

02  
2023

## BETRACHTUNG DER STIFTUNGSRECHTSREFORM UNTER GEMEINNÜTZIGKEITSGESICHTSPUNKTEN



## BETRACHTUNG DER STIFTUNGSRECHTSREFORM UNTER GEMEINNÜTZIGKEITSGESICHTSPUNKTEN

Zum 01.07.2023 tritt das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts – mit Ausnahme der Regelungen zum Stiftungsregister – in Kraft. Mit der Reform soll das materielle Stiftungsrecht, welches bisher teilweise im Bürgerlichen Gesetzbuch (§§ 80 ff.), teilweise aber auch in den verschiedenen Landesstiftungsgesetzen geregelt war, bundesweit vereinheitlicht werden. Zu diesem Zweck soll das Stiftungszivilrecht zukünftig abschließend in den §§ 80 ff. BGB geregelt werden. Damit wird das bisherige Nebeneinander von Bundesrecht und Landesrecht, das immer wieder zu Streitfragen und Rechtsunsicherheit bei Stiftern und Stiftungen gesorgt hat, aufgelöst.

Im vorliegenden Beitrag soll der Frage nachgegangen werden, welche Auswirkungen die zivilrechtliche Stiftungsreform auf gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Stiftungen hat. Diese – im Folgenden zusammenfassend als steuerbegünstigte Stiftungen bezeichneten – Stiftungen machen mit ca. 90% den weit überwiegenden Anteil der rechtsfähigen Stiftungen aus.

Haben Sie Fragen zu den zu beachtenden Besonderheiten bei steuerbegünstigten Stiftungen, so sprechen Sie uns gerne an.

### I. Umschreibung des Satzungszwecks

Bereits nach derzeit geltendem Recht enthält § 81 Abs. 1 BGB die notwendigen Satzungsbestimmungen einer rechtsfähigen Stiftung. Eine solche Satzung muss mindestens Regelungen enthalten über den Namen, den Sitz, den Zweck und das Vermögen der Stiftung sowie die Bildung des Stiftungsvorstands. Abgesehen von der Angabe des Vermögens der Stiftung, welches ab Inkrafttreten des neuen Rechts am 01.07.2023 nicht mehr zu den notwendigen Satzungsbestandteilen zählt (§ 81 Abs. 1 Nr. 1 BGB-neu), bleibt der vorgesehene Mindestinhalt identisch.

Eine steuerbegünstigte Stiftung muss weiterhin zusätzlich die Vorgaben der in Anlage 1 zu § 60 AO angefügten Mustersatzung enthalten (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO). Insbesondere hinsichtlich der Zweckumschreibung geht das Gemeinnützigkeitsrecht über das Stiftungsrecht hinaus. So hat der Gesetzgeber in der Begründung zum Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts ausdrücklich betont, dass stiftungsrechtlich keine Verpflichtung besteht, in der Satzung auch Bestimmungen zur Art und Weise der Zweckerfüllung zu treffen (BT-Drucksache 19/28173, S. 48). Bei einer nicht steuerbegünstigten Stiftung genügt deshalb die Angabe eines Stiftungszwecks in der Satzung, ohne dass konkrete Ausführungen zu dessen Verwirklichung erforderlich wären. Die Satzungen von steuerbegünstigten Stiftungen dagegen müssen aufgrund der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben stets auch Ausführungen zur Art der

Zweckverwirklichung enthalten, damit geprüft werden kann, ob die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt sind (§ 60 Abs. 1 Satz 1 AO).

## II. Vermögenszusammensetzung

In §§ 83b und 83c BGB-neu in der ab 01.07.2023 geltenden Fassung legt der Bundesgesetzgeber erstmals fest, wie sich das Vermögen einer Stiftung zusammensetzt und welche Vorgaben für die Verwaltung des (Grundstock-)Vermögens gelten sollen.

