsvermögens unverzichtbar. Sofern ein Vertreter des Treuhänders Mitglied im Stiftungsgremium ist, muss er zunächst dem grundlegenden Beschluss zustimmen. Der Treuhänder selbst muss die entsprechenden rechtlichen Erklärungen abgeben und schließlich das Vermögen der Stiftung von ihm auf den neuen Eigentümer übertragen.

67 Vgl. zur Anwendbarkeit des AGB-Rechts auf Treuhandverträge BGH v. 12.3.2009 – III ZR 142/08, WM 2009, S. 909; dazu Feick, S&S 3/2009, S. 48 ff.

68 Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 168.

69 Westebbe 1993, S. 113 ff.; s. dagegen Hof, in: Seifart/von Campenhausen 2009, § 36 Rn. 160, der ohne nähere Ausführungen von einer Ersatzleistungspflicht des Trägers ausgeht.

70 Ausführlich dazu Küstermann, ZSt 2008, S. 161 ff.



Fehlt eine Vereinbarung über die Beendigung des der Stiftung zugrunde liegenden Vertragsverhältnisses, so kommen die Regelungen des Schuldrechts zur Anwendung. In Abhängigkeit von der Rechtsnatur des Stiftungsgeschäfts richtet sich die Beendigung des Rechtsverhältnisses entweder nach Schenkungsrecht (§§ 527 ff. BGB) oder Im Fall des Treuhandvertrages bei entgeltlicher Tätigkeit des Treuhänders nach dem Recht der Geschäftsbesorgung (§§ 675, 620 Abs. 2 BGB) bzw. Auftragsrecht bei unentgeltlicher Verwaltung (§ 671 BGB).<sup>71</sup> Zudem besteht bei einem entgeltlichen Treuhandvertrag für beide Seiten die Möglichkeit zur außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grund nach §§ 675, 626 BGB.

Faktisch wird sich der Stifter damit nur im Fall des Treuhandvertrages auch gegen den Willen des Vertragspartners aus der vertraglichen Verbindung lösen können. Die Voraussetzungen für die Aufhebung einer Schenkung unter Auflage sind hingegen ausgesprochen eng gefasst und dürften in der Praxis in nur wenigen Fällen einschlägig sein.

## I. Auflösung

Wie bei der rechtsfähigen Stiftung sollte auch die Auflösung einer Treuhandstiftung nur ultima ratio sein. Zuvor sind andere Möglichkeiten zu prüfen, insbesondere die Anpassung des Stiftungszwecks. Regelfall der Auflösung einer Treuhandstiftung wird daher nicht der Fall der Zweckereicherung sein, sondern ein Vermögensverfall der Stiftung. Sollte das Vermögen der Stiftung auf Dauer so gering bleiben, dass die Zweckverfolgung mit dem administrativen Aufwand, den eine Treuhandstiftung mit sich bringt, nicht mehr sinnvoll erscheint, so kann die Stiftung aufgelöst werden und das verbleibende Restvermögen einer anderen Einrichtung zur Verfügung gestellt werden. Bei steuerbefreiten Stiftungen muss der Anfallberechtigte immer auch eine steuerbefreite Institution bzw. eine Körperschaft des öffentlichen Rechts sein, § 61 Abs. 1 AO. Bei steuerbefreiten Treuhändern sehen die Stiftungssatzungen vielfach vor, dass das Vermögen dem Treuhänder zufällt, der es unmittelbar im Sinne des Stiftungszwecks zu verwenden hat.

## II. Umwandlung in eine rechtsfähige Stiftung

Rechtlich besteht die Umwandlung einer Treuhandstiftung aus zwei eigenständigen Vorgängen. Zunächst ist eine neue, rechtsfähige Stiftung zu errichten, in deren Stiftungsgeschäft sich der Treuhänder verpflichtet, das Stiftungsvermögen der Treuhandstiftung einzubringen.<sup>72</sup> Nach Anerkennung der Stiftung ist die Treuhandstiftung aufzulösen und das Gesamtvermögen auf die rechtsfähige Stiftung zu übertragen. Die gegebene Aufteilung des Gesamtvermögens der Treuhandstiftung in Grundstockvermögen, freie Rücklage und Stiftungsmittel muss dabei grundsätzlich beibehalten

werden. Soweit es die Pflicht zur zeitnahen Verwendung der Stiftungsmittel betrifft, ist die unveränderte Übertragung dieser Position auf die rechtsfähige Stiftung obligatorisch.

Folge dieses zweistufigen Ablaufs ist, dass Treuhandstiftung und rechtsfähige Stiftung bis zur endgültigen Übereignung sämtlicher Vermögensgegenstände für einen gewissen Zeitraum parallel zueinander existieren. Praktische Probleme resultieren aus diesem Umstand in der Regel nicht, sofern sich die rechtsfähige Stiftung verpflichtet, in alle auf die Treuhandstiftung bezogenen Verpflichtungen des Treuhänders einzutreten.

Die Umwandlung einer Treuhandstiftung in eine rechtsfähige Stiftung ist eine Möglichkeit, die sich Stifter schon im Stiftungsgeschäft der Treuhandstiftung vorbehalten können. Treuhandstiftungen können bereits von vornherein als Übergangslösung konzipiert werden, die die Überführung in die Rechtsfähigkeit zu einem späteren Zeitpunkt, etwa mit dem Tode des Stifters, beinhaltet.

## III. Übertragung auf einen neuen Treuhänder

Die Übertragung der Treuhandstiftung auf einen neuen Treuhänder erhält die rechtliche Grundstruktur der Stiftung. Die Stiftung bleibt Treuhandstiftung, erfährt möglicherweise aber Veränderungen in den Organisationsabläufen, da die Verfahrensweisen des neuen Treuhänders abweichen können.

Grundlage der Übertragung einer Treuhandstiftung ist eine Übertragungs- und Treuhandvereinbarung zwischen altem und neuem Treuhänder, dem das Stiftungsgremium in der Regel ebenfalls zuzustimmen hat. In dieser Vereinbarung werden die Einzelheiten der Übertragung festgelegt, bei steuerbefreiten Stiftungen insbesondere die Verpflichtung des neuen Treuhänders, die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben zu beachten.

Die Satzung der Treuhandstiftung ist im Wege der Satzungsänderung an die neuen Gegebenheiten anzupassen. Die Zustimmung des bisherigen Treuhänders zur neuen Fassung der Stiftungssatzung ist in der Regel erforderlich, am zweckmäßigsten ist die Zustimmung bereits Bestandteil der Übertragungs- und Treuhandvereinbarung.

