

Kölner Formularbuch

Erbrecht

Herausgegeben von

Dr. Christoph Dorsel, LL.M. (Cornell), Notar, Bonn

Bearbeitet von

Dr. Ulrich Bous; Dr. Christoph Dorsel, LL.M. (Cornell); Dr. Johannes Fetsch; Dr. Dr. Stephan Forst; Dr. Christian Hartmann; Dr. Jörg Ihle; Dr. Mario Leitzen; Dr. Guido Perau; Dr. Maximilian Freiherr von Proff zu Irnich; Dr. Karin Raude; Dr. Thekla Schleifenbaum; Dr. Dieter Stöhr; Dr. Paul Terner, LL.M. (Norwich); Stefan Wegerhoff; Dr. Heiko Worm, LL.M. (Bonn)

4. Auflage

Leseprobe

Carl Heymanns Verlag 2024

Autorenverzeichnis

Dr. Ulrich Bous

Notar, Stolberg

Dr. Christoph Dorsel, LL.M. (Cornell)

Notar, Bonn

Prof. Dr. Jan Eickelberg (†), LL. M. (Uni Cambr.), MBA (Uni Lüneb.), MHEd (Uni HH)

Hochschule für Wirtschaft und Recht, Berlin

Dr. Johannes Fetsch, LL.M. (Cornell)

Notar, Bonn

Dr. Dr. Stephan Forst

Notar, München

Dr. Christian Hartmann

Notar, Jüchen

Dr. Jörg Ihle

Notar, Bergisch Gladbach-Bensberg

Ralf Krause, LL.M. (Uni Münster)

Notar, Alsdorf

Dr. Mario Leitzen

Notar, Rheinbach

Edgar Mörtenkötter

Notar, Bonn

Dr. Guido Perau

Notar, Heinsberg

Dr. Maximilian Freiherr von Proff zu Irnich

Notar, Köln

Dr. Karin Raude

Notarin, Aachen

Dr. Thekla Schleifenbaum

Notarin, Bonn

Dr. Dieter Stöhr

Notar, Kerpen

Dr. Paul Terner, LL.M. (Norwich)

Notar, Neuss

Stefan Wegerhoff

Notar, Hennef

Dr. Heiko Worm, LL.M. (Bonn)

Notar, Bornheim

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Autorenverzeichnis	VII
Im Einzelnen haben bearbeitet	IX
Abkürzungsverzeichnis (einschließlich der abgekürzt zitierten Literatur)	XXI
Literaturverzeichnis	XXXVII
Verzeichnis der Muster und Checklisten	XLV
Kapitel 1 Vorüberlegungen zur gewillkürten Erbfolge	1
A. Erblasser und Nachlass	2
I. Persönliche Verhältnisse; Geschäfts- und Testierfähigkeit	3
II. Nachlass	5
B. Regelungsziele und Gestaltungsmöglichkeiten	6
I. Typische Regelungsziele	6
II. Erbrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten	8
III. Bindungswirkung der letztwilligen Verfügung	10
IV. Erbfälle mit Auslandsberührung	17
V. Auslegung	18
C. Testierfreiheit und Grenzen	19
I. Testierfreiheit	19
II. Gesetzliche Grenzen der Testierfreiheit	20
III. Gewillkürte Grenzen der Testierfreiheit – Bindungswirkung früherer Verfügungen	25
D. Vermögensnachfolge und unentgeltliche Rechtsgeschäfte unter Lebenden	29
I. Lebzeitige Schenkung	30
II. Schenkung auf den Todesfall	31
III. Verträge zugunsten Dritter mit Wirkung auf den Todesfall	32
IV. Vermögensübertragung mittels Gütertrennung	37
E. Kosten	37
F. Checkliste	39
Kapitel 2 Form der Verfügung von Todes wegen	41
A. Formzwecke und Formwahl	42
I. Einführung	42
II. Rechtsformwahl	43
III. EU-Erbrechtsverordnung	44
B. Allgemeine Voraussetzungen einer Verfügung von Todes wegen	46
I. Testierfreiheit	46
II. Testierwille	48
III. Fähigkeit zur Abfassung eines Testaments	48
IV. Fähigkeit zum Abschluss eines Erbvertrages	53
C. Das eigenhändige Testament	53
I. Formvorschriften	53
II. Besonderheiten beim gemeinschaftlichen Testament	55
III. Verwahrung und Eröffnung	55
IV. Privatschriftliche Ergänzungen notarieller Verfügungen	56
D. Testament durch Erklärung vor einem Notar	57
I. Allgemeine Formvoraussetzungen	57
II. Formale Prüfungen und Feststellungen des Notars im Überblick	57
III. Mitwirkungsverbote	60
IV. Hinzuziehung eines Zeugen oder zweiten Notars (§ 29 BeurkG)	60
V. Beurkundung mit einem Sprachunkundigen (§§ 16, 32 BeurkG)	62
VI. Schreibunfähigkeit eines Urkundsbeteiligten (§ 25 BeurkG)	63
VII. Sondervorschriften bei behinderten Urkundsbeteiligten (§§ 22 ff. BeurkG)	64
VIII. (In)kompatibilitäten (§§ 16, 22, 24, 25, 29 BeurkG)	70

IX.	Gemeinschaftliches Testament	71
X.	Verfahren nach Beurkundung	72
XI.	Besonderheiten bei der Auslegung notarieller Verfügungen	73
XII.	Beweiswirkung im Rechtsverkehr	74
E.	Der Erbvertrag	74
I.	Form des Erbvertrages	74
II.	Unterschiede zum gemeinschaftlichen Testament	76
III.	Verfahren nach Beurkundung	76
IV.	Rückgabe aus der amtlichen Verwahrung	77
F.	Übergabe einer Schrift	78
I.	Voraussetzungen und Anwendungsbereich	78
II.	Allgemeines zur Beurkundung	79
III.	Übergabe einer offenen Schrift	79
IV.	Übergabe einer verschlossenen Schrift	80
G.	Nottestamente	81
I.	Bürgermeistertestament	81
II.	Dreizeugentestament	81
H.	Checkliste	82
Kapitel 3 Die Verteilung des Nachlasses auf einen oder mehrere Erben		83
A.	Erbeinsetzung	84
I.	Gesamtrechtsnachfolge/Universalsukzession	84
II.	Ausnahmen, Abweichungen von der Gesamtrechtsnachfolge	87
III.	Erbe	94
IV.	Mehrere Personen als Erben	100
B.	Ersatzerbeinsetzung und Anwachsung	113
I.	Ersatzerbe	113
II.	Anwachsung	118
C.	Pflichtteilszuwendung	119
I.	Nichtberücksichtigung des Pflichtteilsberechtigten	119
II.	Ausdrückliche Enterbung	120
III.	Ausdrückliche Zuwendung des Pflichtteils	120
IV.	Pflichtteilszuwendung unter Mitwirkung des Pflichtteilsberechtigten	121
V.	Zuwendungen im wirtschaftlichen »Grenzbereich« des Pflichtteils	123
VI.	Alternativrechte des Zuwendungsempfängers	123
Kapitel 4 Zuwendung einzelner Nachlassgegenstände		125
A.	Vermächtnisanordnung	126
I.	Begriff des Vermächtnisses	126
II.	Anfall, Fälligkeit und Verjährung des Vermächtnisses	126
III.	Beschwerter und Bedachter des Vermächtnisses	127
IV.	Absicherung der Vermächtniserfüllung	140
V.	Arten des Vermächtnisses	142
B.	Zuwendung unter Auflage	175
I.	Begriff der Auflage	175
II.	Anfall, Fälligkeit und Verjährung der Auflage	178
III.	Beschwerter, Begünstigter und Vollziehungsberechtigter	178
IV.	Gegenstand der Auflage	181
C.	Rechtsgeschäfte unter Lebenden auf den Tod	184
I.	Verfügung von Todes wegen versus Rechtsgeschäft unter Lebenden auf den Tod	184
II.	Arten des Schenkungsversprechens	186
D.	Wertsicherung einzelner Zuwendungen	202
I.	Wertsicherung vor Eintritt des Erbfalles	202
II.	Wertsicherung nach Eintritt des Erbfalles	203
E.	Steuern	205
I.	Erbchaftssteuer	205
II.	Grunderwerbssteuer	205
III.	Einkommenssteuer	206

F.	Checklisten	206
I.	Vermächtnis	206
II.	Auflage	207
III.	Rechtsgeschäfte unter Lebenden auf den Tod	207
Kapitel 5	Sicherung der Erwerbsaussichten für Endbedachte	208
	Überblick über die Problemstellung	214
A.	Vor- und Nacherbschaft	214
I.	Grundlagen	215
II.	Bewertung der Vor- und Nacherbschaft und deren Anwendungsbereich bei der Gestaltung von Verfügungen von Todes wegen	231
III.	Gestaltung der Vor- und Nacherbschaft	232
IV.	Gestaltungsalternativen zur Vor- und Nacherbschaft	312
V.	Steuerrecht	313
VI.	Checkliste	315
B.	Aufschiebend bedingte/befristete Vermächtnisse	315
I.	Das aufschiebend befristete/bedingte Herausgabevermächtnis	315
II.	Das Vor- und Nachvermächtnis	338
C.	Nießbrauchvermächtnis	352
I.	Systematische Einführung	353
II.	Bewertung des Nießbrauchsvermächtnisses	358
III.	Die Gestaltung des Nießbrauchvermächtnisses	359
IV.	Muster	367
V.	Steuern	374
VI.	Checkliste	375
D.	Sicherung der Erwerbsaussichten des Schlusserten beim gemeinschaftlichen Testament/Erbvertrag (Einheitslösung)	376
I.	Einführung	376
II.	Der Schutz des Schlusserten vor »aushöhlenden« lebzeitigen Verfügungen des erbrechtlich gebundenen Erblassers durch allein erbrechtliche Gestaltungen	378
III.	Der Schutz des Schlusserten vor »aushöhlenden« lebzeitigen Verfügungen des erbrechtlich gebundenen Erblassers durch eine Kombination von Verfügung von Todes wegen und Rechtsgeschäft unter Lebenden	389
IV.	Erbchaftsteuerrecht	395
V.	Checkliste	395
E.	Sicherung des Erbes bei drohender Verwertung durch Dritte	396
I.	Verfügungen von Todes wegen zugunsten von Menschen mit geistiger Behinderung	396
II.	Verfügungen von Todes wegen zugunsten von verschuldeten Menschen (Überschuldete)	464
III.	Verfügungen von Todes wegen zugunsten von Menschen, die auf Dauer Sozialleistungen beziehen (Langzeitarbeitslose – Bürgergeld – Empfänger – Hartz-IV-Empfänger)	481
Kapitel 6	Verfügungen von Todes wegen von Ehegatten	496
A.	Grundlagen	497
I.	Gemeinschaftliche Testamente	498
II.	Erbverträge unter Ehegatten	501
III.	Einzeltestamente und getrennte Gestaltung von Ehegattenverfügungen	502
IV.	Form der Verfügungen von Todes wegen von Lebenspartnern nach dem LPartG	503
B.	Gestaltung von Verfügungen von Todes wegen von Ehegatten	503
I.	Einheitslösung	503
II.	Trennungslösungen	530
III.	Wiederverheiratsklauseln	546
IV.	Vermächtnis über Haushaltsgegenstände	556
V.	Vorsorge für besondere Konstellationen	557
VI.	Besonderheiten bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft	562
VII.	Steuerliche Aspekte	566
VIII.	Checkliste für Verfügungen von Ehegatten und Lebenspartnern	567

Kapitel 7 Bindung des Erblassers – Umfang und Ausgestaltung	569
A. Überblick über Formen rechtsgeschäftlicher und erbrechtlicher Bindung.	569
B. Gemeinschaftliches Testament	570
I. Persönlicher Anwendungsbereich, Anwendungsfälle	570
II. Widerruf wechselbezüglicher und einseitiger Verfügungen.	570
III. Bindungswirkung und Widerrufsvorbehalt	571
C. Erbvertrag	572
Kapitel 8 Gestaltungsmöglichkeiten bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften	577
A. Ausgangslage: Begriffsbestimmung, fehlendes gesetzliches Erbrecht	577
B. Überblick über Gestaltungsmöglichkeiten	577
C. Berücksichtigung einer etwaigen Trennung	579
D. Freies Rücktrittsrecht im Erbvertrag der nichtehelichen Lebensgemeinschaft	582
E. Steuerrecht	585
Kapitel 9 Einflussnahme des Erblassers über seinen Tod hinaus	587
A. Testamentsvollstreckung.	590
I. Grundlagen	591
II. Gestaltung der Testamentsvollstreckung	593
III. Steuerrecht	632
IV. Checkliste	633
B. Teilungsanordnung.	634
I. Grundlagen – Vorgaben für die Nachlassauseinandersetzung.	634
II. Gestaltung der Teilungsanordnung	635
III. Steuerrecht und Teilungsanordnung	641
IV. Checkliste	642
C. Auseinandersetzungsverbot.	643
I. Grundlagen	643
II. Gestaltung des Auseinandersetzungsverbots.	644
III. Checkliste	648
D. Erbrechtliche Auflage	649
I. Begriff und Wirkungen der erbrechtlichen Auflage	649
II. Abgrenzung der Auflage zu anderen erbrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten und dessen Kombinationsmöglichkeiten	653
III. Inhaltliche Gestaltungsmöglichkeiten von Auflagen.	656
IV. Praktische Einzelfälle	663
V. Auflagen im Unternehmertestament	673
VI. Auflage zur Errichtung einer unselbstständigen Stiftung	675
VII. Auflagen zur möglichst optimierten steuerlichen Gestaltung	676
E. Straf- und Verwirkungsklauseln	679
I. Sinn und Bedeutung von Verwirkungsklauseln	679
II. Konsequenzen bei Eintritt der Verwirkung	680
III. Mögliche Gestaltungen von Pflichtteilsstrafklauseln	681
IV. Problematische Einzelfälle bei der Verwendung von Pflichtteilsstrafklauseln	691
V. Musterempfehlung einer einfachen Pflichtteilsstrafklausel	702
F. Anfechtungsausschluss bei Übergehen eines Pflichtteilsberechtigten.	704
I. Bedeutung des Anfechtungsausschlusses	704
II. Rechtliche Einordnung des Anfechtungsausschlusses.	708
G. Schiedsklauseln	709
I. Bedeutung von Schiedsklauseln bei erbrechtlichen Gestaltungen.	709
II. Vor- und Nachteile einer Schiedsklausel	711
III. Voraussetzung des Schiedsverfahrens	713
IV. Ablauf eines Schiedsverfahrens.	713
V. Abgrenzung Schiedsklausel und Schiedsgutachten	714
VI. Inhalt und Inhaltliche Grenzen von Schiedsklauseln	716
VII. Inhaltliche Gestaltung von Schiedsklauseln	720
VIII. Ergänzungen für Schiedsklauseln in Erbverträgen und gemeinschaftlichen Testamenten	728
IX. Mediationsklausel als Alternative zur Schiedsklausel	729

H.	Familienrechtliche Anordnung	731
I.	Allgemeine Darstellung	731
II.	Verwaltungsanordnungen des Erblassers	731
III.	Entzug des Verwaltungsrechts	732
IV.	Vormundsbenennungsrecht der Eltern	734
V.	Kombination von Testamentsvollstreckung und Benennung eines Vormundes	736
VI.	Vergütung des Vormunds	738
VII.	Schlussbetrachtung	739
Kapitel 10 Verminderung und Vermeidung von Pflichtteilsrechten		741
A.	Maßnahmen unter Mitwirkung des Pflichtteilsberechtigten	744
I.	Grundlagen	744
II.	Der Pflichtteilsverzicht vor dem Erbfall	744
III.	Der Verzicht auf Pflichtteilsansprüche nach dem Erbfall	759
IV.	Anrechnungspflichten	760
B.	Maßnahmen ohne Mitwirkung des Pflichtteilsberechtigten	763
I.	Grundlagen	763
II.	Pflichtteilsentziehung	764
III.	Pflichtteilsbeschränkung in guter Absicht	766
IV.	Zur Verringerung der Pflichtteilsquote, z.B. durch einen Güterstandswechsel	768
V.	Wahl des Erbstatuts, Aspekte des Internationalen Privatrechts	769
VI.	Bewertungsprivilegien	770
VII.	Vermeidung des Vermögenerwerbs (Vor- und Nacherbschaft)	771
VIII.	Lebzeitige Verfügungen und Pflichtteilsergänzungsansprüche	773
C.	Pflichtteilklauseln und Alternativen	799
I.	Grundlagen	799
II.	Einfache Pflichtteilklauseln	801
III.	Vor- und Nacherbschaft	809
IV.	Jastrow'sche Klauseln	810
V.	Verlängerte Verjährung der Pflichtteilsansprüche	814
D.	Steuerliche Aspekte	815
I.	Nachträgliche Ausnutzung der Freibeträge nach dem erstversterbenden Elternteil	815
II.	Die Abfindung für einen Erb- oder Pflichtteilsverzicht vor dem Erbfall gegenüber dem Erblasser, § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG	817
III.	Die Abfindung für einen Verzicht auf künftige Pflichtteilsansprüche zu Lebzeiten des Erblassers unter künftigen gesetzlichen Erben	817
E.	Checklisten	817
Kapitel 11 Regelung der Nachfolge in Gesellschaftsvermögen		819
A.	Zuwendung von Personengesellschaftsanteilen	823
I.	Die gesetzliche Regelung beim Tod des Gesellschafters einer Personengesellschaft	823
II.	Abweichende gesellschaftsvertragliche Regelungsmöglichkeiten	825
III.	Abfindungs-, Ausgleichs- und Pflichtteilsansprüche weichender Erben	833
IV.	Die Abstimmung der Verfügung von Todes wegen auf den Gesellschaftsvertrag	838
V.	Beratungsempfehlungen	845
B.	Vermächtnis des Nießbrauchs an einem Personengesellschaftsanteil	846
I.	Überblick	846
II.	Nießbrauchsarten	846
III.	Allgemeine Zulässigkeitsvoraussetzungen	850
IV.	Einzelne Problemkreise	851
V.	Kautelarjuristische Gestaltung	852
C.	Testamentsvollstreckung im Unternehmensbereich	854
I.	Überblick	854
II.	Einzelkaufmännisches Unternehmen	855
III.	Personengesellschaft	861
IV.	GmbH	871

Kapitel 12 Landwirtschaftliches Erbrecht	873
A. Grundlagen des landwirtschaftlichen Sondererbrechts	875
I. Systematik des Anerbenrechts in Deutschland	875
II. Rechtliche Bedeutung/Zweck	878
B. Das Landgutrecht des BGB, insbesondere §§ 2049, 2312 BGB.	879
I. Grundlagen	879
II. Gestaltung	884
C. Höfeordnung	897
I. Grundlagen	897
II. Gestaltung	919
D. Der Hofübergabevertrag	925
I. Grundlagen	925
II. Altenteil des Hofübergebers und ggf. des Ehegatten	927
III. Gestaltung eines Hofübergabevertrages	933
E. Bewertung: Vor- und Nachteile von Höferecht bzw. BGB-Landguterbrecht.	940
F. Das Hoffolgezeugnis	942
G. Kostenrechtliche Aspekte	943
H. Steuern	944
I. Ertragsteuern	945
II. Erbschaft- und Schenkungsteuer	947
I. Checkliste	948
Kapitel 13 Stiftungen	951
A. Einführung	955
B. Erläuterungen	963
I. Überblick	963
II. Entstehung der Stiftung	968
III. Satzungsgestaltung	977
IV. Erbrechtliche Gestaltungsfragen	1033
V. Stiftungsregister	1052
VI. Stiftungsfonds	1055
C. Steuerrechtliche Erwägungen	1057
I. Gemeinnützigkeit	1057
II. Besonderheiten bei Familienstiftungen	1061
III. Besonderheiten bei unselbstständigen Stiftungen	1064
IV. Besonderheiten bei der Errichtung einer Stiftung im Wege einer Auflage	1065
D. Checklisten/Beratungshinweise	1066
Kapitel 14 Nachlassverfahren	1067
A. Annahme und Ausschlagung der Erbschaft	1069
I. Einführung	1069
II. Voraussetzungen für eine wirksame Erbschaftsausschlagung	1070
III. Rechtsfolgen der Erbschaftsausschlagung	1090
IV. Die Anfechtung der Erbschaftsannahme	1094
V. Auswirkungen der EU-Erbrechtsverordnung (EuErbVO) auf das Ausschlagungsverfahren	1097
VI. Kostenrechtliche Hinweise	1098
VII. Steuerrechtliche Aspekte der Erbschaftsausschlagung	1098
VIII. Checkliste zur Erbschaftsausschlagung	1099
B. Erbschein und Erbscheinsantrag	1100
I. Einführung	1100
II. Rechtswirkungen des Erbscheins	1101
III. Der Inhalt des Erbscheins	1103
IV. Zuständigkeit für die Erteilung des Erbscheins	1105
V. Inhalt und Form des Erbscheinsantrags	1106
VI. Antragsberechtigung	1112
VII. Erbscheinsarten	1113
VIII. Erbscheinsantrag bei gesetzlicher Erbfolge	1116
IX. Erbscheinsantrag bei gewillkürter Erbfolge	1118

X.	Der gegenständliche beschränkte Erbschein nach § 352c FamFG	1120
XI.	Erbscheinsanträge bei Anwendung von DDR-Recht	1122
XII.	Antrag auf Erteilung eines Auseinandersetzungszuzeugnisses	1123
XIII.	Hoffolgezeugnis	1125
XIV.	Rechtsmittel gegen Entscheidungen des Nachlassgerichts	1125
XV.	Kosten und Steuern	1126
XVI.	Checkliste	1128
C.	Antrag auf Erteilung eines Testamentsvollstreckerzeugnisses	1129
I.	Einführung	1129
II.	Annahme des Testamentsvollstreckeramts	1129
III.	Aufgaben und Befugnisse des Testamentsvollstreckers	1130
IV.	Antrag auf Erteilung eines Testamentsvollstreckerzeugnisses	1131
V.	Beendigung der Testamentsvollstreckung	1134
D.	Das Europäische Nachlasszeugnis	1135
I.	Einführung	1135
II.	Das Verhältnis zwischen ENZ und Erbschein	1136
III.	Zuständigkeit für die Erteilung des ENZ	1137
IV.	Das Verfahren zur Erteilung des ENZ	1138
V.	Der Inhalt des ENZ	1140
VI.	Die Erteilung und Berichtigung eines ENZ	1141
VII.	Rechtsbehelfe gegen das ENZ	1142
VIII.	Wirkungen des ENZ	1143
IX.	Das ENZ im deutschen Grundbuch- und Handelsregisterverfahren	1145
X.	Kosten des Verfahrens auf Erteilung eines ENZ	1146
XI.	Zusammenfassung	1146
XII.	Antragsmuster zur Erteilung eines ENZ	1146
E.	Erstellung eines notariellen Nachlassverzeichnisses	1148
I.	Einführung	1148
II.	Das Inventarverzeichnis der Erben (§§ 1993, 2002, 2003 BGB)	1149
III.	Das Bestandsverzeichnis des Erbschaftsbesitzers (§ 2027 BGB)	1152
IV.	Nachlassverzeichnis auf Verlangen eines Pflichtteilsberechtigten	1152
V.	Kosten eines Vermögensverzeichnisses	1158
Kapitel 15 Erbrechtlich relevante Rechtsgeschäfte unter Lebenden		1160
A.	Auswirkungen des Güterstands auf das Erbrecht	1160
I.	Einleitung	1160
II.	(Modifizierte) Zugewinnngemeinschaft	1160
III.	Gütergemeinschaft	1162
IV.	Gestaltungshinweise: »Güterstandsschaukel«, Gütertrennung als Durchgangsstadium	1164
V.	Güterstand und Pflichtteilsverzicht des Ehegatten	1168
VI.	Steuerrecht	1169
B.	Vollmachten über den Tod hinaus	1169
I.	Grundlagen	1170
II.	Gestaltungen und Formulierungsvorschläge	1176
III.	Steuerrecht	1193
IV.	Checkliste	1193
Kapitel 16 Erbrechtlich relevante Rechtsgeschäfte zwischen Erblasser und künftigen Erben		1194
A.	Lebzeitige Übertragungen und Verfügung von Todes wegen	1195
I.	Grundlagen	1196
II.	Gestaltung: Einflussmöglichkeiten des Erblassers auf die Erbteilungsausgleichung	1207
III.	Steuern	1214
IV.	Kosten	1215
V.	Checkliste	1215
B.	Zuwendungsverzicht	1215
I.	Grundlagen	1216
II.	Gestaltung	1227

