

# STIFTUNGEN VON FAMILIENUNTERNEHMEN NACH DER STIFTUNGSRECHTSREFORM

## VEREINHEITLICHUNG DER REGELUNGEN UND EINFÜHRUNG EINES BUNDESWEITEN ELEKTRONISCHEN STIFTUNGSREGISTERS

VON DR. MICHAEL BREYER

### ABSTRACT

Der Gesetzgeber hat am 16. Juli 2021 eine umfassende Reform des Stiftungsrechts verabschiedet, die am 1. Juli 2023 in Kraft treten und auch für bereits bestehende Stiftungen gelten wird. Wesentliche Anliegen der Reform sind die Beseitigung des bisherigen Nebeneinanders von bundes- und landesrechtlichen Regelungen mit Vereinheitlichung des Stiftungsrechts im Bürgerlichen Gesetzbuch und die Einführung eines bundesweiten elektronischen Stiftungsregisters.

### I. Einführung

Ob es ratsam ist, für die Unternehmensnachfolge eine Stiftung zu gründen, sollte immer abhängig von den Umständen, Werten und Zielen der jeweiligen Familie und ihres Unternehmens entschieden werden, ohne dass dabei steuerliche Gründe ausschlaggebend sein sollten.<sup>1</sup> Wenn die Grundsatzentscheidung für eine Stiftung gefallen ist, bietet das deutsche Stiftungsrecht auch nach der Stiftungsrechtsreform einen grundsätzlich gut geeigneten Rahmen, um eine passgenaue, auf die jeweiligen Bedürfnisse zugeschnittene Stiftung zu gestalten (dazu Ziffer II. bis VII.), wobei die Stiftungsrechtsreform spätere Änderungen der Stiftungssatzung nur noch restriktiver als bislang erlaubt (dazu Ziffer VIII.) und mit der künftig gebotenen Veröffentlichung der Stiftungssatzung im Stiftungsregister erhöhte Transparenzanforderungen gelten (dazu Ziffer IX.). An den steuerlichen Rah-

menbedingungen für Stiftungen ändert die Stiftungsrechtsreform nichts (dazu Ziffer X.).

### II. Freie Festlegung des Stiftungszwecks

Nach § 80 Abs. 1 BGB n.F. ist die Stiftung „eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person“. Der Stifter kann also den Zweck seiner Stiftung weiterhin frei bestimmen und auch mehrere Zwecke in einer Stiftung kombinieren (z.B. Unterstützung der Unternehmerfamilie, Förderung von Mitarbeiterkindern, Vergabe von Spenden etc.). Diese Gestaltungsfreiheit wird jedoch durch das Steuerrecht eingeschränkt, wenn die Stiftung die gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuerbefreiungen (§§ 51 ff. AO) beanspruchen möchte, wozu sie ausschließlich steuerbegünstigte Zwecke verfolgen darf, oder die Stiftung in der Erbschaftsteuerklasse I errichtet werden soll, wozu der Kreis der Destinatäre auf den Ehegatten und die Abkömmlinge des Stifters beschränkt sein muss (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Möchte daher der Stifter privatnützige und gemeinnützige Zwecke verfolgen, liegen in der Regel die Gründung mehrerer Stiftungen und ihre Verbindung in einem Doppelstiftungsmodell nahe.<sup>2</sup>

1 Zur Rolle von Stiftungen in der Nachfolgeplanung Hennerkes/Kirchdörfer (2015): Die Familie und ihr Unternehmen, S. 276 ff.; Breyer (2018): Gesellschafterkompetenz, FuS, Sonderausgabe 2018, S. 22 ff.