## F. DIE TREUHANDSTIFTUNG IM STEUERRECHT

Die Treuhandstiftung ist zwar nicht rechtsfähig, sie ist aber „steuerrechtsfähig“ als Körperschaftsteuersubjekt im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG (Zweckvermögen privaten Rechts).<sup>73</sup> Die Möglichkeit, ihre Steuerbefreiung zu erreichen, ergibt sich aus § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Sie wird als „Vermögensmasse, die nach dem Stiftungsgeschäft gemeinnützigen Zwecken

71 Hof, in: Seifart/von Campenhausen 2009, § 36, Rn. 30 ff.

72 Vgl. dazu Möller, ZEV 2007, S. 565 ff.

73 Ausführlich Hüttemann/Herzog, DB 2004, S. 1001 ff.

dient“ eingeordnet. Diese Einordnung ist gängige Praxis der Finanzverwaltung.<sup>74</sup> Der Bundesfinanzhof hat darüber hinaus klargestellt, dass die Treuhandstiftung steuerlich sogar Mitunternehmerin an einer Personengesellschaft sein kann.<sup>75</sup>

Nur vereinzelt wird in der Literatur die steuerrechtliche Eigenständigkeit der Treuhandstiftung vor dem Hintergrund der damit verbundenen besonderen steuerlichen Vorteile für den Stifter in Zweifel gezogen.<sup>76</sup> Richtigerweise ist allerdings von der steuerlichen Eigenständigkeit der Treuhandstiftung nur auszugehen, sofern eine wirtschaftliche Eigenständigkeit des Stiftungsvermögens gegeben ist. Die Eigenständigkeit kann sich dabei sowohl aus dem Umstand ergeben, dass die Treuhandstiftung über ein eigenes Gremium mit der Kompetenz zur Entscheidung über die Verwendung der Stiftungsmittel verfügt, als auch daraus, dass die Zwecke des Trägers überwiegend von den Zwecken der Treuhandstiftung abweichen.<sup>77</sup>

Es gibt im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung nur einige wenige steuerliche Besonderheiten in den drei Phasen Errichtung, Führung und Beendigung. Ein aktuelles Problem bezieht sich auf die Abgeltungssteuer für Treuhandstiftungen.

## I. Stiftungserrichtung

Die Formen der Errichtung einer Treuhandstiftung zu Lebzeiten als Schenkung unter Auflage oder als Treuhandvertrag werden seitens der Finanzverwaltung identisch behandelt. Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung der Steuerbefreiung vor, so können sowohl die Treuhandstiftung als auch der Stifter die damit verbundenen steuerlichen Vorteile nutzen.

Für den Stifter ist hier zunächst der Spendenabzug nach § 10b EStG relevant. Im Fall der Schenkung unter Auflage ist das nicht weiter bemerkenswert, entspricht die endgültige Weggabe von Vermögensgegenständen dem Regelfall einer Spende. Bei der Errichtung durch Treuhandvereinbarung ist dieser Umstand aber einen zweiten Blick wert, da in diesem Fall der Stiftungserrichtung der Stifter wirtschaftlicher Eigentümer des Stiftungsvermögens bleibt. Er kann den Treuhandvertrag insbesondere jederzeit durch Widerruf oder Kündigung aus der Welt schaffen. Folge einer Rückabwicklung an den Stifter selbst wäre allerdings, dass die Treuhandstiftung und ihr Stifter rückwirkend sämtliche Steuervorteile verlieren würden und die bisherigen Vorgänge, von der Dotation der Stiftung bis hin zur Vereinnahmung der Kapitalerträge, nachversteuert werden müssten. Die Aufhebung des Treuhandvertrages führt vor diesem Hintergrund in der Praxis daher nicht zu der Rückgabe des Stiftungsvermögens an den Stifter, sondern entweder zu der Übertragung der Stiftung auf einen anderen Treuhänder oder ihrer Überführung in die Rechtsfähigkeit. Die

Gewährung des Spendenabzugs für den Stifter ist daher auch bei der Errichtung durch Treuhandvereinbarung sachgerecht, solange das gestiftete Vermögen dauerhaft im steuerbefreiten Bereich verbleibt.

Über die Dotation des Grundstockvermögens einer Treuhandstiftung kann der Stifter neben dem allgemeinen Spendenabzug von bis zu 20 % des Gesamtbetrages seiner Einkünfte (§ 10 b Abs. 1 EStG) auch den ausschließlich für Stiftungen vorgesehenen Vermögenshöchstbetrag von bis zu 1 Mio. € (§ 10 b Abs. 1a EStG) steuerlich in Abzug bringen. Die letztgenannte, ausschließlich Stiftungen im Rechtssinne zustehende Abzugsmöglichkeit unterstreicht die Einordnung der Treuhandstiftung als vollwertige Stiftung durch die Finanzverwaltung. Steuerlich hat ein Stifter folglich mit der Errichtung einer Treuhandstiftung genauso große Vorteile wie mit der Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung.

Etwas anderes gilt allerdings für die Errichtung eines Stiftungsfonds. Trotz der buchhalterischen Trennung des Fondsvermögens vom sonstigen Vermögen des Treuhänders verneint das Steuerrecht die Eigenständigkeit des Fonds. Wichtigste Folge dieser Unterscheidung ist, dass Stiftern eines Stiftungsfonds der Stiftungshöchstbetrag nach § 10 b Abs. 1a EStG von bis zu 1 Mio. € grundsätzlich nicht zusteht. Lediglich bei der Errichtung in Trägerschaft einer steuerbefreiten Stiftung ist das anders, da auch Zustiftungen zu bestehenden Stiftungen von der Regelung des § 10 b Abs. 1a EStG erfasst sind.

Im Hinblick auf den Abzug nach § 10 b Abs. 1a EStG ist zudem zu beachten, dass dieser bei einer als Verbrauchsstiftung konzipierten Treuhandstiftung in Abhängigkeit von ihrer konkreten Ausgestaltung entfallen kann. Denn der Abzug nach Abs. 1a wurde nur deshalb geschaffen, um der besonderen Situation der Dotation eines Grundstockvermögens einer Stiftung Rechnung zu tragen. Im Vergleich zu Spenden sind in diesem Fall deutlich höhere Beträge erforderlich, die der Stifter über den herkömmlichen Spendenabzug in der Regel nicht annähernd in Abzug bringen kann. Bei der Dotation einer Verbrauchsstiftung sieht die Finanzverwaltung den gewünschten langfristigen Effekt aber nicht gegeben; sie ist bei einer kürzeren Lebensdauer vergleichbar mit der Zuwendung einer Spende und wird daher steuerlich wie eine solche behandelt. In Anlehnung an das Zeitfenster von zehn Jahren, in dem der Stiftungshöchstbetrag von bis zu 1 Mio. € in Abzug gebracht werden kann, sollte erst nach Ablauf dieses Zeitraums mit dem Verbrauch des Grundstockvermögens begonnen werden.<sup>78</sup>

Die Errichtung der Treuhandstiftung durch Verfügung von Todes wegen weist hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Errichtung keine Besonderheiten im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung auf. Die testamentarisch errichtete Treuhandstif-

74 Verfügung der OFD Frankfurt v. 30.8.2011, DB 2012, S. 204.

75 BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10 (NV).

76 Kirchhof 2012, § 10b, Rn. 53.

77 Ausführlich dazu Hüttemann, in: Die Treuhandstiftung 2012, S. 54 ff.

78 Str., vgl. Mecking/Thiesen, S&S 3/2012, S. 31.

tung entsteht steuerlich nicht erst mit der Übertragung des Stiftungsvermögens auf den Treuhänder, sondern bereits mit dem Erbfall.<sup>79</sup>

## II. Führung der Stiftung

Die tatsächliche Geschäftsführung der Treuhandstiftung muss wie bei der rechtsfähigen Stiftung den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben entsprechen.

