

Prof. Dr. Rainer Lorz

Paul Metz

Behandlung von Auszahlungen aus Trusts

Prof. Dr. Andreas Wiedemann

Dr. Oliver Kanzler

Vertretung des Testamentsvollstreckers
aufgrund einer Generalvollmacht

Prof. Dr. Rainer Kögel

Lennart Neckenich

Die Bedeutung des Stifterwillens und Einfluss-
möglichkeiten der Stifter nach Stiftungserrichtung

Dr. Thomas Frohnmayer

Anton Rettenmayer

Der Beirat in mitbestimmten
Familienunternehmen

Dr. Bertram Layer

Dr. Sebastian Matenaer

Reflexionen zum Verwaltungsvermögen
in der Erbschaftsteuer

Dr. Michael Breyer

Dr. Olivia Sarholz

Güterstandsklauseln in Gesellschafts-
und Schenkungsverträgen

Andrea Seemann

Prof. Matthias Alber

Der Einsatz von Familienstiftungen zur
Vermeidung einer Wegzugsbesteuerung

Dr. Christian Klein-Wiele

Christian Wurmthaler

Die Stiftungsreform im Praxistest

Dr. Florian Reinhart

Dr. Johannes Otto

Die Selbstbestellung des Vorstands
als Geschäftsführer in Tochtergesellschaften



**Prof. Rainer Kirchdörfer
zum 65. Geburtstag**

HERAUSGEBER

Prof. Rainer Kirchdörfer
Rechtsanwalt (Gesamtleitung)

Prof. Dr. Rainer Lorz, LL.M.
Rechtsanwalt (Wissenschaftliche Leitung)

Prof. Matthias Alber
Hochschule für öffentliche Verwaltung
und Finanzen, Ludwigsburg

Prof. Dr. Wolfgang Blättchen
Unternehmensberater

Prof. Dr. Sven Cravotta
SRH Hochschule Heidelberg

Dr. Thomas Frohnmayer
Rechtsanwalt

Dr. Olaf Gerber, LL.M.
Rechtsanwalt und Notar

Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Brun-Hagen Hennerkes
Gründer und langjähriger Vorstand
der Stiftung Familienunternehmen

Prof. Dr. Nadine Kammerlander
WHU – Otto Beisheim School of Management,
Institut für Familienunternehmen

Prof. Dr. Rainer Kögel
Rechtsanwalt

Prof. Dr. Hermut Kormann
Zeppelin Universität, Friedrichshafen

Prof. Dr. Knut Werner Lange
Universität Bayreuth,
Forschungsstelle für Familienunternehmen

Dr. Bertram Layer
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Prof. Dr. Reinhard Prügl
Zeppelin Universität, Friedrichshafen,
Friedrichshafener Institut für Familienunternehmen (FIF)

Prof. Dr. Tom Rösen
Universität Witten/Herdecke,
Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU)

Prof. Dr. Arist von Schlippe
Universität Witten/Herdecke,
Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU)

Prof. Dr. Christoph Schreiber
Universität Witten/Herdecke,
Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU)

Prof. Dr. Mischa Seiter
Universität Ulm, Institut für Business Analytics
International Performance Research Institute (IPRI)

Prof. Dr. Andreas Wiedemann
Rechtsanwalt

Foto: © kras99 – stock.adobe.com

INHALTSVERZEICHNIS

AUFSÄTZE

Prof. Dr. Rainer Lorz und Paul Metz	6
Behandlung von Auszahlungen aus Trusts Der Vorhang zu und (viele) Fragen offen – ein Lehrstück für die Komplexität des deutschen Steuerrechts	
Prof. Dr. Andreas Wiedemann und Dr. Oliver Kanzler	14
Vertretung des Testamentsvollstreckers aufgrund einer Generalvollmacht Hinweise aus der Rechtspraxis zur Testamentsvollstreckung	
Prof. Dr. Rainer Kögel und Lennart Neckenich	19
Die Bedeutung des Stifterwillens und Einflussmöglichkeiten der Stifter nach Stiftungserrichtung Stifterautonomie vs. Stiftungsautonomie?	
Dr. Thomas Frohnmayr und Anton Rettenmayr	26
Der Beirat in mitbestimmten Familienunternehmen Wie man dessen Vorteile für eine funktionierende Unternehmensorganisation nutzbar machen kann	
Dr. Bertram Layer und Dr. Sebastian Matenaer	31
Reflexionen zum Verwaltungsvermögen in der Erbschaftsteuer Ein Beitrag zur Vereinfachung bei der Ermittlung des erbschaftsteuerlich nicht begünstigten Vermögens	
Dr. Michael Breyer und Dr. Olivia Sarholz	37
Güterstandsklauseln in Gesellschafts- und Schenkungsverträgen Gestaltungsmöglichkeiten der Mitgesellschafter und der übergebenden Generation	
Andrea Seemann und Prof. Matthias Alber	41
Der Einsatz von Familienstiftungen zur Vermeidung einer Wegzugsbesteuerung Ein Überblick über die deutschen Steuerregelungen und mögliche Handlungsalternativen	
Dr. Christian Klein-Wiele und Christian Wurmthaler	48
Die Stiftungsreform im Praxistest Ausgewählte Probleme auf Basis des aktuellen Diskussionsstands	
Dr. Florian Reinhart und Dr. Johannes Otto	52
Die Selbstbestellung des Vorstands als Geschäftsführer in Tochtergesellschaften Auswirkungen auf Familienunternehmen in der Rechtsform der SE und der SE & Co. KG	

KEYWORDS, IMPRESSUM	58
--------------------------------------	-----------



HERZLICHEN GLÜCKWUNSCH ZUM 65. GEBURTSTAG, LIEBER RAINER KIRCHDÖRFER!

VEREHRTE LESERINNEN UND LESER,

eine so dynamische Persönlichkeit wie unseren geschätzten Partner Rainer Kirchdörfer im begrenzten Rahmen dieses Editorials treffend und angemessen zu würdigen, ist durchaus eine Herausforderung – denn es gibt wenige Menschen, die so facettenreich, so vielseitig interessiert, so menschlichgreifbar und dennoch mit all ihren Facetten und Begabungen so schwer zu fassen sind wie eben Rainer Kirchdörfer. Ein Genius universalis im Goethe'schen Verständnis oder ein „Tausendsassa“ oder „Käpsele“, wie man hier im Schwäbischen sagen würde.

All dies vereint Rainer Kirchdörfer in seiner Persönlichkeit: Er ist ein brillanter Jurist mit messerscharfer Analysefähigkeit und wissenschaftlichem Tiefgang, der einst seine Laufbahn als Lehrling „beim Bosch“ begonnen hat und dessen marktwirtschaftliches Denken in seiner Lehrstuhlzeit bei Wernhard Möschel, dem Doyen des Wettbewerbsrechts, geprägt wurde. Er ist ein Pragmatiker und Praktiker, der das Ohr am Puls der Familienunternehmer hat, der die Inhaberfamilien bis in die tiefsten Wurzeln ihrer Seele versteht und zugleich in der Lage ist,

deren Interessen und Befindlichkeiten mit den Anforderungen einer modernen Unternehmensstruktur in Einklang zu bringen. Er ist ein gewiefter Gesprächsführer, der auch im nächtlichen Verhandlungsmarathon weder den roten Faden noch die Contenance verliert, und zugleich ein Homo Politicus, der Rechtsnormen nicht nur virtuos anzuwenden weiß, sondern dem die Unzulänglichkeiten so mancher Regelungskomplexe klar vor Augen stehen und der sich – in seiner weiteren Funktion als Vorstand der Stiftung Familienunternehmen und Politik – mit Leidenschaft für eine Verbesserung der Rahmenbedingungen der Familienunternehmen engagiert.

Mit seinem beeindruckenden Fachwissen hält Rainer Kirchdörfer nicht hinterm Berg. Ob im Rahmen seiner Lehrtätigkeit an der Universität Witten/Herdecke, bei seinen zahlreichen Vorträgen oder beim „Fachsimpeln“ mit Kollegen am Mittagstisch: Wissensvermittlung liegt ihm im Blut und am Herzen. Seine rechtlichen Gestaltungen sind geprägt von seinem gesamthaften Blick, seiner enormen Kreativität und seiner Weitsicht, stets auch Unwägbares mitzudenken.

Rainer Kirchdörfer liebt das Tempo. Schwäbische „Schaffigkeit“ verbindet er mit geradezu preußischer Präzision, Disziplin und Konsequenz. Sein enormes Pensum kann er nur bewältigen, indem er praktisch stets auf Achse und immer auf Empfang für seine Familienunternehmer ist. „Gschwind“ erledigt er vieles, wofür andere reichlich Zeit bräuchten. Und schließlich: Rainer Kirchdörfer lässt sich nicht verbiegen; er ist und bleibt sich treu.

Rainer Kirchdörfers Horizont ist langfristig: Wofür er sich entschieden hat, dazu steht er. Ihn zeichnen absolute Treue und Verlässlichkeit aus. Wen er einmal „ins Herz geschlossen“ hat, dem bleibt er ein Freund fürs Leben. Dies gilt nicht nur im Privaten: Sein Eintritt ins Büro Hennerkes vor fast 35 Jahren war für ihn die berufliche Weichenstellung fürs Leben.

Am 25. August vollendet Rainer Kirchdörfer sein 65. Lebensjahr – Anlass genug, ihm, unserem Partner und Freund, weiterhin ungebrochene Schaffenskraft, Erhalt seiner enormen Wissensgier und zugleich Gesundheit und viele beglückende Momente zu wünschen.

Vor über zwölf Jahren hat Rainer Kirchdörfer die Zeitschrift für Familienunternehmen und Strategie mitbegründet. Zu seinem Ehrentag widmen wir ihm diese Sonderausgabe mit aktuellen Themenstellungen für Familienunternehmen.

Und wenn auch wir einen Wunsch an Rainer Kirchdörfer äußern dürften, so hoffen wir, dass er uns noch viele Jahre als Partner und als Berater der Familienunternehmer zur Seite steht – nicht nur im Interesse unserer Sozietät, sondern auch im Interesse der deutschen Familienunternehmen.

In diesem Sinne:

*Herzlichen Glückwunsch und
ad multos annos, lieber Rainer!*

Deine Partner



Prof. Dr. Dr. h.c. mult Brun-Hagen Hennerkes



Prof. Dr. Rainer Lorz, LL.M.



Prof. Dr. Andreas Wiedemann



Prof. Dr. Rainer Kögel



Dr. Thomas Frohnmayer



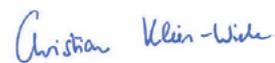
Dr. Bertram Layer



Dr. Michael Breyer, LL.M.



Andrea Seemann



Dr. Christian Klein-Wiele



Dr. Florian Reinhart, LL.M.



Dr. Sebastian Matenaer

BEHANDLUNG VON AUSZAHLUNGEN AUS TRUSTS

DER VORHANG ZU UND (VIELE) FRAGEN OFFEN – EIN LEHRSTÜCK FÜR DIE KOMPLEXITÄT DES DEUTSCHEN STEUERRECHTS

VON PROF. DR. RAINER LORZ, L.L.M., UND PAUL METZ

ABSTRACT

Trusts sind aus dem Wirtschaftsleben der angloamerikanisch geprägten Rechtsordnungen nicht wegzudenken und stellen dort ein unentbehrliches Instrument der Vermögensnachfolge dar. Auch Familienunternehmen und andere große Vermögen werden oft über Generationen in Trusts gehalten und weitergegeben. Trifft ein solches, dem deutschen Recht unbekanntes Rechtsgebilde auf das ohnehin komplexe deutsche Steuerrecht, sind Konflikte programmiert.

I. Einleitung

Eine herausragende Eigenschaft, die den mit dieser FuS-Ausgabe zu ehrende Rainer Kirchdörfer neben seinem unermüdlischen Schaffensdrang und seinem Engagement für die Institution des Familienunternehmens im Allgemeinen sowie für die Belange seiner Mandanten im Besonderen auszeichnet, ist seine immense wissenschaftliche Neugier und der Antrieb, sich in auch weniger bekannte Rechtsinstitute tief einzuarbeiten und diese nach Möglichkeit für die Zwecke der Mandanten nutzbar zu machen. Nicht zuletzt diese Neugier rechtfertigt es, sich in diesem ihm gewidmeten Beitrag mit Rechtsfragen zu befassen, die aus der Subsumtion eines dem deutschen Recht fremden Rechtsinstituts unter die komplexen Normen des Steuerrechts resultieren. Die Rede ist von dem angloamerikanischen Trust, einem Rechtsinstitut, das auch bei inlandsbezogenen Sachverhalten vermehrt auftritt und den Rechtsanwender nicht selten vor erhebliche Herausforderungen stellt. Dies gilt ver-

stärkt im Bereich des Steuerrechts, wo der Gesetzgeber mit dem Ziel, mutmaßlicher oder tatsächlicher Steuervermeidung durch die Nutzung von Trusts einen Riegel vorzuschieben, bestenfalls nicht eindeutige Bestimmungen in das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht eingefügt hat, die zu erheblichen Zweifelsfragen Anlass geben. Mit aktuellen Entscheidungen hat der Bundesfinanzhof nun dazu beigetragen, zumindest etwas Licht in die steuerliche Behandlung von Trusts und zugleich von ausländischen Familienstiftungen zu bringen.

II. Grundlagen

1. Der Trust als („importiertes“) Instrument der Vermögensnachfolge

Die Bedeutung des angloamerikanischen Trust resultiert aus deutscher Sicht weniger aus seinem gezielten Einsatz als Instrument der Vermögensnachfolge als vielmehr aus seiner weiten Verbreitung und seiner immensen wirtschaftlichen Bedeutung im angloamerikanischen Rechtskreis. Der Trust begegnet dem (inländischen) Berater daher in der Regel als „Import“ und als Bestandteil einer Vermögensnachfolge, die unter der Geltung einer ausländischen Rechtsordnung gestaltet wurde. Ähnlich einer Familienstiftung ermöglicht die Einbindung eines Trust eine langfristige Sicherung des Familienvermögens nach den Vorstellungen des Trusterrichters.¹ Neben hiermit verbundenen steuerlichen Vorteilen (zeitliche Verschiebung des Steueranfalls, gezielte Nutzung von Freibeträgen) ist die Einbindung eines Trust in die Vermögensnachfolge aus Sicht angloamerikanisch geprägter Rechtsordnungen auch deshalb attraktiv, weil mit ihr das zeitaufwendige, kostenintensive und öffentliche *Probate*-Verfahren mit der Einsetzung eines *Personal Representative (Administrator oder Executor)* als Abwick-

INHALT

- I. Einleitung
- II. Grundlagen
 - 1. Der Trust als („importiertes“) Instrument der Vermögensnachfolge
 - 2. Kollisionsrechtliche Behandlung
 - 3. Steuerliche Einordnung
- III. Die Problemstellungen
- IV. Die jüngste Entscheidung des BFH
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Entscheidungsgründe
- V. Bewertung und Einordnung
 - 1. Klarheit des Begriffs des Zwischenberechtigten?
 - 2. Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG?
 - 3. Ausschluss nach § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG?
- VI. Fazit

¹ V. Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 111; Werder/Wystrcil, BB 2015, 412.

lungstreuhand vermieden werden kann;² mangels einer dem deutschen Recht vergleichbaren Universalsukzession erfordert jeder Erbfall eine gesonderte Nachlassabwicklung durch einen Abwicklungstreuhand, auf den der Nachlass zunächst übergeht und in dessen Hand der Nachlass eine eigene Vermögensmasse bildet.³

Auch wenn eine Definition des Trust aufgrund der unterschiedlichen Erscheinungsformen nicht möglich ist, kennzeichnet ihn in der Regel eine Dreieckskonstellation, in welcher der *Settlor* Vermögen auf einen *Trustee* überträgt, der wiederum zivilrechtlicher Eigentümer dieses Vermögens wird und *in trust* zugunsten eines bestimmten Zwecks (*Purpose Trust*) oder zugunsten bestimmter Personen, der *Beneficiaries*, (*Private Trust*) verwaltet und an diese nach den Bestimmungen des Trusts auszukehren hat.⁴ Zwar besitzt der Trust – anders als beispielsweise eine deutsche Familienstiftung – keine eigene Rechtspersönlichkeit, er ist aber im Grundsatz – anders als beispielsweise eine Treuhand nach deutschem Recht – in seinem Fortbestand unabhängig von den an ihm beteiligten Personen.⁵

In dogmatischer Hinsicht stellt der Trust eine wichtige, wenn nicht sogar die wichtigste Errungenschaft der *Equity*-Rechtsprechung des *Court of Chancery* dar.⁶ Zwar ist die Stellung der *Beneficiaries* nach dem *Common Law* rein schuldrechtlich und die Verfügungsgewalt über das Vermögen steht ausschließlich dem *Trustee* zu.⁷ Da aber *at Equity* allein der *Beneficiary* wirtschaftlich Berechtigter ist und sich seine Rechte am Trustvermögen unter Umständen selbst bei treuwidrigen Verfügungen oder einer Insolvenz des *Trustee* fortsetzen, wird die Berechtigung des *Beneficiary* am Treugut (*Equitable Ownership*, *Equitable Title*, *Equitable Interest*) auch als dingliches Recht bzw. eigentumsähnliche Position bezeichnet.⁸ Die Rechtsposition des *Trustee* wird demgegenüber als *Legal Ownership*, *Legal Title* oder *Legal Interest* bezeichnet.⁹

Diese dem deutschen Recht unbekanntes „Aufspaltung des Eigentums“ in das rechtlich-formale und das wirtschaftlich-schuldrechtliche Eigentum führt letztlich zur Nichtanerkennung von Trustgestaltungen innerhalb der deutschen Rechtsordnung.¹⁰ Im Anwendungsbereich des deutschen Rechts ist daher weder die Errichtung eines Trust durch Testament noch die Übertragung inländischen Vermögens auf einen Trust möglich.¹¹

2. Kollisionsrechtliche Behandlung

In Bezug auf die kollisionsrechtliche Behandlung von Trusts – von der letztlich abhängt, ob der Trust wirksam errichtet oder Vermögen auf ihn übertragen werden kann – sind viele Fragen nicht abschließend geklärt, was zum einen wiederum mit der komplexen Rechtsnatur des Trust, zum anderen mit der unüberschaubaren Zahl verschiedener Trustgestaltungen und schließlich mit dem Umstand zusammenhängt, dass innerhalb eines Lebenssachverhalts unterschiedliche Statuten maßgeblich sein können.¹² Da Deutschland das Haager Trustübereinkommen¹³ nicht ratifiziert hat, sind insofern die allgemeinen Vorschriften des IPR maßgeblich. Dabei ist noch unstrittig, dass der *Testamentary Trust* einheitlich erbrechtlich zu qualifizieren ist.¹⁴ Da im Falle der Anwendbarkeit deutschen Erbrechts die Errichtung eines Trust nicht in Betracht kommt, wäre eine entsprechende Anordnung in ein vergleichbares deutsches Rechtsinstitut umzudeuten.¹⁵ Ist hingegen ein ausländisches Erbstatut anzuwenden, können auch deutsche Staatsangehörige einen *Testamentary Trust* errichten. Von der Frage nach der Errichtung eines *Testamentary Trusts* ist nach der Rechtsprechung die kollisionsrechtlich gesondert zu beantwortende Frage zu unterscheiden, ob ein Vermögenswert nach dem Tod des Erblassers zum Nachlass gehört und damit vererblich ist oder wirksam auf einen Trust »

2 Vgl. Lorz, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts (MHdG) Bd. 9, § 32 Rn. 99; Odersky, ZEV 2000, 492; v. Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 111; Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112; Schuhmacher/Akbaba, BKR 2018, 319, 320.

3 Odersky, ZEV 2000, 492.

4 Mansel, Staudinger, Art. 43 EGBGB Rn. 531; v. Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 112; Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112.

5 Mansel, Staudinger, Art. 43 EGBGB Rn. 530.

6 Häcker, JuS 2014, 872, 876.

7 Häcker, JuS 2014, 872, 876; Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 533.

8 Häcker, JuS 2014, 872, 876; Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 533 f.

9 Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 535.

10 Vgl. v. Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 112.

11 v. Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 112; Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112.

12 Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 550 ff.; Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112, 113 ff.

13 Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung vom 1.7.1985, abgedruckt unter <https://www.hcch.net/de/instruments/conventions/full-text/?cid=59>, zuletzt abgerufen am 7.7.2023.

14 Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 553; Tischendorf, IStR 2022, 445, 446.

15 Vgl. hierzu Lorz, MHdG Bd. 9, § 32 Rn. 102 ff.

übertragen wurde.¹⁶ Im Hinblick auf *inter vivos*, also unter Lebenden errichtete Trusts muss im Hinblick auf die maßgebliche Qualifikation zwischen Errichtung, Verwaltung und Beendigung einerseits und der Vermögensübertragung auf den Trust andererseits unterschieden werden.¹⁷ Aufgrund der diesbezüglich sehr umfangreichen Literatur zum *Inter-vivos*-Trust muss auf eine Darstellung an dieser Stelle verzichtet werden.¹⁸ Der BFH hat in einer jüngst ergangenen Entscheidung zum Gründungsstatut Stellung genommen und den Trust – entgegen der wohl herrschenden Meinung in der Literatur – gesellschaftsrechtlich qualifiziert.¹⁹ Die Frage der wirksamen Gründung eines *Inter-vivos*-Trust richte sich deshalb nach der Sitz- bzw. Gründungstheorie.²⁰ Die Auslegung des jeweiligen Vertrags, also letztlich sowohl die Frage, ob die Vermögensmasse als transparenter oder intransparenter Trust zu qualifizieren ist, als auch die Frage, ob Zuwendungen an eine Person auf einem Anspruch beruhen, seien hingegen – als unselbstständige Teilfragen – nach der Rechtsordnung zu beurteilen, die die Rechtsverhältnisse der (ausländischen) Vermögensmasse bestimmt (sogenanntes Vertragsstatut).²¹

3. Steuerliche Einordnung

Aus Sicht des deutschen (Steuer-)Rechts kann ein Trust sowohl transparent als auch intransparent ausgestaltet sein, wobei diese Qualifikation für seine Behandlung im deutschen Steuerrecht maßgeblich ist. Ist das Trustvermögen steuerlich noch dem *Settlor* oder bereits dem *Beneficiary* zuzurechnen (§ 39 AO), spricht man auch von einem transparenten Trust und es kommen die allgemeinen steuerlichen Regelungen zur Anwendung, die auch für eine Treuhand gelten; die Erträge des Trust unterliegen entweder beim *Settlor* oder beim *Beneficiary* der Einkommensteuer.²² Für den Fall, dass weder der *Settlor* noch der *Beneficiary* über eine so ausgeprägte Rechtsstellung verfügen, dass ihnen das Vermögen des Trust zuzurechnen ist, spricht man von einem intransparenten Trust, für den der Gesetzgeber neben den § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG, § 15 Abs. 4 AStG, § 3 Abs. 2 Nr. 1

Satz 2, § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG auch die Sondervorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG geschaffen hat.²³ Ob ein Trust als transparent oder intransparent anzusehen ist, war schon häufig Gegenstand von Gerichtsentscheidungen. Mangels gesetzlicher Konkretisierung ist die Beurteilung stets eine Frage des Einzelfalls und naturgemäß mit erheblichen Unsicherheiten belastet.²⁴ Nach der den Mittelpunkt dieses Beitrags bildenden jüngsten Rechtsprechung des BFH kann zur Beantwortung der Frage auf die für ausländische Familienstiftungen entwickelten Grundsätze zurückgegriffen werden.²⁵ Danach liegt immer dann ein transparenter Trust vor, wenn sich der Errichter der Vermögensmasse derart umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Vermögen vorbehalten hat, dass die Vermögensmasse ihm gegenüber über das Vermögen nicht tatsächlich frei verfügen kann.²⁶ Überträgt man die Rechtsprechung des BFH zu den Familienstiftungen auf Trusts, können sich Herrschaftsbefugnisse des *Settlor* oder des *Beneficiary* z.B. durch den Vorbehalt in Bezug auf die Entscheidungen über die Anlage und Verwendung des Vermögens, die Möglichkeit, ganz oder teilweise die (Rück-)Übertragung des Vermögens zu verlangen oder die Weisungsunterworfenheit des *Trustee* ergeben.²⁷ Auch wenn dies überzeugt, stellen sie die genannten Kriterien gleichwohl nur eine beispielhafte Auflistung dar, sodass es weiterhin auf eine Gesamtbetrachtung der Vertrags- und Lebensverhältnisse ankommen wird, die zwangsläufig mit Unsicherheiten behaftet ist.²⁸

III. Die Problemstellungen

Der BFH hat erst jüngst verschiedene Urteile zur erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Behandlung des Erwerbs aus angloamerikanischen Trusts erlassen, wobei sich zwei (inhaltsgleiche) Urteile mit dem sogenannten Erwerb durch „Zwischenberechtigte“ einer Vermögensmasse befassen.²⁹ Ausgangs-

16 Vgl. BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709 ff.; Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112, 113.

17 Tischendorf, IStR 2022, 445, 446.

18 Eine Übersicht bietet beispielsweise Mansel, Staudinger, BGB Art. 43 EGBGB Rn. 554 ff.

19 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711 Rn. 18.

20 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711 Rn. 18.

21 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711 Rn. 24; zustimmend Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112, 113; Loose, ZEV 2023, 345, 346; a.A. hingegen Tischendorf, IStR 2022, 445, 447, der hierin einen Widerspruch ausmacht und eine eindeutige Positionierung des BFH vermisst.

22 Werder/Wystrcil, BB 2015, 412, 413; Kraft, ZEV 2020, 608, 609.

23 Werder/Wystrcil, BB 2015, 412, 413; vgl. auch Vogt, Brandis/Heuermann, § 15 AStG Rn. 77; Kraft, AStG, § 15 Rn. 360 f.; Levedag, Schmidt EStG, § 20 Rn. 132.

24 Vgl. hierzu ausführlich Werder/Wystrcil, BB 2015, 412, 414 f., sowie die Entscheidung des BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711; BFH vom 27.9.2012 – II R 45/10, DStRE 2013, 209 ff.; BFH vom 5.11.1992 – I R 39/92, BeckRS 1992, 22010487; BFH vom 2.2.1994 – I R 66/92, BeckRS 1994, 22010984.

25 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711.

26 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711.

27 BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709, 711.

28 Ebenso Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112, 114.

29 BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714; vgl. auch die inhaltsgleiche Entscheidung BFH vom 25.6.2021 – II R 32/19, BeckRS 2021, 49570 sowie die am selben Tag ergangenen Entscheidungen zur erbschafts- und schenkungsteuerrechtlichen Behandlung des Erwerbs aus angloamerikanischen Trusts BFH vom 25.6.2021 – II R 40/18, NV, DStR 2022, 299 sowie BFH vom 25.6.2021 – II R 13/19, DStR 2022, 709.

punkt ist § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG, nach dem „*der Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens einer Vermögensmasse*“ als Schenkung unter Lebenden gilt. Obwohl seit der Einführung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG bereits fast ein Vierteljahrhundert vergangen ist,³⁰ belegen die jüngst ergangenen Urteile eindrücklich die nach wie vor bestehenden Zweifelsfragen und Unklarheiten im Zusammenhang mit der Norm. Eingeführt zur Vermeidung von Besteuerungslücken und in Reaktion auf eine höchstrichterliche Rechtsprechung, nach der die bloße Errichtung eines testamentarischen Trust, der nicht auf alsbaldige Verteilung des Trustvermögens gerichtet war, im Grundsatz weder beim Verwalter des Trust noch beim Begünstigten zu einem steuerbaren Erwerb führte,³¹ sollte § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG fortan klarstellen, dass auch das Bestehen von Zwischennutzungsrechten an der Vermögensmasse einen Erwerb der Zwischenberechtigten von der Vermögensmasse darstellt.³² Diese „Klarstellung“ führt seitdem nicht selten zu bösen Überraschungen und unerwarteten Steuerfolgen bei in Deutschland ansässigen Trustbegünstigten. Unabhängig von Ausschüttungen des Trust werden nämlich das Vermögen und die Einkünfte eines Trust bei den bezugs- oder anfallsberechtigten Personen nach § 15 Abs. 4, 1 AStG bereits der deutschen Einkommensbesteuerung unterworfen.³³ Da nach Ansicht des BFH eine Belastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer einerseits und Ertragsteuer andererseits weder tatbestandlich ausgeschlossen ist noch zwingend gegen Verfassungsrecht verstößt,³⁴ droht in grenzüberschreitenden Trustkonstellationen neben einer Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland/ausländische Rechtsordnung³⁵ somit auch eine Doppelbelastung mit (deutscher) Einkommen- und Schenkungsteuer.³⁶ Diese Probleme sind keineswegs auf Trustgestaltungen beschränkt, sondern betreffen gleichfalls die in der inländischen

Nachfolgeberatung weitaus verbreiteteren ausländischen Familienstiftungen. So hatte in einem vom BFH am 3. Juli 2019 entschiedenen Fall eine in der Schweiz errichtete Familienstiftung einem in Deutschland wohnhaften Nachkommen der Familie einen Millionenbetrag zugewendet, was die Frage der Schenkungsteuerpflicht der entsprechenden Zahlung sowohl nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als auch nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG aufgeworfen hatte.³⁷ Zweck der Stiftung waren einmalige Unterstützungsleistungen an Angehörige der Familie „*in jugendlichen Jahren*“ im Sinne einer Anschubfinanzierung. Nach den Statuten der Stiftung sollte der Stiftungsrat im Rahmen des Stiftungszwecks nach freiem Ermessen darüber entscheiden, ob, an welchen Empfänger, in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt eine Zuwendung der Stiftung an Destinatäre erfolgen sollte. Während das Finanzamt und das vorinstanzliche Finanzgericht noch angenommen hatten, dass auch eine satzungsgemäße Zuwendung der ausländischen Familienstiftung eine Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellt, urteilte der BFH richtigerweise im umgekehrten Sinne. Der Grundsatz, dass jedenfalls satzungsgemäße Zuwendungen einer Stiftung an ihre Begünstigten mangels Freigebigkeit im Rechtssinne nicht der Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegen, gilt demnach auch für ausländische Stiftungen. Eine Besteuerung der Zuwendungen nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG schied nach Ansicht des BFH im konkret zu entscheidenden Fall aus, da der Begünstigte keinen durchsetzbaren Anspruch gegen die Stiftung auf Ausschüttung hatte. Gleichwohl nahm der BFH die Gelegenheit wahr, sowohl den Erwerb durch Zwischenberechtigte näher zu konkretisieren als auch die ausländische Familienstiftung als Unterfall der Vermögensmasse ausländischen Rechts einzuordnen.³⁸

IV. Die jüngste Entscheidung des BFH

In einem jüngst ergangenen Urteil hatte der II. Senat des BFH, der sich auch mit der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen aus ausländischen Familienstiftungen zu befassen hatte, nunmehr Gelegenheit, zur Behandlung laufender Ausschüttungen eines Trust Stellung zu nehmen. Er hat dies zum Anlass genommen, seine Rechtsprechung zu Familienstiftungen nunmehr (ausdrücklich) auch auf Trusts zu erstrecken.³⁹ »

30 Eingeführt durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999.

31 Vgl. BFH vom 7.5.1986 – II R 137/79, BeckRS 1986, 22007663 sowie BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 715.

32 BT-Drs. 14/443, 41.

33 Vgl. vom Oertzen/Stein/Reich, ZEV 2013, 109, 113.

34 BFH vom 6.12.2016 – I R 50/16, ZEV 2017, 169 mAnm Crezelius; BFH (Fn. 4), BStBl. II 2022, 497, ZEV 2022, 367; vgl. auch die „Segelanweisung“ des BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 717.

35 So besteht etwa mit Großbritannien kein Doppelbesteuerungsabkommen; im Verhältnis zu den USA besteht ein solches zwar, jedoch setzt sich aufgrund der Anrechnungsmethode gemäß Art. 11 DBA USA zur Erbschaftsteuer stets das höhere Besteuerungsniveau durch.

36 Soweit die Einkünfte einer Zurechnungsbesteuerung nach § 15 Abs. 4, 1 AStG unterliegen, sollte jedoch gemäß § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG eine Ertragsbesteuerung auscheiden.

37 BFH vom 3.7.2019 – II R 6/16, DStR 2019, 2195 ff.

38 Loose, ZEV 2023, 345.

39 BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714 ff.; vgl. auch die inhaltsgleiche Entscheidung BFH vom 25.6.2021 – II R 32/19, BeckRS 2021, 49570.

1. Sachverhalt

Der in den USA wohnhafte und 2010 verstorbene Erblasser („E“) hatte mehrere Trusts errichtet, deren Begünstigte seine Ehefrau („F“) war. Der streitgegenständliche Trust war unwiderprüflich ausgestaltet und bildete nach dem Ortsrecht eine selbstständige Vermögensmasse. Auf die Anlageentscheidungen des Trust konnte F keinen Einfluss nehmen. Beginnend mit dem Tod des E sollten die Nettoerträge des Trust in vierteljährlichen Raten an F ausgezahlt bzw. für sie verwendet werden. Diese Leistungen waren aus dem Grundkapital des Trust auf einen durch E definierten Betrag aufzustocken. Nach dem Tod ihres Mannes verlegte F ihren Wohnsitz nach Deutschland. Das zuständige Finanzamt setzte nach ihrem Zuzug auf die Auszahlungen des Trust sowohl Schenkungsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG als auch Einkommensteuer fest, legte der Einkommensteuer jedoch einen Hinzurechnungsbetrag nach § 15 Abs. 1 AStG a.F. zugrunde. Die Klage der F richtete sich gegen die doppelte Erfassung der an sie ausgekehrten Leistungen des Trust.

2. Entscheidungsgründe

Der BFH hat die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und eine Stellung der F als Zwischenberechtigte i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG infrage gestellt. Zur Begründung verwies er explizit auf seine zwei Jahre zuvor ergangene Entscheidung zur Schweizer Familienstiftung,⁴⁰ nach der *„Zwischenberechtigter ist, wer unabhängig von einem konkreten Ausschüttungsbeschluss über eine Rechtszuständigkeit an dem in der Vermögensmasse gebundenen Vermögen und/oder an den durch die Vermögensmasse erzielten Erträgen verfügt, sei es – nach deutschem Rechtsverständnis – in Gestalt dinglichen Rechts oder in Gestalt schuldrechtlicher Ansprüche. [...] Jedenfalls bedarf es eines rechtlich verfestigten Titels am Vermögen. Nicht zwischenberechtigt ist, wer über keine Rechte an der Vermögensmasse oder Ansprüche gegenüber der Vermögensmasse verfügt“* – unabhängig davon, ob die Ausschüttungen aus der Vermögenssubstanz oder den Erträgen stammen –, und übertrug diese Ausführungen (folgerichtig) auf sämtliche Vermögensmassen ausländischen Rechts, einschließlich angloamerikanischer Trusts.⁴¹

Voraussetzung für die Stellung eines Zwischenberechtigten i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG ist also, dass

dem Berechtigten ein von einem Ausschüttungsbeschluss unabhängiger (schuldrechtlicher oder dinglicher) Anspruch gegen den Trust auf Auszahlungen zusteht.

Nicht entscheidungsreif war nach Ansicht des BFH jedoch die Frage, ob F nach der im Fall maßgeblichen Rechtsordnung eine *„nicht ohne Weiteres entziehbare Rechtszuständigkeit an der Vermögenssubstanz und/oder -erträgen“* zusteht, die eine Stellung als Zwischenberechtigte rechtfertigen würde. Dementsprechend erfolgte eine Zurückverweisung an das Finanzgericht München zur weiteren Aufklärung.⁴² Die Feststellungslast für die Tatsachen der Tatbestandsmerkmale des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG liegt dabei nach dem BFH zwar im Grundsatz bei der Finanzverwaltung. Jedoch obliege dem Steuerpflichtigen aufgrund seiner erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO die Darlegung der Tatsachen und Beschaffung der Beweismittel, aus denen sich ergibt, *„dass ihm nach Maßgabe des einschlägigen Rechts kein Anspruch auf Ausschüttung zugestanden habe und umgekehrt die jeweils zuständigen Organe der Vermögensmasse (etwa Treuhänder oder Stiftungsrat) in der Entscheidung über die Person des Empfängers und die Höhe der Ausschüttung rechtlich und tatsächlich frei gewesen seien“*.⁴³ Für den Fall, dass F nicht Zwischenberechtigte i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG ist, sei jedoch noch zu prüfen, ob freigebige Zuwendungen i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorlagen.

V. Bewertung und Einordnung

1. Klarheit des Begriffs des Zwischenberechtigten?

Die bisherige Auslegung des BFH, wonach Zwischenberechtigter i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG jede Person ist, *„die während des Bestehens eines Trusts Auszahlungen aus dem Trustvermögen“* erhält,⁴⁴ geht offensichtlich über das mit der Norm verbundene Ziel der Schließung von Besteuerungslücken hinaus, sodass die einschränkende Auslegung des BFH zu begrüßen ist. Ob die jüngsten Ausführungen des BFH jedoch, wie in der Literatur verlautbart, nun eine rechtssichere Gestaltung zur Vermeidung der deutschen Erbschaftsteuer ermöglichen, indem die Ausschüttung einer Ermessensentscheidung des *Trustee* unterstellt wird,⁴⁵ ist dennoch nicht ganz unzweifelhaft. Der BFH stellt nämlich weder in seiner Entscheidung

40 BFH vom 3.7.2019 – II R 6/16, DStR 2019, 2195.

41 BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 716.

42 Vgl. BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 716.

43 BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 716.

44 BFH vom 27.9.2012 – II R 45/10, DStRE 2013, 209, 210.

45 So beispielsweise Schienke-Ohletz/Kühn, DStR 2022, 1413, 1414.

zur Familienstiftung noch in der jüngst ergangenen Entscheidung auf eine etwaige Ermessensentscheidung des *Trustee* ab, sondern führt aus:

*„Zwischenberechtigter ist, wer unabhängig von einem konkreten Ausschüttungsbeschluss über eine Rechtszuständigkeit an dem in der Vermögensmasse gebundenen Vermögen und/oder an den durch die Vermögensmasse erzielten Erträgen verfügt, sei es – nach deutschem Rechtsverständnis – in Gestalt dinglichen Rechts oder in Gestalt schuldrechtlicher Ansprüche. [...] Jedenfalls bedarf es eines rechtlich verfestigten Titels am Vermögen. Nicht zwischenberechtigt ist, wer über keine Rechte an der Vermögensmasse oder Ansprüche gegenüber der Vermögensmasse verfügt.“*⁴⁶

Auf dieser Basis konnte der BFH in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2019 eine Zwischenberechtigung der Destinatäre der Schweizer Familienstiftung ablehnen, da in der Stiftungssatzung ein Rechtsanspruch der Destinatäre (gefördert wurden über 40 Destinatäre) auf Leistungen ausgeschlossen war. Nach der Stiftungsurkunde durften Unterstützungsleistungen an Familienmitglieder darüber hinaus nur einmalig und „in jugendlichen Jahren“ erfolgen. Hiervon hat sich der vom BFH 2021 entschiedene Fall erheblich unterschieden, da der dortige Trust nur zugunsten der Ehefrau des *Settlors* errichtet worden war und der Ehefrau darüber hinaus jährlich gewisse Mindestausschüttungen zustehen sollten.