III.	Kosten	1232
IV.	Steuern	1233
V.	Checkliste	1234
C.	Kombination von Rechtsgeschäften unter Lebenden mit Verfügungen von Todes wegen	1235
I.	Grundlagen	1235
II.	Gestaltung des Verpfändungsvertrages	1238
III.	Bewertung des Verpfändungsvertrages	1248
IV.	Erbschaftsteuer	1249
V.	Checkliste	1249
Kapitel 17 Verträge unter künftigen Erben		1250
A.	Erbschaftsvertrag unter künftigen Erben, § 311b Abs. 4 und 5 BGB	1251
I.	Grundlagen	1251
II.	Gestaltung	1265
B.	Schuldrechtliche Nachlassverträge unter Beteiligung des Erblassers	1276
I.	Grundlagen	1276
II.	Gestaltung	1280
III.	Kosten	1281
IV.	Steuerliche Behandlung von Erbschaftsverträgen	1281
V.	Checkliste	1283
Kapitel 18 Verträge unter Erben und mit Vermächtnisnehmern		1284
A.	Erbauseinandersetzungsvertrag	1286
I.	Grundlagen	1286
II.	Die einvernehmliche Erbauseinandersetzung	1288
III.	Die Erbauseinandersetzung durch Abschichtung	1310
IV.	Förmliche Auseinandersetzungsverfahren nach dem FamFG und dem GrdStVG	1315
V.	Das Auseinandersetzungszeugnis (§§ 36 f. GBO)	1318
VI.	Kosten der Erbauseinandersetzung	1318
VII.	Checkliste	1319
B.	Erbeilsübertragung	1319
I.	Grundlagen	1320
II.	Die Absicherung der gegenseitigen Leistungserbringung	1326
III.	Die Gestaltung der Sach- und Rechtsmängelhaftung	1331
IV.	Das Vorkaufsrecht der Miterben (§ 2034 BGB)	1332
V.	Die Erbeilsübertragung bei Beteiligung Minderjähriger oder Betreuer	1336
VI.	Die Erbeilsübertragung bei angeordneter Testamentsvollstreckung oder einem Auseinandersetzungsverbot	1337
VII.	Die Erbeilsübertragung bei angeordneter Vor- und Nacherbschaft	1337
VIII.	Die Übertragung von Bruchteilen eines Erbeils	1339
IX.	Die unentgeltliche Übertragung eines Erbeils	1339
X.	Genehmigungen und (öffentlich-rechtliche) Vorkaufsrechte	1341
XI.	Grundbuchberichtigung	1343
XII.	Anzeigepflichten	1344
XIII.	Steuern und Kosten der Erbeilsübertragung (Überblick)	1344
XIV.	Checkliste	1345
C.	Vermächtniserfüllungsvertrag	1346
I.	Grundlagen	1346
II.	Die Gestaltung der Vermächtniserfüllung	1351
III.	Die Vermächtniserfüllung durch den vom Erblasser bevollmächtigten Vermächtnisnehmer	1367
IV.	Genehmigungen	1368
V.	Die Sicherung des Vermächtnisanspruchs nach dem Anfall und vor Fälligkeit des Vermächtnisses	1370
VI.	Kostentragung	1370
VII.	Steuern	1371
VIII.	Checkliste	1371

Kapitel 19 Testamente und Erbverträge bei Auslandsberührung	1372
A. Grundlagen	1375
I. Die Europäische Erbrechtsverordnung	1375
II. Vorrangige Staatsverträge	1392
III. Allgemeine Hinweise zur Gestaltung letztwilliger Verfügungen bei Auslandskontakt	1395
B. Gestaltung eines Einzeltestamentes	1409
I. Erblasser mit gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland und Auslandsvermögen	1409
II. Erblasser mit gewöhnlichem Aufenthalt in einem anderen EuErbVO-Staat	1411
III. Erblasser mit gewöhnlichem Aufenthalt in einem Drittstaat	1413
C. Gestaltung von Erbvertrag und gemeinschaftlichem Testament	1414
I. Gemeinschaftliches Testament und Erbvertrag im IPR	1414
II. Erblasser mit gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland und Auslandsvermögen	1419
III. Erblasser mit gewöhnlichem Aufenthalt in anderem EuErbVO-Staat	1422
IV. Erblasser mit gewöhnlichem Aufenthalt in Drittstaat	1424
V. Alternative: Einzeltestamente und gegenseitiger lebzeitiger Nießbrauch an deutschen Grundbesitz	1424
D. Pflichtteilsverzicht bei Auslandsberührung	1425
E. Steuerliche Aspekte	1426
I. Grundzüge des Internationalen Erbschaftssteuerrechts	1426
II. Regelfall: Doppelbesteuerung	1428
III. Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung	1430
F. Checkliste	1433
Kapitel 20 Steuerrecht und Erbfolge	1434
A. Grundzüge	1437
I. Wesen und Rechtsquellen der Erbschaftsteuer	1437
II. Konkurrenz zur Einkommen- und Grunderwerbsteuer	1441
III. Grundfragen der persönlichen Erbschaftsteuerpflicht	1442
IV. Steuerpflichtige Grundtatbestände	1445
V. Sachliche Steuerbefreiungen (§ 13 ErbStG)	1451
VI. Entstehung der Erbschaftsteuer (§ 9 ErbStG)	1453
VII. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10 ErbStG)	1454
VIII. Berechnung der Erbschaftsteuer	1470
IX. Schuldner der Erbschaftsteuer	1476
X. Besteuerungsverfahren	1477
B. Steuerorientiertes Privattestament	1478
I. Verteilung des Nachlasses auf einen oder mehrere Erben	1478
II. Zuwendungen einzelner Nachlassgegenstände	1479
III. Steuervergünstigungen bei der Vererbung von Immobilienvermögen	1484
IV. Vor- und Nacherbschaft (§ 6 ErbStG)	1488
V. Nießbrauch- und Rentenvermächtnisse	1491
VI. Besonderheiten beim Ehegattentestament	1492
VII. (Form-)Unwirksame Verfügungen von Todes wegen	1496
C. Steuerorientiertes Unternehmertestament	1497
I. Grundzüge der Unternehmensbewertung	1497
II. Begünstigungen für Produktivvermögen	1500
III. Überblick über die Steuervergünstigungen für unternehmerisches Vermögen	1511
IV. Weitergabeverpflichtungen	1520
V. Gesellschaftsvertragliche Nachfolgeklauseln	1521
D. Erbschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten nach dem Erbfall	1524
I. Ausschlagung	1524
II. Geltendmachung von Pflichtteilsrechten	1526
III. Abschluss eines Erbvergleichs	1528
Kapitel 21 Gesamtmuster	1530
A. Einzeltestamente	1531
I. Testament eines alleinstehenden Erblassers ohne Kinder	1531
II. Testament eines verheirateten Erblassers mit Kindern	1532

III.	Testament eines verwitweten Erblassers mit Kindern	1534
IV.	Testament eines geschiedenen Erblassers mit Kindern	1536
B.	Testamente von Ehegatten	1539
I.	Testament von Ehegatten ohne Kinder	1539
II.	Testament von Eltern mit gemeinsamen Kindern (Berliner Testament)	1541
III.	Testament von Eltern mit gemeinsamen Kindern (Vor- und Nacherbschaft)	1544
IV.	Testament von Eltern mit gemeinsamen minderjährigen Kindern	1548
V.	Testament vermögender Eltern mit gemeinsamen Kindern (Vermächtnis zugunsten der Kinder)	1551
VI.	Testament vermögender Eltern mit gemeinsamen Kindern (Vermächtnis zugunsten des überlebenden Ehegatten)	1552
C.	Testamente von Ehegatten mit Kindern aus vorangegangener Beziehung	1556
I.	Testament von Eltern mit Kindern aus vorangegangener Beziehung: Einsetzung der »einseitigen« Kinder als Nacherben	1556
II.	Testament von Eltern mit Kindern aus vorangegangener Beziehung: Vermächtnis zugunsten der »einseitigen« Kinder	1559
III.	Testament von Eltern mit Kindern aus vorangegangener Beziehung: Einsetzung der »einseitigen« Kinder als Erben und Nießbrauchvermächtnis für den Ehegatten	1561
IV.	Testament von Eltern mit gemeinsamen Kindern und Kindern aus vorangegangener Beziehung (Einsetzung auch der »einseitigen« Kinder zu Schlusserben)	1565
V.	Testament von Eltern mit gemeinsamen Kindern und Kindern aus vorangegangener Beziehung (Vermächtnis zugunsten der »einseitigen« Kinder)	1568
D.	Erbverträge nichtehelicher Lebensgemeinschaften	1570
I.	Erbvertrag nichtehelicher Lebensgemeinschaft ohne Kinder	1570
II.	Erbvertrag nichtehelicher Lebensgemeinschaft mit gemeinsamen Kindern	1572
III.	Erbvertrag nichtehelicher Lebensgemeinschaft mit Kindern aus vorangegangener Beziehung	1576
E.	Formblatt für die Beantragung eines Europäischen Nachlasszeugnisses gem. Art. 80 EuErbVO.	1581
	Stichwortverzeichnis	1599

B. Erläuterungen

I. Überblick

1. Begriff und Rechtsnatur der

Durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts wurde der Begriff der Stiftung erstmalig legaldefiniert, ohne das damit eine Änderung ihrer bisherigen Rechtsnatur verbunden ist. Nach § 80 Abs. 1 Satz 1 ist eine Stiftung eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. Bei einer Stiftung handelt sich somit um eine **reine Verwaltungsorganisation**, die sich quasi selbst gehört. Im Unterschied zu anderen Gestaltungsformen des Erbrechts, die wie die Nacherbfolge, die Testamentsvollstreckung oder das Erbteilungsverbot grundsätzlich zeitlich auf 30 Jahre oder die Lebensdauer eines Menschen beschränkt sind, bietet die Stiftung dem Erblasser die Möglichkeit zur *dauerhaften*⁵⁴ **generationenübergreifenden Verwirklichung eines unveränderlichen Zwecks**.⁵⁵ Das bürgerliche Recht ermöglicht eine solche »immerwährende« Vermögensbindung nur in der Rechtsform der Stiftung.⁵⁶ 13

Durch die Errichtung einer Stiftung erreicht der Stifter mithin vor allem zweierlei: Die **Perpetuierung seines Stifterwillens** in der Gestalt der Bindung seines Vermögens einerseits und die Verwendung der Erträge desselben zu einem von ihm vorgesehenen Zweck andererseits.⁵⁷ Die Verfassung der Stiftung wird dabei, soweit sie nicht auf ein Bundes- oder Landesgesetz zurückgeht, durch das **Stiftungsgeschäft** und die **Stiftungssatzung** bestimmt (§ 83 Abs. 1 BGB). Beide zusammen verkörpern den Stifterwillen als oberstes Primat des Stiftungsrechts. Demzufolge haben gem. § 83 Abs. 2 BGB sowohl die Stiftungsorgane bei ihrer Tätigkeit für die Stiftung als auch die zuständigen Stiftungsbehörden bei der Aufsicht über die Stiftung den bei der Errichtung der Stiftung zum Ausdruck gebrachten historischen Willen, hilfsweise den mutmaßlichen Willen des Stifters zu respektieren. Der Stifter genießt mithin weitgehend Gestaltungsfreiheit bei der Verwirklichung seines Willens. 14

2. Selbständige und unselbstständige Stiftung

Stiftungen können im Rechtsverkehr sowohl in Form der selbständigen wie der unselbstständigen Stiftung auftreten. 15

a) Rechtsfähige selbständige Stiftungen

Die rechtsfähige selbständige Stiftung des bürgerlichen Rechts nach §§ 80 ff. BGB ist der vom Gesetz vorgesehene **Regelfall** der privatrechtlich organisierten Stiftung. Ihre innere Struktur wird durch das Stiftungsgeschäft bestimmt.⁵⁸ Wesentliche Elemente einer Stiftung sind der **Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation**.⁵⁹ 16

⁵⁴ Mit dem Merkmal »dauerhaft« soll nicht die Errichtung von Stiftungen ausgeschlossen werden, deren Zweckerfüllung mit einem zeitlichen Ende verbunden ist (z.B. Instandsetzung eines Kulturobjekts; vgl. die Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts BT-Drucks. 14/8765 S. 14 [zu § 80 Abs. 2]). Verhindert werden soll nur die Errichtung von Stiftungen für sehr kurzfristige Vorhaben. Entscheidend ist, dass der Zweck der Stiftung so angelegt ist, dass er nicht durch die einmalige Hingabe oder den bloßen Verbrauch des Stiftungsvermögens erfüllt werden kann. Der Zweck der Stiftung muss es vielmehr erfordern, dass das in ihr gebundene Vermögen der Stiftung für »einen gewissen Zeitraum« erhalten bleibt (*Burgard*, S. 122 f.). Zu den nunmehr gesetzlich zugelassenen sog. Verbrauchsstiftungen vgl. Rdn. 17, 73, 102.

⁵⁵ *Nieder/Kössinger*, Rn. 1001.

⁵⁶ *Weirich*, Erben und Vererben, Rn. 678.

⁵⁷ Vgl. *Burgard*, nPoR 2019, 106.

⁵⁸ Beck'sches Notarhandbuch/*Bengel/Reimann*, Kap. C Rn. 146, S. 873.

⁵⁹ *Wachter*, S. 5.

- 17 Das Vermögen der Stiftung darf hierbei in seiner Substanz grundsätzlich nicht angegriffen werden (**Grundsatz der Vermögenserhaltung**⁶⁰).⁶¹ Die Anerkennung einer rechtsfähigen Stiftung setzt voraus, dass die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint (§ 82 Satz 2 BGB). Lange strittig – und von den Stiftungsbehörden uneinheitlich behandelt – war die Frage, ob bzw. unter welchen Bedingungen auch eine sog. Verbrauchsstiftung zugelassen werden kann.⁶² Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes⁶³ die Zulässigkeit von Verbrauchsstiftungen endgültig bestätigt.⁶⁴ Durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts vom 16.07.2021 wurden die Voraussetzungen für deren Anerkennungsfähigkeit als rechtsfähige Stiftungen weiter präzisiert und in Einzelnen kodifiziert. Die »normale« **Ewigkeitsstiftung** als Grundtypus und die **Verbrauchsstiftung** sind dabei als Stiftungsformen anzusehen, die selbständig nebeneinander und in keinem Rangverhältnis stehen. Der Verbrauchsstiftung kommt in Bezug auf die »Ewigkeitsstiftung« insbesondere keine Reserve- und Auffangfunktion zu. Dies bedeutet in concreto: Zielt der (originäre) Stifterwille ausschließlich auf die Stiftungsform der »Ewigkeitsstiftung«, bietet das Recht für einen über die ergänzende Auslegung des Stifterwillens beabsichtigten Wechsel zu einer Verbrauchsstiftung grundsätzlich keinen Raum.⁶⁵
- 18 Ihre Zwecke verfolgt die Stiftung in der Regel aus den Erträgen, die sie aus der Verwaltung des Vermögens erwirtschaftet (näheres hierzu unter Rdn. 90 ff.).
- 19 Nach dem **Stiftungszweck** wird üblicherweise zwischen **privatnützigen und öffentlichen Stiftungen** unterschieden. Während erstere nur einem nach bestimmten Merkmalen begrenzten Personenkreis zugute kommen, wird durch letztere die Allgemeinheit begünstigt. Wichtigste Untergruppe der öffentlichen Stiftungen sind die gemeinnützigen Stiftungen (hierzu eingehend Rdn. 8, 24, 36, 65 f., 77, 85 ff., 88, 101, 121, 140, 142, 210 ff.). Zur Klarstellung: Eine gemeinnützige Stiftung im Sinne des Steuerrechts ist immer auch eine öffentliche Stiftung, während eine öffentliche Stiftung nicht zwingend steuerrechtlich als gemeinnützig anerkannt werden muss.⁶⁶

b) Unselbstständige Stiftungen

- 20 Neben den Stiftungen i.S.d. §§ 80 ff. BGB gibt es im BGB nicht gesondert geregelte sog. unselbstständige (auch: nichtrechtsfähige) Stiftungen.⁶⁷ Für sie gilt das **allgemeine Schuld- und Sachen-**

⁶⁰ Eingehend *Hüttemann*, FS Flume, 1998, S. 59.

⁶¹ Der hiermit einhergehende Ansatz, »dass das Vermögenserhaltungsgebot nur gänzlich risikofreie Anlagen erlaube, darf dabei wohl als überholt bezeichnet werden, zumal viele Stiftungen die für die Zweckverwirklichung benötigten Vermögenserträge im gegenwärtigen Niedrigzinsumfeld überhaupt nur noch durch nicht risikofreie Anlageformen (Aktien, Immobilien, etc.) erwirtschaften können.«: *Zimmermann/Raddatz*, NJW 2018, 516. Vgl. etwa speziell zu geschlossenen Immobilienfonds OLG Frankfurt, BKR 2017, 380. Es ist dann indes Aufgabe der zuständigen Stiftungsorgane – und nicht der beratenden Bank –, die Vereinbarkeit einer Anlage mit dem Stiftungsrecht (oder etwaigen stiftungsintern geltenden Anlagerichtlinien) zu beurteilen: OLG Dresden, NJOZ 2004, 2864.

⁶² *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, § 81 BGB Rn. 57; Münchner Kommentar/*Reuter*, §§ 80, 81 BGB Rn. 16 f.; *Werner/Saenger/Saenger*, Die Stiftung, Rn. 184; *Seifart/von Campenhausen/Hof*, § 4 Rn. 44.

⁶³ BR-Drucks. 73/13 v. 08.02.2013.

⁶⁴ *Hüttemann*, DB 2013, 774, 779; *Tielmann*, NJW 2013, 2934, 2934; vgl. hierzu eingehend Rdn. 73, 102.

⁶⁵ VG Gelsenkirchen, ZStV 2018, 174.

⁶⁶ *Anwaltshandbuch ErbR/Feick*, § 38 Rn. 5.

⁶⁷ Die jedoch gleichwohl als Stiftungen im Rechtssinne angesehen werden: *Beck'sches Formularhandbuch Erbrecht/Mutter*, H.I. 7 Anm. 1. Zu den nichtrechtsfähigen Stiftungen als Familienstiftung eingehend *Hübner/Currlé/Schenk*, DSr 2013, 1966.

recht.⁶⁸ Unter einer unselbstständigen Stiftung wird allgemein die Zuwendung von Vermögenswerten an eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe verstanden, die übertragenen Werte getrennt von ihrem übrigen Vermögen zu verwalten⁶⁹ und dauerhaft zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks zu nutzen.⁷⁰ Anders als bei der rechtsfähigen Stiftung ist das Stiftungsgeschäft damit keine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, sondern (bei der Stiftungserrichtung unter Lebenden) ein »schlichter« Vertrag zwischen Stifter und Stiftungsträger.⁷¹ Die unselbstständige Stiftung zeichnet sich vor allem durch die **mangelnde Rechtsfähigkeit**⁷² sowie das **Fehlen eines staatlichen Anerkennungs- und Aufsichtsverfahren** aus⁷³ und unterscheidet sich hierdurch grundlegend von der selbstständigen Stiftung

Die unselbstständige Stiftung setzt in jedem Fall voraus, dass ein (privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher) mit dem Stifter nicht personenidentischer **Vermögensträger** vorhanden ist, dem Vermögen im Stiftungsgeschäft zugewendet wird (**Stiftungsträger**).⁷⁴ Das gestiftete Vermögen geht in das Eigentum des Rechtsträgers über, bildet jedoch ökonomisch gesehen ein treuhänderisch gehaltenes und zweckgebundenes Sondervermögen.⁷⁵ Der Stiftungsträger verfügt hier über sein zwar fiduziarisch verwaltetes, aber gleichwohl **eigenes Vermögen**, da das »Stiftungsvermögen« zwar rechtlich, nicht jedoch wirtschaftlich seinem Vermögen zuzuordnen ist.⁷⁶ Der Stiftungsträger tritt dement-

21

68 *Nieder/Kössinger*, Rn. 1012. Die konkrete zivilrechtliche Rechtsnatur ist in der Literatur höchst umstritten. Einige vertreten die Ansicht, die Rechtsnatur des Stiftungsgeschäfts stelle entweder einen Treuhandvertrag, eine Auflagenschenkung oder ein Vertrag sui generis dar (Staudinger/*Hüttemann/Rawert*, Vor § 80 Rn. 158; *Wochner*, ZEV 1999, 125, 126; Seifart/von Campenhausen/*Hof*; § 30 Rn. 28; Grüneberg/*Ellenberger*, Vorb. § 80 Rn. 10, jeweils m.w.N.). *Neuhoff* (in Soergel, vor § 80 Rn. 23) will ausschließlich ein Treuhandverhältnis anerkennen, *Herzog* (S. 63) und *Reuter* (in Münchner Kommentar, vor § 80 Rn. 42 ff.) wiederum sehen unter Hinweis auf die Gefährdung der Existenz der unselbstständigen Stiftung durch die Abhängigkeit ihres Fortbestands vom Willen des Treugebers nur eine Auflagenschenkung als möglich an. Nach BGH (NJW 2009, 1738) kann die Berechtigung dieser Argumentation dahinstehen. Denn entscheidend sei, welche Rechtsform die Parteien gewählt haben, nicht welche sie hätten wählen sollen. Die nichtrechtsfähige Stiftung könne also schuldrechtlich sowohl eine Schenkung unter Auflagen als auch eine Treuhand darstellen. Hierauf und auf die sich hierdurch ergebenden Unsicherheiten im Hinblick auf eine mögliche Kündigung, Aufhebung oder sonstige Beendigung der unselbstständigen Stiftung sollte in der Beratung hingewiesen werden (so zu Recht Anwaltshandbuch ErbR/*Feick*, § 38 Rn. 29).

69 Mit Schreiben vom 09.06.2011 (www.stiftungsrecht-plus.de) hat die BaFin klargestellt, dass bei einer unselbstständigen Stiftung eine umfassende Sorge der Treuhänder, eine nach dem KWG erlaubnispflichtige Geschäftstätigkeit ohne die erforderliche Erlaubnis auszuüben, nicht begründet sei. Eine Erlaubnispflicht würde sich nur in atypisch gelagerten Fällen ergeben. Sofern die Ausgestaltung der nichtrechtsfähigen Stiftung die endgültige Aussonderung des Stiftungsvermögens aus dem Vermögen des Stifters i.R.d. »Zweckbindung des Vermögens auf Dauer« vorsehe, lasse sich eine Erlaubnispflicht vermeiden; vgl. *Zimmermann*, NJW 2012, 33277, 3280.

70 Vgl. Staudinger/*Hüttemann/Rawert*, vor § 80 Rn. 151; *Wochner*, ZEV 1999, 125, 126; OLG München ZEV 2014, 605.

71 *Zimmermann/Raddatz*, NJW 2017, 531.

72 Staudinger/*Hüttemann/Rawert*, vor § 80 Rn. 151; sie ist daher auch nicht als beteiligtenfähig im Verwaltungsprozess anzuerkennen: BVerwG v. 09.04.2014 – 8 C 23/12 (n.v.).

73 *Wochner*, ZEV 1999, 125, 126; *Augsten/Wolf*; ZErB 2006, 155; *Zimmermann*, NJW 2011, 2931, 2935.

74 Grüneberg/*Heinrichs*, vor § 80 Rn. 10.

75 Vgl. bereits RG Recht 1912 Nr. 321.

76 Vgl. BFH NV 2003, 868.

sprechend nach außen im **eigenen Namen** auf,⁷⁷ ist jedoch im Innenverhältnis an die schuldrechtlichen bzw. erbrechtlichen Vorgaben aus dem Stiftungsgeschäft, insbesondere den Stiftungszweck, gebunden. Da der Rechtsträger im eigenen Namen auftritt, besteht **keine Haftung nach § 31 BGB**⁷⁸ (und damit gilt natürlich auch nicht die dort nunmehr normierte Haftungsbegrenzung, sofern die Satzung nicht etwas anderes vorsieht).⁷⁹

- 22 Unselbstständige Stiftungen sind insbesondere dann interessant, wenn das zu **stiftende Vermögen einen geringeren Umfang** hat.⁸⁰ Der kleinere Gründungs- und Verwaltungsaufwand macht es möglich, auch in diesem Fall den Stiftungszweck dauerhaft effektiv zu verfolgen. Dies ist insbesondere für Förderstiftungen ohne eigene operative Tätigkeit oder eine »Stiftung auf Probe«, die im Fall ihres Gelingens in eine rechtlich selbständige Stiftung mit eigenständiger Organisation überführt werden kann.⁸¹ In den letzten Jahren vermarkten insbesondere Banken unselbstständige, von ihnen treuhänderisch verwaltete unselbstständige Stiftungen. Zudem bieten sich auch immer mehr gemeinnützige Organisationen, wie z.B. Bürgerstiftungen oder Vereine, als potenzielle Treuhänder und Stiftungsträger an. In der **notariellen Praxis** wird diese Stiftungsform zudem als **Inhalt letztwilliger Verfügungen** relevant, etwa indem der Erblasser den Treuhänder als Vermächtnisnehmer oder als Mit- oder Alleinerben mit der Auflage einsetzt, die übertragenen Vermögenswerte für die Stiftung zu verwenden.⁸²
- 23 Der Notar muss bei der unselbstständigen Stiftung sein Augenmerk vor allem auf die **sorgfältige Formulierung der Stiftungssatzung** richten. Da bei der unselbstständigen Stiftung der stützende Rückhalt des Stiftungsrechts bzw. der Stiftungsaufsicht und die darin vorgesehene Fürsorge fehlen, ist der Stifter in besonderem Maße darauf angewiesen, im Stiftungsgeschäft und in der Satzung **Vorkerungen gegen unerwünschte Entwicklungen** zu treffen und bei der **Auswahl des Treuhänders äußerste Sorgfalt** walten zu lassen.⁸³ Es gilt zu berücksichtigen, dass der Stifter dem Risiko ausgesetzt ist, dass seine Erben den Zweck der Stiftung im Einvernehmen mit dem Stiftungsträger und den Organen der Stiftung ändern. Da die unselbstständige Stiftung – anders als die selbständige

77 Zu der Frage, welche Folge es hat, wenn der Stiftungsträger seinen vertraglichen Pflichten nicht weiter nachkommen möchte: OLG Celle, npoR 2016, 166 m. Anm. *Hüttemann/Rawert*. Das Gericht kommt hier zu dem Ergebnis, der Vertrag über die Errichtung einer unselbstständigen Stiftung könne als Schenkung unter Auflagen oder in Gestalt eines fiduziarischen Rechtsgeschäfts als Auftrag bzw. bei Entgeltlichkeit als Geschäftsbesorgungsvertrag geschlossen werden. Zu der umgekehrten Konstellation, dass der Stifter den Stiftungsvertrag kündigt vgl. OVG Münster npoR 2016, 257. Bemerkenswert ist hier, dass das Gericht den Stiftungsvertrag einer AGB-Kontrolle unterwirft. Insgesamt hierzu *Zimmermann/Radtatz*, NJW 2017, 531.

