


Autor:	Dr. Reinhard Nacke, RA und FA für Steuerrecht
Datum:	11.09.2024
Quelle:	
Normen:	§ 80 BGB, § 10b EStG, § 5 KStG 1977, § 87 BGB, § 83c BGB ... mehr
Fundstelle:	AnwZert HaGesR 18/2024 Anm. 1
Herausgeber:	Günter Friedel, RA Dr. Karl von Hase, RA, FA für Handels- und Gesellschaftsrecht und FA für Internationales Wirtschaftsrecht, PLUTA Rechtsanwalts GmbH, Düsseldorf
Zitiervorschlag:	Nacke, AnwZert HaGesR 18/2024 Anm. 1

Grundzüge der rechtsfähigen Stiftung nach der Reform des Stiftungsrechts (Teil 1)

A. Einleitung und Überblick

2023 sind die für rechtsfähige Stiftungen (nachfolgend „Stiftung“ und „Stiftungen“) geltenden Bestimmungen des BGB und der Stiftungsgesetze der Länder erheblich erweitert worden. Dies führte zur Außerkraftsetzung entgegenstehender landesgesetzlicher Regelungen und in der Folge zu deren – noch nicht überall abgeschlossenen – Neufassung. Auch wenn wesentliche Regelungen ins BGB übernommen worden sind, bleiben die Landesgesetze¹ von Bedeutung. Sie sind nicht einheitlich, selbst soweit sie neu gefasst wurden (beispielhaft werden in dieser Abhandlung die Stiftungsgesetze von NRW und Mecklenburg-Vorpommern herangezogen). Sie enthalten nach wie vor Regelungen von erheblicher praktischer Bedeutung (vgl. z.B. § 6 Stiftungsgesetz NRW und § 4 des Stiftungsgesetzes MeckIVP zur jährlichen Berichtspflicht des Stiftungsvorstandes).

Die Stiftung ist eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person (§ 80 Abs. 1 Satz 1 BGB). Sie entsteht also, weil Stiftende bereit sind, einer neuen Organisation dauerhaft einen Teil ihres Vermögens zum Zwecke der Verfolgung bestimmter Zwecke zur Verfügung zu stellen.

Diese Bereitschaft sollte nicht geringgeachtet werden. Zwar kann der Stiftende die Zuwendungen gemäß § 10b Abs. 1 und 1a EStG innerhalb großzügig angesetzter Höchstgrenzen steuerlich vom Einkommen absetzen. Auch Erbschaftsteuer kann unter Umständen eingespart werden. Dennoch: Stiftungen sind kein Steuersparmodell. Das Geld steht den Stiftenden unwiderruflich nicht mehr zur Verfügung.

Die Zwecke der Stiftung können vielfältig sein.² Stiftungen müssen nicht gemeinnützig und damit gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigt sein; sie können auch auf das Wohlergehen der Angehörigen einer Familie gerichtet sein (Familienstiftung). Privatnützige und steuerbegünstigte Zwecke werden zunehmend in gemischten Familienstiftungen kombiniert.³ Sie können Einfluss auf die Politik nehmen wollen (im 2021 eingeführten Lobbyregister gibt es über 1.000 Einträge von „Stiftungen“, wobei hierin auch Einheiten wie die parteinahen „Stiftungen“ enthalten sind, die in Wirklichkeit eine andere Rechtsform aufweisen; vgl. hierzu fünf Absätze weiter). Sie können sich für die Interessen der Bürger einer Gemeinde einsetzen (Bürgerstiftung). Sie können offen oder insgeheim die Interessen eines Unternehmens fördern (unternehmensnahe Stiftungen wie die Robert Bosch Stiftung und die ALLIANZ Stiftung). Sie sind als für die Ewigkeit gedachte Rechtspersonen besonders geeignet, Ewigkeitsaufgaben zu übernehmen (RAG Stiftung).

Stiftungen können also fast als Allzweckwaffe bezeichnet werden. Aber es gibt Grenzen. Stiftungen dürfen nicht das Gemeinwohl gefährden, und das wird behördlich überwacht (§ 87 Abs. 2 Nr. 2 BGB).

Wichtiger in der Praxis als diese Grenze sind wirtschaftliche Beschränkungen. Da Stiftungen, von der Verbrauchsstiftung abgesehen, für die Ewigkeit gedacht sind, dürfen sie ihre Zwecke grundsätzlich nur

mit erwirtschafteten Erträgen verfolgen. Das sogenannte Grundstockvermögen muss erhalten bleiben (§ 83c Satz 1 BGB).