Bemerkenswert sind darüber hinaus die weiteren Ausführungen des BFH zum Trust:

*„Wenn danach die Steuerpflicht des Zwischenberechtigten jedenfalls auch die Umgehung der Steuerpflicht des Endberechtigten bezweckt – der er wäre, wäre er nicht bereits Zwischenberechtigter –, zeigt auch dies, dass es um Personen geht, denen eine nicht ohne weiteres entziehbare Rechtszuständigkeit an Vermögenssubstanz und -erträgen zusteht.“*⁴⁷

Diese lassen darauf schließen, dass die Anfallsberechtigung einer Personen Einfluss auf die Frage hat, ob sie Zwischenberechtigte i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG ist, da andernfalls die Vermögenssubstanz und die Vermögenserträge des Trust vor Auflösung steuerfrei ausgezahlt werden könnten.⁴⁸

Die vorstehenden Ausführungen zeigen folglich, dass der Begriff des Zwischenberechtigten keinesfalls in allen Einzelhei-

ten geklärt ist. Geklärt sein dürfte allerdings die Behandlung der eindeutigen Fälle, dass ein Anspruch auf die Ausschüttungen ausdrücklich zuerkannt oder ausdrücklich ausgeschlossen ist. Aber selbst im Fall eines ausdrücklichen Anspruchs könnte man an der Zwischenberechtigung zweifeln, wenn der Trust widerruflich ausgestaltet ist und damit zwar der *Trustee* kein Ermessen in Bezug auf die Ausschüttungen hat, wohl aber der *Settlor*.

Für alle anderen Fälle bleibt es schwierig, rechtssichere Aussagen zu treffen. Aus den bislang ergangenen Urteilen lassen sich für eine Stellung als Zwischenberechtigter unseres Erachtens jedoch die folgenden Kriterien ableiten:

- enge und nachprüfbar vorgaben für die Ausschüttung von Trustleistungen;
- *Beneficiary* ist zugleich Endberechtigter;
- nur wenige *Beneficiaries*;
- der Trust ist unwiderruflich ausgestaltet.

Gegen eine Zwischenberechtigung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG sprechen hingegen die folgenden Kriterien:

- Die Entscheidung über die Ausschüttungen liegt sowohl im Hinblick auf die Person des *Beneficiary* als auch im Hinblick auf die Höhe der Ausschüttung allein im freien Ermessen des *Trustee* (*Discretionary Trust*);
- der Trust ist frei widerruflich ausgestaltet (*Revocable Trust*);
- der betreffende *Beneficiary* ist nicht Endberechtigter des Trust.⁴⁹

Letztlich wird es jedoch auch insoweit stets auf eine Gesamtbetrachtung der Vertrags- und tatsächlich gelebten Verhältnisse ankommen, sodass die vorstehenden Leitlinien zwangsläufig mit einer gewissen Unsicherheit behaftet sind.

2. Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG?

Offengelassen hat der BFH in seiner Entscheidung vom 25. Juni 2021, unter welchen Voraussetzungen eine Schenkungsteuerpflicht der Auszahlung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht kommt, falls § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG nicht einschlägig sein sollte. Auch zur Frage, ob auch diesbezüglich die von ihm 2019 zu den ausländischen Familienstiftungen aufgestellten Grundsätze Anwendung finden, äußert sich der BFH jedenfalls nicht ausdrücklich. Für eine entspre- ➤

46 BFH vom 3.7.2019 – II R 6/16, DStR 2019, 2195, 2198.

47 BFH vom 3.7.2019 – II R 6/16, DStR 2019, 2195, 2199.

48 Vgl. auch die diesbezügliche Argumentation des BFH vom 27.9.2012 – II R 45/10, DStRE 2013, 209, 211.

49 Vgl. auch Haag/Tischendorf, IStR 2020, 794, 795, sowie Thonemann-Micker/Böhmert, ErbR 2023, 112, 116, die bei *Discretionary Trusts* ebenfalls eine Zwischenberechtigung ablehnen.

chende Anwendung sprechen jedoch die allgemeinen Grundsätze sowie die Ausführungen des BFH, nach denen ausländische Familienstiftungen einen Unterfall der ausländischen Vermögensmassen bilden und kein Grund ersichtlich sei, zwischen verschiedenen Arten ausländischer Vermögensmassen zu differenzieren.⁵⁰ Überträgt man damit richtigerweise die Rechtsprechung zu ausländischen Familienstiftungen auf Trusts, können Trustauskehrungen nur dann als freigebige Zuwendungen i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerpflichtig sein, wenn sie eindeutig gegen den in der Trusturkunde zugrunde gelegten Zweck des Trust verstoßen, da dem *Trustee* stets ein gewisser Beurteilungs- und Ermessensspielraum zukommt.⁵¹

3. Ausschluss nach § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG?

Für den der Entscheidung des BFH zugrunde liegenden Sachverhalt war die mit Wirkung zum 2. Juni 2013 eingeführte Norm des § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG noch nicht anwendbar, nach der Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung (über § 15 Abs. 4 AStG auch Trusts) bei Personen im Sinne des Abs. 1 nicht der Besteuerung unterliegen, soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits nach Abs. 1 zugerechnet worden sind. Nach dem weit gefassten Wortlaut der Norm scheidet eine Besteuerung nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG deshalb aus, wenn bereits eine Besteuerung nach dem AStG stattgefunden hat. Letztlich entspricht dies auch dem Sinn und Zweck der Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG, die wie bereits ausgeführt zur Schließung von Besteuerungslücken eingeführt wurde.⁵² Ob diese Auslegung auch von der Finanzverwaltung und den Gerichten geteilt wird oder ob diese den Begriff der „Besteuerung“ i.S.d. § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG nur als eine Besteuerung nach dem AStG oder dem EStG auslegen, bleibt jedoch abzuwarten.

VI. Fazit

Die Einordnung der ausländischen Familienstiftung als (sonstige) Vermögensmasse ausländischen Rechts bedeutet nicht nur, dass die für ausländische Familienstiftungen entwickelten Grundsätze ebenso auch für (andere) Vermögensmassen ausländischen Rechts, etwa für angloamerikanische Trusts, gel-

ten, sondern gerade auch, dass die Grundsätze der aktuellen Entscheidung(en) zu den angloamerikanischen Trusts gleichermaßen auch für ausländische Familienstiftungen gelten. Dieses Verständnis zugrunde gelegt, stellt die 2021 ergangene Entscheidung des BFH eine (konsequente) Fortschreibung des Urteils zur Schweizer Familienstiftung aus dem Jahr 2019 dar. Auch wenn die nach wie vor ungeklärten Rechtsfragen die Annahme verbieten, dass die aktuelle Entscheidung einen Schlusspunkt markiert, ergibt sich aus den jüngeren und jüngsten Urteilen des BFH für die Beratungspraxis die zu begrüßende Konsequenz, dass jedenfalls bei „satzungsmäßigen“ Ausschüttungen angloamerikanischer Trusts und anderer Vermögensmassen ausländischen Rechts, z.B. ausländischer Stiftungen, an inländische Bezugsberechtigte eine Doppelbelastung mit (deutscher) Erbschaft- und Ertragsteuer durch entsprechende Gestaltung eines „eindeutigen Falls“ vermieden werden kann. Über diese Erkenntnis hinaus gilt in Bezug auf die Behandlung von „Vermögensmassen ausländischen Rechts“ im deutschen Steuerrecht der Satz von Bertolt Brecht (in leicht abgewandelter Form): *Der Vorhang zu und (viele) Fragen offen.* ♦



Prof. Dr. Rainer Lorz, LL.M. (Berkeley) ist Rechtsanwalt und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Paul Metz ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Trust • Trustvermögen • Vermögensmassen ausländischen Rechts • Zwischenberechtigte

⁵⁰ BFH vom 25.6.2021 – II R 31/19, DStR 2022, 714, 715.

⁵¹ BFH vom 3.7.2019 – II R 6/16, DStR 2019, 2195, 2196 f.

⁵² Ebenso Vogt, Brandis/Heuermann, § 15 AStG Rn. 143; Werder/Wystrcil, BB 2015, 412, 421; Thonemann-Micker/Böhmer, ErbR 2023, 112, 118.

FuS

ZEITSCHRIFT FÜR
FAMILIENUNTERNEHMEN
UND STRATEGIE

Forschung und Praxis Hand in Hand.

Alle zwei Monate
im Abo.

FuS ZEITSCHRIFT FÜR
FAMILIENUNTERNEHMEN
UND STRATEGIE

13. JAHRGANG | 3/2023 | 35,20 EUR
WWW.FUS-MAGAZIN.DE

RECHT – MANAGEMENT – FAMILIE – STIFTUNG – VERMÖGEN

AUFSÄTZE

Birgit Reindl
Andrea Seemann
Lennart Neckenich
Unternehmens- und Vermögensnachfolge
unter Einbindung von Familienstiftungen

Kassian Kenner
Prof. Dr. Misha Seiter
Subscription Models

Prof. Dr. Sven Cravotta
Hemmnisse und strategische Optionen
der internationalen Markterschließung

GESPRÄCH

Dr. Wolfgang Leitner
„Wenn es um Gewinn oder Wachstumsoption
ging, habe ich stets für Wachstum plädiert“

PRAXISREPORT

Dr. Bertram Layer
Quo vadis, Erbschaftsteuer?

STICHWORT KONFLIKTPSYCHOLOGIE

Dr. Franziska v. Kummer
Prof. Dr. Arist v. Schlippe
„Mere Exposure“ als Konfliktfaktor

3 | 2023

GoingPublicMedia
ARTIKELKOLLEKTIV

Foto: © kras99 – stock.adobe.com



JETZT BESTELLEN!

www.fus-magazin.de/abonnement

VERTRETUNG DES TESTAMENTS-VOLLSTRECKERS AUFGRUND EINER GENERALVOLLMACHT

HINWEISE AUS DER RECHTSPRAXIS ZUR TESTAMENTS-VOLLSTRECKUNG

VON PROF. DR. ANDREAS WIEDEMANN UND DR. OLIVER KANZLER

ABSTRACT

In praktisch jedem Unternehmertestament findet sich eine Regelung zur Anordnung einer Testamentsvollstreckung. Die Gründe für eine solche sind vielfältig: So kann dem Erblasser beispielsweise daran gelegen sein, die Verwaltung von Gesellschaftsanteilen so lange in die Hände eines Dritten zu legen, bis der Erbe ein bestimmtes Alter erreicht hat. Oftmals begegnen den Verfassern aber auch komplizierte Vermögensstrukturen, deren Entflechtung in die Hände eines geeigneten Abwicklungstestamentsvollstreckers gelegt werden sollen. Angesichts der in der Praxis oft anzutreffenden Testamentsvollstreckungen möchten die Verfasser einen besonders praxisrelevanten Bereich auf dem breiten Feld der Testamentsvollstreckung herausgreifen und näher beleuchten. Nachfolgend soll untersucht werden, ob Testamentsvollstrecker – im Rahmen ihrer Aufgabenwahrnehmung – Generalvollmachten an Dritte erteilen können.

I. Einleitend zum Jubilar

In seiner beinahe vier Jahrzehnte andauernden Beratungstätigkeit hat sich der Blick des Jubilars stets ganzheitlich auf die Familienunternehmen und ihre dahinterstehenden Familien gewendet. Dementsprechend sind die Beratungsfelder, aber auch die rechtlichen Interessen von Prof. Rainer Kirchdörfer sehr vielfältig und breit gefächert. In all den Jahren haben dabei

erbrechtliche Fragestellungen und insbesondere Fragen im Zusammenhang mit der Testamentsvollstreckung in seiner Tätigkeit eine große Rolle gespielt.

Das Thema Testamentsvollstreckung beschäftigt den Jubilar in vielfacher Weise: So ist er bei vielen Unternehmerfamilien ein gefragter Ratgeber, wenn es gilt, schwierige Rechtsfragen, die im Zusammenhang mit einer Testamentsvollstreckung auftreten können, zu beleuchten. Zudem spielt dieses Thema bei der Verfassung von Testamenten eine große Rolle. Prof. Rainer Kirchdörfer sind vor allem aber auch die praktischen Aspekte, die mit einer Testamentsvollstreckung verbunden sind, bestens vertraut, da er für zahlreiche bedeutende Unternehmerfamilien in Deutschland das Amt des Testamentsvollstreckers ausgeübt hat bzw. aktuell ausübt.

Anlass genug, ein praktisches Thema aus der Testamentsvollstreckerarbeit zum Gegenstand dieses Beitrags zu machen. Damit verbunden ist die Hoffnung der Verfasser, dass der Jubilar diesen Beitrag mit großem Interesse lesen und ggf. die eine oder andere Anregung für sein weiteres Wirken mitnehmen wird.

INHALT

- I. Einleitend zum Jubilar
- II. Einführung
- III. Meinungsstand
 1. Unübertragbarkeit des Amts
 2. Vorbehalte gegen die Erteilung einer Generalvollmacht
 3. Großzügigere Betrachtungsweise
 4. Obergerichtliche Rechtsprechung
- IV. Plädoyer für die Zulässigkeit der Erteilung einer Generalvollmacht durch den Testamentsvollstrecker
- V. Generalvollmacht des Testamentsvollstreckers in eigenen Angelegenheiten
 1. Strenge Abgrenzung zwischen Generalvollmachten für „private“ Angelegenheiten und Generalvollmachten in Funktion als Testamentsvollstrecker
 2. Verkehrsschutz verlangt eindeutige Zuordnung des Vertreterhandelns
 3. Generalvollmacht für beide Wirkungskreise
- VI. Praxishinweise
 1. Schweigen des Testaments zur Generalvollmacht
 2. Formulierungsvorschlag für eine Generalvollmacht
- VII. Zusammenfassung der Ergebnisse

II. Einführung

Die Abwicklungs- und Dauertestamentsvollstreckung über das Vermögen eines Unternehmers¹ ist komplex. Es entspricht mittlerweile eher der Regel als der Ausnahme, dass betriebliches Vermögen (Gesellschaftsbeteiligungen, Betriebsgrundstücke etc.) und privates Vermögen in den verschiedensten Ländern und damit auch in den verschiedensten Jurisdiktionen behei-

¹ Im Folgenden wird darauf verzichtet, jeweils die männliche und weibliche Form zu verwenden. Dies geschieht ausschließlich, um die Lesbarkeit dieses Beitrags zu erhöhen.

matet sind. Wer in diesem Zusammenhang das Amt der Testamentsvollstreckung übernimmt, steht vor großen praktischen Herausforderungen, wenn es beispielsweise gilt, eine in Dubai belegene Immobilie oder ein in Singapur belegenes Wertpapierdepot an Vermächtnisnehmer zu übertragen.

Führt man sich zusätzlich vor Augen, dass die Reisefreiheit durch Pandemien o.Ä. bedroht sein kann, wird sich der Testamentsvollstrecker (fast schon zwangsläufig) die Frage stellen, ob er sich bei der Umsetzung des Erblasserwillens durch von ihm Bevollmächtigte unterstützen lassen kann. Während im Schrifttum und in der Rechtsprechung Einigkeit dahin gehend besteht, dass ein Testamentsvollstrecker Dritten Vollmachten für einzelne Geschäfte oder Geschäftsbereiche erteilen kann (z.B. Bank- und Prozessvollmachten),² herrscht eine große Kontroverse um die Frage, ob ein Testamentsvollstrecker Dritten auch eine weitgehende Generalvollmacht erteilen kann.

Diese Frage ist von erheblicher praktischer Relevanz; denn bejaht man sie, führt dies zu einer deutlichen Erleichterung für den Testamentsvollstrecker: Er wäre insbesondere nicht (mehr) darauf angewiesen, eine Vielzahl von Einzelvollmachten zu erteilen, was eine Zeit- und Kostenersparnis bedeutet.

III. Meinungsstand

1. Unübertragbarkeit des Amtes

Ein erster Blick in das Gesetz ist im Hinblick auf die Erteilung von Generalvollmachten durch den Testamentsvollstrecker zunächst wenig verheißungsvoll: § 2218 Abs. 1 BGB verweist für das Rechtsverhältnis des Testamentsvollstreckers zu den Erben auf verschiedene Vorschriften des Auftragsrechts. Unter anderem wird auf § 664 BGB verwiesen. Gemäß § 664 BGB darf der Beauftragte/der Testamentsvollstrecker im Zweifel die Ausführung des Auftrags/der Testamentsvollstreckung nicht einem Dritten übertragen.

Die Ratio dieses Übertragungsverbots besteht darin, dass dem Auftrag – genauso wie der Testamentsvollstreckung – ein persönliches Vertrauensverhältnis zugrunde liegt.³ Dieses Vertrauensverhältnis steht einer vollständigen oder teilweisen Übertragung des Auftrags/der Testamentsvollstreckung an einen Dritten zur selbstständigen Ausführung in eigener Verantwortung entgegen (sogenanntes Substitutionsverbot).

2. Vorbehalte gegen die Erteilung einer Generalvollmacht

Diejenigen Literaturstimmen, die die Erteilung einer Generalvollmacht durch den Testamentsvollstrecker ablehnen, rekurren hierfür auf die gerade skizzierten Punkte der Vertrauens-

stellung sowie des Substitutionsverbots. So wird zum einen angeführt, dass der Testamentsvollstrecker – falls der Erblasser ihm dies nicht gestattet hat – keine Generalvollmacht für alle seine Aufgaben erteilen kann, weil die Übertragung des Amtes als Vertrauensstellung nach § 664 Abs. 1 BGB unzulässig sei.⁴ Zum anderen sei auch die Erteilung einer unwiderruflichen Generalvollmacht mit Blick auf die Unübertragbarkeit des Testamentsvollstreckerrechts bedenklich.⁵ Erteile der Testamentsvollstrecker eine Generalvollmacht, so sei zu vermuten, dass sich der Testamentsvollstrecker seinen aus dem Amt folgenden Obliegenheiten entziehen wolle.⁶

3. Großzügigere Betrachtungsweise

Im Gegensatz zu den gerade dargestellten kritischen Literaturstimmen geht das überwiegende Schrifttum – mit Einschränkungen – davon aus, dass der Testamentsvollstrecker Dritten grundsätzlich auch eine Generalvollmacht erteilen darf. Schrankenlos sei dies aber nicht möglich: So müsse die Erteilung einer Generalvollmacht zunächst mit dem Erblasserwillen vereinbar sein. Ferner müsse der Testamentsvollstrecker sicherstellen, dass die interne Entscheidungsbefugnis bei ihm verbleibe. Schließlich müsse ein Widerruf der Generalvollmacht jederzeit sichergestellt sein.⁷

4. Obergerichtliche Rechtsprechung

Als bislang einziges Obergericht hat sich in jüngerer Zeit das Kammergericht Berlin dazu positioniert, ob sich ein Testamentsvollstrecker für die Besorgung einzelner Geschäfte eines Vertreters bedienen und in diesem Zusammenhang auch eine Generalvollmacht erteilen darf.

Im Ergebnis hält es das Kammergericht für zulässig, dass ein Testamentsvollstrecker einem Dritten eine Generalvollmacht zur Erledigung einzelner Aufgaben erteilt. Einschränkend sei lediglich zu verlangen, dass der Erblasser keine abweichenden Anordnungen getroffen habe sowie dass der Generalbevollmächtigte lediglich widerruflich bestellt worden sei.⁸

IV. Plädoyer für die Zulässigkeit der Erteilung einer Generalvollmacht durch den Testamentsvollstrecker

Im Ergebnis sprechen die besseren Gründe dafür, dass es auch einem Testamentsvollstrecker gestattet sein muss, eine Generalvollmacht an Dritte zu erteilen: »

2 S. beispielsweise Lorz in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 5. Aufl., § 19 Rn. 152; Zimmermann in: Münchener Kommentar BGB, 9. Aufl., § 2218 Rn. 7.
3 Statt aller Grüneberg/Grüneberg, 82. Aufl., § 664 Rn. 2. S. auch Lorz in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 5. Aufl., § 19 Rn. 152, wonach der Testamentsvollstrecker sein „Vertrauensamt“ und damit die Gesamtheit seiner Aufgaben nicht auf einen Dritten übertragen dürfte.

4 Von Lübtow, Erbrecht 1971, S. 987.

5 Kipp/Coing, Erbrecht, 14. Aufl., § 73 S. 411.

6 Winkler, Der Testamentsvollstrecker, 23. Aufl., Rn. 468.

7 Weidlich/Grüneberg, 82. Aufl., § 2218 Rn. 2; Lorz in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 5. Aufl., § 19 Rn. 152; Zimmermann in: Münchener Kommentar BGB, 9. Aufl., § 2218 Rn. 7 mit dem Hinweis, dass der Erteilung der Generalvollmacht keine verbotene Vollübertragung der Amtsausführung zugrunde liegen dürfte.

8 KG ZEV 2019, 27 Rn. 17.

Zunächst akzeptiert die herrschende Meinung im Schrifttum, dass der Testamentsvollstrecker durchaus einzelne Aufgaben – ohne gegen das Substituierungsverbot zu verstoßen – auf Dritte übertragen kann. Dies sei insbesondere bei umfangreicher Testamentsvollstreckung oft erforderlich und sogar geboten.⁹ Andere Literaturstimmen heben hervor, dass schwierige Testamentsvollstreckungen ohne die Vollübertragung von Einzelaufgaben oft nicht ordnungsmäßig durchführbar seien.¹⁰ Ein Testamentsvollstrecker kann sich demnach schadensersatzpflichtig machen, wenn er bei umfangreicher und komplexer Testamentsvollstreckung nicht auf die Unterstützung Dritter zurückgreift.

Wer nun aber bereit ist, den Testamentsvollstrecker haftbar zu machen, wenn er sich nicht in geeigneter Weise der Hilfe Dritter bedient, der muss den Testamentsvollstrecker konsequenterweise auch mit einem wirksamen Instrumentarium „ausstatten“, mit dem er praxistauglich die Unterstützung Dritter in Anspruch nehmen kann.¹¹

Ferner sind die Bedenken unbegründet, der Testamentsvollstrecker entledge sich durch die Erteilung der Generalvollmacht seiner Amtsaufgaben. Der Testamentsvollstrecker hat – unabhängig davon, welche Art von Vollmacht er erteilt – die Wahrnehmung der Geschäfte durch den Bevollmächtigten zu überwachen und ist verpflichtet, die Aufgabenwahrnehmung wieder an sich zu ziehen, wenn sie nicht ordnungsgemäß erfolgt.¹² Ferner wird einer Bevollmächtigung in aller Regel ein Auftrags- oder Geschäftsbesorgungsverhältnis zugrunde liegen, sodass der Testamentsvollstrecker jederzeit Weisungen erteilen und dadurch die ordnungsgemäße Aufgabenwahrnehmung sicherstellen kann. Vor diesem Hintergrund bleibt auch die „interne Entscheidungsbefugnis“, wie von Teilen der Literatur gefordert,¹³ allein beim Testamentsvollstrecker.

Soweit betont wird, die Generalvollmacht dürfe nur widerruflich erteilt werden, kann dies nicht als Argument gegen die grundsätzliche Zulässigkeit einer Generalvollmacht durch den Testamentsvollstrecker gelten; denn Generalvollmachten können per se nur widerruflich erteilt werden.¹⁴ Das Bild einer den Testamentsvollstrecker verdrängenden Vollmacht ist also von vornherein unrichtig.

Schließlich vermag nicht zu überzeugen, weshalb es dem Testamentsvollstrecker ohne Weiteres gestattet sein soll, eine Viel-

zahl von Einzel- oder Spezialhandlungsvollmachten zu erteilen, während eine Generalvollmacht – im Hinblick auf die höchstpersönliche Amtsführung – besonders kritisch sein soll. Bei Lichte betrachtet wohnen beiden Konstellationen – bei Missbrauch – die gleichen Gefahren inne.

Letztlich muss man den Testamentsvollstrecker demnach für befugt halten, auch Generalvollmachten zu erteilen.¹⁵ Kommt es in der Folge tatsächlich zu einem Verstoß gegen das Substituierungsverbot, so kann darauf auf „Sekundärebene“ mit § 2219 BGB (Schadensersatzhaftung des Testamentsvollstreckers) sowie § 2227 BGB (Entlassung des Testamentsvollstreckers aus wichtigem Grund) reagiert werden.

V. Generalvollmacht des Testamentsvollstreckers in eigenen Angelegenheiten

Vorstehend wurde dargelegt, dass ein Testamentsvollstrecker, **nachdem** er sein Amt angenommen hat, einem Dritten eine Generalvollmacht erteilen kann. Im Folgenden soll untersucht werden, ob es auch möglich ist, dass ein Dritter den Testamentsvollstrecker bei seiner Amtsführung auch aufgrund einer Generalvollmacht vertreten kann, die der Testamentsvollstrecker bereits erteilt hat, **bevor** er sein Amt angenommen hat, also auf Grundlage einer Generalvollmacht, die der Testamentsvollstrecker für „eigene Angelegenheiten“ verfasst hat.

1. Strenge Abgrenzung zwischen Generalvollmachten für „private“ Angelegenheiten und Generalvollmachten in Funktion als Testamentsvollstrecker

Diejenigen Literaturstimmen, die sich explizit mit der oben skizzierten Frage auseinandersetzen, differenzieren streng zwischen Generalvollmachten, die der Testamentsvollstrecker in seiner Funktion als Testamentsvollstrecker erteilt hat, und den Generalvollmachten (ggf. kombiniert mit einer Vorsorgevollmacht), die nur die privaten Angelegenheiten des Testamentsvollstreckers regeln sollen.¹⁶ Danach könne sich eine Generalvollmacht nur dann auf die Vertretung des Testamentsvollstreckers in seiner Funktion als Testamentsvollstrecker erstrecken, wenn die Vollmacht dafür auch entsprechende Anhaltspunkte enthalte.¹⁷

2. Verkehrsschutz verlangt eindeutige Zuordnung des Vertreterhandelns

Im Ergebnis verdienen diejenigen Literaturstimmen Zustimmung, die für eine strenge Unterscheidung des „Wirkungskreises“ der Generalvollmachten plädieren. Dem Testamentsvollstrecker steht im Rahmen seiner Aufgabenerfüllung die volle

9 Weidlich/Grüneberg, 82. Aufl., § 2218 Rn. 2.

10 Zimmermann in: Münchener Kommentar BGB, 9. Aufl., § 2218 Rn. 5. S. auch Strobel, ZEV 2020, 589, 590 wonach ein Erblasser wegen des typischerweise größeren Umfangs der Testamentsvollstreckung nicht davon ausgehen könne, der Testamentsvollstrecker werde immer und stets höchstpersönlich handeln.

11 So konsequent auch Weidlich/Grüneberg, 82. Aufl., § 2218 Rn. 2, sowie Zimmermann in: Münchener Kommentar BGB, 9. Aufl., § 2218 Rn. 7.

12 Mit einem ähnlichen Befund auch Strobel, ZEV 2020, 589, 590.

13 Zimmermann in: Münchener Kommentar BGB, 9. Aufl., § 2218 Rn. 7.

14 S. nur BGH NJW 2011, 66 Rn. 16.

15 So auch Lorz in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 5. Aufl., § 19 Rn. 152.

16 Müller-Engels, ZEV 2019, 251, 253; Strobel, ZEV 2020, 589, 591.

17 Strobel, ZEV 2020, 589, 591; Weber, DNotZ 2019, 306 ff.

Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über den Nachlass zu (§ 2205 BGB). Er ist ferner berechtigt, Verbindlichkeiten für den Nachlass einzugehen, sofern dies zur ordnungsmäßigen Verwaltung des Nachlasses erforderlich ist (§ 2206 Abs. 1 Satz 1 BGB). Bei der Wahrnehmung der vorstehenden Aufgaben handelt der Testamentsvollstrecker immer als „Partei kraft Amtes“ und gibt die für den Nachlass wirkenden Erklärungen stets **im eigenen Namen** aus eigenem Recht und gemäß dem Willen des Erblassers ab.¹⁸

Da der Testamentsvollstrecker stets im eigenen Namen handelt, die Rechtswirkungen seiner Erklärungen aber sowohl ihn selbst in seiner privaten Sphäre als auch den Nachlass betreffen können, hat der Rechtsverkehr ein schutzbedürftiges Interesse daran, zu wissen, mit wem er Verträge abschließt (z.B. betreffend Fragen der Bonität). Das Schrifttum verlangt vor diesem Hintergrund ganz konsequent, dass der Testamentsvollstrecker bei seinen Rechtshandlungen immer offenlegen muss, dass er in „amtlicher Funktion“ handelt.¹⁹ Legt der Testamentsvollstrecker nicht offen, dass er den Nachlass berechtigen bzw. verpflichten möchte, treffen ihn die Rechtsfolgen seiner Handlung in seiner persönlichen Sphäre.

Erteilt ein Testamentsvollstrecker eine Generalvollmacht, so kann das vorstehende Ergebnis nicht anders ausfallen: Die Rechtshandlung des Vertreters kann den Nachlass nur betreffen, wenn dies für den Rechtsverkehr erkennbar ist. Dies setzt wiederum voraus, dass der Vertreter offenlegt, wen die Rechtsfolgen seiner Rechtshandlungen treffen sollen. Ferner muss auch die Vollmacht, aus welcher der Vertreter seine Rechtsmacht schöpft, vom Testamentsvollstrecker in Ausübung seiner Verwaltungsbefugnis mit Wirkung für und gegen den Nachlass abgegeben worden sein. Fehlt es auch nur an einer der vorgenannten Voraussetzungen, kann der Vertreter, der auf Grundlage der Vollmacht tätig wird, auch nicht mit Wirkung für und gegen den Nachlass handeln.

Der Vertreter, der auf Grundlage einer vom Testamentsvollstrecker erteilten Generalvollmacht für den Nachlass tätig werden möchte, muss sich im Ergebnis auf eine „Legitimationskette“ berufen können: Der Testamentsvollstrecker muss das Amt angenommen und in Ausübung seines Amtes eine Generalvollmacht erteilt haben, die den Bevollmächtigten dazu berechtigt, den Nachlass zu berechtigen oder verpflichten. Dabei ist es auch zulässig, dass der Testamentsvollstrecker bereits vor Annahme des Amtes die Generalvollmacht (antizipiert) erteilt,

wenn aus der Vollmacht hervorgeht, dass diese auch für den Nachlass gelten soll. Ein praktisches Bedürfnis hierfür besteht beispielsweise in Fällen, in denen eine Person ersatzweise eine Testamentsvollstreckung ausüben soll. Hier erscheint es gekünstelt, wenn man verlangt, dass die Generalvollmacht erst nach Amtsannahme erteilt werden darf.

Im Ergebnis haben also diejenigen Stimmen Recht, die verlangen, dass – zumindest im Wege der Auslegung der Generalvollmacht – erkennbar sein müsse, dass sie (auch) zur Vertretung des Testamentsvollstreckers bei seinen Amtsgeschäften bestimmt ist.

Die Generalvollmacht darf aber bereits erteilt werden, bevor der Testamentsvollstrecker sein Amt angenommen hat.

3. Generalvollmacht für beide Wirkungskreise

Die vorstehenden Ausführungen sollten aber nicht dahingehend missverstanden werden, dass ein Testamentsvollstrecker entweder nur eine Generalvollmacht für seinen privaten Bereich oder nur eine Generalvollmacht für seine amtliche Tätigkeit erteilen kann. Ein Testamentsvollstrecker kann vielmehr sowohl **beide Wirkungskreise**, also seine eigene private Sphäre und seine Amtstätigkeit als Nachlassverwalter, im Rahmen einer Generalvollmacht abdecken.²⁰ Voraussetzung ist dabei jedoch, dass hierfür entsprechende inhaltliche Anhaltspunkte bestehen. Insofern sei auf den Formulierungsvorschlag unter VI. Ziff. 2. hingewiesen, der auch ohne Weiteres in eine General- und Vorsorgevollmacht des Testamentsvollstreckers, die auch/vornehmlich die private Sphäre betrifft, integriert werden kann.

Entscheidet man sich in der Praxis für die vorgenannte „kombinierte“ Lösung, muss der Vertreter – in Ausübung der Vollmacht – genau darauf achten, dass er bei seinen Rechtshandlungen offenlegt, wen er im konkreten Fall vertreten möchte, wenn sich dies nicht ohnehin aus den Umständen des Einzelfalls ergibt.

VI. Praxishinweise

1. Schweigen des Testaments zur Generalvollmacht

In der Praxis werden dem Rechtsanwender Fälle begegnen, in denen der Erblasser zwar eine Testamentsvollstreckung angeordnet und den Testamentsvollstrecker bestimmt hat, das Testament jedoch zu der Frage schweigt, ob der Testamentsvollstrecker – zur Wahrnehmung seiner Aufgaben – auch eine Generalvollmacht erteilen darf. Der Testamentsvollstrecker, der eine Generalvollmacht erteilen möchte, hat sich nun zu fragen, ob die Erteilung einer Generalvollmacht mit dem „Erblasserwilen vereinbar“ ist. »

18 Statt aller Lorz in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 5. Aufl., § 19 Rn. 17, mit dem Hinweis, dass dieser „Amtstheorie“ gegenüber der „Vertretertheorie“, wonach der Testamentsvollstrecker als Vertreter des Nachlasses oder der Erben handelt, der Vorzug zu geben ist.

19 Lorz in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 5. Aufl., § 19 Rn. 18; R. Kössinger/Zintl in: Nieder/Kössinger, Handbuch der Testamentsgestaltung, 6. Aufl., § 15 Rn. 77.

20 So auch Müller-Engels, ZEV 2019, 251, 253.

Das Kammergericht Berlin, das sich ebenfalls mit der aufgeworfenen Frage auseinandersetzen musste, positioniert sich hier sehr pragmatisch und praxisorientiert: An der Wirksamkeit einer durch den Testamentsvollstrecker erteilten Generalvollmacht bestünden keine Bedenken, wenn das Testament dazu schweige. In diesem Fall habe der Erblasser die Erteilung von Vollmachten, auch von Generalvollmachten, nicht ausgeschlossen.²¹

Der Ansatz überzeugt. Ordnet der Erblasser eine Testamentsvollstreckung an, so bewegt sich die Amtsführung des Testamentsvollstreckers in den Bahnen, die das Gesetz und die Rechtsprechung vorgeben; dies umfasst – wie dargestellt – auch die Erteilung einer Generalvollmacht durch den Testamentsvollstrecker. Mit der Anordnung einer Testamentsvollstreckung geht daher im Zweifel auch die Befugnis zur Erteilung einer Generalvollmacht einher. Möchte der Erblasser die Erteilung einer Generalvollmacht untersagen, so muss sich dies aus der Verfügung von Todes wegen (ggf. im Wege der Auslegung) ergeben.

Ein entsprechender Hinweis, der gegen die Erteilung einer Generalvollmacht spricht, könnte sich etwa daraus ergeben, dass der Testamentsvollstrecker das Amt „höchstpersönlich“ zu führen hat.

2. Formulierungsvorschlag für eine Generalvollmacht

Die gängigen Formulierungsvorschläge für Generalvollmachten heben beispielhaft – ohne die Reichweite der Generalvollmacht einschränken zu wollen – einzelne Bereiche in Vermögensangelegenheiten hervor, die die Generalvollmacht abdecken soll. In diesem Zusammenhang könnte man den „Bereich der Testamentsvollstreckung“ wie folgt fassen:

„Die Bevollmächtigung umfasst insbesondere, ohne dass durch die folgende beispielhafte Aufzählung die umfassende Generalvollmacht eingeschränkt wird, das Recht, den Vollmachtgeber im weitestmöglichen Umfang in seiner Funktion als Testamentsvollstrecker über den Nachlass des am [...] verstorbenen [...] – auch gegenüber Behörden und Ämtern jedweder Art sowie Gerichten – zu vertreten.“

Der explizite Verweis auf das Testamentsvollstreckeramt bringt Rechtssicherheit für den Rechtsverkehr, der die Generalvollmacht akzeptieren muss. Ferner trägt man durch den ausdrücklichen Hinweis auf die Reichweite der Generalvollmacht auch den kritischen Literaturstimmen Rechnung, die die Wirksamkeit der Generalvollmacht davon abhängig machen, dass sich die Vollmacht explizit auch auf den Rechtskreis des Testamentsvollstreckers erstreckt.²²

Soll die Generalvollmacht im Ausland eingesetzt werden, ergibt es Sinn, diese direkt in einer englischen sowie in einer deut-

schon Fassung zu beurkunden. Trotz dieser Vorkehrung können der „Verkehrsfähigkeit“ einer übersetzten Generalvollmacht in der Praxis spezielle Vorgaben aus dem jeweiligen Land entgegenstehen, in dem die Vollmacht zum Einsatz kommen soll. So kann es – trotz Vorliegens einer Generalvollmacht – erforderlich sein, dass der Testamentsvollstrecker daneben noch Spezialhandlungsvollmachten erteilen muss, die den jeweiligen Anforderungen des Landes gerecht werden.