78 Andererseits gilt: Für Verbindlichkeiten des Stiftungsträgers haftet das Stiftungsvermögen so lange, wie dieser Eigentümer desselben ist. Zu den Rechtsmitteln des Stifters vgl. *Wachter*, S. 189; Seifart/von Campenhausen/*Hof*, § 36 Rn. 136.

79 Vgl. hierzu eingehend Rdn. 141 ff.

80 Vgl. *Wochner*, ZEV 1999, 125, 126 (»klassische Kleinstiftung«); *Nieder/Kössinger*, Rn. 765. Nach *Augsten/Wolf*, ZErB 2006, 155 verlangen aber Teile der Finanzverwaltung ebenfalls ein Mindestvermögen.

81 *Augsten/Wolf*, ZErB 2006, 155, 161; zu der Umwandlung einer unselbstständigen Stiftung in eine selbstständige Stiftung vgl. BGH v. 22.01.2015 – III ZR 434/13 (n.v.).

82 Beim Tode des Beschwerten geht die Haftung für die Erfüllung der Auflage auf dessen Erben über: *Westebbe*, S. 80; *Ebersbach*, 181; vgl. hierzu auch Rdn. 235.

83 *Möller*, ZEV 2007, 565, 565. An dieser Stelle sei auf das »Qualitätssiegel für gute Treuhandstiftungsverwaltung« hingewiesen, das von den Gremien des Bundesverbandes Deutscher initiiert wurde. Ein unabhängiger Vergabeausschuss prüft hierbei die Einhaltung von strengen Vergabekriterien und verleiht das Qualitätssiegel an Treuhänder, die ihre Kompetenz im Umgang mit der Verwaltung von Treuhandstiftungen in der Praxis unter Beweis gestellt haben (nähere Informationen unter <http://www.stiftungstreuhaender.org/de/qualitaetssiegel/qualitaetssiegel.html>). Vgl. überdies die vom Vorstand und Beirat des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen haben am 30.03.2012 verabschiedeten »Grundsätze guter Verwaltung von Treuhandstiftungen«, abrufbar unter http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/News_und_Wissen/Treuhandverwaltungsgrundsaeetze/20140717_Grundsaeetze_guter_Treuhandverwaltung.pdf.

Stiftung – nicht auf einem unwiderruflichen Organisationsakt nebst staatlicher Anerkennung und nachfolgender Überwachung, sondern auf einer lediglich schuldrechtlichen Grundlage beruht, ist es den Beteiligten möglich, den Vertrag einvernehmlich aufzuheben und das Stiftungsvermögen z.B. auf die Rechtsnachfolger des Stifters zu übertragen.⁸⁴ Als nicht unproblematisch gestaltet sich auch die Frage, was mit dem Vermögen im Fall der Insolvenz des Stifters (bzw. des Stiftungsträgers) geschieht.⁸⁵

Vor diesem Hintergrund sollte als **Stiftungsträger** wegen der organschaftlichen Struktur und der hiermit verbundenen Kontrollmechanismen **in der Regel eine (öffentliche) juristische Person** und nicht eine natürliche Person gewählt werden. Für erstere spricht überdies, dass sie nicht wie eine natürliche Person durch den Tod als Rechtsträger wegfallen kann.⁸⁶ Auch hiermit kann jedoch nicht verhindert werden, dass die unselbstständige Stiftung – etwa durch Zweckerreichung oder durch einseitige Kündigung durch den Rechtsträger⁸⁷ – schlicht endet. Es ist daher zu bestimmen, wer in diesem Fall an dessen Stelle Stiftungsträger wird bzw. wie mit dem dann noch vorhandenen Stiftungsvermögen zu verfahren ist. **Bei einer gemeinnützigen Stiftung ist wiederum auf die Regelungen in §§ 61, 55 Abs. 1 Nr. 4 AO Rücksicht zu nehmen.**

Überdies gilt für die unselbstständigen Stiftungen – anders als bei der selbständigen Stiftung – nicht zwingend das Gebot der Erhaltung des Grundstockvermögens. Es bedarf daher möglichst detaillierter Regelungen in der Stiftungssatzung über die **Verwendung der zugewendeten Vermögensgegenstände.**

Die Satzung sollte zudem auch Regelungen zu der Frage einer eventuellen **Vergütung des Stiftungsträgers** enthalten, um diesbezüglichen Rechtsstreitigkeiten (etwa im Hinblick auf § 612 Abs. 1, 2 BGB) vorzubeugen. Zwar muss die unselbstständige Stiftung keine Organe enthalten. Es ist dem Notar jedoch wegen der fehlenden staatlichen Aufsicht anzuraten, die Frage der **Bestellung eines Kuratoriums** explizit anzusprechen und auf die Missbrauchsgefahr im Falle des Fehlens eines Kontrollorgans hinzuweisen. Sollte letzteres vorgesehen werden, ist in der Satzung besonderes Augenmerk auf dessen Zusammensetzung und die Regelung der Kompetenzverteilung zwischen Stiftungsträger und Kontrollgremium zu richten.

Überdies ist anzuraten, der unselbstständigen Stiftung einen **nicht verwechslungsanfälligen Namen** zu geben.⁸⁸ Hierdurch kann eine Unterscheidbarkeit der Vermögensmassen erreicht werden. Überdies wird die Stiftung für Zustiftungen und Spenden attraktiver gemacht.

Im Übrigen gelten für die Stiftungssatzung – von den steuerlichen Besonderheiten abgesehen – die Regelungen zu den selbständigen Stiftungen weitestgehend entsprechend.⁸⁹

84 Bei einer gemeinnützigen unselbstständigen Stiftung besteht der Preis für die hiermit verbundenen Aufhebung der gemeinnützigen Vermögensbindung allerdings darin, dass die Erträge der Stiftung gem. § 61 Abs. 3 AO rückwirkend für 10 Jahre zu versteuern sind, vgl. *Ihle*, RNotZ 2009, 557, 559.

85 Vgl. *Zimmermann*, NJW 2011, 2931, 2935. Greifen Gläubiger des Stiftungsträgers auf das Stiftungsvermögen zu, räumt die herrschende Meinung dem Stifter im Falle eines Treuhandverhältnisses das Recht zur Drittwiderspruchsklage gem. § 711 ZPO sowie in der Insolvenz ein Aussonderungsrecht nach § 47 InsO ein, da das Stiftungsvermögen als wirtschaftliches Eigentum des Stifters qualifiziert wird: *Münchener Kommentar/Reuter*, Vor § 80 Rn. 90 m.w.N. Im Falle der Schenkung unter Auflage erfolgt die Zuordnung zum Stiftungsträger, so dass der Stifter den Zugriff in das Stiftungsvermögen dulden muss: *Fritsche*, ZSt 2008, 1, 12.

86 Allgemein zur Frage der Beendigung einer unselbstständigen Stiftung vgl. *Küstermann*, ZSt 2008, 161.

87 Vgl. anschaulich OLG Celle, npoR 2016, 166.

88 Wobei – anders als bei selbständigen Stiftungen – ein Rechtsformzusatz nicht zwingend erforderlich (allerdings empfehlenswert) ist; vgl. *Hoffmann-Becking/Rawert/Rawert*, Stiftungen, 26. Anm. 2.

89 Zu der Frage, wann die Steuerpflicht einer unselbstständigen Stiftung beginnt: BFH BFH/NV 2012, 786 (Entstehen durch Erbfall).

II. Entstehung der Stiftung

- 29 Die Errichtung einer Stiftung ist sowohl als Rechtsgeschäft unter Lebenden als auch als Errichtung von Todes wegen möglich:

1. Stiftungsgeschäft unter Lebenden

- 30 Die selbständige Stiftung bürgerlichen Rechts kann bereits zu Lebzeiten des Stifters gegründet werden; sie entsteht dann als rechtsfähige juristische Person durch das **Stiftungsgeschäft und die Anerkennung** durch die zuständige Behörde des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll. Diese Errichtungsform ist in der Praxis der Regelfall.⁹⁰

Das Stiftungsgeschäft hat die Funktion, der Stiftung eine Satzung zu geben. Sein Abschluss stellt nach § 82 Satz 1 BGB eine unabdingbare Voraussetzung für die Anerkennung der Stiftung dar. Seiner Rechtsnatur nach ist das Stiftungsgeschäft eine einseitige Willenserklärung, die der Stifter bis zur Anerkennung der Stiftung widerrufen kann (§ 81a Satz 1 BGB).

a) Mindestinhalt des Stiftungsgeschäfts

- 31 Der zwingende Mindestinhalt des Stiftungsgeschäfts ist in § 81 Abs. 1 BGB geregelt. Danach muss die der Stiftung zu gebende Satzung Regelungen über den **Namen**, den **Sitz**, den **Zweck** und die **Bildung des Vorstands** der Stiftung enthalten. Erforderlich ist darüber hinaus ein Widmungsakt mit einem verbindlichen Ausstattungsversprechen des Stifters, in dem er zur Erfüllung des von ihm vorgegebenen Stiftungszwecks der Stiftung ein Vermögen zusagt (sog. **gewidmetes Vermögen**). Nach Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde hat der das der Stiftung zugesagte Vermögen zur eigenen Verfügung zu überlassen.

b) Form des Stiftungsgeschäfts

- 32 Die bei einem lebzeitigen Stiftungsgeschäft zu beobachtende Form war jahrzehntelang in Rechtsprechung und Literatur umstritten.⁹¹ In § 81 Abs. 1 Satz 1 BGB a.F. war dazu lediglich geregelt, dass das Stiftungsgeschäft unter Lebenden der **Schriftform** bedurfte. Ungeklärt war indes, ob und inwieweit spezialgesetzliche Formvorschriften wie § 311b BGB oder § 15 Abs. 4 GmbHG analog auf das Stiftungsgeschäft anwendbar waren, wenn der Stifter der Stiftung im Stiftungsgeschäft ein Grundstück oder den Geschäftsanteil an einer GmbH als Vermögensausstattung widmete. Unter diese Diskussion hat der Gesetzgeber einen Schlussstrich gezogen und in § 81 Abs. 3 BGB festgelegt, dass das Stiftungsgeschäft unter Lebenden der schriftlichen Form bedarf, wenn nicht in anderen Vorschriften ausdrücklich eine strenge Form als die Schriftform vorgeschrieben ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung⁹² ist diese Formulierung als Klarstellung zu verstehen, dass strengere Formvorschriften wie § 311b Absätze 1 bis 4 BGB und § 15 Abs. 4 GmbHG keine Anwendung auf das lebzeitige Stiftungsgeschäft finden.⁹³

► Beurkundung eines lebzeitigen Stiftungsgeschäfts durch den Notar:

- 33 Wird das lebzeitige Stiftungsgeschäft beurkundet und der Notar mit der Stellung des Antrags auf Anerkennung der Stiftung – zu welchem Zeitpunkt auch immer – beauftragt, ist der Stif-

⁹⁰ Hoffmann-Becking/Rawert/Rawert, Stiftungen, 24. Anm. 1.

⁹¹ Für eine analoge Anwendung von § 313b Abs. 1 BGB vor der Stiftungsrechtsreform zuletzt OLG Köln, Urt. v. 05.08.2019 – 2 Wx 220/19, 2 Wx 227–229/19, ZEV 2020, 729; kritisch dazu statt vieler *Schwalme/Schilling*, ZEV 2020, 523; näher zum früheren Streitstand *Aumann*, DNotZ 2022, 894, 899 m. w. Nachw.

⁹² BR-Drucks. 143/21, 51; BT-Drucks. 19/28173, 50.

⁹³ Kritisch zu dieser legislativen Entscheidung *Schmitt*, notar 2023, 31, 34; *Aumann*, DNotZ 2022, 894, 899 ff.

ter im Falle seines frühzeitigen Versterbens gegen den Widerruf des Stiftungsgeschäfts durch seinen Erben gem. § 81a Satz 3 BGB geschützt.

Aus Gründen der **Kostenersparnis** könnte Stiftern in Fällen, in denen ein Grundstück zum gewidmeten Vermögen gehören soll, aus Kostengründen zur **Beurkundung des Stiftungsgeschäfts** geraten werden. Nach KV-Nr. 21100 GNotKG fällt für die Beurkundung einer isolierten Auflassung eine 2,0-Gebühr an.⁹⁴ Wird dagegen das Stiftungsgeschäft beurkundet, für das gem. KV-Nr. 21200 GNotKG eine 1,0-Gebühr entsteht, reduziert sich zumindest nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht die Gebühr für die anschließende Beurkundung der Auflassung durch denselben Notar nach KV-Nr. 21101 auf eine 0,5-Gebühr.⁹⁵ Nach anderer Auffassung gilt das Kostenprivileg der KV-Nr. 21101 GNotKG hier nicht, da der Wortlaut dieses Gebührentatbestands ein zugrunde liegendes Rechtsgeschäft voraussetzt, für das eine Gebühr nach KV-Nr. 21100 erhoben wurde.⁹⁶ Ist das Stiftungsgeschäft dennoch zuvor von demselben Notar beurkundet worden, würde statt der KV-Nr. 21101 zumindest die KV-Nr. 21102 Anwendung finden, mit der Folge, dass für die in dieser Weise mitbeurkundete Auflassung eine 1,0-Gebühr entsteht.⁹⁷

Zur Übertragung des der Stiftung zugesagten Vermögens bedarf es nach Anerkennung der Stiftung nicht nur bei Grundstücken, sondern auch bei anderen Vermögensgegenständen prinzipiell noch eines erfüllenden Verfügungsgeschäfts.⁹⁸ Ungewiss ist dies jedoch bei der Stiftung gewidmeten **Geschäftsanteilen an einer GmbH** im Hinblick auf die Vorschrift des § 82a Satz 2 BGB. Danach gehen Rechte, zu deren Übertragung eine Abtretung genügt, mit der Anerkennung auf die Stiftung **automatisch** über, sofern der Stifter im Stiftungsgeschäft nichts anderes bestimmt hat. Die unbesehene Anwendung dieser Vorschrift auf GmbH-Anteile würde bedeuten, dass diese auch bei einem nur privatschriftlich formulierten Stiftungsgeschäft im Zeitpunkt der Anerkennung der Stiftung mit sofortiger dinglicher Wirkung ipso jure auf die Stiftung übergehen würden.⁹⁹ Dies gilt jedoch anerkanntermaßen nicht, wenn es um die **Abtretung vinkulierter Geschäftsanteile** geht.¹⁰⁰ Da keine Rechtsprechung zu dieser Frage existiert, ist der Praxis aus Vorsichtsgründen jedoch auch zur notarielle Beurkundung der Abtretung von nicht vinkulierten Geschäftsanteilen an eine Stiftung zur Erfüllung des Ausstattungssprechens zu raten.¹⁰¹

c) *Lebzeitige Stiftungserrichtung mit geringerem Vermögen und geplanter umfangreicher Zuwendung von Todes wegen (»Stiftung light«)*

Die Stiftungserrichtung bereits zu Lebzeiten des Stifters hat gegenüber der Stiftung von Todes wegen mehrere **Vorteile**¹⁰² und kann (etwa als nacherläuterte »Stiftung light«) für den Notar auch dann ein wertvolles Gestaltungsmittel darstellen, wenn er ursprünglich (nur) mit einer Stiftungserrichtung von Todes wegen betraut wurde. So kann auf diesem Wege zum einen durch Abstimmung mit dem Stifter, der Aufsichtsbehörde und ggf. dem Finanzamt ohne weiteres sichergestellt werden, dass die

94 Der Gebührentatbestand der KV-Nr. 21102 GNotKG, der für die Beurkundung von reinen Erfüllungsgeschäften eine Ermäßigung auf eine Gebühr von 1,0 vorsieht, ist nur dann anwendbar, wenn das zugrunde liegende Rechtsgeschäft von einem anderen Notar beurkundet worden ist.

95 Gollan, npoR 2021, 277; Aumann, DNotZ 2022, 894, 900; Wachter, BB 2019, 2705, 2706; Hüttemann/Rawert, § 81 Rn. 17.

96 So Schwalm/Thiele, ZEV 2020, 523, 528; Pruns, ErbR 2020, 163, 166.

97 So Schmitt, notar 2023, 31, 34 Fn. 29.

98 Näher dazu Aumann, DNotZ 894, 900.

99 So Münchener Kommentar zum BGB/Weitemeyer, § 82 Rn. 2; Staudinger/Hüttemann/Rawert, § 82 Rn. 3; Schauhoff/Kirchhain/Mehren, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 3 Rn. 41.

100 Zum Vorrang des § 15 Abs. 5 GmbHG in diesen Konstellationen vgl. Schauhoff/Mehren/Schienze-Ohletz, Stiftungsrecht nach der Reform, S. 46.

101 So auch Aumann, DNotZ 2022, 894, 900.

102 Wachter, BB 2017, 2631; Gollan, ErbR 2016, 238, und dies., ErbR 2016, 294; Langenfeld, ZEV 2002, 481; Anwaltshandbuch ErbR/Feick, § 38 Rn. 39; Seifart/von Campenhausen/Hof, § 6 Rn. 87.

angestrebte Stiftung entsprechend dem Stifterwillen anerkannt wird und entsteht.¹⁰³ Zum anderen können hierdurch auch pflichtteilsrelevante Schenkungen bereits zu Lebzeiten des Stifters im Wege von Spenden¹⁰⁴ und/oder Zustiftungen vorgenommen werden, was – entsprechend der ratierlichen Abschmelzung derartiger Schenkungen¹⁰⁵ – zu einer Minderung oder gar einem vollständigen Ausschluss der Pflichtteilslast nach dem Tode des Erblassers führt. Einkommensteuerlich kommt der Stifter für seine lebzeitigen Zuwendungen in den Vermögensstock¹⁰⁶ einer gemeinnützigen Stiftung außerdem in den Genuss des Sonderausgabenabzugs, der den Erben, die in Erfüllung eines Vermächtnisses oder einer testamentarischen Auflage Vermögen auf eine Stiftung übertragen, nicht zusteht.¹⁰⁷ Zu beachten ist: Zuwendungen an eine nicht rechtsfähige Stiftung sind zwar grundsätzlich als Sondersteuer absetzbar, dies gilt jedoch (wie stets) nicht vor deren Anerkennung.¹⁰⁸ Eine »Vorstiftung« wird zivil- und damit auch steuerrechtlich nicht anerkannt.¹⁰⁹

- 37 Das zumeist verwendete **Gegenargument** gegen eine lebzeitige Stiftungserrichtung – die **endgültige Bindung** eines (Groß-)Teils des **Vermögens** bereits zu Lebzeiten des Stifters – kann durch die Einrichtung einer sog. **Vorratsstiftung** (auch: »Stufenstiftung«¹¹⁰ oder »*Stiftung light*«) entkräftet werden.¹¹¹ In dieser Konstellation braucht das Stiftungsvermögen zum Zeitpunkt der Stiftungserrichtung noch nicht vollständig zur Verfügung zu stehen; der Stifter stellt vielmehr spätere ergänzende Zustiftungen in Aussicht.¹¹² Der Stifter errichtet zu diesem Zweck zu seinen Lebzeiten eine Stiftung mit relativ geringer Vermögensausstattung und setzt sie durch Verfügung von Todes wegen als Allein- oder Miterben oder Vermächtnisnehmer ein; für die Anerkennung der Stiftung bedarf es (nur) einer (finanziellen) Ausstattung dergestalt, dass die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint (§ 82 Satz 1 BGB).¹¹³
- 38 Die Vorteile einer lebzeitigen »*Stiftung light*« liegen also auf der Hand: Der Stifter kann einerseits **selbst Einfluss** auf die Stiftungserrichtung ausüben, steht für Rückfragen bei Unklarheiten zur Verfügung, kann **Zweifelsfragen** – insbesondere in Bezug auf die Anerkennung und steuerliche Gemeinnützigkeit – ausräumen, die **Mitglieder der Stiftungsorgane ernennen** (und sie instruieren,

103 Vgl. *Zimmermann*, NJW 2011, 2931, 2932; Die jeweilige sachliche Zuständigkeit ergibt sich aus: § 3 Abs. 1, 3, § 8 Abs. 3 BadWürttStiftG; Art. 6, 18 Abs. 1 BayStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 AVBayStG; § 2 Abs. 1, 7 Abs. 1 BerlStiftG; § 3 BrbgStiftG; §§ 2, 11 BremStiftG; § 8 Abs. 1 HambAGBGB i.V.m. Abschnitt III der Anordnung zur Durchführung des BGB und des HambAGBGB, §§ 11, 28 HessStiftG, §§ 3, 14 Abs. 3 MecklVorPStiftG; §§ 3, 10 Abs. 3 NdsStiftG; § 18 StiftGNW i.V.m. § 1 ZustVOStiftG NW; § 29 RhPfsStiftG; §§ 2, 10 Abs. 1 Satz 1 SaarStiftG; § 3 SächsStiftG i.V.m. §§ 1, 2 VO der Sächsischen Staatsregierung über die Zuständigkeit in Stiftungsangelegenheiten; § 3 SachsAnhStiftG i.V.m. dem Beschluss der Landesregierung von Sachsen-Anhalt über die Zuständigkeiten nach dem Stiftungsgesetz; § 8 Abs. 1, 16 Abs. 2 SchlHolStiftG; § 3 ThürStiftG.

104 Zu den Auswirkungen der EU-Datenschutz-Grundverordnung auf spendensammelnde Stiftungen etwa hinsichtlich der Speicherung personenbezogener Daten (potentieller) Spender vgl. eingehend *Zimmermann/Raddatz*, NJW 2019, 485.

105 Vgl. Rdn. 190.

106 Der Begriff ist nunmehr in § 10b Abs. 1a EStG legaldefiniert als Spende zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung in das zu erhaltende Vermögen. Konsequenterweise sind nach § 10b Abs. 1a EStG Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung nicht abzugsfähig; *Schütz/Runte*, DStR 2013, 1261, 1266.

107 BFH NJW 1994, 1175; dass. NJW 1997, 887; *Ihle*, RNotZ 2009, 557, 562.

108 BFHE 249, 159.

109 BFHE 249, 159.

110 Vgl. *Tanck/Krug/Daragan/Daragan/Tanck*, § 11 Rn. 46.

111 Vgl. *Schiffer*, npoR 2018, 105.

112 *Wochner*, MittRhNotK 1994, 89, 100.

113 Vgl. hierzu FG Baden-Württemberg, ZEV 2012, 224: »Eine Familienstiftung i.S. von § 15 AStG liegt nicht vor, wenn die »Stiftung« ihren Stiftungszweck allenfalls nach Ablauf von acht Jahren erfüllen kann.«.

motivieren und kontrollieren)¹¹⁴ und entäußert sich nur **in geringerem Umfang seines Vermögens**. Diese Gesichtspunkte sollten mit dem Stifter erörtert werden, bevor eine Stiftungserrichtung von Todes wegen angeordnet wird.

d) *Die Stiftung als Erbe/Vermächtnisnehmer/Auflagenbegünstigter*

Das Stiftungsgeschäft unter Lebenden, das als Stifter sowohl natürliche wie – anders als die Stiftung von Todes wegen – juristische Personen¹¹⁵ kennt, besitzt überdies auch erbrechtliche Relevanz, da eine bereits zu Lebzeiten errichtete **Stiftung selbst zum Erben und/oder Vermächtnisnehmer** eingesetzt werden kann.¹¹⁶ Es gelten in diesem Fall die allgemeinen (erbrechtlichen) Erwägungen. Der Notar sollte hierbei jedoch besonders berücksichtigen, dass ggf. durch eine entsprechende Formulierung der eingesetzten **Ersatzerben bzw. Ersatzvermächtnisnehmer** sichergestellt wird, dass das zuge dachte Vermögen auch für den – bei größeren Stiftungen zugegebenermaßen unwahrscheinlichen, bei kleineren (Familien-)Stiftungen jedoch nicht von der Hand zu weisenden – Fall des Erlöschens der Stiftung vor dem Tod des Erblassers seinem Willen entsprechend verwendet wird. Hier sind vielfältige Regelungen denkbar: So kann etwa eine natürliche oder juristische Person als **Ersatzerbe/-vermächtnisnehmer** eingesetzt werden mit der Auflage, das maßgebliche Vermögen in einer bestimmten Weise – ähnlich dem Stiftungszweck des ursprünglich eingesetzten Stiftung – zu verwenden¹¹⁷ (hier gelten dann die vorgenannten Besonderheiten in Bezug auf die Errichtung einer unselbstständigen Stiftung).¹¹⁸ Überdies kann auch eine andere (größere) Stiftung mit einem ähnlichen Stiftungszweck (bei der ein Erlöschen unwahrscheinlich[er] ist) zum **Ersatzerben bzw. -vermächtnisnehmer** bestimmt werden. In jedem Fall sollte klargestellt werden, ob die Erbeinsetzung der ursprünglich eingesetzten Stiftung auch für den Fall gelten soll, dass diese ihren Stiftungszweck ändert oder ihren Gemeinnützigkeitsstatut verliert.¹¹⁹

e) *Mischform der lebzeitigen und der Stiftungserrichtung von Todes wegen – Stiftungserrichtung durch Erbvertrag/gemeinschaftliches Testament*

Eine »**Mischform**« der lebzeitigen Errichtung und der Errichtung von Todes wegen stellt die Konstellation dar, in der in einem **Erbvertrag oder gemeinschaftlichen Testament** bestimmt wird, dass **beide Beteiligten einer bereits nach dem Ableben des Erstversterbenden zu errichtenden Stif-**

114 *Schiffer*, npoR 2017, 105; Dies führt zumeist zu einer höheren Identifikation der Mitglieder der Stiftungsorgane mit der Stiftung, als wenn sie lediglich nach dem Tode des Stifters ernannt werden. Vgl. allg. zu den Einflussmöglichkeiten des Stifters auf die Geschäftstätigkeit einer Stiftung *Sieger/Bank*, NZG 2010, 641.