Die Stiftung bedarf anders als Personen- und Kapitalgesellschaften der behördlichen Anerkennung (§ 82 BGB). Sie unterliegt auch nach der Errichtung der behördlichen Aufsicht (vgl. z.B. § 4 Stiftungsgesetz MeckIVP und § 5 Stiftungsgesetz NRW).

Die Auflösung der Stiftung durch ihre Organe ist nur in Ausnahmefällen möglich und bedarf der behördlichen Genehmigung.

Zu unterscheiden von der Stiftung sind Gestaltungen, die eine gewisse Ähnlichkeit mit der Stiftung aufweisen, weil Stiftende ebenfalls ein Vermögen für einen bestimmten Zweck zur Verfügung stellen. Es wird ebenfalls ein Vermögen gestiftet, dieses wird nicht auf eine rechtsfähige Stiftung übertragen, sondern auf eine natürliche oder auch juristische Person. Diese agiert als Treuhänder auf der Grundlage eines schuldrechtlichen Vertrages (sog. unselbstständige Stiftung oder auch Treuhandstiftung⁴).

Es gibt auch eingetragene Vereine, GmbHs oder AGs, die sich „Stiftung“ nennen dürfen, weil sie einen dauerhaften Stiftungszweck, eine stiftungsgemäße Organisation und eine ausreichende Kapitalausstattung haben⁵. Als Beispiel sind die parteinahen Stiftungen wie die Heinrich Böll oder die Konrad Adenauer Stiftung zu nennen, die beide eingetragene Vereine sind.

All diese Gestaltungen weisen allerdings in der Regel eine Besonderheit nicht auf, die prägend ist für die rechtsfähige Stiftung. Wenn der im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gebrachte Wille eines Stiftenden auf die Errichtung einer sogenannten Ewigkeitsstiftung und auf die Verfolgung eines bestimmten Zwecks gerichtet ist, kann er/sie ziemlich sicher sein, dass sein Wille auch dann gilt, wenn andere bei der Stiftung das Sagen haben. Es gilt der Grundsatz der Unauflösbarkeit und das Primat des Stifterwillens (vgl. § 83 Abs. 2 BGB). Um bei anderen Gestaltungen Ähnliches zu erzielen, sind viele Kimmzüge erforderlich⁶.

Trotz der Vielseitigkeit: Auch wenn es ca. 25.700 rechtsfähige Stiftungen in Deutschland gibt, besetzt diese Rechtsform auf absehbare Zeit verglichen mit 600.000 eingetragenen Vereinen nur eine Nische. Immerhin wird die Zahl von 6.000 Aktiengesellschaften deutlich übertroffen⁷.

Bei den im Augenblick existierenden Stiftungen handelt es sich ganz überwiegend um solche gemeinnütziger Art. Familienstiftungen bewegen sich bezogen auf die Gesamtzahl im einstelligen Prozentbereich, sind bei den Neugründungen aber nicht mehr weit entfernt von den gemeinnützigen Stiftungen⁸.

Informieren kann man sich über die Rechtsverhältnisse von Stiftungen in den Stiftungsregistern der Länder. Diese genießen aber keinen öffentlichen Glauben (§ 10 Abs. 3 Stiftungsgesetz NRW; § 3 Satz 2 Stiftungsgesetz MeckIVP). Ein Stiftungsregister mit Publizitätswirkung wird es erst 2026 geben.

B. Die Rechtslage

I. Errichtung der Stiftung

Zur Entstehung der Stiftung sind das Stiftungsgeschäft und die bereits erwähnte Anerkennung erforderlich (§ 80 Abs. 2 BGB). Das Stiftungsgeschäft hat nach § 81 BGB zwei Bestandteile.

Zum einen die Satzung (mit mindestens Zweck, Namen, Sitz und Vorstand der Stiftung; bei der Verbrauchsstiftung kommt gemäß § 81 Abs. 2 BGB die Zeit dazu, für die die Stiftung errichtet wird, sowie Bestimmungen zur Verwendung des Stiftungsvermögens).