Danach gliedert sich das Vermögen bei einer auf unbestimmte Zeit errichteten Stiftung in Grundstockvermögen und sonstiges Vermögen (§ 83b Abs. 1 Satz 1 BGB-neu). Das Grundstockvermögen ist dabei das (dauerhaft) zu erhaltende Vermögen und setzt sich zusammen aus dem vom Stifter im Stiftungsgeschäft vorgesehenen Vermögen zuzüglich etwaiger Zustiftungen und solchen Vermögenswerten, die die Stiftung selbst als zu erhaltenes Vermögen vorsieht (§§ 83b Abs. 2, § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB-neu). Durch die Nutzung dieses Grundstockvermögens, beispielsweise durch ertragbringende Vermögensanlage, ist der Stiftungszweck zu erfüllen (§ 83c Abs. 1 Satz 2 BGB-neu).

Gemeinnützigkeitsrechtlich ist das vom Stifter bzw. etwaigen Zustiftern gewidmete Grundstockvermögen den Mitteln zuzurechnen, die nicht zeitnah zu verwenden sind (§ 62 Abs. 3 Nr. 2 AO). Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht gehen insofern Hand in Hand, da übereinstimmend zu erhaltendes Vermögen angenommen wird. Zuwendungen in dieses zu erhaltende Vermögen berechtigen den Stifter bzw. Zustifter im Übrigen zu einem erhöhten Spendenabzug (§ 10b Abs. 1a EStG).

Soweit das (neue) Stiftungsrecht allerdings vorsieht, dass die Stiftung auch selbst Vermögenswerte zu Grundstockvermögen bestimmen kann, steht dies für steuerbegünstigte Stiftungen unter der Einschränkung, dass diese Widmung im Einklang mit dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO geschieht: Eine solche wird daher gemeinnützigkeitsrechtlich nur zulässig sein, wenn es sich um ohnehin nicht zeitnah zu verwendende Mittel handelt. Beispielsweise könnten in die freie Rücklage eingestellte Mittel daher zu Grundstockvermögen bestimmt werden (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO).

Hintergrund ist, dass das Gemeinnützigkeitsrecht grundsätzlich die Verwendung von Stiftungsmitteln für den steuerbegünstigten Zweck innerhalb von zwei Kalenderjahren nach Zufluss fordert und nur unter den Voraussetzungen des § 62 AO einen darüber hinausgehenden langfristigen Vermögenserhalt erlaubt. Deshalb sind auch die neuen stiftungsrechtlichen Regelungen, die

abweichend vom dort vorherrschenden Vermögenserhaltungsgebot nun auch den teil- bzw. zeitweisen Verbrauch des Grundstockvermögens zur Erfüllung des Stiftungszwecks erlauben (siehe § 83c Abs. 2 und 3 BGB-neu) gemeinnützigkeitsrechtlich unproblematisch bzw. sogar begrüßenswert. Auch die in § 83c Abs. 1 Satz 3 BGB-neu vorgesehene Möglichkeit, Zuwächse aus der Umschichtung des Grundstockvermögens für die Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden, ist aus diesem Grund gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zu beanstanden.

Neben dem Grundstockvermögen kann eine auf unbestimmte Zeit errichtete Stiftung auch sonstiges Vermögen haben (§ 83b Abs. 1 Satz 1 BGB-neu). Dabei handelt es sich im Umkehrschluss um solche Vermögenswerte, die nicht zum dauerhaften Erhalt vorgesehen sind. Eine sog. Verbrauchsstiftung, also eine auf bestimmte Zeit errichtete Stiftung, die ihr gesamtes Vermögen innerhalb dieser Zeit zur Erfüllung ihres Zwecks verbraucht, verfügt daher ausschließlich über sonstiges Vermögen (§§ 80 Abs. 1 Satz 2, § 83b Abs. 1 Satz 2 BGB-neu).