### INHALT

- I. Einführung
- II. Freie Festlegung des Stiftungszwecks
- III. Mehrzweckstiftung als Alternative zu Doppelstiftungsmodellen
- IV. Keine Besonderheiten für unternehmensverbundene Stiftungen
- V. Freie Gestaltbarkeit der Corporate Governance der Stiftung
- VI. Sonderrechte des Stifters
- VII. Vermögensausstattung und Umschichtungsgewinne
- VIII. Änderungen der Stiftungssatzung und Auflösung der Stiftung
- IX. Stiftungsregister
- X. Keine Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen
- XI. Handlungsbedarf bei bestehenden Stiftungen und Testamenten mit Stiftungen von Todes wegen

### III. Mehrzweckstiftung als Alternative zu Doppelstiftungsmodellen

Soll hingegen die Unterstützung der eigenen Abkömmlinge mit anderen privatnützigen Zwecken kombiniert werden, kann es sich lohnen, über die Gründung nur einer Stiftung und damit über einen bewussten Verzicht auf die Steuerklasse I beim Gründungsvorgang nachzudenken. Der Stifter ist damit freier und flexibler in der Ausgestaltung seiner Stiftung. Wenn die Verschonungsregeln für Betriebsver-

2 Kirchdörfer (2020): WIFU Praxisleitfaden Stiftungen von Familienunternehmen, S. 22.

mögen wie häufig dazu führen, dass die Stiftung weitestgehend schenkungsteuerbefreit gegründet werden kann, hat die Steuerklasse I ohnehin nur Bedeutung, wenn die siebenjährigen Wohlverhaltensregeln (Lohnsummenregelung; Behaltensfrist) nicht eingehalten werden, wobei die damit verbundenen Risiken wiederum durch ein Recht zum Widerruf der Unternehmensübertragung auf die Stiftung begrenzt werden können. Für spätere Zustiftungen, die immer Steuerklasse III unterliegen, und die Erbersatzsteuer, die sich stets nach Steuerklasse I bemisst (§ 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG), macht die Steuerklasse bei der Stiftungsgründung dagegen keinen Unterschied. Der Stifter könnte in einer solchen Mehrzweckstiftung also beispielsweise die Versorgung seiner Familie mit der Förderung von Mitarbeiterkindern und der Unterstützung lokaler Initiativen und Vereine verbinden. Denkbar wäre aber etwa auch, dass mehrere Geschwister gemeinsam eine Familienstiftung gründen, ihre Gesellschaftsanteile in die gemeinsame Familienstiftung einbringen und innerhalb der Stiftung dann „ihren Anteil“ über organisatorisch verselbstständigte Stiftungs-Untervermögen getrennt verwalten. Eine solche gemeinsame Familienstiftung hat auch den Vorteil, dass sie bei Wegfall eines Familienzweigs mit den Angehörigen der anderen Zweige als Destinatären fortgeführt werden kann, ohne dass es zu einer schenkungsteuerlichen Neugründung (vgl. R E 2.3 Abs. 4 Satz 2 ff. ErbStRL 2019) kommt.<sup>3</sup>

#### IV. Keine Besonderheiten für unternehmensverbundene Stiftungen

Auch nach der Stiftungsrechtsreform ist es ohne Weiteres zulässig, dass der Stifter seine Beteiligung am Familienunternehmen als einziges Vermögen auf eine Stiftung überträgt und mit der Stiftungsgründung auch das Ziel verfolgt, das Familienunternehmen möglichst auf Dauer zu erhalten. In der Literatur wird zwar mit ordnungspolitischen Argumenten seit Langem grundsätzliche Kritik gegen solche Stiftungen vorgebracht.<sup>4</sup> Diese Stimmen haben sich jedoch auch in der Stiftungsrechtsreform zu Recht nicht durchgesetzt.