115 Als juristische Person kann dementsprechend auch eine Stiftung Stifter sein und nach h.M. unter bestimmten Bedingungen sogar »Unterstiftungen« errichten: Kompaktkommentar *Erbrecht/Schiffer/v. Schubert*, Anhang zu § 1922 BGB Rn. 8 (wobei dies per definitionem nicht durch letztwillige Verfügung erfolgen kann).

116 Eine letztwillige Verfügung zugunsten einer bereits bestehenden Stiftung ist eine **Zustiftung**, wenn der Erblasser nichts anderes verfügt (Kompaktkommentar *Erbrecht/Schiffer/v. Schubert*, Anhang zu § 1922 BGB Rn. 10). Die **Zustiftung** ist insofern von der **Spende** zu unterscheiden. Denn Spenden unterliegen dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Als **Zustiftung** bezeichnet man Zuwendungen von Dritten oder auch vom Stifter selbst, die zur Aufstockung des Grundvermögens bestimmt sind. Die Entscheidung, ob eine Zuwendung oder eine **Spende** vorliegt, obliegt dem Zuwendenden. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, dann kann das zuständige Stiftungsorgan darüber entscheiden (Beck'sches Formularhandbuch *Erbrecht/Mutter*, 1. Aufl., H.I. 9, Anm. 3.).

117 Vgl. Beck'sches Notarhandbuch/*Bengel/Reimann*, Kap. C Rn. 150 f., S. 874.

118 Zur Abgrenzung anschaulich OLG Düsseldorf FGPrax 2019, 34.

119 Zur Abzugsfähigkeit von Spenden an als gemeinnützig anerkannte ausländische Einrichtungen bei einer Stiftungserrichtung unter Lebenden vgl. EuGH, Urt. v. 27.01.2009 – C-318/07, Hein Persche./Finanzamt Lüdenscheid (Vorabentscheidungsersuchen des BFH v. 09.05.2007 – XI R 56/05, DStR 2007, 1295), IStR 2009, 171.

tung Vermögen zuwenden.¹²⁰ Jede der Vertragsparteien nimmt in einem solchen Fall sowohl ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden als auch ein Stiftungsgeschäft von Todes wegen vor. Eine solche Vereinbarung stellt für den Überlebenden ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden und für den Zuerstversterbenden eine Stiftungserrichtung von Todes wegen dar.

- 41 Es gilt jedoch zu beachten: Eine derartige Stiftungserrichtung führt dazu, dass zum **Zeitpunkt des Erstversterbens** dem Überlebenden das von dem Erstversterbenden zur Übertragung auf die Stiftung vorgesehene **Vermögen nicht mehr** – insbesondere auch nicht zur Bestreitung des Lebensunterhalts – zur **Verfügung steht**, sofern dem Längstlebenden keine Nutzungsrechte am Stiftungsvermögen eingeräumt werden.¹²¹ Diese Variante sollte dementsprechend nur dann gewählt werden, wenn entweder keine gegenseitige Absicherung erfolgen soll oder auch nach Abzug des der Stiftung zugewendete Vermögens eine ausreichende Vermögensmasse für den Überlebenden zur Verfügung steht. Auch in diesem Fall sollte jedoch durch die Vereinbarung eines entsprechenden Vermächtnisses sichergestellt werden, dass diejenigen (persönlichen) Gegenstände, die nicht zur Vermögensausstattung der Stiftung benötigt werden, dem Überlebenden zufallen. Dem Risiko, dass zwar zum Zeitpunkt der Abfassung der letztwilligen Verfügung genügend Vermögen für den Lebensunterhalt des Überlebenden vorhanden war, dieses sich jedoch bis zum Zeitpunkt des Ablebens des Erstversterbenden ändert, kann durch die Aufnahme von Bedingungen begegnet werden. Alternativ kann die Höhe des der Stiftung zugewandten Vermögens statt in absoluten Zahlen im Verhältnis zum Gesamtnachlass ausgedrückt werden. Allerdings muss auch in diesem Fall zum Zeitpunkt des Erstversterbens genügend ertragbringendes Vermögen zur Verfügung stehen, damit die gewünschte Stiftung nicht an der fehlenden Kapitalausstattung scheitert.¹²² Besonderes Augenmerk sollte zuletzt – wie bei der Abfassung eines jeden Erbvertrages/gemeinschaftlichen Testaments – auch der Frage der **Bindungswirkung** der Anordnungen des Erstversterbenden zugewandt werden.¹²³

2. Stiftung von Todes wegen

- 42 Vorliegend soll jedoch maßgeblich auf die Stiftungserrichtung von Todes wegen abgestellt werden. Ausgangspunkt der Betrachtung ist hierbei § 81 Abs. 2 Satz 2 BGB.¹²⁴ Hiernach kann eine Stiftung auch durch Verfügung von Todes wegen, also durch Testament oder Erbvertrag,¹²⁵ errichtet werden.¹²⁶ Für diese gelten zunächst die »normalen« **persönlichen, sachlichen und formellen Voraussetzungen letztwilliger Verfügungen** (vgl. § 81 Abs. 3 BGB).¹²⁷ Diese enthält hier einerseits das Stiftungsgeschäft und andererseits die Erbeinsetzung (auch als Miterbin,¹²⁸ Nacherbin¹²⁹ oder Ersatzerbin),¹³⁰

120 BGHZ 70, 313; Staudinger/*Hüttemann/Rawert*, § 83 Rn. 3.

121 Beck'sches Formularhandbuch *Erbrecht/Mutter*, H.I. 5, Anm. 1.

122 Vgl. hierzu eingehend Rdn. 50 ff.

123 Vgl. hierzu Rdn. 180 ff.

124 Zu Erbfällen unter Einschaltung ausländischer Stiftungen *Lange/Honzen*, ZEV 2010, 228 und *von Oertzen/Stein*, ZEV 2010, 500.

125 BGHZ 70, 313, 322; *Muscheler*, ZEV 2003, 41; *Reimann*, DNotZ 2012, 250, 253.

126 Zum Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag und Anerkennung, vgl. *Schmidt*, ZEV 1998, 81; *Zimmermann*, NJW 2012, 3277; *ders./Raddatz*, NJW 2016, 543; *Ebeling*, ZEV 1998, 93 und *Orth*, ZEV 1997, 327. Der BFH hat 2015 die Rechtsfigur der Vorstiftung abgelehnt: BFHE 249, 159; zuvor bereits ebenso FG Baden-Württemberg *DStRE* 2012, 537.

127 *Ebersbach*, S. 52; *Schewe*, ZSt 2004, 270; *Werner/Saenger/Werner*, Rn. 332; *Meyn/Richter/Koss/Meyn*, Rn. 197.

128 Vgl. Rdn. 165.

129 Bei der Einsetzung als Vorerbe bestand früher die Problematik, dass die Vermögensausstattung per definitionem nur vorübergehender Natur ist (vgl. insoweit auch § 2109 Abs. 2 i.V.m. § 2109 Abs. 1 BGB) und daher, sofern nicht unabhängig von der Vorerbschaft ausreichendes Vermögen vorhanden ist, eine Anerkennung regelmäßig nicht erreicht wurde. Die erfolgte gesetzgeberische Akzeptanz der sog. Verbrauchsstiftung dürfte an dieser Stelle jedoch für eine andere Betrachtungsweise sprechen (vgl. *Tielmann*, NJW 2013, 2934, 2938) vgl. hierzu eingehend Rdn. 160 ff.

130 Vgl. Rdn. 183 f.

Vermächtnisanordnung (vgl. Rdn. 166 ff.) oder Zuwendungsaufgabe (vgl. Rdn. 169 ff.) zugunsten der künftigen Stiftung.

Es gilt daher zu beachten, dass für derartige Testamente/Erbsverträge sowohl die **erbrechtlichen als auch die stiftungsrechtlichen Vorschriften** gelten. Diese besitzen zum Teil auch **Überschneidungen**: So geht, sofern die Stiftung als Erbin eingesetzt wird, das Vermögen des Erblassers auf sie zwar wie im »Normalfall« im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über (§ 1922 BGB). Wie sich aus der gesetzlichen Fiktion des § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB ergibt,¹³¹ kann jedoch – abweichend von §§ 2105 Abs. 2, 2101 Abs. 2 BGB – auch eine noch nicht anerkannte und damit noch nicht entstandene (zukünftige) Stiftung bereits letztwillig als Erbin¹³² bedacht werden.¹³³ Eine solche Stiftung gilt für die Zuwendungen des Stifters auch dann als schon vor dessen Tod entstanden, wenn sie erst nachfolgend als rechtsfähig anerkannt wird; der Anerkennung kommt damit faktisch eine Rückwirkung zu.¹³⁴ Bei der Erbschaftsteuer wird die Rückwirkung allerdings nicht anerkannt. Diese entsteht grundsätzlich erst mit der Anerkennung der Stiftung, § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c) ErbStG.¹³⁵

Die Formvorschrift des § 81 Abs. 3 BGB gilt grundsätzlich auch für die vom Stifter für die Stiftung vorgesehene Satzung. Zwar hat sich die Rechtsprechung in einzelnen Fällen großzügig gezeigt. So ist das OLG München von einer wirksamen Einsetzung einer (noch zu errichtenden) rechtsfähigen Stiftung als Erbin ausgegangen, obwohl die Erblasserin weder die Stiftung als solche noch die Stiftungssatzung in der Testamentsurkunde selbst wörtlich niedergelegt hatte.¹³⁶ In ähnlicher Weise hat das OLG Stuttgart eine formwirksame Errichtung einer Stiftung von Todes wegen trotz fehlender eigenhändiger Abfassung der Stiftungssatzung durch den Erblasser bejaht, da dessen Wille zur Errichtung einer Stiftung im Testament hinreichend deutlich zum Ausdruck gekommen sei.¹³⁷ In § 81 Abs. 4 BGB ist dazu geregelt, dass die **Stiftungsaufsichtsbehörde** nur dann verpflichtet ist, ein den Anforderungen des § 81 Abs. 1 oder Abs. 2 BGB nicht entsprechendes Stiftungsgeschäft um

131 Vgl. BFHE 249, 159; § 84 BGB a.F. (jetzt § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB) ist nicht auf die zu Lebzeiten des Stifters gegründete und anerkannte Stiftung analog anwendbar; vgl. aber KG ErbR 2016, 331; § 84 BGB a.F. (jetzt § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB) ist dann für Stiftungen unter Lebenden entsprechend anwendbar, sofern der Stifter vor der Anerkennung stirbt.

132 Eine letztwillige Verfügung eines Dritten zugunsten einer noch nicht anerkannten Stiftung ist im Zweifel als Nacherbeneinsetzung (§ 2101 Abs. 2 BGB) oder u.U. als Vermächtnis anzusehen (§ 2178 BGB); Grüneberg/Heinrichs, § 84 Rn. 1.

133 Diese Vorschrift ermöglicht in erster Linie die Erbeinsetzung einer Stiftung, die anderenfalls an § 1923 BGB scheitern würde (vgl. nur Schewe, ZStR 2004, 270, 272 zu der Vorgängernorm des § 84 BGB). Steuerrechtlich ist zu beachten, dass der BFH aus § 84 BGB a.F. (jetzt § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB) ableitet, dass eine Stiftung bei Errichtung von Todes wegen im Falle ihrer Anerkennung bereits ab dem Zeitpunkt des Vermögensanfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG subjektiv körperschaftsteuerpflichtig ist. Dagegen wirkt sich die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB a.F. nach Auffassung des Gerichts nicht auf die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG geregelte Steuerbefreiung aus (BFH ZEV 2004, 85, 86; vgl. auch BFHE 249, 159; hierzu allgemein Schiffer, nPoR 2018, 105 mit dem zutreffenden Hinweis, durch eine im Vorfeld vorbereitete Stiftungssatzung könne [auch] die letztwillige Stiftungerrichtung beschleunigt werden). Erbschaftsteuerrechtlich ist nach Ansicht des BFH (ZEV 1996, 38) für die Ermittlung des maßgeblichen Vermögens auf den Zeitpunkt der Anerkennung der Stiftung abzustellen. Folge dieser Sichtweise ist, dass der Vermögenszuwachs, der sich im Nachlass zwischen dem Todestag des Erblassers und dem Tag der Anerkennung der – als Erbin eingesetzten – Stiftung vollzogen hat, (auch) der Erbschaftsteuer unterliegt (§ 11 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1c und § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG). Auch wenn die von der Stiftung zu entrichtende Körperschaftsteuer als Abzugsposten bei der erbschaftsteuerlichen Wertermittlung zu berücksichtigen ist, kommt es in diesen Fällen wegen der uneinheitlichen Rechtsprechung des BFH zu einer Doppelbesteuerung. Zum Ganzen: vgl. Rdn. 191 ff. und Ihle, RNotZ 2009, 557, 561.

134 Wachter, BB 2017, 2631.

135 Allgemein zu den Stiftungsgestaltungen im Lichte des neuen Erbschaftsteuerrecht Blusz, DStR 2017, 1016.

136 OLG München, Beschl. v. 04.07.2017 – 31 Wx 211/15, ZEV 2017, 634.

137 OLG Stuttgart, Beschl. v. 10.06.2009 – 8 W 501/08, ZEV 2010, 200 m. Anm. Wachter.

die Satzung oder **um fehlende Satzungsbestimmungen zu ergänzen**, wenn der Erblasser in der Verfügung von Todes wegen zumindest den **Zweck der Stiftung** festgelegt und ein **Vermögen gewidmet** hat. In diesem Rahmen kann die Aufsichtsbehörde bei Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung von Todes wegen auch schon vorhandene Satzungsregelungen zum Stiftungszweck unter Berücksichtigung des wirklichen oder mutmaßlichen Stifterwillens umformulieren, um die satzungsmäßigen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 60 AO zu schaffen.¹³⁸ Die Gestaltungspraxis sollte indes nicht auf die mit vielen Unwägbarkeiten verbundene Ergänzung eines unvollständigen Stiftungsgeschäfts durch die Stiftungsaufsichtsbehörde bauen, sondern für die **formgerechte Abfassung des Stiftungsgeschäfts nebst Stiftungssatzung** Sorge tragen. Dabei bietet sich die notarielle Beurkundung schon allein deshalb an, um dem Stifter die Mühen einer eigenhändigen Errichtung seines Testaments nebst Satzung zu ersparen.¹³⁹

- 45 Gemäß § 81 Abs. 1 Nr. 2 BGB muss der Stiftung das gewidmete Vermögen zu deren eigener Verfügung überlassen werden. Damit hat der Gesetzgeber die Streitfrage geklärt, ob der Erblasser bei einer Stiftungserrichtung von Todes wegen zugleich Dauertestamentsvollstreckung bezüglich des der Stiftung gewidmeten Nachlassvermögens anordnen kann.¹⁴⁰ Mit dem in § 81 Abs. 1 Nr. 2 BGB aufgestellten Gebot, dass die Stiftung uneingeschränkt über das eigene Vermögen verfügen können muss, das sie aufgrund des Erbfalls erlangt hat, ist die Anordnung einer **Dauertestamentsvollstreckung** über den Erbteil oder das ihr vermächtnisweise zugewandte Vermögen **unvereinbar**.¹⁴¹ Davon unberührt bleibt die Möglichkeit, in einer letztwilligen Verfügung, die eine Zustiftung an eine bereits bestehende Stiftung beinhaltet, Dauertestamentsvollstreckung bezüglich des zugestifteten Vermögens anzuordnen.¹⁴²

► **Praxistipp:**

- 46 Weiterhin zulässig und empfehlenswert ist die Anordnung einer Testamentsvollstreckung in Form einer Abwicklungsvollstreckung bis zur Entstehung der Stiftung.¹⁴³ Dabei sollte der Testamentsvollstrecker den Auftrag erhalten, die Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde herbeizuführen und zu diesem Zweck etwa noch erforderliche Anpassungen der Stiftungssatzung an sich zwischenzeitlich geänderte tatsächliche, zivilrechtliche oder steuerrechtliche Rahmenbedingungen vorzunehmen.
- 47 Zudem spielen natürlich auch **steuerrechtliche Erwägungen** bei der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen eine gewichtige Rolle: Die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen ist ein erb-

¹³⁸ Vgl. BT-Drucks. 19/28173, 50.

¹³⁹ Vgl. auch *Schwalb*, NotBZ 2022, 81, 86; *Wachter*, ZEV 2010, 201; *Aumann*, DNotZ 2022, 894, 901; *Reimann*, DNotZ 2012, 250, 253.

¹⁴⁰ Gegen die Anordnung von Dauertestamentsvollstreckung bereits vor der Reform des Stiftungsrechts OLG Frankfurt am Main, 4 U 134/10, ZEV 2011, 605 m. Anm. Reimann; *Lange*, ZStV 2019, 85 ff.; näher zum Streitstand vor der Reform des Stiftungsrechts *Schmitt*, notar 2023, 31, 32; vgl. zu der Entscheidung des OLG Frankfurt am Main und der Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde durch den BGH, Beschl. v. 06.07.2011 – IV ZR 11/11, n.v., auch *Zimmermann*, NJW 2013, 3557, 3560; *Reimann*, DNotZ 2012, 250, 256; *Schewe*, ZEV 2012, 236.

¹⁴¹ Vgl. dazu BT-Drucks. 19/28173, 48.

¹⁴² Vgl. *Schmitt*, notar 2023, 31, 32; unentschieden dagegen *Lange*, ZStV 2022, 167, 169.

¹⁴³ S. hierzu *Lange*, ZStV 2022, 167, 169; *Gollan/Richter*, npoR 2021, 29, 31.

schaftssteuerlich relevanter Vorgang, § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG.¹⁴⁴ Beachte jedoch auch die Möglichkeit des Erlöschens der Erbschaftssteuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.¹⁴⁵

3. Anerkennung der Stiftung

Weiterhin ist der Frage nachzugehen, unter welchen Bedingungen eine (selbständige) Stiftung von den zuständigen staatlichen Stellen anerkannt wird. Die nachhaltige Erfüllung des Stiftungsgeschäfts muss durch eine hinreichende Vermögensausstattung sichergestellt und die Gefährdung des Gemeinwohls ausgeschlossen sein. Liegen diese Voraussetzungen vor, besteht ein Anspruch auf Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig durch die nach Landesrecht zuständige Behörde (§ 82 Satz 1 BGB). 48

a) Terminologische Fragen

Eine durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts bewirkte »Neuerung«¹⁴⁶ war der Wechsel vom bisherigen in § 80 Satz 1 BGB a.F. normierten und durch die Genehmigung der Stiftung gekennzeichneten Konzessionssystem mit (theoretischem) Genehmigungsermessens¹⁴⁷ zu einem **Anerkennungsverfahren mit gebundener Entscheidung** der Stiftungsbehörde.¹⁴⁸ Nach § 80 Abs. 2 BGB n.F. entsteht die rechtsfähige Stiftung also durch Anerkennung. Diese erfolgt durch einen privatrechtsgestaltenden Verwaltungsakt der Stiftungsbehörde. Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen vor, ist die Stiftung anzuerkennen.¹⁴⁹ Dies führt zu einem subjektiv-öffentlichem Recht des Stifters auf Anerkennung. 49

b) Erfordernis einer Mindestkapitalausstattung?

(Auf den ersten Blick) Überraschenderweise setzt das Bundesstiftungsrecht **keine absolute (monetäre) Mindestsumme** fest, die zur Stiftungserrichtung vorhanden sein müsste.¹⁵⁰ Dies trägt der zutreffenden Erwägung Rechnung, dass ein derartiges Fixum dem unterschiedlichen Finanzbedarf der Stiftungen nicht entsprechen würde, da dieser in Abhängigkeit des jeweiligen Stiftungszwecks 50

144 Hierzu eingehend Rdn. 191 ff. Zu den steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit der Nachfolgeplanung durch die Verwendung eines Trusts von *Oertzen/Stein*, ZEV 2010, 500 und FG Schleswig-Holstein, ErbStB 2019, 225: »Behält sich die Erblasserin eine umfassende Vermögensverfügungsbefugnis vor, geht das eingebrachte Vermögen nicht auf den Trust über, da der Trust über das Vermögen im Verhältnis zum Errichter nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann.«

145 »Die Steuer erlischt mit Wirkung für die Vergangenheit, (...) soweit Vermögensgegenstände, die von Todes wegen (§ 3) oder durch Schenkung unter Lebenden (§ 7) erworben worden sind, innerhalb von 24 Monaten nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) (...) einer inländischen Stiftung zugewendet werden, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar als gemeinnützig anzuerkennenden steuerbegünstigten Zwecken i.S.d. §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung mit Ausnahme der Zwecke, die nach § 52 Abs. 2 Nr. 23 der Abgabenordnung gemeinnützig sind, dient. Dies gilt nicht, wenn die Stiftung Leistungen i.S.d. § 58 Nr. 5 der Abgabenordnung an den Erwerber oder seine nächsten Angehörigen zu erbringen hat oder soweit für die Zuwendung die Vergünstigung nach § 10b des Einkommensteuergesetzes, § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes oder § 9 Nr. 5 des Gewerbesteuersteuergesetzes in Anspruch genommen wird. Für das Jahr der Zuwendung ist bei der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer unwiderruflich zu erklären, in welcher Höhe die Zuwendung als Spende zu berücksichtigen ist. Die Erklärung ist für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer bindend.«

146 Tatsächlich wurde durch diese terminologische Änderung in rechtlicher Hinsicht kein grundlegender Wechsel des Errichtungssystems herbeigeführt (*Andrick/Suerbaum*, NJW 2002, 2900, 2906).

147 *Burgard*, NZG 2002, 697, 697.

148 Begründet wurde dieser Wechsel vor allem mit psychologischen Aspekten. So wohne dem Begriff Genehmigung »ein dem gemeinwohlorientierten Stiftungswesen an sich fremder Hauch eines Relikts aus Zeiten des Obrigkeitsstaates inne« (BT-Drucks. 14/8277, Begr. Einzelerläuterungen zu § 80, 5).

149 Vgl. den Wortlaut (»die Stiftung ist anzuerkennen, wenn ...«).

150 Vgl. eingehend zu dieser Thematik *Schwake*, NZG 2008, 248.

divergiert.¹⁵¹ Stattdessen ist die notwendige Mindestkapitalausstattung anhand der unbestimmten Rechtsbegriffe der »Dauerhaftigkeit« und der »Nachhaltigkeit« der Erreichung des Stiftungsziels zu ermitteln (Erfordernis einer »angemessenen Vermögensausstattung«). Es ist hierbei jedoch zu berücksichtigen, dass durch diese Anforderungen lediglich materiell deutlich unterkapitalisierte – und damit organisatorisch nicht vollziehbare – Stiftungen ausgeschlossen werden sollen.¹⁵² Das Gesetz verschränkt sich dementsprechend auch nicht der Anerkennung sog. Sammel-, Einkommens- und Vorratsstiftungen.¹⁵³

- 51 Die Behörden besitzen bei dieser Prüfung auf **Tatbestandsebene** einen auf den Einzelfall bezogenen **Beurteilungsspielraum**.¹⁵⁴ In der Praxis hat sich gleichwohl ein faktisches Mindestkapitalerfordernis durchgesetzt. So wurden Stiftungen von den Behörden früher, d.h. vor der Niedrigzinsphase, in der Regel ab einer Kapitalausstattung von € 50.000 anerkannt. Heutzutage werden jedoch regelmäßig deutlich höhere Erfordernisse aufgestellt, zumeist in Höhe von etwa **100.000 €**.¹⁵⁵ Das Mindestkapitalerfordernis erscheint vor dem Hintergrund des grundrechtlich geschützten Rechts auf Stiftungsgründung¹⁵⁶ problematisch. Richtigerweise verbietet sich in dieser Frage jegliche Verallgemeinerung. Es muss vielmehr auf den konkreten Einzelfall abgestellt werden und stets **individuell geprüft** werden, ob durch das zur Verfügung gestellte Vermögen eine nachhaltige Erfüllung des konkret gewählten Stiftungszwecks gesichert erscheint.¹⁵⁷ So bedarf beispielsweise eine Stiftung mit dem ambitionierten Ziel, ein Krankenhaus in Afrika auf der Basis alternativer Behandlungsmethoden aufzubauen, offensichtlich einer anderen Kapitaldecke als eine Stiftung, die lediglich dem Zweck dient, einem ausländischen Schüler einen Aufenthalt in Deutschland zu ermöglichen.
- 52 Unabhängig von diesen Erwägungen sollte der Notar für den Fall, dass die konkrete Gefahr einer nicht ausreichend mit Vermögen ausgestatteten Stiftung besteht, bereits frühzeitig den **Kontakt zur zuständigen Stiftungsbehörde** aufnehmen und die dortige Verwaltungspraxis erfragen, um Rechts- und Planungssicherheit zu erreichen und zeitraubende und unnötige Rechtsstreitigkeiten zu verhindern. Zudem sollte das Gespräch mit dem Stifter gesucht werden, um mit diesem eventuelle **Alternativen zur Stiftungserrichtung** zu diskutieren (etwa: Einsetzung einer Drittstiftung zum Erben/

151 Vgl. *Hopt/Reuter/Reuter*, S. 139, 143.

152 Begr. RegE., BT-Drucks. 14/8765, S. 8 f. Die Literatur geht zum Teil noch einen weiteren Schritt weiter. So soll es ausreichen, wenn das Anfangsvermögen der Stiftung zwar nicht die erforderliche Höhe erreicht, um den Stiftungszweck vollumfänglich zu verwirklichen, jedoch »zu erwarten ist«, dass »mit einer gewissen Sicherheit« Zuwendungen in ausreichender Höhe erfolgen (*Burgard*, NZG 2002, 697, 699).