### 1. Verwaltung durch den Treuhänder

Bei der Treuhandstiftung nimmt typischerweise der Treuhänder alle Verwaltungsaufgaben wahr. Diese sind bei steuerbefreiten Stiftungen stark geprägt von den Vorgaben der Finanzverwaltung, die die gemeinnützigkeitsrechtlich konforme Verwendung der Stiftungsmittel überprüft. Der Träger hat damit sicherzustellen, dass die Entscheidungen innerhalb der Stiftung so getroffen werden, wie es in der Stiftungssatzung festgelegt worden ist. Darüber hinaus hat er die Vergabe der Stiftungsmittel im Hinblick auf ihre gemeinnützigkeitsrechtliche Unbedenklichkeit zu überprüfen. Nicht zuletzt sind die Förderaktivitäten der Stiftung entsprechend der steuerrechtlichen Vorgaben zu dokumentieren.

Dazu sind die Sitzungen des Stiftungsgremiums zu protokollieren und die gefassten Vergabebeschlüsse nach diesen Vorgaben umzusetzen. Schließlich obliegt dem Treuhänder auch die Erstellung der Steuererklärung auf Grundlage der Jahresberichte der Stiftung. Die Finanzverwaltung prüft, ob die Voraussetzung für die Steuerbefreiung der Treuhandstiftung fortbesteht. Der Treuhänder hat die Tätigkeit der Stiftung umfassend zu dokumentieren und die Dokumente für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren aufzubewahren.

### 2. Die Rolle des Stiftungsgremiums

Zentrale Funktion des Gremiums einer Treuhandstiftung ist die Entscheidung über die Verwendung der Stiftungsmittel. Darüber hinaus wird das Gremium in der Regel auch an grundlegenden Entscheidungen wie die Änderung der Stiftungssatzung oder die Auflösung der Stiftung beteiligt. Da die steuerliche Verantwortung für die Entscheidungen des Gremiums beim Treuhänder liegt, ist es folgerichtig, wenn dieser Mitbestimmungsrechte im Gremium hat. Der Treuhänder sollte daher einen Vertreter in das Gremium der Treuhandstiftung entsenden, um die konkreten Fördermaßnahmen besser abstimmen zu können. Der Vertreter des Treuhänders hat zudem sicherzustellen, dass die den Treuhänder treffenden steuerlichen Belange bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt werden. Im Konfliktfall muss der Vertreter in der Lage sein, gemeinnützigkeitsschädliche Beschlüsse des Gremiums verhindern zu können. Ohnehin wäre der Treuhän-

der nicht verpflichtet, einen solchen Beschluss umzusetzen, da sich dieser bei einem Verstoß gegen die Satzung oder gesetzliche Vorgaben außerhalb des Vertragsverhältnisse zwischen Stifter und Treuhänder bewegen würde.

### 3. Mittelverwendung nach § 58 Nr. 1 AO

Mit der fehlenden rechtlichen Selbstständigkeit der Stiftung geht in der Regel die konzeptionelle Ausgestaltung als Förderstiftung einher. Treuhandstiftungen sind nicht in der Lage, eigenes Personal zu beschäftigen, so dass eine eigenständige operative Tätigkeit der Stiftung nur in wenigen Fällen denkbar ist. Typischerweise verwirklichen Treuhandstiftungen daher ihren Zweck über die finanzielle Förderung anderer steuerbefreiter Einrichtungen im Wege der Mittelbeschaffung i.S.v. § 58 Nr. 1 AO. Nach den Vorgaben der Finanzverwaltung darf eine steuerbefreite Körperschaft allerdings nur dann ihren Zweck nach § 58 Nr. 1 AO verfolgen, wenn diese Option ausdrücklich in die Satzung aufgenommen worden ist. Bei der Abfassung des Stiftungszwecks ist daher unbedingt auf die Berücksichtigung dieser Regelung zu achten.

### 4. Mittelverwendung nach § 58 Nr. 2 AO

Weiterhin können Treuhandstiftungen die Option des § 58 Nr. 2 AO nutzen. Nach dieser Vorschrift dürfen steuerbefreite Körperschaften andere steuerbefreite Einrichtungen institutionell fördern, auch wenn diese von der Stiftungssatzung abweichende steuerbegünstigte Zwecke verfolgen. Die Norm hat einen Ausnahmecharakter und setzt voraus, dass die Stiftung nicht „überwiegend“ in dieser Form fördert, d. h. zu mehr als dem hälftigen Gesamtbetrag in einem Jahr. Selbstverständlich müssen sich Treuhänder und Stiftungsgremium über die jeweilige Förderung einig sein. Im Ergebnis stellt diese Vorgehensweise im Einzelfall eine einfachere Alternative zu der einvernehmlichen Erweiterung der Satzungszwecke dar und ist bei Zustimmung des Stifters als unkritisch anzusehen. Nach dem Ableben des Stifters sollte die von der Satzung abweichende Mittelvergabe allerdings im Hinblick auf den tatsächlichen Stifterwillen streng überprüft werden.

## III. Beendigung der Treuhandstiftung

Für den Fall der Auflösung einer steuerbefreiten Stiftung muss jede Satzung entweder einen konkreten Anfallberechtigten nennen oder den späteren steuerbegünstigten Verwendungszweck genau festlegen, § 61 Abs. 1 AO. Der Anfallberechtigte muss in jedem Fall auch eine steuerbefreite Institution bzw. eine Körperschaft des öffentlichen Rechts sein, um der Vorgabe der dauerhaften Vermögensbindung im steuerbefreiten Bereich zu genügen.

Bei der Umwandlung einer Treuhandstiftung in eine rechtsfähige Stiftung ist das Gesamtvermögen der Treuhandstiftung auf die rechtsfähige Stiftung zu übertragen. Die gegebene buchhalterische Aufteilung des Gesamtvermögens der Treu-

79 BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10 (NV).

handstiftung in Grundstockvermögen, freie Rücklage und Stiftungsmittel muss dabei beibehalten werden. Die Finanzverwaltung überprüft insbesondere die unveränderte Übertragung der dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegenden Stiftungsmittel.