Gemeinnützigkeitsrechtlich ist das sonstige Vermögen nicht zwingend deckungsgleich mit den zeitnah zu verwendenden Mitteln i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, welche innerhalb von zwei Jahren für den Satzungszweck zu verwenden sind. Jene Verbrauchsstiftung beispielsweise hat ihr Vermögen stiftungsrechtlich über einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren zu verbrauchen (§ 82 Satz 2 BGB-neu) und dies nach neuem Recht auch in der Satzung entsprechend kenntlich zu machen (§ 81 Abs. 2 BGB-neu). Auch hier zeigt sich also eine Diskrepanz in den Zeitvorstellungen zwischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht. Diese wird dadurch aufgelöst, dass auch das zum langfristigen Verbrauch vorgesehene sonstige Vermögen einer Verbrauchsstiftung gemeinnützigkeitsrechtlich zu den nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln im Sinne des § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO zu zählen ist.

Zusammenfassend sind demnach grundsätzlich weder das vom Stifter im Rahmen der Stiftungsgründung vorgesehene Stiftungsvermögen, noch etwaige Zustiftungen im gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinne zeitnah für den Stiftungszweck zu verwenden. Dies gilt – vorbehaltlich einer etwaigen zulässigen Rücklagenbildung – vielmehr vor allem für sonstige Zuwendungen zugunsten der Stiftung, für öffentliche Zuschüsse oder für die Erträge des Stiftungsvermögens.

## III. Business-Judgement-Rule

Auch die nun gesetzlich normierte Business-Judgement-Rule (§ 84a Abs. 2 Satz 2 BGB-neu) wirft speziell bei steuerbegünstigten

Stiftungen Fragen auf.

Mit dieser – dem Aktienrecht (§ 93 AktG) nachgebildeten – Regelung zielt der Gesetzgeber auf Geschäftsführungsaufgaben ab, die zukunftsgerichtet sind und daher Prognoseentscheidungen erforderlich machen. Die mit der Geschäftsführung beauftragten Organmitglieder sollen hier zusätzliche Rechtssicherheit erhalten und vor unangemessenen Haftungsrisiken geschützt werden. Sie verhalten sich nach der Vorstellung des Gesetzgebers immer dann pflichtgerecht, wenn sie unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorgaben vernünftigerweise annehmen durften, auf Grundlage angemessener Informationen zum Wohl der Stiftung zu handeln.

Treffen die Organmitglieder auf dieser Grundlage eine zukunftsgerichtete Geschäftsführungsentscheidung, machen sie sich damit auch dann keiner Pflichtverletzung schuldig, wenn sich die Entscheidung im Nachhinein als nachteilig für die Stiftung erweist. Dies betrifft vor allem Vermögensanlagen, bei denen aufgrund volatiler Finanzmärkte nicht absehbar ist, wie sich die gewählte Anlage in Zukunft entwickeln wird. Auch (teilweise) Verluste lassen sich nicht mit absoluter Sicherheit vermeiden, vor allem wenn der Vorstand sich zur Erzielung ausreichender Erträge zur Investition in nicht ausschließlich mündelsichere Vermögensanlagen gezwungen sieht. Hier sorgt die Business-Judgement-Rule für Rechtssicherheit zugunsten der Stiftungsorgane, da etwaige Verluste bei ihrer Anwendung keine Pflichtverletzung nach sich ziehen.

Auch hier besteht jedoch auf den ersten Blick ein gewisses Spannungsverhältnis zwischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, da ein Verlust im Rahmen der Vermögensverwaltung einen Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO nach sich ziehen könnte. Ein solcher Gesetzesverstoß würde dem Wortlaut des § 84a Abs. 2 Satz 2 BGB-neu wiederum zum Ausschluss der Business-Judgement-Rule führen, was deren Anwendungsbe- reich für steuerbegünstigte Stiftungen erheblich einschränken würde.