153 Begr. RegE., BT-Drucks. 14/8765, S. 8. Sammel-, Einkommens- und Vorratsstiftungen ist gemeinsam, dass sie zunächst mit geringen Anfangsvermögen ausgestattet sind. Sammelstiftungen sind sodann darauf gerichtet, Zuwendungen (Zustiftungen und Zuschüsse) einzuwerben. Bei Vorrats- und Einkommensstiftungen stellt der Stifter dagegen selbst solche Zuwendungen in Aussicht, und zwar im Falle der Vorratsstiftung eine Zustiftung (typischerweise mit seinem Tode, hierzu allgemein Rdn. 151 ff.) und im Falle der Einkommensstiftung laufende Zuschüsse.

154 Hoffmann-Becking/Rawert/Rawert, 26. Anm. 11.

155 S. die Übersicht bei *Damrau-Wehinger*, ZEV 1998, 78; Anwaltshandbuch ErbR/*Feick*, § 38 Rn. 51; vgl. aktuell vgl. <https://www.stiftungen.org/stiftungen/basiswissen-stiftungen/stiftungsgruendung/rechts-faehige-stiftung-buergerlichen-rechts.html>: »Da es keine gesetzlich vorgeschriebene Höhe für das Stiftungsvermögen in Deutschland gibt, ist es eine Prüfung im Einzelfall. Derzeit gilt aber bei allen Aufsichtsbehörden eine Summe von 100.000 € jedenfalls grundsätzlich als ausreichend«.

156 Beck'sches Formularhandbuch Erbrecht/*Mutter*, H.I. 1, Anmerkung 2.

157 Dementsprechend muss auch die Vermögensausstattung einer unternehmensbezogenen Stiftung unter Einbeziehung sicher zu erwartenden Zustiftungen oder anderen Zuwendungen und unter Berücksichtigung der Ertragsfähigkeit der Unternehmensbeteiligung, den rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten der Vermögensumschichtung (zu deren Zulässigkeit *Zimmermann*, NJW 2011, 2931, 2933) und der wirtschaftlichen Risiken der Unternehmung als adäquat anzusehen sein, um den angestrebten Stiftungszweck zu erreichen; vgl. allgemein *Hüttemann*, ZHR 167 (2003), 35, 55; *Andrick/Suerbaum*, NJW 2003, 2905, 2907; *Burgard*, NZG 2002, 697, 699.

Vermächtnisnehmer mit der Auflage, das Vermögen entsprechend den Vorstellungen des Erblassers zu verwenden, verbunden mit der Anordnung einer Testamentsvollstreckung¹⁵⁸ zur Sicherstellung der Durchführung der Auflage). Dass sich die unselbstständige Stiftung im Besonderen für geringkapitalisierte Stiftungen eignet, wurde bereits dargestellt.¹⁵⁹

Es wird dem Erblasser zuletzt nicht immer möglich sein abzusehen, welchen Umfang der Nachlass bei seinem Ableben haben wird (und damit in den Aufbau der Stiftung investiert werden kann). Der Notar sollte daher regelmäßig **Vorkehrungen** (Ersatzerbeinsetzungen, Anordnung von aufschiebenden Bedingungen) für den Fall vorschlagen, dass die **Anerkennung der Stiftung** aus nicht absehbaren Gründen – und damit auch für den Fall der unzureichenden Vermögensausstattung – **scheitert**. Überdies sollte der Notar den Stifter darauf aufmerksam machen, dass er dahingehend Vorsorge treffen sollte, dass zum Zeitpunkt seines Ablebens mindestens das Kapital vorhanden ist, das zur Erfüllung des Stiftungszwecks erforderlich ist. An dieser Stelle ist vor allem auf eventuell drohende Pflichtteilsansprüche hinzuweisen.¹⁶⁰ Gegebenenfalls sind hiernach **Vorkehrungen innerhalb der letztwilligen Verfügung** (etwa: Vermächtnisanordnung an Dritte nur unter der aufschiebenden Bedingung, dass im Übrigen genügend Vermögen für die Stiftungerrichtung vorhanden ist) oder durch lebzeitige Vereinbarungen (etwa: Abschluss eines Pflichtteilsverzichtsvertrages mit potentiellen »Störern« der Verfügung von Todes wegen) zu treffen.

III. Satzungsgestaltung

Eine der wesentlichen Aufgaben des Notars wird es sein, eine den Interessen des Stifters gerecht werdende Stiftungssatzung zu entwerfen, die sowohl den **juristischen** (d.h. vorliegend den stiftungswie den erbrechtlichen)¹⁶¹ als auch den **praktischen Erfordernissen genügt**. Die Stiftung muss vor allem entsprechend § 81 Abs. 1 Nr. 1 BGB als Mindestanforderung den Namen der Stiftung, den Stiftungszweck, den Sitz der Stiftung und die Angabe des gesetzlichen Vertretungsorgans enthalten.

Daneben können in die Satzung – wie bei Gesellschaftsverträgen auch – **fakultative Bestimmungen** aufgenommen werden. So kann etwa neben dem Vorstand als Kontrollorgan noch ein Stiftungskuratorium eingesetzt werden oder die Destinatäre¹⁶² benannt werden.

Besonders hinzuweisen ist in diesem Kontext zudem auf ein gesetzgeberisches »Kuriosum«. So ermöglicht die Regelung in § 81 Abs. 42 BGB eine **Heilung rechtlicher Mängel der Stiftungerrichtung** dadurch, dass die Stiftungsbehörde unter Berücksichtigung des (mutmaßlichen) Stifterwillens der

158 Hierzu eingehend *Werner*, StBW 2013, 186.

159 Vgl. Rdn. 20 ff.

160 Hierzu Rdn. 185 ff.

161 Wobei zu berücksichtigen ist, dass die Formnichtigkeit der Satzung durch Testament/Erbevertrag nicht notwendigerweise auch zur Gesamtnichtigkeit der letztwilligen Verfügung führt, wenn diese zumindest eine formgerechte Festlegung von Stiftungszweck und Vermögen enthält (vgl. LG Berlin FamRZ 2001, 450; *Lieder*, ZSt 2003, 261; *Schewe*, ZSt 2004, 270, 276).

162 Als solche bezeichnet man diejenigen natürlichen und/oder juristischen Personen, denen die Leistungen der Stiftung zugute kommen sollen (Kompaktcommentar Erbrecht/*Schiffer/v. Schubert*, Anhang zu § 1922 BGB Rn. 5).

Stiftung¹⁶³ vor deren Anerkennung eine Satzung gibt oder die unvollständige Satzung ergänzt,¹⁶⁴ wobei noch nicht endgültig geklärt ist, ob die Stiftungsbehörde auch den Zweck der Stiftung und das Vermögen der Stiftung festlegen kann.¹⁶⁵ Diese begrüßenswerte Privilegierung der Stiftungserichtung gegenüber gesellschaftsrechtlichen Gründungsakten lässt sich durch das (Allgemein-)Interesse des Gesetzgebers an einer wirksamen Stiftungsentstehung begründen, auch wenn hierdurch nicht nur gemeinnützige Stiftungen, sondern auch unternehmensbezogene und Familienstiftungen erfasst werden.

- 57 Im Einzelnen ist bezüglich der – konstitutiven wie fakultativen – Satzungsbestandteilen Folgendes zu beachten:

1. Name und Sitz

- 58 Zunächst hat die Satzung Angaben zum Namen und Sitz der Stiftung¹⁶⁶ zu enthalten.
- 59 Der Name der Stiftung gehört zu ihrer **Identitätsausstattung als einem eigenständigen Rechtsobjekt**.¹⁶⁷ Analog zu den Regelungen etwa für die GmbH und sonstige juristische Personen darf er weder in Rechte Dritter eingreifen, noch sollte er gegen die Namenswahrheit verstoßen¹⁶⁸ oder zu Verwechslungen im Rechtsverkehr führen, da hiergegen Dritte bei teilweiser Namensübereinstimmung nach §§ 14 MarkenG, 30, 37 HGB oder 16 UWG rechtlich vorgehen könnten.¹⁶⁹ Der Stifter ist in der Wahl des Namens im Übrigen grundsätzlich frei. In der Praxis wird sich der Stifter frei nach dem Motto »Tue Gutes und rede drüber« durch den Namen der Stiftung jedoch häufig selbst ein »Denkmal« setzen wollen,¹⁷⁰ indem er seinen eigenen Namen im Namen der Stiftung verewigt (etwa: »Moritz-Felix-Stiftung«). Häufig anzutreffen sind auch Angaben zum Stiftungszweck im Namen (etwa: »Stiftung zur Förderung des Fußballnachwuchses des FC Herne West«). Gebräuchlich ist zudem auch die Kombination des Namens des Stifters mit dem Stiftungszweck (etwa: »Ferris Bueller Stiftung zur Unterstützung der Jugendarbeit des SV Kamen«).¹⁷¹ Die Aufnahme der **Rechtsformbezeichnung »Stiftung«** ist gesetzlich zurzeit noch nicht vorgeschrieben, aber in der Praxis allein schon zur Vermeidung von Verwechslungen in jedem Fall empfehlenswert.¹⁷² Diese Rechtslage ändert sich mit Inkrafttreten des Stiftungsregisters zum 01.01.2026. Nach Eintragung in das Stif-

163 Der Stifterwille bleibt auch hier von zentraler Bedeutung; dessen Maßgeblichkeit bleibt der oberste Grundsatz des Stiftungsrechts (so zu Recht *Wächter*, BB 2017, 2631). Vgl. auch BVerfG NJW 1978, 581.

164 Vgl. den anschaulichen Beispielsfall OLG Düsseldorf, FGPrax 2019, 34 zu der Formulierung »A soll mein Testamentsvollstrecker werden, Vertreter B. Dafür bekommen sie 5 %. Ich wünsche eine Stiftung zu Gunsten X1, Stadt 1. C soll unentgeltliches lebenslanges Wohnrecht erhalten. Die X2 der Stadt 2 erhält 20.000,- Euro«: Es sei »anzunehmen, dass der Testamentsvollstrecker auch ohne ausdrückliche Anordnung des Erblassers zur Mitwirkung an der für die Anerkennung erforderlichen Satzungsgestaltung berechtigt und verpflichtet ist; weder vom Testamentsvollstrecker, noch von der Stiftungsbehörde geheilt werden können aber das Fehlen eines Stiftungszwecks sowie das Fehlen von Angaben zur Vermögensausstattung, diese sind höchstpersönlicher Ausdruck des Stifterwillens und im Hinblick auf § 81 S. 2 BGB wie auch § 2065 Abs. 2 BGB diesem selbst vorbehalten.«.

165 Hierzu eingehend *Wächter*, BB 2017, 2631; weitreichend OLG München, ZEV 2017, 634, wonach die Begünstigung »wohlthätiger Institutionen« ausreichend sei, was nicht zuletzt im Hinblick auf das Höchstpersönlichkeitserfordernis, § 2065 BGB, problematisch ist. Zu diesem Kriterium ebenfalls KG, ErbR 2016, 331.

166 Eingehend zum Sitz der Stiftung und zur Sitzverlegung *Mecking*, ZSt 2004, 199; *Bockkamp/Tesfaiesus*, ZSt 2008, 128.

167 *Grüneberg/Heinrichs*, § 81 Rn. 5.

168 *Grüneberg/Heinrichs*, § 81 Rn. 5.

169 *Ebersbach*, S. 74.

170 *Zimmermann*, NJW 2011, 2931, 2934.

171 Vgl. *Langenfeld*, ZEV 2002, 482.

172 *Wächter*, S. 24.

tungsrechtsregister hat die Stiftung zwingend ihren Namen mit dem **Zusatz »eingetragene Stiftung«** oder der angefügten Abkürzung »e.S.« zu führen. Eine Verbrauchsstiftung hat ihrem Namen den **Zusatz »eingetragene Verbrauchsstiftung«** oder die Abkürzung »e. VS.« anzufügen (§ 83c BGB).¹⁷³

Auch in der **Wahl des Sitzes** ist der Stifter grundsätzlich frei. Der Sitz muss nach h.M. einen **gewissen Bezug zur Stiftungstätigkeit** aufweisen (Belegenheitsort des Stiftungsvermögens, Ansässigkeit der Stiftungsorgane etc.).¹⁷⁴ An den Ort des Stiftungssitzes sind **wichtige Rechtsfolgen** geknüpft. Hiernach bestimmt sich etwa, welche Landesbehörde für die Durchführung des Anerkennungsverfahrens zuständig ist, § 82 BGB. Gleichzeitig richtet sich hiernach das anwendbare Landesstiftungsgesetz und der Gerichtsstand (§ 17 ZPO).¹⁷⁵

Der Sitz der Stiftung ist regelmäßig auch, aber nicht zwingend der Ort der Verwaltung.¹⁷⁶ Der Verwaltungssitz als der Ort, an dem schwerpunktmäßig die Geschäftsführungsorgane der Stiftung tätig sind, muss **zwingend im Inland** liegen. Dieses aus aufsichtsrechtlichen Gründen in § 83a BGB normierte Gebot verstößt nach Meinung des Gesetzgebers nicht gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49, 54 AEUV.¹⁷⁷ Sollten die zuständigen Stiftungsorgane die Verwaltung der Stiftung ins Ausland verlegen, hat dies nicht automatisch die Auflösung oder Aufhebung der Stiftung zur Folge. Nur wenn es der nach Landesrecht zuständigen Behörde mit den ihr zur Verfügung stehenden aufsichtsrechtlichen Mitteln nicht gelingen sollte, die Stiftungsorgane zu einer Rückverlegung der Verwaltung ins Inland zu bewegen, droht als **ultima ratio** die **Aufhebung der Stiftung** nach § 87a Abs. 2 Nr. 3 BGB.¹⁷⁸

2. Zweck

a) Allgemeine Erwägungen

Von essentieller Bedeutung für die Errichtung wie die hierauf folgende »tägliche Arbeit« der Stiftung ist der vom Stifter festgelegte Stiftungszweck. Dieser bildet die **Leitlinie der Stiftungstätigkeit für die Dauer ihres gesamten Lebens**.¹⁷⁹ Er verkörpert »die Seele« und »das Herzstück« der Stiftung.¹⁸⁰ Seine Manifestation in der Stiftungssatzung ist nach Anerkennung der Stiftung der Disposition des Stifters und grundsätzlich auch dem Zugriff der Stiftungsorgane entzogen (§ 87 BGB).¹⁸¹

Eine Stiftung kann entsprechend § 82 Satz 1 BGB, sofern der Zweck auf Dauer angelegt ist, bis zur Grenze der Gemeinwohlgefährdung¹⁸² grundsätzlich jeden beliebigen gemeinnützigen oder privaten Zweck verfolgen (**Grundsatz der Gemeinwohlkonformität**, auch: Prinzip der Neutralität des Stiftungszweckes).¹⁸³ Bei der Prüfung der Gemeinwohlgefährdung sind die durch § 138 BGB gezogenen Grenzen zu beachten. Über diese Vorschrift wirkt das im Grundgesetz verkörperte Wertesystem in das Privatrecht hinein.¹⁸⁴ Eine Gefährdung des Gemeinwohls liegt dementsprechend vor, wenn

173 Bestandsstiftungen sind zwar nicht verpflichtet, ihre Satzung hinsichtlich des Namens anzupassen. Beim Auftreten im Rechtsverkehr sind sie jedoch gezwungen, ihrem Namen einen entsprechenden Rechtsformzusatz beizufügen; vgl. dazu *Schmitt*, notar 2023, 31, 37.

174 Münchner Komm/Reuter, § 81 Rn. 24.

175 Grüneberg/Heinrichs, § 81 Rn. 6.

176 Vgl. auch § 80 S. 3 BGB a.F.

177 Vgl. BT-Drucks. 19/28173, 53; so auch *Werner*, ErbR 2021, 482, 483; a. A. dagegen *Schwalm*, NotBZ 2022, 81, 88.

178 Vgl. dazu BT-Drucks. 19/28173, 53.

179 Vgl. Staudinger/Hüttemann/Rawert, § 80 Rn. 10; Münchner Komm/Reuter, § 80 Rn. 1; *Turner*, ZEV 1995, 208.

180 Bamberger/Roth/Backert, § 80 Rn. 4; *Schaubhoff/Mehren*, NJW 2021, 2993, 2996.

181 Staudinger/Hüttemann/Rawert, vor §§ 80 ff. Rn. 6.

182 Die Frage der Gemeinwohlkonformität ist streng von derjenigen der Gemeinnützigkeit zu trennen; letztere ist nur für das Steuerrecht relevant; vgl. Rdn. 210 ff.

183 Bamberger/Roth/Schwarz/Backert, § 80 Rn. 5.

184 *Wochner*, MittRhNotK 1994, 89, 91.

die Verfolgung des Stiftungszwecks die Rechte anderer, die verfassungsmäßige Ordnung¹⁸⁵ oder die guten Sitten (str.) verletzt.¹⁸⁶ Eine Stiftung ist nicht schon dann mit dem Gemeinwohl unverträglich, wenn ihre Zwecke unvernünftig sind, die Verselbständigung eines Stiftungsvermögens zur Zweckerfüllung nicht erforderlich ist oder das Stiftungsgeschäft keine dem Satzungszweck entsprechende Organisation vorsieht.¹⁸⁷ Durch das Prinzip der Neutralität des Stiftungszwecks werden vielmehr **nur ganz evident »unerwünschte« Stiftungszwecke ausscheiden**. Denkbar sind etwa Stiftungen mit einem gewaltbereiten rechts- oder linksradikalen Hintergrund oder solche, deren Zweck die Verunglimpfung dritter Personen(gruppen) – etwa xenophob oder rassistisch motivierte Ziele – beinhaltet. Zu denken ist in diesem Zusammenhang auch an Verstöße gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG. Die Bevorzugung männlicher Abkömmlinge vor weiblichen Abkömmlingen soll nach einer älteren Auffassung des Bundesgerichtshofes¹⁸⁸ zwar grundsätzlich keinen solchen Verstoß darstellen. Ob diese Entscheidung vor dem Hintergrund der – für das Stiftungsrecht umstrittenen – Geltung des AGG heute noch Bestand haben kann, darf indes bezweifelt werden.¹⁸⁹

- 64 Unklar ist überdies, ob auch sog. »Stiftungen für den Stifter« (also von Stiftungen, bei denen der Stifter Begünstigter ist)¹⁹⁰ und sog. »Selbstzweckstiftungen« oder »Eigenstiftungen«¹⁹¹, d.h. von Stiftungen, deren alleiniger Zweck die Erhaltung – wenn nicht gar der Mehrung – des Stiftungsvermögens ist,¹⁹² anerkennungsfähig sind.¹⁹³ Nach hier vertretener Auffassung haben beide Arten von Stiftungen nur dann einen Anspruch auf Anerkennung, wenn sich ihr Zweck nicht ausschließlich in der Begünstigung des Stifters bzw. der Erhaltung des Stiftungsvermögens erschöpft.¹⁹⁴

185 Grüneberg/*Ellenberger*, § 80 Rn. 6.

186 Grüneberg/*Ellenberger*, § 87 BGB Rn. 1 m.w.N. Eine offenbar engere Auslegung vertritt demgegenüber das Bundesverwaltungsgericht (BVerwGE 106, 177: »Republikanerstiftung«), wonach auch schon solche Stiftungszwecke, die sich »an der Grenze der Rechtswidrigkeit bewegen und diese jederzeit überschreiten können«, der Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig entgegen stehen (vgl. hierzu Hopt/*Reuter/Reuter*, S. 144; *Muscheler*, NJW 2003, 3161, 3164; *Meyn/Richter/Koss/Meyn*, Rn. 137; *Burgard*, S. 123).

187 *Wochner*, MittRhNotK 1994, 89, 99.

188 BGHZ 70, 313, 325 f., wobei der BGH ausdrücklich offenließ, ob bei einem generellen Ausschluss aller weiblichen zugunsten aller männlichen Abkömmlinge anders zu entscheiden wäre.

189 Zur Frage der Anwendbarkeit des AGG (§§ 19–21) auf die Vergabe von Stiftungsmitteln s. *Oetker*, FS Eckert, 2008, S. 617, 631; *Reuter*, FS Adomeit, 2008, S. 595, 604. Überdies könnte indes gefragt werden, ob auch die Organverfassung der Stiftung den Vorgaben des AGG bzw. Art. 3 GG bzw. Art. 14 EMRK genügen muss (etwa: »In den Vorstand können nur männliche Familienangehörige mit einem Alter von mindestens 65 Jahren und einer kaufmännischen Ausbildung aufgenommen werden.«); vgl. aber OLG Hamm v. 05.06.2012 – 10 U 109/11 (n.v.): »Der vorstehend vom Senat geteilten Auslegung, wonach die in der Fideikommissurkunde niedergelegten Regeln der männlichen Primogenitur unabhängig vom Zustandekommen und Bestand der Fideikommission jedenfalls für die Vorstandsbesetzung der M Familienstiftung gelten sollten, steht nicht entgegen, dass damit eine gesetz- oder gar verfassungswidrige Regelung Bestand hätte; insb. verstößt die vom Stifter bei der Besetzung des Vorstandes der Familienstiftung vorgesehene Bevorzugung männlicher Abkömmlinge oder der jeweils älteren Geschwister nicht gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 3 GG) oder das Diskriminierungsverbot in Art. 14 EMRK.«.

190 *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, vor § 80 Rn. 9.

191 *Soergel/Neuhoff*, vor § 80 Rn. 8, 70; *Münchener Komm/Reuter*, vor § 80 BGB, Rn. 52; *Schlüter*, 327, 330; *K. Schmidt*, DB 1987, 261; relativierend allerdings *Seifart/von Campenhausen/Hof*, § 7 Rn. 58; eine andere Herleitung verwenden *Schiffer/Pruns*, ZStV 2012, 1.

192 *Reuter* NZG 2005, 649; *Hüttemann*, ZHR 167 (2003), 35, 38; vgl. aber auch *Burgard*, NZG 2002, 697, 700.

193 *Münchener Komm/Reuter*, vor § 80 BGB, Rn. 7; *Soergel/Neuhoff*, vor § 80 BGB Rn. 70; a.A.: *Seifart/von Campenhausen/Hof*, § 8 Rn. 57.

