

Horst Ohlmann

Das neue Stiftungsrecht

Gesetzliche Neuerungen - steuerliche
und rechtliche Lösungsansätze



Kompaktwissen
Beratungspraxis

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2023 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: Juni 2023

DATEV-Artikelnummer: 35791/2023-06-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Die Rechtsform der rechtlich selbstständigen Stiftung bürgerlichen Rechts hat seit der Jahrtausendwende in der Beratungspraxis erheblich an Bedeutung gewonnen. Die wachsende Zahl von Stiftungen sowie die rege Öffentlichkeitsarbeit von Fachverbänden, z. B. dem Bundesverband Deutscher Stiftungen führten zu einer Vielzahl von Veröffentlichungen in Tageszeitungen, Für das Laienpublikum geschriebene Artikel selbst in manchen Fachzeitschriften für Handwerker, verstärkt durch die anhaltende mediale Diskussion im Zusammenhang mit der seit Jahren diskutierten Stiftungsrechtsreform, führen zu zahlreichen Anfragen an die Beraterschaft. Stiftungsgestaltungen mit ihren erbschaftsteuerlichen Besonderheiten im Bereich der gemeinnützigen oder familienbezogenen, privaten Stiftungen sowie der unternehmensverbundenen Stiftungen haben dazu geführt, dass eine Vielzahl von Nachfolgekonzepten sich der Rechtsform bedienen und diese in den letzten Jahren zunehmend in den Fokus steuerlicher und rechtlicher Berater geraten ist.

Die Stiftung lässt Raum für steuerliche und rechtliche Gestaltungen, die auch zu Lebzeiten der Stifter, insbesondere aber in der Vermögensnachfolge nicht nur für das klassische Leitbild des oder der Stifter – bebtigt, vermögend und ohne Erben – charmante Lösungen bietet.

Diese Beraterhinweise erscheinen im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der wohl umfassendsten Gesetzesreform des zivilen Stiftungsrechts des BGB sowie der darauffolgenden Änderungen der Landesstiftungsgesetze. Die nachfolgenden Ausführungen sollen rechtlichen und steuerlichen Beratern, deren Tagesgeschäft nicht in der Konzeption, Satzungsgestaltung und Umsetzung von Stiftungen besteht, einen Überblick über den aktuellen Regelungsrahmen geben.

Neben den zivilrechtlichen Besonderheiten der rechtsfähigen Stiftung, deren Neuregelungen im BGB sowie alternativer Gestaltungsmodelle, soll ein kurzer Überblick über das Stiftungssteuerrecht und das Spendengesetz, welche in den letzten Jahren an Komplexität gewonnen haben, dargestellt werden.

Dabei versteht sich von selbst, dass in einem Überblick der vorliegenden Art auf zahlreiche Detailfragen nicht eingegangen werden kann.

Nürnberg im Juni 2023

Horst Ohlmann

Hinweis

Soweit nachfolgend Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) zitiert werden, beziehen sich diese ausschließlich auf die ab 01.07.2023 geltenden Paragrafen.

Hinweis

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Der Inhalt im Überblick

1	Gesetzlicher Rahmen nach der Reform	9
1.1	Ausgangslage und Reformziele.....	10
1.1.1	Notwendigkeit der Reform	10
1.1.2	Gesetzgeberische Intention	10
1.1.3	Umfang der Neuregelungen.....	12
1.2	Stiftungstypen.....	13
1.2.1	Rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts	13
1.2.1.1	„Ewigkeitsstiftung“	14
1.2.1.2	Unzulässige Stiftungen.....	14
1.2.1.3	Verbrauchsstiftung	17
1.2.1.4	Teilverbrauchsstiftung (Hybridstiftung)	18
1.2.2	Rechtlich unselbstständige Stiftung.....	19
1.2.3	Familienstiftung	21
1.2.4	Unternehmensverbundene Stiftung.....	22
1.2.5	Doppelstiftung	23
1.2.6	Bürgerstiftung.....	24
1.2.7	Stiftergemeinschaften.....	24
1.2.8	Sonstige Stiftungstypen.....	25
1.2.8.1	Kirchliche Stiftungen	25
1.2.8.2	Stiftungen öffentlichen Rechts	26
1.2.9	Stiftungsersatzformen	27