Die Übertragung der Treuhandstiftung auf einen neuen Treuhänder hält die Grundstruktur der steuerlichen Aufteilung des Gesamtvermögens der Stiftung aufrecht. Bei steuerbefreiten Stiftungen sollte der ausscheidende Treuhänder zudem eine Verpflichtung des neuen Treuhänders erwirken, die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben weiterhin zu beachten. Der neue Treuhänder hat die Stiftung bei dem für ihn zuständigen Finanzamt anzumelden.

#### IV. Treuhandstiftung und Abgeltungssteuer

Im Rahmen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 wurde das Problem beseitigt, dass die kontoführenden Banken trotz steuerlicher Freistellung der Treuhandstiftung und vorliegender Nichtveranlagungsbescheinigung die Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge einzubehalten hatten. Die Stiftungen wurden im Ergebnis auf das Erstattungsverfahren verwiesen, das zu einer Rückzahlung der einbehaltenen Steuer führte. Dieses Verfahren ist langwierig, bindet unnötig Ressourcen und führt zu großen Unsicherheiten im Rahmen der Liquiditätsplanung der Stiftung. Die Finanzverwaltung hatte aufgrund des Abweichens von Kontoinhaber (Stiftungsträger) und Steuersubjekt (Treuhandstiftung) auf der Einbehaltung der Abgeltungssteuer bestanden, da Gläubiger der Forderungen der Treuhänder als Konto- bzw. Depotinhaber ist und nicht die Treuhandstiftung.<sup>80</sup>

Die Regelung des § 44a Abs. 6 EStG wurde nunmehr ergänzt. Wenn ein Konto für eine steuerbefreite Treuhandstiftung auf den Namen des Treuhänders geführt wird und das Konto durch einen Zusatz zur Bezeichnung eindeutig sowohl vom übrigen Vermögen des anderen Berechtigten zu unterscheiden als auch steuerlich der Treuhandstiftung zuzuordnen ist, muss die Kapitalertragsteuer nicht abgeführt werden.

#### G. KURZ & KNAPP

Die Stärken der Treuhandstiftung liegen in ihren weit reichenden Gestaltungsmöglichkeiten, die insbesondere die Nutzung dieser Stiftungsform zu Lebzeiten des Stifters besonders attraktiv macht. Die Anpassung des Stiftungszwecks oder organisatorische Änderungen bis hin zur Umwandlung der Stiftung in eine rechtsfähige Stiftung kann sich der Stifter in der Vereinbarung mit dem Treuhänder vorbehalten. Mit der Treuhandstiftung vermeidet er das aus seiner fehlenden praktischen Erfahrung resultierende Risiko, bei der Konzeption der Stiftung falsche Weichenstellungen vorzunehmen, die sich

bei der rechtsfähigen Stiftung nicht mehr korrigieren lassen würden. Genau zu durchdenken hat der Stifter allerdings seine vertragliche Verbindung zum Treuhänder, die er im Regelfall auflösbar gestalten sollte. Auch in diesem Verhältnis empfiehlt es sich, zunächst einen Kennlernprozess zu durchlaufen und zu frühe Bindungen zu vermeiden. Die Treuhänder selbst sollten sich den Empfehlungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen folgend vor allem für eine größere Transparenz einsetzen, die unabdingbare Voraussetzung für eine breite Akzeptanz der Treuhandstiftung ist.

#### ZUM THEMA

**Andrick**, Bernd / **Suerbaum**, Joachim: Stiftung und Aufsicht, 2003

**Beuthin**, Volker / **Gummert**, Hans (Hrsg.): Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts: Band 5: Verein – Stiftung bürgerlichen Rechts, 2009

**Bundesministerium der Justiz** (Hrsg.): Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001 (NV)

**Bruns**, Patrick: Fiduziarische Stiftung als Rechtsperson, JZ 2009, S. 840-846.

**Buchna**, Johannes / **Seeger**, Andreas / **Brox**, Wilhelm: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl. 2010

**Burgard**, Ulrich: Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006

**Deutsches Stiftungszentrum** (Hrsg.): Die Treuhandstiftung. Ein Traditionsmodell mit Zukunft, 2012

**Ebersbach**, Harry: Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, 1972

**Fischer**, Michael: Dogmatik des unselbständigen Stiftungsgeschäfts unter Lebenden und Steuerrecht, in: Martinek, Michael / Rawert, Peter / Weitemeyer, Birgit (Hrsg.): Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, 2010, S. 73-91

**Fritsche**, Stefan: Grundfragen zur unselbständigen Stiftung des Privatrechts, ZSt 2008, S. 3-16

**Geibel**, Stefan J.: Treuhandrecht als Gesellschaftsrecht, 2008

**Herzog**, Rainer: Die unselbständige Stiftung des bürgerlichen Rechts, 2005

**Hopt**, Klaus J. / **Reuter**, Dieter (Hrsg.): Stiftungsrecht in Europa, 2001

**Hüttemann**, Rainer / **Herzog**, Rainer: Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen, in: DB 2004, S. 1001-1009

**Hüttemann**, Rainer / **Rawert**, Peter: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einföhrungsgesetz und Nebengesetzen. Buch 1. Allgemeiner Teil §§ 80-89 (Stiftungsrecht), 2011

**Kirchhof**, Paul: Einkommensteuergesetz. Kommentar, 11. Aufl. 2012

**Koos**, Stefan: Fiduziarische Person und Widmung – Das stiftungsspezifische Rechtsgeschäft und die Personifikation treuhänderisch geprägter Stiftungen, 2004

80 BMF-Schreiben v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, S. 94, Rz. 302.

**Küstermann**, Burkhard: Die Beendigung der vertraglichen Beziehung zwischen Stifter und Treuhänder, ZSt 2008, S. 161-167

**Küstermann**, Burkhard: Praktische Überlegungen des Stifters zur Gründung einer Treuhandstiftung, ZStV 2012, S. 67-71

**Liermann**, Hans, in: Campenhausen, Axel Freiherr von / Mecking, Christoph (Hrsg.): Geschichte des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 2002

**Mecking**, Christoph: Das Stiftungswesen in Rheinland-Pfalz. Kommentar zum Landesstiftungsgesetz, 2006

**Meyn**, Barbara: Gestaltungsspielraum vs. Stiftung?, ZStV 2012, S. 113-114

**Möller**, Senta: Die Überführung von Treuhandstiftungen in rechtsfähige Stiftungen, ZEV 2007, S. 565-569

**Mugdan**, Benno: Die gesammelten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, 1899

**Neuhoff**, Klaus: Die nicht-rechtsfähige Stiftung unter Lebenden als besonderes Rechtsproblem, ZSt 2008, S. 23-32

**Neuhoff**, Klaus: Stiftungen §§ 80-89 BGB, in: Soergel, Hans-Theodor (Begr.): Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. Band 1: Allgemeiner Teil, 13. Aufl. 2000

