

# Stiftungsrecht

## REFORM

### Reform des Stiftungsrechts – Ausblick und gemeinnützigkeitsrechtliche Einordnung

Etwa drei Jahre nach dem „Diskussionsentwurf“ der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ kam es im Februar 2021 zu dem Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts“, Ende Juni 2021 haben der Deutsche Bundestag und der Bundesrat die lang ersehnte Reform des Stiftungsrechts sodann beschlossen. Das Stiftungsrecht soll für Stifter und Stiftungen übersichtlicher und verständlicher werden. Auch wenn diese Reform keine expliziten Steuerrechtsfolgen normiert, ist sie für steuerrechtlich gemeinnützige Körperschaften bereits deshalb von enormer Bedeutung, weil die meisten Stiftungen gemeinnützig ausgestaltet sind. Das Gemeinnützigkeitsrecht wurde zuletzt durch das JStG 2020 ebenfalls reformiert.<sup>1</sup> Die Gesetzesbegründung der jetzigen Stiftungsrechtsreform stellt vor diesem Hintergrund auch das Verhältnis der stiftungsrechtlichen Zweckbestimmungen und der steuerrechtlich gemeinnützigen Zwecke klar und hebt damit diese wechselbezügliche Bedeutung ebenfalls hervor. Insgesamt bietet sich deshalb ein Überblick über die nunmehr erfolgte Reform, auch oder gar insbesondere, mit Blick auf die Steuerbegünstigungen des Gemeinnützigkeitsrechts an.

#### I. Einleitung

Durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts soll das Stiftungsrecht ausweislich der Begründung des Regierungsentwurfs „nicht grundlegend geändert werden“<sup>2</sup>, gleichwohl soll es vereinheitlicht und abschließend geregelt werden<sup>3</sup>. Der Bund macht damit von seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts (Art. 72, 74 Abs. 1 Nr. 1 GG) Gebrauch. Von den bisherigen Landesstiftungsgesetzen föderaler Prägung verbleibt damit lediglich das öffentlich-rechtliche Stiftungsrecht, also beispielsweise die Ausgestaltung des Verfahrens für

die Anerkennung von Stiftungen und die Genehmigung von Satzungsänderungen. Das Stiftungsrecht wird abschließend im Bürgerlichen Gesetzbuch geregelt. Zudem wird ein zentral geführtes Stiftungsregister mit (negativer) Publizitätswirkung eingerichtet. Als Reaktion auf weitläufige Kritik, unter anderem, sei der Referentenentwurf „nicht zukunftsweisend, sondern rückwärtsgewandt, kontraproduktiv und handwerklich mangelhaft“ gewesen, welche auch hinsichtlich des ersten Gesetzesentwurfs der Bundesregierung vom 12. Februar 2021 nicht abbrach, hat der Rechtsausschuss des Bundestags zwischenzeitlich noch einige Änderungen vorgenommen.<sup>4</sup> Der Kritik, der Regierungsentwurf enthalte keine ausreichende Antwort hinsichtlich einer Einschränkung der Stifterfreiheit<sup>5</sup> oder einer systematischen Verzahnung<sup>6</sup> von Stiftungs- und Vereinsrecht ist hiermit, zumindest teilweise, nachgekommen worden.

#### II. Wesentlicher Inhalt der Reform

Die nunmehr beschlossenen Änderungen sollen im Wesentlichen in zwei Jahren (ab dem 01. Juli 2023) Anwendung finden:

1. Regelung der Rechtsstellung der Stiftungsorgane, §§ 84 – 84c BGB-neu.

Die Merkmale, die eine Stiftung des bürgerlichen Rechts prägen, werden ebenso neu gesetzlich geregelt wie die Rechtsstellung der Stiftungsorgane. Bisher war eine Zusammenschau aus §§ 80 ff. BGB und der Vorschriften der Landesstiftungsgesetze i.V.m. Verweisen in das Vereinsrecht für ein Verständnis des Stiftungsrechts nötig, welches zum Teil zu „sehr unterschiedlichen Auffassungen über Stiftungen und ihr Organisationsrecht“ führte.<sup>7</sup>

1 Helm/Bischoff, Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts: Ein Überblick zum Jahressteuergesetz (JStG 2020) in: Krankenhausumschau (KU), Heft 03/2021.  
2 RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 29.  
3 RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 29.