Lösen lässt sich dieser Widerspruch nur, indem ein Verlust im Rahmen der Vermögensverwaltung – entsprechend der herrschenden Literaturauffassung – auch gemeinnützigkeitsrechtlich aus einer ex-ante-Perspektive gewürdigt wird. Nur so ist sichergestellt, dass es im Zusammenhang mit der Business Judgment Rule nicht zu widersprüchlichen Ergebnissen kommt. Haben die verantwortlichen Organmitglieder die Vermögensanlage also im Sinne der Business-Judgement-Rule nach vernünftigen wirtschaftlichen Erwägungen ausgerichtet und hinsichtlich ihres Risikoprofils ausgewogen gestaltet, beugt dies nicht nur einer Pflichtverletzung der Organmitglieder, sondern auch der Aberkennung der Steuerbegünstigung vor.

#### IV. Satzungsänderungen

Im Bereich der Satzungsänderungen von Stiftungen hat das Bürgerliche Gesetzbuch durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts erhebliche Anpassungen erfahren. Bisher beschränkte sich der Bundesgesetzgeber insofern auf eine Norm zur Änderung der Zweckbestimmung durch die Stiftungsaufsicht für den Fall, dass die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist oder das Gemeinwohl gefährdet (§ 87 BGB) und überließ es den Landesstiftungsgesetzen, weitere Regelungen hierzu zu treffen. Ab 01.07.2023 jedoch werden die gesetzlichen Möglichkeiten zur Änderung von Stiftungssatzungen abschließend im § 85 BGB-neu geregelt, sodass auch insofern eine begrüßenswerte bundesweite Vereinheitlichung stattgefunden hat.

Die Änderung einer Stiftungssatzung wird danach – je nach ihrem Umfang – an unterschiedliche Voraussetzungen geknüpft:

Satzungsänderungen, bei denen weder der Stiftungszweck, noch sonstige prägende Satzungsbestimmungen geändert werden, sind stiftungsrechtlich bereits möglich, wenn diese der Erfüllung des Stiftungszwecks dienen (§ 85 Abs. 3 BGB-neu). Dies betrifft beispielsweise Regelungen zur Beschlussfassung der Organe. So könnten z. B. durch Satzungsänderung zeitgemäße Kommunikationsformen wie virtuelle Vorstandssitzungen vorgesehen werden. Bei steuerbegünstigten Stiftungen könnten auch Bestimmungen ergänzt werden, um steuerrechtliche Anforderungen an die Zweckbestimmung zu erfüllen. Denkbare wäre beispielsweise, weitere Maßnahmen zur Zweckerfüllung in die Satzung aufzunehmen.

**Sollte die Art und Weise der Zweckerfüllung durch die Satzungsänderung jedoch erheblich geändert werden, kann dies eine Änderung prägender Bestimmungen darstellen.** Eine solche wäre nur zulässig, wenn sich die Verhältnisse nach Errichtung der Stiftung wesentlich verändert haben und eine solche Satzungsänderung erforderlich ist, um die Stiftung an die veränderten Verhältnisse anzupassen (§ 85 Abs. 2 BGB-neu). Andere prägende Satzungsbestimmungen, die nur unter diesen Voraussetzungen geändert werden dürfen, sind beispielsweise Name und Sitz der Stiftung. Bei steuerbegünstigten Stiftungen sind auch die Satzungsbestimmungen als prägend anzusehen, die anordnen, dass die Stiftung eine gemeinnützige, mildtätige oder eine kirchliche Stiftung sein soll. Auch diese Satzungsregelungen lassen sich demnach nur ändern, wenn eine wesentliche Änderung der Verhältnisse dies erforderlich macht. Wesentliche Änderungen können gesetzlicher Natur sein, weil sich z. B. für die Stiftungsarbeit erhebliche Gesetzesvorgaben geändert haben. Aber auch tatsächliche Änderungen, wie beispielsweise

der erhebliche Verlust von Stiftungsvermögen, ermöglichen eine solche Satzungsänderung.

Neben einer Änderung prägender Satzungsbestimmungen bedarf auch die **Erweiterung des Satzungszwecks** einer solchen wesentlichen Änderung der Verhältnisse. So könnte z. B. eine umfangreiche Zustiftung dazu berechtigen, den Satzungszweck entsprechend zu erweitern.