**Ohlmann**, Horst / **Preißler**, Reinhold: Die Stiftung als steuerliches Gestaltungs- und Finanzierungsinstrument, 2004

**Palandt**, Otto (Begr.): Bürgerliches Gesetzbuch, 71. Aufl. 2012

**Peiker**, Peter: Hessisches Stiftungsgesetz. Kommentar, 4. Aufl. 2009

**Reuter**, Dieter: Die unselbständige Stiftung, in: Campenhausen, Axel Freiherr von / Kronke, Herbert / Werner, Olaf (Hrsg.): Stiftungen in Deutschland und Europa, 1998, S. 203-228,

**Reuter**, Dieter: Juristische Personen, in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. Band 1. Allgemeiner Teil. 1. Halbband: §§ 1-240, 5. Aufl. 2006

**Schiffer**, K. Jan / **Pruns**, Matthias: Unselbständige Stiftung: Vermögensverwaltung und Genehmigungspflicht nach dem KWG, npoR 2011, S. 78-82

**Schlüter**, Andreas: Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, 2004

**Schmidt**, Karsten: „Ersatzformen“ der Stiftung – Unselbständige Stiftung, Treuhand und Stiftungskörperschaft, in: Hopt/Reuter 2001, S. 175-195

**Seifart**, Werner (Begr.) / **Campenhausen**, Axel Freiherr von (Hrsg.): Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009

**Seyfarth**, Sabine: Der Schutz der unselbständigen Stiftung, Gefahrenlagen, Schutzmöglichkeiten, Schutzlücken, 2009

**Stolte**, Stefan / **Schäfer**, Franz-Martin: Stiftung sucht Verwalter: Ratgeber zur Wahl des passenden Stiftungsverwalters, 2012 [Phineo]

**Wachter**, Thomas: Stiftungen – Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, 2001

**Weisheit**, Martina: Unselbständige Stiftung: Ab diesem

Zeitpunkt beginnt für sie bereits die Steuerpflicht, in: Stiftungsbrief 2012, S. 63-66

**Werner**, Almuth: Die Struktur der unselbständigen Stiftung. 1. Teil: Grundlegendes, ZSt 2008, S. 51-57

**Werner**, Olaf: Die Struktur der unselbständigen Stiftung. 2. Teil: Einzelprobleme, ZSt 2008, S. 58-62

**Werner**, Olaf / **Saenger**, Ingo (Hrsg.): Die Stiftung – Recht, Steuern, Wirtschaft, 2008

**Westebbe**, Achim: Die Stiftungstreuhand, 1993

**Wigand**, Klaus / **Haase-Theobald**, Cordula / **Heuel**, Markus / **Stolte**, Stefan: Stiftungen in der Praxis: Recht, Steuern, Beratung, 2. Aufl. 2009

**Wochner**, Georg: Die unselbständige Stiftung, ZEV 1999, S. 125-132

#### in Stiftung&Sponsoring

**Beder**, Bernd: Sicher? Die unselbständige Auflagenstiftung, S&S 4/2012, S. 26

**Feick**, Martin: Erstmals: BGH zur unselbständigen Stiftung. Zu ihrer Rechtsnatur und zu Anwendbarkeit des AGB-Rechts auf Treuhandverträge, S&S 3/2009, S. 48-50

**Benke**, Holger: 1 Million ist zu wenig. Kleinstiftungen und Stiftungsboom – ein Zwischenruf, S&S 4/2006, S. 30-31

**Grüner**, Franziska: Alles in einen Topf. Pool-Spezialfonds für Stiftungen, S&S 3/2010, S. 40-42

**Henß**, Olaf: Der Schein trügt. Die Treuhandstiftung ist keine dauerhafte Alternative zur selbstständigen Stiftung, S&S 6/2006, S. 22-23

**Herfurth**, Rudolf / **Kirmse**, Doreen: Die Stiftung öffentlichen Rechts, S&S RS 5/2003

**Mecking**, Christoph / **Weger**, Magda: Stiftungsverwaltungen: Verbundstiftungsmodelle zwischen Stifterbetreuung und Mittelbeschaffung – mit S&S Anbieter-Überblick, S&S RS 6/2006

**Mecking**, Christoph / **Thiesen**, Dirk Josef: Voller Einsatz. Zweckdienliches Stiftungsvermögen und sein Verbrauch, S&S 3/2012, S. 30-31

**Richter**, Andreas: Insolvenz von Stiftungen. Handlungspflichten und Haftungsregeln, S&S RS 3/2006

**Schmidt**, Marika / **Fritz**, Thomas: Die gemeinnützige nichtrechtsfähige Stiftung, S&S 5/2003, S.16-19

**Schmidt**, Wolf: Reputation. Ein zerbrechlicher Hebel der Stiftungsarbeit, S&S 2/2012, S. 20-22

#### DER AUTOR



**Rechtsanwalt Dr. Markus Heuel** ist Mitglied der Geschäftsleitung des DSZ – Deutsches Stiftungszentrum im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, Geschäftsführer der Deutschen StiftungsAkademie und Kommentator des nordrhein-westfälischen Landesstiftungsgesetzes, markus.heuel@stifterverband.de, www.stifterverband.de

## ANHANG: GRUNDSÄTZE GUTER VERWALTUNG VON TREUHANDSTIFTUNGEN (TREUHANDVERWALTUNGS-GRUNDSÄTZE)<sup>1</sup>

### I. Präambel

**I.1.** Die Gründung von gemeinwohlorientierten Stiftungen, ob rechtsfähig oder nicht, ist lebendiger Ausdruck von Freiheit und Verantwortung der Bürger. Unabhängig von der gewählten Rechtsform ist dieses bürgerschaftliche Engagement der Menschen zu begrüßen. Die Stifter erwarten, dass ihr Stifterengagement wirksam ist und langfristig Bestand hat.

**I.2** Jede Rechtsform bringt Besonderheiten im Hinblick auf die Stellung der Stifter, Stiftungsgremien und Behörden mit sich. Daher ergänzen und konkretisieren diese Treuhandverwaltungs-Grundsätze für die wachsende Zahl der Treuhandstiftungen die Grundsätze Guter Stiftungspraxis vom 11. Mai 2006. Sie richten sich an alle Anbieter von Treuhandleistungen unabhängig von ihrer Rechtsform oder Zielrichtung und dienen als Orientierung für Stifterinnen und Stifter.