Unzulässig wäre es nur, wenn die Tätigkeit der Stiftung nicht über die Erhaltung und Mehrung des eigenen Vermögens hinausgeht. Dieses traditionelle Verbot der Selbstzweckstiftung soll nicht nur für entsprechend eng formulierte Stiftungssatzungen, sondern auch für Stiftungen gelten, deren Tätigkeit sich faktisch auf die Führung und Erhaltung des Familienunternehmens beschränkt („verdeckte Selbstzweckstiftung“). Allerdings bejahen die stiftungsbehördliche Praxis und herrschende Meinung verdeckte Selbstzweckstiftungen nur in Missbrauchsfällen, in denen weitere Zwecke nur vorgeschoben sind, ohne tatsächlich verfolgt zu werden.<sup>5</sup> Aus dem Missbrauchstatbestand lässt sich nach richtiger Ansicht aber etwa keine stiftungsrechtliche Vorgabe ableiten, dass Mindestausschüttungen an die Destinatäre quotale zu den Unternehmensgewinnen erfolgen müssten. Es wäre kaum nachvollziehbar, wenn das Stiftungsrecht eine vom Stifter gewünschte Fortsetzung familiärer Traditionen der Sparsamkeit in Fragen der privaten Lebensführung untersagen wollte. Die Stiftungsrechtsreform hat hieran nichts geändert.

Bereits nach bisher herrschender Ansicht war es unzulässig, Stiftungen (nur) mit dem Zweck zu gründen, die Rolle des geschäftsführenden persönlich haftenden Gesellschafters in einer Kommanditgesellschaft zu übernehmen, da für diesen Zweck kein Vermögen benötigt werde (sogenanntes Verbot der reinen Funktionsstiftung).<sup>6</sup> Die Gesetzesbegründung zum neuen Stiftungsrecht hat diese Auffassung nunmehr ausdrücklich bestätigt.<sup>7</sup> Allerdings hat der Gesetzgeber trotz entsprechender Anregungen aus der Wissenschaft bewusst davon abgesehen, im deutschen Stiftungsrecht die Übernahme der persönlichen Haftung in Personenhandels-gesellschaften generell zu verbieten, wie dies etwa im österreichischen oder – mit Ausnahmen – im liechtensteinischen Stiftungsrecht der Fall ist.<sup>8</sup> Nach richtiger Auffassung kennt das Stiftungsrecht damit weiterhin kein grundsätzliches Verbot, Stiftungen bei ihrer Gründung mit einer Beteiligung als Komplementär einer KG oder Gesellschafter einer OHG bzw. GbR auszustatten oder solche Beteiligungen später zu

<sup>3</sup> Hierzu und zu weiteren Beispielen Breyer (2020): PU Praxis der Unternehmensnachfolge (IWW), Fachbeitrag „Unternehmensnachfolge und Stiftung“ vom 26.10.2020.

<sup>4</sup> Besonders ausgeprägt in Fortführung der Ansichten von D. Reuter etwa die Fundamentalkritik bei Weitemeyer, in: MüKo BGB, 9. Aufl. 2021, § 80 Rn. 202ff.; § 81 Rn. 14, die es für unzulässig hält, wenn der „Zweck der Unternehmensführung oder -sicherung im Geist des Gründers offen oder verdeckt neben einen gemeinnützigen oder privatnützigen Zweck“ tritt.

<sup>5</sup> Jakob/M. Uhl, in: BeckOGK, Stand: 1.10.2020, Rn. 479 ff.

<sup>6</sup> Jakob/M. Uhl, in: BeckOGK, Stand: 1.10.2020, Rn. 489 ff.

<sup>7</sup> Begr. RegE, S. 49: „Auch wenn für die Erfüllung eines Zwecks die Nutzung eines Vermögens nicht erforderlich ist, wie etwa für die Übernahme der Komplementärstellung in einer Personenhandels-gesellschaft („Stiftung & Co. KG“), kann dieser Zweck nicht in der Rechtsform der Stiftung verfolgt werden.“ Ebenso bereits die Begr. des RefE und der zweite Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 27.2.2018.