2	Stiftungsgründung	28
2.1	Gesetzliche Vorgaben	28
2.2	Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung.....	28
2.2.1	Stiftungsgeschäft unter Lebenden	28
2.2.2	Stiftungssatzung	30
2.2.2.1	Zum Stiftungszweck	32
2.2.2.2	Der Name der Stiftung	32
2.2.2.3	Stiftungssitz	32
2.2.2.4	Bildung des Vorstands.....	33
2.2.3	Staatliche Anerkennung	34
2.2.4	Formerfordernisse	36
2.2.5	Zweck der Stiftung	37
2.2.5.1	Gemeinnützige Stiftung	37
2.2.5.2	Privatnützige Stiftung	38
2.2.6	Mögliche Satzungsänderungen bereits im Stiftungsgeschäft vorsehen	39
2.3	Stifterwille	40
2.4	Errichtung der Stiftung von Todes wegen	42
2.4.1	Allgemein	42
2.4.2	Formvorschriften	43
2.4.3	Anordnung der Dauertestamentsvollstreckung	45

3	Satzungsänderungen	47
3.1	Grundlagenänderungen	47
3.1.1	Vorgaben des Stifters im Stiftungsgeschäft.....	47
3.1.2	Einfache Satzungsänderung.....	48
3.1.3	Änderung „prägender Bestimmungen“	49
3.1.4	Zweckänderung	50
3.1.5	Umwandlung in eine Verbrauchsstiftung	51
3.2	Zulegung und Zusammenlegung	53
3.2.1	Voraussetzungen der Zulegung	54
3.2.2	Voraussetzungen der Zusammenlegung	54
3.2.3	Verfahren	55
3.2.4	Rechtsfolge	56
3.3	Beendigung Stiftung durch Auflösung oder Aufhebung	56
3.3.1	Auflösung der Stiftung.....	57
3.3.2	Auflösung kraft Gesetzes	57
3.3.3	Auflösung durch den Vorstand.....	58
3.3.4	Aufhebung durch die Stiftungsbehörde.....	58
3.3.5	Folge von Auflösung und Aufhebung.....	59

4	Stiftungsvermögen und seine Verwaltung	60
4.1	Stiftungsvermögen.....	60
4.1.1	Grundstockvermögen und sonstiges Vermögen.....	60
4.1.2	Grundsatz der Vermögenstrennung.....	63
4.1.3	Grundsatz der Kapitalerhaltung	63
4.1.4	Umschichtungsgewinne	64
4.1.5	Verbrauchsklauseln für besondere Fälle	64
4.1.6	Rücklagenbildung	65
4.1.7	Zeitnahe Mittelverwendung	66
4.2	Stiftungsorgane.....	66
4.2.1	Intention	66
4.2.2	Wesentliche Regelungen.....	66
4.2.2.1	Satzungsmäßige Haftungsbeschränkungen	66
4.2.2.2	Haftungserleichterung für ehrenamtliche Organmitglieder.....	67
4.2.2.3	Business Judgement Rule.....	67
4.2.2.4	Notmaßnahmen bei fehlenden Organmitgliedern	68
4.3	Stiftungsregister (ab 01.01.2026).....	69
4.3.1	Publizitätswirkung	69
4.3.2	Umfang der Eintragungspflicht.....	70
4.4	Stiftungsaufsicht	72
4.4.1	Aufgaben bei Errichtung der Stiftung	73
4.4.2	Laufende Aufgaben.....	74
4.4.3	Eingeschränkte Stiftungsaufsicht.....	74
4.5	Maßnahmen der Stiftungsaufsicht	75