194 Vgl. auch § 58 Nr. 6 AO (hierzu Rdn. 97, 231); *Lange*, ZStV 2022, 167.

Neben der Frage der Anerkennungsfähigkeit der Stiftung ist der Stiftungszweck jedoch auch noch für einen weiteren Aspekt relevant. So möchte, wie erläutert,¹⁹⁵ die ganz überwiegende Anzahl der Stifter eine »**gemeinnützige**« Stiftung i.S.d. §§ 51 ff. AO errichten, um in den Genuss der hiermit verbundenen steuerlichen Privilegierungen zu kommen.¹⁹⁶ Die Gewährung der steuerlichen Vergünstigungen hängt jedoch ganz maßgeblich von der Formulierung des Stiftungszwecks in der Stiftungssatzung ab. So ist es zwar bei einer Stiftung von Todes wegen denkbar, dass der Stifter den zu verfolgenden Zweck nur »in groben Zügen« festlegt, die konkrete Ausgestaltung der Stiftungssatzung hingegen dem Testamentsvollstrecker – ggf. ergänzt um eine Vollmacht zu dessen Gunsten, mit Hilfe derer er auch schon vor der Erteilung des Testamentsvollstreckerzeugnisses handlungsfähig ist¹⁹⁷ – überlässt. Dieser kann dann den in der Satzung festzulegenden Stiftungszweck in bestimmten Grenzen dergestalt formulieren, dass die Stiftung von der Finanzverwaltung als gemeinnützig anerkannt wird. Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Festlegung des konkreten Stiftungszwecks ureigenste Verpflichtung des Stifters ist und damit eine grenzenlose Freiheit des Testamentsvollstreckers zur Formulierung von Stiftungszwecken nach eigenem Ermessen nicht zu vereinbaren ist.¹⁹⁸ Der **Stifter** ist dementsprechend dazu anzuhalten, **selbst** die von der Stiftung angestrebten **Zwecke festzulegen**.¹⁹⁹ Dem Testamentsvollstrecker sollte lediglich für den Fall, dass nach dem Tod des Stifters im Zusammenhang mit der Gründung der Stiftung Einwände der Anerkennungs- und/oder Finanzbehörde bestehen, eine beschränkte Änderungs- und Anpassungsbefugnis in Bezug auf die endgültige Fassung der Satzung zugebilligt werden.²⁰⁰ Es empfiehlt sich allerdings nicht, den Stiftungszweck und die Art seiner Verwirklichung so eng zu fassen, dass spätere Anpassungen an veränderte Verhältnisse ausgeschlossen sind.²⁰¹ Es sollten vielmehr möglichst **weitgefasste Stiftungszwecke** gewählt werden. Hierbei können auch **mehrere Ziele** festgelegt werden, wobei der Stifter in der Satzung eine Reihenfolge vorgeben kann, an die die Stiftungsorgane gebunden sind.²⁰² Aus der stiftungstypischen Verknüpfung von Zweck und Vermögen folgt indes, dass als Stiftungszwecke nur solche Zwecke in Betracht kommen, die sich durch die Nutzung des Stiftungsvermögens verwirklichen lassen.²⁰³ Die geplante oder zu erwartende Vermögensausstattung der Stiftung ist daher schon bei der Formulierung der Stiftungszwecke, die es zu erfüllen gilt, zu berücksichtigen. Einerseits muss der Stiftungszweck flexibel genug formuliert sein, um den Stiftungsorganen die **notwendige Handlungsfreiheit** zu gewähren. Andererseits muss der Stiftungszweck so genau festgelegt sein, dass er eindeutig ist (**Bestimmtheitsanfordernis**) und zukünftige unklare Rechtsverhält-

195 Vgl. Rdn. 2, 8 ff.

196 Zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland vgl. *Zimmermann*, NJW 2013, 3557, 3562; *ders.*, NJW 2011, 2931, 2936; *Naumann zu Grünberg*, ZEV 2012, 569 und FG Düsseldorf v. 14.01.2013 – 11 K 2439/10 E (n.v.); in concreto zu einer liechtensteinischen Stiftung FG Düsseldorf ZEV 2014, 381. Vgl. hierzu auch BGH NJW 2015, 623 und zuvor OLG Koblenz, ZEV 2014, 361: Auskunftsanspruch des Pflichtteilsberechtigten über ein von einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht gehaltenes Nachlassvermögen. Zur Geltendmachung des ordre public-Vorbehaltes bei einer liechtensteinischen Stiftung, deren Hauptzweck die Begehung der Steuerhinterziehung war FG Düsseldorf, DStRE 2018, 9 und FG Köln, ErbStB 2019, 160.

197 Zutreffend *Wachter*, BB 2017, 2631.

198 Zur grundsätzlichen Zulässigkeit einer Testamentsvollstreckung bei der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen vgl. Rdn. 154 ff.

199 OLG München, ZEV 2014, 605; instruktiv hierzu OLG München, ZEV 2017, 634: »Der wirksamen Einsetzung einer (noch zu errichtenden) rechtsfähigen Stiftung als Erbin steht nicht entgegen, dass weder die Stiftung als solche noch die Stiftungssatzung in der Testamentsurkunde selbst wörtlich niedergelegt wurden. Für die Feststellung der bedachten Stiftung wie auch des Zwecks der Stiftung finden die allgemeinen Grundsätze der erläuternden Auslegung Anwendung.« Vgl. hierzu eingehend *Wachter*, BB 2017, 2631. Großzügig auch OLG Düsseldorf, FGPrax 2019, 34: »Der organisationsrechtliche Teil der Stiftung von Todes wegen ist im Testament zwar nur rudimentär, jedoch genügend enthalten«.

200 Vgl. Rdn. 153 ff.

201 *Wochner*, MittRhNotK 1994, 89, 102.

202 *Wachter*, 25; Münchner Komm/Reuter, § 81 BGB Rn. 28.

203 Vgl. auch BT-Drucks. 19/28173, 46.

nisse verhindert. Wie erläutert,²⁰⁴ ist an dieser Stelle schließlich noch zu berücksichtigen, dass zur Erlangung der Gemeinnützigkeit die in der **Mustersatzung** der Anlage I zu § 60 AO vorgesehenen Formulierungen zum Stiftungszweck zwingend zu übernehmen sind.²⁰⁵ Im Gemeinnützigkeitsrecht wird zwischen dem gemeinnützigen Zweck, der in § 52 Abs. 2 AO definiert ist, und der Art und Weise der Zweckverwirklichung unterschieden, die nach § 60 Abs. 1 AO genauer festgelegt werden muss. Ist der Zweck einer Stiftung hinreichend bestimmt, so ist die Errichtung einer **unselbstständigen** Stiftung aufgrund letztwilliger Verfügung auch in der Weise möglich, dass der Erblasser einem Dritten (hier: Testamentsvollstreckerin) die Auswahl des Stiftungsträgers und die inhaltliche Fassung der Stiftungssatzung überlässt.²⁰⁶

- 66 In diesem steuerlichen Kontext ist zudem zu beachten, dass, soll der Stiftungszweck bei einer gemeinnützigen Stiftung ganz oder teilweise durch **Hilfspersonen** i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO erfüllt werden, dies vorsorglich auch in der Satzung zum Ausdruck kommen sollte. Gleiches gilt, wenn die Stiftung (auch) als **Förderkörperschaft**²⁰⁷ i.S.d. § 58 Nr. 1 AO tätig werden soll.²⁰⁸

b) Familienstiftung

- 67 Das **Steuerrecht definiert** in § 15 Abs. 2 AStG **Familienstiftungen** als Stiftungen, »bei denen der Stifter, seine Angehörigen und der Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte anspruchsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.«²⁰⁹
- 68 Eine einheitliche **zivilrechtliche Definition** des Begriffes der »Familienstiftung« **existiert jedoch nicht**.²¹⁰ So wird etwa der Kreis der Begünstigten, der die Familienstiftung kennzeichnet, unterschiedlich definiert. Die Abgrenzungsansätze reichen hier von der Person des Stifters und seinen in gerader Linie Verwandten bis hin zu mehreren Familien i.S.d. weite(re)n Definition der Familie in § 15 AO. Überdies wird auch die Art und Weise der Familienbegünstigung uneinheitlich aufgefasst. So wird in den stiftungsrechtlichen (zivilrechtlichen) Definitionen auch eine immaterielle Begünstigung als ausreichend angesehen, im Steuerrecht hingegen ausdrücklich ein materieller Vorteil gefordert.²¹¹

204 Vgl. Rdn. 8, 100, 140, 213 ff.

205 *Gollan*, ErbR 2016, 294; Beck'sches Formularhandbuch *Erbrecht/Mutter*, 1. Aufl. (2007), H.I. 3, Anm. 9.

206 OLG München, ZEV 2014, 605 (Testamentsvollstreckung mit Auflage).

207 Vgl. zur Versagung der Befreiung von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer bei einer Förderkörperschaft wegen Verstoßes der tatsächlichen Geschäftsführung gegen Satzungsbestimmungen BFH npoR 2015, 141. Zu beachten (und bedauerlich) ist, dass das Gericht dabei die für die Praxis bedeutsame Frage, ob die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke der Empfängerkörperschaft mit denen der Förderkörperschaft *vollständig* übereinstimmen müssen, ausdrücklich offen gelassen hat (vgl. hierzu die Vorinstanz FG Hessen, npoR 2012, 152).

208 Formulierungsvorschlag etwa von Hoffmann-Becking/Rawert/Rawert, *Stiftungen*, 26. Anm. 6: »Die Stiftung darf sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben Hilfspersonen i.S.d. Abgabenordnung bedienen. Sie darf ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zur Verfügung stellen oder Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts beschaffen.«.

209 Zu den steuerrechtlichen Besonderheiten der Familienstiftung vgl. im Übrigen Rdn. 223 ff. und *Schneider*, UVR 2018, 285. Zu dem Begriff und den steuerrechtlichen Besonderheiten bei unselbstständigen Familienstiftungen vgl. auch *Theuffel-Werhahn*, ZEV 2014, 14; zu den unselbstständigen Stiftungen als Familienstiftung allgemein *Hübner/Currlé/Schenk*, DStR 2013, 1966.

210 Wobei zu bemerken ist, dass die allgemeine Zulässigkeit der Familienstiftung heute außer Frage steht; vgl. die Darstellung des Meinungsstands bei *Wochner*, MittRhNotK 1994, 89, 92; vgl. allgemein Hopt/Reuter/Kronke, S. 159, 160. Allgemein zu dieser »modernen Form des Familienfideikommisses« *Burgard*, npoR 2019, 106.

211 Vgl. eingehend *Schiffer*, DStR 2005, 508, 510 ff.

Vorliegend werden als »Familienstiftungen« im zivilrechtlichen Sinne selbständige oder unselbständige Stiftungen verstanden, die wesentlich, vorwiegend oder ausschließlich dem Interesse der Mitglieder einzelner oder mehrerer Familien dienen²¹² (**Abgrenzung nach den Destinatären**).²¹³ Der Umfang der Versorgung der Familie reicht von regelmäßigen Zahlungen an die betreffenden Familienmitglieder bis zur Unterstützung »nur« bei der Ausbildung und in Notlagen. Die Familienstiftung verfolgt damit offensichtlich **ausschließlich private und keine öffentlichen**²¹⁴ Zwecke i.S.d. Stiftungsgesetze. Sie ist der »Prototyp« der privatnützigen Stiftung.²¹⁵ 69

Die **Motive für die Gründung einer Familienstiftung** sind vielfältig:²¹⁶ häufig soll das Familienvermögen durch Einbringung in die Familienstiftung vor zukünftiger Zersplitterung durch Erbteilungen bewahrt werden.²¹⁷ In zahlreichen Fällen wird diese Gestaltungsart auch zur Erhaltung von Familienunternehmen gewählt.²¹⁸ Durch die Familienstiftung bleibt dem Stifter schließlich die Möglichkeit erhalten, auch nach seinem Tode dynastisch über mehrere Generationen hinweg Einflüsse auf die Geschicke seines Vermögens in Form der Stiftung zu nehmen und Bestimmungen zur Verwendung des Stiftungsvermögens bzw. zur Führung des Unternehmens zu treffen. Er kann dementsprechend sicherstellen, dass einerseits insbesondere größere Vermögen – die z.B. (denkmalgeschützte) Immobilien, Kunstschatze o.ä. umfassen – zusammengehalten und andererseits Familie/n versorgt werden, indem die Substanz des Familienvermögens den einzelnen Familienmitgliedern entzogen und die Erträge der Familie dauerhaft zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden.²¹⁹ 70

Sofern sich der Stifter vor diesem Hintergrund für eine Familienstiftung entscheidet, sollte der Notar mit ihm die Frage erörtern, ob neben dem Stiftungsvorstand als gesetzlichem Vertreter ein **Familienrat** als Kuratorium installiert werden soll. Diesem können kontrollierende und/oder entscheidende Kompetenzen zugesprochen werden. 71

Für die **bereits existierende Familienstiftung** ist überdies zu beachten, dass diese zwar grundsätzlich wie andere Stiftungen auch der staatlichen Stiftungsaufsicht unterliegen. Die staatliche Kontrolle wird für diesen besonderen Typus der Stiftung jedoch zum Teil landesrechtlich eingeschränkt,²²⁰ weil nach der Vorstellung des Gesetzgebers das Eigeninteresse der Familien die Erfüllung des Stiftungszweckes sicherstellen soll.²²¹ Auch dies sollte bei der Abfassung der Stiftungsverfassung – und insbesondere der Befugnisse des Familienrates – berücksichtigt werden. 72

212 Nach Ansicht des BFH (BFH BSStBl. 1998 II, 114 ff.) dient eine Stiftung dann wesentlich dem Interesse einer Familie oder bestimmter Familien, wenn nach der Satzung und gegebenenfalls nach dem Stiftungsgeschäft ihr Wesen darin besteht, es den Familien zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten (vgl. eingehend *Nitz*, BWNotZ 2004, 153, 154) Zwecken zugänglich ist, zu nutzen und die Stiftungserträge an sich zu ziehen.

213 *Soergel/Neuhoff*, vor § 80 Rn. 57.

214 Zur Klarstellung: Während die privatnützige Stiftung einem nur durch konkrete Merkmale begrenzten Personenkreis (z.B. der Familie [Familienstiftung], Vereinsmitgliedern oder Betriebsangehörigen) zugute kommt, wird durch die öffentliche Stiftung die Allgemeinheit begünstigt. Als Zwecke öffentlicher Stiftungen gelten insbesondere die Förderung von Religion, Wissenschaft, Forschung, Bildung, Unterricht, Erziehung, Kunst, Denkmalpflege, Heimatschutz, Sport, Wohltätigkeit und andere dem Gemeinwohl dienende Zwecke. Die öffentliche Stiftung ist jedoch nicht zu verwechseln mit der gemeinnützigen Stiftung nach §§ 51 ff. AO, vgl. Rdn. 53 ff.

215 So anschaulich Anwaltshandbuch ErbR/*Feick*, § 38 Rn. 9.

216 Die Familienstiftung als »selbstorganisierte generationsübergreifende Ausbildungsversicherung größeren Stils«: *Tielmann*, NJW 2013, 2394; vgl. hierzu allgemein *von Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, 168.

217 *Wochner*, MittRhNotK 1994, 89, 91.

218 Vgl. *Hennerkes/Schiffer*, DB 1986, 2217 und eingehend *Stolte*, notar 2015, 311.

219 *Meyer zu Droste*, S. 4 f.

220 Vgl. z.B. § 21 Abs. 2 HessStiftG; §§ 14 Abs. 2, 27 Abs. 2 MecklVorPStiftG; § 10 Abs. 2 NdsStiftG, welche die Aufsicht auf die Kontrolle beschränken, ob Bestand und Betätigung der Stiftung nicht öffentlichen Zwecken zuwiderläuft.

221 *Tielmann*, NJW 2013, 2394, 2394.

- 73 Besonders attraktiv kann sich die Möglichkeit der Gründung von **Verbrauchsstiftungen**²²² auf die Gestaltung von Familienstiftungen auswirken. So ist es beispielsweise möglich, die Familienstiftung für die Dauer von weniger als 30 Jahren zu errichten, hierbei gerade bei mittleren Vermögen auch das Stiftungsvermögen sukzessive für den Stiftungszweck aufzubrechen und damit gleichzeitig der Erbsatzbesteuerung der Stiftung 30 Jahre nach ihrer Anerkennung zu entgehen.²²³ Mit der gesetzlichen Anerkennung der Verbrauchsstiftung dürfte diese in Form der Familienstiftung auch als Vorerbe eingesetzt werden können.²²⁴ Sie kann bei mehreren Stiftern auch dazu beitragen, eine Verteilung des auf verschiedene Familienstämme bei Auflösung zu verwirklichen. Erbschaftsteuerlich hat dies den Vorteil der Anrechenbarkeit der von der Stiftung entrichteten Erbschaftsteuer auf die vom Nacherben zu entrichtende Erbschaftsteuer.²²⁵

c) Unternehmensbezogene Stiftungen

- 74 Auch der Begriff der – mittlerweile von der ganz h.M. als unproblematisch zulässig angesehenen²²⁶ – »**unternehmensbezogenen Stiftung**« bedarf zunächst einer Klärung, da hierunter häufig verschiedene Stiftungsformen zusammengefasst werden.²²⁷ Differenziert werden sollte hier zunächst zwischen der **Unternehmensträgerstiftung**, bei der die in Rede stehende Stiftung entweder selbst ein Unternehmen als ins Handelsregister einzutragender Einzelkaufmann²²⁸ oder als persönlich haftende Gesellschafterin einer Personenhandelsgesellschaft betreibt, und der **Beteiligungsträgerstiftung**, bei der die Stiftung als Allein- oder Mitgesellschafter an einer auf den Betrieb eines Unternehmens gerichteten Kapitalgesellschaft beteiligt ist.²²⁹ Die Stiftung als Gesellschafterin einer Personenhandelsgesellschaft wird meist in der Form der Stiftung & Co. KG gewählt.²³⁰ Übt die Stiftung unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf ein oder mehrere Beteiligungsunternehmen aus, kann sie als Holdingstiftung **herrschendes Konzernunternehmen** i.S.d. §§ 17, 18 AktG sein.²³¹ Die Unternehmensträgerstiftung kann für Nachfolgegestaltungen in verschiedenen Variationen interessant sein. Das Stiftungsvermögen kann z.B. für vom Stifter gewählte Zwecke verwendet werden, die Stiftung kann zudem als Familientreuhänder²³² oder auch als Führungsinstrument für das Unternehmen dienen. Dabei können die genannten Aufgaben im Einzelfall auch miteinander kombiniert werden. Beiden Erscheinungsformen der Verbindung von Stiftung und Unternehmen ist gemeinsam, dass das Vermögen der Stiftung – direkt oder indirekt – in einem Unternehmen gebündelt ist.

222 Vgl. eingehend Rdn. 17, 73, 102.

223 *Tielmann*, NJW 2013, 2394, 2938.

224 Vgl. Rdn. 160 ff.

225 Zu dem gesamten Komplex vgl. eingehend *Tielmann*, NJW 2013, 2394, 2939.

226 Zum Meinungsstand vgl. etwa *Ihle*, RNotZ 2009, 557, 573 m.w.N.

227 Die Terminologie ist in der Literatur uneinheitlich: vgl. etwa *Berndt/Götz*, Rn. 1682.

228 Beck'sches Notarhandbuch/*Bengel/Reimann*, S. 874.

229 *Brandmüller/Klinger*, S. 109 ff.

230 Hierzu eingehend *Ihle*, RNotZ 2009, 621, 636. Man verspricht sich von ihr neben haftungsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorteilen eine optimale Unternehmensführung, Sicherung der haftungsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorteile, eine optimale Unternehmensführung, Sicherung der Unternehmenskontinuität und Unternehmensnachfolge, Mitbestimmungs- und Publizitätsfreiheit (*Hermerkes/Binz/Sorg*, DB 1986, 2269, 2271; *Verstl*, DStR 1997, 674; kritisch *K. Schmidt*, DB 1987, 261; *Rawert*, ZEV 1999, 294, 295).

231 *Muscheler*, ErbR 2008, 134, 140; *Kohl*, NJW 1922, 1922, 1923.

232 Ist eine Stiftung als Familientreuhänder eingesetzt, soll sie vorrangig dafür Sorge tragen, dass bei einer Unternehmensbeteiligung die Beteiligungsrechte i.S.d. Stiftern/der Familie ausgeübt werden und dass die Beteiligung der Familie erhalten bleibt. In einem solchen Fall erhalten die Familienmitglieder regelmäßig keinen Zugriff auf die in der Beteiligung enthaltene Unternehmenssubstanz. Als Destinatäre der Stiftung kommen sie aber in den Genuss der Unternehmenserträge. Als Hauptfall des Einsatzes einer Stiftung als Führungsinstrument ist der der Stiftung & Co. KG zu nennen. Nach Schätzungen existieren in Deutschland über 100 Stiftung & Co. KGs: Anwaltshandbuch ErbR/*Feick*, § 38 Rn. 32, Fn. 56.

- Die **Unternehmensträgerstiftung** hat sich in der **Praxis nicht durchsetzen** können.²³³ Die starre Bindung an den Stifterwillen, die Schwerfälligkeit der Entscheidungsprozesse, die Vertretungsregelung und Schwierigkeiten bei der Kapitalbeschaffung sind nur einzelne Gesichtspunkte, die gegen die Stiftung »als Unternehmer« sprechen.²³⁴ 75
- Die folgenden Ausführungen beziehen sich dementsprechend in erster Linie auf die **Beteiligungsträgerstiftung**. 76
- Diese kann auch als gemeinnützige Stiftung gegründet werden, sofern mit den Erträgen aus der Unternehmensbeteiligung gemeinnützige Ziele i.S.d. AO verfolgt werden. Es gelten in diesem Fall die allgemeinen Erwägungen entsprechend.²³⁵ 77
- Sofern sich der Stifter für eine Beteiligungsträgerstiftung entscheidet und erreichen möchte, dass die etwa an einer GmbH beteiligte Stiftung auf Dauer die Geschicke der GmbH leitet,²³⁶ sind entsprechende **gesellschaftsrechtliche Vorkehrungen** zu treffen. Dies kann bei einer geringen Kapitalbeteiligung der Stiftung etwa durch die Einräumung von Mehrstimmrechten oder Sperrminoritäten erreicht werden. Daneben können unter bestimmten Bedingungen flankierend Vinkulierungsklauseln und Einziehungsbefugnisse eingeräumt werden. 78
- Wegen des weitgehenden Rückzugs der Stiftungsaufsicht aus der Überwachung privatnütziger Stiftungen²³⁷ sollte zudem der Frage der **Kompetenzen eines etwaigen Kuratoriums** im Verhältnis zum Vorstand der Stiftung besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. 79
- Zumeist dient die Unternehmensträgerstiftung in der notariellen Praxis nicht nur der Unternehmensnachfolge,²³⁸ indem sie die Erhaltung des Unternehmens und seines Kapitals sowie die Kontinuität der Unternehmensführung gewährleistet²³⁹ und einen Schutz des Familienunternehmens in seiner Gesamtheit vor Erbaueinandersetzungen sichert,²⁴⁰ sondern auch der **Versorgung der Familienmitglieder** (bei gleichzeitiger Verhinderung des Zugriffs der einzelnen Familienmitglieder auf die Unternehmenssubstanz).²⁴¹ 80
- Häufig** handelt es sich bei der **Beteiligungsträgerstiftung** damit um eine **Sonderform der Familienstiftung** (zu dem sog. Doppelstiftungsmodell vgl. Rdn. 85 ff.). Die sog. unternehmensverbundene Familienstiftung²⁴² ist dabei durch die Begünstigung der Stifterfamilie einerseits und die Verbindung zu einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen andererseits geprägt.²⁴³ Durch die Wahl dieser Stiftungsform kann der Eintritt von familienfremden Gesellschaftern verhindert und Liquiditätsprobleme des Unternehmens durch Abfindungsansprüche wegen des Ausscheidens von Gesellschaftern ausgeschlossen werden. In Bezug auf Pflichtteilsansprüche gelten jedoch auch hier die allgemeinen Erwägungen, die es zu beachten gilt.²⁴⁴ Eine weitere Variante ist es, die Stiftung nur als Kontrollorgan für das im Übrigen in seiner bisherigen Rechtsform weiter bestehende Unternehmen einzusetzen, 81

233 Kübler, Gesellschaftsrecht, S. 144.

234 Goerdeler, NJW 1992, 1487, 1489.

235 Zu den steuerlichen Besonderheiten eingehend Ihle, RNotZ 2009, 621, 622.

236 Sudhoff, Handbuch der Unternehmensnachfolge, S. 143 f.

237 Ihle, RNotZ 2009, 557, 566 m.w.N.

238 Die Erhaltung des Unternehmens als solches ist wegen des Verbotes der Selbstzweckstiftung (Zimmermann, NJW 2011, 2931, 2933) häufig nicht satzungsmäßiger (Haupt-)Zweck der Stiftung, sondern nur (Haupt-)Motiv des Stifters.

239 Flämig, DB 1978, Beil. 22, 1, 2.

240 Vgl. nur Hennerkes/Schiffer, BB 1992, 1940; Turner/Doppstadt, DStR 1996, 1448; Götz INF 1997, 619 und 652; App, NotBZ 1998, 49; Schiffer/v. Schubert, DB 2000, 437; Schwarz, BB 2001, 2381; Schiffer/v. Schubert, BB 2002, 265.