<sup>8</sup> Für die Empfehlung eines Verbots etwa die Stellungnahme von Weitemeyer an den Rechtsausschuss des Bundestags vom 4.5.2021 unter II.1.

erwerben. Entscheidend ist allein, ob mit einer solchen Beteiligung eine reine Funktionsstiftung begründet oder ob im Verhältnis zu den wirtschaftlichen Vorteilen ein unverantwortbares Risiko eingegangen wird, sodass nach § 82 BGB die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks nicht gesichert erscheint bzw. – bei einem Beteiligungserwerb nach Gründung der Stiftung – der Erwerb gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Vermögensverwaltung verstößt.

## V. Freie Gestaltbarkeit der *Corporate Governance* der Stiftung

Auch nach dem neuen Stiftungsrecht bestimmt sich die Verfassung einer Stiftung nach dem Stiftungsgeschäft und der Stiftungssatzung, soweit das Stiftungsrecht keine zwingenden Vorgaben macht. Dieses Prinzip der Stifterfreiheit ermöglicht es Stiftern, die Corporate Governance und die entscheidende Frage, wie und mit wem die Stiftungsorgane besetzt werden, nach ihren individuellen Zielen und Vorstellungen festzulegen. Der Referentenentwurf zum neuen Stiftungsrecht wollte diesen Grundsatz allerdings noch umkehren und in Anlehnung an das Aktienrecht regeln, dass die Satzung von den Vorgaben des Stiftungsrechts nur abweichen kann, wenn das Gesetz dies ausdrücklich zulässt. Dieser Ansatz hat sich glücklicherweise ebenso wenig durchgesetzt wie Anregungen aus der Wissenschaft, unternehmensverbundenen Stiftungen zwingend einen Aufsichtsrat nach dem aktienrechtlichen Muster vorzuschreiben.

Zwingend erforderlich ist nach dem Stiftungsrecht damit auch weiterhin nur ein Vorstand als gesetzliches Vertretungsorgan der Stiftung. Im Übrigen kann die Stiftungssatzung frei festlegen, ob der Vorstand aus einer oder aus mehreren Personen besteht, ob es neben ihm weitere Stiftungsorgane gibt und welche Aufgaben und Kompetenzen diese haben. In der Regel wird es sich empfehlen, neben dem Vorstand ein Aufsichtsorgan zu etablieren. Dieses Aufsichtsorgan kann auch so stark gemacht werden, dass es – wie etwa der Verwaltungsrat einer monistischen SE oder einer Schweizer Aktiengesellschaft – gegenüber dem Vorstand weisungsbefugt ist. Die Stiftungssatzung kann auch

vorsehen, dass einzelne oder alle Vorstandsmitglieder zugleich Mitglieder eines solchen Stiftungsverwaltungsrats sind, wobei die Mehrheit der Mitglieder jedenfalls im Regelfall nicht zugleich dem Stiftungsvorstand angehören sollte. Zwingende Inkompatibilitätsvorschriften kennt das Stiftungsrecht allerdings nicht.

Die Stiftungssatzung kann schließlich auch frei bestimmen, wie die Mitglieder der Stiftungsorgane bestellt werden. Der Stifter wird die ersten Mitglieder in aller Regel selbst bestellen und sich das Recht vorbehalten, zu seinen Lebzeiten auch die weiteren Mitglieder zu bestimmen. Spätestens für die Zeit nach dem Tod des Stifters sollte die Stiftungssatzung einen sorgfältig austarierten Mechanismus zur Bestellung der Organmitglieder vorsehen, der einerseits die Handlungsfähigkeit der Familienstiftung sicherstellt und andererseits den Familienmitgliedern eine angemessene Repräsentanz in den Stiftungsorganen sichert, was auch dabei hilft, die Entwicklung eines zu starken „Eigenlebens“ der nicht zur Familie gehörenden Organmitglieder zu verhindern. Das neue Stiftungsrecht sieht weiterhin davon ab, den Destinatären einer Stiftung Kontroll- und Rechtsschutzmöglichkeiten einzuräumen, anders als etwa das Liechtensteiner Stiftungsrecht. Das sollte bei der Satzungsgestaltung mitbedacht werden.