Auf den Inhalt der Satzung, insbesondere auf die Bestimmung des Stiftungszwecks, ist zweckmäßigerweise große Sorgfalt zu verwenden. Satzungsänderungen sind nur soweit möglich, als das dem Stiftungszweck dient (§ 85 Abs. 3 BGB). Änderungen des Stiftungszwecks sind sogar nur möglich, wenn der

Stiftungszweck nicht dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann, wenn er das Gemeinwohl gefährdet (§ 85 Abs. 1 BGB) oder bei Wegfall der Geschäftsgrundlage (§ 85 Abs. 2 BGB). Zum anderen ist die Widmung eines Vermögens für den Stiftungszweck Bestandteil des Stiftungsgeschäfts.

Die Satzung bedarf der Schriftform, aber nicht der notariellen Beurkundung, selbst dann nicht, wenn § 311b BGB gelten würde⁹. Das Stiftungsgeschäft kann ferner in einer Verfügung von Todes wegen enthalten sein (§ 81 Abs. 3 BGB).

Mit der Anerkennung entsteht die Stiftung. Die Anerkennung (und später die Aufsicht etc.) erfolgt durch die in den Landesgesetzen vorgesehene Behörde. In NRW sind dies die Bezirksregierungen (§ 2 Stiftungsgesetz NRW), in Mecklenburg-Vorpommern das für das Stiftungswesen zuständige Ministerium (§ 2 Stiftungsgesetz MeckIVP). Eine Eintragung in Stiftungsregister der Länder ist also nicht konstitutiv. Ebenso wenig die Übertragung des gewidmeten Vermögens.

Desungeachtet ist der Stifter nach der Anerkennung verpflichtet, der Stiftung das gewidmete Vermögen zur Verfügung zu stellen (§ 82a BGB).

Es besteht ein Rechtsanspruch auf Anerkennung (§ 82 BGB), wie auch die gesamte Stiftungsaufsicht als reine Rechtsaufsicht ausgestattet ist¹⁰. Bis zur Anerkennung vergehen in der Regel trotzdem einige Monate. NRW hat jetzt eine Frist von – grundsätzlich – sechs Monaten eingeführt (§ 4 Stiftungsgesetz NRW).

Streitpunkt ist bei kleineren Stiftungen oft die Höhe des Grundstockvermögens. Auch unter Fachleuten gehen die Ansichten darüber, wie hoch es sein muss, damit eine nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks (vgl. § 82 BGB) gewährleistet ist, weit auseinander. Ein Stiftungsberater nennt in diesem Zusammenhang eine Mio. Euro und bemängelt, dass zeitweise „jedes Stadttheater, jedes Hilfswerk ... seine Stiftung gegründet“ habe¹¹. Hessen verlangt für gemeinnützige Stiftungen mindestens 100.000 Euro und für Familienstiftungen 150.000 Euro. Der Bundesverband Deutscher Stiftungen setzt bewusst und wohl mit Recht keine Mindestsumme an, da es möglich sei, die Ziele auch mit einem relativ kleinen Grundstockvermögen zu realisieren. Auch dürfe nicht außer Acht bleiben, dass oft nachträglich zu Lebzeiten Stiftender oder von Todes wegen weitere Werte hinzukommen¹².

Tatsächlich hängt viel von der Kostenstruktur ab. Wenn der Vorstand ehrenamtlich tätig ist, wenn er die Vermögensverwaltung selbst in die Hand nimmt und keinen Vermögensverwalter einschaltet, wenn er keinen Steuerberater beschäftigt und das Konto bei einer Onlinebank führt, reicht bei einer gemeinnützigen Stiftung auch ein Stiftungsvermögen im fünfstelligen Bereich. Immerhin fließen ihr aufgrund der Befreiung von der Körperschaftsteuer die Erträge steuerfrei zu (wenn sich die ausschüttenden Rechtsträger im Inland befinden).

II. Verwaltung der Stiftung

Die Verwaltung der Stiftung muss in Deutschland erfolgen (§ 83 BGB). Erfolgt sie im Ausland und kann die Behörde die Verlegung des Verwaltungssitzes ins Inland anders nicht erreichen, soll die zuständige Behörde die Stiftung aufheben (§ 87a BGB).

Die Verwaltung hat sich inhaltlich an dem bei der Errichtung der Stiftung erkennbar gewordenen Willen des Stifters und notfalls an seinem mutmaßlichen Willen zu halten (§ 83 Abs. 2 BGB). Maßgeblich sind also in erster Linie die im Rahmen des Stiftungsgeschäftes getroffenen Entscheidungen (§ 83 Abs. 3 BGB). Über diese darf sich auch die Behörde nicht hinwegsetzen (§ 83 Abs. 2 BGB).