4 19/30938 - Beschlussempfehlung: zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung - Drucksache 19/28173 - Entwurf eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts - 22.06.2021. Abrufbar unter: <https://dserver.bundestag.de/btd/19/309/1930938.pdf>. Zuletzt aufgerufen am 26.08.2021.

5 u.a. Weitemeyer, Entwurf eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts vom 04.05.2021. Abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/839518/b707040f2b71b9aa0d2d710413413dc5/stellungnahme-weitemeyer-data.pdf>. Zuletzt aufgerufen am 26.08.2021.

6 u.a. Hüttemann, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts vom 30. April 2021. Abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/839224/17eeca6d3eb147796df582cda6bfad22/stellungnahme-huettemann-data.pdf>. Zuletzt aufgerufen am 26.08.2021.

7 RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 45

## 2. Kodifizierung der Business Judgement Rule, § 84a BGB-neu

Bereits nach geltender Rechtslage konnten sich die Stiftungsorgane auf die sogenannte Business-Judgement-Rule berufen, allerdings war deren Anwendungsbereich umstritten und eine klare Analogie der aktienrechtlichen Regelung als Grundlage hierfür jedenfalls nicht einhellig anerkannt, weshalb deren jetzige Kodifizierung in § 84a BGB-neu erfreulich erscheint. Die Regelung besagt, dass Stiftungsorgane, die „bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsgemäßen Vorgaben gehandelt haben und vernünftigerweise annehmen durften, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Stiftung zu handeln“<sup>8</sup> der Stiftung für eintretende Vermögensverluste nicht haften. Nach § 84a Absatz 2 Satz 2 BGB-neu kann hierin bereits keine Pflichtverletzung aus dem Bestellungsverhältnis oder dem Anstellungsvertrag liegen, welche Voraussetzung für eine Haftung der Organmitglieder auf Schadensersatz ist (§ 280 BGB). Dies hat jedoch wohl keine Auswirkung auf die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen des § 55 AO bei gemeinnützig ausgestalteten Stiftungen – ein Verstoß gegen das hierin normierte Prinzip der Selbstlosigkeit kann hiervon isoliert zum Wegfall der Steuerbegünstigung führen.

## 3. Voraussetzungen für die Änderung der Stiftungssatzung, §§ 85 BGB-neu

Ferner sind die Voraussetzungen für die Änderung der Stiftungssatzung im Wesentlichen in § 85 BGB-neu normiert. Im Rahmen der Satzungsänderungen ist künftig zwischen drei Gruppen zu unterscheiden, wobei diese Anforderungen umso strenger sind, „je stärker die Satzungsänderungen in die Stiftungsverfassung“<sup>9</sup> eingreifen und die Stiftung verändern. Im Vergleich zum Regierungsentwurf hat der Gesetzgeber insbesondere die Umgestaltung von Ewigkeitsstiftungen in Verbrauchsstiftungen in § 85 Absatz 1 BGB-neu erleichtert. Darüber hinaus wurden vor dem Hintergrund der Gestaltungsfreiheit des Stifters die gesetzlichen Bestimmungen, unter gewissen Voraussetzungen, dispositiv ausgestaltet, sodass der Stifter Satzungsänderungen abweichend von den gesetzlichen Bestimmungen regeln kann.

## Einheitliche und abschließende Regelung der Zulegung und Zusammenlegung von Stiftungen, §§ 86 bis 86h BGB-neu

„Die Zulegung und die Zusammenlegung werden nicht mehr als besondere Formen der Auflösung oder Aufhebung von Stiftungen ausgestaltet, sondern als besondere stiftungsrechtliche Verfahren der Vermögensübertragung zwischen rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, durch welche die von den Stiftern der übertragenden Stiftungen geschaffene Verbindung von Zweck und Vermögen

soweit als möglich erhalten bleiben soll.“<sup>10</sup> Es handelt sich um nicht-dispositive Vorschriften. Allerdings können Stifter die Zulegung oder Zusammenlegung der Stiftung durch die Satzung ausschließen. Gemäß § 83 Absatz 2 BGB-neu ist der Wille des Stifters grundsätzlich zu beachten, sodass sich eine Stiftung nicht gegen den (mutmaßlichen) Willen des Stifters an einer Zulegung oder Zusammenlegung als übertragende oder übernehmende Stiftung beteiligen kann.