5	Stiftungssteuerrecht	76
5.1	Besteuerung der steuerbegünstigten Stiftung und des Stifters	76
5.1.1	Steuerbegünstigte Zwecke	76
5.1.2	Weitere Voraussetzungen der Steuerbegünstigung	78
5.1.2.1	Erfordernis der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit	78
5.1.2.2	Weitere Anforderungen an die Satzung	79
5.1.2.3	Mustersatzung	79
5.1.3	Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und Ausnahmen.....	79
5.1.4	Besteuerung der Vermögensausstattung der Stiftung bei Errichtung oder späteren Zuwendungen.....	81
5.1.5	Laufende Besteuerung der steuerbegünstigten Stiftung.....	82
5.1.6	Die vier Sphären einer Stiftung	83
5.1.6.1	Ideeller Bereich.....	84
5.1.6.2	Vermögensverwaltung.....	84
5.1.6.3	Zweckbetrieb	85
5.1.6.4	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	85
5.1.7	Spende und Spender	86
5.1.7.1	Der Begriff der Spende.....	86
5.1.7.2	Steuerliche Auswirkung beim Spender – Geldspende	87
5.1.7.3	Steuerliche Auswirkung beim Spender – Sachspende	89
5.1.7.4	Nachweis der Zuwendung, Spendenhaftung.....	91
5.2	Besteuerung privatnütziger (Familien-)Stiftungen	91
5.2.1	Stiftungserrichtung.....	92
5.2.2	Besteuerung auf Stifterebene.....	93
5.2.3	Besteuerung auf Destinatärsebene	94
5.2.4	Laufende Besteuerung der Stiftung	94
6	Schlusswort	95

1

Gesetzlicher Rahmen nach der Reform

In den letzten Jahren hat der Gesetzgeber eine Fülle von Regelungen erlassen, die teilweise mit, teilweise ohne unmittelbaren Bezug zu Stiftungen erlassen worden sind, jedoch erhebliche Auswirkungen auf das Handeln von Stiftungen und deren Vorstände haben und dem Berater daher geläufig sein sollten.

Zu nennen wären beispielsweise

- das Geldwäschegesetz vom 23.06.2017 in der Fassung vom 25.06.2021, verbunden mit der Eintragungspflicht von wirtschaftlich Berechtigten und den Empfängern von Stiftungsleistungen in das Transparenzregister,
- das Erfordernis für Stiftungen, die nach dem 03.01.2018 Wertpapiere erwerben wollten, sich einen sog. LEI-Code (legal entity identifier), eine 20-stellige Kennziffer geben zu lassen,
- das Bundeslobbyregistergesetz vom 16.04.2021, welches mit Wirkung zum 01.01.2022 für Stiftungen, die politikberatend sind, eine Aufnahme in das Register erfordert
- diverse Landeslobbyregistergesetze, welche z. B. für das Land Bayern zum 01.01.2022 eine Registerpflicht vorsehen; andere Bundesländer kennen die Registerpflicht, ggf. auch in untergesetzlichen Normen, schon wesentlich länger,
- sowie das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021, verkündet im Bundesgesetzblatt am 22.07.2021, welches ab 01.07.2023 im Kraft trat.
- zahlreiche Änderungen der Abgabenordnung (AO) im Jahressteuergesetz 2020 sowie des Anwendungserlasses vom August 2021 sowie vom 14.01.2022, die u.a. gemeinnützige Stiftungen betreffen sowie die Erstellung eines Zuwendungsempfängerregisters gemäß § 60b AO ab 01.01.2024 runden dieses Bild ab.

1.1 Ausgangslage und Reformziele

Lange Jahre wurde über Notwendigkeit einer Vereinheitlichung des zivilen Stiftungsrechts, welches bis dahin in den §§ 80–88 BGB und in 16 Landesstiftungsgesetzen geregelt war, diskutiert. Immer wieder auftretende Unstimmigkeiten zwischen Stiftungswilligen und Landestiftungsbehörden über die Auslegung der unterschiedlichen Regelungen mündeten in einer allgemeinen Unzufriedenheit mit der geltenden Rechtslage. Nicht zuletzt die rege Lobbyarbeit des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, führte dazu, dass der Gesetzgeber den überfälligen Schritt in Angriff nahm.