VII. Zusammenfassung der Ergebnisse

Testamentsvollstreckern ist es durchaus gestattet, im Zusammenhang mit ihrer Amtsführung Generalvollmachten an Dritte zu erteilen. Die Erteilung einer Generalvollmacht führt nicht zu einem Verstoß gegen das gesetzliche Substitutionsverbot. Etwas anderes gilt nur, wenn der Erblasser im Testament die Erteilung einer Generalvollmacht untersagt. Schweigt das Testament hierzu, steht dies einer Generalvollmacht nicht entgegen.

Erteilt ein Testamentsvollstrecker eine Generalvollmacht, muss erkennbar sein, auf welche Sphäre sich die Vollmacht bezieht. In Zweifelsfällen wird man davon ausgehen müssen, dass sich die Vollmacht allein auf die privaten Angelegenheiten des Testamentsvollstreckers bezieht.

Ein Testamentsvollstrecker kann gleichzeitig sowohl für den eigenen privaten Bereich als auch für seinen „amtlichen“ Wirkungskreis eine Generalvollmacht in einer Urkunde erteilen. In diesem Fall muss die Urkunde aber inhaltlich eindeutig erkennen lassen, dass sie für beide Wirkungskreise gelten soll. ♦



Prof. Dr. Andreas Wiedemann ist Rechtsanwalt und Geschäftsführender Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Dr. Oliver Kanzler ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Testamentsvollstreckung • Generalvollmacht

21 KG ZEV 2019, 27, 28.

22 S. beispielsweise Strobel, ZEV 2020, 589, 591 f.

DIE BEDEUTUNG DES STIFTERWILLENS UND EINFLUSSMÖGLICHKEITEN DER STIFTER NACH STIFTUNGSERRICHTUNG

STIFTERAUTONOMIE VS. STIFTUNGSAUTONOMIE?

VON PROF. DR. RAINER KÖGEL UND LENNART NECKENICH

ABSTRACT

Die Stiftung hat gegenüber anderen Gesellschaftsformen und Vermögensmassen ein viel beachtetes Alleinstellungsmerkmal: Der Stifterwille lebt mit deren Gründung in der Stiftung fort. Die Stiftung erlaubt die Perpetuierung, d.h. Verewigung des Stifterwillens. Dem Stiftungsvorstand kommt daher bei allen ihm obliegenden Kompetenzen stets die Aufgabe zu, den (ggf. mutmaßlichen) Stifterwillen zu ermitteln. Umgekehrt ist es umso bedeutender, dass der Stifter seinen Willen bei Stiftungserrichtung für das zukünftige Leitungsorgan der Stiftung und damit womöglich auch für sich selbst bestmöglich festschreibt. Gerade in der Unternehmensnachfolge durch Stiftungen kommt diesen Fragen eine überragende Bedeutung zu. Auf der einen Seite streben Unternehmer mit Stiftungserrichtungen nach einer Perpetuierung ihres Lebenswerks, auf der anderen Seite erfordern gerade unternehmensverbundene Stiftungen die Anpassungsfähigkeit einer Stiftungs-Governance an sich ändernde Verhältnisse. Prof. Rainer Kirchdörfer hat in seiner langen Beratungspraxis zahlreiche bedeutende Stiftungserrichtungen begleitet und dabei für diese Fragen überzeugende Lösungen entwickelt.

I. Stifterautonomie und Stiftungsautonomie

Mit der Stiftungsrechtsreform 2022, die zum 1. Juli 2023 in Kraft getreten ist, hat erstmalig eine Legaldefinition der Stiftung Eingang in das Gesetz gefunden. Danach ist die Stiftung eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person, § 80 Abs. 1 Satz 1 BGB. Schon aus der Definition lassen sich zwei wesentliche Grundaussagen treffen, die mit der Verewigung des Stifterwillens verbunden sind:

Die Gründung der Stiftung und deren Ausgestaltung ist Ausdruck der Stifterautonomie. Die Stiftung ist *vom Stifter (rechtlich und finanziell) ausgestattet und durch ihn mit einem Zweck versehen*. Der Stifter entscheidet über den Stiftungszweck, über den Umgang des Stiftungsvermögens sowie die organschaftliche Stiftungsstruktur. Der Stifter ist dabei nur an die Grenzen der Gesetze gebunden. Das Bürgerliche Gesetzbuch trifft materiell-rechtlich keine dem Gesellschaftsvertrag vergleichbaren Strukturvorgaben. Wesentliche Vorgaben sind einerseits die Etablierung eines Vorstands als einzige notwendige Bedingung eines vertretungsberechtigten Organs sowie das Verbot der Selbstzweckstiftung. Darüber hinaus liegt die Ausgestaltung der Stiftung im Wesentlichen in den Händen des Stifters.

Mit Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde tritt hingegen Stiftungsautonomie ein. Im Errichtungsakt geht der Stifterwille des Stifters – und damit gleichsam die Stiftung selbst sowie ihr Zweck – auf die Stiftung über. Die Stiftung wird zur *verselbstständigten juristischen Person*.

Stiftung und Stiftungsgründung sind mithin Ausdruck der Stifterautonomie und Stiftungsautonomie, wengleich sich beide in

zeitlicher Hinsicht ausschließen: Die Stifterautonomie endet, sobald die Stiftungsautonomie beginnt. Der folgende Beitrag untersucht den vorangestellten Grundsatz und prüft vor diesem Hintergrund, welche Einflussmöglichkeiten insbesondere der Stifter auf „seine“ Stiftung nach deren Errichtung (noch) hat.

II. Die Ermittlung des historischen Stifterwillens im Wandel der Zeit

Auch nach der gesetzlichen Neukonzeption hat sich im Kern für die Frage des Stifterwillens nichts Wesentliches verändert. Da nunmehr das Stiftungszivilrecht materiell-rechtlich verein-



INHALT

- I. Stifterautonomie und Stiftungsautonomie
- II. Die Ermittlung des historischen Stifterwillens im Wandel der Zeit
- III. Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters nach Gründung
 - 1. Konkretisierung des historischen Stifterwillens durch Einwirkungsmöglichkeiten des Stifters bei der laufenden Stiftungsverwaltung
 - a) Stifter als alleiniger Vorstand der Stiftung
 - b) Veto- und Mehrheitsstimmrechte des Stifters
 - c) Bestellungs- und Abberufungsrechte
 - 2. Die Bedeutung des historischen Stifterwillens bei Strukturänderungen
 - a) Satzungsänderungen
 - b) Zusammenlegung/Zulegung
 - c) Auflösung und Aufhebung
- IV. Fazit

heitlich wurde, sind fortan allein die Bestimmungen des BGB maßgeblich. Anknüpfungspunkt zur Ermittlung des Stifterwillens ist die Generalklausel des § 83 Abs. 2 BGB, die den Stifterwillen für das gesamte Handeln der Stiftungsorgane und für die Stiftungsaufsicht als maßgeblich fest schreibt.¹

Wird nach Errichtung der Stiftung auf den Stifterwillen Bezug genommen, so handelt es sich dogmatisch stets um den historischen Stifterwillen. Historischer Stifterwille ist dabei der objektivierte Stifterwille, wie er zum Zeitpunkt der Errichtung zum Ausdruck gekommen ist.² Historischer Stifterwille heißt indes nicht zwingend, im Korsett der damaligen weltanschaulichen, gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Ansichten gefangen zu sein. Der Gesetzgeber hat dabei zugestanden, dass ein Stifter durchaus auch eine Fortentwicklung seines „Ausgangswillens“ beabsichtigt, damit die Stiftung auch tatsächlich auf Dauer existieren kann. Notwendige Anpassungen an die Zeitläufe sind von Stiftern daher im Regelfall gewollt, weswegen auch eine strikte Bindung an die historische Ursprungssatzung verfehlt wäre. Allerdings ist der Stiftungsvorstand daran gebunden, sollte der Stifter den Fokus der Stiftung (und des Stiftungszwecks) explizit einengen und eine Zweckverwirklichung dadurch im Laufe der Zeit unmöglich werden.³

Im Zweifel kann auch auf den mutmaßlichen Stifterwillen rekurriert werden. Der mutmaßliche Wille wurde nunmehr explizit in § 83 Abs. 2 BGB aufgenommen. Auf Grundlage eines solchen Willens kann typischerweise ermittelt werden, ob der Stifter eine moderate Fortentwicklung der Stiftungssatzung gewollt hat, um deren Fortwirken auf Dauer sicherzustellen. Zeitgemäße Anpassungen können daher in seinem Sinne sein.⁴ Es ist also stets zu prüfen – oder vorwärtsgewandt antizipatorisch sicherzustellen –, dass aus dem Stiftungsgeschäft heraus Anhaltspunkte bestehen, ob der Stifter bestimmte Entwicklungen mitgehen oder ausschließen wollte und wie er diese Entwicklungen etwa im Verhältnis zur Gefährdung des Fortbestands der Stiftung sieht.

Den Stifterwillen haben sowohl die Stiftungsorgane als auch die Stiftungsaufsicht zu ermitteln. Entscheidend sind dabei in erster Linie die Errichtungsdokumente. Ergänzend können zeitgleiche Äußerungen des Stifters etwa in einem niedergelegten Testament, in dem Schriftverkehr mit der Anerkennungsbehörde, in Gesprächsprotokollen mit Beratern oder einem gesonderten Stifterbrief herangezogen werden. Sollte der Stifter noch leben, soll auch eine Anhörung des Stifters in Betracht kom-

men, wobei hier die Abgrenzung des historischen zum gegenwärtigen Willen außerordentlich schwierig sein dürfte.⁵

III. Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters nach Gründung

Bei Stiftungen von Todes wegen ist es dem Stifter (Erblasser) in der Regel klar, dass er mit Gründung seine Vorstellungen abschließend konkretisieren muss. Hierfür bieten Stiftungsgeschäft, Stiftungssatzung und ggf. auch Testament hinreichend Möglichkeiten. Stiftungsgründungen unter Lebenden vermitteln hingegen bisweilen den Anschein, der Stifter könne sich bis zu seinem Lebensende mit der Stiftung in der Praxis laufend auseinandersetzen und Entscheidungen zur Ausgestaltung der Stiftung vertagen. Dies gilt prinzipiell jedoch nur hinsichtlich des Vermögens, das er noch nicht zu Lebzeiten übertragen hat. Eine Einflussnahme auf die Stiftung selbst ist auch dem Stifter nach Gründung nur noch in engen Grenzen möglich.

1. Konkretisierung des historischen Stifterwillens durch Einwirkungsmöglichkeiten des Stifters bei der laufenden Stiftungsverwaltung

Grundsätzlich ist der Stifterwille mit Verselbstständigung der Stiftung abschließend festgelegt. Ihm verbleibt aber durchaus die Möglichkeit, bei der Ausgestaltung der Organstruktur der Stiftung Rechte zugunsten des Stifters oder der Stifterfamilie einzuräumen und somit bei der stiftungsinternen Willensbildung weiterhin wesentlich beteiligt zu sein.

Bei der Festlegung der Organstruktur kommt dem Stifter ein weitreichender Gestaltungsspielraum zu. Nur der Stiftungsvorstand ist gesetzlich als zwingendes Organ vorgeschrieben. Der Vorstand vertritt die Stiftung nach außen. Dabei muss die Satzung die Anzahl der möglichen Vorstandsmitglieder, das Verfahren zu ihrer Wahl und deren Abberufung enthalten.⁶

Die gesetzlich vorgegebenen Strukturen der Stiftungsorganisation bleiben auch nach der Stiftungsrechtsreform im gleichen Umfang erhalten. Inhaltlich wurden einerseits bestimmte Verwaltungsregularien neu festgeschrieben, insbesondere durch Etablierung eines Sorgfaltsmaßstabs für Geschäftsführungsmaßnahmen, der Möglichkeit einer Haftungsbeschränkung sowie einer Business-Judgement-Rule. Daneben wurden methodisch insbesondere die bisherigen Verweise auf das Vereinsrecht reduziert und durch eigenständige Regelungen ersetzt. Die Möglichkeiten der Einflussnahme des Stifters nach Gründung bei der laufenden Stiftungsverwaltung sind dabei aber unverändert geblieben.

1 Vgl. auch Uhl in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, S. 50; Schauhoff in: Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform (2022), Kap. 1 Rn. 14.

2 Vgl. auch u.a. Schwank in: MHdB GesR Band 5, 5. Aufl. 2021, § 79 Rn. 15 f.

3 Schauhoff in: Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform (2022), Kap. 1 B. Rn. 14.

4 Schauhoff in: Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform (2022), Kap. 1 B. Rn. 16.

5 Kampermann in: Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform (2022), Kap. 5 A. Rn. 20 ff.; Uhl in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, S. 51.

6 Werner/Saenger, Die Stiftung (2009), Rn. 391; Kögel in: Service Guide Stiftungen 2015, 67 f.; Feitsch/Linder in: Beck'sches RA-HdB, 12. Aufl. 2022, § 45 Rn. 56.

a) Stifter als alleiniger Vorstand der Stiftung

Die weitestgehende Einflussmöglichkeit kann sich ein Stifter in der Regel sichern, indem er sich zum alleinigen Vorstand der Stiftung bestellt. Dies ist nach ganz einhelliger Auffassung möglich.⁷ Die Bestellung des Stifters als alleiniger Vorstand kann befristet oder auf Lebenszeit erfolgen.

Soweit der Stifter als Alleinvorstand tätig wird, muss er jedoch beachten, dass er nicht mehr für eigenes Vermögen handelt, sondern als Organ der Stiftung und damit für „seine“ Stiftung wie ein „Fremder“ tätig wird. Er ist damit „Diener“ und nicht mehr „Herr“⁸ der Stiftung und ist an seinen im Stiftungsgeschäft zum Ausdruck gekommenen Stifterwillen gebunden. Nach § 84a Abs. 2 Satz 1 BGB haben die Vorstände nunmehr explizit die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers anzuwenden. Umgekehrt ist es dem Vorstand möglich, sich auf die sogenannte Business-Judgement-Rule zu berufen, § 84a Abs. 2 Satz 2 BGB.

Unabhängig davon ist es wichtig, in der Stiftungssatzung ausreichend Ermessensspielräume zu schaffen, um dem Stiftungsvorstand eine flexible Geschäftsführung und ausreichende Anpassung an sich verändernde Umstände zu ermöglichen. So sollte insbesondere der Stiftungszweck weit gefasst sein, ggf. Reservezwecke festgelegt sowie zwischen Haupt- und Nebenzwecken differenziert werden. Die Zweckverwirklichung sollte durch einen nicht abschließenden Beispielskatalog konkretisiert sein, um dem Stiftungsvorstand ausreichend Handlungsspielraum zu belassen.⁹

b) Veto- und Mehrheitsstimmrechte des Stifters

Soweit der Stifter neben sich selbst andere Personen zum Mitvorstand bestellen will, sollte er in der Stiftungssatzung genau festlegen, inwieweit ihm selbst ein Recht zum Stichentscheid, ein Vetorecht oder ein Mehrheitsstimmrecht eingeräumt wird. Fehlt es an solchen Sonderrechten des Stifters, so läuft er Gefahr, im Rahmen der Beschlussfassung des Stiftungsvorstands überstimmt zu werden.

Zwar wird in der Literatur die Gewährung solcher Sonderrechte infrage gestellt, da diese zu einer Fremdbestimmung der Stiftung durch den Stifter führen können.¹⁰ Nach ganz überwiegender Fassung sind solche Sonderrechte zugunsten des Stif-

ters weiterhin zulässig.¹¹ Dies gilt jedenfalls, solange der Stifter selbst Mitglied eines Stiftungsorgans ist, da das Handeln des Stifters hier in seiner Funktion als Stiftungsorgan erfolgt. Bei der Ausübung dieser Sonderrechte ist dann konsequenterweise aber zu beachten, dass der Stifter als Willensbildungsorgan der Stiftung handelt und hierbei an seinen historischen Stifterwillen gebunden ist.

Schwieriger ist es, wenn der Stifter selbst nicht Mitglied eines Stiftungsorgans ist, sich aber entsprechende Mitentscheidungsrechte vorbehält. Zum Teil wird in der Literatur auch eine solche Regelung für zulässig gehalten, da der Stifter hierdurch selbst zu einem weiteren Organ neben dem Stiftungsvorstand wird.¹² Nach unseren Erfahrungen anerkennen Stiftungsaufsichtsbehörden solche Sonderrechte zugunsten des Stifters in der Regel aber nur dann, wenn dieser als Mitglied eines Stiftungsorgans handelt, nicht jedoch, wenn er außerhalb der Stiftungsorgane Reservatrechte wahrnimmt.¹³

Dem Stifter steht es umgekehrt aber jederzeit offen, sich das Recht vorzubehalten, zu seinen Lebzeiten Vorsitzender des Stiftungsvorstands zu sein. Anders als im Aktienrecht kann der Stifter sich auch das Recht vorbehalten, Vorsitzender des Vorstands und Vorsitzender des Kontrollorgans zu sein. Die in § 105 AktG festgesetzte Unvereinbarkeit der Zugehörigkeit zum Vorstand und zum Aufsichtsrat entspricht keinem allgemeingültigen Grundsatz, der auf das Stiftungsrecht übertragbar wäre.

c) Bestellungs- und Abberufungsrechte

Für die Binnenverfassung einer Stiftung bedeutsam ist die Frage, wem das Recht zur Bestellung und zur Abberufung von Organmitgliedern zusteht. Hierzu muss die Stiftungssatzung eindeutige Regelungen enthalten. Die ersten Mitglieder der Stiftungsorgane werden vom Stifter selbst im Stiftungsgeschäft benannt. Die Stiftungsaufsichtsbehörden akzeptieren in der Regel, dass der Stifter die Organmitglieder nicht direkt im Stiftungsgeschäft benennt, sondern sich vorbehält, die Organmitglieder gegenüber der Aufsichtsbehörde nach Anerkennung anzuzeigen.

Lange Zeit war umstritten, ob sich der Stifter zu seinen Lebzeiten generell das Recht vorbehalten darf, die **Mitglieder von Stiftungsorganen zu bestellen**. Soweit der Stifter nicht selbst Mitglied eines Stiftungsorgans ist, handelt es sich »

7 Backert in: BeckOK BGB, 66. Edt. 2022, § 86 Rn. 2; Weitemeyer in: MüKo BGB, 9. Aufl. 2021, § 86 Rn. 5; Schwake in: MüHdB des GesR Bd. 5, 5. Aufl. 2021, § 79 Rn. 16; Hof in: von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 8, Rn. 127; Kögel in: Service Guide Stiftungen 2015, S. 67 f.

8 Muscheler, ZSt 2003, 99, 101.

9 Vgl. Godron in: Richter, Stiftungsrecht, 1. Aufl. 2019, § 6 Rn. 105; Saenger, ZStV 2012, 94, 96; Sieger/Bank, NZG 2010, 641, 642.

10 Vgl. Hof in: von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 8, Rn. 99.

11 Vgl. Mehren in: Schauhoff/Kirchhain, HdB der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 3 Rn. 45; Godron in: Richter Stiftungsrecht, 1. Aufl. 2019, § 6 Rn. 105; Sieger/Bank, NZG 2010, 641, 643 f.; Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 273 f.; Jeß, Das Verhältnis des lebenden Stifters zur Stiftung, 1991, S. 131 f.; Fischer/Ihle, DStR 2008, 1692, 1696.

12 Vgl. Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 275 f., 455 f.

13 Vgl. Hof in: von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 8, Rn. 99, 100, 128; Saenger, ZStV 2012, 94, 98 f.

auch hierbei um ein sogenanntes Reservatrecht des Stifters. Die Einräumung des Bestellungsrechts zugunsten des Stifters wurde in der Literatur zum Teil mit dem Argument einer offensichtlichen Fremdbestimmung der Stiftung abgelehnt. Eine solche Regelung soll der Stiftungsautonomie widersprechen.¹⁴ In der Vergangenheit wurden mit dieser Argumentation entsprechende Regelungen einer Stiftungssatzung vereinzelt durch die Stiftungsaufsichtsbehörden abgelehnt. Die Annahme einer Fremdbestimmung ist allerdings verfehlt, wenn der Stifter bei Gründung entsprechende Sonderregelungen trifft. Der Stifter ist bei der Ausgestaltung der Organstruktur frei. Der Stifter etabliert in diesem Fällen in der Satzung sich selbst als Organ, das neben den Vorstand tritt. Die dem Stifter eingeräumte Gestaltungsfreiheit erlaubt es ihm, sich selbst zum „Kreationsorgan“ seiner Stiftung zu machen.¹⁵

Mit der gleichen Argumentation muss es dem Stifter daher auch freistehen, die Bestellung der Organmitglieder mit Gründung oder dem Tod des Stifters auf Dritte zu delegieren.¹⁶ Entsprechend sind in der Praxis vielfach in Satzungen auch Entsenderechte zugunsten Dritter anzutreffen. Häufig wird ein solches Entsenderecht daher auch als Stammesrecht der Abkömmlinge des Stifters ausgestaltet, um eine „gleichmäßige Besetzung“ zu gewährleisten.

Neben der Bestellung kommt naturgemäß der **Abberufung** von Stiftungsorganen in der Stiftungsarbeit eine besondere Bedeutung zu. Auch hier besteht ein Interesse des Stifters, sich zu Lebzeiten das Recht zur Abberufung von Stiftungsorganen vorzubehalten. Ob ein solches Reservatrecht des Stifters vorbehalten werden kann, ist ebenfalls umstritten. Hinsichtlich der **Abberufung von Stiftungsorganen aus wichtigem Grund** gelten aber letztlich entsprechend die Ausführungen zur Bestellung eines Stiftungsorgans.

Vor der Stiftungsreform wurde unter Hinweis auf die Stiftungsautonomie und den Grundsatz der Unverfügbarkeit im Ergebnis überwiegend die Auffassung vertreten, dass eine **freie Abberufbarkeit von Stiftungsorganen** unzulässig sei.¹⁷ Eine

entsprechende ausdrückliche Regelung fehlt hierzu allerdings.¹⁸ Ein freies Widerrufsrecht wurde bisher formal im Wesentlichen damit verneint, dass das Stiftungsrecht nicht auf die entsprechende Regelung im Vereinsrecht verweist.¹⁹ Der Bundesgerichtshof hat in einer älteren Entscheidung eher beiläufig²⁰ aus der fehlenden Verweisung den gegenteiligen Rückschluss gezogen, dass nämlich das Stiftungsrecht keinerlei Vorgaben zur Abberufbarkeit macht und damit dem Stifter weitgehende Freiheit belässt, ein freies Widerrufsrecht vorzusehen.²¹ Infolge der Stiftungsrechtsreform wurde die umfassende Verweisung auf das Vereinsrecht aufgegeben und weitestgehend durch eigenständige Regelungen in den §§ 84–84 b BGB ersetzt. Die bisherige formal-juristische Begründung entfällt damit.²² Teilweise wird daher die bisher vorherrschende Auffassung infrage gestellt.²³ Andere Stimmen verneinen weiterhin eine freie Abberufbarkeit und stützen dies auf die Konkretisierung der anwendbaren Auftragsvorschriften, wonach die freie Widerruflichkeit einer Organbestellung analog § 671 BGB ausgeschlossen ist²⁴, oder auf materiell-rechtliche Überlegungen²⁵.

Mangels einer explizit abweichenden Gesetzesbestimmung ist es dem Stifter unseres Erachtens möglich, eine Regelung zur freien Abberufbarkeit eines Stiftungsorgans in der Stiftungssatzung festzuschreiben. Auch in der Praxis enthalten viele Stiftungssatzungen unabhängig von den in der Literatur geäußerten Bedenken Regelungen, wonach Stiftungsorgane frei, d.h. ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes vom Stifter abberufen werden können. Die Praxis der Stiftungsaufsichtsbehörden ist hier sehr uneinheitlich. Jedenfalls für die Zeit nach dem Ableben des Stifters empfiehlt es sich aber unter Governance-Gesichtspunkten in aller Regel, die Abberufung eines Stiftungsvorstands nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zuzulassen. Andernfalls ist die Eigenständigkeit des Stiftungsvorstands gegenüber seinem Kontrollorgan oder einem mit Benennungsrechten ausgestatteten Dritten nicht gewährleistet. Der Begriff des wichtigen Grundes sollte in der Stiftungssatzung mit Regelbeispielen näher konkretisiert werden.

14 Vgl. Reuter in: MüKo BGB, 6. Aufl. 2012, § 85, Rn. 28; zu den unterschiedlichen Bestellungsverfahren Hof in: von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechtshandbuch, 4. Aufl. 2014, § 8, Rn. 125 f.

15 Vgl. Godron in: Richter, Stiftungsrecht, 1. Aufl. 2019, § 6 Rn. 107; Weitemeyer in: MüKo BGB, 9. Aufl. 2021, § 81 Rn. 47 und § 85 Rn. 36; Jeß, Das Verhältnis des lebenden Stifters zur Stiftung, 1991, S. 124 f.; Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 455 f.; Sieger/Bank, NZG 2010, 641, 644; Hüttemann/Rawert in: Staudinger BGB, Stand 2017, § 81, Rn. 77; Fischer/Ihle, DStR 2008, 1692, 1696.

16 Jacob/Picht in: BeckOGK BGB, Stand 02.2021, § 85 Rn. 11.1; Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, S. 93.

17 Ausführlich: Uffmann, NZG 2022, 1131; Weitemeyer in: MüKo BGB, 9. Aufl. 2021 § 86 Rn. 11; Backert in: BeckOK BGB, 66. Edt. 2022, § 86 Rn. 2; Hüttemann/Rawert in: Staudinger BGB, Stand 2017, § 81 Rn. 79; dies., ZGR 2019, 238 (252); Lunk/Rawert, Non Profit Law Yearbook, 2001 (2002), 91 (98); Götz, SB 2016, 27; Jacob/Picht in: BeckOGK BGB, Stand 02.2021, § 86 Rn. 14; Werner, NJOZ 2019, 241; a.A. etwa Markworth, ZGR 2020, 832; Werner, njoz 2019, 241.

18 Uffmann, NZG 2022, 1131.

19 § 86 i.V.m. § 27 Abs. 2 Satz 1 BGB, nach dem die Bestellung zum Vereinsvorstand jederzeit widerrufen werden darf; vgl. Muscheler, ZSt 2003, 99, 100; Reuter in: Münchener Kommentar zum BGB, § 86, Rn. 7.

20 Im obiter dictum: BGH 28.10.1976 – III ZR 136/74, BeckRS 1976, 31114837 Rn. 24 („[...] so hätte die Stiftungsverfassung ihm das Abberufungsrecht ohne Einschränkung oder etwa lediglich mit der Maßgabe gewähren können, dass der Stiftungszweck berücksichtigt werden müsse.“).

21 Vgl. BGH, Urt. v. 8.10.1976, III ZR 136/74 DB, 1977, 84.

22 Uffmann, NZG 2022, 1131; Baßler/Stöffler/Blecher, GmbHR 2021, 1129.

23 Baßler/Stöffler/Blecher, GmbHR 2021, 112.

24 Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021 (2021), S. 100.

25 Uffmann, NZG 2022, 1131; im Ergebnis auch Schwake in: MüHdB des GesR Bd. 5, 5. Aufl. 2021, § 79 Rn. 16.

2. Die Bedeutung des historischen Stifterwillens bei Strukturänderungen

Vorstehende Ausführungen zeigen, dass dem Stifter trotz des Grundsatzes der Stiftungsautonomie ein hinreichender Gestaltungsspielraum verbleibt, um sich in der Stiftungssatzung entsprechende Mitwirkungsrechte vorzubehalten. Eine weitergehende Frage ist, ob und inwieweit der Stifter Einfluss auf wesentliche Strukturänderungen nehmen kann, die über die tagtägliche Stiftungsarbeit hinausgehen, denn nicht selten bemerkt der Stifter erst im Rahmen der praktischen Stiftungsarbeit, dass die von ihm gewählte Organstruktur nicht passt oder die gewählten Stiftungszwecke zu eng bzw. zu weit gefasst sind. Häufig stellt sich die Frage, inwieweit die im Stiftungsgeschäft vom Stifter geschaffene Stiftungsverfassung nachträglich abgeändert werden darf. Der Stifterwille hat insbesondere auch dann Bedeutung, wenn nach Errichtung der Stiftung und damit nach Begründung der Stiftungsautonomie grundlegende Strukturänderungen der Stiftung erforderlich werden.

Dabei gilt im Grundsatz, dass dem Stifter – anders als in einigen ausländischen Rechtsordnungen – grundsätzlich kein nachträgliches Recht zur Änderung oder Ergänzung der Satzung zusteht, selbst wenn er sich ein solches Änderungsrecht in der Stiftungssatzung vorbehalten würde.²⁶ Deutlich weitere Grenzen zieht hier das österreichische bzw. Schweizer Stiftungsrecht.²⁷ Im Schweizer als auch im österreichischen Stiftungsrecht kann der Stifter (in ggf. engen zeitlichen und sachlichen Grenzen) selbst Änderungen des Stiftungszwecks vornehmen, weitere Bestimmungen ändern oder die Stiftung widerrufen.²⁸ Im Rahmen der Reformdebatte zum deutschen Stiftungsrecht wurde zu Beginn diskutiert, auch in Deutschland ein lebzeitiges (freies) Änderungsrecht des Stifters in Bezug auf die Stiftungssatzung und den Stiftungszweck zu etablieren.²⁹ Die Idee wurde im Rahmen der Reform aber bereits in einem frühen Stadium wieder verworfen und hat keinen Eingang in den Gesetzestext gefunden.³⁰ Deshalb können Strukturänderungen auch nach der Reform des Stiftungsrechts nur von den zuständigen Stiftungsorganen beschlossen werden.

Das neue Stiftungsrecht hat allerdings auch die Voraussetzun-

gen für Strukturänderungen neu und einheitlich in einen gesetzlichen Rahmen gegossen (§§ 85 ff. BGB). Dabei unterscheidet das Gesetz zwischen Satzungsänderungen, der Zulegung und Zusammenlegung von Stiftungen sowie der Auflösung bzw. Aufhebung der Stiftung. Zusätzlich wird für Satzungsänderungen *expressis verbis* ein Stufenverhältnis etabliert. Demnach werden an Satzungsänderungen, beginnend mit einfachen Satzungsänderungen über sonstige Zweckänderungen und prägende Regelungen der Stiftungssatzung bis hin zum Austausch und der (erheblichen) Beschränkung des Stiftungszwecks, jeweils gesteigerte Anforderungen gestellt. Davon unabhängig ist die Frage, inwieweit der Stifter schon in der Stiftungssatzung explizite Möglichkeiten für Strukturänderungen zugunsten der Stiftungsorgane vorsehen kann.

a) Satzungsänderungen

Für Satzungsänderungen sieht § 85 Abs. 4 BGB nunmehr eine explizite Öffnungsklausel vor. Danach ist es dem Stifter möglich, sowohl Verschärfungen, Beschränkungen als auch Erleichterungen für Satzungsänderungen gegenüber dem gesetzlichen Regelfall in der Satzung festzuschreiben. Voraussetzung ist allerdings, dass der Stifter Inhalt und Ausmaß der Änderungsermächtigung hinreichend bestimmt festlegt. Angesichts der bisher fehlenden Praxiserfahrung dürfte diese Regelung für die Zukunft einer der zentralen Punkte sein, die bei Stiftungserrichtung einer tiefergehenden Abstimmung mit der Stiftungsbehörde bedürfen.

Vereinzelte wird die Zulässigkeit einer Satzungsänderung nur für einen zuvor festgeschriebenen Umstand mit konkretem Änderungsinhalt bejaht.³¹ Dementgegen fordern die bisher überwiegenden Stimmen in der Literatur keine überzogenen Anforderungen und orientieren sich an der bisherigen Bestimmung zur „wesentlichen Änderung der Verhältnisse“.³² Vor dem Hintergrund wirtschaftlicher, gesellschaftlicher und weltanschaulicher Veränderungen darf auch nach unserer Auffassung kein zu strenger Maßstab angesetzt werden. Wir empfehlen dennoch, einen konkreten Katalog aufzunehmen, bei dem eine Abänderbarkeit der Stiftungssatzung – bestenfalls unter Benennung der konkreten Änderungsklausel – seitens des Stifters gewünscht ist. Dieser konkrete Katalog kann sodann durch eine Generalklausel für vergleichbare Sachverhalte ergänzt werden. Ein Beispiel stellt etwa die Umwidmung einer Ewigkeitsstiftung in eine Verbrauchsstiftung dar, wenn andernfalls die effektive Zweckverwirklichung nach Auffassung des Stiftungsvorstands gefährdet erscheint.³³



26 Vgl. Muscheler, ZSt 2003, 67, 76; Hüttemann/Rawert in: Staudinger BGB, Stand 2017, § 85, Rn. 36.

27 Saenger, ZStV 2012, 94, 98; vgl. zum Schweizer Recht Jakob, ZEV 2009, 165, 167.

28 Zur Schweiz vgl. Art. 86a ZGB, Das Recht auf Änderung des Stiftungszwecks ist unvererblich und nicht übertragbar; zu Österreich vgl. § 34 PSG, hierzu auch Arnold in: Arnold/Ludwig, StiftungshdB, 3. Aufl. 2022, Rn. 3/20; Steegmüller in: Feick, Stiftung als Nachfolgeinstrument, 1. Aufl. 2015, § 37 Rn. 17.

29 Stolte, BB 2015, 2695; Schauhoff, npoR 2016, 4; Burgard, npoR 2019, 106; die Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ hatte ein einmaliges Satzungsänderungsrecht zu Lebzeiten des Stifters in einem ersten Bericht auch befürwortet, vgl. Bericht v. 9.9.2016, Satz 81 ff.

30 Ausführlich: Schwake in: MHdB GesR Bd. 5, 5. Aufl. 2021, § 79 Rn. 16.

31 Noch zur damaligen Entwurfsfassung: Feick/Schwalm, NZG 2021, 530.

32 Schauer, npoR 2022, 56; Hüttemann/Rawert, ZIP 2021, S. 27; Lorenz/Mehren, DStR 2021, 1777.

33 Vgl. auch Schauhoff/Mehren, NJW 2021, 2997.

Nicht abschließend geklärt ist, wie sich die Stiftungsrechtsreform auf Bestandsstiftungen auswirkt. Auch Bestandsstiftungen muss die Möglichkeit offenstehen, ihre Stiftungssatzung an die Reform anzupassen. Konsequenterweise wird darauf verwiesen, dass die Gesetzesbegründung in der Reform selbst eine Veränderung der wesentlichen Umstände anerkennt mit der Folge, dass Bestandsstiftungen auf Grundlage des neuen Stiftungsrechts ihre Satzungen an das geänderte Stiftungsrecht anpassen können.³⁴ Besondere Schwierigkeiten dürften sich hierbei aber bei der Ermittlung des historischen Stifterwillens stellen.

b) Zusammenlegung/Zulegung

Inwieweit dem Stifter nach der Stiftungsrechtsreform für die in §§ 86 und 86a BGB geregelten Zulegung und Zusammenlegung von Stiftungen ein vergleichbares Ermessen zukommt, ist im neuen Stiftungsrecht nicht explizit geregelt. In § 83 Abs. 2 BGB ist nur vorgesehen, dass der Stifter die Zulegung oder Zusammenlegung ausschließen kann. Gegen eine solche Disponibilität spricht, dass es an einer zu § 85 Abs. 4 BGB vergleichbaren Regelung zugunsten des Stifters fehlt. Zudem spricht die Gesetzesbegründung von zwingendem Recht.³⁵ Dem wird entgegengehalten, dass im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens die ursprüngliche Regelung zum Gebot der Satzungsstrenge in § 83 Abs. 2 BGB-E gestrichen wurde. Mit dem Entfallen dieses Gebots ist konsequenterweise auch verbunden, dass eine explizite Ermächtigungsgrundlage nicht mehr erforderlich ist, um von der gesetzlichen Regelung abweichen zu können. Vielmehr kommt eine Abweichung vom Gesetz immer dann in Betracht, wenn die Regelung nicht ausdrücklich vom Grundsatz der Disponibilität ausgenommen ist.³⁶ Demzufolge kann unseres Erachtens der Stifter in der Stiftungssatzung auch die Zulegung und Zusammenlegung unter erleichterten Voraussetzungen zulassen. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Praxis der Stiftungsbehörden hierzu entwickeln wird.

c) Auflösung und Aufhebung

Nach § 87 Abs. 1 BGB soll der Vorstand die Stiftung aufheben, wenn die Stiftung ihren Zweck nicht mehr dauerhaft erfüllen kann. Nach dem neuen Recht gilt ein grundsätzlicher Vorrang organchaftlicher Auflösung vor der behördlichen Aufhebung.³⁷ Auch hier steht zur Diskussion, ob die Anforderungen an die Aufhebung der Stiftung durch den Stifter im Stiftungsgeschäft gelockert werden können. Die Ausführungen zur Zusammenlegung und

Zulegung gelten letztlich entsprechend.³⁸ Unseres Erachtens kann deshalb der Stifter in der Stiftungssatzung die Auflösung einer Stiftung unter bestimmten (vom Gesetz abweichenden) Voraussetzungen ermöglichen. Die Frage hat insbesondere deshalb Bedeutung, da nach der gesetzlichen Regelkonzeption die Satzungsänderung stets vorrangig zur Aufhebung der Stiftung zu prüfen ist. Der Stifter hat jedoch die Möglichkeit, die Voraussetzungen zur Satzungsänderung in der Stiftungssatzung abschließend einzuschränken. Damit kann der Stifter die Auflösung der Stiftung jedenfalls dann faktisch erzwingen, wenn die Stiftungszwecke nicht mehr anderweitig erreicht werden können.

IV. Fazit

Die Vereinheitlichung des materiellen Stiftungsrechts im BGB sowie der Verzicht auf die umfassenden Verweisungen in das Vereinsrecht sind zu begrüßen. Die Grundsätze zur Autonomie des Stifterwillens bei Stiftungerrichtung sowie die anschließende Perpetuierung der Stiftung gelten dabei unverändert. In zahlreichen Neuregelungen wird aber der Stifterwille stärker betont und unseres Erachtens die Möglichkeit eröffnet, dass der Stifter vom gesetzlichen Regelfall abweichende Regelungen sowohl zur laufenden Stiftungsverwaltung als auch für Strukturänderungen im Stiftungsgeschäft oder der Stiftungssatzung trifft. Es bleibt zu hoffen, dass zukünftig auch die Stiftungsbehörden diesen gesetzlich eingeräumten Spielraum im Anerkennungsverfahren berücksichtigen. ◆

38 Für die Disponibilität: u.a. Schauer, npoR 2022, 56 mwN; Gollan, npoR 2021, 283; gegen eine Disponibilität: Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rn. 763; Schuck/Medinger, npoR 2021, 287.