Soll der bestehende **Stiftungszweck dagegen durch die Satzungsänderung ausgetauscht oder erheblich beschränkt werden**, ist dies nur möglich, wenn der bisherige Zweck nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann und gesichert erscheint, dass die Stiftung den beabsichtigten neuen oder beschränkten Stiftungszweck dauernd und nachhaltig erfüllen kann (§ 85 Abs. 1 BGB-neu). Eine Zweckbeschränkung ist dabei als erheblich anzusehen, wenn die Stiftung dadurch ihre Identität ändert, vor allem also, wenn eine Stiftung zwei gleichwertige Zwecke hat und einer der Zwecke aufgegeben werden soll. Verfügt beispielsweise eine steuerbegünstigte Stiftung zur Förderung der Kunst und Wissenschaft nicht mehr über ausreichende Mittel, um beide gemeinnützigen Zwecke dauernd und nachhaltig zu erfüllen, so könnte ihr Stiftungszweck auf die Förderung der Wissenschaft eingrenzt werden.

Neben diesen – teilweise hohen – stiftungsrechtlichen Hürden für eine Satzungsänderung ist zudem zu beachten, dass die etwaigen Anpassungen der Satzung auch stets im Interesse des Stifters sein müssen (§ 83 Abs. 2 BGB-neu). Hat dieser etwaige Satzungsänderungen im Stiftungsgeschäft ausgeschlossen (§ 85 Abs. 4 Satz 1 BGB-neu) oder ist anzunehmen, dass sie seinem Willen zuwiderlaufen würden, dürfen sie daher nicht beschlossen werden. Unter Umständen wird die Stiftungsaufsicht auch die Genehmigung der Satzungsänderung verweigern (vgl. § 85a Abs. 1 Satz 2 BGB-neu).

Insgesamt besteht daher insofern ein erheblicher Unterschied zum Gemeinnützigkeitsrecht, welches bezüglich Satzungsänderungen keinerlei besondere Voraussetzungen vorsieht. Erforderlich ist lediglich, dass die Satzung auch nach der Änderung den satzungsmäßigen Voraussetzungen genügt, insbesondere also die Festlegungen der Mustersatzung enthält (Anlage 1 zu § 60 AO).

In der Praxis ist deshalb von entscheidender Bedeutung, eine eventuelle Satzungsänderung nicht nur aus dem Blickwinkel des Gemeinnützigkeitsrechts zu beleuchten, sondern vor allem auch die stiftungsrechtlichen Besonderheiten zu beachten. Hierbei sind wir Ihnen gerne behilflich. Gleiches gilt selbstverständlich für weitere Fragen zum Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht.

**DIE KANZLEI LAUFBERG MICHEL S UND PARTNER** ist Ihr Spezialist für Steuerberatung, Vermögensplanung und Wirtschaftsprüfung.

Unser „Non-Profit-Brief“ wird regelmäßig von unserem Kompetenz-Zentrum für gemeinnützige Unternehmen veröffentlicht und richtet sich mit aktuellen Steuerthemen an Wohlfahrtsverbände und andere gemeinnützige Einrichtungen.



**Joachim von Wrede**  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

#### Impressum

Laufberg Michels und Partner mbB  
Robert-Perthel-Straße 81  
50739 Köln  
T.: 02 21 / 95 74 94-0  
newsletter@laufmich.de  
www.laufmich.de

#### Herausgeber

Redaktion: Joachim von Wrede  
Erscheinungsweise:  
Der Non-Profit-Brief erscheint 3 x im Jahr  
Druck: Berk Druck, Euskirchen  
Auflage: 200 Stück  
Stand: 06/2023

Wir freuen uns über Ihre Anregungen zum Non-Profit-Brief. Wenn Sie den Non-Profit-Brief nicht mehr beziehen möchten, senden Sie bitte eine E-Mail an newsletter@laufmich.de.