241 Vgl. Werner, ZEV 2006, 539, 541.

242 Vgl. hierzu von Oertzen/Reich, DStR 2019, 317.

243 Vgl. Hennerkes/Schiffer, DB 1995, 209.

244 Vgl. eingehend Rdn. 185 ff.

etwa dadurch, dass die Stiftung Mehrheitsgesellschafterin wird und auf diese Weise den Aufsichtsrat bestimmen kann, der Stiftungsvorstand geborener Vorstand der GmbH ist oder die Stiftung als Komplementär einer KG fungiert.²⁴⁵

- 82 Viele Stifter wählen diese Stiftungsform überdies,²⁴⁶ um ihren Stiftungswillen »in Ewigkeit« zu perpetuieren.²⁴⁷ Hier gelten insofern ähnliche Erwägungen wie für die Familienstiftung: Im Gegensatz zum »normalen« erbrechtlichen Instrumentarium etwa der Auflage oder Testamentsvollstreckung ist hier tatsächlich eine **generationenübergreifende Gestaltung** möglich.²⁴⁸ Diese »Versuchung« beinhaltet jedoch auch erhebliche Risiken:²⁴⁹ So kann eine zu enge Festlegung des Stifterwillens in Bezug auf die Art und Weise der Unternehmensfortführung zu schwerwiegenden Problemen in der Zukunft führen, wenn auf Grund anderer wirtschaftlicher Rahmenbedingungen – etwa wegen Einführung neuer disruptiver (Sprung-)Innovationen, Technologien oder Wirtschaftskrisen o.ä. – **Anpassungen** oder gar Veränderungen des Unternehmens erforderlich werden. Unternehmen sind häufig darauf angewiesen, schnell und flexibel auf Veränderungen des Marktes zu reagieren. Demgegenüber ist das Rechtsinstitut der Stiftung gerade auf Dauerhaftigkeit und Beständigkeit angelegt.²⁵⁰ Es sollte daher im Rahmen des rechtlich Zulässigen in der Stiftungssatzung klargestellt werden, dass den Stiftungsorganen eine Umwandlung des Beteiligungsunternehmens zur Anpassung an sich wandelnde wirtschaftliche Verhältnisse oder zur Kapitalbeschaffung gestattet ist.
- 83 **Schwierigkeiten** können sich zudem bei der **Auswahl der Personen für die Geschäftsführung** des Unternehmens ergeben, was häufig zu Problemen bei der konkreten sitzungsrechtlichen Nachfolgeplanung führt. Schließlich muss auch hier das »richtige« Personal für die Fortführung des Unternehmens gefunden werden. Das Tätigwerden zu Gunsten einer fremden Stiftung kann der Motivation eines externen Vorstandes abträglich sein.
- 84 Ein weiterer **Nachteil** der Unternehmensträgerstiftung ist ihre **eingeschränkte Möglichkeit der Eigenkapitalbeschaffung**.²⁵¹ Im Gegensatz zu Personen- und Kapitalgesellschaften kann sich die Stiftung über ihr Gründungskapital hinaus kein neues Eigenkapital von Mitgliedern beschaffen. Die Stiftung ist daher zur Stärkung ihrer Eigenkapitalbasis auf Zuwendungen von außen oder die Bildung von Rücklagen angewiesen. Der Beteiligungsgesellschaft einer Stiftung stehen demgegenüber alle Möglichkeiten der Unternehmensfinanzierung offen.²⁵² Überdies kann die Satzung nicht für alle Eventualitäten in der Zukunft umfassend Sorge tragen. Nachträgliche Satzungsänderungen sind regelmäßig nur unter sehr engen Voraussetzungen zulässig und bedürfen der staatlichen Genehmigung. Dies bedeutet eine (weitere) wirtschaftlich nicht unproblematische Inflexibilität.²⁵³

d) Exkurs: Die Doppelstiftung

- 85 In der Praxis findet sich in Gestalt der sog. Doppelstiftung vermehrt eine besondere Anwendungsvariante der unternehmensbezogenen Stiftung. Diese **kombiniert die Vorteile einer unternehmensbezogenen Stiftung mit den Steuervorteilen einer gemeinnützigen Stiftung**. Unter einer solchen

245 Rawert, ZEV 1999, 294; Hennerkes/Binz/Sorg, DB 1986, 2220.

246 Ihle, RNotZ 2009, 557, 558 geht davon aus, dass etwa 300 unternehmensverbundene Stiftungen existieren.

247 Ihle, RNotZ 2009, 557, 571, spricht hier anschaulich von einer »ewigen« Dauertestamentsvollstreckung bzw. einem »unsterblichen« Gesellschafter.

248 Wie erläutert sind den erbrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten einer zulässigen Nachlassbindung (etwa: Teilungsverbote, Vor- und Nacherbschaft, Aufschub des Anfalls von Vermächtnissen) zeitliche Grenzen gesetzt, vgl. etwa §§ 2044 Abs. 2, 2109, 2162 f. BGB.

249 Vgl. auch die eingehende Warnung bei Anwaltshandbuch ErbR/Feick, § 38 Rn. 18.

250 Ihle, RNotZ 2009, 557, 568.

251 Schifferl/von Schubert, DB 2000, 437, 440; Hennerkes/Schiffer, BB 1992, 1940, 1945.

252 Zum Ganzen Ihle, RNotZ 2009, 557, 568.

253 Anwaltshandbuch ErbR/Feick, § 38 Rn. 20.

Doppelstiftung wird gemeinhin ein Rechtsgebilde verstanden, bei dem eine **gemeinnützige Stiftung und eine (Familien-)Stiftung an einer (oder mehreren) Gesellschaft(en) beteiligt sind**.²⁵⁴

86 Ausgangspunkt für die Entstehung einer Doppelstiftung kann sein, dass der Stifter Anteile an einer Kapitalgesellschaft besitzt und diese möglichst steuersparend durch Stiftungen gehalten wissen will, ohne dass hiermit die vorgenannten unternehmerischen Nachteile verbunden sind. Die Grundidee ist, dass die Anteile an der Kapitalgesellschaft teilweise von einer gemeinnützigen Stiftung und teilweise von einer Familienstiftung gehalten werden. Zu diesem Zweck **überträgt der Stifter in einem ersten Schritt die Gesellschaftsanteile, die benötigt werden, um den Unterhalt der Familie zu sichern und die Vermögensbestandteile, die die Gemeinnützigkeit unter Umständen gefährden könnten, auf eine Familienstiftung**, die die unternehmerische Verantwortung für das Unternehmen dadurch übernimmt, dass das Stimmrecht für die von der gemeinnützigen Stiftung gehaltene Anteile ausgeschlossen wird. Sodann überträgt der Stifter in einem **zweiten Schritt alle ihm gehörenden Gesellschaftsanteile, die nicht benötigt werden, um den Unterhalt der Familie zu sichern, auf eine steuerbefreite, gemeinnützige Stiftung**. Dabei wird die gemeinnützige Stiftung, die regelmäßig keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt, gerade nicht mitunternehmerisch an der Gesellschaft beteiligt. In der Regel besteht zwischen den beiden Stiftungen eine weitgehende organisatorische und personelle Verflechtung. Da die Errichtung einer Doppelstiftung einer möglichst steueroptimierten Unternehmensnachfolge dienen soll, bleibt der Einfluss der Stifterfamilie auf die Doppelstiftung und ihre Unternehmensbeteiligungen erhalten. Allerdings ist mit Blick auf den Erhalt der Steuerbefreiung bei der gemeinnützigen Stiftung darauf zu achten, dass ihre Vorstände nicht zugleich die etwaigen Tochtergesellschaften beider Stiftungen leiten. Um der Entstehung eines sog. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bei der gemeinnützigen Stiftung entgegenzuwirken, sollte zwischen den Leitungsgremien der gemeinnützigen Stiftung und der Familienstiftung keine Personalunion bestehen, die der Familienstiftung die Kontrolle der Geschäftsführung der gemeinnützigen Stiftung gestattet. In Zweifelsfällen sollte eine vom Stifter oder den zuständigen Organen der Satzung gewünschte personenidentische Besetzung der Leitungsgremien durch eine verbindliche **Auskunft bei der Finanzverwaltung abgesichert werden**.²⁵⁵

87 Diese Konstruktion dient der klaren Trennung zwischen gemeinnütziger Zweckverfolgung und Unternehmensführung. Sie kommt vor allem dann in Betracht, wenn weder eine reine Familienstiftung aufgrund der damit verbundenen Erbschaftsteuerbelastung noch eine gemeinnützige Stiftung mit Blick auf die Versorgungsinteressen der Familien eine geeignete Lösung der Nachfolgeproblematik verspricht. Doch Vorsicht: **Inwieweit diese Konstruktion (im Einzelfall bzw. generell) steuerliche angreifbar ist, ist noch nicht abschließend geklärt**.²⁵⁶ Über derartigen Konstruktionen schwebt immer das Damoklesschwert der missbräuchlichen Gestaltung i.S.d. § 42 AO. Es ist damit dringend anzuraten, die steuerlichen Implikationen der Doppelstiftung vorab von der zuständigen Finanzdirektion prüfen zu lassen.²⁵⁷

e) Exkurs: Die Bürgerstiftung

88 Unter dem Begriff der **Gemeinschaftsstiftung** werden Stiftungen verstanden, deren **Vermögen durch eine Mehrzahl von Stiftern bzw. Zustiftern aufgebracht werden**. Ein Unterfall hiervon bilden die sog. **Bürgerstiftungen** (auch »Stiftungen von Bürgern für Bürger«),²⁵⁸ die von dem Arbeitskreis Bürgerstiftungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen definiert werden als »unabhängige, autonom handelnde, gemeinnützige Stiftungen von Bürgern für Bürger mit möglichst breitem Stiftungszweck«. Sie engagieren sich nachhaltig und dauerhaft für das Gemeinwesen in einem geo-

254 Richter/Sturm, ZErB 2006, 75.

255 Zum Ganzen eingehend Ihle, RNotZ 2009, 621, 632.

256 Schnitger, ZVR 2001, 104, 105; Anwaltshandbuch ErbR/Feick, § 38 Rn. 31.

257 Eingehend hierzu etwa Ihle, RNotZ 2009, 557, 572.

258 Wachter, E 1.

graphisch begrenzten Raum und sind in der Regel fördernd und operativ für alle Bürger eines definierten Einzugsbereichs tätig. Sie unterstützen mit ihrer Arbeit bürgerschaftliches Engagement.²⁵⁹

- 89 Grundsätzlich werden Bürgerstiftungen jedoch wegen des Umstandes, dass sie zumeist von mehreren Personen ins Leben gerufen werden, nicht im Wege einer letztwilligen Verfügung, sondern **unter Lebenden** errichtet. Auf diese besondere Form der Gemeinschaftsstiftung soll dementsprechend an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden.²⁶⁰

3. Stiftungsvermögen und Übertragungsakt

- 90 Um die finanzielle Ausstattung einer Stiftung beschreiben und ggf. gestalten zu können, sind zunächst verschiedene **Vermögensbestandteile der Stiftung** zu unterscheiden.²⁶¹ Zu diesem gehören bei einer Stiftung, die auf unbestimmte Zeit errichtet wurde, gem. § 83b Abs. 1 BGB das **Grundstockvermögen**²⁶² und das sonstige Vermögen.
- 91 Das **Grundstockvermögen** ist das der Stiftung vom Stifter zugewendete Vermögen, das nicht zum Verbrauch bestimmt ist.²⁶³ Es setzt sich nach § 83b Abs. 2 BGB zusammen aus dem **gewidmeten Vermögen**, das der Stiftung zugewendete Vermögen, das vom Zuwendenden dazu bestimmt wurde, Teil des Grundstockvermögens zu werden (**Zustiftung**), und das Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wurde. Der Stifter genießt bei der Ausgestaltung der »**Basisausstattung**« der Stiftung verhältnismäßig große Freiheiten. In Betracht kommen – nach seinem Ermessen – Vermögenswerte aller Art, beispielsweise Immobilien und Rechte an Grundstücken, Geldvermögen und Wertpapiere, sonstige Sachwerte wie z.B. Kunstgegenstände, gewerbliche Unternehmen oder Unternehmensbeteiligungen, Forderungen und sonstige Rechte, insbesondere auch gewerbliche Schutzrechte.²⁶⁴ In Zweifelsfällen sollte die geplante Vermögensausstattung der Stiftung mit der zuständigen Stiftungsbehörde abgestimmt werden. So wird etwa bei Grundstücksstiftungen regelmäßig eine Beistiftung von liquiden Mitteln verlangt, damit aus dem Grundstock (auch) die laufenden Unterhaltskosten bestritten werden können.
- 92 Was zum Grundstockvermögen zählt und was sonstiges Vermögen wird, kann der Stifter in der Satzung autonom festlegen. Beispielsweise kann der Stifter bestimmen, dass nicht das gesamte gewidmete Vermögen zu Grundstockvermögen der Stiftung wird, sondern ein Teil davon zum sonstigen Vermögen gehört und damit für die Erfüllung der Stiftungszwecke verbraucht werden kann (§ 83b Abs. 3 BGB). Damit hat der Gesetzgeber eine **Teilverbrauchs- oder Hybridstiftung** bei entsprechen-

259 Vgl. die Webseite www.die-deutschen-buergerstiftungen.de; vgl. auch *Zimmermann*, NJW 2011, 2931, 2935.

260 Vgl. hierzu eingehend Hoffmann-Becking/Rawert/Rawert, 28 mit Formulierungsbeispielen und w.N.

261 Funktionell lassen sich Stiftungen überdies in Anstaltsstiftungen (diese fördern die Funktion, Erhaltung und Einrichtung von Institutionen wie Krankenhäusern, Altenheimen oder Schulen), die regelmäßig vorliegenden, der nachfolgenden Bearbeitung zugrunde gelegten Kapitalstiftungen (auch: Hauptgeldstiftungen; diese verwenden ihre Erträge aus dem Grundstockvermögen zur Erfüllung des Stiftungszweckes) und zuletzt die Funktionsträgerstiftungen unterscheiden (*Wochner*, MittRhNotK 1994, 89, 102).

262 Auch: »Stiftungskapital« oder »Dotationskapital«: *Zimmermann*, NJW 2011, 2931, 2933.

263 Zu dem Geldwäschegesetz und den Neuerungen durch die Einführung des Transparenzregisters eingehend *Zimmermann/Raddatz*, NJW 2018, 516. Angesichts eines Anteils von 92 % gemeinnütziger Stiftungen an der Gesamtzahl der rechtsfähigen Stiftungen dürften in den meisten Fällen nur die Vorstandsmitglieder und allenfalls noch die Stiftungsratsmitglieder als wirtschaftlich Berechtigte an das Transparenzregister zu melden sein, vgl. dazu *Orth*, NPLY 2017, 15.

264 Wobei an dieser Stelle einschränkend zu betonen ist, dass das Vermögen auch ausreichende Erträge abwerfen muss, damit der Zweck bedient und die Stiftung anerkannt werden kann. Deshalb bedarf es nicht nur bei Vermögensausstattungen mit Grundvermögen oft zusätzlichen Barvermögens, sondern auch bei Kunstwerken u.a. Sachvermögen (vgl. Rdn. 90 ff.). Zur Frage der Gemeinnützigkeit einer Kunststiftung bei nicht-öffentlicher Unterbringung der Kunstwerke vgl. zudem BFH npoR 2017, 217 und *Zimmermann/Raddatz*, NJW 2018, 516.

der Regelung in der Stiftungssatzung für zulässig erklärt.²⁶⁵ Gemeinnützigkeitsrechtlich unterliegt das gewidmete Vermögen, das der Stifter zu sonstigem Vermögen der Stiftung bestimmt hat, anders als Erträge des Stiftungsvermögens **nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung** gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Für die nach § 82 Satz 1 BGB vor der Anerkennung der Stiftung anzustellende Prognose, ob die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint, kommt es ausschließlich auf das Grundstockvermögen und nicht auf das sonstige Vermögen der Stiftung an. Darüber hinaus kann in der Satzung nach § 83c Abs. 2 BGB festgelegt werden, dass die Stiftung sogar ein Teil des Grundstockvermögens, beispielsweise zur Finanzierung eines größeren Projekts, verbrauchen darf. Allerdings muss die Stiftung in diesem Fall in der Satzung verpflichtet werden, das Grundstockvermögen, das es gem. § 83c Abs. 1 Satz 2 BGB prinzipiell ungeschmälert zu erhalten gilt, in absehbarer Zeit um den verbrauchten Teil wieder aufzustocken (**temporär verbrauchbares Grundstockvermögen**).²⁶⁶

Zuwächse aus einer Umschichtung des Grundstockvermögens können – wie sonstiges Vermögen – grundsätzlich für die Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden, ohne dass es dafür einer satzungsrechtlichen Ermächtigung bedarf (§ 83c Abs. 1 Satz 3 BGB).²⁶⁷ Die Grenze einer solchen Verwendung von Umschichtungsgewinnen ist nur dann überschritten, wenn dadurch die Erhaltung des Grundstockvermögens oder die dauernde und nachhaltige Erfüllung der Stiftungszwecke gefährdet wird. Letztes kann beispielsweise der Fall sein, wenn es um den Verkauf eines zum Grundstockvermögen rechnenden Grundstücks geht, das für die Verfolgung des Stiftungszwecks von essentieller Bedeutung ist (etwa der Grundbesitz einer Anstaltsstiftung, auf dem das von ihr betriebene Museum steht).²⁶⁸ Umgekehrt kann der Stifter in der Satzung aber auch anordnen, dass Zuwächse aus Vermögensumschichtungen (partiell) dem Grundstockvermögen zufließen sollen, um die Existenz und Handlungsfähigkeit der Stiftung im Sinne einer nicht nur nominellen, sondern auch einer **realen Vermögenserhaltung** dauerhaft zu gewährleisten. Dem Stifter steht es außerdem frei, den Stiftungsorganen die Veräußerung einzelne Vermögensgegenstände gänzlich zu untersagen oder nur unter bestimmten Voraussetzungen zu gestatten.

Aus dem Grundstockvermögen werden die **Erträge** erwirtschaftet.²⁶⁹ § 83c Abs. 1 Satz 2 BGB sieht dazu vor, dass die Nutzungen des Grundstockvermögens zur Erfüllung des Stiftungszweckes zu verwenden sind (§ 83c Abs. 1 Satz 2 BGB). Wenn der Zweck der Stiftung jedoch nur mit den Erträgen erfüllt werden kann, muss das (grundsätzlich nicht antastbare) Grundstockvermögen zur Gewährleistung der Arbeitsfähigkeit der Stiftung über eine ausreichende Höhe (und Zusammensetzung) verfügen.²⁷⁰ Vor vorneherein unterkapitalisierte Stiftungen können dementsprechend nach § 82 Satz 1 BGB ebenso wenig anerkannt werden wie solche Stiftungen, bei denen zwar der Höhe nach

265 Vgl. Werner, ZStV 2022, 167, 168; Lorenz/Mehren, DStR 2021, 1774, 1775; Schauhoff/Mehren, NJW 2021, 2993, 2996.

266 S. dazu auch BT-Drucks. 19/28173, 58; Lange, ZStV 2022, 167, 170. Vgl. auch Seifart/von Campenhausen/Hof, § 10 Rn. 84, wonach das Grundstockvermögen grundsätzlich nur dann angegriffen werden darf, wenn dies erforderlich ist, um den Stiftungszweck zu erfüllen, eine Wiederzuführung gesichert erscheint und hierdurch der dauerhafte Bestand der Stiftung nicht gefährdet wird.

267 Gemeinnützigkeitsrechtlich war dies immer schon anerkannt.

268 Vgl. auch BT-Drucks. 19/28173, 56.

269 Zu den Folgen der letzten Niedrigzinsphase etwa Zimmermann/Raddatz, NJW 2016, 543; dies., NJW 2018, 516; Siebeck/Hesse, npoR 2018, 253. S.a. Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung v. 03.05.2015, 36, »Stiftungen in großer Not«. Betroffen sind nach einer Studie des Instituts für Demoskopie Allensbach vor allem gering kapitalisierte Stiftungen, d.h. solche mit einem Vermögen von weniger als 250.000 €. Von diesen bewerten fast die Hälfte ihre finanziellen Möglichkeiten zur Erfüllung der Stiftungszwecke als weniger gut oder gar nicht gut, während von den Stiftungen mit einem Vermögen von 1 Mio. Euro und mehr nur etwa $\frac{1}{4}$ ihre eigene Situation als schwierig einschätzen (Studie: »Stiftungen bürgerlichen Rechts. aktuelle Handlungsspielräume und Positionen zur Reform des Stiftungsrechts«, Zusammenfassung in npoR 2017, 128).

270 Härtl, S. 46; vgl. auch die Ausführungen zu Rdn. 50 ff.

ein ausreichendes Grundstockvermögen vorhanden ist, dieses jedoch keine ausreichenden Erträge abwirft (etwa: das Grundstockvermögen besteht aus einem zwar theoretisch werthaltigen Grundstück, das jedoch nicht vermietet/verpachtet ist und bei dem auch keine zukünftigen Erträge erwartet werden können²⁷¹). Überdies ist die Formulierung des Stiftungszwecks und der avisierten Aufgaben an dem erwarteten Grundstockvermögen und den hieraus resultierenden Erträgen zu orientieren. Eine »überambitionierte« Formulierung (etwa: Kauf, Aufbau und Unterhalt eines Kinderheimes mit monatlich zu erwartenden Erträgen, die nicht einmal die potentiellen Nebenkosten einer solchen Institution finanzieren können) ist hierbei ebenso schädlich wie eine »chronisch unterbeschäftigte«, d.h. überkapitalisierte Stiftung (etwa: Unterstützung [lediglich] eines lokalen Trägers der Jugendhilfe mit einem Millionenetat).

- 95 Darüber hinaus wird es auf lange Sicht erforderlich sein, ein Teil der aus der Vermögensverwaltung erwirtschafteten Erträge dem Grundstockvermögen zuzuschlagen, um dessen tatsächlichem Wertverfall insbesondere in Zeiten höherer Inflation entgegenzuwirken. In die Satzung können dazu bestimmte **Thesaurierungsklauseln** aufgenommen werden, z.B. dass ein bestimmter Prozentsatz der Erträge zur Erhöhung des Grundstockvermögens verwendet werden soll. Enthält die Satzung dazu keine Vorgaben, obliegt es den zuständigen Stiftungsorganen nach pflichtgemäßem Ermessen darüber zu befinden, inwieweit sie Erträge aus der Vermögensverwaltung zu Grundstockvermögen bestimmen.²⁷²
- 96 Auch nach ihrer Errichtung kann der Stifter oder andere Personen der Stiftung weiteres Vermögen zuwenden. Die Zuwendung kann dabei in das sonstige, verbrauchbare Vermögen der Stiftung oder mit der Maßgabe erfolgen, dass die Zuwendung dem Grundstockvermögen zugutekommen soll. Im zweiten Fall handelt es sich um eine so genannte **Zustiftung**, für die grundsätzlich die gleichen Regelungen der Stiftungssatzung und des Gesetzes gelten wie für das übrige Grundstockvermögen.²⁷³ Viele Stiftungssatzungen sehen ausdrücklich die Zulässigkeit der Annahme von Zustiftungen vor. Um den Stiftungsorganen deren Annahme ohne Zustimmung der Aufsichtsbehörde zu gestatten, war eine solche Regelung nach h.M. nicht zwingend erforderlich.²⁷⁴ Spätestens nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts zum 01.07.2023 ist eine solche Ermächtigungsklausel in der Stiftungssatzung noch deklaratorischer Natur. Enthält die Satzung dazu keine näheren Vorgaben, sind die zuständigen Stiftungsorgane zur Annahme einer Zustiftung unter der Voraussetzung berechtigt, dass diese auch unter Berücksichtigung etwaiger mit ihr verbundenen Auflagen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung die Erfüllung der Stiftungszwecke fördert.²⁷⁵
- 97 Die **Vermögensverwaltung** der Stiftungen unterliegt zwei wesentlichen **Grundsätzen**: Das Grundstockvermögen der Stiftung ist einerseits gemäß § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB **ungeschmälert zu erhalten**. Andererseits müssen **Erträge des Stiftungsvermögens** (bei gemeinnützigen Stiftungen grundsätzlich **zeitnah**) **zur Verwirklichung des Stiftungszweckes eingesetzt werden**.²⁷⁶ In § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB wird die zuvor schon in nahezu allen Landesstiftungsgesetzen geregelte Pflicht zum ungeschmälerten Erhalt des Grundstockvermögens bundesrechtlich kodifiziert. Diese Verpflichtung bezieht sich auf das **Grundstockvermögen in seiner Gesamtheit** und nicht auf einzelne Vermögensgegenstände. Der Gesetzgeber hat bewusst nicht die Frage entschieden, ob das Grundstockvermögen in seinem nomi-

271 Dies dürfte auch problematisch sein, wenn das Grundstockvermögen (auch) aus Kunstgegenständen besteht.

272 Vgl. BT-Drucks. 19/28173, S. 54.

273 Beachte jedoch BFH ZEV 2010, 202, wonach die Zustiftung an eine (Familien-)Stiftung erbschaftsteuerlich auch dann gem. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG in die ungünstige Steuerklasse III fällt, wenn der Zuwendende zugleich der einzige Begünstigte ist; vgl. auch Rdn. 223 ff.

274 *Schlüter/Stolte*, Kapitel 2, C, Rn. 137; *Meyn/Richter/Koss*, S. 80.