Prof. Dr. Rainer Kögel ist Rechtsanwalt und Geschäftsführender Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Lennart Neckenich ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Stiftungsrecht • Stiftungssatzung • Stifterwille • Einflussmöglichkeiten des Stifters • Unternehmensnachfolge

34 Schauer, npoR 2022, 56.

35 BT-Drs. 19/28173, 29, 72; so auch Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, S. 130.

36 So Schauer, npoR 2021, 36; ders., npoR 2022, 56; Lorenz/Mehren, DStR 2021, 1778.

37 Orth in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rn. 762.

Plattform

Unternehmeredition

Finanzierung - Nachfolge - Vermögen

www.unternehmeredition.de

- (E-)Magazin
 - Online
 - Events
 - Netzwerk

by

GoingPublicMedia

Enabling Corporate Finance. Securing Wealth. Connecting People.

Jahresabo: 48 EUR (inkl. MwSt.) | www.unternehmeredition.de/abonnement

DER BEIRAT IN MITBESTIMMTEN FAMILIENUNTERNEHMEN

WIE MAN DESSEN VORTEILE FÜR EINE FUNKTIONIERENDE UNTERNEHMENSORGANISATION NUTZBAR MACHEN KANN

VON DR. THOMAS FROHNMAYER UND ANTON RETTENMAYR

ABSTRACT

Der Jubilar ist Mitglied und Vorsitzender von Beiräten einer ganzen Reihe bedeutender Familienunternehmen. Zudem hat er eine Vielzahl von Familienunternehmen mit maßgeschneiderten Beiratsverfassungen ausgestattet und sich in verschiedenen Beiträgen mit der Einrichtung und der Rolle von Beiräten befasst.¹ Mit den nachstehenden Ausführungen sollen dem Werk des Jubilars einige Überlegungen zur Einrichtung und Ausgestaltung eines Beirats in mitbestimmten Familienunternehmen hinzugefügt werden.

I. Familienunternehmen und unternehmerische Mitbestimmung

Die unternehmerische Mitbestimmung ist für größere Familienunternehmen in ihren Strukturüberlegungen ein dauerhafter Begleiter. Da sie auf anonyme Großunternehmen zugeschnitten ist, versuchen Familienunternehmen aus guten Gründen, die der Jubilar mehrfach beschrieben hat², die Mitbestimmung zu vermeiden. Die Vorteile der Unabhängigkeit und Entscheidungsfreiheit stehen für den Familienunternehmer in der Regel im Vordergrund. Es kommt jedoch immer wieder vor, dass die vielfältigen Wege zur Vermeidung der unternehmerischen Mit-

bestimmung aus unterschiedlichen Gründen nicht in Betracht kommen oder ein Familienunternehmen bereits der unternehmerischen Mitbestimmung unterliegt und diese nicht mehr ohne Weiteres wieder beseitigen kann. Für diese Familienunternehmen stellt sich dann die Frage, ob neben dem mitbestimmten Aufsichtsrat ein bereits etablierter Beirat fortbestehen oder ein Beirat neu eingerichtet werden kann, um dessen Vorteile für eine funktionierende Unternehmensorganisation nutzbar zu machen.

Für Familienunternehmen in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft gilt die Formenstrenge des § 23 Abs. 5 AktG: Die Satzung kann von den Vorschriften des AktG nur abweichen, wenn dies ausdrücklich zugelassen ist. Ein „echter“ Beirat als Gesellschaftsorgan ist daher bei einer Aktiengesellschaft nicht zulässig.³ Vielmehr kommen einem mitbestimmten Aufsichtsrat bei einer Aktiengesellschaft sämtliche Kompetenzen eines Aufsichtsrats nach dem AktG zu. Gesellschaften bürgerlichen Rechts, offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften werden als Personengesellschaften von den Mitbestimmungsgesetzen (s. hierzu sogleich) nicht (unmittelbar) erfasst. Sie müssen selbst keinen mitbestimmten Aufsichtsrat einrichten. Bei Familienunternehmen, die als Personengesellschaften organisiert sind, stellt sich insofern die Frage nicht, ob ein Beirat neben einem mitbestimmten Aufsichtsrat eingerichtet werden kann. Dieser Beitrag konzentriert sich daher auf Familienunternehmen in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die einen mitbestimmten Aufsichtsrat einrichten müssen.

1 Vgl. beispielsweise Kirchdörfer, Der Beirat in Familienunternehmen, Brückenschlag zwischen Rationalität und Emotionalität, Witten 2018; Hennerkes/Kirchdörfer, Die Familie und ihr Unternehmen, Frankfurt am Main/New York 2015, S. 362 ff.
2 Vgl. etwa Hennerkes/Kirchdörfer, a.a.O., S. 99 und 113.

INHALT

- I. Familienunternehmen und unternehmerische Mitbestimmung
- II. Grundlagen der unternehmerischen Mitbestimmung
 1. Drittelbeteiligungsgesetz
 2. Mitbestimmungsgesetz
- III. Der Beirat in Familienunternehmen
- IV. Der Beirat neben einem mitbestimmten Aufsichtsrat
 1. Zulässigkeit
 2. Personelle Besetzung des Beirats
 3. Mögliche Kompetenzen des Beirats
 - a) Überwachung
 - b) Informationsrechte
 - c) Beratung
 - d) Personalkompetenz
 - e) Zustimmungsvorbehalte
 - f) Weisungsrecht
 - g) Ergebnis
- V. Fazit

II. Grundlagen unternehmerischer Mitbestimmung

Eine Verpflichtung für Familienunternehmen, einen mitbestimmten Aufsichtsrat einzurichten, kann sich aus dem Gesetz über die Drittelbeteiligung der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat (Drittel-

3 Habersack, in: Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 6. Auflage 2023, § 95 AktG Rn. 6.

beteiligungsgesetz – DrittelbG) oder dem Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer (Mitbestimmungsgesetz – MitbestG) ergeben.

1. Drittelbeteiligungsgesetz

Nach dem DrittelbG hat eine GmbH mit in der Regel mehr als 500 inländischen Arbeitnehmern (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 DrittelbG) einen Aufsichtsrat einzurichten. Der Aufsichtsrat hat zu einem Drittel aus Arbeitnehmervertretern zu bestehen (§ 4 Abs. 1 DrittelbG). Bei der Ermittlung der erforderlichen Anzahl an inländischen Arbeitnehmern werden Arbeitnehmer von Tochtergesellschaften einer (herrschenden) GmbH grundsätzlich nicht zugerechnet. Es kommt also nur auf die inländischen Arbeitnehmer an, die eine GmbH selbst beschäftigt.⁴ Etwas anderes gilt nur dann, wenn zwischen den Unternehmen ein Beherrschungsvertrag besteht oder das abhängige Unternehmen in das Unternehmen der (herrschenden) GmbH eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 DrittelbG). Das Bestehen eines (reinen) Gewinnabführungsvertrags führt also nicht zur Zurechnung der Arbeitnehmer einer Tochtergesellschaft zur (herrschenden) GmbH für Zwecke der Mitbestimmung nach dem DrittelbG.

Zu den Aufgaben eines nach dem DrittelbG mitbestimmten Aufsichtsrats einer GmbH gehören die Überwachung der Geschäftsführer (§ 111 Abs. 1 AktG) und die Vertretung der Gesellschaft gegenüber den Geschäftsführern (§ 112 AktG). Außerdem hat der Aufsichtsrat bestimmten Arten von Geschäften zuzustimmen, welche die Satzung oder der Aufsichtsrat bestimmen (§ 111 Abs. 4 Satz 2 AktG). Zur wirksamen Ausübung seiner Rechte stehen dem Aufsichtsrat gegenüber der GmbH Informations-, Prüfungs- und Einsichtnahme-rechte sowie gegenüber der Gesellschafterversammlung Teilnahme- und Rederechte zu. Der nach dem DrittelbG mitbestimmte Aufsichtsrat hat insbesondere den Jahres- und ggf. den Konzernabschluss zu prüfen und der Gesellschafterversammlung einen Vorschlag über die Verwendung des Bilanzgewinns zu unterbreiten (§ 170, 171 AktG). Die Feststellung des Jahresabschlusses gehört hingegen nicht zu den Kompetenzen des mitbestimmten Aufsichtsrats. Dagegen fällt es in den Aufgabenbereich des mitbestimmten Aufsichtsrats, dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag zu erteilen.

Die Überwachungsaufgabe des mitbestimmten Aufsichtsrats beschränkt sich nicht auf eine rein nachträgliche Kontrolle. Der Aufsichtsrat hat vielmehr die Möglichkeit und die Pflicht zur Beratung der Geschäftsführung bei Entscheidungen über die künftige Unternehmenspolitik. Dem entspricht die Pflicht der Geschäftsführer, sich beraten zu lassen. Diese Beratungsaufgabe bezieht sich allerdings nur auf die strategische Unterneh-

mensführung, nicht auf das operative Geschäft.⁵ Dem mitbestimmten Aufsichtsrat steht zudem kein Weisungsrecht in Geschäftsführungsfragen zu.

2. Mitbestimmungsgesetz

Beschäftigt eine GmbH in der Regel mehr als 2.000 Arbeitnehmer (§ 1 Abs. 1 MitbestG), so hat sie einen Aufsichtsrat einzurichten, dem mindestens je sechs Aufsichtsratsmitglieder der Anteilseigner und der Arbeitnehmer (davon vier Arbeitnehmer des Unternehmens und zwei Vertreter von Gewerkschaften) angehören, § 7 Abs. 1, 2 MitbestG). Nach § 5 Abs. 1 MitbestG werden alle inländischen Arbeitnehmer in einem Konzern der herrschenden GmbH zugerechnet.

Über die Zuständigkeiten eines nach dem DrittelbG mitbestimmten Aufsichtsrats hinaus kommt dem paritätisch mitbestimmten Aufsichtsrat einer GmbH die Personalkompetenz zu. Es ist dann Aufgabe des Aufsichtsrats, die Geschäftsführer zu bestellen und abzuberufen sowie die Anstellungsverträge mit diesen abzuschließen. Der Aufsichtsrat entscheidet dabei zunächst mit einer Mehrheit von zwei Dritteln der Stimmen seiner Mitglieder. Bei einer zweiten Abstimmung genügt die einfache Mehrheit der Stimmen der Aufsichtsratsmitglieder. Erst bei der dritten Abstimmung kommen dem Aufsichtsratsvorsitzenden zwei Stimmen zu, sodass sich (erst dann) – beispielsweise bei der Bestellung eines Geschäftsführers – die Anteilseignerseite gegen die Aufsichtsratsmitglieder der Arbeitnehmer durchsetzen kann.

Die dem Aufsichtsrat nach dem DrittelbG bzw. dem MitbestG zugeschriebenen Kompetenzen sind zwingend; sie lassen sich durch eine Gestaltung des Gesellschaftsvertrags nicht ändern.

III. Der Beirat in Familienunternehmen

In vielen Familienunternehmen ist ein Beirat als Beratungs- und Kontrollgremium installiert. Die Gründe hierfür sind vielfältig.⁶ Oft geht es darum, mit den (externen) Mitgliedern des Beirats unternehmerische Erfahrung und (zusätzliches) Know-how an das Familienunternehmen zu binden. Des Weiteren kann ein Beirat bei anhaltenden Meinungsverschiedenheiten und Patt-situationen unter den Gesellschaftern vermitteln und die Handlungsfähigkeit des Unternehmens sicherstellen. Bei einem Fremdmanagement kommt dem Beirat auch eine Brückenfunktion zu den Eigentümern zu. Qualifizierte Manager meiden Familienunternehmen nicht selten auch deshalb, weil sie fürchten, in Auseinandersetzungen zwischen unterschiedlichen Interessen der Gesellschafter hineingezogen zu werden. Schließlich kommt einem Beirat im Rahmen der Unternehmensnachfolge eine ganz wichtige Bedeutung zu: Er kann den Stabwechsel vom Senior auf den Junior emotionslos und unabhängig »

4 Aus dem Koalitionsvertrag der sogenannten Ampelkoalition ergibt sich allerdings, dass die Konzernzurechnung aus dem Mitbestimmungsgesetz (s. hierzu nachfolgend unter 2.) auf das Drittelbeteiligungsgesetz übertragen werden soll.

5 Habersack, in: Habersack/Henssler, Mitbestimmungsrecht, 4. Auflage 2018, § 25 MitbestG Rn. 49.

6 S. hierzu beispielsweise Kirchdörfer, a.a.O., S. 5 ff.; Spindler, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, 4. Auflage 2023, § 52 GmbHG Rn. 777.

begleiten. Bereits diese Beispiele zeigen, dass die Aufgaben und die Erwartungen an einen Beirat in Familienunternehmen in der Regel deutlich weiter gehen als die Aufgaben und Erwartungen an einen mitbestimmten Aufsichtsrat. Die Aufgaben eines Beirats betreffen vielfach auch das persönliche Verhältnis zwischen den Gesellschaftern.

Die Gesellschafter einer GmbH können einen Beirat als fakultatives Organ einrichten. Bei der Definition der Aufgaben des Beirats sind sie – in den Grenzen des zwingenden Rechts – grundsätzlich frei. Sie können dem Beirat beispielsweise Kompetenzen der Gesellschafterversammlung übertragen. Ferner kann der Beirat in die Maßnahmen der laufenden Geschäftsführung eingebunden werden.

IV. Der Beirat neben einem mitbestimmten Aufsichtsrat

Die vorbeschriebenen Vorteile können auch bei mitbestimmten Familienunternehmen dafür sprechen, – neben dem obligatorischen Aufsichtsrat – einen Beirat zu installieren. Für die Unternehmerfamilie stellt sich dann die Frage, welche Auswirkungen ein mitbestimmter Aufsichtsrat auf die Zulässigkeit der Einrichtung, die personelle Besetzung und die möglichen Kompetenzen eines Beirats haben kann.

1. Zulässigkeit

Vereinzel wird die Möglichkeit zur Einrichtung eines Beirats neben einem mitbestimmten Aufsichtsrat abgelehnt.⁷ Mehrfache Kontrollkompetenzen nützen einer Gesellschaft nicht, sondern schaden ihr, wenn die Kontrollinstanzen sich wechselseitig aufeinander verlassen oder gar von den Geschäftsführern gegeneinander ausgespielt werden. Bei der unternehmerischen Mitbestimmung komme hinzu, dass die Gesellschafter die Überwachungsfunktion im Zusammenwirken mit den Arbeitnehmervertretern erfüllen sollen. Mögliche Kontrollen am Aufsichtsrat vorbei begünstigten das Gegeneinander von Gesellschaftern und Arbeitnehmern, das mit der gesetzlichen Mitbestimmung gerade überwunden werden sollte.

Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Kontrollkompetenzen mehrerer Organe bedeuten nicht, dass diese von einem Organ nicht mehr wahrgenommen werden müssten. Vielmehr haben die Mitglieder jedes Organs ihren Pflichten nachzukommen – schon um eine mögliche Haftung zu vermeiden. Eine Verdoppelung von Kontrollrechten führt daher eher zu einer Verbesserung der Überwachung der Geschäftsführung. Entscheidend ist jedoch eine andere Überlegung: Den Gesellschaftern einer GmbH steht es grundsätzlich frei, durch eine entsprechende Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags Gesellschafterkompetenzen auf einen Beirat zu verlagern.⁸ Wenn der Gesetzgeber einem mitbestimmten Aufsichtsrat einzelne Kompetenzen zwingend zuschreibt, bedeutet das nicht, dass den Gesell-

schaftern die Delegation ihrer (verbliebenen) Kompetenzen auf einen Beirat verwehrt wäre. Nach der herrschenden Meinung⁹ ist die Einrichtung eines Beirats neben einem mitbestimmten Aufsichtsrat folglich zulässig.

2. Personelle Besetzung des Beirats

Für eine Unternehmerfamilie ist wichtig, dass sie den Beirat – anders als den mitbestimmten Aufsichtsrat – vollständig mit Personen ihrer Wahl besetzen kann, die ihren Anforderungen gerecht werden. In vielen Fällen ist gerade die Einbindung neutraler Personen gewünscht und sinnvoll. Grundsätzlich ist anerkannt, dass ein Beirat einer GmbH auch oder ausschließlich (gesellschaftsfremde) Dritte als Mitglieder haben kann.¹⁰

Dieser Grundsatz wird von einigen Autoren bei der Besetzung eines Beirats neben einem mitbestimmten Aufsichtsrat infrage gestellt. Die Mitbestimmungsgesetze würden den Gesellschaftern eigene Kontroll- und Weisungsrechte gegenüber der Geschäftsführung belassen. Diese Rechte müssten dann von den Gesellschaftern selbst ausgeübt werden. Es bestehe zwar grundsätzlich die Möglichkeit, einen Beirat zu bilden. Dieser müsse aber ausschließlich aus Gesellschaftern bestehen.¹¹

Diese Argumentation überzeugt nicht. Wenn es grundsätzlich zulässig ist, Gesellschafteraufgaben an einen Beirat zu delegieren, der (auch) aus (gesellschaftsfremden) Dritten bestehen kann, ist kein Grund ersichtlich, der es den Gesellschaftern einer mitbestimmten GmbH verbieten würde, ihre (verbliebenen) Gesellschafterrechte auf einen (auch) fremdbesetzten Beirat zu übertragen. Folgendes kommt hinzu: Bereits der mitbestimmte Aufsichtsrat kann mit (gesellschaftsfremden) Dritten besetzt werden. Dann kann für einen Beirat, der neben einem mitbestimmten Aufsichtsrat eingerichtet wird, nichts anderes gelten.

Den Gesellschaftern eines Familienunternehmens steht daher frei, einen Beirat auch dann mit (gesellschaftsfremden) Dritten zu besetzen, wenn ein mitbestimmter Aufsichtsrat besteht.¹² Im Übrigen ist es in vielen Fällen sinnvoll, Mitglieder des Beirats auch in den mitbestimmten Aufsichtsrat zu entsenden, um die Anzahl der Gremienmitglieder insgesamt überschaubar zu halten und die Funktionsfähigkeit der Organe sicherzustellen.

3. Mögliche Kompetenzen des Beirats

Die dem Aufsichtsrat nach dem DrittelbG bzw. dem MitbestG verliehenen Kompetenzen sind zwingend.¹³ Folglich dürfen die Rechte eines mitbestimmten Aufsichtsrats durch die Einrichtung eines Beirats und dessen Kompetenzen nicht beschränkt werden.¹⁴

7 Reuter, Der Beirat der GmbH, in: Festschrift 100 Jahre GmbH-Gesetz, 1992, S. 631, 645 f.; wohl auch Heermann, in: Habersack/Casper/Löbbe, GmbHG Großkommentar, 3. Auflage 2020, § 52 GmbHG Rn. 362.

8 S. hierzu vorstehend unter III.

9 Vgl. beispielsweise Spindler, a.a.O., § 52 GmbHG Rn. 814 m.w.N.

10 Vgl. beispielsweise Lübke, in: beck-online.Großkommentar, Stand: 15. November 2022, § 45 GmbHG Rn. 153 m.w.N.

11 Säcker, DB 1977, 1845, 1846; weitere Nachweise bei Habersack, a.a.O., § 25 MitbestG Rn. 143.

12 Vgl. beispielsweise Habersack, a.a.O., § 25 MitbestG Rn. 143 m.w.N. für die herrschende Ansicht.

13 S. vorstehend unter II.2. a.E.

14 Allgemeine Meinung; vgl. etwa Habersack, a.a.O., § 25 MitbestG Rn. 142 f.; Heermann, a.a.O., § 52 GmbHG Rn. 358 ff.

a) Überwachung

Die Überwachungsbefugnisse des mitbestimmten Aufsichtsrats umfassen insbesondere die Prüfung der Rechnungslegung, des Rechnungslegungsprozesses und der Abschlussprüfung einschließlich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.¹⁵ Bei diesen Überwachungsaufgaben gilt – wie bereits dargelegt¹⁶ –, dass die Befassung eines weiteren Organs (hier eines Beirats) mit der Überwachung die Kompetenzen des mitbestimmten Aufsichtsrats nicht beschränkt und deshalb zulässig ist.¹⁷ Mit der Verleihung der Überwachungsaufgabe an ein weiteres Organ, das ggf. mit zusätzlicher Expertise ausgestattet ist, besteht die begründete Chance, die Überwachung insgesamt im Sinne des Unternehmens, seiner Gesellschafter und auch der Arbeitnehmer zu verbessern. Folglich kann ein mitbestimmtes Familienunternehmen den Beirat mit der Überwachung der Geschäftsführer betrauen.

b) Informationsrechte

Der mitbestimmte Aufsichtsrat hat – auch zur Ermöglichung seiner Überwachungsaufgabe – weitgehende Informationsrechte gegenüber der Geschäftsführung. Er kann jederzeit Berichte über Angelegenheiten der Gesellschaft verlangen, die dann gewissenhaft und rechtzeitig durch die Geschäftsführung an den Aufsichtsrat zu erstatten sind (§ 90 Abs. 3 bis 5 AktG). Wenn der Beirat eines mitbestimmten Familienunternehmens (ebenfalls) mit Informationsrechten ausgestattet wird, beeinträchtigt dies die Informationsrechte des mitbestimmten Aufsichtsrats in keiner Weise.¹⁸ Zudem: Wenn der Beirat Überwachungsaufgaben wahrnehmen kann, muss er auch mit den hierzu erforderlichen Informationsrechten ausgestattet werden können. Folglich kann auch der Beirat eines mitbestimmten Familienunternehmens weitgehende Informationsrechte haben.

c) Beratung

Die Beratungsaufgabe des mitbestimmten Aufsichtsrats beschränkt sich auf die strategische Unternehmensführung. Das operative Geschäft wird von der Beratungsaufgabe des mitbestimmten Aufsichtsrats hingegen nicht erfasst.¹⁹ Vor diesem Hintergrund geht die Beratungsaufgabe eines Beirats im Familienunternehmen in der Regel deutlich weiter als die auf die strategische Unternehmensführung beschränkte Beratungsaufgabe des mitbestimmten Aufsichtsrats. In der Regel ist nämlich vorgesehen, dass der Beirat (auch) bei (wichtigen) Einzelfragen des operativen Geschäfts beratend hinzuzuziehen ist. Im Rahmen dieser „überschießenden“ Beratungskompetenz des Beirats kann es von vornherein nicht zu Konflikten mit der Beratungsaufgabe des mitbestimmten Aufsichtsrats kommen. Sofern sich die Beratungsaufgaben von Beirat und mitbestimmtem Aufsichtsrat (jeweils) auf die strategische

Unternehmensführung beziehen und sich überschneiden, führt die Beratungsaufgabe eines weiteren Organs (hier des Beirats) ebenfalls nicht zu einer Einschränkung der Beratungsaufgabe des mitbestimmten Aufsichtsrats. Die Übertragung von Beratungskompetenzen auf einen Beirat ist daher zulässig.²⁰

d) Personalkompetenz

Einem paritätisch mitbestimmten Aufsichtsrat steht die Personalkompetenz gegenüber den Geschäftsführern zu.²¹ Das MitbestG hat folglich die Kompetenz zur Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer von der Gesellschafterversammlung auf den mitbestimmten Aufsichtsrat übertragen. Die Gesellschafter haben insofern keine Kompetenz (mehr), die sie auf einen von ihnen fakultativ eingerichteten Beirat übertragen könnten. Abgesehen davon kann die Personalkompetenz nicht zwei Organen gleichzeitig zugewiesen werden, denn die Bestellung oder Abberufung eines Geschäftsführers kann nur einheitlich erfolgen. Die Zuständigkeit mehrerer Organe führte daher zu unlösbaren Konflikten. Hinzu kommt – und das ist hier entscheidend –, dass die Zuständigkeit eines weiteren Organs die Personalkompetenz des paritätisch mitbestimmten Aufsichtsrats zwangsläufig beeinträchtigen würde. Die Personalkompetenz kann daher nicht auf den Beirat eines Familienunternehmens übertragen werden, das einen paritätisch mitbestimmten Aufsichtsrat eingerichtet hat.²²

Ein gewisser Handlungsspielraum kann dem Beirat neben einem paritätisch mitbestimmten Aufsichtsrat dennoch eingeräumt werden. In der Satzung einer GmbH kann die Unternehmerfamilie grundsätzlich persönliche Eignungsvoraussetzungen für die Geschäftsführer der Gesellschaft aufstellen. Diese können beispielsweise Berufserfahrung, Vorbildung, Alter, Gesellschaftereigenschaft, Zugehörigkeit zu einer Gesellschaftergruppe oder Familienzugehörigkeit sein.²³ Der mitbestimmte Aufsichtsrat hat solche Eignungsvoraussetzungen dann bei der Ausübung seiner Personalkompetenz zu berücksichtigen. Wenn die Gesellschafter selbst diese Eignungsvoraussetzungen aufstellen können, haben sie auch die Befugnis, das Recht, solche Eignungsvoraussetzungen zu formulieren, auf einen Beirat zu übertragen.²⁴ Mit diesem Recht kann der Beirat zumindest einen gewissen Einfluss auf die Personalentscheidungen des paritätisch mitbestimmten Aufsichtsrats gewinnen.

Ein nach dem DrittelbG mitbestimmter Aufsichtsrat verfügt über keine Personalkompetenz im Hinblick auf die Geschäftsführer. Daher kann dem Beirat eines drittelparitätisch mitbestimmten Familienunternehmens die Personalkompetenz vollständig übertragen werden. »

15 S. auch vorstehend unter II.1.

16 S. vorstehend unter IV.1.

17 C. Jaeger, BeckOK GmbH, Ziemons/Jaeger/Pöschke, 55. Edition, Stand: 1. März 2023, § 52 GmbHG Rn. 88.

18 C. Jaeger, a.a.O., § 52 GmbHG Rn. 88.

19 S. vorstehend unter II.1. a.E.

20 C. Jaeger, a.a.O., § 52 GmbHG Rn. 88.

21 S. vorstehend II.2.

22 Habersack, a.a.O., § 25 MitbestG Rn. 143.

23 Paefgen in: Habersack/Casper/Löbke, GmbHG Großkommentar, 3. Auflage 2019, § 6 GmbHG Rn. 62.

24 Habersack, a.a.O., § 25 MitbestG Rn. 143; Heermann, a.a.O., § 52 GmbHG Rn. 359.

e) Zustimmungsvorbehalte

Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 DrittelbG i.V.m. § 111 Abs. 4 Satz 2 AktG hat der Aufsichtsrat zu bestimmten Arten von Geschäften, welche die Satzung oder der Aufsichtsrat bestimmen, zuzustimmen. Diese Kompetenz darf dem Aufsichtsrat nicht entzogen und – an dessen Stelle – auf einen Beirat übertragen werden.²⁵

Dem Beirat können jedoch konkurrierende Zustimmungsvorbehalte zugewiesen werden.²⁶ Hierdurch werden die Zustimmungsvorbehalte zugunsten des mitbestimmten Aufsichtsrats nicht beeinträchtigt. Zudem sieht bereits § 111 Abs. 4 Satz 3 AktG vor, dass die Gesellschafterversammlung über die Zustimmung beschließt, wenn der Aufsichtsrat seine Zustimmung verweigert. Dann muss es der Gesellschafterversammlung auch möglich sein, konkurrierende Zustimmungsvorbehalte zugunsten eines Beirats zu begründen. Die Zustimmungsvorbehalte zugunsten des Beirats können daher den Zustimmungsvorbehalten zugunsten des mitbestimmten Aufsichtsrats entsprechen. Ebenso ist es möglich, dem Beirat weitere Zustimmungsvorbehalte einzuräumen, die über die Zustimmungsvorbehalte des mitbestimmten Aufsichtsrats hinausgehen. Es reicht aber nicht, die Zustimmung des obligatorischen Aufsichtsrats nur für mehr oder weniger willkürlich zusammengestellte und mehr oder weniger bedeutsame Maßnahmen wie die Erteilung einer Prokura oder einzelne Grundstücksgeschäfte minderer Bedeutung vorzusehen. Der Aufsichtsrat ist vielmehr in grundlegende Entscheidungen einzubinden. Nach Vorstellung des Gesetzgebers sind dies Entscheidungen, die nach den Planungen und Erwartungen die Ertragsaussichten der Gesellschaft und ihre Risikoexposition grundlegend verändern werden.²⁷

Mit einem gut austarierten Katalog zustimmungspflichtiger Geschäfte kann ein Familienunternehmen die sinnvolle Einbindung des Beirats auch bei wichtigen operativen Geschäften sicherstellen. Wenn der Beirat einem Geschäft zustimmen muss, wird er sich mit diesem auseinandersetzen und sein Know-how einbringen. Mit dem Katalog zustimmungspflichtiger Geschäfte kann daher – neben der Überwachung – die gewünschte Beratung der Geschäftsführung durch den Beirat sichergestellt werden.

f) Weisungsrecht

Die Geschäftsführer einer Gesellschaft sind verpflichtet, die Weisungen der Gesellschafterversammlung auszuführen. Weder das DrittelbG noch das MitbestG sehen ein Weisungsrecht des mitbestimmten Aufsichtsrats gegenüber den Geschäftsführern vor. Hintergrund ist, dass auch dem Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft rechtsformbedingt kein Weisungsrecht gegenüber dem Vorstand zukommt.

Folglich kann ein Weisungsrecht gegenüber den Geschäftsführern einer GmbH auf einen Beirat übertragen werden.²⁸ Bei der konkreten Ausgestaltung des Weisungsrechts sowie bei der Ausübung des Weisungsrechts durch den Beirat im Einzelfall ist allerdings darauf zu achten, dass der mitbestimmte Aufsichtsrat nicht von der wirksamen Wahrnehmung seiner Aufgaben ausgeschlossen wird.

g) Ergebnis

Mithin kann der Beirat eines mitbestimmten Familienunternehmens mit weitreichenden Kompetenzen ausgestattet werden. In der Praxis wird meist darauf geachtet, dem mitbestimmten Aufsichtsrat – insbesondere im Hinblick auf den Katalog zustimmungspflichtiger Geschäfte – (nur) die gesetzlich vorgesehenen (Mindest-)Kompetenzen zu belassen. Der Beirat wird dann mit allen (weiteren) Kompetenzen ausgestattet, die für das erfolgreiche „Zusammenspiel“ zwischen Unternehmerfamilie und Geschäftsführung im konkreten Fall erforderlich sind.

V. Fazit

Familienunternehmen können neben einem mitbestimmten Aufsichtsrat einen Beirat einrichten. Bei der Ausgestaltung der Beiratsverfassung sind die individuellen Anforderungen eines Familienunternehmens und Vorstellungen der Unternehmerfamilie zu berücksichtigen. Zudem ist darauf zu achten, dass die Rechte des mitbestimmten Aufsichtsrats nicht ausgehöhlt werden. ♦

²⁸ Spindler, a.a.O., § 52 GmbHG Rn. 821.



Dr. Thomas Frohnmayer ist Rechtsanwalt und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Anton Rettenmayr ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Beirat • Beiratsverfassung • unternehmerische Mitbestimmung
• mitbestimmter Aufsichtsrat • Drittelbeteiligungsgesetz • Mitbestimmungsgesetz

²⁵ Spindler, a.a.O., § 52 GmbHG Rn. 821.

²⁶ Habersack, a.a.O., § 25 MitbestG Rn. 143.

²⁷ BT-Drucks. 14/8769, S. 17.

REFLEXIONEN ZUM VERWALTUNGSVERMÖGEN IN DER ERBSCHAFTSTEUER

EIN BEITRAG ZUR VEREINFACHUNG BEI DER ERMITTLUNG DES ERBSCHAFTSTEUERLICH NICHT BEGÜNSTIGTEN VERMÖGENS

VON DR. BERTRAM LAYER UND DR. SEBASTIAN MATENAER

ABSTRACT

Der Jubilar Prof. Rainer Kirchdörfer hat sich intensiv mit den Überlegungen zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts (ErbStG) aus der Sicht von Familienunternehmen auseinandergesetzt. Im Zuge der Diskussion über die Reformierung des ErbStG aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. Dezember 2014¹ wurde von ihm ein eigenes Reformmodell vorgeschlagen, dessen Dreh- und Angelpunkt eine neue Definition des Verwaltungsvermögens ist.² Der Vorschlag beinhaltet die Ermittlung des Verwaltungsvermögens im Rahmen einer Unternehmensgruppe auf Basis einer konsolidierten Betrachtung, z.B. unter Verwendung von Konzernabschlussdaten.³ Der Gesetzgeber hat für die Bestimmung des erbschaftsteuerlich nicht begünstigten Vermögens (Verwaltungsvermögen) in einer Unternehmensgruppe eine Verbundvermögensaufstellung im ErbStG verankert, für die die Konzernbilanz nach der von der Finanzverwaltung hierzu vertretenen Auffassung keine geeignete Grundlage bildet. Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung zur Ermittlung des Verwaltungsvermögens im Unternehmensverbund bringt einige kritikwürdige Besteuerungsfolgen mit sich, die sich durch die von Prof. Rainer Kirchdörfer vorgeschlagene konzernbezogene Betrachtung und Ermittlung des Verwaltungsvermögens vermeiden ließen. Vor diesem Hintergrund vermitteln die nachfolgenden Ausführungen einen Überblick über die Ermittlungsmethodik des im erbschaftsteuerlichen Sinne nicht begünstigten Vermögens (Verwaltungsvermögen) innerhalb einer Unternehmensgruppe.⁴ Ferner wird ein Überblick über aktuelle Diskussionspunkte bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens im Zuge von Umwandlungsvorgängen innerhalb einer Unternehmensgruppe anhand einer jüngst von der Finanzverwaltung veröffentlichten Erlassregelung gegeben. Am Ende sollte deutlich werden, dass der von Prof. Rainer Kirchdörfer unterbreitete Vorschlag einen erheblichen Beitrag zur Vereinfachung bei der Ermittlung des erbschaftsteuerlich nicht begünstigten Vermögens leisten könnte.

I. Verbundvermögensaufstellung

Der Gesetzgeber hat für Unternehmen mit mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen (Unternehmensgruppe mit einer Muttergesellschaft und einer oder mehreren Tochter- und Enkelgesellschaften) eine eigene Rechenmethodik im ErbStG eingeführt, die sogenannte Verbundvermögensaufstellung im Sinne von § 13b Abs. 9 ErbStG. In der Verbundvermögensaufstellung sind auf jeder Beteiligungsstufe und für jede in die Verbundvermögensaufstellung einbezogene Gesellschaft das Verwaltungsvermögen (s. hierzu die nachfolgenden Erläuterungen

unter II.) und auch die Schulden der jeweiligen Gesellschaft separat zu ermitteln.

Die Finanzverwaltung hat ihre Rechtsauffassung zur Verbundvermögensaufstellung in den Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 (ErbStR) dargelegt.⁵ Dabei sind vereinfacht dargestellt für jede Gesellschaft einer Unternehmensgruppe die zur Bestimmung des ggf. erbschaftsteuerlich nicht begünstigten Vermögens relevanten Vermögenspositionen (Finanzmittel und sonstiges Verwaltungsvermögen) sowie die Schulden zu ermitteln und im Ergebnis zu addieren (anteilig in Höhe der Beteiligungsquote, also z.B. bei einer 75%igen Beteiligung an einem Tochter- »

1 Vgl. BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50.

2 Vgl. Kirchdörfer/Layer, DB 2015, 451, 453; ferner Kirchdörfer/Layer/Seemann, FuS 2015, 43, 46.

3 Vgl. Kirchdörfer/Layer, DB 2015, 451, 453; ferner Kirchdörfer/Layer/Seemann, FuS 2015, 43, 47.

4 Die Diskussion um das erbschaftsteuerliche Verschonungsregime und damit in Zusammenhang über die Unterteilung des Vermögens in erbschaftsteuerlich begünstigtes und erbschaftsteuerlich nicht begünstigtes Vermögen hat hohe Aktualität, da Forderungen nach einer völligen oder teilweisen Abschaffung der erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen für Betriebsvermögen, auch vor dem Hintergrund eines beim BVerfG anhängigen Verfahrens, wiederaufleben. S. zu den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für Familienunternehmen insgesamt die Ausführungen von Layer/Seemann im Praxisleitfaden Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer, 2. Auflage, herausgegeben von der WIFU-Stiftung, 7. f., online abrufbar unter www.wifu.de; s. zur aktuellen ErbSt-Diskussion auch Layer, FuS 2023, 108 ff.