**I.3** Die Treuhandstiftung weist folgende Besonderheiten und damit ein besonderes Schutzbedürfnis im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung auf:

- Sie bietet dem Stifter ein flexibles Gestaltungsmodell, das zwar weitgehend der rechtsfähigen Stiftung angenähert werden kann, und doch nach der Errichtung veränderbar ist;
- Sie unterliegt nicht der staatlichen Stiftungsaufsicht mit der Folge, dass der Verwaltungsaufwand geringer ist, sie aber auch eines besonders kompetenten und vertrauenswürdigen Treuhänders bedarf;
- Sie ist in die Verwaltung eines Treuhänders eingegliedert, so dass sie einem möglichen Verlustrisiko bei Insolvenz des Treuhänders ausgesetzt ist.

**I.4** Da der Treugeber mit der von ihm errichteten Stiftung über einen langen Zeitraum oder gar ewig wirken möchte, ist eine natürliche Person aufgrund ihrer Endlichkeit als Treuhänder nicht geeignet.

**I.5** Vertragliche Regelungen sind vor allem im Hinblick auf das Dreiecksverhältnis zwischen Treuhänder, Stifter (Treugeber) und Stiftungsgremien geboten, damit die Akteure die richtige Balance von Rechten und Pflichten finden.

**I.6** Zusätzlich ist das Spannungsverhältnis von Vermögenserhalt und Erwirtschaftung von Ertrag zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu beachten. Das Ziel der Verantwortlichen muss – wie auch bei den rechtsfähigen Stiftungen – darin bestehen, so viele finanzielle Mittel wie möglich für den gemeinwohlorientierten Zweck der Stiftung einzusetzen. Stiftungen sind keine Steuerspar- oder Altersvorsorgemodelle und sollten als solche auch nicht vermarktet werden.

**I.7** Vorstand und Beirat des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen haben diese Treuhandverwaltungs-Grundsätze als verbindliche Grundlage für das Handeln aller Treuhänder am 30. März 2012 verabschiedet. Sie gelten als das speziellere Regelwerk ergänzend zu den allgemeinen Grundsätzen Guter Stiftungspraxis.

**I.8** Es ist die Absicht des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, auf diese Weise die positive Wahrnehmung der gemeinwohlorientierten Treuhandstiftungen in der interessierten Öffentlichkeit zu unterstützen und das Vertrauen des Stifters in die Arbeit des Treuhänders zu stärken.

### II. Zum Begriff der Treuhandstiftung

**II.1** Auch gemeinwohlorientierte Treuhandstiftungen erfüllen den materiellen Stiftungsbegriff der Grundsätze Guter Stiftungspraxis. Synonym können sie als nicht-rechtsfähige, unselbständige oder fiduziarische Stiftungen bezeichnet werden. In diesen Treuhandverwaltungs-Grundsätzen wird ein praxisorientiertes Grundmodell beschrieben, so dass in der Regel auch Schenkungen unter Auflage gemeint sind.

**II.2** Ihre Gründung erfolgt durch Übertragung eines zweckgewidmeten Vermögens auf einen Treuhänder und zwar nach Wahl der Vertragspartner aufgrund eines Schenkungsvertrags unter Auflage, eines Auftrags oder eines Geschäftsbesorgungsvertrages zwischen dem stiftenden Treugeber und dem verwaltenden Treuhänder. Treuhandstiftungen können auch von Todes wegen errichtet werden.

**II.3** Sie unterscheidet sich von Sondervermögen und Zustiftungen insbesondere dadurch, dass sie ein eigenes Subjekt bildet.

### III. Grundsätze Guter Treuhandstiftungsverwaltung

#### III.1 Integrität und Rolle des Treuhänders

**III.1.1** Der Treuhänder stellt sich in den Dienst der vom Stifter gesetzten Zwecke und verwirklicht sie satzungsgemäß. Er respektiert die Eigenständigkeit der Stiftung und vermischt seine eigenen Ziele nicht mit denen der Stiftung, wengleich ähnliche oder gleiche gemeinnützige Zwecke sehr wohl verfolgt werden können. Dabei sieht er in allen seinen Handlungen die ideelle Ebene der Stiftung als wichtigsten Bezugspunkt.

**III.1.2** Der Stifter kann klar erkennen, welche Ziele der Treuhänder mit seinem Dienstleistungsangebot verfolgt, nämlich entweder die Stärkung seiner eigenen gemeinwohlorientierten Arbeit oder den Ausbau seiner gewerblichen Tätigkeit; beide Ziele sind legitim, aber differenziert zu betrachten.

**III.1.3** Der Treuhänder bewährt sich in seiner Rolle als Dienstleister für den Stifter und tritt daher selbst in der Außendarstellung hinter den Stifter und die Stiftung zurück. Er betont in seiner Öffentlichkeitsarbeit das wichtigste Motiv zur Gründung von gemeinwohlorientierten Stiftungen: den Wunsch, langfristig ein ideales Lebensthema auf der Basis eines gesellschaftlich und rechtlich anerkannten Zwecks zu verwirklichen.

**III.1.4** Der Treuhänder versteht sich als verantwortungsvoller Träger des gemeinwohlorientierten Stiftungs- und Stiftergedankens und damit als Teilnehmer an der Entwicklung eines leistungsfähigen, gesellschaftlich wertvollen Stiftungsektors in Deutschland.

#### III.2 Stifterwille und Autonomie der Treuhandstiftung

**III.2.1** Der Stifter kann zu Lebzeiten jederzeit die Satzung einschließlich der Stiftungszwecke im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben und des Stiftungsgeschäfts ändern.

**III.2.2** Der Treuhänder respektiert stets die Maßnahmen und Beschlüsse der insoweit berufenen Treuhandstiftungsgremien, soweit sie nicht mit zwingenden gesetzlichen Bestimmungen, den satzungsmäßigen und vertraglichen Vorgaben des Stifters und den vom Treuhänder vorab kommunizierten Rahmenbedingungen (z.B. in konfessioneller Hinsicht oder im Vermögensanlagekonzept) kollidieren.

**III.2.3** Dies gilt insbesondere auch für die Umgestaltung der Treuhandstiftung in eine rechtsfähige Stiftung. Im Zuge der Umgestaltung wird der Stifter als solcher für die rechtsfähige Stiftung – zumindest in deren Satzungspräambel – ausdrücklich genannt, insbesondere auch wenn diese von Todes wegen oder nach dem Tod des Stifters errichtet wird. Diesbezügliche Bestimmungen finden sich bereits in der Satzung und im Vertrag zur Errichtung der Treuhandstiftung.

**III.2.4** Bei Errichtung der Treuhandstiftung auf der Grundlage eines Geschäftsbesorgungsvertrages oder Auftrags gilt: Zu Lebzeiten kann der Stifter die im Treuhandvertrag vorzusehenden Gestaltungsrechte jederzeit ausüben. Für den Fall seines Todes enthält der Treuhandvertrag eine Bestimmung zur Ausübung der Gestaltungsrechte.