III. Das Stiftungsvermögen und Haftung des Vorstandes dafür

Das Stiftungsvermögen besteht aus dem Grundstockvermögen und dem sonstigen Vermögen (§ 83b Abs. 1 BGB), bei der Verbrauchstiftung nur aus dem sonstigen Vermögen. Das Grundstockvermögen wiederum setzt sich zusammen aus dem gewidmeten Vermögen, aus Vermögensteilen, die die Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt und aus Zustiftungen (§ 83b Abs. 2 BGB).

Das sonstige Vermögen, das insbesondere aus Nutzungen/Erträgen und Spenden generiert wird, steht dem Vorstand nach dem Gesetzeswortlaut nicht nur zur Verwendung für den Stiftungszweck zur Verfügung (§ 83c Abs. 1 Satz 2 BGB), sondern mit ihm „ist“ der Stiftungszweck, unmittelbar oder mittelbar, zu erfüllen (vgl. auch BT-Drs. 19/28173, S. 57 und für die gemeinnützige Stiftung § 55 Abs. 5 AO). Allerdings erlaubt das Gesetz dem Vorstand in § 83b Abs. 2 Nr. 3 BGB, Erträge zu Grundstockvermögen zu erklären¹³ Die gemeinnützige Stiftung muss allerdings § 62 Abs. 4 AO beachten, wonach dies nur im Jahr der Errichtung und den drei Folgejahren nicht steuerschädlich ist).

Das Grundstockvermögen als Ganzes muss erhalten werden. Das hindert den Vorstand nicht, Bestandteile umzuschichten, z.B. um einem geänderten wirtschaftlichen Umfeld Rechnung zu tragen¹⁴. Wenn bei der Umschichtung ein Zuwachs des Vermögens erzielt werden kann (weil z.B. ein den Buchwert übersteigender Preis erzielt wird), „kann“ die Stiftung diesen nach der ausdrücklichen Klarstellung durch § 83c Abs. 1 Satz 3 BGB für die Stiftungszwecke einsetzen, wenn die Satzung nichts anderes bestimmt und wenn die Erhaltung des Grundstockvermögens gesichert ist. Sie muss es nicht, und oft ist es auch nicht zu empfehlen. Die Kehrseite von Umschichtungsgewinnen sind Umschichtungsverluste. Um diese ausgleichen zu können, wird nicht selten eine Umschichtungsrücklage gebildet. Diese Praxis hat jetzt durch die Kannvorschrift zivilrechtlich eine gesetzliche Grundlage bekommen. Gemeinnützigkeitsrechtlich hatte die Finanzverwaltung bereits vorher grünes Licht gegeben (AEAO 2023 Nr. 32 zu § 55 AO).

Streitig ist in der Literatur, ob die Umschichtungsgewinne zum Grundstockvermögen oder zum sonstigen Vermögen gehören¹⁵. Wie oben ausgeführt, sind Umschichtungsgewinne und Umschichtungsverluste zwei Seiten ein und derselben Medaille und sollten daher nicht unterschiedlich qualifiziert werden. Da Umschichtungsverluste unstreitig das Grundstockvermögen mindern, sollten Umschichtungsgewinne es erhöhen¹⁶. Ungeachtet dessen sollten die Gewinne gesondert ausgewiesen werden, zumindest wenn die Satzung die Verwendung für die Stiftungszwecke nicht ausschließt.

Um der Gefahr vorzubeugen, dass das Grundstockvermögen über die Zeit schwindet, weil Umschichtungsverluste nicht mit früheren Umschichtungsgewinnen ausgeglichen werden (können), empfiehlt sich ggf. eine Satzungsbestimmung, nach der Umschichtungsgewinne nicht oder nur in zu definierendem Umfang ausgegeben werden dürfen.

Ausnahmsweise können vorübergehend auch (sonstige) Teile des Grundstockvermögens für die Verfolgung der Stiftungszwecke eingesetzt werden, wenn die Satzung oder eine von der Stiftungsbehörde gewährte Ausnahme das ermöglicht (§ 83c Abs. 2, 3 BGB). Das kann z.B. die Investition in eine Immobilie erleichtern. Die dies erlaubende Satzung muss allerdings bestimmen, dass das Grundstockvermögen in absehbarer Zeit wieder aufgefüllt wird (§ 83c Abs. 2 Satz 2 BGB).