5 S. R E 13b.29 Abs. 1 bis 8 ErbStR.

INHALT

- I. Verbundvermögensaufstellung
- II. Der Begriff des Verwaltungsvermögens
- III. Anmerkungen zu den gleichlautenden Ländererlassen vom 13. Oktober 2022
 1. Junges Verwaltungsvermögen
 2. Junge Finanzmittel
- IV. Fazit

Übersicht zum Verwaltungsvermögen

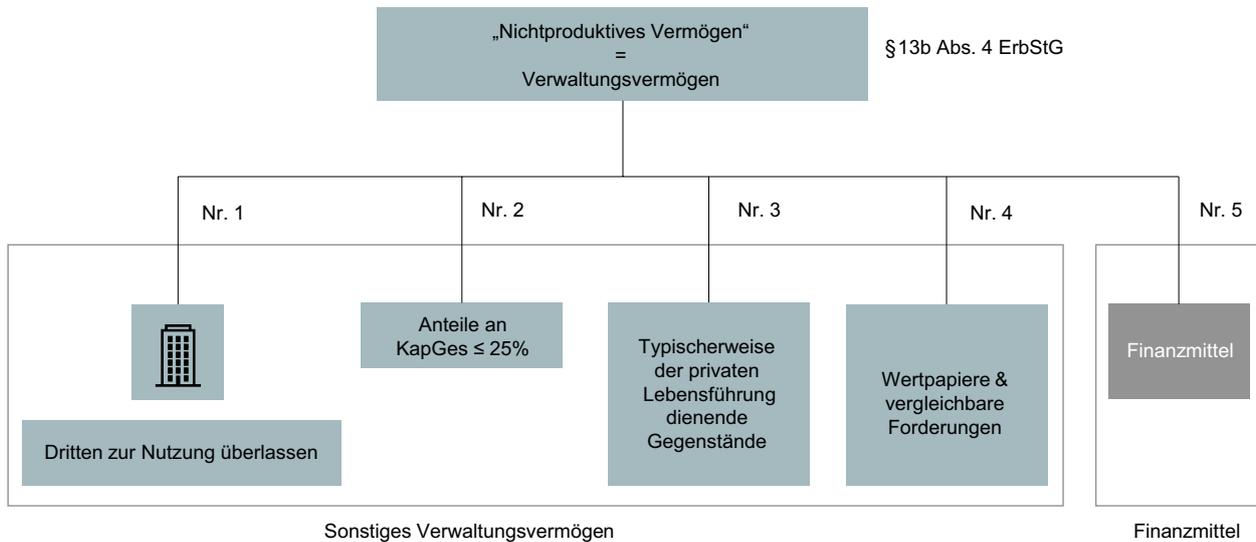


Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

unternehmen nur anteilig in Höhe von 75%). Auf der obersten Ebene (Muttergesellschaft) wird dann die zusammengefasste Verbundvermögensaufstellung erstellt.⁶

Es werden zwar Verrechnungen von verbundinternen Forderungen und Verbindlichkeiten erlaubt, aber durch die Einzelbetrachtung von Gesellschaften auf jeder Beteiligungsstufe kann es gerade bei Einlagen innerhalb einer Unternehmensgruppe (z.B. von Mutter- in Tochtergesellschaften) oder bei Umstrukturierungsvorgängen (z.B. einer Verschmelzung von zwei Tochtergesellschaften oder von einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft) zur Begründung von schädlichem Verwaltungsvermögen in Gestalt von jungem Verwaltungsvermögen oder jungen Finanzmitteln kommen, was bei einer echten konsolidierten Betrachtung eines Unternehmensverbands vermieden werden könnte. Die Erbschaftsteuerrichtlinien erlauben aber leider nicht den Rückgriff auf die Konzernbilanz.⁷ Eine Begründung hierfür kann den Richtlinien nicht entnommen werden. In einer Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der FDP heißt es, dass eine Konzernbilanz keine Grundlage für die Verbundvermögensaufstellung sein könne, weil in ihr die Aktiva und Passiva nicht mit den nach dem Bewertungsgesetz vorgeschriebenen gemeinen Werten angesetzt werden.⁸ Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung wird zu Recht kritisiert, ließ sich doch durch den Rückgriff auf die Konzernbilanz eine Vielzahl der nachfolgend unter III. geschilderten und von der Finanzverwaltung in der nachfolgend kommentierten Erlassregelung vom 13. Oktober 2022 aufgegriffenen Fallkonstellationen aus Umstrukturierungsvor-

gängen innerhalb einer Unternehmensgruppe vermeiden. Bei einer Konzernbetrachtung wären gruppeninterne Umstrukturierungsvorgänge irrelevant.

Um sich dieser Problematik nähern zu können, bedarf es nachfolgend zunächst der Erläuterung einiger Begrifflichkeiten, die das im Sinne des ErbStG nicht begünstigte Verwaltungsvermögen betreffen:

II. Der Begriff des Verwaltungsvermögens

Um insbesondere ausschließlich vermögensverwaltend tätige Gesellschaften aus dem Begünstigungsbereich des ErbStG auszunehmen, hat der Gesetzgeber bereits im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2009 den Begriff des sogenannten Verwaltungsvermögens eingeführt und im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2016 teilweise erheblich verschärft. Zum im erbschaftsteuerlichen Sinne nicht begünstigen Verwaltungsvermögen gehören z.B.:⁹

- fremdvermietete Grundstücke,
- Anteile an Kapitalgesellschaften von bis zu 25% (Ausnahmeregelung für gepoolte Anteile),
- Wertpapiere oder vergleichbare Forderungen,
- Finanzmittel,
- sonstige „Luxusgüter“ wie Kunstgegenstände, Oldtimer, Jachten, Segelflugzeuge etc., die nicht dem Hauptzweck des Unternehmens dienen.

Um Missbrauchsfälle durch kurz vor einer Übertragung erfolgende Einlagen von Verwaltungsvermögen in ein Betriebsvermögen zu vermeiden (Stichwort: „Cash-GmbH“), hat der

6 Vgl. Stiftung Familienunternehmen, Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unter Berücksichtigung der Erbschaftsteuerrichtlinien, erstellt von FinTax policy advice, München 2020, 33 ff.
 7 S. R E 13b.29 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2019.
 8 S. Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Fraktion der FDP, BT-Drs. 19/6774 v. 28.12.2018, 4.

9 S. im Detail die Regelungen in § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 5 ErbStG und die vorstehende Abbildung 1. S. hierzu auch Layer/Seemann im Praxisleitfaden Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer, 2. Auflage, herausgegeben von der WIFU-Stiftung, 23 ff., online abrufbar unter www.wifu.de.

Gesetzgeber weitere Ausnahmeregelungen in Gestalt von jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln geschaffen, die dann entstehen, wenn Verwaltungsvermögen von „außen“ dem Unternehmensvermögen zugeführt wird oder es innerhalb einer Unternehmensgruppe zu Umschichtungen von (Verwaltungs-)Vermögen kommt. Junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel sind steuerlich nicht begünstigt. Es greifen auch nicht die Freibeträge für Verwaltungsvermögen oder für Finanzmittel.

Aufgrund der Besonderheiten bei der Verbundvermögensaufstellung gibt es gerade in Konzernstrukturen einige Fallstricke und Gestaltungsmöglichkeiten, die zu jungem Verwaltungsvermögen bzw. jungen Finanzmitteln führen können bzw. dies zu vermeiden helfen:

- Eine Stammkapitalerhöhung oder Einlage in die Kapitalrücklage bei einer Tochterkapitalgesellschaft führt zu jungen Finanzmitteln. Bei Tochterpersonengesellschaften können junge Finanzmittel sogar bei Darlehensvergabe (hier durch Erfassung der Forderung im Sonderbetriebsvermögen) entstehen.
- Bei der Ermittlung junger Finanzmittel sind dabei Entnahmen, teilweise auch bei anderen Konzerngesellschaften (nämlich immer in der nachgeordneten Stufe), gegenzurechnen. Diese – sehr komplexe – Berechnungsmethodik erlaubt auch Gestaltungsmöglichkeiten, insbesondere in Vorbereitung auf eine Schenkung zu einem feststehenden Stichtag. Hierzu werden gezielt Entnahmen getätigt, um Verrechnungspotenzial für positive junge Finanzmittel im Verbund zu schaffen.
- Eine Umschichtung eines Wertpapierdepots kann ebenfalls die Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen zur Folge haben. Durch die Veräußerung und Neuanschaffung von Wertpapieren, die in einer Unternehmensgruppe gehalten werden, werden die Voraussetzungen des § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG erfüllt, da die neu erworbenen Wertpapiere weniger als zwei Jahre dem Betrieb bzw. dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Nach der BFH-Rechtsprechung gilt dies auch dann, wenn Umschichtungen von einem Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens in ein anderes Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens stattfinden.¹⁰

Da mit der betriebsbezogenen und gerade nicht in vollem Umfang konsolidierenden Betrachtung in der Verbundvermögensaufstellung zahlreiche Praxisprobleme bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens verbunden sind, hat sich die Finanzverwaltung in einem aktuellen und nachfolgend erläuterten Erlass mit einigen Sonderfragen aufgrund von Umwandlungsvorgängen beschäftigt.¹¹

III. Anmerkungen zu den gleichlautenden Ländererlassen vom 13. Oktober 2022

Nachdem bereits einige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen durch Aktivtausch (An- und Verkauf von Wirtschaftsgütern) und

im Falle einer Verschmelzung von Gesellschaften¹² sowie ganz aktuell zur Behandlung geleisteter Anzahlungen als Verwaltungsvermögen¹³ zum ErbStG a.F. vorliegen, hat die Finanzverwaltung nun mit gleichlautenden Erlassen vom 13. Oktober 2022 (BStBl. I 2022, 1517) zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln durch Umstrukturierungen Stellung bezogen und ihre Rechtsauffassung zum aktuell gültigen ErbStG dargelegt. Die gleichlautenden Erlasse sind grundsätzlich für alle offenen Fälle anzuwenden.¹⁴ Bereits erfolgte schenkweise Übertragungen und Erwerbe von Todes wegen sollten daher ggf. noch einmal im Hinblick auf bislang nicht erkanntes junges Verwaltungsvermögen untersucht werden.

In den nachfolgenden Ausführungen werden einige von der Finanzverwaltung in der Erlassregelung aufgegriffene Fallkonstellationen erläutert und kommentiert, insbesondere auch vor dem Hintergrund der eingangs beschriebenen Überlegung, anstelle einer betriebsbezogenen Betrachtungsweise bei der Erstellung der Verbundvermögensaufstellung auf eine Konzernbetrachtung abzustellen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für die Beurteilung, ob junges Verwaltungsvermögen vorliegt oder nicht, entscheidend, ob sich die Betriebszuordnung des jeweiligen Wirtschaftsguts ändert. Dies entspricht grundsätzlich auch der Rechtsprechung des BFH, führt allerdings zu teilweise steuersystematisch wenig einleuchtenden Rechtsfolgen.

Wie bereits unter I. dargestellt, wird nach Auffassung der Finanzverwaltung die Verbundvermögensaufstellung verfahrensrechtlich durch ein Stufenverfahren umgesetzt, nach welchem einige der notwendigen Feststellungen (Verwaltungsvermögen, Schulden, Finanzmittel, junges Verwaltungsvermögen, junge Finanzmittel) durch das jeweils zuständige Betriebsfinanzamt getroffen werden. Die Entscheidung über die Gewährung des Finanzmittelfreibetrags und die Berücksichtigung des allgemeinen Freibetrags etc. erfolgen dann auf Ebene der obersten Feststellungseinheit (in der Regel bei der Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe) durch das Erbschaftsteuerfinanzamt. Das für die Gesellschafter einer Unternehmensgruppe zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt ist damit grundsätzlich weder in der Lage noch verfahrensrechtlich dazu angehalten, das Verwaltungsvermögen der jeweiligen Verbundgesellschaften zu prüfen.

1. Junges Verwaltungsvermögen

Die Finanzverwaltung vertritt in den gleichlautenden Ländererlassen vom 13. Oktober 2022 die Auffassung, dass bei Verschmelzungen infolge der Vermögensübertragung auf den übernehmenden Rechtsträger bei diesem stets junges Verwaltungsvermögen entsteht.¹⁵

Der BFH hatte dies bislang nur und ausschließlich für den Fall der Aufwärtsverschmelzung, ergo der Verschmelzung einer

10 Vgl. BFH, Urteil vom 22.01.2022, BStBl. II 2020, 573.

11 Vgl. gleichlautende Ländererlasse vom 13.10.2022, BStBl. I 2022, 1517.

12 Vgl. BFH, Urteil vom 22.01.2020, BStBl. II 2020, 577; BFH, Urteil vom 22.01.2020, BStBl. II 2020, 573.

13 Vgl. BFH, Urteil vom 01.02.2023, DStR 2023, 934.

14 Vgl. Haberer/Rienhöfer, BB 2023, 1245.

15 Vgl. gleichlautende Ländererlasse vom 13.10.2022, BStBl. I 2022, 1517, Tz. I.1.

Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft entschieden.¹⁶ Sofern also die übertragende Tochtergesellschaft in ihrem Betriebsvermögen über Verwaltungsvermögen verfügt, wird dieses nach Auffassung der Finanzverwaltung infolge der Verschmelzung zum jungen Verwaltungsvermögen bei der aufnehmenden Muttergesellschaft. Dies ist letztendlich Konsequenz der betriebsbezogenen Betrachtungsweise des Erbschaftsteuergesetzes. Eine konzernbezogene Betrachtungsweise, wie sie auch von Prof. Rainer Kirchdörfer vertreten worden ist, würde dieses Problem vermeiden, da sich zwar die Betriebszuordnung der entsprechenden Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens ändert, nicht aber die Konzernzuordnung.

Diese Grundsätze gelten entsprechend auch für andere Formen der Umstrukturierung von Unternehmen, wie Aufspaltungen (§ 123 Abs. 1 UmwG), Abspaltungen (§ 123 Abs. 2 UmwG), Ausgliederungen (§ 123 Abs. 3 UmwG), und ferner auch für den Fall, dass ein Einzelunternehmen auf eine Personengesellschaft übertragen wird.¹⁷ In all diesen Fällen ist die Begründung für die Entstehung des jungen Verwaltungsvermögens darin zu sehen, dass sich die Betriebszuordnung der jeweiligen Wirtschaftsgüter ändert.

Dies ist auf der Grundlage des Gesetzeswortlauts nachvollziehbar, führt allerdings zu dem etwas widersinnig anmutenden Ergebnis, dass Umwandlungsvorgänge, welche grundsätzlich ertragsteuerneutral nach dem Umwandlungssteuergesetz umgesetzt werden können und die bei einer konzernbezogenen Betrachtungsweise in einer Unternehmensgruppe auch für handelsrechtliche Zwecke konsolidiert (und ergebnismäßig neutralisiert) werden, für Erbschaftsteuerzwecke zu jungem Verwaltungsvermögen führen und damit eine entsprechende

Steuerbelastung in einem sich anschließenden Schenkungs- oder Erbfall nach sich ziehen können.

Etwas anderes gilt jedoch auch aus Sicht der Finanzverwaltung dann, wenn nicht die Wirtschaftsgüter als solche übertragen werden, sondern die Beteiligung an einer Personengesellschaft, wodurch eine doppel- oder mehrstöckige Struktur entsteht.¹⁸ Abb. 2 soll diese Strukturänderung erläutern.

Die Auffassung der Finanzverwaltung ist unseres Erachtens zutreffend, da in diesen Fällen gerade keine Einzelwirtschaftsgüter übertragen werden, weder im steuerlichen noch im zivilrechtlichen Sinne – denn für die Frage, ob junges Verwaltungsvermögen vorliegt, wird nach der Systematik des § 13b Abs. 9 ErbStG zunächst auf die Ebene der jeweiligen Gesellschaft abgestellt. Daher erfolgt zur Klärung der Frage, ob junges Verwaltungsvermögen durch Anschaffungsvorgänge bzw. Einlagen begründet wird, eine isolierte Betrachtung der jeweiligen Gesellschaft. Durch die Einbringung von Mitunternehmeranteilen oder Kapitalgesellschaftsanteilen wird die Zuordnung der Einzelwirtschaftsgüter nicht geändert: Diese bleiben vielmehr Betriebsvermögen der eingebrachten Gesellschaft.¹⁹

Die gleichlautenden Ländererlasse äußern sich nicht explizit zu den erbschaftsteuerlichen Konsequenzen der Einbringung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft. Unter entsprechender Anwendung der in den Erlassen vertretenen Standpunkte dürfte diese Einbringung nicht zu jungem Verwaltungsvermögen oder jungen Finanzmitteln führen, solange die Beteiligungsquote an der Kapitalgesellschaft mehr als 25% beträgt.²⁰

Vorsicht ist allerdings geboten, wenn im Rahmen der Einbringung eines Mitunternehmeranteils Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers mit eingebracht wird (z.B. eine im Eigentum des Mitunternehmers stehende betrieblich genutzte Immo-

16 Vgl. BFH, Urteil vom 22.01.2020, BStBl. II 2020, 577.

17 Sofern ein Anwendungsfall von § 24 UmwStG vorliegt, also Einlage des Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft, u.E. aber nicht in Anwendung von § 6 Abs. 3 Satz 1, Halbsatz 2 EStG bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen.

18 Vgl. gleichlautende Ländererlasse vom 13.10.2022, BStBl. I 2022, 1517, Tz. I.3.2.

19 Vgl. hierzu auch schon Matenaer, FuS 2020, 184.

20 So auch Weisheit, ZEV 2023, 22.

Einbringung einer Personengesellschaft

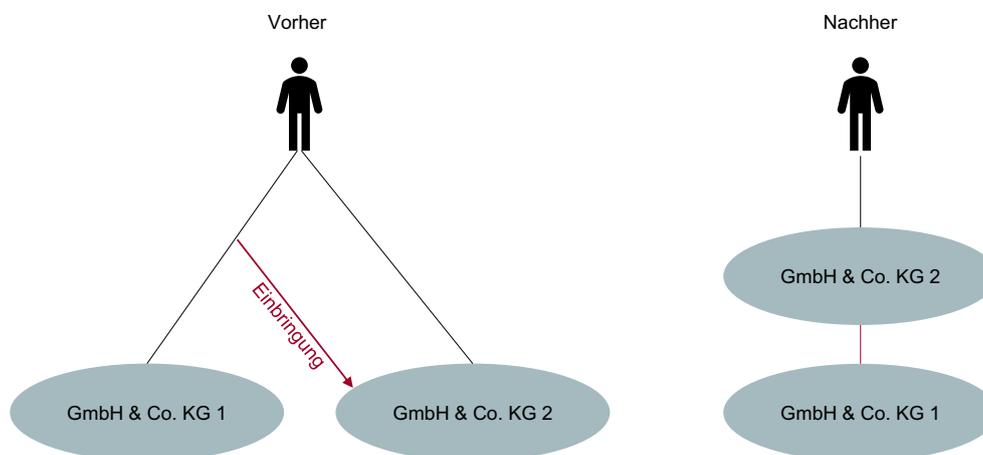


Abb. 2; Quelle: Eigene Darstellung

Einbringung einer Personengesellschaft nebst Sonderbetriebsvermögen

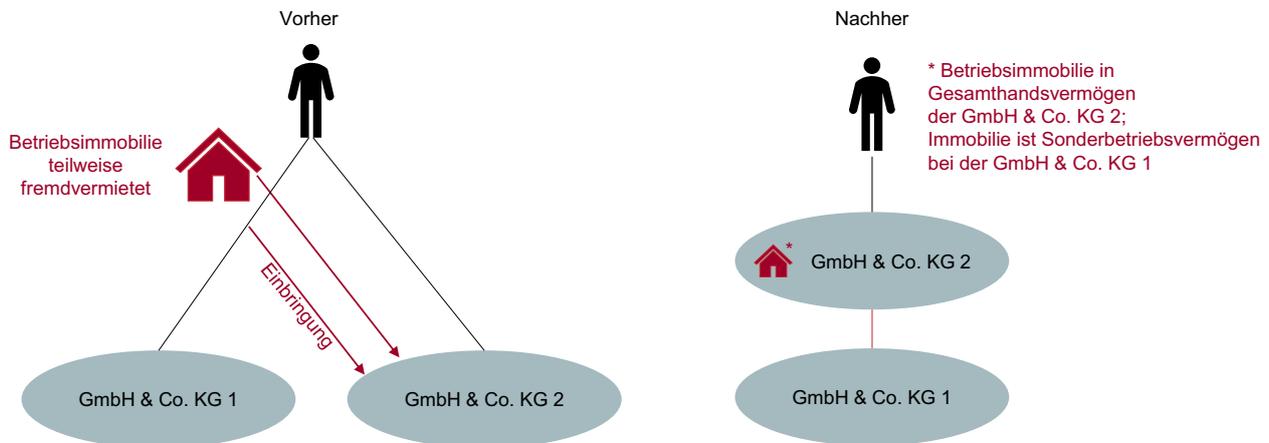


Abb. 3; Quelle: Eigene Darstellung

bilie, die teilweise fremdvermietet ist). Funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen muss nach den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes (§§ 20, 24 UmwStG) grundsätzlich mit eingebracht werden, um die Voraussetzungen für die Buchwertfortführung zu erfüllen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ändert sich in diesen Fällen bei der Miteinbringung von Sonderbetriebsvermögen die zivilrechtliche Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens dahingehend, dass der Eigentümer des Sonderbetriebsvermögens nicht mehr der einbringende Gesellschafter, sondern die den Mitunternehmeranteil und das Sonderbetriebsvermögen aufnehmende Obergesellschaft wird. Daraus resultiert nach Auffassung der Finanzverwaltung bezüglich des fremdvermieteten Anteils der mit eingebrachten Betriebsimmobilie junges Verwaltungsvermögen bei der eingebrachten Untergesellschaft. Abb. 3 soll den hier dargestellten Fall verdeutlichen.

Diese von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung ist unseres Erachtens nicht zutreffend. Zwar findet ein Rechtsträgerwechsel statt – allerdings bleibt, wie auch die Finanzverwaltung zu Recht ausführt, die Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Mitunternehmeranteil im Sonderbetriebsvermögens im Zuge der Einbringung erhalten, sodass bei einer betriebsbezogenen bzw. mitunternehmeranteilsbezogenen Betrachtungsweise gerade kein Zuordnungswechsel stattfindet. Eine konzernbezogene Betrachtungsweise würde hier im Übrigen nur Abhilfe schaffen, wenn der Gesellschafter von KG 1 und KG 2 mit seinen Beteiligungen einen Konzern bildet.²¹

Erfreulich ist aber, dass die Finanzverwaltung bei der Aufnahme von weiteren Gesellschaftern in eine Personengesellschaft, welche nach ertragsteuerlicher Würdigung zu einem Einbringungs-

vorgang nach § 24 UmwStG führt, von der ertragsteuerlichen Sichtweise abweicht und nicht von einer Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen ausgeht.²² Vielmehr wird die Besitzzeitrechnung fortgesetzt.

Gleiches gilt im Hinblick auf den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Bei diesem wird ertragsteuerlich eine Vermögensübertragung bzw. eine Einbringung in eine Kapitalgesellschaft fingiert (§§ 25, 20 UmwStG). Hier folgt die Finanzverwaltung letztlich der zivilrechtlichen Betrachtungsweise, wonach es zu keinem Rechtsträgerwechsel und somit auch nicht zu einer Änderung der Eigentumszurechnung kommt.

Bedauerlich ist jedoch, dass eine solche Ausnahme für den in § 6 Abs. 3 EStG geregelten Fall der Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen in die gleichlautenden Ländererlasse nicht explizit aufgenommen wurde. Ob es sich hierbei lediglich um ein Versehen handelt oder ob dies bewusst geschehen ist, bleibt abzuwarten. Der Fall sollte wie die Aufnahme weiterer Gesellschafter in eine Personengesellschaft behandelt werden und ebenfalls nicht zur Begründung von jungem Verwaltungsvermögen führen.

2. Junge Finanzmittel

Die Ländererlasse enthalten zunächst allgemeine Ausführungen zu den jungen Finanzmitteln, welche das bisherige Verständnis der gesetzlichen Definition der jungen Finanzmittel bestätigen und präzisieren. Auch im Hinblick auf die jungen Finanzmittel vertritt die Finanzverwaltung, wie zu erwarten war, eine betriebsbezogene Betrachtungsweise. Die Begriffe der Einlage und Entnahme sind nach Auslegung der Finanzverwaltung nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen, wobei diese erbschaftsteuerspezifisch zu modifizieren sind. ➤

21 Zumindest unter Verweis auf die Vorschrift des § 4h EStG und die hierzu von der Finanzverwaltung getroffene Auslegung würde auch in dem abgebildeten Fall eines Gesellschafters, der an zwei Gesellschaften mehrheitlich beteiligt ist, eine Konzernvermutung greifen.

22 Vgl. hierzu auch Matenaer, FuS 2021, 184.

Einlagen werden definiert als alle Zuführungen zum Unternehmensvermögen durch Gesellschafter oder nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG, sofern es sich beim zugeführten Gegenstand um Finanzmittel handelt. Entnahmen sollen umgekehrt vorliegen, wenn dem Unternehmensvermögen Finanzmittel durch Gesellschafter oder nahestehende Personen entzogen werden, z.B. bei Ausschüttungen durch Kapitalgesellschaften. Die allgemeinen Aussagen der Finanzverwaltung zu den jungen Finanzmitteln sind wenig überraschend und entsprechen weitgehend dem bisherigen Begriffsverständnis in der Steuerliteratur.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt aber auch die durch einen Umwandlungsvorgang erfolgte Zuführung von Finanzmitteln als Einlage, wenn diese zu einem Wechsel der betrieblichen Zuordnung führt mit der Folge, dass junge Finanzmittel begründet werden. Diese Fiktion der Finanzverwaltung widerspricht eindeutig dem Gesetzeswortlaut. Der Gesetzgeber hat gerade den Begriff der „Zurechnung“ bei jungen Finanzmitteln durch die Begrifflichkeiten der „Einlage“ und „Entnahme“ ersetzt. Im Gegensatz zum jungen Verwaltungsvermögen setzt das Entstehen von jungen Finanzmitteln eine Einlage und damit eine Zuführung zum Unternehmensvermögen voraus. Bei einer Aufwärtsverschmelzung oder einer Seitwärtsverschmelzung oder beispielsweise einer Abspaltung fehlt es aber gerade an einer solchen Zuführung bzw. einer Einlage in das Betriebsvermögen. Daher kann es in diesen Fällen auch nicht zur Entstehung von jungen Finanzmitteln kommen. Der Gesetzgeber hätte eine andere Definition der jungen Finanzmittel wählen müssen, wenn er eine Gleichbehandlung mit dem jungen Verwaltungsvermögen gewünscht hätte. Es bleibt daher festzuhalten, dass die Ländererlasse bezüglich der Definition der jungen Finanzmittel einer Überarbeitung bedürfen, um diese an den Gesetzeswortlaut anzupassen.

Auch diese nicht sachgerechte Gleichbehandlung des jungen Verwaltungsvermögens mit den jungen Finanzmitteln durch die Finanzverwaltung zeigt das „Dilemma“ einer betriebsbezogenen Betrachtungsweise. Würde bei der Frage der Qualifikation von Verwaltungsvermögen und Finanzmitteln als junges Verwaltungsvermögen bzw. junge Finanzmittel eine konzernbezogene Betrachtungsweise gewählt, käme es in all diesen Fällen nicht zur Begründung von jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln: Denn es würde sich weder etwas an der Zurechnung der betroffenen Wirtschaftsgüter zum Konzern ändern, noch wäre eine Einlage bzw. eine Zuführung gegeben.

IV. Fazit

Vorstehende Ausführungen zeigen, welche Ungereimtheiten mit der betriebsbezogenen Betrachtung in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG verbunden sind. Die Finanzverwaltung unternimmt mit einigen Regelungen in den Erbschaftsteuerrichtlinien und in dem hier dargestellten Ländererlass den Versuch, durch eine in Teilen aus ihrer Sicht großzügige Auslegung einigen Besteuerungsparadoxien ent-

gegenzuwirken. In den Erbschaftsteuerrichtlinien wird beispielsweise der mehrfachen Entstehung von jungen Finanzmitteln bei Einlagen über die Beteiligungskette eine klare Absage erteilt²³ und zumindest die Einbringung von Mitunternehmeranteilen führt nach den Ländererlassen nicht zur Entstehung von jungen Finanzmitteln.

Auch wenn die Ausführungen der Finanzverwaltung systematisch nicht überzeugen können, bringen die Ländererlasse zumindest Rechtssicherheit in einigen wichtigen Fragen zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen. Insbesondere ist vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit erfreulich, dass die Finanzverwaltung sich klar für eine betriebsbezogene/gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise bei der Qualifizierung von jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln ausspricht. Positiv zu erwähnen ist auch, dass durch den Eintritt von neuen Gesellschaftern in eine Personengesellschaft und auch durch den Formwechsel einer Gesellschaft kein junges Verwaltungsvermögen entstehen kann. Weniger erfreulich und im Ergebnis abzulehnen ist, dass die Finanzverwaltung bei Zuordnungsänderungen von Finanzmitteln durch Umwandlungsvorgänge eine Einlage fingiert.

Die von Prof. Rainer Kirchdörfer im Zuge der Reformdiskussion vorgeschlagene und auf Basis der Grundsätze der Konzernrechnungslegung erfolgende Ermittlung des Verwaltungsvermögens innerhalb einer Unternehmensgruppe würde einige der aufgezeigten Problemfälle vermeiden. Vielleicht erwächst eines Tages die Erkenntnis, dass die Einführung einer konsolidierten Betrachtung zu einer dringend gebotenen Verminderung steuerlicher Problemfragen im Erbschaftsteuerrecht führen würde. ◆

²³ Vgl. H E 13b.29 „Junge Finanzmittel im Verbund“ ErbStIR 2019.



Dr. Bertram Layer und **Dr. Sebastian Matenaer** sind Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Verwaltungsvermögen • Erbschaftsteuer • Verbundvermögensaufstellung

GÜTERSTANDSKLAUSELN IN GESELLSCHAFTS- UND SCHENKUNGSVERTRÄGEN

GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN DER MITGESELLSCHAFTER UND DER ÜBERGEBENDEN GENERATION

VON DR. MICHAEL BREYER UND DR. OLIVIA SARHOLZ

ABSTRACT

Die Scheidung einer Unternehmerehe ohne wirksamen Ehevertrag kann für Familienunternehmen existenzbedrohend sein. Der Abschluss eines sorgsam ausgearbeiteten Ehevertrags (einschließlich Pflichtteilsverzicht des überlebenden Ehegatten) zählt daher zum unverzichtbaren Pflichtenheft jedes Gesellschafters. Der nachfolgende Beitrag möchte sich nicht damit befassen, wie ein Unternehmerehevertrag im Einzelnen gestaltet werden kann¹, sondern der Frage nachgehen, welche Gestaltungsmöglichkeiten die Mitgesellschafter des Familienunternehmens und die übergebende Generation haben, um über Güterstandsklauseln im Gesellschafts- und Schenkungsvertrag auf den Abschluss eines Ehevertrags durch den (neuen) Mitgesellschafter hinzuwirken. Dabei sollen insbesondere auch die Fragen beleuchtet werden, die sich im Zusammenhang mit den immer wichtiger werdenden Eheschließungen im internationalen Kontext stellen.²

I. Gesetzliche Wertausgleichsansprüche bei Scheidung der Ehe und Pflichtteilsrechte im Todesfall

Nach den gesetzlichen Regelungen der deutschen Zugewinnsgemeinschaft muss ein Ehegatte im Falle einer Scheidung das von ihm während der Ehe erzielte Vermögenswachstum (= Zugewinn) dem anderen Ehegatten zur Hälfte in bar auszahlen. Dieser bare Wertausgleich wird mit der Scheidung in voller Höhe zur Zahlung fällig, unabhängig davon, wie liquide das dem Wertausgleich zugrunde liegende Vermögen ist. Soweit ein Ehegatte während der Ehe Anteile am Familienunternehmen oder sonstiges Vermögen durch Schenkung oder Erbschaft erworben hat, fließt immerhin nicht der gesamte Anteilswert, sondern nur der zwischen dem Erwerb und der Scheidung erzielte Wertzuwachs in die Berechnung des Zugewinns ein. Vergleichbare und zum Teil noch deutlich weiter gehende Regelungen gelten auch, wenn die Ehe ausländischem Recht unterliegt bzw. sich die Scheidungsfolgen nach ausländischem Recht bestimmen. So kennt etwa die Schweiz als Pendant zur Zugewinnsgemeinschaft die Errungenschaftsbeteiligung, die zwischen dem Eigengut der Ehegatten und der während der Ehe erzielten Errungenschaft unterscheidet. Zum Eigengut zählt u.a. auch Vermögen, das während der Ehe durch Schenkung oder Erbschaft erworben wurde. Im Gegensatz zum deutschen Recht zählt der während der Ehe erzielte, nicht auf eigene unternehmerische Leistung zurückzuführende Wertzuwachs grund-

sätzlich nicht zur Errungenschaft, bei Personengesellschaften aber etwa die auf den Privatkonten stehenden gelassenen Gewinne. Das Recht von England und Wales schließlich gibt dem zuständigen Gericht in der Tradition des *Common Law* ein denkbar weites Ermessen zur Regelung der finanziellen Versorgung der Ehegatten und zur Aufteilung ihres Vermögens untereinander, wobei der Richter grundsätzlich auch das durch Schenkung oder Erbschaft erworbene Vermögen einbeziehen kann und unter dem Stichwort *Equal Sharing* grundsätzlich das vorhandene Vermögen hälftig geteilt wird (dazu noch näher unten, Ziff. IV.2.)).

Oft übersehen wird, dass im Todesfall eines verheirateten Gesellschafters neben einem etwaigen Zugewinnausgleichsanspruch über die Pflichtteilsrechte des überlebenden Ehegatten ein weiteres mögliches Einfallstor in das betrieblich gebundene Vermögen besteht, das zu baren Zahlungspflichten führen kann. Gemäß § 1931 BGB gehört der Ehegatte zu den gesetzlichen Erben und damit gemäß § 2303 Abs. 2 BGB auch zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten. Ebenso wie der »

INHALT

- I. Gesetzliche Wertausgleichsansprüche bei Scheidung der Ehe und Pflichtteilsrechte im Todesfall
- II. Güterstandsklauseln im Gesellschaftsvertrag
- III. Güterstandsklauseln in Schenkungsverträgen (Widerrufsrecht)
- IV. Deutscher Ehevertrag sollte nicht zwingend vorgeschrieben sein
 1. Kontinentaleuropa und USA
 2. Sonderfall England und Wales
- V. Formulierungsvorschlag für eine Güterstands- und Pflichtteils Klausel

¹ Dazu eingehend zuletzt Kögel/Kanzler, FuS 2/2022, S. 48 ff. und S. 88 ff.

² Umfassend zur „internationalen Unternehmerfamilie“ Wiedemann/Reinhart, Die internationale Unternehmerfamilie – wesentliche Aspekte bei der Planung internationaler Mobilität, Heft 37 der Schriftenreihe des Kirsten Baus Instituts für Familienstrategie, 2021.

Zugewinnausgleichsanspruch sind die verschiedenen denkbaren Pflichtteilsansprüche in Geld zu leisten und bemessen sich nach dem gesamten Nachlasswert, einschließlich des Familienunternehmens. Auf diese Pflichtteilsrechte kann indes vertraglich verzichtet werden. Vergleichbare Pflichtteilsrechte des überlebenden Ehegatten kennen auch zahlreiche ausländische Rechtsordnungen, wobei hier im Einzelnen zu prüfen ist, ob und inwieweit ein vertraglicher Verzicht möglich ist.

Für alle Rechtsordnungen empfiehlt sich also dringend der Abschluss eines Ehevertrags, der gleichermaßen Ausgleichsansprüche im Falle der Scheidung wie auch Pflichtteilsansprüche im Todesfall mit dem primären Ziel adressiert, das im Familienunternehmen gebundene Vermögen im Scheidungsfall und bei Versterben nicht zugunsten des Ehepartners in bar ausgleichen zu müssen.

II. Güterstandsklauseln im Gesellschaftsvertrag

Die Gesellschaftsverträge von Familienunternehmen enthalten vielfach Bestimmungen, wonach verheiratete Gesellschafter „verpflichtet sind“, mit ihrem Ehegatten einen Ehevertrag abzuschließen. Eine solche Formulierung sollte vermieden werden, weckt sie doch die Erwartung, dass der Abschluss eines Ehevertrags wie andere Verpflichtungen auch von den Mitgesellschaftern eingeklagt und bei Nichterfüllung Schadensersatz geltend gemacht werden kann. In der Literatur werden daher Bedenken geäußert, dass solche Klauseln gegen die Eheschließungsfreiheit verstoßen und deshalb nichtig sind. Im Gesellschaftsvertrag sollte daher besser von einer Obliegenheit gesprochen werden, deren Nichteinhaltung (nur) zum Ausschluss aus der Gesellschaft oder zu anderen Sanktionen auf Gesellschaftsebene (z.B. Ruhen von Entnahmerechten, Stimmrechten) führen kann.

Insbesondere von Notaren wird vereinzelt die Ansicht geäußert, dass eine Güterstandsklausel im Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG und anderer Personengesellschaften wegen des damit verbundenen (indirekten) Zwangs zum Abschluss eines Ehevertrags den Gesellschaftsvertrag nach § 1410 BGB insgesamt beurkundungspflichtig macht. Zum Teil wird auch danach unterschieden, ob der Gesellschaftsvertrag eine „Verpflichtung“ (Beurkundungspflicht) oder nur eine entsprechende Obliegenheit (keine Beurkundungspflicht) vorsieht. Unseres Erachtens ist diese Ansicht verfehlt und eine Beurkundungsbedürftigkeit nicht begründbar, wobei eine höchstrichterliche Klarstellung bislang leider fehlt. Unterstellt man die Beurkundungsbedürftigkeit, würde die fehlende Beurkundung aber nach der Rechtsprechung des BGH und ganz überwiegenden Ansicht in der Literatur grundsätzlich nur zur Formunwirksamkeit der Güterstandsklausel und nicht des gesamten Gesellschaftsvertrags führen, zumal dann nicht, wenn der Gesellschaftsvertrag in seinen Schlussbestimmungen wie heute zumeist üblich und ratsam eine salvatorische Klausel enthält. Im Ergebnis halten wir es daher weiterhin für gut vertretbar, die Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften nicht zu beurkunden.