## VI. Sonderrechte des Stifters

Im Ergebnis kann sich der Stifter auf Lebzeiten weitgehende Sonderrechte in der Stiftungssatzung sichern, namentlich auch zur Bestellung und Abberufung der Mitglieder der Stiftungsorgane. Er hat allerdings zu beachten, dass – wie die Gesetzesbegründung zur Stiftungsrechtsreform festhält – „die Stiftung nicht dem Stifter gehört, sondern eine von ihm unabhängige eigenständige juristische Person“ ist und „der Stifter wie jedes andere Organ auch seinen bei der Errichtung der Stiftung zum Ausdruck gekommenen Willen zu berücksichtigen hat, der nicht mehr zu seiner Disposition steht“.<sup>9</sup> Dieser traditionelle Grundsatz der Stiftungs-

---

<sup>9</sup> Begr. RegE, S. 29.

autonomie bedeutet, dass der Stifter seine Sonderrechte nicht als außenstehender Dritter unabhängig von der Stiftung, sondern als deren Organ ausübt. Die Praxis der Stiftungsbehörden schließt daraus vielfach, dass die Sonderrechte des Stifters nur so lange bestehen, wie er Mitglied des Stiftungsvorstands oder eines anderen Stiftungsorgans ist. In der Praxis lässt sich damit leben, indem der Stifter für die Zeit nach seinem Rückzug aus dem Stiftungsvorstand beispielsweise die Position eines Ehrenvorsitzenden einnimmt. Für das Recht zur Abberufung von Mitgliedern der Stiftungsorgane ist nach wie vor umstritten, ob es sich um ein freies Abberufungsrecht handeln kann oder ob ein wichtiger oder zumindest ein sachlicher Grund erforderlich ist. Die Praxis der Stiftungsbehörden erfordert zumeist einen sachlichen Grund und begründet das mit der Stiftungsautonomie, die auch den einzelnen Organmitgliedern zukommen müsse.

### VII. Vermögensausstattung und Umschichtungsgewinne

Die Stifterfreiheit gilt auch für die Entscheidung, mit welchem Vermögen die Stiftung ausgestattet wird. Erforderlich ist nur, dass mit dem zugewendeten Vermögen die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint. Das neue Stiftungsrecht unterscheidet beim Vermögen der Stiftung nunmehr ausdrücklich zwischen dem Grundstockvermögen und dem sonstigen Vermögen und anerkennt damit eine seit Langem bewährte Praxis. Während das Grundstockvermögen dauerhaft erhalten werden muss, kann das sonstige Vermögen auch zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden. Zum Erhalt einer gewissen Flexibilität der grundsätzlich „für die Ewigkeit“ angelegten Stiftung empfiehlt es sich in der Regel, das Grundstockvermögen im Verhältnis zum sonstigen Vermögen der Stiftung möglichst klein zu halten. Die Unterscheidung zwischen Grundstockvermögen und sonstigem Vermögen kann und sollte bereits bei der Gründung der Stiftung für das anfänglich zugewandte Vermögen genutzt werden. Ob das Grundstockvermögen gegenständlich definiert wird oder – wie etwa das Stamm-

kapital einer GmbH – als Wertziffer, ist Sache des Stifters. Meist wird sich die Definition als Wertziffer empfehlen.

Für Gewinne, die aus der Umschichtung von Stiftungs-(grundstock)vermögen entstehen, bringt das neue Stiftungsrecht nach längerem Hin und Her im Gesetzgebungsprozess eine begrüßenswerte Neuregelung. § 83c Abs. 1 BGB n.F. bestimmt nunmehr ausdrücklich, dass Umschichtungsgewinne zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden können, soweit dies durch die Satzung nicht ausgeschlossen und die Erhaltung des Grundstockvermögens gewährleistet ist. Die Behandlung von Umschichtungsgewinnen ist bislang umstritten.