Bei der Verwaltung der Stiftung bewegt sich der Vorstand in dem Spannungsfeld, mit dem Grundstockvermögen einerseits ausreichende Erträge zu erwirtschaften, damit der Stiftungszweck verfolgt werden kann, andererseits aber das Grundstockvermögen ungeschmälert zu erhalten, wie § 83c Abs. 1 BGB es verlangt.

Dieses Spannungsfeld schließt es gerade in Niedrigzinszeiten aus, ausschließlich oder ganz überwiegend sichere Bankengeld zu unterhalten. Andererseits ist es für den Vorstand riskant, auf spekulative Anlagen zu setzen. Zwar gilt für die Haftung des Vorstandes die Business Judgement Rule¹⁷ gemäß § 84 Abs. 2 BGB. Auch danach muss sich der Vorstand, will er eine Haftung für den Verlust von Grundstockvermögen vermeiden, vor einer Entscheidung angemessen informieren und auf der Grundlage der In-

formationen glauben dürfen, zum Wohl der Stiftung zu handeln. Der Vorstand muss also bei jeder Anlage eine Risikoanalyse vornehmen, will er vermeiden, dass eine solche später von der Stiftungsaufsicht vorgenommen wird (im Augenblick prüft die zuständige Bezirksregierung, ob sich die RAG Stiftung mit mehr als 180 Millionen Euro an Unternehmen der Signa Gruppe beteiligen durfte; die Staatsanwaltschaft Essen verneinte zwischenzeitlich eine Untreue des Vorstands).

Der Vorstand muss z.B. in NRW sogar damit rechnen, dass die Behörde eine Person bestellt, die als vertretungsberechtigte Person der Stiftung für diese Schadensersatzansprüche gegen den Vorstand geltend macht (§ 9 Stiftungsgesetz NRW).

Bei der gemeinnützigen Stiftung muss der Vorstand ferner die Grundsätze der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit (§§ 55-57 AO) im Auge behalten, um die steuerliche Privilegierung nicht zu gefährden.

Der Schwerpunkt der Anlage wird also auf laufende Erträge abwerfenden, aber eher sicheren Anlagen liegen (ETFs, sog. Stiftungsfonds, d.h. Fonds, die sich als stiftungsg geeignet bezeichnen, Aktien, Immobilien).

Der Beitrag wird in der nächsten Ausgabe fortgesetzt.

Fußnoten

- 1) Abrufbar unter www.stiftungen.org.
- 2) Vgl. zu den besonderen Ausprägungen Richter, Stiftungsrecht 2023, S. 381 ff.
- 3) Die Stiftung, Juni 2024, S. 15.
- 4) Vgl. hierzu Ellenberger in: Grüneberg, 83. Aufl. 2024, Vorb. v. § 80 BGB Rn. 12.
- 5) OLG Frankfurt, Beschl. v. 20.11.2000 - 20 W 192/00 - NJW-RR 2002, 176; Ellenberger in: Grüneberg, 83. Aufl. 2024, Vorb. v. § 80 BGB Rn. 14.
- 6) Vgl. Seyfarth, Der Schutz der unselbstständigen Stiftung, Diss., Jena 2007/2008.
- 7) ChatGPT-Anfragen vom 19.06.2024.
- 8) Auswertung einer Erhebung des Bundesverbands Deutscher Stiftungen durch Die Stiftung, Juni 2024, S. 14 f.
- 9) Ellenberger in: Grüneberg, § 81 BGB Rn 3.
- 10) Ellenberger in: Grüneberg, Vorb. vor § 80 BGB Rn. 16.
- 11) Zitiert nach Die Stiftung, Juni 2024, S. 16.

- 12) Die Stiftung, Juni 2024, S. 15.
- 13) Richter Godron, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2023, S. 271.
- 14) Ellenberger in: Grüneberg, § 83c BGB Rn. 2.
- 15) Zum Meinungsstand Vgl. Richter Godron, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2023, S. 272.
- 16) Ähnlich Richter Godron, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2023, wonach es aber wohl an der Stiftung sein soll, hierüber zu bestimmen.
- 17) Nacke/Gorna, AnwZert HaGesR 1/2020 Anm. 1; Nacke/Gorna, AnwZert HaGesR 2/2020 Anm. 2.