Für den Fall, dass ein Gesellschafter gegen die Vorgaben der Güterstandsklausel verstößt, sehen viele Gesellschaftsverträge als Sanktion nur die Möglichkeit vor, den Gesellschafter aus

der Gesellschaft auszuschließen. Mit einem Ausschluss zwingend verbunden ist jedoch die Verpflichtung der Gesellschaft zur Zahlung einer angemessenen Abfindung. Die Möglichkeit zum Ausschluss bei Nichtabschluss eines Ehevertrags ist also praktisch in aller Regel aufgrund des damit verbundenen Liquiditätsabflusses nur eine leere Drohung. Möchte man glaubhaf-tere Instrumentarien haben, um auch rechtlich und ökonomisch Anreize zum Abschluss eines Ehevertrags setzen zu können, empfehlen sich zusätzliche Sanktionsmöglichkeiten unterhalb der Ausschlusschwelle. Zu denken ist hier etwa an die Möglichkeit, das Ruhen der Stimmrechte anzuordnen. Ferner kommt es sowohl bei der GmbH & Co. KG wie seit der neueren Rechtsprechung des BFH zu disquotalen und zeitlich versetzten Gewinnausschüttungen³ auch bei der GmbH in Betracht, den unwilligen Gesellschafter zumindest vorübergehend von den Gewinnen der Gesellschaft auszuschließen oder ihm die Gewinne zwar gutzuschreiben, die Entnahme aber erst nach Abschluss eines Ehevertrags zu gestatten. Ob – und wenn ja: welche – Sanktionen dann tatsächlich verhängt werden, sollte dem Einzelfall ohne abstrakte Programmierung im Gesellschaftsvertrag vorbehalten bleiben. Bei Personengesellschaften müsste im Rahmen einer solchen Einzelfallentscheidung auch berücksichtigt werden, dass die Sanktionen nur so weit gehen, dass die steuerliche Mitunternehmerschaft gewahrt bleibt.

Abschließend sei jedoch festgehalten, dass das „rechtliche Drohszenario“ nach unserer Erfahrung nur sehr eingeschränkt hilft, wenn die Gesellschafter und ihre Nachfolger nicht aus einer ethischen Grundüberzeugung heraus bereit sind, zum Schutze des Unternehmens einen Ehevertrag abzuschließen und ihren Ehegatten von der Notwendigkeit eines Ehevertrags zu überzeugen, was ggf. viel Geduld und Überzeugungsarbeit erfordern kann. In einer Familiencharta oder Familienverfassung sollte daher ebenfalls eine Güterstands- und Pflichtteils-klausel enthalten sein, für die letztlich dieselben Überlegungen wie hier mit Ausnahme der Sanktionsmöglichkeiten gelten.

III. Güterstandsklauseln in Schenkungsverträgen (Widerrufsrecht)

Ergänzend zu einer Güterstandsklausel im Gesellschaftsvertrag sollte standardmäßig auch in den Schenkungsverträgen zur Übertragung der Anteile auf die nächste Generation ein Widerrufsrecht für den Fall vorgesehen werden, dass der Beschenkte keinen Ehevertrag im Sinne des Schenkungsvertrags abschließt bzw. gegen die gesellschaftsvertragliche Güterstandsklausel verstößt. Anders als bei der Ausschließung nach Gesellschaftsvertrag kann eine Anteilsschenkung im Rahmen der vom Schenker vorbehaltenen Widerrufsrechte ohne Abfindung rückabgewickelt werden. Für die geplante Unternehmensnachfolge ist ein solcher Widerruf aber natürlich sehr ärgerlich, da mit ihm alle Uhren wieder auf null gestellt werden. Auch ist zu berücksichtigen, dass die dem Beschenkten in der Zwischenzeit zugeflossenen Erträge nach der üblichen Gestaltung von Schenkungsverträgen nicht

³ Dazu Layer/Matenaer, FuS 5/2022, S. 191 ff.; Breyer/Matenaer in: Beck'sches Formularbuch GmbH-Recht, 2. Aufl. 2024 (im Erscheinen), Formular B.II.5.

zurückgefordert werden können. Verbleiben diese Erträge mit hin beim Beschenkten, führt dies zu einer nachträglichen Schenkungsteuer, wenn die ursprüngliche Anteilsschenkung steuerlich begünstigt war (§§ 13a, 13b ErbStG); für die verbleibenden Erträge entfällt die Begünstigung. Bei Personengesellschaften ist zu berücksichtigen, dass auch Entnahmen, die allein zur Zahlung der Ertragsteuern getätigt wurden, einer solchen nachträglichen Schenkungsteuerbelastung unterliegen. Bei Beschenkten, die zum Zeitpunkt der Schenkung bereits verheiratet sind, aber noch keinen Ehevertrag abgeschlossen haben, muss zudem darauf geachtet werden, dass das Widerrufsrecht erst greift, wenn ein Ehevertrag nicht nachträglich binnen einer gewissen Frist abgeschlossen wird. Ansonsten liegt im Ergebnis ein freies Widerrufsrecht vor, das bei Anteilen an Personengesellschaften den Übergang der steuerlichen Mitunternehmerschaft und bei Anteilen an Kapitalgesellschaften den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gefährden kann.

IV. Deutscher Ehevertrag sollte nicht zwingend vorgeschrieben sein

Vielfach fordern die Güterstandsklauseln in Gesellschafts- und Schenkungsverträgen immer noch, dass eine Gütertrennung oder modifizierte Zugewinnngemeinschaft nach deutschem Recht zu vereinbaren ist. Der zunehmenden Internationalität von Unternehmerfamilien trägt das aus unserer Sicht nicht angemessen Rechnung. So wäre es sehr anspruchsvoll, z. B. von einem seit Jahren in der Schweiz lebenden Gesellschafter, der in der Schweiz eine Ausländerin geheiratet und dort mit ihr eine Familie gegründet hat, zu verlangen, dass deutsches Familienrecht für alle in Betracht kommenden Bereiche (Güterrecht, eheliches Unterhaltsrecht, naheheliches Unterhaltsrecht, Versorgungsausgleich etc.) kraft Rechtswahl zu gelten hat, auch wenn eine solche Rechtswahl nach den einschlägigen Vorschriften des internationalen Privatrechts (z.B. Art. 22 EuGÜVO aus Sicht der EU-Mitgliedstaaten für das Ehegüterrecht) zulässig ist. Zum Schutz des Familienunternehmens ist eine solche Rechtswahl nicht erforderlich und im besten Fall wirkungslos, wenn die spätere Scheidung beispielsweise vor englischen Gerichten erfolgt, die – wie unten bei 2. näher ausgeführt – an die formale und inhaltliche Kontrolle eines Ehevertrags gleich welchen Rechts ohnehin ihre eigenen Wertmaßstäbe anlegen. Die Güterstandsklauseln sollten daher das wirtschaftliche Ziel eines Ehevertrags klar definieren, aber offen dafür sein, auf welchem Wege und ob mit einem deutschen oder einem ausländischen Ehevertrag das Ziel erreicht wird.

1. Kontinentaleuropa und USA

Eheverträge und die mit ihnen verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten sind nicht nur in den kontinentaleuropäischen Ländern, sondern auch in den allermeisten Bundesstaaten der USA anerkannt und üblich. In diesen Ländern werden in einem Scheidungsverfahren grundsätzlich auch die nach ausländischem Recht wirksam zustande gekommenen Eheverträge anerkannt. Aber keine Regel ohne Ausnahmen: So sollte insbesondere mit Blick auf ein mögliches Scheidungsverfahren in den USA besondere Sorgfalt auf das Vorgehen beim Abschluss des Ehevertrags (u.a. vollständige Transparenz

über die beidseitigen Vermögensverhältnisse, unabhängige anwaltliche Beratung beider Seiten, Verhandlungen auf Augenhöhe ohne Druck) und eine in sich ausgewogene, schlüssige und inhaltlich nicht bis an die Grenzen gehende Gestaltung geachtet werden. Insofern sollten insbesondere die in klassischen deutschen Unternehmereheverträgen vielfach üblichen starken Unterhaltsbeschränkungen kritisch hinterfragt werden.

2. Sonderfall England und Wales

Eine Sonderstellung nimmt nach wie vor das „Schreckgespenst“ einer Scheidung vor englischen Gerichten ein. Das Recht von England und Wales und einiger anderer klassischer *Common-Law*-Jurisdiktionen kennt weiterhin keine unmittelbar bindende Rechtswirkung von Eheverträgen. Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass das englische Recht „prozessual“ denkt und seinen Gerichten ein denkbar breites Ermessen einräumt, angesichts der Umstände des Einzelfalls eine faire und angemessene Regelung nach den Grundsätzen von *Needs* (Bedürfnisse der Parteien), *Compensation* (Ausgleich ehebedingter Nachteile) und *Equal Sharing* (grundsätzlich hälftige Vermögensteilung) zu treffen. Dabei soll auch das vor der Ehe bereits vorhandene Vermögen und das durch Schenkung oder Erbschaft erworbene Vermögen eines Ehegatten nicht von vornherein aus dem Ermessensbereich des englischen Richters ausgenommen sein.⁴ Diese Regeln gelten immer dann, wenn der Scheidungsantrag vor einem englischen Gericht gestellt wird und die englischen Gerichte ihre Zuständigkeit bejahen, was aus deutscher Sicht überraschend schnell der Fall sein kann; für die englischen Gerichte ist es also unerheblich, ob die Ehegatten in einem Ehevertrag deutsches oder ein sonstiges Recht gewählt haben (sogenanntes Prinzip des *lex fori*).

Nach der neueren englischen Rechtsprechung hat das Gericht sich bei der Ausübung seines Ermessens aber von den Vorstellungen der Parteien leiten zu lassen, die sie in einem frei und aufgeklärt zustande gekommenen Ehevertrag gleich welchen Rechts niedergelegt haben. In der Leitentscheidung *Radmacher v. Granatino* aus 2010 heißt es: „*The court should give effect to a nuptial agreement that is freely entered into by each party with a full appreciation of its implications unless in the circumstances prevailing it would not be fair to hold the parties to their agreement.*“ Damit ein Ehevertrag frei und aufgeklärt zustande kommt, empfiehlt es sich in der Regel, dass vollständige Transparenz über die beidseitigen Vermögensverhältnisse geschaffen und dokumentiert wird, dass beide Seiten unabhängig anwaltlich beraten werden und dass sich beide Seiten auf Augenhöhe begegnen, ohne dass ungebührlicher Druck auf einen Ehegatten ausgeübt wird. Für die Gestaltung eines deutschen Ehevertrags, bei dem eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass ein Scheidungsverfahren irgendwann einmal vor englischen Richtern stattfindet, sollten diese formalen Aspekte also unbedingt berücksichtigt werden. Zudem sollte ein solcher Ehevertrag insbesondere bei den Regelungen zum Unterhalt und zur Nutzung des Familienheims deut- ➤

4 Für einen detaillierteren Überblick Scherpe, DNotZ 2016, S. 644 ff.

lich großzügiger sein als der klassisch deutsche Unternehmer-ehevertrag, insbesondere mit Blick auf (spätere) gemeinsame Kinder, die vom weniger begüterten Teil betreut werden. Eine Garantie, dass die englischen Gerichte die Regelungen eines solchen Ehevertrags im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung eins zu eins umsetzen, besteht aber natürlich nicht.

V. Formulierungsvorschlag für eine Güterstands- und Pflichtteils Klausel

Unter Berücksichtigung der vorstehend erläuterten Aspekte könnte die Güterstands- und Pflichtteils Klausel des Gesellschaftsvertrags einer GmbH beispielsweise wie folgt lauten. In einer Familiencharta oder Familienverfassung wäre nur Abs. 1 erforderlich:

Zum Schutz der Gesellschaft vor den vermögensrechtlichen Auswirkungen der Ehe vereinbaren die Gesellschafter, was folgt:

- a) *Ein verheirateter Gesellschafter hat durch vertragliche Vereinbarung mit seinem Ehegatten sicherzustellen, dass er seine Geschäftsanteile und die Surrogate seiner Geschäftsanteile (nachfolgend zusammen als „Betriebsvermögen“ bezeichnet) ohne Mitwirkung seines Ehegatten verwalten und frei über sie verfügen kann und dass das Betriebsvermögen bei Scheidung der Ehe keinem Zugewinnausgleich, Wertausgleich oder einer sonstigen Vermögensauseinandersetzung unterliegt. Dasselbe hat für den Fall zu gelten, dass der Güterstand durch den Tod des Gesellschafters, in den Fällen der §§ 1385, 1386 BGB oder nach vergleichbaren ausländischen Vorschriften beendet wird.*
- b) *Ferner hat ein verheirateter Gesellschafter durch vertragliche Vereinbarung mit seinem Ehegatten sicherzustellen, dass das Betriebsvermögen bei der Berechnung erbrechtlicher Pflichtteilrechte oder wirtschaftlich vergleichbarer Rechte etwaiger anwendbarer ausländischer Rechtsordnungen unberücksichtigt bleibt, soweit ihm dies rechtlich möglich ist.*
- c) *Jeder verheiratete Gesellschafter hat auf die schriftliche Aufforderung eines anderen Gesellschafters spätestens binnen [•] Monaten nach Erhalt der Aufforderung gegenüber allen Gesellschaftern nachzuweisen, dass er die Vorgaben nach lit. a) und in lit. b) eingehalten hat. Der Nachweis kann insbesondere auch dadurch geführt werden, dass eine beglaubigte Abschrift des entsprechenden Vertrags vorgelegt wird, die – soweit ausländisches Recht anwendbar ist – mit der Stellungnahme eines ausländischen Rechtsanwalts zur Erfüllung der Vorgaben nach lit. a) und lit. b) verbunden ist. Sollte sich an den mitgeteilten Umständen im Nachhinein etwas ändern, hat der Gesellschafter dies von sich aus umgehend allen anderen Gesellschaftern mitzuteilen.*
- d) *Ein verheirateter Gesellschafter hat – sofern für die Ehe der deutsche Güterstand gilt – die Erfordernisse nach lit. a) insbesondere dann sichergestellt, wenn er mit seinem Ehegatten Gütertrennung festgelegt oder bei grundsätzlicher Aufrechterhaltung der Zugewinnngemeinschaft vereinbart hat, dass das Betriebsvermögen bei der Berechnung des Zugewinns unberücksichtigt bleibt und § 1365 BGB hinsichtlich des Betriebsvermögens nicht anwendbar ist.*

Sollte ein Gesellschafter gegen eine seiner Obliegenheiten nach Abs. 1 lit. a) bis lit. c) verstoßen, können seine Geschäftsanteile nach näherer Maßgabe von § [•] eingezogen werden. Anstelle einer Einziehung können die Gesellschafter auch beschließen,

a) *dass die Stimmrechte des gegen seine Obliegenheiten verstoßenden Gesellschafters ruhen, bis der Verstoß geheilt ist, und/oder*

b) *dass der gegen seine Obliegenheiten verstoßende Gesellschafter ein von seiner Beteiligung am Stammkapital nach unten abweichendes oder auch gar kein Gewinnbezugsrecht hat, bis der Verstoß geheilt ist. Sofern die Gesellschafter nicht etwas anderes beschließen, gilt die Verringerung bzw. der Ausschluss des Gewinnbezugsrechts für alle Geschäftsjahre insgesamt und nicht nur zeitanteilig, während derer der Gesellschafter gegen seine Obliegenheiten verstoßen hat.*

In den Fällen des lit. b) können die Gesellschafter auch beschließen, dass das Gewinnbezugsrecht nur in der Weise beschränkt oder ausgeschlossen wird, dass der rechnerisch auf den betroffenen Gesellschafter entfallende Gewinnanteil nicht an ihn ausgeschüttet, sondern nach Maßgabe von § [•] seinem personenbezogenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird, für das die Bestimmungen des § [•] erst wieder gelten, sobald der Verstoß geheilt ist.

Die Möglichkeit zur Einziehung der Geschäftsanteile bleibt von den vorstehenden Maßnahmen unberührt. Der betroffene Gesellschafter hat bei der Einziehung und den vorstehenden Beschlüssen kein Stimmrecht.

Die Nichteinhaltung der Obliegenheiten nach Abs. 1 zieht nur die vorstehend genannten Sanktionen nach sich. Erfüllungsansprüche auf Abschluss eines entsprechenden Ehevertrags oder Schadensersatzansprüche gleich welcher Art werden durch die Bestimmungen des Abs. 1 nicht begründet. ◆



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

Dr. Olivia Sarholz, Dipl.-Kff., ist Rechtsanwältin bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Güterstandsklauseln • Pflichtteils klauseln • Gesellschafts- und Schenkungsverträge

DER EINSATZ VON FAMILIENSTIFTUNGEN ZUR VERMEIDUNG EINER WEGZUGSBESTEuerung

EIN ÜBERBLICK ÜBER DIE DEUTSCHEN STEUERREGELUNGEN UND MÖGLICHE HANDLUNGsalTERNATIVEN

VON ANDREA SEEMANN UND PROF. MATTHIAS ALBER

ABSTRACT

Der Jubilar Prof. Rainer Kirchdörfer hat sich in vielerlei Publikationen mit der Einbindung von Stiftungen in die Unternehmensnachfolge beschäftigt. Dabei verbindet er die stiftungsrechtlichen Vorgaben mit den steuerlichen Rahmenbedingungen für eine ganzheitliche Nachfolgestruktur.¹ Dem Jubilar möchten wir unseren nachfolgenden Beitrag widmen. Durch die Generationenachfolge wird der Gesellschafterkreis von Familienunternehmen nicht nur größer, sondern auch immer internationaler. Ein Studium oder die Sammlung von Berufserfahrung im Ausland als Teil der Ausbildung und des beruflichen Werdegangs sind an der Tagesordnung. Nicht selten führt ein temporär geplanter Auslandsaufenthalt zu einer längeren oder auch dauerhaften Verwurzelung im Ausland. Dies hat nicht nur private Konsequenzen, sondern greift auch in die Besteuerung des ins Ausland ziehenden Gesellschafters ein. Für den deutschen Fiskus wird oftmals das Besteuerungsrecht an Gewinnausschüttungen und etwaigen Veräußerungsgewinnen bei Anteilen an Kapitalgesellschaften durch den Wegzug des Gesellschafters beschränkt oder ausgeschlossen. Deswegen hat Deutschland seit den 1970er-Jahren das System der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG), zwischenzeitlich ergänzt auch um eine Entstrickungsbesteuerung bei Personengesellschaften. Vereinfacht gesprochen greift diese Besteuerung immer dann ein, wenn Deutschland droht sein Steuersubstrat zu verlieren. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick über die deutschen Regelungen zu Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung, über die Verschärfung der Wegzugsbesteuerung im Zusammenhang mit der Änderung zum 1. Januar 2022² sowie mögliche Handlungsalternativen. Dabei wird der Schwerpunkt auf die Vermeidung einer Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung durch Einbindung einer Familienstiftung gelegt.

I. Einleitung

Die Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung führt für den betroffenen Gesellschafter zu einer Steuerbelastung und einem Liquiditätsabfluss, ohne tatsächliche Gewinne vereinnahmt zu haben. Daher hat diese Steuer prohibitive Wirkung. Durch eine gesetzliche Änderung wurde die Besteuerung für Anteile an Kapitalgesellschaften ab dem Jahr 2022 sogar noch verschärft. Bisher galt hier zumindest bei Wegzug innerhalb von Europa eine unbefristete zinslose Stundung. Seit 2022 ist sowohl bei Wegzug ins Drittland als auch bei Wegzug innerhalb der EU/des EWR nur noch dann eine Stundung (nach dem Gesetz grundsätzlich mit Sicherheitsleistung) möglich, wenn ein Wegzug mit Rückkehrabsicht erfolgt und auch innerhalb von spätestens zwölf Jahren eine Rückkehr vorliegt. Ansonsten ist die Steuer in sieben Jahresraten zu bezahlen.

Werden die Anteile an einer Kapitalgesellschaft nicht direkt, sondern mittelbar über eine Personengesellschaft (meist eine Familienholding in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft) gehalten, kann die Rechtslage noch schlechter sein: Denn wird durch einen Wegzug das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt oder ausgeschlossen, kommt es zu einer steuerlichen

Entnahme und Versteuerung der stillen Reserven in den fiktiv entnommenen Kapitalgesellschaftsanteilen (sogenannte Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG). Dabei greifen weder Stundungsregelungen noch ein Erlass bei späterer Rückkehr des betroffenen Gesellschafters. Nur eine „echte“ gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft mit Bezug zu »

INHALT

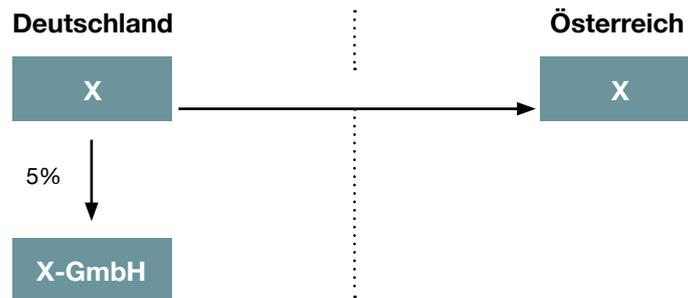
- I. Einleitung
- II. System der deutschen Wegzugsbesteuerung bei Kapitalgesellschaften
- III. System der deutschen Entstrickungsbesteuerung bei Personengesellschaften ohne ausreichende Gewerblichkeit
- IV. Vermeidungsstrategien der Wegzugsbesteuerung im Überblick
 1. Vermeidung eines steuerlich relevanten Wegzugs
 2. Zuordnung der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte/Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die Rechtsform einer Personengesellschaft
 3. Sonstige Überlegungen
 4. Familienstiftung
- V. Vermeidung einer Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung durch Einbindung einer Familienstiftung
- VI. Ausblick

¹ Vgl. u.a. Kirchdörfer in: WIFU Praxisleitfaden – Stiftungen von Familienunternehmen (2020); Kirchdörfer, FuS 2012, S. 62.

² ATAD Umsetzungsgesetz, BStBl I 2021, S. 2035.

Beispiel

X, der seit über zehn Jahren in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, hält eine Beteiligung an der X-GmbH mit Sitz in Stuttgart in Höhe von 5% (Anteile im Privatvermögen, Anschaffungskosten 100.000 EUR). Er beschließt, seinen Lebensabend dauerhaft in Österreich zu verbringen, und zieht 2023 dorthin. Der gemeine Wert des Anteils beträgt im Zeitpunkt des Wegzugs 10,1 Mio. EUR.



Steuerliche Folgen:

Der Wegzug löst die Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 AStG i.V.m. § 17 EStG aus. Der fiktive Veräußerungsgewinn (§ 17 Abs. 2 EStG) ermittelt sich wie folgt:

Gemeiner Wert des Anteils, davon 60%, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG	6.060.000 EUR
Anschaffungskosten der Anteile davon 60%, § 3c Abs. 2 EStG	<u>/.60.000 EUR</u>
= stpfl. Veräußerungsgewinn	<u>6.000.000 EUR</u>
Steuerbelastung (ca. 47,5%)	<u>2.850.000 EUR</u>

Auf Antrag des X ist die Steuer nicht in vollem Umfang sofort, sondern in sieben gleichen zinslosen Jahresraten zu entrichten (§ 6 Abs. 4 AStG). Dem Antrag ist in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben.

den Kapitalgesellschaftsanteilen verhindert diese Entstrickungsbesteuerung. Auch bei Verschenkung oder Vererbung von Anteilen an im Ausland lebende Nachfolger gelten diese Regelungen.

II. System der deutschen Wegzugsbesteuerung bei Kapitalgesellschaften

Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG regelt die Besteuerung der Wertsteigerungen von Kapitalgesellschaftsanteilen i.S.d. § 17 EStG (Beteiligungsquote grundsätzlich mindestens 1%), wenn der Gesellschafter ins Ausland wegzieht sowie in vergleichbaren Fällen. Das heißt, die Besteuerung setzt keinen durch tatsächliche Veräußerung der Anteile erzielten Veräußerungsgewinn voraus. Der Regelungsbereich erfasst sowohl Anteile an inländischen als auch an ausländischen Kapitalgesellschaften. Die Wegzugsbesteuerung wird zudem in gleich gestellten Fällen ausgelöst (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 AStG). Dies betrifft insbesondere den Erwerb der Anteile (ganz oder teilweise unentgeltlich) im Wege der Schenkung oder von Todes wegen durch nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen, z.B. wenn ein im Ausland lebendes Kind die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft erbt.

Die Neuregelung des § 6 AStG seit dem Jahr 2022 führte insbesondere zu folgenden Änderungen:

- Die Dauer der erforderlichen unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland wurde von zehn auf sieben Jahre verkürzt (§ 6 Abs. 2 AStG). Zieht man nach Deutschland, wächst man damit schneller in die Anwendung der deutschen Wegzugsbesteuerung.
- Für den Fall des nur vorübergehenden Wegzugs (sogenannte Rückkehrregelung) beträgt der Rückkehrzeitraum grundsätzlich nicht mehr fünf, sondern sieben Jahre (§ 6 Abs. 3 Satz 1 und 3 AStG). Auf Antrag ist eine Verlängerung um weitere fünf auf insgesamt zwölf Jahre möglich.
- Als Folge der EuGH-Rechtsprechung zu Wegzugsfällen in die Schweiz wurde das EU/EWR-Ausland mit dem Drittland (z.B. Schweiz) gleichgestellt und die Besserstellung für Wegzüge innerhalb der EU-/EWR-Länder gestrichen. Die Steuer ist seit 2022 sowohl bei Wegzügen in das EU-/EWR-Ausland als auch in Drittstaaten auf Antrag in sieben gleichen zinslosen Jahresraten zu entrichten (§ 6 Abs. 4 AStG). Dem Antrag ist in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben.
- Eine erhebliche Verschärfung für EU-/EWR-Wegzüge ergibt sich auch dadurch, dass die bisherige Möglichkeit zur

Berücksichtigung von nachträglichen Wertminderungen – z.B. bei späterer Veräußerung zu einem niedrigeren Wert als im Wegzugszeitpunkt (§ 6 Abs. 6 AStG a.F.) – nicht mehr gegeben ist. Auf am 31. Dezember 2021 bereits laufende Stundungen i.S.d. § 6 Abs. 4 und Abs. 5 AStG a.F. oder laufende Fristen i.S.d. § 6 Abs. 3 AStG a.F. ist jedoch die bisherige gesetzliche Regelung weiterhin anzuwenden (§ 21 Abs. 3 Satz 1 AStG). Für Wegzugsfälle bis einschließlich 2021 gilt das alte Recht also fort.

Praxishinweis:

Neben der Wegzugsbesteuerung können durch einen Wegzug ins Drittland auch steuerliche Sperrfristen verletzt werden (so innerhalb von sieben Jahren nach einem Rechtsformwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder einer Einbringung von Anteilen an einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach §§ 20, 25 UmwStG), was zu weiteren erheblichen Steuerbelastungen führen kann.

III. System der deutschen Entstrickungsbesteuerung bei Personengesellschaften ohne ausreichende Gewerblichkeit

Bei Anteilen an einer Personengesellschaft kann es auch zu einer Entstrickungsbesteuerung kommen. Dies gilt vereinfacht dann, wenn die Personengesellschaft keine ausreichende eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt, um das Besteuerungsrecht für Deutschland nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit dem Zuzugsstaat abzusichern. Mit den meisten Staaten besteht ein solches DBA, das Besteuerungsrechte zuweist. Regelmäßig liegt das Besteuerungsrecht im sogenannten Ansässigkeitsstaat (also dort, wo der Gesellschafter lebt). Eine Ausnahme (Belegenheitsprinzip) gilt u.a. für das Vermögen einer Betriebsstätte, also auch einer gewerblich tätigen Personengesellschaft. Liegt eine solche ausreichend gewerblich tätige Personengesellschaft vor, verliert Deutschland das Besteuerungsrecht nicht und eine Entstrickungsbesteuerung wird vermieden. Dies gilt dann auch für Anteile an Kapitalgesellschaften, die von dieser gewerblichen Personengesellschaft gehalten werden. In der Praxis gibt es aber vielfach Zweifelsfälle, etwa bei gewerblichen Holding-Personengesellschaften, ob diese ausreichende Gewerblichkeit vorliegt. Greift die Entstrickungsbesteuerung ein,

kommt es zu einer Entnahme für den betroffenen, Gesellschafter im Zeitpunkt des Wegzugs und einer Realisation wie bei einem Verkauf. Die Regelungen sind dabei restriktiver als bei der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, da keine Stundungen und keine Möglichkeit der Rückkehr vorgesehen sind.

Richtig eingesetzt, kann durch die Einlage der Kapitalbeteiligung in eine Personengesellschaft (hier: GmbH & Co. KG mit Betriebsvermögen) die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG vermieden werden kann. Folgende zwei Fälle sind hierbei zu unterscheiden:

Fall eins: Einlage der Anteile in eine aktive gewerbliche GmbH & Co. KG

Nach nationalem Recht wäre die Einlage der Kapitalbeteiligung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG (also eine nach nationalem Recht fiktiv gewerbliche Gesellschaft) i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ausreichend.

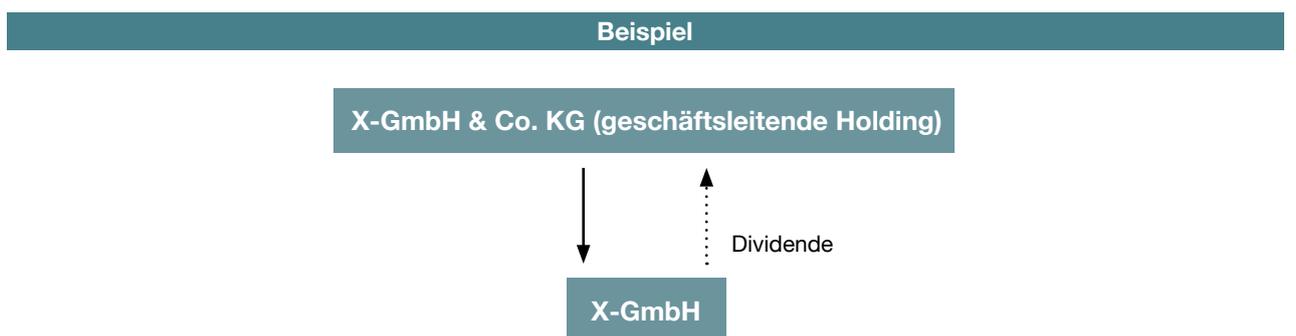
Nach aktueller Verwaltungsmeinung und BFH-Rechtsprechung genügt dies für die DBA-Anwendung jedoch nicht mehr.³ Danach führt eine gewerbliche Prägung, eine Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (also eine nur teilweise Erzielung von gewerblichen Einkünften) oder eine Betriebsaufspaltung nicht zu Unternehmensgewinnen i.S.d. DBA; die Betriebsstätte in Deutschland nach nationalem Recht ist insoweit ohne Bedeutung.

Dies heißt, dass die Annahme von Unternehmensgewinnen i.S.d. DBA nur dann in Betracht kommt, wenn

- die GmbH & Co. KG eine **aktive gewerbliche Tätigkeit von einigem Gewicht** unterhält und
- die Beteiligung an der eingelegten Kapitalgesellschaft dieser Tätigkeit auch **funktional zuzuordnen** ist.⁴

Diese funktionale Zuordnung kann zum einen durch die Verknüpfung beispielsweise von Produktion oder Vertrieb, also von sich ergänzenden Funktionen mit Außenumsatz erfolgen. Praktisch wird dies aber regelmäßig schon aus Haftungsgründen ausscheiden. Daher wird eine funktionale Zuordnung »

³ Vgl. BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BSIB I, S. 1258, Tz. 2.2.1 und BFH-Urteile vom 28.4.2010, I R 81/09 und vom 25.5.2011, I R 95/10.
⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 26.9.2014, aaO, Tz. 2.2.4.1.



der Beteiligung damit meist durch eine „geschäftsführende Holding“ versucht umzusetzen. Hierfür müssen die Zentralabteilungen der Unternehmensgruppe in der Holding-KG angesiedelt werden (strategische Leitung, Bündelung des Wareneinkaufs, strategische Steuerung des Vertriebs, Marketing, Controlling etc.). Die Tätigkeit der Holding und deren Ausstattung mit Personal muss dabei auch in einem angemessenen Verhältnis zur Gesamtgröße der Unternehmensgruppe sein.⁵ Die Finanzverwaltung verlangt zudem regelmäßig eine Bestätigung des Zuzugsstaats (der dortigen Finanzverwaltung oder eines renommierten Beraters), dass auch der Zuzugsstaat die Gewerblichkeit und damit das deutsche Besteuerungsrecht akzeptiert.

Praxishinweis:

Rechtssicherheit wird man regelmäßig nur über einen Antrag auf verbindliche Auskunft erlangen, der im Vorfeld des geplanten Wegzugs zu stellen ist.

Fall zwei: Einlage der Anteile in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

In diesem Fall wird zwar eine Betriebsstätte nach nationalem Recht begründet; Unternehmensgewinne i.S.d. DBA werden dadurch jedoch nicht vermittelt. Der Wegzug des GmbH-Gesellschafters würde zu einer Entstrickung der Anteile i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und damit zur **Aufdeckung der stillen Reserven** und Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen an der Kapitalgesellschaft im Teileinkünfteverfahren

führen. Durch den Wegzug ins Ausland (EU-/EWR- oder Drittstaat) verliert Deutschland nämlich sein Besteuerungsrecht an diesen Anteilen.⁶

IV. Vermeidungsstrategien der Wegzugsbesteuerung im Überblick

1. Vermeidung eines steuerlich relevanten Wegzugs

Gerade bei temporären Auslandsaufenthalten ist zunächst zu überprüfen, ob überhaupt ein steuerlich relevanter Wegzug vorliegt.⁷ Dabei ist zum einen wichtig, einen Wohnsitz in Deutschland zu behalten.⁸ Die steuerliche Situation im Zuzugsstaat ist ebenso zu überprüfen. Beispielsweise werden Studenten – zumindest in der Zeit des ausschließlichen Studiums – oftmals nicht als steuerlich ansässig betrachtet. Dieses „Wohnsitzmanagement“ hat aber seine Grenzen und muss sehr sorgfältig umgesetzt werden, um nicht in einem unerkannten steuerlichen Wegzug zu führen.

2. Zuordnung der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte/Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die Rechtsform einer Personengesellschaft

Ein weiterer Weg, das deutsche Besteuerungsrecht zu erhalten und einen steuerlichen Wegzug zu vermeiden, kann der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft nach § 9 UmwStG in die Personengesellschaft sein. Allermeist scheidet dies bereits deshalb aus, weil dann die thesaurierten Gewinne auf Ebene der Gesellschaft bei den Gesellschaftern nach § 7 UmwStG mit dem so-

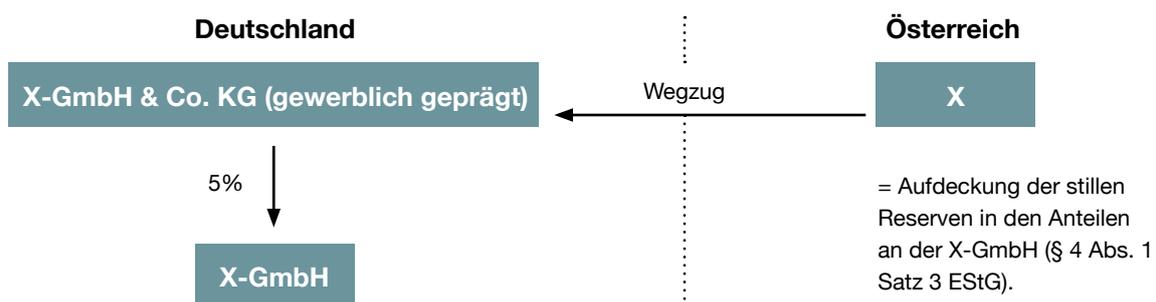
⁵ Leider gibt es hierzu weder in der Rechtsprechung noch von der Finanzverwaltung Leitlinien, sodass diese Frage derzeit eine Einfallentscheidung in Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt bleibt.

⁶ Vgl. Tz. 2.3.3.4 des BMF-Schreibens vom 26.9.2014, aaO.

⁷ Vgl. Layer/Seemann, FuS 2018, S. 26, 27.

⁸ Zweifelhaft kann hier etwa das Kinderzimmer bei den Eltern werden, aber auch die Studentenwohnung, die für die Zeit des Auslandsaufenthalts untervermietet wird.

Beispiel



nannten Teileinkünfteverfahren, also mit ca. 28% Steuerbelastung, versteuert werden müssen. Dies gilt dann nicht nur für den wegziehenden Gesellschafter, sondern für alle Gesellschafter. Alternativ zum Formwechsel der Gesellschaft können die Anteile auch in eine „neue“ Holding-Personengesellschaft eingelegt werden (vgl. vorstehend Ziff. III., Beispiel eins). Auch diese Holding-Personengesellschaft muss dann eine ausreichende gewerbliche Tätigkeit aufweisen, um das deutsche Besteuerungsrecht zu sichern und damit die Wegzugsbesteuerung zu vermeiden (vgl. unter III. Fall eins). Dies muss vor einem Wegzug gestaltet werden und bedarf meist eines größeren Vorlaufs von mindestens zwölf Monaten, um die Struktur zu implementieren, die betrieblichen Strukturen und die Zuordnung von Mitarbeitern anzupassen und eine Abstimmung mit dem Finanzamt durchzuführen. Auch diese Gestaltung ist regelmäßig nur dann möglich, wenn die Gesellschafterfamilie sich insgesamt für die Umsetzung einer wegzugsfesten Struktur entscheidet, denn diese Struktur hat wiederum oftmals größere Folgen für die Unternehmens- sowie die Governance- und Führungsstruktur.

3. Sonstige Überlegungen

In Einzelfällen können Übertragungen an die nächste Generation hinausgeschoben werden, bis der Ausbildungsweg und die Lebensplanung entsprechend konkretisiert sind. Schließlich kommt beispielsweise bei einer Personengesellschaft auch die Umwandlung oder Einbringung in eine Kapitalgesellschaft in Betracht, um einen temporären Wegzug bis zu zwölf Jahre im europäischen Ausland umzusetzen. Bei dieser Gestaltung ist aber Vorsicht geboten: Die umwandlungssteuerliche Nachfrist von sieben Jahren (vgl. vorstehender Hinweis unter Ziff. II.) bei einer solchen Einbringung lässt keinen Wegzug ins außereuropäische Ausland (etwa in die Schweiz) zu.

4. Familienstiftung

Ist nicht der gesamte Gesellschafterkreis bereit, die Struktur umzustellen, oder kann auch der Wegzug aus anderen Gründen nicht abgewendet oder zeitlich beschränkt werden, bleibt meist nur noch die Familienstiftung als wegzugsfeste Lösung. Was sich auf den ersten Blick sehr einfach anhört, hat aber ebenfalls Haken und Ösen. Auch die Übertragung von Anteilen an eine Familienstiftung will wohlüberlegt sein und bedarf einer Vorbereitungszeit von mindestens einem Jahr. Dabei gilt es auch, insbesondere die steuerlichen Konsequenzen im jeweiligen Zugzugsstaat abzustimmen, da nicht jedes Land die deutsche Familienstiftung und ihre Abschirmwirkung steuerlich akzeptiert.