#### III.3 Organisation, Vermögensbewirtschaftung und Rechnungswesen

**III.3.1** Der Treuhänder verwaltet die in seine Obhut gegebenen Treuhandstiftungen entweder in einer eigenständigen organisatorischen Einheit oder grenzt die Verwaltung von Treuhandstiftungen transparent und klar von seinen anderen Tätigkeiten ab. Falls er als natürliche Person die Treuhandschaft ausübt, sorgt er rechtzeitig für eine geeignete Nachfolgeregelung.

**III.3.2** Der Treuhänder trennt bei der Rechnungslegung und Kontoführung strikt das eigene Vermögen vom verwalteten Treuhandvermögen.

**III.3.3** Der Treuhänder verfolgt als Vermögensanlageziel, das Stiftungsvermögen langfristig in seiner Leistungsfähigkeit zu erhalten und ausreichende Erträge im Einklang mit dem Stiftungszweck zu erwirtschaften, sofern der Stifter nichts anderes bestimmt hat.

**III.3.4** Der Treuhänder verantwortet die Vermögensverwaltung entweder unmittelbar selbst oder kontrolliert die externe Vermögensverwaltung in Hinblick auf Ertragsziele, Risikogehalt des Portfolios und Liquidität.

**III.3.5** Treuhandstiftungen wenden die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und/oder der doppelten Buchführung an, falls der Geschäftsbetrieb nicht unwesentlich ist. Auf der Ebene des Treuhänders ist zwingend zu bilanzieren.

**III.3.6** Zudem unterwirft sich der Treuhänder einer qualifizierten Prüfungspflicht, in der Regel durch einen Wirtschaftsprüfer, einen Prüfungsverband oder einen vereidigten Buchprüfer.

#### III.4 Gremien und ihre Kontrollbefugnis

**III.4.1** Geschäftsführung und Gremien sind entsprechend den nachfolgenden Bestimmungen klar voneinander getrennt.

**III.4.2** Der Treuhänder verankert wirksame Kontrollregeln und -gremien zum Ersten in der Stiftungssatzung oder im Gesellschaftsvertrag der eigenen Körperschaft. Zum Zweiten wirkt er im Zuge der Gründungsberatung

<sup>1</sup> Beschlossen von Vorstand und Beirat des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen am 30.3.2012; [www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/News\\_und\\_Wissen/Stiftungsgruendung/20120418\\_Treuhandverwaltungsgrundsaeetze.pdf](http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/News_und_Wissen/Stiftungsgruendung/20120418_Treuhandverwaltungsgrundsaeetze.pdf)

daraufhin, dass solche auf der Ebene der Treuhandstiftung in der jeweiligen Satzung oder im Treuhandvertrag geschaffen werden. Konkret bedeutet dies:

- Auf der Ebene der Treuhandstiftung ist die Entscheidung und Kontrolle über die Mittelverwendung durch ein eigenständiges Stiftungsgremium gewährleistet. Kernaufgaben des Stiftungsgremiums sind darüber hinaus die Kontrolle des Treuhänders (einschließlich der Geltendmachung von Ansprüchen ihm gegenüber), die Verabschiedung des Wirtschaftsplans, Entscheidungen von größerer finanzieller Tragweite und Beschlüsse über die Kündigung des Treuhandvertrags oder die Umwandlung der Treuhandstiftung in eine rechtsfähige Stiftung.
- Auf der Ebene des Treuhänders ist ein Aufsichtsgremium (z.B. Stifterrat, Aufsichtsrat oder Kundenbeirat) zu bilden. Diesem obliegt die Kontrolle der ordnungsgemäßen Geschäftsführung des Treuhänders (z.B. hinsichtlich der Anlagerichtlinien oder der Auswahl des Wirtschaftsprüfers) und wacht als Appellationsinstanz über die Einhaltung des Stifterwillens.

### III.5 Transparenz

**III.5.1** Jeder Treuhänder anerkennt Transparenz als Ausdruck seiner Verantwortung gegenüber dem Stifter, der Stifterfamilie und der Gesellschaft sowie als Mittel zur Vertrauensbildung. Er stellt daher der Öffentlichkeit im Wege eines im Internet frei zugänglichen Verzeichnisses alle von ihm verwalteten Treuhandstiftungen – sofern deren Stifter nicht widersprochen haben – mit ihrem Namen, der für eine Kontaktaufnahme geeigneten Adresse, dem Stiftungszweck, den Bewilligungsbedingungen und der Stiftungsgröße (Vermögen und/ oder jährliche Ausgaben für die Satzungszwecke) vor.

**III.5.2** Zudem stellt der Treuhänder seine wesentlichen Daten für ein noch zu schaffendes bundesweites Verzeichnis des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen zur Verfügung und erstellt einen jährlichen Geschäftsbericht zu seinen Aktivitäten und Ergebnissen.

**III.5.3** Soweit der Treuhänder nicht schon gesetzlich zur Auskunft verpflichtet ist, erhalten Interessenten und insbesondere die Stifter sowie die eingesetzten Aufsichtsgremien auf Anforderung rasch und vollständig eine adäquate Auskunft.

**III.5.4** Die mit der Gründung und der Verwaltung einhergehenden Kosten werden vom Treuhänder konkret benannt und sind für den kundigen Stifter verständlich. Der Treuhänder gibt Auskunft über einzelne pauschale Leistungspakete, den jährlichen Basispreis und sonstige Beratungs- und Betreuungskosten. Vermögensverwaltungskosten werden getrennt ausgewiesen.

**III.5.5** Der Treuhänder legt gegenüber dem Stifter offen, ob und mit welchen Dienstleistern er – möglicherweise aus berufsrechtlichen Gründen (Vorbehaltsaufgaben) – zusammen arbeitet. Diese Pflicht gilt zumindest im Hinblick auf die mit der Verwaltung des Treuhandvermögens beauftragten Dienstleister.

### III.6 Qualifikation des Treuhänders

**III.6.1** Die angemessene sachliche und personelle Ausstattung der Treuhandstiftungsverwaltung ist eine zentrale Voraussetzung für die Erfüllung der Stiftungszwecke.

**III.6.2** Der Treuhänder und seine Mitarbeiter erfüllen ein klares Anforderungsprofil und weisen die notwendige Sachkunde, Erfahrung und Unabhängigkeit auf. Dazu arbeiten sie in stiftungsspezifischen und fachbezogenen Netzwerken mit. Ihnen steht ausreichend Arbeitszeit zur Erfüllung der satzungsgemäßen und vertraglichen Pflichten zur Verfügung. Sie werden regelmäßig im Fachgebiet fortgebildet.