1.1.1 Notwendigkeit der Reform

Aufgrund der vielen unterschiedlichen Regelungen in den Landesstiftungsgesetzen, verbunden mit einem weiten Auslegungsrahmen für die jeweiligen Stiftungsaufsichtsbehörden (von dem diese auch sehr rege Gebrauch machten), wurde nach Abschluss eines mehr als 20 Jahre dauernden Reformprozesses das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts am 24.06.2021 im Bundestag beschlossen. Der Bundesrat hat dem Gesetzesbeschluss am 25.06.2021 zugestimmt. Sodann ist das „Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes“ am 22.07.2021 im Bundesgesetzblatt verkündet worden. Das Gesetz ist zum 01.07.2023 in Kraft getreten.

1.1.2 Gesetzgeberische Intention

Die gesetzliche Neuregelung soll nach dem Willen des Gesetzgebers das Gesetz „zur weiteren Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und der Verwaltungspraxis der für die Stiftungsaufsicht zuständigen Behörden führen“. Für Stifter und Stiftungen soll das Stiftungsrecht übersichtlicher und verständlicher geregelt werden, ferner sollen zahlreiche Streitfragen geklärt und so mehr Rechtssicherheit für Stifter, Stiftungen, Mitglieder von Stiftungsorganen, die zuständigen Behörden und die Beraterschaft geschaffen werden. Nachdem der Bundesgesetzgeber nunmehr seine Regelungskompetenz auf dem Gebiet des Stiftungszivilrechts ausgeschöpft hat, sind entgegenstehende landesgesetzliche Regelungen gemäß Art. 31 GG nichtig.

Das Anerkennungsverfahren und die staatliche Stiftungsaufsicht wird in den neuen Landesstiftungsgesetzen geregelt, welche allerdings deutlich verschlankt werden, da stiftungszivilrechtliche Regelungen, aufgrund der umfassenden Ausübung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes in den Landesstiftungsgesetzen keinen Platz mehr haben. Landesgesetzlich geregelt werden ferner die Mittel zur Durchsetzung aufsichtsrechtlicher Beanstandungen und die Zuständigkeit von Behörden für Anerkennung und Genehmigungen von Satzungsänderungen etc..

Insgesamt sorgt das neue Recht für ein Mehr an Rechtssicherheit für den Stifter und die Stiftung. Auch werden die bislang in Einzelfällen teilweise seltsamen „Auslegungsbüten“ des Stiftungszivilrechts durch einzelne Landesaufsichtsbehörden mit der Zeit zurückgehen. Hierzu wird auch eine in absehbarer Zeit zu erwartende Vereinheitlichung der Rechtsprechung beitragen.

Durch die Ermöglichung der Umgestaltung von Stiftungen, die aufgrund der zum Zeitpunkt des Gesetzgebungsverfahrens herrschenden Niedrigzinsphase zum Teil erhebliche Vermögensverluste erlitten haben, soll der wirtschaftlichen Notlage vieler kleinerer Stiftungen Rechnung getragen werden.

Nicht zuletzt durch Einführung eines amtlichen, bundeseinheitlichen Stiftungsregisters wird dem Wunsche vieler Akteure zu besserer Transparenz Rechnung getragen.

Die mehrfach geforderte Vereinheitlichung aller stiftungsrechtlichen Regelungen, insbesondere auch im Bereich der Rechnungslegung, hat der Gesetzgeber bewusst nicht umgesetzt.