### VIII. Änderungen der Stiftungssatzung und Auflösung der Stiftung

Das BGB bestimmt bislang nur ansatzweise, unter welchen Voraussetzungen Stiftungssatzungen geändert werden können. Auch lässt das BGB bislang offen, ob der Stifter in der Stiftungssatzung die Voraussetzungen und das Verfahren zu Satzungsänderungen frei regeln kann. Die wohl herrschende Meinung geht davon aus, dass wegen des Grundsatzes der Stiftungsautonomie Änderungen der Stiftungssatzung nur bei einer (wesentlichen) Änderung der Verhältnisse möglich sind und dass auch der Stifter in der Stiftungssatzung nichts anderes vorsehen kann. Dies soll auch für Änderungen der Stiftungssatzung durch den Stifter selbst gelten.<sup>10</sup> Einzelne Landesstiftungsgesetze sind dagegen bislang vielfach offener für (einfache) Satzungsänderungen. So können etwa nach § 5 Abs. 1 des nordrhein-westfälischen Stiftungsgesetzes die zuständigen Stiftungsorgane Satzungsänderungen ohne weitere Voraussetzungen beschließen, wenn hierdurch der Stiftungszweck oder die Organisation der Stiftung nicht wesentlich verändert wird und die Stiftungssatzung nicht etwas anderes bestimmt. Umstritten ist aber bislang, ob solche landesrechtlichen Bestimmungen mit dem BGB vereinbar sind. ➤

<sup>10</sup> Eingehend Kirchdörfer (2020): WIFU Praxisleitfaden Stiftungen von Familienunternehmen, S. 26 f.; Hüttemann/Rawert (2017), in: Staudinger BGB, § 85 Rn. 9 ff.



Die Stiftungsrechtsreform hat diese Streitfragen weitestgehend beendet und eine ausführliche, bundeseinheitlich geltende Regelung geschaffen. Inhaltlich orientiert sich die Regelung jedoch eher an der bisher herrschenden Meinung im Schrifttum als an den liberaleren Regelungen der Landesstiftungsrechte. Leider nicht durchgesetzt hat sich im Gesetzgebungsverfahren zudem der Vorschlag, dass sich der Stifter zu Lebzeiten freie Abänderungen der Stiftungssatzung vorbehalten kann, um die Stiftung „nachjustieren“ zu können. Diese fehlende Flexibilität ist sicherlich ein Nachteil des deutschen Stiftungsrechts gegenüber den insoweit flexibleren Regelungen in Österreich oder Liechtenstein.

§ 85 BGB n.F. unterscheidet künftig wie folgt:

1. Änderungen des Stiftungszwecks setzen voraus, dass dieser „nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann“.
2. Erweiterungen und Beschränkungen des Stiftungszwecks, die die Identität der Stiftung nicht ändern, sowie die Änderung sonstiger prägender Bestimmungen der Stiftungssatzung setzen voraus, dass sie zur Anpassung an eine wesentliche Änderung der Verhältnisse erforderlich sind. Zu den prägenden Verhältnissen zählen nach neuem Recht „regelmäßig die Bestimmungen über den Namen, den Sitz, die Art und Weise der Zweckerfüllung und über die Verwaltung des Grundstockvermögens“.
3. Alle anderen Satzungsänderungen sind zulässig, wenn dies der Erfüllung des Stiftungszwecks dient.

Über Satzungsänderungen entscheidet nach § 85a BGB n.F. künftig der Stiftungsvorstand mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Jede Satzungsänderung bedarf künftig zudem einer Zustimmung der Stiftungsaufsicht.