V. Vermeidung einer Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung durch Einbindung einer Familienstiftung

Aus deutscher Sicht lässt die Familienstiftung einen internationalen Begünstigtenkreis (sogenannte Destinatäre) zu, denn die Familienstiftung schirmt in Deutschland steuerlich ab und erhält damit das deutsche Besteuerungsrecht. Dies gilt sowohl bei Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als auch bei Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft.⁹ Bezüglich der Einbindung einer Familienstiftung sollte man sich aber zunächst bewusst machen, dass die Struktur nur noch sehr schwierig oder gar nicht mehr aufzulösen ist. Die Übertragung von Anteilen an eine Familienstiftung führt zu einer dauerhaften Trennung der Eigentümerstellung am Familienunternehmen von der Familie selbst. An der Familienstiftung gibt es keine Anteile (was für die Wegzugsbesteuerung gerade gut ist), sodass in der Satzung sehr genau die Führung der Stiftung, deren Kontrolle und Besetzung der Organe sowie die Verteilung der Erträge innerhalb der Familie geregelt werden muss. Die Stiftungssatzung kann später nur noch in Abstimmung mit der Stiftungsbehörde unter Berücksichtigung des mutmaßlichen Stifterwillens geändert werden. Dies macht die Stiftung wenig flexibel. Für einen temporären Wegzug zur Überbrückung von ein paar Jahren ist diese Struktur also nicht geeignet. Gleichmaßen hat die Stiftung aber auch vielerlei Vorteile in der Strukturierung und Bindung der Familie.¹⁰

Wenn diese dauerhafte Struktur den Unternehmer noch nicht abschreckt, sind in der zweiten Stufe die steuerlichen Belastungen der Übertragung zu ermitteln. Eine Übertragung von Anteilen an eine Familienstiftung löst Schenkungsteuer aus. Diese bemisst sich vereinfacht gesprochen nach dem Kreis der Destinatäre sowie der Art des zu übertragenden Vermögens. Handelt es sich um ausschließlich begünstigtes betriebliches Vermögen und werden die erbschaftsteuerlichen Voraussetzungen an die Fortführung des Unternehmens eingehalten, kann die Schenkungsteuerbelastung auf null reduziert werden. Sind die Anteile am Unternehmen hingegen nicht begünstigt, wenn beispielsweise zu viel Verwaltungsvermögen gehalten wird, beträgt die erbschaftsteuerliche Belastung im schlimmsten Fall 50% des Werts des übertragenen Vermögens und wäre damit höher als eine potenzielle Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung. Schließlich sind auch die steuerlichen Konsequenzen im Zugzugsstaat zu betrachten. Die Erfahrung zeigt, dass eine deut-



⁹ Zu den steuerlichen Rahmenbedingungen der Einbindung einer Familienstiftung vgl. ausführlich Reindl/Seemann/Neckenich in FuS 2023, S. 90 ff.

¹⁰ Vgl. Reindl/Seemann/Neckenich, FuS 2023, S. 94 f.

sche Familienstiftung nicht in jedem Land steuerlich akzeptiert wird. Teilweise wird die Stiftung als transparent¹¹ betrachtet, teilweise werden die Auskehrungen von einer Stiftung der Schenkungsteuer unterworfen und führen zu Belastungen von bis zu 80%¹². Es kann folglich zu der steuerlich absurd wirkenden Situation kommen, dass Deutschland die Anteile der Familienstiftung zuordnet, während der Wohnsitzstaat des Destinatärs die Familienstiftung als transparent behandelt und für Zwecke der Ertragsteuer, der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer die Anteile am Familienunternehmen dem Destinatär direkt zurechnet. Dies führt dann zu steuerlich großen Verwerfungen und Zahlungsverpflichtungen, die sich der jeweilige Destinatär bzw. dessen Erben nicht leisten können, da sie tatsächlich gar nicht Inhaber der Anteile am Unternehmen sind. Aus diesen Gründen empfiehlt sich beim Einsatz einer Familienstiftung im internationalen Gesellschafterkreis unbedingt, eine Regelung in der Stiftungssatzung aufzunehmen, die die Destinatäre zumindest zeitweise ausschließt, denen eine solche Transparenz der Stiftung in ihrem jeweiligen Wohnsitzstaat droht. Kann man die Länder bereits eingrenzen, in denen die potenziellen Destinatäre leben, sollte bereits bei Errichtung der Stiftung eine Steuerstruktur entwickelt werden, die eine Intransparenz der deutschen Familienstiftung im jeweiligen ausländischen Staat sicherstellt. Dies wird dann auch meist mit einer Abstimmung mit den Finanzbehörden vor Ort unterlegt. Hier bedarf es einer jeweiligen individuellen Lösung, die etwa folgende Aspekte beinhaltet:

- Die Organe der Familienstiftung werden mehrheitlich durch Familienfremde besetzt. Will die Familie die Kontrolle am Familienunternehmen nicht in fremde Hände geben, behält sie direkte Anteile am Unternehmen („golden share“) in kleinerem Maße mit entsprechenden Stimm- und Durchsetzungsrechten.¹³
- Die ausländischen Destinatäre erhalten ihre Stellung nicht direkt an der durch die Familie beherrschten Familienstiftung, sondern vermittelt durch eine abschirmende, beispielsweise Liechtensteiner Stiftung oder Trust.¹⁴

11 So etwa in Frankreich und Österreich.

12 So beispielsweise in Spanien.

13 Bei der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften ist dabei die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG zu beachten, welche die Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils verlangt.

14 Der Direkteinsatz einer Liechtensteiner Stiftung scheidet meist aus, da auch hier aufgrund des Auslandsbezugs eine Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung ausgelöst würde. Eine Ausnahme besteht bei einer deutschen Betriebsstätte der Liechtensteiner Stiftung. Die Destinatärsstellung einer Stiftung/Trust führt regelmäßig zur Anwendung der Steuerklasse III für erbschaftsteuerliche Zwecke, sodass diese Gestaltung regelmäßig nur in Betracht kommt, wenn erbschaftsteuerlich im Wesentlichen begünstigtes betriebliches Vermögen übertragen wird.

VI. Ausblick

Auf Ebene der Gesellschafterfamilie eines Familienunternehmens findet ebenso wie in den Unternehmen eine Internationalisierung statt. Das Steuerrecht hingegen ist nach wie vor sehr national und trotz der europäischen Grundfreiheiten auf die Sicherung des inländischen Steuersubstrats ausgerichtet. Dies kann für die Gesellschafterfamilie enorme Belastungen und Hürden mit sich bringen und macht für die nächste Generation eine Gesellschafterstellung unattraktiv. Daher sind viele Gesellschafterfamilien bestrebt, eine „wegzugsfeste“ Struktur aufzubauen, die der folgenden Generation die individuelle Entscheidung über ihren Lebensweg, die Ausbildung und berufliche Tätigkeit im In- und Ausland lässt. Ein Lösungsweg ist dabei die Einbindung einer Familienstiftung. Die deutsche Familienstiftung vermeidet zwar eine Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung. Neben der Implementierung einer dauerhaften, kaum noch umkehrbaren Struktur sind dabei aber auch die steuerlichen Konsequenzen im Ausland zu bedenken. Eine deutsche Familienstiftung wird nicht in wenigen Ländern als **transparent** betrachtet und birgt damit hohe Belastungen für die im Ausland lebenden Destinatäre. Dies ist zu berücksichtigen und bei der Umsetzung einer Stiftung durch entsprechende Satzungsregeln zu gestalten. Dabei ist frühzeitig die steuerliche Situation im jeweiligen Zuzugsstaat zu betrachten. ◆



Andrea Seemann ist Steuerberaterin und Partnerin bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Prof. Matthias Alber, Diplom-Finanzwirt (FH), ist Professor an der baden-württembergischen Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg. Er ist in diesem Bereich auch als Buchautor und Referent tätig.

KEYWORDS

Wegzugsbesteuerung • Entstrickungsbesteuerung • Familienstiftung

Unternehmer

Edition

Finanzierung – Nachfolge – Vermögen

- Unternehmensnachfolge
- Unternehmensfinanzierung
- Unternehmensverkauf
- Unternehmervermögen



Jetzt abonnieren!

www.unternehmeredition.de/abonnament
abo@goingpublic.de, Tel.: + 49 89 - 2000 339 - 0



DIE STIFTUNGSREFORM IM PRAXISTEST

AUSGEWÄHLTE PROBLEME AUF BASIS DES AKTUELLEN DISKUSSIONSSTANDS

VON DR. CHRISTIAN KLEIN-WIELE UND CHRISTIAN WURMTHALER

ABSTRACT

Deutschland ist eines der stiftungsreichsten Länder Europas, wie der Bundesverband Deutscher Stiftungen feststellt und zugleich mit eindrucksvollen Zahlen belegt: Zum 31. Dezember 2022 gab es 25.254 Stiftungen in Deutschland, wovon 693 allein im letzten Jahr errichtet wurden.¹ Trotz dieser erheblichen Zahl an Stiftungen ist das Wissen über diese Rechtsform erstaunlich gering: „Es gibt nur wenige Institutionen innerhalb des Gesellschaftsrechts, über die ein derart diffuses Verständnis herrscht wie über Stiftungen.“ Zu diesem Befund kommt der Jubilar bereits 2015.² Der föderalistische Ansatz durch die verschiedenen Landesstiftungsgesetze hat sein Übriges getan, sodass in Wissenschaft und Praxis die Reformbedürftigkeit des Stiftungsrechts der allgemeinen Meinung entsprach.³ Am 22. Juli 2021 wurde das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts verkündet, das im Hinblick auf die materiellen Regelungen⁴ zum 1. Juli 2023 in Kraft getreten ist. Der Flickenteppich aus dem Zusammenspiel von 16 unterschiedlichen Landesstiftungsgesetzen und dem BGB wurde im Sinne der Rechtsklarheit im BGB vereinheitlicht.⁵ Die Reform war damit auch im Interesse von Familienunternehmern, bei denen die Rechtsform der Stiftung in den letzten Jahren aus verschiedenen Gründen immer mehr an Bedeutung gewonnen hat.⁶ Nicht alle in der Praxis aufgeworfenen Rechtsprobleme sind durch die Stiftungsrechtsreform gelöst. An mancher Stelle hat der Gesetzgeber eher Verwirrung gestiftet als für Klarheit gesorgt. Der Beitrag thematisiert drei für die Beratungspraxis relevante Problemkreise.

I. Das Grundstockvermögen

Elementare Grundlage jeder Stiftung ist das Stiftungsvermögen. In der Literatur wird es zum Teil sogar als „Lebenselixier“⁴⁷ bezeichnet. Das Stiftungsvermögen war vor der Reform im BGB nur rudimentär geregelt, so etwa in § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 BGB a.F. oder § 82 Satz 1 BGB a.F. Durch die Reform haben sowohl das Stiftungsvermögen als auch dessen Verwaltung in §§ 83b und 83c BGB n.F. eigene Regelungen erfahren.

Nach § 83b Abs. 1 Satz 1 BGB n.F. ist das Stiftungsvermögen bei einer auf unbestimmte Zeit errichteten Stiftung in das Grundstockvermögen und das sonstige Vermögen untergliedert. Zum Grundstockvermögen gehören das gewidmete Vermögen (§ 83b

Abs. 2 Nr. 1 BGB n.F.), soweit der Stifter dieses nicht als sonstiges Vermögen bestimmt hat (§ 83b Abs. 3 BGB n.F.), das zugestiftete Vermögen (§ 83b Abs. 2 Nr. 2 BGB n.F.) und das Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wurde (§ 83b Abs. 2 Nr. 3 BGB). Das Grundstockvermögen ist gemäß § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB n.F. ungeschmälert zu erhalten. Während die Definition des sonstigen Vermögens durch eine negative Abgrenzung erfolgt (was nicht Grundstockvermögen ist, ist sonstiges Vermögen)⁸, bereitet das Verständnis des Grundstockvermögens nach wie vor Schwierigkeiten.

Häufig besteht bei Familienunternehmen der Wunsch, ihr unternehmerisches Lebenswerk langfristig zu sichern und die Anteile am Familienunternehmen dem Vermögen einer Stiftung zuzuführen. In der Praxis bilden die Anteile mangels anderer Vermögenswerte oft zugleich das Grundstockvermögen der Stiftung. In diesem Fall stellt sich die Frage, ob das Grundstockvermögen zwingend aus den Anteilen an sich besteht (gegenständliche Betrachtung) und damit in voller Höhe der ungeschmälerten Erhaltungspflicht unterliegt oder ob der Stifter einen Wert für das Grundstockvermögen festlegen kann (wertmäßige Betrachtung). Das Problem stellt sich z.B. dann, wenn die unternehmerischen Anteile einen Verkehrswert in Höhe von 100 Mio. EUR aufweisen, der Stifter aber das Grundstockvermögen als nach § 83c BGB n.F. ungeschmälert zu

1 S. hierzu im Ganzen: Faktenblatt des Bundesverband Deutscher Stiftungen „Stiftungen in Deutschland – Infos von A – Z“, verfügbar unter <https://www.stiftungen.org/aktuelles/pressemitteilungen/faktenblaetter.html>, zuletzt abgerufen am 28. Juni 2023.

2 Hennerkes/Kirchdörfer, Die Familie und ihr Unternehmen, S. 278.

3 So auch Hüttemann/Rawert, ZIP 2021, 1 (4).

4 Die Vorschriften zum Stiftungsregister gelten erst ab dem 1. Januar 2026.

5 Schauhoff/Mehren, NJW 2021, 2993.

6 Vgl. auch Klein-Wiele/Wurmthaler, FuS 2022, 65 (66).

7 Roth, npoR 2021, 80.

8 Roth, npoR 2021, 80 (82).

INHALT

- I. Das Grundstockvermögen
- II. Form des Stiftungsgeschäfts
- III. Satzungsänderungen
- IV. Fazit

erhaltendes Vermögen auf einen Wert in Höhe von 1 Mio. EUR oder z.B. den Buchwert der Anteile begrenzen möchte.

Teilweise wird vertreten, dass das Grundstockvermögen nicht nur wertmäßig bezifferbar, sondern auch gegenständlich konkretisiert sein muss.⁹ Diese Ansicht stützt sich auf die Gesetzesbegründung zu § 83b Abs. 1 Satz 1 BGB, in der es heißt: „§ 83b Absatz 2 BGB-neu bestimmt, welche Vermögensgegenstände zum Grundstockvermögen gehören, und damit mittelbar auch, welche Vermögensgegenstände als sonstiges Vermögen der Stiftung anzusehen sind.“¹⁰

Nach anderer Ansicht erfordern „weder das aktuelle noch das zukünftige Stiftungszivilrecht (...) eine Zuordnung bzw. Kennzeichnung bestimmter oder bestimmbarer Teile bilanzieller Aktiva als Grundstockvermögen. Allein maßgeblich ist stattdessen die im Stiftungsgeschäft angegebene Rechengröße.“¹¹

Aufgrund der Vielseitigkeit der Stiftungsmotive sollte auch eine nur wertmäßige Bezifferung durch den Stifter zulässig sein. Dafür spricht zunächst der Gesetzeswortlaut, der in § 83b Abs. 2 Nr. 1 BGB vom gewidmeten „Vermögen“ und nicht den gewidmeten Vermögensgegenständen spricht. Der Vermögensbegriff wird im BGB auch an anderer Stelle verwendet, so etwa in § 311b Abs. 2 und Abs. 3 oder § 1365 BGB. Der Begriff des Vermögens meint dabei jeweils die Summe aller Aktiva, d.h. aller Vermögenswerte. Eine gegenständliche Betrachtung ist mit dieser Definition nicht verbunden. Es geht schlicht um die wertmäßige Erfassung aller Vermögensgegenstände.

Schließlich ist die Frage nach dem Verständnis des stiftungsrechtlichen Vermögensbegriffs im Zusammenhang mit der Frage nach der Vermögenserhaltung in der Stiftung zu sehen. Der Gesetzgeber hat bewusst kein bestimmtes Konzept der Vermögenserhaltung vorgegeben. Begründet wird dies mit den unterschiedlichen Anforderungen an die Vermögenserhaltung, die abhängig vom Zweck der Stiftung, von der Art und dem Umfang ihres Grundstockvermögens sowie der konkreten Nutzung des Grundstockvermögens für den Stiftungszweck seien. Wörtlich heißt es in der Gesetzesbegründung: „Da Stiftungen sehr verschieden sind, sowohl hinsichtlich ihrer Zwecke als auch hinsichtlich der Zusammensetzung ihres Vermögens, und

sie ihr Vermögen auch auf sehr unterschiedliche Weise für die Erfüllung ihrer Zwecke nutzen, lassen sich die Anforderungen an die Verwaltung des Grundstockvermögens gesetzlich nicht weiter konkretisieren.“¹²

In der Frage der Vermögenserhaltung kann der Stifter also selbst darüber entscheiden, ob das Grundstockvermögen gegenständlich oder wertmäßig (und darüber hinaus nominal oder real) zu erhalten ist. Dies entspricht dem Gedanken der Stifterautonomie und der daraus abgeleiteten Satzungsautonomie. Der Gesetzgeber verschafft dem Stifter richtigerweise die Freiheit, „in der Satzung die Anforderungen an die Verwaltung des Grundstockvermögens und seinen Erhalt inhaltlich weiter [zu] konkretisieren, insbesondere auch ein Vermögenserhaltungskonzept für die Stiftung in der Satzung fest[z]u schreiben.“¹³ Die Pflicht zur Vermögenserhaltung bezieht sich nach der gesetzgeberischen Vorstellung daher nicht zwingend auf eine gegenständliche Erhaltung; das Gegenteil ist sogar der Fall: „Die Erhaltungspflicht nach § 83c Absatz 1 Satz 1 BGB-neu bezieht sich grundsätzlich auf das Grundstockvermögen als Ganzes, nicht auf die einzelnen Vermögensgegenstände, die das Grundstockvermögen bilden.“¹⁴ Entsprechend ist z.B. im Entwurf zum neuen Bayerischen Stiftungsgesetz in Art. 14 Abs. 1 Satz 2 geregelt: „Die Erhaltung des Grundstockvermögens kann gemäß dem Erhaltungskonzept der Stiftung durch den Bestand eines oder mehrerer Vermögensgegenstände oder den Erhalt eines bilanziellen Kapitalertrags nachgewiesen werden.“ Diese Freiheit sollte auch bei der ursprünglichen Festlegung des Grundstockvermögens bestehen.

Der Stifter kann nach diesem Verständnis dem Grundstockvermögen entweder konkrete Vermögensgegenstände widmen oder wertmäßig einen bestimmten Vermögensbetrag als gewidmetes Vermögen festschreiben. Macht er von der ersten Möglichkeit Gebrauch, dann hat er die von ihm bezeichneten Vermögensgegenstände der Stiftung zu überlassen. Regelmäßig sind diese dann auch gegenständlich zu erhalten. Definiert der Stifter hingegen im Stiftungsgeschäft nur einen Vermögensbetrag, hat er diesen definierten Vermögensbetrag ähnlich wie bei der Kapitalaufbringung bei Gründung einer Gesellschaft zu

9 So etwa Mehren in: Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform, Kapitel 7 Rn. 4.

10 BT Drs. 19/28173, S. 53

11 Grittern, npoR 2022, 245 (248)

12 BT Drs. 19/28173, S. 57.

13 BT Drs. 19/28173, S. 57.

14 BT Drs. 19/28173, S. 56

leisten.¹⁵ Dem Stifter steht es dabei frei, ob er das gewidmete Vermögen durch Bar- oder Sachleistung erbringt, denn nicht die Widmung und Überlassung bestimmter Vermögensgegenstände steht in diesem Fall im Fokus, sondern die Überlassung des vom Stifter definierten Vermögensbetrags.

II. Form des Stiftungsgeschäfts

Als missglückt ist das Anliegen des Gesetzgebers zu bezeichnen, durch die Reform in § 81 Abs. 3 BGB n.F. klarzustellen, „dass Formerfordernisse, die für Verträge gelten, wie insbesondere § 311b BGB oder § 15 Absatz 4 GmbHG, nicht analog auf das Stiftungsgeschäft anzuwenden sind“.¹⁶ Dieser gesetzgeberische Wille lässt sich dem Wortlaut von § 81 Abs. 3 BGB n.F. nicht entnehmen, der lautet: „Das Stiftungsgeschäft bedarf der schriftlichen Form, wenn nicht in anderen Vorschriften ausdrücklich eine strengere Form als die schriftliche Form vorge-schrieben ist (...)“.

Hintergrund des gesetzgeberischen Klarstellungsbedürfnisses ist die bislang verbreitete Ansicht, wonach Stiftungsgeschäfte, in denen sich der Stifter z.B. zur Übertragung einer Immobilie oder eines GmbH-Geschäftsanteils verpflichtet, nicht nur der Schriftform gemäß § 81 Abs. 1 Satz 1 BGB a. F. bedürfen, sondern auch den jeweiligen strengeren Formvorschriften nach § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB oder § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG genügen müssen.¹⁷ Dieser Ansicht hatte sich zuletzt das OLG Köln angeschlossen.¹⁸

Die Streitfrage ist keinesfalls trivial. Unter der Annahme, dass die Schriftform für das Stiftungsgeschäft nicht ausreichend ist, wenn strengere Formvorschriften z.B. wegen der Verpflichtung zur Übertragung einer Immobilie greifen, kann die Formnichtigkeit der Übertragungspflicht einer Immobilie die Wirksamkeit des gesamten Stiftungsgeschäfts nach § 139 BGB gefährden. Die Formnichtigkeit hätte außerdem zur Folge, dass es an den Anerkennungsvoraussetzungen der Stiftung fehlen würde. Ob die Anerkennung einer Stiftung bei einem formnichtigen Stiftungsgeschäft nichtig oder nur anfechtbar ist, ist umstritten.¹⁹ Zudem besteht das Risiko, dass ein Notar nach § 925a BGB die Auflassung zur Heilung eines eventuellen Form-

verstoßes nicht entgegennimmt.²⁰ In der Praxis ist daher bis auf Weiteres zu empfehlen, das Stiftungsgeschäft bei Übertragung von Immobilien oder Geschäftsanteilen im Zweifel vorsorglich zu beurkunden.

III. Satzungsänderungen

Neu geregelt sind seit der Stiftungsreform die Möglichkeiten und Voraussetzungen von Satzungsänderungen. Das Gesetz sieht in § 85 BGB n.F. für Stiftungen ab sofort einen gestuften Katalog für Satzungsänderungen vor. Verkürzt gesagt gilt dabei: Je stärker die Satzungsänderung die Stiftung in ihrem Wesen verändert, desto strenger sind ihre Voraussetzungen.²¹ § 85 BGB n.F. enthält in seinen Abs. 1 bis 3 eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe, die einer Konkretisierung in der Praxis bedürfen. Vor diesem Hintergrund sollten Stifter von der Möglichkeit des § 85 Abs. 4 BGB n.F. Gebrauch machen. Danach können Stifter die vom Gesetz vorgegebenen Regelungen zur Satzungsänderung ausschließen oder beschränken und Satzungsänderungen durch Organe der Stiftung abweichend zu den im Gesetz vorgesehenen Möglichkeiten im Stiftungsgeschäft zulassen (§ 85 Abs. 4 Satz 2 BGB n.F.). Inhalt und Ausmaß der Satzungsänderungsermächtigung müssen in diesem Fall vom Stifter hinreichend bestimmt festgelegt werden (§ 85 Abs. 4 Satz 3 BGB n.F.). Vor diesem Hintergrund könnten Stifter geneigt sein, Satzungsänderungen durch ihre Organe im Stiftungsgeschäft in beliebigem Umfang zuzulassen. Eine „Blankoermächtigung“ ließe sich nach „Inhalt und Ausmaß“ als hinreichend bestimmt ansehen. Allerdings steht hierbei die Gesetzesbegründung entgegen: „Der Stifter kann den zuständigen Stiftungsorganen keine Blanko- oder Pauschalermächtigung zur Änderung der Satzung erteilen. Er muss die Änderungen, die auf der Grundlage der Satzung möglich sein sollen, in der Satzungsbestimmung, die zu den Änderungen ermächtigt, inhaltlich vorbestimmen, (...). An die Bestimmtheit der Ermächtigung in der Satzung sind umso höhere Anforderungen zu stellen, je bedeutsamer die Änderungen sind, zu denen ermächtigt werden soll.“²² Stifter sollten sich daher im Grundsatz an dem vom Gesetzgeber gestuften Katalog zur Satzungsänderung orientieren, dessen Voraussetzungen bei Bedarf aufweichen und unbestimmte Rechtsbegriffe soweit möglich konkretisieren. Für Familienstif-

15 So auch Grittern, npoR 2022, 245 (248).

16 BT Drs. 19/28173, S. 50.

17 Etwa MüKoBGB/Ruhwinkel, 9. Aufl. 2022, § 311b BGB, Rn. 32 m.w.N.

18 OLG Köln Beschl. v. 5. August 2019 – 2 Wx 220/19 = ZEV 2019, 729.

19 Zu den Folgen der Formunwirksamkeit s. ausführlich Schwalm/Thiele, ZEV 2020, 523 (525).

20 Schwalm/Thiele, ZEV 2020, 523 (529); Werner, ZERB 2021, 131 (135).

21 Schienke-Ohletz/Junius-Morawe, BB 2021, 1886 (1887).

22 BT-Drs. 19/28173, S. 68.

tungen in Form der Unternehmensträgerstiftung dürfte dabei z.B. die Möglichkeit interessant sein, die Umwandlung der Stiftung von einer Ewigkeitsstiftung in eine Verbrauchsstiftung bei Verkauf des Unternehmens in der Satzung vorzusehen. Wichtig ist, dass von dieser Möglichkeit nur im Rahmen des Stiftungsgeschäfts Gebrauch gemacht werden kann (vgl. § 85 Abs. 4 Satz 2 BGB n.F.), wobei mit Stiftungsgeschäft die Stiftungserklärung und Errichtungssatzung gemeint sein dürften.²³ Es reicht daher aus, wenn sich der Stifter in der Stiftungserklärung auf den Hinweis beschränkt, dass die Stiftungsorgane die Kompetenz zur Satzungsänderung haben und die weitergehenden Regelungen in der Errichtungssatzung formuliert.²⁴ Für bestehende Stiftungen ist umstritten, ob diese „nachträglich“ von der Ermächtigung des § 85 Abs. 4 BGB n.F. Gebrauch machen können. Knackpunkt ist insoweit insbesondere das Erfordernis, die Ermächtigung zur Satzungsänderung im Stiftungsgeschäft zu regeln. Die Literatur bejaht die nachträgliche Möglichkeit der Anpassung mit unterschiedlichen Argumenten.²⁵ Schließlich sei noch auf folgende praxisrelevante Fragen hingewiesen: Ein Änderungsrecht des Stifters nach Stiftungserrichtung im Sinne eines sogenannten Stifterprivilegs²⁶ besteht nach der neuen Rechtslage nicht.²⁷ Möchte der Stifter zu Lebzeiten weiter Einfluss auf die Satzung der Stiftung nehmen können, muss er nach § 85 Abs. 4 Satz 2 BGB n.F. im Stiftungsgeschäft zwingend die Organe zur Satzungsänderung ermächtigen und dafür Sorge tragen, selbst einem Stiftungsorgan zugehörig (oder dessen einziges Mitglied) zu sein. Umgekehrt ist die Mitwirkung des Stifters bei der Satzungsänderung entgegen der vorherigen Rechtslage keine Voraussetzung mehr.²⁸ Allerdings wird es auch nach der neuen Rechtslage zulässig sein, eine solche Mitwirkungspflicht des Stifters bei der Satzungsänderung in der Satzung vorzusehen. In allen Fällen muss zukünftig die Stiftungsaufsicht mitwirken. Nach § 85a Abs. 1 Satz 1 BGB n.F. bedarf nunmehr jede Änderung der Satzung einer Genehmigung durch die zuständige Landesbehörde.²⁹ Auch vor diesem Hintergrund ist zu empfeh-

len, die Möglichkeiten der Satzungsänderung durch die Organe gemäß § 85 Abs. 4 Satz 2 BGB n.F. zuzulassen und die Anforderungen an eine solche Satzungsänderung nicht zu offen und unbestimmt zu formulieren. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen für die Satzungsänderung erfüllt, muss die Stiftungsaufsicht als bloße Rechtsaufsicht ihre Genehmigung erteilen.³⁰

IV. Fazit

Auch wenn die Stiftungsrechtsreform einige Praxisprobleme bundeseinheitlich geregelt und damit für Rechtsklarheit gesorgt hat, dürfte angesichts der bestehenden Zweifelsfragen das diffuse Verständnis von Stiftungen fortbestehen. Stiftern stehen nach der Stiftungsrechtsreform neue Gestaltungsspielräume offen, die jedoch einer sorgfältigen Vorbereitung und Begleitung durch erfahrene Stiftungspraktiker bedürfen. Als versierter Kenner des Stiftungsrechts wird der Jubilar damit auch in Zukunft gefragt sein, um mit seiner herausragenden Kreativität den Stiftern zu maßgeschneiderten Stiftungslösungen zu verhelfen. ◆

³⁰ Lange, ZStV 2022, 207 (208).



Dr. Christian Klein-Wiele, Dipl.-Kfm., ist Rechtsanwalt und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Christian Wurmthaler ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Stiftung • Stiftungsreform • Stiftungsrecht • Stiftungsvermögen • Grundstockvermögen

²³ Kirchhain in: Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform, Kapitel 9 Rn. 40.

²⁴ Pawlytta/Pfeiffer, ZErB 2022, 255 (257).

²⁵ Vgl. etwa Pawlytta/Pfeiffer, ZErB 2022, 255 (258); Schwalm, NotBZ 2022, 81 (86); Schauer, npoR 2022, 54 (56); Schuck/Medinger, npoR 2021, 284 (286).

²⁶ In diese Richtung etwa: Arnold/Burgard/Jakob/Roth/Weitemeyer, npoR 2021, 41 (42).

²⁷ Uhl in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rn. 566.

²⁸ Uhl in: Orth/Uhl, Stiftungsrechtsreform 2021, Rn. 539, 567.

²⁹ Lange, ZStV 2022, 207 (208); Pawlytta/Pfeiffer, ZErB 2022, 255 (256).

DIE SELBSTBESTELLUNG DES VORSTANDS ALS GESCHÄFTSFÜHRER IN TOCHTERGESELLSCHAFTEN

AUSWIRKUNGEN AUF FAMILIENUNTERNEHMEN IN DER RECHTSFORM DER SE UND DER SE & CO. KG

VON DR. FLORIAN REINHART UND DR. JOHANNES OTTO

ABSTRACT

Die SE hat sich als Rechtsform für große Familienunternehmen etabliert, auch in der Kombination als SE & Co. KG. Nicht nur bei der Umsetzung der gesellschaftsrechtlichen Struktur, sondern auch im Alltag sind jedoch einige für Familienunternehmen teils überraschende Besonderheiten zu beachten. Zum Thema der Bestellung von Vorstandsmitgliedern zu Geschäftsführern von Tochtergesellschaften hat der BGH jüngst Stellung genommen. Der Beitrag untersucht die Problematik und zeigt Lösungswege auf.

I. Einleitung

Der Jubilar beschäftigt sich seit dem Beginn seiner Tätigkeit als Berater großer und größter Familienunternehmen intensiv mit der Suche nach der im Einzelfall optimalen Rechtsform. Dabei gelingt es ihm, die unterschiedlichsten Anforderungen „unter einen Hut“ zu bringen, beginnend mit der passenden Governance¹ über die „Nachfolgefähigkeit“ der Gruppe bis hin

zu einer fairen und transparenten Ausstiegsregelung.² Ebenso begleitet er dabei die steuerliche Optimierung der Gruppenstruktur³, sei es in Fragen der Ertragsteuer, einschließlich der „Wegzugsfestigkeit“, oder der Erbschaftsteuerplanung und der erbrechtlichen Rahmenbedingungen.

Erfahrene Praktiker wie der Jubilar versäumen es aber auch nicht, die „Alltagstauglichkeit“ der optimierten Struktur im Blick zu behalten. Dies gilt auch beim Einsatz der Societas Europaea, also der Europäischen Gesellschaft (SE), die sich als „Baustein“ in Gruppenstrukturen großer Familienunternehmen anbietet. Dass der Weg in die SE mit verschiedenen Hürden und Komplexitäten verbunden ist, wurde vielfach dargestellt.⁴ Ebenso ist es eine Binsenweisheit, dass das Aktienrecht deutlich formaler ist und daher im Alltag höhere Anforderungen stellt als das Personengesellschafts- und GmbH-Recht. Gerade für Familienunternehmen, die mit dem Aktienrecht weniger vertraut sind, ergeben sich mitunter überraschende Herausforderungen und Gefahren. Im Folgenden wollen wir zu Ehren des Jubilars einem Aspekt des Aktienrechts nachgehen, der erst jüngst von der Rechtsprechung in den Fokus genommen wurde.

Der im Folgenden zu besprechende Beschluss des BGH⁵ betrifft die (Selbst-)Bestellung des Vorstands einer (Europäischen) Aktiengesellschaft zum Geschäftsführer ihrer Tochter-GmbH. Es geht damit um eine insbesondere in Familienunternehmen häufige Konstellation: Der Unternehmer bzw. Repräsentant der Familie leitet als (ggf. alleiniger) Vorstand der Holdinggesellschaft die strategischen Geschicke der Unternehmensgruppe und soll

1 Kirchdörfer/Lorz, FuS 3/2011, S. 97 ff.; Kirchdörfer/Breyer, Sonderheft FuS 2014, S. 13 ff.

INHALT

- I. Einleitung
- II. Auswirkungen der Entscheidung auf die SE als Holdinggesellschaft
 1. Vorstand besteht aus mehreren Personen
 2. Alleinvorstand/alleiniger geschäftsführender Direktor
 - a) Generelle (eingeschränkte) Befreiung von § 181 Fall 1 BGB
 - b) Ad-hoc-Befreiung bzw. Gestattung durch den Aufsichtsrat
 - c) Vertretung durch Prokuristen
 - d) Keine Anwendbarkeit von § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG
- III. Selbstkontrahieren des Vorstands in der SE & Co. KG
 1. (Selbst-)Bestellung des Vorstands als Geschäftsführer in Tochtergesellschaften der SE & Co. KG
 - a) Keine Vertretung durch den Aufsichts- oder Verwaltungsrat
 - b) Ausschluss der Selbstbestellung gemäß § 181 Fall 1 BGB
 2. Weitere Rechtsgeschäfte zwischen SE & Co. KG und dem Vorstand
 - a) Anwendbarkeit von § 112 AktG
 - b) Schutz der KG durch § 181 BGB
- IV. Fazit

2 Kirchdörfer/Lorz in: FS Hennerkes 2009, S. 343 ff.; Kirchdörfer/Lorz, FuS 5/2012, S. 176 ff.

3 Kirchdörfer/Layer/Seemann, Familienunternehmen und Besteuerung, WIFU 2019; Kirchdörfer/Layer in: Rüsen/Heider, Aktive Eigentümerschaft in Familienunternehmen, 2020, S. 277 ff.

4 Zuletzt instruktiv Klein-Wiele/Wurmthaler, NZG 2023, 261 ff.; grundlegend Wiedemann/Frohnmayr, FuS 1/2014, S. 10 ff.

5 BGH, Beschluss vom 17.1.2023 – II ZB 6/22 = NJW 2023, 1350.

gleichzeitig in Tochtergesellschaften als (Mit-)Geschäftsführer im Tagesgeschäft involviert sein. Der BGH entschied nun im Kern, dass die AG bei der Bestellung eines ihrer Vorstandsmitglieder zum Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft durch den Vorstand (und nicht etwa gemäß § 112 AktG durch ihren Aufsichtsrat) vertreten wird. Gleichzeitig ist das betroffene Vorstandsmitglied jedoch – zumindest grundsätzlich – durch das Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB darin gehindert, sich am Bestellungsbeschluss selbst zu beteiligen. Zwar konnte der BGH damit Klarheit zu einem kontrovers diskutierten Problem schaffen – einen praktischen Lösungsansatz zeigt er jedoch nur für einen Teil der Problematik auf.

II. Auswirkungen der Entscheidung auf die SE als Holdinggesellschaft

Die nun festgestellte Rechtslage stellt die Beratungspraxis vor allem dann vor Herausforderungen, wenn bei der Holding-SE nur ein Vorstandsmitglied – regelmäßig also der Unternehmer selbst – bestellt ist.⁶ Daneben sind die Auswirkungen auf die in jüngerer Zeit praktisch mindestens ebenso relevante SE & Co. KG zu betrachten.

Die Bestellung des Holdingvorstands zum Geschäftsführer der Tochtergesellschaft wird im Regelfall nicht verzichtbar sein. Gleichzeitig dürfte sich die Bestellung eines weiteren (Interim-)Vorstands nur zum Zweck der Geschäftsführerbestellung auf Tochtergesellschaftsebene als nicht opportun erweisen. Es stellt sich daher die Frage, auf welche Weise die SE hier wirksam vertreten werden kann.