## 4. Vereinheitlichung der Voraussetzungen für die Beendigung von Stiftungen, §§ 87 ff. BGB-neu

Die §§ 87 ff. BGB-neu beinhalten ferner Änderungen hinsichtlich der Beendigung von Stiftungen. Insbesondere aus den Möglichkeiten der Umwandlung einer Ewigkeitsstiftung in eine Verbrauchsstiftung und der Zu- und Zusammenlegung ergeben sich damit deutliche Erleichterungen.

## 5. Stiftungsregister mit Publizitätswirkung, § 82b BGB-neu (ab 2026)

Eine weitere wesentliche Neuregelung vor dem Hintergrund der Förderung von Transparenz und Publizität<sup>11</sup> ist die Einführung eines Stiftungsregisters ab dem Jahr 2026. Anders als für die meisten anderen juristischen Personen des Privatrechts gab es für Stiftungen bisher kein Register mit Publizitätswirkung, sondern nur Stiftungsverzeichnisse (bei den Stiftungsbehörden). Hierdurch fehlte es bis jetzt an einer vergleichbaren Transparenz, wie sie etwa Handels- oder Vereinsregister für andere juristische Personen des Privatrechts gewährleisten. Problematisch ist hierbei insbesondere der Nachweis der Vertretungsmacht der Vorstandsmitglieder. Hierzu benötigen Stiftungen bisher behördliche Vertretungsbescheinigungen, welche kraft Aktualitätserfordernissen im Rechtsverkehr immer wieder neu beantragt werden mussten. Eine Einsichtnahme in dieses Stiftungsregister steht künftig grundsätzlich jedermann frei, kann in Fällen berechtigten Interesses jedoch eingeschränkt werden.

## III. Gemeinnützigkeitsrechtliche Klarstellungen der Gesetzesbegründung

Neben der allgemeinen Bedeutung, welche aus der überwiegend gemeinnützigkeitsrechtlichen Ausgestaltung von Stiftungen folgt, finden sich auch in der Gesetzesbegründung weitere Ausführungen, welche das Verhältnis des reformierten Stiftungsrechts und des steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsrechts weiter veranschaulichen<sup>12</sup>:

Nach § 81 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a BGB-neu muss in der Satzung der Zweck der Stiftung festgelegt werden. Das entspricht dem bisherigen § 81 Absatz 1 Satz 3 Nummer 3 BGB. Dieser kann weit oder eng sein und sich auf die Angabe des bloßen Zwecks beschränken oder weitere Einzelheiten regeln. Die Art und Weise der Zweckerfüllung muss aus stiftungszivilrechtlicher Sicht zwar

<sup>8</sup> RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 30

<sup>9</sup> RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 64

<sup>10</sup> RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 69

<sup>11</sup> RegE, BT-Drs. 19/28173, 26 zu AT vor I., und S. 31 zu AT V. 1

<sup>12</sup> RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 67 ff.

nicht bestimmt werden, gleichwohl ist es Voraussetzung für eine Steuerbegünstigung i.S.d. Gemeinnützigkeitsrechts. Dies folgt bereits aus § 60 Absatz 1 Satz 2 AO in Verbindung mit § 1 der Mustersatzung in der Anlage 1 zur AO. Ferner muss der Stiftungszweck inhaltlich einem der steuerbegünstigten Zwecke der §§ 52 – 54 AO zuzuordnen sein.<sup>13</sup>

Zwar können umfangreiche Zweckbestimmungen in den Augen des Gesetzgebers dazu führen, dass der eigentliche Stiftungszweck schwierig zu bestimmen ist, gleichwohl kann auf eine solche Zweckbestimmung lediglich bei nicht steuerlich privilegierten Stiftungen verzichtet werden. Um eine Unterscheidung zwischen stiftungsrechtlichem Zweck, der Zweckerfüllung sowie steuerrechtlich privilegiertem Zweck zu vereinfachen und Verwechslungen vorzubeugen bedarf es einer entsprechenden Berücksichtigung all dieser Punkte in der Satzung.<sup>14</sup>