Der Stifter kann in der Stiftungssatzung die inhaltlichen Anforderungen an Satzungsänderungen verschärfen und die Zuständigkeiten wie auch Mehrheitserfordernisse für Satzungsänderungen anders regeln. Erleichterungen der inhaltlichen Voraussetzungen sind jedoch nur möglich, wenn der Stifter „Inhalt und Ausmaß der Änderungsermächtigung hinreichend bestimmt festlegt“.

Eine Auflösung der Stiftung ist schließlich zulässig, wenn die Stiftung ihren Zweck auch nach einer etwaigen Zweckänderung endgültig nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllen kann. Nach der Gesetzesbegründung soll damit das bisherige Erfordernis, dass die Erfüllung des Stiftungszwecks

gänzlich unmöglich geworden ist, abgeschwächt werden.<sup>11</sup> Es ist allerdings unklar, ob die Änderung der Formulierung in der Praxis letztlich einen Unterschied macht.

Die neuen Regelungen zu Satzungsänderungen und zur Auflösung einer Stiftung verdeutlichen, wie wichtig es ist, Stiftungssatzungen vor ihrer Verabschiedung sehr sorgfältig und mit ausreichendem Vorlauf zu entwerfen. Auch wird es künftig noch wichtiger sein, abzuwägen, wie detailliert die Stiftungssatzung einzelne Fragen regeln soll und an welcher Stelle Regelungen außerhalb der Satzung in Zuwendungsrichtlinien, Geschäftsordnungen etc. erfolgen sollten.

## IX. Stiftungsregister

Das ab dem 1. Juli 2023 eingerichtete neue elektronische Stiftungsregister wird vom Bundesamt für Justiz einheitlich für alle Stiftungen in Deutschland geführt. Die Eintragungen in das Stiftungsregister sind für alle privat- und gemeinnützigen Stiftungen gleichermaßen verpflichtend und können wie Handelsregistereintragungen durch Zwangsgeld erzwungen werden. Die Eintragungen haben jedoch keine konstitutive Wirkung für die Wirksamkeit von Stiftungsgründungen, Vorstandsbestellungen und Satzungsänderungen und sind im Gegensatz zu den Eintragungen im Transparenzregister auch nicht bußgeldbewehrt. Vor dem 1. Januar 2026 gegründete Stiftungen haben bis zum 31. Dezember 2026 Zeit, die erforderlichen Eintragungen vorzunehmen. Mit der Eintragung ins Stiftungsregister hat die Stiftung den Rechtsformzusatz „eingetragene Stiftung“ oder abgekürzt „e. S.“ zu führen.

Grundsätzlich ist die Einführung eines elektronischen Stiftungsregisters mit Publizitätswirkung sinnvoll, um die Existenz der Stiftung und die Vertretungsberechtigung der für sie handelnden Vorstandsmitglieder im Rechtsverkehr verlässlich nachweisen zu können. Die bisherigen Vertretungsbescheinigungen der Stiftungsbehörden waren in der Praxis zwar weithin akzeptiert, obwohl sie im Gegensatz etwa zu Handelsregisterauszügen mit keinerlei öffentlichem Glauben versehen waren.

Schwer nachvollziehbar, aber ganz im Publizitätstrend der Zeit liegen die Bestimmungen, dass wie beispielsweise im Personengesellschaftsrecht nicht nur die Stiftung als solche

---

<sup>11</sup> Begr. RegE, S. 87.

mit den sie charakterisierenden wesentlichen Angaben zur Eintragung in das Stiftungsregister anzumelden ist, sondern dass zusätzlich das gesamte Stiftungsgeschäft mit der ungekürzten Stiftungssatzung einzureichen und damit für jedermann frei zugänglich ist. Eine Beschränkung des Zugangs soll es nur bei „berechtigtem Interesse der Stiftung oder Dritter“ geben, was etwa für personenbezogene Daten von Destinatären oder Stiftern und Regelungen zur Vermögensverwaltung gelten soll. Bei der Formulierung von Stiftungssatzungen wird man sich künftig also immer auch mitüberlegen müssen, dass die Stiftungssatzung wie etwa ein GmbH-Gesellschaftsvertrag von jedermann eingesehen werden kann.