275 S. auch BT-Drucks. 19/28173, S. 54.

276 *Seifart*, BB 1987, 1889, 1893; zu dem hierbei zu beachten Sorgfaltsmaßstab vgl. BGH NZG 2015, 38 und zuvor OLG Oldenburg, NZG 2014, 1277.

nalen oder realen Wert zu erhalten ist.²⁷⁷ Allerdings wird von den zuständigen Stiftungsbehörden eine solche Verwaltung des Vermögens erwartet, dass die nachhaltige Verfolgung des Stiftungszwecks durch die erwirtschafteten Erträge des Stiftungsvermögens langfristig sichergestellt ist. Auf welche Weise dies bewerkstelligt werden soll, lässt der Gesetzgeber offen. Stattdessen bleibt es dem Stifter überlassen, in der Satzung Anforderungen an die Verwaltung und Anlage des Grundstockvermögens zu formulieren, die aus seiner Sicht am besten dazu geeignet erscheinen, die Ertragskraft und den Gebrauchswert des Vermögens dauerhaft zu sichern, ohne den Erhalt des Grundstockvermögens durch (Kapital-)Anlagen mit einem erheblichen Verlustrisiko zu gefährden.²⁷⁸ Die **Erstellung eines Vermögensverwaltungs- und Vermögenserhaltungskonzepts** obliegt somit in den vorstehend aufgezeigten Grenzen dem Stifter. Zu diesem Zweck kann der Stifter in der Stiftungssatzung beispielsweise **Anlagerichtlinien** aufstellen, anhand derer die Stiftungsorgane ihre Anlageentscheidungen ausrichten können.²⁷⁹ Letztlich haften Stiftungsorgane nicht für den Eintritt von Verlusten ihrer Vermögensanlage, wenn sie unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorgaben aus ex ante-Sicht vernünftigerweise davon ausgehen durften, auf der Grundlage hinreichender Informationen zum Wohle der Stiftung zu handeln.^{280,281}

Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes hat an dieser Stelle für gemeinnützige Stiftungen gewisse steuerliche Erleichterungen mit sich gebracht. Zwar ist eine gemeinnützige Körperschaft prinzipiell dazu verpflichtet, ihre Mittel zeitnah für ihre steuerbegünstigten Satzungszwecke zu verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO). Doch genügt sie dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung bereits dann, wenn die Mittel bis zum Ende des zweiten auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Dies soll zu einer Verringerung des zeitlichen Handlungsdrucks führen.²⁸² 98

Eine gesetzliche Ausnahme von der strikten Verwendungsregelung ergibt sich gemeinnützigkeitsrechtlich außerdem aus den **Regelungen zur Rücklagen- und Vermögensbildung in § 62 AO**, die eine Reihe von Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung zulassen. Dazu gehören die Bildung einer zweckgebundenen Rücklage, einer freien Rücklage, einer Ansparrücklage, einer Rücklage zum Erwerb einer Beteiligung und einer Wiederbeschaffungsrücklage.²⁸³ Im Gesetz nicht ausdrücklich aufgeführt, aber anerkannt sind darüber hinaus die Betriebsmittelrücklage, die Rück- 99

277 Vgl. BT-Drucks. 19/28173, S. 57; s. dazu auch *Schaubhoff/Mehren*, NJW 2021, 2993, 2996 f.

278 Das darin liegende immanente Spannungsverhältnis zwischen einer rentablen und gleichzeitig sicheren Vermögensanlage hat der Gesetzgeber gesehen und ausdrücklich anerkannt, vgl. BT-Drucks. 19/28173, S. 57.

279 S. auch *Schaubhoff/Mehren*, NJW 2021, 2993, 2997.

280 Zur Geltung der in § 84a Abs. 2 Satz 2 BGB kodifizierten Business Judgement Rule auch im Bereich der Vermögensanlage vgl. BT-Drucks. 19/28173, S. 57, 61; *Schaubhoff/Mehren*, NJW 2021, 2993, 2997.

281 Zur (in concreto bejahten) Bankenhaftung wegen fehlerhafter Anlageberatung einer Stiftung OLG Frankfurt NJW-RR 2015, 1147. Abgesehen von der uneinheitlichen Rechtsprechung der Oberlandesgerichte in dieser Frage sollten Stiftungen jedoch beachten, dass sich diese Entscheidung nur auf einen in einer Fremdwährung finanzierten geschlossenen Immobilienfonds bezieht und ähnliche Schadensersatzklagen im Hinblick auf andere verlustträchtige Anlageprodukte nicht per se ebenfalls erfolgsversprechend sind; vgl. insgesamt zu diesem Komplex *Hippeli*, ZStV 2015, 121, 125. Später entschied dasselbe Gericht, dass der Satzungszweck einer gemeinnützigen Stiftung und der Grundsatz, dass im Interesse des langfristigen Bestands der Stiftung das Stiftungsvermögen ungeschmälert in seinem Wert zu erhalten war, allein im Hinblick auf die mit einer unternehmerischen Beteiligung verbundenen Risiken der Zeichnung eines geschlossenen Immobilienfonds nicht dazu führen würden, eine Haftung wegen einer nicht anlegergerechten Beratung zu rechtfertigen: OLG Frankfurt BKR 2017, 380.

282 BT-Drucks. 17/11316, 18.

283 Letzterer können Mittel für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind, in Höhe der regulären AfA-Sätze zugeführt werden, näher dazu *Zimmermann*, NJW 2013, 2557, 3562. Bei einer Zuführung über die reguläre AfA hinaus sind die dafür ausschlaggebenden Gründe darzulegen, vgl. hierzu *Roth*, SteuK 2013, 136, 137.

lage im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie die Umschichtungsrücklage. Insofern ist § 62 AO nach richtiger Ansicht keine abschließende Aufzählung aller steuerlich anerkannten Rücklageformen.²⁸⁴ Besonderer Bedeutung ist hierbei der sog. **freien Rücklage** nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO beizumessen, der gemeinnützige Stiftungen bis zu einem Drittel ihres Überschusses aus der Vermögensverwaltung und zusätzlich höchstens 10 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel zuführen dürfen. Außerdem ist es einer gemeinnützigen Stiftung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO gestattet, die Bildung oder Erhöhung der freien Rücklage in den beiden folgenden Kalenderjahren nachzuholen, wenn der Höchstbetrag in einem einzelnen Jahr nicht ausgeschöpft wurde.

- 100 Früher war es einer gemeinnützigen Körperschaft verwehrt, zeitnah zu verwendende Mittel für die dauerhafte Vermögensausstattung einer anderen gemeinnützigen Körperschaft einzusetzen (sog. **Endowment-Verbot**). Diese – von der Literatur zuvor schon kritisierte²⁸⁵ – Regelung wurde in der Weise gelockert, dass gemeinnützige Körperschaften ihre Einnahmenüberschüsse aus der Vermögensverwaltung sowie ihren Gesamtgewinn aus sämtlichen Zweckbetrieben und sämtlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise, darüber hinaus höchstens 15 % ihrer sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel dazu verwenden dürfen, um eine andere gemeinnützige Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit Vermögen auszustatten (§ 58 Nr. 3 Satz 1 AO).²⁸⁶ Stiftungen können damit unter den genannten Voraussetzungen selbst mit einem Teil ihrer zeitnah zu verwendenden Mittel »stiften«.²⁸⁷ Dies soll z.B. die Einrichtung von Stiftungslehrstühlen fördern.²⁸⁸ Die Literatur geht hierbei davon aus, dass die Vermögensausstattung gemäß dieser Bestimmung nur dann in der Satzung der Geberkörperschaft als eigenständiger (Förder-)Zweck verankert sein muss, wenn die übertragenen Mittel im Ergebnis mehr als die Hälfte der Mittel der Geberkörperschaft ausmachen.²⁸⁹
- 101 Bei der Formulierung der Grundsätze der Vermögensverwaltung ist – sofern es sich um eine gemeinnützige Stiftung handelt – unbedingt zu beachten, dass sich in der zwingend in die Stiftungssatzung aufzunehmende **Mustersatzung** der Anlage 1 zu § 60 AO (auch) Bestimmungen zur Vermögensverwaltung finden, die in die Stiftungssatzung zu übernehmen sind, um die Gemeinnützigkeit der Stiftung zu erreichen.
- 102 In diesem Zusammenhang sind auch die sog. **Verbrauchsstiftungen** zu sehen. Eine solche kann sich insbesondere dann empfehlen, wenn das Stiftungsvermögen nicht so umfangreich ist, dass aus den jährlichen Erträgen (nach Abzug der Verwaltungskosten) die Stiftungszwecke sinnvoll ver-

284 *Schlüter/Stolte*, Kap. 9 Rn. 27. Nach § 62 Abs. 2 AO können Rücklagen bis zum Ablauf der Mittelverwendungsfrist (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO) gebildet werden, also im Jahr des Mittelzuflusses sowie in den darauffolgenden zwei Jahren.

285 Vgl. etwa *Hüttemann*, DB 2012, 2592, 2597.

286 Zu beachten ist hierbei, dass die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen müssen (hierzu allerdings die Neufassung des Anwendungserlasses zu den §§ 51–68 AO, BMF-Schreiben vom 31.01.2014, BStBl I 2014, 290 [AEAO Nr. 3 zu § 58 Nr. 3], wonach nur einer der Zwecke der Geber- und Nehmerkörperschaft identisch sein muss) und die zugewandten Mittel und deren Erträge nicht für weitere Mittelweitergaben i.S.d. § 58 Nr. 3 Satz 1 AO verwendet werden dürfen (§ 58 Nr. 3 Satz 2, 3 AO). Durch letzteres Kriterium soll verhindert werden, dass Mittel »fortwährend weitergeleitet« werden (auch: »Kettenweitergaben« und »Vermögensausstattungskaskade« (*Schlüter/Stolte*, Kap. 9 Rn. 36)): BT-Drucks. 17/12123, 22. Schwierigkeiten werden dabei in der Praxis bei der Frage nach dem Ausmaß der Zweckidentität erwartet: *Schütz/Runte*, DStR 2013, 1261, 1263; *Schauhoff Kirchhain*, FR 2013, 301, 304.

287 *Schütz/Runte*, DStR 2013, 1261, 1262.

288 BT-Drucks. 17/12123, 22; vgl. auch *Hüttemann*, DB 2013, 774, 775; *Zimmermann*, NJW 2013, 3557, 3560.

289 *Schauhoff Kirchhain*, FR 2013, 301, 304.

folgt werden können.²⁹⁰ Dies kann etwa bei kleineren Familienstiftungen, aber auch bei kleineren gemeinnützigen Stiftungen der Fall sein.²⁹¹ Die Verbrauchsstiftung ist in § 80 Abs. 1 Satz 2 BGB legal definiert, Danach ist eine solche für eine bestimmte Zeit errichtet, innerhalb derer ihr gesamtes Vermögen für die Zweckverfolgung zu verbrauchen ist.²⁹² Nach § 81 Abs. 2 Nr. 1 BGB muss in der Satzung einer Verbrauchsstiftung die **Zeit festgelegt** werden, für die die Stiftung errichtet wird. Aus § 82 Satz 2 BGB folgt, dass die Zeitdauer, für die eine Verbrauchsstiftung mindestens bestehen muss, um von der Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt werden zu können, grundsätzlich **zehn Jahre** zu betragen hat.²⁹³ Dabei reicht es aus, wenn das Ende der Stiftung an ein bestimmtes Ereignis geknüpft wird, das sicher eintritt, etwa das Versterben des letzten Abkömmlings des Stifters bei Errichtung einer Familienstiftung.²⁹⁴ Aus § 80 Abs. 1 Satz 2 BGB, wonach die Stiftung »in der Regel« auf unbestimmte Zeit errichtet wird, könnte gefolgert werden, dass die einzige Ausnahme dazu die im Gesetz näher geregelte Verbrauchsstiftung ist. Danach wäre die Errichtung einer reinen **Stiftung auf Zeit** untersagt. Diese wohl vom Reformgesetzgeber vertretene Ansicht²⁹⁵ ist nach dem Wortlaut des § 80 Abs. 1 Satz 2 BGB jedoch nicht zwingend, sodass als Ausfluss der grundsätzlich geltenden Gestaltungsfreiheit des Stifters auch die Errichtung einer ihrem Zweck nach befristeten Stiftung weiterhin zulässig sein sollte.²⁹⁶

Die Satzung einer Verbrauchsstiftung muss nach § 81 Abs. 2 Nr. 2 BGB außerdem Bestimmungen zur Verwendung des Stiftungsvermögens enthalten, die die nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks und den **vollständigen Verbrauch des Stiftungsvermögens innerhalb der Lebensdauer der Stiftung** gesichert erscheinen lassen. Eine Stiftung, deren Vermögen nur teilweise oder lediglich

290 Anwaltshandbuch ErbR/*Feick*, § 38 Rn. 2. Beachte: »Ewigkeitsstiftung« und Verbrauchsstiftung sind Stiftungsformen, die selbständig nebeneinander und in keinem Rangverhältnis stehen. Der Verbrauchsstiftung kommt in Bezug auf die »Ewigkeitsstiftung« keine Reserve- und Auffangfunktion zu. Zielt der (originäre) Stifterwille damit ausschließlich auf die Stiftungsform der »Ewigkeitsstiftung«, bietet das Recht für einen über die ergänzende Auslegung des Stifterwillens beabsichtigten Wechsel zu einer Verbrauchsstiftung keinen Raum: VG Gelsenkirchen, ZStV 2018, 174.

291 *Tielmann*, NJW 2013, 2934.

292 Zur ursprünglichen Normierung der Verbrauchsstiftung in § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB a.F. auf Vorschlag des Finanzausschusses vgl. BT-Drucks. 17/28173, 49.

293 Eine Verbrauchsstiftung, bei der nicht einmal ein Sockelbetrag des Stiftungskapitals über einen Zeitraum von zehn Jahren hinaus erhalten werden kann, ist kaum genehmigungsfähig, vgl. dazu auch *Schütz/Runte*, DStR 2013, 1261, 1267. In der Literatur ist dazu die Frage aufgeworfen worden, ob es i.S.d. § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB a.F. (= § 82 Satz 1 BGB n.F.) sei, wenn beispielsweise von einem Ausstattungsvermögen von 100.000 € unmittelbar nach Erlangung der Rechtsfähigkeit 95.000 € für satzungsmäßige Zwecke ausgegeben werden und für die restliche fast zehnjährige Lebenszeit der Stiftung nur noch ein Restvermögen von 5.000 € zur Verfügung steht – also ein Vermögen, mit dem die Stiftung nicht anerkannt worden wäre (vgl. auch Rdn. 50 ff.). Ein solcher Verbrauch des Stiftungsvermögens dürfte indes kaum mit der Intention des Gesetzgebers in Einklang zu bringen sein. Es empfiehlt sich daher in der Satzung anzugeben, wie das Stiftungsvermögen über die Lebensdauer der Stiftung eingesetzt wird, insbesondere, ob der Vermögensverbrauch linear oder degressiv erfolgen soll (*Zimmermann*, NJW 2013, 3557, 3558; *Hüttemann*, DB 2013, 774, 778; *Tielmann*, NJW 2013, 2394, 2395; *Rauert*, FAZ v. 17.07.2013, S. 19; ebenfalls kritisch zu solchen »Abschmelzungsprozessen« *Schlüter/Stolte*, Kap. 9 Rn. 10. Ungeklärt ist auch das (steuerrechtliche) Schicksal von Vermögensstockspenden in den Fällen, in denen der Stiftung (unabhängig davon, ob es sich um rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Verbrauchsstiftung handelt) ein teilweiser Verzehr ihres Vermögens gestattet wird, oder beiden denen die Satzung diesen Vermögensverzehr unter die Bedingung eines späteren »Wiederauffüllens« innerhalb einer bestimmten Frist stellt (vgl. hierzu *Schlüter/Stolte*, a.a.O., Rn. 11). Der juristische Berater sollte hier – wie auch in den zahlreichen sonst denkbaren Fallgestaltungen – den engen Kontakt mit einem Steuerberater bzw. dem Finanzamt und der Anerkennungsbehörde suchen und die Handhabung in der Praxis aufmerksam beobachten.

294 Vgl. dazu BT-Drucks. 19/12123, 12.

295 Vgl. BT-Drucks. 19/28173, 46.

296 Näher dazu *Lange*, ZStV 2022, 167, 168; *Schwalm*, NotBZ 2022, 81, 82.

vorübergehend verbraucht werden darf, ist keine Verbrauchsstiftung i.S.d. § 80 Abs. 1 Satz 2 BGB, da diese gerade nicht für eine nur bestimmte Zeit errichtet wird.²⁹⁷ Um der Stiftungsaufsicht die Prognoseentscheidung der nachhaltigen Sicherung der Zweckerreichung unter Berücksichtigung des sukzessive zu verbrauchenden Vermögens zu ermöglichen, sollte in der Stiftungssatzung eine präzise Vorgabe hinsichtlich der Zeitstruktur des Verbrauchs formuliert werden, sprich: Es sollte möglichst konkret der Umfang des Verbrauchs festgelegt werden, insbesondere, ob dieser linear (z.B. 7 % des bei Gründung vorhandenen Vermögens p.a.) oder degressiv (z.B. 9 % des zu Beginn eines jeweiligen Jahres noch vorhandenen Vermögens p.a.) erfolgen darf. Die Aufstellung eines detaillierten Verbrauchsplans wird zwar nicht verlangt.²⁹⁸ Die vorzunehmende Vermögensverteilung muss aber einen (zu) frühzeitigen Verbrauch ausschließen, der dazu führt, dass die Stiftung mit dem Restvermögen keine (sinnvollen) Aktivitäten zur Erfüllung des Stiftungszweckes mehr entfalten kann.²⁹⁹ Besondere Vorsicht sollte der Stifter bei Fragen des Wechsels von einer Verbrauchs- zu einer Dauerstiftung walten lassen.³⁰⁰

- 104 Soll eine Verbrauchsstiftung errichtet werden,³⁰¹ ist die Angabe einer genau definierten Existenzdauer von mindestens zehn Jahren zulässig, aber nicht zwingend erforderlich.³⁰² Ausreichend ist, wenn eine entsprechende Mindestdauer von 10 Jahren in der Satzung festgelegt wird. Es wird zudem vertreten, dass eine hinreichende Festlegung der Dauer der Stiftung auch dann anzunehmen sei, wenn sich die Mindestdauer (nur) aus einer Prognose unter Beachtung sämtlicher Umstände des Einzelfalles ergibt, vor allem aus dem Zweck und der Art seiner Verfolgung.³⁰³ Ob dies jedoch noch als »Festlegung der Zeit, für die die Stiftung errichtet wird,« i.S.d. § 81 Abs. 2 Nr. 1 BGB anzusehen ist, erscheint zweifelhaft. Steuerlich ist zu beachten, dass in § 10b Abs. 1a EStG – wie bereits erläutert³⁰⁴ – gesetzlich klargestellt wurde, dass nur Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung im Rahmen des privilegierten Spendenabzugs geltend gemacht werden können.³⁰⁵ Zu dem zu erhaltenden Vermögen einer Stiftung zählen nach § 83b Abs. 2 BGB insbesondere Vermögenswerte, die der Stiftung anlässlich ihrer Errichtung zugewendet werden und die nicht zum Verbrauch bestimmt sind sowie Zuwendungen nach Errichtung der Stiftung mit der ausdrücklichen Bestimmung, dass die Zuwendung der Vermögensausstattung zugutekommen soll (Zustiftungen).³⁰⁶ Da Verbrauchsstiftungen über einen solchen Vermögensstock nicht verfügen, können Spenden, die für

297 Hoffmann-Stuedner/Staas, ZStV 2013, 19, 20. Zu der Frage, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen die nachträgliche Umwandlung einer auf Dauer errichteten Stiftung in eine Verbrauchsstiftung zulässig ist, vgl. Zimmermann, NJW 2013, 3557, 3558; zu den diesbezüglichen Besonderheiten bei einer Familienverbrauchsstiftung Hannes/von Oertzen, ZEV 2013, 669, 673; Tielmann, NJW 2013, 2934. Zur Umwandlung in eine Verbrauchsstiftung bei einer notleidenden Stiftung vgl. Hüttemann/Rawert, ZIP 2013, 2136; vgl. auch Zimmermann/Arnsperger, NJW 2015, 290, 292.

298 BT-Drucks. 19/31118, 9; vgl. auch Schauhoff/Mehren, NJW 2021, 2993, 2996.

299 Tielmann, NJW 2013, 2934, 2935 f.

300 Vgl. die Ausführungen bei Tielmann, NJW 2013, 2934, 2936 ff.; Hüttemann, DB 2013, 774, 779 f.

301 Zu den Besonderheiten bei der Familienverbrauchsstiftung vgl. Hannes/von Oertzen, ZEV 2013, 669, 673.

302 Tielmann, NJW 2013, 2934, 2935 unter zutreffendem Hinweis auf die Stellungnahme des Bundesrates, BR-Drucks. 663/12, S. 19.

303 Schauhoff/Kirchbain, FR 2013, 301, 313: Dies gelte etwa, wenn die Mittel nach Versterben des Stifters verbraucht werden sollen und der Stifter nach der statistischen Lebenserwartung noch mindestens 10 Jahre leben werde; ähnlich Tielmann, NJW 2013, 2934, 2935: Die Errichtung auf Zeit könne sich auch aus der konkreten Zweckzielsetzung mit mittelfristigem Zeithorizont ergeben, was für den Fall der Familienstiftung bedeutete, dass die Stiftung befristet auf die Beendigung der Ausbildung des jüngsten Destinatärs oder das Ableben der Destinatäre einer Generation erfolgen könne; vgl. hierzu auch Rdn. 67 ff.

304 Vgl. Rdn. 36, 210 ff.

305 Vgl. Zimmermann, NJW 2013, 3557, 3562.

306 BMF, Schrb. v. 15.09.2014 – IV C 4 – S 2223/07/0006:005, DOK 2014/0761691, Steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b EStG); Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.03.2013, DSrR 2014, 1970.

das Vermögen einer Verbrauchsstiftung bestimmt sind, nur nach § 10b Abs. 1 EStG abgezogen werden.³⁰⁷ Dies bedeutet, dass derartige Zuwendungen nur insgesamt bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 4 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abgezogen werden können.

Gliedert sich das Vermögen einer Stiftung in einen Teil, der zu erhalten ist, und einen Teil, der verbraucht werden kann, gilt einkommensteuerrechtlich bei einer gemeinnützigen Stiftung Folgendes: Die Spenden in den Teil des Vermögens, der zu erhalten ist und nicht für den Verbrauch bestimmt ist, sind nach § 10b Abs. 1a EStG abziehbar. Die Spenden in den Teil des Vermögens, der verbraucht werden kann, sind dagegen nach § 10b Abs. 1 EStG abziehbar. Der Spender muss daher gegenüber der Stiftung deutlich machen, für welchen Teil des Vermögens seine Zuwendung erfolgt. Enthält die Satzung der Stiftung eine Klausel, nach der das zu erhaltende Vermögen in Ausnahmefällen vorübergehend zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden kann, aber der Betrag dem zu erhaltenden Vermögen anschließend wieder zugeführt werden muss, liegt kein verbrauchbares Vermögen vor. Das gilt auch dann, wenn die Stiftungsaufsicht den Verbrauch des Vermögens unter der Bedingung des unverzüglichen Wiederaufholens genehmigt. Sind in der Stiftungssatzung Gründe verankert, die eine Auflösung der Stiftung und den anschließenden Verbrauch des Vermögens für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Stiftung bestimmen, liegt kein verbrauchbares Vermögen vor.³⁰⁸

4. Organe der Stiftung, insbesondere Beirat

Die Stiftung handelt »im täglichen Leben« wie jegliche juristische Person durch ihre (Stiftungs-) Organe. Es obliegt dem Stifter – beziehungsweise dem mit der Abfassung der Stiftungssatzung betrauten Notar –, durch eine an den Einzelfall angepasste Regelung für eine **funktionsfähige Organisation der Stiftung** zu sorgen.³⁰⁹

Zu Beginn sollte hier die **Entscheidung zwischen zwei »Grundmodellen«** getroffen werden, bevor bei deren Ausgestaltung das entsprechende »Feintuning« vorgenommen wird.

Regelmäßig wird die Stiftung von **zwei Organen** geführt.³¹⁰ Hierbei handelt es sich zum einen um ein **Exekutivorgan** (einem aus einer oder mehreren Personen bestehenden Vorstand), das die Stiftung im Rechtsverkehr nach außen vertritt (§ 84 Abs. 1 Satz 1 BGB),³¹¹ und zum anderen um ein »**Legislativ- bzw. Kontrollorgan**«³¹² (dieses ähnelt in seiner Funktion vielfach dem Aufsichtsrat oder Beirat von Gesellschaften und trägt Bezeichnungen wie Kuratorium, Aufsichtsrat, Beirat, Stiftungsrat oder

307 BMF, Schr. v. 15.09.2014 – IV C 4 – S 2223/07/0006:005, DOK 2014/0761691, Steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b EStG); Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.03.2013, DSr 2014, 1970.

308 BMF, Schr. v. 15.09.2014 – IV C 4 – S 2223/07/0006:005, DOK 2014/0761691, Steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b EStG); Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.03.2013, DSr 2014, 1970.

309 Begr.RegE., BT-Drucks. 14/8765, S. 10 f.

310 Zusätzlich können in der Satzung noch besondere Vertreter gem. §§ 84 Abs. 5, 30 BGB bestellt werden: Seifart/von Campenhausen/*Hof*, § 9 Rn. 50 ff. Hiervon wird in der Praxis jedoch kaum Gebrauch gemacht.

311 Das Stiftungsrecht kennt derzeit noch kein mit Publizitätswirkung ausgestattetes Register zur Feststellung von Vertretungsbefugnissen. Der Nachweis organschaftlicher Handlungsbefugnis wird daher überwiegend durch sog. Vertretungsbescheinigungen geführt. Diese werden von den nach Landesrecht zuständigen Stiftungsbehörden ausgestellt. Im Verhältnis zur vom Organ vertretenen Stiftung haben sie Wirkungen, die denen einer Vollmachtsurkunde (§§ 172 ff. BGB) ähneln. Zum Ganzen eingehend *Rawert*, FS Kreuzt, 2009, S. 787. Zur Problematik der Erkennbarkeit etwaiger Beschränkungen der Vertretungsmacht für Geschäftspartner vgl. *Zimmermann*, NJW 2011, 2931, 2934.

312 Zur Haftung des Kontrollorgans vgl. *Küntzel*, DB 2004, 2303; *Passarge*, NZG 2008, 605; *Schwintek*, 350.