Grund hierfür sind die vielfältigen und zum Teil erheblich unterschiedlichen Strukturen und Kapitalausstattungen der Stiftungen:¹

- ca. 36,3 % aller Stiftungen haben einen Kapitalstock von unter 100.000 Euro,
- ca. 46,6 % aller Stiftungen haben einen Kapitalstock von 100.000 Euro bis unter 1 Million Euro,
- ca. 14,2 % aller Stiftungen haben einen Kapitalstock von 1 Million bis unter 10 Millionen Euro,
- ca. 2,9 % Stiftungen sind mit mehr als 10 Millionen Euro Vermögen ausgestattet.

Den Forderungen, diese unterschiedliche und in ihren Strukturen höchst vielfältige Stiftungslandschaft (häufig mit Laien besetzte Vorstände) den Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuches zu unterstellen, hat der Gesetzgeber zurecht nicht nachgegeben.

Es ist zu betonen, dass die Regelungen der §§ 80 ff. BGB ausschließlich für **rechtsfähige Stiftungen** gelten. Nicht rechtsfähige Stiftungen und Stiftungsersatzformen sind hiervon nicht betroffen. Auch eine Analogie zu den Regelungen des BGB ist nicht zulässig.

1.1.3 Umfang der Neuregelungen

Mit den ab 01.07.2023 geltenden Regelungen sollte das Stiftungsrecht nicht grundlegend geändert werden. Stiftungen können zu jedem rechtmäßigen Zweck als eigenständige juristische Personen des Privatrechts errichtet werden. Sie werden mit ihrer Errichtung vom Stifter unabhängig. Die Stiftung „gehört“ nicht dem Stifter, sondern ist eine vom Stifter unabhängige eigenständige juristische Person. Das auf die Stiftung übertragene Vermögen ist nicht mehr Teil des Vermögens des Stifters. Vielmehr ist es dauerhaft zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden.

Hat sich der Stifter im Stiftungsgeschäft und der Satzung bestimmte Rechte eingeräumt oder hat er sich die Mitgliedschaft in Stiftungsorganen vorbehalten, handelt er, auch wenn er seine Rechte ausübt, lediglich

¹ Quelle: Datenbank Deutscher Stiftungen, Stand März 2022, Bundesverband Deutscher Stiftungen

als Organ oder Mitglied eines Organs der Stiftung. Seine Organrechte kann er nicht im eigenen Interesse wahrnehmen. Vielmehr hat er diese ausschließlich im Interesse der Stiftung ausüben.

Der Stifterwille zum Zeitpunkt der Gründung der Stiftung ist maßgeblich für jegliches Handeln der Organe sowie für das Verwaltungshandeln der Stiftungsbehörden.

1.2 Stiftungstypen

Als „Stiftung“ werden viele verschiedene Rechtsformen bezeichnet. Aufgrund der Vielfalt der existierenden Stiftungstypen und – formen erscheint es angebracht, nachfolgend einen Überblick über die in der Praxis relevantesten Stiftungstypen und -gestaltungen aufzuzeigen.

1.2.1 Rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts

Die rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts ist eine besondere Rechtsform die keine Mitglieder, Gesellschafter, Aktionäre oder Genossen hat.

Vielmehr ist die rechtsfähige Stiftung eine Vermögensmasse, die eine eigene Organisationsstruktur (Vorstand, gegebenenfalls weitere Gremien wie Stiftsrat und/oder Kuratorium) hat, die mithilfe der Erträge aus der Anlage des Vermögens oder aus sonstigem Vermögen und Zuwendungen die ihr vom Stifter vorgegebenen Zwecke erfüllt.

Die Stiftung ist in § 80 BGB gesetzlich definiert wie folgt:

§ 80 Abs. 1 BGB

- (1) Die Stiftung ist eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. Die Stiftung wird in der Regel auf unbestimmte Zeit errichtet, sie kann aber auch auf bestimmte Zeit errichtet werden, innerhalb derer ihr gesamtes Vermögen zur Erfüllung ihres Zwecks zu verbrauchen ist (Verbrauchsstiftung).