## X. Keine Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen

Die Stiftungsrechtsreform hat sich nicht mit steuerlichen Themen befasst, obwohl gerade hier wichtige Fragen nach wie vor ungeklärt sind bzw. bei Stiftungen im Gegensatz zu anderen Körperschaften (GmbH, AG etc.) nachteilig gehandhabt werden. Dazu zählen insbesondere die Verfügbarkeit eines steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG) bei der Stiftung und die Besteuerungsfolgen bei der (Teil-)Auflösung sowie der zivilrechtlich jetzt detailliert geregelten Umwandlung (Zulegung/Zusammenlegung) von Stiftungen. Zu den steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit der Einbindung von Familienstiftungen kann daher uneingeschränkt auf die bisherige Literatur verwiesen werden.<sup>12</sup>

## XI. Handlungsbedarf bei bestehenden Stiftungen und Testamenten mit Stiftungen von Todes wegen

Da das neue Stiftungsrecht ab dem 1. Juli 2023 auch für alle zuvor gegründeten Stiftungen gelten wird, sollten die Satzungen vor allem auch von älteren Stiftungen gründlich daraufhin überprüft werden, ob Änderungsbedarf besteht. Je nach dem anwendbaren Landesrecht, den Regelungen der Stiftungssatzung zu Satzungsänderungen und den betroffenen Regelungen können solche Änderungen bis zum 1. Juli 2023 noch unter leichteren Voraussetzungen umgesetzt werden, als dies danach der Fall wäre. Dabei sollte

es nicht nur darum gehen, ob die bisherigen Satzungsregeln mit dem neuen Recht vereinbar sind: Fast noch wichtiger sollte die Überprüfung der in der Satzung vorgesehenen Corporate Governance, der Stifternvorgaben zur Verwaltung des Stiftungsvermögens etc. sein und ob diese Regelungen weiterhin passen. Andere Themen könnten beispielsweise sein, ob die alte Stiftungssatzung Umschichtungsgewinne in Anlehnung an überkommene Rechtsauffassungen dem Grundstockvermögen zuweist, sodass die neue liberalere Regelung insoweit ins Leere geht, oder ob die Satzung Bestimmungen enthält, die keinesfalls über das künftige Stiftungsregister publik werden sollen.

Dieselbe Empfehlung gilt für Testamente und Erbverträge, die eine von Todes wegen zu gründende Stiftung anordnen, zumal wenn der Entwurf dieser Dokumente schon längere Zeit zurückliegt. In diesem Zusammenhang sollten im Testament bzw. Erbvertrag auch die häufig mit der Stiftungsgründung kombinierten Regeln zur Testamentsvollstreckung überprüft werden. Das neue Stiftungsrecht sieht nämlich nach dem Verständnis der Gesetzesbegründung, an der sich im Zweifel die Stiftungsbehörden orientieren werden, vor, dass der Nachlass bei der Stiftung als Erbin ab Anerkennung der Stiftung nicht mehr mit einer Dauertestamentsvollstreckung belastet sein darf.<sup>13</sup> Die Anerkennung der von Todes wegen errichteten Stiftung droht sonst zu scheitern. ◆

<sup>13</sup> Begr. RegE, S. 52 f.



Dr. Michael Breyer, LL. M. (Harvard) ist Rechtsanwalt und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

### KEYWORDS

Stiftung • Stifter • Stiftungsrechtsreform • Stiftungsregister

<sup>12</sup> So etwa Kirchdörfer (2020): WIFU Praxisleitfaden Stiftungen von Familienunternehmen, S. 28 ff.; Richter, in: Richter (2019): Stiftungsrecht, 1. Aufl. 2019, §§ 22–29.