### III.7 Zur Vermeidung von Interessenkonflikten

**III.7.1** Auch für den Treuhänder und seine Mitarbeiter gelten die Bestimmungen der Grundsätze Guter Stiftungspraxis, dass sich niemand bei seinen Entscheidungen von eigenartigen Interessen leiten lassen darf und jeder die folgenden Regeln beachtet:

**III.7.1.1** Sie legen die Anhaltspunkte für einen Interessenkonflikt im Einzelfall unaufgefordert offen und verzichten von sich aus auf eine Beteiligung am Entscheidungsprozess, wenn dieser ihnen oder einer nahe stehenden Person einen unmittelbaren Vorteil (jenseits der vereinbarten Verwaltungskosten) oder Nachteil bringen kann. Auch persönliche oder familiäre Beziehungen zu den Fördersuchenden und zu Dienstleistungsunternehmen werden offen kommuniziert.

**III.7.1.2** Sie verzichten auf vermögenswerte Vorteile, die ihnen von interessierter Seite verschafft werden. Dies gilt auch dann, wenn die Verknüpfung von Vorteil und Gegenleistung nicht unmittelbar oder erst zukünftig zu erwarten ist.

**III.7.2** Im Hinblick auf die Tätigkeit von Vertretern des Treuhänders in den Gremien der Treuhandstiftung werden deren Aufgaben und Funktionen besonders sensibel gestaltet. In das Stiftungsgremium wird nur ein einziger Vertreter des Treuhänders berufen, der entweder Stimmrecht besitzt oder den übrigen Gremienmitgliedern rein beratend zur Seite steht. Falls die übrigen Gremienmitglieder ausscheiden, nutzt der Treuhandvertreter sein Stimmrecht nicht dazu aus, nur solche Personen zu Gremienmitgliedern zu berufen, die dem Treuhänder nahe stehen. Er verzichtet auf eine Beteiligung an der Entscheidung über eine Kündigung des Treuhandvertrages.

## IMPRESSUM

### Rote Seiten

### Stiftung&Sponsoring

**Das Magazin für Nonprofit-Management und -Marketing**  
Ausgabe 4 | 2012 · August 2012  
15. Jahrgang · ISSN 1438-0617

**Herausgeber:** Deutsches Stiftungszentrum im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft / Institut für Stiftungsberatung, Dr. Mecking & Weger

**Redaktion:** Dr. Christoph Mecking (Chefredakteur) V.i.S.d.P., Nicole Germeroth, Magda Weger

**Redaktionsbeirat:** Arndt P. Funken, Deutsche Bank AG (Frankfurt am Main) · Dr. Roland Kaehlbrandt, Stiftung Polytechnische Gesellschaft Frankfurt am Main · Ulrike Posch, Führungsakademie für Kirche und Diakonie (Berlin) · Dr. K. Jan Schiffer, Schiffer & Partner (Bonn) · Dr. Christoph Schumacher, Union Investment Institutional Property GmbH (Hamburg) · Harald Spiegel, Dr. Mohren & Partner (München) · Dr. Volker Then, CSI – Centrum für Soziale Investitionen der Universität Heidelberg · Linda Zurkinder-Erismann, Stiftungszentrum.ch (Bern)

### Verlag:

Stiftung&Sponsoring Verlag GmbH  
(Anzeigen-Service, Vertrieb, Herstellung, Sonderdrucke, Nachdrucke, Print)  
Möwenweg 20, 33415 Verl  
Tel. 05246 9219-0, Fax 05246 9219-99  
verlag@stiftung-sponsoring.de

### Abonnenten- und Leserservice:

Bleichestr. 305, 33415 Verl  
Tel. 05246 92510-0, Fax 05246 92510-10  
abo@stiftung-sponsoring.de

### Redaktion:

Eisenacher Straße 29a, 10781 Berlin  
Tel. 030 263 93 763, Fax 030 263 93 767  
redaktion@stiftung-sponsoring.de

### Online-Redaktion:

Björn Quäck, online@stiftung-sponsoring.de

### Leserbriefe:

an die Redaktion oder an echo@stiftung-sponsoring.de

### Produktion:

PER.CEPTO mediengestaltung  
Königstraße 28, 48366 Laer  
Tel. 02554 917921, Fax 02554 917922  
info@percepto.de

### Druck:

Lensing Druck – Westmünsterland Druck GmbH & Co. KG  
van-Delden-Str. 6-8, 48683 Ahaus

### Zitiervorschlag: S&S RS

### Verwendete Abkürzungen:

sind erklärt unter [www.stiftung-sponsoring.de/top/service.html](http://www.stiftung-sponsoring.de/top/service.html)

### Bezugsmöglichkeiten:

S&S erscheint sechsmal jährlich. Jahresabonnement 126,80 € inkl. MwSt. und Versand (Portopauschale Ausland), Einzelheft 22,00 € inkl. MwSt., zzgl. Versand; Nachlässe für Buchhandlungen/Bibliotheken (15 %), Redaktionen (20 %), Studierende (40 %) und jedes weitere Abonnement (50 %).

### Anzeigenpreise:

Gültige Liste vom 1.1.2012  
[www.stiftung-sponsoring.de/top/mediadaten.html](http://www.stiftung-sponsoring.de/top/mediadaten.html)

[www.stiftung-sponsoring.de](http://www.stiftung-sponsoring.de)

[www.stiftungsreport.de](http://www.stiftungsreport.de)





Deutsches  
Stiftungs-  
Zentrum

## Aktuelle Informationen und Trends rund um die Treuhandstiftung in einem Tagungsband



Die Publikation zur Fachtagung „**Die Treuhandstiftung – Ein Traditionsmodell mit Zukunft**“, die am 19. April 2012 in Berlin zu Ehren und zum Abschied von Dr. Ambros Schindler stattfand, erscheint in Kürze mit Fachaufsätzen u.a. von:

- Prof. Dr. Freiherr Axel von Campenhausen
- Prof. Dr. Stefan Geibel
- Prof. Dr. Rainer Hüttemann
- Dr. Ambros Schindler
- Prof. Dr. Andreas Schlüter

Ein kompakter Band, der in dieser Form erstmalig die Treuhandstiftung **umfassend** aus **historischer, steuer-** sowie **zivilrechtlicher** Sicht sowie im **internationalen Vergleich** betrachtet.

**Direkt bestellen per Fax: (0201) 8401-255**

Wir schicken Ihnen die Publikation zu.  
Es entstehen Ihnen keine Kosten.

Hiermit bestelle ich die Publikation „Die Treuhandstiftung – Ein Traditionsmodell mit Zukunft“.  
Bitte senden Sie diese an:

Vorname/Name

Institution

Straße

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum

Unterschrift

DSZ – Deutsches Stiftungszentrum GmbH  
im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft  
Barkhovenallee 1 · 45239 Essen  
stiftungszentrum@stifterverband.de  
www.deutsches-stiftungszentrum.de

**Stifterverband**  
für die Deutsche Wissenschaft