§ 85 BGB-neu ersetzt künftig den bisherigen § 87 BGB und regelt insbesondere die Voraussetzungen für die Änderungen der Stiftungsverfassung per Satzungsänderung durch die Stiftungsorgane. Änderungen des in der Satzung festgelegten Zwecks sind demnach möglich. Hierbei steht jedoch zu beachten, dass bei jeder Zweckänderung auch die Satzungsbestimmung, in welcher der Zweck festgelegt wurde (sog. Zweckbestimmung), geändert werden muss. Nicht zu verwechseln sind solche jedoch mit den hierin oftmals ebenfalls geregelten Angaben der steuerbegünstigten Zwecke der § 52 ff. AO.<sup>15</sup>

§ 85 Absatz 3 BGB-neu enthält hingegen die Ermächtigung zu Satzungsänderungen, die nicht unter § 85 Absatz 1 oder Absatz 2 BGB-neu fallen, also solche Satzungsänderungen, welche als nicht prägend gelten, zur Erleichterung der Erreichung des Stiftungszwecks. Allerdings können auf Grundlage dessen auch Änderungen der Zweckbestimmung sein, soweit dadurch der Zweck oder prägende Teile der Zweckbestimmung nicht geändert werden.

Insbesondere können die Zweckbestimmungen von gemeinnützigen Stiftungen auf dieser Grundlage um die gemeinnützigen Zwecke der §§ 52 - 54 AO auch nachträglich ergänzt werden.<sup>16</sup>

#### IV. Fazit

Die dargestellte Reform durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts tritt zwar erst am 1. Juli 2023 in Kraft, gleichwohl folgt nach Auffassung von Bund und Ländern hieraus das schon heute geltende materielle Stiftungsrecht.<sup>17</sup>

Neben einer Vereinfachung von Strukturentscheidungen schafft diese Reform auch mehr Gestaltungsmöglichkeiten, sodass es sich anbietet, bereits jetzt zu prüfen, ob Handlungsbedarf besteht – insbesondere auch, ob nicht etwa Satzungsregelungen einer Anpassung oder Klarstellung bedürfen, um dem Stifterwillen gerecht zu werden. Auch insgesamt steigt die Attraktivität von Stiftungen nicht nur vor dem Hintergrund klarerer Rahmenbedingungen und Transparenz. Auch wenn die jetzige Reform des Stiftungsrechts nicht auf alle Kritikpunkte hinsichtlich der bisherigen Rechtslage eingeht, erscheint sie damit insgesamt erfreulich und auch für steuerbegünstigte gemeinnützige Stiftungen von erheblicher Bedeutung. Diese sollten bei der Prüfung stiftungsrechtlicher Aspekte unter der neuen Rechtslage immer auch die steuerrechtlichen Besonderheiten der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit im Blick behalten.

Mitautor des Beitrags ist Christian Bischoff, Senior Associate, Rechtsanwalt, KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

#### Kontakt

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Schlossgartenstraße 1  
68161 Mannheim

#### PD Dr. Thorsten Helm

Partner, Tax  
T +49 621 4267-427  
thelm@kpmg.com

KPMG Direct Services – unser Online-Angebot für Sie  
[kpmg.de/directservices](https://kpmg.de/directservices)



[www.kpmg.de](https://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](https://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2021 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.

<sup>13</sup> RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 67 ff.

<sup>14</sup> RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 67 ff.

<sup>15</sup> RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 67 ff.

<sup>16</sup> RegE, BT-Drs. 19/28173, S. 67 ff.

<sup>17</sup> Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Erfolg für Stiftungen: Bundestag beschließt Stiftungsrechtsreform. Abrufbar unter: <https://www.stiftungen.org/presse/mitteilung/erfolg-fuer-stiftungen-bundestag-beschliesst-stiftungsrechtsreform.html>. Zuletzt aufgerufen am 26.08.2021.