1. Vorstand besteht aus mehreren Personen

Zunächst hat der BGH in erfreulicher Deutlichkeit klargestellt, dass die vorstehende Problematik bei einem aus mehreren Personen bestehenden Vorstand „pragmatisch“ gelöst werden kann. Es ist regelmäßig zulässig und ausreichend, dass an der Bestellung eines Vorstandsmitglieds zum Geschäftsführer nur die übrigen Vorstände in vertretungsberechtigter Zahl mitwirken.⁷

Beispiel eins: *Unternehmer A ist gemeinsam mit B und C Vorstand der A-SE. A, B und C sind jeweils gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied oder einem Prokuristen zur Vertretung der SE berechtigt. Im Rahmen der Gründung der Tochtergesellschaft T-GmbH soll A gemeinsam mit D und E zum Geschäftsführer der T-GmbH bestellt werden. Zwar kann sich A nicht selbst bestellen, allerdings ist es zulässig, dass die A-SE bei der Bestellung von A durch die anderen Vorstände, B und C, vertreten wird.*

Sollen mehrere oder alle Vorstände in der Tochtergesellschaft bestellt werden, kann eine „Aufteilung“ der Bestellungsakte in mehrere Beschlüsse, also eine „Überkreuzbestellung“ Abhilfe schaffen.⁸

Beispiel zwei: *Wie Beispiel eins, nur soll neben A auch B zum Geschäftsführer der T-GmbH bestellt werden. Hier ist es etwa möglich, dass die Vorstände B und C z.B. im Rahmen der Gründung A zum Geschäftsführer der T-GmbH bestellen und in einem darauffolgenden Gesellschafterbeschluss B von den Vorständen A und C „nachbestellt“ wird.*

Ist unechte Gesamtvertretung (also die Vertretung durch ein Vorstandsmitglied gemeinsam mit einem Prokuristen) zugelassen, soll es möglich sein, in diesem Rahmen auch auf die Mitwirkung von Prokuristen zurückzugreifen.⁹

Beispiel drei: *Wie Beispiel eins, nur ist C nicht Vorstand, sondern Prokurist. Bei der Bestellung von A als Geschäftsführer der T-GmbH kann die A-SE auch im Wege der unechten Gesamtvertretung durch Vorstand B und Prokurist C vertreten werden.*

An ihre Grenze stoßen diese Lösungsansätze jedoch bei einem zweiköpfigen Vorstand, der nur zum gemeinschaftlichen Handeln befugt ist und in dem keine zur (unechten) Gesamtvertretung befugten Prokuristen bestellt sind. Eine gegenseitige „Überkreuzbestellung“ in getrennten Gesellschafterbeschlüssen scheidet hier aus, da keiner der beiden Vorstände ohne den jeweils anderen handeln kann. Nach der Rechtsprechung des BGH soll jedoch eine wechselseitige Ermächtigung des jeweils anderen Vorstandsmitglieds gemäß § 78 Abs. 4 AktG zulässig sein.¹⁰ Zusätzlich kann auf die im Folgenden für den Alleinvorstand skizzierten Lösungswege zurückgegriffen werden.

2. Alleinvorstand/alleiniger geschäftsführender Direktor

Für den aus nur einer Person bestehenden Alleinvorstand kommen die unter Ziff. 1. beschriebenen Ansätze nicht in Betracht. Bei konsequenter Fortführung der Entscheidung des BGH müssen jedoch die im Folgenden dargestellten Lösungswege zulässig sein. Da es im hier besprochenen Fall nicht entscheidungserheblich war, hat es der BGH jedoch vermieden, auch konkret über diese Lösungswege zu entscheiden, sodass die weitere praktische Rechtsentwicklung zu beobachten bleibt. »

⁶ Auf die dualistisch organisierte SE mit Sitz in Deutschland findet in dem hier interessierenden Teilgebiet deutsches Aktienrecht Anwendung. Ebenso sind die relevanten nationalen Regelungen zur monistisch organisierten SE dem deutschen Aktienrecht nachgebildet. Die genannte Entscheidung des BGH kann daher uneingeschränkt auf die SE übertragen werden.

⁷ BGH a.a.O. (Fn. 5); Rossa-Heise, GmbH-StB, 172, 173.

⁸ Bulgrin/Wolf, NJW 2023, 1325, 1326; darüber hinaus ist auch die „Überkreuzbevollmächtigung“ einer einzelnen Person denkbar, vgl. Wicke, GmbHR 2023, 478, 479.

⁹ Wicke, GmbHR 2023, 478, 479.

¹⁰ BGH, Urteil vom 6.3.1975 – II ZR 80/73 = NJW 1975, 1117; a.a.O. (Fn. 5); a.A. Koch, AktG § 78 Rn. 7 m.w.N.

a) Generelle (eingeschränkte) Befreiung von § 181 Fall 1 BGB

Die bislang vorherrschende Auffassung im Schrifttum und die Registerpraxis gingen davon aus, dass Vorstandsmitglieder nicht von § 181 Fall 1 BGB, also vom Verbot, mit sich selbst Rechtsgeschäfte als Vertreter der Gesellschaft abzuschließen, befreit werden können. Begründet wurde dies damit, dass die Regelung in § 112 AktG (bzw. § 41 Abs. 5 SEAG) nicht nur vorrangig sei, sondern daneben gar kein Raum für § 181 Fall 1 BGB verbleibe.¹¹ Die Vertretung der Gesellschaft bei Geschäften mit Vorstandsmitgliedern falle in die ausschließliche Zuständigkeit des Aufsichts- bzw. Verwaltungsrats.

Die Prämisse, dass § 181 Fall 1 BGB auf den Vorstand in keinem Fall Anwendung findet, ist nach der hier besprochenen Entscheidung des BGH nicht mehr in dieser Pauschalität zu halten. Kern des BGH-Beschlusses ist nämlich, dass § 181 Fall 1 BGB bei der Selbstbestellung eines Vorstandsmitglieds in einer Beteiligungsgesellschaft Anwendung findet, während § 112 AktG nicht einschlägig ist. Folgerichtig muss dann aber auch eine Befreiung von den Beschränkungen des § 181 Fall 1 BGB im Umfang des nun erkannten „Restanwendungsbereichs“ möglich sein.¹²

Eine solche Befreiung muss wie im Fall der anerkannten Befreiungsmöglichkeit von § 181 Alt. 2 BGB analog § 78 Abs. 3 AktG entweder durch eine Regelung in der Satzung oder Beschluss des Aufsichtsrats auf Basis einer Satzungsermächtigung erfolgen können.¹³ Es ist daher jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob auf Basis der (meist vor der Entscheidung des BGH gefassten) Satzung eine Befreiung von § 181 Fall 1 BGB gestattet ist. Konsequenz wäre es schließlich, die Befreiung von § 181 Fall 1 BGB zur Eintragung in das Handelsregister zuzulassen – ggf. auch mit Verweis auf den Vorrang des § 112 AktG bzw. § 41 Abs. 5 SEAG, um Fehlvorstellungen des Rechtsverkehrs¹⁴ vorzubeugen. Dass sich die Besprechungsentscheidung des BGH und deren hier vertretene Folgen jedoch bereits allgemein in der registerrechtlichen Praxis manifestiert haben, scheint zweifelhaft¹⁵. Es empfiehlt sich daher einstweilen, mit den Registergerichten im Einzelfall vor einer entsprechenden Eintragung in Kontakt zu treten oder jedenfalls den Standpunkt in der Handelsregisteranmeldung in geeigneter Form zu begründen.¹⁶

b) Ad-hoc-Befreiung bzw. Gestattung durch den Aufsichtsrat

Neben der „generellen“ Befreiung der Mitglieder des Vorstands von § 181 Fall 1 BGB im Rahmen des (nun eröffneten) „Restanwendungsbereichs“ besteht auch die Möglichkeit zu einer *Ad-hoc*-Befreiung im konkreten Einzelfall durch den Aufsichts-

bzw. Verwaltungsrat.¹⁷ Die Zulässigkeit einer solchen Befreiung im Einzelfall wird für den Fall des Mehrfachvertretungsverbots gemäß § 181 Fall 2 BGB bejaht.¹⁸ In der Praxis kann die vorstehend unter lit. a) dargestellte Vorgehensweise durch eine solche einzelfallbezogene (vorsorgliche) Beschlussfassung des Aufsichts- bzw. Verwaltungsrats abgesichert werden.

c) Vertretung durch Prokuristen

Die Bestellung eines Vorstandsmitglieds der SE in einer Tochtergesellschaft ist auch ohne Mitwirkung des Vorstands ausschließlich durch Prokuristen der Gesellschaft in vertretungsberechtigter Anzahl (Einzel- oder Gesamtprokura) zulässig. Die Reichweite der Prokura erstreckt sich auch auf die Ausübung des Stimmrechts in Beteiligungsgesellschaften. Da die Beschlussfassung nicht die SE selbst betrifft, sondern – in den Worten des BGH¹⁹ – eine „personalwirtschaftliche Maßnahme“ bei einer Tochtergesellschaft darstellt, handelt es sich nicht um ein Grundlagengeschäft, das vom Umfang der Prokura ausgenommen wäre.²⁰

Die Prokuristen sind dabei rechtstechnisch auch nicht als (Unter-)Vertreter des Vorstands einzuordnen, sondern als eigenverantwortliche Vertreter der SE selbst.²¹ Aus diesem Grund ist auch der Alleinvorstand – im Gegensatz zur Rechtslage bei einer bloßen Unterbevollmächtigung²² – in der Lage, durch einen von ihm ernannten Prokuristen in der Beteiligungsgesellschaft zum Geschäftsführer bestellt zu werden, ohne dass hierin – zumindest generell – eine unzulässige Umgehung des § 181 Fall 1 BGB gesehen wird.²³

d) Keine Anwendbarkeit von § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG

Gemäß § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG unterliegt ein Gesellschafter einem Stimmverbot, soweit eine Beschlussfassung die Vornahme eines Rechtsgeschäfts der Gesellschaft mit ihm selbst betrifft. Der BGH hat in seiner oben zitierten Entscheidung ausdrücklich offengelassen, ob dieses Stimmverbot im Fall der Selbstbestellung eines Mitglieds des Vertretungsorgans eines Gesellschafters der Beteiligungsgesellschaft anwendbar ist. Dies wird von der herrschenden Meinung mit überzeugenden Argumenten abgelehnt.²⁴ Ob der BGH insoweit eine abweichende Ansicht andeuten möchte, ist reine Spekulation und würde keine rechtsformspezifische Problematik bei der AG bzw. SE bedeuten, sondern sich auch auf andere Rechtsformen der Holding beziehen.

11 MüKoAktG/Spindler, AktG § 78 Rn. 124 m.w.N.; Grigoleit, AktG § 78 Rn. 8.

12 Bulgrin/Wolf, NJW 2023, 1325, 1327; Wicke, GmbHR 2023, 478.

13 Vgl. zu § 181 Alt. 2 BGB: MüKoAktG/Spindler, AktG § 78 Rn. 132; Heidel/Oltmanns, AktG § 78 Rn. 5 m.w.N.

14 Auf diese Problematik verweisend Wicke, GmbHR 2023, 478, 479.

15 Wicke, GmbHR 2023, 478, 479.

16 Vgl. Bulgrin/Wolf, NJW 2023, 1325, 1328 mit praktischen Formulierungsvorschlägen.

17 OLG München, Beschluss vom 8.5.2012 – 31 Wx 69/12; Wicke, GmbHR 2023, 478, 479; kritisch im Hinblick auf die Zuständigkeit des Aufsichtsrats Bulgrin/Wolf, NJW 2023, 1325, 1328.

18 MüKoAktG/Spindler, AktG § 78 Rn. 132 m.w.N.; a.A.: Heidel/Oltmanns, AktG § 78 Rn. 5.

19 BGH a.a.O. (Fn. 5).

20 Hopt/Merkel, HGB § 49 Rn. 1; Noack/Servatius/Haas/Noack, GmbHG § 47 Rn. 49 m.w.N.

21 BGH, Urteil vom 13.6.1984 – VIII ZR 125/83; Maidl, DNotZ 2022, 163, 166 m.w.N.

22 BGH a.a.O. (Fn. 5).

23 BGH a.a.O. (Fn. 21); BeckÖGK/Bayer/J. Schmidt, GmbHG § 35 Rn. 256 m.w.N.; a.A. Rowedder/Pentz/Belz, GmbHG § 35 Rn. 59 m.w.N.

24 Vgl. hierzu OLG Frankfurt, Beschluss vom 4.1.2022 – 20 W 225/20 m.w.N.; Altmeppen, GmbHG § 47 Rn. 103 f. m.w.N.; Maidl, DNotZ 2022, 163, 167 f.; a.A. MüKoGmbHG/Drescher, GmbHG § 47 Rn. 194 m.w.N.

III. Selbstkontrahieren des Vorstands in der SE & Co. KG

In den vergangenen Jahren hat die Rechtsform der SE auch als persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) von Kommanditgesellschaften erhebliche praktische Verbreitung erlangt. Die SE & Co. KG bietet sich aufgrund ihrer Vorteile bei der Governance, aber auch aufgrund der Gestaltungsmöglichkeiten zur unternehmerischen Mitbestimmung²⁵ als Rechtsformkombination für Holding-Personengesellschaften großer Familienunternehmen an.²⁶ Die bereits einleitend beschriebene Praxis, dass Familienmitglieder nicht nur die Gesellschafterstellung, sondern auch operative Führungsverantwortung der Unternehmensgruppe übernehmen, ist auch hier stark verbreitet. Einzelne Kommanditisten der KG sind dann auch als (ggf. alleiniger) Vorstand der Komplementär-SE tätig. Die durch den BGH behandelten Fragen zur Selbstbestellung in Tochtergesellschaften stellen sich entsprechend. Darüber hinaus sind einige spezifische Aspekte des Selbstkontrahierens zu beleuchten.

1. (Selbst-)Bestellung des Vorstands als Geschäftsführer in Tochtergesellschaften der SE & Co. KG

Zunächst stellt sich auch in der SE & Co. KG die Frage, wie bzw. von wem der Vorstand der Komplementär-SE zum Geschäftsführer in Tochtergesellschaften der KG bestellt werden kann.

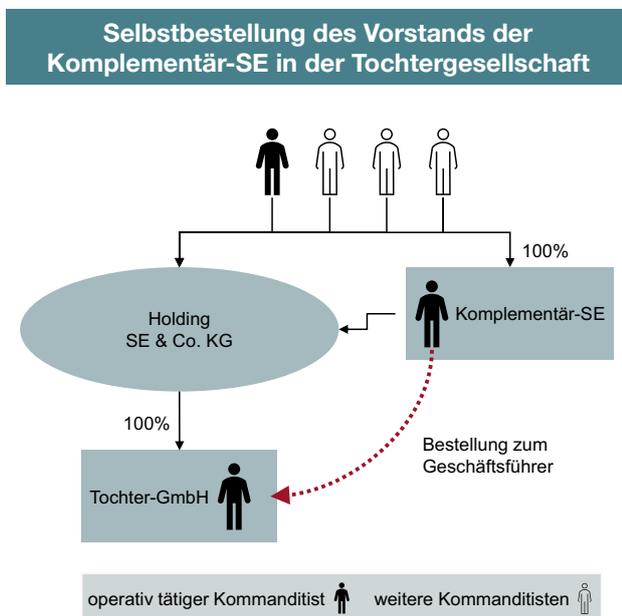


Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

a) Keine Vertretung durch den Aufsichts- oder Verwaltungsrat

Eine Anwendung von § 112 AktG (ggf. analog) mit der Folge, dass die SE (und damit auch die KG) zwingend vom Aufsichts- bzw. Verwaltungsrat statt dem Vorstand zu vertreten wäre, hat der BGH bereits im oben dargestellten „Grundfall“ für eine „eigene“ Tochtergesellschaft der SE abgelehnt.²⁷ Für Tochtergesellschaften einer KG, bei der die SE „nur“ als Komplementärin agiert, muss dies erst recht gelten. Weder die SE noch die KG sind unmittelbar selbst in ihren Rechten betroffen.

b) Ausschluss der Selbstbestellung gemäß § 181 Fall 1 BGB

Auch zwischen dem Vertreter der KG und deren Tochtergesellschaften ist jedoch das Selbstkontrahierungsverbot des § 181 Fall 1 BGB als allgemeine zivilrechtliche Norm anzuwenden. Ohne abweichende gesellschaftsvertragliche Regelung oder entsprechenden Gesellschafterbeschluss ist eine Selbstbestellung des Vorstands zum Geschäftsführer der KG-Tochtergesellschaft schwebend unwirksam, bis seine Bestellung durch (andere) Vertreter der KG in vertretungsberechtigter Zahl genehmigt wird. Anders als bei der SE selbst, ist für die KG aber praktisch geklärt, wie die Selbstbestellung des Organmitglieds im Einzelfall oder generell gestattet werden kann. Für Rechtsgeschäfte zwischen einem Organmitglied (hier: Vorstand) der Komplementärgesellschaft und der KG steht dabei nicht zur Debatte, ob eine Befreiung von § 181 BGB möglich ist. Diskutiert wurde nur vereinzelt, wer sie erteilen muss. Dabei ist einerseits denkbar, die Befreiung von § 181 BGB im Sinne einer „Befreiungskette“ auf Ebene der KG und auf Ebene der Komplementärgesellschaft zu verlangen (und ausreichen zu lassen).²⁸ Andererseits wird – von der heute wohl ganz herrschenden und richtigen Auffassung – vertreten, dass die Befreiung auf Ebene der vertretenden KG auch mit Wirkung für die Organe der SE erforderlich, aber auch ausreichend ist und dass es damit auf das Binnenrecht der Komplementärin nicht ankommt.²⁹ Entscheidend ist, welches Schutzniveau der Vertretene vorgibt, hier also die Kommanditgesellschaft. Bei der Selbstbestellung kommt es damit darauf an, ob und in welchem Umfang Befreiung von § 181 BGB auf Ebene der Kommanditgesellschaft erteilt wurde.³⁰ Eine zusätzliche Befreiung des Organs (auch) auf Ebene der Komplementärgesellschaft (gleich ob GmbH, AG oder SE) ist danach (in dieser Konstellation) entbehrlich.³¹ Praktisch erfolgt diese Befreiung regelmäßig bereits im Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft, etwa durch die Formulierung: „Die persönlich haftende Gesellschafterin **und ihre Vorstände** sind von den Beschränkungen des § 181 BGB vollumfänglich befreit.“



25 Vgl. statt vieler Winter/Marx/De Decker, NZA 2016, 334.

26 Zu Fragen der internationalen Mobilität vgl. Oettel/Wittling, RFamU 2022, 445, 446 ff.; zum früheren Recht systematisierend Layer/Seemann, FuS 2018, 26, 27; ausführlich auch Wiedemann/Reinhart, Die internationale Unternehmerfamilie, Kirsten Baus Schriftenreihe Heft 37.

27 BGH a.a.O. (Fn. 5) Rz. 46, 47.

28 KG Berlin, Beschluss vom 4.12.2012 – 1 W 150/12 = NZG 2013, 136.

29 Ausführlich Binz/Sorg, Die GmbH & Co. KG, § 4 Rn. 29 ff. m.w.N.

30 BGH, Urteil vom 7.2.1972 – II ZR 169/69 = NJW 1972, 623.

31 Blath in: Münch-HdB GesR Bd. 9, § 9 Rn. 33 m.w.N.

Eine solche Befreiung wird regelmäßig auch entsprechend in das Handelsregister eingetragen. Um (gerade bei Fremdvorständen) unerwünscht überschießende Befreiungen zu vermeiden, aber die gruppeninterne Flexibilität zu erhalten, lässt sich die Befreiung auch auf Geschäfte mit verbundenen Unternehmen der Kommanditgesellschaft beschränken, was nach Erfahrung der Autoren ebenfalls eintragungsfähig ist.

2. Weitere Rechtsgeschäfte zwischen SE & Co. KG und dem Vorstand

Darüber hinaus wird allerdings im Nachgang zu der Besprechungsentscheidung die Frage aufgeworfen, wie die KG bei sonstigen Rechtsgeschäften zwischen ihr und dem Vorstand „ihrer“ Komplementär-SE (bzw. -AG) vertreten wird.³² Besondere Bedeutung und potenziell ein erhebliches Risiko birgt diese Frage im Rahmen von Strukturmaßnahmen, etwa dann, wenn der Vorstand, der gleichzeitig Kommanditist der KG ist, Vermögenswerte in die bestehende SE & Co. KG einlegt oder ihr ein Darlehen gewährt.³³ Gerade die einschneidenden strukturellen Veränderungen beruhen regelmäßig auf komplexen, vor allem nach steuerlichen Vorgaben „getakteten“ Schrittfolgen, weshalb die (schwebende) Unwirksamkeit³⁴ auch nur eines Zwischenschritts gravierende Konsequenzen nach sich ziehen kann.

Rechtsgeschäft der KG unter Beteiligung (auch) des Vorstands der Komplementär-SE

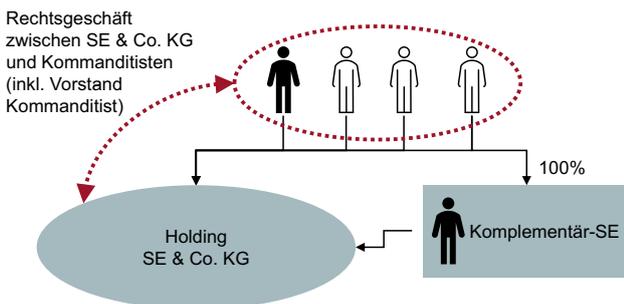


Abb. 2; Quelle: Eigene Darstellung

³² Dietlein, NZG 2023, 554, 556 f.

³³ Hiervon abzugrenzen ist die Frage, wie die Komplementär-SE selbst gegenüber einem KG-Gesellschafter vertreten wird, der seinerseits Vorstand bzw. geschäftsführender Direktor ist, insbesondere beim Abschluss oder der Änderung des KG-Gesellschaftsvertrags. Da hier die SE direkt als Vertragspartei (auch) des Vorstandsmitglieds/geschäftsführenden Direktors (in seiner Funktion als Kommanditist) auftritt, ist § 112 AktG direkt anwendbar. Die SE ist also insoweit durch ihren Aufsichts- bzw. Verwaltungsrat zu vertreten.

³⁴ Nach heute wohl h.M. führt ein Verstoß gegen § 112 AktG zur schwebenden Unwirksamkeit des Geschäfts (vgl. statt vieler BeckÖGK/Spindler AktG § 112 Rn. 54 m.w.N.), während die ältere obergerichtliche Rechtsprechung von der Nichtigkeit ausgegangen ist (vgl. etwa OLG Brandenburg, Urteil vom 14.1.2015 – 7 U 68/13 = DStR 2015, 1877).

a) Anwendbarkeit von § 112 AktG

Auch insoweit stellt sich zunächst die Frage, ob bei der Vertretung der KG gegenüber dem Vorstand „ihrer“ Komplementär-SE die Regelung des § 112 AktG eingreift, ob also der (gesamte) Vorstand von der Vertretung ausgeschlossen ist und durch den Aufsichtsrat verdrängt wird. Im Nachgang der beschriebenen BGH-Entscheidung wird nun – soweit ersichtlich erstmalig – vertreten, dass § 112 AktG in entsprechender Weise Anwendung auf Rechtsgeschäfte zwischen der SE & Co. KG und dem Vorstand der Komplementär-SE finden soll. Begründet wird dies insbesondere damit, dass das für die Komplementär-SE (bzw. -AG) geltende Schutzniveau erst recht für die meist allein werthaltige KG gelten müsse. Darüber hinaus sei die SE (bzw. AG) aufgrund ihrer persönlichen Haftung sowie etwaiger Schadensersatzansprüche auch mittelbar von nachteiligen Verträgen betroffen, die durch den Vorstand der Komplementärgesellschaft für die KG mit sich selbst abgeschlossen würden. § 112 AktG sei auch darauf gerichtet, die SE (bzw. AG) vor Haftung und Schadensersatz der KG aus Insichgeschäften zu schützen.³⁵ Eine Anwendbarkeit von § 112 AktG auf die Vertretung der KG ist jedoch richtigerweise abzulehnen.³⁶ Es bleibt für die SE & Co. KG beim Schutzniveau des Personengesellschaftsrechts, primär also dem (abdingbaren) Schutz des § 181 BGB. Dies ergibt sich zunächst daraus, dass die SE bei Geschäften zwischen dem Vorstand und der KG gerade nicht ihrem Vorstand als Partei „gegenübertritt“. Ebenso wie bei der Frage der Befreiung von § 181 BGB ist im Recht der KG allein auf die KG als Geschäftsherr und nicht auf die zu ihr führende „Vertretungskette“ abzustellen.

Auch in der Sache verdient die Erstreckung von § 112 AktG auf die SE & Co. KG keine Zustimmung. Das besonders hohe Schutzniveau der SE bzw. AG findet seine Begründung im Bedürfnis des Kapitalmarkts nach allgemeingültigen strengen Regeln. Dem einzelnen Aktionär wird es im gesetzlich typisierten Regelfall nicht möglich sein, die SE und ihre Organe zu kontrollieren. Die Gesellschafter einer KG können sich indes nicht auf dieses Schutzniveau verlassen. Dies entspricht unter anderem wegen der mangelnden Börsenfähigkeit der KG der gesetzlichen Konzeption. Dem kann man auch nicht entgegenhalten, dass die Kommanditisten mit der Wahl der AG bzw. SE als Komplementärin ein ähnliches Schutzniveau für sich etablieren wollten, denn dieses Ziel würde durch die Nutzung der Komplementär-SE nur sehr bruchstückhaft erfüllt. Die für die Kommanditisten wesentlichen Entscheidungen werden in den Gesellschafterversammlungen der KG getroffen. Regelmäßig wird die persönlich haftende Gesellschafterin in Grundlagen-geschäften an die Zustimmung der Kommanditisten als Eigentümer des Unternehmens geknüpft werden. Schließlich hängt das Haftungsrisiko der SE für Verbindlichkeiten der KG auch nicht etwa davon ab, dass die Organe der SE dieses Haftungs-

³⁵ Dietlein a.a.O. (Fn. 32), 556.

³⁶ MüKoHGB/Krafka, HGB § 8 Rn. 56.

Konstellation	SE (bzw. AG)	SE & Co. KG (bzw. AG & Co. KG)
1. Bestellung eines Vorstands zum Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft unter Beteiligung des betroffenen Vorstandsmitglieds	Vertretung durch das betroffene Vorstandsmitglied selbst, sofern der Aufsichtsrat Befreiung auch von § 181 Fall 1 erteilt hat (str.).	Vertretung durch betroffenes Vorstandsmitglied selbst, sofern die KG der Komplementär-SE und ihren Vorstandsmitgliedern Befreiung von § 181 Fall 1 BGB erteilt hat.
2. Wie 1., aber Vertretung nur durch andere Vorstandsmitglieder und/oder Prokuristen in vertretungsberechtigter Zahl	Zulässig.	Zulässig.
3. Abschluss eines Vertrags zwischen dem Vorstand und der betroffenen Gesellschaft (z.B. Darlehensvertrag, Gesellschaftsvertrag, Einlagevertrag)	Zwingende Vertretung der SE gegenüber dem Vorstand durch den Aufsichtsrat. ³⁷	Durch das betroffene Vorstandsmitglied selbst, sofern der Komplementär-SE und ihren Vorstandsmitgliedern im Gesellschaftsvertrag oder per Beschluss Befreiung von den Beschränkungen des § 181 Fall 1 BGB erteilt wurde; sonst durch andere Vorstandsmitglieder/ Prokuristen in vertretungsberechtigter Zahl.

Abb. 3; Quelle: Eigene Darstellung

risiko im Einzelnen kontrollieren. So ist es etwa genauso denkbar, dass die KG im Rechtsverkehr durch einen weiteren Komplementär oder durch Prokuristen vertreten wird oder dass die Komplementär-SE von der Geschäftsführung der KG gänzlich ausgeschlossen ist, ohne dass dies – soweit erkennbar – die Haftung der Komplementär-SE infrage stellen würde. Eine (ggf. analoge) Anwendung von § 112 AktG auf Geschäfte zwischen dem Vorstand der Komplementär-SE und der KG ist daher abzulehnen. Dies bedeutet freilich nicht, dass es nicht im Einzelfall sinnvoll sein kann, den Abschluss von Rechtsgeschäften zwischen Vorstandsmitgliedern der SE und der KG durch eine Regelung im Gesellschaftsvertrag der KG an die Zustimmung der Kommanditisten oder des Aufsichtsrats der SE zu binden. Dies ist jedoch eine autonom als Teil der Governance der KG durch eine Regelung im KG-Gesellschaftsvertrag zu entscheidende Frage.

b) Schutz der KG durch § 181 BGB

Der Schutz der SE & Co. KG und ihrer Gesellschafter ist – parallel zur GmbH & Co. KG – wiederum durch das Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB ausreichend gewährleistet. Es liegt daher in der Hand der Gesellschafter der KG, welches Schutzniveau sie sich vorbehalten wollen. Da es – wie oben dargestellt – allein darauf ankommt, ob auf Ebene der KG eine (umfassende) Befreiung von § 181 BGB auch für die Vorstände der Komplementär-SE erfolgt ist, kann die Frage dahinstehen, ob und in welchem Umfang der Vorstand der SE (auf Ebene der SE) von § 181 Fall 1 BGB befreit werden kann.

³⁷ Sind an mehrseitigen Verträgen (z.B. Gesellschaftsverträgen) auch weitere Personen beteiligt, die nicht Vorstand der SE sind, muss die SE insoweit zusätzlich durch Vorstandsmitglieder oder Prokuristen in vertretungsberechtigter Zahl vertreten werden.

IV. Fazit

Das Aktienrecht und damit auch das Recht der SE hält zum Schutz der Aktionäre verschiedene Regelungen bereit, die im „pragmatischen“ gesellschaftsrechtlichen Alltag von Familienunternehmen zu Überraschungen führen können. So ist auch beim Selbstkontrahieren von Mitgliedern des Vorstands der (Komplementär-)SE erhöhte Sorgfalt gefordert, um das Risiko (schwebender) Unwirksamkeit im Einzelfall zu vermeiden. Mit der nötigen Aufmerksamkeit können jedoch alle wesentlichen Konstellationen einer praktisch handhabbaren Lösung zugeführt werden. Dies ist in Abb. 3 zusammengefasst. ◆



Dr. Florian Reinhart, LL.M. (NYU) ist Rechtsanwalt und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Dr. Johannes Otto ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Holding-SE • SE & Co. KG • Vorstand • Vertretung •
 Insigengeschäft • Geschäftsführerbestellung • Selbstbestellung

KEYWORDS

Beirat	S. 26-30
Beiratsverfassung	S. 26-30
Drittelbeteiligungsgesetz.....	S. 26-30
Einflussmöglichkeiten des Stifters ..	S. 19–24
Entstrickungsbesteuerung.....	S. 41–46
Erbschaftsteuer	S. 31–36
Familienstiftung.....	S. 41–46
Generalvollmacht.....	S. 14–18
Geschäftsführerbestellung.....	S. 52–57
Gesellschafts- und	
Schenkungsverträge	S. 37–40
Grundstockvermögen	S. 48–51
Güterstandsklauseln	S. 37–40
Holding-SE.....	S. 52–57
Insigengeschäft	S. 52–57
mitbestimmter Aufsichtsrat	S. 26-30
Mitbestimmungsgesetz.....	S. 26-30
Pflichtteilklauseln	S. 37–40
SE & Co. KG.....	S. 52–57
Selbstbestellung	S. 52–57
Stifterwille.....	S. 19–24
Stiftung	S. 48–51
Stiftungsrecht	S. 19–24, 48–51
Stiftungsreform.....	S. 48–51
Stiftungssatzung.....	S. 19–24
Stiftungsvermögen.....	S. 48–51
Testamentsvollstreckung.....	S. 14–18
Trust	S. 6-12
Trustvermögen.....	S. 6-12
Unternehmensnachfolge.....	S. 19–24
unternehmerische Mitbestimmung..	S. 26-30
Verbundvermögensaufstellung.....	S. 31–36
Vermögensmassen	
ausländischen Rechts.....	S. 6-12
Vertretung	S. 52–57
Verwaltungsvermögen	S. 31–36
Vorstand	S. 52–57
Wegzugsbesteuerung	S. 41–46
Zwischenberechtigte.....	S. 6-12

IMPRESSUM

FuS – ZEITSCHRIFT FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN UND STRATEGIE RECHT – MANAGEMENT – FAMILIE – STIFTUNG – VERMÖGEN

Schriftleitung Prof. Rainer Kirchdörfer

Wissenschaftliche Leitung Prof. Dr. Rainer Lorz, LL.M.
Dr. Hermann Schöllhorn, LL.M.Eur.

Verlag GoingPublic Media AG, Hofmannstraße 7a, 81379 München
Tel.: 089-2000 339-0, **E-Mail:** info@goingpublic.de,
Internet: www.goingpublic.ag

Gesamtleitung Markus Rieger
Tel.: 089-2000 339-0, **Mobil:** 0177-306 7012
E-Mail: rieger@goingpublic.de

Redaktion Dr. Hermann Schöllhorn, Eva Rathgeber
Tel.: 089-2000 339-0, **E-Mail:** redaktion@goingpublic.de

Lektorat Benjamin Eder
Grafik Robert Berger
Titelbild © Rudolf Schuppler

Abo-Service
Tel.: 089-2000 339-80, **E-Mail:** abo@fus-magazin.de

Anzeigen und Kooperationen Nina Sterr,
Tel.: 089-2000 339-30, **E-Mail:** sterr@goingpublic.de
Gültig ist die Anzeigenpreisliste Nr. 4 vom 1.1.2016.

Druck Saxoprint

Erscheinungstermine 2023: 1/2023 (9.2.), 2/2023 (6.4.), 3/2023 (2.6.),
4/2023 (28.8.), 5/2023 (5.10.), 6/2023 (27.11.)

Bezugspreise:

Jahresabonnement Print + Digital: 195 EUR (inkl. MwSt. und Versandkosten),
Jahresabonnement Digital: 156 EUR (inkl. MwSt. und Versandkosten).

Manuskripte sind unmittelbar an den Verlag zu senden. Für unverlangt eingesandte
Manuskripte kann keine Haftung übernommen werden. Der Verlag behält sich
das Recht zur redaktionellen Bearbeitung der angenommenen Manuskripte vor.

Urheber- und Verlagsrechte: Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge
sind urheberrechtlich geschützt. Jegliche Verwertung außerhalb der engen Gren-
zen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig
und strafbar. Mit der Annahme des Manuskriptes zur Veröffentlichung überträgt
der Autor dem Verlag das ausschließliche Vervielfältigungsrecht bis zum Ablauf
des Urheberrechts. Das Nutzungsrecht umfasst auch die Befugnis zur Einspei-
cherung in eine Datenbank sowie das Recht zur weiteren Vervielfältigung zu ge-
werblichen Zwecken, insbesondere im Wege elektronischer Verfahren einschließ-
lich externer Datenträger und Onlinedienste.

Haftungsausschluss: Die in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge wurden
nach bestem Wissen und Gewissen geprüft. Eine Gewähr für die Richtigkeit und
Vollständigkeit kann jedoch nicht übernommen werden. Eine Haftung für etwaige
mittelbare oder unmittelbare Folgeschäden oder Ansprüche Dritter ist ebenfalls
ausgeschlossen. Namentlich gekennzeichnete Beiträge geben nicht notwendi-
gerweise die Meinung der Redaktion wieder.

Datenschutz: Der Schutz Ihrer Daten ist uns wichtig. Es gilt die Datenschutz-
erklärung der GoingPublic Media AG, ebenfalls abrufbar auf unserer Website
www.goingpublic.de/datenschutz.

ISSN: 2191-9828, **ZKZ:** 13028



NEU!

Sonderausgabe Gesellschafter- kompetenz

2. Auflage (2022)



Kostenfreies E-Magazin fus-magazin.de/gesellschafterkompetenz
Print-Ausgabe bestellen* www.fus-magazin.de

*35,20 EUR zzgl. Versandkosten



HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ

RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER

Jahnstraße 43
70597 Stuttgart

Telefon: (0711) 72 57 9 – 0

Telefax: (0711) 72 57 9 – 20

E-Mail: info@hennerkes.de

Internet: www.hennerkes.de

Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz ist eine auf die Beratung von Familienunternehmen und Unternehmerfamilien spezialisierte Sozietät mit Sitz in Stuttgart. Das Anwaltsbüro blickt auf eine über 90-jährige Tradition zurück und betreut Mandanten in ganz Deutschland sowie im deutschsprachigen Ausland bei grundlegenden konzeptionellen Fragestellungen. Unser Beratungsansatz ist hierbei nicht allein auf die unternehmerische Seite fokussiert, sondern betrachtet das Familienvermögen in seiner Gesamtheit. Die individuellen Ziele und Wertvorstellungen unserer Mandanten stehen hierbei stets im Mittelpunkt unserer Beratung. Auf der Grundlage des in der Sozietät vorhandenen betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Know-hows entwickeln wir unter Vermeidung von Schnittstellenproblemen ganzheitliche und maßgeschneiderte, stets an der wirtschaftlichen Problemstellung orientierte Lösungen.

Unsere Tätigkeit umfasst insbesondere die Bereiche Nachfolgeplanung, Kauf und Verkauf von Unternehmen, Unternehmensumstrukturierungen, Unternehmenssteuerrecht, Stiftungen, Finanzierung und Kapitalmarkttransaktionen. In diesen Bereichen bieten wir unseren anspruchsvollen Mandanten eine umfassende und integrierte Beratung an; prozessual sind wir nicht tätig.

Schwerpunkte

Nachfolge in Familienunternehmen
Familienunternehmen und Stiftungen
Unternehmensumstrukturierungen
Finanzierung und Kapitalmarkttransaktionen
Kauf und Verkauf von Familienunternehmen

Ansprechpartner

Prof. Dr. Dr. h.c. Brun-Hagen Hennerkes

Prof. Rainer Kirchdörfer

Prof. Dr. Rainer Lorz, LL.M.

Prof. Dr. Andreas Wiedemann

Prof. Dr. Rainer Kögel

Dr. Thomas Frohmayer

Dr. Bertram Layer

Dr. Michael Breyer, LL.M.

Andrea Seemann

Dr. Christian Klein-Wiele

Dr. Florian Reinhart, LL.M.

Dr. Sebastian Matenaer

Anzahl der Partner: 12

Anzahl der Rechtsanwälte / Steuerberater: 20

Anzahl aller Mitarbeiter: 40

Tätigkeitsschwerpunkte

Tätigkeitsschwerpunkte	%
Finanzierung	10
Mergers & Acquisitions	20
Unternehmensnachfolge / Stiftungsrecht	30
Umwandlungsrecht / Umwandlungssteuerrecht	20
Unternehmensgovernance	10
Sonstiges	10

